

ماستر التقنيات الجبائية

رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص

تحت عنوان:

النظام الضريبي المغربي

-دراسة تحليلية لواقع و آفاق الإصلاح على ضوء تقرير
النموذج التنموي الجديد-

تحت إشراف الدكتور:
محمد محاسيني

إعداد الطالب الباحث:
الدامي الطاهر

لجنة المناقشة:

الدكتور: محمد محاسيني..... مشرفا ورئيسا

الدكتور: عضوا

الدكتور: عضوا

السنة الجامعية

2021/2020

التقديم

يشكل النظام الضريبي أحد الأعمدة الأساسية لتمويل السياسات العمومية وبناء الدول لأنظمتها الاقتصادية، حيث يشكل النظام الجبائي مظهرا رئيسيا لممارسة الدول لسيادتها على الإقليم الذي تحكمه عبر إعادة توزيع الموارد المالية المتحصلة من عمليات التضريب على تمويل الإنفاق العمومي في المجالات الاقتصادية أو الاجتماعية أو التنموية بصفة عامة .

والمغرب شأنه شأن باقي دول المعمور في عملية إحداث و تطوير بنية النظام الضريبي الذي يشكل مصدرا تمويليا للسياسات العمومية , فمنذ مطلع سنة 2000 والمغرب يحاول جاهدا إطلاق سلسلة من الإصلاحات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية يتم الترسخ لها بمقتضى روح الدستور الحديث لسنة 2011, و الذي يجعل من بين أهم مرتكزاته خلق نظام ضريبي مبني على العدالة والإنصاف, وهو ما يعتبر بمثابة الإعلان عن مواصلة بناء النظام الضريبي الحديث الذي تم التأسيس له بمقتضى سياسة التقويم الهيكلي إبان سنوات الثمانينات من القرن الماضي وصولا إلى عهدنا الحالي.

ورغبة منا في دراسة وتحليل تطور النظام الجبائي المغربي الحديث, وما مدى تأثير ذلك على مستويات تطور التنمية الاقتصادية والاجتماعية خلال مطلع هذا القرن, كان لابد وأن نرصد - بالدراسة والتحليل- لبنية النظام الضريبي المغربي المعاصر, ولواقعه , ومدى استجابته لمتطلبات التنمية المستدامة أو ما يصطلح عليه بالنموذج التنموي الجديد –وفقا لرؤية اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي- حيث أنه يعتبر من بين الأوراش المفتوحة للنقاش العمومي, والتي أسس لها المغرب بإحداث لجنة خاصة بالنموذج التنموي بمقتضى الخطاب الملكي لافتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثالثة من الولاية التشريعية العاشرة يوم 12 أكتوبر 2018 وتكللت مسيرتها البحثية بإصدار تقرير عام إبان شهر أبريل 2021 .

فمن المعلوم أن فكرة التغيير و الانتقال من الوضع التنموي القائم الى وضع جديد, لم تكن محض الصدفة, بل عن طريق مجموعة من المؤشرات التي بعثها الملك محمد السادس في العديد من خطابه الموجهة للشعب المغربي, كرغبة منه للتعبير عن الإرادة الملكية القوية لتعديل المسار التنموي الحالي الى آخر أكثر تقدما و رفاهية, اذا ما تطابقت إرادة باقي الفاعلين على التنزيل السليم لهذا المشروع المجتمعي الجديد, حيث قال جلالتة:

" اذا كان المغرب قد حقق تقدما ملموسا يشهد به العالم الا ان النموذج التنموي الوطني أصبح اليوم غير قادر على الاستجابة للمطالب الملحة والحاجيات المتزايدة للمواطنين وغير قادر على الحد من الفوارق بين الفئات ومن التفاوتات المجالية وعلى تحقيق العدالة الاجتماعية وفي هذا الصدد ندعو الحكومة والبرلمان ومختلف المؤسسات والهيئات المعنية كل في مجال اختصاصه لأعاده النظر في نموذجنا التنموي لمواكبه التطورات التي تعرفها البلاد"¹

و من خلال تأكيده السنوي على ضرورة التغيير بما يتناسب و حاجيات المواطنين خاطب جلالته الأمة بما يلي :

"لقد دعوت من هذا المنبر في السنة الماضية الى إعادة النظر في النموذج التنموي الوطني منظور جديد يستجيب لحاجيات المواطنين وقادر على الحد من الفوارق وعلى تحقيق العدالة الاجتماعية والمجالية ومواكبه التطورات الوطنية والعالمية.

لذا قررنا تكليفه لجنة خاصة مهمتها تجميع المساهمات وترتيبها وهيكلتها وبلوره خلاصاتها في إطار منظور استراتيجي شامل ومندمج على ان ترفع الى نظرنا السماء مشروعا نموذجا تنموي الجديد مع تحديد الأهداف المرسومة له وروافد التغيير المقترحة وكذا سبل تنزيله"²

و خلال سنة 2019,كشف جلالته عن الآمال التي يعلقها على عمل اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي الجديد عبر التنصيب صراحة على ضرورة اعتماد ميثاق وكني جديد يكون بمثابة الأفق الذي يلبي حاجيات المجتمع المغربي في الميادين الاقتصادية والاجتماعية و السياسية و البيئية ,حيث قال جلالته:

"وإننا ننتظر منها أن تباشر عملها بكل تجرد وموضوعية وان ترفع لنا الحقيقة ولو كانت قاسية او مؤلمة في اقتراح الحلول.

¹- مقتطف من خطاب الملك محمد السادس من افتتاح الدورة الاولى من السنته التشريعيه الثالثه من ولايه التشريعيه التاسعة 13 اكتوبر 2017

²مقتطف من خطاب الملك محمد السادس افتتاح الدورة الاولى من السنته التشريعيه الثالثه من الولاية التشريعيه العاشره 12 اكتوبر 2018.

إن الأمر لا يتعلق بإجراء قطيعه مع الماضي و إنما نهدف لأضافه لبنه جديدة في مسارنا التنموي في ظل الاستمرارية.

ويبقى الأهم هو التحلي بالحزم والإقدام وبروح المسؤولية العالية في تنفيذ الخلاصات والتوجهات التي سيتم اعتمادها ولو كانت صعبة أو مكلفة³.

و يأتي اختيارنا لهذا الموضوع من البحوث بمثابة الحافز الدائم للوصول إلى خلاصة تجربة مهنية متواضعة بالإدارة الجبائية تروم إلى الإجابة على إشكالية العدالة الجبائية من خلال دراسة و تحليل كافة العوامل الثابتة و المتغيرة في تحديد معالم النظام الجبائي المغربي من خلال تقييم وتشخيص واقع النظام الجبائي المغربي المعاصر ومن خلال التطرق إلى تطور البنية التشريعية لهذا النظام ومن خلال رصد مكامن الضعف فيه سواءا تعلق الأمر بارتفاع معدل الضغط الضريبي وتركز الضريبة على أنشطة دون أخرى و فيما يتعلق بإنعدام الثقة فيما بين الملزم بالضريبة والإدارة الجبائية و فيما يتعلق بإشكالية التهرب الضريبي أوغياب مساهمة القطاع الغير مهيكّل في تمويل خزينة الدولة , و من خلال الإكراهات التشريعية التي تجعل من القاعدة القانونية الضريبية غير مستقرة وغير واضحة وفي أحيان كثيرة لا تحقق مبدأ العدالة الضريبية وهي مظاهر واختلالات وإن كانت الإدارة الجبائية تقوم من حين إلى آخر بفتح نقاشات حولها عبر المناظرات الوطنية حول الجبايات لسنوات 1999 و 2013 و 2019 ... الخ , إلا أنها تظل عوامل رئيسية -بحسب تقرير اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي- للحكم على فشل النظام الجبائي المغربي في المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة و العدالة الضريبية, وتدعو من خلال تقريرها إلى إعادة صياغة إستراتيجية حديثة لضمان العدالة الضريبية ولاعتبار النظام الضريبي مصدرا أساسيا و رافعة مهمة في تمويله وضمان استمراريته عبر مجموعة من الآليات كرفع مستوى الوعي الجماعي بأهمية المساهمة في تمويل الموارد المالية العمومية أو عبر الوسائل التقنية و التشريعية كتوسيع الوعاء الضريبي وإدماج الاقتصاد الغير مهيكّل في تمويل خزينة الدولة وإعادة بناء الثقة بين الإدارة الجبائية والملزم بالضريبة كسبيل لتحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة .

³مقتطف من خطاب الملك محمد السادس بمناسبة عيد العرش 29 يوليوز 2019

فإذا كانت اللجنة قد وقفت على مكان الخلل، وأشارت إلى الحلول المقترحة لتجاوز الاختلالات، فإنها تؤكد على أن مكونات المجتمع المغربي، تلتقي حول نفس الرغبة الملحة و المتمثلة في تحرير الطاقات من خلال تعزيز قدرات المواطنين في استباق التحولات التي يشهدها العالم، من أجل تعبئة الفرص المتاحة و التخفيف من حدة المخاطر الناجمة عنها، والتعريف بالمبادرات المحلية المبتكرة في بلد يشكل فيه الشباب مع تحصين الحريات ضمن إطار يكرس الثقة في المؤسسات وفي الاداره ويقوم بإعمال مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة بالاعتماد على ما أسمته اللجنة الميثاق الوطني من أجل التنمية حيث يتطلب وتنفيذ وتنزيل النموذج على ارض الواقع تحديده وظيفه القيادة الاستراتيجية، والتتبع و أداره التغيير حيث يتسم مسلسل هذا الأخير بصعوبة في القبول و بالصعوبة في التكيف من أجل إنجاز المسار المتفق عليه، حيث يجب على هذا الميثاق أن يتم اعتماده بشكل علني من طرف الفاعلين المعنيين وهو ما سيشكل التزاما معنويا وسياسيا قويا أمام المؤسسة الملكية و أمام الشعب المغربي باجمعه.

فهو يحدد الطموح المشترك ويعلن عن الأولويات والأهداف الوطنية، ومبادئ العمل في شتى المجالات والقطاعات التي تمس الحياة اليومية للمواطن، والتي لها ارتباط بالمجال التنموي المستدام بما في ذلك تقليص الفوارق الاجتماعية إصلاح الاداره تنميه المجالات الاجتماعية : كالصحة والتعليم والسكن إصلاح الاداره و خاصة الاداره الجبائية، عبر اعتماد مقاربه اصلاحيه جديدة تعتمد على خلق الثقة بين المواطن و الاداره الضريبية، عبر اعتماد توصيات المناظرة الوطنية للإصلاح الجبائي التي تم تضمينها في القانون الإطار للإصلاح الجبائي رقم 19/69 والصادر بتاريخ 26 يوليوز 2021 والذي يشكل في مضامينه أول محطة اصلاحية تستشف مرجعيتها من مشروع النموذج التنموي الجديد برؤيته التشخيصية لواقع الجبايات بالمغرب وذلك بعد اعتماد القانون رقم 02/07 مطلع السنة الجارية والمتعلق بإصلاح قانون الرسوم المحلية للجماعات الترابية رقم 06/47.

واد نسلط الضوء في بحثنا هذا عن واقع النظام الجبائي المغربي من خلال استحضار الإطار التاريخي و الإطار المفاهيمي و دراسة البنية الكلية للنظام الضريبي المعاصر ، على ضوء التقارير الوطنية و الدولية في مجال تشخيص وضعيه واقع النظام الجبائي المغربي فانه سنقتصر على دراسة وتحليل النظام الجبائي المغربي الذي يتم تديره من قبل المديرية العامة للضرائب لفائدة خزينة الدولة والمتعلق بالضريبة على الشركات و الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وضريبة التسجيل و التمر باعتبارها النظام

الذي يغذي ميزانيه الدولة المغربية بنسبه مهمة, ونظرا لفائدته الجبائية الواسعة والمرتبطة بساكنه ضريبية تقارب 2 مليون شخص.

و اذا كان النظام الضريبي المغربي يشكل بحسب تقرير نموذج تنموي رافعه مهمة لتمويل أهداف النموذج, فانه لابد من توفر مجموعه من العوامل لجعله في المسار الصحيح لما يعد له. خاصة في ما يتعلق بتبسيط القواعد التقنية لاحتساب الضريبة وفيما يتعلق بضبط استقرار القاعدة القانونية الضريبية, وفيما يتعلق كذلك بالحفاظ على الأمن القانوني للملزم وهي الركائز التي بني عليها قانون الإطار الإصلاح الجبائي لسنة 2021.

أهمية الموضوع :

يشكل موضوع دراستنا هاته محورا ذو أهمية مستعجلة, بالنظر إلى الاختلالات العديدة لواقع النظام الجبائي المغربي, والذي يشكل لبنة أساسية تقتضي إعادة تقييم و تحديد مساهمة إصلاح النظام الجبائي المغربي المعاصر في خلق التنمية المستدامة بالمجالات الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية بما يضمن استحضار مبادئ التنمية المستدامة في أفق سنة 2035 و بناءا على السياق الوطني و التشريعي الذي يعرف صدور قانون الإطار الخاص بالإصلاح الجبائي رقم 69.19 صادر بتاريخ 2021/07/26 وفقا لتوصيات المناظرة الوطنية للجبايات بتاريخ 03 و 04/ ماي 2019.

إشكالية الموضوع :

لقد تداولت العديد من الأبحاث و الدراسات موضوع واقع النظام الجبائي من خلال مقاربات متنوعة, منها المقاربات الواقعية و الاجتماعية و التقنية و القانونية, و أجمعت كلها علة النظام الضريبي القائم و في ظل الاختلالات الكبيرة التي يعيشها لا يمكن ان يكون اطارا قانونيا و ماليا لتحقيق العدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية, من دون الإجماع الكلي للفاعلين في المنظومة الجبائية على ضرورة الإصلاح الجبائي وفقا لمقاربة تشاركية, تنبني على التشخيص الدقيق للوضعية و تحديد الاختلالات, ثم اعتماد خارطة الطريق المزمع عليها وفقا لأجندة زمنية محددة قابلة للتقييم والقياس في شتى مراحلها.

كما أن الإطار الجديد لمشروع النموذج التنموي الجديد، يرغب في جعل النظام الضريبي المغربي رافعة مهمة لتمويل النموذج التنموي الجديد، دون الإخلال بالتوازن اللازم بين الأمن القانوني للملزم و الأمن المالي للدولة، و في إطار الحكامة الجيدة في تدبير هاته المرحلة الإصلاحية الجديدة للنظام الضريبي المغربي.

إن بناء أي مشروع إصلاحي قطاعي أو مجتمعي سواء كان إقتصاديا أو إجتماعيا أو فكريا أو تنمويا ينطلق من تحديد الحاجيات و نقاط الضعف، ثم توجيه الأهداف ، ثم خطة العمل فالتنفيذ والانجاز . وخلال دراستنا هاته سنقوم بتحليل .ومناقشة إشكالية هامة ورئيسية وهي:

ماهي آفاق إصلاح النظام الضريبي لتحقيق أهداف النموذج التنموي الجديد؟

ولتحديد البناء التسلسلي و المنهجي لتناول الإشكالية الرئيسية سنعمد من خلال بحثنا هذا إلى طرح مجموعة من الإشكاليات الفرعية :

كيف تطور النظام الضريبي المغربي الحديث؟

ما هي أهم الإختلالات التي يعرفها النظام الضريبي؟

ما هي رهانات الشفافية والعدالة الضريبية من خلال مقارنة الواقع الضريبي للإدارة الجبائية ولتطلعات الملزم بالضريبة ؟

كيف يمكن تقييم انعكاسات النظام الضريبي على النموذج التنموي القائم؟

ما هي آفاق الإصلاح في النظام الضريبي المغربي الحديث على ضوء التقرير الخاص بالنموذج التنموي الجديد ؟

ماهي مدخلات الإصلاح الجبائي وفقا للقانون الإطار الخاص بالإصلاح الجبائي رقم 69.19 ؟

فرضية البحث :

نصبو من خلال بحثنا هذا إلى الوصول إلى التحقق من فرضيتين رئيسيتين يمكن أن تجيب لنا على الإشكالية المحددة وهما:

الفرضية الأولى:

يشكل النظام الضريبي المعاصر سلسلة من الإنتاجات المتعددة للسياسة التشريعية والاقتصادية للدولة بهدف تأمين مداخلها المالية، إلا أنه إبان عن عجز واضح من خلال تحليل بنيته و نتائجه في الحد من الفوارق الاجتماعية و تحقيق العدالة الضريبية بل و بعجزه كذلك حتى عن تحقيق الاكتفاء الذاتي في مجال الميزانية العامة للدولة.

الفرضية الثانية :

يؤكد صدور تقرير اللجنة الملكية الخاصة بالنموذج التنموي و القانون الإطار الخاص بالإصلاح الجبائي، المدخلان الرئيسيان لمقاربات الإصلاح الضريبي التي تروم الدولة تنزيلها خلال العشرية المقبلة في سبيل اعتبار النظام الجبائي رافعة حقيقة للتنمية و لتمويل النموذج التنموي الجديد.

الإعلان في المنهجية :

للإجابة على الإشكالية أعلاه سنعمد إلى إتباع المنهج التحليلي والوصفي من خلال دراسة تطور البنية الضريبية من الناحية القانونية و الاجتماعية و الواقعية وما مدى انعكاساتها على واقع تنفيذ السياسات العمومية في مجالات التنمية. وذلك وفقا للتصميم التالي :

الفصل التمهيدي: علاقة النظام الضريبي المغربي بالنموذج التنموي الجديد.

الفصل الأول : واقع النظام الضريبي المغربي ورهان الحكامة الجيدة .

الفصل الثاني : الإصلاح الجبائي رافعة أساسية لتمويل النموذج التنموي الجديد .

الفصل التمهيدي: علاقة النظام الضريبي المغربي للنموذج التنموي الجديد

تشكل الضريبة أحد ركائز ومحددات بناء تطور الدولة من خلال ضبط العلاقة بين هذه الأخيرة والمواطن، كما تعتبر وسيلة لإبراز مظاهر السيادة على الإقليم أو المجال الترابي الذي يخضع لسلطة الحاكم فهي التزام يمكن أن يكون تعاقديا أو قانونيا عبر أداء مساهمة نقدية في موارد الدولة مقابل الاستفادة من التنمية والأمن و الحماية والخدمات الإجتماعية وغيرهم وفي هذا الصدد تحدد المحكمة الإدارية بوجدة في أحد أحكامها⁴: "...وحيث أنه من المقرر قانون أن الضريبة إقتطاع النقدي تفرضه الدولة على الأشخاص الخاضعين للضريبة بقصد الحصول على الموارد اللازمة لتمويل الأعباء العامة يجب أن تفرض مرة واحدة على الواقعة المنشأة لها في إطار الإجراءات المتطلبة قانون ولا يجوز فرضها مره ثانية في غير حالة تصحيح الإقرار وإلا اعتبرت من باب الازدواج الضريبي الذي يحرمه القانون ويجعله من باب المطالبة بغير المستحق".

إن أهم دلالة نستحضرها من خلال هذا التعريف القضائي هو أن الضريبة تتوجه إلى تمويل الأعباء العامة عبر لعب أدوار إقتصادية وإجتماعية تتعدى الجانب التقليدي للجباية من تحصيل الأموال النقدية لفائدة خزينة الدولة إلى وضع السياسات العمومية وتنفيذ تتبعها وتمويل الخدمات الإجتماعية من صحة وتعليم وتشغيل وغيرهم.

فالإرتباط الوثيق بين التنمية والضريبة يجعلهما على صلة وثيقة في سبيل بناء تفاعل واقعي وإصلاحي بين المنظومتين يستمد قوته من معالجة كافة الإختلالات والمعضلات التي تعرفها منظومتى التنمية والضريبة⁵ وكذا من خلال توجيه أهداف الضريبة إلى تحقيق العدالة الإجتماعية باعتبارها أحد أهم وسائل السياسة المالية للدولة⁶ سواء تعلق الأمر بالتوزيع العادل للدخل الوطني أو عن طريق العدالة الضريبية بداية من فرضها إلى إقتطاعها وتحصيلها وفق أساس وقواعد عامة تحقق ذلك أو من خلال مساهمة الجميع في عملية التنمية بشكل عادي كمفهوم واسع للعدالة الإجتماعية حيث يتحقق ذلك من خلال مساهمة الحصيلة المالية للضرائب في النفقات العامة واستخدام تلك الحصيلة في سيادة الإستثمارات وإنشاء المرافق العامة

⁴ إبراهيم اوليتيت : القانون الجنائي المغربي و التوازن بين حقوق الخزينة و حقوق الخاضعين للضريبة الطبعة 1 سنة 2016 مطبعة اكادير ص 13/12
⁵ - سعيد جفري : فصل المقال فيما بين منظومتى الضريبة و التنمية من اتصال ،مقال منشور بسلسلة منشورات مختبرا السياسات العمومية بكلية الحقوق المحمدية تحت عنوان " مستجدات حكمة المالية العامة بالمغرب " طبعة 2021 مطبعة المعارف الجديدة الرباط ص 83
⁶ - فتيحة لمعاشي : وضعية المكلف في التشريع الضريبي بالمغرب و علاقته بالإدارة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام ،جامعة محمد ج الخامس كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية اكدال الرباط السنة الجامعية 2001/2002 ص42

والمؤسسات التعليمية مما يؤدي إلى خلق فرص عمل والحد من البطالة ويساهم في زيادة الأجور وتحديد السياسات لدعم للفئات المحرومة والمهشة⁷.

لا شك في أن العلاقة ما بين الضريبة والتنمية فمطلبي التنمية وضرورات الإصلاح الجبائي سيشكلان العمود الفقري لرسم معالم النموذج التنموي بالمغرب من خلال تحديد أبعاد العلاقة التفاعلية بين موضوعية التنمية وضرورات الإصلاح الجبائي كرافعة أساسية لتمويل النموذج التنموي الجديد وهو الاتجاه الذي صار إليه تقرير مجلس الإقتصادي والإجتماعي والبيئي عندما أكد على أن توجيه النظام الجبائي نحو الاطلاع بدور إستراتيجي أكبر في إستجابة لمتطلبات إضفاء الإنسجام والوضوح على النظام الجبائي من دعم توسيع النشاط الإقتصادي و النهوض بإنتاج قيمة مضافة وطنية ومستدامة⁸

و في محاولتنا لرصد مختلف المقاربات و التقاطعات في ما بين النظام الضريبي و النموذج التنموي الجديد سنحاول تناولهما من خلال الدراسة والتحليل لبنية النظام الضريبي المعاصر مبحث أول و ما مدى علاقة ذلك بالنموذج التنموي الجديد من خلال مبحث ثاني.

المبحث الأول: مدخل لدراسة بنية النظام الضريبي بالمغرب

لقد تم التأسيس للنظام الضريبي في العديد من الدول كبريطانيا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية بمقتضى إرهاصات الصراع والثورات التي قامت بها الشعوب ضد الفرد التعسفي للجباية على اساس ضرورة فرض تقرير مبدأ عدم تأسيس أي ضريبة أو تحصيلها إلا بموجب قانون يصدر عن السلطة التشريعية فالضريبة تشكل التزاما قانونيا يستمد شرعيته من البرلمان مما ينبغي مؤسسة تحقيق الشفافية والمساواة في فرض الضريبي بحسب النظريات الفكرية التي بنى عليها الفكر الضريبي : كنظرية العقد الاجتماعي ونظرية التضامن الاجتماعي ونظرية العقد المثالي أو المالي⁹.... وهي النظريات الفلسفية والفكرية التي استمد منها المغرب مرجعيته في بناء

⁷ - احمدوش مدني : دور المنظومة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية، منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية، السنة 2019 ص 214

⁸ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي: من اجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، السنة 2019 ص 7.

