

جامعة محمد الخامس
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي
الرباط

الدكتور سي محمد البقالي

المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي

مقاربة قانونية اجتماعية

الطبعة الأولى 2018

الكتاب : المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي
مقاربة قانونية اجتماعية

التأليف : الدكتور سي محمد البقالي

الصفة : أستاذ المالية العامة بكلية الحقوق السويسي

جامعة محمد الخامس الرباط

مفتش إقليمي سابق بوزارة الاقتصاد والمالية

الطبع : مطبعة البصيرة، الرباط

التسلسل الدولي : ISBN : 978-9920-35-395-3

الإيداع القانوني : 2018MO1421

حقوق الطبع : للمؤلف

الطبعة : مشروع الثانية 2020

جاء في "مقدمة" كتابه

"العبر وديوان المبتدأ والخير في معرفة أيام العرب والعجم
والبربر ومن حاصرهم من ذوي السلطان الأكبر"

للعلامة المبدع

عبد الرحمان ابن خلدون

".. واعلم أن السلطان لا ينمي ماله ولا يدر موجوده إلا الجباية.
وإدارتها إنما يكون بالعدل في أهل الأموال والنظر لهم بذلك.
فبذلك تنبسط أموالهم وتنشرح صدورهم للأخذ في تثمين الأموال
وتنميتها، فتعظم منها جباية السلطان"

Marc Leroy

L'impôt est un processus central des sociétés, ce qui justifie un traitement sociologique des faits fiscaux. La sociologie de l'impôt cherche à comprendre les rapports entre la fiscalité, l'Etat et la société. Elle s'intéresse à la construction et à l'évolution des institutions publiques autour de l'impôt, questionne la légitimité de l'Etat fiscal pour le citoyen, propose enfin une réflexion sur la justice fiscale et sur la démocratie financière.

« Découvrir la sociologie fiscale », Regards croisés sur
l'économie 2007/1 (n° 1), p. 94-100

مقدمة

حظيت الضريبة منذ القدم بمكانة خاصة لدى معظم الشعوب وتبوّأت مكانة متميزة في سائر التعاقدات الاجتماعية منذ بزوغ الحاجة للعيش المشترك. الأكيد بهذا الصدد هو أنها شكلت نقطة الجدل في علاقة الحاكمين بالمحكومين. ففي سورة الكهف تقول الآية الكريمة: "قالوا يا ذا القرنين إن يأجوج ومأجوج مفسدون في الأرض فهل نجعل لك خرجا على أن تجعل بيننا وبينهم سدا"¹.

نظريات العقد الاجتماعي اهتمت بدورها بالضريبة، شأنها في ذلك شأن مختلف النظريات الاقتصادية. وواكبت الضريبة بذلك تطور الدولة وتباين أدوارها بتوالي الحقب التاريخية، حيث انصب التركيز أساسا على إقرار القبول الضريبي وتحقيق الفعالية الضريبية.

بدوره، ينقل لنا تاريخ المغرب حدثا بارزا احتلت فيه الضريبة قطب رحى العلاقة السياسية. فلقد حدثنا الناصري في كتابه "الاستقصاء لأخبار دول المغرب الأقصى" عن البيعة الحفيظية التي جمعت أهل فاس والسلطان عبد الحفيظ مشيرا لشرط المراجعة الضريبية الذي اقترن بحماية البلاد والعباد، حيث جاء فيها: "وأن يقر بفضل العيون والنفوس برفع ضرر المكوس".

خلال القرن التاسع عشر، ومع تكريس الضريبة لصدارتها في تمويل التدخلات العمومية، ستكتسي الضريبة بعدا قانونيا متميزا، بسطت من خلاله مبادئها ومعالمها وبرز جليا من رحم القانون الإداري قانون ضريبي سرعان ما اكتسب ذاتيته ومكانته ضمن العلوم القانونية.

والملاحظ أنه بعد نهاية الحرب الباردة، ستتخذ الدراسات الضريبية والأدبيات الفقهية في الجباية والضريبة بعدا آخر ذو طبيعة حقوقية، يركز على الدراسة الاجتماعية والنفسية للملزم وللعلاقة الجبائية، في سعي حثيث نحو إقرار التحضر الضريبي والمواطنة الضريبية.

في هذا العمل، سوف نحاول قدر الإمكان السير في هذا النهج الأخير، باعتماد مقارنة اجتماعية ونفسية للضريبة، تخرج المادة من جمودها القانوني وتقنياتها البارزة. غير إن هذا المسعى ليس سهلا، إذ يقتضي بداية الإلمام بالإطار النظري للضريبة ومفاهيمها الخاصة، ثم التعرف على أطراف العلاقة الجبائية ووضعية الملزم تمهيدا لدراسة أبرز العمليات الضريبية، سواء تعلق الأمر بالوعاء، التصفية، الأداء فالمراقبة والمنازعة الضريبتين، على أن نختم هذه الدراسة ببسط بعض الإشكاليات الحساسة من قبيل النفقات الجبائية، التهرب، الغش والمناوأة الضريبية.

¹ سورة الكهف، الآية رقم 94

الفصل الأول:

الإطار النظري للضريبة والقانون الضريبي

الفصل الأول: الإطار النظري للضريبة والقانون الضريبي

الضريبة أداء نقدي، ذو طبيعة إجبارية، يطلب من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، من القانون الخاص أو القانون العام، حسب قدرتهم التكليفية، عن طريق السلطة، بصفة نهائية وبدون مقابل محدد، بقصد تغطية التحويلات العمومية أو لأهداف تدخل القوة العمومية.

ولكونها اقتطاع يطال الملكية الخاصة، حظيت الضريبة باهتمام الدراسات الفقهية والقانونية وتبوّأت منزلة متميزة في التوجهات المذهبية لدرجة أضحت معها مكونا أساسيا لبناء النظريات الاقتصادية وصياغة النماذج التنموية.

وعبر المسار التاريخي لتطور الضريبة، وفي خضم ردود الفعل الاجتماعية والسياسية إزاء الضريبة والفرص الضريبي، تطورت المفاهيم الضريبية وتشكل تدريجيا إطار نظري متكامل للضريبة أسفر عن ميلاد قانون ضريبي بخصائص متميزة، سرعان ما أكسبته ذاتية بوائه صدارة اهتمامات المالية العمومية.

والأكيد هو أن دراسة هذا الإطار النظري مقدمة أساسية لا محيد عنها لقراءة القانون الضريبي وفهم الإشكاليات الضريبية واستيعاب أبعادها الواقعية. ولا مناص حتى لمن يهتم فقط بالتطبيقات العملية للضريبة وتقنياتها المحاسبية من الإحاطة بجوانب نظرية وإبستمولوجية، تعتبر ضرورة حتمية لمقاربة القانون الضريبي والتقنية الضريبية.

في هذا الفصل الأول، سيتم العمل على مقارنة الإطار النظري والمعرفي للضريبة والقانون الضريبي من خلال أربعة مباحث أساسية:

- المبحث الأول: فكرة الضريبة والقانون الضريبي؛
- المبحث الثاني: القانون الضريبي والسياسة الضريبية؛
- المبحث الثالث: المبادئ الأساسية للضريبة والقانون الضريبي؛
- المبحث الرابع: التصنيفات الأساسية للضريبة والقانون الضريبي.

المبحث الأول: فكرة الضريبة والقانون الضريبي

نشأت الضريبة كرها، وفرضت نفسها اجتماعا وشقت طريقها في خضم الصراعات السياسية للدولة وتطور أنماط الحكم والسلطة. لقد شكل الفرض الضريبي محور علاقة الحاكمين بالمحكومين. وقد لا نجازف إذا ما قلنا أن المسألة الضريبية كانت أحيانا كبش الفداء الذي زج به، من هذا الطرف أو ذاك لتبرير التوتر الاجتماعي أو لتهدة الصراعات السياسية. فتاريخ الضريبة قرين ملازم لتطور الديمقراطيات الحديثة.

الفرع الأول: الضريبة، تاريخ عريق، مفهوم مركب وبنية متطورة

يظهر تاريخ المؤسسات السياسية أهمية ومكانة الضريبة باعتبارها مصدر السلطة السياسية والقاعدة التي تستند عليها المؤسسات المالية والسياسية، فتوزيع التكاليف العمومية بواسطة الضريبة يمنح هذه الأخيرة وكذا الفرد الملزم الذي يؤديها قيمتين أساسيتين:

- ✓ **فمن جهة،** تعبر الضريبة عن خضوع الملزم وتسخير، حيث تطاله في ذمته المالية وممتلكاته وبذلك فهي تسخره وتسخر ثروته الخاصة لفائدة الثروة العامة؛
- ✓ **ومن جهة ثانية،** تعكس الضريبة المكانة المتميزة التي يتبوأها الملزم والذي يدعى لقبولها مباشرة أو عبر ممثليه، متمتعا بقوة المشروعية والمساواة والتي من دونها لا يتأتى إقرار أي نظام ضريبي².

وإذا كانت كلمة ضريبة « impôt » لم تظهر إلا سنة 1399، فإن الظاهرة الجبائية هي أكثر قدما، فلقد عرف الرومان العديد من الضرائب وتطورت بفعل قدم الاجتماع البشري وتعاقب الحضارات. لقد ظهرت ضرورة الفرض الضريبي منذ نشأة التجمعات السياسية ومع ظهور الحاجة لتمويل الجيش والمجهود التوسعي³.

في العهود القديمة، كانت الضريبة تعبيرا عن سلطة الحاكم وقوته، لكن، مع الفلسفة السياسية للقرن 18 غيرت الضريبة من طبيعتها. فبدل ارتكازها على سلطة الأمير، أصبحت الضريبة تستند على حقوق الأفراد متحولة لمساهمة طوعية خاصيتها الأولى قبولها من طرف الملزم أو من يمثله.

2 Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCALSSAN, Jean-Pierre LASSALE « Finances publiques », 9ème édition, LGDJ, 2008

3 Christine NOEL LEMAITRE, Sandrine FREMEAUX, « Pour une approche érgologique du droit fiscal, des normes antécédentes à l'expérience citoyenne » HAL <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00956945> 12 Mar 2014 page 30

إبان القرن التاسع عشر، ومع تحول دور الدولة، تم التأكيد على ضرورة الضريبة بدل القبول بها، وأصبحت الضريبة تحدد على أساس المقدرات الإسهامية للملزمين وليس الخدمات المقدمة⁴. في مؤلفه عن القانون الجبائي، يرى الفقيه لويس تروتابا⁵، أن مفهوم الضريبة يتميز بكونه مفهوم مركب، متعدد الأبعاد وفي تطور دائم ومستمر.

الفقرة الأولى: الضريبة مفهوم مركب

انطلاقاً من كون الضريبة الوسيلة العادية لتوزيع التكاليف العمومية بين الأفراد؛ فإن هذا التقديم للضريبة يبقى شكلياً وغامضاً. ففكرة الضريبة تبقى جد مركبة لكونها تطرح مشاكل جد متنوعة تكتسي صبغة سياسية، اقتصادية، اجتماعية و قانونية⁶.

هكذا، يتكون كل نظام جبائي⁷ من ضرائب متعددة تؤمن توزيع التحويلات العمومية. يترتب عن هذا التنوع تعقيد كبير للتشريع الجبائي، خاصة وأن التطور أفضى للمراجعة الدائمة والمستمرة لمكوناته، عبر قوانين المالية السنوية. حيث يعتمد المشرع إلى إقرار وضعيات قانونية متعددة لكل ضريبة على حدة وذلك عبر إقرار مجموعة من الاستثناءات، الإعفاءات، التخفيضات والأسعار.

مع ذلك، يمكن الوصول إلى نظرة شاملة للتشريع الجبائي إذا نظرنا للعمليات الضريبية من خلال المراحل التي تقطعها أو تتبلور عبرها والتي تتعلق بالوعاء والتصفيه والأداء⁸ والمنازعة.

لقد غدت السمة البارزة للنصوص الجبائية هي التعقيد وعدم الاستقرار، جراء توالي التعديلات والتتحيات والإضافات عبر القوانين العادية وقوانين المالية السنوية.

4 Louis TROTABAT, Jean-Marie COTTERET « droit fiscal » cité par Slim BESBES, le principe de la légalité de l'impôt en droit tunisien, résumé de thèse de doctorat d'Etat soutenue en Tunisie à la faculté de droit et des sciences politiques de Tunis le 29 septembre 2005 sous la direction du Professeur Slim CHELLY p. 17.

5 Louis Trotabas, né le 9 juillet 1898 à Grasse et mort le 20 juillet 1985 à Vence est un juriste français, professeur de droit et doyen d'université.

6 Louis TROTABAT, Jean-Marie COTTERET « droit fiscal » Date de parution novembre 1996 Editeur Dalloz Collection Précis Dalloz Droit Public p.5.

7 Le régime fiscal peut être défini comme un ensemble de règles concernant l'établissement, le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt, qui sont fixées par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales et dont l'application est assurée par les administrations fiscales.

8 Louis TROTABAS, Paul ISOART, « Droit public » 24 édition LGDJ, Manuel 1998, 467.

إن هذا الأمر حدا بأحد الباحثين للقول بأن الميكانيزمات التي تحكم الاقتطاعات الضريبية باتت تتميز بتعقيد مافتئ يتفاقم بشكل أضحت معه المدونة العامة للضرائب تأخذ شكل موسوعة يتعين تحيينها بشكل مستمر حتى تواكب التحولات المستمرة للمادة الضريبية⁹.

تجلى هذا التطور أساسا على المستوى الإداري بظهور إكراهات جديدة وبشعور بانعدام الحماية القانونية لدى المتعاملين حيث أضحت القراءة المباشرة للقوانين الضريبية مستعصية لكثرة استعمال الإحالات. فكل سنة، حوالي 20 في المائة من فصول المدونة العامة للضرائب تكون محط تغيير.

على سبيل المثال، جاءت المادة 8 من قانون مالية 2018 بأزيد من 23 تعديل وتنقيح، كما جاءت مادته التاسعة بمقتضيات جبائية جديدة همت إحداث مساهمة إبرائية برسم الدخل والأرباح المترتبة على سيولة وممتلكات الأشخاص الذاتيين المقيمين من ذوي الجنسيات الأجنبية، بالإضافة إلى مقتضيات المادة العاشرة التي تهم إلغاء الذعائر والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل¹⁰.

من جانبها، تحتل التوجيهات الضريبية حيزا هاما حيث بلغت حوالي 40000 صفحة¹¹ وتجاوز رقم الدوريات التي تصدرها المديرية العامة للضرائب السبعمئة وفاقته آخرها المرتبطة بقانون مالية 2018 التسعين صفحة، فقط لتوضيح وجهة نظر الإدارة بشأن المواد الثلاث المذكورة.

أيضا، تزداد قواعد الجبائية تعقيدا بتنامي النفقات الجبائية التي تقلص الوعاء الضريبي، كما تؤثر على العبء الضريبي، خاصة بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وقد تأتي بقواعد يتعذر تطبيقها أحيانا، مما يفضي لغموض علاقة الملزم بالإدارة الجبائية.

إن الاستعمال المكثف للضريبة واعتمادها في تطبيق السياسات التحفيزية القطاعية، حيث يحل الدين الضريبي محل نفقة الميزانية، يجعل القانون الضريبي يدمج تدابير ذات طبيعة تقنية تقتضي غالبا تقويمات إضافية أو تفاصيل تدقيقية. كما أن نشاط جماعات الضغط التي تستهدف البرلمانين لحثهم على تبني تعديلات لا تظهر صعوبات فهمها وتطبيقها إلا لاحقا¹².

ولعل أسباب هذا التعقيد والتركيب تبرز جلية في علاقة الملزم بالإدارة، خاصة مع الطابع الإجرائي للقواعد الضريبية وكذا المصطلحات المستعملة، ناهيك عن افتقاد المخاطب الوحيد بالإدارة.

9 Marcel Martin, « L'impôt dévorera-t-il son juge ? », Dr. fisc. 1986, n°16-17, p. 544. Citée par Augustine MBOULI née MPRESSA BEWEKEDI, « Le dualisme juridictionnel en matière fiscale ».Thèse de doctorat en Finances publiques et fiscalité, présentée et soutenue le 02 octobre 2009, Université Jean Moulin Lyon 3, École doctorale : Droit. P. 11.

10 المواد 8 و 9 و 10 من قانون المالية رقم 68.17 للسنة المالية 2018، الجريدة الرسمية عدد 6633 بتاريخ 25 دجنبر 2017 بخصوص المدونة العامة للضرائب

11 Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises – février 2012 p.12.

12 Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises – février 2012 p.82.

إن أبرز مثال للدلالة على التركيب المتفاقم للنظام الجبائي تعكسة الجباية الترايبية، سواء على مستوى عدد الرسوم أو على مستوى المساطر¹³.

فلقد انعكس التدرج في اعتماد الخيار اللامركزي، بمستوياته الثلاثة، على بنية النظام الجبائي المحلي الذي أصبح يتكون من فسيفساء متنوعة من الرسوم والضرائب و من موارد مرصودة من الدولة، تتكون أساسا من حصص ضرائب الدولة المرصدة للجماعات الترابية، حصص لم ترصد وفق نص قانوني موحد، بل جاءت مدرجة في النص المتعلق بكل ضريبة على حدة. هذا ناهيك عن تعديلات الأسعار والنسب التي ما فتئت تتطور بتطور الديمقراطية الترابية خاصة بعد دستور 2011.

يتجلى أيضا هذا التعقيد على مستوى مستوى التحصيل، حيث تتداخل الاختصاصات بين القابض والإدارة في ظل غياب إدارة محلية مهيكلة تقوم بالوظائف المنوطة بها في مجال تدبير الجبايات.

الفقرة الثانية : الضريبة مفهوم متعدد الأبعاد

إن سمة التركيب التي تطبع النظام الضريبي تسهم في التشويش على الوظائف التقليدية للضريبة. وهي سمة تنبع من تنوع الاستعمالات المعتمدة للأداة الضريبة من طرف الدولة التدخلية. إن الوظيفة التمويلية للضريبة أصبحت تنافس باللجوء لوسائل تمويلية أخرى من قبيل الاقتراض. أيضا التصنيف القطاعي ذي الطبيعة الاقتصادية للتدابير الضريبية يتم على حساب وظيفة الضبط الماكرو اقتصادي. ووظيفة إعادة التوزيع تجد صعوبة في إيجاد مكانها ضمن أجنادات السلطات العمومية لتفاقم الأنظمة الخاصة والنفقات الجبائية¹⁴.

13 دليل الجبايات المحلية، مديرية الجماعات المحلية، طبعة 2009، الصفحة 5.

14 Benoit Ladouceur « Quelle fiscalité pour quels objectifs ? » Regards croisés sur l'économie 2007/1 (n° 1) Éditeur : La Découverte Pages : 296

في مؤلفه الشهير "محاولة في دراسة طبيعة وأسباب ثروة الأمم" سنة 1776، أكد أدام سميث أنه يتعين أن تكون الضريبة¹⁵:

- عادلة، تتناسب والمقدرات الإسهامية للملزمين؛
- ثابتة، حتي يتأتى تجنب جور الإدارة الجبائية؛
- منسجمة، تتماشى وطريقة فرضها وتحصيلها؛
- غير مكلفة، بحيث لا تتطلب نفقات باهضة لتحصيلها فتتقلص مردوديتها¹⁶.

إن البحث عن تحقق هذه الشروط في الضريبة يجعلها مسألة معقدة، مفهوما مركبا يطرح مشاكل متعددة ذات تبعات متنوعة، تكتسي تجلياتها وامتداداتها أبعادا سياسية، اقتصادية، قانونية واجتماعية¹⁷:

الأبعاد السياسية للضريبة¹⁸: تتبع الأبعاد السياسية للضريبة من ارتباطها الوثيق بفكرة السيادة، فتشكل الأنظمة الضريبية الحالية كان من تجليات التقارب الذي حصل بين الحدود والفضاءات الضريبية والحدود الوطنية. فبناء الفضاءات القانونية، النقدية والضريبية كان من أبرز أهداف نشأة الدول¹⁹.

15 Les quatre maximes sur les impôts en général, d'après lesquelles, selon Adam Smith, tout impôt devrait être calculé. Voici ces quatre maximes :

- "Première maxime. Les sujets d'un État doivent contribuer au soutien du Gouvernement, chacun, autant qu'il est possible, en proportion de ses facultés.
- Deuxième maxime. La quote-part de l'impôt que chacun est tenu de payer, doit être certaine, et non arbitraire.
- Troisième maxime. Tout impôt doit être perçu à l'époque et selon le mode qu'on peut présumer le plus commodes pour le contribuable.
- Quatrième maxime. Tout impôt doit être calculé de manière à ce qu'il fasse sortir des mains du peuple le moins d'argent possible au delà de ce qu'il rapporte au trésor de l'État, et en même temps à ce qu'il tienne cet argent le moins longtemps possible hors de la bourse du public. 1 "

16 Marie-Christine STECKEL ASSOURE, cours « contentieux fiscal » leçon n°2, université numérique juridique francophone, 2013, p. 2.

17 Louis TROTABAT, Jean-Marie COTTERET « droit fiscal » Date de parution novembre 1996 Editeur Dalloz Collection Précis Dalloz Droit Public p6.

18 La fonction politique de l'impôt est une dimension primordiale de la légitimité de l'Etat fiscal. La dimension politique de la fiscalité est établie historiquement en relation avec la naissance de l'Etat (Ardant, 1965, p.7 ; Schumpeter, 1984, p.249). L'impôt étant constitutif de l'Etat, sa contestation anime d'ailleurs de nombreux mouvements politiques (Ardant, 1971, p.400, Tilly, 1986, p.121, Bercé, 1991, p.23-35, Campbell, 1993, p.175).

19 Jean-Edouard Colliard et Claire Montialoux, « Une brève histoire de l'impôt » cité par Dominique PLIHON, « Les taxes globales : un instrument nécessaire face à la mondialisation » La Découverte | « Regards croisés sur l'économie » 2007/1 n° 1 | pages 252 à 260, résumé cairn page 1. <http://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-252.htm>

أيضا، تتبع الأبعاد السياسية للضريبة من حضورها الأكيد في كل تعاقد سياسي انطلاقا من مبدأ القبول الضريبي، ذلك أن كل تصور للضريبة يفضي لا محالة إلى اتخاذ مواقف سياسية واجتماعية، فإذا كانت الضريبة تؤثر في النظام السياسي؛ فإنها بالمقابل أيضا تتأثر بالمحيط السياسي الذي تطبق فيه؛

فالضريبة قبل أن تكون تقنية قانونية أو اقتصادية هي فعل سياسي. فهي رمز ومصدر للسلطة، وتاريخها هو أيضا تاريخ بناء السلطة العمومية، بناء الدولة وبالضبط الدولة البرلمانية الديمقراطية.

في الواقع، تبدو الضريبة كمجموعة من التفاعلات، كفعل سياسي واجتماعي، فهي وثيقة الصلة بتطور المجتمع وتطور مؤسساته السياسية والقانونية والاقتصادية، بشكل أصبح معه المواطن في الدولة المعاصرة يعتبرها مؤسسة طبيعية رغم استهجانه لها²⁰، على حد تعبير إدوين سيليكمان²¹. هكذا، تظهر الحاجة لإنتاج تحليلات شاملة ودقيقة للميكانيزمات الضريبية، لا تقف عند الجبائية، بل تشمل ملاحظة العمل السياسي الترابي، حيث يجتمع الفهم والتعليل بالتحويلات السياسية والتاريخية للمجتمع²².

هكذا، فلا وجود لسلطة سياسية مستقلة من دون سلطة جبائية. وكل منح لسلطة ضريبية لفائدة بنية معينة أو تطوير يؤثر لا محالة على توازن تلك البنية وعلى البناء السياسي قاطبة. فالنظام الجبائي ليس منفصلا عن باقي المؤسسات وتغييره هو ذو وقع أكيد عليها²³.

20 Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Paris, LGDJ, 2008, p. 12.

21 Edwin Seligman (1861-1939) est un économiste américain, spécialiste des finances publiques. Il a notamment étudié les conséquences économiques de l'impôt et s'est déclaré favorable à l'impôt progressif sur le revenu. Par ailleurs, s'inspirant des thèses de Marx et d'Engels (sans pour autant devenir marxiste), il soutient que parmi les causes du changement social au cours de l'histoire, le facteur économique joue un rôle déterminant : il n'exerce pas une influence exclusive sur la vie sociale mais son influence est prépondérante. En outre, l'histoire exerce en retour un effet sur l'économie: les lois économiques ne sont valides que dans un contexte historique donné. Cette démarche, très présente chez les adeptes de l'École historique allemande au 19^e siècle, est elle-même au fondement de l'École française des Annales dont Fernand Braudel (1902-1985) était un éminent représentant

22 Xavier PÉREZ, « La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain » Thèse dirigée par M. Bernard GALLINATO-CONTINO Professeur à l'Université Montesquieu - Bordeaux IV , Soutenue le 16 septembre 2011 page 10

23 Michel BOUVIER, « décentralisation financière et nouvel Etat territorial en France », colloque international de finances publique: « l'Etat territorial au Maroc et en France :quelles synergies entre les finances de l'Etat et les finances territoriales? Ministère de l'économie et des finances et FONDAFIP, 12 et 13 sept 2014, Rabat, p 40.

إن الوظيفة السياسية للضريبة تحيل على شرعية الضريبة المساهمة من أجل المواطن. تاريخيا نشأ البعد السياسي للضريبة من رحم العلاقة بين تشكل الدولة العصرية وميلاد الأنظمة الضريبية. فالضريبة مؤسسة للدولة ورفضها يذكي التوترات السياسية ومختلف أشكال مقاومة الضريبة ماهي إلا رفض لشرعية التضريب الذي يعتبر تعسفيا. أيضا، فالشعور بالحيث الضريبي يشجع الغش الضريبي²⁴.

في فرنسا، أفضى فشل النظام الملكي في إضفاء الشرعية على الضريبة، إلى تحولها لعبء ثقل وغير عادل، فكان هذا المبرر الضريبي ذريعة استغللتها الثورة الفرنسية. بالمقابل، نجحت بريطانيا في إضفاء الشرعية على الضريبة عبر تسطير وتحديد سلطات القبول الضريبي للبرلمان²⁵، نجاح تجسد عبر إقرار عهود ووثائق عملية²⁶.

هكذا، فالثورات الإنجليزية والفرنسية كانت دفاعا عن التمثيلية الضريبية ونضالا من أجل تكريس حق الشعوب في القبول بالضريبة. كما أن الضريبة كانت وراء حرب الاستقلال الأمريكية التي أنهت الوصاية البريطانية²⁷. لهذا لم يكن من الغريب أن تكون النقاشات ويكون التفكير في المسائل المالية والضريبية ذو طبيعة سياسية. فالضريبة كانت تدرس وتقارب منذ القرن الثامن عشر كمسألة سياسية؛ كنقطة التقاء تجمع الحق السيادي للدولة في فرض الضريبة والحريات الفردية لرعايا الدولة وبالأخص حقهم في التملك. فالتفكير في الضريبة كان تفكيراً سياسياً بالمقام الأول²⁸.

24 Benoit LADOUCEUR « Quelle fiscalité pour quels objectifs ? » Regards croisés sur l'économie 2007/1 (n° 1) Éditeur : La Découverte Pages: 296

25 Marc LEROY « l'approche sociologique du contrôle fiscal » ,Professeur de sociologie, Directeur des études du CRDT, Janvier 2007, p :34.

26 Magna Carta au Moyen Age et Bill of Rights du XVIII siècle. Les Anglais, en votant la Grande Charte en 1215, montrent la maturité de leur tradition politique : Jean Sans Terre, en cédant à la pression des barons d'Angleterre, garantit les droits féodaux contre l'arbitraire royal, et institue le contrôle de l'impôt par le Grand Conseil du Royaume.

27 Christian MONJOU, « Question fiscale et révolution : l'exemple américain » cité par Jean-Edouard COLLIARD et Claire MONTIALOUX « Une brève histoire de l'impôt » La Découverte | « Regards croisés sur l'économie » 2007/1 n°1 | pages 56 à 65 <http://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-56.htm>

28 Rémi PELLET « L'enseignement des finances publiques à l'Université, Bilan et propositions de réformes » REVUE DU DROIT PUBLIC - No 4-2013 p. 2

Comme on le sait, les révolutions anglaises (Magna Carta de 1215, Pétition des Droits de 1628), américaines (« No taxation without representation », 1775) et françaises (article 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen) ont été faites au nom du droit à consentir à l'impôt. Il n'est donc pas étonnant que la réflexion théorique sur les questions financières et fiscales fût d'abord politique : « (...) l'impôt a été largement appréhendé à l'époque moderne, et notamment au XVIIIème siècle, comme une question proprement politique, comme le lieu où se rencontrent le droit souverain d'un Etat absolutiste (son droit d'imposer) et les libertés individuelles de ses sujets (leur droit de propriété). Penser l'impôt était donc principalement penser la nature et les limites de la souveraineté, ou, sous un autre angle, la pensée de la souveraineté a été orientée par la nécessité d'intégrer la réalité de l'impôt »³.

أما الجوانب الاقتصادية للضريبة فحاضرة سواء تعلق الأمر بإنتاج الثروة، توزيعها، تداولها واستهلاكها. فالضريبة قد تنتج آثارا محفزة للاقتصاد جالبة للاستثمار، كما قد تنتج آثارا أخرى عكسية مثبطة. وتأثير الفرض الضريبي والسياسة الضريبية قد يكون ظرفيا محدودا كما قد يتحول لوسيلة للتأثير في البنيات الاقتصادية ؛

أما الجوانب القانونية للضريبة فتنبع من كون الضريبة مادة قانونية، فرع من فروع القانون العام، هذا الأمر يقود إلى القول بأنه على ضوء قواعد القانون العام يتم بناء نظرية الضريبة وحل المشاكل القانونية التي يطرحها تحضيرها وتطبيقها.

والأكيد أن قانونية الضريبة مسألة حظيت بمكانة متميزة في الاجتهادات الفقهية والقضائية وحتى الإدارية، سواء تعلق الأمر بالبحث في مشروعيتها أو عند تطبيقها، تنظيم مساطر فرضها وقرارات توقيعها والبحث عن مادتها وحتى عند المنازعة في تقدير وعائها وربطها أو طريقة تحصيلها وأدائها.

الفقرة الثالثة: التطور المستمر للضريبة

منذ نشأتها واكبت الضريبة تطور الدولة. فتاريخ الضريبة ارتبط ارتباطا وثيقا بالتاريخ، التاريخ الاقتصادي والتاريخ الاجتماعي.. فالضريبة هي تقنية للعيش داخل المجتمع. إنها بالضبط تقنية لتنظيم العلاقات ما بين الدولة والملزمين. إن الضريبة قرين ملازم للحكم والدولة²⁹.

إن التطور المستمر للضريبة يعكسه تطور التمييز بين المفاهيم الضريبية من ضريبة ورسم واقتطاع ومساهمة. فتطور الجباية جعلها تمر من "التضريب" إلى "المساهمة"، منتقلة من جباية تستهدف الممتلكات المادية لمساهمة تستهدف المعاملات المالية مع الاقتطاع من المنبع. إن هذا التطور يواكب انتقال الدولة من سلطة تفرض حكمها التمييزي لدولة تتسم بمساهمة المواطن ومشاركته في بناء المؤسسات مع المنتخبين.³⁰

29 **Gabriel Ardant** a démontré dans son livre intitulé Histoire de l'impôt que «l'histoire de l'impôt est intimement liée à l'histoire en général, histoire économique certes, mais aussi plus qu'on ne le croit à l'histoire politique (...). L'impôt est une technique de vie en société ». C'est plus exactement une technique d'organisation des relations entre l'Etat et les contribuables. L'impôt est, en effet, lié à la notion de pouvoir et d'Etat. Marie-Christine STECKEL ASSOUE, op . cit.

30 **Xavier PÉREZ**, « La raison fiscale, de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain » Thèse dirigée par M. Bernard GALLINATO-CONTINO Professeur à l'Université Montesquieu - Bordeaux IV , Soutenue le 16 septembre 2011

وبغض النظر عن مواكبتها للنقاشات السياسية وردود الفعل المجتمعية، يمكن أن نميز في تطور الضريبة بين تصور قديم امتزج فيه الفرض الضريبي بممارسة السلطة فكان أبرز تجلياتها؛ وبين تصور حديث، واكب تطور الدولة الأمة، الدولة الليبرالية الغربية، والذي تطور بدوره مع تطور مفهوم الدولة واتساع تدخلاتها.

أولاً: التعريف القديم للضريبة:

قديمًا، كانت الضريبة تجسيدا لسلطة الأمير وسيادته، تجسيدا للسلطة وقوة ، والتاريخ القديم لا يعطينا أية دراسة خاصة بالإشكالات الضريبية، حيث احتفظت الضريبة ولمدة طويلة بخاصيتها تلك والتي جعلتها مجرد وسيلة بسيطة لتمويل الخزينة، طبعا وسيلة من بين وسائل أخرى، لدرجة جعلت جون بودان يجعلها في آخر ذيل قائمة الموارد في القرن 16.

ثانياً: التعريف الكلاسيكي للضريبة:

بعد القرن 16 ومع الفلسفة السياسية للقرن 18 غيرت الضريبة من طبيعتها، فعوض أن تستند على حق الأمير وقوته، باتت تركز على حقوق الأفراد باعتبار الضريبة مساهمة طوعية يتعين القبول بها من لدن الملزم أو من يمثله، وبهذا أصبح البرلمان الحكم في الضريبة.

بالنسبة للنظريات الاقتصادية، أصبحت الضريبة مقابلا للخدمة المقدمة، ضمانا للمخاطر التي تكفلها الدولة، هكذا نجد مونتسكيو يعرف مداخل الدولة في كتابه روح القوانين 1748 أنها: " ذلك القسط الذي يقدمه كل مواطن من ماله الخاص ليؤمن القسط الآخر أو لينعم به في هناء".

بهذا، فمونتسكيو كان يريد أن يظهر طابع التبادل في الضريبة، حيث اعتبرها ثمنا للخدمات التي تقدمها الدولة وفق ما بات يعرف بنظرية التكافؤ.

خلال القرن 19، تغير هذان العنصران تماما بفعل تحول الدولة. فعوض التأكيد على القبول بالضريبة، أصبح التأكيد على خاصية الإلزام التي تميزها وعوض الارتباط بفكرة المقابل، أصبح الحديث عن الطابع اللامشروط للضريبة.

لقد أصبحت الضريبة تحملا تحدده القدرات الإسهامية وليس على نظيرا للخدمات المقدمة. الشيء الوحيد الذي بقي مستقرا هو بقاء الضريبة داخل نطاق الاختصاص البرلماني.

هكذا، نجد كاسطون جيز بعد الحربين العالميتين يعرف الضريبة بأنها: " أداء نقدي إجباري، يؤخذ من الخواص بحسب قدراتهم الإسهامية من طرف السلطة العمومية بصفة نهائية وبدون مقابل بقصد تغطية التحملات العمومية".

فالمدرسة الكلاسيكية تعرف الضريبة استنادا لأربعة عناصر أساسية:

- الضريبة اقتطاع نقدي يؤخذ من الخواص؛
- اقتطاع نقدي إلزامي تؤمنه السلطة العمومية؛
- اقتطاع نقدي إلزامي ذو صفة نهائية؛
- اقتطاع اقتطاع نقدي دون عوض أو مقابل مباشر.

ثالثا: التعريف الحديث للضريبة

بتطور مفهوم الدولة وتنامي أدوارها الاقتصادية والاجتماعية، تطور الفقه الضريبي³¹ وظهرت محدودية التعريف الكلاسيكي للضريبة، هذا التعريف الذي بات قاصرا عن مواكبة الوظائف الجديدة للدولة التي تخلت تدريجيا عن حيادها مما انعكس على الضريبة التي تطورت في اتجاهين أساسيين: فمن جهة، لم تبقى الضريبة ذلك الاقتطاع المالي الإلزامي الوحيد التي تجريه السلطة العمومية، حيث أصبحت الاقتطاعات تشمل أيضا المساهمات الاجتماعية.

ومن جهة ثانية، ونتيجة لتطور دور الدولة وتنامي تدخلاتها، اتسع نطاق الاقتطاع الضريبي فلم يعد حكرا على الخواص؛ بل طالت حتى الأشخاص العمومية إذا ما تدخلت تجاريا.

في هذا الإطار، اعتبر الكاتبان الفرنسيان لوسيان ميهل وبيير بلترام في كتابهما العلوم والتقنيات الضريبية لسنة 1984، الضريبة أداءا نقديا إجباريا، يطلب من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، من القانون الخاص أو القانون العام، حسب قدراتهم التكليفية، عن طريق السلطة، بصفة نهائية وبدون مقابل محدد، بقصد تغطية التحملات العمومية أو لأهداف تدخل القوة العمومية³².

31 Selon la doctrine fiscale (Ibn Khaldûn, 1378 ; A. Smith, 1776 ; R. Stourm, 1905 ; G. Jèze, 1936 ; E. Allix, 1936 ; G. Ardant, 1965 ; P. Amselek, 1967 ; P.-M. Gaudemet, 1969 ; M. Duverger, 1976 ; P. Beltrame, 1987 ; A. Barilari, 1992 ; M. Bouvier, 2004 ; J. Chabih, 2007 ; etc.).

32 « L'impôt est une prestation pécuniaire requise à des personnes physiques ou morales de droit privé et éventuellement de droit public, d'après leur faculté contributive, par voie d'autorité à titre définitif et sans contre partie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques de l'Etat et des autres collectivités territoriales ou de l'intervention de la puissance publique ».

الفرع الثاني: عناصر تعريف الضريبة

تكاد تجمع الكتابات الفقهية للضريبة والقانون الضريبي على التعريف الذي اعتمده الكاتبان الفرنسيان لوسيان مهل و بيير بلترام، في كتابهما العلوم والتقنيات الضريبية، الصادر سنة 1984 والذي يعتبر:

"الضريبة أداء نقديا، ذو طبيعة إجبارية، يطلب عن طريق السلطة من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، من القانون الخاص والقانون العام، حسب قدرتهم التكليفية، بصفة نهائية وبدون مقابل محدد، بقصد تغطية التحملات العمومية أو لأهداف تدخل القوة العمومية"³³.

بهذا التعريف، تغدو الضريبة أحد تجليات السلطة العمومية، التي يتأتى من خلالها مصادرة ممتلكات مالية ذات طبيعة نقدية، بصفة نهائية ودون مقابل محدد وذلك من أجل تغطية تكاليف تدخلاتها أو تمويل التكاليف العمومية.

انطلاقا من هذا التعريف، يمكن استنتاج مجموعة من العناصر المميزة للضريبة والفرض الضريبي، عناصر يمكن مقاربتها من زوايا ثلاث:

1. طبيعة الفرض الضريبي؛
2. شرعية ومشروعية الفرض الضريبي؛
3. الخصائص المميزة للضريبة.

33 "l'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales de droit privé et, éventuellement, de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques de l'Etat et des autres collectivités territoriales ou de l'intervention de la puissance publique".

الفقرة الأولى: طبيعة الاقتطاع الضريبي

(1) الضريبة أداء نقدي:

الضريبة أداء ذو طبيعة نقدية وليست أداء عينا أو خدمة شخصية³⁴. وهي أداء ذو صفة نهائية، ذلك أن الدولة لا تقوم بإرجاع المبالغ التي يدفعها المواطنون في شكل ضرائب لكونها موجهة لتغطية التحويلات العمومية.

إن الهدف المالي للضريبة يكتسي بعدين أساسيين:

✓ تطور مفهوم التدخل أو الفرض الضريبي، إذ سرعان ما ظهر جليا الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة لتحفيز الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية. هكذا ظهر وتنامى التدخل الضريبي كوسيلة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي وصارت الضريبة محورا أساسيا في السياسات العمومية ومدخلا أساسيا للتوجهات الإصلاحية؛

✓ إثر تنامي المكانة التمويلية للضريبة، تفاقم هاجس إختلال هذا الهدف المالي للضريبة. فنتيجة لإقرار مجموعة من التخفيضات الضريبية لتشجيع قطاعات معينة، تراجعت المداخيل الجبائية فظهرت على الساحة إشكالية النفقات الجبائية، باعتبارها موارد تضيع على خزينة الدولة. فإذا كان الهدف المالي للضريبة لا يتناقض مع الغايات الاقتصادية والاجتماعية التي يمكن أن تنشدها؛ فإنه يتعين مع ذلك أن يبقى هذا الهدف المالي الهاجس الأول والأخير للضريبة³⁵.

(2) ضرورة الضريبة:

تتبع ضرورة الضريبة أولا من الدور التمويلي التي باتت تلعبه الضريبة ومن الأدوار الأخرى، الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية التي أصبحت تؤمنها. وضرورة الضريبة خاصة أساسية تجعلها تتسم بالإجبار، حيث تلزم كلا من الملزم والإدارة الضريبية على حد سواء³⁶.

فالضريبة أداء نقدي إلزامي لا يمكن التحلل منه باعتباره التزام أو واجب ضريبي. إن هذه الإلزامية هي أحد المبادئ الأساسية للقانون الضريبي. فضرورة الضريبة ترتبط بتنظيم الحياة الاجتماعية وبعمل الدولة ويتعين على الجميع الخضوع لهذا الالتزام الذي قد يواجه بالرفض، بل أحيانا بمناوءات حقيقية.

34 François DERUEL, « finances publiques, droit fiscal », neuvième édition, Dalloz 1993 P1.

35 Raymond FERRETTI, Maître de conférences à l'Université de Metz, cours de droit fiscal, université de METZ, Mai 2002, p.3.

36 Guy GEST, Gilbert TIXIER, « Droit fiscal » Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1976, p. 8.

لهذا وضع المشرع مجموعة من القواعد الكفيلة بتطويق الغش الضريبي وإجبار الملتزمين على الأداء وهو الأمر الذي قد يمس بمبادئ أخرى ذات قيمة دستورية كالحرية الفردية أو الحق في الملكية، حيث يعود للقاضي الدستوري التأكد من تحقق التوفيق السليم بين مختلف هذه المبادئ الدستورية³⁷.

فالضريبة تعبير عن إرادة المشرع التي تتجلى على مستويين:

- إنشاء الضريبة وضبط وعائها وتحديد طرق تحصيلها سواء عبر قانون عادي أو قانون للمالية؛
- الترخيص والإذن السنوي بتحصيل الضريبة، ترخيص يعتبر أحد أهداف قانون المالية السنوي.

إن الطابع الإلزامي للفرض الضريبي يكتسي ثلاث دلالات:

- (1) تعتبر الضريبة أبرز تجليات السلطة وسيادتها الفعلية، باعتبارها فعلاً أحادي الجانب³⁸ سميته الأساسية الأُلزام. إنها ترجمة لامتياز السلطة العمومية الذي تحظى به الإدارة الضريبية³⁹؛
- (2) اقتران الضريبة بالجزاء إذ ليس بمقدور الملتزم التحلل من الالتزام الضريبي تحت طائلة العقاب. فرفض الملتزم يمكن أن يواجه بالإكراه بشكل أحادي والجزاءات قد تطبق بطريقة شبه تلقائية⁴⁰؛
- (3) ضرورة الضريبة كمبدأ شامل يطبق على مجموع الضرائب مهما كانت استعمالاتها وليس فقط على الضرائب المسخرة لتمويل القوة العمومية ونفقات الإدارات⁴¹.

37 Philip LOIC « les fondements constitutionnels des finances publiques » Ed. Economica, paris 1995, p.65.

38 « L'acte administratif unilatéral, ou décision exécutoire, est un acte juridique pris unilatéralement par l'administration, ou exceptionnellement par une personne privée, et qui crée pour les administrés des droits et des obligations » JEAN CATSIAPIS, « Guide du droit administratif » 2ème édition, ellipses, collection « Guides de droit » 2009, p. 10.

39 Il s'agit de prérogatives exorbitantes du droit commun, qui n'ont pas d'équivalent en droit privé et même pour certaines en droit administratif. Étant établi de manière unilatérale, sans le consentement direct du contribuable, l'impôt est levé par voie de contrainte et sous peine de sanctions, dans le seul but de faire pression sur le contribuable pour l'obliger à payer. L'Administration dispose ainsi de nombreux pouvoirs comme le droit de communication, le droit de perquisition, la contrainte par corps, ou encore l'avis à tiers détenteur. Mirza RISKWAIT, Travaux dirigés de Finances publiques Université Paris XIII, Université Paris Nord XIII, Faculté des Sciences juridiques et économiques, Année universitaire 2011-2012

40 Raymond FERRETTI, Maître de conférences à l'Université de Metz, cours de droit fiscal, université de METZ, Mai 2002, p.3.

41 Loic PHILIP « les fondements constitutionnels des finances publiques » Ed. Economica, paris 1995, p.66.

(3) الضريبة أداء من دون مقابل مباشر:

إن انعدام المقابل للضريبة يعكس التخلي عن "العقد الاجتماعي" كمرتكز نظري للضريبة والتي دافع عنها عدة مفكرين إبان القرنين 18 و 19⁴². والتخلي عن هذه النظرية يجد سنده في عدة أسباب⁴³:

- أولاً استحالة تقدير مبالغ الخدمات التي تقدمها الدولة لكل مواطن؛
- اعتماد فكرة المقابل للخدمات المقدمة يفضي إلى تجاهل الضريبة للقدرات الإسهامية وينسف التضامن في تحمل التكاليف العمومية؛
- على الرغم من دور الضريبة الذي يمكن الدولة من رعاية الأشخاص والممتلكات؛ فإنها ليست المقابل المباشر بحيث لا يترتب عن أداء الضريبة أي حق أو حماية خاصة للملزمين.

هكذا، تؤدي الضريبة دون مقابل محدد. فالدولة عندما تأخذ الضريبة لا تلتزم بتقديم أي مقابل محدد. وهذا يعني أن الملزم بالضريبة يستفيد من استتباب الأمن ومن خدمات الدولة، لكن من دون أن توجد علاقة مباشرة بين الضريبة والخدمات المقدمة من طرف الدولة، فهذه الخدمات هي نظير الاستعمال للمرافق العمومية وليست للملزم. قد يبدو الأمر متناقضاً لكن لا وجود لعلاقة مترابطة بينهما⁴⁴، فالضريبة تؤدي دون مقابل محدد وهذا ما يميزها عن الوجيبة أو الرسم ويمنحها طابعا جبائيا متميزا.

من جانبه، وفي قرار له بتاريخ 6 أكتوبر 1976 بشأن حقوق الميناء والإبحار⁴⁵، اعتبر المجلس الدستوري الفرنسي أنه على الرغم من تسميته الاقتطاع المرتبط بحقوق الميناء والإبحار "وجيبة" فإنه لا يتوفر على خدمة كمقابل وبالتالي وجب اعتباره بمثابة تضريبا لا غير.

42 La thèse selon laquelle l'impôt est le prix des services rendus par l'État a été défendue par de nombreux auteurs au XVIIIe et au XIXe siècle. Montesquieu, par exemple, considérait l'impôt comme "une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir plus agréablement" (De l'esprit des lois, Tome II, Livre XIII, Chapitre I, p. 138 : éd. Pierre et Firmin Didot, 1803).

43 **Mirza RISKWAIT**, Travaux dirigés de Finances publiques Université Paris XIII, Université Paris Nord XIII, Faculté des Sciences juridiques et économiques, Année universitaire 2011-2012 p :9

44 Les services qui pourraient lui être rendu le sont à l'usager des services publics et non au contribuable. Or les deux qualités peuvent évidemment se superposer, mais d'abord ce n'est pas nécessaire et surtout il n'y a aucun lien entre les deux. Raymond FERRETTI, cour droit fiscal. Metz

45 N° 76-92 L : Rec. Cons. const., p. 59

في نازلة أخرى، وضع مجلس الدولة الفرنسي تطبيقاً متميزاً لمبدأ ضرورة الضريبة، حيث اعتبر المساهمة المفروضة على الشركات الجوية للتخفيف من الإزعاج الصوتي الذي تتحمله الساكنة المجاورة لمطار أورلي ورواسي ليست مقابلاً لأي خدمة. لقد خلص المجلس إلى أن الأمر لا يعدو كونه "تضريباً"⁴⁶ لكن؛ مجلس الدولة الفرنسي اكتفى باستعمال مصطلح التضريب بدل المصطلح المباشر "الضريبة" وهو الأمر الذي قد يفضي لخلط الضريبة، حيث يغيب المقابل، باقتطاعات أخرى كالرسوم والتي تتوفر على المقابل⁴⁷.

الفقرة الثانية: مشروعية الفرض الضريبي

(1) الضريبة مجال خالص للقانون:

تعتبر الضريبة أحد أبرز تجليات وامتيازات السلطة العمومية. فسلطة فرض وتطبيق الضريبة اختصاص خالص للسلطة صاحبة السيادة داخل الدولة⁴⁸. ممارسة هذه السلطة السيادية من طرف الدول ترتبت عنه فسيفساء للأنظمة الضريبية بحسب خصوصية كل دولة على حدة⁴⁹.

إن اختصاص المشرع بإحداث وتوزيع التكاليف العمومية يعتبر ضماناً أساسية لا تتجزأ وتتمارس كاملة لارتباطها بمبادئ أشمل وأعمق تتعلق بالعدالة، المساواة بين المواطنين والمشروعية في فرض وتوزيع التكاليف العمومية. إن هذا الاختصاص الخالص والشامل لممثلي الأمة في إحداث وتوزيع الضريبة يجد مبرره في الحاجة لشرعنة مصادرة الملكية الذي يجسده الاقتطاع الضريبي⁵⁰.

فإذا كان الدستور الفرنسي يشير إلى اختصاص القانون بتحديد وعاء وسعر وطرق تحصيل مختلف الضرائب⁵¹؛ فإن الاجتهاد الدستوري الفرنسي حرص في عدة مناسبات، على تأكيد هذا

46 CE, 13 nov. 1987, Synd. nat. Transporteurs aériens : Juris-Data n° 606535 ; Dr. adm. 1987, comm. n° 661 ; RD publ. 1988, p. 274, concl. Van Ruymbeke ; JCP G 1988, II, 20977, note Dufau.

47 **Mirza RISKWAIT** « Présentation d'une théorie générale de l'impôt » Travaux dirigés de Finances publiques Université Paris XIII, Faculté des Sciences juridiques et économiques, Année universitaire 2011-2012, page 9 Cours : Professeur Cendrine DELIVRE,

48 **Pierre BELTRAME** « la fiscalité en France » Hachette, 6ème édition, 1998.

49 **CLOUTÉ Alexandra** "Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales" Juin Master II – droit des affaires et fiscalité Parcours restructurations d'entreprises 2011 HEC Université Paris I – Panthéon Sorbonne P :1

50 **R. HERTZOG**, « Les pouvoirs financiers du Parlement », p. 302, cité par Katia BLAIRON « POUVOIRS ET CONTRE-POUVOIRS EN MATIÈRE BUDGÉTAIRE ET FINANCIÈRE » Nancy Université – IRENEE, consultation sur net 2016.

51 L'article 34 de la Constitution dispose " que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts de toutes natures".

الاختصاص التشريعي، مضافاً حماية قانونية خاصة على الملزمين، مع ما تحمله هذه الحماية من ضمانات يكفلها القانون⁵². ففي قراره رقم 283 لثامن يناير 1991، لم يجر المجلس الدستوري الفرنسي قانوناً يؤسس لمساهمة جديدة، اقتصر هذا القانون على تحديد سعرها دون تعيين وعاءها وطرق تحصيلها، معتبراً أن المشرع كان مقصراً ولم يضطلع بكامل وظيفته الدستورية.

(2) الضريبة فعل للسلطة:

تاريخياً، اقترن الفرض الضريبي بالسلطة العمومية التي لها الحق في فرض الضريبة بالقانون، وهذا ما يؤكدّه الفصل 39 والذي ينص على " على الجميع أن يتحمل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي لقانون وحده إحداثها وتوزيعها وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

إن الطابع الجبري للضريبة يمكن السلطة العمومية من إجبار الفرد على أدائها، حقيقة أن المكلف لا يؤدي الضريبة تحت الضغط، لكنه يؤديها دون أن تلجأ الإدارة إلى استعمال القهر، لأنه يعلم جيداً أن وسائل الإجبار موجودة ويمكن استعمالها في حالة عدم الأداء.

هكذا، وحدها الدولة تمتلك السيادة الضريبية، أي السلطة الخالصة لإقرار وتنظيم وتطبيق الاقتطاع الضريبي في نطاق جغرافي محدد، عبر أجهزة إدارية متخصصة. غير إن هذا الأمر لا يحول دون إسناد تحصيل بعض الضرائب لأجهزة خاصة تحت رقابها.

52 François LUCHAIRE « La sécurité juridique en droit constitutionnel français » - Cahiers du Conseil constitutionnel n° 11 (Dossier : Le principe de sécurité juridique) - décembre 2001

الفقرة الثالثة: نطاق الفرض الضريبي

(1) مساواة الجميع أمام تحمل التكاليف العمومية:

نص الفصل التاسع والثلاثون من الدستور على أن الضريبة فرض يطال الذمة المالية للجميع. وعبرة الجميع تفيد عموم الملزمين بشكل يؤمن المساواة في تحمل التكاليف العمومية. فالضريبة تطلب من الجميع أشخاصا طبيعيين أو معنويين، من القانون الخاص أو القانون العام وهنا نتجاوز التعريف الكلاسيكي لكاستون جيز⁵³ الذي يجعل الضريبة حكرا على الخواص.

والمساواة الضريبية قد تكون حسابية بحسب الدخل وقد تكون شخصية بحسب وضعية المكلف الشخصية، كما قد تكون هذه المساواة أفقية تفرض على الأشخاص الذين يوجدون في نفس الوضعية وقد تكون المساواة عمودية فيؤذي الأشخاص الذين يوجدون في وضعيات مختلفة مبالغ مختلفة.

(2) تشخيص الضريبة:

يستمد تشخيص الضريبة من تأكيد النص الدستوري على تشخيص التكاليف العمومية، بحسب قدرة و وضعية الملزمين بها. فإذا كان جميع الأفراد ملزمون على قدم المساواة بأداء الضريبة؛ فإن كل ملزم يؤدي الضريبة حسب قدرته الإسهامية. هكذا، نجد الدستور المغربي يؤسس الاستثناء على القاعدة العامة، استثناء قد يفضي لتعطيل تطبيق النص الضريبي بشكل جزئي أو كلي، دائم أو مؤقت حيث ينص في فصله 39 على ما يلي: "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية...".

هكذا، قد يكتسي تشخيص الضريبة بعدا تمييزيا بين أصناف الملزمين. غير إن هذا التمييز لا يعتبر إخلالا بمبدأ المساواة. فالمساواة في تحمل التكاليف العمومية لا تحول دون تبني حلول متباينة إزاء وضعيات مختلفة. إذ يقع على عاتق المشرع تحديد القواعد التي سيتم بمقتضاها تقدير المقدرات الإسهامية باحترام للمبادئ الدستورية واستنادا لمعايير موضوعية ودون أن تكتسي الضريبة شكل مصادرة أو تعسف تجاه الملزمين⁵⁴.

53 En 1936, Gaston Jèze définissait l'impôt en ces termes : « prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques ».

54 Olivier FOUQUET « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt » - Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011

إن تشخيص الضريبة يمكن أن يأتي تلبية لأهداف العدالة الضريبية أو لتدخل الدولة خاصة مع السعي نحو تقليص الضرائب الأسرية والمتعلقة ببعض النفقات.

فالتشخيص قد يكون بحسب التحملات العائلية كما هو الشأن مثلا بالنسبة للتخفيضات من الضريبة التي تطال الضريبة على الدخل، خاصة ما يتعلق بالخصم عن الأعباء العائلية لمبلغ 360 درهما من المبلغ السنوي للضريبة اعتبارا للأعباء العائلية التي يتحملها الخاضع للضريبة عن كل شخص يعوله 55 في حدود سقف يمكن أن يتجاوز ألفين ومائة وستين 2160 درهما.

أيضا، قد يتخذ التشخيص من الدخل مرجعا للتمييز بين الملزمين عبر إقرار أسعار بنسب متباينة تمكن من تضريب مختلف المداخل سواء تعلق الأمر بدخل للعمل أو الرساميل أو رغبة في تشجيع الادخار. مثال هذا السعر الخاص للضريبة على الشركات التي تخضع له البنوك وشركات الائتمان بالمغرب

وقد يرتبط تشخيص الضريبة بحجم المادة الضريبية حيث يتم الاختيار ما بين الضريبة النسبية الثابتة والضريبة التصاعدية⁵⁶. إن القيمة التي باتت تحظى بها الضريبة التصاعدية هي التي حفزت المشرع المغربي في قانون مالية 2016 على اعتماد جدول أسعار تصاعدي للضريبة على الشركات بارتفاع المادة الضريبية.

55 الأشخاص الذين يعولهم الخاضع للضريبة هم:

1. زوجته ؛

2. أولاده من صلبه وأولاد غيره الذين يأويهم بصورة شرعية في بيته بشرط:

- ألا يكون لكل واحد منهم دخل يفوق مجموعه السنوي جزء الدخل المعفى الوارد في جدول حساب أعلاه؛
 - ألا يتجاوز سنهم خمسا وعشرين سنة غير أن شرط السن لا يسري على المصابين بعاهة تحول بينهم وبين كسب معيشتهم بأنفسهم.
- تستفيد المرأة الخاضعة للضريبة من الخصم برسم الأعباء العائلية، وذلك فيما يتعلق بزوجها وأولادها إذا كانت نفقتهم تجب عليها شرعا، وفق الشروط المذكورة.

56 Marie-Christine STECKEL ASSOUIRE, cours « contentieux fiscal » leçon n°5, université numérique juridique francophone, 2013, p. 6.

الفرع الثالث: وظائف وأهداف الضريبة

تبدو الضريبة النواة الأولى لبناء التنظيم الجماعي. فالعشيرة أو القبيلة تحتاج لمساهمة أفرادها لتأمين حياتها الجماعية ولتمويل نفقات المجموعة، مهما كانت درجة تقدمها وتنظيمها. موريس ألي، أحد المتوجين بجائزة نوبل⁵⁷، يرى أن الضريبة لها مبررها، ذلك أن انتظام كل مجتمع، حر على الخصوص، يتطلب تكاليف يتعين تأمينها بموارد كافية⁵⁸. فوجود الضريبة إذن كان دائما قرينا ملازما لفكرة الدولة⁵⁹.

بهذا، اقترن تاريخ الضريبة والفرص الضريبي بتاريخ الدولة. فمذ اللحظة التي بدأت الإنسانية تنتج أكثر من احتياجاتها ظهرت الاقتطاعات حفاظا على شكل معين من التنظيم السياسي. وبتطور الدولة وتنامي الأنشطة الجماعية والتدخلات العمومية الحديثة، خاصة العسكرية، تطورت الضريبة في اتجاه مواكبة الاحتياجات التمويلية الجديدة.

والغريب في الأمر، هو أن تطور وطأة الضريبة كان له وقع إيجابي على مآلها، حيث ألبسها ثوب المشروعية. فالرفع من الضريبة وتفاقم الاقتطاع الضريبي أفضى لمخاض اجتماعي وسياسي مل لبث أن أسفر عن ظهور مبدأ القبول بالضريبة في بريطانيا⁶⁰.

وبتنامي الأنشطة العمومية وتدخل الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وحتى الدينية، تطورت الضريبة وتعددت أدوارها ووظائفها التي لم تعد تقتصر على الجانب المالي التمويلي؛ بل أصبحت وسيلة أساسية من وسائل التدخل العمومي والسياسة المالية، سواء للتأثير في الظرفية الاقتصادية ومواجهة التقلبات وتوجيه الاقتصاد أو أكثر عمقا للتأثير في البنيات الاقتصادية والاجتماعية وبناء نماذج التنمية.

57 Maurice Allais, «l'impôt sur le capital» Ed. Hermann, Paris, op. cit.

58 Jalel BERREBEH, "la théorie générale de l'impôt", notes de cours, institut supérieur de gestion de SOUSSE, année 1998-1999, page 3.

59 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal général, 5ème édition, DALLOZ 2005 P.4.

60 Historique des finances publiques, site : Fallait pas faire du Droit, consultation février 2014, page 5.

في مقال له تحت عنوان "علم الاجتماع الضريبي"، يقترح الأستاذ مارك لوروا⁶¹ تصنيفا وظيفيا للدولة الجبائية ككل، كما يلي⁶²:

الوظيفة المالية للضريبة	الموارد الجبائية أهم ممول للنفقات
وظيفة الضبط الاقتصادي	التدخل عبر الضريبة لتحديد القطاعات التي تحظى بالأولوية
الوظيفة الاجتماعية	إعادة التوزيع عبر الضريبة التصاعدية لفائدة الفئات محدودة الدخل التصنيف الضريبي للشركات، الأسر، المواد، القطاعات..
الوظائف الترابية	حماية تطوير وتهيئة التراب والمجال لفائدة الجماعات الترابية الهشة (الجماعات القروية، المناطق الحضرية المتدنية) تقوية مناطق المنافسة والتنافسية
الوظائف السياسية	الضريبة التزام للسلطة العمومية الضريبة مساهمة من المواطن في تمويل السياسات العمومية وتغطية تحملات التكاليف العمومية والمصلحة العامة الشرعية والمشروعية، الديمقراطية الجبائية، التحضر الضريبي

جدول تصنيف الوظائف الأساسية للضريبة

المصدر : مقال لمارك لوروا عن علم الاجتماع الضريبي مضمن بلائحة المراجع

61 Professeur de sociologie à l'université de Reims, auteur de La Sociologie de l'impôt, collection « Que sais-je ? »

62 **Marc Leroy**, « La sociologie fiscale. Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes » Cet article est une traduction de : « Tax Sociology » la revue de l'Association française de sociologie. 4 | 2009

الفقرة الأولى: الوظيفة التمويلية للضريبة

باعتبار الضريبة اقتطاعا ماليا موجه لتمويل التكاليف العمومية، وبتراجع تدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية تنامي دور الضريبة كوسيلة للتمويل العمومي العادي، حيث ارتفعت حصتها بتقليص الدولة التدريجي لحقيبتها المالية وتراجع الموارد الظرفية للخصوصية.

هكذا، فتمويل النفقات العمومية هو الوظيفة الأساسية للضريبة والاقتطاع الضريبي وهو المحدد الأساسي للتوازنات الماكرواقتصادية للميزانية. ولقد تم لمدة طويلة إغفال هذا الدور التمويلي لضبط التوازنات المالية، حيث انصب التركيز لمواجهة الأزمات المالية للدولة أساسا على الأداة الإنفاقية وعلى نهج سياسات تقشفية ساهمت في تفاقم الوضعية المالية. غير إن علاقة الضريبة بالبنيات الاقتصادية وارتباطها الوثيق بإنتاج الثروة قلب المعادلة في اتجاه العمل على توسيع الوعاء الضريبي، الرفع من الفعالية الضريبية والتقليص من الكلفة المالية عبر إقرار التحضر الضريبي.

الجدول الموالي يعطينا نظرة عن مكانة الضريبة في التمويل العمومي:

(بالدرهم)	
I- موارد الدولة :	
موارد الميزانية العامة :	264 430 430 000
- الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة	79 067 000 000
- الضرائب غير المباشرة	80 830 000 000
- الرسوم الجمركية	7 700 000 000
- رسوم التسجيل و التمبر	14 660 500 000
- حصيلة تفويت مساهمات الدولة	للتذكير
- حصيلة مؤسسات الاحتكار والاستغلال والمساهمات المالية للدولة	10 841 000 000
- عائدات أملاك الدولة	464 500 000
- موارد مختلفة	4 755 430 000
- موارد الإقراضات والهيئات والوصايا	66 112 000 000
- موارد ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة	3 090 438 000
- موارد الحسابات الخصوصية للخزينة	67 656 392 000
مجموع موارد الدولة	335 177 260 000
II- نفقات الدولة :	
نفقات التسيير للميزانية العامة :	199 353 163 000
- نفقات الموظفين	103 700 000 000
- نفقات المعدات والنفقات المختلفة	30 959 163 000
- التكاليف المشتركة	62 028 000 000
- النفقات الطارئة و المخصصات الاحتياطية	2 666 000 000
- نفقات الفوائد و العمولات المتعلقة بالدين العمومي	23 934 667 000
- نفقات استهلاكات الدين العمومي المتوسط و الطويل الأجل	33 378 262 000
- نفقات الإستغلال لميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة	2 185 908 000
- نفقات الإستثمار للميزانية العامة	49 502 282 000
- نفقات الإستثمار لميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة	904 530 000
- نفقات الحسابات الخصوصية للخزينة	57 942 473 000
مجموع نفقات الدولة	367 201 285 000
III- زيادة التكاليف على الموارد (I-II)	32 024 025 000

الفقرة الثانية: الوظائف الاقتصادية للضريبة

تتجلى الأهداف الاقتصادية للضريبة في منح الضريبة أدوارا للضبط الظرفي تساهم الضريبة في ضبط التوازنات الكبرى: محاربة التضخم، تحفيز الأنشطة الاقتصادية، البحث عن العمالة الكاملة. إن هذا الدور هو الذي تحكم في الفكر الاقتصادي الكينزي⁶³.

إن تسخير الضريبة لخدمة الأهداف الاقتصادية يكون على مستويين، خارجي وداخلي.

فعلى المستوى الخارجي، تسخر الجباية لخدمة الاقتصاد عبر الحقوق الجمركية خاصة عند الاستيراد. فالجباية الجمركية تحتل قطب رحي المفاوضات التجارية الدولية. وشكلت على مر التاريخ وسيلة للحماية الاقتصادية تجاه المنافسة الخارجية وسياسات الإغراق. ولاشك أن التوظيف المكثف للتعريفات الجمركية إلى جانب عوائق الحماية الكمية، يعتبر الرد السريع والفعال للسياسة الجمركية في ظل تنامي التكتلات الدولية الجهوية واحتدام المنافسة العالمية.

ولا يقتصر الدور الاقتصادي للضريبة على المستوى الدولي على الحماية الاقتصادية، بل توظف في الاتجاه المعاكس كوسيلة جلب اقتصادي للاستثمارات ورؤوس الأموال العالمية وهو الأمر الذي يتجاوز مداه بظهور الجنات الضريبية التي ماهي إلا إفراط في توظيف الجباية.

على المستوى الداخلي، ترتبط الوظيفة الاقتصادية للضريبة بالعمل على ثلاث مستويات:

- وسيلة تحفيزية لتشجيع البنيات والهيكل الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية أو لخلق بدائل اقتصادية لمحاربة القطاعات غير المهيكلية. إن الحاجة للتنمية المطردة، يجعل الوظيفة الاقتصادية للضريبة ذات بعد مزدوج: دعم التوجه الليبرالي الراعي لحرية المبادرة وخلق الثروة وتحقيق التنمية المندمجة التي تشجع الاقتصاد الناشئ والادخار المنزلي والرفاه الاجتماعي؛
- وسيلة توجيهية للتأثير في البنيات الاقتصادية وتسخيرها وفق التوجهات الاستراتيجية والتنمية. إن هذا المسعى نلمسه بالأساس في محاولات الإصلاح الضريبي التي تروم عبر المراجعة الهيكلية للضريبة التأثير في البنيات الاقتصادية وعلاقات الفاعلين الاقتصاديين محليا ودوليا؛
- وسيلة للتهدئة لتحسين مناخ الأعمال وإعطاء الضمانات الضرورية للاستثمار والفعالية لمسلسلات الحوار الاجتماعي خاصة إبان الأزمات الاجتماعية. ففي ظل عجز البنيات الاقتصادية عن تلبية المطالب الاجتماعية، تبرز الضريبة كوسيلة تهدئة تقلص من التوترات الاجتماعية وترفع من التنافسية وتحسن القدرة الشرائية وإن كانت لا تخلو من آثار على التضخم.

63 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU « Droit fiscal général » Dalloz, 2005 p. 5.

الفقرة الثالثة: الوظائف الاجتماعية للضريبة

إلى جانب هدها الاقتصادية والمالية، تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيق أهداف أخرى ذات طبيعة اجتماعية. والوظيفة الاجتماعية للضريبة تتبنى إعادة توزيع المداخل عبر الضريبة، لكونها تعدل الرضا الاجتماعي وتمتد للتدخل لفائدة المجموعات الاجتماعية، السلوكيات والقيم.

ورغم السياسات الليبرالية الجديدة الرامية للحد من الضريبة، تبقى وظيفة الضريبة الاجتماعية حاضرة بقوة⁶⁴، تتجلى في توظيف الضريبة لمواجهة بعض الاختلالات الاجتماعية وأيضاً التقليل من الفوارق الاجتماعية، فضلاً عن تدعيم الخيارات الترابية.

أولاً: الضريبة وإعادة التوزيع الاجتماعي:

لطالما استأثرت إشكالية إعادة التوزيع داخل المجموعة عبر الضريبة بالنقاش من طرف تخصصات مختلفة، فالمسألة استرعت اهتمام علماء السياسة، الاقتصاد، الاجتماع وحتى الفلاسفة وغيرهم. أبرز الأسئلة المطروحة تعلقت بمعايير إعادة التوزيع، الأهداف المتوخاة: العدالة أم النمو الاقتصادي وكيفية يمكن تطبيق الضريبة. وإزاء تعدد الأسئلة، تعددت الإجابات.

عموماً، يتم تأمين وظيفة إعادة التوزيع بالضريبة عبر اعتماد التصاعدية لدخل الأشخاص الذاتيين، وتضريب ثروة الأغنياء. كما ترتبط باعتماد الإعفاءات. تاريخياً ارتبطت نشأة الضريبة على الدخل في أوروبا بتأمين وظيفة إعادة التوزيع الاجتماعي وجاءت كجواب تكميلي للهاجس الاجتماعي للرأسمالية الصناعية⁶⁵.

تطال الضريبة الذمة المالية للملزمين الميسورين، من جهة للتقليل من تركيز وتراكم الثروة لديهم، ومن جهة أخرى لتمكين الدولة من الموارد المالية الكفيلة بتمويل إنجاز النفقات الاجتماعية الموجهة لتحسين وضعية المواطنين الفقراء أو المعوزين⁶⁶.

بهذا تسعى الضريبة إلى منع تركيز الثروة في يد عدد قليل من أفراد المجتمع. وعلى الرغم من سياسات تطويق "الدولة الجابية"، المدعمة من طرف الحركات الليبرالية الجديدة لسنوات السبعينات؛ تبقى مسألة توظيف الضريبة لإعادة توزيع الدخل مطلباً أساسياً حاضراً بقوة⁶⁷.

64 Marc Leroy, « La sociologie fiscale. », Socio-logos [En ligne], 4 | 2009, mis en ligne le 21 février 2016, consulté le 04 mars 2018. URL : <http://journals.openedition.org/socio-logos/2278>

65 Marc Leroy, « La sociologie fiscale. » op. cit. paragraphe 50.

66 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU « Droit fiscal général » Dalloz, 2005 p. 5.

67 Benoit LADOUCEUR « Quelle fiscalité pour quels objectifs ? » Regards croisés sur l'économie 2007/1 (n° 1) Éditeur : La Découverte Pages 296

إن وظيفة إعادة التوزيع هي تصحيح التفاوتات في توزيع المداخل والثروات. وهي عملية مركبة تتخذ شكلا نقديا وغير نقدي. تقليديا، نميز ما بين بعدين لإعادة التوزيع⁶⁸:

- إعادة التوزيع الأفقية التي تعتمد تحويلات لا تستند لترتيب المداخل. فالأمر يتعلق إما بعمليات تهم ملزمين يتموقعون في نفس شريحة الدخل، وإما بعمليات تعتمد معايير أخرى غير الدخل، من قبيل الحماية الاجتماعية التي تؤمن تحويلا للموارد لفائدة الفئات الهشة: المرضى، الأسر، الأرملة.. ؛
- إعادة التوزيع العمودية التي تعدد تدرج المداخل وتسعى لتقليص تفاوتاتها. في هذا الإطار، يتجلى هدف إعادة التوزيع الجبائية في تشديد القبضة على المداخل ووسيلتها المفضلة هي الضريبة التصاعدية على الدخل. بهذا، تغدو التصاعدية انحرافا إيجابيا مقارنة بالضريبة النسبية على الدخل.

ثانيا: التقليص من الفوارق الاجتماعية:

فضلا عن وظيفتها في إعادة التوزيع، تلعب الضريبة أدوارا أساسية أخرى، تجعل منها رهانا مجتمعيا يصل مداه مع تحول الضريبة لوسيلة لضبط المجتمع وتشجيع المجتمع المدني والحفاظ على البيئة المحيطة والعمران، بل وحتى الحرص على الجوانب الثقافية والأخلاق الاجتماعية⁶⁹. هكذا، تعكس مساهمة الضريبة في التقليص من الفوارق الاجتماعية تطور الأداة الضريبية لتتجاوز مسألة توزيع الثروة والحد من تركيزها لتصبح عنصرا أساسيا في السياسات العمومية سواء سلبا أو إيجابا:

68 Jean-Marie Monnier, « la politique fiscale : objectifs et contraintes » cahiers français, la documentation française, 2008, pp.03-08. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00277221> 5 mai 2008

69 La fonction sociale a aussi parfois un but de dissuasion morale comme avec la taxation du tabac, qui remplit aussi une fonction financière en générant des recettes complémentaires (Johnson, Meier, 1990 ; Paton et al., 2004). Aux Etats-Unis, la taxation des jeux a un but moral, alors que les jeux d'argent sont socialement acceptés au Royaume-Uni. Un autre exemple est donné avec les avantages fiscaux accordés aux associations pour soutenir la société civile. Citons aussi la politique fiscale culturelle en France : des incitations fiscales visent à protéger le patrimoine culturel, en particulier par l'exonération des œuvres d'art de l'impôt sur la fortune, mais la culture est taxée quand elle devient une activité lucrative (Leroy, 1997). La fonction sociale comprend donc une partie redistributive générale qui est un enjeu de débat politique, et des mesures particulières de corporatisme fiscal qui nuisent à la transparence du système fiscal. Marc Leroy, « La sociologie fiscale. » op. cit. paragraphe 51.

- **فبشكل إيجابي**، تأتي الضريبة لتضرب أنشطة أو خدمات أو لتوجيه نمط الاستهلاك نحو نمط معين. فالضريبة على المركبات قد ترتفع بشكل كبير بارتفاع القوة الجبائية للعربة أو الوقود المستعمل، استجابة لمبدأ الملوث المؤدي؛
- **وبشكل سلبي**، قد تحجم السياسة الضريبية عن جزء من الوعاء الضريبي، لأهداف إجتماعية لفئات معينة كذوي الاحتياجات الخاصة⁷⁰ أو لتشجيع قطاعات اجتماعية كتعاونيات الصناعة التقليدية⁷¹ أو الجمعيات ذات المنفعة العامة التي تحظى بإعفاءات ضريبية⁷² أو دعماً لقطاعات كالصحة مع الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات الصحية⁷³.

ثالثاً: تدعيم الخيارات الترابية

تعتبر المالية الترابية حجر زاوية الإصلاحات اللامركزية وقطب اهتمامات المالية العمومية التي أصبحت نجاعتها ترتبط بفعالية وحقيقة تقاسم الموارد والسلطات المالية المحلية.

في فرنسا، اعتبر المجلس الدستوري أن الموارد الذاتية للجماعات الترابية تتجلى في مجموع الضرائب والرسوم المحلية لكن أيضاً كل الضرائب الوطنية التي يرصد مدخلها لهذه الجماعات شريطة أن يؤسس هذا التخصيص المحلي من طرف المشرع⁷⁴.

بالرجوع لدستور 2011، نجد أن الحكامة المالية المحلية يجسدها الفصل 141 الذي منح الجماعات الترابية وفي مقدمتها الجهات، موارد مالية ذاتية خاصة وأخرى مرصودة من قبل الدولة.

إن هذا التكريس الدستوري للموارد الذاتية للجماعات الترابية ولمواردها المرصودة من الدولة، **ضمانة دستورية**⁽⁷⁵⁾ تمكنها من الاستفادة من مواردها ومن استشراف آفاق ترشيد استعمالها. كما أن نقل الدولة لأي اختصاص لهذه الجماعات الترابية يكون مقترناً بالموارد المالية لتمويله.

70 كالإعفاء الكلي من الضريبة على القيمة المضافة : الإعفاء بالداخل و حين الاستيراد للسلع التجهيزية والمعدات والأدوات المشتراة من لدن الجمعيات المهتمة بشؤون الأشخاص المعاقين والتي لا تهدف إلى الحصول على رب إذا كان استعمالها للسلع المذكورة يدخل في نطاق المهام الموكولة إليها بمقتضى أنظمتها الأساسية.

71 كالإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات: إعفاء التعاونيات واتحاداتها عندما تنحصر أنشطتها في جمع المواد الأولية لدى المنخرطين بها وتسويقها، أو عندما يقل رقم أعمالها السنوي عن عشرة ملايين درهم، إذا كانت تزاوّل نشاطاً يتعلق بتحويل المواد الأولية بواسطة تجهيزات ومعدات ووسائل إنتاج أخرى مماثلة لما تستعمله المنشآت الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات وتسويقها.

72 مقرر الغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى رقم 77 بتاريخ 16 فبراير 1984 والذي يشير لارتباط الاستفادة من الإعفاءات الضريبية ب اكتساب صفة المنفعة العامة، الجريدة الرسمية عدد 3727 بتاريخ 1984.

73 الإعفاء الكلي من الضريبة على القيمة المضافة للخدمات التي يقدمها الأطباء وأطباء الأسنان والداكون الطبيون ومقمو البصر ومصحو النطق والمرضون والعشابون و القوابل وكذا إعفاء الخدمات التي يقدمها مستغلو المصحات أو المؤسسات الصحية أو العلاجي المادة 91.

74 Finances locales, rapport du Conseil des prélèvements obligatoires La fiscalité locale, 2010 p. 191

1. الموارد الذاتية

هكذا، وضع القانون الإطار المتعلق بالإصلاح الضريبي لسنة 1984 في مادته 24 ضمن أهدافه النهوض بالموارد المالية للجماعات المحلية والعمل على استقرارها، عملا بما يقتضيه الميثاق الجماعي لسنة 1976. أيضا، نصت المادة 26 على: "سترصد للجماعات المحلية حصيلة الضريبة المهنية والضريبة الحضرية المفروضة على العقارات التي يسكنها ملاكها والضريبة العقارية. وسيرصد كذلك لميزانيات الجماعات المذكورة جزء من حصيلة الضريبة على القيمة المضافة، وستحدد هذه الحصة التي لن تقل عن 30 في المائة من حصيلة الضريبة في قوانين المالية⁷⁶. كما ستحدث رسوم أخرى لتنمية موارد الجماعات المحلية".