⁹ - تعريف النظريات أوردها محمد زنون : الامن القانوني للملزم بأداء الضريبة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام جامعة القاضي عياض السنة الجامعية 2018/2019 ص 107 و 108

* نظريته العقد الاجتماعي قال بهذه النظرية كل من جاك روسو جون لوك وقد عرفت بنظرية العقد الاجتماعي لانها تستند في فرض الضريبة الى تعاقدى الافراد في ما بينهم لتكوين الدولة التي يقع عليها واجب حمايه الافراد وتوفير الامن لهم على ارواحهم وممتلكاتهم.

نظامه الضريبي الحديث سواء قبل الاستعمار أو أبان مرحلة الاستقلال أو فيما يعود لبناء المغرب الحديث وعليه سنعمد إلى تحديد الإطار المفاهيم والتاريخ للنظام الجبائي المغربي كمطلب أول تركيبة النظام الضريبي بالمغرب الحديث نتيجة لتنزيل سياسة التقويم الهيكلي في مطلب ثاني

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والتاريخي للنظام الضريبي

ارتبط النظام الجبائي بالمغرب بالأنساق العامة للجبايات على المستوى العالمي في مختلف مراحل تطوره ذلك أن السياسة الجبائية للدول النامية تسير في سبيل إقرار حلول متناسبة للمشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تعانيها الدول النامية ويأتي التشريع الجبائي كوسيلة للتعبير عن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية في مجال إقليم معين ذلك أن تطور النظام الجبائي بالمغرب قد عرف مجموعة من التحولات المرتبطة بالتطور التاريخي للدولة حيث إنتقلت خلاله الضرائب من مجرد مساعدة إختيارية للحاكم إلى فريضة إجبارية ترجع إليها الدول لضمان إستمرارها وتحقيق أهداف معينة تستوجبها المصلحة العامة¹⁰ وعليه سنقسم مطلبنا هذا لتحديد المفاهيم المرتبطة بالنظام الضريبي في فقرة أولى ثم نعود لرصد التطور التاريخي للنظام الجبائي في المغرب في فقرة ثانية

الفقرة الأولى: تحديد مفهوم النظام الضريبي

يعد النظام الضريبي أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية بل وسيلة من الوسائل التي يمكن أن يحل من خلالها المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي يعانيها الإقليم ويطلق مصطلح النظام الضريبي عادة على مجموعة التشريعات الضريبية المطبقة في بلد معين وفي وقت معين حيث تتفق القوانين الضريبية هاته من حيث تعدد الضرائب المكونة لها ولكنها تختلف في مقوماتها وعناصرها تبعاً لتأثيرها بمجموعة من العناصر السياسية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية والتقنية وهذا ما يفسر إختلاف الهياكل الضريبية بين الدول في الضرائب المكونة لها من

*نظريته التضامن الاجتماعي يؤسس الفكر الحديث لحق الدولة في فرض الضريبة على فكره التضامن الاجتماعي بين المواطنين في الدولة التي تقتضي تظافر جهود الافراد جميعهم كل بحسب طاقته في مواجهه اعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة من القيام بوظائفها الكبرى في حماية المجتمع وتوفير انواع الخدمات العامة لكل كافة المواطنين دون استثناء.

*نظريته العقد المالي تقوم نظريته العقد المالي كاساس لحق الدولة في فرض الضريبة على انها تدفع مقابل النفعي الذي يعود على المكلف من الخدمات التي تقدمها المرافق العامة الاتجاه الاول يرى ان الضريبة عقد ايجار اعمال الضريبة عقد تامين بين الفرد والدولة الضريبة عقد شركة.

¹⁰ - كريم لحرش : شرح القانون الضريبي المغربي، سلسلة اللامركزية و الإدارة المحلية العدد 23 مطبعة طوب بريس الرباط الطبعة رقم 2 ص 4

ضرائب دخل وانفاق وما يفسر كذلك إختلاف أنظمة كل منها في القواعد الفنية والتقنية التي تحكمها في النظام الضريبي اذ يكشف عن السياسة الجبائية المعتمدة كما يبرز مجموعة القواعد القانونية المالية التي تحدد بموجبها الدولة الإقتطاعات النقدية من المكلفين في زمن معين حيث يتألف النظام الضريبي من مختلف أنواع الضرائب المباشرة منها وغير المباشرة العامة منها والتنوعية الشخصية منها والحقيقية بحيث تتم هذه الضرائب بعضها بعضا وتشكل نظاما له سماته الخاصة وهو في نفس الوقت أداة فعالة بين الدول لتحقيق الأهداف التي تصبإليها¹¹.

ولتحديد المفاهيم المرتبطة بنظام الجبائي سنعمل إلى تعريف بمجموعة من المصطلحات

أولا : مفهوم الضريبة

تعتبر الضريبة مساهمة مالية إلزامية يتم فرضها من طرف الدولة على الأنشطة والنفقات والوظائف والدخول سواء على الأفراد أو المنشآت وتعرف الضريبة أيضا بأنها نوع من أنواع الموارد المالية للدولة التي تفرض على مجموعة من القطاعات كالأعمال التجارية والخدمات والسلع¹²

وبحسب تعريف الفيلسوف آدم سميث تعتبر الضريبة بمثابة الثمن الذي يدفعه المكلف بها مقابل الإستفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة ,وتكون ملزمة أن تراعي في تقديرها لمقدار الضريبة حدوث المنفعة التي يحصل عليها المكلف. منه فإن الضريبة النسبية بحسبه هي الضريبة العادلة لأنها تفرض بسعر نسبي واحد على جميع الأفراد من جهة ومن جهة أخرى يتوجب على الدولة أن تتوسع في فرض الرسوم وأن تضيق من الإعتماد على الضرائب¹³

¹¹ محمد الحلاق: النظام الضريبي مقال منشور بموقع الموسوعة العربية صنف القانون المالي تاريخ الزيارة في 2021/07/18

<http://arab-ency.com.sy/law/detail/165049>

¹² - geston jeze publicite en 1936 definition trouver sur site d internet ci dessous

<https://www.superprof.fr/ressources/droit/droit-europeen-et-communautaire/droit-fiscal/recouvrement-et-imposition.html> -

date de viste est le 19/07/2021

¹³ - عادل احمد حشيش: "اساسيات المالية العامة و التشريع المالي" دار جامعة جديدة للنشر الإسكندرية س 2006 ص 286 أورده محمد زنون في اطروحته الامن القانوني للملزم ص 117 مرجع سابق

بينما يعرف جانب من الفقه الضريبية على انها اقتطاع اجباري خال من المقابل المباشر يقتطع لفائده شخص او عدة اشخاص معنويين من الاشخاص القانون العام¹⁴

وبحسب رواد الفكر الاقتصادي الحديث فان الاضطرابات الخطيرة التي اصابته الاقتصاد عام 1930 نتيجته للارزاه الخائفة التي حدثت في 1929 والتي تلتها حاله ركود طويله وواسعه النطاق الى اعاده تقييم النظرية التقليدية وتطوير الفكر الرأسمالي إنطلاقا من إدماج إقتصاد المالية العامة في النظرية الكثرية في النظام الرأسمالي لمواجهة البطالة والإنكماش والأزمة النقدية المالية عبر إقتراح حلول عملية للمشاكل الإقتصادية من خلال نقده للنظريات السائدة حتى عصور الأزمة الكبرى هو يرى ضرورة تدخل الدولة في فرض ضرائب تصاعدية على الدخول المرفوعة أو المرتفعة وإعفاء الدخول المنخفضة من الضريبة بحيث سيؤدي ذلك إلى إرتفاع مستوى الإستهلاك التشجيع على خلق الثروة وإعاده توزيع الدخول من خلال سياسة إقتصادية ناجعة¹⁵ وعلى العموم يمكن القول أن الفكر الحديث أقر بحق الدولة في تأسيس وفرض الضريبة على أساس فكرة التضامن الإجتماعي والتي تقضي بوجوب تظافر جهود الأفراد كل حسب مقدرته من أجل مواجهة النفقات العامة لكون ذلك يعتبر ضرورة إجتماعية تفسر الإمتياز الغربي الذي تستفيد بموجبه بعض الفئات من الخدمات العامة عبر أدائها للضرائب.

أما فيما يتعلق بمنظري الفكر الإسلامي والإجتماعي في الضرائب فإن ابن خلدون يشير في الفصل الثامن والثلاثون من كتابه مقدمة ابن خلدون فيما يتعلق بأسباب الجباية وقلتها وكثرتها فإنه : "أعلم أن الجباية أول الدولة تكون قليلة الوزائع كثيرة الجملة وآخر الدولة تكون كثيرة الوزائع قليلة الجملة " في إشارة مباشرة إلى القانون الذي يعرف بقانون لافر الذي معناه كثرة الضريبة تقتل الضريبة , و يضيف ابن خلدون في تفسير السبب الذي يجعل كثرة الضريبة تقتل الضريبة بقوله : "إن في ذلك أن السبب في ذلك هو أن الدولة إن كانت على سنن الدين فليس تقتضي إلا المغارم الشرعية من الصدقات والخراج والجزية وهي قليلة الوزائع لأن مقدار المال مقدار الزكاة من المال قليل كما علمت وكذا زكاة الحبوب والماشية وكذا الجزية والخراج وجميع المغارم الشرعية فلا بد من البداوة في أولها كما تقدم والبداوة تقتضي المسامحة والمكرامة وخفض الجناح والتجافي

¹⁴ - 5, Ahmed M'JAD , Le système Fiscal Marocain , Mars 2007 , Imprimerie Al Maarif Al Jadida , Rabat , p 5.

¹⁵ - فينشترزو فتللو, الفكر الاقتصادي الحديث دار الكاتب العربي للطباعة و النشر ترجمة الدكتور محمد إبراهيم زايد مراجعة الدكتور عبد الاحد جمال الدين الديار المصرية للتأليف و الترجمة ص 100/99 أورده الدكتور محمد زنون في الامن القانوني للملزم م س ص 119

عن أموال الناس والغفلة عن تحصيل ذلك إلا في النادر فيقل لذلك مقدار الوظيفة الواحدة والوزيعة التي تجمع الأموال من مجموعها وإذا قلت الوزائع والوظائف على الرعاية نشطو للعمل ورغبوا فيه فيكثر الإعتماد ويتزايد محصول الإرتباط بقلة المغرم وإذا كثرت الإعتمادات كثرت أعداد تلك الوظائف والوزائع فكثرت الجباية التي هي جملتها¹⁶.

و في ما يتعلق بمفهوم الضريبة في الثقافة العربية و الإسلامية فإن تعريفها يرتبط إرتباطا وثيقا بمفهوم الجباية أو خراج وهو من فعل جبا يجبي جابي وجباة في اللغة العربية وهو الشخص الذي يعهد إليه إستخلاص الجبايات وهي في الغالب الزكاة لأنها تشكل الجباية الوحيدة التي ظهرت في الدولة الإسلامية ففي عهد الخليفة أبي بكر لم تعرف الدولة الإسلامية في الشرق تلك الأصناف المعروفة في دولة المخزن المغربي في القرن 19 مثل الاعشار أو الموكوس أو الملقاة الصلاة ذلك أن الدول الإسلامية فترة الخلفاء الراشدين الزكاة الشرعية المرتبطة بالانشطة العامة

ثانيا: مفهوم الخاضع للضريبة

يشكل مفهوم الخاضع للضريبة الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقع عليه واجب الإلتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه للضريبة أو نتيجة عمله أو حصوله على الأرباح وعلى الفوائد من إستغلال رأس المال يتم تصنيف الخاضع للضريبة حسب المعيار الإقتصادي أو سوسيولوجي إلى فئة ثلاثة خاضع للضريبة صغير يتكون من ذوي الاجور وبدون ذمماليه ولا يملكون وسائل للتهرب أو التلاعب والتحايل على القانون وخاضع للضريبة متوسط يتشكلون من الفئة العضوية من الملزمين وتبدأ من التاجر الصغير الذي يفاوض على أساسي و هؤلاء يملكون قدره كبيرة على التلاعب بالقانون الجبائي الخاضعون للضريبة الكبار ويتشكلون من المقاولين الكبار و أرباب الشركات الكبرى والشركات المتعددة الجنسيات وهم يملكون المعرفة والسلطة والقدره على المناورة والتهرب والغش الضريبي نظرا لتوفرهم على مستشارين ماليين يعرفون كل مداخل ومخارج النظام الضريبي ما يجعلهم في موقع معادل مع الادارة الجبائية يمكنهم من المساهمة في بلورة القوانين الضريبية وإنتزاع الإمتيازات

¹⁶ - عبد الرحمن بن خلدون : في الجباية و سبب قتلها و كثرتها، كتاب المقدمة دار مكتبة المعارف بيروت لبنان الطبعة الثانية لسنة 2013 ص 305 و ما بعد

ثالثا: مفهوم الادارة الجبائية

تساهم الإدارة الجبائية الضريبية في صياغة القوانين الجبائية و تختص بتنفيذها والتحقق من ملائمة تطبيقها وحماية حقوق الدولة وحقوق الخاضعين للضريبة واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي الى درجات من الإتقان والكمال و تساعد المجتمع في تحقيق أهدافه الإقتصادية والإجتماعية والسياسية كما تقوم بإصدار وجباية مختلف أنواع الضرائب والرسوم التزام الخاضعين للضريبة في القانون الجبائي و تقوم بمحاربة الغش و التهرب الضريبي حيث تتمثل وظائفها في ما يلي :

- تحديد أسس فرض الضريبة
- تحصيل الضريبة
- الفحص والمراقبة لمقاومة التهرب
- ممارسة النشاط التشريعي في المجال الضريبي
- التعاون الدولي في مجال الضرائب
- تبادل الخبرات مع المنظمات الدولية المهتمة

رابعا : مفهوم المواطن والمواطنة الجبائية

تؤكد مختلف النظريات القانونية والعقدية "هانس كلسن,و جون جاك روسو,و مونتيكيو" على أن مفهوم المواطنة يظل لاصيقا بمفهوم دولة القانون ويعود أصل كلمه مواطن إلى الكلمة اللاتينية CIVIS أي الشخص الذي له حق العيش في المدينة CITE و المواطنة هي حالة أو صفة المواطن التي بواسطتها يمكن لأي فرد أن يكون معترفا به كأحد أفراد المجتمع أو المدينة في السابق أو الدولة في العصر الراهن وأن يشارك في الحياة السياسية

إكتسب مفهوم المواطنة عبر التاريخ عدة دلالات في عهد الإغريق كان المواطنون هم الرجال الذين يحملون السلاح في الدفاع عن المدينة يعني أن النساء والعبيد والأجانب لم يكونوا مواطنين وأشار أرسطو في كتابه في السياسة إلى أن مفهوم المواطن هو كل من يشارك في القضاء والسلطة من خلال التصويت وبما أن العبيد والنساء لم يكونوا يشاركون في التصويت فلم يكن بالإمكان دعوتهم مواطنين غير أن المفهوم تطور في إطار الدولة القومية في أوروبا القرن 19 وفي الدولة الليبرالية الحديثة ليأخذ معاني جديدة خاصة بعد إعلان حقوق

الإنسان والمواطن في ماله 17 على أنه ذلك الشخص الذي يتمتع بمجموعة من الحقوق والحريات الأساسية التي صارت حقوق وحريات كونية في ما بعد كالحق في الحياة الحق في السلامة الجسدية وحرية الرأي وحرية التعبير وحرية التجول والملكية الخاصة بحيث يعتبر كل فرد مواطنا بمجرد أن يبلغ سن الرجل القانوني والذي يؤهله لإكتساب حقوق المواطنة وتحمل واجباتها المواطنة تعبر عن وضع قانون يتيح للفرد حق الولوج لمجموعة من الحقوق السياسية المشاركة في الحياة المدنية لمجتمع أو مجموعة سياسية .

فالمواطنة الجبائية¹⁷ تعتبر هدفا ساميا لكل إصلاح جبائي فهي تساهم في إحترام قيام **نظام الضريبي واحترام الخاضعين الضريبي** له وتجعل الغش الضريبي مرفوضا من الناحية الإجتماعية فهي تقتضي أن يتمتع جميع المواطنين على قدم المساواة بجميع الحقوق والواجبات الضريبية وأن يستفيد في إطار العدالة الجبائية من نفس التعريفات والنسب الضريبية كما أن تكون مساهماتهم الضريبية متماثلة مع مدخلهم وثروتهم بشكل تصاعدي وأن يؤدي جميع المواطنين الخاضعين للحد الأدنى الضريبة في إطار تصور شمولي يدمج جميع المواطنين في النظام الضريبي بحسب مقدرتهم التكليفية وأن لا يعمل هذا النظام على تفضيل جزء من المواطنين على آخرين.

خامسا : مفهوم العدالة الضريبية .

تشتق كلمة العدالة من العدل الذي يعني لغة الإنصاف و ترجمته للكلمة الفرنسية JUSTICE المشتقة بدورها من اللغة اللاتينية JUSTICIA والتي تعني الشكل أو المظهر الصحيح JUSTE أو الأمد الوسط بين طرفين متنافرين الإفراط والتفريط¹⁸ . فالعدالة الضريبية¹⁹ تبقى أهم ضمانة ينبغي توفيرها للملزم بأداء الضريبة التاريخية في

¹⁷ - القرني عصام – المرتكزات الكبرى للإصلاح الجبائي في المغرب، سلسلة دراسات و أبحاث المنازعات الضريبية و تحصيل الديون العمومية العدد 7 سنة 2015 ص 20.

¹⁸ - محمد حسن البياتي: القرار السياسي و العدالة الضريبية ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية الدار البيضاء السنة الجامعية 1990/1989 ص 95 أورده الدكتور احمد مدني حميدوش في سلسلة مؤلفات جماعية في المادة الضريبية : "المساطر الضريبية بين تحدي الامن القانوني و القضائي و سؤال العدالة و التنمية الجبائية"، في إشكالية العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي و سؤال النموذج التنموي المأمول مطبعة المعارف الجديدة الرباط الطبعة الأولى سنة 2021 ص 14

¹⁹ - عرفت المحكمة الدستورية العليا في مصر العدالة في عموميتها بقولها "مفهوم العدل سواء بمبناه او ابعاده يتعين ان يكن محددا من منظور اجتماعي باعتبار ان العدل يهدف الى التعبير عن القيم الاجتماعية التي لا تنفصل جماعة في حركتها عنها، و الى تبلور مقاييسها في شأن ما يعتبر حقا لديها فلا يكون العدل مفهوما مطلقا ثابتا باضطراد بل مرنا و متغيرا وفقا لمعايير الضمير الاجتماعي و مستوياته. و هو بذلك لا يعدوا ان يكون نهجا متوصلا منبسطا على اشكال من الحياة تتعالى وازنا بالقسط تلك الأعباء التي يفرضها المشرع على المواطنين فلا تكون وظائفها على بعضهم عدوانا بل تطبيقا فيما بينهم انصافا و الا صار القانون منهيا للتوافق في مجال تنفيذه و غدا الغاؤه لازما."

كونها مطلباً أساسياً لدولة القانون تطورت مع تطور فكرة الدولة فهي من المفاهيم المجردة والنسبية التي تتحكم فيها مجموعة من المعطيات عن العقيدة السياسية والإقتصادية للدولة تكريسي تحقيق ضمانات الملزم قانوناً وواقعاً.

فالعدالة الجبائية تعتبر من بين أهم الأهداف الأساسية التي تسعى تشريعات المالية الحديثة إلى تحقيقها بغياته عبر خلق نظام جبائي منسجم مع متطلبات الحياة السياسية والإقتصادية والإجتماعية و تعتبر العدالة الضريبية أهم خاصية للنظام الضريبي الفعال حيث تعبر عن الفلسفة الإجتماعية السائدة في المجتمع²⁰ فالغني قد يرى العدالة بتطبيق ضريبة عامة أي لتحديد نسبتها على الجميع في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية أي بإسهم المكلف بالأعباء العامة وفق حالته المادية والعائلية .

و تتطلب العدالة الضريبية تحقق مجموعة من الضوابط و المعايير وهي: عمومية الضرائب وشخصيتها ومنع الإزدواج الضريبي والتضاعفية في سعر الضريبة

عمومية الضريبة : يقوم هذا المبدأ على كون أن القاعدة هي المساهمة في التضحية الجبائية بالنسبة لكل الملزمين بما يتناسب ومقدرتهم التكليفية ودون إقرار إعفاءات سخية دون مصوغ أو مبررات .

شخصية الضريبة : حتى نصل إلى العدالة الجبائية المنشودة يجب الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة أي أن يراعي القانون الضريبي ظروف الملزم الشخصية و مركزه المالي و تختلف هذه الضريبة عن الضريبة العينية و هي تلك التي ينحصر إهتمامها في العين أو المال الخاضع للضريبة مجرد عن كل ظروف المكلف و مركزه المالي فهي لا تفرق بين الأغنياء و المتزوج و من لديه أولاد من غيره ولا تفرق بين الغني والفقير لذا فإن الضريبة تتنافى و مبدأ العدالة .

عدم الإزدواج الضريبي : يقصد بالإزدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة متشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص في نفس المدة وعلى نفس المال ويجدر بنا أن نميز بين الإزدواج الضريبي القانوني والإزدواج

حكم المحكمة الدستورية العليا مصر في القضية رقم 65 لس 17 قضائية دستورية دجنبر 1 فبراير سنة 1997 منشور بتاريخ بالجريدة الرسمية ع 7 بتاريخ 1997/02/13.

أورده محمد زنون في أطروحاته الأمن القانوني للملزم مرجع سابق ص 145

²⁰- ناصر مراد: "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق" ديوان المطبوعات الجامعية 2011 ص 84 أورده احمد مدني حميدوش: "إشكالية العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي و سؤال النموذج التنموي المأمول", مرجع سابق ص 15

الضريبي الإقتصادي فإذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة وأخرى على نصيب مساهمة في تلك الأرباح لا يكون هذا الإزدواج ضريبيا من الناحية القانونية لاختلاف شخصية الشركة عن شخصية المساهمة أما من الناحية الإقتصادية فإن هناك إزدواجا ضريبيا لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية الضريبتين معا.

التصاعدية في الأسعار: تكمن الغاية من إدراج التصاعد الضريبي أو تصاعد في سعر الضريبة إلى تحقيق نوع من العدالة الإجتماعية عن طريق الأخذ بعين الاعتبار للظروف المحيطة بالملزم والشروط المنتجة للثروة أو المال محل التضريب هو القدرة التكليفية للملزم التي تتحدد مسبقا من خلال الوعاء الخاضع للضريبة فالتفاوت في الأوعية الجبائية تتباين معه بالنتيجة المراكز المالية للمكلفين ومن ثم تتحقق المساواة باستعمال آلية السعر التصاعدي الذي يجعل الغني يدفع الضريبة بسعر مختلف عن الفقير وعمن هو أقل منه ثراء²¹.

والعدالة الضريبية نوعان: عدالة أفقية وتعني معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة وهذا ما يشكل أساسا لمبدئي العدالة أمام الضريبة²² وقد يقرر البعض أن قاعدة المعاملة المتماثلة أو المتساوية تساعد في تحديد العلاقة بين سعر الضريبة و موضوع الضريبة وتبعاً لتلك القاعدة فإن الأفراد أصحاب الدخل المحدود سيددون مبالغ متساوية في شكل ضريبة، فإذا إتخذ الدخل كأساس لتحديد الضريبة فإن الأفراد أصحاب الدخل المتساوي- بالإضافة إلى تساوي الأعباء الأخرى- يجب أن يتحمل مقدار متساويا من الضرائب

²¹- عباس مفرج الفحل: "الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي" منشورات زين الحقوقية ببيروت لبنان ط الأولى 2016 ص 79 أورده محمد زنون في اطروحاته الامن القانوني للملزم مرجع سابق ص 145

²²- حيث يفرق الباحثون في هذا الاطار بين ثلاثة انواع من العدالة الضريبية وهي العدالة في الضريبة و العدالة عن طريق الضريبة و العدالة امام الضريبة على نفس هذا التقسيم الثلاثي الذي يعرفه هذا المبدأ سبقه اليه مبدأ المساواة في هذا الاطار ميز بيير دلفولف بين المساواة امام التكاليف العمومية كما ميز لوك سيج بين المساواة امام القانون الجنائي والمساواة امام الضريبة و المساواة عن طريق الضريبة و هو تميز أكثر دقة من سابقه للتوسع أكثر في الموضوع انظر عبد الفتاح المشروعيه الجبائيه والحمايه القضائيه لها في ظل الدستور المغربي اطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام كليه الحقوق جامعه الحسن الثاني عين الشق الموسم الجامعي 2000 2001 صفحه 145.

أما العدالة العمودية فهي معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة ويعتبر المبدأ السابقان سليمان من الناحية المنطقية إلا أنه لكي يتم تطبيقهما عمليا لا بد من أن نحدد معيار للحكم على التماثل بين الأفراد وبمعنى آخر وتقتضي التشخيص la personnalisation de l'impôts والتصاعد الجبائي عن طريق تحميل المداخل المرتفعة عيب أن أكبر من المداخل المنخفضة²³ وإذا كانت تشخيص يعني لغة وضع اليد على هدف معين في التشخيص الجبائي معناه التوزيع الجبائي وفقا لمحددات معينة الإعفاءات خدمة لهذا الغرض.

الفقرة الثانية: الإطار التاريخي لتطور النظام الضريبي المغربي

تطور مفهوم الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية عبر التاريخ; ففي العصر القبلي كانت فريضة مالية يدفعها المهزوم للمنتصر، وكان المظهر الأول لها هو التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية كالقبيلة والعشيرة في سبيل الدفاع عنها ضد المخاطر الخارجية التي تواجهها وكانت أشبه بخدمة شخصية يقوم بها الفرد لتعود بالفائدة على أفراد العشيرة كافة قبل ظهور مفهوم الدولة²⁴، مع تركيز المجتمعات البشرية أخذ مفهوم الجباية شكل منحة مالية تدفعها الرعية للحاكم لمساعدته على تنفيذ متطلبات الحكم في الأوقات الصعبة، وما لبث هذا المفهوم الإختياري للجباية أن تطور نتيجة تركز الحياة القبلية أكثر، واتساع مفهوم الحاجات العامة التي يتطلبها هذا التمرکز كشق الطرق وتأمين الأمن الداخلي والخارجي والعدالة لمصلحة العشيرة أو الحاكم وهذا ما جعلها تنقلب من خدمة شخصية إلى تكليف الزامي شخصي ثم مالي مقابل ما ينتفع منه الأشخاص من تلك الخدمات على شكل رسوم يدفعها الشخص لقاء تلك الخدمات بسبب تطور الأنظمة السياسية وحاجة الأفراد وارتباطهم بالحياة الاجتماعية أكثر²⁵

وعليه فقد عرفت الامبراطورية الرومانية ومصر الفرعونية الجبايات على نطاق واسع دون أي ضمانات سياسية فكانت تفرض من الحاكم ومن دون أخذ رأي الملزمين بها ولم يراعي فرضها حسب قدره التكليفية للأفراد في ذلك العصر عملا من أعمال السيادة التي تقوم بها السلطة المركزية²⁶، ثم جاءت الدولة الإسلامية

²³- احمد مدني احميدوش: " إشكالية العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي و سؤال النموذج التنموي المملول "مرجع سابق ص 23

²⁴-عبد العني خالد، تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب القرن التاسع عشر دار النشر المغربية الدار البيضاء الطبعة الأولى 2002 ص 7

²⁵- الطيب بياض، المخزن و الضريبة و الاستعمار مطابع افريقيا الشرق الدار البيضاء الطبعة الأولى 2010 ص 12

²⁶- مصطفى الكثيري النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية مطابع الدستور التجارية الطبعة الأولى 1985

فتطور مفهوم الجباية وأصبح للنظام الجبائي الإسلامي خصائص وللضريبة في المنظور الإسلامي قواعد تفرد على نحو متميز ومرن، وأصبحت أكثر شمولاً حيث فرضت الضرائب على الأشخاص وعلى الأموال كالجزية والعشور التي أصبح لكل منها شروطها وقواعدها التي تختلف عن غيرها من الضرائب²⁷.

كما فرق النظام الضريبي الإسلامي بين الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وفرق في فرضها بين شركة الأشخاص وشركات الأموال كما وضع لها ضمانات تكفل توزيع العبء الضريبي بعدالة وربط فرضها بتنفيذ أغراض الشريعة الكلية التوفيق بين المصالح الفردية والمصلحة العامة²⁸.

تطور مبدأ قانونية الضريبة عبر مراحل تاريخية قبل أن يصبح دستوريا، حيث بدأ بالتشكل في بداياته الأولى في إنجلترا إثر الصراع الذي نشب حول سلطة الملك في فرض الضرائب متى احتاج إلى زيادة مداخيل خزينته وفق إرادته ومشينته²⁹.

و أمام هذا الوضع صارع الشعب الإنجليزي الذي توج مساره بإيجاد مجلس العموم الذي أضفى معادلة صعبة في اتخاذ قرارات فرض الضرائب، التي باتت تتوقف على إرادة ممثلي الشعب وتطور ذلك إلى الإعلان عن وثيقة إعلان الحقوق لسنة 1628 التي نصت صراحة على عدم شرعية أي ضريبة بغير تصريح البرلمان³⁰.

وقد عرفت فرنسا هي الأخرى أسلوباً سلطوياً مطلقاً تميز بالإسراف والتبذير والتعسف في استعمال فرض الضرائب بإرادة الملوك دون أخذ موافقة الشعب، غير أن الحركة الفكرية التي عرفتها فرنسا آنذاك أدت إلى الثورة البرجوازية الفرنسية سنة 1789 التي نتج عنها وثيقة إعلان حقوق الإنسان والمواطن التي أعلنتها الثورة وأصبحت جزءاً من الدستور الفرنسي الصادر سنة 1791³¹.

وبالنسبة للانظمة العربية الإسلامية فقد عرفت عبر مسارها التاريخي نظاماً ضريبياً مزدوجاً حيث كانت أحكام وقواعد الشريعة الإسلامية هي الواجبة التطبيق، قبل أن تعرف الدول العصرية الإسلامية الضرائب وإن كانت

²⁷- كمال مرصالي القانون العام الإسلامي: دراسة في الخلافة و نظام الحكم مطبعة الخليج العربي تصوان الطبعة الأولى 2012

²⁸- هشام مليح: المخزن و الجباية في المغرب ما قبل الحماية مطبعة الأمنية الرباط الطبعة الأولى 2016 ص 13

²⁹- كان الملك يتمتع بسلطات واسعة في فرض الضرائب دون ضوابط و كان البرلمان يتكون من اللوردات الذين يمثلون طبقة النبلاء و الاشراف، اما بقية الشعب فلم يكونوا ممثلين في البرلمان و كانوا يمثلون اقلية يقع عليها تحمل أعباء تكاليف الدولة... انظر عادل احمد حشيش "ضرائب الفصل في التشريع المصري" أورده محمد زنون في اطروحته لنيل شهادة الدكتوراة حول موضوع الامن القانوني للملزم مرجع سابق ص 123

³⁰- عباس مفرج الفحل: "الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي" مرجع سابق ص 81/80

³¹- محمد محمد عبد اللطيف: "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي" مطبوعات جامعة الكويت سنة 1999 ص 20 أورده محمد زنون مرجع سابق ص 123

بعض هذه الأنظمة لا تزال تغرف من الشريعة الإسلامية مع اجماعها على مبدأ قانونية الضرائب وفقا للدساتير العربية³².

والحال في المغرب لا يعد استثناء عن ما سبق وصفه، فقد عرفه هو الآخر تطورا على مستوى نظام الجبائي حيث شهدت الجباية خلال ذلك مجموعة من التحولات المرتبطة بالتطور التاريخي العام للنظام الجبائي الوطني الذي عرفه هو الآخر تطور على مستوى طبيعته أو الأسس التي يستند إليها أو الأهداف التي بني عليها والتي إنتقلت من خلاله الضرائب من مجرد مساعدة إختيارية للحاكم إلى فريضة إجبارية تلجأ إليها الدولة لضمان استمرارها مقابل الخدمات التي يحصل عليها الأفراد أو قسط التأمين لضمان الحماية التي توفرها لهم الدولة الى كونها ظاهرة يملها أساسا واجب التضامن الإجتماعي ومن أسلوب **لمجابهة** نفقات الدولة الى إستخدامها بجانب دورها المالي كأداة لتحقيق أهداف مجتمع السياسية والإقتصادية والإجتماعية.

ولكي نعرض لتطور الضريبة في المغرب سنعمل إلى تقسيم تطورها الى مرحلتين:

أولا: في مغرب ما قبل الحماية

تحليل مرحلة ما قبل الحماية في التشريع الضريبي المغربي على تلك المرحلة الزمنية التي تؤرخ لما قبل دخول المستعمر سنة 1912 حيث عرف المغرب مع الفتح الإسلامي نظاما ضريبيا مختلطا وتقليديا يستمد أصله من الشريعة الإسلامية حيث تعتبر الضريبة في الإسلام إحدى الفرائض الخمسة وتوجد في الرتبة الثالثة تحت مسمى الزكاة وقد ظل القانون الضريبي الإسلامي مطبقا في المغرب إلى أن ظهرت تيارات التبادل التجاري مع الدول الأجنبية الأمر الذي أدى إلى بروز ضرائب جديدة متنوعة وذات طابع تجاري مما ساهم في تضيق وتراجع تطبيق الأحكام الضريبية الإسلامية لذلك تميزت العناصر المكونة للجبائيات خلال هذه المرحلة بالتنوع بين الجبائيات ذات المرجعية الدينية وأخرى ذات مرجعية غير دينية³³.

³² بالنسبة لمصر فقد تواترت دساتيرها على تكريس مبدأ قانونية الضريبة بدءا من دستور سنة 1923 وكذلك الشأن بالنسبة للاردن وفقا لدستوره سنة 1947 ودستور 1952 وكذلك الشأن بالنسبة لدستور العراق لسنة 1958 الى 2005 أما بالنسبة للمشروع المغربي فان قاعده دستوره القانونيه الضريبيه بجميع الدساتير بما فيها دستور يوليو 2011 أورده محمد زنون "الامن القانوني للملزم" مرجع سابق ص 124

³³ عبد الغني خالد: تاريخ السياسة الجبائية في المغرب القرن التاسع عشر أورده فاطمة اعليوش "الجبائية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة" سنة 2018 مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء الطبعة الأولى ص 7

و يحدد الدكتور عبد الغني خالد الجبائيات ذات المرجعية الدينية في : الزكاة و العشورو الخراج و الجزية... و بينما يحدد الجبائيات ذات المرجعية غير الدينية : الهدية و مؤونة السخرة و المكوس و الغرامات و الدعائر و الرسوم الجمركية..الخ.

ثانيا: مغرب الحماية

فقد عرف المغرب وضعية جد صعبة ومشاكل مالية مزمنة كان لها دور كبير في دخول الإستعمار حيث لعبت معاهدة الجزيرة الخضراء في سبعة ابريل 1906 دورا بارزا في إعادة ترتيب النظام الضريبي المغربي التقليدي من خلال التنصيب على ضرائب جديدة تماشيا مع الإصلاحات التي قامت بها سلطات الحماية من جهة وجمع التمويلات للانفاق على الحرب من جهة أخرى أو من خلال تعديل بعض الضرائب كضريبة الترتيب والتي تم إلزام القاطنين بالمغرب بها سواء مغاربة أو أجانب³⁴ حيث عرف المغرب خلالها عده أزمات إجتماعية تمثلت أساسا في تعسف القواد على محكومهم وإنهاك سكان البوادي لضرائب مختلفة مما أدى إلى إتساع حركة التمرد على المخزن و المدن المغربية مما سهل التغلغل الأجنبي في البلاد وفقدان المغرب لأهم الضرائب التقليدية في الزكاة والعشور..... وغيرها لكنه بمجرد ما تم الإعلان عن توقيع الحماية على المغرب لجأت سلطات الإستعمار لوضع الأسس الأولى لتسهيل عملية إستغلال حيث توفرت الآليات المالية الضرورية لذلك إعتماد نظام ضريبي متنوع ضريبة الترتيب ضرائب مهنية وسكنية موكوس رسوم خدماتية ضرائب تضامنية الشيء الذي أغنى خزينة الإقامة العامة ودعم مواردها المغرب وترواتها في أقل خسائر³⁵

وذلك ما وجد ترجمته في إقامة نظام ضريبي مستوحى من النظام الفرنسي الذي قام بتكريسي مقتضيات الجزيرة الخضراء ومقتضيات معاهدة الحماية وتجربة الممارسات السابقة وكل ذلك كان بهدف خدمة مصالح المستعمر بالدرجة الأولى حيث تجسد ذلك على مستوى الضرائب المباشرة باعتبارها ضرائب المفروضة مباشرة على الاشخاص والممتلكات تتميز بالانتظام والثبات النسبي إذ تتكون من ضرائب دينية واخرى سيادية فهذه الضرائب تعتبر أساسا من نوع حقيقي وغير مشخص ومقامه على أساس إستدلالي مناظرة لضيق وعائها وضع في سعرها فإن هذا المردودية ضعيفة وقد تضمن نظام الضرائب المباشرة بصفة أساسية الترتيب الذي تم تنظيمة سنة 1915 وكان من أهم الضرائب في فترة الحماية وسوف تجري في سنة 1918 مراجعه الضريبة الحضريه القائم على القيمة الكرائيه للاملاك المبنية الواقعه في المدار الحضري كما أقرتها معاهدة الجزيرة الخضراء كما تم تأسيس ضريبة تسمى ضريبة الباطون سنة 1920 على الأنشطة ذات الهدف الربحي

³⁴- احمد امديني احميدوش الوجيز في القانون الجبائي و فق اخر التعديلات مطبعة دار القلم الرباط الطبعة الأولى 2008 ص 82

³⁵- احمد الحضرائي النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي و المقارن،أوردته فاطمة اعيلوش "الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة" مرجع سابق ص 9

كما أدخلت الحماية رسم السكن الذي تم فرضه على كل شخص يمتلك مسكناً في المدن والمراكز الحضرية وراء الاقتطاع من الاجور والرواتب التي رأت النور ابتداءً من سنة 1939 وتستلهم هذه الضريبة الى حد كبير من الضريبة الفرنسية على الرواتب مع جدولة تصاعدية وخصم من الأساس مرفوق عند الإقتضاء بخصوص تهم الأطفال المعالين وقد تم فرض الضريبة الإضافية على البتانتا سنة 1941 وهي ضريبة كانت تؤدي على أرباح المقاولات بسعر 15 في المئة الى أن حلت محلها الضريبة على الأرباح المهنية سنة 1954 إضافة إلى أنه قد تم فرض الضريبة على أرباح باعبارها أول ضريبة في المغرب تليها ضريبة على الشركات³⁶

أما على مستوى الضرائب غير المباشرة فإنه مباشرة بعد بداية الحماية قامت السلطات بإعادة تنظيم هذا النوع من الضرائب ويرجع ذلك إلى أهميتها من الموارد **وكذلكه لك احصيلها** حيث لجأت الى تنوع المادة الضريبية المتعلقة بها لمواجهة المتطلبات المالية والموازية للدولة **وليد فادي الزيادة** في ثقل الضرائب المباشرة الموجودة خلال هذه المرحلة قامت سلطات الحماية بإدخال العديد من الإجراءات الضرورية حيث تميز النظام الضريبي المغربي ضرائب من المواد مواد الاستهلاكية ومنها الاداءات الجمركية بالإضافة الى عدة رسوم على السكر والزيوت والشموع والكحول والجهاز الراديو مع تنظيم حقوق ورسوم أخرى تسجيل والتنبر³⁷

وفي سنة 1948 فرضت الضريبة على المعاملات وهي ضريبة عامة على رقم الأعمال التي حلت محل ضريبة الأبواب وكان الهدف الأساسي منها الرفع من الإيرادات العامة عبر تعبئة الموارد المالية الضرورية لسيار الدولة من تعبيد للطرق ومد سكك حديدية وبناء الموانئ و الربط الجوي والكهرباء في مجملها تخدم تنمية المقاولات الأجنبية بما يضمن توفير اللآليات اللازمة لإستغلال خيرات المغرب على أكمل وجه³⁸.

المطلب الثاني: بناء النظام الجبائي المغربي الحديث وارهاصات سياسة التقويم الهيكلي

إن العديد من الأزمات الإقتصادية والإجتماعية في الدول السائرة في طريق النمو كما هو الحال بالنسبة للمغرب قد كانت بسبب مخلفات الإستعمار وحصول هذه الدول على الإستقلال حيث كانت لها تأثيرات وسمة بارزة على ماليتها، فالمشكل الأساسي كان أنذاك في فشل أساليب تمويل التنمية الإقتصادية والإجتماعية وقيامها للوهلة الأولى على أساس خاطئ يمنح الأولوية في التمويل إلى المصادر المالية الخارجية ومن ثم تهيمش المصادر المالية

³⁶-مصطفى الكتيري النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب مرجع سابق ص 15

³⁷- كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي مرجع سابق ص 11

³⁸- هشام مليح المخزن و الجباية في المغرب ما قبل الحماية مرجع سابق ص 23

الداخلية وعلى رأسها النظام الجبائي علما بأن استراتيجية الإصلاح الإقتصاد المعتمد مع بداية عقد الثمانينات ليست نابعة عن إرادة حرة للدول السائرة في طريق النمو بقدر ما جاءت نتيجة سلسلة من الإكراهات المالية والإقتصادية التي تراكمتعواملها مع بدايه عقد السبعينات.

فالمغرب غداة الإستقلال فرض محاولة لوضع قانون الجبائي مستقل بحيث يتم إصلاحه بكيفية مستمرة على المستوى التقني بصفة سنوية وتبقى أهم الإصلاحات هي إحداث منظومة ضريبية في سنة 1961 تعتمد أساسا على الضرائب النوعية حيث تم تغييرها بعدما إتضح أن هذه المنظومة تخلق سلبيات عديدة في سنة 1972 على إعتمااد المختلط يحافظ على الضرائب النوعية بالإضافة إلى مساهمة تكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين بينما سن المشرع المغربي في سنة 1978 مجموعة من الضرائب تهتم القطاع العقاري لكي يبقى الإصلاح الشمولي المغربي سنة 1984 وفقا لمجموعة من الإصلاحات العميقة³⁹ الفقرة الأولى ثم جاء تجميع هذه النصوص الضريبية من خلال المدونة العامة للضرائب بتاريخ 2007 ليكتمل بناء النظام الجبائي المغربي الحديث في الفقرة الثانية

الفقرة الأولى: دور سياسة التقويم الهيكلي في نحت معالم النظام الضريبي المغربي الحديث

فكرة الإصلاح الجبائي جاءت متضمنة في كل برامج التقويم الهيكلي التي يبتغي من خلالها تحقيق هدفين : الأول إقتصادي يتمثل في جعل النظام الجبائي في خدمة تطور رأس المال وتشجيع الإدخار والاستثمار أما الهدف الثاني فهو إجتماعي يتمثل في المساهمة في السياسة التوزيعية والتخفيف من حدة الفوارق الإجتماعية وقد ظهرت فكرة الإصلاح الجبائي في دول العالم الثالث في أواخر عقد الستينات وبداية السبعينات الا أن المبادرة كانت أجنبية و ضمنها البنك الدولي في استراتيجياته فتحت إدارة ماكنامارا MACNAMARA بدأ الحديث عن الإصلاح الجبائي في إطار سياسة محاربة الفقر المطلق⁴⁰ الى ضرورة تحسين توزيع الدخل الا أنه بما أن التقويم ليس بعملية محلية أملت بها جهات وفعاليات محلية ووطنية بل هو صيغة مستوردة فرضت على الدول النامية و من بينها المغرب في سياق الظروف الإقتصادية والمالية التي تزعمها صندوق النقد الدولي كمؤسسة مالية شغلها الشاغل هو الحفاظ على التوازنات المالية وتأمين إسترداد الديون والقروض لفائدة الدول والأبنك الدائنة لذا

³⁹-حميد النهري بن محمد النظرية العامة للضريبة و السياسة الجبائية بالمغرب مطبعة سيليكى اخوان طنجة الطبعة الأولى 2011 ص60

⁴⁰- نجيب اقصي: حوار مع جريدة الاتحاد الاشتراكي في 22/06/1985 أورده الطاهري توفيق في اطروحته لنيل شهادة الدكتوراة في الحقوق شعبة القانون العام في موضوع "اتخاذ القرار الجبائي و تالعدالة الجبائية" موسم جامعي 2008/2009 صفحة 210

نجدّه لا يهتم بالطابع الاجتماعي للإصلاح الجبائي بقدر ما يهتمه الرفع من مردودية النظام الراسمالي وتمكين النظام الجبائي به من توفير موارد عمومية لأداء الديون التي بذمة الدول⁴¹.