ولقد تطورت الموارد الذاتية للجماعات الترابية بشكل تدريجي من خلال القانون 30.89 الذي أحدث 37 رسما، منها 34 لفائدة الجماعات الحضرية والقروية و3 رسوم لفائدة العمالات والأقاليم. وتمت مواصلة هذا الإصلاح سنة 2008، في إطار القانون رقم 47.06⁷⁷ والقانون 39.07 الذي يتم بموجبه الاستمرار بشكل انتقالي في تطبيق بعض الرسوم والواجبات والمساهمات والآتوى المنصوص عليها في القانون 30.89، مما أسفر عن نظام ضريبي محلي يتضمن 17 رسما و13 وجيبة وآتاوة ومساهمة.

2. الموارد المرصودة

تطبيقا لأحكام هذا الفصل، نص القانون التنظيمي للجهات في مادته 187 على أنه يتعين على الدولة أن تقوم بموجب قوانين للمالية :

- برصد موارد مالية قارة وكافية للجهات من أجل تمكينها من ممارسة الاختصاصات الذاتية المخولة لها بموجب أحكام هذا القانون التنظيمي ؛
- تحويل الموارد المالية المطابقة لممارسة الاختصاصات المنقولة إليها.

75 Loïc PHILIP, « les Fondements Constitutionnels des Finances Publiques » Ed. ECONOMICA, Paris, 1995 pages 35.

76 Les collectivités allemandes, autrichiennes, espagnoles, portugaises et italiennes perçoivent, par exemple, une part de taxe sur la valeur ajoutée ou de taxes assimilées. Cette part représente environ 25 % des ressources fiscales agrégées des collectivités en Allemagne, en Espagne et en Autriche. Elle représente 15 % des ressources totales des collectivités allemandes et espagnoles¹⁴⁹

77 ظهير شريف رقم 01.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 30 (1428 نوفمبر) 2007 بتنفيذ القانون رقم 47 - 06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

أما المادة 188 من نفس القانون فقد أكدت على التزام الدولة طبقا للفصل 141 من الدستور بأن ترصد للجهات، بموجب قوانين المالية، تدريجيا، نسبة 5 % من حصيللة الضريبة على الشركات، و 5 % من حصيللة الضريبة على الدخل، و 20% من حصيللة الرسم على عقود التأمين، تضاف إليها اعتمادات مالية من الميزانية العامة للدولة في أفق بلوغ سقف 10 ملايين درهم سنة 2021.

من جانبه، نص الفصل 142 من الدستور على آليات لتمويل الجهات والجماعات الترابية، عبر إحداث صندوق للتأهيل الاجتماعي لسد العجز في مجالات التنمية البشرية والبنيات التحتية تطبيقا لهذا النص، حددت المادة 229 أهداف هذا الصندوق، في سد العجز في مجالات التنمية البشرية، والبنيات التحتية الأساسية والتجهيزات، لاسيما في المجالات التالية: الماء الصالح للشرب والكهرباء، السكن غير اللائق، الصحة، التربية، شبكة الطرق والمواصلات.

تحدد بموجب قانون المالية موارد هذا الصندوق ونفقاته وكيفيات تسييره ومدة العمل به أما الأمر بقبض مداخله وصرف نفقاته فقد عهد لرئيس الحكومة الذي يمكنه تعيين ولاية الجهات آمريين مساعدين بقبض مداخل هذا الصندوق وصرف نفقاته وفق الإجراءات المقررة في النصوص التنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العامة (المادة 230) .

أما الفقرة الثانية من الفصل 142 فقد نصت على إحداث صندوق للتضامن بين الجهات بهدف التوزيع المتكافئ للموارد والتقليص من التفاوتات الجهوية وهو الأمر الذي أكدته المادة 234 من القانون التنظيمي للجهات، مضيفة أن موارد هذا الصندوق ونفقاته وكيفيات تسييره تحدد بقانون المالية، حيث يعتبر وزير الداخلية آمرا بقبض مداخل وصرف نفقات هذا الصندوق طبقا للمادة 235 من نفس القانون.

إن تقاسم الضرائب الوطنية معمول به في عدد من دول الاتحاد الأوروبي والتي ترى أن تعويض أنظمة المنح المالية بتقاسم الضرائب يشكل طفرة في اللامركزية وذاتية الجماعات المحلية. وتتجلى الموارد الضريبية المشتركة في إعادة توزيع جزء من الضرائب الكبرى للدولة لفائدة الجماعات. فضمن البلدان التي انضمت للاتحاد الأوروبي سنة 2004، حوالي خمسة عشر دولة تقر تقاسم الضريبة على الدخل، ستة دول تتقاسم الضريبة على القيمة المضافة وتسعة تتقاسم الضريبة على الشركات.

المبحث الثاني: القانون الضريبي والسياسة الضريبية

نشأت الضريبة في خضم التعاقدات السياسية والاجتماعية وتطورت أهدافها لتمنحها مكانة بارزة أفرزت قانونا جبائيا متميزا يطال تأثيره أنظمة قانونية أخرى وبرزت السياسة الجبائية كمدخل لا مناص منه لكل الإصلاحات داخل الدولة.

الفرع الأول: نشأة وتطور القانون الضريبي

الفقرة الأولى: انتماء القانون الضريبي للقانون العام

لم يعر الفقه كبير اهتمام بمسألة تعريف القانون الضريبي. واتجهت الكتابات نحو التركيز على تعريف الضريبة أكثر من القانون الضريبي. هكذا، أعرض الفقه عن تعريف المادة باستثناء المساهمات التي أنجزها العميد لويس تروتابا، ذلك المدافع القوي عن ذاتية القانون الضريبي⁷⁸.

وإذا اعتبرنا أن الضريبة هي المبالغ المالية التي تحصلها الدولة من أجل تمويل التكاليف العمومية وتأمين تدخلاتها، أمكننا فهم عبارة القانون الجبائي. فأصل الضريبة يعود للكلمة اللاتينية « Fisc » وأصلها « FISCUS » تعني السلة الصغيرة التي يتم فيها جمع النقود⁷⁹.

بهذا، يغدو القانون الضريبي وفق مقاربة أولية، فرعاً من فروع القانون العام، يضم قواعد وممارسات تؤطر الخضوع للضريبة كما تضبط قواعد حسابها وأدائها⁸⁰. فهو مجموع القواعد القانونية والتدابير المتعلقة بالضريبة، قواعد تطال أشخاصاً وأنشطة وممتلكات ودمماً مالية تنتمي لفضاءات قانونية أخرى، فضاءات محددة مسبقاً عبر مجموعة من القواعد القانونية.

إن هذه الوضعية تطرح إشكالا محورياً يرتبط بقيمة القانون الجبائي: إشكالا يتساءل عن الكيفية التي سيتعامل بها هذا القانون الجبائي مع ترسانة القوانين الجارية والمنفذة.

78 Néji BACCOUCHE, « Constitution et droit fiscal », in « Constitution et droit interne », Recueil des cours présentés à l'Académie Internationale de droit Constitutionnel, volume 9, C.E.R.E.S., Tunis 2001, p.32.

79 Emprunté au latin fiscalis, l'adjectif fiscal vient de fisc . Le terme lui-même, résulte du latin fiscus. Aujourd'hui, il désigne l'ensemble des services chargés d'établir et de percevoir les impôts.

80 Christine El LEMAITRE, Sandrine FREMEAUX, « Pour une approche ergologique du droit fiscal, des normes antécédentes à l'expérience citoyenne » HAL Id: hal-00956945 <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00956945> Submitted on 12 Mar 2014

الفقرة الثانية: مكانة القانون الضريبي

لعل الإشكالية التي تطرحها مكانة القانون الجبائي ضمن مختلف الفروع القانونية ترتبط ارتباطا وثيقا بمسألة انتمائه للقانون العام أو القانون الخاص. وإذا ما تجاوزنا هذا التمييز باسم وحدة القانون وسلمنا بانتماء القانون الجبائي للقانون العام، فالأمر لا يعني أن المشاكل المالية تندرج مباشرة ضمن خانة القانون الدستوري أو القانون الإداري أو العكس. فمفهوم الملزم الضريبي ليس هو مفهوم المواطن أو المستعمل كما يختلف عن مفهوم المرتفق.

لقد أكد مجلس الدولة الفرنسي في عدة مناسبات، أن بعض القواعد والمبادئ الصالحة في القانون الجبائي لا تصلح بتاتا في القانون الإداري، والعكس صحيح. إن هذا الأمر يفضي إلى القول بوجود قواعد خالصة لكل مادة على حدة. بمعنى توفر كل مادة على ذاتيتها واستقلاليتها.

هكذا، فاجتهادات مجلس الدولة الفرنسي تظهر بجلاء أن القانون الجبائي قادر على تغيير عدة وضعيات قانونية، فهو يطال وضعيات ووقائع دون حاجة للبحث في كيفية تحديدها أو قواعدها المنظمة. إن هذا ما يؤكد ذاتية⁸¹ واستقلالية القانون الجبائي.

لكن، إذا كان القانون الجبائي مخالفا للقانون الإداري؛ فإنه على شاكلة هذا الأخير وفي نسق وروح القانون الإداري تتشكل قواعده. ولن يتأتى الفهم الصحيح لقواعد القانون الجبائي، إلا بالرجوع لتعريفات القانون الإداري، فالقانون الجبائي فرع من فروع القانون العام، يحدد قواعد الضريبة وطرق وآليات تدبيرها ومنازعتها.

إن الإشارة إلى القوانين الجبائية وإلى تدابير ممارستها وتطبيقها يظهر أن القانون الجبائي، شأنه شأن القانون الإداري، يتشكل حول فكرة الحق أو السلطة ويحظى من ثم بالامتياز، فحقوق السلطة العمومية تظهر بجلاء في القانون الجبائي. وما القانون الجبائي إلا تطبيق خاص لقوانين مصادرة الممتلكات طبقا للقانون الجبائي، بحيث يغدو وسيلة لتوزيع التكاليف العمومية على الأفراد.

أما تدابير وقواعد ممارسة هذا القانوني فهي من نوع القرارات المنفذة والتي تحظى بامتياز السلطة كما هو الحال في كل قواعد القانون العام كما أن تأسيس القانون الجبائي حول فكرة السلطة الجبائية يظهر وضعية الخضوع التي يوجد فيها الملزم تجاه الإدارة الضريبية.

81 نتحدث عن ذاتية مادة قانونية عندما تتوفر هذه المادة على أهداف ومصادر وتقنيات خالصة متميزة عن أهداف ومصادر وتقنيات باقي المواد القانونية. بهذا الشكل يمكن اعتبار القانون الضريبي مادة مستقلة بالنظر لتوفره على هدف خاص تمويل الدولة وهياكلها، كما يتوفر على تشريعات خاصة وتقنيات خالصة.

الفرع الثاني: خصائص القانون الضريبي

الفقرة الأولى: العقلانية المادية للقانون الضريبي

يتميز القانون الضريبي بعقلانية مادية جد قوية. خاصية تجعله يطال حالات فعلية واقعية وليس حالات قانونية من دون أن يكثر بطبيعتها المشروعة أو غير المشروعة⁸².

من الأمثلة البارزة على هذا الأمر رسوم التسجيل التي لا تنهض قرينة على صحة المعاملة المسجلة، حيث لا يمكن للأطراف المتعاقدة الاستدلال بنسخة من تسجيل عقد معين للمطالبة بتنفيذه، ولا يعتبر التسجيل حجة كاملة بالنسبة للأطراف، كما لا يعتبر وحده بداية حجة كتابية.

عالم الاجتماع ماكس ويبر، في مؤلفه عن علم اجتماع القانون، يميز بين الأنظمة القانونية الشكلية، المتمثلة في مجموع القواعد التي تخضع فقط للمنطق القانوني دون اعتداد بالاعتبارات الخارجية للقانون كالقانون المدني وبين الأنظمة القانونية المادية التي تنهل من المعطيات الأخلاقية، العقائدية، الاقتصادية أو السياسية لتشكل استثناء للمبادئ القانونية الأساسية، كقانون الشغل مثلاً.

فالقانون الجبائي يتميز بقسط مهم من العقلانية المادية يطبع مسلسل تشريع اقتطاع الضريبة. إن هذا القسط من العقلانية يترجم على الخصوص في الاستثناءات التي تطال تطبيق القواعد الجبائية. فالمرشح كثيراً ما يعلن عن قاعدة لا تطبق كلياً بالنظر للعدد المهم من الاستثناءات التي تطالها. مقابل هذه العقلانية المادية المفرطة، يبقى القانون الجبائي متسماً بجزء من اللاعقلانية. إن هذا القسط من اللاعقلانية يظهر أساساً عند تدريس هذه المادة القانونية.

إن هذه العقلانية الظاهرة هي إحدى الخصائص البارزة للقانون الجبائي التي تجعله يظهر كقانون غامض أو مبهم، قانون محل توافق سياسي واقتصادي. فإذا كان كل فرع من القانون يتضمن جزءاً من العقلانية المادية، فإن هذه العقلانية هي سافرة ومتجلية في المجال الجبائي⁸³.

82 **Michel LAGARDE** "notions de base en droit fiscal " avocat titulaire des certificats de spécialité droit public et droit fiscal. Ancien Professeur à l'Ecole Nationale du Génie Rural, des Eaux et des Forêts, cours actualisé pour la rentrée de l'année 2013-2014

83 **Christine El LEMAITRE, Sandrine FREMEAUX**, « Pour une approche ergologique du droit fiscal, des normes antérieures à l'expérience citoyenne » HAL Ergologia, n° 7, Septembre 2012, pp. 21-46.: hal-00956945 <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00956945> Submitted on 12 Mar 2014 page 27.

الفقرة الثانية: القانون الجبائي: قانون أم تقنية للتدبير

يبدو القانون الضريبي تقنية للتدبير أكثر من كونه بنیان قانوني منتظم. إنها خاصية أساسية للقانون الضريبي يدرکہا الممارسون جيدا من خلال الطابع العملي، الحسابي والشبه أدواتي الذي يتسم به. فخبراء الأرقام يرون القانون الجبائي ليس كمادة تنتمي للقانون العام بل كوسيلة للتدبير. فهم يتكلمون عن الجباية والتدبير الجبائي لا عن القانون الضريبي.

لهذا، غالبا ما يتجاهل الممارسون خصوصيات القانون الضريبي ومصادره الخاصة ويركزون على طرق حساب الضريبة، الإعفاءات الضريبية والممارسات الضريبية الجيدة للمقاولات، ممارسات تبدو في نظرهم أكثر أهمية. ولا يتم الرجوع لقواعد القانون إلا عند المنازعات. لذا، من المفيد التذكير بأن الضريبة مجال خالص للقانون. والدستور يضع مبدأ المشروعية الضريبية، حيث يحدد المشرع وحده قواعد الوعاء، السعر وطرق التحصيل باحترام للاتفاقيات والمعاهدات الدولية⁸⁴.

الفقرة الثالثة: القانون الضريبي قانون ضبابي ومتقلب

تمخضت العقلانية المادية المفرطة للقانون الضريبي عن ضبابية جعلت هذا القانون يبدو قانونا غير مستقر، متحرك ومتقلب، تبعا للاحتياجات الاقتصادية والسياسية. فكل سنة، تطالعنا قوانين المالية السنوية بتعديلات للقواعد الضريبية. فالعديد من المقترضات يتم تعديلها باستمرار وأحيانا حتى قبل دخولها حيز التطبيق، مرغمة الممارسين على تحيين معارفهم، لدرجة جعلت القانون الجبائي قانونا عائما، ضبابيا يفتقد الأمن القانوني وهي الخاصيات التي أفضت إلى:

- التوتر الدائم للعلاقة الضريبية، توتر لا يمكن إرجاعه لطرف أو حقبة معينة. فالقانون الضريبي لم يحدث قطيعة إبستمولوجية مع ماضيه، كما أنه لم يتمكن من الاستقرار على حال. فهو يعيش منذ نشأته إصلاحا أبديا وكل إصلاح يعلن بداية التفكير في إصلاح آخر دون التوصل لنص نموذجي؛
- تزايد نزاعات الإدارة الضريبية والملزمين. لقد بلغت القضايا المعروضة سنة 2011 على القضاء حوالي سبعة آلاف قضية⁸⁵ وإن كان بعض الفقه يرى أن مقاضاة المواطنين للإدارة الضريبية ظاهرة صحية تجعل من القضاء الإداري شريكا فعليا في صناعة القرار الضريبي⁸⁶.

84 Les traités internationaux ont comme principale finalité de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Les conventions internationales visent à prévenir ou à résoudre les problèmes de double imposition.

85 مصطفى فارس، افتتاحية الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16 لسنة 2011، منشورات الحلبي - مطبعة المعارف الجديدة - الرباط

86 عبد المعطي القدوري، الرقابة القضائية على العمل الضريبي، ندوة الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16 لسنة 2011

الفرع الثالث: السياسة الضريبية وعلم الاجتماع الضريبي

تتسم الجباية بخاصية فريدة، فهي موضوع للسياسة العمومية عبر السياسة الجبائية وهي أيضا وسيلة لباقي السياسات العمومية. وحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فالسياسة الجبائية دائمة التطور وملزمة بالتكيف مع المستجدات، داخليا وخارجيا. لذا يتعين أن تتم عملية التكيف بأسرع وقت ممكن، حتى لا تخلف المواعيد الاقتصادية التي تتشدها السياسة الجبائية.

الفقرة الأولى: أهداف ومطالب السياسة الضريبية

تهتم السياسة الضريبية بمجموع القرارات والتوجهات التي تحدد خاصيات النظام الضريبي⁸⁷ والتي تمكن من تمويل النفقات العمومية مع تحفيز ودعم الأنشطة الاقتصادية. ويمكن تعريف النظام الضريبي بكونه مجموع القرارات المتخذة من طرف السلطات العمومية بشأن مدخول معين بالنظر لوعائه، سعره، نطاقه وطرق تطبيقه. من جانب آخر، عبارة النظام الضريبي تستعمل اليوم من طرف أغلب الجبائيين لتعيين مجموع الضرائب المطبقة في فترة معينة ببلد معين. الفقيه موريس بازل كتب في مؤلفه عن "الأنظمة الضريبية" بأن دراسة الأنظمة الضريبية هي وصف وتحليل وفهم لكيفية تمكن السلطات العمومية من تحصيل وسائل اشتغالها والتي ستضمنها في وثائقها الموازنة⁸⁸.

وإذا كانت الوظيفة الأساسية للسياسة الضريبية هي تحديد طريقة إجراء الاقتطاعات الكفيلة بتمويل النفقات العمومية هذا إلى جانب وظائف أخرى اقتصادية، ضبطية وتوزيعية؛ فإن الأهداف الأساسية التي تتوخاها هي: الفعالية، العدالة، اليسر والحياد.

1. فعالية السياسة الضريبية رهينة بالتقليص من الآثار السلبية للاقتطاعات على قرارات الفاعلين الاقتصاديين وذلك بتخفيف من الفروقات والتمييزات التي تتمخض عن التدابير الجبائية المتخذة.
2. أما مسعى العدالة الضريبية فيدمج داخل المعادلة الضريبية، الأخذ بعين الاعتبار لوضعية فئات خاصة من الملزمين تجنبهم بعض التحملات المجحفة. هذا المسعى يتخذ بعين أساسيين:

⁸⁷ Le Professeur **Pierre BELTRAME**, dans son ouvrage « Les Systèmes fiscaux », définit le « **Système Fiscal** » comme étant des ensembles, plus ou moins cohérents, d'institutions, de règles et de pratiques qui font incontestablement partie de notre univers social, économique et même psychologiques

⁸⁸ **KARIMI Latifa**, « Culture de civisme fiscal, Management Public, et intégration euro méditerranéenne : Le cas des réformes fiscales au Maroc. » Quatrième Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public Rabat le 13 et 14 octobre 2011, p 11.

- **العدالة العمودية** باعتماد تصاعدية الضرائب لإقرار إعادة توزيع لفائدة صغار الملزمين ؛
- **العدالة الأفقية** لمن يتحمل بعض التكاليف العائلية أو في وضعية مادية أقل (تقاعد، عجز).
- 3. **بالنسبة للحياة**، فيتوخى تطبيق معالجة متماثلة لأنشطة الفاعلين الاقتصادية، معالجة تنقضى تحريف البنية الإنتاجية عبر تحفيز بعض الفاعلين أو بتراكم التحويلات الضريبية.
- 4. أخيرا، **تشكل البساطة** مطلبا للسياسة الضريبية **ومعيارا لتقييم النظام الضريبي**. فالتعقيد له كلفة، حيث يسفر عن انعدام المقروئية والفهم وبالتالي استعصاء الشرح والتبرير. فمؤشر بساطة النظام الضريبي هو عدد الضرائب وعدد الاستثناءات وكذا مستوى استقرار التشريعات الضريبية.

الفقرة الثانية: التوجهات الحالية للسياسة الجبائية

- تختلف توجهات السياسة الجبائية باختلاف الدول والتكتلات الجهوية وتباين اختياراتها تبعا لقوتها ودرجة تقدمها. غير إن تتبع هذا السياسات يظهر بعض الاختيارات العالمية:
- تراجع تضريب عناصر الإنتاج المنقولة، فالرأسمال والعمل المؤهل أصبحا يحظيان بمعاملة خاصة تروم حماية الامتيازات الاقتصادية. تجلى هذا الخيار جليا في التشريع المغربي على مستوى الضريبة على الشركات التي عرفت مجموعة من التوضيحات، برزت بوضوح على مستوى السعر الذي اتخذ منحى تناقصيا ليصل ذروته مع نظام سعر **شرائحي تصاعدي** ينطلق من 10 في المئة إلى 31 في المئة مع الحفاظ على سعر خاص 37 في المئة لشركات الائتمان؛
 - تنامي رسوم الاستهلاك وتضريب النفقات، ذلك أن الدراسات والتحليلات الاقتصادية أبانت أن رسوم الاستهلاك والتسعيرات التي طالت الخدمات العمومية لها وقع أخف وأقل ضررا على الاقتصاد مقارنة بتضريب الدخل أو الإنتاج. بالمغرب، تجلى هذا الخيار غير المعلن للسياسة الجبائية في التوضيحات المستمرة التي عرفتتها الضريبة على القيمة المضافة خاصة على مستوى تعميم سعر 20 في المئة والتراجع عن الأسعار المخفضة لعدد من المواد؛
 - السعي نحو تبسيط النظام الضريبي وتقليص مكوناته وهو المسعى الذي تجلى على المستوى الترابي بالسعي نحو جمع شتات الرسوم الترابية وتمكين الجهات من موارد إضافية مقتطعة من ضرائب الدولة والاستعانة بالمعطى الرقمي لتجريد المعاملات الضريبية وتدعيم الرقابة الضريبية؛
 - السعي نحو إشراك الملزم في البحث عن المادة الضريبية عبر تطويره بالتزامات الإقرار الضريبي والتصريح بالواقعة المنشئة للضريبة وإجباره على العمل بأنظمة إلكترونية يتحمل جزءا من مصاريفها بحجة التحضر الضريبي وضرورة تحول الإدارة نحو وظائف المراقبة الضريبية.

الفرع الرابع: الدراسة الاجتماعية للضريبة أو علم الاجتماع الضريبي⁸⁹

يكتسي التفكير الاجتماعي في الضريبة أهمية بارزة استرعت اهتمام الدراسات الاجتماعية وعلماء الاجتماع، فكانت مجالاً خصباً لأعمالهم التي سعت وعبر التمثلات الاجتماعية للضريبة لإدماج الأبعاد النفسية والاجتماعية في وضع واعتماد وشرعنة الضريبة.

الفقرة الأولى : بداية التفكير الاجتماعي في الضريبة

حظيت الدراسة الاجتماعية للضريبة باهتمام الأبحاث والدراسات العلمية، خاصة إذا ما اعتمدنا مقارنة واسعة للمادة، تدمج مجمل الدراسات العلمية والأعمال الأكاديمية المنجزة في إطار علم السياسة، علم النفس الاجتماعي والتاريخ.

يجمع الفقه الضريبي على أن بروز علم الاجتماع الضريبي كان في البلدان الأنجوسكونية، من خلال مجموعة من الدراسات التي ترعرعت في إطار حوار محتدم بين القانون والاقتصاد وعبر محاولات اقتراح نظرية اجتماعية تستند لمعطيات تجريبية. ثم تنامي الاهتمام بالدراسة الاجتماعية العلمية للضريبة لدى عدد من الباحثين، حيث بادر كايريل أردان ومنذ سنة 1965 لإصدار مؤلف بعنوان "نظرية علم الاجتماع الضريبي".

غير إننا نقول، ودون مزايدة، أن رائد العلاقة الاجتماعية والنفسية للضريبة هو العلامة عبد الرحمان ابن خلدون، رائد علم الاجتماع، حيث قال في مقدمته "... واعلم أن السلطان لا ينمي ماله ولا يدر موجوده إلا الجباية. وإدارها إنما يكون بالعدل في أهل الأموال والنظر لهم بذلك. فبذلك تنبسط آمالهم وتنشر صدورهم للأخذ في تثير الأموال وتنميتها فتعظم منها جباية السلطان"

89 La sociologie fiscale étudie les relations entre l'impôt, l'Etat (et les autres collectivités publiques) et la société. Alors que la sociologie financière étudie les budgets publics dans tous leurs aspects, la sociologie fiscale se focalise sur l'impôt (les deux matières s'intéressant toutefois au lien entre les recettes et les dépenses). La sociologie de l'impôt est issue de la sociologie financière apparue avec la première guerre mondiale comprenant une école autrichienne (Goldscheid, Schumpeter, Mann) et une école italienne (liée à la science financière de tradition machiavélienne). Elle tend à se diviser aujourd'hui en une approche économique et une approche sociopolitique et mobilise surtout des travaux anglo-saxons. L'approche longitudinale suggère une relation, parfois décalée dans le temps, avec l'évolution de l'Etat interventionniste. A partir des années 1990, la sociologie fiscale se renouvelle. Le contexte de la globalisation économique alimente le débat sur le retrait de l'Etat. La domination de l'utilitarisme (self-interest) est discutée (à nouveau), notamment sur la base de la psychologie économique. Il apparaît que le contribuable est (aussi) altruiste quand l'Etat fiscal est légitime.

مهما يكن من أمر، فنقطة قوة الدراسة الاجتماعية للضريبة تكمن في رفضها مصادرة النقاش الجبائي من طرف الخبراء واعتمادها تصورا شاملا للعدالة الضريبية فضلا عن نبذها لفكرة تجزيء السياسات الجبائية في وحدات تقنية متخصصة، منفصلة عن الواقع الاجتماعي.

فعلى النقيض من كل هذا، تسعى الدراسة الاجتماعية للضريبة، عبر تحليلاتها العلمية الوضعية، لتقوية تخليق الضريبة-المساهمة، أي القبول بالضريبة لتمويل السياسات العمومية للدولة.

الفقرة الثانية: أهداف وتجليات الدراسة الاجتماعية للضريبة

هكذا، تسعى الدراسة السوسيولوجية للضريبة لفهم العلاقات القائمة بين ثلاثي الجبائية، الدولة والمجتمع. فهي تهتم ببناء وبتطور المؤسسات العمومية حول الضريبة، حيث تسائل شرعية الدولة الجبائية لفائدة المواطن، وتقترح في نهاية المطاف التفكير في العدالة الجبائية والديمقراطية المالية.

إن الدراسة الاجتماعية للضريبة فرصة لتحليل العديد من تساؤلات المجتمع عن الضريبة، بغض النظر عن الجوانب التقنية للقانون الجبائي. إن هذا الفرع من العلوم الاجتماعية يهتم أساسا بالقبول بالضريبة، أمر يحيل على شرعية النظام الجبائي والسياسات الجبائية.

هكذا، يسعى علم اجتماع الضريبة لبناء منظور جديد للضريبة، مغاير لمنظور القانون أو الاقتصاد، منظور يركز أساسا على الوقائع والتمثلات الاجتماعية للضريبة وللغرض الضريبي.

إن الدراسة الاجتماعية للضريبة تربط التساؤلات الخاصة للسياسة الجبائية بالإشكالات العامة للعلوم الاجتماعية قاطبة. هكذا تطرح هذه الدراسة الاجتماعية للضريبة :

- دراسة الإصلاحات الجبائية التي تحيل على مسألة المتغيرات والنماذج النظرية للتغيير الاجتماعي؛
- الغش الجبائي باعتباره نوعا من الانحراف؛
- تحضير السياسة الجبائية بالتركيز على الوظائف السوسيولوجية للضريبة؛
- تطبيق الضريبة من طرف الإدارة قد يفضي بها نحو البيروقراطية؛
- القبول الاجتماعي بالضريبة يقاس بشرعية الدولة وشرعية العمل العمومي؛
- الاقتطاع الضريبي وإعادة توزيع المداخل عبر الضريبة رهين بالنظريات وبالواقع العدالة الاجتماعية.

الجدول الموالي يلخص التمثلات الأساسية للضريبة داخل المجتمع ويصف دورها ووظائفها:

التمثيلات الاجتماعية للضريبة	
طبيعة التمثيل الاجتماعي للضريبة	الدور والوظيفة
الضريبة غير المحسوسة الضريبة مدمجة في ثمن البيع والملزم لا يشعر بأدائها	لا يتعلق الأمر هنا بتمثيل اجتماعي للضريبة لأن الملزم لا يشعر بالضريبة مثال الضرائب غير المباشرة (التخدير الضريبي)
الضريبة-البذل أو الفرض ضريبة موجودة منذ العهد الروماني: تمويل الحروب	الشعور بالضريبة كقهر، عبء جبائي لا يطاق
الضريبة-القهر أن تصور للضريبة كضرورية	الضريبة تؤدي للسلطات العمومية: مفهوم القانونيين، حيث الدولة الجبائية تحصل الموارد الضريبية لتمويل الميزانية
الضريبة-التبادل المفهوم الاقتصادي للضريبة المقابل للخدمات المقدمة	الضريبة هي الثمن الذي يؤديه الملزم للدولة للاستفادة من الخدمات المقدمة
الضريبة-المساهمة إنه الجانب الشكلي للديمقراطية التشاركية التي ترفع من التحضر الجبائي	الملزم يعتبر تمويل المؤسسات والسياسات العمومية أمرا مشروعاً. إنه شكل للقبول السياسي بالضريبة يعبر عن تحضر جبائي متمخض عن ديمقراطية تشاركية اجتماعية

المبحث الثالث: المبادئ الأساسية للقانون الجبائي

لعل أهم المبادئ الدستورية المرتبطة بالضريبة والقانون الجبائي تلك التي جاء بها الفصل 39 من الدستور والذي ينص أنه: "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"

فالفصل 39 من الدستور يؤسس لعدة مبادئ أساسية تتمثل في:

- إلزام الجميع بتحمل التكاليف العمومية؛
- مساواة الجميع أمام تحمل التكاليف العمومية؛
- تخصيص هذه التكاليف العمومية بحسب وضعية الملزمين بها؛
- اختصاص القانون بإحداث وتوزيع التكاليف العمومية.

هكذا، يخاطب النص الدستوري الجميع، وعمومية خطابه تحيلنا بالمقام الأول على الجباية والضريبة وعلى الملزم باعتباره الممول الأساسي للتكاليف العمومية.

فعلى الرغم من أن بنية التمويل العمومي تضم إلى جانب الضريبة ثمانية موارد أخرى مهمة، إلا أن تنامي مكانة الضريبة ضمن بنية التمويل العمومي وارتباطها بذمة كافة الأفراد يجعلها في صلب اهتمامات المشرع الدستوري.

في هذا المبحث ، سننطلق من إلزامية تحمل الجميع للتكاليف العمومية لندرس في فرع أول مبدأ ضرورة الضريبة وتجليات إلزامية الفرض الضريبي نمر بعده للمساواة في تحمل الضريبة للختم بمبدأ مشروعية الضريبة.

الفرع الأول : مبدأ ضرورة الضريبة والزامية الفرض الضريبي

يحيل الالتزام بتحمل التكاليف العمومية إلى مبدأ أساسي هو ضرورة الضريبة باعتبارها الوسيلة الأساسية للتمويل العمومي.

ولقد ظهرت ضرورة فرض الضريبة منذ ظهور المجموعات السياسية الأولى خاصة مع احتياجات المجهود الحربي. وتاريخ القانون الضريبي مرتبط ارتباطا لصيقا بتاريخ الإدارة العمومية وبتشكلها⁹⁰.

في العهود القديمة، كانت الضريبة تعبيرا عن سلطة الحاكم وقوته، لكن، مع الفلسفة السياسية للقرن 18 غيرت الضريبة من طبيعتها. فبدل ارتكازها على سلطة الأمير، أصبحت تستند إلى حقوق الأفراد متحولة متخذة بذلك شكل مساهمة طوعية خاصيتها الأولى هي قبولها من طرف الملزم أو من يمثله.

بالرجوع لتاريخ المغرب، نجد أن إقرار الفرض الجبائي وانتظام بذله اقترن باستتباب الأمن وبنفوذ الدولة، لدرجة أصبح معها الضريبة ضرورة لتمويل السلطة وتجهيز تحركاتها وغدا معها تحصيل الجباية دليلا على سلطة الحاكم وقدرته على إخضاع القبائل المناوئة.

إبان القرن التاسع عشر، ومع تحول دور الدولة، تم التأكيد على ضرورة الضريبة بدل القبول بها. بهذا أصبحت الضريبة تحدد ليس على أساس الخدمات المقدمة، بل تعدت بالمقدرات الإسهامية للملزمين⁹¹.

في هذا الفرع الأول، سنرصد تطور مبدأ ضرورة الضريبة لارتباطه الوثيق بتطور الضريبة خاصة وتطور الدولة عامة. ثم سننتظر لأبعاد وتجليات مبدأ ضرورة الضريبة، لنختتم بالبحث في إجبارية الفرض الضريبي وتطبيقاتها النسبية وغير المطلقة.

(90) Christine Noël Lemaitre, Sandrine Frémeaux, « Pour une approche ergologique du droit fiscal, des normes antécédentes à l'expérience citoyenne », Ergologia, n° 7, Septembre 2012, pp. 21-46. <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01249391>

(91) Louis TROTABAT, Jean-Marie COTTERET « droit fiscal » cité par Slim BESBES, le principe de la legalite de l'impôt en droit tunisien, résumé de thèse de doctorat d'Etat soutenue en Tunisie à la faculté de droit et des sciences politiques de Tunis le 29 septembre 2005 sous la direction du Professeur Slim CHELLY p. 17.

الفقرة الأولى: مبدأ ضرورة الضريبة وتطور مفهوم الضريبة

في مؤلفه عن تاريخ الضريبة يرى كابرييل أردان أن الضريبة منذ نشأتها واكبت تطور الدولة. فتاريخ الضريبة ارتبط ارتباطا وثيقا بالتاريخ، التاريخ الاقتصادي والتاريخ الاجتماعي.. فالضريبة هي تقنية للعيش داخل المجتمع. إنها بالضبط تقنية لتنظيم العلاقات بين الدولة والملزمين. إن الضريبة قرين ملازم للحكم والدولة⁹².

إن التطور المستمر للضريبة يعكسه تطور التمييز بين المفاهيم الضريبية من ضريبة ورسم واقتطاع ومساهمة. فتطور الجباية جعلها تمر من "التضريب" إلى "المساهمة"، حيث انتقلت من جباية تستهدف الممتلكات المادية لمساهمة تستهدف المعاملات المالية. إن هذا التطور يواكب انتقال الدولة من سلطة تفرض حكمها بشكل تمييزي لدولة تتسم بمساهمة المواطن ومشاركته في بناء المؤسسات مع المنتخبين⁹³.

أولاً: تدرج تطور الضريبة: من السلطة إلى المساهمة إلى المقابل

قديمًا، كانت الضريبة تجسيدا لسلطة الأمير وسيادته، تجسيد للسلطة والقوة، والتاريخ القديم لا يعطينا أية دراسة خاصة بالإشكالات الضريبية، حيث احتفظت الضريبة ولمدة طويلة بخاصيتها تلك، خاصة جعلتها مجرد وسيلة بسيطة لتمويل الخزينة، وسيلة من بين وسائل أخرى، لدرجة جعلت جون بودان يضعها في ذيل قائمة الموارد في القرن 16.

بعد القرن 16، ومع الفلسفة السياسية للقرن 18، غيرت الضريبة من طبيعتها، فعوض أن تستند على حق الأمير وقوته، باتت تركز على حقوق الأفراد باعتبار الضريبة مساهمة طوعية يتعين القبول بها من لدن الملزم أو من يمثله. بهذا التتويج، أصبح البرلمان الحكم والفيصل في فرض الضريبة.

(92) Gabriel ARDANT «Histoire de l'impôt» M C STECKEL ASSOURE, op . cit.

(93) Xavier PÉREZ, « La raison fiscale, de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain » Thèse dirigée par M. Bernard GALLINATO-CONTINO Professeur à l'Université Montesquieu - Bordeaux IV , Soutenue le 16 septembre 2011

بالنسبة للنظريات الاقتصادية الكلاسيكية، أصبحت الضريبة مقابلا للخدمة المقدمة، ضمانا لمجموعة من المخاطر التي تكفلها الدولة، هكذا نجد مونتسكيو يعرفها في كتابه روح القوانين 1748 بأنها: " ذلك القسط الذي يقدمه كل مواطن من ماله الخاص ليؤمن القسط الآخر أو لينعم به في هناء ". بهذا، أكد مونتسكيو رغبته في إظهار طابع التبادل في الضريبة، حيث اعتبرها ثمنا للخدمات التي تقدمها الدولة وفق ما بات يعرف بنظرية التكافؤ.

ثانيا : تخلص الضريبة من نظرية التكافؤ والمقابل

خلال القرن 19، تراجع عنصر المقابل المحدد تحت وقع تحول دور الدولة. وعوض التأكيد على القبول بالضريبة، أصبح التأكيد على خاصية الإلزام التي تميزها وعوض الارتباط بفكرة المقابل، أصبح الحديث عن الطابع اللامشروط للضريبة.

لقد أصبحت الضريبة تحملا يتحدد تبعا للقدرات الإسهامية للملزمين ولم تعد قط نظيرا للخدمات المقدمة. الشيء الوحيد الذي بقي مستقرا هو بقاء الضريبة داخل نطاق الاختصاص البرلماني.

هكذا، نجد كاستون جيز بعد الحربين العالميتين، يعتبر الضريبة " أداءا نقديا إجباريا، يؤخذ من الخواص بحسب قدراتهم الإسهامية من طرف السلطة العمومية بصفة نهائية وبدون مقابل بقصد تغطية التحملات العمومية".

لكن، ومع تطور مفهوم الدولة وتنامي تدخلاتها وأدوارها الاقتصادية والاجتماعية، تطور الفقه الضريبي⁹⁴ وظهرت محدودية التعريف الكلاسيكي للضريبة، هذا التعريف الذي بات عاجزا عن مواكبة الوظائف الجديدة للدولة التي تخلت تدريجيا عن حيادها، وهو الأمر الذي انعكس على مسار تطور الضريبة الذي سلك اتجاهين أساسيين:

(94) Selon la doctrine fiscale (Ibn Khaldûn, 1378 ; A. Smith, 1776 ; R. Stourm, 1905 ; G. Jèze, 1936 ; E. Allix, 1936 ; G. Ardant, 1965 ; P. Amselek, 1967 ; P.-M. Gaudemet, 1969 ; M. Duverger, 1976 ; P. Beltrame, 1987 ; A. Barilari, 1992 ; M. Bouvier, 2004 ; J. Chabih, 2007 ; etc.) l'impôt est un prélèvement financier obligatoire, généralement pécuniaire, exigé des particuliers, en fonction de leurs capacités contributives, par la puissance publique (État, collectivités locales, établissements publics), autoritairement, d'après une procédure et des règles fixes, à titre définitif, et sans contrepartie immédiate, en vue de la couverture des charges publiques, et de la poursuite de politique économique et sociale.

فمن جهة، لم تعد الضريبة ذلك الاقتطاع المالي الإلزامي الوحيد التي تجريه السلطة العمومية، حيث ظهرت اقتطاعات جديدة تسعى لتأمين تدخلات دولة العناية، فتنامت بذلك الاقتطاعات والمساهمات الاجتماعية.

ومن جهة ثانية، ونتيجة لتطور دور الدولة وتنامي تدخلاتها الاقتصادية، اتسع نطاق الفرض الضريبي الذي لم يعد يقتصر على الخواص؛ بل صارت الضريبة تشمل حتى الأشخاص العمومية، حيث تطل الدمة المالية للدولة والجماعات الترابية إن نزلت منزلة أشخاص القانون الخاص أو تدخلت تجارياً.

تتويجا لهذا التطور، اعتبر الكاتبان الفرنسيان بنترام ولوسيان ميهل في كتابهما عن العلوم والتقنيات الضريبية، الصادر سنة 1984⁹⁵، الضريبة أداءاً نقدياً إجبارياً، يطلب من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، من القانون الخاص أو القانون العام، حسب قدراتهم التكليفية، عن طريق السلطة، بصفة نهائية وبدون مقابل محدد، بقصد تغطية التحملات العمومية الأشخاص العمومية أو لأهداف تدخل القوة العمومية.

الفقرة الثانية: تجليات وأبعاد مبدأ ضرورة الضريبة

الضريبة أداء نقدي إلزامي لا يمكن للملزم التحلل منه باعتباره التزام أو واجب ضريبي. إن هذه الإلزامية تشكل أحد المبادئ الأساسية للقانون الضريبي، فضرورة الضريبة ترتبط بتنظيم الحياة الاجتماعية وبعمل الدولة وعلى كل المواطنين الخضوع لهذا الالتزام الذي قد يواجه بالرفض، بل أحيانا بمناوءات حقيقية.

أولاً: تجليات ودلالات إلزامية الفرض الضريبي

نص المشرع الدستوري في الفصل التاسع والثلاثين على إلزامية الفرض الضريبي واعتبرها قاعدة أمرة تكتسي صبغة العمومية والتجريد حيث قال: "على الجميع أن يتحمل...". لقد أفضى مبدأ ضرورة

(95) LUCIEN MEHL, PIERRE BELTRAME, « SCIENCE ET TECHNIQUE FISCALES » presses universitaires de France, 1984, p.77

الضريبة إلى اعتبارها فرضا يكتسي صبغة العمومية والشمول، عمومية وتجريد لا ينال من صبغتهما المطلقة إلا السعي نحو البحث عن المقدرة التكاليفية أو الإسهامية للملزم.

من جانب آخر، عمد المشرع إلى وضع مجموعة من القواعد الكفيلة بتطويق الغش الضريبي وإجبار الملزمين على الأداء؛ الأمر الذي قد يمس بمبادئ أخرى ذات قيمة دستورية كالحرية الفردية أو الحق في الملكية، حيث يعود للقاضي الدستوري التأكد من تحقق التوفيق السليم بين مختلف هذه المبادئ الدستورية⁹⁶.

فالضريبة تعبير عن إرادة المشرع، إرادة تتجلى على مستويين:

- ✓ وضع الضريبة وإقرار نظامها، سواء عبر قانون عادي أو من خلال قانون للمالية؛
- ✓ الإذن والترخيص السنوي باستيفاء مبلغ الضريبة، وهو الترخيص الذي يتأتى عبر قانون المالية السنوي حيث يشكل أحد أهدافه الرئيسية.

إن الطابع الإلزامي للفرض الضريبي يكتسي دلالتين:

- فمن جهة، تعتبر الضريبة تجسيدا وتجليا للسيادة، فعلا أحادي الجانب ذو طبيعة ملزمة. إنها إحدى تجليات السلطة العمومية؛
- ومن جهة ثانية، تحصين إجبارية الفرض الضريبي، إذ ليس بمقدور الملزم التحلل من التزامه الضريبي تحت طائلة الجزاء. فرفض الملزم يمكن أن يواجه بالإكراه بشكل أحادي، ذلك أن الجزاءات تطبق بطريقة شبه تلقائية⁹⁷.

إن مبدأ ضرورة الضريبة يطبق على مجموع الضرائب مهما كانت استعمالاتها وليس فقط على الضرائب المسخرة لتمويل القوة العمومية ونفقات الإدارات⁹⁸.

(96) Loïc PHILIP « les fondements constitutionnels des finances publiques » Ed. Economica, paris 1995, p.65.

(97) Raymond FERRETTI, cours de droit fiscal, Université de Metz, Mai 2002, p.3.

(98) Loïc PHILIP « les fondements constitutionnels des finances publiques » Ed. Economica, paris 1995, p.66.

ثانياً: أبعاد مبدأ ضرورة الضريبة

اتخذ مبدأ الضريبة أبعاداً كبيرة جعلته، رفقة مبادئ أخرى، يحتل مكانة متميزة تربطه بأهداف ذات قيمة دستورية، تجلت أساساً بالنسبة للملزم في تجريم الغش الضريبي وتجلت بالنسبة للإدارة الضريبة، في اعتبار التحصيل غير المأذون به من لدن المشرع للضريبة غدراً وجريمة، لا يتوانى قانون المالية عن التذكير بها وبجزائها كل سنة.

1. ضرورة الضريبة واجهة لأهداف ذات قيمة دستورية

يتخذ مبدأ ضرورة الضريبة وجهين بارزين:

فمن جهة، وحدها الضريبة المتسمة بالضرورة والإلزام بمقدورها المساس بالحقوق والحريات. بهذا الشكل، يغدو مبدأ ضرورة الضريبة مبدأ ضامناً وثيق الصلة بالقبول الضريبي؛ ومن جهة ثانية، فكون الضريبة ضرورية هو الذريعة التي تبرر المساس بالحقوق والحريات. فانتهاك حق التملك لا تبرره إلا المصلحة العامة التي يحددها المشرع⁹⁹.

إن سمة الضرورة التي تميز الضريبة تجاه الأشخاص العمومية تتضافر مع مبدأ المساواة أمام التكاليف العمومية لتؤسس الالتزام الدستوري بمحاربة الغش الضريبي وإذا ما انتهك شخص ما الضريبة، ففعله ذاك يشكل انتهاكاً واضحاً وصريحاً لأهداف ذات قيمة دستورية بتأكيد من القضاء الدستوري الفرنسي. هذا المبدأ تم تنميته في فرنسا سنة 1989 بمحاربة التهرب الضريبي والتي اعتبرها أيضاً القضاء الدستوري هدفاً ومسعى ذا قيمة دستورية¹⁰⁰.

(99) Emmanuel de Crouy-Chanel, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel 2011/4 (N° 33), p. 15-26. DOI 10.3917/nccc.033.0015, <https://www.cairn.info/revue-nouveaux-cahiers-conseilconstitutionnel-2011-4-page-15.htm>

(100) Si une personne fraude l'impôt, c'est une atteinte..., clairement énoncée en 1983 [44][44] Déc. n° 83-164 DC, cons. 26 et 27., et érigée en 1999 en objectif à valeur constitutionnelle. Déc. n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances.... Ce principe a été logiquement complété en 1989 par celui de lutte contre l'évasion fiscale. Déc. n° 89-268 DC, cons. 78., également reconnu comme objectif de valeur constitutionnelle. Déc. n° 1010-70 QPC, cons. 4.

2. ضرورة الالتزام القانوني بتحصيل الضريبة

إن ضرورة الضريبة ليست مبدأ ملزماً تجاه الخاضع للضريبة فقط، بل هو مبدأ يلزم بشكل أكبر للسلطة المكلفة بتحصيلها. لهذا، سنوياً، يتم التخصيص عبر قانون المالية السنوي على هذا الإلزام: "تستمر الجهات المختصة، وفقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ومع مراعاة أحكام قانون المالية هذا، في القيام خلال السنة المالية :

باستيفاء الضرائب والحاصلات والدخول المخصصة للدولة ؛

باستيفاء الضرائب والحاصلات والرسوم والدخول المخصصة للجماعات الترابية والمؤسسات

العمومية والهيئات المخولة ذلك بحكم القانون.»

غير إن سلطة وضع الضريبة التي هي إحدى التجليات الأساسية للقوة العمومية، ليست سلطة عشوائية تعسفية ولا أحادية من طرف السلطة العمومية؛ بل هي سلطة مقبولة، تتبع من ترخيص يمنح مباشرة من لدن كافة المواطنين.

لهذا، يتم أيضاً التخصيص سنوياً، عبر قانون مالية على أن كل ضريبة تباشر خارج إطار النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وأحكام قانون المالية السنوي تعتبر مهماً كان الوصف أو الاسم الذي تجبى به محظورة بتاتا، وتتعرض السلطات التي تفرضها والمستخدمون الذين يضعون جداولها وتعريفها أو يباشرون جبايتها للمتابعة باعتبارهم مرتكبين لجريمة الغدر، بصرف النظر عن إقامة دعوى الاسترداد خلال ثلاث سنوات على الجباة أو المحصلين أو غيرهم من الأشخاص الذين قاموا بأعمال الجباية.

الفرع الثاني: مبدأ المشروعية الضريبية

عبارة "المشروعية" تعني شيئين مختلفين¹⁰¹:

فبمعنى واسع، تفيد المشروعية علاقة التطابق مع القانون، بمعنى كل ما يوافق القانون وينضبط مع القاعدة القانونية، بحيث يتعين أن يكون فعل التضريب مشروعاً كما هو الشأن بالنسبة لكل الأعمال الإدارية ؛

وبمعنى ضيق، المشروعية هي علاقة المطابقة أو التوافق ما بين القواعد والسلوكات السلطوية الدنيا مع القانون الذي صوت عليه البرلمان، بحيث ترتبط المشروعية بمجال القانون، أي باختصاص المشرع.

والمشروعية الضريبية التي تخضع لها الإدارة لا تقتصر فقط على احترام مجموع القواعد القانونية؛ بل تمتد لتشمل أيضاً الحرص على احترام حتى القواعد التي تعتمدها هذه الإدارة في ممارستها¹⁰².

تاريخياً، ارتبط مبدأ المشروعية بمجيء الدولة الديمقراطية الحديثة، المتأثرة بالنظريات الليبرالية، حيث كان يعتبر محدداً أساسياً في مسلسل التحضر الذي قاد نحو إقرار المراقبة الديمقراطية للسلطة السياسية. في القرن 19، شكلت المشروعية انتصاراً للوضعية القانونية، حيث جسدت اكتشاف المشرع قدرة الفعل التشريعي على خلق وضعيات اجتماعية جديدة¹⁰³.

حسب الفقيه جاك شوفاليي، يشكل مبدأ المشروعية حلقة محورية في الهندسة القانونية والسياسية للبلدان التي تتشد الليبرالية.

فمبدأ المشروعية يعني أولاً، أن القانون يظهر على شكل نظام مهيكّل ومتسلسل يضم مستويات متتالية ومرتبطة فيما بينها. فالقاعدة القانونية الدنيا تراعي في شكلها ومضمونها الضوابط الواردة في القاعدة العليا. وهناك ميكانيزمات تتحقق من هذه المطابقة وتسحب القاعدة المخالفة. في هذا الإطار، يلعب مبدأ المشروعية دور الشرطة الداخلية للنظام القانوني وبالتالي تضبط شروط إنتاج القواعد وتحدد نطاقها.

101 Loïc PHILIP, les fondements constitutionnels des finances publiques, Ed. Economica, paris 1995 p54.

102 JEAN CATSIAPIS, « Guide du droit administratif » 2ème édition, ellipses, collection « Guides de droit » 2009, p. 58.

103 LUHMANN, Ausdifferenzierung des Rechts, FRUNKFURT, cité par Helmut WILLKE, Le coût du principe de la légalité, in Figures de légalité, p. 127. Cité par Slim BESBES, le principe de la legalite de l'impôt en droit tunisien, thèse de doctorat d'Etat soutenue en Tunisie à la faculté de droit et des sciences politiques de Tunis le 29 septembre 2005 sous la direction du Professeur Slim CHELLY p. 15.

نفس الكاتب يضيف، أن مبدأ المشروعية يعني كذلك وبشكل عام الخضوع لسلطة الدولة. فأنشطة مختلف أجهزة الدولة تطوق بالقانون. هكذا يصبح مبدأ المشروعية راعي النظام المؤسساتي الليبرالي والديمقراطي، حيث يطوق قوة الدولة ويؤمن تحديد سلطات الحاكمين¹⁰⁴.

حسب العميد يادح بن عاشور، «المشروعية مبدأ بمقتضاه تخضع الأعمال الإدارية لقاعدة قانونية مركبة تؤسس صحتها القانونية». لدى الفكر الإداري، تفيد المشروعية التطابق مع القانون وليس الخضوع للنص القانوني. فهي تقتضي ببساطة وجود نص سابق يمنح الإدارة أهلية التدخل كيفما كانت السلطة مصدرة النص. إن المفهوم الضيق للمشروعية والذي أكدّه العديد من الدارسين كشارل إيزنمان والذي حصر المشروعية في مصدرها التشريعي أصبح متجاوزاً، فالمشروعية في القانون الإداري أصبحت مرادفاً للتطابق مع القانون¹⁰⁵.

والمشروعية الضريبية التي تخضع لها الإدارة لا تتجلى فقط في احترامها للقواعد القانونية التي تنبثق عن سلطات أعلى منها؛ بل أيضاً في الحرص على احترام حتى القواعد التي تعتمدها هذه الإدارة في ممارستها.

في الأنظمة التمثيلية للديمقراطيات الدستورية المعاصرة، وحده القانون، كتعبير عن الإرادة العامة، المؤهل لإنشاء الضريبة وتحديد القواعد التي تحكمها. فالقانون هو من يجيز ويضفي الشرعية على الضريبة¹⁰⁶.

أكيد، سلطة استيفاء الضريبة هي سلطة قهر تمارسها السلطة العمومية صاحبة السيادة. لكن في نظام ديمقراطي يكفل سيادة الشعب، هذا الأخير هو من يقبل، مباشرة أو عبر ممثليه، إقرار الضريبة. إن سلطة التضييق هي التجسيد الحقيقي للقوة العمومية وهي ليست كما توحى بذلك العبارة، سلطة استبدادية ولا قط سلطة أحادية، بل هي سلطة مقبولة تنبع من ترخيص يمنح مباشرة من طرف مجموع المواطنين.

104 Slim BESBES, « principe de la legalité de l'impôt en droit tunisien » résumé de thèse de doctorat d'Etat soutenue en Tunisie à la faculté de droit et des sciences politiques de Tunis le 29 septembre 2005 sous la direction du Professeur Slim CHELLY p. 15

105 Droit administratif, CPU, 2000, n° 560

106 Paul AMSELEK, Brèves réflexions sur la notion de sources de droit, Archives de philosophie de droit, T 27, 1982, p. 251. Cité par : Slim BESBES, le principe de la legalité de l'impôt en droit tunisien, résumé de thèse de doctorat d'Etat soutenue en Tunisie à la faculté de droit et des sciences politiques de Tunis le 29 septembre 2005 sous la direction du Professeur Slim CHELLY p. 15

في هذا الإطار، مبدأ المشروعية يتجاوز كونه مجرد تقنية قانونية تقتصر على منح اختصاص إنشاء القاعدة الجبائية. فهو يلبي أيضا وظيفة أكثر اتساعا. فهو يهدف غايتين :

- غاية سياسية بالمعنى الفلسفي، تتوخى قبول الملزمين بالضريبة، عبر تدخل البرلمان حيث يوجد من يمثلهم؛
 - غاية حقوقية، تتوخى حماية الملزمين عبر التقليل من الإمكانات المتاحة للسلطات الضريبية.
- بهذا، يغدو منح الاختصاص الضريبي للبرلمان، كممثل لمجموع الملزمين، ضمانا أساسية للملزمين ضد جور السلطة التنفيذية.

أحد الباحثين، لويس فافورو، يفضل الحديث عن مبدأ "الدستورية" عوض "المشروعية"، ذلك أنه إذا كان مبدأ الدستورية يكمل مبدأ المشروعية في مفهومها الضيق؛ فإنه يصبح معوضا لهذه الأخيرة في مفهومها الواسع، حيث يمنحها أبعادا جديدة¹⁰⁷.

وإذا كان مبدأ المشروعية الضريبة يقتضي أن يكون قرار التضرير وخلق الضريبة وتحديد معالمها من اختصاص القانون والمشرع؛ فإن هذا المبدأ ما هو إلا ترجمة للقبول الضريبي والذي كما نعلم لعب دورا أساسيا في التشكل التاريخي للديمقراطيات الغربية. هذا القبول الذي يجد ترجمته سنويا عبر المادة الأولى من كل قانون مالية السنة، كتعبير سنوي عن هذا القبول الضريبي الذي يضيف من خلاله ممثلوا الأمة الشرعية على المساس بالملكية الذي يجسده الاقتطاع الضريبي¹⁰⁸.

فمثلا نص قانون مالية 2015 على: « تستمر الجهات المختصة، وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ومع مراعاة أحكام قانون المالية هذا، في القيام خلال السنة المالية 2015:

- باستيفاء الضرائب والحاصلات والدخول المخصصة للدولة ؛
- باستيفاء الضرائب والحاصلات والرسوم والدخول المخصصة للجماعات الترابية والمؤسسات العمومية والهيئات المخولة ذلك بحكم القانون.»

إن سلطة وضع الضريبة والتي هي إحدى التجليات الأساسية للقوة العمومية، سلطة حفزت الجهاز التشريعي على السعي نحو إثبات ذاته تجاه الجهاز التنفيذي¹⁰⁹، وهي ليست سلطة عشوائية

107 Louis FAVOREU, « l'apport du conseil constitutionnel au droit public », Pouvoirs, n°13 1991, p1

108 Katia BLAIRON, « Pouvoirs et contre-pouvoirs en matière budgétaire et financière » Maitre de conférences de droit public Nancy université - IRENEE, page 7.

109 Katia BLAIRON, « Pouvoirs et contre-pouvoirs en matière budgétaire et financière » OP. CIT. page 1

تعسفية ولا أحادية من طرف السلطة العمومية؛ بل هي سلطة مقبولة، تتبع من ترخيص يمنح مباشرة من لدن كافة المواطنين.

هكذا تضيف المادة الأولى من قانون مالية 2015 أن كل ضريبة تباشر خارج إطار النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وأحكام قانون المالية السنوي تعتبر ، مهما كان الوصف أو الاسم الذي تجبى به محظورة بتاتا، وتتعرض السلطات التي تفرضها والمستخدمون الذين يضعون جداولها وتعريفها أو يباشرون جبايتها للمتابعة باعتبارهم مرتكبين لجريمة الغدر، بصرف النظر عن إقامة دعوى الاسترداد خلال ثلاث سنوات على الجباة أو المحصلين أو غيرهم من الأشخاص الذين قاموا بأعمال الجباية.

الفقرة الأولى: قيمة مبدأ المشروعية الضريبية

يفضي مبدأ المشروعية إلى الاعتراف باختصاص واسع للمشرع في المادة الجبائية، ذلك أن إقرار التكاليف العمومية وتوزيعها لا يتم إلا بمقتضى القانون. فالفصل 39 من الدستور ينص على : "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها...".

أهم ملاحظة يمكن إبدائها بصدد هذا الفصل، هو أن إحداث التكاليف العمومية يعتبر مجالا خالصا للقانون، للمشرع. ومعلوم أن هذا الاختصاص ضمانا أساسية مطلقة ولا تتجزأ وتمارس كاملة لارتباطها بمبادئ أشمل وأعمق تتعلق بالعدالة، المساواة بين المواطنين والمشروعية في فرض وتوزيع التكاليف العمومية.

بالرجوع للدستور الفرنسي نجده يشير بدوره إلى اختصاص القانون بتحديد وعاء وسعر وطرق تحصيل مختلف الضرائب¹¹⁰؛ اختصاص تشريعي خالص، حرص الاجتهاد القضائي الدستوري الفرنسي على تأكيده في عدة مناسبات، مضميا حماية قانونية خاصة على الملزمين، مع ما تحمله هذه الحماية من ضمانات يكفلها القانون¹¹¹.

110 L'article 34 de la Constitution dispose " que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts de toutes natures ".

111 **François LUCHAIRE**, La sécurité juridique en droit constitutionnel français, - Cahiers du Conseil constitutionnel n° 11 (Dossier : Le principe de sécurité juridique) - décembre 2001

ففي قراره رقم 283 لثامن يناير 1991، لم يجر المجلس الدستوري الفرنسي، قانوناً يؤسس لمساهمة جديدة، اقتصر هذا القانون على تحديد سعرها دون تعيين وعاءها وطرق تحصيلها، معتبرا أن المشرع كان مقصرا ولم يضطلع بكامل وظيفته الدستورية.

بدوره، يؤكد المشرع المصري على اختصاص القانون بوضع الضريبة وتحديد وعائها وسعرها وهو الأمر الذي أكدته القضاء الدستوري المصري، من خلال حكم للمحكمة الدستورية العليا:

"قد جرى على أن السلطة التشريعية طبقاً لنصوص المواد (61 ، 119 ، 120) من الدستور هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره ، وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون، وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام ، متخذاً من العدالة الاجتماعية على ما تنص عليه المادة (38) من الدستور مضموناً وإطاراً ، بما مؤداه أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية ، ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين بها والمسؤولين عنها ، في تحصيلها وفق القوالب الشكلية والأسس الموضوعية التي ينبغي أن تكون قواماً لها من زاوية دستورية ، وبغيرها تنحل الضريبة عدماً"¹¹².

بالرجوع للدستور المغربي، نجد أن الفصل 71 يؤكد هذا الأمر، بتحديد له مجال القانون الذي أصبح يختص دستوريا بالتشريع، بالإضافة إلى المواد المسندة إليه صراحة بفصول أخرى من الدستور، بالتشريع في الميادين المتعلقة بالمالية التالية:

- النظام الضريبي ووعاء الضرائب و مقدارها و طرق تحصيلها؛
- نظام الجمارك.

112 حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 232 لسنة 26 قضائية "دستورية"، المحكمة الدستورية العليا، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 15 من إبريل سنة 2007 م، الموافق 27 ربيع الأول سنة 1428هـ. منشور بموقع المحكمة وكذا بالموقع:

<https://groups.google.com/forum/#!topic/hamdykhaliifa/ELBI71wSNMY>

واختصاص البرلمان في المادة الضريبية تترتب عنه عدة نتائج:

- 1- اختصاص البرلمان في المادة الضريبية اختصاص عام وشامل، فهو لا يقتصر على ضرائب الدولة بل حتى الضرائب الترابية. إن هذا الأمر يكرس وحدة التشريع الضريبي خاصة وأن الفصل 141 من الدستور قد منح الجماعات الترابية ، موارد مالية ذاتية خاصة.
- 2- يترتب أيضا على مبدأ المشروعية أن المشرع ملزم بنفسه بممارسة كامل اختصاصاته في المادة الضريبية (قواعد السعر، تحديد الوعاء الضريبي، أصناف الملزمين وطرق التحصيل) فليس بإمكان المشرع التخلي أو تفويض جزء من اختصاصاته الضريبية للسلطة التنظيمية تحت طائلة اللادستورية.
- 3- مبدأ المشروعية يقتضي أن تكون القوانين الجبائية واضحة محددة المعالم ولا تفتح المجال أمام التأويلات. بحيث لا يتوقف فهم النص القانوني على وجود نص تنظيمي أو مسطري يعكس وجهة نظر إدارية لا تلزم إلا من يتولى تنفيذها.
- من جانب آخر، يقتضي وضوح القاعدة الجبائية حدا أدنى من الاستقرار القانوني ومن القدرة الاستشرافية للوضعيات القانونية المحتملة. إن هذا الأمر تزداد أهميته بالنظر لظاهرة التضخم القانوني الذي باتت تعاني منه جل التشريعات، خاصة تلك المرتبطة بالمجالات الاقتصادية والمالية كما هو الحال بالنسبة للجبائية، حيث تطالعنا قوانين المالية كل سنة بتدابير جديدة تجعل من القوانين الجبائية سيفساء من التعديلات والترميمات وجذاذة من عمليات النسخ المتواترة.
- 4- طبقا للفصل 77 من الدستور، إذا كان بإمكان الحكومة، خلال مناقشة مشروع قانون المالية، رفض المقترحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان، إذا كان قبولها يؤدي إلى تخفيض الموارد العمومية أو إحداث تكليف عمومي أو الزيادة في تكليف موجود؛ فإن مبدأ المشروعية قاد دستور 2011 لإلزام الحكومة بعدم الدفع بهذا الفصل إلا بعد تبيان أسباب الرفض و تحليلها.

الفقرة الثانية: تدعيم القضاء الدستوري للمبدأ

لعب القضاء الدستوري دورا هاما في بناء وتدعيم عدد من المبادئ التي تراجع صيتها مع الزمن، ومن ضمن هذه المبادئ مبدأ المشروعية. فالاجتهادات الدستورية دعمت هذا المبدأ الذي بدأ يتغير ويتوسع كميا وكيفيا لدرجة دفعت أحد الباحثين إلى القول أن قواعد القانون باتت تتضمن وستتضمن عنصرا دستوريا مؤسسا، عنصر يرجع تحديده في المقام الأخير للمجلس الدستوري¹¹³. لقد تعامل القضاء الدستوري بحزم مع مبدأ المشروعية الضريبية مدافعا عن حق البرلمان وسلطته في المادة الجبائية. ففي العديد من المناسبات، كرست قرارات المجلس الاختصاص القانوني الشامل في المادة الضريبية خاصة عند فحص دستورية القوانين التنظيمية المتعلقة بقوانين المالية. سنة 2014، جاءت الحكومة بمشروع قانون تنظيمي للمالية رقم 13/130 يتضمن بندا في المادة السادسة ينص **"لا يمكن تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية إلا بموجب قانون المالية"**. لقد شكل هذا البند فرصة أعاد من خلالها المجلس الدستوري الأمور لنصابها من خلال قراره رقم: 950/14 م. د بتاريخ 23 ديسمبر 2014 والذي أكد فيه أن:

حيث إن الدستور ينص في فصله 71 على أنه من بين الميادين التي يختص القانون بالتشريع فيها: النظام الضريبي ووعاء الضرائب وطرق تحصيلها، وكذا نظام الجمارك، كما ينص في فصله 78 على أن لرئيس الحكومة ولأعضاء البرلمان على السواء حق التقدم باقتراح القوانين؛

وحيث إنه، لأن كانت قوانين المالية تتضمن بطبيعتها مقتضيات ضريبية وجمركية، باعتبار هذه الأخيرة جزءا أساسيا من الأحكام المتعلقة بالموارد العمومية التي لقوانين المالية وحدها توقعها وتقييمها والإذن فيها، فإن ذلك لا يعني أن تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية، في عموميتها، ينحصر في قوانين المالية؛

وحيث إن حصر إمكانية تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية في قانون المالية يجعل هذا التعديل خاضعا للشروط والآجال المحددة في القانون التنظيمي لقانون المالية، ويفضي بالتالي، دون سند دستوري، إلى تقييد صلاحيات البرلمان وكذا صلاحيات الحكومة في مجال التشريع، لاسيما حق أعضاء البرلمان في التقدم باقتراح القوانين المضمون بموجب الفصل 78 من الدستور؛

وحيث إنه، مع مراعاة أن تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية يجب أن يستحضر دائما قاعدة توازن مالية الدولة بمقتضى الفصل 77 من الدستور، فإن الفقرة الأخيرة من المادة 6 المشار إليها غير مطابقة للدستور

113 Louis FAVOREU, « l'apport du conseil constitutionnel au droit public », Pouvoirs, n°13 1991, p2

من جانب آخر، يبدو المجلس الدستوري بمثابة الضامن لاحترام المشروعية الضريبية، عبر حثه، بل إجباره البرلمان على الممارسة الكاملة لسلطاته في المجال الضريبي وتحديدده لتدخل السلطة التنظيمية.

إن دوره يذهب مداه لأكثر من ذلك، إذ إن القاضي الدستوري يمكن أن يظهر كشبه مشرع ضريبي عندما يتجه وانطلاقاً من مبادئ أخرى أساسية للقانون الضريبي، من مثل مبدأ المساواة الضريبية أو حماية حرية الملتزم، يتجه نحو إعطاء تفسيراته للنصوص المعروضة عليه، بل وحثه البرلمان على تبني حلول معينة.

سنة 1998 سعت الحكومة عند تقديمها لمشروع القانون التنظيمي للمالية، ربط كل مقتضى قانوني أو تنظيمي يمس بمبدأ التوازن المالي بتقييم وإذن في قانون المالية(114).

في اجتهاد مهم، أكد المجلس الدستوري في قراره رقم 98-250 على أن أنسب طريقة تحافظ الحكومة من خلالها على مبدأ التوازن هي أن "تتجنب تقديم مشاريع قوانين أو تعديلات تخل به، وأن تدفع، استناداً إلى الفصل 51 من الدستور، بعدم قبول أي اقتراح قانون أو تعديل من نفس القبيل يقدمه أعضاء البرلمان"

إلا أن المجلس أكد أيضاً على : "إن ما نصت عليه المادة 5 - من مشروع القانون التنظيمي للمالية لسنة 1998- لتجنب الإخلال بالتوازن المالي للميزانية يفضي إلى تعطيل نص قانوني أقره البرلمان وصدر الأمر الملكي بتنفيذه ونشره في الجريدة الرسمية، الأمر الذي يعد مخالفة لأحكام الفصل 4 من الدستور من أن القانون هو أسمى تعبير عن إرادة الأمة وأن على الجميع الامتثال له" (115).

(114) نصت المادة 5 من مشروع القانون التنظيمي للمالية 1998 على أن " كل حكم وارد في قانون أو نظام يقضي بإحداث تكاليف جديدة أو تترتب عليه تخفيضات في المداخيل من شأنها الإخلال بالتوازن المالي لقانون المالية الجاري به العمل لا يمكن أن يدخل حيز التنفيذ من الناحية المالية إلا بعد أن ينص قانون المالية على تقييم هذه التكاليف الجديدة أو التخفيضات في المداخيل وعلى الإذن فيها"

(115) قرار المجلس الدستوري رقم 98-250 الصادر بتاريخ 24 أكتوبر 1998 الجريدة الرسمية عدد 4641 بتاريخ 23 نونبر 1998 الصفحة 3243.

الفقرة الثالثة: حدود مبدأ المشروعية الضريبية

تظهر الممارسة الواقعية أن مبدأ المشروعية الضريبية يعرف عدة حدود:

- فالبرلمان والحكومة ليسوا وحدهم من يحدد مضمون قوانين المالية. إذ بات يتعين عليهم مراعاة مجموعة من الإكراهات والمحددات الخارجية المرتبطة بالتوجهات العالمية والاندماج في التكتلات الجهوية، هذا ناهيك عن التتميطات التي بدأت تعتمد على المستوى العالمي في إطار المفاوضات التجارية العالمية. بالنسبة لدول الاتحاد الأوروبي أصبحت توجيهات الاتحاد معطى أساسيا في صياغة السياسة الجبائية، حيث وجدت الدول الأعضاء نفسها أمام تحول لمركز إنتاج القاعدة القانونية¹¹⁶.
 - على الرغم من كون المشرع هو صاحب الاختصاص في المادة الضريبية وهو الذي يصوت على النصوص الضريبية؛ فإنه وفي غالب الأحيان يتم تحضير هذه النصوص من طرف مصالح متخصصة في الإدارة الضريبية، نصوص تقدمها الحكومة للبرلمان لتعتمدها الأغلبية، فالإدارة الضريبية هي مهندس النصوص والبرلمان يكتفي باعتمادها أو معارضتها دون أن يتدخل في صياغتها؛
 - تنامي تدخل فقه الإدارة الجبائية¹¹⁷ في شرح وتأويل النصوص الضريبية، لدرجة غدا معها تطبيق مقتضيات القانون الجبائي مستعصيا من دون اللجوء لنصوص أخرى تحدد وجهة نظر الإدارة بشأنها¹¹⁸.
- بالرجوع للمرسوم رقم 2-07-995 المحدد لاختصاصات وزارة الاقتصاد والمالية الصادر في 23 أكتوبر 2008 في فصله الثامن المتعلق بالمديرية العامة للضرائب، نجده يشير إلى أن هذه الأخيرة تتولى تنفيذ السياسة الجبائية من خلال مجموعة من الاختصاصات منها:
- ✓ دراسة الأسئلة المتعلقة بتأويل المقتضيات الجبائية والإخبار بشأنها؛
 - ✓ دراسة وإعداد ونشر المذكرات الدورية التطبيقية المتعلقة بالنصوص الضريبية؛

116 Katia BLAIRON, Maître de conférences de droit public Nancy Université « pouvoirs et contre-pouvoirs en matière budgétaire et financière »

117 Selon André BALIRILARI et Robert DRAPEE, La doctrine administrative : l'ensemble des documents, circulaires, instructions, documentation fiscales, réponses ministérielles par lesquelles l'administration fiscale fait connaître son interprétation des textes en particulier fiscaux. «Lexique fiscal», Dalloz, 2ème édition, 1992, p. 69.

118 Paul AMSELEK : «Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France», Revue Droit fiscal 1983, cité par , Slim BESBES, « L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale » la revue comptable et financière n° 83 - premier trimestre 2009

- تتوفر الحكومة على عدة وسائل دستورية تمكنها من اعتماد النصوص الجبائية التي تقترحها، خاصة إمكانية إدراجها ضمن قوانين المالية، مما يسهل المصادقة عليها ، والملاحظ أن معظم التعديلات التي تهم التشريعات الجبائية وحتى خلق ضرائب جديدة تأتي عبر قوانين المالية.
- الرسوم شبه الضريبية المنصوص عليها بالفصل 67 من القانون التنظيمي للمالية والتي تتخذ بمرسوم يتم بناء على اقتراح لوزير المعني والوزير المكلف بالمالية وذلك لأجل مصلحة اقتصادية أو اجتماعية، لفائدة شخص اعتباري خاضع للقانون العام غير الدولة والجماعات الترابية أو شخص اعتباري خاضع للقانون الخاص مكلف بمهام المرفق العام ؛
- تنامي النفقات الجبائية وتنوعها المثير فالنفقات الجبائية تصل حاليا إلى حوالي 412 تدبير، فهذه النفقات تتجه للحلول محل الاعتمادات الموازية، حيث صارت تكملة عادية للاعتمادات الموازية في تمويل السياسات العمومية، وهو الأمر الذي يثير عدة ملاحظات¹¹⁹:
- ✓ على نقيض الاعتمادات الموازية الخاضعة لمبدأ السنوية، فالنفقات الجبائية لا تخضع بالضرورة للفحص المفصل والمنتظم من البرلمان، فوحده الترخيص باستيفاء الضرائب إثر التصويت على قانون المالية يرخص بإعادة اعتماد التدابير الاستثنائية القائمة.
- ✓ المساس بالعدالة الجبائية، فالاستعمال المكثف للتدابير الاستثنائية يقلص من الضريبة التي عرفت تقيعرا ملحوظا، كما أنه كلما ارتفعت مداخيل كبار الملزمين كلما تقلصت ضرائبهم.

119 -Rapport de la commission des finances- l'Assemblée nationale , 2008 p.2. Maitriser la dépense fiscale 5 juin 2008.

الفرع الثالث: مبدأ المساواة الضريبية

في الأصل، كان مبدأ المساواة يهدف إلى تمكين الدولة من إجراء الاقتطاع الضريبي تناسبا مع القدرات الإسهامية للمواطنين لتغطية التحملات العمومية. اقتطاع كان يتم في إطار منظور الليبرالية الاقتصادية والحياد الضريبي.

حاليا، تشكل الضريبة وسيلة للضبط، ذلك أنه فضلا عن وظيفتها المالية، أصبحت الضريبة تؤمن وظائف اقتصادية واجتماعية. لهذا الغرض، وحتى تتحقق العدالة الضريبية يجب أن تتجاوز المساهمة المطلوبة من الملتزم مسألة التناسب مع الدخل الذي يحققه بالنظر للأدوار والوظائف التي باتت تؤمنها الضريبة.

الفقرة الأولى: مضمون مبدأ المساواة

المساواة أمام الضريبة لا يمكن أن تتحقق إلا إذا أدخلنا تصحيحات على الاختلالات المتواجدة بين المداخل و ثروات الملتزمين¹²⁰. ولقد حرص المجلس الدستوري الفرنسي على إضفاء قيمة دستورية على مبدأ المساواة¹²¹ وعلى التذكير أن المساواة الضريبية تعني أن وجود ملزمين اثنين في نفس الوضعية يقتضي خضوعهما لنفس المعاملة، غير إنه قلما كان يشير لهذا المبدأ، حيث فضل دائما استعمال المساواة أمام التكاليف العمومية¹²².

هكذا، يتضمن مبدأ المساواة أمام الضريبة شقين: من جهة هناك مساواة أمام القانون الضريبي؛ ومن جهة ثانية هناك مساواة أمام التكاليف العمومية¹²³.

120 AHMED SADOUDI "DROIT FISCAL "Ex Directeur Général du budget et consultant international

121 La valeur constitutionnelle du principe d'égalité a été reconnue par le juge constitutionnel dans la décision 73-51 DC du 27 décembre 1973 Taxation d'office (DUSSART (Marie-Laure), «Les choix de politiques fiscales du législateur, l'égalité devant les charges publiques et le pouvoir d'appréciation du juge constitutionnel », RD publ., 2010, n°4, p. 1003-1025). Il protège, sur la base de l'article 13 DDHC, le principe d'égalité devant les charges publiques à l'occasion du contrôle de constitutionnalité des lois ou de la question prioritaire de constitutionnalité (Conseil constitutionnel, 17/09/2010, no 2010-28 QPC : Assoc. Sportive Football Club de Metz, Conseil constitutionnel, 18/10/2010, no 2010-58 QPC : Procos et a., Conseil constitutionnel, no 2010-57 QPC, 18/10/2010 : Sté SITA FD et a, Conseil constitutionnel, 14/10/2010, no 2010-52 QPC : Cie agricole de la Crau ; ROUSSEAU (Dominique), (dir.), « Question prioritaire de constitutionnalité », Gazette du Palais, 14/12/2010, n°348, p. 10).

122 Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARVHESSOU, droit fiscal général, Dalloz, 2005, p.18.

123 Le principe d'égalité devant l'impôt comporte deux branches : d'une part le principe d'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la déclaration des droits de 1789), et d'autre part le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13 de la même déclaration).

- فالمساواة أمام القانون الضريبي لا تحول دون اعتماد المشرع قواعد مختلفة إزاء وضعيات مختلفة. بل قد تقضي هذه المساواة إلى مخالفته للمساواة بدعوى الصالح العام؛
- المساواة أمام التكاليف العمومية لا تحول دون تخصيص حلول مختلفة إزاء وضعيات مختلفة. والمشرع هو الذي يحدد طبقا للمبادئ الدستورية وبحسب كل ضريبة قواعد تقدير القدرات الإسهامية أي الوعاء بموضوعية تحترم المساواة أمام التحملات العمومية¹²⁴.

إن التمييز بين الحالتين للمساواة الضريبية ليس سهلا بالنظر للخلط الذي يشوبهما. فالفرق يكمن في كون المساواة أمام القانون الجبائي تقتضي بداية إجراء عملية مقارنة لضريبة معينة، بينما المساواة أمام التحملات العمومية تقتضي إجراء تقييم جوهري شامل لوضعية الملزم.