لذلك فالإصلاح الضريبي المصادق عليه في 23 ابريل 1984 مكن من الإنتقال من نظام ضريبي نوعي إلى نظام ضريبي تركيبي موحد ومبسط يشمل ثلاث ضرائب رئيسية اثنتان مباشرة الضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات والثالثة غير مباشرة وهي الضريبة على القيمة المضافة فإذا كان الإصلاح الضريبي المغربي المطبق بموجب قانون الاطار لسنة 1984 قد سطر لنفسه أهداف ترمي الى تحقيق العدالة الضريبية فإنه إصطدم بالتكلفة العامة لبرنامج التكوين الهيكلي سيما في ما يتعلق بتأثيراتها وانعكاساتها على النفقات الاجتماعية لأنه يصعب على الإصلاح الضريبي إنجاز أهدافه المتمثلة على المستوى المالي في تحقيق التوازن بتصحيح تلك الاختلالات العامة لميزانية الدولة دون التأثير في النفقات الاجتماعية وعليه قدمت الحكومة المغربية عام 1982 مشروع قانون تضمن خمسة أجزاء:

الضرائب المباشرة كالضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات ثم الضريبة على القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة

الموارد المالية للجماعات المحلية

محاربة الغش في ميدان الضرائب

احكام مختلفة⁴²

⁴¹- الطاهري توفيق في اطروحته لنيل شهادة الدكتوراة في الحقوق شعبة القانون العام في موضوع " اتخاذ القرار الجبائي و تالعدالة الجبائية" موسم جامعي 2009/2008 صفحة 211 مرجع سابق

⁴²- صباح نعوش "الضرائب المباشرة في المغرب" الجزء الثاني شركة النشر والتوزيع المدارس الدار البيضاء
صفحة 19 وتحكم هذه الاجزاء مجموعة من المبادئ :
-الغاء نظام الضريبة المختلط المطبق على الافراد والاستعاذه عنه بضريبة عامه على الدخل
-احداث ضريبة عامه على الشركات
-عدم المساس بانظمه الاستثمار التي تمنح اعفاء الضريبية قصده تشجيع بعض الانشطة الاقتصادية
-رصد حصيلة بعض الضرائب التي تسعى تمويل نفقات جماعه الترابية الضريبة على القيمة المضافة وتخسيس كل حصيلة ضريبة حضرية مفروضة على السكنه
-عدم رفع العبء الضريبي على المكلفين الحاصلين على دخل من مصدر واحد
-معالجه التهرب الضريبي بادخال عقوبات حبسية توقع على المتهرب ويلاحظ ان الضرائب المباشرة سوف تطبيق المبادئ الاربعة وقد اتى في الاصلاح العام للنظام الجبائي بتعديلات هامه على مستوى الضرائب المباشرة حيث تم احداث الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

و سنركز التفصيل في الضرائب الثلاثة المكونة للنظام الضريبي المغربي آنذاك:

أولا -الضريبة على الدخل

لقد حاول المشرع المغربي إعتماد التوجهات العامة التي رسمها ضمن قانون الإصلاح الضريبي الصادر في 23 ابريل 1984 بالانتقال من نظام نوعي ومعقد يضم العديد من الضرائب الضريبة الفلاحية والضريبة الحضرية والضريبة على الأرباح المهنية والضريبة على محاصيل الأسهم والضريبة على مرتبات والأجور والضريبة التكميلية واجب التضامن الوطني واحتياط الإستثمار الى نظام مبسط وفعال وملائم يعتمد ضريبة واحدة ليضع حدا لتعقيدات المتמخطة **عن تطبيقات** الضرائب المتعددة ودفع مخاطر لعب الضريبي المترتب عنها الذي يشمل او يشل القدرة الشرائية للملزمين ولذلك تم إخراج الضريبة العامة على الدخل الى حيز الوجود وفق ظهير 21 نونبر 1989 كجزء من برنامج تقويم الهيكلية.

و تعتبرالضريبة على الدخل ضريبة واحدة تفرض على مجموع دخل المكلف مهما تنوعت مصادره وهي نظرية تعتبر أكثر عدالة حيث يتم من خلالها مراعاة الأوضاع الشخصية والمالية للمكلف وإحداث هذه الضريبة يعتبر مكسبا مهما للنظام الضريبي المغربي وخطوة إيجابية نحو نظام أكثر تكاملا وأكثر عدالة اذ أن من السمات الإيجابية التي جاء بها هي توحيد الإعفاءات الضريبية وتعميمها على مختلف الملزمين بالإضافة إلى تبسيط إجراءات التصريح بها وذلك بتقديم تصريح الموحد على جميع الدخول مع ظهور طرق جديدة لتقدير الأرباح.

ثانيا :الضريبة على الشركات

تعتبر الضريبة على الشركات ضريبة مباشرة تطبق على الحاصلات والأرباح التي تحققها الشركات والمؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنوية التي تقوم بعمليات تهدف إلى الحصول على الربح حيث تخص هذه الضريبة الأشخاص المعنوية فقط ذلك أن معيار تطبيقها يحدده الشكل الخاضع للضريبة في ما اذا اتخذت المقاوله أو المشروع شكل شركة او مؤسسة عمومية او غيرها من الاشخاص المعنوية ولا يحدد نوع النشاط المزاوول ولقد احدثت الضريبة على الشركات بموجب القانون 24 على 86 الصادر في 31 دجنبر 1986 ليتم تطبيقها انطلاقا من سنة 1987 حيث يعتبر تطبيق هذه الضريبة خطوة في اتجاه إصلاح ضريبي يتم من

أورده محمد زنون الامن القانوني للملزم مرجع سابق ص 223

خلاله تكريس مبدأ الفصل بين **التدريب** دخول الأشخاص الذاتيين وبين أرباح الاشخاص المعنوية باعتبار الضريبة أداة لتنشيط دوره الاقتصادية⁴³

جاءت الضريبة على الشركات الضريبة على الأرباح المهنية مشكلة بذلك الشق الثاني من الإصلاح الجبائي لسنة 1984 لتدخل حيز التنفيذ في يناير 1987 **ولا على** الضريبة على الشركات استجابه لمطلبين اثنين فقد حاولت من جهة تجنب التعددية الضريبية التي كانت تخضع لها الشركات في ما قبل محاولة تجميع مع الواقع الجديد القاضي بخلق ضريبة على دخل الأشخاص الذاتيين و من جهة أخرى فإن الضريبة على الشركات جاءت إستجابة لنداء البنك الدولي والدغوظات الخارجية التي أملت على المغرب تطبيق سياسة التقويم الهيكلي القائمة على التشبع بفكر ليبرالي والتي تجعل من الإستثمار الخاص والمبادرة الحرة القطب الأساسي في هذا التوجه وبالتالي أصبحت الضرورة تفرض ضريبة الضريبة على الشركات تسير تطبيق هذا التوجه

ثالثا: الضريبة على القيمة المضافة

تحولت الضريبة على القيمة المضافة عن الضريبة على المنتجات الضريبة على الخدمات ابريل 1986 وهي ضريبة شكلت جزء مهما من مضمون الاصلاح الجبائي لسنة 1984 كما أكدت بشكل واضح على أن المسؤولين راوان بعض الشروط قد توفرت في بلدنا لتحقيق قفزة جديدة في المجال الضريبي والإقتراب أكثر من النظم الجبائية الأوروبية وهدفت بالأساس إلى تجاوز محدودية تطبيق الضرائب على رقم الأعمال وتجنب الإزدواجية في النظام الضريبي و تعويض نظام الإسقاطات الذي كان يتسم بالتحقيق

ويعود تحديد القواعد النظرية الأولى للضريبة على القيمة المضافة إلى جورج فيلهلم فون سيمنز عام 1919 تحت مسمى ضريبة المبيعات، وتم تطويرها وتطبيقها في فرنسا أول مرة عام 1954، إلى أن أصبحت تتبناها أكثر من 130 دولة عبر العالم، وتمتاز الضريبة على القيمة المضافة بكون أساس وعاءها هو رقم الأعمال المحقق من طرف الملزمين برسم بيع المنتوجات أو عرض الخدمات، بمعنى أنها ضريبة على القيمة التي يضيفها المنتج أو مقدم الخدمات إلى المنتج أو البضاعة المعروضة للتداول إلى غاية إيصالها إلى المستهلك النهائي⁴⁵،

⁴³ - المصطفى معمور، مدخل لدراسة المالية العامة قانون الميزانية و القانون الضريبي مطبعة و راقعة سـجلماسة مكناس الطبعة الأولى سنة 2012 ص 206

- Maurice COZIAN, Précis de fiscalités des Entreprises 2004 /2005 Edition litec p 285 44

⁴⁵ - يعي الصافي و اخرون، الضريبة على القيمة المضافة، مطبعة اكسبريطاد فاس 1986 ص 26

وتشكل الضريبة على القيمة المضافة مصدر إيراد هام لخزينة الدولة المغربية، بلغ 30 مليار درهم كمداحيل جبائية برسم سنة 2019، وتشمل ضرائب الانتاج والتداول والإستهلاك حيث ترتبط إرتباطا وثيقا بحجم الإستهلاك والتداول المالي للسلع والخدمات بمعنى أنها تعبر بشكل واضح عن الرخاء أو الإنكماش الذي يعرفه الإستهلاك الوطني للسلع والخدمات سواء في فترات النمو أو فترات الكساد الإقتصادي.

الفقرة الثانية: توحيد البنية القانونية لنظام الضرائب بالمغرب خلال سنة 2007 وما بعدها

يتميز القانون الضريبي المغربي بالتحول وعدم الإستقرار بمعنى أن القاعدة القانونية تتعرض لتعديلات متعاقبة تقتضيها مجموعة من الظروف الإقتصادية والمالية والسياسية والإجتماعية الداخلية والخارجية **وذلك** لتحقيق أهداف معينة وعليه فإن مادة الضرائب تستأثر باهتمام كبير من قبل المشرع المغربي من أجل وضع نصوص دقيقة وواضحة ومن قبل السلطات التنفيذية بهدف تطبيق هذه النصوص بالكيفية السليمة وفي خضم ذلك تعتبر القوانين الضريبية من أكثر القوانين تركيبا وتعقيدا فهي تتغير باستمرار لهذه التحولات بل يدخلها التغيير السنوي بواسطة قوانين المالية مما يؤدي الى مزيد من التعقيد وما يترتب عليه من صعوبة التفسير والتطبيق وبالتالي عدم مسايرة الملزمين لها

وفي إطار ذلك يندرج إصدار المدونة العامة للضرائب لسنة 2007 في سياق الإصلاحات التي تقوم بها السلطات العمومية والهادفة الى تحصين المحيط القانوني والجبائي والإقتصادي للإستثمار وذلك بتحديث الأنظمة القانونية والمالية بحيث تضم هذه المدونة ثلاثة كتب

الكتاب الأول بقواعد الوعاء والتحصيل يحتوي على ثلاثة أجزاء يضم الجزء الأول قواعد خاصة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل بالإضافة إلى مقتضيات مشتركة بينما يضم الجزء الثاني المتعلق بقواعد التحصيل أحكام مشتركة وأحكام خاصة بتحصيل كل ضريبة من هذه الضرائب وواجبات التسجيل وواجبات التنبر والضريبة الخصوصية على السيارات أما الجزء الثالث الخاص بالجزاءات الوعاء والجزاء المتعلقة بالتحصيل الخاصة بكل ضريبة من الضرائب المشار إليها بواجبات التسجيل وكذا الجزء الخاص بواجبات التنبر

الكتاب الثاني المعنون بالمساطر الجبائية يضم قسما خاصا بمراقبة الضريبة من حيث حق مراقبة الإدارة ووجوب الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية الضريبة .

مسطرة تصحيح أسس الضريبة واللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ومسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية كما يضم هذا الكتاب قسما خاصا بالمنازعات المتعلقة بالضريبة بشقها المسطرة الإدارية و المسطرة القضائية علاوة على قسم ثالث خاص بأحكام مختلفة .

كتاب الثالث معنون بالواجبات والرسوم الأخرى ويشتمل على قسمين قسم يتعلق بواجبات التمبر بينما يتناول القسم الثاني الضريبة الخصوصية على السيارات .

إنما تنبغي الإشارة إليه هو أنه اذا كان التدخل السنوي في المشرع المغربي لتحسين الواقع الجبائي في ظل القانون الضريبي من خلال التعديلات المالية لكل سنة والتي يتشكل من خلالها قانون المالية لسنة 2007 لا يشكل ذلك تطورا مهما في مسار المنظومة الجبائية المغربية بصدر المدونة العامة للضرائب التي نصت على تجميع كتاب الوعاء والتحصيل من جهة وكتاب المساطر في وثيقة واحدة. بحيث تم تحديد كيفية تأسيس الوعاء الخاص بالضرائب الأربع المكونة لخزينة الدولة و هي : الضريبة على القيمة المضافة و الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل ثم أخيرا ضريبة التسجيل و التمبر.

أولا: الضريبة على القيمة المضافة

أ- التعريف :

عرفت المادة 87 من المدونة العامة للضرائب الضريبة على القيمة المضافة أنها ضريبة على رقم الأعمال وتطبق على عمليات معينة من قبيل بيع المواد والسلعة أو تقديم الخدمات، أما بحسب التعريف الاقتصادي فهي ضريبة تمثل الفرق بين سعر البيع الخاص للسلعة والخدمات وبين تكلفة شراء المواد وعناصر الإنتاج الداخلة في تصنيع السلعة أو تأدية الخدمة أي الزيادة في قيمة السلعة أو الخدمة نتيجة تحويلها إلى منتج آخر أو نتيجة إعادة بيعها في مراحل التوزيع المختلفة (جملة / تقسيط)46.

46- فتحي بلخال : الضرائب في المغرب الجزء الأول دار أبي رقراق طبعة 2009 ص 6

و للإحاطة أكثر بتحديد معالم التعريف القانوني للضريبة على القيمة المضافة، سنتناول نطاق تطبيقها ، وكذا مجمل الإعفاءات الواردة عليها.

ب-نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

يمتد نطاق التطبيق وفق مبدأ اقليمية الضريبة على القيمة المضافة على الحدود الترابية للدولة، والذي يفيد سريان الضريبة على القيمة المضافة على جميع العمليات التي يتم انجازها بالمغرب حرفية كانت هذه العمليات أو صناعية أو تجارية أو متعلقة بمزاولة مهنة حرة⁴⁷، فمن جهة البيع يمتد مبدأ الإقليمية في الضريبة على القيمة المضافة إلى العمليات المنجزة في المغرب وإلى كل عملية أخرى يتم بها استغلال أو استخدام الأعمال المؤداة أو الخدمات المقدمة والعمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وجوبا أو بشكل اختياري داخل التراب المغربي⁴⁸

لما كان نطاق التطبيق للضريبة على القيمة المضافة في المغرب يخضع للمقاولات بصفة إجبارية أو اختيارية للضريبة على القيمة المضافة الفقرة الأولى فإن بعض المقاولات تستثنى من هذه الضريبة ليس بإمكانية خصم الضريبة أو استرجاعها من الإدارة الجبائية وإنما بكيفية الإعفاء منها عند الشراء وهو ما يصطلح عليه بالنظام الواقف والذي يقابله نظام الإرجاع⁴⁹ فيما يتعلق باستئصال الضريبة فقرة ثانية⁵⁰

ج-العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة

لقد ميز المشرع المغربي بين نوعين في العمليات المفروضة عليها الضريبة على القيمة المضافة: عمليات خاضعة للضريبة وجوبا (1)، وعمليات خاضعة للضريبة اختياريا (2)

1-: العمليات المفروضة عليها الضريبة على القيمة المضافة بصفة إجبارية

47 الفرقوري محمد : وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل مطبعة الأمنية الرباط 2002 ص 14

48 محمد بلعوشي : القانون الضريبي مطبعة الحبور وجدة الطبعة الأولى 2013 ص 131

49 المادة

50 المادة 94 من المدونة العامة للضرائب

يمكن إجمال العمليات التي تفرض عليها الضريبة على القيمة المضافة وجوبا في العمليات الواردة على المنقولات وعلى العقارات وعلى ما يسلمه الشخص لنفسه وعمليات خاصة بتقديم الخدمات

-العمليات التي يقوم بها المقاولون في الصنع

-العمليات الواردة على العقارات

-عمليات تسليم الشخص لنفسه

العمليات الخاصة بتقديم الخدمات

ما يسلمه الشخص لنفسه من العمليات العقارية وعمليات التجزئة والإنعاش العقاري وفقا للمادة 89 من المدونة العامة للضرائب باستثناء العمليات المتعلقة بما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى مخصص للسكن الشخصي والمنجز من طرف الأشخاص الذاتيين او المعنويين الخاضعون للمساعدة الاجتماعية للتضامن المطبقة على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي قانون مالية 2013 وفقا للتسعيرة التالية:

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

2-: العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة اختياريا .

يمكن للشخص أن يختار الخضوع للضريبة على القيمة المضافة عن طريق تقديم تصريح بذلك الى الادارة الجبائية وفق نموذج تعدده هذه الاخيرة ، يوجهه الى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها، ويسري اثره عند انصراف أجل الثلاثين يوما من تاريخ ايداعه وطبقا للمادة 90 من المدونة العامة للضرائب فان الأشخاص الذين يحق لهم الاستفادة من التضييب الاختياري هم :

هـ- الإعفاءات :

ميزت مقتضيات المدونة العامة للضرائب في العمليات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة بين الاعفاءات دون الخصم (1) والإعفاء من الحق في الخصم (2) .

1: الإعفاء دون الحق في الخصم .

يتحدد الإعفاء دون الخصم في إطار العمليات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة في البيوع الواقعة على الاستهلاك في مكان البيع كالبخبز والكسكس والسميد وأنواع الدقيق المستعملة للغذاء البشري وكذا الحبوب المستعملة في الخبازة بالإضافة الى الإعفاء في مادة الحليب من حليب طري وقشدة محفوظة وغير محفوظة وكذا الزبدة ذات الصنع التقليدي غير المعبأة باستثناء المنتجة باستثناء المنتجات الخاصة المشتقة من لحليب كما يمتد الإعفاء للسكر الخام والمراد سكر الشمندر وسكر القصب والتمور الملففة المنتجة بالمغرب كما منتجات الصيد البحري⁵¹ .

-:الاعفاء مع الحق في الخصم

أعطى المشرع المغربي من الضريبة على القيمة المضافة مع الاستفادة من الحق في الخصم المنصوص عليه قانونا في المادة 101 من المدونة العامة للضرائب كل المنتجات والخدمات المسلمة من لدن الخاضعين للضريبة من أجل التصدير ويطبق الإعفاء على آخر خدمة قدمت في المغرب ونتج عنها التصدير بصورة مباشرة وفورية وبذلك بكافة وسائل الإثبات التي تفيد أن الخدمة لحساب عميل أجنبي وإن الفاتورة في إسمه وتم أداؤها بواسطة العملة الأجنبية .

و- تحصيل الضريبة على القيمة المضافة :

⁵¹ كريم لحرش شرح القانون الضريبي المغربي الطبعة 3 مطبعة النجاح 2019 ص 125 وما بعدها .

يتأسس تحصيل الضريبة على القيمة المضافة من منطلق ثلاثة طرق أساسية هي : التحصيل بالأداء التلقائي (1) والتحصيـل بواسطة قائمة الإيرادات (2) وأخيرا التحصيل بواسطة إدارة الجمارك و الضرائب غير المباشرة (3).

1- : التحصيل بالأداء التلقائي:

أوجب المشرع المغربي على الخاضعين للضريبة المفروض عليهم نظام الاقرار الشهري أن يودعوا قبل العشرين من كل شهر لدى قابض ادارة الضرائب اقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال الشهر السابق، وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له، كما الزم الخاضعين الذين يدلون بتصاريحهم بالطريقة الإلكترونية⁵²، بإيداعها قبل انصرام كل شهر اقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال الشهر السابق، وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له⁵³،

من جهة أخرى اوجب على الخاضعين للضريبة وفق نظام الاقرار الربع سنوي ايداع اقراراتهم برقم أعمالهم المنجز خلال ربع السنة المنصرم قبل العشرين من الشهر الاول من كل ربع سنة لدى قابض ادارة الضرائب، وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له، غير أنه بالنسبة للخاضعين الذين يدلون بتصاريحهم بالطريقة الإلكترونية⁵⁴، فيجب عليهم أن يودعوا قبل انصرام الشهر الأول من كل ربع سنة اقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال ربع السنة المنصرمة وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له.

2: التحصيل بواسطة قائمة الإيرادات:

يسمح تحصيل الضريبة على القيمة المضافة عن طريق قائمة الإيرادات لمأموري ادارة الضرائب بتحرير قوائم بشأن استيفاء الضريبة على القيمة المضافة غير المدفوعة وفق الشروط المنصوص عليها قانونا⁵⁵، أو الضريبة المفروضة بصورة تلقائية أو نتيجة لتصحيح الاقرارات⁵⁶، والدعائر المنصوص عليها قانونا، شرط

52 المادة 155 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2018

53 المادة 176 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2018

54 المادة 155 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2018

55 المواد 110 و 111 و 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2018

56 المواد 220 و 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2018

تذييل القوائم المذكورة بصيغة التنفيذ من لدن الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض⁵⁷.

ثانيا : الضريبة على الدخل

التعريف

تفرض الضريبة على الدخل على دخول وارباح الاشخاص الطبيعيين والمعنويين المشار اليهم في المادة 30 من المدونة العامة للضرائب الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات، وتأسيسا عليه فان اصناف الدخل والارباح المعنية تتمثل في: الدخل المهني، الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية، الاجور والدخول المعتمدة في حكمها، الدخل العقاري، والدخول الناتجة عن رؤوس الاموال المنقولة.

ب- نطاق تطبيق الضريبة على الدخل

كما سبقت الاشارة يخضع للضريبة على الدخل الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات والذين يمارسون نشاط يدخل ضمن الاصناف المذكورة وهي الانشطة ذات الطابع المهني، الفلاحي، العقاري، الاجور، أو عوائد القيم المنقولة. بالنسبة للاشخاص أو الشركات في شركات الاشخاص المستثناة من الخضوع للضريبة على الشركات اختياريا وهي: شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب والتي لا تضم سوى اشخاص طبيعيين، وكذا شركات المحاصة، الشركات الفعلية المشكلة من الاشخاص الذاتيين، الشركات العقارية الشفافة، وكذا المجموعات ذات النفع الاقتصادي⁵⁸.

الاجور والدخول المعتمدة في حكمها

الدخول المهني:

الدخول الفلاحي

الدخول والارباح العقارية

57 المادة 177 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2018

58 فاطمة اعليلاش: الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة، مكتبة الرشاد- سطات، طبعة 2018، ص 68.

الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة

ج: الاعفاءات الواردة على الضريبة على الدخل

بالرجوع الى المادة 24 من المدونة نجدتها تنص على انه يعفى من الضريبة على الدخل السفراء و اعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليون الاجانب فيما يخص دخولهم ذات المشأ الاجنبي وذلك بالقدر الذي تسمح به البلدان التي يمثلونها من نفس الامتياز للسفراء و اعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل و الوكلاء القنصليين المغاربة. وكذا الاشخاص المقيمون فيما يخص العوائد المدفوعة إليهم في مقابل استعمال أو منح حق استعمال حقوق مؤلف في مصنفات ادبية أو فنية أو علمية.

اضافة الى هذا فقد خص كل صنف من الدخول الخاضعة للضريبة على الدخل بمجموعة من الاعفاءات يمكن تناولها على سبيل المثال لا الحصر كمايلي:

الإعفاءات الواردة على الدخول المهنية⁵⁹: تقضي المادة 31 من المدونة الى بعض الإجراءات الاستثنائية لفائدة بعض المنشآت من قبيل الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بأسعار مخفضة وتهتم المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات باستثناء المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة، والمنشآت الفندقية ومؤسسات التنشيط السياحي أو فرضها بالسعر المخفض بصفة دائمة:

الإعفاءات وفرض الضريبة بالسعر المخفض و تخفيض الضريبة

الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بسعر مخفض وتتمتع المنشآت الفندقية و مؤسسات التنشيط السياحي المنصوص عليها في المادة 6 بالإعفاء من مجموع الضريبة على الدخل طوال مدة خمس (5) سنوات، وبفرض الضريبة بالسعر المنصوص عليه في المادة 73 فيما بعد هذه المدة. ويمنح هذا الإعفاء وفرض الضريبة بالسعر المخفض وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 7.

⁵⁹ المادة 31 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2021

الاعفاءات الواردة على الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية: حسب المادة 47 يعفى من الضريبة على الدخل بصفة دائمة الخاضعون للضريبة برسم الدخل الفلاحية كما هي محددة في المادة 46 أعلاه والذين يحققون رقم أعمال سنوي برسم هذه الدخل يقل عن خمسة ملايين (5.000.000) درهم.