بالرجوع للقانون المغربي، نجد أن مبدأ المساواة أمام الضريبة ينبع من مبدأ المساواة أمام القانون. فاستنادا للفصل السادس من دستور المملكة لسنة 2011 ، فالقانون هو أسمى تعبير عن إرادة الأمة والجميع، أشخاصا ذاتيين أو اعتباريين، بما فيهم السلطات العمومية، متساوون أمامه، وملزمون بالامتثال له.

تعمل السلطات العمومية على توفير الظروف التي تمكن من تعميم الطابع الفعلي لحرية المواطنين والمواطنين، والمساواة بينهم، ومن مشاركتهم في الحياة السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية.

تعتبر دستورية القواعد القانونية، وتراتيبيتها، ووجوب نشرها، مبادئ ملزمة.

غير إن مبدأ المساواة في المجال الضريبي يكتسي بعدا خاصا ومتميزا وهو الأمر الذي جعل الدستور المغربي وعلى شاكلة الدستور الفرنسي¹²⁵ يخصه بالذكر عبر المادة 39 من الدستور التي تنص على : "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها...".

بالرجوع إلى الاجتهاد الدستوري الفرنسي، نجد أن المجلس الدستوري أعطى تعريفا واسعا لفكرة التكاليف العمومية، بحيث جعلها لا تقتصر فقط على تكاليف الدولة؛ بل تشمل أيضا التحملات

124 Olivier FOUQUET, Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011 - Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, 11.09.2014 p.1

125 Le principe d'égalité de tous devant l'impôt, principe général du droit, est devenu une règle écrite (cf. art.64 de la Constitution de 1996). Son contenu est très spécifique en matière fiscale.

الناجمة عن تدبير الحسابات الخصوصية للخرينة، تحملات الجماعات الترابية، بل وحتى المنبثقة عن أنظمة الاحتياط الاجتماعي.

أيضا، أكد الفصل الأربعون من الدستور مبدأي التضامن والتناسب في تحمل التكاليف التنموية للبلاد من خلال نصه على شرط الاستطاعة في توزيع الأعباء التنموية وتبعات الظروف الاستثنائية.

الفقرة الثانية: تطبيق مبدأ المساواة

يقتضي تطبيق مبدأ المساواة اعتماد معايير واضحة، غير إن هذا التطبيق يبدو صعبا في المجال الضريبي. فالقانون الضريبي هو بطبيعته قانون غير متكافئ. هذه الخصوصية تعود لتاريخ الضريبة ذاتها والذي يظهر لنا أن أهداف التشريعات الضريبية تباينت مع الزمن.

بالرجوع للقانون الجبائي نجده يشكل وسيلة للسياسة الاقتصادية، بحيث إن بعض مقتضياته هي تحفيزية وبالتالي غير متكافئة. أيضا غدا مقبولا أن يخرج المشرع من نطاق الضريبة بعض المقتضيات في إطار ما يعرف بالنفقات الجبائية¹²⁶.

من جانب آخر، يبدو مبدأ المساواة أمام الضريبة مبدأ عاما وغير واضح المعالم. هذا ما أشار إليه مجلس الدولة الفرنسي على عهد الجمهورية الرابعة حيث اعتبره مبدأ عاما للقانون، يقع تطبيقه على كاهل السلطة التنظيمية. مع ذلك، نجد القاضي الإداري يقر أن هذه الخاصية لا تحول دون اعتماد تطبيقات جبائية متباينة عند ما يتعلق الأمر بملزمين في وضعيات مختلفة، فهناك اعتبارات عامة تبرر التطبيقات المختلفة.

وإذا كان مجلس الدولة الفرنسي قد أكد على أن احترام مبدأ المساواة مسألة ترتبط بتطبيق القانون؛ فإنه وعلى النقيض من ذلك، نجد المجلس الدستوري يوسع نطاق هذا الاحترام، عندما يفرضه على المشرع أيضا. إن القاضي الدستوري يفرض احترام المبدأ على مستوى مضمون القانون وليس فقط عند تطبيقه. بهذا فالمجلس الدستوري ومنذ 1973 يرى أن المساواة واجبة على المشرع وكذا السلطة التنفيذية والإدارة.

ومبدأ المساواة أمام القانون الضريبي لا يعني كون كل الملزمين يخضعون لنفس النظام ولا أن يدفعوا نفس المبالغ الضريبية؛ بل يفيد شيئين أساسيين:

126 Olivier FOUQUET, Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011 - Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, 11.09.2014 P. 2

أولاً: عدم تضمن القوانين الضريبية لتمييزات غير معللة، سواء استنادا للأصل أو العرق أو الدين؛
ثانياً: عدم قدرة المشرع على إنجاز أنظمة ضريبية مختلفة بين الملتزمين إلا إذا اختلفت وضعياتهم.

الفقرة الثالثة: مراقبة مبدأ المساواة

في المادة الضريبية، يقتضي مبدأ المساواة الضريبية اعتماد نفس المعاملة الضريبية إزاء الملتزمين المتواجدين في نفس الوضعية. قد تبدو هذه القاعدة غير دستورية بالنظر لطابعها التمييزي وإخلالها بمبدأ المساواة؛ غير إنها أصبحت الوسيلة المفضلة للقاضي الدستوري من أجل المراقبة العميقة للضوابط الضريبية¹²⁷.

بعض الدول كفرنسا، ألمانيا والنمسا، وإزاء حرية التقدير التي يتمتع بها المشرع، يضطلع القضاء الدستوري بمراقبة تناسب التمييزات المعتمدة والغايات المعلنة. غير إن مراقبة التناسب لا تطبق بنفس الكيفية.

ففي التجربة النمساوية، تعتمد المحكمة الدستورية النمساوية إلى اختبار التناسب عبر رصد الاختلاف غير المبرر في المعاملة. منهجية المحكمة رصد التمييز وتقييم وجهة التبرير المقدم بشأنه والتأكد في الأخير أن اختلاف المعاملة المرصود يتناسب ويتوافق والهدف المنشود من لدن المشرع.

بالمقابل، **تتميز التجربة الفرنسية** برقابة ضيقة للتناسب في المادة الضريبية. فالمبدأ هو إقرار معاملة خاصة للأصناف الخاصة. والمشرع يمكنه إقرار اختلاف في المعاملة سواء لأسباب موضوعية أو من أجل المصلحة عامة. تقديرها هذه العناصر يتم بشكل واسع. والرقابة المنجزة من لدن المجلس الدستوري تبحث أكثر في الخطأ الواضح في التقدير. فمبدأ المساواة في المادة الضريبية يعرف بشكل سلبي انطلاقاً من غياب التمييزات الغير متناسبة بشكل واضح. بهذا، يجب أن يكون اختلاف المعاملة متناسباً مع اختلاف الوضعية. فمبدأ المساواة إذن يتأتى من خلال الالتزام الصارم بالمعاملة المتماثلة¹²⁸.

عند بحث القاضي الدستوري الفرنسي في المساواة الضريبية، يعتمد لإجراء المراقبات التالية:

127 Fabrice PEZET, Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises REVUE DE DROIT FISCAL N° 22. 30 MAI 2013, p. 25

128 Fabrice PEZET, Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises REVUE DE DROIT FISCAL N° 22. 30 MAI 2013, p. 26

1. يحدد خصوصيات الوضعية المعنية وذلك من أجل التحقق من أن الاختلاف في المعالجة يجد تبريره في اختلاف الوضعيات التي يقرها القانون؛
2. يبحث عن ذريعة الصالح العام المرتبطة بالقانون التي يمكن أن تبرر الاختلاف في المعالجة؛
3. يبحث أيضا وبصفة خاصة عن السمة الموضوعية للمعايير المؤسسة للاختلاف في المعالجة وذلك على ضوء الهدف الذي ينشده المشرع؛
4. يراقب دائما الاختلافات التي قد تطال المساواة أمام الترحيلات العمومية.

إن تقدير الطابع اللامتناهي للوضعيات المؤسسة وتبريرها غالبا ما يكون صعبا. صعوبة قادت المجلس الدستوري الفرنسي لرفض الاضطلاع بتقدير الآثار الشاملة والكلية للنظام الضريبي، إذ ليس في وسعه القيام بذلك. فهو يكتفي بمراقبة احترام مبدأ المساواة لكل ضريبة على حدة¹²⁹.

بين الموقفين النمساوي والفرنسي، يتبنى القاضي الدستوري الألماني موقفا وسطا. فمراقبته هي في الواقع ذات طبيعة ضيقة. في جميع الحالات، يتأكد القاضي من أن اختلاف المعاملة الذي أقره المشرع يجد حقا تبريره في وجود اختلافات موضوعية للوضعيات. بالمقابل، يتأكد من أن الوسائل المعتمدة هي كافية للوصول للأهداف المنشودة من لدن المشرع. بصفة عامة، المحكمة الدستورية الألمانية تبحث وتتأكد من من وجهة التبريرات ومن قدرة الإجراء المقترح على تحقيق الأهداف المعلنة من لدن المشرع.

في الحقيقة، يظهر مبدأ المساواة كوسيلة لتفادي حالات الشطط. لهذا، يفرض القاضي الدستوري الالتزام بالتبرير تقاديا للقرارات الاستبدادية، خاصة عند منح الامتيازات الضريبية¹³⁰.

129 (Cons. const., 17 sept. 2010, n° 2010-28 QPC, Association sportive Football Club de Metz, D. 2011. 703, obs. Centre de droit et d'économie du sport, Université de Limoges ; Constitutions 2011. 101, obs. A. Barilari : refus de comparer les entreprises assujetties à la taxe sur les salaires et celles soumises à la TVA sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires, alors que la contestation de la taxe sur les salaires a été dès l'origine fondée sur cette comparaison ; Cons. const., 29 sept. 2010, n° 2010-44 QPC, M et Mme Mathieu, D. 2010. 2620, note J.-P. Feldman ; ibid. 2011. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; Constitutions 2011. 99, obs. C. de La Mardière : refus de comparer l'ISF et l'impôt sur le revenu). Le seul assouplissement est relatif au cas d'impositions étroitement liées, comme ce fut le cas pour les trois CSG assises respectivement sur les salaires, les revenus de remplacement et les revenus du patrimoine (LF pour 1991).

130 **Fabrice PEZET**, Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises REVUE DE DROIT FISCAL N° 22. 30 MAI 2013, p. 26

الفرع الرابع: تشخيص الضريبة

يرتبط تشخيص الفرض الضريبي بالسعي للتوفيق بين الضريبة وطاقة الملزمين تبعاً لاختلاف شرائح الملزمين وتباين قدراتهم الإسهامية. والتاريخ يؤكد قدم هذا المسعى. فإذا كان آدم سميث قد تحدث عن أربعة عناصر ضرورية في الضريبة¹³¹ وإذا كان دو سيسموني وبشكل أكثر ديمقراطية قد وضع بدوره أربعة محددات للضريبة¹³²؛ فإن المفكر الكلاسيكي دافيد ريكاردو يرى أنه لدى كلا المفكرين رغبة في إقرار نوع من التناسب ما بين التحملات العمومية وقدرات أولئك الذين يتحملونها¹³³.

إن البحث عن هذا التناسب كان وراء ظهور وتطور فكرة التشخيص الضريبي وتطور مقارباتها. فالتشخيص الضريبي يهدف تحقيق العدالة الضريبية ويجسد تدخل الدولة بشكل يسعى للتقليل من تضريب الأسر ومن عبء بعض النفقات.

وجدير بالذكر أن فكرة التشخيص الضريبي بحسب الملزمين أو الخاضعين للضريبة لا تعتمد بالنسبة للقوانين والأنظمة الجمركية التي تسري على عمليات استيراد وتصدير البضائع، حيث ينص الفصل الأول مكرر من مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة¹³⁴ على: " يجب أن تطبق القوانين والأنظمة الجمركية بغض النظر عن صفة وطبيعة الأشخاص".

131 في مؤلفه الشهير "محاولة في دراسة طبيعة وأسباب ثروة الأمم" سنة 1776، أكد آدم سميث أنه يتعين أن تكون الضريبة عادلة، تتناسب والمقدرات الإسهامية للملزمين؛ ثابتة، حتى يتأتى تجنب جور الإدارة الجبائية؛ منسجمة، تتماشى وطريقة فرضها وتحصيلها؛ غير مكلفة، بحيث لا تتطلب نفقات باهضة لتحصيلها فتتقلص مردوديتها.

132 SISMONDI, t. II, livre VI, chap. 8 :

- Tout impôt doit porter sur le revenu et non sur le capital. Dans le premier cas, l'État ne dépense que ce que les particuliers devraient dépenser ; dans le second, il détruit ce qui devait faire vivre et les particuliers et l'État.
- Dans l'assiette de l'impôt, il ne faut point confondre le produit brut annuel avec le revenu ; car le premier comprend, outre le second, tout le capital circulant : et une partie de ce produit doit demeurer pour maintenir ou renouveler tous les capitaux fixes, tous les travaux accumulés et la vie de tous les ouvriers productifs.
- L'impôt étant le prix que le citoyen paie pour des jouissances, on ne saurait le demander à celui qui ne jouit de rien : il ne doit donc jamais atteindre la partie du revenu qui est nécessaire à la vie du contribuable.
- L'impôt ne doit jamais mettre en fuite la richesse qu'il frappe ; il doit donc être d'autant plus modéré que cette richesse est d'une nature plus fugitive. Il ne doit jamais atteindre la partie du revenu qui est nécessaire, pour que ce revenu se conserve.

133 David Ricardo (1817) , « Des principes de l'économie politique et de l'impôt » Traduit de l'Anglais par Francisco Solano Constancio et Alcide Fonteyraud., 1847 à partir de la 3e édition anglaise de 1821. Un document produit en version numérique par Pierre Tremblay, p.121, Site web: http://www.uqac.quebec.ca/zone30/Classiques_des_sciences_sociales/index.html

134 مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة الراجعة لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بالظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ 25 من شوال 1397 (9 أكتوبر 1977) كما وقع تغييرها وتتميمها.

وتتعدد طرق تشخيص الضريبة سواء بحسب المادة الضريبية أو بحسب الملزم الخاضع للضريبة وتحملاته العائلية. كما قد يتم التشخيص تبعا للدخل أو طبيعة النشاط الذي تزاولة المقولة أو المؤسسة:

- فالتشخيص قد يعتمد بالنظر للتحملات الأسرية؛
- كما قد ينجز التشخيص انطلاقا من مصدر الدخل حيث توجد أسعار متعددة تميز بين مداخيل العمل، مداخيل رأس المال تشجيعا للاستثمار¹³⁵؛
- وأخيرا، التشخيص قد يستند لكميات المادة الضريبية حيث تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية¹³⁶.

الفقرة الأولى: التشخيص حسب حجم مادة الضريبة

- 1- المعدل الثابت:** يطبق معدل واحد كيفما كان حجم المادة الضريبية. فهذا المعدل بشخص الضريبة، بحيث إن هذه الأخيرة ترتفع بارتفاع مادة الضريبة ولكنه لا يشخصها تماما، بحيث إن النسبة المؤداة تبقى نفسها لجميع المكلفين الذين يتوفرون على نفس حجم المادة الضريبية.
 - 2- المعدل التصاعدي:** حسب هذه الطريقة يرتفع سعر الضريبة بارتفاع حجم الضريبة. وهكذا، فبارتفاع المادة الضريبية لا يرتفع مبلغ الضريبة فحسب، وإنما ترتفع حتى النسبة التي تؤخذ من المادة الضريبية.
- إن هذا المعدل التصاعدي يتم عبر اعتماد تصنيفات شرائحية لحجم المادة الضريبية، فعل تشريعي يميز في حجم المادة الضريبية بين حدود يتم بتجاوزها تغيير السعر المطبق.

135 Marie-Christine STECKEL ASSOUEE « contentieux fiscal » université numérique juridique francophone, 2013, leçon n° 5, P : 91

136 Marie-Christine STECKEL ASSOUEE, idem, P : 91

الفقرة الثانية: التشخيص حسب التحملات العائلية

يمكن تشخيص الضريبة حسب التحملات العائلية بعدة طرق أهمها وأشهرها هي تخفيض مادة الضريبة أو تخفيض سعر الضريبة أو مبلغ الضريبة (زوج-عدد الأطفال...).

في هذا الإطار، نصت المادة 74 على الخصم عن الأعباء العائلية كما يلي:

360 درهما من المبلغ السنوي للضريبة اعتبارا للأعباء العائلية للخاضع للضريبة عن كل شخص يعوله ، غير أن مجموع المبالغ المخصومة عن الأعباء العائلية لا يمكن أن يتجاوز 2160 درهما.

والأشخاص الذين يعولهم الخاضع للضريبة هم :

1. زوجته ؛

2. أولاده من صلبه وأولاد غيره الذين يأويهم بصورة شرعية في بيته بشروط:

تستفيد المرأة الخاضعة للضريبة من الخصم برسم الأعباء العائلية، وذلك فيما يتعلق بزوجها وبأولادها إذا كانت نفقتهم تجب عليها شرعا، وفق الشروط المنصوص عليها أعلاه.

في الولايات المتحدة الأمريكية، يتم تشخيص الضريبة عقب الزواج، حيث نجد ما يعرف بهدية الزواج أو **بمعامل الزوجية Le quotient conjugal** . فالدخل الخاضع للضريبة للأسرة يقسم على حصتين. والجدول التصاعدي يطبق على كل حصة، ومبلغ الضريبة المستحقة على الأسرة يحسب بمضاعفة النتيجة المحصلة. فالأزواج يتمتعون بامتياز مقارنة بالعزاب¹³⁷.

ما يؤخذ على هذا النظام هو تجاهله لعدد الأطفال داخل البيت الأسري وهو الأمر الذي تم تجاوزه في نظام **"المعامل الأسري" Le quotient familial** . فالفكرة الأساسية في النظام المطبق في فرنسا هي التوفيق ما بين الضريبة والإمكانات الاستهلاكية لكل الأفراد الذين يتقاسمون دخل البيت الجبائي. هكذا، يمنح الملزم عددا من الحصص بعدد الأفراد الذين يعولهم. وبالتالي فالتحمل الضريبي ينخفض تبعا لحجم الأسرة، حيث يتم تقسيم الدخل بعدد الحصص، علما أن كل والد يتوفر على نصيب واحد، الطفلين الأولين يشتركان في نصيب واحد بينما يحصل الطفل الثالث على نصيب كامل¹³⁸.

137 Le quotient conjugal : Raymond FERRETTI, Maître de conférences des Universités, novembre 2013 Page 12

138 Marie-Christine STECKEL ASSOUE, cours « contentieux fiscal » université numérique juridique francophone, 2013, leçon n° 5, P : 91

والدخل الإجمالي للبيت الأسري يقسم على عدد الأنصبة أو الحصص تم يطبق معامل الجدول التصاعدي للضريبة. مضاعفة النتائج المحصلة بعدد الأنصبة تحدد مبلغ الضريبة الواجبة على الملزم¹³⁹.

هكذا، يعتمد المشرع الفرنسي على تضريب الدخل، أخذا بعين الاعتبار الوضعية الشاملة للأسر من الناحية الجبائية وهذا من أجل تحديد المبلغ الذي يتعين أن تؤديه الأسرة¹⁴⁰.

فالنظام الضريبي الفرنسي يعترف بحق كل أفراد الأسرة أن يشتركوا ويتقاسموا الموارد وبالتالي يعتمد إلى تضريبهم على هذا الأساس. هكذا يقدم الأزواج تصريحاً مشتركاً بالدخل ويدفعون ضريبة تضاعف ضريبة الفرد الواحد. وبما أن جدول ضريبة الدخل تصاعدي، يتمتع الأزواج بربح ضريبي يسمى تقليدياً "معامل الزوجية" هذا الربح يرتفع بارتفاع فارق الدخل. بهذا فالمشرع الفرنسي يميز الأزواج في الإطار الاجتماعي للأسرة¹⁴¹.

من جانب آخر، يتجاوز التشخيص بحسب التحملات العائلية الرابطة الدمية ليقر معاملة تعتد حتى ببعض الأنظمة الاجتماعية التكافلية. ففي إطار تعزيز آليات التضامن الاجتماعي، أحدث قانون المالية لسنة 2018، تدابير ضريبية تخص التقيوتات بين الأشخاص الكافلين والأطفال المكفولين على غرار التدابير التحفيزية المطبقة في هذا الشأن بين الأصول والفروع، وبين الأزواج، وبين الأخوة والأخوات، وتتمثل في:

- الإعفاء من الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية المتعلقة بالتقيوتات بغير عوض (الهبة) التي ينجزها الكافل في إطار كفالة تم اسنادها بناء على أمر صادر عن القاضي المكلف بشؤون القاصرين؛

139 Le quotient familial : Raymond FERRETTI, Maître de conférences des Universités, novembre 2013 Page 12

140 La législation fiscale prévoit qu'une déclaration unique soit souscrite pour les membres d'un même foyer fiscal.

Le foyer fiscal comprend :

- le contribuable s'il s'agit d'une personne célibataire, veuve ou divorcée,
- les deux conjoints, s'il s'agit d'un couple marié ou les partenaires liés par un Pacs, ainsi que les personnes à leur charge.

Dans certains cas, les époux déclarent séparément leurs revenus :

- s'ils se sont mariés l'année en cours (pour la période antérieure au mariage),
- s'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit,
- s'ils sont en instance de séparation de corps ou de divorce et ont été autorisés à résider séparément,
- si l'un ou l'autre a abandonné le domicile conjugal et si les deux disposent chacun de revenus propres,
- s'ils sont divorcés (période postérieure à la séparation).

141 Élise Amar et Sophie Guérin « Se marier ou non : le droit fiscal peut-il aider à choisir ? » ÉCONOMIE ET STATISTIQUE N° 401, 2007 p : 23

- الإعفاء من الضريبة على الدخل برسم الأرباح الناتجة عن هبة القيم المنقولة وغيرها من سندات رأس المال وغيرها، في إطار كفالة تم إسنادها بناء على أمر صادر عن القاضي المكلف بشؤون القاصرين،
- اعتماد نسبة التسجيل النسبي المخفضة 1,5 % على عقود التقويت بغير عوض بين الكافل والمكفول.

وتطبق هذه الأحكام على عمليات التقويت والهبة المنجزة ابتداء من فاتح يناير 2018.

الفقرة الثالثة: التشخيص حسب طبيعة النشاط أو المادة الضريبية

بالنسبة للدخل، قد يقع التشخيص حسب مصدر الدخل بتطبيق معدلات مختلفة لمواد الضريبة التي لها مصادر مختلفة: مادة فلاحية أو تجارية أو صناعية...
هكذا، نجد الضريبة على الدخل تطبق بأسعار تصاعدية ومختلفة بحسب أصناف الدخل والأرباح المعنية التالية وهي دخول يحدد أساسها الضريبي لكل دخل على حدة بحسب طبيعته وخصوصيته.

الدخل المهني، الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية، الأجور والدخل المعتبرة في حكمها، الدخل والأرباح العقارية، الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.

أما بالنسبة للضريبة على الشركات نجد التشخيص يعتد مثلاً بطبيعة المؤسسة، حيث تطبق أسعار مخفضة على المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات أو المنشآت الفندقية، أو الشركات المقامة في المناطق الحرة للتصدير أو المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني.

كما يمكن أن يستند التشخيص لطبيعة النشاط المزاو، حيث تختلف المعاملة ما بين المزاو العقاري والمنعش العقاري. بل أكثر من هذا، قد يتم التشخيص عبر إقرار أسعار متباينة بتباين مجال اشتغال المزاو. هكذا، نجد أن سعر العادي للضريبة على الشركات المطبق على البنوك وشركات التأمين وإعادة التأمين يفوق بست نقاط السعر العادي الأعلى للجدول التصاعدي للضريبة على الشركات.

ويمكن أن يستند التشخيص على عناصر أخرى ذات أبعاد استهلاكية أو بيئية كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة على استهلاك بعض المواد أو الضريبة الخصوصية السنوية على السيارات التي تتغير بتغير الوقود المستعمل أو القوة الجبائية للعربة.

المبحث الرابع: التصنيفات الأساسية للضريبة والقانون الضريبي

إن اختيار ضريبة معينة هو قبل كل شيء اختيار مجتمعي. إذ لا يستوي تضريب المواد الضرورية مع المواد الكمالية. ولأن الجباية تتطلب سلطة لها قدرة الإجبار على الأداء؛ فإن اختيارات هذه السلطة، تبقى اختيارات سياسية، تقرر من يتحمل الضريبة ممن يعفى منها¹⁴².

وتتعدد المعايير والتصنيفات التي تطل وعاء الضريبة والتي يمكن من خلالها تمييز أنواع الضرائب. هكذا، يمكن أن نميز من حيث صيغتها بين الضريبة بالتعريف الذي أوردناه سابقا وبين الرسم، حيث يوجد متغير أساسي يتجلى في وجود المقابل. مقابل سمته انعدام شرط التناسب.

إن القاسم المشترك بين الاقتطاعين هو انتماؤهما لمجال القانون، حيث يختص المشرع بتحديد الوعاء وضبط قواعد التحصيل. بالمقابل، نجد صنفا آخر من الاقتطاعات، الرسوم شبه الجبائية وهي اقتطاعات يؤسسها المجال التنظيمي من أجل غايات اقتصادية أو اجتماعية لفائدة مؤسسات عمومية صناعية أو تجارية أو لفائدة أشخاص اعتبارية خاصة تتولى مهام المرفق العام.

من جانب آخر، ، يوجد صنف آخر من الأداءات، لا يتوفر على طابع جبائي على غرار الضريبة أو الرسم وهو الأتاوة أو الوجيبة التي نظير لخدمة مقدمة من طرف الهيئة العمومية للزبون الذي يطلبها.

من حيث بنية النظام الضريبي، قد يعمد المشرع الضريبي إلى توحيد الضريبة فيكتفي باختيار أساس واحد يخضعه لضريبة واحدة، يستوفي منها جميع موارده؛ كما قد يسعى لتنويع وعائه الضريبي عبر إقراره لضرائب متعددة، يفرضها على الأشخاص، الأعمال والأموال المنقولة. .

أيضا، قد تكون الضريبة خاصة، فنقول تحليلية تطل عناصر كل دخل على حدة؛ كما قد تكون عامة، فنقول ضريبة تركيبية، تستهدف وضعية في مجملها فتطل الدخل أو رأس المال في مجملها أو مجموع النفقات التي قام بها المكلف خلال فترة معينة.

والأكيد أن من بين أعرق التصنيفات الفقهية والإدارية؛ بل وحتى في التشريعات الضريبية، حيث تأتي سنويا في قانون المالية، التمييز ما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

¹⁴² Xavier PÉREZ « La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain » Thèse dirigée par M. Bernard GALLINATO-CONTINO Professeur à l'Université Montesquieu - Bordeaux IV Soutenue le 16 septembre 2011 page 12

الفرع الأول : التمييز ما بين الضريبة، الرسم والوجيبة:

تتباين الكلمات التي تعتمد عليها الممارسة الضريبية، فتارة نجد "الجباية" وتارة "الضريبة" وكثيرا ما يستعمل "الرسم" و"الوجيبة" ومؤخرا كثر استعمال "المساهمة".

والتمييز بين كل هذه المصطلحات يقتضي اقتفاء مسار تطور الضريبة، بداية من الفرض الضريبي إلى المساهمة، بمعنى المرور من تضريب المواد المادية نحو المساهمة على التحركات المالية وتكريس الاقتطاع من المنبع. إن هذا المرور يعكس مسار انتقال الدولة، من سلطة تفرض سلطانها بشكل تمييزي، نحو دولة يساهم فيها الفرد ويشارك في المؤسسات¹⁴³.

إذا كان مصطلح الضريبة يحيل على "الضرب" و"التضريب" فإنه في اللغة الفرنسية يشير للفرض والإجبار الذي يطال الملزم وهو اللفظ الذي تم تعويضه إبان الثورة الفرنسية بكلمة "المساهمة" التي تقتضي مشاركة المواطن في تحمل العبء المشترك للنفقات العمومية¹⁴⁴.

والضريبة أداء نقدي، يطلب من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، من القانون الخاص أو القانون العام، حسب قدراتهم التكليفية، عن طريق السلطة، بصفة نهائية وبدون مقابل محدد، بقصد تغطية التحملات العمومية أو لأهداف تدخل القوة العمومية¹⁴⁵. وبهذا فهي تتميز عن الرسم التي يعتبر أداء إلزاميا أيضا يقتطع بمناسبة تقديم خدمة من طرف المنظمة العمومية.

بالرجوع للمادة الحادية عشر من القانون التنظيمي لقانون المالية، نجدها تميز في التعداد الذي أورده لموارد الدولة ما بين الضرائب والرسوم حيث أشارت لهم في المقام الأول وبين الأجور عن الخدمات المقدمة والأتاوى والتي أوردها في المقام الثالث بعد الغرامات¹⁴⁶.

143 Xavier PÉREZ « La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain » Thèse dirigée par M. Bernard GALLINATO-CONTINO Professeur à l'Université Montesquieu - Bordeaux IV Soutenue le 16 septembre 2011 page 11

144 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal général, 5ème édition, DALLOZ 2005 P.2,

145 "l'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales de droit privé et, éventuellement, de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques de l'Etat et des autres collectivités territoriales ou de l'intervention de la puissance publique".

146 تشمل موارد الدولة على: الضرائب والرسوم، حصيلة الغرامات، الأجور عن الخدمات المقدمة والأتاوى، أموال المساعدة والهبات والوصايا، دخول أملاك الدولة، حصيلة بيع المنقولات والعقارات، حصيلة الاستغلالات والأتاوى وحصص الأرباح، المبالغ المرجعة من التسبيقات والقروض، حصيلة الاقتراضات، حصائل مختلفة.

الفقرة الأولى: الضريبة والرسم

الرسم أداء نقدي يطلب من الملتزمين بمناسبة خدمة مقدمة، ونظرا لطبيعته الإلزامية فهو يقترب من الضريبة، لكن وجود المقابل يجعله مختلفا عنها. فمعيار المقابل أساسي لتمييز الضريبة عن الرسم وهو الأمر الذي أكدته القضاء الدستوري الفرنسي¹⁴⁷.

هكذا، فإذا كانت الضريبة تتأسس تبعا للقدرات الإسهامية وليس استنادا للخدمات المقدمة¹⁴⁸؛ فإن فكرة الرسم تتميز عن الفكرة العامة للضريبة، بالنظر إلى أن الرسم يرى المقدرة الإسهامية في الخدمات المقدمة للمستعمل. بهذا، يبدو الرسم كوسيلة تمويلية استثنائية أو تكميلية.

بغض النظر عن هذا، فالتمييز بين الضريبة والرسم يستحق الوقوف والدراسة:

أولا: على تدقيق المصطلح:

أولى الإشكالات تظهر مع **عدم دقة المشرع الضريبي** والذي قد لا يأخذ التمييز بين الضريبة والرسم بعين الاعتبار عند صياغته للنص الضريبي وذلك على مستويين:

- **على المستوى الترابي**، قد يسمي بعض الاقتطاعات رسوما والحقيقة أن الأمر يتعلق بضرائب يتم تحديدها استنادا للقدرات الإسهامية للملتزمين، وليس بالنظر للخدمة المقدمة. إن هذا الخلط يتضح جليا في: الرسم على **الأراضي الحضرية غير المبنية**، رسم **السكن والرسم المهني** وهو الشيء الذي نجده أيضا لدى المشرع الفرنسي¹⁴⁹؛
- **على المستوى الوطني**، قد يسبغ المشرع لفظ الرسم على اقتطاع هو في كنهه ضريبة، كما هو الشأن في التشريع الفرنسي بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة وهو الأمر الذي تنبه له المشرع المغربي في النص المحرر باللغة العربية وتركه في الصيغة الفرنسية.

147 Ce critère permet de distinguer très clairement l'impôt de la taxe. Dans sa décision du 28 décembre 1990 relative à la loi de finances pour 1991 (n° 90-285 DC : Rec. Cons. const., p. 95 ; Dr. soc. avr. 1991, p. 338, comm. X. Prétot) le Conseil constitutionnel a considéré que la contribution sociale généralisée (CSG) constituait une imposition de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution sans préciser s'il s'agissait d'un impôt ou d'une taxe. Le critère de la contrepartie permet de classer ce prélèvement dans la catégorie des impôts dans la mesure où son paiement n'ouvre droit à aucune prestation, sociale ou autre. Mirza RISKWAIT, Travaux dirigés de Finances publiques Université Paris XIII, Université Paris Nord XIII, Faculté des Sciences juridiques et économiques, Année universitaire 2011-2012 p :10

148 **Raymond FERRETTI**, « la notion de l'impôt » Cours universitaire.

149 les « quatre vieilles » la taxes d'habitation, les taxes sur les propriétés bâties et non bâties et l'ancienne taxe professionnelle - sont qualifiées de taxes alors qu'il s'agit, en réalité, d'impôts directs locaux puisqu'ils ne sont pas déterminés en fonction d'un service rendu mais en fonction des capacités contributives des contribuables de la collectivité territoriale en cause et qu'ils ont été créés par le législateur.

وإذا كانت الرسوم قليلة على مستوى الدولة؛ فعلى المستوى المحلي، يتم اعتماد الرسوم بشكل واسع، لدرجة أضحت معها نعت الرسم ينطبق على كل الضرائب المحلية، تمييزاً لها عن ضرائب الدولة.

بالرجوع القانون رقم 06-47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية نجده يقسم وعاء الرسوم المستحقة لفائدة الجماعات المحلية إلى رسوم مستحقة لفائدة الجماعات الحضرية والقروية وعددها 11 ورسوم مستحقة لفائدة العمالات والأقاليم وعددها ثلاثة ورسوم مستحقة لفائدة الجهات ثلاثة أيضاً.

ثانياً: النظام القانوني للرسم:

إذا كان الرسم يختلف عن الضريبة؛ فإنه مع ذلك يمتلك طابعاً جبايياً تترتب عنه ثلاث نتائج مهمة، سواء عند إقرار الاقتطاع أو عند القيام بتحديد وعائه وتصفيته أو لحظة المنازعة فيه:

1. من حيث إقراره، فالرسم يخضع لنفس النظام الذي تخضع له الضريبة، ك تدخل القانون والترخيص السنوي بقانون المالية؛ إن هذه الخاصية الأساسية المشتركة ما بين الضريبة والرسم تميزهما عن ما يعرف بالوجيبة التي تفتقد هذه الخاصية القانونية والسنوية.
2. من حيث استحقاقه ومبلغه، فالرسم وإن كان يرتبط بوجود خدمة، لكن طابعه الجبايى يمكن من استخلاصه حتى ولو امتنع أو تخلف المستعمل عن الاستفادة من الخدمة، الاجتهادات القضائية في هذا الصدد كثيرة كما هو الشأن بالنسبة لرسوم رفع النفايات وهو ما لا نجده بالنسبة للوجيبة .
3. من حيث المنازعات، فكل نزاع يرتبط بوعاء وربط الرسم يخضع لقواعد المنازعات الضريبية، الوجيبة تخضع بالمقابل لمنازعات القانون العادي.

الفقرة الثانية: الوجيبة وعناصر تمييزها عن الرسم

الوجيبة ثمن الخدمة المقدمة من طرف الهيئة العمومية للزبون الذي يطلبها¹⁵⁰. بهذا فالوجيبة عوض عن الخدمات المقدمة، مبلغ يدفعه المستعمل لمرفق عمومي أو منشأة عمومية نظيرا مباشرا وآنيا عن الخدمات المقدمة من المرفق أو استعمال المنشأة¹⁵¹. وإذا كانت هذه الوجيبة أو واجب الخدمات المؤدات، تتوفر على عوض مباشر، لكونها تقبض نظير خدمة مقدمة؛ فإن معيار الخدمة المقدمة يطرح إشكال تميز هذه الوجيبة والتي لا تتوفر على طابع جبائي، أي تمييزها عن الرسم:

هكذا، فالوجيبة هي قريبة من الرسم، لكنها تختلف عنه في نقطتين:

أولا: طريقة إحداثها: ذلك أن إحداث الوجيبة هو اختصاص تنظيمي خالص.

في هذا الإطار تنص المادة 11 من القانون التنظيمي¹⁵² على: تحدث الأجرة عن الخدمات المقدمة من لدى الدولة بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المعني بالأمر والوزير المكلف بالمالية. تطبيقا لهذا البند، نصت المادة السابعة من مرسوم إعداد وتنفيذ قوانين المالية، على أن تحدد أسعار الأجرة عن الخدمات المقدمة من لدى الدولة يتم بقرار مشترك للوزير المعني والوزير المكلف بالمالية¹⁵³.

أما على المستوى الترابي، فطبقا للمادة 92 يتم التداول بمجلس الجماعة بشأن إحداث الأجرة عن الخدمات المقدمة وتحديد سعرها حيث يتم اتخاذها بقرارات لرئيس المجلس الجماعي طبقا للمادة 94 من القانون التنظيمي المتعلق بالجماعات¹⁵⁴.

بالرجوع للقانون المقارن، الفرنسي، نجد القانون الفصل 5 من النص الصادر في 2 يناير 1959 يقضي بأن الوجيبة تحدث بمرسوم، غير إن القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسي لفتح غشت 2001 ينص على أن: "هذه المراسيم تصبح متجاوزة في غياب اعتماد في قانون المالية اللاحق لتلك السنة"¹⁵⁵.

150 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal général, 5ème édition, DALLOZ 2005 P.2.

151 La redevance ou rémunération pour service rendu peut être définie comme la somme versée par l'utilisateur d'un service public ou d'un ouvrage public déterminé et qui trouve sa contrepartie directe et immédiate dans les prestations fournies par ce service ou dans l'utilisation de l'ouvrage.

152 القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 بتاريخ 2 يونيو 2015 الجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ 18 يونيو 2015.

153 المرسوم رقم 2.15.426 بتاريخ 15 يوليوز 2015 يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية، الجريدة الرسمية عدد 6378 بتاريخ 16 يوليوز 2015.

154 الظهير الشريف رقم 1.15.85 الصادر بتاريخ 7 يوليوز 2015 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات.

155 Cours de droit fiscal, Raymond FERRETTI Université de Metz, France.

ثانيا: وجود تكافؤ بين مبلغ الوجيبة والخدمة المقدمة ذلك أنه مبدئيا يتعين مراعاة التناسب

ما بين الوجيبة المقررة والخدمة المقدمة وهو الأمر الذي لا يوجد بالنسبة للرسم¹⁵⁶.

إن معيار التكافؤ هذا تم اعتماده من لدن مجلس الدولة الفرنسي قراره بتاريخ 21 نونبر

1958 في نازلة نقابة الناقلين الجويين¹⁵⁷ كما تم تأكيده من طرف المجلس الدستوري في قرار له

بتاريخ 29 دجنبر 1983.

ثالثا: اقتران أدائها بالاستفادة من المقابل، فإذا كان القاسم المشترك بين الرسم والضريبة هو

استيفائهما من دون وجود مقابل مباشر؛ فإن الوجيبة تؤدي نظير خدمة مقدمة وهو الأمر الذي

ينهض ذريعة كافية للامتناع عن الأداء طالما لم تتحقق الاستفادة من الخدمة أو المقابل¹⁵⁸.

أمثلة الوجيبات:

• **أتاوي أنبوب الغاز: 2 283 000 000**

• **أتاوي احتلال الملك العامة الموضوعة رهن إشارة اتصالات المغرب: 000 000 100**

• **أتاوي احتلال الملك العامة الموضوعة رهن إشارة المكتب الوطني للمطارات: 100 000 000**

• **أتاوي احتلال الملك العامة الموضوعة رهن إشارة الوكالة الوطنية للموانئ: 60 000 000**

• **أتاوي المستوفاة عن تسليم نسخ المحاضر المتعلقة بحوادث السير: 270000**

من الأمثلة الحديثة للوجيبات مصادقة المجلس الحكومي المنعقد يوم الثلاثاء 5 يوليوز

2016 على مشروع مرسوم رقم 375-16-2 بتحديد تعريف وجيبات المحافظة العقارية.

156 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal général, 5ème édition, DALLOZ 2005 P.2.

157 Dans son arrêt "Syndicat national des transporteurs aériens" du 21 novembre 1958 (Rec. CE, p.572 ; D. 1959, jur. p. 475, concl. Chardeau, note Trotabas ; AJDA 1958, II, p. 471), le Conseil d'État a opté pour le critère de l'équivalence financière. Alors que la redevance trouve sa contrepartie directe dans les prestations fournies par le service public, la taxe fiscale se caractérise par le fait qu'elle n'a pas de rapport avec le coût du service. La notion de contrepartie directe est assimilée ici à celle de contrepartie équivalente. En l'espèce, le Conseil d'État a admis la création par décret d'une contribution sur les exploitants d'aéronefs, estimant que les services rendus par l'aérodrome correspondaient sensiblement au montant de la contribution et servaient de base pour son calcul. Ce critère a par la suite été adopté tant par le Conseil constitutionnel (Déc. n° 83-166 DC, 29 déc. 1983 : Rec. Cons. const., p. 77) que par le Tribunal des conflits (12 janv. 1987, Cie des eaux et de l'ozone : RFD adm. 1987, p. 284, concl. Massot ; Juris-Data n° 040658).

158 Illustration : CE, 2 février 1996, FAUQUET : il s'agissait d'une collectivité locale qui avait institué une redevance. Cette redevance devait frapper les usagers d'un port de plaisance. L'objectif était de financer des travaux en vue d'accroître la capacité d'accueil du port de plaisance. Monsieur Fauquet, usager du port, a contesté la légalité de cette délibération en disant qu'il ne s'agissait pas d'une redevance et qu'il n'avait pas à la payer. Le CE a annulé la délibération du Conseil municipal. En effet, il n'y a pas de contrepartie directe puisque Monsieur Fauquet est déjà en possession d'une place au port. L'agrandissement du port bénéficiera aux nouveaux arrivants et non à ceux qui sont déjà installés. Donc, la collectivité locale devait trouver un autre moyen de financement

وينص هذا المشروع على مراجعة وجيبات المحافظة العقارية والمتمثلة في مستحقات الخدمات المقدمة والتي لا تشكل رسوماً أو ضرائب، حيث لم تعرف أية تغييرات تذكر منذ 12 غشت 1963 رغم ارتفاع تكاليف الخدمات المقدمة بشكل بارز وخاصة ما يهم العمليات الطبوغرافية ومستلزمات إحداث قواعد البيانات العقارية والمسح العقاري.

وتتمثل أهم تعديلات المرسوم في تخفيض نسبة الوجيبات حسب القيمة بالنسبة لإيداع مطالب التحفيظ لتشجيع الإقبال على التحفيظ في العالم القروي، ومراجعة بعض الوجيبات القارة، وتخفيض الوجيبات المستحقة عن تقييد الرهون بالنسبة لقرض السكن الذي تقل قيمته عن 250.000 درهماً، وإضافة مقتضيات خاصة بعقدي "المرابحة" و"الإيجارة المنتهية بالتملك".

كما تم إضافة مقتضيات في المشروع خاصة بالوجيبات المتعلقة بإمكانية الاطلاع الإلكتروني على قواعد البيانات العقارية والمسح العقاري والوثائق الرقمية:

الباب الأول مطلب التحفيظ

(أ) إيداع مطلب التحفيظ الاختياري أو مطلب التحفيظ التأكيدي للتعرض على التحديد الإداري :

- 1- وجيبة الإشهار.....500 درهم؛
 - 2- وجيبة بحسب القيمة 1 %؛
 - 3- وجيبة بحسب المساحة :
 - العقارات الحضرية (عن كل آر أو جزء آر) 50 درهماً؛
 - العقارات القروية (عن كل هكتار أو جزء هكتار) 50 درهماً؛
 - 4- وجيبة إعداد نظير الرسم العقاري (عن كل نظير) 200 درهم؛
 - 5- وجيبة ثابتة 100 درهم؛
 - 6- أدنى ما يستوفى 1000 درهم.
- لاستخلص وجيبة الإشهار المنصوص عليها في هذا البند بالنسبة لمساطر التحفيظ الخاصة بدون إشهار.

(ب) إيداع مطلب التحفيظ استناداً إلى رسم (صك) إثبات الملكية المقامة لأجل التحفيظ :

- 1- وجيبة الإشهار.....200 درهم؛
 - 2- وجيبة بحسب المساحة :
 - عن كل مساحة تساوي 5 هكتارات أو تقل عنها
 - (عن كل هكتار أو جزء هكتار) 25 درهماً؛
 - عن كل مساحة تجاوز 5 هكتارات
 - (عن كل هكتار أو جزء هكتار) 50 درهماً؛
 - 3- أدنى ما يستوفى 250 درهم.
- تطبق الوجيبات المنصوص عليها في هذا البند على العقارات التي تقع خارج الدوائر الحضرية وقطاعات ضم الأراضي القروية بعضها إلى بعض ومناطق التحفيظ الجماعي ومناطق التحفيظ الإجباري.
- (ج) إيداع مطلب التحفيظ عملاً بمقتضيات الفصل 16 من الظهير الصادر في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) المشار إليه أعلاه :
- 1- وجيبة الإشهار.....250 درهماً؛
 - 2- وجيبة بحسب القيمة 0,5 %؛

مرسوم رقم 2.16.375 صادر في 13 من شوال 1437 (18 يوليو 2016)
بتحديد تعريف وجيبات المحافظة العقارية كما وقع تغييره
(الجرلة الرسمية عدد 6484 بتاريخ 16 شوال 1437 (21 يولي 2016))

رئيس الحكومة .

بناءً على القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 بتاريخ 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015)، ولاسيما المادة 67 منه :

وعلى الظهير الشريف الصادر في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) المتعلق بالتحفيظ العقاري كما وقع تغييره و تنميته :

وعلى القانون رقم 58.00 المتعلق بإحداث الوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح العقاري والخرائطية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.125 بتاريخ فاخ ربيع الآخر 1423 (13 يونيو 2002) :

وعلى المرسوم رقم 2.13.18 الصادر في 16 من رمضان 1435 (14 يوليو 2014) في شأن إجراءات التحفيظ العقاري :

وعلى المرسوم رقم 2.00.913 الصادر في 18 من جمادى الآخرة 1423 (27 أغسطس 2002) في شأن تطبيق القانون رقم 58.00 المتعلق بإحداث الوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح العقاري والخرائطية :

وبإقتراح من وزير الفلاحة والصيد البحري ووزير الاقتصاد والمالية :

وبعد المداولة في مجلس الحكومة المنعقد بتاريخ 29 من رمضان 1437 (5 يوليو 2016).

رسم مائلي :

المادة الأولى : مع مراعاة الإعفاءات المقررة بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، تحد على النحو التالي تعريف وجيبات المحافظة العقارية :

الفقرة الثالثة: الرسوم شبه الجبائية

شكل تعريف الاقتطاعات التي تكون الرسوم شبه الجبائية مسألة بالغة الصعوبة¹⁵⁹. مع ذلك، نجدها معتمدة في المغرب كما أنها كانت معتمدو سابقا في فرنسا حيث كان تعريفها يعود للنص المعترف بمثابة قانون تنظيمي لقوانين المالية لسنة 1959 والذي يستفاد منه أنها اقتطاعات لغايات اقتصادية أو اجتماعية لفائدة شخصيات اعتبارية للقانون العام أو الخاص غير الدولة والجماعات الترابية ومؤسساتهما الإدارية.

ولقد حرص القضاء الإداري الفرنسي على تمييزها عن الاقتطاعات الضريبية الصرفة في عدة مناسبات. ففي قرار لمجلس الدولة الفرنسي سنة 1990، بشأن اتحاد فدراليات المستهلكين، بخصوص رسم شبه جبائي على بعض المنتجات البترولية تم إحداثه من طرف الحكومة سنة 1983 للتأثير على الاستهلاك. فبالنظر لموضوع وأهداف الاقتطاع المعتمد والجهة التي ترصد لها موارده، اعتبر المجلس أن الأمر يتعلق باختصاص تشريعي¹⁶⁰. هذا الاجتهاد القضائي تم تأكيده سنة 2000، حيث أعلن مجلس الدولة لا شرعية مرسوم تم بموجبه إحداث رسم عن التلوث الجوي. لقد برر المجلس قراره بالنظر للغاية التي ينشدها الرسم والتي تروم تمويل الأنشطة مرتبطة بالمصلحة العامة المتمثلة في محاربة التلوث والحد من ظاهرة الاحتباس الحراري. إن هذه الأهداف هي أشياء تدخل في صميم عمل المشرع الذي يختص بتحديد وعائها، سعرها وطرق تحصيلها¹⁶¹.

بالرجوع للقانون المغربي، وبالصبط الباب الخامس من القانون التنظيمي لقانون المالية، نجد المادة 67 تنص على : **"تفرض** بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المعني والوزير المكلف بالمالية الرسوم شبه الضريبية المقبوضة لأجل مصلحة اقتصادية أو اجتماعية، لفائدة شخص اعتباري خاضع للقانون العام غير الدولة والجماعات الترابية أو شخص اعتباري خاضع للقانون الخاص مكلف بمهام المرفق العام"

159 Gilbert TIXIER et Guy GEST « Droit fiscal » librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1976 ; p.22.

160 Arrêt d'Assemblée du 26 octobre 1990, req. n° 61172, Union fédérale des consommateurs (RJF 1990, p. 823, concl. Fouquet; CJEG 1991, p. 57, avec concl. ; DF 1991, c. 1149, avec concl.).

161 Arrêt de Section du 27 Mars 2000, requête n°67 197173, Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie. Il a déclaré illégal le décret n° 90-389 du 11 mai 1990 instituant la taxe sur la pollution atmosphérique au profit de l'ADEME.

أولاً: محددات تمييز الرسوم شبه الجبائية

بقراءة هذا النص، نستخلص عدة محددات تميز هذه الرسوم شبه الجبائية، ترتبط بإحداثها وبرصدها المزدوج، من أجل هدف محدد وأجهزة معينة:

1. **اختصاص المجال التنظيمي** بإحداث الرسوم شبه الجبائية، حيث لا يشملها الفصل 71 من الدستور وهو الأمر الذي يرى فيه البعض مساساً بالمشروعية الضريبية وانتهاكاً لمبدأ القبول الضريبي؛

2. **وجود المقابل المباشر**، حيث تقبض هذه الرسوم من أجل غايات اقتصادية أو اجتماعية. فالرسوم شبه الجبائية تجد مرتعها الخصب في تنظيم الوظيفي، التكوين المهني، البحث العلمي، ضبط الأسواق، المساعدة والتضامن، البيئة والمجال..¹⁶²؛

3. **الرصد المحدد للرسوم شبه الجبائية**، حيث تقبض هذه الرسوم لفائدة :

• الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للقانون العام غير الدولة والجماعات الترابية؛

• الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للقانون الخاص التي تتولى مهام المرفق العام.

إعمالاً لقراءة بالخلف للنص، فالرسوم شبه الجبائية اقتطاعات يؤسسها المجال التنظيمي من أجل غايات اقتصادية أو اجتماعية لفائدة مؤسسات عمومية صناعية أو تجارية، أو لفائدة أشخاص اعتبارية خاصة تتولى مهام المرفق العام.

بهذا، لا تستفيد المؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية من الرسوم شبه الضريبية وهذا بتأكيد الاجتهاد القضائي الدستوري. إن هذا الأمر هو الذي حدا بالمشروع الفرنسي، استجابة لطلب الحكومة، منح الصفة الصناعية والتجارية لمؤسسة عمومية حتى تستفيد من رسوم شبه ضريبية¹⁶³.

162 Gilbert TIXIER et Guy GEST « Droit fiscal » librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1976 ; p.23.

163 Suivant la jurisprudence du Conseil constitutionnel, un prélèvement institué au profit d'un établissement public administratif ne peut pas présenter le caractère d'une taxe parafiscale (décis. n° 70-61 L. du 23 février 1970, D.1970, p. 388, note Lavigne).

Le principe a été appliqué par le Conseil d'Etat dans un arrêt d'Assemblée du 20 décembre 1985, Syndicat national des industriels de l'alimentation animale: « les taxes perçues au profit des établissements publics administratifs dépendant, soit de l'Etat, soit d'une collectivité territoriale... lorsqu'elles n'ont pas le caractère de rémunérations pour services rendus, doivent être rangées parmi les impositions de toute nature qui relèvent de la compétence du législateur ». Le Conseil d'Etat a, en conséquence, déclaré illégal un décret relatif aux taxes parafiscales perçues au profit de l'ONIC, auquel il a reconnu le caractère d'établissement public administratif de l'Etat (AJDA 1986, p. 80, chron. Hubac et Azibert; RJF 1986, p. 71, chron. Ph. Crouzet). Quelques jours après, le législateur, à la demande du Gouvernement, a adopté une disposition qualifiant l'ONIC d'établissement public industriel et commercial et validant les taxes parafiscales perçues par cet organisme (Loi n° 86-19 du 6 janvier 1986, art.21).

ثانيا: الطبيعة القانونية للرسوم شبه الجبائية

تتسم الرسوم شبه الجبائية بثلاث خاصيات تميزها عن غيرها من الاقتطاعات:

1. فالرسوم شبه الجبائية لا تتضمن أدنى مقابل مباشر أو محدد، بل أحيانا يغيب حتى المقابل غير المباشر. إن هذه الخاصية تقربها من الضريبة، لكن بالمقابل تجعلها متميزة عن الرسم والوجيبة. فالرسوم شبه الجبائية متحررة كثيرا من فكرة الخدمة المقدمة التي يتعين تقديمها الشيء الذي يمنحها طابعا جبائيا إلزاميا متميزا؛

2. الخاصية الثانية تتمثل في الطابع الإلزامي للرسوم شبه الجبائية. تبرز هذه الخاصية بشكل جلي عندما لا يكون لهذه الرسوم مقابل مباشر، حيث ترتب نتائج مماثلة لتلك التي ترتبها الضريبة¹⁶⁴.

أيضا، من نتائج إضفاء الطابع الجبائي الإلزامي على الرسوم شبه الجبائية حرص الدولة على تمكين الهيئات المستفيدة من هذه الرسوم من امتياز السلطة العمومية لإلزام أشباه الملزمين على أداء دينهم.

3. الخاصية الثالثة للرسوم شبه الجبائية تتجلى في رصدها المحدد، وفق الطبيعة القانونية للهيئة المستفيدة. فالرسوم شبه الجبائية ترصد بالضرورة وهذا ما يميزها عن الضريبة. فإذا كانت الضريبة والرسم تقتطعان بالضرورة لفائدة الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العمومية الإدارية فالرسوم شبه الجبائية ترصد للأشخاص الاعتبارية الخاصة والعامة المتتمثلة حصرا في المؤسسات العمومية الصناعية والتجارية.

إن الرصد المزدوج للرسوم شبه الجبائية يقربها ويبعدها كذلك من الاقتطاعات الجبائية الصرفة. فاعتمادها للمنفعة العامة يجعل تحصيلها إلزاميا ولو باللجوء للإكراه. غير إن رصدها لفائدة أشخاص اعتبارية خاصة أو شبه عامة يفقدها الطابع الجبائي الكامل ويبعدها عن نطاق الضريبة. لذا نجد العميد تروتابا وكذا الفقيه والين يشيران بوضوح للطابع الهجين للرسوم شبه الجبائية الذي يتجلى بوضوح في نظامها القانوني¹⁶⁵.

164 Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que la circonstance qu'une catégorie d'entreprises entrant dans le champ d'application d'une taxe parafiscale ne bénéficierait pas en fait des activités de l'organisme au profit duquel elle est instituée ne peut avoir pour effet de les dispenser du paiement de cette taxe parafiscale (CE 10 décembre 1986, req. n° 59.689, DF 1987, c. 766, concl. de Guillenchmidt, RJF 1987, p. 127).

165 M. Troabas « une chauve-souris qui se prétend fiscale par son caractère obligatoire, tout en se soustrayant aux règles budgétaires et au droit » et Waline « la parafiscalité, une fiscalité qui n'ose pas dire son nom » cité par Gilbert TIXIER et Guy GEST « Droit fiscal » librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1976 ; p.24.

مهما يكن من أمر، فالرسوم شبه الجبائية توظف لبناء الشراكة بين الدولة والخواص وللتدخل الظرفي، تتيح إمكانية إشراك المهنيين في تنظيم مهنة معينة أو بناء تضامن منهي أو بيمهني. لكن ورغم مرونتها إلا أن تعميم استعمالها قد يشكل خطراً، يفضي إلى تفكيك القوة العمومية، حيث بدأ الحديث عن شبه الإدارة؛ بل قد تتحول هذه الرسوم لمساعدات مقنعة هدفها مراوغة التقنيات الأوربية الموحدة والإفلات من طائلتها¹⁶⁶.

إن تنامي هذه الرسوم يحول دون تمكن الحكومة والبرلمان من التحقق السنوي من ضرورتها. فتعدد الأجهزة المستفيدة لا يسهل تنسيق تدخل الدولة. فقد تحدثت توظيفات مزدوجة بالموازاة مع التدخل المباشر للإدارة. كما أن تعدد هذه الرسوم يعوق ممارسة رقابة فعالة على الأجهزة المستفيدة.

ثالثاً: تطور الرسوم شبه الجبائية بالمغرب

وإذا كان تعريف الرسوم شبه الجبائية قد بقي مستقراً دون تغيير؛ فإن الجديد يتجسد في الرقي بالتخصيص عليه من مجال التنظيم إلى نطاق الكتلة الدستورية. هكذا انتقل التخصيص على هذه الرسوم شبه الجبائية من المادة الخامسة من مرسوم إعداد وتنفيذ قوانين المالية لسنة 1999¹⁶⁷ ليدرج في المادة 67 من القانون التنظيمي لقانون المالية لسنة 2015 أسوة بالتخصيص على اختصاص المجال التنظيمي بالأحكام التي من شأنها ضمان حسن تدبير المالية العامة ولا سيما أنظمة المحاسبة العمومية وبإبرام صفقات الدولة وبمراقبة الالتزام بنفقات الدولة¹⁶⁸.

ولعل هذا التخصيص ضمن الكتلة الدستورية يجد تبريره في نقطتين:

- بما أن النص المذكور يتحدث عن إحداث هذه الرسوم شبه الجبائية، بمعنى التأسيس لنظامها وليس مجرد تطبيقها، فبديهي أن لا تضمن في مرسوم يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية؛
- أيضاً، للحفاظ على مبدأ الانسجام التشريعي الذي كرسه الاجتهاد الدستوري وكذا على تسلسل البناء التشريعي. فمادامت هذه الاقتطاعات تتخذ عبر مراسيم؛ فمن البديهي أن يرتقي مرتكزها ليستند لمجال القانون. وما دام أن الأمر يتعلق باقتطاعات مالية فالتأسيس لها يكون عبر القانون التنظيمي لقانون المالية.

166 Marie-Christine STECKEL ASSOUE, « contentieux fiscal » université numérique juridique francophone, 2013, Leçon n° 1 p. 25.

¹⁶⁷ مرسوم رقم 2.98.401 صادر في 9 محرم 1420 (26 أبريل 1999) يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية.

¹⁶⁸ المادة 6 من المرسوم رقم 2.98.401 (26 أبريل 1999) لإعداد وتنفيذ قوانين المالية والتي انتقلت لتصبح المادة 68 من القانون التنظيمي لقانون المالية حيث تنص: "تحدد بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المكلف بالمالية جميع الأحكام التي من شأنها ضمان حسن تدبير المالية العامة ولا سيما الأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية وبإبرام صفقات الدولة وبمراقبة نفقات الدولة"

في فرنسا كانت الرسوم شبه الجبائية تحدث بمراسيم لمدة خمس سنوات تخضع بعدها لترخيص جديد بمرسوم آخر. ويتم إخبار البرلمان سنويا لرخص سنويا باقتطاعها بقانون المالية¹⁶⁹. رغم مرونة الرسوم شبه الجبائية، تم التخلي عنها باعتبارها جبائية لا تفصح عن اسمها، على حد تعبير الفقيه والين وانسجاما أيضا مع التوجهات الأوروبية الوحودية¹⁷⁰. فبالنظر لإخلالها بمبدأ وحدة الميزانية وطابعها التجزيئي، عمد القانون التنظيمي لقوانين المالية بفرنسا لفتح غشت 2001 إلى حذفها منذ يناير 2004.

أمثلة لرسوم شبه جبائية

يفرض لفائدة مكتب تنمية التعاون رسم شبه ضريبي يسمى "الرسم على التنمية التعاونية" تتحمله التعاونيات واتحاداتها الخاضعة للقانون المشار إليه أعلاه رقم 24.83 التي تحقق الفوائض الصافية في نهاية السنة المحاسبية كما هو منصوص عليها في الفصل 69. ويحدد مبلغ الرسم بنسبة 2% من الفوائض الصافية بعد عمليات الطرح والتخصيص المنصوص عليها في الفقرة الأولى من الفصل 69 المشار إليه أعلاه رقم 24.8	الرسم على التنمية التعاونية لفائدة مكتب تنمية التعاون
يحدث لفائدة المكتب الوطني للصيد البحري رسم شبه ضريبي يسمى "الرسم على الأسماك السطحية" ترصد حصيلته حصرا لتمويل الأعمال المنجزة من لدن الجمعيات المؤسسة بصورة قانونية التي تضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يستغلون، على الأرض، محلا أو منشأة أو مؤسسة مرخصة أو معتمدة على المستوى الصحي من أجل معالجة المنتجات البحرية أو تحويلها أو هما معا بما فيها دقيق أو زيت السمك قصد النهوض بالأنشطة والبرامج الرامية إلى تنمية الجمعيات المذكورة. يستحق الرسم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يستغلون المحلات أو المنشآت أو المؤسسات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه يؤدي لحساب هؤلاء الأشخاص من طرف بائعي السمك بالجملة الذين قاموا بشراء أصناف الأسماك السطحية المشار إليها في المادة 2 أعلاه الموجهة حصرا إليهم. يحدد سعر هذا الرسم في 20 درهما للطن على الأسماك السطحية التي تم تفرغها وتوجيهها للمحلات أو المنشآت أو المؤسسات المنصوص عليها	"الرسم على الأسماك السطحية" لفائدة المكتب الوطني للصيد البحري.

169 En vertu de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, les taxes parafiscales étaient établies par décret en Conseil d'Etat sur rapport du ministre des finances et du ministre intéressé, pour une durée de 5 ans ; au-delà, elles devaient être à nouveau autorisées par un autre décret.

170 Marcel Waline indiquait que « la parafiscalité est une fiscalité qui n'ose pas dire son nom ». Marie-Christine STECKEL ASSOUIRE, cours page 25, op. cit.

الفرع الثاني: التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

إن التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة هو من أقدم التمييزات الضريبية والأكثر شعبية وتعقيدا غير أنه لا توجد قواعد علمية ثابتة لهذا التمييز.

ولقد سعى الفقه إلى اقتراح بعض المعايير للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، غير إن هذه المعايير لا تصمد في أغليبتها أمام الانتقاد، وعلى أي، فإن هذا التمييز ورغم قيمته العملية، يبقى تجريبيا بحيث يخضع بنسبة كبيرة لاختيارات المشرع.

فهناك معايير يمكن اعتبارها ثانوية ومنها المعيار الذي يركز على الإدارة التي تقوم باستخلاص الضرائب، فتكون الضريبة مباشرة حينما تستخلص من طرف إدارة الضرائب المباشرة وتكون غير مباشرة حينما تستخلص من طرف إدارة الضرائب غير المباشرة.

لكن هذا المعيار لا يمكن الائتمان إليه، لأنه لا يركز على أي أساسا علمي: فمن الناحية العلمية لاشيء يمنع إدارة الضرائب المباشرة من استخلاص رسوم التسجيل مثلا التي تعتبر ضرائب غير مباشرة.

كما أن الضريبة قد تكون مباشرة عندما تفرض مباشرة على الملزم كالضريبة على الدخل وقد تكون غير مباشرة عندما تفرض من طرف الجماعة العمومية على جهات تتولى جمعها كي تقوم بدور الوسيط بين الملزم الفعلي والدولة.

بدوره، معيار الدور هذا لا يصمد أمام التحليل . فإذا كان الدور يتجلى في قائمة الملزمين بالنسبة للضريبة المباشرة غير فإننا نجد الملزم يتوصل بصك الدور المتعلق به عبر إشعار الضريبة¹⁷¹.

وبغض النظر عن هذا، فأهم المعايير التي اقترحت هي ثلاثة: المعيار الإداري والمعيار الاقتصادي والمعيار الضريبي.

171 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, droit fiscal général, Dalloz, 2005, p.7.

الفقرة الأولى: المعيار الإداري

حسب هذا المعيار، تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تجبى عن طريق جدول إسمي والذي يعتبر بمثابة عقد ازدياد المكلف، جدول يحدد فيه اسم المكلف ونوع المادة الضريبية ومبلغ الضريبة المستحقة. وتعتبر غير مباشرة، كل الضرائب التي لا تجبى عن طريق جدول، فوجود الجدول أو عدمه هو الذي يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

غير أنه لا يمكن الاعتماد على هذا المعيار مطلقاً، لأن تطبيقه يؤدي إلى اعتبار بعض الضرائب على الدخل والتي هي بطبيعتها مباشرة، ضرائب غير مباشرة، مثال هذا، الضرائب التي تجبى عن طريق الحجز عند المنبع، كضريبة نتاج الأسهم وحصص الشركات والدخول التي في حكمها، التي تجبى ليس عن طريق جدول وإنما عن طريق قيام الشركات التي توزع الأرباح والفوائد بخصم قيمة الضريبة قبل إجراء التوزيع على المستحقين ودفعه إلى الخزينة.

نفس الشيء نجده في الضريبة العامة على الدخل فيما يخص المرتبات والأجور والتي يكون فيها الحجز عند المنبع قاعدة العمل، فكل مؤد لأجر أو راتب، يتوجب عليه خصم مبلغ الضريبة قبل دفع هذا الأجر أو الراتب.

الفقرة الثانية: المعيار الاقتصادي

حسب هذا المعيار تكون الضريبة مباشرة عنده يستقر عبئها على الشخص المكلف بها قانوناً؛ أما إذا لم يستقر هذا العبء على المكلف بها وانتقل إلى الآخرين، فالضريبة تكون غير مباشرة.

إلا أن هذا المعيار لا يمكن كذلك الاعتماد عليه، ذلك أن بعض المكلفين، من تجار وصناع، يحاولون أن ينقلوا عبء ضرائبهم المباشرة على الغير، بإدخالها في ثمن المبيعات، ومن جهة أخرى، فإنه في بعض الأحيان يتعذر على المكلفين بضريبة غير المباشرة نقل عبء هذه الأخيرة وذلك لسوء الحالة الاقتصادية أو لوجود منافسين أقوى بالسوق، هكذا يفضل أحياناً المكلف أن لا يدخل مبلغ الضريبة في ثمن البضاعة لكي يترك أثمانها في مستوى يسمح له بالاحتفاظ بزبائنه.

والملاحظ أنه طبقاً لهذا المعيار، تكون الضريبة تارة مباشرة وتارة أخرى غير مباشرة. فالضريبة على العقار تصبح مباشرة عندما يتحملها المالك نهائياً وغير مباشرة إذا أمكنه نقل عبئها على عاتق المستأجر، برفع ثمن الإيجار في حالة أزمة سكن وتصبح ضريبة الإنتاج وهي غير مباشرة بطبيعتها ضريبة مباشرة، إذا تحمل عبئها المنتج خشية تقلص مبيعاته.

الفقرة الثالثة: المعيار الضريبي

وهو الوحيد الذي يعتمد على طبيعة المادة الضريبية، فالضريبة المباشرة حسب هذا المعيار هي التي تمس بنوع من الدورية مادة ضريبية ثابتة الثروة المحققة كملكية عقار (أو في طور التحقيق) أو تتجدد بانتظام: الأجر المتقاضى عن عمل أو ربح يتحقق بانتظام.

أما الضريبة غير المباشرة، فهي التي تفرض عن وقائع متقطعة أو عمليات منفردة أو متتالية تعبّر عن استعمال الثروة بمناسبة الإنتاج أو الاستهلاك أو التداول: كانتقال الملكية عن طريق البيع أو الهبة أو الإرث أو عمليات تجارية فيما يتعلق بالضرائب على قدر المعاملات... .

إلا أن هذا المعيار يثير بدوره بعض الصعوبات عند التطبيق، فالضرائب على التركات مثلاً، يعتبرها البعض غير مباشرة، لأنها تفرض بمناسبة انتقال الملكية ولكن البعض الآخر يعتبرها مباشرة، لأنها تنصب على رأس المال الموروث.

يتبين، أن هناك صعوبات للاتفاق على معيار للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، رغم أن التمييز يوجد في جميع التشريعات الضريبية وفي جميع البلدان. لهذا فالمشرع المغربي يعتمد المعيار الضريبي أي المعيار المبني على ثبات المادة الضريبية¹⁷².

¹⁷² مصطفى أبو علي، محاضرات في مادة المالية العامة، كلية الحقوق الدار البيضاء السنة الجامعية 1995.

الفرع الثالث: تمييز الضرائب استنادا للمادة الضريبية

الفقرة الأولى: الضريبة على الدخل

تعتبر الضريبة على الدخل أول مادة جبائية في النظام المعاصر، ولقد تباين تعريف الدخل بين ثلاثة مفاهيم، مفهوم مدني للدخل يعتبره مبلغا ماليا يتأتى من مورد مستمر ومتجدد ومفهوم اقتصادي يرى الدخل بمثابة اعتناء عنصر اقتصادي معين¹⁷³ ومفهوم جبائي يوفق بينهما.

عموما، هناك مفهوم ضيق وآخر واسع للدخل، فمن حيث المفهوم الضيق، يعتبر الدخل مجموع الموارد التي يحصل عليها الشخص من مصدر مستمر وبصفة دورية، أما من حيث مفهومه الواسع، وهو المفهوم المعاصر، فالدخل هو إثراء الشخص الاقتصادي في فترة معينة، أي مجموع ما يمكن لهذا الشخص أن ينفقه أو يزيد على رأس ماله بواسطة الادخار، دون أن ينقص من رأس المال الذي كان يملكه في بداية المرحلة.

وعلى أي حال، تنقسم المداخل التي يمكن إخضاعها للضريبة إلى:

- مداخل رأس المال: كمداخيل العقار؛
- مداخل الأسهم والفوائد التي تؤديها الأبنك...؛
- مداخل العمل: كالمرتبات والأجور؛
- مداخل مختلطة أي مداخل المقاول.

فالنظام الحالي متعدد الأسعار بحسب طبيعة الدخل ومجحف بالنسبة للبعض بحيث يجب العمل على تجانس تضريب الدخول. فإذا كان نظام تدرج الشرائح يخدم مطلب العدالة العمودية؛ فإن تعدد الأسعار الإبرائية يخل بهذا التدرج وينسف هذه العدالة¹⁷⁴. فثلاثة أرباع الضريبة على الدخل تكون على حساب الأجور ومن الاقتطاع من المنبع.

173 Pour TIXIER et GEST : « Le revenu est égal à la somme des consommations effectuées par le contribuable et de la variation en plus ou moins de son patrimoine au cours d'une période donnée ».

174 Proposition 7 : rationaliser le système d'imposition des revenus, recueil des travaux des assises nationales sur la fiscalité du 29 et 30 avril 2013 , Ministère de l'économie et des finances, page 43.

الفقرة الثانية: الضريبة على رأس المال

ويقال كذلك الثروة وهي التي تفرض على عناصر ثروة المكلف بسبب امتلاكه لهذه الثروة، هذه الضريبة يمكنها أن تؤدي على ثروة المكلف بسبب امتلاكه لهذه الثروة، وهذه الضريبة يمكنها أن تؤدي من الدخل دون أن تصل إلى رأس المال ويمكن أن يفرض أداءها من رأس المال نفسه ولكن هذا الصنف الأخير من الضرائب على رأس المال لا يوجد اليوم إلا ناذرا بحيث في الغالب تؤدي هذه الضريبة من الدخل.

بالرجوع لإشغال المناظرة، نجد أن مسألة تضريب الثروة حظيت بجدل واسع بين مؤيد يستند للرجوع في تكريس العدالة الضريبية ومعارض يتذرع بالجانب الاقتصادي وما يمكن أن يترتب عن تضريب الثروة من تهرب ضريبي ومن فرار لرؤوس الأموال نحو الخارج، هذا ناهيك عن الإشكال العويص الذي سيطره تقييم وجرد ثروات الملزمين.

في هذا الإطار جاءت التوصية الحادية عشر بجل وسيط يرمي إلى تضريب الاستثمارات غير المنتجة كالأراضي غير المبنية و هو الأمر الذي قد يحفز الفاعلين للاتجاه نحو الاستثمارات المنتجة.

من المقترحات المقدمة أيضا تضريب الأسر الميسورة من أجل استرجاع أموال الدعم المقدمة من طرف صندوق المقاصة.

غير إن أغلب المتناظرين أجمعوا على أن تضريب الثروة لا يكتسي طابع الاستعجالية وألحوا على الاتجاه أولا نحو تحصيل الضرائب القائمة والعمل على تفعيل القوانين الجبائية القائمة¹⁷⁵.

175 Proposition 12- 11 : d'impôt sur la fortune, recueil des travaux des assises nationales sur la fiscalité du 29 et 30 avril 2013 , Ministère de l'économie et des finances, page 44.

الفقرة الثالثة: الضريبة على النفقة

يمكن تعريف النفقة بأنها كل ما يراكمه المُلزم من غنى يتيح له اقتناء مواد أو خدمات. يتعلق الأمر إذن بالاغتناء الذي يشكل ثروة المُلزم التي تمكنه من شراء مواد أو خدمات.

الضريبة على النفقة هي ضريبة تؤدي على استعمالات الدخل أو رأس المال الهادفة إلى اقتناء مواد أو مصالح. وكما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الدخل، فالضريبة على النفقة قد تكون تركيبية كما قد تكون تحليلية.

1. فالضريبة التحليلية على النفقة تطال نفقة محددة من مثل الرسوم التي تضرب الاستهلاك أو الحقوق المرتبطة بالجمرك. هذه الضرائب التحليلية هي في طريق الانقراض لكونها ضرائب فعلية تهتم فقط بالمادة التي تم اقتنائها دوناً عن شخصية أو خصائص من قام بفعل الاقتناء. هذه الضرائب هي عمياء اجتماعياً.

2. أما الضريبة التركيبية على النفقة فتأخذ بعين الاعتبار مجموع النفقة. يتعلق الأمر بما يمكن أن نسميه رسوم رقم الأعمال. فالضريبة التركيبية على النفقة يمكن أن يتم تشخيصها جزئياً مما يفسر التطور المسجل بخصوصها مؤخراً. الضريبة التركيبية على النفقة تأخذ أشكالاً متعددة:

- **الضريبة الوحيدة:** وهي ضريبة تطال مرة واحدة المادة أو المنتج أو الخدمة. ويمكن أن تؤسس عند الإنتاج كما يمكن أن تكون عند الاستهلاك عند التقسيط مثلاً. هذه الضريبة هي سهلة التطبيق لكنها تشكل مجازفة بالنسبة للإدارة الضريبية التي قد لا تتمكن من استرجاعها في حالة التخلف عن أدائها.
- **الضريبة المتدرجة:** وهي ضريبة تمتد عبر كل مراحل تسويق منتج معين.
- قد تكون الضريبة المتدرجة تراكمية تطبق على كل مراحل الدورة الاقتصادية، السعر يكون منخفضاً كما أنها لا تشجع على الغش. غير إن أحد أهم سلبياتها يتمثل في تجاهلها للحياض الضريبي لكونها تؤثر سلباً على الدورات الطويلة. هذه الضريبة عرفت ألمانيا حتى 1968؛
- كما قد تكون الضريبة المتدرجة القابلة للخصم، حينما تؤدي في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، لكن بوسع المُلزم خصم الضريبة التي يكون قد أداها في قمة الدورة ومن هنا جاءت تسميتها **بالضريبة على القيمة المضافة**. ميزة هذه الصيغة الضريبية أنها تحد الغش وتؤمن الحياض الاقتصادي لأن العبء الأخير للضريبة يبقى هو نفسه مهما امتدت الدورة الاقتصادية¹⁷⁶.

176 **Raymond FERRETTI**, « les fondamentaux de la fiscalité » article a été publié par le site su CNFPT : <http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr/xwiki/wiki/econnaissances/view/Notions-Cles/Lesfondamentauxdelafiscalite>, novembre 2013

الفرع الرابع: الضرائب الخاصة أو الضرائب العامة، الموحدة أو المتعددة

الفقرة الأولى: الأحادية الضريبة والتعدد الضريبي

1. الأحادية الضريبية أو وحدة الضريبة

حظيت إشكالية الضريبة الوحيدة باهتمام الفقه. تاريخيا، عدة أطروحات نادت بوحدة الضريبة حيث تكتفي الدولة باختيار أساس واحد تكلفه بضريبة واحدة تستخلص منها جميعه ما تحتاج إليه من موارد. من أبرز من نادى بوحدة الضريبة، الفيزيوقراطيون الذين نادوا في القرن 18 بضريبة واحدة على العقار والزراعة. إن دعوة الفيزيوقراطيين لاعتماد الضريبة الواحدة وجدت صداها في فرنسا في القرن الثامن عشر عبر إقرار ضريبة موحدة على الأرض. سنة 1952، عادت المناداة بوحدة الضريبة عبر تضريب القطاع الطاقى (الفحم، الكهرباء والمحروقات).

غير إن اعتماد الضريبة الوحيدة سرعان ما أبان عن محدوديته وتجلت عيوبه، فالنظام الضريبي المتعدد تتكامل فيه الضرائب، كما أنه داخل هذا النظام لا شيء يمنع من هيمنة ضريبة معينة¹⁷⁷.

2. التعدد الضريبي

تعتمد الدولة لفرض ضرائب متعددة: على الأشخاص، الأعمال، على الأموال المنقولة الخ..

كاستون جيز، عميد المدرسة القانونية للمالية العمومية، أبدى تفضيله للنظام الضريبي المتعدد، حيث كتب سنة 1902 في مؤلفه عن عناصر علم المالية أن تعدد الرسوم من بين العناصر الأساسية للنظام الضريبي الجيد، مدينا بذلك أطروحة الفيزيوقراطيين ولم يتردد كاستون جيز في إعلان خوفه من الضريبة الواحدة، معلنا أن النظام الضريبي المتعدد يمكن من ضمان التوازن المنسجم للجباية¹⁷⁸. "ففي كل ضريبة يوجد حد أدنى من لا محيد عنه من اللاعدالة. غير إن ما يتعين معرفته هو هل هذا الانعدام لا تتم موازنته عبر ضرائب أخرى"¹⁷⁹.

والملاحظ حاليا، أنه لم تتمكن أية دولة من توحيد الضريبة بحيث أن جميع الدول عمدت إلى إقرار تعدد الضرائب وبالتالي إلى أنظمة ضريبية مركبة.