وعموما ان تضريب الفلاحة بالصيغة التي اتى بها قانون المالية الحالي يعتبر حيفا لمبدأ اصلاح النظام الجبائي لانه بالنظر للمعايير التي اعتمد عليها القانون المالي نجدها تخدم اللوبي الفلاحي اكثر من هدف اصلاح الوعاء الضريبي⁶⁰.

الاعفاءات الواردة على الاجور والدخل الواردة في حكمها: فبموجب المادة 57 من المدونة تعتبر بعض المداخل الاجرية معفية من الضريبة التعويضات المصروفة لتغطية المصاريف المدفوعة خلال مزاولة وظيفة أو عمل بشرط إثباتها سواء صرفت بناء على قوائم تتضمن بيان المصاريف المتعلقة بها أو صرفت بصورة جزافية.

الاعفاءات الواردة على الدخل والارباح العقارية: تعفى من الضريبة بموجب المادة 63 من المدونة المبلغ الإجمالي للدخل العقارية السنوية الخاضعة للضريبة المشار إليها في المادة 61-ا الذي لا يتجاوز ثلاثين ألف (30.000) درهم.

- الربح المحصل عليه من لدن كل شخص يقوم خلال السنة المدنية بتفويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها مائة وأربعين ألف (140.000) درهم 3. دون الإخلال بتطبيق أحكام المادة 144 - II - 61.

اعفاءات دخول وارباح رؤوس الاموال المنقولة: تعفى من الضريبة بموجب المادة 68 من المدونة الدخل والارباح الناشئة عن رؤوس الاموال المنقولة والمتمثلة في الهبة بين الأصول والفروع وبين الأزواج والإخوة والأخوات وبين الكافل والمكفول في إطار كفالة .

د- تحصيل الضريبة على الدخل

لقد اعتمد المشرع المغربي بتنظيم القانون الضريبي و ذلك عن طريق اصداره للمدونة العامة للضرائب لسنة 2021 بالتنصيص علي مجموعة من القواعد القانونية و الإجرائية التي يتعين احترامها و اتباعها سواء من طرف

⁶⁰ حميد النهري بن محمد: المدخل لدراسة النظرية العامة للضرائب والسياسة الجبائية، مطبعة سليكي اخوين – طنجة، طبعة 2018، ص 77.

⁶¹ المادة 63 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2021

ادارة الضرائب او من جانب الملزم بالضريبة ومن هنا سوف نقوم بدراسة المسطرة التحصيل الضريبة علي الدخل في هذه الفقرة، التحصيل بواسطة الاداء التلقائي اولا، و التحصيل عن طريق الحجز في المنبع.

1-التحصيل بواسطة الاداء التلقائي⁶².

حالات أربع حددها القانون لتحصيل الضريبة على الدخل بواسطة الأداء التلقائي وهي:

الحالة الأولى: مبلغ الحد الأدنى للضريبة على الدخل قبل فاتح فبراير من كل سنة⁶³، برسم الدخول المهنية،

الحالة الثانية: الضريبة المستحقة على البائع، والمتعلقة بالأرباح الملاحظة أو المحققة بمناسبة تفويت ممتلكات عقارية أو حقوق عينية مرتبطة بها⁶⁴؛

الحالة الثالثة: الضريبة المستحقة على البائع، والمتعلقة بالأرباح الملاحظة أو المحققة بمناسبة تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات الرأسمال أو الدين؛

الحالة الرابعة: الضريبة المستحقة على الخاضع للضريبة، برسم إجمالي أرباح ودخول رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي.

2 -التحصيل عن طريقي الحجز في المنبع⁶⁵.

إلى جانب التحصيل عن طريق الأداء التلقائي بالنسبة للضريبة على الدخل، فقد نصت المدونة العامة للضرائب على صيغتين للتحصيل عن طريق الحجز في المنبع.

يهم التحصيل وفق طريقة الحجز في المنبع، تحصيل دخول الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، والدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة.

⁶² المادة 173 من المدونة العامة للضرائب.

⁶³ محمد النميلي، الوجيز في الضرائب بالمغرب، تقديم مبسط لاهم المقتضيات الفنية و المسطرية، الطبعة الاولى 2016، مطبعة انفو برانت، ص 86.

⁶⁴ سعيد جعفري، حجاج خلال، الدليل العلمي للمدونة العامة للضرائب، الطبعة 1453 و 2014، ص 67.

⁶⁵ المادة 174 من المدونة العامة للضرائب.

—تحصيل الأجور والدخول المعتبرة في حكمها: اعتمادا على مقتضيات المدونة العامة للضرائب، فإن الضرائب المحجوزة في المنبع والمتعلقة بالأداءات المنجزة من طرف المشغلين والمدنيين بالإيراد خلال شهر معين⁶⁶.

. —تحصيل الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة⁶⁷: تخضع الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة للضريبة على الدخل عن طريق حجزها في المنبع، باستثناء الأرباح الناشئة عن تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأسمال والدين وغير المقيدة في حساب وسطاء ماليين معتمدين.

من جانب آخر، فإنه إلى جانب كل من طريقة الأداء التلقائي للضريبة والتحصيل بواسطة الحجز في المنبع، فإن المشرع أقر أيضا طرقا إضافية لتحصيل وهي التحصيل عن طريق الجداول والأمر بالاستخلاص.

3-التحصيل عن طريق الجداول والأمر بالاستخلاص⁶⁸.

تحصل الضريبة على الدخل عن طريق الجداول و الأمر بالاستخلاص، في الحالات التالية:

عندما يكون الخاضع للضريبة ملزما بإيداع الإقرار السنوي؛

عند عدم أداء الضريبة تلقائيا إلى قابض الخزينة أو قابض ادارة الضرائب⁶⁹؛

إذا كان الملزم يعمل لدى الهيئات أو البعثات الدبلوماسية الدولية؛

في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية؛

في حالة تصحيح الضريبة تبعا للمسطرة العادية أو السريعة أو نتيجة مقرر اللجان الضريبية.

ثالثا: الضريبة على الشركات

أ - التعريف

⁶⁶ يجب أن تدفع إلى قابض الخزينة التابع له الموطن الضريبي للشخص أو محل المؤسسة التي تتولى الحجز، وذلك قبل نهاية الشهر الموالي الذي تم فيه الحجز.

⁶⁷ محمد النميلي الوجيز في الضرائب بالمغرب، تقديم مبسط لأهم المقتضيات الفنية و المسطرية، الطبعة الاولى، 2016 مطبعة انفو برانت، ص 87.

⁶⁸ المادة 175 من المدونة العامة للضرائب.

⁶⁹ محمد النميلي الوجيز في الضرائب بالمغرب، مرجع سابق ص 88.

يقصد بالضريبة على الشركات في القانون الضريبي المغربي "تلك الضريبة المفروضة على الشركات والمؤسسات العمومية والجمعيات وغيرها من الهيئات الاعتبارية في حكمها والصناديق ومؤسسات الشركات غير المقيمة أو مؤسسات مجموعات هذه الشركات والأشخاص الاعتباريين الآخرين الخاضعين للضريبة على الشركات".

و هكذا، تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات والأرباح والدخول 70 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.

نطاق تطبيق الضريبة على الشركات

إن الضريبة على الشركات أتت لتحل محل الضريبة على الأرباح المهنية، حيث أن هذه الأخيرة كانت تطبق فقط على الشركات التجارية والصناعية إلا أن الضريبة على الشركات ومن خلال المادة الثانية من كتاب الوعاء والتحصيل قانون المالية رقم 05.35 المتعلق بهذه الضريبة تنصب على جل الأشخاص المعنوية الذين يزاوون نشاط يهدف تحقيق الربح و بذلك فإن مجال تطبيق هذه الضريبة يتسم بالشمولية والاتساع.

وقد حددت المادة الثانية من المدونة العامة للضرائب الأشخاص المعنويين بأداء الضريبة وبناء عليه فإن الضريبة تفرض على الشركات هذا المفهوم الذي جعله المشرع في نفس المدونة مفهوما واسعا يضم كل من الشركات والمؤسسات العمومية والجمعيات وغيرها من الهيئات الاعتبارية في حكمها وكذا الصناديق الخاضعة للضريبة على الشركات وكذا مراكز التنسيق و الأشخاص المعنويين الآخرين، وعليه سنحاول جرد مختلف الخاضعين للضريبة على الشركات في الفقرات الآتية.

1-الشركات

نصت المادة الثانية من المدونة العامة للضرائب على أنه "تخضع وجوبا للضريبة على الشركات - الشركات مهما كان شكلها وغرضها 71" و عليه ومراعاة مع المادة الثالثة من المدونة العامة للضرائب، تخضع وجوبا للضريبة على الشركات:

⁷⁰ المادة 4 و 8 من المدونة العامة للضرائب.

⁷¹ 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؛

شركات الأموال: وهي الشركات التي تقوم على الاعتبار المالي أي على رأس المال الذي يقسم إلى أسهم و يسمى الشركاء فيها بالمساهمين و لا يسألون إلا في حدود قيمة ما يملكون من الأسهم⁷² ، و تعتبر من شركات الأموال شركات المساهمة و شركة التوصية بالأسهم .

الشركات ذات المسؤولية المحدودة :

وهي شركة تتكون من شخص أو أكثر لا يتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم و يحدد رأسمالها بحرية الشركاء في النظام الأساسي ويقسم إلى أنصبة متساوية⁷³..

-الشركات الأجنبية :

فهي التي لا يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب - الشركات غير المقيمة وتخضع للضريبة على الشركات على مجموع المبالغ الإجمالية الوارد ببيانها في المادة 15 من المدونة العامة للضرائب التي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها او خدمات تقدمتها إما لحساب فروع خاصة بها او مؤسساتها بالمغرب و إما لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين مستقلين إذا كان للفروع او المؤسسات او الأشخاص الأنفة الذكر وكانت تزاوّل فيه نشاط.

ج- الاعفاءات والاستثناءات من الضريبة على الشركات .

من خلال الفصول المتعلقة بنطاق التطبيق نلاحظ أنه بالإضافة إلى الأشخاص الخاضعون للضريبة على الشركات هناك أشخاص مستثناءة من هذه الضريبة وأشخاص تم إعفاؤهم إما كلياً أو جزئياً بصفة دائمة أو مؤقتة.

1- الأشخاص المستثنون

تستثنى من الضريبة على الشركات المنشآت الثالثة:

⁷² د/ محمد البقالي ، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي مقارنة قانونية اجتماعية، مطبعة البصيرة، الرباط، الطبعة الأولى 2018 الصفحة 105
⁷³ ظهير الشريف رقم 1.49.97 صادر في 5 شوال 1417 الموافق ل 13 فبراير 1997 بتنفيذ القانون رقم 5/96 المتعلق بشركة التضامن و شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم وشركة ذات المسؤولية المحدودة و شركة المحاصة المنشور بالجريدة الرسمية العدد . 4478

الشركات الفعلية التي تشمل إلا لأشخاص بالطبيعة في تكوينها

الشركات العقارية الشفافة

المجموعات ذات النفع الاقتصادي

شركات التضامن و شركة التوصية البسيطة شريطة أن تكون مؤسسة بالمغرب و أن تضم فقط الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين.

2- الإعفاء من الضريبة

* الإعفاءات الكلية الدائمة :

- الجمعيات و التنظيمات المشابهة لها

- التعاونيات:

* الإعفاءات الكلية المؤقتة :

يسري هذا الإعفاء على ثلاث هيئات و هي :

-مقاولات التصدير تعفى لمدة 5 سنوات ابتداء من السنة المحاسبية لتي أنجزت فيها أول عملية تصدير في ما يخص رقم الأعمال المحقق من هذا العمل .

- المنشآت الفندقية فيما يخص جزء الأساس المفروض عليه الضريبة المطابق لرقم معاملاتها المحقق بعمليات أجنبية مخول إلى المغرب بصفة فعلية

- المنشآت المقامة في المواقع الخاصة بالتصدير و المنشآت غير العاملة في القطاع المنجمي

* الإعفاءات الجزئية الدائمة:

- تستفيد من هذه الإعفاءات الشركات الفلاحية فيما يخص الأرباح الناشئة عن زراعات الحبوب و النباتات الزيتية و الزراعات السكرية و الكلبية و القطنية.

* الإعفاءات الجزئية المؤقتة :

- المنشآت غير المؤسسات القارة للشركات غير الموجود مقرها بالمغرب و المقبولة لإنجاز صفقات أعمال أو توريدات و خدمات و مؤسسات الائتمان و بنك المغرب، و صندوق الإيداع و التدبير و شركات التأمين و إعادة التأمين و الوكالات العقارية و ذلك بالنسبة للأنشطة المزاولة بإحدى العمالات والأقاليم التي تحدد بمرسوم.

د-تحصيل الضريبة على الشركات

1:- التحصيل عن طريق الأداء التلقائي

إن الضريبة على الشركات كقاعدة عامة تؤدي عن طريق السنة المحاسبية الجارية في أربع دفعوعات مقدمة عن الحساب تساوي كل واحدة منها 25% من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة مختتمة وتسمى السنة المرجعية. وتقوم الشركات بأداء هذه الدفعوعات المقدمة عن الحساب إلى قابض إدارة الضرائب التابع له مقرها أو مؤسستها الرئيسية في المغرب، وذلك قبل انقضاء الشهر الثالث والسادس و التاسع و الثاني عشر من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية تلقائيا. وتكون كل دفعة ورقة أعلام مقابل مطبوع نموذجي تعده الإدارة، مؤرخ وموقع من الطرف الملزم.

2:- التحصيل عن طريق الحجز من المنبع

يتم تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع حيث تفرض على عوائد الأسهم وحصص المشاركة و الدخول المعتبرة في حكمها، وحاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت والمبالغ الإجمالية المقبولة من الاشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين خلال الشهر الموالي (شهر الأداء)، أو وضعها رهن الإشارة أو تقييدها في الحساب لقابض إدارة الضرائب التابع له المقر الاجتماعي أو الموطن الضريبي أو المؤسسة الرئيسية في المغرب، للشخص المعنوي أو الذاتي الذي أسندت إليه إلزامية القيام بالحجز من المنبع، وفي حالة ما إذا تم دفع مكافآت من طرف شخص غير مقيم لفائدة شخص طبيعي أو معنوي غير مقيم، يجب دفع الضريبة فيما يخص المكافآت خلال الشهر الموالي للشهر المحدد في عقد الأعمال او الخدمات.

3:- التحصيل عن طريق الجدول:

تفرض الضريبة على الشركات عن طريق الجدول إذا لم تدفع الشركة تلقائيا لقابض إدارة الضرائب التابعة له المكان الذي يوجد فيه مقرها أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب الضريبة المستحقة عليها وكذلك إذا اقتضى الحال، الدعائر والزيادات المرتبطة بها، أو في حالة فرض الضريبة تلقائيا أو تصحيح مبلغ الضريبة⁷⁴.

رابعاً: واجبات التسجيل

أ- تعريف واجبات التسجيل

يعد التسجيل اجراء تخضع له المحررات و الاتفاقات و تستوجب بموجبه ضريبة تسمى " واجب التسجيل⁷⁵ " و بشكل عام يمكن القول انه يدخل في اطار الضرائب الغير مباشرة و التي تفرض على العقود و الاتفاقات سواء كانت مكتوبة أو شفوية , رسمية أو عرفية . و يترتب عن القيام بهذا الاجراء ضمان حفظ المحررات و الاتفاقات و تكسب العرفي منها تاريخاً ثابتاً بمجرد أن تسجل في سجل يعرف بسجل الايداع " registre des entrées " و التي تمسكه الادارة الضريبية ممثلة في مكاتب التسجيل التي يعود لها الاختصاص في ربط و استخلاص رسوم التسجيل .

ب- نطاق التطبيق

لقد ميز المشرع المغربي بين نوعين من التسجيل⁷⁶ الأول اجباري و النوع الثاني اختياري , فالأول يطبق على جميع الاتفاقات و المحررات كيفما كان شكلها سواء كتابية أو شفوية ولو كان بها عيب شكلي يشوبها , ثم الايجار ذي الابرء الدائم للأموال العقارية و الايجار المكري و الايجار مدى الحياة أو لمدة غير محددة, و كذا التخلي عن حق في الايجار أو الاستفادة من وعد بايجار واقع على عقار أو جزء منه , ثم الايجار و التخلي عن الايجار و الكراء من الباطن للعقارات و الحقوق العقارية و الأصول التجارية , إضافة الى التنازل عن ممارسة حق الشفعة أو التنازل عن حق الضم في بيع الصفقة , الاسترجاع في بيع الثنايا, رفع اليد عن التعرض فيما يخص العقارات الالتزامات و الاعترافات بالديون و حوالات الديون , الوكالات كيفما كان نوع الوكالة , المخالصات عن شراء العقارات , و تخضع كذلك للتسجيل المحررات العرفية أو الرسمية المتعلقة بإنشاء رهن رسمي أو افتكاكه و

كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي ، مكتبة الرشاد الطبعة الثالثة ، 2019، صفحة 51 إلى 54.⁷⁴

⁷⁵المادة 126 من المدونة العامة للضرائب

⁷⁶ المادة 127 من المدونة العامة للضرائب

التخلي عن الدين المضمون برهن رسمي أو الانابة فيه و الصفقات العمومية و العقود و الاتفاقات التي يكون موضوعها انجاز أشغال أو توريدات أو خدمات أو من طرف المقاولات لحساب مرافق الدولة أو المؤسسات العمومية أو الجماعات الترابية وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية الجاري بها العمل .

و يعد المعيار الذي يحدد الفرق بين التسجيل الاجباري و الاختياري هو أن العقود و المحررات الواجب تطبيق ضريبة التسجيل عليها 77محددة بالتفصيل في المادة 127 من م.ع.ض في حين أن المشرع المغربي ترك هامش حرية في تسجيل المحررات التي لم يتم الاشارة اليها بشكل صريح في المادة المذكورة سابقا، ذلك بناء على أطراف العقد أو طرف واحد منهم .

ج- استخلاص رسوم التسجيل

تعتبر عملية استخلاص ضريبة التسجيل مسطرة تتم بعدة اجراءات بداية بتحديد الوعاء و تحديد السعر ثم اصدار الأمر بالاستخلاص، و الوعاء هو مجموع العمليات الادارية الهادفة الى ضبط المادة الخاضعة للضريبة أي الواقعة المنشئة لها و هي المادة أو الواقعة الخاضعة لها ، و تتوقف تصفية ضريبة التسجيل المستحقة برسم انجاز عملية تفويت معينة على تحديد الواقعة المنشئة لهذه الضريبة و تظهر اشكالية تكييف العقود و الاتفاقات في هذا المستوى 78، فبدون التكييف يتعذر عمليا تحديد **الوعاء الوعاء** الضريبي المضمن في العقد المبرم بين أطرافه و بالتبعية لذلك يصعب الاهتداء الى معرفة التعريف القانونية التي تحكمه وفقا لأحكام م.ع.ض ، حيث انه قد يكون العقد واضحا في مضمونه و مقتضياته فلا يحتاج الى أي تكييف يذكر لوضوح ارادة أطرافه كما أن طبيعة موضوعه تجعله خاضعا اجباريا للتسجيل غير أن مقتضيات النص القانوني الذي يندرج في اطاره لا تسعف تماما في استيعابه لوجود غموض فيه يعجز معه المفتش المكلف ب ادراك مغزاه ، و بالتبعية لذلك الحيلولة دون تصفية الواجبات المستحقة للخزينة من دون تدخل الادارة الجبائية قصد استجلاء و

⁷⁷⁷ جاء في حكم للمحكمة الادارية بفاس " يسأل الموثقون شخصا عن كل مخالفة تتعلق بعدم تقديم سجلات التحصين و تسجيل العقود في الاجل المحددة قانونا و ذلك بأداء الرسوم المحررة المصفاة على أساس العقود و كذا الغرامة المنصوص عليها قانونا ... نعم . الموثقون مسؤولون شخصا أمام مصلحة التسجيل عن أداء واجبات التسجيل التي يقومون بتحريرها و أنهم ملزمون في حالة عدم تسجيل العقود في الأجل المحدد قانونا بأداء مقدار هذه الرسوم فضلا عما قد ينتج عن التأخير في أداء هذه الرسوم من غرامات . طالما أن الطرف المدعي هو من قام بتحرير العقود موضوع هذه الواجبات و ايداعها لدى الأمر بالاستخلاص المكلف بالتسجيل فقد كان يتوجب عليه أداء الرسوم الواجبة على هذه العقود و عليه ف ان قرار الادارة بمطالبتة بأداء هذه الرسوم بعدما أغفل عن ذلك يبقى قرار مشروعا و قانونيا و الوسيلة المثارة غير قائمة على أساس و يتعين استبعادها " حكم عدد 430 تاريخ 6/5/2014 ملف رقم 238/7113/2013 منشور في كتاب الاتجاهات الحديثة للقضاء الاداري في المادة الضريبية العدد الثالث و الرابع ، مكتبة الرشاد سطات ، طبعة 2019 صفحة 579

⁷⁸ ابراهيم احطاب . مسطرة تصحيح الثمن في العقود ضريبة التسجيل نموذجا ، مكتبة الرشاد سطات الطبعة الأولى 2014 ، الصفحة 17 .

توضيح ما تسرب الى النصوص الصادرة عنها من غموض لوضع حد للتضارب و التأويلات المختلفة الناشئة عن هذه الوضعية اذا فتصفية ضريبة التسجيل عمليا تحتل وضعيتين اما ان يكون فيها العقد في حاجة الى التكيف لربط الواجبات المستحقة عنه و اما يكون من الواجب الاقرار للادارة الجبائية بصلاحيه التأويل لأن النصوص القانونية الواجبة التطبيق تحتاج لرفع اللبس عنها .

ان عملية احتساب واجبات التسجيل تقوم على عملية رياضية بموجها يتم تطبيق السعر القانوني على الأساس الخاضع للضريبة و التي يمكن التمييز فيها بين الواجبات النسبية و الواجبات الثابتة , فالأولى تطبق على الواجبات التي تعلو و تنخفض حسب نسب مئوية من المبالغ التي يكون محلها العقود و نقل الملكيات 79, أي انها المساهمة التي تطبق على المبالغ المتداولة المصرح بها في العقود و التصرفات القانونية بغض النظر عن شخصية الأطراف المتعاقدة و التي ميز فيها المشرع المغربي بين النسب المطبقة و الحد الأدنى للاستخلاص , بالنسبة للنسب فهي تحيل على مجموعة من النسب المئوية التي يتم تطبيقها لتحديد واجبات التسجيل و هي كالتالي

نسبة 6 و تخضع لها على سبيل المثال المحررات و الاتفاقات المتعلقة بتفويت بعوض أو بدون عوض للملكية التامة أو حق الرقبة أو الانتفاع الوارد على الأصل التجاري , الايجار ذي الايراد الدائم الدائم للعقارات , الايجار الحكري و الايجار لمدي الحياة أو لمدة غير محدودة .

نسبة 3 و تخضع لها على سبيل المثال الاتفاقات و المحررات المتعلقة بالتخلي بعوض عن الايرادات الدائمة و العمرية و المعاشات و كذا نقلها , صكوك اثبات ملكية العقارات التي ينجزها العدول و الموثقون العبريون

نسبة 1.5 و تخضع لهذا الواجب الرهون الحيازية للعقارات و رهون الأموال العقارية , عقود نقل الملكية على الشياخ لحقوق مشاعة في عقارات فلاحية تقع خارج الدائرة الحضرية ..