¹⁷⁷ Michel Lagarde, « notions de base en droit fiscal » avocat titulaire des certificats de spécialiste droit public et droit fiscal. Ancien Professeur à l'Ecole Nationale du Génie Rural, des Eaux et des Forêts, cours actualise pour la rentrée de l'année 2013-2014

¹⁷⁸ Francis QUÉROL , « Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal » DOCTRINES FISCALES: À LA REDÉCOUVERTE DE GRANDS CLASSIQUES, L'HARMATTAN, 2007, p.6

¹⁷⁹ En effet, « dans tout impôt, il y a un minimum irréductible d'injustice; ce qu'il faut savoir, c'est si cette injustice n'est pas compensée par ailleurs»

يمكن للمشرع أن يستعمل إحدى التقنيتين الآتيتين في اختيار المادة الضريبية:

- إما أن يفرض الضريبة على كل عنصر من رأس المال أو على كل صنف من المداخل أو على كل نفقة قام بها المكلف على حدة، وهنا يلجأ إلى سلسلة من الضرائب التحليلية تسمى بالضرائب الخاصة أو التحليلية.
- وإما أن يفرض الضريبة على **وضعية في مجملها** فيضرب الدخل أو رأس المال في مجملها أو مجموع نفقات المكلف خلال فترة معينة وهذا ما يسمى بالضرائب العامة أو التركيبية.

180 Impôt général ou synthétique C'est la solution inverse. Ici on prend en considération l'ensemble du revenu quels que soient ses origines. Plus le revenu est important, plus le taux est élevé. Ainsi la progressivité de l'impôt est-elle possible de même que sa personnalisation. Toutefois il n'est plus possible d'instaurer une discrimination. La solution est donc dans un système mixte. COURS DE DROIT FISCAL Raymond FERRETTI Maître de conférences à l'Université de Metz

الفصل الثاني

العمليات الضريبية وممارسة السلطة الضريبية

أو النظام المرجعي للضريبة

الفصل الثاني: العمليات الضريبية وممارسة السلطة الضريبية (النظام المرجعي)

يرتكز القانون الجبائي على المبدأ القديم لقبول الضريبة، مبدأ يترجم في الممارسة الضريبية من خلال البحث عن تحقيق تعاون فعال ما بين الملمزم والإدارة الضريبية. فالقانون الجبائي يسعى دائماً للتقليص من الفرضيات التي تتدخل فيها الإدارة الضريبية بواسطة السلطة.

فالإدارة الضريبية، وعلى النقيض من التصور الرائج، تتبذ القوة وتعتمد أساساً على المشاركة الطوعية للملمزم والتزامه الضريبي أكثر من اعتمادها على ما تتوفر عليه من إمكانيات إدارية أو امتيازات سلطوية.

هكذا، يتكون كل نظام جبائي من ضرائب متعددة تؤمن توزيع التحويلات العمومية. يترتب عن هذا التنوع تعقيد كبير للتشريع الجبائي، خاصة وأن هذا الأخير تتم مراجعته مراراً من لدن المشرع، الذي يعتمد إلى إقرار وضعيات قانونية متعددة لكل ضريبة على حدة وذلك عبر إقرار عدد من الإعفاءات أو زيادات.

إن الضريبة التي يؤديها الملمزم هي تتويج لمسلسل ضريبي بحلقات متواترة، تبدأ بتحديد الوعاء وتعيين الملمزم، حدوث الواقعة المنشئة التي ترتب استحقاق الضريبة فالربط والتصفية ثم الأداء والتحصيل¹⁸¹.

هكذا، تجمع الضريبة أطرافاً عدة بداية بالمشرع الذي يضع القاعدة الضريبية الضرورية لتحمل التكاليف العمومية ويحدد المقدرة الإسهامية ويوزعها ومروراً بالإدارة الضريبية التي تعمل على تطبيقها ووصولاً للملمزم الذي يتحملها. ويمكن مقارنة المراحل التي يتأتى عبرها تأمين وتوزيع التحويلات العمومية عبر الضريبة من خلال ثلاث عمليات أساسية :

1. البحث عن أساس التضريب الذي قد يكون ثروة، نشاطاً، واقعة أو فرداً، هذه العملية هي ما يعرف بوعاء الضريبة. يتعلق الأمر بتحديد المادة الضريبية لضبط قاعدة حساب الضريبة، تحديد قد يترتب عن واقعة مادية، اقتصادية أو قانونية¹⁸². فوعاء الضريبة يحدد أساس التضريب ويعرف المادة الضريبية وقيمتها؛

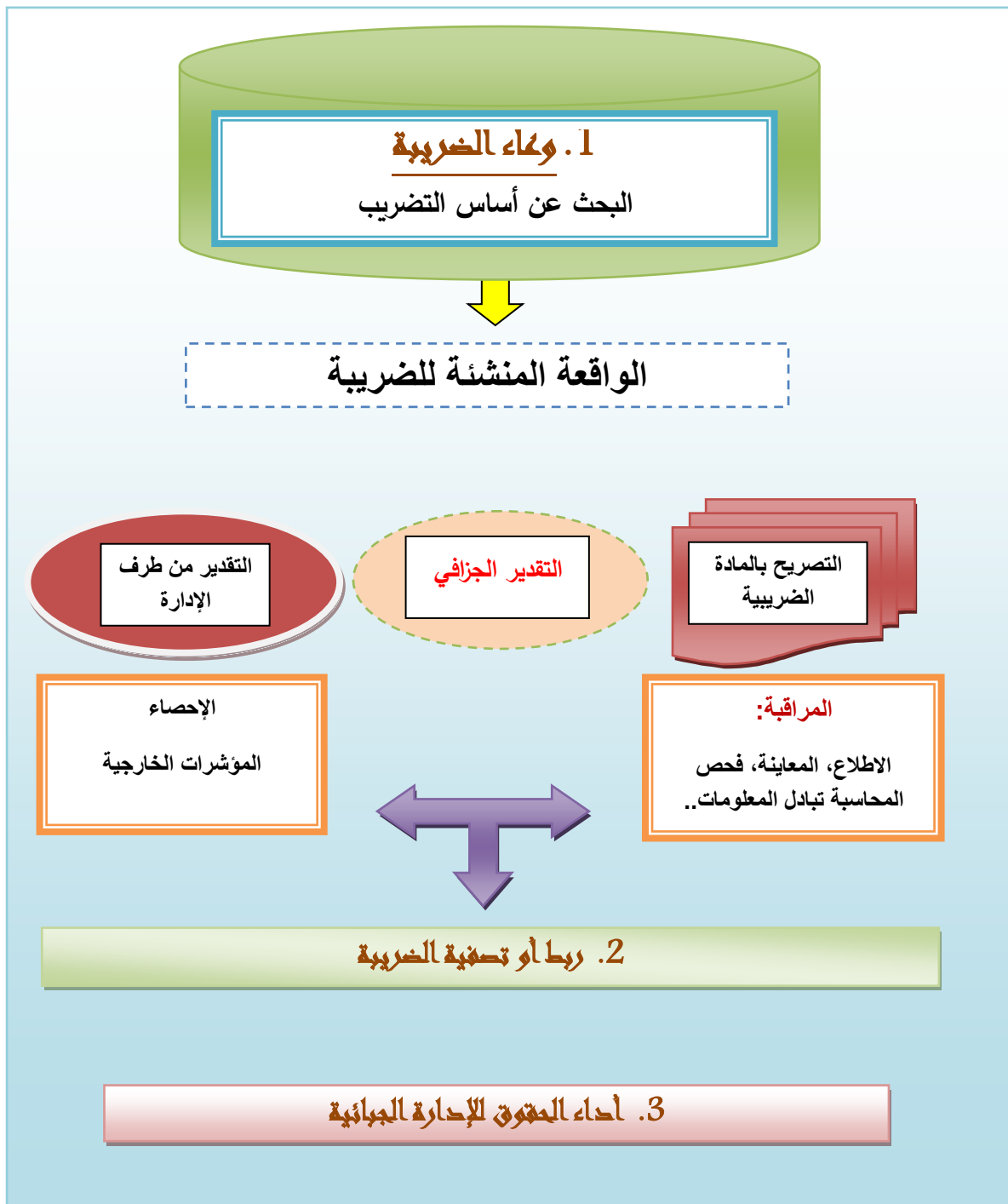
2. تطبيق سعر معين على الأساس الضريبي **يفضي إلى إنشاء الالتزام الضريبي للملمزم** ويفرز مبلغ الضريبة، وهو ما يسمى: **ربط وتصفية الضريبة**. فالتصفية تسفر استناداً لوعاء الضريبة

181 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, droit fiscal général, Dalloz, 2005, p.6.

182 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, idem, p.6.

وأساس التضريب ومجموع عمليات التشخيص المرتبطة بالإعفاءات، الخصوم والتخفيضات عن مبلغ الضريبة؛

3. أداء الحقوق والمبالغ المترتبة والمستحقة عن عمليات الربط والتصفية لفائدة الإدارة الضريبية
ينتهي العملية الضريبية من خلال الأداء بالنسبة للملزم أو التحصيل بالنسبة للإدارة وهو أداء يتم وفق آجال محددة تستتبع مخالفتها أدوات إضافية.



المبحث الأول : الوعاء الضريبي وعناصر الوصول للمادة الضريبية

يتعلق الأمر بتحديد أساس أو قاعدة التضريب: أي تحديد السبب المباشر للتضريب، والحديث عن السبب لتحديد الوعاء الضريبي يجعلنا نعطي لفكرة الوعاء طابعا قانونيا: فالوعاء الضريبي يظهر بمثابة الواقعة المنشئة للضريبة.

إن اختيار وتحديد وتقييم المادة الضريبية هي عناصر أساسية للضريبة. فالقانون يحدد وعاء الضريبة والمشرع هو صاحب الاختصاص في تحديد مناهج تقدير المادة الضريبية بحسب كل حالة أو نشاط أو نفقة.

إن هذا الاختصاص الذي جاء تتويجا لمسار تطور الضريبة تم التتصيص عليه بوضوح في الفصل الواحد والسبعين من الدستور كما تم التأكيد عليه من لدن القضاء.

في فرنسا، أكد المجلس الدستوري الفرنسي في قراره بتاريخ 30 يناير 1868 الاختصاص التشريعي بإحداث وتحديد مناهج تقدير المادة الضريبية عندما صرح بمطابقة القانون المتعلق بالتقييمات المرتبطة ببعض الضرائب المباشرة المحلية¹⁸³.

من جانبه، يحرص القضاء الإداري على احترام الاختصاص الحصري للمشرع بإحداث الضرائب وتحديد أساس التضريب، فلا يمكنه الاجتهاد في تفسير النص الجبائي إلا في حدود ضيقة وبشروط:

- أن يكون النص محل الاختلاف أو النزاع مبهما؛
 - أن تطلب الإدارة تفسير النص الضريبي صراحة وكتابة ومن طرف موظف مختص بذلك.
- من جانب آخر، الاتفاقات التي قد تجريها الإدارة مع الملزم خارج النص القانوني ليست لها قيمة وباطلة بطلانا مطلقا، فالقانون الجبائي هو من النظام العام. كما أنه لا يحق للإدارة الضريبية أن تعدل بصفة منفردة قواعد تقدير المادة الضريبية¹⁸⁴.

183 JEAN-LUC GUIEZE, « le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière », bibliothèque des sciences financières, sous la direction de LOUIS TROTABAS, librairie generale de droit et de jurisprudence, paris 1974, page 51

184 JEAN-LUC GUIEZE, « le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière » op. cit. p. 52

ويعتبر التأويل الرسمي للنص القانوني عملا إداريا صادرا عن سلطة معينة في حدود مجال اختصاصها، وذلك بغرض الإجابة عن أي تساؤل يطرحه شخص طبيعي أو معنوي. في المجال الجبائي، يكون هذا التأويل تعبيرا عن موقف رسمي للإدارة الضريبية بشأن تأويل نص ضريبي أو تقييم معين لوضعية فعلية بالنظر للنص الجبائي.

من نتائج التأويل الرسمي تقييد الإدارة بفحواه وبالتفسير الذي اعتمدته بخصوص المسألة المعروضة إزاء الملزمين الذين طلبوا منها التعبير عن هذا الموقف. وعندما يتم نشره، يكون له نفس الأثر القانوني بالنسبة لباقي الملزمين الذين يوجدون في نفس الوضعية¹⁸⁵.

في فرنسا، وفي إحصائيات للمجلس الأعلى للحسابات سنة 2010 يظهر أنه:

- من 23.600 طلب تأويل توصلت بها الإدارة العامة للمالية العمومية، تمت معالجة 21.500 ؛
- تمت معالجة 20.544 طلب على المستوى التراي، أي ما يناهز 95 % من مجموع الطلبات التي قامت بمعالجتها الإدارة الضريبية؛
- إصدار 2.466 موقفا رسميا حول تأويل بعض النصوص الضريبية؛
- شمل التأويل الرسمي للنصوص الجبائية 19.956 وضعية فعلية.

أما في المغرب، فلم تكن مسألة التأويلات الرسمية للنصوص الجبائية حاضرة في التشريع المغربي، وإنما تم إدماجها بشكل جزئي في هذا التشريع على الخصوص لفائدة بعض المقاولات التي تربطها علاقات بشركات أجنبية.

ويعطي قانون المالية لسنة 2015 الإمكانية للمقاولات التي توجد في حالة تبعية مباشرة أو غير مباشرة للشركات المتواجدة بالخارج بأن تطلب من إدارة الضرائب إبرام اتفاق مسبق حول كيفية احتساب أئمة العمليات المشار إليها في المادة 214 لمدة لا تتجاوز أربع سنوات مالية¹⁸⁶.

عموما، إن تحديد وتقدير الوعاء الضريبي مسألة على قدر كبير من الحساسية، فهي ترتبط بإشكاليين حقيقيين مختلفين:

- **تحديد القدرات الإسهامية للملزمين، بتحديد الثروة أو النشاط المؤسسين للضريبة، ضبط المادة الضريبة وتحديد واقعها المنشئة والحرص على تشخيصها بحسب وضعية الملزمين؛**

¹⁸⁵ تقرير المجلس الأعلى للحسابات عن الجباية المحلية 2015، لوحة التأويلات الرسمية للنصوص الجبائية في فرنسا والمغرب.

¹⁸⁶ تقرير المجلس الأعلى للحسابات عن الجباية المحلية 2015، لوحة التأويلات الرسمية للنصوص الجبائية في فرنسا والمغرب.

- تحديد الوسائل الكفيلة بالوصول إلى الثروة أو النشاط الخاضعين للضريبة، سواء بشكل طوعي وإرادي للملزم أو عبر مختلف الوسائل الامتيازية التي تمتلكها الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: ضبط الوعاء الضريبي وتحديد القدرات الإسهامية

عموماً، كل شيء يمكن أن يكون مادة ضريبية، والهيكل الضريبية تعكس اختياراً كيفياً يقوم به المشرع باعتبار نواياه الخاصة والهيكل الاقتصادي والاجتماعية القائمة.

والملاحظ أن الاقتطاعات الضريبية تؤسس في وقتنا الحاضر في أغلب دول المعمور وبنسب متقاربة على الدخل، النفقة، أو الثروة؛ على أن قرار تضريب شيء دون شيء آخر يخضع بالأساس لاختيارات سياسية، للإيديولوجيا السياسية السائدة التي تجد ترجمتها عبر اختيارات المشرع.

من وجهة نظر المكلف، يبقى المشكل كمياً بالمقام الأول.

هكذا، فاختيار مادة الضريبة وتحديد أساسها، عملية مركبة وعلى قدر كبير من التعقيد، ذلك أنه إذا كان كل شيء قابلاً للضريبة؛ فإنه يتعين على المشرع الحرص على:

1. الضبط الدقيق للمادة الضريبية وأساس التضريب؛

2. التحديد الواضح للواقعة المنشئة للضريبة؛

3. تشخيص وضعية الملزم.

الفقرة الأولى: ضبط المادة الضريبية

إن المشرع، ومن ورائه السلطات العمومية، في سعيه القانوني لضبط المادة الضريبية ملزم أن يراعي في اختياراته عدة عوامل:

1. فالضريبة هي لبنة في بناء ضريبي معين، لبنة يتعين أن تندمج مع مكوناته وفق إطار شامل هو النظام الضريبي، هذا الأخير الذي هو مجموع الضرائب المطبقة في بلد معين وفي وقت محدد. ويتعين أن تندمج الضريبة في هذا النظام بتناسق مع باقي مكوناته الأخرى، بحيث يجب على المشرع عند تأسيسه للضريبة أن يحدد بدقة الواقعة المنشئة للضريبة وأن لا يخضع نفس المادة الضريبية لضرائب متعددة كما يجب عليه تفادي الفجوات التي قد تشوب النظام الضريبي.

2. حينما يختار المشرع مادة معينة لتكون مادة ضريبية، يتعين عليه تضريب المواد الأخرى التي يمكن أن تعوضها وإلا فسيتوجه نحوها الاستهلاك أو النشاط الاقتصادي. إن هذا الأمر على قدر من الأهمية لكونه مسلسل مستمر لا يقتصر على الدور التشريعي؛ بل تلعب فيه الإدارة الجبائية دور الحارس اليقظ الذي يقتضي سلوكات الملزمين وتطور التقنيات والتكنولوجيات ومستجدات التهرب من الضريبة؛

3. يؤثر النظام الاجتماعي بشكل كبير في تحديد معالم النظام الضريبي وتوجيه اختياراته، والمشرع عند اختياره لأي نظام ضريبي، يتعين عليه أن يأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل:

- البنيات الاجتماعية، التنظيم الاجتماعي، مستويات التكوين والتنمية البشرية والثقافية وكذا طبيعة التكتلات العمرانية وتراتبية الطبقات والشرائح الاجتماعية ؛
- العادات، المعتقدات وأنماط السلوك الاجتماعي والتي يتولد عنها جمود النظام الضريبي ونفوره من أي تجديد؛ فالمكلف يقبل الضرائب القديمة أكثر من الضرائب الجديدة، مما دفع أحدهم إلى القول بأن الضرائب كالأحذية أكثرها قدما هي أقلها ضررا؛
- العوامل النفسية للملزم ودرجة انضباطه وتحضره الضريبي واستعداده لقبول الفرض الضريبي وفي مرتبة أخرى قبول التغيير خاصة عند الإقدام على إصلاحات مهيكلة. فالبنيات الاجتماعية بل وحتى الممارسات الإدارية الجارية لا تقبل بسهولة أي إصلاح ضريبي جديد، ذلك أن كل إصلاح ضريبي من شأنه أن يزعج عاداتها وتحالفاتها.

4. تؤثر الهياكل السياسية والإدارية في اختيار المادة الضريبة. فالهياكل والتحالفات السياسية وطبيعة النظام السياسي عناصر تؤثر بقوة في السياسات الجبائية. وإذا كان من البديهي القول أن النظام السياسي القوي يستطيع الحصول على موارد ضريبية أهم من التي يمكن للنظام الضعيف أن يحصل عليها؛ فإن ضعف الضبط الإداري وتفاقم المشاكل السياسية والأزمات يفضي لا محالة لتراجع الفرض الضبط الضريبي أو عدوله المرحلي خشية تفاقم المطالب الاجتماعية والسياسية. إن الدولة التي تريد أن تطبق نظاما ضريبيا متطورا وفعالا، يجب أن تتوفر على إدارة قوية، مادية وبشرية وأن تتوفر طاقمها البشري على تكوين قانوني وتقني مهم وعلى عزم أكيد وانخراط وثيق في توجهات المنظومة الإدارية ناهيك عن الجانب الأخلاقي.

5. يؤثر الاقتصاد في النظام الضريبي والسياسة الضريبية. ويجب على المشرع عند وضع لآية ضريبة أن يخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية الوطنية والدولية وأن يراعي البنيات الاقتصادية والسياسات القطاعية والمخططات الاستراتيجية المعتمدة. يتعين على القرار الجبائي أن يواكب عن كثب الظروف الاقتصادية وأن يلم بقدرات البنيات الإنتاجية، فحالة ركود اقتصادي أو أزمة عامة أو قطاعية معينة لا تسمح بالرفع من الموارد الضريبية. كما أن مستوى تطور المبادلات التجارية وتطور الخدمات الاقتصادية يؤثر على الضريبة وهكذا فتطور المبادلات في الدول المتقدمة يسمح باقتطاعات ضريبية مهمة على عكس دول الناشئة.

الفقرة الثانية: تحديد عناصر الواقعة المنشئة للضريبة

تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة فكرة محورية أساسية للقانون الضريبي¹⁸⁷. وبما أن الضريبة مسألة مركبة، بأبعاد اقتصادية-مالية بالمقام الأول، فواقعتها المنشئة غالبا ما تكون عملية أو وضعية اقتصادية أو مالية، ترتبط بإنتاج، تداول، توزيع أو استهلاك المواد والخدمات. كما قد تكون هذه الواقعة المنشئة فعلا قانونيا أو مسألة قانونية، تقتضي إجراء تكييف قانوني لهذا الفعل أو الوضعية¹⁸⁸.

ونقصد بالواقعة المنشئة للضريبة ذلك الحدث الذي يفضي وقوعه إلى إنشاء وخلق الالتزام الضريبي. مبدئيا يتعلق الأمر بعلاقة قانونية لدائن ومدين مابين الجماعة العمومية والملزم. ويعرف الفقه الواقعة المنشئة للضريبة بكونها تلك الواقعة المادية أو الفعل القانوني الذي يسفر عن ميلاد الدين الضريبي، سواء تعلق الأمر بفعل قانوني أو وضعية اقتصادية¹⁸⁹. وشروط ميلاد الدين الضريبي يتم تحديدها وضبط قواعدها من طرف المشرع.

رغم هذا التعريف الفقهي، تطرح فكرة الواقعة المنشئة للضريبة إشكالات على واجهتين¹⁹⁰:

- فمن جهة عملية، تتعدد تجليات الواقعة المنشئة في القانون الضريبي، فتارة تحدث باجتماع شروط التضريب وتارة أخرى تتحقق بحدوث الفعل المضرب وفي بعض الأحيان يتم اعتبارها وعاء للضريبة بل مادة ضريبية. إن هذا الأمر يطرح إشكال تحديد هذه الواقعة، إشكال يفضي لعدم الاعتراف بضرورتها الواقعية من القضاء ؛
- من وجهة نظرية، تظهر إشكالات مرتبطة بتعدد التصورات الوظيفية للواقعة المنشئة. فبعض الباحثين يعتبرونها تقليديا الفعل الذي يعطي ميلاد الدين الضريبي والبعض الآخر يعتبرها تحدد فقط ميلاد الالتزام الضريبي. إن هذا الاختلاف المفاهيمي يفضي لنوع من التعقيد الذي يهدد الأمن القانوني للملزم.

187 Céline Bas, « Le fait générateur de l'impôt » Préface de Pierre Beltrame, Editeur : L'Harmattan, Collection : Finances publiques, ISBN : 978-2-296-03678-9, 500 pages - Parution : 07/2007

188 Gilbert TIXIER, Guy GEST, « Droit fiscal » op. cit. page 105.

189 François DERUEL, finances publiques : droit fiscal, neuvième édition, Dalloz 1993, p.23.

190 Céline Bas, « Le fait générateur de l'impôt » Préface de Pierre Beltrame, Editeur : L'Harmattan, Collection : Finances publiques, ISBN : 978-2-296-03678-9, 500 pages - Parution : 07/2007

مهما يكن من أمر، تحدد الواقعة المنشئة للضريبة عناصر التضريب وبالتالي النظام الذي يتعين تطبيقه عند الربط والتصفيه.

أيضا تحدد هذه الواقعة المنشئة للضريبة نطاق تطبيق الضريبة داخل المكان (الإقليمية) وداخل الزمان (عدم الرجعية)¹⁹¹ وكذا نقطة انطلاق بعض التقادّات.

وغالبا ما تكون الواقعة المنشئة للضريبة عملا ماديا يتمخض عن القيام بفعل قانوني، من قبيل أعمال البيع، التبادل أو حتى الهبة في إطار قواعد نقل الملكية بين الأحياء بعوض أو بدون عوض أو نقل الملكية بالنسبة لحقوق التسجيل.

كما قد يتمخض هذا العمل المادي المعتبر واقعة منشئة للضريبة عن وضعية قانونية أو عملية اقتصادية كإنشاء مقاول ومزاولة نشاط مدر لدخل أو تسليم بضاعة بالنسبة للضريبة على الاستهلاك أو وضع عربة مستوردة للاستعمال بالنسبة للتعشير والحقوق الجمركية أو حتى إثر القيام بفعل مادي محظ، كعبور الحدود بالنسبة لحقوق الجمركية.

غير إن رصد هذه الواقعة المنشئة للضريبة من لدن الجهاز التنفيذي يخضع للقواعد العامة للقانون الإداري وبالضبط للمبادئ العامة المتعلقة بتطبيق النصوص القانونية والتنظيمية داخل الزمن. وإذا لم يتم رصدها ؛ فإن الدولة لن تحصل موردها الضريبي ولن تبني ثروتها المالية، إذ لا يمكن لخزينة الدولة تحصيل الضريبة من دون استحقاقها وإلا توبعت بجريمة الغدر.

هكذا، فالتعريف الدقيق للواقعة المنشئة للضريبة والتحديد الواضح للحدث الذي يترتب حدوثه استحقاق الضريبة هو عمل قانوني يجمع ما بين الوعاء، الملزم والواقعة المنشئة والاستحقاق فوق إقليم الدولة. في هذا الباب يفقد معيار الجنسية قيمته حيث يلعب دورا ثانويا في المادة الضريبية. فحساب الضريبة المستحقة من طرف الشخص المقيم يتم بالنظر لوعاء مرتبط بمبدأ بتراب الإقامة¹⁹².

191 A.BARILARI, R. DRAPE, Lexique fiscal, Dalloz, 1992, cité par Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCALSSAN et Jean-Pierre LASSALE, op. cit. page :651.

192 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, droit fiscal général, Dalloz, 2005, p.10.

الفرع الثاني: الوعاء الضريبي وأساس فرض الضريبة

في تطرقنا لإشكالية الوعاء والبحث في نماذج الوقائع المنشئة للنظام الضريبي المغربي سنجري مقطعا عرضيا نفكك عبره أساس تضريب كل ضريبة على حدة.

الفقرة الأولى: وعاء الضريبة على الشركات

بداية يجب تحديد المقصود بالضريبة على الشركات في القانون الضريبي، حيث تفيد "الشركات والمؤسسات العمومية والجمعيات وغيرها من الهيئات المعتمدة في حكمها والصناديق ومؤسسات الشركات غير المقيمة أو مؤسسات مجموعات هذه الشركات والأشخاص الاعتباريين الآخرين الخاضعين للضريبة على الشركات".

هكذا، تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات و الأرباح و الدخول المحصل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية. المتعلقة بكل سنة محاسبية، باعتبار ما زاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها.

وتتم تصفية الضريبة على الشركات باعتبار الربح المحقق خلال كل سنة محاسبية والتي لا يمكن أن تتعدى اثني عشر شهرا

أما مكان فرض الضريبة على الشركات على مجموع حاصلاتها وأرباحها ودخولها فهو المكان الذي يوجد به مقرها الاجتماعي أو مؤسساتها الرئيسية بالمغرب.

وفرض الضريبة على الشركات يكون إما وجوبا أو اختيارا

أولا: تخضع وجوبا للضريبة على الشركات:

1. الشركات مهما كان شكلها وغرضها¹⁹³؛

2. المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية التي تقوم بأنشطة ربحية؛

3. الجمعيات والهيئات المعتمدة قانونا في حكمها ؛

4. الصناديق المحدثة بنص تشريعي أو باتفاقية والغير المتمتعة بالشخصية الاعتبارية

والمعهود بتسييرها إلى هيئات خاضعة للقانون العام أو الخاص، ما لم تكن هذه الصناديق

معفاة بنص تشريعي صريح وتفرض الضريبة باسم الهيئات المكلفة بتسييرها؛

5. مؤسسات الشركات غير المقيمة أو مؤسسات مجموعات هذه الشركات (2019).

¹⁹³ باستثناء: شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وكذا شركات المحاصة والشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين والشركات ذات غرض عقاري أو ما يعرف بالشركات العقارية الشفافة؛

ثانيا: تخضع للضريبة على الشركات، بشكل اختياري لا رجعة فيه :

1. شركات التضامن¹⁹⁴ ؛

2. شركات التوصية البسيطة¹⁹⁵ المؤسسة بالمغرب والتي تضم أشخاصا طبيعيين؛

3. شركات المحاصة¹⁹⁶.

- غير إنه يمكن أن تخضع للحجز في المنع برسم الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل:
- عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة بحساب الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المستفيدين مهما كان موطنهم الضريبي؛
 - الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المشار المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المستفيدين سواء كانوا خاضعين للضريبة أو معفيين منها أو مستثنين من نطاق تطبيقها والمتوفرين في المغرب على مقر اجتماعي أو موطن ضريبي أو مؤسسة ترتبط بها الحاصلات المدفوعة؛

تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة على الشركات:

1. تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة المتعلقة بكل سنة محاسبية في ما زاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة.

ويتم تقييم المخزونات بحسب ثمن التكلفة أو السعر اليومي إذا كان أقل منه، وتقيم الأشغال الجارية بحسب ثمن التكلفة.

2. أما أساس فرض الضريبة المحجوزة في المنع فيهم:

○ عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، المادة 13؛

¹⁹⁴ شركة التضامن هي الشركة التي يكون فيها لكل الشركاء صفة تاجر، ويسألون بصفة غير محدودة وعلى وجه التضامن عن ديون الشركة. لا يمكن لدائني الشركة المطالبة بأداء ديونها في مواجهة أحد الشركاء إلا بعد إنذار الشركة بإجراء غير قضائي يبقى دون جدوى. ويعتبر الإنذار بدون جدوى، إذا لم تؤد الشركة ديونها أو تؤسس ضمانات داخل الثمانية أيام الموالية للإنذار.

¹⁹⁵ شركة التوصية البسيطة تتكون من شركاء متضامنين ومن شركاء موصيين. يخضع الشركاء المتضامنون للنظام المطبق على الشركاء في شركة التضامن. يسأل الشركاء الموصون عن الديون المستحقة على الشركة في حدود حصصهم التي لا يمكن أن تكون حصة صناعية.

¹⁹⁶ تنص المادة 88 من القانون رقم 5.96 يتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة على أنه لا وجود لشركة المحاصة إلا في العلاقات بين الشركاء، ولا ترمي إلى علم الغير بها. ولا تتمتع شركة المحاصة بالشخصية المعنوية و لا تخضع لأي تقييد في السجل التجاري ولا لأي إجراء من إجراءات الشهر، ويمكن إثبات وجودها بكافة الوسائل. كما يمكن أن تنشأ بفعل الواقع.

- حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، المادة 14؛
- عائدات شهادات الصكوك، المادة 14 مكررة من قانون مالية 2018؛
- المبالغ الإجمالية المقبوضة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين، المادة الخامسة عشر.

3. بالنسبة لأساس فرض الضريبة الجزائية على الشركات غير المقيمة لمبرمة معها صفقات أشغال أو بناء أو تركيب فيجوز لها أن تختار، حين إيداع الإقرار أو بعد إبرام كل صفقة، الخضوع للضريبة الجزائية على مجموع مبلغ الصفقة بالسعر المنصوص عليه في المادة السادسة عشر¹⁹⁷.

197 المادة 16. - تحديد أساس فرض الضريبة : يجوز للشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات أشغال أو بناء أو تركيب أن تختار، حين إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 148 - III أدناه 1 أو بعد إبرام كل صفقة، الخضوع للضريبة الجزائية على مجموع مبلغ الصفقة بالسعر المنصوص عليه في المادة - III 71 - ألف "أدناه. إذا كانت الصفقة تتعلق بالتسليم عن طريق "المفتاح في اليد" المبني عقاري أو منشأة صناعية أو تقنية قابلة لتشغيلها، فإن الأساس المفروضة عليه الضريبة يشمل تكلفة المواد المدمجة والمعدات المقامة سواء أتم توريد هذه المواد والمعدات من لدن الشركة المبرمة معها الصفقة أو لحسابها أو حررت في شأنها فاتورة على حدة أو دفع صاحب المشروع الرسوم الجمركية المفروضة عليها.

الفقرة الثانية: وعاء الضريبة على الدخل

تقرض الضريبة على الدخل على **دخول** وأرباح **الأشخاص الطبيعيين** والاعتباريين **الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات**، كما يلي:

- **ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:**

- الذين يتوفرون على موطن ضريبي بالمغرب، فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ **المغربي أو الأجنبي**؛

- الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب، فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ **المغربي**؛

- **ضريبة على دخول وأرباح الأشخاص الاعتباريين** الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات.

أما أصناف الدخل والأرباح الخاضعة للضريبة فتتمثل في:

1. **الدخل المهنية**؛

2. **الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية** ؛

3. **الأجور والدخل المعتبرة في حكمها** ؛

4. **الدخل والأرباح العقارية**؛

5. **الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.**

ويعتبر الشخص الطبيعي متوفرا على **موطن ضريبي في المغرب**، إذا شكل هذا الأخير محل سكناه الدائم أو مركز مصالحه الاقتصادية أو كانت مدة مقامه بالمغرب تفوق 183 يوما في السنة متصلة أو غير متصلة.

يعد موظفو الدولة الذين يمارسون مهام وظائفهم أو يكلفون بمأمورية في الخارج متوفرين على موطن ضريبي بالمغرب إذا كانوا يتمتعون بالإعفاء من الضريبة الشخصية على الدخل في البلد الأجنبي الذي يقيمون به.

أساس فرض الضريبة على مجموع الدخل: يتكون مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة

من صافي الدخل أو الدخل التي يشملها واحد أو أكثر من أنواع الدخل المشار إليها، باستثناء الدخل والأرباح الخاضعة للضريبة **بسعر إبرائي**.

يحدد صافي الدخل بالنسبة لكل نوع من الأنواع الآتية الذكر على حدة، وفق القواعد

الخاصة به كما هي مقررة في أحكام مدونة الضرائب.

هكذا، إذا اتخذ الخاضع للضريبة موطنه الضريبي بالمغرب فإن مجموع دخله المفروضة عليه

الضريبة في السنة التي استقر خلالها بالمغرب يشمل:

- الدخل ذات المنشأ المغربي التي حصل عليها فيما بين فاتح يناير و 31 ديسمبر من السنة؛
- الدخل ذات المنشأ الأجنبي التي حصل عليها من يوم استقر ا رره بالمغرب إلى غاية 31 ديسمبر من السنة نفسها.

هناك مجموعة من الخصوم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة

وهناك إعفاءات، نصت عليها المادة 24 من المدونة العامة للضرائب على أنه يعفى من

الضريبة على الدخل:

1. السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليون الأجانب فيما يخص دخولهم ذات المنشأ الأجنبي وذلك بالقدر الذي تسمح به البلدان التي يمثلونها من نفس الامتياز للسفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليين المغاربة؛
2. الأشخاص المقيمون فيما يخص العوائد المدفوعة إليهم في مقابل استعمال أو منح حق استعمال حقوق مؤلف في مصنفات أدبية أو فنية أو علمية.

يدرج إجمالي الدخل والأرباح ذات المنشأ الأجنبي في مجموع الدخل المفروضة عليه

الضريبة على الدخل، دون إخلال بما تنص عليه الاتفاقيات الجبائية الدولية، باستثناء الدخل

والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي الخاضعة للأسعار الخاصة.

بالنسبة لتصفية الضريبة على الدخل، فتتم استنادا للمدة المفروضة عليها الضريبة والتي

تتمثل في مجموع الدخل الذي حصل عليه الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة

غير أن الضريبة تفرض، فيما يخص الأجر والدخل المعتبرة في حكمها المشار إليها في

خلال سنة تملكها مع مراعاة التسوية، إن اقتضى الحال، على أساس الدخل الإجمالي.

بالنسبة لمكان فرض الضريبة فهو **الموطن الضريبي** للخاضع للضريبة أو مكان مؤسسته الرئيسية.

ويتعين على الخاضع للضريبة إذا لم يكن له بالمغرب موطن ضريبي أن يختار لنفسه موطناً ضريبياً بالمغرب.

تحديدات أساسية:

• تعد دخولا مهنية لتطبيق الضريبة على الدخل:

- 1° - الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاوله:
- ألف - مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية؛
- باء - مهنة المنعشين العقاريين أو مهنة مجزئ الأراضي أو مهنة تجار الأملاك .
- جيم - مهنة حرة أو مهنة أخرى غير المهن المنصوص عليها.
- جيم - مهنة حرة أو مهنة أخرى غير المهن المنصوص عليها
- ي ا رد في هذه المدونة:

• تعريف الدخول الفلاحية

تعتبر دخولا فلاحية، الأرباح المحققة من طرف فلاح أو مرب للماشية أو هما معا والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة إنتاج نباتية أو حيوانية أو هما معا تكون منتجاتها معدة لتغذية الإنسان أو الحيوان أو هما معا و كذا الأنشطة المرتبطة بمعالجة تلك المنتجات باستثناء أنشطة التحويل المنجزة بواسطة وسائل صناعية. ويعتبر كإنتاج حيواني حسب مدلول هذه المدونة، الإنتاج المتعلق بتربية الأبقار والأكباش والماعز والجمال.

وتعتبر دخولا فلاحية كذلك، الدخول المشار إليها أعلاه والمحققة من طرف مجمع يكون هو بنفسه فلاحا أو مربيا للماشية أو هما معا في إطار برامج التجميع كما هي منصوص عليها في القانون المتعلق بالتجميع الفلاحي

• تعد من قبيل الأجور لتطبيق الضريبة على الدخل:

- المرتبات؛
- التعويضات والمكافآت؛
- الأجور؛
- الإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعة عن المصاريف وغيرها من مكافآت مسيري
- الشركات؛
- المعاشات؛
- لإيرادات العمرية ؛
- المنافع النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخول

• تعتبر دخولا عقارية لأجل تطبيق الضريبة على الدخل، ما لم تكن مندرجة في صنف الدخول المهنية:

- ألف - الدخول الناشئة عن إيجار العقارات؛
- باء - القيمة الإيجارية للعقارات والمباني التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف الغير
- جيم - التعويضات عن الإيفاء مرغ المدفوعة من طرف مالكي العقارات إلى الأشخاص الذين يشغلونه

• تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة:

- -بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تقويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة؛
- -نزع ملكية عقار لأجل المنفعة العامة؛
- -المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية؛
- -عمليات التقويت بعوض لأسهم أو تقديم حصص مشاركة إسمية صادرة عن شركات ذات غرض عقاري المعتبرة ضريبيا شفافة
- -عمليات التقويت بعوض أو المشاركة في شركات بأسهم أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها
- -الطابع العقاري وغير المسعرة ببورصة القيم.2
- -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 التقويت الجزئي الناتج عنه المدرك المذكور؛
- -التقويّات بغير عوض الواقعة على العقارات والحقوق العينية العقارية والأسهم أو الحصص المذكورة
- -أعلاه

الفقرة الثالثة: وعاء الضريبة على القيمة المضافة

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بالمغرب **بوحدة القانون وازدواجية التدبير**. فالنص الذي يحكمها هو المدونة العامة للضرائب أما اختصاص تطبيقها فتتولاها إدارتان تابعتان لوزارة الاقتصاد والمالية. فالضريبة على القيمة المضافة بالداخل تتولاها المديرية العامة للضرائب، أما الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد فتتولاها إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، طبقا لأحكام نفس المدونة¹⁹⁸.

ويمكن تعريف الضريبة على القيمة المضافة بأنها **ضريبة عامة على الاستهلاك**، تفرض **بشكل نسبي على أثمان المواد والخدمات**، وتقبض في كل مراحل مسلسل الإنتاج أو التوزيع، لكن فقط على القيمة المضافة في كل مرحلة، بفضل **ميكانيزم الخصم** من الضريبة المستخلصة في القمة من لدن الفاعل **ليتم نقل عبئها على المستهلك في آخر المطاف**.

هكذا، تستهدف الضريبة على القيمة المضافة بالمغرب، **العمليات المنجزة** صناعية، تجارية أو حرفية أو مرتبطة بمزاولة مهنة حرة، كما تشمل **عمليات الاستيراد**. وتعتبر العمليات منجزة بالمغرب :

- بالنسبة للبيوعات المقترنة بشرط تسليم البضاعة في المغرب؛
- بالنسبة لباقي العمليات، عندما يتم في المغرب استغلال أو استخدام الأعمال المؤداة أو الخدمات المقدمة أو الحقوق المفوتة أو الأشياء المنجزة.

أولاً: الخضوع للضريبة على القيمة المضافة

يكون الخضوع للضريبة على القيمة المضافة **بشكل إجباري** كما قد يكون **بشكل اختياري**:

فالعمليات المفروضة عليها الضريبة وجوبا هي:

1. العمليات التي يقوم بها المقاولون في الصنع ويكون محلها بيع وتسليم منتجات تولوا استخراجها أو صنعها أو تعبئتها بصورة مباشرة أو بواسطة من عهدوا إليه بذلك؛
 2. عمليات بيع وتسليم منتجات على حالها والتي يقوم بها:
- التجار بالجملة ؛

- التجار الذين يساوي رقم أعمالهم المحقق خلال السنة السابقة مليوني درهم أو يفوقها.

ولا يجوز لهؤلاء الرجوع على هذا الخضوع إلا إذا حققوا رقم أعمال أقل ذلك لثلاث سنوات متتالية؛

¹⁹⁸ المادة 120 من المدونة العامة للضرائب: "تتولى إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد طبقا لأحكام هذه المدونة".

3. العمليات التي يقوم بها التجار المستوردون ويكون محلها بيع وتسليم منتجات مستوردة على حالها ؛
4. الأعمال العقارية وعمليات التجزئة والإنعاش العقاري؛
5. عمليات التركيب أو الوضع أو الإصلاح أو تهيينء مادة أولية متلقاة من الغير ؛
6. عمليات التسليم المشار إليها في 1 ° و 2 ° و 3 ° أعلاه التي يقوم بها الخاضعون للضريبة لأنفسهم ماعدا العمليات الواقعة على المواد والمنتجات القابلة للاستهلاك المستخدمة في عملية خاضعة للضريبة أو معفاة منها عملا بأحكام المادة 92 أدناه؛
7. ما يسلمه شخص لنفسه من العمليات المشار إليها في 4 ° أعلاه؛
8. عمليات تبادل بضائع أو تفويتها إذا كانت مرتبطة ببيع أصل تجاري وقام بها الخاضعون للضريبة؛
9. عمليات الإيواء أو البيع أو هما معا لمأكولات أو مشروبات تستهلك في مكان البيع؛
10. الإيجارات الواقعة على الأماكن المفروشة أو المؤثثة، وضمنها العناصر غير المادية للأصل التجاري وعمليات النقل والتخزين والسمسرة وإيجار الأشياء أو الخدمات وتقويت البراءات أو الحقوق أو العلامات وتخويل الامتياز في استغلالها وبوجه عام كل ما يتعلق بتقديم الخدمات؛
11. عمليات البنك والائتمان وعمليات الصرف؛
12. العمليات التي ينجزها كل شخص طبيعي أو معنوي في نطاق مزاولته مهنة من المهن التالية
 - المحامون والتراجمة والموثقون والعدول وأعوان القضاء ؛
 - المهندسون المعماريون والقائسون المحققون والمهندسون القائسون والطبوغرافيون والمساحون والمهندسون والمستشارون والخبراء في جميع الميادين؛
 - البيطرة.

أما العمليات الخاضعة للضريبة بناء على اختيار فتتم بناء على طلب من:

1. التجار ومقدمي الخدمات الذين يصدرن مباشرة المنتجات أو الأشياء أو البضائع أو الخدمات فيما يخص رقم أعمالهم عند التصدير؛
2. الأشخاص الذين يبيعون ما اشتروه من منتجات على حالها، غير تلك المبينة في المادة 9 .

ثانيا: الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة

تتكون الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة من قبض جميع أو بعض ثمن البضائع أو الأعمال أو الخدمات.

على أن الخاضعين للضريبة الذين يقدمون إقرارا بذلك قبل فاتح يناير أو خلال الثلاثين يوما التالية لتاريخ الشروع في مزاولة نشاطهم، يؤذن لهم في أداء الضريبة باعتبار تاريخ مديونية الغير بثمن البضاعة أو العمل أو الخدمة أي عند وضع الفاتورة أو قيد الدين في المحاسبة، على أن يخضع للضريبة جزء الثمن المقبوض أو أعمال التسليم المنجزة قبل تاريخ المديونية.

يجب على الخاضعين للضريبة تبعا لنظام قبض الثمن الذين يختارون وفق الشروط المبينة في الفقرة السابقة، نظام المديونية، أن يرفقوا إقرارهم بقائمة الزبناء المدينين إن وجدوا ويؤدوا الضريبة المترتبة على ذلك خلال الثلاثين 30 يوما التالية لتاريخ إرسال الإقرار الآنف الذكر إلى المصلحة المحلية للضرائب التابعين لها.

إذا وقع تسديد أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات بطريقة المقاصة أو المقايضة أو تعلق الأمر بعمليات التسليم، حددت الواقعة المنشئة للضريبة بوقت تسليم البضائع أو انتهاء الأعمال أو تنفيذ الخدمة.

بالنسبة للواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد فتتكون طبقا للمادة

121 من المدونة العامة للضرائب من أداء الرسوم الجمركية عن البضائع.

ثالثا: الأساس المفروضة عليه الضريبة

يشمل رقم الأعمال المفروضة عليه الضريبة أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات و المداخل التابعة المرتبطة بها وكذا المصاريف والرسوم والضرائب المترتبة على ذلك ما عدا الضريبة على القيمة المضافة.

ويتكون رقم الأعمال من:

- مبلغ البيوع ، فيما يخص البيع؛
- مبلغ بيع البضائع أو المنتجات أو المصنوعات المستوردة، فيما يخص بيوع التجار المستوردون؛
- مبلغ الصفقات أو البيانات الحسابية أو الفاتورات المتعلقة بالأعمال المنجزة، فيما يخص الأعمال العقارية؛
- ثمن بيع المبنى مطروحا منه ثمن الأرض، فيما يخص عمليات الإنعاش العقاري، على أنه إذا تعلق الأمر بعقار معد لغرض غير البيع فإن الأساس المفروضة عليه الضريبة يكون هو ثمن

- تكلفة البناء، وفي حالة تقويت المبنى قبل السنة الرابعة التالية لسنة انتهاء الأعمال يقع تعديل الأساس الأولي المفروضة عليه الضريبة باعتبار ثمن التقويت ، ويجب في هذه الحالة ألا يقل الأساس الجديد المفروضة عليه الضريبة عن الأساس الأولي؛
- تكلفة أشغال التهيئة والتجهيز، فيما يخص عمليات التجزئة؛
 - الثمن العادي للبضائع أو الأعمال أو الخدمات حين إنجاز العمليات فيما يخص المقايضات أو ما يسلمه الشخص إلى نفسه؛
 - المبلغ الإجمالي للأتعاب والعمولات وأجور السماسرة أو غيرها من الأجور وأثمان الإيجار، مطروحا منه، إن اقتضى الحال، مجموع المصاريف المرتبطة مباشرة بالخدمة.
 - مبلغ الفوائد والخصوم والأرباح الناتجة عن الصرف وغيرها من العوائد، فيما يخص العمليات التي ينجزها أصحاب البنوك والسيارة ومزاو لو الخصم؛
 - المبلغ الإجمالي للإيجار وتدخل فيه القيمة الإيجارية للأماكن غير المجهزة والتكاليف التي يحملها المؤجر على المستأجر، فيما يخص العمليات التي ينجزها الأشخاص الذين يؤجرون أماكن مفروشة أو مؤثثة أو مؤسسات صناعية أو تجارية ؛
 - مجموع المبالغ المقبوضة أو المحررة فواتير في شأنها، فيما يخص العمليات التي ينجزها المقاولون في وضع الأشياء والمركبون ومزاو لو تهيئة مواد أولية متلقاة من الغير والمصلحون مهما كان نوعهم.

الفقرة الرابعة: وعاء واجبات التسجيل

طبقا للمادة 126 من المدونة العامة للضرائب، التسجيل إجراء تخضع له المحررات والاتفاقات وتستوفى بموجبه ضريبة تسمى " واجب التسجيل. " ويترتب على إجراء التسجيل اكتساب الاتفاقات العرفية تاريخا ثابتا عن طريق تسجيلها في سجل يدعى "سجل الإيداع" كما يضمن حفظ المحررات. يثبت التسجيل تجاه الخزينة وجود المحرر وتاريخه . ويعتبر التسجيل صحيحا فيما يخص تعيين الأطراف في المحرر وتحليل بنوده، ما لم يثبت خلاف ذلك. لا يمكن لأطراف العقد الاستدلال بنسخة من تسجيل عقد للمطالبة بتنفيذه، ولا يعتبر التسجيل بالنسبة للأطراف حجة كاملة، كما لا يعتبر وحده بداية حجة كتابية.

ومناطق فرض واجبات التسجيل هو إما إبرام عقود واتفاقات بالمغرب أو إبرامها خارجة، لكن على ممتلكات وحقوق وعمليات يقع وعاءها بالمغرب أو تنتج وترتب آثارا قانونية بالمغرب.

الأساس الخاضع للضريبة

من أجل تصفية الواجبات، تحدد قيمة الملك وحق الرقبة وحق الانتفاع واستغلال الأموال المنقولة والعقارية، وبصفة عامة، يحدد أساس الضريبة كما يلي:

1° - فيما يخص البيوع وعمليات نقل الملكية الأخرى المنجزة بعوض، في الثمن المعبر عنه والتكاليف التي يمكن أن تضاف إليه؛

2° - فيما يخص المعاوضات، في قيمة الشيء المعاوض به الأكثر قيمة ؛

3° - فيما يخص قسمة الأموال المنقولة أو العقارية بين الشركاء في الملك أو الإرث أو الشركة، كيفما كان نوع القسمة، في المبلغ الصافي للأصول المرد قسمتها؛

4° - فيما يخص نقل الملكية بين الأحياء بغير عوض، في التقدير المصرح به من قبل الأطراف لقيمة الأموال الموهوبة، دون إسقاط التحملات.

غير أن الأساس الخاضع للضريبة يتكون:

- بالنسبة لنفس العمليات المتعلقة بالأصول التجارية، من قيمة السمعة التجارية وكذا الحق في الإيجار والأشياء المنقولة المرصدة لاستغلال هذا الأصل والبضائع المخزنة؛
- بالنسبة للتقويات بغير عوض، المتعلقة بحق الانتفاع وحق الرقبة، من القيمة المطابقة لكل منهما والمحسوبة على أساس القيمة التجارية للملكية الكاملة وتبعا لسن صاحب حق الانتفاع،

الفقرة الخامسة: وعاء الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات

أولاً: المركبات الخاضعة

تخضع للضريبة الخصوصية السنوية على المركبات، السيارات التي تسير على الطريق العمومية دون أن تكون متصلة بسكة حديدية و المستخدمة لنقل الأشخاص أو البضائع أو لجر المركبات المستعملة لنقل الأشخاص أو البضائع، على الطريق العمومية، والمسجلة في المغرب. وتخضع كذلك للضريبة الخصوصية السنوية على المركبات بنفس الشروط المذكورة أعلاه:

- مجموعات المركبات؛
- المركبات المتمفصلة المكونة من مركبة جارة ومقطورة أو نصف مقطورة؛
- الآلات الخاصة بالأشغال العمومية مع مراعاة مقتضيات المادة 5 - 260 بعده.
- غير أنه لا تدخل في نطاق تطبيق الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات:
- المركبات الفلاحية ذات محرك، بما فيها الجرارات؛
- الدراجات النارية ذات عجلتين المزودة أو غير المزودة بعربة جانبية والدراجات الثلاثية العجلات بمحرك والدراجات الرباعية العجلات بمحرك.

الإعفاءات المقررة

تعفى من الضريبة:

- العربات المعدة للنقل العمومي للأشخاص التي يقل أو يساوي مجموع وزنها مع الحمولة أو الحد الأقصى لوزنها مع الحمولة المجزأة 3.000 كيلوغرام 2 ؛
- سيارات الأجرة أو الطاكسيات المرخص لها بوجه قانوني؛
- العربات التي يتمتع ملاكها بامتيازات دبلوماسية، شريطة المعاملة بالمثل للدولة المغربية؛
- العربات المملوكة للجمعية المسماة "الهلال الأحمر"؛
- العربات المملوكة للتعاون الوطني؛

- العربات المستعملة التي يشتريها تجار السيارات الخاضعون للرسم المهني قصد عرضها للبيع، طوال الفترة الممتدة من تاريخ شرائها إلى تاريخ إعادة بيعها بشرط أن تكون مسجلة في أسماء التجار المذكورين وكذا العربات المسجلة في سلسلة W 18 ؛
- العربات المحجوزة قضائيا؛
- العربات في عداد التحف، كما هي معرفة بالمادة 81 من القانون رقم 05-52 المتعلق بمدونة السير على الطرق ؛

• العربات التالية المملوكة للدولة:

- سيارات الإسعاف والسيارات المجهزة بالمعدات الصحية ذات المحرك المثبتة عليها؛
- العربات المجهزة بمعدات مكافحة الحريق الثابتة 4 ؛
- سيارات التدخل التابعة للإدارة العامة للأمن الوطني و الدرك الملكي 5 والقوات المساعدة والوقاية المدنية باستثناء سيارات المصلحة المغلقة؛
- السيارات العسكرية باستثناء سيارات المصلحة المغلقة؛
- العربات المسجلة ضمن سلسلة "المغرب" و"سلسلة" ج"، التي يفوق مجموع وزنها مع الحمولة أو الحد الأقصى لوزنها مع الحمولة المجزأة 3.000 كيلوغرام 1 ؛
- العربات المملوكة لبنك المغرب، التي يفوق مجموع وزنها مع الحمولة أو الحد الأقصى لوزنها مع الحمولة المجزأة 3.000 كيلوغرام 1 رم المعدة لنقل الأموال و القيم
- العربات التي يفوق مجموع وزنها مع الحمولة أو الحد الأقصى لوزنها مع الحمولة المجزأة 3.000 كيلوغرام، التالية: 3
- العربات مشاريع الإسعاف والإحسان الخاصة الوارد بيانها في نص تنظيمي؛
- شاحنات تكوين وتدريب الأشخاص الراغبين في الحصول على رخصة السياقة.
- العربات ذات محرك كهربائي أو العربات ذات محرك مزدوج (كهربائي وح 4 ري)؛
- العربات المستعملة في النقل المزدوج المرخص لها بوجه قانوني التي يقل أو يساوي مجموع وزنها مع الحمولة أو الحد الأقصى لوزنها مع الحمولة المجزأة 03.00 كيلوغرام 5 رم

الفقرة السادسة: المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح

تحدث مساهمة اجتماعية للتضامن على الأرباح تتحملها الشركات باستثناء:

- الشركات المعفاة من الضريبة على الشركات بصفة ؛
- الشركات التي تزاوّل أنشطتها داخل المناطق الحرة للتصدير؛
- شركات الخدمات المكتسبة لصفة " القطب المالي للدار البيضاء " .

تصفية المساهمة وأسعارها

تحتسب المساهمة المذكورة على أساس نفس مبلغ الربح الصافي الذي يعتمد لاحتساب الضريبة على الشركات والذي يساوي أو يفوق أربعين مليون 40.000.000 درهم عن آخر سنة محاسبية مختتمة ويحدد سعر المساهمة في 2,5% من الربح الصافي المشار إليه في المادة 268 أعلاه.

التحصيل والمراقبة والمنازعات والجزاءات والتقاعد

تطبق أحكام التحصيل والمراقبة والمنازعات والجزاءات والتقاعد المنصوص عليها في هذه المدونة والمتعلقة بالضريبة على الشركات على المساهمة الاجتماعية للتضامن برسم الأرباح الصافية المحققة من طرف الشركات.

أما مدة التطبيق

تطبق المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح على الشركات برسم سنتي 2019 و

2020

الفقرة السابعة: المساهمة الاجتماعية للتضامن المطبقة على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى

معد للسكن الشخصي

الأشخاص الخاضعون للمساهمة

تحدث مساهمة اجتماعية للتضامن على العمليات المتعلقة بما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي والمنجز من طرف:

- الأشخاص الذاتيين الذين يشيّدون لأنفسهم مبنى معد للسكن الشخصي؛
- الشركات المدنية العقارية التي يؤسسها أفراد أسرة واحدة من أجل بناء وحدة سكنية معدة لسكنهم الشخصي؛
- التعاونيات السكنية المؤسسة والمزاولة عملها وفق التشريع الجاري به العمل التي تبني وحدات سكنية معدة للسكن الشخصي لفائدة المنخرطين فيها؛
- الجمعيات المؤسسة والمزاولة لعملها وفق التشريع الجاري به العمل والتي يكون هدفها بناء وحدات سكنية معدة للسكن الشخصي لأعضائها .

يحدد مبلغ المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد

للسكن الشخصي، لكل وحدة سكنية، حسب الجدول النسبي التالي:

المساحة المغطاة بالمتر المربع	السعر بالدرهم لكل متر مربع
تساوي أو تقل عن 300	معفاة
من 301 إلى 400	60
من 401 إلى 500	100
ما فوق 500	150

يُقصد بالوحدة السكنية، السكن غير القابل للقسمة الذي سلمت في شأنه رخصة للبناء.

الإقرار المتعلق بتكلفة البناء

يجب على الخاضعون للضريبة، باستثناء الأشخاص الذاتيين الذين يشيّدون لأنفسهم مبنى معد للسكن الشخصي لا تزيد مساحته المغطاة عن 300 متر مربع، أن يدلّوا لإدارة الضرائب بإقرار سنوي وفق نموذج تعدّه الإدارة، قبل انصرام شهر فبراير من كل سنة، ابتداء من تاريخ الشروع في الأشغال إلى غاية تاريخ الحصول على رخصة السكن.

يجب أن يرفق هذا الإقرار ببيان مفصل يتضمن المعلومات التالية:

- مرجع الفاتورة أو البيانات الحسابية إذا تم البناء في إطار صفقة عن طريق "المفاتيح في اليد"؛
- الإسم العائلي و الإسم الشخصي إذا كان المورد شخصا ذاتيا وعنوانه إذا كان شخصا اعتباريا ؛
- رقم التعريف الضريبي؛
- رقم التعريف الموحد للمقاول؛
- بيان السلع و الأعمال و الخدمات؛
- المبلغ دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة؛
- مبلغ الضريبة المدرج في الفاتورة؛
- طريقة الأداء و مراجعه.

الإقرار المتعلق بالمساهمة الاجتماعية

للتضامن

يجب على الأشخاص الخاضعين أن يدلّوا لدى قابض إدارة الضرائب التابع له موقع السكنى المبنية بالإقرار المتعلق بالمساهمة الاجتماعية للتضامن المطبقة على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي يحرر على أو وفق مطبوع نموذجي تعدّه الإدارة، يبين المساحة المغطاة بالمتر المربع وكذا مبلغ المساهمة المطابقة، مشفوعا بنسخة من:

- رخصة البناء؛
- رخصة السكن؛
- التصميم وكل وثيقة تبين المساحة المغطاة بالمتر المربع لكل وحدة سكنية فردية أو

الفقرة الثامنة: وعاء الرسم على عقود التأمين

العقود الخاضعة للرسم

تخضع للرسم على عقود التأمين عقود التأمين المبرمة من لدن مقاولات التأمين وإعادة التأمين وكذا جميع التصرفات التي يقتصر محلها على إنشاء العقود المذكورة أو تعديلها أو فسخها بالتراضي. ولا يفرض الرسم على:

- عقود التأمين على الحياة أو المعاشات العمرية المكتتبه من طرف أشخاص ليس لهم موطن ولا إقامة دائمة بالمغرب؛
- جميع عقود التأمين الأخرى عندما يكون الخطر واقعا بالخارج أو مرتبطا بمؤسسة صناعية أو تجارية أو فلاحية تقع بالخارج.

و إذا لم يكن هناك موقع مادي محقق أو علاقة محققة بمؤسسة صناعية أو تجارية أو فلاحية اعتبرت الأخطار واقعة في المكان الذي يتواجد به موطن المكتتب أو مؤسسته الرئيسية. وتطبق القاعدة نفسها فيما يتعلق بعقود إعادة التأمين التي تكون محلها العقود الآنفه الذكر.

غير أن عقود التأمين وإعادة التأمين المشار إليها أعلاه لا يمكن التمسك بها في المغرب لا في محرر عام ولا أمام القضاء أو أي سلطة رسمية إن لم تخضع سلفا لإجراءات التسجيل و التمبر، التي تنجز مقابل أداء مبلغ جزافي يمثل الواجبات المطبقة على الإجراءات المذكورة والذي يساوي نصف مبلغ الرسم على عقود التأمين الذي كان من المفترض أدائه بالنسبة لمبلغ الأقساط أو الأقساط الإضافية أو الاشتراكات التي لم يحل أجلها بعد.

وفيما يخص عقود إعادة التأمين لا يستوفى الرسم الج ا زفي في حالة التمسك بها تمسكا عاما إلا إذا لم يسبق أدائه على عقود التأمين الأصلية.

تعفى من الرسم:

- عقود التأمين ضد الأخطار الناجمة عن الحوادث أو الأمراض التي وقعت أثناء الشغل أو بسببه الجارية عليها أحكام القانون رقم 18.12 المتعلق بحوادث الشغل 2014 ؛
- عقود التأمين المبرمة مع أعضائها من لدن شركات أو صناديق التأمين التعاوني الفلاحي؛
- عقود التأمين عن أخطار الحرب؛

- المبالغ المدفوعة إلى الصندوق الوطني للتقاعد والتأمين ؛
- عمليات التأمين التي تغطي الأخطار الناجمة عن المرض والأمومة المكتتبة من قبل العمال المستقلين والأشخاص الذين يزاولون مهنة حرة أو جميع نشاطا غير مأجور.
- عمليات التأمين في حالة زواج أو ولادة ؛
- العمليات التي تقوم بها المقاولات بواسطة طلب الادخار بغرض تكوين رؤوس أموال والمتضمنة لتعهدات محددة مقابل دفعات فريدة أو دورية بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛
- عمليات التأمين التي يكون محلها اقتناء عقارات بواسطة تكوين إيرادات عمرية؛
- العمليات التي تقوم بها المقاولات بواسطة طلب الادخار بهدف جمع مبالغ يؤديها المؤمن لهم قصد رسملتها المشتركة مع إش ا ركههم في أرباح شركات أخرى تتولى المؤسسات الآنفه الذكر تدبيرها أو إدارتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛
- العمليات الارتقابية.

وعاء و تصفية الرسم على عقود التأمين

- يفرض الرسم على مبلغ الأقساط أو الأقساط الإضافية أو الاشتراكات.
- يصفى الرسم فيما يخص كل صنف من أصناف العقود باعتبار مجموع الأقساط أو الأقساط الإضافية أو الاشتراكات الحال أجلها خلال كل شهر، وذلك بعد خصم مبلغ الأقساط أو الأقساط الإضافية أو الاشتراكات المتعلقة بما يلي:
- عقود التأمين أو إعادة التأمين التي يكون محلها الأخطار ؛
 - عقود إعادة التأمين في حالة ما إذا قام المؤمن الأول بأداء الرسم؛
 - عقود التأمين التي تثبت مقاولات التأمين وإعادة التأمين أو وسطاء التأمين عدم استيفائها وذلك بسبب فسخ هذه العقود أو إبطالها. غير أنه، لا يقبل خصم الأقساط أو الأقساط الإضافية أو الاشتراكات إلا خلال الثلاثة أشهر الموالية لشهر حلول أجلها؛
 - عقود التأمين البحري، في حالة إرجاعها إلى المؤمن له تنفيذا لشروط عقود تعطل البواخر؛
 - عقود التأمين على الحريق، في حالة إرجاعها تبعا لتسوية المخزونات.

تعريف الرسم

تحدد تعريفه الرسم على عقود التأمين كما يلي:

1. تخضع للرسم بنسبة % 7 عمليات تأمين هياكل السفن وعمليات التأمين ضد أخطار المسؤولية المدنية الناجمة عن استعمال الناقلات البحرية والنهرية بما فيها مسؤولية الناقل والدفاع والطعون.

2. تخضع للرسم بنسبة % 10 عمليات التأمين المؤقت في حالة الوفاة المكتتبه لفائدة المؤسسات المقرضة.

3. تخضع للرسم بنسبة %: 14 :

- عمليات التأمين ضد أخطار الائتمان بما فيها عمليات التأمين ضد أخطار المسؤولية المدنية الخاضعة لنفس القواعد التقنية؛
- عمليات تأمين هياكل العربات البرية وعمليات التأمين ضد أخطار المسؤولية المدنية عن استعمال العربات البرية ذات محرك بما فيها مسؤولية الناقل والدفاع والطعون؛
- عمليات تأمين هياكل المركبات الجوية وعمليات التأمين ضد أخطار المسؤولية المدنية الناجمة عن استعمال المركبات الجوية بما فيها مسؤولية الناقل والدفاع والطعون؛
- عمليات الإسعاف؛
- عمليات التأمين ضد أخطار الإصابات البدنية غير المندرجة في الأخطار المبينة أعلاه، وضد أخطار الزمانة والمرض؛
- عمليات التأمين ضد الحريق والعوامل الطبيعية؛
- عمليات التأمين ضد أخطار المسؤولية المدنية غير المشار إليها في "أ" و"ب" و
- عمليات التأمين ضد الخسائر الناتجة عن البرد؛
- عمليات التأمين ضد أخطار موت الماشية؛
- عمليات التأمين ضد جميع الأخطار غير المندرجة في الأخطار المبينة أعلاه، والتي تمارسها مقاولات التأمين وإعادة التأمين بصورة اعتيادية؛
- عمليات إعادة التأمين أيا كان نوعها او لمتعلقة بالعمليات المشار إليه

الفرع الثالث : تحديد وسائل الوصول للمادة الضريبية

إن الإدارة الضريبية هي التي تطالب بالضريبة وعلى هذا الأساس يجب عليها أن تثبت وجود مادة الضريبة وحجم هذه المادة لكي يتسنى لها أن تطالب بالضريبة، إلا أن تنوع وتعدد المادة الضريبة جعل الإثبات مستعصيا على الإدارة بمفردها. ولهذا، وجدت طرق غير مباشرة لهذا الإثبات، كالتقدير حسب المؤشرات الخارجية وبالأخص مشاركة المكلف بالضريبة في تقدير مادة هذه الأخيرة وهو ما يسمى بالتصريح المراقب.

الفقرة الأولى: التصريح المراقب أو المساهمة في الإقرار بالمادة الضريبية

التصريح المراقب أو الإقرار بالمادة الضريبية هو أن يتقدم المكلف للإدارة الضريبية بتصريح يضمنه وجود مادة الضريبة ومبلغها وجميع العناصر الضرورية لحسابها، الوضع العائلي، التكاليف التي يمكن طرحها..

وتعتمد هذه الطريقة على النية الحسنة للمكلف وصدقه وشعوره الوطني. كما تحتفظ الإدارة الضريبية بحق مراقبة التصريح ويمنع عليها الطعن فيه ما لم تتوفر على دلائل تثبت صحة ما تزعمه، فالمراقبة التي تقوم بها إدارة الضريبة ضرورية سواء لمحاربة الغش الضريبي أو لإثباته.

وإلى جانب التصريح الذي يقدمه المكلف نفسه، هناك التصريح الذي يتقدم به أشخاص غير المكلفين بالمبالغ التي يكونوا قد دفعوها للمكلفين، كأن يصرح رب العمل بمبالغ الأجور التي يدفعها للمستخدمين أو أن يصرح الناشر بالمبالغ التي يدفعها كحقوق تأليف للكتاب..

أولاً: الإقرار بالضريبة على الدخل

على مستوى الضريبة على الدخل يتحدث الباب 5 عن الإقرار في المواد من 78 إلى 85 :

- المادة . 78 الإقرار بالهوية الضريبية ؛
- المادة . 79 الإقرار بالمرتبات والأجور ؛
- المادة . 80 الواجبات المفروضة على المشغلين والمدينين بالإيرادات ؛
- المادة . 81 الإقرار بالمعاشات والتعويضات الأخرى المدفوعة في شكل رأس مال أو إيراد ؛
- المادة . 82 الإقرار السنوي بمجموع الدخل ؛
- المادة . 83 الإقرار بالأرباح العقارية ؛
- المادة . 84 الإقرار بالأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة ؛
- المادة . 85 الإقرار الواجب الادلاء به في حالة مغادرة المغرب أو في حالة الوفاة ؛
- المادة . 86 الإعفاء من الإدلاء بالإقرار السنوي بمجموع الدخل.

لكن، وبالرجوع للقسم الخامس من المدونة المتعلق بالمقتضيات المشتركة نجده يضع عدة التزامات أخرى تهم الإقرار الضريبي تتعلق ب:

• التصريح بالتأسيس

يجب على الخاضعين للضريبة سواء كانت مفروضة عليهم الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية أو كانوا معفيين أن يوجهوا تصريحاً بالتأسيس وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموه مقابل وصل إلى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية بالمغرب أو موطنهم الضريبي، وذلك داخل أجل لا يزيد على ثلاثين (30) يوماً من تاريخ التأسيس أو بداية النشاط ؛

• الإقرار بتحويل المقر الاجتماعي أو تغيير الإقامة

يجب على المنشآت سواء كانت خاضعة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أو للضريبة على القيمة المضافة أو معفاة منها أن تشعر مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليها في الأصل برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو تسليم هذه الرسالة مقابل وصل أو من خلال وضع إقرار وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة في حالات تحويل مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية الموجودة بالمغرب أو تغيير مكان مؤسستها الرئيسية أو موطنها الضريبي؛

• الإقرار بتوقف المنشأة عن مزاولة نشاطها أو بيعها أو اندماجها أو انقسامها أو تحويلها؛

يجب على كل مقاوله تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية أن تقدم إقرارا بذلك لدى مصلحة الوعاء الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة. ويترتب عن عدم تقديم الإقرار المذكور لدى مصلحة الوعاء الضريبي عدم مواجهة إدارة الضرائب بسقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية.

• الإقرار المتعلق بالمكافآت المدفوعة للغير

يجب على كل منشأة تزاوّل نشاطا في المغرب بما في ذلك الشركات غير المقيمة التي اختارت الضريبة الجزائية، عندما تمنح لأشخاص خاضعين للرسم المهني أو للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أتعابا أو عمولات أو أجور سمسة أو مكافآت أخرى من نفس النوع أو تخفيضات أو إرجاعات منحت بعد تحرير الفاتورات، أن تدلي بإقرار يتعلق بالمبالغ المدرجة في المحاسبة خلال السنة المحاسبية السابقة فيما يخص المكافآت الآتية الذكر...

• الإقرار بعوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها

يجب على الخاضعين للضريبة الذين يدفعون أو يضعون رهن الإشارة أو يقيّدون في الحساب عوائد الأسهم و حصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها وأرباح مؤسسات الشركات غير المقيمة المنصوص عليها بالمادة 13 أعلاه، أن يوجهوا قبل فاتح أبريل من كل سنة في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموها مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية بالمغرب الإقرار بالعوائد المشار إليها أعلاه محررا على أو وفق مطبوع تعدّه الإدارة؛

• الإقرار بالحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت

يجب على الخاضعين للضريبة الذين يتولون دفع الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المشار إليها في المادة 14 أعلاه، أو يضعونها رهن الإشارة أو يقيّدونها في الحساب أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموها مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية بالمغرب قبل فاتح أبريل من كل سنة إقرارا بالحاصلات المشار إليها أعلاه محررا على أو وفق مطبوع نموذجي تعدّه الإدارة؛

• الإقرار بالمكافآت المدفوعة لأشخاص غير مقيمين

يجب على الخاضعين للضريبة الذين يقيمون بالمغرب أو يزاولون مهنة فيه ويدفعون إلى أشخاص غير مقيمين مكافآت من المكافآت المبينة في المادة 15 أعلاه، أو يقومون بدور في دفعها، أن يقدموا حين الإدلاء بالإقرار المتعلق بالحصول المفروضة عليها الضريبة أو بمجموع دخلهم، إقرارا

خاصا بالمكافآت المدفوعة للأشخاص غير المقيمين أو الموضوعة رهن إشارتهم أو المقيدة في حساباتهم؛

الإقرار الإلكتروني

يجوز للخاضعين للضريبة أن يدلوا إلى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية¹⁹⁹.

الإعفاء من الإقرار قانون مالية 2016:

المادة 86-. الإعفاء من الإدلاء بالإقرار السنوي بمجموع الدخل

«لا يلزم و 74 أعلاه :

1° -

2° -

3° - من المادة 73 - II أعلاه :

4° - الخاضعون للضريبة المتوفرون فقط على دخول مهنية محددة حسب نظام الربح الجزافي والمفروضة عليهم الضريبة وفق الربح الأدنى المنصوص عليه في المادة 42 أعلاه والذين يقل أو يساوي مبلغ الضريبة الأصلية المترتب عليهم والمتعلقة بهذا الربح عن خمسة آلاف (5.000) درهم.

«يطبق هذا الإعفاء ابتداء من السنة الموالية للسنة التي تم خلالها إصدار الضريبة المذكورة. غير أنه بالنسبة للخاضعين للضريبة الجدد، فإن هذا الإعفاء لا يطبق إلا ابتداء من السنة الثانية الموالية لسنة بداية النشاط.

199 Télédéclaration et télépaiement de l'IS, l'IR et la TVA : Les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 10 millions de dirhams hors TVA, ainsi que les contribuables exerçant des professions libérales dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 1.000.000 de dirhams, sont tenus d'effectuer, par procédés électronique, les déclarations et les paiements prévus en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée.

S'agissant des professions libérales concernées, elles comprennent les :

- Avocats, notaires, experts-comptables, comptables ;
- Architectes, métresseurs-vérificateurs, géomètres, topographes, ingénieurs conseils, conseillers juridiques et fiscaux, conseils et experts en toute matière, coachs, décorateurs, assureurs, courtiers ou intermédiaires d'assurances, interprètes, traducteurs ;
- Médecins, médecins en toute spécialité, exploitants des cliniques, maisons de santé ou de traitement, masseurs kinésithérapeutes, exploitants de laboratoires d'analyses médicales et vétérinaires

ثانيا: الإقرار بالضريبة على الشركات

استنادا للمادة 20 من المدونة الإقرار بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة على الشركات وبرقم الأعمال يكون وفق الما يلي:

أولا: عموم الشركات:

يجب على الشركات سواء أكانت خاضعة للضريبة على الشركات أم معفاة منها، باستثناء الشركات غير المقيمة المشار إليها في II و III من هذه المادة، 1 أن توجه إلى مفتش الضرائب التابع له مقر الشركة الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، إقرارا بحصيلتها الخاضعة للضريبة محررا على أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة وذلك خلال الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ اختتام كل سنة محاسبية.

يتضمن هذا الإقرار المراجع المتعلقة بالأداءات المنجزة عملا بأحكام المادتين 169 و 170 أدناه ويجب أن يكون مرفقا بالأوراق الملحقة المحددة قائمتها بنص تنظيمي وبيان للمبيعات عن كل زبون باعتماد رقم التعريف الموحد للمقاولة و وفق نموذج تعدده الإدارة .

يجب بالإضافة إلى ذلك على الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري وغير المسعرة ببورصة القيم المشار إليها في المادة 61- II أدناه، أن ترفق بإقاررها المتعلق بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة القائمة المتضمنة أسماء جميع حائزي أسهمها أو حصص المشاركة فيها كما هي محددة في المادة 83 أدناه.

ثانيا: الشركات غير المقيمة

يجب على الشركات غير المقيمة المفروضة عليها الضريبة جزافيا عملا بأحكام المادة 16 أعلاه أن تدلي، قبل فاتح أبريل من كل سنة، بإقرار يتعلق برقم أعمالها يحزر على أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة ويتضمن، بالإضافة إلى عنوانها التجاري، طبيعة نشاطها والمكان الذي توجد فيه مؤسستها الرئيسية بالمغرب، البيانات التالية:

-الإسم والعنوان التجاري لزبنائها بالمغرب ومهنتهم أو طبيعة نشاطهم وعناوينهم؛

-مبلغ كل صفقة من الصفقات الجاري تنفيذها؛

-مجموع المبالغ المقبوضة فيما يتعلق بكل صفقة خلال السنة المدنية السابقة مع التمييز بين

التسبيقات المالية والمبالغ المقبوضة المطابقة لأشغال سبق أن كانت محل بيانات حسابية نهائية؛

-مجموع المبالغ المحصل في شأنها على إذن بالتحويل من مكتب الصرف مع بيان المراجع

المتعلقة بهذا الإذن؛

-المراجع المتعلقة بدفع الضريبة المستحقة.

ثالثا: الشركات غير المقيمة، التي لا تتوفر على مقر بالمغرب،

يجب على الشركات غير المقيمة، التي لا تتوفر على مقر بالمغرب، أن تدلي بإقرار بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة برسم زائد القيمة الناتج عن تفويطات القيم المنقولة المحققة بالمغرب، يحرر وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة.

يجب أن يودع هذا الإقرار خلال الثلاثين (30) يوما الموالية للشهر الذي تمت فيه التفويطات المذكورة.

يجب على الشركات أن ترفق بكل إقرار بحصيلة بدون ربح أو بعجز، بيانا يحرر في أو وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة وموقعا من لدن الممثل القانوني للشركة المعنية يوضح مصدر العجز أو الحصيلة بدون ربح المصرح بهما، وذلك تحت طائلة تطبيق أحكام المادة 198 المكررة أدناه.1

الفقرة الثانية: سلطات الإدارة تجاه إقرارات الملزمين

بالرجوع لتقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي عن النظام الجبائي لسنة 2011 والصادر سنة 2012، نجده يؤكد أن النظام الضريبي المغربي **يرتكز أساسا على التصريح**، فالملزم ينجز تصريحه ويعمل على تصفيته ويؤدي الضريبة على مسؤوليته.

إن هذا النظام الذي يتضمن إمكانات الخطأ، النقصان ولا يمكنه الحد من محاولات الغش، هذا ناهيك عن اختلاف التأويلات الناجم عن تباين الأوضاع التي تنشأ عن تطبيق المقتضيات الجبائية.

إن هذا الأمر هو الذي حفز المشرع على منح الإدارة الجبائية حق مراقبة هذه التصريحات. فالمراقبة الجبائية هي المقابل المنطقي والموضوعي للنظام التصريحي.