نسبة 1 و تطبق على احصاء التركات , تسليم الوصايا , التخلي عن سندات الاقتراض التي تصدرها الشركات أو المقاولات أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العامة , الكفالات المتعلقة بالمبالغ و القيم و الأشياء المنقولة و الضمانات المنقولة و كذا تعويضات من نفس الطبيعة ..

⁷⁹ عبد الصمد تامري , جبائية العقود بين مقتضيات قانون التسجيل و أحكام القانون المدني , مجلة الحقوق المغربية سلسلة المعارف القانونية و القضائية , العدد الثالث . مطبعة المعارف الجديدة الرباط , الطبعة الأولى سنة 2013 .

د-- الاعفاء من رسوم التسجيل

يعد الاعفاء الضريبي أحد أنواع التحفيزات الضريبية التي تعرف على أنها نظام يصمم في إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار او الاستثمار , فهي استثناء من نظام الضرائب العام بحيث تخفض الأعباء الضريبية عن المشاريع من أجل تشجيعها على الاستثمار في مجالات أو قطاعات معينة و تعزيز علاقة الثقة بين الادارة و دافعي الضرائب , و قد وردت الاعفاءات على سبيل الحصر في المادة 129 من المدونة العامة للضرائب وهي

- المحررات ذات المنفعة العامة
- المحررات المتعلقة بالجماعات العمومية
- المحررات ذات المنفعة الاجتماعية
- المحررات المتعلقة بالاستثمار
- المحررات المتعلقة بعمليات القرض.

ه-تحصيل ضريبة التسجيل:

يتم استخلاص ضريبة التسجيل بواسطة اصدار الامر بالاستخلاص كسند تنفيدي لتسوية واجبات التسجيل.

المبحث الثاني: النموذج التنموي الجديد بين رهانا لعدالة الاجتماعية والعدالة الضريبية

لقد ظهرت الحاجة إلى نموذج امثل قادر على تحقيق التنمية عقب الحرب العالمية الثانية, نتيجة للحاجة السياسية لخلق نوع من التمايز النظري في عالم الثنائية القطبية, وتم استخدام هذا التمييز كاساس لتقسيم دول العالم بين القطبين الكبيرين حينذاك وأنتجت كما من هائلا من النظريات التي تضع منهجا وقالبا لطريق التنمية, وافتقرت هذه النظريات بالاساس وفقا للمعيارين الاقتصادي والسياسي حيث نجد النظريات الليبرالية الرأسمالية التي تعتقد في قيادة القطاع الخاص للتنمية مقابل الدور المحدود للدولة وهنا أيضا النظريات التي تنطلق من مسألة التوازن بين الدولة والمجتمع وتنبني على ترتيب طبيعة العلاقة بينهما وتقسيم الأدوار بين دولة

قوية ومجتمع قوي بينما طرحت نظريات أخرى مفهومة الحكامة ووضعت بعد المعايير التقييمية للأداء الحكومي مثل الشفافية والمساءلة والمحاسبة والتقييم والمراقبة والكفاءة⁸⁰.

ومنذ بدايات ثمانينات القرن الماضي بدا العالم يصحو على ضجيج العديد من المشكلات البيئية الخطيرة التي باتت تهدد أشكال الحياة فوق كوكب الأرض، فكان لابد من إيجاد فلسفة تنموية جديدة تساعد في التغلب على المشكلات التي يواجهها المجتمع الدولي، وهنا تبلور مفهوم التنمية المستدامة والذي ظر في تقرير لجنة العالمية للبيئة والتنمية الصادر عام 1987 حيث التنمية المستدامة بأنها تنمية وتلبية حاجات الحاضر دون الحد من قدرة الأجيال المستقبلية على تلبية حاجتها، من خلال استخدام المستدام للموارد الطبيعية جانباً إلى جنب مع النمو الاقتصادي والانسجام الاجتماعي، كما يشترط في التنمية المستدامة الحرص على عدم تناقص الرصيد الأساسي من الموارد البيئية للمجتمع أو الدولة مع مرور الوقت.

وبعدها بوقت وجيز بدأ الحديث على التنمية البشرية و التي عرفها برنامج الأمم المتحدة للتنمية البشرية في تقريره الصادر سنة 1990 على: "إنها عملية توسيع لخيارات الافراد التي يجب ان تكون مطلقة وقابلة للتغيير مع مرور الوقت".

و خلال سنة 2000 اتفقت الدول الاعضاء في منظمة الامم المتحدة على تحقيق ما يسمى: "بالأهداف الإنمائية للالفيه" بحلول سنة 2015 وتتمثل في ثمانية أهداف وهي: القضاء على الفقر المدقع والجوع ويتضمن هذا الهدف تخفيض نسبة السكان الذين يقل دخلهم اليوم عن دولار واحد إلى النصف وكذلك توفير العمالة الكاملة والمنتجة والعمل اللائق للجميع وتخفيض نسبة السكان الذين يعانون من الجوع إلى النصف في الفترة الممتدة ما بين 1990 و 2015 , تحقيق تعميم التعليم الابتدائي كفالة تمكن الأطفال في كل مكان سواء كانوا ذكورا أو اناثا من إتمام مرحلة التعليم الابتدائي بحلول عام 2015, تقليل وفيات الأطفال ويتضمن هذا الهدف تعميم إتاحة خدمات الصحة الإنجابية بحلول سنة 2015 تعزيز المساواة بين الجنسين وتمكين المرأة وتحسين صحة الأمهات ومكافحة الايدز والملاريا وأمراض أخرى, و ضمان الاستدامة البيئية ثم إقامة شراكة عالمية من اجل

⁸⁰ - رضوان زهرو : "نموذجنا التنموي من اجل تعاقد تنموي جديد" منشورات مسالك في الفكر و السياسة و الاقتصاد، مؤلف الكتروني لمحاضرات و مقالات منشورة سنة 2021 ص 43

التنمية ويشمل هذا الهدف إقامة نظام تجاري و مالي يتصف بالانفتاح والتقيد بالقواعد والقابلية للتنبؤ به وعدم التمييز ومساعدة الدول الأقل نمو ووضع برنامج لتخفيف عبئ الديون على تلك الدول.

اتفقت الدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة في قرار الجمعية العامة بتاريخ 25 شتنبر 2015 وبعد ذلك في فاتح يناير 2016 على ما سمي أهداف التنمية المستدامة والمعروفة رسميا باسم "تحويل عالمنا" وأدرجت في خطة التنمية المستدامة لعام 2030 وهي 17 هدفا:

"القضاء على الفقر القضاء التام على الجوع الصحة الجيدة التعليم الجيد المساواة بين الجنسين المياه النظيفة الطاقة النظيفة العمل اللائق النمو الاقتصادي الصناعة والابتكار والبنية التحتية الحد من أوجه عدم المساواة مدن ومجتمعات محلية مستدامة الاستهلاك والانتاج المسؤولان العمل المناخي الحياة تحت الماء الحياة في البر السلام والعدالة والمؤسسات القوية".

وهناك 169 غاية للأهداف 17 كل هدف يقابله من واحد إلى ثلاثة من المؤشرات المستخدمة لقياس التقدم المحرز مع وجود 340 تقيس لمستوى الامتثال⁸¹.

واعتبارا للسياق الدولي الذي يعرفه موضوع التنمية المستدامة، ومن منطلقان النموذج التنموي إطار عام يؤدي في نهاية المطاف إلى نجاح عملية التنمية بشكلها العام والشمولي حيث يفترض فيه تدخل كل المؤثرين والفاعلين في السياسات العمومية وتجسيده من خلال برامج تنموية ملموسة على أرض الواقع⁸²، وهنا تشكل الخطب الملكية الخطوط العريضة لسياسة النموذج التنموي، وكذا في تحديد السبل الكفيلة لتدبير القضايا التنموية المرتبطة بها.

ونظريا فمصطلح النموذج التنموي قد يعني من جهة الميزة أو المميزات التنموية لبلد ما أو منطقة معينة كما قد يعني من جهة أخرى التركيب الذي ينبني عليهم سلسل التنمية بحيث يكون منطلقا وأرضية ناجعة لإبداع الصيغة الملائمة لمعادلة النمو والتنمية، وضمان التفاعل الايجابي بين مستويات التطور الكمي للاقتصاد الوطني ومستويات التغيير النوعي في البنية الاجتماعية وبمقتضى هذا الأمر يتم رفع الالتباس الحاصل والتميز

⁸¹- رضوان زهرو: "نموذجنا التنموي من أجل تعاقد تنموي جديد" مرجع سابق ص 46

⁸²- رشيد اجلاب: "أي دور للوالي في افق النموذج التنموي على ضوء الميثاق الوطني للاتمركز الإداري" المجلة المغربية للرصد القانوني و القضائي العدد الأول

بين نموذج النمو المتجسد في الرفع من المداخل القابلة للتوزيع باعتبار تطور الناتج الداخلي الخام ونجاح نماذج التنمية المتمثلة في الترجمة الاجتماعية للمجهود الاقتصادي المقترنة بمؤشرات متعددة من قبيل امد الحياة و الولوج إلى التربية وضعية حقوق الانسان و الوضع البيئي وغيرهم⁸³.

على العموم فانالنموذج التنموي يعبر عن مجهودات الدولة لتحقيق التنمية, والتقدم والرفاة ورفع الطاقة الانتاجية وزيادة حجم الناتج الداخلي الخام وهو لا يقتصر على السياسات الاقتصادية الصرفة التي تعتبر أساس النماذج التنموية الكبرى وانما يطالأيضا السياسات الاجتماعية والبيئية التي تعتبر مستويات متقدمة للتنمية, واصبحت مرتبطة بالتنمية الاقتصادية الاقتصادية لشموليتها في الوقت الراهن⁸⁴.

ان النموذج التنموي المغربي يقول الملك محمد السادس: "اصبح اليوم غير قادر على الاستجابة للمطالب الملحة والحاجيات المتزايدة للمواطنين وغير قادر على الحد من الفوارق بين الفئات ومن التفاوتاتالمجالية وعلى تحقيق العدالة الاجتماعية"⁸⁵.وعلى هذا الأساس و بغية تحقيق الكرامة و العدالة الاجتماعية و تكافؤ الفرص ينبغي انيتوجه النموذج التنموي الجديد نحو إعادة الأولويات الوطنية بطريقة متدرجة تمكن من الانتقال من اعتماد آليات للدعم الاجتماعي إلإقرار منظومة للحماية الاجتماعية.

و بالنظر للأدوار التي يلعبها النظام الضريبي في خلق الثروة و التوزيع العادل للعبء الضريبي بما يوازن و يحقق مبدأ العدالة الاجتماعية و الضريبية, سنحاول تناول هذا المبحث من خلال المطلب الأول – النموذج التنموي القائم و رهان العدالة الاجتماعية- في قراءة تشخيصية للواقع الاجتماعي, و في مطلب ثان سنتطرق إلى محدودية النموذج التنموي القائم في بناء العدالة الضريبية .

المطلب الأول: النموذج التنموي القائمورهانالعدالة الاجتماعية

لقد رصدت مجموعة من الخطب و التقارير الصادرة عن المؤسسات الدستورية من قبيل المؤسسة الملكية و المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي , و كذا الدراسات و الأبحاث الصادرة عن اللجنة المكلفة بصياغة

⁸³- أيوب صبحي: "الاستثمار كرافعة للنموذج التنموي الجديد" مرجع سابق ص 7

⁸⁴-مقتطف من خطاب الملك محمد السادس في افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية من الولاية التشريعية العاشرة يوم الجمعة 13 أكتوبر 2017

⁸⁵- مقتطف من خطاب الملك محمد السادس في افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية من الولاية التشريعية العاشرة يوم الجمعة 13 أكتوبر 2017

مشروع النموذج التنموي و المندوبية السامية للتخطيط , عن وضعية النموذج التنموي القائم بالرغم من التطور الحاصل على مستوى النموذج الاقتصادي.و عليه ستم مناقشة هذا المطلب من خلال فقرتين:

الفقرة الأولى: تشخيص لوضعية النموذج التنموي القائم

الفقرة الثانية:رصد لمظاهر الفوارق الاجتماعية و تأثير ذلك على العدالة الاجتماعية

الفقرة الأولى: تشخيص لوضعية النموذج التنموي القائم

ان النموذج التنموي الحالي-بحسب تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي- لم يعد قادرا على إحداث تطوير مضطرد للنشاط الاقتصادي بحيث يسمح بخلق الثروة و تداولها, فإلى جانب ضعف وتيرة النمو خلال السنوات الأخيرة فان جودة هذا النمو كانت غير كافية كما يتبين ذلك من بطء التحول الهيكلية للاقتصاد .

فعلى الرغم من الجهود المبذولة في مختلف الاستراتيجيات القطاعية التي سمحت بالنهوض بعدد محدود من القطاعات صناعة السيارات الطيران مشتقات الفوسفات فان تطور لانتاجية يظل محدودا اذ لا يزال النمو معتمدا على الفلاحة والحال انها خاضعة دائما للتقلبات كما ان الاقتصاد المغربي يبتسم بهيمنة القطاع الثالث –قطاع الخدمات-الا ان هذا القطاع تغلب عليه الخدمات ذات القيمة المضافة المنخفضة.

انهداهلشاشة التي تطبع الاقتصاد المغربي, تعيق قدرته على تحقيق إقلاع اقتصادي حقيقي, وتتجلى أوجه الضعف الماكرو اقتصادية للنموذج التنموي الحالي في وضعيةالمقاولات المغربية التي لا تزال تعاني من ضعف قدرتها التنافسيةالمقاولات تشتغل في قطاعات ذات قيمة مضافة منخفضة من قبيل المجال العقاري والتجارة والخدمات المختلفة في حين لا تتجاوز نسبهمقاولات العاملة في مجال الصناعة وتكنولوجيا الإعلام والاتصال10 في المئة من العدد الإجمالي للمقاولات.كما ان النسيج المقاولات المغربية يبتسم بضعف مستوى التصدير حيث ان 6324 مقالة فقط , من مجموع المقاولات الموجودة قامت بعملية تصديرية خلال سنة 2017.⁸⁶

من ناحية ثانية تعود عدم فاعلية النموذج تنموي إلى ضعف مستوى تنمية الفرد وتعزيز قدرته من خلال الدور الذي يمكن ان يلعبه نظام التربية والتكوين باعتبارهما رافعتان اساسيتان لتطوير المجتمعات وذلك بسبب الاختلالات التي تعاني منها المنظومة الوطنية للتربية والتكوين خاصة في ما يتعلق بضعف مستوى اكتساب

⁸⁶- تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي حول النموذج التنموي الحالي برسم سنة 2019 ص28

المتعلمين للمعارف الأساسية في القراءة والرياضيات والعلوم، كما يشكل مغادرة 338000 تلميذ في طور التعليم الابتدائي والإعدادي خلال سنة 2018 بحسب المجلس الأعلى للتربية والتكوين والبحث العلمي ظاهرة تضر بمردودية المنظومة التعليمية، وهي منظومة باتت غير قادرة اليوم على توفير التعليم الجيد لغالبية التلاميذ وعلى تعزيز نموهم وتطورهم بالرغم من أن البعض منهم يتمكن من التمييز والنجاح على الصعيدين الوطني والدولي، غير أنها تبقى حالات معزولة لا تمثل الاتجاه العام⁸⁷.

وعلى مستوى إدماج الساكنة في مسلسل التنمية، فإنه يلاحظ أنه ناك نقصان لإدماج النساء و سكان العالم القروي في مسلسل التنمية، ذلك أن معدل مشاركة النساء في سوق الشغل لم يتعدى 22 في المئة سنة 2018 بينما تشتغل 71 في المئة من ساكنة القرى في قطاعات ذات انتاجية ضعيفة كقطاع الفلاحة حيث لا تمثل سوى 12 في المئة من المتوسط الناتج الداخلي الاجمالي خلال الفترة من 2008 إلى 2018.

أما في ما يتعلق بخلق فرص الشغل، فلقد أصبحت قدرة النموذج التنموي الحالي في إدماج عن طريق الشغل في تضاؤل مستمر وذلك يتجلى من خلال المنحة التنافسية لمستوى التشغيل في النمو اذ تراجع من 32 الف منصب شغل لكل نقطة نمو سنويا خلال الفترة من 2000 إلى 2006 إلى 22600 منصب شغل لكل نقطة نمو سنويا خلال الفترة من 2006 إلى 2012 ثم إلى 15 الف منصب شغل لكل نقطة نمو سنويا خلال فترة 2012 إلى 2018 ، ويعكس هذا الوضع بشكل خاص تراجع بعض القطاعات ذات اليد العاملة المكثفة من قبيل النسيج والألبسة.

وارتباطا بقلّة فرص الشغل، التي تظل في الغالب ذات جودة منخفضة فإن ذلك يعزى إلى ضعف مؤهلات الموارد البشرية والمهشاشة غالبية الوحدات التي يتألف منها النسيج المقاولات للبلاد ويمثل ضعف جودة الشغل عائقا أمام الارتقاء الاجتماعي كما يقلص في الوقت نفسه من امكانية تحسين القدرة التنافسية للاقتصاد فمن أصل نشيط مشغول نجد الإجابة نجد النص 16 في المئة يمارسون عملا غير مؤدى عنه 9 في المئة يزاولون عملا مؤقتا أو موسميا، كما أن 60 في المئة من الإجراء لا يربطهم بمشغلهم عقد عمل رسمي⁸⁸.

⁸⁷-الاطلس المجالي الترابي للانقطاع المدرسي، المجلس الأعلى للتربية و التكوين و البحث العلمي أوردته تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي في تقرير النموذج التنموي مرجع سابق ص 32

⁸⁸- احصائيات المندوبية السامية للتخطيط أوردتها تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي كمرجع سابق في الصفحة 31

وإجمالاً فإن ما يمكن ملاحظته حول سوق الشغل بالمغرب أنه لا يدمج فئات واسعة من السكان ولا يسمح بالاستفادة من الامتياز الديموغرافي⁸⁹ -الفرصة الديموغرافية- الذي تعيشه البلاد حيث تأتي النساء والشباب وحامل الشهادات على رأس الفئات الاجتماعية التي تعاني بشكل أكبر من الإقصاء من سوق الشغل، سواء لأسباب متعلقة بالافراد أنفسهم أو بالمناخ الاقتصادي والاجتماعي والثقافي المجتمعي، وتأتي النساء في المقام الأول من الإقصاء من سوق الشغل ولا يتجاوز معدل النشاط في صفوفهن 22 في المئة، كما أن نسبة البطالة في صفوف الشباب 2.8 مرة معدل البطالة المسجل وطنياً مما يشير إلى أن سوق الشغل يفضل الموجودين داخله أصلاً على الشباب العاطلين والباحثين عن الشغل لأول مرة من خارج المنظومة، حيث يعتبر حاملي الشهادات الأكثر عرضة للبطالة خاصة خريج الجامعات الذين تبلغ نسبة البطالة في صفوفهم 25 في المئة، وخريجو التكوين المهني الذين تتراوح نسبة البطالة في صفوفهم 24 في المئة بحسب مستوى التأهيل.

وتبرز هذه المعطيات بجلاء أن المغرب لا يستفيد من موارده البشرية، ولا سيما من فئات الشباب وبالتالي فهو لا يستفيد كما ينبغي من امتيازه الديموغرافي كما سبقت الإشارة إلى ذلك، فنتيجة للانتقال الديموغرافي الذي تشهده البلاد عرف الهرم السكاني تغييراً مستمراً كان من نتائجها -نسبة الأشخاص في سن العمل 63 في المئة سنة 2018- أضحت أكبر من نسبة الفئات غير النشيطة، -الأشخاص الذين تقل أعمارهم عن 15 سنة والأشخاص المسنون -.

لذلك فمن شأن تعزيز دور الفئات النشيطة أن يجعل لهذا الامتياز الديموغرافي انعكاساً إيجابياً لا يقدر بثمن في الدفع بالنمو الاقتصادي، غير أن تحقق هذا الأمر يبقى رهيناً بتنفيذ سياسات ملائمة وقد أظهرت التجارب الدولية أن العديد من البلدان عرفت كيف تستثمر هذا الامتياز الديموغرافي من أجل النهوض بتنميتها، على غرار الدول الصناعية الجديدة بآسيا فبالنسبة لهدا الأخيرة تحقق ما بين 20 و 25 في المئة من الارتفاع الذي يشهده الدخل الفردي الحقيقي بها بين سنة 1965 و 1990 بفضل حسن استغلالها للامتياز الديموغرافي في المقابل لم يستطع المغرب بعد استغلال هذا النمو الديموغرافي بحيث لا يزال معدل النشاط يعتبر من بين أدنى المعدلات

⁸⁹- يعني الامتياز الديموغرافي أو فرصة ديموغرافية النمو الاقتصادي المحتمل الذي يمكن لبلد ما أن يجنيه من تطور هرم أعمار ساكنه مستقره خاصة عندما تكون نسبة السكان النشيطين الذين تتراوح أعمارهم ما بين 15 سنة و 64 سنة أكبر من نسبة السكان الذين لم يبلغوا بعد سن العمل أو تجاوزوا سن العمل 14 سنة فيما أدنى و 65 سنة فما فوق غير أن الفرصة الديموغرافية تبقى مرحله عابرة في الزمن على اعتبار أن البلد يستفيد منها ما دامت نسبة الأشخاص المتكفل بهم من مجموع ساكنه نسبة معتدلة ورغم عدم وجود عتبه الأشخاص المتكفل بهم التي يتم بناء عليها تحديد مدى جساعه الفرصة الديموغرافية فإن بعض الدراسات تشير إلى أنه يتم تحقيق أفضل النتائج من هذه الظاهرة عندما تكون نسبة الأشخاص المتكفل بهم أقل أو تساوي 65 في المئة

على المستوى العالمي 46 في المئة، كما ان معدل الشغل يبقى محدودا 42 في المئة عامة، و لا يتعدى 36 في المئة في الوسط الحضري.

من جهة ثانية يشكل تسارع وتيرة ظاهرة هجرة الكفاءات نحو الخارج، اختلالا كبيرا في مجال تدبير الكفاءات المحلية و اقتصاد المعرفة مع العلم انهجرة الكفاءات نحو الخارج ليس بالظاهرة الجديدة بالمغرب غير انه بدا جليا خلال السنوات الأخيرة ان حجمها اخذ في ازدياد مضطرد، وتهمة هالظاهرة بشكل اكبر :مهندسا المعلومات والباحثين الجامعيين والمهندسين والاطباء... والحال انه هذه الكفاءات كانت وستظل كفاءات ذات دور استراتيجي منتج في اقتصادات ومجتمعات المعرفة، و يغادر حوالي 600 مهندس البلاد كل سنة، ويبدو ان موجة هجرة الكفاءات تهمعدة اختصاصات أوسع من ذلك، حيث صرحت الفيدرالية المغربية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات و الافشورينغ ان حوالي ثمانية الاف من الاطر المغربية ذات الخبرة تهاجر نحو الخارج سنويا و تشمل هذه الموجة قطاع الطب أيضا وعموما احتل المغرب في سنة 2018 حسب مؤشر تنافسية المواهب العالمي المرتبة 100 من أصل 125 دولة⁹⁰.