أولا: سلطات الإدارة في ما يخص الإقرار:

يعترف القانون الجبائي للإدارة الجبائية ببعض الحقوق إزاء تصريح الملزم، حقوق بحكم طبيعتها ونطاقها تسعى إلى تسهيل الرقابة الجبائية:

- **حق المراقبة؛**
 - **حق المعاينة؛**
 - **الاطلاع على الوثائق²⁰⁰؛**
 - **امتياز الأولوية.**
- بالمقابل، فالإدارة الجبائية تتوفر أيضا على:
- **سلطة التقدير؛**
 - **حق مراقبة الأسعار والتصريحات التقريبية.**

²⁰⁰ قانون مالية 2016 جاء بعدة جزاءات تهم الإقرار كغرامة 500 درهم عن كل إقرار ناقص إذا لم يكن للعناصر الناقصة أو المتضاربة تأثير على أساس الضريبة أو تحصيلها كما أن جاء بغرامة تهديدية يومية قدرها 500 درهم في حدود 50 ألف درهم على الأشخاص الذين لا يدلون بالمعلومات المطلوبة داخل الأجل والشروط المنصوص عليها في المادة 214

هكذا، وبالرجوع للمادة 210 من المدونة نجدها تتحدث عن حق المراقبة المخول للإدارة:

تراقب إدارة الضرائب الإقرارات والعقود المستعملة لفرض الضرائب و الواجبات و الرسوم. لهذه الغاية يجب على الخاضعين للضريبة أشخاصا طبيعيين أو معنويين أن يدلوا بجميع الإثباتات الضرورية ويقدموا جميع الوثائق المحاسبية إلى المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب المتوفرين على الأقل على رتبة مفتش مساعد والمعتمدين للقيام بمراقبة الضرائب. في حالة عدم تقديم جزء من الوثائق المحاسبية وأوراق الإثبات المنصوص عليها ضمن النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل خلال فحص سنة محاسبية معينة، يدعى الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه لتقديم هذه الأوراق والوثائق داخل أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسلم طلب تقديم الأوراق والوثائق المذكورة، و يمكن تمديد هذا الأجل إلى نهاية فترة المراقبة.

حق المعاينة:

لإدارة الضريبة كذلك الحق في إجراء معاينة يمكن بمقتضاه أن تطلب من الخاضعين للضريبة المذكورين أعلاه، تقديم الفاتورات والدفاتر والسجلات و الوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

يمارس حق المعاينة مباشرة بعد تسليم الإشعار بها من طرف المأمورين المحلفين المعتمدين المشار إليهم أعلاه.

يجب أن يتضمن الإشعار بالمعاينة الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز المعاينة و إخبار الخاضع للضريبة بممارسة هذا الحق.

يجوز للمأمورين المذكورين أعلاه أن يطلبوا الحصول على نسخ منجزة بكل الوسائل وكيفما كانت طريقة تحرير الوثائق المتعلقة بالعمليات التي نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير الفاتورات.

فحص المحاسبة:

إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل.

تقدم الوثائق المحاسبية بحسب الحالة في محل الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للخاضعين للضريبة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعنيين إلى أعوان إدارة الضرائب الذين يتحققون من صحة البيانات المحاسبية والإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة ويتأكدون، في عين المكان، من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول. إذا كانت المحاسبة ممسوكة بوسائل الإعلاميات أو كانت الوثائق محفوظة في مكروفيشات فإن المراقبة تشمل جميع المعلومات و المعطيات و المعالجات الإعلامية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين الحاصلات المحاسبية أو الخاضعة للضريبة وفي إعداد الإقرارات بالضريبة و كذا الوثائق المتعلقة بتحليل المعطيات و برمجتها و تنفيذ المعالجات.

حق الإطلاع و تبادل المعلومات:

تنص المدونة في مادتها 214 على:

أولاً: يجوز لإدارة الضرائب كي تتمكن من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تقيدها في ربط ومراقبة الضرائب و الواجبات و الرسوم المستحقة على الغير، أن تطلب الإطلاع على:

1. الأصل أو تسليم النسخ على حامل المغناطيسي أو على ورق لما يلي:

أ - وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني؛

ب - السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل و كذا جميع العقود والمحركات و السجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب و الواجبات و الرسوم.

غير أن حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي.

2. سجلات التضمين التي يمسكها القضاة المكلفين بالتوثيق.

يمارس حق الإطلاع بآماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعنيين أو مؤسساتهم الرئيسية، ما عدا إذا قدم المعنيون بالأمر المعلومات كتابة أو سلموا الوثائق مقابل إيصال لمأموري إدارة الضرائب.

تقدم المعلومات والوثائق المشار إليها أعلاه إلى مأموري إدارة الضرائب المحلفين الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مساعد.

يجب أن تقدم طلبات الإطلاع المشار إليها أعلاه كتابة.

ثانيا: يجوز لإدارة الضرائب أن تطلب الإطلاع على المعلومات لدى إدارات الضرائب التابعة للدول التي أبرمت مع المغرب اتفاقيات لتفادي ازدواجية فرض الضرائب على الدخل.

ثالثا: بالنسبة للعمليات المحققة مع منشآت توجد خارج المغرب، يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب من المنشأة الخاضعة للضريبة بالمغرب الإدلاء بالمعلومات والوثائق المتعلقة بما يلي:

- طبيعة العلاقات التي تربط المنشأة الخاضعة للضريبة بالمغرب بالمنشآت المتواجدة خارج المغرب؛

- طبيعة الخدمات المقدمة أو المنتجات التي تم تسويقها؛
- طريقة تحديد أثمان العمليات المحققة بين هذه المنشآت والعناصر التي تثبتها؛
- أنظمة وأسعار فرض الضريبة على المنشآت المتواجدة خارج المغرب.

ثانيا: تقييم عمليات الإقرار

بالرجوع لتقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2011 عن المديرية العامة للضرائب، نجده

يبيد عدة ملاحظات تهم الإقرار، خاصة ما يتعلق منها بممارسة الإقرار المنقوص:

"يصرح جل الملمزمين بنتائج سلبية أو بأرباح ضئيلة وذلك خلال عدة سنوات متتالية، ولا يؤدون بالتالي إلا الحد الأدنى للضريبة. وتعتبر هذه الممارسة مقلقة، خصوصا وأنها لا تشكل عاملا أساسيا يؤخذ بعين الاعتبار أثناء برمجة مهام المراقبة الضريبية. تشكل نقائص نظم التدبير داخل الإدارة العامة للضرائب عامل ضعف لا يسمح بتصحيح الاختلالات التي تعرفها الإقرارات.

من أجل توضيح ذلك، افتحص المجلس الأعلى للحسابات بعض الإقرارات الخاصة ببعض المهن الحرة بالدار البيضاء وخلص إلى ما يلي:

- نسبة مرتفعة من الإقرارات تصرح بنتائج سلبية تناقض الوضعية الاقتصادية للأنشطة التي تدخل في إطارها؛

- اللجوء إلى تخفيض رقم المعاملات : من خلال إجراء مقارنة بين إقرارات بعض الملمزمين وبيانات الأتعاب المدفوعة لهم من طرف الأغيار، تبين وجود عوائد مهمة غير مصرح بها.

ورغم أن الإدارة العامة للضرائب تتوفر على معلومات تخول معرفة مستوى رقم المعاملات الحقيقي لبعض الملمزمين؛ فإن هذه المعلومات لا تستغل، قصد مراجعة الإقرارات إلا نادرا.

الفقرة الثالثة: التقدير الجزافي للمادة الضريبية

تكتفي الدولة حسب هذه الطريقة بتقدير تقريبي للمادة الضريبية تقوم به انطلاقاً من معطيات لها صلة وطيدة بهذه الأخيرة. وهذه المعطيات تتعرف عليها الدولة سواء بواسطة القانون وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني، أو يمنحها إياها المكلف نفسه وهذا ما يسمى بالجزاف الشخصي أو اللين. والملاحظ أن هذا التقدير لا تقوم به إدارة الضريبة بمفردها وإنما تقوم به بمشاركة المكلف. في حالة الجزاف الشخصي، يكون تقدير مادة الضريبة نتيجة تداول أو معاملة بين الإدارة والشخص وهذا ما دفع البعض إلى تسميته بالتعاقدي أو الاتفاقي. ويمكن أن يكون الجزاف إلزامياً أو إختياريًا. في حالة الجزاف الاختياري يمكن للمكلف أن يقدر المادة الضريبية بطريقة الجزاف أو بطريقة التقدير الحقيقي.

مثال من الضريبة على الشركات:

نجد أن أساس فرض الضريبة الجزافية يعتمد تجاه الشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات أشغال أو بناء أو تركيب حيث تختار، حين إيداع الإقرار وبعد إبرام كل صفقة، الخضوع للضريبة الجزافية على مجموع مبلغ الصفقة.

سعر ومبالغ الضريبة الجزافية

يحدد سعر ومبالغ الضريبة الجزافية كما يلي:

- 8 % دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، من مبلغ الصفقات كما هي محددة في المادة 16 أعلاه فيما يخص الشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات الأشغال أو البناء أو التركيب والتي اختارت الضريبة الجزافية.

يترتب على دفع الضريبة على الشركات بهذا السعر الإبراء من الضريبة المحجوزة في المنبع المنصوص

عليها في المادة 4 أعلاه؛

- مقابل القيمة بالدرهم لمبلغ خمسة وعشرين ألف (25.000) دولار أمريكي في السنة، بناء على اختيار، (مع الإبراء من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح والدخول بالنسبة للبنوك الحرة؛ Offshore)

بالرجوع للمذكرة التقديمية لقانون المالية 2014 نجدها تعلن عن مراجعة قواعد تحديد الربح

الجزافي الخاصة بالضريبة على الدخل.

"تعتبر مراجعة قواعد تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة في مجال الدخول المهنية، لا سيما نظام الربح الجزافي، إحدى الاقتراحات المنبثقة عن أشغال المناظرة الوطنية حول الجبايات والهادفة إلى تحسين هذا النظام فيما يتعلق بالمردودية والعدالة والشفافية وهكذا، يقترح:

- إقرار التزامات محاسبية مخففة بالنسبة للملزمين الخاضعين للضريبة حسب نظام الربح الجزافي؛

ويهدف هذا الاقتراح إلى إلزام كل الخاضعين للضريبة حسب نظام الربح الجزافي بمسك سجل مؤشر عليه من طرف مسؤول بمصلحة الوعاء، تسجل فيه كل المبالغ المدفوعة برسم المشتريات معززة بوثائق الإثبات وكذا المبالغ المتعلقة بالمبيعات.

- تعزيز المراقبة على العمليات المنجزة من طرف الخاضعين لنظام الربح الجزافي من خلال فحص السجل المشار إليه أعلاه، وتمديد حق المراقبة ليشمل هذه العمليات؛

أولاً: طرق تدخل الإدارة

يمكن أن تتدخل الإدارة الضريبية حسب إحدى الطريقتين التاليتين:

- إما أن تتدخل الإدارة لتقدير المادة الضريبية انطلاقاً من معطيات يقدمها لها المكلف، وهذه الطريقة تعتبر عادية؛
- وإما أن تتدخل لتقدير المادة الضريبية من تلقاء نفسها، انطلاقاً من الوسائل القانونية المخولة لها. ولكن هذا التدخل لا يقع عادة إلا إذا رفض المكلف المشاركة في تقدير المادة ولم يقم بواجباته إزاء الإدارة الضريبية كعدم تقديمه لمحاسبته أو تقديمه لمحاسبة ناقصة، أو عدم تصريحه ببعض المداخل..

في هذا الإطار، نصت المدونة في مادتها 213 على سلطة الإدارة التقديرية إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة ضريبية إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة. آنذاك يجوز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها.

ويعد من الإخلالات الجسيمة:

1. عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقاً لأحكام المادة 145 أعلاه؛
2. انعدام الجرود المقررة في المادة الآتفة الذكر؛
3. إخفاء بعض الأثرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك ؛
4. الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الجسيمة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات؛
5. انعدام أوراق الإثبات الذي يجرّد المحاسبة من كل قيمة إثباتية ؛
6. عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الخاضع للضريبة لها ؛
7. إدراج عمليات صورية في المحاسبة.

وإذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من الإخلالات الجسيمة المبينة أعلاه ،لا يجوز للإدارة أن تعيد النظر في المحاسبة المذكورة وتعيد تقدير رقم المعاملات إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها.

من جانب آخر، تضيف المدونة:

- إذا كانت لمنشأة علاقات تبعية مباشرة أو غير مباشرة بمؤسسات توجد بالمغرب أو خارجه، فإن الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة إلى هذه الأخيرة، إما بالزيادة في أثمان الشراء أو البيع أو تخفيضها وإما بأية وسيلة أخرى، تضاف إلى الحصيلة الخاضعة للضريبة أو رقم المعاملات الواردة في الإقرار أو إليهما معا وللقيام بهذا التصحيح، تحدد الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة كما هو مبين أعلاه عن طريق المقارنة مع أرباح المنشآت المماثلة لها أو عن طريق التقدير المباشر بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لدى الإدارة.
- إذا تبين أن أهمية بعض النفقات التي التزمت بها أو تحملتها في الخارج المنشآت الأجنبية المزاولة لنشاط دائم في المغرب غير مثبتة، جاز للإدارة حصر مبلغها أو تقدير أساس فرض الضريبة على المنشآت عن طريق مقارنتها بمنشآت مماثلة لها أو عن طريق التقدير المباشر بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لديها.
- يتم التصحيح الناتج عن تطبيق أحكام هذه المادة حسب الحالة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 220 أو 221 أعلاه.

ثانيا: تقييم عمليات فرض الضريبة من طرف الإدارة

في هذا الإطار، لابد من الإشارة إلى الملاحظات التي أبداه المجلس الأعلى للحسابات في تقريره السنوي 2011 عن المديرية العامة للضرائب خاصة ما يتعلق منها بمحدودية عملية فرض الضريبة بصورة تلقائية:

- لا تعتمد مصالح الضرائب إلى فرض الضريبة على الملتزمين المتمصلين، وإذا قامت بذلك، فإن الأمر يتم بصفة متأخرة، وعموما عند إقتراب أجل التقادم. إضافة إلى ذلك، لا يعتمد فرض الضريبة تلقائيا إلا نادرا على إجراء تقاطعات قد تقيد في تقدير قيمة الضريبة غير المصرح بها. ويتم تبني الحد الأدنى للضريبة كقاعدة شبه عامة بالنسبة لكل السنوات المالية التي لم يطلها التقادم.

- خلال افتتاح عملية فرض الضريبة بصورة تلقائية، لوحظ أن العديد من الملتزمين الخاضعين للضريبة على الدخل لا يتم إخضاعهم لذلك نظرا لعدم إقرارهم بالدخل. بالإضافة إلى ذلك، فإن الملتزمين الذين لا يصرحون خلال أربع سنوات متتالية يتم اعتبارهم في عداد الذين توقفوا عن مزاولة أنشطتهم ويتم بالتالي استبعادهم من عملية فرض الضريبة. وتنطبق

نفس الملاحظة على الضريبة على الشركات، حيث يبقى عدد عمليات فرض الضريبة بصورة تلقائية ضعيفا؛

- بالمقارنة مع عدد الملزمين الذين لا يدلون بإقراراتهم. فإن الشركات المسماة الجثث والتي قد تمثل ما يقارب 40 % من العدد الإجمالي لا تفرض عليها الضريبة بصورة تلقائية إطلاقا. و يمكن أن يحدث ألا تخضع شركات تزاوّل نشاطها للضريبة بالرغم من عدم إدلائها بإقراراتها.

ثالثا: التقدير حسب المؤشرات الخارجية

طريقة التقدير هذه تركز على تقدير المادة الضريبية حسب بعض المؤشرات الخارجية التي يسهل إثبات وجودها والتي ليست لها بالضرورة علاقة مباشرة مع مادة الضريبة.

هذه الطريقة بما أنها تقريبية وتعسفية فهي غير عادلة وهذا ما يفسر أنها لا تطبق الآن غالبا إلا في الدول النامية على أن استعمالها في الدول المتقدمة يبقى تكميليا.

جدير بالذكر، أنه وفي إطار محاربة الغش الضريبي والسعي نحو الشفافية وعقلنة السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، عملت الإدارة الضريبية على اعتماد ونشر قوائم مرجعية لأسعار المعاملات العقارية والمعايير المعتمدة لاحتساب الواجبات والرسوم حيث تُطبّق هذه الأسعار المرجعية على كافة عمليات بيع الأملاك العقارية المعدة للسكنى، كما أنها توفر للمواطنين نفس مستوى المعلومات الذي تتوفر عليه الإدارة وذلك من أجل تحسين مناخ الثقة.

ويتعلق الأمر بأسعار متوسطة معتمدة في احتساب الواجبات والرسوم ولا تعتبر بأي شكل من الأشكال تقييما مباشرا لأي ملك عقاري.

وهي بذلك تشكل خطوة مهمة في عملية تعزيز الضمانات الممنوحة للمواطنين. وسيتم تحيين معطيات هذه المراجع بشكل دوري بناء على تطور السوق العقاري.

المبحث الثاني: عمليات ربط وتصفية الضريبة

إن تحديد مبلغ الضريبة يقتضي ضبط وعائها والتحقق من الواقعة المنشئة للضريبة وزمانها والعمل على تصنيفها بحسب القواعد القانونية، ثم العمل على ربطها وتصنيفتها بإعمال الاستثناءات، الإسقاطات والتشخيصات التي تطل نظامها المرجعي لإخضاعها فيما بعد لعمليات حسابية تروم تطبيق السعر الذي تخضع له الضريبة والتخفيضات التي تطل مبلغها.

الفرع الأول: مفهوم تصفية الضريبة وتطبيقاته الأساسية

عندما تحدد مادة الضريبة وتقدر يجب حساب المبلغ الذي يجب على المكلف أن يؤديه للضريبة. وتجري عملية الحساب هذه بتطبيق مجموعة من القواعد على مادة الضريبة.

الفقرة الأولى: تصفية الضرائب الأساسية للدولة

أولاً : تصفية الضريبة على الدخل

بالنسبة للضريبة على الدخل، تهتم تصفية الضريبة:

• تحديد المدة المفروضة عليها الضريبة

تفرض الضريبة على الدخل كل سنة على مجموع الدخل الذي حصل عليه الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة.

غير أن الضريبة المتعلقة بالأجور والدخول **المعتبرة في حكمها** المشار إليها في المادة 22 تفرض خلال سنة تملكها مع مراعاة التسوية، إن اقتضى الحال، على أساس الدخل الإجمالي.

• تحديد مكان فرض الضريبة

تفرض الضريبة في مكان الموطن الضريبي للخاضع 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 يوماً الموالية لتاريخ التغيير.

عند عدم القيام بذلك، تفرض الضريبة للخاضع ويتم تبليغه في آخر عنوان معروف له.

ثانيا: تصفية الضريبة على الشركات

بالنسبة للضريبة على الشركات، تهم تصفية الضريبة:

- ضبط فترة فرض الضريبة (السنة المحاسبية 12 شهر)؛
- مكان فرض الضريبة حيث تفرض الضريبة على الشركات بالنسبة إلى مجموع حاصلاتها وأرباحها ودخولها في المكان الذي يوجد به مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب؛

ثالثا: تصفية الضريبة على القيمة المضافة:

بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد، فالمادة 122 من المدونة تنص على أن الضريبة تصفى الضريبة وتستوفى وتثبت المخالفات ويعاقب عليها وتجرى المتابعات وتقام الدعاوى ويتم بحثها والحكم فيها كما هو الشأن فيما يتعلق بالرسوم الجمركية من لدن المحاكم المختصة في هذا الميدان. توزع حصيلة الغرامات والمصالحات كما هو الشأن فيما يتعلق بالرسوم الجمركية.

رابعا: تصفية واجبات التسجيل:

تطبق واجبات التسجيل على العقود والتصريحات الخاضعة إجباريا للتسجيل، حسب أسباب الاتفاقات والالتزامات المترتبة عنها. كما تخضع لنفس الأحكام العقود العرفية المقدمة إراديا لاستيفاء هذا الإجراء.

إذا كان نفس العقد يتضمن عدة اتفاقات مستمدة من بعضها أو مرتبطة ببعضها ببعض، لا يستوفى إلا الواجب المطبق على الاتفاق المستحق عليه الأداء الأعلى.

غير أنه إذا تضمن عقد ما عدة مقتضيات مستقلة عن بعضها، وجب فرض واجب خاص على كل مقتضى منها بحسب طبيعته.

إذا كان عقد نقل ملكية أو حق انتفاع يتضمن في آن واحد منقولات وعقارات، فإن الواجب يستوفى عن مجموع الثمن بحسب النسبة المقررة للعقارات.

غير أنه إذا حدد ثمن خاص فيما يرجع للأموال المنقولة، وكانت هذه الأخيرة قد تم تحديد قيمتها وبيانها بصورة كافية في العقد، وجب تطبيق النسبة الخاصة بكل صنف من أصناف تلك الأموال.

خامسا: تصفية الضريبة على المركبات

تمتد فترة فرض الضريبة من فاتح يناير إلى 31 ديسمبر من كل سنة ويجب أداء الضريبة في شهر يناير من كل سنة جبائية، تحت طائلة الج ا زوات المنصوص عليها في المادة 208 أعلاه. غير أنه، فيما يخص المركبات 2 التي تم الش ر عو في استعمالها خلال السنة، يجب أداء الضريبة خلال الثلاثين يوما الموالية لتاريخ 3 وصل إيداع ملف الحصول على البطاقة الرمادية، الذي يثبت بوضع المصالح المختصة التابعة لمركز تسجيل السيارات طابعا مؤرخا على الوصل المذكور.

وكذلك الشأن فيما يخص الناقلات التي لم تبقى خلال فترة فرض الضريبة في وضعية تخولها الانتفاع بالإعفاء من الضريبة

الفقرة الثانية: تصفية الضرائب الترابية المدبرة من طرف المديرية العامة للضرائب

على المستوى الترابي، تقوم المديرية العامة للضرائب، إلى جانب تدبير وتحصيل ضرائب الدولة، بتدبير ثلاث ضرائب لصالح الجماعات الترابية وهي الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية.

أولاً: تصفية الرسم المهني

يفرض الرسم المهني في المكان الذي توجد به المحلات والمنشآت المهنية الخاضعة للرسم. ويتعين على الأشخاص الذين لا يتوفرون على محلات أو منشآت مهنية تحديد موطن ضريبي. و يستحقّ الرسم عن السنة بكاملها باعتبار الأحوال الموجودة في شهر يناير. غير أنه يستحق الرسم عن السنة بكاملها كيفما كان الوقت الذي ابتدأت فيه العمليات من طرف الملزمين الذين لا يمكن أن تزاوّل عملياتهم بحكم طبيعتها إلا في فترة معينة من السنة. ويخضع الملزمون الذين يشرعون في مزاولة نشاط مهني جديد بعد شهر يناير للرسم المهني ابتداء من فاتح يناير من السنة المالية لسنة انصرام الإعفاء الخماسي.

يفرض الرسم على الاستثمارات الإضافية المنجزة خلال الاستغلال وبعد شهر يناير عن طريق اقتناء أراضي ومباني كيفما كان نوعها وإضافة بنايات ومعدات وأدوات جديدة ابتداء من فاتح يناير من السنة المالية لسنة انصرام الإعفاء الخماسي.

ولا يؤخذ بعين الاعتبار كلّ نقصان في العناصر الخاضعة للرسم بعد شهر يناير إلا ابتداء من فاتح يناير من السنة المالية. كما لا تخضع للرسم المعدات المستعملة المقتناة بعد شهر يناير إلا ابتداء من فاتح يناير من السنة المالية لسنة اقتنائها. أما في حالة التوقف الكلي للنشاط المهني خلال السنة، فيستحقّ الرسم عن السنة بكاملها إلا إذا كان إغلاق المؤسسات والمتاجر والدكاكين والورشات ناتجا عن وفاة أو تصفية قضائية أو نزع ملكية أو الإفراغ وفي هذه الحالة، تترتب الحقوق عن المدة السابقة والشهر الجاري. وفي حالة العطالة الجزئية أو الكلية لمؤسسة طيلة سنة مدنية، يمكن للملزم الحصول على تخفيض أو إبراء من الرسم المهني.

ثانيا: تصفية رسم السكن

يفرض الرسم سنويا بموقع العقارات الخاضعة للرسم مع مراعاة مكوناتها والأغراض المخصصة لها في تاريخ الإحصاء .إلا أنه إذا لم يتم إحصاء عقار خلال سنة معينة، لأي سبب من الأسباب، يفرض رسم السكن المتعلق به على أساس آخر رسم تم إصداره.

إذا كان العقار متواجدا بمحطات صيفية أو شتوية أو بمحطة استشفاء بالمياه المعدنية، فرض عليه الرسم ولو كان غير مشغول. ولا يمكن إثبات الشغور إلا وفق المدونة العامة للضرائب.

وعندما يكون العقار موضوع تغيير الملكية، يصدر الرسم في اسم المالك الجديد ابتداء من السنة الموالية -إما بناء على الإقرار المنصوص عليه بالمادة 30 من القانون رقم 47 - 06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، أو بناء على الإقرار بالدخل الإجمالي المنصوص عليه بالمدونة العامة للضرائب، وإما على أساس الوقائع التي تعاينها لجنة الإحصاء.

إذا كان المحل شاغرا عند تاريخ الإحصاء إما لإدخال إصلاحات كبيرة عليه وإما لعزم مالكة بيعه أو إيجاره، يفرض الرسم بالنسبة لسنة الشغور. إلا أنه يمكن للملزم أن يحصل على إبراء من الرسم بسبب الشغور وفق الشروط المنصوص عليها بالمادتين 31 و 161 من القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

إذا كان الشغور محل شك، جاز للجنة الإحصاء أو لمفتش الضرائب الذي هو عضو فيها استدعاء الملزم وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 152 من القانون رقم 47 - 06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية من أجل إثبات الشغور.

ويتعين على الملزم الحضور إلى المصلحة المحلية للضرائب، أو أن يرسل جوابه بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل وذلك خلال أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم الاستدعاء.

ويثبت الشغور بجميع وسائل الإثبات المتاحة للملزم ولاسيما:

- الحالة التي توجد عليها الأماكن أو ترحيل جميع المنقولات أو وجود الهيئات الحرفية المكلفة بالإصلاح داخلها، إذا تعلق الأمر بمحل في طور الإصلاح ؛
- إزالة عدادى الماء والكهرباء، إذا تعلق الأمر بمحل في طور التخصيص لغرض من الأغراض.

ثالثاً: تصفية رسم الخدمات الجماعية

يفرض رسم الخدمات الجماعية، فيما يتعلق بالعقارات الخاضعة لرسم السكن وللرسم المهني، بما فيها تلك المعفاة بصفة دائمة أو مؤقتة، على أساس القيمة الإيجارية المعتمدة لاحتساب الرسمين المذكورين . كما يفرض هذا الرسم، فيما يخص العقارات غير الخاضعة لرسم السكن، إما على أساس مبلغ إيجارها الإجمالي عندما يتعلق الأمر بعقارات مؤجرة أو على أساس قيمتها الإيجارية عندما تكون موضوعة رهن إشارة الغير دون مقابل.

الفرع الثاني: تحديد السعر الضريبي

تتعدد الأساليب المتبعة لتحديد سعر الضريبة، فقد يتم تحديد السعر انطلاقاً من توزيع الناتج المتوقع من جباية ضريبة معينة على شرائح الملزمين كما قد يتم تحديد السعر بشكل مسبق استناداً لسعر محدد سلفاً وفق توقعات ودراسات تسعيرية. لهذا، تتباين تقنيات وخصائص كل طريقة على حدة استناداً لتوجهات السياسة الجبائية مما ينعكس على التشكيلات السعرية المعتمدة.

الفقرة الأولى: السعر بالقسمة والتوزيع والسعر عبر التحديد المسبق

أولاً: السعر بالقسمة أو بالتوزيع

يعتبر أسلوب القسمة والتوزيع من الطرق العتيقة لتحديد سعر الضريبة حيث يتم التحديد المسبق للمنتج المنتظر للضريبة ليتم توزيعه على مختلف الأوعية ومن ثم على مختلف الملزمين²⁰¹.

هكذا، يحدد المشرع الناتج الإجمالي المتوقع من الضريبة دون أن يحدد هو نفسه سعر الضريبة، ثم يوزع المبلغ الذي يتم حسابه بين الملزمين، ليتم تحصيله حسب مقدراتهم الإسهامية. وهذا التوزيع يكون عادة جغرافياً أو إدارياً، بحيث إن المشرع يوزع الضريبة بين العمالات ثم في إطار كل عمالة بين الدوائر وفي إطار كل دائرة بين الجماعات... وداخل كل أصغر وحدة إدارية يقع التوزيع حسب المكلفين. وقد يتم التوزيع بحسب المهن، وفي هذه الحالة يقع التوزيع حسب المجموعات الاقتصادية الكبرى فلاحية، تجارة، مهن حرة، مأجورين... وداخل كل مهنة يقع التوزيع إلى أن يصل المكلف.

201 Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARVHESSOU, droit fiscal général, Dalloz, 2005, p.12

ثانياً: التحديد المسبق لسعر الضريبة:

إن تحديد المشرع لسعر الضريبة يجعل الناتج الإجمالي لهذه الضريبة رهينا بالأساس الضريبي، إذ إن مبلغ الضريبة يرتبط بحجم المادة الضريبية، كما أن هذا الناتج لا يعرف بصفة نهائية إلا بعد استيفاء تحصيل الضريبة. بهذا الشكل يغدو سعر الضريبة سببا محددًا وليس نتيجة ومحصلة.

لهذا، فإن اعتماد هذه الطريقة في التحديد المسبق لسعر الضريبة، يتعين أن يستند لدراسات مسبقة للوعاء الضريبي وللوقعة التي تنشئ دينها الضريبي والعمل على مقارنة سعرها وتوقعات المداخل التي ينتظر أن تدرها وربطها بالغاية من العملية التضريرية برمتها.

إن التحديد المسبق لسعر الضريبة يجعل ناتجها خاضعا للتقلبات المادية للوعاء، تبعا لسلوكات الملتزمين وكذا للظرفية الاقتصادية؛ غير إنه من جانب آخر، يكفل الحماية القانونية للملتزم الذي يعرف مسبقا السعر الذي يخضع له وبالتالي يتوفر على هامش من الحرية يمكنه من التكيف معه وأخذه بعين الاعتبار في أنشطته الاقتصادية والاجتماعية²⁰².

202 Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARVHESSOU, droit fiscal général, Dalloz, 2005, p.12

الفقرة الثانية: تعدد تشكيلات الأسعار المعتمدة

أولاً: الخاصة والأسعار بحسب القيمة

نتحدث عن سعر خاص للضريبة عندما يتم التعبير عنه في شكل وحدات نقدية بالنسبة لكل وحدة وعائية وهذا من مثل المساهمة الاجتماعية للتضامن على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي عن كل متر مربع كما يظهر من خلال الجدول المالي لقانون مالية 2016.

« المادة 275- التصفية و السعر »	
« يحدد مبلغ المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على ما يسلمه « الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي، لكل وحدة « سكنية، حسب الجدول النسبي التالي :	
المساحة المغطاة بالمتر المربع	السعر بالدرهم لكل متر مربع
تساوي أو تقل عن 300	معفاة
من 301 إلى 400	60
من 401 إلى 500	100
ما فوق 500	150

ورغم فعالية وبساطة هذا النظام الضريبي، إلا أنه يبقى غير عادل وغير معقول من الناحية الاقتصادية، لأنه يضغط على المنتجات الجيدة داخل السوق والتي تدمج في ثمن تسويقها نفس القيمة التي ستدمجها المنتجات الغالية والرديئة.

أما السعر بحسب القيمة، فهو يعكس التوجه المعاصر للتشريعات الضريبية والتي غالبا ما تعبر عنه بنسبة معينة بالنظر للوعاء. هكذا فالضريبة على النفقة تعتمد هذا الأسلوب، حيث السعر العادي للضريبة على القيمة المضافة هو 10 و 20 في المئة²⁰³.

ثالثاً: الأسعار النسبية والأسعار التصاعدية

يمكن أن يكون سعر المادة الضريبية نسبيا كما يمكن أن يكون تدرجيا.

203 Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARVHESSOU, droit fiscal général, Dalloz, 2005, p.12

فالضريبة النسبية تطبق بسعر ثابت مهما كان مبلغ المادة الضريبية أو الأساس الضريبي. فمهما كانت قيمة وحجم الوعاء الضريبي؛ فإن العبء الضريبي لا يتغير لأن السعر يبقى مستقرا. بتعبير آخر، فإن تغير منتج الضريبة يبقى رهينا فقط بحجم ذلك الوعاء²⁰⁴.

أما الضريبة بالسعر التصاعدي، فالسعر فيها يتغير بتغير المادة الضريبية فيرتفع بارتفاع الوعاء. غالبا ما يعتمد السعر التصاعدي تصنيفا شرائحيا، أي أن التعريفات تأخذ شكل جدول بمعدلات تصاعدية، حيث يقسم الوعاء إلى طبقات متدرجة بسعر ملازم لكل شريحة على حدة سعر يرتفع بالمرور من الشريحة الدنيا إلى التي تعلوها. مثال هذا الأمر الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل وكذا الجدول التصاعدي الذي تم إقراره مؤخرا عبر قانون مالية 2016 بالنسبة للضريبة على الشركات.

تجد الضريبة التصاعدية مبررها من خلال مبدأ مفاده أنه، بعد استيفاء الحاجيات الحيوية، ترصد مداخل الملزم لحاجيات أخرى ثانوية تقتضي طبيعتها تضريبا أشد وطأة. بهذا فهي تعبر عن اختيار سياسي تزداد أهميته بتنامي الفارق بين دخول الملزمين.

تاريخيا، اقترحت الضريبة التصاعدية من طرف فولتير في القرن 18 واعتمدت في الضريبة على الدخل بفرنسا سنة 1908، ولقيت استنكارا كبيرا حيث اعتبرها البعض سرقة وقرصنة، بل هناك من شبهها بفيروس تسلل للتنظيم الاجتماعي لينخره. حاليا توصف هذه الضريبة من طرف المهتمين بالمجال الضريبي بضريبة المواطن بامتياز. وكل إصلاح ضريبي لا يركز على الجباية المباشرة والتصاعدية، خاصة على مستوى الدخل لن يكون إصلاحا يخدم العدالة الضريبية.

من وجهة نظر اقتصادية، نعاين إشكالين للتصاعدية:

- ما هو الحد الأعلى للسعر الذي يمكن الوصول إليه؟
- ألا يمكن أن تفضي الضريبة التصاعدية إلى نتيجة عكسية هي الإعراض عن العمل؟

204 Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARVHESSOU, droit fiscal général, Dalloz, 2005, p.12

الفرع الثالث: أسعار الضرائب الأساسية

الفقرة الأولى: سعر الضريبة على الدخل

بالنسبة لسعر الضريبة على الدخل فيتمثل في:

1. جدول حساب الضريبة

يحدد على النحو التالي جدول حساب الضريبة على الدخل:

- شريحة الدخل إلى غاية 30.000 درهم معفاة من الضريبة؛
- 10% بالنسبة لشريحة الدخل من 30.001 إلى 50.000 درهم؛
- 20% بالنسبة لشريحة الدخل من 50.001 إلى 60.000 درهم؛
- 30% بالنسبة لشريحة الدخل من 60.001 إلى 80.000 درهم؛
- 34% بالنسبة لشريحة الدخل من 80.001 إلى 180.000 درهم؛
- 38% بالنسبة لما زاد على ذلك.

2. وهناك أسعار خاصة تتراوح ما بين: 10 و 15 و 17 و 20 و 30 في المئة.

الفقرة الثانية: سعر الضريبة على الشركات

بداية، نذكر بالنظام المرجعي لسعر الضريبة على الشركات:

يتمحور النظام الضريبي المرجعي الحالي للضريبة على الشركات حول النسب المرجعية والقاعدة الجبائية التالية

● جدول حساب الضريبة على الشركات؛ ● 8% من المبلغ دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للصفقات التي تنجزها الشركات غير المقيمة فيما يخص عقود الأشغال والبناء أو التركيب والتي اختارت النظام الضريبي الجزائي؛ ● 10% من مبلغ المنتوجات الخامة، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، التي يحصل عليها الأشخاص الذاتيون أو المعنويون غير مقيمين؛ ● 15% من مبلغ عائدات الأسهم والحصص والدخول المشابهة؛ ● 20% من المبلغ، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، المحصل من منتوجات الاستثمارات ذات الدخل الثابت.	النسب المرجعية
● نقل العجز؛ ● الاهتلاك العادي.	القاعدة الضريبية

هكذا، بالنسبة للضريبة على الشركات فسعر الضريبة يتمثل في :

1. السعر العادي للضريبة على الشركات

👉 تطور السعر العادي للضريبة

كان السعر العادي للضريبة على الشركات يحدد كما يلي:

○ 30 %

○ 37 % فيما يخص مؤسسات الائتمان والهيئات المعتمدة في حكمها وبنك المغرب

وصندوق الإيداع والتدبير وشركات التأمين وإعادة التأمين.

بمقتضى قانون المالية لسنة 2016، تم الانتقال من السعر النسبي الثابت نحو اعتماد أسعار

نسبية تصاعدية بحسب صافي الدخل الذي تحققه الشركة كما يلي²⁰⁵:

السعر المطبق	مبلغ الربح الصافي بالدرهم
10 في المئة	يساوي أو يقل عن 300 000 درهم
20 في المئة	من 300 001 إلى 1 000 000 درهم
30 في المئة	من 1 001 000 إلى 5 000 000 درهم
31 في المئة	ما فوق 5 000 000 درهم

205 قانون المالية 2016، ظهير شريف رقم 1.15.150 صادر 19 دجنبر 2015 بتنفيذ قانون المالية رقم 70.15 للسنة المالية 2016 الجريدة الرسمية عدد 6423 بتاريخ 21 دجنبر 2015.

غير إنه بمقتضى قانون مالية 2018²⁰⁶ تم إدخال ثلاث متغيرات أساسية على هذا الجدول:

- أولا: اعتماد الأسعار التصاعدية²⁰⁷؛

- ثانيا: حذف الشريحة الثالثة ذات سعر 30 في المئة؛

- ثالثا: خفض مبلغ الربح الصافي للشريحة الأخيرة حيث أصبح سعر 31 في المئة مطبقا على صافي الربح الذي يفوق مليون درهم.

👉 تشكيلة السعر العادي للضريبة 2020

بمقتضى المادة السادسة من قانون مالية 2020، تم تعديل هذه المقتضيات كما يلي:

تحتسب الضريبة على الشركات كما يلي:

ألف - **بالأسعار التصاعدية** المبينة في الجدول التالي:

السعر	مبلغ الربح الصافي (بالدرهم)
10% ³	- يقل أو يساوي 300.000
20% ⁴	- من 300.001 إلى 1.000.000
31%	- يفوق 1.000.000

غير أن السعر المطبق على الشريحة التي يفوق فيها مبلغ الربح الصافي مليون 1.000.000 درهم يحدد في 20% بالنسبة لمجموعة من المنشآت من قبيل المنشآت الفندقية ومؤسسات التشغيل السياحي، المنشآت المنجمية، المنشآت الحرفية، المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني الشركات الرياضية المحددة، المنعشين المستغلات، الشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات داخل أو خارج المنصات الصناعية المندمجة المخصصة لهذه.

ويخفض سعر الجدول من 31% إلى 28% بالنسبة للشركات التي تزاول نشاطا صناعيا، باستثناء تلك التي يساوي أو يفوق ربحها الصافي مائة مليون 100.000.000 درهم. ويراد بالنشاط الصناعي كل نشاط يتمثل في تصنيع أو تحويل الأموال المنقولة المادية بشكل مباشر بواسطة آليات تقنية أو معدات أو أدوات يكتسي دورها طابعا أساسيا في هذا النشاط.

206 تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018

207 Le barème progressif ne concerne que les taux prévus à l'article 19- I- A du CGI, il n'est donc pas applicable aux contribuables soumis aux taux réduits prévus au paragraphe II de l'article 19 du dudit code (17,50% et 10%).

خصوصية البنوك وشركات التأمين وإعادة التأمين

بالنسبة لهذه الفئات، وبعد أن تم تخفيض سعر 39,6% إلى 37% بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008، فقد احتفظت قوانين المالية الموالية على سعر 37% المفروض على البنوك وشركات التأمين وإعادة التأمين وهو الأمر الذي لم يطرأ عليه أي تغيير برسم قانون مالية 2020.

يراد بمقاولات التأمين وإعادة التأمين في مدلول هذه المدونة، مقاولات التأمين وإعادة التأمين ومقاولات التأمين وإعادة التأمين التكافلي وكذا صناديق التأمين التكافلي وصناديق إعادة التأمين التكافلي²⁰⁸.

2. الأسعار النوعية للضريبة²⁰⁹.

يحدد السعر النوعي للضريبة على الشركات في 15 % :

- فيما يخص المنشآت التي تزاوّل نشاطها في مناطق التسريع الصناعي، فيما بعد مدة الخمس (5) سنوات المحاسبية المعفاة ؛
- فيما يخص شركات الخدمات المكتسبة لصفة « القطب المالي للدار البيضاء » طبقاً للنصوص التشريعية و التنظيمية الجاري بها العمل، فيما بعد مدة الخمس (5) سنوات المحاسبية المعفاة.

3. سعر ومبالغ الضريبة الجزافية.

يحدد سعر ومبالغ الضريبة الجزافية كما يلي:

- ✓ 8 % دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، من مبلغ الصفقات كما هي محددة في المادة 16 أعلاه فيما يخص الشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات الأشغال أو البناء أو التركيب والتي اختارت الضريبة الجزافية.
- يترتب على دفع الضريبة على الشركات بهذا السعر الإبراء من الضريبة المحجوزة في المنبع المنصوص عليها في المادة 4 أعلاه؛

4. أسعار الضريبة المحجوزة في المنبع.

²⁰⁸ تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020
²⁰⁹ تم تغيير عنوان هذا البند بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020

تحدد أسعار الضريبة على الشركات المحجوزة في المنبع كما يلي:

• 10 % :

مبلغ عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها المبينة في المادة 13 أعلاه؛
المبالغ الإجمالية، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، المقبوضة من لدن الأشخاص
الذاتيين أو

المعنويين غير المقيمين والمبينة في المادة 15 أعلاه ؛

• 20 % :

دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، من مبلغ الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل
الثابت المشار إليها في المادة 14 أعلاه وعائدات شهادات الصكوك²¹⁰.

• 15 %

من مبلغ عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها.

²¹⁰ تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018

الفقرة الثالثة: سعر الضريبة على القيمة المضافة

بداية، نذكر بالنظام المرجعي للضريبة على القيمة المضافة:

يتميز النظام الضريبي المرجعي الحالي للضريبة على القيمة المضافة بازدواجية النسبة والتي تحدد مميزاته كالتالي:

النسب المرجعية	• 10%؛ • 20%.
العتبات المرجعية	• عتبة 500 000 درهم مطبقة على المصنعين ومقدمي الخدمات؛ • عتبة 2 000 000 درهم مطبقة على التجار من خلال عمليات البيع والتوزيع.
العمليات الخاصة	• إعفاء عمليات التصدير من الضريبة على القيمة المضافة؛ • إعفاء عمليات النقل الدولي من الضريبة على القيمة المضافة.

بالنسبة لسعر الضريبة على القيمة المضافة، اعتمدت المدونة تركيبة متعددة الأسعار سواء على العمليات والمنتجات المشمولة **بالضريبة في الداخل** أو تلك المفروضة عليها الضريبة **حين الاستيراد**. السعر العادي هو 20 % بينما الأسعار المخفضة هي 7% و 10% و 14% فهو:

• السعر العادي :

○ يحدد السعر العادي للضريبة على القيمة المضافة على الداخل أو حين

الاستيراد في بنسبة 20 %.

• الأسعار المخفضة:

○ 7 % مع الحق في الخصم أو من غير حق في الخصم ويطبق على:

- مجموع عمليات البيع والتسليم المتعلقة بعدد من المنتجات كالماء وكراء عدادات الماء والكهرباء، المنتجات الصيدلانية والأدوات المدرسية، السكر، مصبرات السردين، الصابون المنزلي، مسحوق الحليب، السيارة الاقتصادية ومواد صنعها .. ؛

▪ مجموع عمليات استيراد المنتجات السالفة طبقا للمادة 121.

○ 10 % مع الحق في الخصم أو من غير حق في الخصم وتهم:

- مجموعة من الخدمات المتعلقة بالإيواء والمطعمة والاصطياف والترفيه؛
- العديد من المواد والمنتجات كالأرز والمعجنات والسخانات الشمسية والزيوت والغازات والمنتجات والمعدات والأدوات لأغراض فلاحية؛
- مجموعة من العمليات المتعلقة بالبنوك والائتمان وكذا عمولات الصرف؛
- عمليات التمويل المنجزة في إطار عقود:

✓ المراجعة "و" السلم "و" الاستصناع ؛

✓ "إجارة منتهية بالتمليك" بالنسبة لاقتناء السكن الشخصي من طرف أشخاص ذاتيين.

- المعاملات المتعلقة بالقيم المنقولة التي تقوم بها شركات البورصة ؛
- العمليات المتعلقة بالأسهم وحصص المشاركة الصادرة عن الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛

أيضا، يشمل سعر 10 % عمليات الاستيراد التي تهتم:

- المنتجات التي يشملها هذا السعر على الداخل التي تم ذكرها؛
- فيما يخص الزيوت السائلة الغذائية باستثناء زيت النخيل، مصفاة كانت أو غير مصفاة وكذا البذور والفواكه الزيتية والزيوت النباتية المستعملة لصنع الزيوت السائلة الغذائية المذكورة؛
- استيراد الذرة و الشعير؛
- فيما يخص الكسب وكذا الأغذية البسيطة كالنفائيات واللباب وحثالة الشعير والتبن وقشور الصويا وبقايا وألياف الذرة وتقل الشمندر الجاف والبرسيم المجفف و النخالة المكثلة، المعدة لتغذية البهائم والدواجن؛
- فيما يخص المحركات المخصصة لم ا ركب الصيد البحري.

○ **14 % مع الحق في الخصم أو من دونه وتهتم سواء في الداخل أو حين**

الاستيراد المنتجات التالية:

الزبدة باستثناء الزبدة ذات الصنع التقليدي وكذا عمليات نقل المسافرين والبضائع باستثناء عمليات النقل السككي، الطاقة الكهربائية، الخدمات المؤداة عن كل عون أو وسيط أو سمسار، نظرا للعقود التي يقدمها لمقاولات التأمين.

معلوم أنه طبقا لقانون مالية 2020 **فالقائمة الواجب اعتبارها** لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد هي قيمة البضاعة أو المادة المعتمدة أو المحتمل اعتمادها لأجل وضع وعاء الرسوم الجمركية مضافا إليها مبلغ الرسوم عن الدخول أو الضرائب المفروضة أو الممكن فرضها على البضائع المستوردة ماعدا الضريبة على القيمة المضافة نفسها.

نصت المادة 123 على مجموعة الإعفاءات مضمنة في 57 بندا تشمل

الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد والتي تشمل:

- مجموعة من السلع والمواد والمنتجات والتجهيزات والمعدات والأدوية والكتب وورق الجرائد وكذا تلك التي تقوم باستيرادها بعينها مؤسسات وعصب وجهات مشغلة في المجال الصحي، الديني، الاجتماعي، البيئي؛
- الذهب الصافي في سبائك أو قضبان، النقود المتداولة بصفة قانونية وكذا جميع المعادن الثمينة المعدة للعمليات التي ينجزها بنك المغرب لحسابه الخاص؛
- منتجات الصيد البحري المغربي والحيوانات الحية الأصلية من أنواع الخيول والأبقار والأغنام وكذا الماعز والجمال والنعام وبيض النعام المعد للحضن؛
- السلع والبضائع التي تمولها أو تسلمها جميع الأطراف المانحة أجنبية أو وطنية على شكل هبة إلى الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العامة وجمعيات المنفعة العامة التي تهتم بالأوضاع الاجتماعية والصحية للأشخاص المعاقين أو الموجودين في وضعية صعبة؛
- السلع والبضائع التي تمولها أو تسلمها الحكومات الأجنبية أو المنظمات الدولية في نطاق التعاون الدولي كهبة للدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العامة والجمعيات المنفعة العامة؛
- السلع والبضائع التي يسلمها أو يمولها 3 الاتحاد الأوروبي على شكل هبة.
- الإرساليات الموجهة إلى السفراء والمصالح الدبلوماسية والقنصلية وإلى الأعضاء الأجانب في المنظمات الدولية التي لها مقر بالمغرب؛
- السلع والتجهيزات الرياضية المعدة لتسليمها على سبيل الهبة إلى الجامعات الرياضية أو إلى الجامعة الوطنية للرياضة المدرسية أو إلى الجامعة الوطنية للرياضات الجامعية؛
- المعدات والتجهيزات والآلات العسكرية والأسلحة والذخيرة وكذا أجزاء وقطاع الغيار واللوازم الخاصة بها المستوردة من طرف إدارة الدفاع الوطني والإدارات المكلفة بالأمن العام ؛
- طائرات النقل التجاري الجوي الدولي المنتظم وكذا التجهيزات وقطع الغيار لإصلاحها؛
- القطارات والتجهيزات السككية لنقل المسافرين والبضائع والسفن مهما كانت حمولتها المستخدمة للصيد البحري المراكب البحرية والسفن والمراكب والبواخر والزوارق التي تستطيع بوسائلها الخاصة أن تكون وسيلة للنقل في البحر وتقوم بملاحة بحرية بوجه خاص.

الفقرة الرابعة: أسعار واجبات التسجيل

بالنسبة تعريفه واجبات التسجيل فتنقسم لواجبات نسبية، واجب ثابت وحد أدنى:

○ الواجبات النسبية و الحد الأدنى للاستخلاص (المادة 133):

تطبق بأسعار نسبية على مجموعة من العقود وعقود الرهن والمصالحات والصكوك والبوعات والمعاملات والمحركات والاتفاقات والمخالفات بنسب مئوية تتراوح ما بين 6 و 3 و 1.5 و 1 في المئة مع إقرار عدد من الشروط للاستفادة من النسب المخفضة حسب المادة 134. لا يجوز استيفاء أقل من 100 درهم فيما يخص تسجيل المحركات والتقويات الخاضعة للواجبات النسبية المنصوص عليها بهذه المادة. ويرفع هذا المبلغ إلى 1.000 درهم بالنسبة لعقود تأسيس الشركات أو المجموعات ذات النفع الاقتصادي، وكذا الزيادة في رأسمالها.

○ الواجب الثابت:

تخضع للتسجيل مقابل الواجب الثابت المحدد في ألف (1.000) درهم ثلاث عمليات تهم: تأسيس الشركات أو المجموعات ذات النفع الاقتصادي الزيادة في رأسمالها بسقف محدد، عمليات التحويل المساهمة وعمليات تحويل الذمة المالية.

تخضع للتسجيل مقابل الواجب الثابت المحدد في مائتي (200) درهم والمحددة بالمادة 135 الفقرة في 17 بند 2: مجموعة من العقود والحقوق والتصريحات والتقويات وعقود التأسيس والبيع واقتكاف الرهون والوصايا وعقود التبرع وكذا عقود الوعد بالبيع أو بالشراء المحررة من طرف الموثقين أو العدول أو المحامين المقبولين للترافع أمام محكمة النقض وكذا المحركات المثبتة لمبالغ مدفوعة في إطار هذه العقود.

المبحث الثالث: استخلاص أداء أو تحصيل الضريبة

يتعلق الأمر بدفع ما بذمة الملمزم للخرينة العمومية. هذا التحصيل منظم بقواعد تختلف باختلاف الضرائب غير إن قاسمها المشترك هو تدخل محاسب عمومي لتدبير مجموع هذا المسلسل. فأداء الضريبة غالبا ما يتم بمبادرة من الإدارة إذ استنادا للإقرار الذي يتقدم به الملمزم تعتمد الإدارة الضريبية إلى ربط وتصفية الضريبة ثم تعمل على إشعاره بالتضريب.

وقد يكون الأداء بشكل طوعي عندما يضع القانون على عاتق الملمزم التزاما بربط وتصفية الضريبة. كما أنه في بعض الحالات قد يتم تحصيل الدين الضريبي من طرف الغير الذي يتولى العمل عبر الاقتطاع من المنبع²¹¹.

الضريبة أداء نقدي ذو صفة نهائية موجه لتغطية التحملات العمومية. فالضريبة ليست أداءا عينيا أو خدمة شخصية، وهي أداء ذو صفة إبرائية ونهائية، ذلك أن الدولة لا تقوم بإرجاع المبالغ التي يدفعها المواطنون في شكل ضرائب. لكونها موجهة لتغطية التحملات العمومية.

يتم تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم والديون الأخرى التي يتكلف قابض إدارة الضرائب بها طبقا للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل وفق الشروط والإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم 97-15 ماي بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

وتجبر الحصيلة الجبائية والدخل الخاضع للضريبة ورقم الأعمال والمبالغ والقيم المعتمدة كأساس لحساب الضريبة أو الرسم إلى الدراهم العشر العليا، ويجبر مبلغ كل دفعة إلى الدرهم الأعلى.

ولتحصيل الضرائب والواجبات والرسوم والديون الأخرى، تتمتع الخزينة بامتياز عام على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها الخاضع للضريبة أينما وجدت ويتم تطبيق الامتياز وفق الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 97.15 السالف الذكر.

يمكن للخاضعين للضريبة أن يؤدوا مبلغ الضريبة والدفعات المنصوص عليها في هذه المدونة لدى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية.

تكون للأداءات الإلكترونية نفس الآثار القانونية والدفعات المنصوص عليها في هذه المدونة.

211 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal général, 5ème édition, DALLOZ 2005 P. 12.

الفرع الأول: طرق الأداء للضريبة

الفقرة الأولى: الأداء الفوري والحقوق المثبتة

إذا ما نظرنا إلى المدة التي يمكن أن تفصل الواقعة المنشئة للضريبة عن الاستخلاص الفعلي لهذه الأخيرة، نجد بأن الاستخلاص يمكن أن يتم بإحدى الطريقتين التاليتين:

- إما أن تطلب الإدارة الضريبية من المكلف الأداء فور حدوث الواقعة المنشئة للضريبة أو على الأصح فور تعرفها على هذه الواقعة كالحقوق الجمركية، حيث يطلب الأداء عند حدوث الواقعة المنشئة التي هي عبور الحدود حيث نتحدث عن الأداء الفوري؛
- وإما أن تترك للمكلف فترة معينة للأداء، تميز ما بين الواقعة المنشئة للضريبة والأداء الفعلي فترة تختلف باختلاف الضرائب، وفي هذه الحالة نتحدث عن الحقوق المثبتة.

الفقرة الثانية: الأداء من المكلف والأداء من طرف الغير

يمكن أن يقع أداء الضريبة من طرف المكلف وهذا هو المبدأ، ذلك أن المكلف نفسه هو الذي يؤدي عادة للمحاسب المختص بالضريبة المترتبة عليه. ولكن يمكن أن يقع الأداء في بعض الحالات من طرف الغير، كان يتم **الحجز عند المنبع من طرف دافع لأجر أو راتب أو ربح أو فائدة، ففي هذه الحالة يقوم هذا الشخص الثالث بحساب الضريبة ودفعها إلى الخزينة دونما تدخل للمكلف. فالمشغل وقبل أداء الأجر أو الراتب أن يقوم بحساب مبلغ الضريبة ودفعه إلى الخزينة.**

الفقرة الثالثة: الأداء الطوعي والأداء الإجباري

يقع أداء الضريبة عادة بمحض إرادة المكلف دونما لجوء إلى القوة، إلا أن المكلف في حالة عدم قيامه بواجباته إزاء الإدارة الضريبية، يمكن أن يجد نفسه مضطرا لأن يؤدي الضريبة قهرا. في هذا الصدد، لابد من الإشارة إلى ملاحظات المجلس الأعلى للحسابات في تقريره السنوي 2011 عن المديرية العامة للضرائب، بالنسبة للتحصيل. لقد أوصى المجلس الأعلى للحسابات بما يلي:

- وضع منظومة إدارية تضمن الأداء المناسب والفعال لمهمة التحصيل ؛
- دعم القدرات المهنية واستقلالية المحاسبين العموميين المكلفين بمهمة التحصيل؛
- وضع نظام معلوماتي لتدبير وظيفة التحصيل مع التنسيق مع الخزينة العامة للمملكة؛
- التتبع واتخاذ الإجراءات لتحصيل الباقي استخلاصه وتجنب تقادم الديون العمومية؛
- الحرص على صدق ودقة الوضعيات المحاسبية وتصفية حساب المداخل الواجب تصنيفها.

الفرع الثاني : تقنيات الأداء أو التحصيل

الفقرة الأولى: أداء الضريبة على الشركات

أولاً: التحصيل عن طريق الأداء التلقائي

تؤدي الضريبة على الشركات عن السنة المحاسبية الجارية في أربع دفعات مقدمة على الحساب تساوي كل واحدة منها 25 % من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة مختتمة، وتسمى هذه السنة فيما يلي "السنة المرجعية".

تقوم الشركة تلقائياً بأداء الدفعات المقدمة على الحساب المشار إليها أعلاه إلى قابض إدارة الضرائب التابع له مقرها أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، وذلك قبل انقضاء الشهر الثالث والسادس والتاسع والثاني عشر من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية. وتشفع كل دفعة بإعلام مطابق للمطبوع نموذجي تعده الإدارة يؤرخه ويوقعه الطرف الدافع.

أداء مبلغ الحد الأدنى للضريبة

في حالة غياب ربح، يجب أداء مبلغ الحد الأدنى للضريبة المنصوص عليه في المادة 144 في دفعة واحدة قبل انصرام الشهر الثالث من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية. وللاشارة فهناك حداً أدنى للضريبة على الشركات وآخر للضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية والفلاحية.

يعتبر حداً أدنى للضريبة مبلغ الضريبة الدنيا الذي يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل دفعه ولو في غياب ربح.

ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الواجبة على الشركات، باستثناء الشركات غير المقيمة الخاضعة للضريبة الجزائية وفقاً لأحكام المادة 16 أعلاه، عن حد أدنى في كل سنة محاسبية، مهما كانت الحصيلة الخاضعة للضريبة التي حققتها الشركة خلالها.

يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل وفقاً لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو لنظام النتيجة الصافية المبسطة أن يدفعوا تلقائياً حداً أدنى للضريبة فيما يخص دخولهم المهنية أو دخولهم الفلاحية أو هما معاً، المتعلقة بالسنة السابقة.

يجب على الشركات أن تدفع مبلغ الضريبة على الشركات المستحقة لدى قابض إدارة الضرائب.

بمقتضى قانون مالية 2019، أصبح يحدد سعر الحد الأدنى للضريبة في:

➔ 0.25 % بالنسبة للعمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية والمتعلقة ببيع المواد

التالية: المنتجات النفطية؛ الغاز؛ -الزبدة؛ -الزيت؛ -السكر؛ -الدقيق؛ -
الماء؛ -الكهرباء؛ -الأدوية²¹².

➔ 0,50% ²¹³ بالنسبة لبقية الأنشطة؛

على أنه لا يمكن أن يقل مبلغ الحد الأدنى للضريبة حتى في حالة غياب رقم أعمال عن:

➔ ثلاثة آلاف (3000) درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الشركات؛

ثانيا: التحصيل عن طريق الحجز في المنبع

تدفع الضريبة المحجوزة في المنبع على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها وحاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت والمبالغ الإجمالية المقبوضة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين، خلال الشهر الموالي لشهر الأداء، أو لوضعها رهن الإشارة أو تقييدها في الحساب، لقابض إدارة الضرائب التابع له الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية بالمغرب للشخص الذاتي أو المعنوي الذي أسندت إليه إلزامية القيام بالحجز في المنبع.

ثالثا: التحصيل عن طريق الجدول

تفرض الضريبة على الشركات عن طريق الجدول:

- إذا لم تدفع الشركة تلقائيا لقابض إدارة الضرائب التابع له المكان الذي يوجد فيه مقرها أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، الضريبة المستحقة عليها وكذلك، إن اقتضى الحال، الذعائر والزيادات المرتبطة بها؛
- في حالة فرض الضريبة تلقائيا أو تصحيح مبلغ الضرائب.

الفقرة الثانية: تحصيل الضريبة على الدخل

أولا: التحصيل بواسطة الأداء التلقائي

²¹² تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2019

²¹³ تم تخفيض سعر الحد الأدنى للضريبة من 0.75 % إلى 0,50% بمقتضى البند 1 من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020

يدفع بطريقة تلقائية:

1. الضريبة المستحقة على البائع والمتعلقة بالأرباح الملاحظة أو المحققة بمناسبة تفويت ممتلكات عقارية أو حقوق عينية مرتبطة بها أو تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين داخل أجل الإقرار المنصوص عليه، لقابض إدارة الضرائب إما:
 - بموقع العقار موضوع التفويت ؛
 - أو بالموطن الضريبي لمفوت القيم المنقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين.
2. الضريبة المستحقة على الخاضع للضريبة برسم إجمالي أرباح ودخول رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي الذي تم الحصول عليها أو وضعها رهن إشارة المستفيد أو قيدها في حسابه.

ويباشر دفع الضريبة بورقة إعلام أو وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة.

ثانيا: التحصيل عن طريق الحجز في المنبع و استرداد الضريبة

ا. - دخول الأجور والدخول المعتبرة في حكمها

يجب أن تدفع الضرائب المحجوزة في المنبع والمتعلقة بالأداءات المنجزة من طرف المشغلين والمدينين بالإيراد خلال شهر معين إلى قابض الخزينة التابع له الموطن الضريبي للشخص أو محل المؤسسة الذي تولى الحجز، وذلك خلال الشهر الموالي للشهر الذي تم فيه الحجز.

وفي حالة تحويل الموطن أو موقع المؤسسة إلى خارج دائرة اختصاص المحصل أو التخلي للغير عن المؤسسة أو انتهاء نشاطها، يجب أن تدفع مبالغ الضريبة المحجوزة خلال الشهر التالي الذي تم فيه تحويل الموطن أو موقع المؤسسة أو التخلي عنها أو انتهاء نشاطها.

II. - الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة

تخضع الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة للضريبة عن طريق حجزها في المنبع، باستثناء أعلاه - 1. الأرباح المشار إليها في المادة 84

ألف (دخول رؤوس الأموال المنقولة

يجب على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يتكفون بجمع مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع المنصوص عليها في المادتين 158 و 159 أعلاه أن يدفعوا مبلغ الضريبة المحجوزة إلى

قابض الخزينة التابع له المكان الذي يوجد فيه مقرهم الاجتماعي أو موطنهم الضريبي وذلك خلال الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله دفع العوائد أو وضعها رهن التصرف أو قيدها في الحساب.

باء الأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة

تحجز الضريبة في المنبع من لدن الوسطاء الماليين المؤهلين لمسك حسابات السندات عملاً بأحكام المادة 24 من القانون 35.96 المتعلق بإحداث وديع مركزي وتأسيس نظام عام لقيد بعض القيم في الحساب الصادر بتنفيذه الظهير 9 يناير (1997)، فيما يخص الأرباح الناتجة عن تقويت قيم 1 (في 29 من شعبان - 97 - 1417 الشریف رقم 246 منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين المقيدة في حساب سندات لدى الوسطاء الماليين المذكورين).

III. -الدخول الإجمالية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون غير المقيمين

يجب أن تدفع الضريبة المحجوزة في المنبع من الدخل الإجمالية المشار إليها في المادة 45 أعلاه المؤداة إلى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين، إلى قابض الخزينة التابع له الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للمنشأة التي باشرت الحجز وذلك خلال الشهر الموالي للشهر الذي وقعت خلاله الأداءات.

ثالثاً: التحصيل عن طريق الجدول والأمر بالاستخلاص

I - : تفرض الضريبة على الدخل على الخاضعين للضريبة عن طريق إصدار أمر بتحصيلها

- عندما يكون الخاضعون للضريبة ملزمين بإيداع إقرار سنوي بالدخل العام؛
 - عند عدم أداء الضريبة تلقائياً إلى قابض الخزينة أو قابض إدارة الضرائب التابع له الموطن الضريبي للخاضعين للضريبة أو المقر الرئيسي لمؤسستهم بالمغرب أو الموطن الضريبي المختار بالمغرب؛
 - عندما يكون الخاضعون للضريبة قاطنين بالمغرب ويحصلون على أجور أو ما في حكمها المشار إليها في المادة 56 أعلاه من لدن أرباب العمل أو المدينين بالإيرادات العموميين أو الخصوصيين القاطنين أو المستقرين بالمغرب أو يتوفرون على مقر خارج المغرب.
- إذا كانوا قاطنين بالمغرب ويتم تشغيلهم من طرف هيئات دولية أو بعثات دبلوماسية أو قنصلية معتمدة بالمغرب؛

في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية أو تصحيح الضرائب كما هو منصوص عليه في المواد 220 و 221 و 222 و 2231 و 228 و 229 أدناه.

يصبح مجموع الضريبة مستحقا على الفور في حالة إذا لم يبق للملزم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية.

II. - تفرض الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية بواسطة أمر بالاستخلاص في الحالات المشار إليها في المادتين 224 و 228 أدناه.

الحد الأدنى للضريبة على الدخل

➡ 6 % بالنسبة لبعض المهن المزولة من أشخاص خاضعين للضريبة على الدخل.

➡ ألف وخمسمائة (1500) درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخل المهني المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة و كذا بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخل الفلاحية المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية.

➡ الحد الأدنى للضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية: يجب على الخاضعين

للضريبة الذين يقومون بعمليات مفروضة عليها الضريبة أداء حد أدنى للضريبة لا يقل عن 3% من ثمن البيع ولو في غياب ربح ؛

➡ يجب على الخاضعين للضريبة الذين يقومون بعمليات تقويت عقار أو جزء من عقار، والذي يتجاوز ثمن تقويته مبلغ أربعة ملايين (4.000.000 درهم، أداء حد أدنى للضريبة نسبته 3 % من ثمن التقويت على الجزء الذي يفوق هذا المبلغ.

الفقرة الثالثة: تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

1. التحصيل بأداء تلقائي

1° - يجب على الخاضعين للضريبة المفروض عليهم نظام الإقرار الشهري أن يودعوا، قبل العشرين (20) من كل شهر 1 لدى قابض إدارة الضرائب، إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال الشهر السابق وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له.

غير أنه بالنسبة للخاضعين الذين يدلون بتصاريحهم بالطريقة الإلكترونية المنصوص عليها في المادة 155 أعلاه، فيجب عليهم أن يودعوا قبل انصرام كل شهر إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال الشهر السابق وأن يدفعوا في؛ الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له

2° -) يجب على الخاضعين للضريبة المفروض عليهم نظام الإقرار الربع سنوي أن يودعوا، قبل العشرين من الشهر الأول من كل ربع سنة 3 لدى قابض إدارة الضرائب، إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال ربع السنة المنصرم، وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له.

غير أنه بالنسبة للخاضعين الذين يدلون بتصاريحهم بالطريقة الإلكترونية المنصوص عليها في المادة 155، فيجب عليهم أن يودعوا قبل انصرام الشهر الأول من كل ربع سنة إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال ربع .السنة المنصرمة وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له

2. تحصيل الضريبة عن طريق قائمة الإيرادات

يحرر مأمورو إدارة الضرائب قوائم بشأن استيفاء الضريبة على القيمة المضافة التي لم تدفع وفق الشروط الواردة في المادتين 110 و 111 و 112 أعلاه أو الضريبة المفروضة بصورة تلقائية أو نتيجة لتصحيح الإقرارات طبقا لمقتضيات المواد 220 و 221 و 228 و 229 أدناه والذعائر المنصوص عليها في هذه المدونة، وتذيل القوائم المذكورة بصيغة التنفيذ من لدن الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض.

3. التحصيل من طرف إدارة الجمارك

استثناء من أحكام المواد 110 و 111 و 177 أعلاه، تتبع المؤسسات الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في المادة 100 أعلاه إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة التي تتولى وضع وعاء الضريبة واستيفاءها ودفعها إلى الحساب المشترك المنصوص عليه في المادة 125 للمدونة.

الفقرة الرابعة: تحصيل واجبات التسجيل وواجبات التمير والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات

I - التحصيل بواسطة الأمر بالاستخلاص

بعده، تثبت و تحصل عن طريق أوامر بالاستخلاص، واجبات التسجيل III و II مع مراعاة أحكام البندين وواجبات التمير والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات.

تستحق هذه الواجبات بانصرام الآجال المحددة في المادة 128 أعلاه والمادتين 254 و 261 أدناه غير أنه، تستحق بانصرام أجل الثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ وضعها موضع التحصيل، واجبات التسجيل التكميلية المترتبة عن مسطرة تصحيح الأساس الخاضع للضريبة، المنصوص عليها في المادة 220 أدناه هـ أو الناتجة عن تدارك النقص في التحصيل أو الأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية المثبتة في تصفية واجبات التسجيل المنصوص عليها في المادة 232 أدناه.

II - طرق أخرى لتحصيل واجبات التمير

تؤدي على النحو التالي واجبات التمير²¹⁴:

- بواسطة التأشيرة برسم التمير الواجبات، اون اقتضى الحال، الذعائر والغرامات والزيادات المستحقة برسم رخص و ... وكذا برسم العقود والوثائق والمحاررت المخالفة لمقتضيات واجبات التمير؛
- بناء على إقرار...؛
- بطريقة إلكترونية، بواسطة التمير البديل، الواجبات المستحقة على جوازات السفر، رخص الصيد البري رخص حمل الأسلحة و رخص حيازة الأسلحة و رخصة السياقة الدولية
- كما يمكن أداء واجبات التمير بكل طريقة أخرى تحدد بمقرر للوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض له ذلك.

غير أنه يتم تحصيل واجبات التمير المتعلقة بالتسجيل الأول بالمغرب بالنسبة للعربات المستوردة من طرف مالكيها أو لفائدة الغير سواء كانت جديدة أو مستعملة، وفق التسعيرة المنصوص عليها من لدن إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

214 تمت تغيير هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018

الفصل الثالث:

أطراف العلاقة الجبائية والفاعلون في قرار الفرض الضريبي

الفصل الثالث: أطراف العلاقة الجبائية والفاعلون في قرار الفرض الضريبي

إذا كان تحضير وضع الملزم هو بيد السلطة التشريعية، هذه السلطة التي تتفرد باختصاص إنشاء وتأسيس الضريبة والترخيص باستيفائها؛ فإن العلاقة الجبائية على أرض الواقع تتميز بحضور عناصر وأطراف أخرى قطبيها الأساسيين : الملزم والإدارة الجبائية.

وبما أن النظام الضريبي يتميز بتعدد فاعليه وتنوع مشاربيهم وكذا ببنيته المركبة؛ فإنه استنادا لوظائفهم وأدوارهم يمكن أن نميز بين ثلاثة أصناف كبرى فاعلة في المادة الضريبية :

- فاعلون يتمتعون بسلطة القرار، بمعنى السلطة التأسيسية لخلق القاعدة الضريبية؛
- فاعلون مكلفون بسلطة التنفيذ، بمعنى تطبيق القاعدة الجبائية أو بفض النزاعات المترتبة عنها؛
- الخاضعون للضريبة أو الملزمون سواء قانونا أو ماليا.

مهما يكن من أمر، في دراستنا لأطراف العلاقة الجبائية ومحاولتنا اقتفاء الفاعلين في اتخاذ القرار الجبائي سوف نتعرف على معالم الإدارة الجبائية كما سنتعرف على الطرف المقابل لها الملزم كتوطئة لدراسة وضعيته تجاه هذه الإدارة الجبائية خاصة في بلد كالمغرب.

المبحث الأول: بناء النظام القانوني لقرار الفرض الضريبي

شكليا، يستمد القانون الجبائي مصدره من خلال "القرار" البرلماني، فعل يتمظهر عبر القواعد الأصلية للعمل التشريعي أو التدابير المتخذة عبر قوانين المالية السنوية. غير إن الممارسة العملية لهذا الاختصاص تبقى محدودة لأسباب متعددة.

الفرع الأول: الاختصاص البرلماني بالتأسيس للقرار الجبائي

أجمعت معظم التشريعات على إسناد تحضير وضع الملزم للسلطة التشريعية التي لها الاختصاص وحدها لإنشاء الضريبة والترخيص باستيفائها.

الفقرة الأولى: تأسيس القرار الجبائي

إن إسناد الاختصاص لتأسيس الضريبة للمشرع ليس مجرد تقنية قانونية، ولا يقتصر على مجرد الاختصاص؛ بل إن المغزى من وجوده هو أكبر من ذلك، إذ يسعى إلى تحقيق ثلاثة أهداف أساسية:

- شرعنة الفرض الضريبي بقبول الملزم بالضريبة من خلال التدخل البرلماني؛
- تكريس فصل السلط وحماية الملزم عبر تطويق سلطات الإدارة؛
- إضفاء المشروعية على الفرض الضريبي باعتباره مبدأ أساسيا يقضي بالاعتراف باختصاص واسع للمشرع في المادة الجبائية، فأقرار التكاليف العمومية وتوزيعها لا يتم إلا بمقتضى القانون.

هكذا نص الفصل 39 من الدستور على : "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها..".

بالرجوع للدستور المغربي، نجد أن الفصل 71 يؤكد هذا الأمر، بتحديدده لمجال القانون الذي أصبح يختص دستوريا بالتشريع الميادين المتعلقة بالنظام الضريبي ووعاء الضرائب و مقدارها وطرق تحصيلها وكذا نظام الجمارك.

واختصاص البرلمان في المادة الضريبية تترتب عنه عدة نتائج²¹⁵:

1. اختصاص البرلمان في المادة الضريبية اختصاص عام وشامل لا يقتصر على ضرائب الدولة؛ بل يشمل حتى الضرائب المحلية. إن هذا يساهم في وحدة التشريع الضريبي.
2. التزام المشرع بنفسه بممارسة كامل اختصاصاته في المادة الضريبية (قواعد السعر، تحديد الوعاء الضريبي، أصناف الملزمين وطرق التحصيل).

الفقرة الثانية: الترخيص لاعتماد القرار الجبائي

والقرار الجبائي لا يرتبط بإقرار القواعد القانونية التي تحكم صياغته، بل يرتبط أيضا بالإذن من طرف المشرع للإدارة الجبائية لتفعيل العمل الجبائي عبر قانون المالية السنوي. في هذا الإطار، دأبي قوانين المالية السنوية على التنصيص في أول فصولها على استمرار الجهات المختصة، وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ومع مراعاة أحكام قانون المالية هذا، في القيام خلال السنة المالية بالعمليات المتعلقة :

1. باستيفاء الضرائب والحاصلات والدخول المخصصة للدولة ؛
2. باستيفاء الضرائب والحاصلات والرسوم والدخول المخصصة للجماعات الترابية والمؤسسات العمومية والهيئات المخولة ذلك بحكم القانون.

إن سلطة وضع الضريبة والتي هي إحدى تجليات القوة العمومية حفزت الجهاز التشريعي على السعي نحو إثبات ذاته تجاه الجهاز التنفيذي²¹⁶، وهي ليست سلطة عشوائية تعسفية ولا أحادية من طرف السلطة العمومية؛ بل هي سلطة مقبولة، تتبع من ترخيص يمنح مباشرة من لدن كافة المواطنين.

هكذا تضيف المادة الأولى من قانون مالية 2019 أن "كل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة سوى الضرائب المأذون فيها بموجب أحكام النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وأحكام قانون المالية هذا تعتبر، مهما كان الوصف أو الإسم الذي تجبى به، محظورة بتاتا، وتتعرض السلطات التي تفرضها والمستخدمون الذين يضعون جداولها وتعريفها أو يباشرون جبايتها للمتابعة باعتبارهم مرتكبين لجريمة الغدر، بصرف النظر عن إقامة دعوى الاسترداد خلال ثلاث سنوات على الجباة أو المحصلين أو غيرهم من الأشخاص الذين قاموا بأعمال الجباية.

215 Loïc PHILIP, les fondements constitutionnels des finances publiques, Ed. Economica, paris 1995 p56.

(216) Katia BLAIRON, « Pouvoirs et contre-pouvoirs en matière budgétaire et financière » Maître de conférences de droit public Nancy université - IRENEE, page 1

ويتعرض كذلك للعقوبات المقررة في شأن مرتكبي جريمة الغدر جميع الممارسين للسلطة العمومية أو الموظفين العموميين الذين يمنحون بصورة من الصور ولأي سبب من الأسباب، دون إذن وارد في نص تشريعي أو تنظيمي، إعفاءات من الرسوم أو الضرائب العامة أو يقدمون مجاناً منتجات أو خدمات صادرة عن مؤسسات الدولة".

ولا يرتبط تفعيل القرار الجبائي بالتصويت على قانون المالية السنوي أو صدور الأمر بتنفيذه، بل إن العمل بمبدأ استمرارية المرافق العامة يكفل دوران العجلة الضريبية ولو لم يتم التصويت على قانون المالية السنوي، فالفقرة الرابعة من الفصل 75 من الدستور تنص على : "ويستمر العمل، في هذه الحالة، باستخلاص المداخل طبقاً للمقتضيات التشريعية والتنظيمية الجارية عليها، باستثناء المداخل المقترح إلغاؤها في مشروع قانون المالية؛ أما المداخل التي ينص المشروع المذكور على تخفيض مقدارها، فتستخلص على أساس المقدار الجديد المقترح".

هكذا، وعند عدم إصدار قانون المالية السنوي واستناداً لمراسيم، تعد الإدارة الجبائية على استيفاء الضرائب والحاصلات والدخول المخصصة للدولة وكذا الضرائب والحاصلات والرسوم والدخول المخصصة للجماعات الترابية والمؤسسات العمومية والهيئات وفق الأنظمة الضريبية القائمة والتي لا ينص مشروع قانون المالية السنوي على إلغاؤها مع إعمال الإعفاءات والخصومات والإسقاطات والتخفيضات التي ينص عليها المشروع المذكور.

الفرع الثاني : محدودية الدور التشريعي في المجال الضريبي

تظهر الممارسة العملية أنه غالبا ما يلعب الجهاز التنفيذي، وخاصة الإدارة الضريبية أو الجمركية دورا محوريا في اتخاذ القرار الضريبي، بالنظر لوقوفهما وراء مجمل النصوص الجبائية المقدمة للبرلمان. من جانب آخر، يلعب فقه الإدارة الضريبية دورا بارزا في تكريس هيمنة وجهة نظر هذه الإدارة وبسط فهمها وتطبيقها للنصوص القانونية. أيضا تأتي الإدارة الإلكترونية لتكرس هذه الهيمنة، كيف لا وهذه الإدارة هي التي تتولى ترجمة القواعد والضوابط القانونية لتطبيقات وبرنام رقمية وإلكترونية ووسائل تواصلية مع الملمزم.

الفقرة الأولى: التدخل التنظيمي في المادة الضريبية

تتدخل السلطة التنظيمية في المجال الضريبي بصفة تكميلية للقانون وذلك لتدقيق القواعد وتأمين تطبيقها. كما يمكنها التدخل بصفة أصلية، هنا الحديث عن مجال خالص للسلطة التنظيمية في المادة الضريبية، مجال وحيز هو أكبر مما قد يبدو عليه نظرا:

- للطابع العام والشامل للقوانين الجبائية مقابل تعقد وترابط الإشكالات الضريبية؛
- اختصاص المجال التنظيمي بكل المواد التي لا يختص بها مجال القانون؛
- محدودية الرقابة القضائية لمساس المجال التنظيمي بمجال القانون بالدوريات المفسرة؛
- تغيير تدخل الجهاز التشريعي في الاختصاص التنظيمي شكلا بمرسوم.

إن محدودية المبادرة البرلمانية تتجلى أيضا في محدودية التدخل البرلماني في قوانين المالية وكذا في ميكانيزمات التفصل المؤسساتي التي تتركس أولوية الجهاز التنفيذي أو تمنحه إمكانية تجاوز الرقابة السياسية للجهاز التشريعي. **من جانب آخر، وعلى الرغم من أن التدابير الجبائية يتم التصويت عليها من طرف البرلمان؛ إلا أن التقنية الضريبية وحساسيتها وكذا تقاطعاتها جعلت الحكومة تحتفظ بكلمة الفصل في مبادرات التشريع الضريبي وبالتالي في القرار الجبائي والسياسة الجبائية.**

ورغم حقه في التعديل، قلما يأخذ البرلمان المبادرة، فالنصوص المصوت عليها غالبا ما تبقى في صيغتها الحكومية. والحكومة بدورها، ليست منفصلة ومستقلة بقرارها. فالقرار الضريبي وإن كان ثمرة مبادرات حكومية مرخصة؛ فهو أيضا تتويج لمناقشات ومشاورات وتأثيرات لفاعلين آخرين.

إن حقيقة مسلسل القرار الضريبي لا تظهر كلية لارتباطها بممارسات مركبة ومتشعبة تفتقد لقواعد تضبط مسطرتها. فمسلسل القرار الجبائي هو في محصلته تعبير عن قرار سياسي ينتظم وفق شبكات أخرى غير تلك المعروفة تقليديا. فالقرار الجبائي هو بالأساس تعبير عن مقارنة تقنية لا تخلو من تأثيرات سياسية أو تقاطعات غير سافرة.

إن هذا المعطى هو نتيجة للتطور العام للضريبة ولتوجهها المعاصر ولهيكلة شبكية غدا معها القرار الجبائي ثمرة جدل يصعب أحيانا فهمه. فالبرلمانيون غالبا ما لا يدركون إلا نهاية ومآل هذا المسلسل.

الفقرة الثانية: فقه الإدارة الضريبية

يلعب فقه الإدارة دورا أساسيا في مسلسل الفهم الضريبي، فالإدارة الضريبية وعبر إمكانياتها البشرية والمعلوماتية تتوفر على معطيات أساسية عن المنظومة الضريبية المرجعية وعن فئات الملزمين وتوزيعهم. أيضا، وعبر حضورها كطرف أساسي في العلاقة الجبائية العادية والنزاعية، تكون هذه الإدارة صورة عن ثغرات النظام الجبائي ومكامن ضعفه.

لهذا، تحضر هذه الإدارة في القمة، كمهندس للنصوص الضريبية وفي القاعدة كقوة تفاوضية مع الخاضعين خلال مسلسلات الفرض الضريبي والمصالحة.

ليس هذا فحسب، بل نجد هذه الإدارة تنصب نفسها الحارس الذي يصون نية المشرع عند كل تعديل للقوانين الضريبية ولا نستغرب انتظار النسيج الاقتصادي والملزمين عموما، دوريات الإدارة الجبائية تفاديا لاختلاف وجهات النظر وتجنبنا للدخول في توترات مع هذه الإدارة.

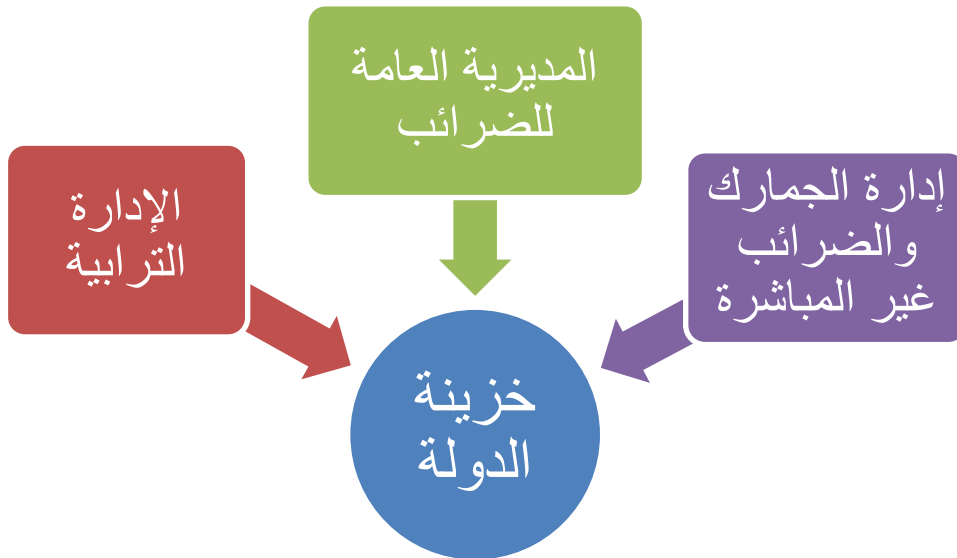
المبحث الثاني: تفعيل القرار الجبائي : الإدارة الجبائية

يتجلى تفعيل القرار الجبائي في تطبيق السياسة الجبائية وإخراجها لحيز الوجود.

فإذا كانت السياسة الموازنية هي مجموع الأنشطة والأعمال التي تقودها السلطات العمومية والتي تكتسي طابعا أو وقعا ماليا، سواء تعلق الأمر بالنفقات أو المداخل؛ فإن السياسة الجبائية لا تعدو أن تكون أحد أبعادها. فهي نتاج اختيارات صريحة أو ضمنية لأصحاب القرار العمومي في المجالات الاقتصادية وغير الاقتصادية، اختيارات تحدد السمات العامة للاقتطاعات الإجبارية. بهذا فهي تجمع جوانب اقتصادية وأبعادا قانونية لهذه الاقتطاعات الإجبارية²¹⁷.

يرتبط تفعيل القرار الجبائي بالبنيات الإدارية التي تتولى تنفيذ العمل الجبائي. في هذا الإطار نميز في المهام الجبائية مابين تلك التي تهم أساسا الرسوم على البضائع (حقوق الجمرك، المشروبات، التبغ، الطاقة) وما بين باقي الضرائب والرسوم. هذا التمييز المبدئي ترد عليه استثناءات عدة كتلك المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والتي يتم تحصيلها من طرف إدارتين²¹⁸.

هكذا، فإذا كانت إدارة الدولة تحتل الصدارة في مسلسل تفعيل القرار الضريبي؛ فإن المجالس التداولية الترابية تضطلع هي الأخرى بأدوار مهمة في المجال.



217 Jean-Marie Monnier, La politique _scale : objectifs et contraintes, Cahiers français, La Documentation Française, 2008, pp.03-08. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00277221> Submitted on 5 May 2008

218 Les missions fiscales de la Douane : un rôle et une organisation à repenser, Cour des comptes, Rapport public annuel 2014 – février 2014 www.ccomptes.fr

الفرع الأول: الإدارة الجبائية وتطبيق الضريبة

كما هو الشأن في فرنسا، يعهد بتدبير الجباية بالمغرب لمديرتين تابعتين لوزارة الاقتصاد والمالية، إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة والمديرية العامة للضرائب²¹⁹. ومعلوم أن كلتا الإدارتين لا تتدخلان كلية بشكل منفصل، فبالنسبة للضريبة على القيمة المضافة مثلاً، ورغم **وحدة القانون المعتمد نجد ازدواجية في التدبير**. فالنص الذي يحكم الضريبة على القيمة المضافة هو المدونة العامة للضرائب أما اختصاص تطبيقها فتتولاه بالداخل المديرية العامة للضرائب، أما الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد فتتولاه إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، طبقاً لأحكام نفس المدونة²²⁰.

الفقرة الأولى: المديرية العامة للضرائب

حدد المرسوم رقم 2.07.995 بتاريخ 23 أكتوبر 2008 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية اختصاصات المديرية العامة للضرائب. غير إنه بتاريخ 16 مارس 2016 صدر مرسوم جديد يغير ويتم مرسوم 2008 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، حيث عمل على نسخ مقتضيات المادة الثامنة المحددة لاختصاصات المديرية العامة للضرائب.

219 Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises Rapport public thématique, Evaluation d'une politique publique- février 2012 p.11. www.ccomptes.fr

220 المادة 120 من المدونة العامة للضرائب: "تتولى إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد طبقاً لأحكام هذه المدونة".

نصوص خاصة

وزارة الاقتصاد والمالية

مرسوم رقم 2.16.031 صادر في 6 جمادى الآخرة 1437 (16 مارس 2016) بتغيير وتنظيم المرسوم رقم 2.07.995 بتاريخ 23 من شوال 1429 (23 أكتوبر 2008) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية.

رئيس الحكومة،

بناء على المرسوم رقم 2.07.995 الصادر في 23 من شوال 1429 (23 أكتوبر 2008) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية؛ و بعد المداولة في مجلس الحكومة المنعقد بتاريخ 9 جمادى الأولى 1437 (18 فبراير 2016)،
رسم ما يلي:

المادة الأولى

تنسخ وتعوض، كما يلي، مقتضيات المادة 8 من المرسوم رقم 2.07.995 بتاريخ 23 من شوال 1429 (23 أكتوبر 2008) المشار إليه أعلاه:

«المادة 8. - تتولى المديرية العامة للضرائب إعداد مشروع السياسة الجبائية و السهر على تطبيق هذه السياسة، طبقا لتوجيهات وزير الاقتصاد والمالية.

«ويعهد إليها القيام، بما يلي:

«- تقديم أي اقتراح وإنجاز أي دراسة من شأنها توضيح الاختيارات الاستراتيجية للسلطة الحكومية المكلفة بالمالية في مجال السياسة الجبائية؛

«- إعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الضريبي؛

«- إنجاز تقرير سنوي مرافق لقانون المالية حول النفقات الضريبية؛

«- دراسة وإعداد مشاريع الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين المملكة و سائر الدول الأجنبية والسهر على تطبيق التشريع المتعلق بها «بتنسيق مع الإدارات المعنية؛

«- ربط العلاقات مع المنظمات الدولية في المجال الضريبي؛

«- ربط علاقات الشراكة مع المنظمات المهنية الممثلة للملزمين؛

«- إعداد ونشر المذكرات الدورية التطبيقية المتعلقة بالنصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الضريبي؛

«- دراسة الأسئلة المتعلقة بتأويل المقتضيات الجبائية والإخبار بشأنها؛

«- القيام بالعمليات المتعلقة بإحصاء المادة الضريبية؛

«- العمل على جمع الإقرارات المقدمة من طرف الملزمين؛

«- القيام بإصدار الضرائب؛

«- تدبير العمليات المتعلقة بالتبر والضريبة على السيارات وسائر القيم الصادرة في المجال الضريبي؛

«- القيام في حدود الاختصاصات الموكولة لها، بتحصيل الرسوم والضرائب، وتدبير المحاسبة الخاصة بها؛

«- الحرص على إعداد حسابات تدبير قباضات الإدارة الضريبية؛

«- العمل على مراقبة المادة الضريبية وإعداد الوسائل اللازمة للوقاية من الغش الضريبي ومحاربهته؛

«- القيام بالبحث وتقصي المعلومات المتعلقة بالمادة الضريبية؛

«- إعداد برامج التحقيقات وإنجاز الدراسات والمنوغرافية المتعلقة بالنشاطات الخاضعة للضريبة؛

«- دراسة وفحص طلبات الملزمين التي يكون موضوعها إما منازعات ضريبية أو طلب تخفيضها أو الإعفاء منها على وجه الاستعطاف وإصدار قرارات تتعلق بتخفيض الضرائب أو إلغائها أو وقف المطالبة بقوائم الضرائب التي تعذر استخلاصها؛

«- تمثيل الإدارة الضريبية أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة؛

«- تمثيل الإدارة الضريبية أمام المحاكم؛

«- السهر على تدبير الموارد البشرية التابعة لها والوسائل المادية والاعتمادات المرصودة أو المفوضة لها، وذلك بانسجام مع سياسة تدبير الموارد الموضوعة من قبل الوزارة؛

«- وضع وتدبير الأنظمة المعلوماتية الخاصة بها، وذلك بانسجام مع سياسة تدبير الإعلاميات الموضوعة من قبل الوزارة.

«تشتمل المديرية العامة للضرائب على:

«• مديرية التشريع والدراسات والتعاون الدولي؛

«• مديرية تنشيط الشبكة؛

«• مديرية المراقبة؛

تطبيقاً لهذا المرسوم، جاء قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 1393.11 بتاريخ 25 ماي 2011 ليحدد اختصاصات الأقسام والمصالح التابعة لهذه المديرية. هذا القرار الذي تم تعديله بدوره بالقرار رقم 113.16 الصادر بتاريخ 16 مارس 2016 كما يلي:

« المادة 3 - المديرية العامة للضرائب «تضم المديرية التابعة للمديرية العامة للضرائب أقسام ومصالح على الشكل التالي : «تضم مديرية التشريع والدراسات والتعاون الدولي : «- قسم الدراسات التشريعية والتنظيمية : «- قسم الجبايات والتعاون الدولي : «- قسم الدراسات والإحصائيات والتوقعات الجبائية : «- قسم الدراسات التشريعية والتنظيمية، ويتكون من : «* مصلحة تشريع الضريبة على الدخل : «* مصلحة تشريع الضريبة على الشركات : «* مصلحة تشريع الضريبة على القيمة المضافة : «* مصلحة تشريع واجبات التسجيل والتنبر. «- قسم الجبايات والتعاون الدولي، ويتكون من : «* مصلحة الجبايات الدولية : «* مصلحة التعاون الدولي : «* مصلحة تبادل المعلومات الدولية. «- قسم الدراسات والإحصائيات والتوقعات الجبائية، ويتكون من : «* مصلحة الدراسات والتوقعات الجبائية : «* مصلحة الإحصائيات. «تضم مديرية تنشيط الشبكة : «- قسم التدبير الجبائي : «- قسم المحاسبة وتتبع التحصيل : «- قسم المنازعات : «- قسم التدبير الجبائي، ويتكون من : «* مصلحة تتبع ضرائب المقاولات الكبرى : «* مصلحة تتبع ضرائب الأشخاص المعنويين الآخرين : «* مصلحة تتبع ضرائب الأشخاص الطبيعيين : «* مصلحة مساعدة صاحب المشروع. «- قسم المحاسبة وتتبع التحصيل، ويتكون من : «* مصلحة تتبع التحصيل : «* مصلحة مركزة الحسابات : «* القبضة المركزية لإدارة الضرائب.	«* مديرية الموارد والتدقيق : «* مديرية التبسيط والنظام المعلوماتي والإستراتيجية. المادة الثانية ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية. وحرر بالرباط في 6 جمادى الآخرة 1437 (16 مارس 2016). الإمضاء : عبد الإله ابن كيران. وقعه بالعطف : وزير الاقتصاد والمالية. الإمضاء : محمد بوسعيد. الوزير المنتدب لدى رئيس الحكومة، المكلف بالوظيفة العمومية وتحديث الإدارة، الإمضاء : محمد مبدع. قرار لوزير الاقتصاد والمالية رقم 113.16 صادر في 7 جمادى الآخرة 1437 (17 مارس 2016) بتغيير قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 1393.11 الصادر في 21 من جمادى الآخرة 1432 (25 ماي 2011) بشأن إحداث وتحديد اختصاصات الأقسام والمصالح التابعة للمديرية المركزية لوزارة الاقتصاد والمالية. وزير الاقتصاد والمالية. بناء على المرسوم رقم 2.07.995 الصادر في 23 من شوال 1429 (23 أكتوبر 2008) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، كما تم تغييره وتتميمه بموجب المرسوم رقم 2.16.031 بتاريخ 6 جمادى الآخرة 1437 (16 مارس 2016) : وعلى قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 1393.11 الصادر في 21 من جمادى الآخرة 1432 (25 ماي 2011) بشأن إحداث وتحديد اختصاصات الأقسام والمصالح التابعة للمديرية المركزية لوزارة الاقتصاد والمالية، كما تم تغييره. قرر ما يلي : المادة الأولى تنسخ وتعوض، كما يلي، مقتضيات المادة 3 من قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 1393.11 الصادر في 21 من جمادى الآخرة 1432 (25 ماي 2011) المشار إليه أعلاه :
---	--

الفقرة الثانية: إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة

المادة 6

تتولى إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة مهمة تطبيق السياسة الجمركية الوطنية وفقا لتوجيهات وزير الاقتصاد والمالية.

ويتجسد دورها خاصة في :

- بلورة اقتراحات وإعداد دراسات من أجل توضيح الاختيارات الاستراتيجية للحكومة في موضوع السياسة الجمركية ؛
- دراسة وصياغة مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالجمارك ؛
- المساهمة في إعداد المقتضيات القانونية والمسطرية واعتماد مساطر جمركية مبسطة تهدف إلى تشجيع الاستثمار والتصدير ؛
- دراسة وإعداد المساهمة في إنجاز مشاريع الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تهم مجال التدخل الجمركي والسهر على تطبيق المقتضيات الجمركية الوطنية أو التعاقدية وكذا تتبع علاقات التعاون الدولي الجمركي ؛
- وضع وتطبيق التدابير الوقائية ومحاربة الغش الجمركي والسهر على إدخالها إلى حيز التطبيق وكذا اتخاذ التدابير اللازمة لحماية المواطن ؛

- تدبير الموارد البشرية التابعة لها والوسائل المادية والاعتمادات المرصودة أو المفوضة لها، ووضع وتدبير الأنظمة المعلوماتية الخاصة بها، وذلك بانسجام مع سياسة تدبير الموارد والإعلاميات الموضوعية من طرف الوزارة ؛

- التكفل بالطعون الإدارية المقدمة من طرف المواطنين في إطار مهمة الوساطة والتحكيم ؛

- المساهمة مع القطاعات الوزارية المعنية في إعداد وتطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالتجارة الخارجية والصرف ؛

- المساهمة في إعداد التشريعات غير الجمركية المتعلقة بحماية المستهلك والموكل تطبيقها إلى المصالح الجمركية ؛

- مواكبة الإصلاحات المتبعة من خلال عمليات التدقيق والتفتيش.

تشتمل إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة على :

- مديرية الدراسات والتعاون الدولي ؛
- مديرية التبسيط والمعلومات ؛
- مديرية الوقاية والمنازعات ؛
- مديرية الموارد والبرمجة.

الفرع الثاني: المتدخلون في عملية التضريب على المستوى الترابي

تعتبر الجباية الترابية أحد المحاور الأساسية للإصلاح الضريبي، فالتنمية الترابية لا تستقيم من دون موارد جبائية ترابية تركز ذاتية الجماعات وتضفي قيمة على قرار التضريب الترابي.

الفقرة الأولى: القرار الجبائي الترابي

على المستوى القانوني كما هو في أرض الواقع، لا يترتب عن مبدأ حرية التدبير للجماعات الترابية المنصوص عليها في الفصل 136 من الدستور تمتعها بالاستقلالية الجبائية على الرغم من توفرها على اختصاصات ذاتية (الفصل 140 وموارد ذاتية، الفصل 141 من الدستور).

في فرنسا، وإذا كان الدستور ينص على أن " **الموارد الجبائية والموارد الأخرى الذاتية للجماعات الترابية تشكل ، بالنسبة لكل صنف من الجماعات، حصة مهمة في مجموع مواردها**"²²¹؛ فإن هذا النص تم عرضه على المجلس الدستوري الذي اعتبر في قرار له بتاريخ 2009²²² أنه: " **لا يترتب عن الفصل 72 من الدستور ولا عن أي مقتضى دستوري أن الجماعات الترابية تتمتع باستقلالية وذاتية جبائية**".

من جانبه، القانون التنظيمي لتاسع وعشرين يوليوز 2004 ينص على أن: "الموارد الذاتية للجماعات الترابية تتكون من حصيلة الضرائب المختلفة التي يرخص القانون لهم تحديد وعائها، نسبتها أو سعرها، أو تلك التي يتولى القانون، بالنسبة لكل جماعة ، تحديد نسبتها أو حصة محلية من الوعاء وكذا من الوجيبات نظير الخدمات المقدمة، منتوج أملاك الدولة، مساهمات التعمير، المنتوجات المالية، المنح والهبات"²²³.

221 l'article 72-2 inséré dans la Constitution le 28 mars 2003 dispose notamment que « les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources »

222 le Conseil constitutionnel a précisé, dans le considérant 64 de sa décision n° 2009- 599 DC du 29 décembre 2009, « qu'il ne résulte ni de l'article 72-2 de la Constitution ni d'aucune autre disposition constitutionnelle que les collectivités territoriales bénéficient d'une autonomie fiscale ».

223 « La fiscalité locale » Conseil des prélèvements obligatoires La fiscalité locale - mai 2010, p32, <http://www.ccomptes.fr/fr/CPO/Accueil.html>

هكذا، فإذا كان القانون المتعلق بالجبايات المحلية بالمغرب²²⁴ ينص في مادته 168 على: " إذا لم ينص هذا القانون على أسعار أو تعريفات ثابتة للرسوم الواردة فيه، يتم تحديد هذه الأسعار والتعريفات **بقرار الأمر بالصرف للجماعة المحلية المعنية بعد مصادقة مجلس الجماعة المحلية؛ فإن إمكانية تحديد السعر أو التعريفة هذه لا تعني التوفر على اختصاص ضريبي خالص.**

هكذا، فطبقاً لأحكام المادة 168 من القانون رقم 47 - 06 فإن أمر تحديد نسب وأسعار الرسوم يتم عن طريق إعداد قرار جبائي من طرف الأمر بالصرف بعد مصادقة مجلس الجماعة المحلية المعنية في حدود الأسعار الدنيا والقصى المحددة بالقانون.

هكذا، فباستثناء الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والرسم على بيع الحاصلات الغابوية التي حدد سعرها في نسب ثابتة و الرسم على رخص السياقة والرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني والرسم على رخص الصيد التي تعتمد أسعاراً ثابتة، اختار المشرع المغربي وضع حد أعلى آخر أدنى لنسب بقية أسعار الرسوم المحلية.

إن منح هذا الهامش يروم أساساً تقوية الاختصاصات الجبائية للجماعات الترابية، فطبقاً للمادة 168 من القانون رقم 47-06، فإن مسألة تحديد نسب وأسعار الرسوم يتم عن طريق إعداد قرار جبائي من طرف الأمر بالصرف بعد مصادقة مجلس الجماعة المحلية المعنية في حدود هامش الأسعار المحدد بالقانون.

224 الظهير الشريف رقم 01 - 07 - 195 صادر في 19 من ذي القعدة 30 (1428 نوفمبر) 2007 بتنفيذ القانون رقم 47 - 06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

هكذا، يقترح رئيس المجلس أسعار وتعريفات الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى في حدود الأسعار الدنيا والعليا ويعرضها على مداولات المجلس للمصادقة عليها ليتم إعداد القرار الجبائي طبقا لهذه المداولات وإحالته على السلطات الوصية للمصادقة عليه كي يصبح قابلا للتنفيذ²²⁵.

وتتبعي الإشارة في هذا الصدد إلى أن تحديد النسب والأسعار، يجب أن يتم في إطار احترام الهدف الرئيسي المتوخى من إصلاح النظام الجبائي المحلي، والمتمثل في تنمية الموارد الذاتية للجماعات المحلية وتدعيم استقلالها المالي، دون إغفال الوضعية الاقتصادية والاجتماعية لبعض فئات الملزمين. فمساهمة السكان في المجهود الإنمائي لجماعتهم يتم حسب مقدرتهم الإسهامية.

كما يجب على رؤساء مجالس الجماعات الحضرية والقروية إحاطة اقتراحاتهم بنوع من العناية، قبل عرضها على المجالس للتداول والمصادقة وحتى يمكن ضمان مشاركة فعلية للمجالس في إعداد هذه الاقتراحات، وبالتالي حتى تكون مسؤوليتهم كاملة عن موارد جماعاتهم.

ومن أجل ذلك، يجب أن تتضمن محاضر الاجتماعات المتعلقة بالمصادقة على القرارات الجبائية، حسب كل فصل، عرضا حول المقترحات المقترحة حيث يتم العمل على مناقشتها.

نتيجة التصويت من قبل المجلس. تتم موافاة سلطات الوصاية في أقرب الآجال بمشاريع القرارات كلما تم وضعها والتصويت عليها من طرف المجالس المعنية. ويجب أن تكون هذه القرارات محررة باللغة العربية ومعدة في أربعة نظائر ويرفق بالنسخة الأصلية محضر شامل حول الملاحظات المحتملة، وتتضمن بشكل عام رأي السلطة المحلية المعنية.

أما بالنسبة للأتاوى والوجيبات على المستوى الترابي، فطبقا للمادة 92 يتم التداول بمجلس الجماعة بشأن إحداث الأجرة عن الخدمات المقدمة وتحديد سعرها حيث يتم اتخاذها بقرارات لرئيس المجلس الجماعي طبقا للمادة 94 من القانون التنظيمي المتعلق بالجماعات²²⁶.

225 محمد باهي، مقال بعنوان "قراءة في القانون رقم 47-06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بالجبائيات المحلية" ندوة " الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، تنظيم مشترك لمديرية الضرائب والمجلس الأعلى، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16 سنة 2011.

226 الظهير الشريف رقم 1.15.85 الصادر بتاريخ 7 يوليوز 2015 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات.

الفقرة الثانية: المتدخلون في الجباية الترابية

تتسم الجباية المحلية بتعدد المتدخلين كما يوضح ذلك الرسم البياني التالي²²⁷:



²²⁷ دليل الجبايات المحلية، مديرية الجماعات الترابية، وزارة الداخلية الصفحة 5

المبحث الثالث: الملزم الضريبي: ممول التدخل العمومي والمصلحة العامة

يحيل مفهوم الملزم إلى معطى سوسيولوجي وقانوني جد مركب. وأصناف الملزمين متعددة ومتباينة، فهناك الأشخاص المعنويون العموميون والخواص وهناك الأشخاص الذاتيون مأجورون وغير مأجورين وهناك الملزمون المنضبطون وغير المنضبطين كبارا كانوا أو صغارا. ونظرا لاختلاف الأنظمة الجبائية لا يمكننا الحديث عن ملزم نموذجي. فأغلب الدراسات التي تناولت موضوع الملزم أغفلت هذا التباين، حيث يشكل الملزمون مجموعات جد متباينة، ينزع البعض فيها أحيانا إلى تبني سلوكات مناوئة أو مناهضة للضريبة.

كما أن التطور الذي تتجه نحوه الإدارة الجبائية باعتمادها لأنماط جديدة في التدبير وتوظيفها لمفاهيم حديثة كالمستعمل والزبون والمواطن؛ جعل البحث في مفهوم الملزم وتجلياته من الأمور المتجاوزة والتي تسير التحولات التي يعرفها مفهوم الدولة نفسها.

الفرع الأول: تنوع فئات الملزمين

بداية يجب التنبيه لتعدد مراتب الأشخاص الذين تخاطبهم الإدارة الضريبية باسم القانون الضريبي، حيث نجد الخاضع للضريبة ثم الملزم القانوني أو المدين الضريبي فالملزم الحقيقي بتحملها²²⁸. إن التمييز بين هذه المفاهيم على قدر كبير من الأهمية، خاصة الملزم والمدين حيث يكتسي التمييز بينهما قيمة أساسية مرتبطة بثلاث فرضيات:

1. عندما يصبح الغير مسؤولا بشكل تضامني عن أداء الدين الضريبي لملزم معين؛
2. عندما يكون الغير حائزا لأموال الملزم؛
3. عندما يتم استخلاص الضريبة عبر الحجز من المنبع²²⁹.

228 Abdourahmane THIOYE, Contribuable, redevable, assujetti, levons les équivoques. Article n°1/2016/F/12. <https://fr.linkedin.com/pulse/contribuable-redevable-assujetti-levons-les-abdourahmane-thioye>

229 Gilbert TIXIER et Guy GEST, « DROIT FISCAL » op. CIT. P. 213.

الفقرة الأولى: الخاضع للضريبة

يفيد مفهوم الخاضع للضريبة L'assujetti كل شخص يعتبر موضوعا للقانون الضريبي والهدف هو إجراء الاقتطاعات الضريبية من ضرائب و رسوم وحقوق ووجيبات... فالخاضع هو الشخص المعني مباشرة وبصفة غير مباشرة بالاقتطاعات.

الفقرة الثانية: المدين الضريبي

المدين الضريبي Le redevable مصطلح يفيد جبائيا الشخص المعني بالدين الضريبي وبالاقتطاعات الضريبية تجاه الخزينة العمومية. بشكل أكثر وضوحا، يتعلق الأمر بالشخص الذاتي أو الاعتباري المكلف بأداء الضريبة للإدارة الضريبية. يعتبر المدين الضريبي المخاطب المباشر تجاه الإدارة الضريبية لتحصيل الاقتطاعات.

الفقرة الثالثة: الملزم الضريبي

الملزم الضريبي Le contribuable هو الشخص الذاتي أو الاعتباري الذي يتحمل العبء الضريبي ولهذا يكثر تداول عبارة أموال الملزمين. فالملزم الضريبي هو الشخص الذي يقرر باسمه الدين الضريبي، غير إن القانون قد يرخص للإدارة الضريبية المطالبة بالضريبة لدى شخص آخر لم تقرر باسمه قانونا، شخص غير الملزم: المدين الضريبي²³⁰.

عموما، فالملزم هو الذي يتحمل شخصا الضريبة، بحيث يغدو الملزم الشخص المعني والمستهدف من طرف الإدارة الضريبية. بمعنى آخر يغدو هذا الملزم الخاضع الحقيقي للضريبة C'est l'assujetti réel.

230 Gilbert TIXIER et Guy GEST, « DROIT FISCAL » op. CIT. P. 213.

الفرع الثاني: تدخل الأغيار في المادة الضريبية

الفقرة الأولى: الاقتطاع من المنبع من لدن الأغيار

أولاً: أرباب العمل والمدينين بالإيرادات

يقوم رب العمل أو المدين بالإيراد المستوطن أو المستقر بالمغرب بحجز الضريبة المترتبة عن دخول الأجور في المنبع، وتحجز الضريبة لحساب الخزينة من كل مبلغ مدفوع. في هذا الإطار تتولى الإدارة حجز الضريبة المستحقة على المرتبات العامة من مبالغ هذه المرتبات المفروضة عليها الضريبة التي صدر الأمر بصرفها.

تحجز في المنبع الضريبة المستحقة على المعاشات التي تصرفها الدولة والمعاشات أو الإيرادات العمرية التي تصرف من صناديق المحاسبين العموميين أو يصرفها أشخاص القانون العام أو تصرف لحسابها. ويتولى الحجز المحاسب الذي يدفع المبالغ إلى مستحقيها.

كما تحجز في المنبع المكافآت والتعويضات الطارئة أو غير الطارئة التي تكون خاضعة للضريبة، برسم دخول الأجور التي تدفعها مؤسسات أو هيئات إلى أشخاص ليسوا من أجرائها. أيضاً يخضع المبلغ الإجمالي للأجور الممنوحة للفنانين المزاولين عملهم بصورة فردية أو ضمن فرق للحجز في المنبع. كما يتولى أرباب العمل حجز الضريبة المستحقة في المنبع من مبلغ الوهبات المسلمة من طرف المتعاملين و على المكافآت المدفوعة للجوالين والممثلين.

ثانياً: المصحات والمؤسسات المعتبرة في حكمها

يجب على المصحات والمؤسسات المعتبرة في حكمها أن تتجزز لحساب الخزينة حجز مبلغ الضريبة في المنبع من الأتعاب والمكافآت التي تدفعها للأطباء غير الخاضعين للرسم المهني، عن أعمال طبية أو جراحية يقومون بها داخل هذه المصحات والمؤسسات.

ثالثاً: مؤسسات الائتمان العامة والخاصة والشركات والمنشآت

طبقاً للمادة 158، تخضع عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها للضريبة عن طريق حجزها في المنبع لحساب الخزينة من لدن مؤسسات الائتمان العامة والخاصة والشركات والمنشآت التي تدفع العوائد المذكورة للمستفيدين منها أو تضعها رهن إشارتهم أو تقيدها في حسابهم.

رابعاً: المحاسبين العموميين وهيئات الائتمان العامة والخاصة والشركات والمنشآت

تخضع الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت للضريبة عن طريق حجزها في المنبع لحساب الخزينة من لدن المحاسبين العموميين وهيئات الائتمان العامة والخاصة والشركات والمنشآت التي تدفع الحاصلات المذكورة للمستفيدين منها أو تضعها رهن إشارتهم أو تقيدها في حسابهم.

خامساً: الوسطاء في دفع المبالغ الإجمالية للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير

المقيمين

تخضع المبالغ الإجمالية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين للضريبة المحجوزة في المنبع لحساب الخزينة من طرف الخاضعين للضريبة الذين يدفعون أو يتوسطون في دفع العوائد المذكورة إلى أشخاص ذاتيين أو معنويين غير مقيمين. إذا تم الدفع من طرف شخص غير مقيم لفائدة شخص طبيعي أو معنوي غير مقيم، فإن الضريبة تكون مستحقة على المنشأة أو المؤسسة الزبونة بالمغرب.

الفقرة الثانية : الالتزامات الضريبية للموثقين

تنص المادة 137 من المدونة العامة للضرائب على التزام الموثقين بتضمين العقود البيانات والتصاريح التقديرية اللازمة لتصفية واجبات التسجيل. كما يلزم الموثقون العبريون بترجمة عقودهم شفاهياً لمفتش الضرائب المكلف بالتسجيل وتزويده بالبيانات اللازمة لتصفية واجبات التسجيل.

يجب على الموثقين أن يقدموا سجلات التحصيل إلى المفتش قصد التأشير عليها واستيفاء إجراء تسجيل العقود وأداء الواجبات في الأجل المحدد. غير أن أطراف العقد يلزمون بأداء المبالغ الناقصة في الاستيفاء والواجبات التكميلية المستحقة على إثر واقعة لاحقة.

في هذا الإطار، نصت المادة 51 من القانون رقم 32.09 المتعلق بتنظيم مهنة التوثيق على التزام الموثق بمسك سجل للتحصيل يعمل على تقديمه لمفتش الضرائب المكلف

بالتسجيل المختص وذلك في غضون عشرة أيام التي تلي نهاية كل شهر قصد التأشير عليه وحصر عدد العقود المقيدة فيه²³¹.

وتضيف المادة 137 من مدونة الضرائب: يؤدي الأطراف واجبات التسجيل وإن اقتضى الحال، الذعيرة والزيادات المتعلقة بالعقود العرفية التي يحررها الموثقون. غير أنه يجب على الموثق أن يودع، لدى مكتب التسجيل المختص، نسخة من العقد العرفي الذي قام بتحريره، تحت **طائلة تطبيق قواعد التضامن المنصوص عليها بالمادة 183**. كما يجب على الموثقين والموظفين المزاولين مهام التوثيق الذين يحررون عقوداً رسمية مؤسسة على عقود عرفية غير مسجلة أو مستخلصة منها، أو يقومون بتسليمها من أجل إيداعها بمحفوظاتهم، أن يلحقوا العقود العرفية الآتفة الذكر بالعقد الذي يحيل عليها، وأن يقدموها لإجراء التسجيل، مع أداء الواجبات المستحقة، وكذا الذعيرة والزيادات المترتبة على العقود العرفية المذكورة.

الفقرة الثالثة: الالتزامات الضريبية للعدول

يلزم العدول، عند تلقي إشهاد خاضع إجبارياً لأداء واجب التسجيل، بما يلي:

1. إخبار الأطراف المتعاقدة بإجبارية التسجيل وحثهم على أداء الواجبات داخل الأجل

القانوني:

- إما بأنفسهم بمكتب التسجيل المختص بالمدن التي بها مكاتب التسجيل؛
- أو لدى العدل أو الموظف التابع لوزارة العدل المعينين لهذا الغرض²³²؛
- أو بواسطة أحد العدلين متلقي الإشهاد، المكلف لهذا الغرض من طرف المتعاقدين.

2. تحرير العقد بمجرد تلقي الإشهاد وتوجيهه إلى مكتب التسجيل المختص، مرفقاً

بنسخة منه.

يجب في حالة أداء واجبات التسجيل لدى العدل أو الموظف المشار إليهما في الفقرة السابقة، أن تودع العقود وكذا الواجبات المتعلقة بها بمكتب التسجيل المختص وذلك فور تسلم الواجبات المذكورة.

²³¹ الظهير الشريف رقم 1.11.179 صادر في 22 نونبر 2011 بتنفيذ القانون رقم 32.09 المتعلق بتنظيم مهنة التوثيق. نص موثق بموقع وزارة العدل.

²³² أداء الواجبات المستحقة بالمدن والمراكز والمناطق التي لا تتوفر على مكاتب التسجيل؛

يخضع العدل والموظف المكلف بتحصيل واجبات التسجيل إلى مراقبة وزارة المالية عملاً بالنصوص التشريعية الجاري بها العمل. يجب على العدول، فيما يتعلق بتملك عقار أو حقوق عينية عقارية أو حق رقة أو حق انتفاع بأصل تجاري أو زبائن، أن يضمنوا العقود التي يحررونها مراجع التسجيل المتعلقة بالتقويت السابق.

في حالة عدم وجود المراجع المذكورة بعقد بنقل الملكية السابق، يجب على العدول الإشارة إلى ذلك في العقد الخاضع للتسجيل وإيداع نسخة من العقد المتعلق بنقل الملكية السابق بمكتب التسجيل المختص.

الفقرة الرابعة: التزامات قضاة التوثيق وكتاب الضبط

يمنع على القضاة المكلفين بالتوثيق الخطاب على عقود خاضعة إجبارياً لإجراء التسجيل قبل أداء واجبات التسجيل المستحق. ويوجهون بعد الخطاب على العقد نسخة منه إلى مكتب التسجيل المختص.

كما يجب على كتاب الضبط لدى المحاكم أن يوجهوا لمفتش الضرائب المكلف بالتسجيل الذي يمارس بدائرة اختصاصاتهم القضائية وذلك قبل انقضاء أجل ثلاثة أشهر، مصادق على مطابقتها للأصل من الأحكام والقرارات والأوامر وأحكام المحكمين المثبتة لإحدى التقويات أو الاتفاقات المشار إليها في المادة 127 كما يجب عليهم أن يوجهوا لمفتش الضرائب المذكور أعلاه:

- أصول المحررات داخل أجل الثلاثين يوماً المنصوص عليه في المادة 128 القضائية وغير القضائية التي تخضع بحكم طبيعتها أو حسب مضمونها لواجبات التسجيل النسبية بمقتضى المادة 133 من المدونة العامة للضرائب؛
- داخل أجل الثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، نسخة من المحرر المدلى به لتأييد الطلب، عندما يكون ذلك المحرر خاضعاً وجوباً لواجبات التسجيل بموجب المادة 127 أعلاه ولا يحمل مراجع تسجيله.

المبحث الرابع: الملزم والإدارة و العلاقة الجبائية

عبر هذا المبحث الرابع والأخير، سنحاول قدر الإمكان تقصي وضعية الملزم إزاء الإدارة الضريبية، تمهيدا للبحث في طبيعة العلاقات التي تجمعهما وسبل تحسين العلاقة التي تجمعهما في أفق بناء حس ضريبي ووضع لبنة لبناء التحضر الضريبي.

الفرع الأول: وضعية الملزم تجاه الإدارة الجبائية

إذا كان القانون يحدد حساب مبالغ الضريبة لكل ضريبة بالنسبة لكل مكلف معني؛ فإنه مدعو أيضا لعدم إغفال الضمانات التي يتعين منحها للمكلفين والملزمين حتى **يساهموا بأنفسهم عن طواعية في تحديد المبالغ المحصلة على أرض الواقع²³³**. إن جودة التوازن في علاقة الملزم بالإدارة الجبائية يمكن قياسها بالبحث في الظروف العملية والوسائل البشرية والترابية التي تنشأ وتتمظهر في كنفها يوميا هذه العلاقات.

ولاشك أن النزاع مع الإدارة الجبائية لحظة مهمة لتجلي الاختلاف وظهور التوتر الذي يصبح سافرا بين أطراف العلاقة الجبائية؛ وهنا ترتبط جودة العلاقة ما بين الملزم والإدارة الجبائية بالضمانات التي تتيحها الترسانة القانونية لكل طرف للدفاع عن مواقفه وكذا في الوسائل والآليات التي تتيحها للتوصل السريع والفعال لفض الاختلافات القائمة.

إن البحث في وضعية الملزم تجاه الإدارة الجبائية يقتضي تحديد الملزم، تم العمل على رصد مكانته بالتميز على غرار الأستاذان لويس تروتابا وجون ماري كوتري في مؤلفهما عن القانون الجبائي ما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

الفقرة الأولى: تحديد الملزم

يرتبط تحديد وضع الملزم **باختيار سياسي** لكونه يتطلب تعيين الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يتحملون أو يدفعون الضريبة. في الواقع، لم تتوان الدولة عن التفويض لعدد محدود من الأشخاص مهمة جمع الضريبة، محققة بذلك ربحا في المردودية لتولي الغير قسما مهما من تدبير الضريبة.

إن تحديد الملزم يمكن من قياس وقع الضريبة، أي رصد عبئها الحقيقي بالتميز ما بين الخاضع قانونا لها والملزم الحقيقي بعبئها. فالأول هو بنظر الجماعة العمومية مجبر على أداء الضريبة، لكن وعبر الآلية الاقتصادية لنقل العبء سواء من خلال البيع أو عبر أداء الخدمة يتمكن من فوترتها أو إلقائها على الثاني الذي يتحمل وقعها حقيقة ونهائيا.

من وجهة نظر قانونية، تحظى إشكالية وضع الملزم، باعتباره خاضع لالتزام مالي تجاه القوة العمومية بمكانة متميزة. فالعلاقة التي تجمع الملزم بالإدارة الضريبية هي علاقة قانونية نظامية، فالملزم يوجد في وضعية عامة ومجردة تحددها النصوص الجبائية. وهي علاقة لا تكتسي قط طابعا تعاقديا²³⁴، على الرغم من أن بعض الباحثين يصفون عليها بعدا شبه تعاقدية²³⁵.

وعلى الرغم من ظهور وتطور بعض الأنظمة الخاصة **Les agréments fiscaux**²³⁶ وتقنيات التعاقد الضريبي أي منح امتيازات ضريبية في إطار اتفاقيات تجمع الدولة بالمقاولات المعتمدة التي تأخذ على عاتقها بعض الالتزامات المتعلقة ببرامج الاستثمار أو التدبير؛ فإن الأمر لا يخل بالمشروعية الضريبية، بالنظر إلى أن هذه الأنظمة الضريبية التفضيلية يحددها القانون. في مؤلف مشترك عن القانون الجبائي يميز الأستاذان لويس تروتابا وجون ماري كوتري في وضعية الملزم ما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

234 Guy GEST, Gilbert TIXIER, « Droit fiscal » Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1976, p. 10.

235 Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU « Droit fiscal général » Dalloz, 2005 p.9 .

236 Les agréments fiscaux sont délivrés par la Direction générale des finances publiques, par délégation du Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, sur demande aux personnes physiques et aux personnes morales (Voir COLLET (Martin), « Réciprocité et droit fiscal : le cas des agréments fiscaux », in La réciprocité, Pedone, 2011).

Les agréments fiscaux sont des décisions administratives ayant pour effet d'appliquer un régime fiscal particulier pour la réalisation d'opérations déterminées et jugées prioritaires mais, en contrepartie, le redevable s'engage à respecter certaines obligations. Les agréments fiscaux ont été instaurés en 1948 pour inciter les entreprises à appliquer les objectifs des lois de planification. De nos jours, le législateur autorise les agréments fiscaux pour poursuivre des objectifs financiers, économiques, sociaux et culturels (aménagement du territoire, restructuration des entreprises, investissement et réalisations d'objectifs diversifiés). Ces avantages soulèvent, d'ailleurs, des interrogations quant au respect du principe d'égalité devant l'impôt.

الفقرة الثانية: وضعية الملزم في مادة الضرائب المباشرة:

إن الطبيعة القانونية للضريبة هي التي تحدد طبيعة العلاقات القانونية الكائنة بين الملزم والإدارة الضريبية، عبر تحديدها لوضعية الملزم والتي هي وضعية عامة ومجردة، شأنها في ذلك شأن كل وضعية قانونية أو تنظيمية. والعناصر التي تحدد وضعية الملزم هي: القوانين الضريبية، قانون المالية وبعض الأعمال الإدارية.

○ القوانين الضريبية: حيث تحدد هذه القوانين القدرات الخاضعة للضريبة كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الدخل حيث يحدد القانون الأشخاص الخاضعين، المداخل المعنية، طرق التصفية..

○ قانون المالية: حيث يرخّص سنويا تحصيل الضرائب طبقا للشروط القانونية. فهو قانون لا يخلق وضعية قانونية جديدة: فهو مجرد شرط ضروري يمكن الإدارة الجبائية من العمل. يمكن النظر إليه كفعل مشروط ذو طابع إلزامي تجاه الإدارة الجبائية.

○ الأعمال الإدارية : تأتي هذه الأعمال لتنتهي بناء وضعية الملزم، فهي تؤمن التطبيق الفردي للقواعد العامة والمجردة للضريب. أهمية هذه الأعمال الإدارية هو دورها الذي يعتبر حقيقة نقطة ميلاد الملزم.

غير أن هذه الأعمال الإدارية لا تخلق وضعيات قانونية، بل تأتي فقط لتطبق على شخصية ما الوضعية التي تم إقرارها بالقانون الضريبي وثم الترخيص بتطبيقها داخل السنة عبر قانون المالية.

فالوضعية القانونية الموضوعية، العامة والمجردة للملزم تمنح الإدارة الجبائية إمكانية إصلاح أو تعديل عملية تضريب كانت وراء صنعها وتمنح الملزم إمكانية تقديم طعون قضائية تجاه فعل تضريب تم وفقا لإقراره.

إن العلاقة التي تجمع الملزم وبالإدارة الجبائية ليست قط علاقة تعاقدية.

غير إنه يتعين التذكير في هذا الصدد، أنه لتسهيل إنجاز بعض العمليات ذات المنفعة على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي، يتم منح بعض الامتيازات الضريبية في إطار اتفاقيات تبرم بين الملزم والدولة، الحفاظ على هذه الامتيازات يرتبط بالتزام المستفيدين منها.

الفقرة الثالثة: وضعية الملزم في مادة الضريبة غير المباشرة

العناصر المحددة لوضعية الملزم في مجال الضرائب غير المباشرة هي أولا وكما هو الشأن بالنسبة للضرائب المباشرة، القوانين الضريبية ثم قانون المالية.

هناك اختلاف يطفوا على الساحة بصدد الأعمال الإدارية، ذلك أن الضرائب غير

المباشرة تعرف تحديدا بغياب الدور؛ مع ذلك فغياب الدور لا يؤثر على وضعية الملزم.

بالنسبة للضرائب المباشرة وكما هو الشأن بالنسبة للضرائب المباشرة، يتعين على السلطة الضريبية أن تتدخل لتطبق على شخص ما التعريف الضريبية التي تم الإذن في تطبيقها عبر الميزانية.

فالعون المكلف بالمساهمات غير المباشرة يتوفر على نفس الاختصاصات بالنسبة للوعاء والتصفية، شأنه في ذلك شأن العون المكلف بالضرائب المباشرة، **الاختلاف الوحيد هو توفره أيضا على اختصاص التحصيل.** وهنا أيضا لا يتعلق الأمر بعلاقة تعاقدية، فالملزم يوجد أحيانا في وضعية خضوع ويعترف بأساس التضريب وخضوعه بتأكيد من لدن الإدارة. إذن هناك اتفاق إرادي لكننا نعلم جيدا أن توافق إرادتين لا يخلق وضعية تعاقدية.

دور الخبراء والمراكز والجمعيات

يتعلق الأمر بشركاء عاديين بالنسبة للمقاولات وظرفيين بالنسبة للخواص، يمكنهم التدخل في حالات النزاع والفحص كما يمكنهم إبداء الرأي بشأن وضعية زبائنهم أو تمكينهم من مؤشرات ونصائح حول الإجراءات التي تناسبهم أو الأقل كلفة لهم. تطور هذه المهن جاء نتيجة للتعقيد المتزايد للأنظمة.

الفرع الثاني: طبيعة العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية

يمكن تعريف العلاقات التي تجمع الملزم بالإدارة الجبائية بكونها مجموع نقاط الالتقاء وأواصر الاتصال، مهما كانت طبيعتها، التي تنشأ بين قطبي هذه العلاقة. فالعلاقات التي تربط الإدارة الجبائية بالملزمين تتمثل في مجمل الاتصالات التي تنشأ بينهما والتي تكتسي أبعاداً مختلفة لا تخلو من توترات ونزاعات تجد مبررها في اصطدام بعض المبادئ التي تؤسس وتحرك صميم الحياة الديمقراطية²³⁷:

- ضرورة المساهمة الجماعية لتأمين مهام القوة العمومية ونفقات الإدارة العمومية بشكل يكفل المساواة ويراعي القدرات الإسهامية للملزمين؛
- حق المواطنين في إقرار وقبول الضريبة والتوفر على الضمانات التي تقيهم الانحرافات التي قد تترتب عن تحصيلها.

ويمكن القول إن الاتصال بين الإدارة الجبائية والملزم يتمظهر على مستويين:

1. مرحلة عادية ترتبط بتطبيق المسلسل الضريبي، حيث تعد الإدارة الجبائية على تحصيل الضريبة من الملزم في الآجال المحددة وبشكل كامل. في هذه الحالة، ترتبط جودة عملية التحصيل برمتها بجودة النصوص الضريبية التي تحدد الوعاء والسعر وظروف التحصيل وكذا بجودة البنيات الإدارية وتنظيم المرافق الجبائية؛
2. مرحلة نزاعية تنطلق بالإعلان عن الاختلاف ما بين الإدارة الضريبية والملزم بشأن عنصر من عناصر التضريب وتنتهي بسلوك مسطرة تتسم بشكليات خاصة. خلال مسلسل النزاع الضريبي هذا، ترتبط جودة العلاقة ما بين الملزم والإدارة الجبائية من جهة بالضمانات التي تتيحها النصوص القانونية والتنظيمية ليتأتى لكل طرف إبداء موقفه، ومن جهة ثانية بالوسائل القانونية والتنظيمية التي تتيح فض النزاع بأيسر السبل وأنجعها²³⁸.

237 « les relations entre l'administration fiscale et les contribuables » Assemblée Nationale, rapport d'information déposé en application de l'article 145 du règlement par la commission des finances, de l'économie générale et du plan et présenté par Jean-Yves Cousin, enregistré a la présidence de l'assemblée nationale le 23 septembre 2003, p 7.

238 « les relations entre l'administration fiscale et les contribuables » Assemblée Nationale, rapport d'information déposé en application de l'article 145 du règlement par la commission des finances, de l'économie générale et du plan et présenté par Jean-Yves Cousin, enregistré a la présidence de l'assemblée nationale le 23 septembre 2003, p 8.

لهذا، يتعين على الإدارة الجبائية مراعاة الأبعاد الثلاثة للمتعاملين معها: فالمواطن مدعو لاختيار ممثليه من أجل إنجاز القوانين والتشريعات، والملزم يساهم في تمويل المرفق العام الذي يستفيد منه المستعمل.

وسعي الإدارة نحو تبني النجاعة الجبائية، يجب أن يضع نصب عينيه هذه الثلاثية رغم الصعوبات التي تطرحها هذه الوضعية²³⁹. فالمواطن الذي يصرح ويؤدي الضريبة هو ملزم يتطلع للاستعمال الجيد لمساهمته وهو أيضا مستعمل يتوق لمستوى مرتفع من جودة الخدمة²⁴⁰.

في هذا الإطار، نشير إلى أن كل ملزم ضريبي هو معني باحترام التزاماته الضريبية كإنجاز الإقرار أو التصريح الصادق بمداخله، بالمقابل يستفيد من مجموعة من الضمانات خاصة في حالة الفحص الضريبي.

ولعل أهمية دراسة علاقة الملزم بالإدارة الجبائية تجد سندها في العدد المتزايد من الملزمين الذين يستجدون بمؤسسات أخرى لحل إشكالاتهم الضريبية. لقد وصلت التظلمات الضريبية التي توصل بها ديوان المظالم سنة 2006 المرتبطة بالمالية والضرائب 12 في المئة من مجموع الشكايات التي تلقتها هذه المؤسسة.

أيضا، تستمد دراسة علاقة الملزم بالإدارة الجبائية أهميتها من التكاليف التي يمكن توفيرها باعتماد حلول تفاوضية لتقريب وجهات النظر وتقادي التكلفة المادية والإدارية للجوء للمساطر القضائية. فالمراجعات الضريبية لسنة 2014 أسفرت عن تحصيل مبالغ ناهزت العشرة ملايين درهم.

239 Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises – février 2012, PARIS, p : 20 www.ccomptes.fr

240 Indépendamment des termes citoyen, contribuable et usager, sont utilisés les termes redevable et assujetti. Ces deux vocables visent des situations fiscales et non des comportements ou des types de situation.

- Le redevable est la personne légalement tenue au paiement d'un impôt, d'une taxe, d'un droit ou d'une redevance.
- L'assujetti désigne plus particulièrement un redevable des droits indirects ou des taxes sur le chiffre d'affaire.

Source : Lexique fiscal, Dalloz

الفقرة الأولى: اختلال التوازن في العلاقة الملزم بالإدارة الضريبية

يشكل القانون الضريبي أرضية خصبة لحوار جدلي يجمع السلطة التي تضع الاستراتيجيات الإدارية في مواجهة مختلف المجموعات المجتمعية. هذه الجدلية يفضي لتوازنات اجتماعية، تتباين باختلاف الحقب والبلدان، توازنات مابين سلطات البحث والتقصي التي تمتلكها الإدارة والضمانات التي يتوفر عليها الملزمون. إن هذه الجدلية ترتبط من جهة، بسعي الإدارة لتقوية سلطاتها في تحصيل المعلومة والبحث والتقصي والمراقبة، دون إثارة ردود فعل قد تحد من إمكانياتها؛ ومن جهة ثانية، تبقى هذه الجدلية رهينة بحركات المطالبة بتحسين الضمانات المقدمة للملزمين. هذه الأخيرة التي تجد مبررها السياسي والقانوني في كون السعي نحو ضمان حقوق الملزم هو سعي نحو كفالة حقوق الإنسان والمواطن²⁴¹.

في العديد من البلدان، نجد أن توازن العلاقة ما بين الملزم والإدارة الجبائية يميل بشكل راجح لفائدة الإدارة، إن على مستوى القانون أو على مستوى الممارسة العملية.

أيضا، قد تستعمل الإدارة سلطاتها دون تقدير أو قيود محددة، وأحيانا بطريقة تعسفية. لهذا، نجد أن العديد من البلدان تعمل بشكل حثيث للتعديل وذلك في اتجاهين:

- تقوية السلطات والإمكانيات القانونية المتاحة للإدارة؛
- تحسين الضمانات الممنوحة للملزمين.

إن هذا الأمر يفرض إعمال النظر وفق مقاربة اجتماعية والتساؤل عن المجموعات الاجتماعية التي تتمتع أكثر بالحماية أو بالأحرى المجموعات المؤهلة للاستفادة من الضمانات المخولة للملزمين.

في مقال له بعنوان "المقاربة السوسيولوجية للرقابة الضريبية"، يرى الباحث مارك لوروا أن اختلال التوازن يظهر بجلاء لفائدة المقاولات والطبقات الأكثر غنى²⁴².

241 Marc LEROY « l'approche sociologique du contrôle fiscal » (GIS-GRALE/CNRS) Janvier 2007 P.23 consultation internet 2016.

242 Les garanties visent surtout le contrôle fiscal sur place, c'est-à dire la vérification de comptabilité et la vérification des personnes physiques (examen contradictoire de situation fiscale personnelle) qui cible normalement les revenus

في فرنسا، هذه الجدلية تقود الإدارة بالمقابل نحو إقرار ضمانات خارج القانون؛ بل وأحيانا اعتماد مواقف للحوار، ليس من باب الحرص، بل رغبة في الوصول لقبول الملزم بالتقويمات الإدارية تفادي المنازعة. وبشكل عام، تحاشي ردود الفعل التي قد تحد من الإمكانات القانونية للإدارة أو تخل بتحكمها في القرار.

هكذا، فاعتماد بنية للتوفيق والمصالحة الجبائية بفرنسا من طرف الإدارة، يجد تبريره في حرص هذه الأخيرة على تجنب تدخل وسيط جبائي مستقل وهو الأمر الذي لطالما طالب به قسم من الفقه. فالإدارة تتجه حاليا نحو اعتبار التوفيق أو المصالحة مرحلة من المراقبة أو من مسطرة المنازعة.

الفقرة الثانية: توتر علاقة الملزم بالإدارة الجبائية

إن السمة البارزة في علاقة الملزم بالإدارة الجبائية هي التوتر. توتر قد يبدو طبيعيا بالنظر لارتباط الفرض الضريبي بالاقتطاع من الذمة المالية للملزمين؛ غير إنه شق بارز منه توتر ناجم أساسا عن الاحتكاك مع بعض الحقوق والمبادئ التي تؤسس وتحرك الحياة الديمقراطية (المشروعية، المساواة، الإعلام، الطعن...)²⁴³.

إن هذا التوتر دفع أحد الباحثين إلى القول أن الإدارة الجبائية تعتبر عائقا لحرية الملزم أو المواطن المقاتل: فهي تلزم، تراقب، تعاقب إن اقتضى الأمر. إن رفض هذه الإدارة هو حاضر وملزم لدورها في إنتاج الضوابط التي يتعين احترامها²⁴⁴. والإدارة الضريبية لا تقدم هدايا، كما

importants⁴. Les contribuables ordinaires font l'objet d'un contrôle sur pièces avec des garanties moindres qu'ils ne savent pas utiliser et, en général, ne peuvent pas économiquement recourir aux services d'un avocat fiscal.

²⁴³ les relations entre l'administration fiscale et les contribuables- rapport d'information déposé en par la commission des finances, de l'économie générale et du plan. Assemblée nationale le 23 septembre 2003.

²⁴⁴ La réflexion anglo-saxonne sur la question de la relation du citoyen à l'impôt fait apparaître une notion centrale : la « compliance », qui désigne le fait pour un individu de se plier aux règles, de se mettre en conformité avec ses devoirs sans pour autant y adhérer moralement. On ne peut donc pas traduire ce terme de « compliance » par « consentement » puisque le consentement induit une forme d'adhésion volontaire, ni même par « civisme », qui implique un respect du collectif qui n'est pas nécessairement inclus dans la « compliance ». Partant de cette notion anglo-saxonne, nous avons cherché à comprendre s'il existe une autre forme possible d'adhésion aux prélèvements obligatoires fondée sur une rationalité axiologique qui prendrait en compte le collectif ; une forme de « civisme fiscal » fondé non pas seulement sur la

أنها لا تقي دائما بعودها وهذا في جميع الدول وفي كل الأزمنة. فالإدارة الضريبية عندما تحصل ضريبة ما فهي تتعود على ذلك كما أن لها ذاكرة قوية²⁴⁵.

إن الإدارة الجبائية في علاقتها بالملزم توجد في مواجهة إشكاليين كبيرين²⁴⁶:

- **كيف يمكن تفسير وشرح النظام الجبائي؟**
- **كيف يمكن تبرير التدخل الإداري الذي غالبا ما يتسم بالإجبار؟**

فلتأمين تدخلات السلطة العمومية ونفقات الإدارة، تأتي ضرورة المساهمة الجماعية. مساهمة يتعين توزيعها بالتساوي بين المواطنين حسب قدراتهم، وفق إطار مناسب يضبطه القانون الذي يضيفي التوازن على التوترات التي قد تشوب علاقة الإدارة بالملزمين عبر تحديد قواعد الوعاء والسعر وطرق التحصيل.

فالدولة تسعى إلى الرفع من مواردها عبر جمع كل المداخل المتوقعة في قانون المالية السنوي. والتزامها هذا ليس محددا بالسقف المالي لهذه القوانين. أيضا يتعين جمع هذه الموارد المالية في الآجال المحددة مع بلوغ الحد الأقصى من التصريحات والأداءات في الوقت المناسب والتقليص من الشكايات²⁴⁷.

إن هذه الأهداف تدفع الإدارة إل الحرص على التدخل وفق مقاربة استباقية قدر الإمكان للحد من التذرع بتعدد القواعد والإجراءات الضريبية مع العمل على التتبع الجيد لكلفة التدبير من خلال التقييم المنتظم للتكاليف الناجمة عن سياسات التحديث والنتائج المتوخاة.

في هذا الإطار، فالإدارة الجبائية ملزمة بالتعامل مع العديد من الإكراهات والالتزامات خاصة ما يتعلق منها بقرارات السلطات العمومية، آثار الأزمات الاقتصادية وكذا الموسمية التي تطبع المجال الضريبي.

peur de la sanction mais bien plutôt sur la constatation de la « nécessité de la contribution publique²⁰ » et la volonté individuelle d'y participer.

²⁴⁵ محاضرات مادة الجبائية، الأستاذ محمد الرهج، السنة الثانية من دبلوم الدراسات العليا المعمقة، 1999، كلية العلوم القانونية، الاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء.

²⁴⁶ « Le contribuable face a l'administration fiscale » Thierry Lambert, maitre de conférences a l'université de paris XIII

²⁴⁷ Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises – février 2012, PARIS, p : 20 www.ccomptes.fr

لا يقتضي الأمر استجابة الإدارة الجبائية بالضرورة لكل المطالب العفوية التي يعبر عنها الملزمون؛ لكن ينبغي أخذ انشغالاتهم وهواجسهم بعين الاعتبار. فالهدف الأساسي هو البحث عن الظروف التي تدعم وتحسن الانخراط في الضريبة والذي يعتبر الرهان الأساسي للسياسة العمومية.

الفرع الثالث: تحسين علاقة الملزم بالإدارة الضريبية

إن تحسين العلاقة التي تجمع ما بين الملزم والإدارة الجبائية ينطلق من بالاعتراف المتبادل لمكانة كل طرف منهما ويمر عبر إرساء الثقة الضرورية للانتقال الديمقراطي نحو تكريس ثقافة المشاركة في بناء الشأن العام ونبذ الفكر الاستبدادي. فالجباية وكما عبر عن ذلك بدقة العلامة ابن خلدون:

".. واعلم أن السلطان لا ينمي ماله ولا يدر موجوده إلا الجباية. وإدارها إنما يكون بالعدل في أهل الأموال والنظر لهم بذلك. فبذلك تنبسط آمالهم وتنشرح صدورهم للأخذ في تثمير الأموال وتنميتها فتعظم منها جباية السلطان"

الفقرة الأولى: إكراهات الإدارة الجبائية

تتمثل التحديات والإكراهات التي تواجه الإدارة الجبائية في:

- **تزايد أعداد الملزمين**، ذلك أن الإدارة الجبائية تتعامل مع أعداد من الملزمين في تزايد مستمر وفي خضم غير مستقر للأنسجة العائلية والاجتماعية والاقتصادية وكذا مع تنوع كبير للتطلعات والحاجيات. وحتى تتأتى الاستجابة لكل هذه الحاجيات، خاصة تلك المرتبطة بالفئات الدنيا من الملزمين أو التائهة منهم يتعين تعبئة وسائل قد تكون ثقيلة بالنظر للنتائج الضريبية المنتظرة؛

- **تعقد القواعد الضريبية واستعصاؤها على الملزمين** يجعلهم يطالبون بالتوفر على قدر من المعلومات بخصوص التزاماتهم. تتفاقم هذه الوضعية بالنظر للتعديلات المتواترة التي باتت تلحقها قوانين المالية السنوية بالترسانة الضريبية.

من جانب آخر أفضى تعقد القواعد الجبائية إلى ظهور وسطاء يتكفون بإنجاز التصريحات ولهذا بات يتعين على الإدارة أن تتكيف مع هذه الشريحة الجديدة من المستعملين؛

- **تطور احتياجات الملزمين**، فضلا عن المطالب العامة الداعية إلى التوظيف الجيد للمداخل الجبائية، تتجلى المطالب الأساسية للملزمين في:

- ✓ التطبيق الصحيح للقانون وتبسيط الإجراءات والوثائق مع الحرص على استقرارها؛
- ✓ الولوج للمعلومة وتيسير الاتصال بالمصالح الضريبية ووسائل الأداء؛
- ✓ الحماية القانونية للمقاولات والخواص والاهتمام أكثر بعموم المتعاملين؛
- ✓ الإحساس بالعدالة، المساواة الإقليمية والمعاملة على قدم المساواة؛
- ✓ المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- ✓ تطوير الحس الضريبي المجتمعي.

الفقرة الثانية: تطلعات الملزمين

تتمثل تطلعات الملزمين في ثلاث نقاط أساسية:

أولاً: مطلب العدالة وهو مطلب يتجسد على مستويين:

1. مستوى تحديد الأساس الضريبي، خاصة عند إعادة تقييم أثمان البيوعات العقارية، تقييم كلفة المردودية للضريبة على القيمة المضافة عند التسليم الذاتي، وكذا عند تحديد معامل الربح الأدنى للضريبة على الدخل المهنية.
2. مستوى الرقابة الجبائية لتأمين المساواة في برمجة ملفات الفحص والحفاظ على حقوق الملزم أثناء المراقبة للحسابات وتعليل أسس إعادة التقييم وتقليص مدة التفتيش.

ثانياً: تحسين جودة الخدمات المقدمة من خلال:

- تحسين الاستقبال وتقليص الآجال بالنسبة للطلبات المقدمة؛
- إرجاع ض ق م - ض ش وتسليم الشهادات؛
- الجد في معالجة الشكايات (عدد من الشكايات تذهب إلى ديوان المظالم)
- تبسيط المساطر والإجراءات.

ثالثاً: تسهيل الوصول للتشريعات والمعلومة وذلك عبر:

- التقليص من عدم استقرار التشريعات نتيجة التغييرات المتواترة؛
- تبسيط وتوضيح مقتضيات الجبائية؛

- تكوين قنوات للتواصل وتقليص أجل الرد على أسئلة الملمزمين؛

رابعاً: كتمان السر المهني المادة 246

إذ يلتزم كل شخص يشارك، بمناسبة مزولة مهامه أو اختصاصاته، في تحديد الضرائب والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو المنازعات المتعلقة بها بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به.

ولا يجوز لمفتشي إدارة الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخ من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم لأشخاص غير المتعاقدين أو الملمزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص.

إن جودة توازن العلاقة مابين الملمزم والإدارة الجبائية، رهين بإزاحة الأحكام المسبقة الرائجة التي تعتبر الجباية مجالا خالصا، تمارس فيه الدولة كامل سلطتها من خلال الإدارة الجبائية على الطرف الآخر الأعزل الذي هو الملمزم.

في تقريره عن النظام الضريبي لسنة 2011 أكد المجلس الاقتصادي والاجتماعي على أن العلاقة التي تحكم الإدارة الجبائية بالملمزم بالمغرب هي في شق كبير منها علاقة نزاعية.

فكون النظام الجبائي هو نظام تصريحي يضع الإدارة في موضع تشكيك دائم في إقرارات الملمزم وحسن نيته. وهنا يتعين التأكيد على أن سلوكات بعض الملمزمين التي تجعلهم في حالة إفلاس دائم يغدي نظرة الشك والريبة التي تتبناها الإدارة. كما أن تعقيد الأنظمة الجبائية واستعصائها على الملمزمين يجعل هؤلاء يطعنون في تدخلات الإدارة الجبائية وذمة موظفيها.

من جانب آخر، توفر الإدارة على احتكار تفسير النصوص وتأويلها يعطيها سلطة إعادة تقييم غير محدودة النطاق، سلطة تستعملها بشكل واسع وهو ما يعكس شعورا بالخوف واللاعذالة من لدن الملمزم.

الفقرة الثالثة : بناء علاقة شراكة وثقة بين الإدارة الجبائية والملزمين

فالملزم لا يثق في الإدارة الجبائية، بل نجده يفضل استشارة موثق أو خبير جبائي لإنجاز تصريحه على التوجه نحو أعوان الإدارة المنصبين بالمجان. إن هذه الوضعية لا تترجم فقط عدم اعتراف الملزم بمجهودات الإدارة الجبائية؛ بل تتم عن موقف لا يخلو من شك وريبة تجاهها. إن هذا الأمر يحتم على الإدارة الجبائية التوجه نحو الملزم دون أحكام مسبقة وأن تتوقف عن النظر إليه كغاش أو مناوئ محتمل. وعمل الإدارة الجبائية لا يقتصر على تبسيط النظام الضريبي؛ بل يتعين تمكين الملزم من فهم توجهات الإدارة الجبائية عبر إقرار تبادل مشترك بينهما، بإقرار الشفافية الإدارية يمر بتقليص التوتر وإرساء الانسجام مع الملزم²⁴⁸.

في هذا السياق، وجب تفعيل العديد من الإجراءات لتحديث الإدارة الجبائية من أجل تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين، وعلى وجه الخصوص، تعزيز الطابع الجهوي للخدمات الجبائية ومساءلة المسؤولين من قبل الإدارة الجبائية كجزء من سياسة القرب والكفاءة و تحسين آجال البث في طلبات الملزمين وتبسيط المساطر.

من جانب آخر، يتعين احترام الضوابط القانونية. فالإدارة ملزمة باحترام التزاماتها خاصة تلك المتعلقة بإرجاع الأداءات والإرجاعات الضريبية، معالجة المطالب والتظلمات كما أن الملزمين مطالبون بالتحلي بالشفافية. فإذا ما افتقدت العلاقة الجبائية للثقة إلا وتفاقم التهرب والغش الضريبيين واستشرت الرشوة²⁴⁹.

بالرجوع للإدارة الجبائية بالمغرب، نجد أن إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة كانت سباقة في التوجه نحو الملزم وفي العمل على تحسين العلاقة مع المتعاملين معها سواء تعلق الأمر بالأشخاص الذاتيين أو بالنسيج الاقتصادي من خلال:

- توظيف المعلومات لضبط أعداد المتعاملين وتصنيفهم والعمل على معالجة تصاريحهم بطريقة إلكترونية؛

248 « Le contribuable face à l'administration fiscale », op. cit. p 117

249 Rapport du conseil économique et social de 2011

- استعمال المعلومات للحد من شخصنة العلاقات ما بين أعوان الإدارة والمتعاملين من خلال التعيين الأوتوماتيكي للمفتشين؛
- اعتماد تقنيات جديدة لرصد المخالفات من خلال منهجية تحليل الخطر المحتمل من كل عملية عبر تتبع عناصرها كالوسيط، طبيعة البضاعة، بلدها الأصلي، سجل المقابلة وتاريخها..
- العمل بالفحص الانتقائي استنادا لمعايير موضوعية إذ ليس بمقدور الإدارة القيام بالفحص الكامل لكل المعاملات ولكل عمليات العبور؛
- مراقبة تناسق معطيات تصريحات الموجزة والتصاريح المفصلة قبل مباشرة عمليات الفحص المادي.

الفقرة الرابعة: إعادة التوازن للعلاقة بين الإدارة الجبائية والملزمين

إن إعادة التوازن لعلاقة الملزم بالإدارة الجبائية يقتضي الاعتراف بوضعه المتميز كمساهم في التكاليف العمومية وممول لهذه الإدارة ذاتها.

غير إن الملاحظ هو أن الملزم في مواجهة الإدارة الجبائية يوجد في وضعية غير مريحة لكونه مرتفق أعزل منفصل عن جسمه الاجتماعي وخاضع في نفس الوقت لقواعد عامة تحرص الإدارة على وضعها على مقاسها. قواعد تمكنها من وضع استراتيجيات تتيح لها تطويق الملزم وتضمن تنشئته على السلوك الذي ترغب فيه.

إن تكريس الحكامة الإدارية يقتضي تمكين الملزم من وضع متميز، وضع يجعله شريكا للإدارة الجبائية ومحوارا ملتزما للإدارة الجبائية التي تنحو للتعامل معه بشكل مؤسس لا حالة بحالة²⁵⁰.

²⁵⁰ « Le contribuable face à l'administration fiscale », op. cit. p 119

من جانب آخر، يتعين على المستوى المسطري تأطير السلطة التقديرية للإدارة، وتوضيح النصوص الجبائية وتحسين ظروف الرقابة الجبائية كالتصحيات المقترحة من طرف الإدارة الجبائية التي يجب أن تبلغ داخل أجل أقصى يجب تحديده. كما يجب تبني مقاربة تواصلية أكثر انفتاحا لحقوق وواجبات الملزمين وكذا هيكلة وتسيير الإدارة الجبائية.

أيضا، يجب العمل على توفير القدر الكافي من التتور الضريبي بحثا عن الوضعية الضريبية الفضلى : L'optimisation fiscale والتي عرفها "التقرير الإخباري عن الوضعية الضريبية الفضلى للمقاولات داخل الخضم الدولي" والذي قدم سنة 2013²⁵¹ بأنها: "استعمال الملزم للوسائل القانونية التي تمكنه من تخفيف دينه الضريبي. فهي تترجم قدرة الملزم لتقيق أحسن استفادة من المقتضيات الضريبية المطبقة في موطنه الضريبي لكن أيضا بالخارج إن لزم الأمر، وذلك عبر الجمع بينهما أو باستغلال تعارضاتهما أو غموضهما وذلك للتقليل من الضريبة المستحقة لكن طبعا في إطار قواعد القانون.

ولقد كرس الاجتهاد القضائي هذا الحق في اليقظة الضريبية « droit » à l'agilité fiscale فبين وضعيتين أو حلين يرتبان نفس الأثر القانوني، بمقدور الملزم التطلع واختيار تلك التي تسفر عن التقليل من أدائه الضريبي وهو اختيار يبقى مشروعا طبعا²⁵².

251 Rapport d'information déposé par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international présenté par Pierre-Alain Muet (Rapporteur), Éric Woerth (Président de la mission), Pascal Cherki, Charles de Courson, Marie-Christine Dalloz, Annick Girardin, Nicolas Sansu, Eva Sas (membres de la mission).

252 Mélanie PÉCLAT, « représentations de la déviance fiscale en France du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne » Thèse de science politique dirigée par : Xavier CRETTEZ, Professeur de science politique à l'Université de Versailles-Saint-, Présentée à Saint-Quentin-en-Yvelines, le 26 mai 2015

في المذكرة التقديمية لمشروع قانون المالية 2014 نجد مجموعة من التدابير الموجهة

للمتعاملين:

1. إحداث المسلك الأخضر عبر التجريد الكامل من الطابع المادي للتصريح الجمركي و ذلك في إطار مواصلة الجهود المنجزة في مجال تطوير و عصرنه خدمات إدارة الجمارك مع مراعاة العدالة الجبائية و فعالية المراقبة و تقليص مدة مكوث البضائع بالجمرك و تكريس مبدأ الثقة بين الإدارة والمقاولات الجادة؛
 2. تصنيف المقاولات من خلال الانتقال إلى صفة المتعامل الاقتصادي المعتمد بهدف إدماج الشق المتعلق بالأمن و السلامة وكذا تتميم لائحة المتعاملين المصنفين عبر إدراج الناقلين البحريين والجويين؛
 3. مأسسة تدبير العلاقة مع الزبناء والجمعيات المهنية عبر إحداث برنامج معلوماتي لاستقبال و معالجة الشكايات و طلبات المعلومات و يمكن من تتبعها ومعالجتها و بالتالي الرفع من تنافسية الإدارة وخلق مناخ الثقة مع المتعاملين الاقتصاديين و وضع أجندة للقاءات المؤسسية.
- من جانب آخر، إذا كان النظام الضريبي المغربي هو نظام إقرارى يركز على المبادرة الطوعية للملزم أو لمن يتولى الإقرار عنه؛ فإن هذا الغير الذي يصرح للإدارة الجبائية مطالب بالحرص على الالتزام بالقانون وبرعاية مصالح الطرف الملزم.
- إن هذا الأمر على قدر كبير من الأهمية بالنظر لكون الملزم يفتقد المعلومة ولا يملك زمام الأمور وغالبا ما يرتبط الأمر بفئات عريضة من الملزمين خاصة المستهلكين، فئة قد لا تنتبه للتجاوزات الناجمة عن تقاعس المكلف بالإقرار وتحملهم تكاليف إضافية ناجمة عن تقاعس الغير.
- إن هذا الأمر هو ما سجله تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2013 بخصوص شركة للتدبير المفوض للماء والكهرباء التي استمرت في فويرة ضريبة النهوض بالفضاء السمعي البصري الوطني بعد تاريخ 17 ماي 2012 بالنسبة لكميات الاستهلاك المفوترة أقل من 200

كيلوواط على هامش المقتضيات القانونية حيث فاق مجموع المبالغ المحصلة 48٢2 مليون درهم²⁵³.

من جانب آخر، يتعين أيضا على الإدارة الجبائية أن تنهل من بعض الممارسات الدولية، خاصة تلك المعروفة "ruling" تبعا لتوصيات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE فالإدارة الجبائية يجب أن تتبنى نمط عمل يساير الواقع خاصة واقع الملزم.

في هذا الاتجاه، يمكنها مؤسسة وتعميم ممارسة ruling والمتمثلة في طلب الموافقة القبلية للإدارة على تركيب عملية معينة لها اثر أو وقع جبائي.

إن هذه الممارسة المعتمدة على الصعيد الدولي، تشكل عاملا مهما لتحسين العلاقة ما بين الملزم والإدارة وعنصرا حاسما في الاستقرار الضريبي يمكن من تفادي الأخطاء ويسهل عملية الأداء الطوعي للضريبة ويحد من التكاليف التي قد تتجم عن المنازعات الضريبية.

²⁵³ تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2012 بشأن التدبير المفوض لتوزيع الماء والكهرباء والصرف الصحي على مستوى مدن الرباط سلا وتمارة، المجلس الجهوي للحسابات للرباط الصفحة 64.

الفصل الرابع:

النفقات الجبائية أو استثناءات النظام المرجعي

الفصل الرابع: النفقات الجبائية أو الاستثناءات التي تطل النظام المرجعي

لعل من أهم مداخل أي إصلاح ضريبي يتوخى النجاعة والعدالة الضريبيتين التطبيق الفعال والسليم للنظام الضريبي وفق مبادئ المساواة والمشروعية. وكل استثناء يطال هذا التطبيق يجب أن يخضع بصفة دورية للتقييم حتى لا يحيد عن الأهداف المتوخاة من إقرار الفرض الجبائي ويتم التأكد من جدوى اعتماده.