من جهة ثانية رصد التقرير لصعوبات في الارتقاء الاجتماعي بشكل اكبر عند بعض الفئات التي تعاني من التمييز حيث استفاد من الحركية الاجتماعية الصاعدة الرجال أكثر من النساء بنسبة 44% مقابل 17% والسكان الحضريون أكثر من السكان القرويين بنسبة 51%، من جهة أخرى تبين ان الحركية الاجتماعية الصاعدة تتوقف بشكل كبير على عوامل منها سنوات الدراسة ونوعيتها الخبرة المهنية الوضعية السيوسيو مهنية للوالدين وبالتالي فان المغرب لم يتمكن من تقليص حجم التفاوتات الاجتماعية الا بمؤشرات ضئيلة جدا، حيث انثقل مؤشر " جيني" الذي يقيس حجم التفاوتات في الدخل على اساس الانفاق السنوي للفرد من 0.407 إلى 0.395 بين سنتين 2007 و 2014 علما بان حجم التفاوتات قد يكون أكثر مدعاة للقلق لو توفرت معطيات حول الفوارق في الثروة بالمغرب، كما تعاني الطبقة المتوسطة من ضغط كبير في ظل غياب سياسة موجهة لهذه الفئة من المواطنين و خدمات عمومية ملائمة لحاجتها.

تعاني المنظومة الصحية اليوم، من العديد من مواطن الضعف بما في ذلك نقص الموارد البشرية واللوجستكية، ضعف عرض خدمات الرعاية الصحية، وتقادم البنيات التحتية الاستشفائية وعدم تعميم

⁹⁰- تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي حول النموذج التنموي بالمغرب مرجع سابق ص 33

التغطية الصحية الأساسية كما انتوزيع الاطباء غير ناجح ولا متوازن بين مختلف جهات المملكة فبالنسبة للتأطير الطبي سجل المغرب في المتوسط سبعة فاصلة ثلاثة طبيب لكل 10000 نسمة خلال سنة 2018 وهي نسبتهأطير تبقى منخفضة مقارنة مع بلدان شبيهة ببلدنا كتونس 12.7 طبيب وتركيا 17.6 طبيب، أما الميزانية المخصصة لقطاع الصحة حوالي 6 بالمائة من ميزانية الدولة فانها تظل ادنى من المستوى الموصى به من لدن منظمة الصحة العالمية اي ما بين 10 و 12 في المئة⁹¹.

وينضاف إلى ذلك التوزيع الجغرافي المتفاوت للهيئة الطبية و المؤسسات الصحية بين مختلف جهات المملكة، بحيث يتباين التأطير الطبي حسب الجهات ما بين طبيب واحد لكل 4000 نسمة وبين طبيب واحد لحوالي 1000 نسمة في المجالات الحضرية الغنية بالمغرب.

بالإضافة إلى ذلك تعرف مؤسسات الرعاية الصحية الأولية التي جرى تطويرها على نطاق واسع خلال العقد الأخير، إقبالا ضعيفا من لدن المواطنين وذلك بالنظر لضعف العرض الصحي الذي تقدمه و حسب دراسة مشتركة انجزها كل من المرصد الوطني للتنمية البشرية والبنك الدولي سنة 2018 تحت عنوان "تقديم أو تقييم خدمات الرعاية الصحية الأولية" فان معدل اللجوء إلى الاستشارات الطبية يتراوح بين 0.71 و 0.99 حالة جديدة للفرد الواحد مقابلة 2.7 في تونس و 6.4 في فرنسا.

بالإضافة إلى ذلك ورغم تطور التغطية الصحية، لا تزال النفقات التي تتحملها الاسر مباشرة في مجال الرعاية الصحية مرتفعة، كما ان توسيع نطاق التأمين الاجباري الأساسي عن المرض لم تتم مواكبته بزيادة مهمة في الاعتمادات المخصصة للقطاع ، ولا بمراجعة التعريف المرجعية الوطنية ظلت بدون تعديل منذ 2008 ، فالارتفاع المصاريف و فارق المصاريف المتبقية على عاتق المؤمن له حيث بلغت 35 في المئة سنة 2016 علما انه هذه النسبة لا تعبر عن حقيقة الوضع بالنظر إلى الممارسات غير النظامية المرتبطة بالأداء المباشر لجزء من العلاجات خارج الفاتورة الرسمية-اي الفوترة المنقوصة في القطاع الخاص-⁹².

و تجدر الإشارة إلى ضعف الحكامة المعتمدة في تعميم نظام المساعدة الطبية الرميد سنة 2012 ادت إلإنهالك مرافق الصحة العمومية، بالنظر لتزايد اعداد المواطنين المشمولين بهذا النظام دون ان تواكب ذلك مهمة في

⁹¹ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي حول النموذج التنموي بالمغرب مرجع سابق ص 51

⁹² - الحماية الاجتماعية في المغرب: واقع الحال الحصيلة وسبل تعزيز أنظمة الضمان و المساعدة الاجتماعية أوردته تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي حول النموذج التنموي بالمغرب مرجع سابق ص 52.

التمويل المخصص للقطاع، ولا تأهيل مسبق لـ مما يجد المواطنون أنفسهم ازاء منظومة صحية تسير بسرعتين وتعاني من وجود شرخ بين قطاع صحي خاص يتسم بجاذبية لكنة مرتفع التكلفة و بين قطاع صحي عمومي ماض في التدهور والعمل تحت الضغط.

الفقرة الثانية: رصد لمظاهر الفوارق الاجتماعية وتأثير ذلك على العدالة الاجتماعية

لقد سبقنا الحديث في الفقرة الأولى عن مظاهر الاختلالات التي تعرفها قطاعات التربية والتكوين والتعليم وقطاع الصحة، باعتبارهما ركيزتان أساسيتان للمجال الاجتماعي، غير أننا في هذه الفقرة سنحاول رصد مختلف الاختلالات التي يعرفها مجال السكن ومجال التنمية المجالية الرامية إلى الحد من الفوارق الاجتماعية باعتبارهما أساسا ومؤشرا لتحقيق العدالة الاجتماعية.

إن الحديث عن نموذج تنموي جديد يعني مبدئيا أن هناك نموذج تنموي غير مرغوب فيه وتعتبره نواقص واختلالات ينبغي التركيز عليها وتجاوزها من أجل بناء نموذج تنموي جديد يشكل بديلا عن النموذج التنموي الجاري به العمل مع أن ملائمة متطلبات المجتمع تظل هدفا أساسيا لتحقيق التنمية الشاملة.

فنجاح أي نموذج تنموي، لا بد من أن يراعي فلسفة النهوض بالأوضاع الاجتماعية التي لا زال يعاني منها المغرب على مستوى العدالة الاجتماعية و محاربة الفقر والتقليص من الفوارق الاجتماعية و توفير السكن اللائق و توفير البنية التحتية لتسهيل عملية النقل و الحد من الضغط الضريبي على الطبقات المتوسطة كمنظور جديد لجعل النظام الضريبي في خدمة النموذج التنموي.

فالعدالة الاجتماعية، يمكن تعريفها علميا أنها تلك الحالة التي ينتفي فيها الظلم والاستغلال والقهر والحرمان من الثروة السلطة أو من كليهما معا والتي يغيب فيها الفقر والتمهيش والإقصاء الاجتماعي وتنعدم الفروق الغير مقبولة اجتماعيا بين الافراد والجماعات والاقاليم داخل الدولة ويتمتع الجميع بحقوق اقتصادية واجتماعية وسياسية وبيئية متساوية وحرية متكافئة ويعم فيها الشعور بالانصاف والتكافل والتضامن والمشاركة الاجتماعية ويتاح فيها للأعضاء المجتمع فرص متكافئة لتنمية قدراتهم وملكاتهم واطلاق طاقاتهم من مكانها وحسن توظيفها لمصلحة الفرد، مما يكفل لها إمكانية الحراك الاجتماعي الصاعد من جهة و لمصلحة المجتمع في الوقت نفسه من جهة أخرى ولا يتعرض فيها المجتمع للاستغلال الاقتصادي وغيره من مظاهر التبعية من جانب مجتمع أو مجتمعات أخرى.

وتتفق وجهة النظر هذه مع ما جاء به "رأولز" في مفهومه عن العدالة الاجتماعية، حيث أوضح أنها تستند إلى المبدأين أساسيين: الأول وهو يتعلق بالحرية، ويعتبر "رأولز" هذا المبدأ بالغ الأهمية عندما نحاول تقرير كيفية حكم المجتمع وما ينبغي أن تكون عليه نظم الرعاية الاجتماعية فيه وأكد أن المجتمع العادل لا يمكن تقييد حرية الأفراد لا باسم المساواة أو باسم المنفعة العامة، أما المبدأ الثاني فإنه يرتبط بالمساواة في الفرص ثم تبريرها في مصطلحات أطلق عليها مبدأ التمييز أو الاختلاف.⁹³

زيادة على هذه المبادئ المتعلقة بالعدالة الاجتماعية، فهناك العديد من المؤشرات الاقتصادية التي تتحدث عن ارتفاع في نسبة الفقر والبطالة وغياب الفرص المتساوية في المجتمع، ولكنها تهتم أكثر بمتوسط معدلات الفقر و البطالة وما شابه وبالتدقيق في الواقع المغربي يمكن تلخيص أبعاد العدالة الاجتماعية في التالي:

- البعد المؤسسي الذي يتعلق بقضايا الحريات والحقوق السياسية والتمكين السياسي من خلال مؤسسات تكفل المشاركة الشعبية في صنع القرار
- البعد الثقافي وأهميته في تنمية القيم التي تحض على الإبداع والعمل والاجتهاد والمنافسة والاعتراف بالآخر والحوار والحلول الوسط
- البعد الإقليمي المتعلق بالتفاوتات في توزيع الموارد والدخل بين الدولة و الجماعات الترابية والذي يتطلب الانتباه إلى دور السياسات العامة في توسيع هذه التفاوتات وتقليلها.
- البعد الاجتماعي الذي يتعلق بمشكلات التمييز والحرمان والفقر والإقصاء الاجتماعي وما تستوجب معالجتها من سياسات لتمكين الفئات المحرومة من تحسين أوضاعها على نحو مستدام.

إن تمكين الفئات المحرومة يتطلب الإنفاق على التعليم والصحة بحيث تتم إتاحة فرص متساوية في المجتمع بعيداً عن الفجوات بين الدخل، وكذلك الولوج إلى سكن اللائق وفي هذا الإطار عملت الحكومة خلال السنوات الثلاث الأخيرة -2017-2018--2019 على إنجاز العديد من البرامج التي همت مختلف جهات المملكة حيث تم التوقيع على 66 اتفاقية إنجاز برامج محاربة السكن الغير اللائق لفائدة 113253 أسرة، بكلفة اجمالية تقدر بحوالي 7.9 مليون درهم تتضمن إعانة من الدولة تقدر 2.8 مليون درهم ويتعلق الأمر أساساً ببرامج القضاء على

⁹³ - حميدوش مدني: دور المنظومة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية، منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية سنة 2019 ص 202-203 أورده أيوب صبيح في الاستثمار كرافعة للنموذج التنموي الجدي، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية مولاي لسماعيل مكناس السنة الجامعية 2019-2020 ص 58

دور الصفيح ومعالجة المساكن العائلة للسقوط فضلا عن عمليات إعادة هيكلة الإحياء السكنية الغير قانونية وتأهيل الأحياء الناقصة التجهيز.

وبالرغم من كل المجهودات المبذولة في مجال السكن، الا ان التوسع العمراني في المغرب يساهم في خلق نوع من الاقصاء عن العجز في مجال السكن ظهور دور الصفيح والمساكن ناقصة التجهيز وغير الصحية، ويعزى هذا العجز إلى الاختلال الجلي بين العرض الموجود وبين الطلب على وحدات سكنية بأسعار في متناول الأسر ذات الدخل المحدود، لقد ادى النمو المضطرد لسكنة المناطق الحضرية على امتداد عدة عقود إلى تضخم أسعار السكن، وهو ما إذا السالدفع بالاسر محدودة الدخل إلى الانتقال إلى ضواحي المدن الكبرى و إلى جزء من المناطق القروية، اذ نجد أن أكثر من 30 في المئة من مجموع المباني المشيدة سنويا بالوسط الحضري يتم بناؤها فوق أراضي فلاحية واقعة في ضواحي مدن خارجية، ذلك ان ظاهرة الزحف العمراني التي شهدتها المغرب منذ زمن تفاقمت في العقد الماضي بظهور مشاريع كبرى للسكن الاجتماعي والتي قد تشكل في السنوات القادمة بؤر متنامية لانعدام الأمن وللتوترات الاجتماعية، و من العوامل التي زادت من حدة التدبير غير الامثل لقطاع التعمير، نجد إطلاق برامج المدن الجديدة إضافة إلى ضعف العرض المخصص للطبقة الوسطى التي تواجه ارتفاع أسعار العقار وطرق الأداء غير النظامية «النوار»⁹⁴.

وبحسب تقرير النموذج للمغرب الذي اعده المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي فان جهود الدولة على مستوى عروض السكن، تميزت بالتنوع بين برامج السكن الاجتماعي ومكافحة مدن الصفيح وتيسير الحصول على التمويل، من خلال صناديق الضمان، الا ان ذلك لم يسهم في تقليص العجز في مجال السكن بشكل كبير، حيث ظل هذا العجز يراوح 400 ألف وحدة في سنة 2017 غير انتنفيذ سياسة السكن والسياسات الجبائية وسياسات اعداد التراب الوطني، جرى وفق مقاربه غير مندمجة يعمل فيها كل قطاع على حدة دون مراعاة كيفيه لحاجيات الطبقة المتوسطة في مجال السكن ولا اعتماد لتدابير لمكافحة التجاوزات المستشرية في قطاع السكن أي المعاملات المالية غير نظامية: كالمضاربة العقارية وارتفاع الأسعار في وسط المجال الحضري.

ونتيجة لذلك تطور عرض السكن الاجتماعي في أحياء أقيم أغلبها في محيط محيط المدن بدون ان يتم الحرص بالقدر الكافي عند انشائها على مراعاة متطلبات الإدماج الاقتصادي والاجتماعي والثقافي للسكان المستفيدين،

⁹⁴- تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي حول النموذج التنموي الجديد مرجع سابق ص 52

من ما أدى إلى اقضاء أو وقوع اقضاء مزدوج في حقها: الأول اقضاء اجتماعي والثاني اقضاء مجالي، مما أدى إلى ضعف التمازج الاجتماعي وإلى خنق في الفضاء الحضري للوضع المالي للأسرة.

يعتبر وهذا الوضع نتيجة لقصور في حكمة القطاع عبر تغليب المنطق الاقتصادي على حساب الاعتبارات الاجتماعية رغم أهميتها⁹⁵.

ومن جهة ثانية، قام المغرب بتحيين خارطة الفقر لسنة 2007 من أجل استكمال المقاربة النقدية، حيث اعتمد على مقاربه متعددة الأبعاد لتحليل ظواهر الفقر والهشاشة والفوارق الاجتماعية من خلال الاستعانة بمجموعة من المعطيات المتعلقة بمعيشة الأسر لسنة 2007 وقياس السكان لسنة 2010 واستهلاك نفقات الأسر لسنة 2004.

فبحسب معطيات خريطة الفقر لسنة 2007⁹⁶ يلاحظ عدم تساوي توزيع الأفراد بالمغرب على الصعيد الجهوي ، حيث ترتفع نسبة الفقر في جهة غرب الشارقة بني حسين ب 15,6 في المئة و جهة دكالة عبدة ب 14,3 في المئة و جهة سوس ماسة ب 12,5 في المئة واجهة مكناس درعة تافيلالت ب 12,5 في المئة ومراكش تانسيفت الحوز ب 11,02 في المئة و جهة تازة الحسيمة ب 10,7 في المئة و الجهة الشرقية ب 10,00 في المئة و جهة كلميم واد نون ب 9,70 في المئة و فاس بولمان ب 9,5 في المئة وتادلة ازيلال ب 9,300 في المئة وهذه النسب تتجاوز المعدل الوطني الذي بلغ 8,9 في المئة، و على العكس من ذلك يقل معدل الفقر بشكل واضح عن المعدل الوطني في كل من جهة الشاوية ورديغة ب 7,6 في المئة جهة طنجة تطوان ب 7,4 في المئة والرباط سلا زمور زعير ب 5. في المئة والدار البيضاء الكبرى ب 3,2 في المئة واد الذهب الكويرة ب 2,6 في المئة والعيون بوجدور الساقية الحمراء ب 2,200 في المئة حيث يستشف من هذه الدراسة أن 10 جهات من أصل 16 جهة تعرف ارتفاعا لمعدل للفقر مقارنة بالمعدل الوطني⁹⁷.

ومن ناحية ثانية، أفرزت خريطة الفقر متعددة الأبعاد، للفترة الممتدة من 2004 إلى 2014 ترتيبا مختلفا للجهات حيث بين ان نصفها سجل معدل للفقر يتجاوز المتوسط الوطني ب 8,200 في المئة و تعد جهة بني ملال خنيفرة

⁹⁵ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي حول النموذج التنموي الجديد مرجع سابق ص 41

⁹⁶ - تقرير المندوبية السامية للتخطيط حول خريطة الفقر بالمغرب صادر خلال شهر ماي 2007 ص 7

⁹⁷ - haut-commissariat au plan principaux résultats de la cartographie de la pauvreté multidimensionnelles 2014 paysage territorial et dynamique 04/10/2017 page 5.

الأكثر فقرا ب13.4 في المئة، تاليها مراكش اسفي بي 11,3 في المئة ودرعة تافيلالت ب10.00 في المئة، ثم فاس مكناس ب 9.6 في المئة والجهة الشرقية 5 وطنجة تطوان الحسيمة ب 5% وبالمقابل تمثل الجهات الأقل فقرا بمعدل ادنى من المتوسط الوطني في كل جهة من جهة العيون الساقية الحمراء هي 1.7 في المئة الداخلة واد الذهب 3.8 في المئة والدار البيضاء والسطات 4.1 في المئة والرباط سلا القنيطرة 6.2 في المئة ثم كلميم واد نون 6.2 في المئة وسوس ماسة درعة 7.2 في المئة .

أما فيما يتعلق بترتيب معدل الفقر على مستوى الأقاليم، فإنه من خلال استقراء نتائج الفقر النقدي لسنة 2007 يتضح ان معدل الفقر مرتفع في 20 اقليما بالمغرب يتأصلها اقليم زاكورة 32.4 في المئة والجرادة ب 22.8 هو شيشاوة 18,8 في المئة ، وفاس 18.40 في المئة ، وطاطا ب 18,20 في المئة و ورزازات ب 18,8 في المئة و مولاي يعقوب 16.70 في المئة و توريرت ب 16.40 في المئة و الرشيدية 16.30 في المئة. في حين عرفت أقاليم أخرى مستويات اقل في معدل الفقر ومنها : العيون و واد الذهب و السمارة و أوسرد و الدار البيضاء....⁹⁸

أما في ما يتعلق بالفوارق المجالية بين الواسطين الحضري والقروي، فالبرغم من المبادرات العديدة التي اتخذتها الدولة فان وضعية العالم القروي ماثرة للقلق حيث تستمر حدة الفوارق بين الواسطين الحضري والقروي بالرغم من ان نسبه الفقر اتخذت عموما بين سنة 2001 و 2014 منحى تنازلي إلا انها لا تزال مرتفعة في العالم القروي⁹⁹.

من جهة أخرى تتجلى التفاوتات بين الواسطين الحضري والقروي بقوة في مجال الولوج إلى الخدمات الأساسية مثل : الصحة والتعليم – حيث تبلغ نسبه الامية 47,7% في العالم القروي مقابلة 22 في المئة في الوسط الحضري – كما انه يتم رصد ضعف الولوج إلى التجهيزات والبنيات التحتية والتي تسجل فيها المناطق القروية تأخرا مهما خاصة في المناطق الجبلية المحرومة ذلك انة كل ما ابتعد المرء عن المراكز الحضرية في اتجاه عمق العالم القروي كلما كانت التدخلات العمومية غير كافية كما انها تفتقر للانسجام ولا تتم بطريقة منصفة بين مجموع مناطق التراب الوطني ولا تواكبها تعبئة كافية من لدن القطاع الخاص¹⁰⁰.

⁹⁸- haut-commissariat au plan principaux résultats de la cartographie de la pauvreté multidimensionnelles 2014 paysage territorial et dynamique 04/10/2017 page 7

⁹⁹- البحث الوطني حول استهلاك و نفقات الاسر المغربية من انجاز المندوبية السامية للتخطيط برسم سنة 2016 ص 5

¹⁰⁰- المندوبية السامية للتخطيط، الإحصاء العام للسكان و السكنى لسنة 2014

المطلب الثاني: محدودية النموذج التنموي القائم في بناء العدالة الضريبية

لقد تم استعراض بنية النموذج التنموي القائم باختلالاتها ونقاط ضعفها، والتي تعبر عن اختلالات السياسات الاقتصادية والاجتماعية المتراكمة عبر التاريخ، والتي تضم في طياتها النظام الضريبي بكافة عناصره التقنية والقانونية والتشريعية والإدارية باعتباره مؤشرا لضبط التوزيع العادي الضريبي وكذا الارتباط التمويل بالتنمية وفقا للمعادلة والتوليفة المتمثلة في الضريبة تغذي التنمية¹⁰¹ و للبحث في هذه المعادلة الثنائية سنقوم بدراسة ادوار الفاعلين في بناء القرار الجبائي وكذا كيفية توزيع العبء الضريبي على الملزمين بالضريبة كنوع من أنواع محاولة تنزيل العدالة الضريبية المنشودة.

الفقرة الأولى: تأثير توزيع العبء الضريبي على مبدأ القبول بها

الفقرة الثانية: رصد لادوار الفاعلين في بناء القرار الجبائي كإلية لتنزيل العدالة الضريبية

الفقرة الأولى: تأثير توزيع العبء الضريبي على مبدأ القبول بها

يقتضي الأمن القانوني للملزم بالضريبة المساواة في تحمل التكاليف الضريبية، ويعتبر مبدأ المساواة¹⁰². النظرية الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية لانه ينصرف إلى الحفاظ على المراكز القانونية للملزمين، وينم عن مبدأ التشارك في تحمل الأعباء المالية العامة حسب المقدرة التكليفية لكل ملزم على حدة.

فقد عانى النظام الضريبي التقليدي من مجموعة من المظاهر التي أخلت بتوفير مبدأ المساواة بين الملزمين بتحمل العيب الضريبي الذي انضاف إلى التضخم الجبائي، حيث شكل ذلك ثقلا ماليا اثر سلبا على مواقف المكلفين الذين ابتدعوا وسائل عدة للتملص من اداء الضرائب اتخذت اشكال وصورا عديدة ، حيث تفتشت بعض الظواهر التي ميزت المشهد الضريبي التقليدي ، و افضت إلى ترسيخ بعض الممارسات التي ترمز إلى غياب توزيع العبئ الضريبي عبر الاستفادة من مجموعة من الامتيازات الجبائية والإعفاءات لفائدة المواطنين الأجانب و رعايا الحماية الفرنسية بالمغرب ،ويمكن رصد مظاهر عدم المساواة في اداء الضرائب من طرف المخزن عبر

¹⁰¹- سعيد جفري: "فصل المقال فيما بين منظومتي الضريبة و التنمية من اتصال" مقال منشور بمؤلف جماعي حول مستجدات الحكامة المالية العامة بالمغرب

مطبعة المعارف الجديدة الدار البيضاء سنة 2020 ص 84

¹⁰²- ينص الفصل 39 من دستور سنة 2011 على : " على الجميع ان يتحمل على قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لاحداثها و توزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في الدستور."