إن قيمة القاعدة الجبائية ترتبط في **شق أول** **بجودة صياغتها وبقدرتها على الإحاطة بالمادة الضريبية التي تستهدفها وتطويق إمكانات التملص منها** وفي **شق ثاني** **بمدى تجاوبها مع الشرائح الاجتماعية والهياكل التنظيمية والإنتاجية التي تشكل وعاءها ومسايرتها للظرفية والبنى الاقتصادية القائمة، ذلك أن الهاجس الأساسي الذي ينشده كل نظام جبائي يتمثل في التوفيق بين إكراهات المردودية المالية والنجاعة التدبيرية التي تتوخاها الإدارة الجبائية وبين مطالب العدالة، المساواة والرخاء الضريبي الذي تعبر عنه تطلعات الملزمين.**

بالمغرب تكتسي هذه التدابير الاستثنائية المصطلح على تسميتها بالنفقات الجبائية أهمية متميزة بالنظر إلى ارتباطها بقطاعات حيوية وكذا لاعتمادها وفق مقاربتين:

✓ **إرادية، عبر مجمل الإعفاءات، الاستثناءات والتخفيضات التي تطل القاعدة الجبائية ؛**

✓ **دورية وظرفية عبر مختلق الاستثناءات الترميمية التي تأتي بقوانين المالية.**

في دراستنا للنفقات الجبائية، سوف نحاول التعرف على هذه التدابير الاستثنائية التي تطل التشريعات الجبائية وعلى **عولمة اعتمادها وتفاقمها** في العديد من التشريعات المقارنة مع التأكيد على ضرورة التقييم المنتظم لها وفق منهجية تميزت بتمائلها في العديد من الدول.

المبحث الأول: مفهوم النفقات الجبائية

في هذا المبحث الأول سنحاول تحديد المقصود بالنفقات الجبائية، سواء في التشريعات الدولية أو القانون المغربي، ثم سنبحث في الغايات المتوخاة من اعتمادها.

الفرع الأول: تعريف النفقات الجبائية

النفقات الجبائية هي تدابير احتياطية القانون الجبائي، قواعد قانونية أو ممارسات توقف أو تقلص أو ترجئ الضريبة المستحقة لقسم من الملزمين بالنظر لنظام جبائي مرجعي. بهذا الشكل، تغدو النفقة الجبائية نقصا في وعاء الضريبة أو أساسها وعناصر ربطها أو سعرها أو مبلغها، نقص يتعين استدراكه بالنسبة للدولة.

في تقريره عن شفافية المالية العمومية لسنة 2017، عرف صندوق النقد الدولي النفقات الجبائية بأنها: « مجموع الامتيازات الضريبية أو الإعفاءات التي تطل النظام الجبائي "العادي" والتي تقلص من تحصيل الموارد من طرف الإدارات العمومية. فالأهداف التي تتوخاها السياسة المعتمدة من لدن السلطات العمومية يمكن تحقيقها بوسيلة أخرى هي المساعدات وغيرها من النفقات غير المباشرة. بهذا تغدو الامتيازات الجبائية نفقات موازنة²⁵⁴ ».

هكذا، تعتبر النفقات الجبائية بمثابة موارد مباشرة ناجمة عن استثناءات جبائية. يتعلق الأمر بتدابير تشريعية مخالفة أو استثنائية تطل الضوابط الضريبية المرجعية. فهي عبارة عن تشجيعات جبائية ناجمة عن استثناءات تطل النظام العام لضريبة معينة، يستفيد منها جزء من الملزمين أو بعض الأنشطة الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية.²⁵⁵

ويضيف صندوق النقد الدولي في تقريره «وحتى يتأتى التعريف الدقيق للنفقات الجبائية، يتعين إذن تعريف النظام العادي وإيجاد الوسيلة الناجعة لتقدير كلفته²⁵⁶ ». بهذا التحديد تصبح فكرة "النظام العام الضريبي" هي العنصر الأساسي لتحديد النفقات الجبائية، وهذه الفكرة تتحدد بالنظر لكل ضريبة على حدة²⁵⁷.

254 Rapport du FMI sur le transparence des finances publiques 2007, Page 84 et 85 normes du FMI 2007

255 La dépense fiscale est définie comme « une moindre recette découlant d'encouragements fiscaux provenant d'une dérogation au système général d'un impôt déterminé en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales, culturelles et qui pourrait être remplacée par une subvention directe ». Valenduc Christian, « Les dépenses fiscales ».

256 Rapport du FMI sur le transparence des finances publiques 2007, Page 84 et 85 normes du FMI 2007.

257 Projet de loi contenant le budget des voies et moyens de l'année budgétaire 2014, Chambre des représentants de Belgique, 8 novembre 2013 8 novembre 2013 .

وتتخذ هذه الاستثناءات أشكالاً مختلفة: إعفاءات كلية أو جزئية، تخفيضات ضريبية، أسعار مخفضة، ضرائب جزافية، إسقاطات من المداخل الخاضعة للضريبة، خصوم من التكاليف.

هكذا، فمفهوم النفقات الجبائية أو الهدايا الضريبية كما يسميها البعض، هي متغيرات للأنظمة الضريبية يمكن تعريفها بأنها مجموع الامتيازات، الاستثناءات، الخصوم والإعفاءات التي تمنحها الدولة للملزمين، سواء كانوا أشخاصاً ذاتيين أو معنويين للقانون الخاص أو القانون العام أو متدخلين اجتماعيين أو فاعلين اقتصاديين وذلك للتخفيف من عبئهم الضريبي ولتشجيع بعض القطاعات أو بعض الأنشطة الاقتصادية.

يتعلق الأمر إذن باستثناءات وإعفاءات تعطل تطبيق القاعدة الضريبية. وهي تقدم كنفقات جبائية بالنظر إلى أن الدولة أو الإدارة العمومية وعوض تسخير الأداة الإنفاقية الممولة بالضريبة، تعتمد إلى التحلل من بعض تدخلاتها ومن الأعباء المترتبة عنها والتخفيف من الكلفة تحملاتها، عبر تقديم امتيازات، استثناءات أو هدايا الضريبية الشيء الذي دفع الباحثين لتسميتها "بالمساعدات الضريبية" أو "بالنفقات الجبائية".

هكذا، تتخلى الدولة عن دورها في فرض وتحصيل الضريبة، بمنح مجموعة من الإعفاءات التي تدرأ عنها مغبة الاقتطاع الجبائي وإكراهات البرمجة الموازنية والتزام المراقبة المالية وتخلصها من تبعات المسؤولية التنفيذية.

في تقريرها عن النفقات الضريبية لسنة 2010، تعتبر منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، النفقات الجبائية تدابير احتياطية للقانون الجبائي أو تشريعات أو ممارسات تقلص أو تنقل الضريبة المستحقة لفئة محددة من الملزمين بالنظر لنظام مرجعي معين²⁵⁸. فهذه النفقات هي بمثابة تحويل لموارد عمومية عبر التقليل من الالتزامات الضريبية عوض الاتجاه نحو الأداة الإنفاقية مباشرة²⁵⁹.

258 **Éric PICHET**, Théorie de la dépense fiscale et propositions de réforme du système français des « niches » fiscales, professeur à BEM-Bordeaux Management school ,chercheur associé au LAREFI de Bordeaux IV ,Publié dans La revue de droit fiscal n° 14 du 5 avril 2012, pp. 2

259 Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, févr. 2010, p. 12 définition de l'OCDE reprise par D. J. Kraan in Dépenses hors budget et dépenses fiscales 2004 : Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, 2004, vol. 4, n° 1, p. 153.

هكذا، تشكل النفقات الضريبية استثناءات مقارنة بقاعدة مرجعية تعرف بكونها النظام العام أو النظام الضريبي القاعدي. وكل تدبير يهدف منح تخفيف جبائي يبتعد عن هذا النظام القاعدي يعتبر نفقة جبائية.

لهذا، وحتى يتأتى فهم النفقات الضريبية، يتعين أولاً تحديد النظام الضريبي المرجعي لكونه مفتاح تحديد وتشخيص النفقات الضريبية. فمن الخصوصيات المثيرة لعملية جرد النفقات الضريبية هو عدم تضمنها لتعريف للنظام المرجعي والحال أن هذا المفهوم هو أساس تعريف النفقات الضريبية والمحدد الأساسي للاستثناءات²⁶⁰.

ويمكن تعريف النظام الضريبي القاعدي بكونه **مجموع الخصائص البنوية التي يتأسس عليها النظام الضريبي قبل تطبيق أي تدبير تفضيلي**. بهذا التعريف، يغدو النظام الضريبي المرجعي بناءً أولاً يشمل بنية الأسعار، الاتفاقيات المحاسبية، الخصومات المتعلقة بالأداءات الإلزامية، مقتضيات تستهدف تسهيل تدبير الضريبة ومقتضيات تتعلق بالالتزامات الجبائية للدولة.²⁶¹

فالنظام الضريبي الأساسي أو المرجعي يجمع العناصر الأساسية للنظام الضريبي، أي الوعاء الضريبي الشامل، بنية الأسعار، الملزمين المعنيين وحدة التضرير وفترة التضرير المعتمدة. هذه العناصر تشكل عامة جزءاً من النظام الضريبي الأساسي وبالتالي فهي عناصر لا تعتبر نفقات ضريبية.

أما التدابير التفضيلية فهي نفقات ضريبية تأتي بحسب الأهداف الخاصة التي تسعى الحكومة للوصول إليها، لتمنح تخفيضات ضريبية تدعم مجموعات معينة من الملزمين أو تشجع أنشطة معينة أو منتقاة²⁶².

260 Valenduc Christian, « Les dépenses fiscales », Reflets et perspectives de la vie économique, 1/2004 (Tome XLIII), p. 87-104.

URL : <http://www.cairn.info/revue-reflets-et-perspectives-de-la-vie-economique-2004-1-page-87.htm>

261 Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, introduction, p. 3 – © OCDE 2010

262 « Dépenses Fiscales - Édition 2015 », Bibliothèque et Archives nationales du Québec, Gouvernement du Québec, 2016 p. A4.

الفقرة الأولى: ظهور عبارة النفقات الجبائية

تعود عبارة النفقات الجبائية لسنة 1967، حيث استعملت لأول مرة في ألمانيا التي كانت سباقة في نشر معطيات عن النفقات الجبائية وذلك في تقرير خاص بالمساعدات الموازنية والامتيازات الجبائية يقدم للبرلمان الفدرالي ويعرض كذلك على أنظار مجلس الحسابات الفدرالي²⁶³. هذه الممارسة التي ما لبثت أن اعتمدت في معظم البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية²⁶⁴.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد صدرت أول قائمة بهذه النفقات سنة 1968²⁶⁵ عن الخزينة الفدرالية الأمريكية²⁶⁶ وكانت قائمة شاملة، رصدت ضياع للموارد الجبائية جراء القوانين الضريبية الفدرالية التي تمنح مجموعة من الاستثناءات، الإعفاءات وكذا الخصوم من الدخل الخاضع للضريبة.

في فرنسا، ظهرت عبارة النفقات الجبائية سنة 1979 في التقرير السنوي لمجلس الضرائب بفرنسا وسرعان ما وجدت صدى لها في قانون المالية لسنة 1980²⁶⁷ إلى جانب عبارات أخرى من قبيل المساعدات الجبائية أو الدعم الجبائي، حيث اعتبرت آنذاك كوسيلة من وسائل السياسة العمومية التي تأخذ شكل استثناءات للنظام الجبائي أو المساعدة المباشرة.

263 **Éric PICHET**, Théorie de la dépense fiscale et propositions de réforme du système français des « niches » fiscales, professeur à BEM-Bordeaux Management school ,chercheur associé au LAREFI de Bordeaux IV ,Publié dans La revue de droit fiscal n° 14 du 5 avril 2012, pp. 2.

264 Manuel sur la transparence des finances publiques Fonds Monétaire International (2007) <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/fre/manualf.pdf> Novembre 2015.

265 Pour ce qui est de leur avènements, Maurice BASLE écrivait que S. Surrey, alors secrétaire adjoint du trésor en 1967 aux états unis, a inventait l'expression de « dépenses fiscales » (ou « tax expenditures ») Le Cinquième Dialogue Euro Méditerranéen Colloque MED 5: « Atelier Doctoral». Amman, 26 et 27 septembre 2012 P . 11.

266 **Éric PICHET**, Théorie de la dépense fiscale et propositions de réforme du système français des « niches » fiscales, professeur à BEM-Bordeaux Management school ,chercheur associé au LAREFI de Bordeaux IV ,Publié dans La revue de droit fiscal n° 14 du 5 avril 2012, pp. 2

267 L'expression « dépenses fiscales » est apparue en 1979 dans le rapport annuel du Conseil des impôts. On emploie concurremment l'expression de « niche fiscale » qui doit son succès à son caractère imagé évoquant immanquablement un refuge confortable réservé aux contribuables aisés

من جانب آخر، هناك عبارة أخرى أكثر قدما، ظهرت مقترنة بالغش الضريبي في بريطانيا بداية القرن الماضي وهي عبارة المنافذ الضريبية ²⁶⁸ Niches fiscales، عبارة استعملت في تقرير اللجنة للتقصي بشأن الغش الضريبي ترأسها المستشار المحافظ شارل ريتشي ²⁶⁹.

ولا شك أن عبارة المنافذ الضريبية أكثر إثارة للجدل، وقد تم اعتمادها ككناية على بعض التدابير الاستثنائية التي تقتقد للشفافية والتي قد لا يستفيد منها إلا الملتزمون المتبصرون ²⁷⁰. فالعديد من الكتابات تستعمل عبارات المنافذ الضريبية أو الاجتماعية " Niches sociales " للدلالة على ذلك الملاذ المريح والآمن للملزمين وإن كان بعض الباحثين يعتبرها مرادفا للنفقات الجبائية فيما يتعلق بموارد الحماية الاجتماعية ²⁷¹.

اليابان، تستعمل عبارة التدابير الجبائية الخاصة. أما البلدان الأنجلوسكسونية فتعتمد عبارتين

اثنتين:

- العبارة الأولى تحيل مباشرة على النفقات الجبائية « Tax expenditures »؛
- أما الثانية فتحيل على الثقب الموجود في الجدار Loophole « والذي يعتبر مقابلا للمنافذ الضريبية الفرنسية مع وجود فارق أساسي. فالنفقات الضريبية تفيد الواحة المريحة والمستقرة بمأمن عن العبء الضريبي، بينما يحيل ثقب جدار الجبائية على تلك الإمكانية أو الفرصة السانحة للملزم الفطن والمتوجس، إمكانية تقوده بمساعدة من يفقه القانون الضريبي لتبني إستراتيجية الاستفادة من ثغرات النظام الجبائي.

268 Myriam BOUSSAHBA-BRAVARD, « Résistance passive et citoyenneté : la rébellion de la contribuable anglaise. 1900-1914 », Revue d'histoire moderne et contemporaine 2009/2 (n° 56-2), p. 104-134. référence page 15.

Article disponible en ligne à l'adresse : <http://www.cairn.info/revue-d-histoire-moderne-et-contemporaine-2009-2-page-104.htm>

269 En 1902-1903, le Chancelier de l'Échiquier conservateur, Charles Ritchie, est le premier à s'intéresser à la fraude fiscale, sans pour autant faire la distinction entre fraude et niche fiscale. Austen Chamberlain, son successeur (lui aussi conservateur), lance une commission d'enquête sur la fraude fiscale (présidée par Ritchie) qui utilise pour la première fois le terme de « niches fiscales » (« legal avoidance »), Cité par Myriam BOUSSAHBA-BRAVARD, « Résistance passive et citoyenneté : la rébellion de la contribuable anglaise. 1900-1914 »..

270 Conseil des Impôts, la fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales, synthèse du XXIème rapport au président de la république, septembre 2003 page5

271 Cour des comptes Rapport public annuel 2011 – février 2011 www.ccomptes.fr Page.39.

الفقرة الثانية: ظهور النفقات الجبائية بالمغرب

بالرجوع للمغرب، وبالنظر إلى الظاهرة، فالمطالبة بتعطيل الفرض الضريبي قديمة قدم المطالب الاجتماعية وإلغاء الفرض الجبائي ملازم لاستتباب النظام. فلطالما استقادت الزوايا من امتيازات جبائية نظير خدماتها للسلطة المركزية التي كانت تمنحها ظواهر الإعفاء من أداء الضرائب²⁷². كما أن نظام الحماية القنصلية أو المحميين إبان الفترة الاستعمارية ما هو إلا مظهر من مظاهر تعطيل الفرض الضريبي والخروج من طائلة الإدارة التي تؤمنه.

أما الاصطلاح الدقيق للنفقات الجبائية، فإن الفقه المغربي لم ينتظر كثيرا ليلسط الضوء على ظاهرة النفقات الجبائية، حيث استأثرت باهتمام الباحثين مع بداية الثمانينات من القرن الماضي، اهتمام توج بصور أعمال علمية لباحثين جامعيين بالخارج²⁷³ أو في إطار رسائل وأطروحات أنجزت في إطار وحدة البحث للمالية العامة بجامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء.

سنة 1984، أشار القانون الإطار المتعلق بالإصلاح الضريبي للنفقات الجبائية بشكل غير مباشر، حيث نص في مادته الأولى أن " هذا الإصلاح لن يترتب عنه مساس بالتدابير الهادفة إلى تشجيع الاستثمارات" وفي نفس السنة عرف المغرب صدور ظهير بمثابة قانون خاص بإعفاء الدخل الفلاحي من كل الضرائب. وسنة 1995، وفي إشارة منه لمضمون هذه النفقات، تحدث القانون الإطار رقم 18-95 بمثابة ميثاق للاستثمارات عن تشجيعات جبائية وتدابير تحفيزية للاستثمار²⁷⁴. غير إن أول استعمال رسمي للعبارة يعود لسنة 2005 من خلال تقرير أعدته الإدارة الضريبية وهو التقرير الذي رافق مشروع قانون المالية السنوي. لقد سعت السلطات المالية من خلال هذا التقرير إلى إدماج مسلسل تقييم النفقات الجبائية ضمن الوسائل التي تعتمدها لتدبير السياسات العمومية²⁷⁵.

²⁷² "التنافس الإستعماري 1894 - 1912: الترتيب، القروض، الإنتفاضات" مجلة دعوة الحق، منشورات موقع وزارة الأوقاف، بتاريخ 08 فبراير 2012

²⁷³ Amine MZOURI : Essai sur les dépenses fiscales au Maroc, thèse de doctorat d'Etat, paris 1984.

المادة الأولى من القانون الإطار المتعلق بميثاق الاستثمارات، ج ر 3435 92 نونبر 1995 ص 3030.

²⁷⁵ Latifa KARIMI, « Institutions, Gouvernance fiscale, Et Management Public au Maroc ». , Université d'Economie de Bordeaux. France. Conférence : Atelier Doctoral. Le Cinquième Dialogue Euro Méditerranéen Colloque MED 5: « Atelier Doctoral». Amman, 26 et 27 septembre 2012 ». P . 11.

الفرع الثاني: أهداف النفقات الجبائية

تستمد النفقات الجبائية شرعيتها ومشروعيتها من أسمى وثيقة في البناء القانوني للدولة أي الدستور. سواء من خلال إقرار تشخيص الضريبة أو من خلال إلزامه المشرع بالبحث عن المساواة في تطبيق القاعدة الجبائية.

فتشخيص التكاليف العمومية بحسب قدرة ووضعية الملزمين بها، يجعل كل شخص يؤدي الضريبة حسب قدرته. في هذا الإطار، ينص الدستور المغربي في فصله 39 على: "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها...". فالمساواة في تحمل التكاليف العمومية تقضي إلى تبني حلول متباينة إزاء وضعيات مختلفة. إذ يقع على عاتق المشرع تحديد القواعد التي سيتم بمقتضاها تقدير المقدرات الإسهامية للملزمين باحترام للمبادئ الدستورية واستنادا لمعايير موضوعية ودون أن تكتسي الضريبة شكل مصادرة أو تعسف تجاه الملزمين²⁷⁶.

إلى جانب الدستور، تستمد النفقات الجبائية مشروعيتها من خلال المقتضيات التشريعية، مقتضيات لعل أبرزها ميثاق الاستثمارات وكذا مختلف القوانين الجبائية ناهيك عن التدابير السنوية التي تأتي بها قوانين المالية السنوية. وهي نفقات متنوعة تأتي تلبية لمجموعة من الأهداف.

اعفاء الدخل الفلاحي من جميع الضرائب.
ظهير سريفي معتبر بمثابة قانون رقم 1.84.46 صادر في 17 من جمادى الآخرة 1404 (21 مارس 1984) باعفاء الدخل الفلاحي من جميع الضرائب

²⁷⁶ OLIVIER FOUQUET «Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt» - Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011

ج - الإعفاء من الضريبة

الامتيازات القانونية المترتبة عن الاعتراف بالمنفعة العامة

«... الاعتراف بالمنفعة العمومية (لجمعيات التعاون المتبادل) يترتب عنه امتيازات قانونية منها إعفاء من الضرائب الشيء الذي يخضع للسلطة التشريعية بمقتضى القانون التنظيمي للمالية ما عدا في حالة ما إذا حدد المشرع للسلطة التنفيذية الشروط الواجبة لمنح الاعتراف بالمنفعة العمومية». (مقرر الغرفة الدستورية رقم 77 بتاريخ 16 فبراير 1984)

الفقرة الأولى: محددات وأسباب اعتماد النفقات الجبائية

تأتي النفقات الجبائية تلبية لاحتياجات اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية عبر آثارها التحفيزية أو أهدافها المرتبطة بإعادة التوزيع، حيث تتجه نحو تخفيض الموارد العمومية من أجل إتاحة امتيازات اقتصادية أو اجتماعية. الجدول الموالي يرصد تطور توزيع النفقات الجبائية بحسب النشاط الذي تستهدفه²⁷⁷:

الجدول 9 : توزيع التدابير الاستثنائية حسب توجهها الاقتصادي والاجتماعي أو الثقافي

نوع النشاط	2012	النسبة المئوية	2013	النسبة المئوية	2014	النسبة المئوية
- النشاطات الاقتصادية	221	55,0%	228	55,3%	223	55,5%
- النشاطات الاجتماعية	166	41,3%	168	40,8%	163	40,5%
- النشاطات الثقافية	15	3,7%	16	3,9%	16	4,0%
المجموع	402	100,0%	412	100,0%	402	100,0%

أولاً: الأهداف الاقتصادية للنفقات الجبائية

ترتبط الأهداف الاقتصادية للنفقات الجبائية بالوظائف الأساسية للضريبة بوقعها على الظرفية الاقتصادية وكذا وبدورها في التأثير على البنيات الاقتصادية وتوجيه البنيات والعناصر الإنتاجية. وتتجلى أهم التدابير الاقتصادية للنفقات الجبائية في تلك الواردة في ميثاق الاستثمارات. لقد وضع ميثاق الاستثمارات الصادر بتاريخ 8 نونبر 1995 مراجعة مجال التشجيعات الجبائية ضمن قائمة التدابير الثلاثة الرامية لتنمية وإنعاش الاستثمارات إلى جانب تحسين مناخ وظروف الاستثمارات وتدابير تحفيز الاستثمارات.

277 توزيع التدابير الاستثنائية تبعاً للتوجه الاقتصادي والاجتماعي أو الثقافي، تقرير النفقات الجبائية لسنة 2015 وزارة الاقتصاد والمالية

بالرجوع للمادة الثانية من الميثاق، نجدها تركز على دور الأداة الجبائية في تحفيز الاستثمار عبر:

- تخفيض العبء الضريبي المتعلق باقتناء آليات وتجهيزات إنجاز الاستثمارات؛
- تخفيض نسب الضريبة المفروضة على الدخول والأرباح،
- سن نظام ضريبي تفضيلي لفائدة التنمية الجهوية؛
- تعزيز الضمانات للمستثمرين بتيسير طرق الطعن في النظام الضريبي الوطني والمحلي؛
- إنعاش المناطق المالية الحرة ومناطق التصدير الحرة ونظام المستودعات الصناعية الحرة؛
- تحقيق توزيع أفضل للعبء الضريبي وتطبيق أحسن للقواعد المتعلقة بالمنافسة الحرة وخاصة عن طريق مراجعة نطاق تطبيق الإعفاء من الضريبة.

أما الأهداف المتوخاة من إقرار هذه التدابير فتتجلى في تشجيع التصدير، إنعاش التشغيل، تخفيض كلفة الاستثمار، تخفيض كلفة الإنتاج، ترشيد استهلاك الطاقة والماء والمحافظة على البيئة.

ثانيا : الأهداف الاجتماعية والثقافية للنفقات الجبائية

غالبا ما تأتي النفقات الجبائية لتحل محل نفقات الميزانية خاصة في شقها الاجتماعي، حلول تتفاوت أهميته بحسب الأشكال التي يتخذها.

بهذا الشكل، **تغدو النفقات الضريبة مقابلا لاعتمادات الدعم الموازي، بالنظر إلى أن الامتياز الذي يحظى به مستفيد معين هو مستقل عن مبلغ الضريبة التي يتعين عليه دفعها إذ لم يوجد هذا الامتياز.**

إن تطور النفقات الجبائية يمكن من تقوية تدخلات الدولة دون تعبئة لاعتمادات موازنية إضافية لكن مع الاحتفاظ بنفس الآثار على العجز. وتتجلى أهم المجالات الاجتماعية التي يمكن تحفيزها عبر هذه الاستثناءات الضريبية والإحجام عن الفرض الضريبي:

- التحملات الاجتماعية للملزمين وتقوية قدراتهم المالية؛
- التطبيب والاستشفاء؛
- الرعاية الاجتماعية والسكن؛

- التشغيل الذاتي، خلق المقاولات وتقليص البطالة وتحفيز التشغيل؛
- السكن والعيش الاجتماعي من خلال الجباية العقارية؛
- مجال التنمية البيئية والنجاعة الطاقية.

الفقرة الثانية: تمييز النفقات الجبائية

ويمكن أن نميز في هذه الاستثناءات التي تنعت في فرنسا بالنفقات²⁷⁸ أو المنافذ ما بين منافذ أفقية وأخرى عمودية:

- **المنافذ الأفقية "السلبية"**: وهي منافذ لا تتطلب من المستفيدين سلوكا خاصة للاستفادة للتقليص أو الضريبية؛ بل هي منافذ تلبي حاجة الجميع ممن تتيح لهم وضعيتهم ذلك. بصفة عامة، المنافذ الأفقية هي بمثابة نفقات موازنية لا تعكسها المحاسبة العمومية. فالأمر لا يتعلق بإصدار نفقات ميزانية إضافية.
- **المنافذ العمودية أو "الفعالة"**:

هي منافذ تعكس مبادرة الملزم وسعيه للاستفادة الضريبية، من خلال استطلاع السوق واتخاذ قرار الاستثمار أو الاستفادة من التدبير الجبائي الاستثنائي للنفقة الجبائية. من أجل هذا فهو يخلق إطارا قانونيا خاص للعملية التي يعتزم القيام بها. هنا يصبح المنفذ الضريبي مقابلا تضمنه الدولة للمجازفة التي يخوضها الملزم عند الاستثمار²⁷⁹.

بالمغرب، إذا كان النظام الضريبي قد عرف مند القدم وعلى غرار مجموع دول المعمور هذه النفقات الجبائية؛ فإن اعتمادها جاء لتليين وطأة الانتقال والإصلاح الضريبي وأحيانا نتيجة لمعطيات تاريخية لم تخل من أهداف وتعاقبات سياسية.

278 Le rôle des dépenses fiscales étude comparée canada- Etats Unis , France : Luc Godbout pierre Beltrame

279 Notion de niche fiscale, Wikipédia 2014- p.1—2-3.

من جانبها أفرزت الممارسة الضريبية بالمغرب استثناءات ظرفية ومحدودة عرفت في البناء القانوني بالإعفاءات الضريبية هذه الإعفاءات التي أصبحت تمثل سلوكا متواترا في الممارسة المالية المغربية 1998-1990-1984²⁸⁰ وسنة 2015 مع المساهمة الإبرائية .

الفقرة الثالثة: شروط الاستفادة من الامتيازات والنفقات الجبائية

للاستفادة من الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المدونة، يجب على المنشآت أن تتوفر على

التعريف الموحد للمقولة المنصوص عليه في المادة VIII - 145 أعلاه 2 و أن تقي بالتزاماتها المتعلقة بالإقرارات وأداء الضرائب والواجبات والرسوم المنصوص عليها في هذه المدونة. 3

وفي حالة مخالفة الأحكام المنظمة لوعاء الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، يفقد الأشخاص المخالفون، بقوة القانون، الحق في الاستفادة من السعر المخفض

يستثنى من الامتيازات الجبائية الممكن الحصول عليها بموجب اتفاقية، الأشخاص الذاتيون والمعنويون الذين أخلوا بالتزاماتهم في إطار اتفاقية سابقة مبرمة مع الدولة.

لا يوقف تحويل عناصر الأصول المنجز بين المنشآت وفق أحكام هذه المدونة استمرارية الاستفادة من الامتيازات الجبائية المخولة للمنشآت المعنية أو للأنشطة المحولة قبل تاريخ هذا التحويل.

كما لا يخول هذا التحويل للمنشآت المعنية حق الاستفادة مرتين من نفس الامتيازات.

التعامل التفضيلي يمكن للخاضعين للضريبة الذين يوجدون في وضعية جبائية سليمة والمصنفين وفق الشروط المحددة

بنص تنظيمي أن يستفيدوا فيما يتعلق بملفاتهم من تعامل تفضيلي من لدن إدارة الضريبة 4.

أما المادة 165 فتتضمن عدم الجمع بين الامتيازات فلا يجوز الجمع بين الامتيازات المخولة للمنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير

²⁸⁰ الدكتور العربي الغمري، العفو الجبائي من خلال قانون مالية 2013 الملتقى العلمي حول: "الإصلاحات المالية والجبائية: أية رهانات؟" المنظم من طرف مركز الأبحاث والدراسات الضريبية بالتعاون مع مجلس جهة مكناس تافالنت وجمعية منتدى مكناس للثقافة والتنمية يومي 8 و 9 مارس 3102 بمقر جهة مكناس تافالنت.

إن تطور النفقات الجبائية عبر العالم كان نتيجة لعولمتها التي ليست في الأخير إلا تجليا معاصرا لعالمية الظواهر الضريبية واتجاهها نحو الشمولية.

الفرع الأول : عولمة تنامي النفقات الجبائية

إذا كانت الإعفاءات الضريبية ظاهرة قديمة لازمت ظهور وتبلور الضريبة؛ فإن تطور هذه النفقات كما وكيفا ما لبث أن غدا أمرا ملحوظا، مع تحول دور الدولة التي اتخذتها وسيلة لتوجيه سياستها المالية. فهذه النفقات بوات السياسة الجبائية مكانة متميزة على حساب السياسة الموازنية.

الفقرة الأولى: تطور وانتشار النفقات الجبائية

في إسبانيا يصل مبلغ النفقات الجبائية لحوالي 96 مليار أورو بنسبة وصلت لحوالي 66% من الموارد الضريبية الخالصة و 20% من الناتج الداخلي الخام²⁸¹.

أما في فرنسا فقد بلغت النفقات الجبائية 66 مليار أورو بحوالي 29% من الموارد الجبائية الخالصة أي 11% من الناتج الداخلي الخام وتهم بالأساس الضريبة على الدخل 50% والضريبة على القيمة المضافة 29²⁸²%. جدير بالذكر، أن كلفة النفقات الجبائية في فرنسا عرفت تطورا مثيرا وصل إلى 60 % ما بين سنة 2004 وسنة 2010²⁸³ أي في غضون أقل من سبع سنوات.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية، فإن حجم النفقات الجبائية هو جد مرتفع حيث يصل إلى حوالي 7 في المئة من الناتج الداخلي الخام مع ما يترتب عن هذا الأمر من تحفيز للملزمين على الاستدانة من أجل الاستفادة من إمكانية خصم الفوائد عن قرض اقتناء عقار السكن الرئيسي وهو الأمر الذي كانت له علاقة وطيدة بما عرف ابتداء من 2008 بأزمة الرهن العقاري²⁸⁴.

281 Le système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale - Conseil économique et social Auto-Saisine n°9/2012 P.70.

282 « La France est le pays du G7 qui compte le plus grand nombre de niches fiscales, avec, en 2003, environ 200 dispositifs de plus que le Canada, l'Allemagne ou le Royaume-Uni, en revanche la part des dépenses fiscales dans le PIB est relativement modeste en France (4%) contre 15 % au Canada et 6 % en Espagne », V. G. Carrez, Mission d'information de la commission des finances l'Assemblée nationale sur les niches fiscales : Rapp. AN n° 946, 5 juin 2008, p. 13.

283 La cour des comptes française estime que le coût des dépenses fiscales a augmenté de plus de 60% entre 2004 et 2010.

284 Éric PICHET, Théorie de la dépense fiscale et propositions de réforme du système français des « niches » fiscales, professeur à BEM-Bordeaux Management school ,chercheur associé au LAREFI de Bordeaux IV ,Publié dans La revue de droit fiscal n° 14 du 5 avril 2012, pp.3

بالمغرب يشير تقرير النفقات الجبائية الذي دأبت وزارة الاقتصاد والمالية على إصداره رفقة مشروع قانون المالية السنوي منذ سنة 2005 إلى أن هذه النفقات الجبائية قد تطورت من 384 سنة 2010 إلى 399 سنة 2011 ثم 402 سنة 2012. لتصل سنة 2013 إلى حوالي 412 تدبير بمبلغ إجمالي وصل إلى حوالي 34173 مليون درهم.

الجدولين المواليين يقدمان نظرة عن هذا التطور الذي عرفته هذه التدابير الاستثنائية:

بيان	2014	2015	2016	2017	نسبة التغير 16/17
عدد التدابير التي تم إحصاؤها	402	399	407	418	2,7%
عدد التدابير التي تم تقييمها	300	300	306	309	1,0%
المبلغ بملايين الدرهم	34 407	31 749	32 423	33 421	3,1%

المصدر: تقرير النفقات الجبائية 2018 ص 10 وزارة الاقتصاد والمالية

نوع الضريبة	المرجع القديم		المرجع المستهدف	
	العدد	التكلفة (مليون درهم)	العدد	التكلفة (مليون درهم)
الضريبة على القيمة المضافة	117	16 958	84	14 336
الضريبة على الشركات	99	5 128	60	4 757
الضريبة على الدخل	93	4 592	81	4 590
واجبات التسجيل والتنبر	74	4 038	37	860
الرسم على عقود التأمين	11	2 328	11	2 328
الضريبة الخصوصية السنوية المفروضة على السيارات	14	237	8	213
الرسوم الداخلية على الاستهلاك	7	153	7	153
الرسوم الجمركية	3	1 314	3	1 314
المجموع	418	34 748	291	28 551

تقرير النفقات الجبائية 2019 ص 10 وزارة الاقتصاد والمالية

وتمثل حصة النفقات الجبائية 15 % من مجموع الموارد الضريبية سنة 2017 بمبلغ وصي لحوالي 33 421 مليون درهم مقابل 18,6 سنة 2012.

لقد شهدت النفقات الضريبية نموا مضطربا عبر السنوات وأصبح لها وزنا معتبرا ومهما في المالية العمومية. فقد بلغت هذه النفقات ما مجموعه 34,65 مليار درهم في سنة 2014 أي 17,1% من

مجموع المداخل الضريبية و3,8% من الناتج الداخلي الخام. أصبح المبلغ الإجمالي للنفقات الجنائية التي خضعت للتقييم يفوق ميزانيات قطاعات وزارية مهمة كالداخلية أو التجهيز والنقل أو الصحة. وبلغ مجموع النفقات الضريبية التي تحملتها الدولة التي خضعت للتقييم، خلال الفترة من 2005 إلى 2014، ما مجموعه 317 مليار درهم. وتخضع هذه النفقات، منذ 2005، لتقييم جزئي، بيد أن كلفتها لم يخضع قط لتقييم شامل²⁸⁵.

²⁸⁵ تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2013 الصفحة 226

الفقرة الثانية: عوامل تكاثر النفقات الجبائية

إن تكاثر النفقات الجبائية يرجع لعدة عوامل:

1. **ضعف استقرار النظام الضريبي.** فرغم حداثة هذا النظام؛ فالسلطات العمومية تعتمد التوظيف الظرفي والإجرائي للجباية بدل التركيز على المقاربة الشاملة للإصلاح الجبائي من خلال آليات السياسة الجبائية؛
2. **الإصلاحات البنوية التي ينخرط فيها المغرب وكذا السياسات القطاعية التي حفزت السلطات على اعتماد خيار الاستثناء والإعفاء عوض التركيز على مقاربة التحصيل والإنفاق؛**
3. **العولمة والمنافسة الاقتصادية العالمية؛**
4. **المطالب الاجتماعية للبنيات الناشئة والفئات الهشة؛**
5. **سهولة اعتماد النفقات الجبائية عبر إدراجها ضمن التدابير قانون المالية السنوي بالنظر إلى:**
 - التأطير القانوني الذي يحكم تقديم ودراسة قانون المالية السنوي؛
 - آجال مناقشته قانون المالية السنوي والتي تحول دون تعميق النقاش بصدد دواعي اعتماد استثناءات معين والآثار المحتملة لها؛
6. **غياب مقتضيات قانونية تلزم الحكومة بالكشف عن مبررات لجوئها لهذه النفقات الجبائية عوض تسخير النفقات عادية، وخلال مناقشة مشروع قانون المالية تطرح الإجراءات الضريبية الاستثنائية الجديدة المقترحة على البرلمان للمصادقة عليها دون دعمها بتحليلات مقنعة وتوقعات موثوقة وتقديرات مرقمة²⁸⁶.**

الفرع الثاني : نتائج تكاثر النفقات الجبائية

لعل أهم النتائج المترتبة عن تنامي النفقات الجبائية وتنوعها المثير هو تأثيرها على مقروئية النظام الجبائي وعلى السياسة الموازية للدولة.

الفقرة الأولى: تعقد مقروئية النظام الجبائي

إن تعدد النفقات الجبائية يزيد من تعقيد النظام الضريبي ويصعب مقروئية ويجعل الملزم يتيه بين النصوص القانونية ويصبح تحت وطأة التوجهات التنظيمية وفقه الإدارة.

هكذا، لا غرابة أن ينتظر الفاعلون الاقتصاديون بشغف مذكرات الإدارة الضريبية والخرجات الإعلامية لفقهها الإداري للتعرف على المستجدات الواردة كل سنة. فتعقد مقروئية النظام الجبائي جراء التدابير الجبائية الاستثنائية يرتب تكاليف تديرية مرتفعة للمتعاملين وللإدارات الجبائية²⁸⁷:

- فاللجوء لتقنيات متنوعة إعفاءات، خصوم، إسقاطات، أسعار مخفضة، إستردادات ضريبية يحمل في طياته عدم الانسجام ويفضي إلى اختلالات موازنية؛
- فالتدابير الاستثنائية مصدر تعقيد خاصة عند تعارضها. فمثلا مجموع تدابير تشجيع خلق المقولة تحد من وضوح المساعدات العمومية. نفس الشيء يقال بالنسبة للتدابير المتعلقة بتدبير المجال حيث ينضاف تعقيد القواعد الجارية لتلك المتعلقة بالمجالات؛
- عامل آخر لتعقيد النظام الجبائي ينجم عن عدم استقرار هذه التدابير الاستثنائية في بعض القطاعات حيث يتم تغييرها أو تغيير طرق حسابها أو نطاق تطبيقها وذلك لأسباب متعددة.

إن غياب إطار يحدد الأهداف السنوية والمتعددة السنوات للنفقات الجبائية يخل بالتناسق والترابط بين الإجراءات الجبائية الاستثنائية والنفقات العادية. كما أن افتقاد إطار لإقرار هذه النفقات وضعف نظام حكامتها وغياب التقييم وتقدير كلفتها قد يفضي لعدم الشفافية وضعف المراقبة²⁸⁸. فإذا كانت النظرية الاقتصادية قد تبرر هذه النفقات الجبائية؛ فإن غياب دراسات ميدانية يشكك في آثارها الفعلية ووقعها على الادخار، حيث يتعذر إثبات وقياس مدى فعاليتها مقارنة بالأهداف المعلنة²⁸⁹.

²⁸⁷ Conseil des Impôts, la fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales, synthèse du XXIème rapport au président de la république, septembre 2003 page 17.

²⁸⁸ تقرير المجلس الأعلى للحسابات 2013 الصفحة 226.

²⁸⁹ Conseil des Impôts, la fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales, idem

من جانب آخر قد تحمل هذه التدابير في طياتها تناقضا سافرا كما هو الشأن مثلا للمجال البيئي حيث تبدو التدابير القليلة للحماية البيئية مجرد ذر للرماد في العيون بالنظر للتخفيضات المتعددة التي تستفيد منها بعض المنتجات والأنشطة الملوثة²⁹⁰.

إن تعدد النفقات الجبائية يعتبر مساسا بالعدالة الجبائية، في فرنسا بلغ عدد هذه الإعفاءات 486 حسب تقرير الجمعية الوطنية الفرنسية سنة 2010، كما أن هذه النفقات أصبحت جد مكلفة ب 73 مليار أورو بنسبة 20% من الموارد الجبائية.

الفقرة الثانية: تراجع السياسة الموازنية

تتجه النفقات الجبائية للحلول محل الاعتمادات الموازنية، حيث صارت تكملة عادية للاعتمادات الموازنية في تمويل السياسات العمومية. لقد أصبحت النفقات الجبائية تشكل في المتوسط ربع الموارد المرصودة للمهام ميزانية الدولة. إن هذه الملاحظة على قدر كبير من الأهمية. فحلول هذه النفقات الجبائية محل التدخلات الموازنية أصبح ظاهرة مثيرة بالنظر إلى أنه²⁹¹:

- على نقيض الاعتمادات الموازنية الخاضعة لمبدأ السنوية، فإن النفقات الجبائية لا تخضع بالضرورة للفحص المفصل والمنتظم من البرلمان. فوحده الترخيص باستيفاء الضرائب المنبثق عن التصويت على قانون المالية السنوي يعطي الضوء الأخضر لتجديد اعتماد التدابير الاستثنائية الجارية.
- عدم خضوع النفقات الجبائية لضوابط الإنفاق.
- المساس بالعدالة الجبائية، فالاستعمال المكثف للتدابير الضريبية الاستثنائية يقلص من الضريبة التي تقهقرت كثيرا. فكلما توفر كبار الملمزمين على مداخيل مرتفعة كلما تقلصت الضرائب التي يؤدونها. لهذا أضحى هؤلاء الملمزمون يكتفون وضعياتهم الجبائية بالنظر إلى التحفيزات الاستثمارية الضريبية المتوفرة.

290 Conseil des Impôts, la fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales, synthèse du XXIème rapport au président de la république, septembre 2003 page 19 .

291 Maitriser la dépense fiscale Rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale, 5 juin 2008 p.2.

إن ظاهرة تنامي النفقات الجبائية وتقهقر الرصيد الموازي دفع مجلس الحسابات الفرنسي لتخصيص تقرير 2010 لهذه المنافذ التي تستفيد منها المقاولات، مؤكداً على²⁹²:

- **التعقيد المتزايد** لترسنة الاستثناءات وعدم استقرارها، مما انعكس على **وضوح ومقروئية** النظام الضريبي وعلى **وضعية الملزم** الذي وجد نفسه إزاء صعوبات جمة ناجمة عن إشكالية تفسير النصوص وأحياناً الخطأ في استعمالها؛
- **صعوبة التحكم في كلفة التدابير الجبائية**. كما أن هذه التدابير لا تكون محط تساؤل أو نقاش، لدرجة تصبح معها بعض التدابير المؤقتة دائمة المفعول، فالجهات التي تؤسس للإعفاء تحرص على دوامه.
- **صعوبة ضبط وتدبير هذه النفقات**، خاصة عند مراقبتها، لتعارض أهدافها أو تراكمها ناهيك عن تعددها وعدم انسجامها بالإضافة لعدم التمكن من إثبات فعالية ونجاعة الإعفاءات.

الفقرة الثانية: التأثير على سلوك الملزم

ناهيك عن إخلالها بالنظام المرجعي للضريبة وتعقيدها لبنيتها وتأثيراتها الاقتصادية، قد تقضي النفقات الجبائية إلى تأثيرات عكسية على سلوكيات الملزم سواء الاقتصادية أو النفسية.

فاقتصادياً قد تؤثر الاستثناءات التي تطال النظام المرجعي على حس المبادرة وتدفعه إلى انتقاء القطاعات المعفاة وهو الأمر الذي يحدث أثراً عكسياً على البنيات الاقتصادية. كما قد يولد تواترها السنوي عبر قوانين المالية شعوراً بانعدام الأمن القانوني وعدم الاستقرار الذي تنتشه المقاولات، لذا تجدها حريصة على متابعة المستجدات التي تأتي بها تلك القوانين.

من جاب آخر لا يقل أهمية، تقضي كثرة الاستثناءات إلى شعور بالحيف وانعدام العدالة الجبائية لدى بعض الفئات التي لا تستفيد وهو الأمر الذي قد يتطور لسجال دائم لمحاولات التهرب والغش الضريبي.

292 Finances publiques et fiscalités : une crise des recettes- présidentielles 2012 groupe alpha- centre études et prospectives p/ 6-7.

المبحث الثالث: النفقات الجبائية بالمغرب

يلاحظ أن مبلغ النفقات الجبائية التي وقع تقييمها سنة 2016 قد ارتفع إلى **32.423** مليون درهم عوض 31.749 % مليون درهم سنة 2015 ، مسجلا بذلك نسبة ارتفاع قدرها 2,1.

تمثل حصة النفقات الجبائية % 15,2 من مجموع الموارد الضريبية سنة 2016 مقابل % 15,6 سنة 2015 أما حصتها في الناتج الداخلي الخام فقد بلغت % 3,2 سنتي 2015 و 2016.

و إذا ما استثنينا الرسوم الجمركية و الرسوم الداخلية على الاستهلاك، تصبح حصة النفقات الجبائية:

✓ % 16,8 من الموارد الضريبية المعتبرة (الضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل، الضريبة على القيمة المضافة، واجبات التسجيل و التنبر) بالنسبة لسنة 2016 مقابل 17,4 % سنة 2015 ؛

✓ % 3 من الناتج الداخلي الخام بالنسبة لسنتي 2015 و 2016.

وتمثل الإعفاءات الكلية مبلغ 22.438 مليون درهم أي % 69,2 من مجموع التدابير التي تم تقييمها، متبوعة بالتخفيضات في الأسعار بمبلغ 5.896 مليون درهم أي % 18,2 منها²⁹³.

وعلى الرغم من أهمية النفقات الضريبية ووزنها في منظومة المالية العمومية، فقد لوحظ غياب تأطير قانوني مناسب لها بدليل عدم وجود تعريف محدد لهذه النفقات كما أن هذا المفهوم لم يذكر ولم يحدد في أي نص قانوني.

فمدونة الضرائب التي تعتبر الإطار المرجعي في هذا المجال لم تخصص لهذا المفهوم أي تعريف واقتصرت على تحديد مختلف أنواع الاستثناءات التي تتحملها الدولة لفائدة بعض القطاعات الاقتصادية²⁹⁴.

²⁹³ تقرير النفقات الجبائية المرافق لمشروع قانون مالية 2017، وزارة الاقتصاد والمالية.

²⁹⁴ النفقات الجبائية بالمغرب، تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2013 الصفحة 226.

الفرع الأول: بنية النفقات الجبائية بالمغرب

ينص مشروع القانون التنظيمي للمالية في البند الأخير للمادة 42 على ما يلي: "يفتح الباب الأول من الميزانية العامة... فصل تدرج فيه نفقات التسديدات والتخفيضات والإرجاعات الضريبية" من جانبها أوردت المادة 48 من نفس المشروع الوثائق التي ترافق مشروع قانون المالية وعددها 17 احتل ضمن قائمتها تقرير النفقات الجبائية المرتبة الثالثة.

في تقريره عن النظام الضريبي المغربي لسنة 2011، خصص المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي حيزا هاما للنفقات الجبائية وللدعم الموازني.

من جانبها، دأبت وزارة الاقتصاد والمالية ومنذ سنة 2005 على إنجاز تقرير خاص بالنفقات الجبائية يكون مصاحبا لمشروع قانون المالية، معتبرة أنه بالنظر لما تحدثه هذه الاستثناءات الضريبية من نقص مهم في الميزانية العامة للدولة؛ فإن انعكاسها على هذه الأخيرة تكون مشابهة للآثار التي تخلقها النفقات العمومية على هذه الميزانية لهذا سميت بالنفقات الجبائية.

وتتخصر النفقات الجبائية المعمول بها في التدابير الضريبية التي تخرج عن نطاق النظام الضريبي المرجعي، هذا النظام الذي يشتمل على مختلف الأنظمة الأساسية المعروفة باسم "النظام العام".

الفقرة الأولى: الاستثناءات الواردة على النظام المرجعي

وتتجلى الاستثناءات الضريبية أو في:

- تدابير استثنائية تهم الوعاء الضريبي وهي تدابير استثنائية تضم إعفاءات كلية أو جزئية أو خصوم أو إسقاطات؛
- تدابير استثنائية تهم الأسعار الضريبية ذلك أن الأسعار التفضيلية المخولة لبعض الأنشطة تعتبر بمثابة نفقات جبائية؛

- كما أن الضرائب المؤجلة والمحولة والإسقاطات التي تباشر بصورة فورية والاستفادة من نظام الاهتلاكات التنازلية تعتبر بمثابة تسهيلات مالية.

تجدر الإشارة إلى أن بعض المقتضيات المتعلقة بتخفيف الأسعار أو الأسس الضريبية والهادفة لتخفيف الأسعار أو الأسس الضريبية والهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي²⁹⁵ أو الرجوع إلى إعفاءات عملية موحدة على الصعيد الدولي لا تعتبر بمثابة نفقات جبائية²⁹⁶.

الفقرة الثانية: توزيع النفقات الجبائية

بالرجوع لأهم مكونات النظام الضريبي المغربي، نجد أن النفقات الجبائية تهم مختلف الضرائب، مباشرة كانت أو غير مباشرة، محلية أو ضرائب للدولة. الجدول الموالي يعطينا نظرة عن توزيع وحجم هذه الظاهرة حسب تقرير سنة 2019:

الجدول 2: توزيع النفقات الجبائية حسب نوع المستفيد

مبلغ النفقات الجبائية (بملايين درهم)					عدد النفقات الجبائية					المستفيد
التغير (%)	الحصة	المرجع المستهدف	الحصة	المرجع القديم	التغير (%)	الحصة	المرجع المستهدف	الحصة	المرجع القديم	
17%	46%	13 206	33%	11 313	-13%	32%	92	25%	106	الأسر
-25%	51%	14 521	56%	19 468	-18%	52%	152	44%	186	المقاولات
-86%	2%	513	10%	3 538	-66%	7%	20	14%	58	الخدمات العمومية
-27%	1%	312	1%	429	-60%	9%	27	16%	68	آخرون(*)
-18%	-	28 551	-	34 748	-30%	-	291	-	418	المجموع

(*) تتعلق بالأساس بالجمعيات والمنظمات الدولية

295 Différence entre niche fiscale et avoir fiscal Un avoir fiscal est une quantité d'impôt liée à un revenu. L'avoir fiscal représente donc un impôt déjà payé qui est déduit de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices afin d'éviter une double imposition. Il ne s'agit donc pas d'une réduction d'impôt, mais d'un mécanisme visant à éviter la double imposition d'un revenu.

296 - تقرير وزارة الاقتصاد والمالية، 2014 ص 48 النفقات الجبائية.

يشير التقرير الاقتصادي والمالي المرافق لمشروع قانون المالية 2014 إلى فكرة أساسية مفادها أن تعدد النفقات الجبائية يعزز الفوارق التنافسية. لقد بلغ مجهود الدعم العمومي للأنشطة الاقتصادية خلال السنوات الأخيرة مستويات مهمة، وذلك من خلال مختلف التحفيزات الجبائية، مما مكن من خلق دينامية اقتصادية على مستوى النمو وتوفير مناصب الشغل وتقليص الفوارق الاجتماعية .

غير أن النتائج المحصلة تبقى ضئيلة بالنسبة للنفقات الجبائية المقررة.

ولقد بلغ النقص جراء هذه التدابير 36,3 مليار درهم سنة 2012 ، بنسبة % 4,3 من الناتج الداخلي الخام . ويبين التوزيع القطاعي للنفقات الجبائية استفادة القطاعين العقاري والفلاحي من هذا الدعم بشكل كبير 28,9%.

كما يتميز نظام التحفيزات الضريبية بعدم ارتكازه على رؤية شمولية ومتناسقة، مما يؤثر على فعاليته الاقتصادية ويصعب التحكم في مستوى هذه التحفيزات المتراكمة على مر السنوات.

وتشكل النفقات الجبائية، من حيث المردودية الموازنية، استنزافا للمداخل الجبائية، حيث تؤدي لسحوبات على مختلف الموارد الضريبية، مما يؤثر على الوعاء الضريبي لأهم الضرائب ومن بينها الضريبة على القيمة المضافة التي فقدت مردوديتها وحيادها من خلال هذا النظام التحفيزي .ومن حيث الفعالية الاقتصادية، يمكن أن تؤدي هذه التحفيزات إلى تركيز الاستثمارات في قطاعات معينة، بغض النظر عن مدى مساهمتها في النمو.

لقد تطورت النفقات الجبائية بشكل ملحوظ استدعى دق ناقوس الخطر، حيث باتت محور الإصلاح الجبائي.

بيان	2014	2015	2016	2017	نسبة التغير 16/17
عدد التدابير التي تم إحصاؤها	402	399	407	418	2,7%
عدد التدابير التي تم تقييمها	300	300	306	309	1,0%
المبلغ بملايين الدرهم	34 407	31 749	32 423	33 421	3,1%

الفرع الثاني: تحليل بنية النفقات الجبائية بالمغرب

بالنظر لتنوع وتعدد بنية النظام الضريبي المغربي، فإن زوايا ومقاربات تحليل بنية نفقاته

الجبائية متعددة:

الفقرة الأولى: بنية النفقات الجبائية بحسب نوع الضريبة

إن تحليل وتقييم النفقات الجبائية بالنسبة لكل ضريبة يظهر استئثار النفقات الجبائية التي تطل الضريبة على القيمة المضافة بالحصصة الكبرى بنسبة وصلت 41,1% وبمبلغ ناهز 14.035 مليون درهم سنة 2013 بالنسبة للضريبة على الشركات بلغت النفقات الجبائية المرتبطة بها سنة 2013 - 7.059 مليون درهم مسجلة نسبة 20,7%، والجدير بالذكر أن غالبية هذه الإعفاءات استفادت منها المقاولات بنسبة 97,6%.

أما النفقات الجبائية المرتبطة بالضريبة على الدخل فقد بلغت 4104 مليون درهم وهمت على وجه الخصوص الأسر 63% وشكلت نسبة 12% من مجموع النفقات الجبائية. فيما يرجع لواجبات التسجيل والتبتر فقد ناهزت 6276 مليون درهم بنسبة 18,4% من مجموع هذه النفقات والتي حظيت داخلها الأنشطة العقارية بالحصصة الكبرى 45,4%.

الجدول 19 : النفقات الجبائية حسب نوع الضريبة والسنة

بملايين الدرهم

الضريبة	تقديرات 2015	النسبة المتوقعة	تقديرات 2016	النسبة المتوقعة
الضريبة على القيمة المضافة	14 392	45,3%	15 161	46,8%
الضريبة على الشركات	5 750	18,1%	5 150	15,9%
الضريبة على الدخل	4 056	12,8%	4 165	12,8%
واجبات التسجيل والتبتر	5 413	17,1%	5 747	17,7%
الرسوم الداخلية على الاستهلاك	1 269	4,0%	1 304	4,0%
الرسوم الجمركية	869	2,7%	895	2,8%
المجموع	31 749	100%	32 423	100%

يلاحظ أن أهم حصة تم تخويلها من النفقات الجبائية تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة حيث بلغت التكلفة الإجمالية لـ 102 تدبيرا التي تم تقييمها 15.161 مليون درهم سنة 2016. وإذا استثنينا من هذا المبلغ النفقات الجبائية الناجمة عن تخفيض الأسعار، يصبح المبلغ هو 13.201 مليون درهم. أي بمعدل 87,1% من مجموع النفقات الجبائية المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة.

وتستفيد النشاطات العقارية من جزء كبير من هذه النفقات، يقدر بنحو 2.534 مليون درهم بالنسبة لسنة 2016.

أما فيما يخص الضريبة على الشركات، فقد بلغت النفقات الجبائية المرتبطة بها برسم سنة 2016 مبلغ 5.150 مليون درهم، حيث استفادت المقاولات من غالبية هذه النفقات (4.216 مليون درهم منها 2.107 مليون درهم لفائدة المصدرين).

الجدول الموالي يقدم توزيعا للنفقات الجبائية حسب نوع الضريبة

الجدول 5 : توزيع النفقات الجبائية حسب نوع الضريبة

بملايين الدرهم

نسبة التغير 17/18	تقييم 2018				تقييم 2017				الضريبة
	الحصة	المبلغ	تدابير تم تقييمها	تدابير تم إحصاؤها	الحصة	المبلغ	تدابير تم تقييمها	تدابير تم إحصاؤها	
%8	%53	15 496	83	85	%50	14 336	82	84	الضريبة على القيمة المضافة
-%2	%16	4 662	49	62	%17	4 757	48	60	الضريبة على الشركات
-%1	%16	4 563	50	82	%16	4 590	48	81	الضريبة على الدخل
-%18	%2	709	29	37	%3	860	30	37	واجبات التسجيل والتبوير
%20	%1	256	4	8	%1	213	4	8	الضريبة الخصوصية السنوية المفروضة على السيارات
%16	%9	2 700	10	11	%8	2 328	10	11	الرسم على عقود التأمين
-%43	%0	87	6	7	%1	153	6	7	الرسوم الداخلية على الاستهلاك
-%39	%3	796	3	3	%5	1 314	3	3	الرسوم الجمركية
%2	-	29 270	234	295	-	28 551	231	291	المجموع

الفقرة الثانية: بنية النفقات الجبائية بالنظر للمستفيدين

بالنسبة للمستفيدين من الاعفاءات الجبائية سنة 2016 فقد جاءت المقاولات في مقدمتها بنسبة 44.7 تليها الأسر بنسبة 26,9 % .

الجدول 30 : النفقات الجبائية التي وقع تقييمها حسب طبيعة المستفيدين

بملايين الدرهم

المستفيدون	2016			2015		
	النسبة	المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	
المقاولات	52,1%	16 879	178	17 323	176	
منها: المنعشون العقاريون	7,1%	2 305	17	2 300	17	
الفلاحون	9,4%	3 059	20	3 139	18	
المصدرون	7,5%	2 420	11	2 422	11	
الصيادون	2,5%	817	6	796	6	
المؤسسات التعليمية	0,3%	83	13	80	13	
الأسر	31,1%	10 083	106	9 605	104	
منها: المهاجرون	5,5%	1 791	18	1 741	18	
صغار الصناع وصغار مقدمي الخدمات	1,8%	590	8	561	8	
المؤلفون الفنانون	0,4%	138	5	136	5	
المرافق العمومية	15,7%	5 103	57	4 454	56	
الدولة	13,1%	4 260	29	4 031	28	
وكالات التنمية	0,4%	137	20	336	20	
المؤسسات العمومية	2,2%	707	8	87	8	
آخرون	1,1%	358	66	367	63	
المجموع	100,0%	32 423	407	31 749	399	

إن النفقات الجبائية التي تم تقييمها برسم سنة 2016 استفادت منها بالأساس:

- ◀ المقاولات بنسبة 52,1 % أي بمبلغ 16.879 مليون درهم؛
- ◀ الأسر بنسبة 31,1 % أي بمبلغ 10.083 مليون درهم؛
- ◀ المرافق العمومية بنسبة 15,7 % أي بمبلغ 5.103 مليون درهم.

بملايين الدرهم

2018				2017				المستفيدون
الحصة	المبلغ	تدابير تم تقييمها	تدابير تم إحصاؤها	الحصة	المبلغ	تدابير تم تقييمها	تدابير تم إحصاؤها	
48%	14 163	73	90	46%	13 072	73	91	الأسر
9%	2 615	9	16	8%	2 244	9	16	منها المأجورون
1%	256	8	8	1%	268	8	8	منها الصناع ومقدمي الخدمات
0%	132	2	5	0%	123	2	6	منها المؤلفون الفنانون
47%	13 882	123	153	50%	14 360	120	149	المقاولات
3%	759	13	16	3%	902	13	16	منها المنعشون العقاريون
7%	2 192	15	18	7%	1 974	14	17	منها الفلاحون
9%	2 614	5	10	9%	2 517	5	9	منها المصدرون
1%	151	6	6	1%	225	6	6	منها الصيادون
0%	106	9	11	0%	95	9	11	منها المؤسسات التعليمية
3%	795	16	20	2%	513	16	20	المرافق العمومية
2%	682	5	9	1%	351	5	9	منها الدولة
0%	94	7	7	1%	156	7	7	منها وكالات التنمية
0%	19	4	4	0%	6	4	4	منها المؤسسات العمومية
1%	430	22	32	2%	607	22	31	آخرون(*)
-	29 270	234	295	-	28 551	231	291	المجموع

(*) تتعلق بالأساس بالجمعيات والمنظمات الدولية

في عام 2018، استفادت الأسر من أكبر حصة من النفقات الجبائية بمعدل 48%، ثم تليها الشركات بحصة 47% من النفقات الجبائية ثم الخدمات العامة بنسبة 3%. وتبقى بنية توزيع النفقات الجبائية حسب نوع المستفيد متسقة مع بنية سنة 2017، حيث تبقى الأسر والشركات في المقدمة مثل معظم البلدان الناشئة والمتقدمة.

المبحث الرابع: تقييم النفقات الجبائية

إن تقييم النفقات الجبائية يعتبر من ركائز أي إصلاح جبائي، لهذا لاغرو أن يحتل مكانة متميزة في العديد من التشريعات المقارنة. بالمغرب كانت النفقات الجبائية من أهم التوصيات التي خرجت بها المناظرة الثانية للإصلاح الضريبي والتي تقتضي منهجية خاصة بالنظر لحساسية الموضوع وارتباطه بمجموع البنيات الاقتصادية والاجتماعية. كما حظي الموضوع بدراسة للمجلس الأعلى للحسابات.

الفرع الأول: التجارب الدولية في تقييم النفقات الجبائية

الفقرة الأولى: منهجية تقييم النفقات الجبائية في فرنسا

سنة 2003، أصدر مجلس الضريبة تقريراً بمجموعة من الاقتراحات تتوزع على ثلاثة أهداف أساسية²⁹⁷:

1. المعرفة الجيدة بالنفقات الجبائية من خلال:

- تمييز التخفيضات الجبائية عن وسائل السياسة العمومية؛
- شفافية تحديد كلفة النفقات الجبائية؛
- تحسين المعلومات بشأن التدابير الاستثنائية؛

2. التأطير الجيد لإمكانية اللجوء لهذه التدابير الاستثنائية:

- حصر إقرار هذه النفقات على قوانين المالية؛
- إخضاع النفقات الجبائية لمبدأ عدم الرجعية²⁹⁸؛
- اعتماد آجال محددة للنفقات الجبائية مع إمكانية إقرار فترات تجريبية؛
- تبرير الاختيارات المعتمدة وتقييم آثار النفقات الجبائية على البرامج الموازنانية.

²⁹⁷ Conseil des Impôts, la fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales, synthèse du XXIème rapport au président de la république, septembre 2003 page 24.

²⁹⁸ L'autorisation d'une dépense fiscale n'a de sens que si elle s'applique pour l'avenir : l'effet rétroactif se traduit par un allègement d'impôt de pure aubaine, sans effet incitatif, et entre en contradiction, s'agissant de dépenses fiscales rattachables à des programmes sectoriels, avec la logique instaurée par la LOLF d'un pilotage par les objectifs d'enveloppes de crédits déterminées.

3. مراجعة الأنظمة الاستثنائية القائمة في اتجاه جباية مبسطة وناجعة تمكن من:

- إقرار عدالة النظام الجبائي؛

- تأمين فعالية الفرض الضريبي وناجعة الجباية.

سنة 2009، اعتمدت المفتشية العامة للمالية²⁹⁹ أربعة مراحل في عملية تقييم النفقات الجبائية، ترتبط بتحديد وترقيم النفقة الجبائية، تقدير وقعها المباشر على الملزمين المعنيين، تقييم الفعالية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للنفقة. هذا التقييم سيمكن من تحديد جدوى التدخل العمومي بالنظر لكلفته ونتائجه.

عمدت لجنة التقييم المؤسسة إلى وضع جذاذات تقييمية موزعة على الشكل التالي:

- **تحديد النفقة الجبائية:**

- الوصف القانوني والتقني للنفقة الجبائية وتاريخ اعتمادها؛

- جرد باقي التدابير أو النفقات الموازية التي تتوخى نفس الهدف.

- **ترقيم التدبير وتحديد الجهات المستفيدة:**

- القاعدة الجبائية المرجعية التي بني على أساسها الترقيم؛

- تقييم كلفة التدبير؛

- تحليل طرق الترقيم؛

- عدد المستفيدين وخصوتياتهم.

- **التقييم: ترتبط عناصر التقييم بالمعطيات المتوفرة وبالأهداف والسمات الخاصة بهذه العملية:**

- **العملية.** ضمن هذه العناصر يمكن البحث في المحاور التالية:

- نسبة اللجوء لهذه التدابير الاستثنائية ومؤشرات الوصول للأهداف المعلنة؛

- مدى ضرورة وتناسب التدبير المتخذ؛

- التأثير، وجود تمييزات تنافسية أو خلق وضعية لامساواة؛

- التكاليف المرتبطة بالتدبير بالنظر لقيمه؛

²⁹⁹ Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, Inspection générale des finances, France, président du comité MICKAEL MOHIER inspecteur des finances, juin 2011 page : 17

○ مستوى النزاعات المترتبة عن التدبير؛

○ عناصر المقارنة الدولية المتوفرة.

إن هذه المنهجية المعتمدة هي شبيهة بتلك المعتمدة في كل من ألمانيا بخصوص 19 ضمن قائمة أهم النفقات الجبائية وبريطانيا والتي همت عملية التقييم فيها 155 تدبير.

الفقرة الثانية: منهجية تقييم النفقات الجبائية في ألمانيا

في ألمانيا، ارتكزت عملية التقييم على معرفة مدى عقلانية الأهداف المعلنة وكذا الفعالية والنجاعة في إنجاز الأهداف المتوخاة حيث جاء إطار التقييم على الشكل التالي³⁰⁰:

1. توصيف موجز للنفقة الجبائية ولتاريخها؛

2. الحجم الحالي للنفقة؛

3. تسجيل التقييمات المنجزة ونتائجها:

✓ التقييمات المنجزة للتدابير الجبائية موضوع التقييم؛

✓ التقييمات المنجزة للتدابير الجبائية في التجارب المقارنة؛

4. مضمون التقييمات:

✓ الهدف المتوخى من المساعدات؛

✓ وجهة هذه المساعدات؛

✓ اختبار فعالية التدابير؛

✓ اختبار نجاعة التدابير.

5. الخلاصات والتوصيات التي تم التوصل إليها.

300 Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, Inspection générale des finances, France, président du comité MICKAEL MOHIER inspecteur des finances, juin 2011 page : 19

الفرع الثاني: تقييم النفقات الجبائية بالمغرب

سنة 1995، وفي إشارة منه لمضمون هذه النفقات، تحدث القانون الإطار رقم 18-95 بمثابة ميثاق للاستثمارات عن تشجيعات جبائية وتدابير تحفيزية للاستثمار³⁰¹. غير إن أول استعمال رسمي للعبارة يعود لسنة 2005 من خلال تقرير أعدته الإدارة الضريبية تقرير رافق قانون المالية السنوي. لقد سعت السلطات المالية من خلال هذا التقرير إلى إدماج مسلسل تقييم النفقات الجبائية ضمن الوسائل التي تعتمد عليها لتدبير السياسات العمومية³⁰².

ولم تحظ هذه النفقات الجبائية لحد الآن بنظام للحكمة والتتبع والتقييم بهدف الوصول ضبطها، علما أن مبالغها في تزايد مستمر من سنة لأخرى. وتصبح هذه الوضعية مثار قلق أكبر إذا علمنا أن السلطات العمومية لا تتوفر على رؤية واضحة بخصوص مراجعة الاستثناءات التي لم تمكن من تحقيق الأهداف المرجوة من إحداثها أو إلغاء تلك التي أصبحت متجاوزة.

الفقرة الأولى: تشخيص النفقات الجبائية بالمغرب³⁰³

يعاني خلق وإحداث النفقات الجبائية من عدم كفاية الضمانات على مستوى إقرارها وترخيصها مقارنة مع تلك المتوفرة في المساطر المتبعة في نفقات الميزانية العامة فبشأن مسطرة إحداثها، لا توجد مقتضيات قانونية تلزم الحكومة بالكشف عن مبررات لجوئها لنفقات الجبائية عوض نفقات عادية، وخلال مناقشة مشروع قانون المالية تطرح الإجراءات الضريبية الاستثنائية الجديدة المقترحة على البرلمان للمصادقة عليها دون دعمها بتحليلات مقنعة وتوقعات موثوقة وتقديرات مرقمة.

إن غياب إطار يحدد الأهداف السنوية والمتعددة السنوات المرجوة من النفقات الجبائية المرخصة يمكن أن يؤدي إلى غياب التناسق والترابط بين الإجراءات الجبائية الاستثنائية والنفقات العادية.

301 المادة الأولى من القانون الإطار المتعلق بميثاق الاستثمارات، ج ر 3435 92 نونبر 1995 ص 3030.
302 KARIMI Latifa, « Institutions, Gouvernance fiscale, Et Management Public au Maroc », Université d'Economie de Bordeaux. France. Conférence : Le Cinquième Dialogue Euro Méditerranéen Colloque MED 5: « Atelier Doctoral ». Amman, 26 et 27 sept 2012. P . 11.

303 تقرير المجلس الأعلى للحسابات عن النفقات الجبائية 2013 ص 226

وعلى مستوى الحكامة والقيادة تعاني النفقات الجبائية من غياب إطار لوضع القواعد و تحديد الأهداف السنوية وتقدير كلفة الإجراءات الجديدة ووضع منهجية لتقييم أثرها. يطرح هذا الغياب مشكل عدم الشفافية وضعف المراقبة.

هذا ويتجلى ضعف نظام حكام النفقات الجبائية أساسا في عدم تمكين هذه النفقات من آليات للقيادة والتتبع والتقييم خاصة بها، إذ يقتصر تتبعها على جمع الإحصائيات واحتساب الخسائر الحاصلة في الموارد وإعداد بعض دراسات التقييم النادرة والقليلة المرتبطة ببعض الإجراءات الجبائية الاستثنائية.

ولوحظ كذلك عدم القيام بتقييم أثر الاستثناءات الجبائية بشكل منتظم وشامل، كما أن تقييم الكلفة المالية لهذه الاستثناءات الذي يصدر سنويا، منذ 3115 ، في شكل تقرير يتم إرفاقه بمشروع قانون المالية يركز فقط على النفقات الجبائية التي خضعت للتقييم. والحالة هذه، ففي غياب مقتضيات تفرض القيام بتقييم شامل لهذه النفقات فإن هذا التقييم سيظل غير مكتمل، خاصة وأن عدد الإجراءات المحصاة يتم تقييمها جزئيا مما يحول دون تحقيق تقييم الأثر الحقيقي لمجموع الإجراءات الجبائية الاستثنائية، ففي 2013 ، تم تقييم 211 إجراء جبائي استثنائي من مجموع 713 إجراء المحصاة وهو ما يمثل 35 %

ويعتمد النظام الحالي لتقييم النفقات الجبائية أساسا على إحصائيات وصفية مبنية على القرارات الضريبية والمعلومات الواردة من بعض القطاعات الوزارية والادارية دون التأكد من تحقيق الأهداف المنتظرة من هذه النفقات وتأثيرها السوسيو اقتصادي.

ومن جانب آخر، لوحظ أن الإجراءات الجبائية الاستثنائية المقررة غير محددة في الزمان. فالغالبية العظمى من النفقات الجبائية يتم إحداثها دون تحديد مدة صلاحيتها مما يجعل منها نفقات دائمة. وعلى سبيل المثال فمن بين 71 إجراء جبائي تم إحصاؤه سنة 2013 ، تسعة منها فقط كانت محددة في الزمن . وبالتالي فإن إحداث الإجراءات الجبائية الاستثنائية دون تحديدها في الزمان يؤدي الى تجديدها من سنة لأخرى بدون خضوعها لتقييم يحدد مدى وجاهتها وفعاليتها وأثرها الاجتماعي والاقتصادي.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن أغلب النفقات الجبائية تم إحداثها دون تحديد سقف لها. فالمبلغ التقديري لهذه النفقات لا يتم إقراره في القانون المالي السنوي ولا يخضع للتأطير الميزانياتي الذي تخضع له النفقات والمداخيل، مما يحول دون التأكد من تأثير هذه الإجراءات على توازن الميزانية العامة للدولة.

الفقرة الثانية: توصيات المجلس الأعلى للحسابات

حظيت النفقات الجبائية بدراسة من لدن المجلس الأعلى للحسابات الذي أصدر بعض التوصيات. فلمساعدة السلطات العمومية على تقوية الإطار المنظم للنفقات الجبائية وتحسين حكامتها وتقييمها، يوصي المجلس الأعلى للحسابات بما يلي:

- فيما يخص التأطير القانوني: إعطاء مفهوم محدد للنفقات الجبائية ووضع مسطرة واضحة لإقرارها واحداثها؛
- فيما يخص الكلفة المالية المرتفعة للنفقات الجبائية: اللجوء للمراجعة الدورية للائحة النفقات الجبائية في أفق التحكم في كلفتها خصوصا بالنسبة للمراكز الأكثر كلفة؛
- فيما يخص حكمة وقيادة النفقات الجبائية:
 - إدماج اللائحة الكاملة لمجموع النفقات الضريبية المرخصة بمبالغها في القانون المالي السنوي؛
 - وضع نظام تأطير خاص وتحديد ما يتعلق بمبدأ التصويت السنوي بشأن المبلغ التقديري الإجمالي لهذه النفقات من طرف البرلمان؛
 - تبني وإقرار مبدأ السقف بالنسبة للنفقات الجبائية؛
 - إقرار مدة صلاحية محددة لكل الاستثناءات الجبائية المحدثّة؛
 - خلق بنية إدارية خاصة للقيادة والتتبع والتقييم؛
- فيما يخص نظام التقييم:
 - مواصلة مجهود التقييم للنفقات الجبائية السارية المفعول والتوجه أكثر نحو تقييم الأثر السوسيو اقتصادي؛
 - تحسين محتوى التقرير حول النفقات الجبائية بهدف تحقيق دراسات تقييم معمقة حول ملائمة وفعالية وجدوى الاستثناءات الجبائية المقررة؛
 - قياس الأثر السوسيو اقتصادي للنفقات الجبائية وذلك بتبني أهداف ومؤشرات أداء قابلة للقياس.

الفقرة الثالثة : المنهجية الجديدة للتقرير المرافق لمشروع قانون مالية 2019

تحديد تعريف النفقات الجبائية

تتجلى الاستثناءات الجبائية إما في الوعاء الضريبي أو الأسعار الضريبية أو في بعض الاستثناءات التي تعتبر بمثابة تسهيلات مالية:

- استثناءات متعلقة بالوعاء الضريبي: تهم التدابير الاستثنائية الإعفاءات الكلية أو الجزئية والخصومات والإسقاطات؛
- استثناءات متعلقة بالأسعار الضريبية: إن الأسعار التفضيلية المخولة لبعض النشاطات تعتبر بمثابة نفقات جبائية؛
- استثناءات متعلقة بالتسهيلات المالية: الضرائب المؤجلة والمحولة والإسقاطات التي تبشر بصورة فورية والاستفادة من نظام الاهتلاكات التنازلية تعتبر بمثابة تسهيلات مالية.

1 تعريف الاستثناءات الجبائية واهدافها

بالنظر لما تحدثه الاستثناءات الجبائية من نقص مهم في الميزانية العامة للدولة، فإن انعكاساتها على هذه الأخيرة تكون مشابهة للآثار التي تخلفها النفقات العمومية على هذه الميزانية، لذا سميت بالنفقات الجبائية.

وتنحصر النفقات الجبائية المعمول بها في التدابير الجبائية التي تخرج عن نطاق النظام الضريبي المرجعي الذي يشمل مختلف الأنظمة الأساسية للضرائب المعروفة باسم "النظام العام".

وعلى غرار العديد من الدول تبنى المغرب مبدأ نشر المعطيات المتعلقة بالنفقات الجبائية كل سنة وذلك بإدراج مسلسل تقييم هذه النفقات ضمن آلياته المتعلقة بتدبير السياسة المالية.

وهذا التقرير هو الثالث عشر من نوعه بعد التقارير التي سبق إعدادها منذ سنة 2005، وكما هو الشأن بالنسبة لسابقه فقد تم إرفاقه كملحق لمشروع القانون المالي بهدف تأمين شفافية أفضل وخلق إطار ملائم لتفعيل الإصلاح المرتقب للنظام الضريبي.

2 المعطيات المنهجية

تم إعداد هذا التقرير من طرف المديرية العامة للضرائب بتعاون مع كل من إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة ومديرية الدراسات والتوقعات المالية.

وترتكز المقاربة المنهجية المعتمدة في مجال النفقات الجبائية على ما يلي:

- تقييم الأنظمة الاستثنائية مقارنة مع نظام فرض الضريبة بالنسبة لمختلف القطاعات الاقتصادية؛
- البنية الخاصة بكل ضريبة على حدة سواء فيما يتعلق بأسعار الضريبة أو بالقاعدة الضريبية.

3 مناهج التقييم

عملا بالتجارب الدولية، ينصب التقدير على الخسائر الحاصلة مباشرة في الموارد الجبائية، ولا يستبعد هذا الاختـبطبيعة الحال، إمكانية القيام بدراسات خاصة بكل حالة على حدة بغية الحصول على تقديرات أكثر دقة ووضوح. وقد تم تقدير مجمل الخسائر الحاصلة في الموارد بعد تحديد "كلفة الفارق مقارنة مع النظام المرجعي"، مع افترا أن سلوك الفاعلين المستفيدين لم يتغير.

1.3 طرق تقييم التدابير الاستثنائية ذات الإجراءات المسبقة

إن تدابير الإعفاء التي يجب القيام في شأنها بإجراءات معينة تهم بصفة رئيسية الضريبة على القيمة المضافة. و معالجة هذه الإعفاءات من طرف المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب تبعا لإجراءين:

- تسليم شهادات الإعفاء؛
- إرجاع الضريبة على القيمة المضافة.

ويتم تقييم الانعكاس المالي لهذه التدابير بعد مركزة مجموع الطلبات المتعلقة بالإعفاء والإرجاع التي تتم معالج من طرف مصالح الإدارة الضريبية.

2.3 طرق تقييم التدابير الاستثنائية الممنوحة في شكل تخفيض أسعار الضريبة

يتم تقييم الانعكاس المالي لهذه التدابير بعد أن تطبق على أسس فرض الضريبة المصرح بها من طرف الملتزم المستفيدين من هذه الإعفاءات، الأسعار العادية للضرائب المكونة للنظام المرجعي.

3.3 طرق تقييم التدابير الاستثنائية الممنوحة في شكل خصوم وإسقاطات

يتم تقييم النفقات الجبائية في شكل خصوم أو إسقاطات من خلال معالجة عينة من الإقرارات الضريبية للملزم وخصوصا القوائم الضريبية، ويطبق سعر الضريبة الجاري به العمل على الأساس المعفى.

4.3 منهج تقييم تدابير الإعفاء التي تم تقدير انعكاسها المالي انطلاقا من معطيات غير جباة

إن تقييم النفقات الجبائية التي لا توجد المعلومات المتعلقة بها ضمن إقرارات الملزمين، تم استنادا إلى احتسا الأساس المفروضة عليه الضريبة انطلاقا من معطيات غير جبائية. ويطبق على هذا الأساس سعر ضريبي متوسط، هذه الحالة يكون التقييم تقريبا.

5.3 طرق تقييم بعض النفقات الجبائية المرتبطة بالإعفاء من الضريبة على القيمة المضا دون الحق في الخصم (الفصل 91 من المدونة العامة للضرائب) والتي تهم بالخصوص المنتج والخدمات الواسعة الاستهلاك

لتقييم هذا النوع من الإعفاءات تم الاستناد من جهة إلى آخر استقصاء وطني حول استهلاك وإنفاق الأسر، و جهة أخرى إلى جدول الاستهلاك والإنتاج.

ملحق الإصلاح الضريبي

لاشك أن إصلاح النظام الضريبي عريق عراقه هذا النظام، فمنذ 1918 شكلت لجنة للإصلاح المالي أبرز مقاصدها كانت جباية ضريبة.

16 مايو سنة 1918

عدد 2 السنة الأولى

الجريدة الرسمية

الفصل الأول

أسست لجنة تتكلف بتنظيم احوال المالية الشريفة تتركب هذه اللجنة من رئيس وهو وزير مالىتنا ومن اعضاء وهم الكاتب العام لدى الدولة الحامية والكاتب العام لدى الدولة الشريفة ومدير المالية العام ورئيس ادارة املاك المخزن ورئيس ادارات الامور الاقتصادية ورئيس ادارة الاستشارة السياسية. الدولية وفائب مدير المالية العام ومن كاتب وهو رئيس ادارة الميزانية

الفصل الثاني

تحتوى اعمال اللجنة المشار اليها على ما سيأتي .: اولا - البحث على تحسين الضرائب الحالية .: ثانيا - تحرير ضابط في احوال المالية يمكن به الوفاء بضروريات مالية ميكلتنا وذلك بجعل واجبات او ضرائب تكون مناسبة للعوائد التجاري بها العمل بين رعتنا ومعتدلة ووافرة الانتاج بقدر الامكان

ظهير شريف

بشأن تشكيل لجنة الاصلاح المالي

خدائنا الارضين عمال وفواد ميكلتنا السعيدة وسائر رعتنا وفقكم الله وسلام عليكم ورحمة الله وبعد فليعلم من ظهيرنا اسماء الله ما سيأتي
كما نص في الفصل السابع من الوفي المتعدد بتاريخ يوم 30 مارس سنة 1912 الراجع لاحتماء الايالة الشريفة على ان الدولة الجمهورية الفرنسية والدولة الشريفة يؤسسان فيما بعد هذا التراضي بينهما فواعد

فيجب اذا على الدولة الشريفة ان تبذل كل مجهودها في ازالة تلك الكلف عنها في اقرب ما امكن وبموجب ذلك تعين البحث عن المسائل الموصلة الى تحسين اسباب مالية ايالتنا بالادراج فيها جلة ضرائب وافرة التناج وعليه افترضى نظرننا ما سيأتي

القانون الإطار للإصلاح الضريبي

سنة 1983 ستعرف صدور إطار للإصلاح الضريبي حدد معالم النظام الضريبي الحالي.

ظهير شريف رقم 1.83.38 صادر في 21 من رجب 1404
(23 أبريل 1984) يتضمن الأمر بتنفيذ القانون رقم 3.83
المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي.

حدد القانون الإطار للإصلاح الضريبي محاور الإصلاح، حيث نص في ديباجته على:

وسيتناول هذا الإصلاح الضرائب المباشرة المفروضة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين والضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات.

وسيرمي كذلك إلى علاج الفوارق التي يتسم بها النظام الحالي وإلى اتخاذ جميع التدابير الكفيلة بتلافي أعمال الغش والتملص في ميدان الضرائب والقضاء عليها في إطار مسطرة قانونية تضمن حقوق الملزمين، كما سيهتم بالنهوض بالموارد المالية للجماعات المحلية والعمل على استقرارها مع مراعاة متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في إطار العدالة الاجتماعية.

غير إن هذا الإصلاح لن يترتب عنه مساس بالتدابير الهادفة إلى تشجيع الاستثمارات

ستحدث ضريبة عامة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى 'الضريبة العامة على الدخل' وضريبة على دخل الأشخاص المعنويين تدعى 'الضريبة على الشركات'

- ستشمل الضريبة العامة على الدخل سلما فريدا ذا أسعار متصاعدة يحددها القانون.
- ستعمم الإسقاطات المترتبة على الأعباء العائلية وتوحد طريقة تطبيقها مهما كان نوع الدخل المفروضة عليه الضريبة.
- وستطرح الإسقاطات المذكورة من مبلغ الضريبة العامة على الدخل باعتبار عدد الأشخاص الذين يعولهم الملزم بالضريبة.
- سيدلي الملزمون بالضريبة كل سنة بتصريح فريد يشمل مجموع ما لهم من دخل وستفرض عليهم حصة ضريبية فريدة.

الضريبة على الشركات

ستطبق الضريبة على الشركات على مجموع الأرباح التي تحصل عليها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية مهما كانت أشكالها وأغراضها ما عدا الشركات المدنية العقارية التي تكون حصص الشركاء فيها اسمية وتسير كجمعيات مؤلفة من ملاك على الشيوع يقتصر غرضها على اقتناء أو تشييد عمارات تستعمل جماعيا للسكنى أو التجارة قصد منح كل من المشاركين فيها حق الانتفاع بوحدة معدة للسكنى أو لاستعمال تجاري تطابق مبلغ مساهمته في الشركة.

الضريبة على القيمة المضافة

تلافيا لما ينشأ عن تراكم الضرائب على مقدار المعاملات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتسويق، ستعوض الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات بضريبة فريدة تدعى ‘الضريبة على القيمة المضافة’ تمتد إلى مرحلة التسويق بالجملة. ولن تخضع للضريبة على القيمة المضافة المنتجات الفلاحية غير المحولة التي لا تخضع الآن للضريبة على المنتجات.

الفرع الخامس

الدخل الفلاحي

الفصل I2

سيحدث نظام ضريبي جديد يتضمن تخفيفا من العبء الضريبي فيما يخص المنتجات الواجب تشجيعها ويكون حافزا على الإنتاج وعاملا لتحقيق الاكتفاء الذاتي في الميدان الفلاحي.

الفصل I3

سيغى الدخل الناشئ عن تربية المواشى وتفرض الضريبة فيما يخص زراعة الحبوب والزيات والسكربة وزراعة الاعلاف والقطن بعد أن يطرح جزء من الدخل الناشئ عنها يحدده القانون.

الفصل I4

سيخضع وجوبا لنظام الربح الصافي الحقيقي المنتجون الفلاحيون الذين يتجاوز مقدار معاملاتهم مليوني درهم.

وسيخضع للنظام الجزافي من يقل مقدار معاملاتهم عن المبلغ المشار اليه أعلاه ما لم يختاروا الخضوع لنظام الربح الصافي الحقيقي. ويعمل بالاختيار المذكور خلال ثلاث سنوات متوالية ولا يمكن الرجوع عنه طوال هذه المدة.

الفصل I5

ستحدد لجنة تضم ممثلين للإدارة وممثلين للفلاحين الربح الجزافي في الهكتار مع مراعاة طبيعة التربة والاحوال المناخية ونوع المزروعات ومواقع العقارات.

الفصل I6

ستحدد ضريبة عقارية يتراوح مبلغها بين درهم وخمسة دراهم لهكتار ، وسيراعى في تحديد سعر هذه الضريبة التي سيتحملها الملاك ، مساحة وطبيعة أراضيهم الفلاحية أو القابلة للفلاحة الواقعة خارج الدوائر الحضرية. ولن تقوم الإدارة باستيفاء حصة الضريبة اذا كان مبلغها يقل عن I2 درهما.

ظهير شريف معتبر بمثابة قانون رقم 1.84.46 صادر في 17 من جمادى الآخرة 1404 (21 مارس 1984) بإعفاء الدخل الفلاحي من جميع الضرائب.

الموارد المالية للجماعات المحلية (المواد من 24 حتى 26)

يهدف الإصلاح الضريبي أيضا إلى النهوض بالموارد المالية للجماعات المحلية والعمل على استقرارها، عملا بما يقتضيه الميثاق الجماعي الصادر سنة 1976.

سترصد الدولة لإنجاز مخططات التنمية الاعتمادات اللازمة لتمكين الجماعات المحلية من تحسين تجهيزاتها والقيام بالمسؤوليات الجديدة المنوطة بها. سترصد لميزانيات الجماعات المحلية، حصيلة الضريبة المهنية والضريبة الحضرية المفروضة على العقارات التي يسكنها ملاكها والضريبة العقارية.

وسيرصد كذلك لميزانيات الجماعات المذكورة جزء من حصيلة الضريبة على القيمة المضافة، وستحدد هذه الحصة التي لن تقل عن 30 % من حصيلة الضريبة في قوانين المالية. كما ستحدث رسوم أخرى لتنمية موارد الجماعات المحلية.

محاربة الغش في ميدان الضرائب الفصل 27

سيقع القيام وفقا لإجراءات ومعايير سيحددها القانون بتصحيح تصاريح الملزمين بالضريبة الذين يثبت وجود تفاوت واضح بين مصاريفهم ودخلهم المصرح به.

المنظرة الوطنية الأولى حول الجبايات

إثر المناظرة الوطنية الأولى حول الجبايات المنعقدة يومي 26 و 27 نوفمبر 1999 والتي عملت على تشخيص واقع المنظومة الجبائية، تم الشروع في إجراء مراجعة جبائية مرت بالمراحل التالية :

- التحيين التدريجي للنصوص الجبائية للبنية الضريبية بالمغرب؛
- إصلاح واجبات التسجيل سنة 2004 ؛
- إصدار كتاب المساطر الجبائية سنة 2005 ؛
- إصدار كتاب الوعاء والتحصيل سنة 2006 ؛
- إصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007 ؛
- إصلاح واجبات التمير والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات وإدراجهما بالكتاب الثالث من المدونة 2009.

هكذا، تم التدوين في نص واحد، لجميع مقتضيات الوعاء والتحصيل والمساطر الجبائية المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل وواجبات التمير والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات.

وقد وضعت هذه المدونة حدا لتشتت المقتضيات الجبائية في العديد من القوانين، ونصت على ضرورة إدراج كل مقتضى جبائي في صلب هذه المدونة. ويتوخى هذا التدبير ضمان رؤية جيدة لمقاربة النظام الجبائي من لدن كل المتعاملين مع الإدارة الجبائية.

دستور 2011 والمناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات

إثر دستور 2011 وخطاب العرش بتاريخ 30 يوليو 2012 ، انعقدت المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات يومي 29 و 30 أبريل 2013 ، وذلك بهدف تقييم وضعية المنظومة الجبائية وبحث سبل تطويرها حيث خلصت لمجموعة من التوصيات:

- أولاً: التشريع الجبائي والعدالة الجبائية؛
- ثانياً : محاربة الغش الضريبي و القطاع غير المهيكل ؛
- ثالثاً: تدعيم النظام الجبائي لتنافسية النسيج الاقتصادي؛
- رابعاً: علاقة شراكة و ثقة مع الملزم؛
- خامساً: الجهوية المتقدمة، التنمية المحلية وتعدد الجبايات.

أولاً: التشريع الجبائي والعدالة الجبائية

1. بنية الموارد الجبائية

تم التوافق على أن يؤدي الاصلاح الجبائي المرتقب على إيجاد توازن في هيكلية الموارد الجبائية بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة قصد تحقيق العدالة الضريبية المنشودة و ذلك عبر خلق توازن في تضريب عناصر رأس المال و العمل.

2. ترشيد نظام الإعفاءات والنفقات الجبائية

الحد بشكل تدريجي من الاختلالات التنافسية الناتجة عن تعدد النفقات الضريبية و الإعفاءات التي تستفيد منها بعض القطاعات. و في هذا الصدد لابد من إيجاد توازن عادل بين حياد النظام الجبائي و دعم المقاولات والأسر و ذلك عبر ترشيد نظام الإعفاءات و النفقات الضريبية.

3. الجباية المتعلقة بالقطاع الفلاحي

اعتماد من هجبة تدريجية لتضريب القطاع الفلاحي تأخذ بعين الاعتبار خصائصه، مع التأكيد على أن مساهمة هذا القطاع بشكل فعال، يبقى رهينا بالقدرة على تصنيفه حسب فئات معينة من الملزمين الذين يتوفرون على قدرة إسهامية لأداء الضريبة و ذلك في إطار مقارنة تشاركية بين السلطات العمومية و القطاع.

4. مراجعة الضريبة على الدخل

مراجعة الضريبة على الدخل في هذا المجال، تم التوافق على ضرورة تحقيق العدالة الجبائية بالنسبة للأشخاص الذاتيين الخاضعين لهذه الضريبة بغض النظر عن مصادر دخلهم (دخول العمل أو رأس المال). والاستمرار في عقلنة أسعار هذه الضريبة لاسيما مراجعة أسعارها الإبرائية و جدول أسعارها التصاعدي.

5. الضريبة على الثروة

الضريبة على الثروة تم نقاش حاد حول إحداث ضريبة على الثروة في الوقت الراهن و العمل على تبني حلول وسيطة كزيادة الضرائب على الاستثمار غير المنتج، كالأراضي غير المبنية و ذلك بهدف توزيع أفضل للثروات و في نفس الوقت القيام بتوازن بين الضرائب المفروضة على رأس المال و الضرائب المفروضة على العمل و على تفعيل المقتضيات الجبائية الجاري بها العمل فيما يخص محاربة الغش و التهرب الضريبي.

ثانيا : محاربة الغش الضريبي و القطاع غير المهيكل.

1. وضع سياسة شمولية ومتوافق عليها لمعالجة القطاع غير المهيكل

وضع سياسة شمولية ومتوافقة لمعالجة الإشكاليات الناتجة عن تنامي القطاع غير المهيكل ووضع تدابير تحفيزية لفائدة المقاولات الصغرى والمتوسطة فضلا عن محاربة الغش الضريبي و تقوية عمل الإدارة الجبائية؛

2. وضع تدابير تحفيزية لفائدة المقاولات الصغرى و المتوسطة؛

3. محاربة الغش الضريبي و تقوية عمل الإدارة الجبائية:

- مراجعة قواعد المراجعة الضريبية باعتماد نظام معلوماتي لبرمجة العمليات واستهداف الملفات؛
- الإسراع بإصدار دليل للمراجعة الجبائية؛
- انجاز عمليات المراقبة المشتركة ما بين الإدارات ومقارنة قواعد المعطيات؛
- التتبع على ضرورة التعجيل باستكمال الورش المتعلقة باعتماد الرقم التعريفي الموحد على صعيد جميع الإدارات والمؤسسات للحد من ظاهرة القطاع غير المهيكل وتعزيز المراقبة.
- اعتماد مقارنة منصفة لنظام الجزاءات تمكن من الحد من حالات الغش وفي نفس الوقت تخفيف الجزاءات في حالات الاخلالات التي ليس لها تأثير على احتساب أساس فرض الضريبة؛
- الحد من الغش الضريبي بمراجعة وتفعيل المقتضيات القانونية لتجريم الغش الضريبي.

4. تحسين عمل اللجن الجبائية وإصلاح طرق اشتغالها وذلك عبر ما يلي:

- العمل على إسناد رئاسة هذه اللجن إلى مختصين في الميدان الجبائي؛
- مراجعة أجال البث في الملفات من اللجن لتسريع وثيرة إنهاء المنازعات المرتبطة بالمراقبة؛
- العمل على نشر ووضع مقررات هذه اللجن رهن إشارة الباحثين في الميدان الجبائي؛
- مراجعة تركيبة أعضاء هذه اللجن للرفع من مردوديتها؛
- التفكير في مدى نجاعة الإبقاء على لجنتين لفض النزاعات الضريبية: لجنة وطنية و لجان محلية؛
- تكثيف التعاون مع الوزارة الوصية قصد المزيد من تأهيل القضاة في مجال المحاسبة والجبائيات.

5. التحصيل الفعال للديون الضريبية في هذا الإطار، يقترح:

- اعتماد مقارنة إستهدافية تمكن من وضع أولوية للملفات المراد تحصيلها انطلاقاً من أهميتها؛
- تأطير مقتضيات الإشعار لدى الغير الحائز ATD لنجاعة التحصيل مع حفظ ضمانات للملزم؛
- مراجعة المقتضيات المتعلقة بتقادم تحصيل الديون الضريبية للمحافظة على حقوق الخزينة.

ثالثاً: تدعيم النظام الجبائي لتنافسية النسيج الاقتصادي.

1. تحسين مناخ الأعمال ومنح الفاعلين الاقتصاديين الرؤية الضرورية لمزاولة نشاطهم وذلك بوضع ميثاق لاستقرار المنظومة الجبائية؛
2. تخفيض العبء الضريبي وعقلنة قواعد الوعاء اعتباراً لسياسة توسيع الوعاء الضريبي، أكد المشاركون على ضرورة متابعة سياسة تخفيض العبء الضريبي وعقلنة قواعد احتساب أساس فرض الضريبة التي من شأنها تنمية تنافسية المقاولات في إطار اقتصاد منفتح ومتنافس سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي؛
3. ملائمة الجبائية مع واقع النسيج المقاولاتي الذي تشكل المقاولات المتوسطة و الصغرى و الجد الصغرى 95 % من النسيج الاقتصادي الوطني، مقترحين في ذلك وضع جبائية تتلائم مع القدرة التمويلية للمقاولات حسب صنفها؛
4. إصلاح الضريبة على القيمة المضافة بهذا الخصوص يجب على الدولة أن تقوم بإصلاح شامل لمنظومة الضريبة على القيمة المضافة لتلعب دورها الحيادي، وتشكل أهم التدابير التي يجب وضعها حيز التطبيق في إطار هذا الإصلاح:
 - تعميم حق الخصم؛
 - التقليل من حالات المصدم؛
 - تحسين شروط استرجاع الضريبة وتبسيط النظام باعتماد عدد محدود من أسعار الضريبة مع توسيع القاعدة الجبائية والحد من الإعفاءات غير المبررة.

رابعاً: علاقة شراكة و ثقة مع الملزم

1. تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين. ويمكن تحقيق هذا الهدف عبر:

- تحسين جودة الاستقبال وتقليص آجال البث في طلبات الملزمين ؛
- تبسيط المساطر: تقريب القواعد الجبائية من القواعد القطاعية، مع الأخذ بعين الاعتبار أحسن الممارسات الدولية والحرص على عدم تأثير هذه القواعد على الموارد الجبائية؛
- تسريع الإدارة الالكترونية فيما يخص المساطر الجبائية.

2. تأطير السلطة التقديرية للإدارة و توضيح النصوص، عبر:

- إحداث مسطرة الاستشارة القانونية المسبقة للإدارة الجبائية من الملزم (fiscal rescrit)
- نشر الجداول المرجعية في الميدان العقاري؛
- نشر الاجتهادات القضائية فيما يتعلق بالمراقبة والمنازعات الجبائية.

3. تحسين ظروف المراقبة الجبائية و تدبير المنازعات خاصة فيما يتعلق

خامساً: الجبايات والجهوية المتقدمة والتنمية المحلية

تعتبر الإشكاليات المطروحة على الصعيد المحلي مطابقة لمثيلاتها على الصعيد الوطني:

- انعدام العدالة بين الجهات فيما بينها و داخل نفس الجهة؛
- انعدام التنافسية بين الجهات فيما بينها و داخل نفس الجهة.
- ارتباط قوي للجهات بالمصالح المركزية فيما يحض التمويل.
- حاجة ماسة لتمويل المدن تقدر بالملايير الميزانيات الحالية لا تكفي لسد هذا الخصاص.

و لتجاوز هذه الإشكاليات، فقد تم اقتراح عدة سبل للتمويل التي يمكن التفكير فيها كالتالي:

- ❖ توجه كل الضرائب المتعلقة بالعقار إلى تمويل المشاريع المحلية؛
- ❖ تحويل بعض رسوم الدولة إلى الجماعات المحلية وإنشاء صندوق لتمويل التنمية ؛
- ❖ إحداث هياكل للتحصيل خاصة بالجماعات المحلية؛
- ❖ مراجعة معايير توزيع الضريبة على القيمة المضافة بين مختلف الجماعات المحلية؛

المدونة العامة للضرائب

يندرج إصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007 في سياق الإصلاحات الجبائية الهادفة إلى تحسين المحيط القانوني والاقتصادي للاستثمار وتحديث الأنظمة القانونية والمالية للمغرب لمسايرة التطورات العالمية والوفاء بالتزاماته الدولية.

فاتفاقيات التبادل الحر الموقعة مع كل من الاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية ومصر والأردن وتركيا والانفتاح التدريجي للاقتصاد الوطني، يستلزم وضع آليات للعمل والتواصل في الميدان الجبائي رهن إشارة المستثمرين، تتسم بالوضوح والشمولية والسهولة.

ولقد مكنت المناظرة الوطنية الأولى حول الجبايات المنعقدة يومي 26 و 27 نوفمبر 1999 من تشخيص واقع المنظومة الجبائية الوطنية ورسم مسار عملية تدوين مقتضيات الجبائية والتي عرفا التالية:

- ✓ التحيين التدريجي للنصوص الجبائية لتبسيط ومسايرة تطور المحيط العام للاقتصاد ؛
- ✓ إصلاح واجبات التسجيل سنة 2004 ؛
- ✓ إصدار كتاب المساطر الجبائية سنة 2005 ؛
- ✓ إصدار كتاب الوعاء والتحصيل سنة 2006 ؛
- ✓ إصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007 ؛
- ✓ إصلاح واجبات التمير والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات وإدراجها بالكتاب الثالث من المدونة سنة 2009 ؛
- ✓ نسخ الرسم على محور المحرك وإدماجه ضمن مقتضيات الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات سنة 2017 ؛
- ✓ إدراج مقتضيات الرسم على عقود التأمين بالكتاب الثالث من المدونة العامة للضرائب

2019

وهكذا، تم التدوين في نص واحد، لجميع مقتضيات الوعاء والتحصيل والمساطر الجبائية المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل وواجبات التمبر والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات.

وقد وضعت هذه المدونة حدا لتشتت المقتضيات الجبائية في العديد من القوانين، ونصت على ضرورة إدراج كل مقتضى جبائي في صلب هذه المدونة. ويتوخى هذا التدبير ضمان رؤية جيدة في مقارنة النظام الجبائي وتوفير أداة عمل ميسرة ومنهجية تطبيقية للمتعاملين مع الإدارة الجبائية

وانسجاما مع توجهات الدستور الجديد لسنة 2011، انعقدت المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات يومي 29 و 30 أبريل 2013 ، وذلك بهدف تقييم وضعية المنظومة الجبائية وبحث سبل تطويرها تماشيا مع البرنامج الحكومي واستجابة للتحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه بلادنا. وقد اعتمد في تنظيم هذه المناظرة على مقارنة تشاركية ساهمت فيها قاعدة موسعة من مختلف الفاعلين الاقتصاديين قصد تدارس تطور النظام الجبائي ووضع خارطة الإجراءات التي يجب اتخاذها على المدى القصير والمتوسط والطويل في مجال الإصلاح الضريبي، وذلك تكريسا للعدالة الضريبية وتنافسية الاقتصاد الوطني وكذا لبناء علاقة الثقة والشراكة مع الملمزمين.

وقد تم الشروع في تنزيل وأجراء التوصيات التي انبثقت عن المناظرة في شكل تدابير تم إدراجها في قوانين المالية لسنوات 2014 و 2015 و 2016 و 2017 و 2018 بالمدونة العامة للضرائب.

وتحتوي هذه المدونة على ثلاث كتب:

- ❖ الكتاب الأول : يضم قواعد الوعاء والتحصيل والجزاءات المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل ؛
- ❖ الكتاب الثاني : المساطر الجبائية ويضم قواعد المراقبة والمنازعات الضريبية ؛
- ❖ الكتاب الثالث : يخص واجبات التمبر والضريبة الخصوصية، السنوية على المركبات والمساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح والمساهمة الاجتماعية للتضامن المطبقة على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي و الرسم على عقود التأمين.

وقد تم تحيين المدونة العامة للض ١ رتب في طبعة جديدة للسنة المالية 2020 بإدراج التغييرات الواردة في قانون المالية رقم 70 - 19 للسنة المالية 2020 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.19.125 بتاريخ 16 ديسمبر 2019 .



تتلخص الواجبات والحقوق الأساسية للخاضع للضريبة وإدارة الضرائب المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب خلال مسطرة الفحص فيما يلي:

I - المبادئ الأساسية

1 - افتراض حسن النية

يفترض في التصاريح والوثائق المحاسبية المودعة لدى إدارة الضرائب أو المقدمة لها أن تكون صحيحة و ذات مصداقية.

2 - الإقرار بحق الإدارة في المراقبة

يخول للإدارة حق مراقبة التصاريحات الجبائية، ويتوجب على الخاضعين للضريبة قبول هذا الحق ضمانا لتحقيق العدالة الضريبية.

3- ضمان إجراء المراقبة وفق مسطرة قانونية

لا تمارس المراقبة الجبائية إلا في إطار مساطر التصحيح المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، ويتولى القيام بهذه المراقبة مسؤولون محفون تابعون لإدارة الضرائب.

4 - الحق في الدفاع طبقا لمسطرة تواجبية

تعتبر مساطر تصحيح أسس الضريبة مساطر تواجبية تضمن للخاضعين للضريبة الحق في الدفاع طوال مراحل المراقبة الجبائية.

5 - الحق في الاستعانة بمستشار يختاره الخاضع للضريبة

للخاضعين للضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختيارهم لمساندتهم أثناء عمليات فحص المحاسبة. و لهم أيضا حرية اختيار عدد وصفة الأشخاص الذين توكل لهم مهمة المساندة.

6 - الالتزام بالمحافظة على الوثائق المحاسبية

يجب على الخاضعين للضريبة أن يحتفظوا في المحل المفروضة فيه الضريبة عليهم بجميع الوثائق المحاسبية و الأوراق المثبتة، وذلك طوال عشر (10) سنوات.



I - المبادئ الأساسية	5
I - الحقوق والواجبات في بداية عملية الفحص	6
II - الحقوق والواجبات خلال عملية الفحص	9
IV - الحقوق والواجبات عند نهاية عملية الفحص	10
٦ - الحقوق والواجبات في حالة المسطرة العادية لتصحيح الضرائب	12
V - الحقوق والواجبات في حالة تطبيق المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب	18
VI - الحقوق والواجبات في حالة إصدار الواجبات التكميلية	18
VII - الحقوق والواجبات المتعلقة بالمسطرة القضائية المطبقة على إثر تصحيح	
س الضريبة	10
IX - الحقوق والواجبات في حالة التراضي	19

ويجب على الخاضعين للضريبة الذين يسعون محاسبة بطريقة إلكترونية أن يحتفظوا خلال نفس المدة بالوثائق المحاسبية السالفة الذكر على دعامة إلكترونية.

وفي حالة ضياع الوثائق المحاسبية، يجب على الخاضعين للضريبة إخبار إدارة الضرائب برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم داخل خمسة عشر (15) يوما الموالية للتاريخ الذي لاحظوا فيه ضياعها. يمدد هذا الأجل إلى ثلاثين (30) يوما في حالة القوة القاهرة.

II - الحقوق والواجبات في بداية عملية الفحص

1 - الحق في الإخبار بتاريخ بداية عملية فحص المحاسبة

للملزمين الحق في الإخبار بتاريخ بداية عملية فحص المحاسبة وذلك بواسطة إشعار بالفحص يجب على الإدارة تبليغه للخاضع للضريبة خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص. ويتضمن هذا الإشعار البيانات التالية:

• الأسماء الشخصية والعائلية و رتبة المحققين؛

• مدة الفحص؛

• نوعية الضرائب المشمولة بالفحص؛

• البنود أو العمليات المشمولة بالفحص في حالة الفحص المحدد؛

• تاريخ بداية عملية الفحص الذي يحسب انطلاقا من اليوم السادس عشر الموالي لتاريخ تسلم هذا الإشعار، دون تجاوز خمسة (5) أيام عمل ابتداء من التاريخ المحدد لبداية عملية المراقبة.

وفي حالة عدم تبليغ الإشعار بالتحقيق إلى المعنيين بالأمر داخل الأجل السالف الذكر، فإن مسطرة التصحيح تكون لاغية.

2 - الحق في الإعلام بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الضريبية

للخاضعين للضريبة الحق في الإعلام بحقوقهم و واجباتهم في مجال المراقبة الضريبية. وفي هذا الإطار، يجب على الإدارة أن ترفق الإشعار بالفحص الموجه للخاضع للضريبة بنسخة من هذا الميثاق.

و في حالة عدم تبليغ هذا الميثاق إلى الخاضع للضريبة، فإن مسطرة التصحيح تكون لاغية.

3 - كيفية التبليغ

يجب على الإدارة أن تقوم بعملية تبليغ الإشعار بالفحص بالطرق المنصوص عليها في المادة 219 من المئونة العامة للضرائب.

4 - تاريخ البدء في عملية الفحص

لا يمكن للإدارة أن تشرع في عملية فحص المحاسبة إلا بعد انتهاء الأجل الأدنى المحدد في خمسة عشر (15) يوما الموالية لتاريخ تبليغ الإشعار بالفحص، أي ابتداء من اليوم السادس عشر (16) الموالي لتاريخ تبليغ الإشعار المذكور، دون تجاوز خمسة (5) أيام عمل ابتداء من التاريخ المحدد لبداية عملية المراقبة.

يبين تاريخ بدء عملية الفحص في محضر تعده الإدارة ويوقعه الطرفان، وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة.

يجب أن يتضمن هذا المحضر المؤرخ بوجه خاص المعلومات التالية:

• الإسم العائلي والشخصي أو العنوان التجاري للمنشأة موضوع الفحص؛

• تاريخ بداية عملية الفحص؛

• إسم وصفة الموقعين؛

• مراجع الإشعار بالفحص.

5 - الالتزام بتقديم الوثائق المحاسبية

يجب على الخاضعين للضريبة أن يضعوا في التاريخ المحدد للمراقبة الوثائق المحاسبية والأوراق المثبتة رهن إشارة المفتش المكلف بالمراقبة.

ويجب على الخاضعين للضريبة الذين يسعون محاسبة بطريقة إلكترونية أن يدلوا كذلك بالوثائق المحاسبية السالفة الذكر على دعامة إلكترونية.

تقدم الوثائق المحاسبية، بحسب الحالة، في محل الموطن الضريبي أو المقر

III - الحقوق والواجبات خلال عملية الفحص

1 - محل الفحص

تتم عملية الفحص في محل المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية بالنسبة للأشخاص المعنويين وفي محل الموطن الضريبي أو المؤسسة الرئيسية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين كما تتم في محل الموطن الضريبي المختار بالنسبة للخاصين للضريبة غير المقيمين في المغرب.

ولا يجوز للإدارة أن تطالب الخاضع للضريبة بإحضار الوثائق المحاسبية أو مقتطفات من المحاسبة لإجراء مراقبة عليها في مقر الإدارة كما لا يجوز للمفتش المحقق أن يأخذ معه السجلات والوثائق المحاسبية الأصلية التي تسلم إليه أثناء تواجده في محل الفحص، إلا إذا رخص له الخاضع للضريبة صراحة بذلك شريطة أن يسلم لهذا الأخير إيصالا مفصلا بالسجلات والوثائق المسلمة له.

2 - مدة الفحص الضريبي

لا يمكن لعملية فحص المحاسبة أن تستغرق أكثر من ثلاثة (3) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، وأكثر من ستة (6) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق رقم معاملاتها المصرح به برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

ولا يدخل في مدة الفحص المحددة في ثلاثة (3) أو ستة (6) أشهر، حسب الحالة، كل توقف ناتج عن عدم تقديم الوثائق أو رفض المزمع الخضوع للمراقبة.

إذا خضع المزمع لفحص بنود أو عمليات معينة برسم إحدى أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم المتعلقة بفترة محددة، تم تبعة فحص المحاسبة برسم جميع الضرائب والرسوم ونفس الفترة، فإن مجموع مدتي التدخل الأول والتدخل الثاني في عين المكان لا يمكن أن تتجاوز مدة الفحص المشار إليها أعلاه.

الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للخاصين للضريبة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعنويين، إلى أعوان إدارة الضرائب الذين يتحققون من صحة البيانات المحاسبية والإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة ويتأكدون، في عين المكان، من حقيقة وجود الأموال المملوكة في الأصول.

عندما تملك المحاسبة بواسطة أنظمة معلوماتية، فإن المراقبة تشمل جميع المعلومات والمعطيات و المعالجات الإعلامية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين الحاصلات المحاسبية أو الخاضعة للضريبة وفي إعداد الإقرارات بالضريبة و كذا الوثائق المتعلقة بتحليل المعطيات و برمجتها و تنفيذ المعالجات.

وإذا امتنع الخاضع للضريبة عن تقديم الوثائق المحاسبية اللازمة لإجراء التحقيق إلى المحقق أو رفض الخضوع للمراقبة الضريبية، فإن الإدارة توجه له إشعارين قبل فرض الضريبة بصورة تلقائية.

إذا لم يقدم الخاضع للضريبة الذي يملك المحاسبة بطريقة إلكترونية الوثائق المحاسبية على دعامة إلكترونية، وجهت إليه رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 210 من المدونة العامة للضرائب، تدعوه للتقيد بهذا الالتزام داخل أجل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة. وفي حالة عدم القيام بذلك، يتم إخباره في رسالة بتطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 101 المكررة من المدونة العامة للضرائب.

6 - حق الإطلاع

يجوز للإدارة أن تقدم كتابة طلبات الإطلاع على المعلومات والوثائق التي من شأنها أن تفيدها في مراقبة تصريحات الخاضعين للضريبة. ويمارس حق الإطلاع على جميع المعلومات الخاصة بالخاضعين للضريبة سواء داخل المغرب أو خارجه عبر الاتصال بإدارات الضرائب التابعة للدول التي أبرمت مع المغرب اتفاقيات لتفادي ازدواجية فرض الضرائب على الدخل.

3 - سلطة الإدارة التقديرية

تمتلك الإدارة سلطة إعادة تقدير أسس الضريبة المصرح بها من لدن الخاضعين للضريبة في إطار عملية الفحص الضريبي إذا كانت :

- المحاسبة يشوبها إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكك في قيمتها الإثباتية بحيث يترتب عنها نقصان في رقم الأعمال أو في الحصيلة المفروضة عليها الضريبة أو لا يمكن من خلالها تزيير الحصيلة المصرح بها؛

- المحاسبة يشوبها نقصان في رقم الأعمال المصرح به؛

- الأرباح قد تم تحويلها من منشأة لها علاقات تبعية بمؤسسات أخرى؛

- أهمية بعض النفقات التي التزمت بها أو تحملتها في الخارج المنشآت الأجنبية المزاولة لنشاط دائم في المغرب غير مثبتة.

4- الحق في تصحيح الأخطاء

يمكن للمنشئ تصحيح الأخطاء و الإغفالات التي يلاحظها أثناء عملية الفحص والتي من شأنها أن تكون في صالح الملتزم.

IV - الحقوق والواجبات عند نهاية عملية الفحص

1 - الحق في الإعلام بتاريخ نهاية عملية الفحص

عند الانتهاء من عملية الفحص، يتم تبليغ الخاضع للضريبة عبر إشعار بنهاية العملية المذكورة، وذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

2- ضمان احترام مساطر تصحيح أسس الضريبة

إذا ترتب عن مراقبة ضريبية في عين المكان تصحيح لأسس الضريبة، يتوجب على الإدارة أن تطبق حسب الحالة، إما المسطرة العادية لتصحيح الضرائب المنصوص عليها في المادة 220 وإما المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب المنصوص عليها في المادة 221 من المدونة العامة للضرائب.

3 - حق الخاضع للضريبة في الإعلام عند غياب تصحيحات لأسس الضريبة

في حالة ما إذا لم يفض الفحص الضريبي إلى أي تصحيح، وجب على الإدارة إطلاع الخاضع للضريبة بذلك، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

4 - ضمان احترام واجب الإثبات

يختلف تحديد من يقع عليه واجب الإثبات حسب الحالات الثلاث (3) التالية:

- إذا كانت المحاسبة لا يشوبها أي إخلال جسيم، فإن واجب الإثبات يقع على الإدارة إذا أرادت إعادة تقدير رقم الأعمال؛

- إذا شابت المحاسبة إخلالات جسيمة، فإن واجب الإثبات، يقع على الخاضع للضريبة؛

- في حالة غياب المحاسبة أو في حالة عدم وضعها رهن إشارة المحقق فإن واجب الإثبات يقع على عاتق الخاضع للضريبة.

5 - ضمان عدم تغيير أسس الضريبة المعتمدة إثر مراقبة ضريبية سابقة

بعد نهاية مراقبة ضريبية يجوز للإدارة أن تقوم لاحقا بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها دون أن يترتب على الفحص الجديد، ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى، تغيير أسس فرض الضريبة التي تم اعتمادها إثر المراقبة الأولى.

عندما يتعلق الأمر بفحص بنود أو عمليات معينة برسم إحدى أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم المتعلقة بفترة محددة، يجوز للإدارة أن تقوم لاحقا بمراقبة المحاسبة المعنية برسم جميع الضرائب والرسوم ولنفس الفترة بدون أن يترتب عن هذه المراقبة زيادة في مبالغ التصحيحات أو المستركات المعتمدة على إثر المراقبة الأولى برسم البنود أو العمليات السالفة الذكر.

6 - ضمان عدم ممارسة حق المراقبة بالنسبة للفترة المتقدمة

لا يمكن للإدارة أن ترافق حسابات تتعلق بالفترة المتقدمة، إلا أنه استثناء لهذا العبداء، يحق للإدارة تصحيح أسس فرض الضريبة في الحالات الثلاث التالية:

1- رسالة التبليغ الأولى

يجب على الإدارة أن تبلغ الخاضع للضريبة، وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، بالأسس المزمع اعتمادها بالنسبة للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والمستركات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة وكذا الأسس المزمع اعتمادها لتصفية واجبات التسجيل وكذا مبلغ الواجبات التكميلية الناتجة عن الأسس المذكورة، خلال الثلاثة (3) أشهر التي تلي تاريخ إنهاء المراقبة الضريبية.

يعتبر تاريخ إنهاء المراقبة الضريبية هو التاريخ الذي يتم تبليغه للخاضع للضريبة برسالة الإعلام المنصوص عليها في المادة I-212 من المدونة العامة للضرائب.

ويجب أن تكون رسالة تبليغ التصحيحات معلقة وأن تنص على حق الملزم في الرد داخل أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداءً من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة، وذلك لإبلاغ المفتش إما بقبوله أو ملاحظاته المفصلة والمعلقة حسب طبيعة التصحيحات و حسب فترة فرض الضريبة.

وبترتب عن هذه الرسالة انقطاع التقادم وتحديد سقف أسس فرض الضريبة المترتبة عن المراقبة الجبائية في الأسس التي تم تبليغها ضمن رسالة التبليغ الأولى.

2- جواب الخاضع للضريبة على رسالة التبليغ الأولى

يمكن للخاضع للضريبة أن يضمن في جوابه إما قبوله الكلي أو الجزئي أو ملاحظاته على الأسس التي تم تبليغها بها ، وذلك إما في رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل يوجهها إلى مفتش الضرائب أو رسالة يودعها لدى مصلحة الضرائب المعنية، في العنوان المبين في رسالة التبليغ الأولى داخل أجل كامل محدد في ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ المذكورة.

وبترتب عن دراسة جواب الخاضع للضريبة من لدن الإدارة إما تخلي كلي عن التصحيحات التي تم تبليغها أو احتفاظ كلي أو جزئي بالتصحيحات المذكورة.

• في مجال الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل، يمتد الحق في التصحيح إلى السنوات المحاسبية الأربع المتتالية عندما تستقر مبالغ العجز المتعلقة بهذه السنوات من الدخول أو الحاصلات الخاضعة للضريبة برسم سنة محاسبية غير متتالية؛

• في حالة توقف نهائي عن مزاولة النشاط متنوع بتصفية، يمكن للإدارة أن تمارس حقها في المراقبة طوال فترة التصفية من دون إمكانية الاحتجاج على الإدارة بالتقادم بالنسبة لمجموع فترة التصفية؛

• وفي مجال الضريبة على القيمة المضافة، إذا كان الخاضع للضريبة يتوفر في بداية الفترة أو السنة الغير المتتالية على دين ضريبي، يحق للإدارة تصحيح الفترات أو السنوات الأربع الأخيرة المتتالية.

و في جميع الحالات، لا يمكن أن يفضي هذا التصحيح إلا إلى تخفيض أو إلغاء الدين الضريبي أو العجز و لا يمكن أن يترتب عنه ضريبة تكميلية برسم الفترة المتتالية.

V - الحقوق والواجبات في حالة المسطرة العادية لتصحيح الضرائب

تطبق المسطرة العادية لتصحيح أسس فرض الضريبة الناتجة عن التصريح أو الفرض التلقائي للضرائب والواجبات والرسوم. ويتعلق الأمر بمسطرة كتابية تواجبه تمتد على خمسة (5) مراحل وهي كالتالي:

• رسالة التبليغ الأولى؛

• جواب الخاضع للضريبة على رسالة التبليغ الأولى؛

• رسالة التبليغ الثانية؛

• جواب الخاضع للضريبة على الرسالة الثانية للتبليغ؛

• الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة.

وفي حالة عدم جواب الخاضع للضريبة أو في حالة الجواب خارج الأجل، يتم إصدار الواجبات التكاملية بواسطة جنول تحصيل أو قائمة إيرادات أو أمر بالاستخلاص دون الإخلال بتطبيق الجزاءات المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب.

3- رسالة التبليغ الثانية

إذا اعتبر المفتش أن الملاحظات المدلى بها من قبل الخاضع للضريبة لا تستند جميعها أو بعضها على أي أساس صحيح، وجب عليه أن يقوم، خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوما من تاريخ تسليم جواب الخاضع للضريبة، بتبليغه وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب بأسباب رفضه الجزئي أو الكلي وكذا بأسس فرض الضريبة والواجبات والرسوم التي يرى أنه من الواجب اعتمادها.

كما يتعين على مفتش الضرائب أن يعلم الخاضع للضريبة بأن هذه الأسس ستصبح نهائية إن لم يقدم طعنا بشأنها إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة، داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسليم رسالة التبليغ الثانية.

وفي حالة عدم جواب المفتش على ملاحظات الخاضع للضريبة داخل أجل الستين (60) يوما السالف الذكر، فإن مسطرة التصحيح تعتبر لاغية.

4- جواب الخاضع للضريبة على رسالة التبليغ الثانية

يتم إخضاع التصحيحات المقولة كليا أو جزئيا من لدن الخاضع للضريبة وكذا تلك التي لم يذل بشأنها أية ملاحظة فوريا للضريبة.

وتأخذ المسطرة مجراها بالنسبة للتصحيحات المقدم فيها طعن من لدن الخاضع للضريبة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة.

ولا يجوز إثارة حالات البطالان السالفة الذكر و المشار إليها في المواد 220 - VIII و 221 - IV لأول مرة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

5- الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة

أ) الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

تختص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بالبت في فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف، عن كل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقادمة موضوع الفحص، عشرة (10) ملايين درهم.

توجه المطالبات بالطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المقدمة من لدن الخاضعين للضريبة إلى المفتش، ويجب أن تحدد موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها.

يحدد أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر لتسليم اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المطالبات والوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التوجيهية من طرف الإدارة ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة.

وفي حالة عدم توجيه المطالبات و الوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضع للضريبة.

يجب على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، عن طريق كاتبها المقرر أن:

تخير الخاضع للضريبة و الإدارة بتاريخ انعقاد اجتماعها قبل حلول موعده بما لا يقل عن ثلاثين (30) يوما وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

تستدعي أعضاء اللجنة خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

يحدد الأجل الأقصى المخول للجنة المحلية لتقدير الضريبة للبت في نزاعات المعروضة عليها في اثني عشر (12) شهرا ابتداء من تاريخ سلمها المطالبات والوثائق من الإدارة.

وإذا انصرم أجل المشار إليه أعلاه ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررًا، يشعر الكاتب المقرر الأطراف بذلك بواسطة رسالة خلال الشهرين المواليين لانصرام أجل الإثني عشر (12) شهرا المذكور، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

وفي هذه الحالة، يجب على الإدارة أن توجه المطالبات و الوثائق المذكورة إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل أقصاه شهران، ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة برسالة الإشعار.

وفي حالة عدم توجيه المطالبات و الوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل المذكور، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من طرف الخاضع للضريبة.

يجب أن تكون مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة مفصلة ومعللة، ويبلغها مقرر هذه اللجان إلى الطرفين وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب خلال الأربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ صدورها. و يجب أن تتضمن الأسس، والواجبات والرسوم المعتمدة وإن اقتضى الحال التصحيحات التي صرحت بشأنها بعدم الاختصاص.

(ب) الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة

تختص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بالبت في الطعون:

- المتعلقة بفحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة المنصوص عليه في المادة 216 من المدونة العامة للضرائب، أيا كان مبلغ رقم الأعمال المصرح به؛
- المتعلقة بفحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يساوي أو يفوق رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات و التكاليف، برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص، عشرة (10) ملايين درهم؛
- التي لم تصدر في شأنها اللجان المحلية لتقدير الضريبة مقررات داخل أجل اثني عشر (12) شهرا.

توجه المطالبات بالطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المقدمة من لدن الخاضعين للضريبة إلى المفتش ويجب أن تحدد موضوع الخالف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها.

يحدد أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر لتسليم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المطالبات و الوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التوجيهية من طرف الإدارة ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة.

وفي حالة عدم توجيه المطالبات و الوثائق السالفة الذكر داخل أجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضع للضريبة.

ويحدد الأجل الأقصى المخول للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة للبت في النزاعات المعروضة عليها في اثني عشر (12) شهرا ابتداء من تاريخ تسلمها المطالبات و الوثائق من الإدارة.

عندما ينصرم أجل المذكور دون أن تتخذ اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة مقررًا، لا يجوز إدخال أي تصحيح على إقرار الخاضع للضريبة أو على أساس فرض الضريبة المعتمد من طرف الإدارة في حالة الفرض التلقائي للضريبة.

غير أنه في حالة إعطاء الملزم لموافقة الجزئية على الأسس المبلغه من لدن الإدارة أو في حالة عدم تقديمه لملاحظات على أسباب التصحيح المدخلة من طرف الإدارة، يكون الأساس المعتمد لإصدار الضريبة هو الأساس الناتج عن تلك الموافقة الجزئية أو أسباب التصحيح المذكور.

يجب أن تكون مقررات اللجان الفرعية مفصلة ومعللة، ويبلغها القاضي الذي يشرف على سير اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إلى الطرفين وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 210 من المدونة العامة للضرائب خلال الأربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ صدور المقرر. و يجب أن تتضمن الأسس، والواجبات والرسوم المعتمدة وإن اقتضى الحال التصحيحات التي صرحت بشأنها اللجنة المذكورة بعدم الاختصاص.

VI . الحقوق والواجبات في حالة تطبيق المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب

تطبق المسطرة السريعة لتصحيح الإقرارات في مجال الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة في الحالات التالية:

- نفويت كلي أو جزئي لعناصر الأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاع كلي أو جزئي عن مزاوله نشاطها ، أو توقف مؤقت عن مزاوله نشاطها أو تسوية أو تصفية قضائية أو تغيير شكلها القانوني، إذا كان يترتب على ذلك إما إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل و إما إحداث شخص معنوي جديد؛
- الوفاة أو مغادرة المغرب بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين لم يبق لهم مؤسسة رئيسية أو موطن ضريبي بالمغرب؛
- نفويت قيم منقولة و غيرها من سندات رأس المال و الدين؛
- نفويت عقارات أو حقوق عينية عقارية.

وتعتبر قواعد التبليغ من حيث مضمونها، وأجلها، وأثارها وكذا قواعد الطعن المتبعة في هذه المسطرة مماثلة لتلك المنصوص عليها بالنسبة للمسطرة العادية لتصحيح، مع فارق يكمن في كون الضريبة التي قد يتم إصدارها تفرض بناء على الأسس التي تم تبليغها للخاضع للضريبة ضمن رسالة التبليغ الثانية.

VII . الحقوق والواجبات في حالة إصدار الواجبات التكميلية

يتم إصدار الواجبات الإضافية والزيادات والغرامات والأعائر المتعلقة بها على الفور في الحالات التالية :

- عدم الجواب أو عدم تقديم الطعن داخل الأجل المقررة في البندين I و II من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب؛
- بعد الاتفاق الجزئي أو الكلي المبرم كتابة بين الطرفين خلال إجراءات التصحيح؛
- عقب صدور مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة؛

• بالنسبة للتصحيحات المزمع القيام بها في رسالة التبليغ الثانية، و التي صرحت في شأنها اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بعدم اختصاصها؛

• بالنسبة للتصحيحات أو المستدركات المبلغة التي لم تقدم في شأنها ملاحظات من قبل الخاضع للضريبة خلال مسطرة التصحيح؛

• عقب رسالة التبليغ الثانية بالنسبة لعمليات الفحص التي تتم في إطار المسطرة السريعة المشار إليها في المادة 221 من المدونة العامة للضرائب.

VIII . الحقوق والواجبات المتعلقة بالمسطرة القضائية المطبقة على إثر تصحيح أسس الضريبة

يجوز للإدارة والخاضع للضريبة أن ينازعا عن طريق المحاكم في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي المقررات المتضمنة لتصريح اللجان المذكورة بعدم اختصاصها داخل أجل الستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ مقررات هذه اللجان سواء تعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أو واقعية.

لا يمكن تقديم الطعن في أن واحد أمام المحاكم وأمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

IX . الحقوق والواجبات في حالة التراضي

يمكن للخاضع للضريبة أو من ينوب عنه قانونيا أن يبرم خلال إجراءات التصحيح اتفاقا بالتراضي مع الإدارة في شأن التصحيحات المتفق عليها من كلا الطرفين.

ويشترط أن يكون هذا الاتفاق مكتوبا وموقعا من لدن الأطراف، وأن يتضمن:

- تاريخ وإمضاء الاتفاق؛
- اسم وصفة الأطراف؛
- مبلغ أسس الضريبة والمبالغ المترتبة عن الاتفاق.

بعض المراجع المعتمدة

أ.نصوص قانونية:

- ❖ دستور المملكة لسنة 2011؛
- ❖ القانون التنظيمي لقانون المالية 130-13؛
- ❖ القانون التنظيمي لقانون المالية 98.7 بتاريخ 26 نوفمبر 1998؛
- ❖ المدونة العامة للضرائب 2018؛
- ❖ القانون رقم 47 - 06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 01.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 30 (1428 نوفمبر 2007)
- ❖ المرسوم رقم 2.07.995 ل 23 أكتوبر 2008 لتنظيم اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية؛
- ❖ المرسوم رقم 2.16.031 بتاريخ 16 مارس 2016 لتنظيم اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية؛
- ❖ قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 11.1393 بتاريخ 25 ماي 2011 اختصاصات المديريات المركزية لوزارة الاقتصاد والمالية؛
- ❖ قرار المجلس الدستوري رقم 98-250 بتاريخ 24 أكتوبر 1998 الجريدة الرسمية عدد 4641 بتاريخ 23 نونبر 1998 الصفحة 3243.
- ❖ قرار المجلس الدستوري رقم: 950/14 م. د بتاريخ 23 ديسمبر 2014

II. مؤلفات

- ❖ مصطفى الكثيري، ترجمة العربي الزيادي-عبد الرحمان الشاوي-خالد عليوة-مصطفى الكثيري " النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية"، دار النشر المغربية 1985؛
- ❖ محمد أبو الحسن، أحمد البوعزاوي، يحيى الصافي، رجاء الرمال، عبد الله البكري: "الغش الضريبي" الهلال العربية للطباعة والنشر، 1996؛
- III. الدكتور العربي الغمري، العفو الجبائي من خلال قانون مالية 2013 الملتقى العلمي حول: "الإصلاحات المالية والجبائية: أية رهانات؟" المنظم من طرف مركز الأبحاث والدراسات الضريبية بالتعاون مع مجلس جهة مكناس تافلات وجمعية منتدى مكناس للثقافة والتنمية يومي 8 و 9 مارس تقارير
- ❖ الجبايات المحلية، تقرير المجلس الأعلى للحسابات عن 2015؛
- ❖ "النفقات الجبائية" تقرير المديرية العامة للضرائب عن 2014، 2015 و 2016؛
- ❖ "المديرية العامة للضرائب" تقرير المجلس الأعلى للحسابات عن 2011؛
- ❖ "النظام الضريبي المغربي" تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لسنة 2011؛

IV. محاضرات

- ❖ مصطفى أبو علي محاضرات مادة المالية العامة، السنة الثالثة للإجازة 1995؛
- ❖ عبد المجيد أسعد، محاضرات في مادة قانون الميزانية، دبلوم الدراسات العليا المعمقة 1999
- ❖ محمد الريح، محاضرات في مادة جباية المقاول، دبلوم الدراسات العليا المعمقة 1999.

Ouvrages :

- ❖ Olivier FOUQUET, « **Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt** », Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011, 11.09.2014 ;
- ❖ François LUCHAIRE « La sécurité juridique en droit constitutionnel français » - Cahiers du Conseil constitutionnel n° 11 (Dossier : Le principe de sécurité juridique) - décembre 2001;
- ❖ Loïc PHILIP, « **Les fondements constitutionnels des finances publiques** » Ed ECONOMICA, 1995 ;
- ❖ Gilbert TIXIER et Guy GEST « **Droit fiscal** » librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1976 ;
- ❖ M, CHAMPION « **Finances publiques du MAROC** » avril 1961 ;
- ❖ Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCALSSAN, Jean-Pierre LASSALE, « **Finances publiques** », 9ème édition, LGDJ, 2008 ;
- ❖ JEAN-LUC GUIEZE, « **le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière** », bibliothèque des sciences financières, sous la direction de LOUIS TROTABAS, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris 1974 ;
- ❖ Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU « **Droit fiscal général** » Dalloz, 2005 ;
- ❖ Michel LASCOMBE, Xavier VANDENDRIESSCHE « **les finances publiques** » Dalloz, connaissance du droit, 8ème édition, 2013.
- ❖ Louis TROTABAT, Jean-Marie COTTERET « **Droit fiscal** » Date de parution novembre 1996 Editeur Dalloz Collection Précis Dalloz Droit Public ;
- ❖ David Ricardo, « **Des principes de l'économie politique et de l'impôt** », Traduit de l'Anglais par Francisco Solano Constancio et Alcide Fonteyraud., 1847 à partir de la 3e édition anglaise de 1821, Site web: <http://bibliotheque.ugac.quebec.ca/index.htm>
- ❖ Michel BOUVIER, « **Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification** » Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011 ;
- ❖ JEAN CATSIAPIS, « **Guide du droit administratif** » 2ème édition, ellipses collection « Guides de droit » 2009;
- ❖ Francis QUÉROL , « Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal », Doctrines fiscales: à la redécouverte de grands classiques, L'HARMATTAN, 2007;
- ❖ Éric PICHET, Théorie de la dépense fiscale et propositions de réforme du système français des « niches » fiscales, professeur à BEM-Bordeaux Management school ,chercheur associé au LAREFI de Bordeaux IV ,Publié dans La revue de droit fiscal n° 14 du 5 avril 2012;

- ❖ KARIMI Latifa, « Institutions, Gouvernance fiscale, Et Management Public au Maroc ». , Université d'Economie de Bordeaux. France. Conférence : Atelier Doctoral. Le Cinquième Dialogue Euro Méditerranéen Colloque MED 5: « Atelier Doctoral». Amman, 26 et 27 septembre 2012 » ;
- ❖ Maurice Allais, «l'impôt sur le capital» Ed. Hermann, Paris;
- ❖ Jean-Marie Monnier, « la politique fiscale : objectifs et contraintes » cahiers français, la documentation française, 2008, pp.03-08. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00277221> 5 mai 2008;
- ❖ **Christine NOEL LEMAITRE, Sandrine FREMEAUX**, « Pour une approche érgologique du droit fiscal, des normes antécédentes à l'expérience citoyenne » HAL <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00956945> 12 Mar 2014

Thèses de Doctorat :

- ❖ Jonathan BURGER « **les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux** » **THESE** de Doctorat (NANCY – UNIVERSITE) Discipline : Droit privé, Directeur de thèse : Monsieur Frédéric STASIAK, Professeur à l'Université NANCY 2 Le 25 janvier 2011 ;
- ❖ Xavier PÉREZ, « La raison fiscale, de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain » Thèse dirigée par M. Bernard GALLINATO-CONTINO Professeur à l'Université Montesquieu - Bordeaux IV , Soutenue le 16 septembre 2011 ;
- ❖ Antoine Mole « **Les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale** » **THESE** Pour l'obtention du grade de docteur de l'Université de Paris Dauphine Discipline droit fiscal, Le 23 janvier 2015. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00956945>;
- ❖ Khalil HALOUI, « **Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain** » **Thèse** dirigée par Charles ROBBEZ MASSON, soutenue publiquement le 2 décembre 2011 Université de Grenoble.
- ❖ Slim BESBES « **le principe de la légalité de l'impôt en droit tunisien** » **Thèse** de doctorat d'Etat soutenue en Tunisie à la faculté de droit et des sciences politiques de Tunis le 29 septembre 2005 sous la direction du Professeur Slim CHELLY. Résumé consultable sur internet date de consultation 02-02-2016.
- ❖ CLOUTÉ Alexandra "**Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales**" Master II – droit des affaires et fiscalité Parcours restructurations d'entreprises Juin 2011 HEC Université Paris I – Panthéon Sorbonne ;
- ❖ Cécile BAZART, « **La fraude fiscale : modélisation du face a face Etat-contribuables** », Thèse pour le doctorat, sciences économiques, Université Montpellier I faculté des sciences économiques

Ecole doctorale « Economie gestion » sciences Economiques, Formation Doctorale : analyse économique – modélisation et quantification

- ❖ Augustine MBOULI née Mpressa BEWEKEDI, « **Le dualisme juridictionnel en matière fiscale** ».Thèse de doctorat en Finances publiques et fiscalité, sous la direction d'Olivier NEGRIN, présentée et soutenue publiquement le 02 octobre 2009, Université Jean Moulin Lyon 3, École doctorale : Droit.
- ❖ Marion TURRIN, « la légitime répression de la fraude fiscale » Université Paul Cezanne Aix-Marseille Iii Ecole Doctorale Sciences Juridiques Et Politiques Faculte De Droit Et De Science Politique D'aix-Marseille, Directeur De These Eric Oliva Professeur A L'universite Paul Cezanne Aix-Marseille Iii, le 8 janvier 2011.

Rapport :

- ❖ Conseil des prélèvements obligatoires « **La fiscalité locale** » mai 2010, Conseil des prélèvements obligatoires, mai 2010, <http://www.ccomptes.fr/fr/CPO/Accueil.html>;
- ❖ Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, févr. 2010 définition de l'OCDE reprise par D. J. Kraan in Dépenses hors budget et dépenses fiscales 2004 : Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, 2004, vol. 4, n° 1;
- ❖ **Recueil** des travaux des assises nationales sur la fiscalité du 29 et 30 avril 2013 , Ministère de l'économie et des finances ;
- ❖ Cour des comptes, « **Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises** », **Rapport** public thématique Evaluation d'une politique publique Février 2012
- ❖ Ministère de l'économie et des finances et des la privatisation, France, « **L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières** », rapport au ministre d'Etat ministre de l'économie et des finances et de la privatisation, commission présidée par Maurice AICARDI, la documentation Française 1986.

Cours de droit fiscal :

- ❖ Raymond FERRETTI, « DROIT FISCAL » Maître de conférences des Universités de Metz, novembre mai 2002.
- ❖ Xavier Parent, «**Droit Fiscal** » de l'Année Académique 2004-2005, Notes : Jean-Christophe WERENNE et Aline FAUFRA.
- ❖ Marie-Christine STECKEL ASSOUERE, « **contentieux fiscal** » université numérique juridique francophone,2013
- ❖ **Mirza RISKWAIT** « Présentation d'une théorie générale de l'impôt »Travaux dirigés de Finances publiques Université Paris XIII, Faculté des Sciences juridiques et économiques, Année universitaire 2011-2012, page 9 Cours : Professeur Cendrine DELIVRE'

Articles :

- ❖ Jean-Édouard COLLIARD, Claire MONTIALOUX, « UNE BRÈVE HISTOIRE DE L'IMPÔT » La Découverte | « Regards croisés sur l'économie » 2007/1 n° 1 | pages 56 à 65, <http://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-56.htm>
- ❖ KARIMI Latifa, « Culture de civisme fiscal, Management Public, et intégration euro méditerranéenne : Le cas des réformes fiscales au Maroc. » Quatrième Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public Rabat le 13 et 14 octobre 2011.
- ❖ Christine Noël Lemaitre, Sandrine Frémeaux, « Pour une approche ergologique du droit fiscal, des normes antécédentes à l'expérience citoyenne », Ergologia, n° 7, Septembre 2012, pp. 21-46. <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01249391>
- ❖ Élise Amar et Sophie Guérin « Se marier ou non : le droit fiscal peut-il aider à choisir ? » Economie Et Statistique N° 401, 2007
- ❖ Raymond FERRETTI, « **les fondamentaux de la fiscalité** » article a été publié par le site su CNFPT : <http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr/xwiki/wiki/econnaissances/view/Notions-les/Lesfondamentauxdelafiscalite>, novembre 2013.
- ❖ Christine Noël Lemaitre, Sandrine Frémeaux, « **Pour une approche ergologique du droit fiscal, des normes antécédentes à l'expérience citoyenne** », Ergologia, n° 7, Septembre 2012, pp. 21-46. <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01249391>
- ❖ Jean-Marie Monnier, La justice fiscale entre tensions et débats ». Pouvoirs Locaux : les cahiers de la décentralisation / Institut de la décentralisation, Institut de la décentralisation, 2012, pp.54-58» <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00772298/document>
- ❖ Marc LEROY « **L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de bureaucratie** » In: Revue française de science politique, 44 année, n°5, 1994. pp. 811-835. Document généré le 14/10/2015, http://www.persee.fr/doc/rfsp_0035-2950_1994_num_44_5_394865
- ❖ Marc LEROY, « **l'approche sociologique du contrôle fiscal** », Janvier 2007,
- ❖ Marc LEROY, « **la « modernisation » de la bureaucratie fiscale** » Réseau d'enseignants, chercheurs et expert en management public, Professeur de sociologie, Université de Reims.
- ❖ Marc LEROY, « **Sociologie de la fiscalité de la famille** », Professeur de sociologie, Directeur des études du CRDT (Gis-Grate/CNRS) Université de Reims, revue gestion et finances publique, No 6 - Juin 2009 ;
- ❖ Marc Leroy, « L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscale » Politiques et management public, vol. 14, n° 4, 1996. pp. 41-71; http://www.persee.fr/docAsPDF/pomap_0758-1726_1996_num_14_4_2119.pdf

- ❖ Benoit Ladouceur « **Quelle fiscalité pour quels objectifs ?** » Regards croisés sur l'économie 2007/1 (n° 1) Éditeur : La Découverte Pages : 296 ;
- ❖ Ruud De MOOIJ et Michael KEEN « **Les principes de l'impôt Comment s'accommoder au mieux d'un mal nécessaire** » l'abc de l'économie, Finances & Développement Décembre 2014, p.50.
- ❖ **Paul AMSELEK** : « Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France », Revue Droit fiscal 1983, cité par , Slim BESBES, « L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale » la revue comptable et financière n° 83 - premier trimestre 2009
- ❖ **Paul AMSELEK**, Brèves réflexions sur la notion de sources de droit, Archives de philosophie de droit, T 27, 1982, p. 251. Cité par : Slim BESBES, le principe de la légalité de l'impôt en droit tunisien, résumé de thèse de doctorat d'Etat soutenue en Tunisie à la faculté de droit et des sciences politiques de Tunis le 29 septembre 2005 sous la direction du Professeur Slim CHELLY
- ❖ Dominique PLIHON, « **Les taxes globales : un instrument nécessaire face à la mondialisation** » La Découverte « Regards croisés sur l'économie » 2007/1 n°1, pages 252 à 260. <http://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-252.htm>.
- ❖ Jean-Edouard COLLIARD et Claire MONTIALOUX « Une brève histoire de l'impôt » La Découverte | « Regards croisés sur l'économie » 2007/1 n°1 | pages 56 à 65 <http://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-56.htm>.

مقدمة.....	5
الفصل الأول: الإطار النظري للضريبة والقانون الضريبي.....	9
المبحث الأول: فكرة الضريبة والقانون الضريبي	10
الفرع الأول: الضريبة، تاريخ عريق، مفهوم مركب وبنية متطورة	10
الفقرة الأولى: الضريبة مفهوم مركب	11
الفقرة الثانية : الضريبة مفهوم متعدد الأبعاد.....	13
الفقرة الثالثة: التطور المستمر للضريبة.....	17
الفرع الثاني: عناصر تعريف الضريبة	20
الفقرة الأولى: طبيعة الاقتطاع الضريبي.....	21
الفقرة الثانية: مشروعية الفرض الضريبي	24
الفقرة الثالثة: نطاق الفرض الضريبي.....	26
الفرع الثالث: وظائف وأهداف الضريبة.....	28
الفقرة الأولى: الوظيفة التمويلية للضريبة	30
الفقرة الثانية: الوظائف الاقتصادية للضريبة	31
الفقرة الثالثة: الوظائف الاجتماعية للضريبة	32
المبحث الثاني: القانون الضريبي والسياسة الضريبية	37
الفرع الأول: نشأة وتطور القانون الضريبي.....	37
الفقرة الأولى: انتماء القانون الضريبي للقانون العام.....	37
الفقرة الثانية: مكانة القانون الضريبي.....	38
الفرع الثاني: خصائص القانون الضريبي.....	39
الفقرة الأولى: العقلانية المادية للقانون الضريبي	39
الفقرة الثانية: القانون الجبائي: قانون أم تقنية للتدبير	40
الفقرة الثالثة: القانون الضريبي قانون ضبابي ومتقلب	40

الفرع الثالث: السياسة الضريبية وعلم الاجتماع الضريبي.....41

الفقرة الأولى: أهداف ومطالب السياسة الضريبية41

الفقرة الثانية: التوجهات الحالية للسياسة الجبائية.....42

الفرع الرابع: الدراسة الاجتماعية للضريبة أو علم الاجتماع الضريبي43

الفقرة الأولى : بداية التفكير الاجتماعي في الضريبة43

الفقرة الثانية: أهداف وتجليات الدراسة الاجتماعية للضريبة.....44

المبحث الثالث: المبادئ الأساسية للقانون الجبائي.....46

الفرع الأول : مبدأ ضرورة الضريبة وإلزامية الفرض الضريبي47

الفقرة الأولى: مبدأ ضرورة الضريبة وتطور مفهوم الضريبة48

الفقرة الثانية: تجليات وأبعاد مبدأ ضرورة الضريبة50

الفرع الثاني: مبدأ المشروعية الضريبية.....54

الفقرة الأولى: قيمة مبدأ المشروعية الضريبية.....57

الفقرة الثانية: تدعيم القضاء الدستوري للمبدأ.....60

الفقرة الثالثة: حدود مبدأ المشروعية الضريبية62

الفرع الثالث: مبدأ المساواة الضريبية.....64

الفقرة الأولى: مضمون مبدأ المساواة64

الفقرة الثانية: تطبيق مبدأ المساواة.....66

الفقرة الثالثة: مراقبة مبدأ المساواة67

الفرع الرابع: تشخيص الضريبة.....69

الفقرة الأولى: التشخيص حسب حجم مادة الضريبة.....70

الفقرة الثانية: التشخيص حسب التحملات العائلية71

الفقرة الثالثة: التشخيص حسب طبيعة النشاط أو المادة الضريبية73

المبحث الرابع: التصنيفات الأساسية للضريبة والقانون الضريبي	74
الفرع الأول : التمييز ما بين الضريبة، الرسم والوجيبة:	75
الفقرة الأولى: الضريبة والرسم	76
الفقرة الثانية: الوجيبة وعناصر تمييزها عن الرسم	78
الفقرة الثالثة: الرسوم شبه الجبائية	81
الفرع الثاني: التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة	86
الفقرة الأولى: المعيار الإداري	87
الفقرة الثانية: المعيار الاقتصادي	87
الفقرة الثالثة: المعيار الضريبي	88
الفرع الثالث: تمييز الضرائب استنادا للمادة الضريبية	89
الفقرة الأولى: الضريبة على الدخل	89
الفقرة الثانية: الضريبة على رأس المال	90
الفقرة الثالثة: الضريبة على النفقة	91
الفرع الرابع: الضرائب الخاصة أو الضرائب العامة، الموحدة أو المتعددة	92
الفقرة الأولى: الأحادية الضريبة والتعدد الضريبي	92
الفقرة الثانية: التمييز بين الضرائب الخاصة والضرائب العامة	93
الفصل الثاني: العمليات الضريبية وممارسة السلطة الضريبية (النظام المرجعي)	96
المبحث الأول : الوعاء الضريبي وعناصر الوصول للمادة الضريبية	98
الفرع الأول: ضبط الوعاء الضريبي وتحديد القدرات الإسهامية	101
الفقرة الأولى: ضبط المادة الضريبية	101
الفقرة الثانية: تحديد عناصر الواقعة المنشئة للضريبة	103
الفرع الثاني: الوعاء الضريبي وأساس فرض الضريبة	105
الفقرة الأولى: وعاء الضريبة على الشركات	105
الفقرة الثانية: وعاء الضريبة على الدخل	108
الفقرة الثالثة: وعاء الضريبة على القيمة المضافة	112

116	الفقرة الرابعة: وعاء واجبات التسجيل
117	الفقرة الخامسة: وعاء الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات
119	الفقرة السادسة: المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح
120	الفقرة السابعة: المساهمة الاجتماعية للتضامن المطبقة على السكن الشخصي ..
122	الفقرة الثامنة: وعاء الرسم على عقود التأمين
125	الفرع الثالث : تحديد وسائل الوصول للمادة الضريبة
125	الفقرة الأولى: التصريح المراقب أو المساهمة في الإقرار بالمادة الضريبة
131	الفقرة الثانية: سلطات الإدارة تجاه إقرارات المزمين
135	الفقرة الثالثة: التقدير الجزافي للمادة الضريبة.....
137	الفقرة الرابعة: التقدير من طرف الإدارة.....
140	المبحث الثاني: عمليات ربط وتصفية الضريبة.....
140	الفرع الأول: مفهوم تصفية الضريبة وتطبيقاته الأساسية.....
140	الفقرة الأولى: تصفية الضرائب الأساسية للدولة.....
143	الفقرة الثانية: تصفية الضرائب الترابية المدبرة من طرف المديرية العامة للضرائب
146	الفرع الثاني: تحديد السعر الضريبي
146	الفقرة الأولى: السعر بالقسمة والتوزيع والسعر عبر التحديد المسبق
148	الفقرة الثانية: تعدد تشكيلات الأسعار المعتمدة
150	الفرع الثالث: أسعار الضرائب الأساسية.....
150	الفقرة الأولى: سعر الضريبة على الدخل
151	الفقرة الثانية: سعر الضريبة على الشركات
155	الفقرة الثالثة: سعر الضريبة على القيمة المضافة
158	الفقرة الرابعة: أسعار واجبات التسجيل

المبحث الثالث: استخلاص أداء أو تحصيل الضريبة.....	159
الفرع الأول: طرق الأداء للضريبة	160
الفقرة الأولى: الأداء الفوري والحقوق المثبتة.....	160
الفقرة الثانية: الأداء من المكلف والأداء من طرف الغير	160
الفقرة الثالثة: الأداء الطوعي والأداء الإجباري	160
الفرع الثاني : تقنيات الأداء أو التحصيل	161
الفقرة الأولى: أداء الضريبة على الشركات	161
الفقرة الثانية: تحصيل الضريبة على الدخل.....	162
الفقرة الثالثة: تحصيل الضريبة على القيمة المضافة	166
الفقرة الرابعة: تحصيل التسجيل والتمبر والضريبة الخصوصية السنوية للسيارات	167
الفصل الثالث: أطراف العلاقة الجبائية والفاعلون في قرار الفرض الضريبي	171
المبحث الأول: بناء النظام القانوني لقرار الفرض الضريبي	172
الفرع الأول: الاختصاص البرلماني بالتأسيس للقرار الجبائي.....	172
الفقرة الأولى: تأسيس القرار الجبائي	172
الفقرة الثانية: الترخيص لاعتماد القرار الجبائي	173
الفرع الثاني : محدودية الدور التشريعي في المجال الضريبي.....	175
الفقرة الأولى: التدخل التنظيمي في المادة الضريبية.....	175
الفقرة الثانية: فقه الإدارة الضريبية	176
المبحث الثاني: تفعيل القرار الجبائي : الإدارة الجبائية.....	177
الفرع الأول: الإدارة الجبائية وتطبيق الضريبة.....	178
الفقرة الأولى: المديرية العامة للضرائب.....	178
الفقرة الثانية: إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.....	181
الفرع الثاني: المتدخلون في عملية التضريب على المستوى الترابي	182
الفقرة الأولى:القرار الجبائي الترابي.....	182
الفقرة الثانية: المتدخلون في الجباية الترابية.....	185

المبحث الثالث: الملزم الضريبي: ممول التدخل العمومي والمصلحة العامة 186

الفرع الأول: تنوع فئات الملزمين 186

الفقرة الأولى: الخاضع للضريبة 187

الفقرة الثانية: المدين الضريبي 187

الفقرة الثالثة: الملزم الضريبي 187

الفرع الثاني: تدخل الأغيار في المادة الضريبية 188

الفقرة الأولى: الاقتطاع من المنع من لدن الأغيار 188

الفقرة الثانية : الالتزامات الضريبية للموثقين 189

الفقرة الثالثة: الالتزامات الضريبية للعدول 190

الفقرة الرابعة: التزامات قضاة التوثيق وكتاب الضبط 191

المبحث الرابع: الملزم والإدارة و العلاقة الجبائية 192

الفرع الأول: وضعية الملزم تجاه الإدارة الجبائية 192

الفقرة الثانية: وضعية الملزم في مادة الضرائب المباشرة: 194

الفقرة الثالثة: وضعية الملزم في مادة الضريبة غير المباشرة 195

الفرع الثاني: طبيعة العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية 196

الفقرة الأولى: اختلال التوازن في العلاقة الملزم بالإدارة الضريبية 198

الفقرة الثانية: توتر علاقة الملزم بالإدارة الجبائية 199

الفرع الثالث: تحسين علاقة الملزم بالإدارة الضريبية 202

الفقرة الأولى: إكراهات الإدارة الجبائية 202

الفقرة الثانية: تطلعات الملزمين 203

الفقرة الثالثة : بناء علاقة شراكة وثقة بين الإدارة الجبائية والملزمين 205

الفقرة الرابعة: إعادة التوازن للعلاقة بين الإدارة الجبائية والملزمين 206

211	الفصل الرابع: النفقات الجبائية أو الاستثناءات التي تطل النظام المرجعي.....
212	المبحث الأول: مفهوم النفقات الجبائية.....
212	الفرع الأول: تعريف النفقات الجبائية.....
215	الفقرة الأولى: ظهور عبارة النفقات الجبائية.....
217	الفقرة الثانية: ظهور النفقات الجبائية بالمغرب.....
218	الفرع الثاني: أهداف النفقات الجبائية.....
219	الفقرة الأولى: محددات وأسباب اعتماد النفقات الجبائية.....
221	الفقرة الثانية: تمييز النفقات الجبائية.....
222	الفقرة الثالثة: شروط الاستفادة من الامتيازات والنفقات الجبائية.....
223	المبحث الثاني: تطور النفقات الجبائية.....
223	الفرع الأول : عولمة تنامي النفقات الجبائية.....
223	الفقرة الأولى: تطور وانتشار النفقات الجبائية.....
226	الفقرة الثانية: عوامل تكاثر النفقات الجبائية.....
227	الفرع الثاني : نتائج تكاثر النفقات الجبائية.....
227	الفقرة الأولى: تعقد مقروئية النظام الجبائي.....
228	الفقرة الثانية: تراجع السياسة الموازنية.....
229	الفقرة الثانية: التأثير على سلوك الملزم.....
230	المبحث الثالث: النفقات الجبائية بالمغرب.....
231	الفرع الأول: بنية النفقات الجبائية بالمغرب.....
231	الفقرة الأولى: الاستثناءات الواردة على النظام المرجعي.....
232	الفقرة الثانية: توزيع النفقات الجبائية.....
234	الفرع الثاني: تحليل بنية النفقات الجبائية بالمغرب.....
234	الفقرة الأولى: بنية النفقات الجبائية بحسب نوع الضريبة.....
236	الفقرة الثانية: بنية النفقات الجبائية بالنظر للمستفيدين.....

المبحث الرابع: تقييم النفقات الجبائية	238
الفرع الأول: التجارب الدولية في تقييم النفقات الجبائية	238
الفقرة الأولى: منهجية تقييم النفقات الجبائية في فرنسا	238
الفقرة الثانية: منهجية تقييم النفقات الجبائية في ألمانيا	240
الفرع الثاني: تقييم النفقات الجبائية بالمغرب	241
الفقرة الأولى: تشخيص النفقات الجبائية بالمغرب	241
الفقرة الثانية: توصيات المجلس الأعلى للحسابات	243
الفقرة الثالثة : المنهجية الجديدة للتقرير المرافق لمشروع قانون مالية 2019	244
ملحق الإصلاح الضريبي	246
القانون الإطار للإصلاح الضريبي.....	247
المناظرة الوطنية الأولى حول الجبايات	250
دستور 2011 والمناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات	251
المدونة العامة للضرائب	256