تمكين الرعاية من امتيازات و إعفاءات ضريبية¹⁰³ و الضغط على باقي الملزمين الآخرين بسبب ثقل الضريبة وتضخمها واعتباطية السلطة في التعامل مع المجال الحيوي.

ويمكن رصد كل ذلك من خلال مظهرين اثنين: ميزا مغرب الحماية ومغرب ما بعد الحماية

أ-مغرب الحماية الفرنسية

أما في ما يخص حقبة الاستعمار فالحديث عن غياب المساواة في التكاليف الضريبي يظهر من خلال تنزيل مضامين الحماية الحماية القنصلية عبر التمييز بين المغاربة والاجانب في تحمل الضريبة كوني الرعاية والمحميين الاجانب يتوفرون على مركز اجتماعي يخضع لأحكام مغايرة لباقي المغاربة بسبب الامتيازات الكثيرة التي اضحوا يتوفرون عليها التي كان عنوانها البارز الإعفاء من اداء الضرائب لقد تم هدم عنصر الثقة بين المخزن والملزم بسبب تعسف السلطة واعتباطيتها في التعاطي مع المجال الضريبي لان تفشي ظاهرة نظام الحماية والتوقير للذان تستفيد منهم نخبة معينة من الملزمين من اداء الضرائب ناهيك عن امتيازات عينية واجتماعية ومالية كانوا يتمتعون بها , اثر ذلك على نفسي باقي المكلفين وعبر عن رفضهم لتلك السياسة المخزنية الضريبية عبر ظاهرة قبائل السبيبة¹⁰⁴.

من جهة ثانية شكل نظام التوقير والاحترام الذي فرضته السلطات الحمائية, نوعا من انواع التمييز للاستفادة من الإعفاءات الضريبية المهمة حيث ان مجموعة من المواطنين المغاربة وفروا لانفسهم حماية من نوع خاص بالاعتماد على ما سمي بالظواهر المولوية الشريفة للتوقير والاحترام وذلك بفضل مكانتهم الاجتماعية أو انتسابهم للسلك الإداري واستفادتهم من إعفاء ضريبي يصدر عبر ظهير رسمي يسمى ظهير التوقير والاحترام وتترتب عليه مجموعة من الآثار القانونية عبارة عن امتيازات وإعفاءات جبائية.

ب-مغرب ما بعد الحماية

¹⁰³ - محمد زنون: الامن القانوني للمزم بالضريبة, مرجع سابق ص 289

¹⁰⁴ - عبد الغني خليل: "تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب" ص 98-99 أورده محمد زنون في اطروحته "الامن القانوني للمزم مرجع سابق ص 294

أما في مرحلة ما بعد الحماية، فقد عمل المغرب على إعادة النظر في توزيع العبء الجبائي لبناء الثقة بين الملزم والمخزن حيث ان سياسة إعادة بناء الثقة توالى عبر الإصلاحات الضريبية التي توجت بالترتيب الذي مس كافة المتدخلين في الجبائية وإطارها العام عبر تبني سياسة جبائية تراعي المراكز القانونية لطرفي العلاقة الضريبية، حيث انهم عناصر الإصلاح الجبائي وضع تصور لها جديد عبر توزيع الأعباء الضريبية على الملزمين في إطار مطبوع بالشفافية والوضوح والمساواة كمتطلبات يتيحها الترتيب الجديد عبر تحديد أسعار الضرائب وطرق تحصيلها وتعميم الضريبة على كافة الملزمين.¹⁰⁵

فالنظام الضريبي الحديث كرس مجموعة من المبادئ الضريبي احترام مبدئي المساواة ومبدأ الاقتصاد على ما هو منصوص عليه في القانون وعدم ازدواجية الضريبة وعدم الزيادة أو النقصان في الضريبة من دون موافقة تشريعية وهي الوسائل التي مكنت من تخفيف الاثار البسيكولوجية للملزمين بالضريبة، خاصة بتفعيل مبدأ التواصل مع الملزم وتحسينه بدورة المهم داخل المنظومة الجبائية عبر تحقيق اللوجية الضريبية وإعادة تنظيم الإحصاء وتقنين مسطرة التحصيل وتمكين الملزم بالضريبة من الإدلاء بملاحظاتهم منازعاته في الفرض الضريبي، واخيرا عبر تكريس قواعد قانونية لضمان الثقة والشفافية.

وإذا كان المسار التاريخي لتطور توزيع العيب الضريبي على الملزمين بها، قد تم رصده عبر مراحل تاريخية، إبان حقبة الاستعمار وبعدها إلا أنه مع مطلع القرن الواحد والعشرين توالى الدعوات لتفعيل مبدأ التوزيع العادل للعبء الضريبي، خاصة بعد صدور تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي سنة 2012 عبر تقريره الأول حول النظام الجبائي، حيث دعا إلى تبني إصلاح شامل ومتجانس يهدف إلى مراعاة التوجهات الكبرى للبلاد ويشكل قوة دافعة للاستراتيجيات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ويكون في خدمة سياسات تساهم في خلق الثروة وإحداثي مناصب شغل لائقة و يرتكز على آليات تكفل مبادئ الانصاف والتضامن وقد كان هذا العمل الذي قام به المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي من بين أهم مرتكزات التي جرى على اساسها خلال سنة 2013 تنظيم المناظرة الوطنية حول الجبايات، التي شارك فيها جميع الفاعلين المعنيين وشكلت فرصة لوضع تشخيص مشترك يفضي إلى التوافق بشأن خارطة الطريق تروم تحديث النظام الجبائي كما اجمع المشاركون على ضرورة وضع الإصلاح الضريبي في صلب سياسة اجتماعية واقتصادية شاملة.¹⁰⁶

¹⁰⁵ - خالد فخار: "السياسة الجبائية في عهد السلطان مولاي الحسن" ص 93 أورده محمد زنون في اطروحته "الامن القانوني للملزم مرجع سابق ص 343

¹⁰⁶ - أيوب صبيحي: "الاستثمار كرافعة للنموذج التنموي الجديد" مرجع سابق ص 86

انالتوصيات الواردة في تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لسنة 2012 وكذا التوصيات المنبثقة عن المناظرة الوطنية حول الجبايات المنعقدة في سنة 2013¹⁰⁷ وكذا التوصيات الصادرة عن المناظرة الوطنية للجبايات برسم سنة 2019¹⁰⁸ والتي تشكل اليوم الإطار المرجعي لتقييم السياسة الضريبية للحكومة وكذا

¹⁰⁷ محمد شكري:قراءة في تنظيم المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات،السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية العدد العاشر عمل جماعي مطبعة الأمنية الرباط سنة 2015 ص 85

¹⁰⁸ - اتفق المتناظرون في لقاء الصخيرات بتاريخ 03 و 2019/05/04 حول المخرجات التالية :

*احترام الحقوق الاقتصادية والاجتماعية الأساسية للملزمين.

* إدراج القانون الضريبي في القواعد العامة للقانون.

*المساواة أمام الضريبة.

*الحفاظ على التوازنات الماكرواقتصادية.

*الإنصاف الضريبي (تكريس مبدأ الدخل العام، توسيع نطاق الضريبة على القيمة المضافة لتشمل جميع الأنشطة الاقتصادية من خلال تحويل تلك الموجودة خارج نطاق التضريب إلى إعفاءات أو إخضاعها لسعر صفر إن اقتضت الضرورة ذلك، وتوحيد قواعد الوعاء، وتوحيد وملاءمة المعالجة الجبائية لزائد القيمة العقارية).

*واجب الشفافية والحق في المعلومة.

*الأمن القانوني للملزم.

*توازن الحقوق بين الملزم والإدارة.

*تطابق القواعد المحاسبية والضريبية.

*تجميع جميع الضرائب والرسوم في نفس المدونة.

*ترشيد التحفيزات الضريبية.

*إعادة توزيع فعالة عبر الضريبة.

*تقوية التماسك الاجتماعي.

-المراجعة العامة للجبايات المحلية.

*مراجعة الأسعار والطرق الجزافية لتحديد الضرائب.

*إدماج القطاع غير المهيكل.

*توحيد وضمان انسجام قواعد الوعاء (الأسس، المعدلات، الإسقاطات والخصوم).

*مقاربات جديدة من أجل انخراط أكبر في الضريبة.

*مواصلة جهود التحديث ونزع الطابع المادي.

*سيولة العمليات بين الأنظمة المعلوماتية للإدارات.

*مكافحة الفساد.

*إحداث مجلس وطني للاقتطاعات الضريبية.

أداء إدارة الضرائب وقد تم تنفيذ عدد من التوصيات المنبثقة عن المناظرة منذ سنة 2014¹⁰⁹ بالرغم من انهذه التغييرات التي تم الاتفاق عليها لم تشكل تغييرا جوهريا و جذريا يعكس الاقطارات الاجتماعية¹¹⁰.

و خلال سنة 2019 صدر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي تقرير حول مساهمة النظام الضريبي في النموذج الديموي الجديد يؤكد على ان النظام الجبائي لا يطلع بدور استراتيجي كبير في الاستجابة لمتطلبات الانصاف والنجاح ودعم توسيع النشاط الاقتصادية و النهوض بإنتاج قيمة مضافة وطنية ومستدامة وهو ما يجعل منه نظاما جبائيا أكثر محدودية ويتسم بوجود اكراهات ذات طابع قانوني وأخرى ذات طابع مؤسساتي من خلال ما يلي:

هيمنة اقتصاد الربيع واللجوء بكثرة إلى منح الامتيازات الجبائية من اجل تنمية الانشطة الاقتصادية مما يؤدي إلى إنباءم وضعف القيمة المضافة ويساهم بالتالي في استمرار التفاوتات الاجتماعية والمجالية التركيز القوي الذي يطبع الاقتصاد ويتجلى ذلك في العدد المحدود للمقاولات التي تولد ثروة وطنية تبسم بدورها بالمحدودية بالرغم لتسجيل المغرب لمعدل استثمار يعتبر من بين أعلى المعدلات في العالم أكثر من 30 في المئة من الناتج الداخلي الإجمالي سنويا ورغم استمرار ضخ تلك الاستثمارات على مدة طويلة الا ان المملكة لا تزال مصنفة ضمن البلدان متوسطة الدخل من الفئة الدنيا

¹⁰⁹ - نادية لعراش: السياسة الضريبية بالمغرب دراسة تحليلية للإصلاحات الجبائية المعتمدة 2012-2014 "رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام من كلية الحقوق الرباط السنة الجامعية 2012-2013 الص 74 و التي أوردت توصيات المناظرة الثانية بتاريخ 29-30 ابريل 2013 كما يلي : ورشه التشريع الجبائي والعدالة الجبائية تحسين بنية الموارد الجبائية ترشيد نظام الاعفاءات و النفقات الجبائية سن الجباية المتعلقة بالقطاع الفلاحي مراجعه الضريبه على الدخل احدات الضريبه على الثروه ورشه محاربة الغش الضريبي والقطاع الغير مهيكمل وضع السياسة شموليه ومتوافق علميا لمعالجه القطاع الغير مهيكمل وضع تدابير تحفيزيه لفائده المقاولات الصغرى والمتوسطة محاربة الغش الضريبي و تقوية عمل الاداره الجبائية تحسين عمل اللجان الجبائية الرفع من فعاليه تحصيل الديون الضريبية ورشه تدعيم النظام الجبائي لتنافسيه النسيج الاقتصادي وضع اطار جبائي مستقر وقار تخفيض الضريبي وعقلنه قواعد الوعاء وضع جبايه تتلائم مع القدره التمويليه للمقاولات اصلاح الضريبه على القيمة المضافة التقليل من الاثر الجبائي على عمليات اعاده هيكله النسيج الاقتصادي ورشه نحو علاقه شركاه وثيقه مع الملزم تحسين جوده الخدمات المقدمه للمواطنين تاثير السلطه التقديرية للاداره وتوضيح النصوص تحسين ظروف المراقبه الجبائية وتدابير المنازعات تحسين طرق تواصل الاداره ملائمه النظام الجزاءات الاخلاقيات ومبادئ الحكامه الجيده ورشه الجهويه المتقدمه التنمية المحليه والجبايات عبر التأكيد على مراجعة مدونة الجبايات المحلية وفقا لمستجدات مشروع الجهوية المتقدمة.

¹¹⁰ - Rapport du conseil économique social et environnemental. Un système fiscal pilier pour le nouveau modelé de développement 2012

استمرار التفاوتات في سياق ينظر فيها إلى السياسات العمومية و الخدمات التي توفرها الدولة على انها ضعيفة ولا تستجيب للحاجيات والانتظارات المشروعة للسكان ويتسم فيه معدل النشاط بالتراجع مع استمرار معدل البطالة في مستوى المرتفع.

عدم استقرار النظام الجبائي وذلك جراء ادراج العديد من المقتضيات الضريبية في قوانين المالية المتعاقبة وهو ما يفقد المنظومة الجبائية ووضوحها وانسجامها و مما يزيد من حدة هذه الظاهرة اعتماد مقتضيات ضريبية نتيجة ضغوطات أو مفاوضات ناشئة عن رغبة في الدفاع عن مصالح في أوية أو قطاعية وهي مصالح قد تكون مشروع غير انمقاربتها لا تكون بالضرورة وفق منطق يرمي إلى تحقيق الالتقائية والانسجام مع مصالح باقي الفاعلين أو مع المصلحة العامة

غياب كبير لروح المواطنة الضريبية وعدم قبول أدائها لما كان النظام الجبائي بالمغرب قائما على أساس مبدأ الإقرار فان جزءا مهما من الملزمين لا يزالون غير قادرين على تقديم اقراراتهم بصفة تلقائية كما ان العلاقة بين إدارة الضرائب والملزمي لا تزال في الغالب علاقة متوترة وذلك رغم الجهود المهمة التي تم بذلها خلال السنوات الأخيرة من اجل تحسين العلاقة لا سيما فيما يتعلق بنزع الطابع المادي عن الإجراءات الضريبية وتوضيحها وتبسيطها

الطابع المعقد للنظام الجبائي وضعف فعالية بعض الضرائب والاقتطاعات وتجاوز الترسنة الضريبية الوطنية مع نظام للجبايات المحلية ينطوي بدوره على اشكال أكثر حدة وذلك بسبب طابعة المعقد وعدم انسجام مكوناته وقلة نجاعته وكذا ضعف حكامته¹¹¹

وارتباطا بتشخيص الوضعية الذي قدمه المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي برسم تقريره حول أوجه الاختلالات في النظام الضريبي المغربي واختلاف توزيع العبء الضريبي بما يؤثر سلبا على مبدأ القبول بالضريبة ويؤدي إلى انتشار السلوكات السلبية من قبيل ظواهر التهرب الضريبي وانتشار القطاع غير المهيكل انخفاض مستوى المواكبة الجبائية وهي مظاهر تجعل العدالة الضريبية على محك الاختبار فلتتحققها لا بد ان يتم الموازنة بين منطق العدالة ومنطق المساواة بحيث تتم قاربتهما من خلال الخصائص التالية¹¹²:

¹¹¹-تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لسنة 2019 مناجل نظام ضريبي يشكل دعامة أساسية لانجاح النموذج التنموي الجديد ص 9

¹¹²- حسن النجفي: معجم المصطلحات الاقتصادية والقانونية الطبعة الأولى طبع دار العربية بغداد دار واسط للنشر 1982 ص 48

1- عدالة المطرح ونعني بها ان يثق الملزم بالضريبة بان التي فرضت عليها ضريبة عادلة وصحيحة, ومن هنا ياتي دور الدولة في تحديد هده الضريبة بحيث يجب ان تتدخل في تحديدها ولا تعتمد فقط على تصريحات الافراد وبالتالي في الدولة لابد ان تبين المطرح الضريبي بشكل جيد ودقيق لكي يوازي العدالة الجبائية, وعند تحديد المطرح يجب على الدولة ان تحدد في إطار سليم بمعنى بشكل لا يضعفه بشكل كبير لدرجة و يجعله يفلس أو ينهار

2- عدالة التشريع وهي ان تشرع الدولة وتسن قوانين وفقا للقواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة مع مراعاة المتغيرات والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيشها الدولة واي فرد يحى داخلها, وهي يجب عليها اثناء التشريع ان تعتمد على وسائل تقدير المباشر وغير المباشرة لتحديد مقدار الضريبة وطرق تحصيلها كما يجب على هذه التشريعات التي تكون في إطار الجباية الضريبية ان تتميز بالسهولة والسلاسة لتحقيق الهدف المنشود من الضريبة دون ان تسقط في فخ الغش الضريبي والتهرب الضريبي الذي يعتبر ضربا قويا لمبادئ العدالة الضريبية

عدالة التكاليف وهي ان يتم التكاليف وفقا لقواعد وشروط موضوعية فلا يتم التفريط بشكل غير معقلا في تكليف الملزم لانه وطبقا لذلك فقد اكتشف ان معظم عمليات التهرب من الدفع هي ناتجة عن تكليف الغير جيد للملزم وهذا التكاليف يجب ان يكون ملائما للمعطيات الاقتصادية لكل فرد وليس خاصة بمنطقة أو مجال معين كما ان التكاليف يجب ان يأخذ بعين الاعتبار قدرة الملزم على اداء الضريبة.

وإذا كان من الممكن اليوم اعتبار النظام الجبائي المغربي, يشكو رغم ذلك من أوجه قصور كبيرة الا ان النظام الجبائي المغربي الذي يركز في بنيتة الأساسية على الضرائب الثلاثة الكبرى الضريبة على الشركات ضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل..... أضحى مفتقدا للوضوح والفعالية بسبب اعتماد سلسلة من المقتضيات عبر مختلف القوانين المالية المتعاقبة والتي جاءت استجابة لأكراهات المالية ومطالب قطاعية, الا ان الانطباع السائد هو ان الاجراءات المتخذة لا تعدو ان تكون استمرار للنظام الضريبي القائم الذي

يعتبر غير منصف وغير محفز بالقدر الكافي بل انه قد يكون غير مرات لخلق القيمة المرتكزة على الابتكار ليشكل بذلك أمام التنافسية عوضان يكون رافعة للإنتاج الوطني¹¹³.

و علاوة على ذلك لم يتطلع النظام الجبائي، بدوره كما يجب من أخراج الاقتصاد الوطني المغربي من انتشار الاحتكار واستمرار توسع الربح و التي لم يتسنى تقليص ومستوياتها في العقود الماضية الثلاث مما يؤثر على الوضعية الاجتماعية والاقتصادية للبلاد، و التي تجعل مجموعة السلطات و المسؤولين والفاعلين يقرون بمحدودية النظام الجبائي الحالي وذلك كم نتيجة حتمية طبيعة ونمط تدبير العلاقة بين إدارة الضرائب والملمزمين فضلا عن غياب روح المواطنة الضريبية وقد نتج عن هذه العوامل مجتمعة انعددا كبيرا من قطعة النشاط والعديد من الملمزمين لا يزالون كليا أو جزئيا خارج دائرة النظام الجبائي.

الفقرة الثانية: رصد لادوار الفاعلين في بناء القرار الجبائي كإلية لتنزيل العدالة الضريبية

كما سبقت الإشارة فيما يتعلق بعدم استقرار القواعد التشريعية المتحركة في تنزيل القرار الجبائي وعدم اتصافها بالتبات والوضوح فان ذلك يعتبر مظهرا من مظاهر زعزعة الأمن القانوني للمنزل في التعديلات المتكررة التي تلحق التشريع الضريبي والمدرجة في إطار قوانين ماليه السنة كتعبير عن سياسة الدولة الجبائية في إطار انتاج القرار الجبائي وفي سبيل توفير موارد ماليه قارة لتمويل مختلف النفقات التسييرية والاستثمارية .

مما يفتح النقاش حول مدى توفر أو غياب الاستقرار التشريعي في المجال الضريبي، وما مدى تأثير ذلك على نسيها الأمن القانوني الضريبي وعلى تنزيل مضامين العدالة الضريبية حيث انهدا الأخيرة تعبر في طياتها عن مجموعة من الصور والتجليات الواجبه التطبيق من قبيل عدم رجعية القوانين ووضوح القاعدة القانونية وسهولة الولوج إلى العدالة القواعد القانونية للتوقع واستقرار العلاقات والمراكز القانونية.¹¹⁴ وهي الأهداف التي يصب إل تحقيقها أي نظام جبائي جديد باعتباره يمثل تداخل للسياسات

¹¹³ - Rapport du conseil économique social et environnemental. Un système fiscal pilier pour le nouveau modelé de développement 2012 page 20

¹¹⁴ - خالد مبروكي و خنفور يوسف: التشريع الجبائي و ضرورة الامن القانوني الضريبي مؤلف جماعي حول مستجدات حكمة المالية العامة بالمغرب مطبعة المعارف الجديدة الرباط 2021 ص 159

والأهداف التي يصبو إلى تحقيقها الفاعلون في إنتاج القرار الجبائي بالمغرب خدمة للأهداف و المصالح التي يصبون إليها¹¹⁵

وفي إطار رصد المتدخلين في إنتاج القرار الجبائي سنعمد إلى تحديدها كالتالي:

أولا- المؤسسة الملكية

تتضمن الخطب والتوجيهات الملكية ارادة تشريعية ملزمة حتى وان لم يتم تحويلها إلى نصوص قانونية من طرف البرلمانوتهمتهده الخطب في مضامينها بكافة القضايا التي تهتم بمستقبل البلاد وقد ذبح الملك محمد السادس في خطابه بمناسبة تدشين وحدات صناعية بالجرف الاصفريوم الاثنين 25 شتنبر 2000 إلى وضع الحجر الأساس لتحديد معالم الإصلاح الضريبي المعاصر , والذي يجب إن يقوم على الشفافية والتبسيط والعقلانية وإعادة النظر في الجبايات المحلية بشكل تصبح معه الغاية المثلث للجبايات هي تشجيع الاستثمار المنتج الذي يخلق فرص الشغل, الذي يحتل الصدارة في اهتمامات الملك , بالإضافة إلى هذا الخطاب نجده يؤكد على عزم المؤسسة الملكية على إطلاق ورش إصلاح مدونة الجماعات المحلية بارتباط مع الإصلاحات التي تهتم القانون الانتخابي والتقطيع الانتخابي والمالية المحلية وذلك بمناسبة خطابه الذي ألقاه في افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الرابعة بتاريخ 13 أكتوبر 2000 كما توالى بعد ذلك مجموعة من الخطب التي دعت إلى الإصلاحالجبائي بما يضمن العدالة الضريبية.

ومن جهة ثانية فان المؤسسة الملكية باعتبارها فاعلا في إنتاج القرار الجبائي تمتلك عدة آليات الدستورية تتمثل في ما يلي :

سلطة تعيين الوزراء من طرف الملك طبقا للفصل 24 من الدستور المغربي لسنة 2011 .

رئاسة الملك للمجالس الوزارية تبقى للفصل 25 من الدستور صلاحيات واسعة في مجال توجيه سياسة التشريعية من طرف البرلمان عبر الخطابات الافتتاحية بمناسبة كل دورة التشريعية تبقى للفصل 40 من الدستور

¹¹⁵ - محمد بجنون: السياسة الضريبية و دورها في ترسيخ دولة الحق و القانون, رسالة لنيل شهادة الماستر من طلبة الحقوق بسطات السنة الجامعية 2009-

كما يمكن استعمال إليه طلب القراءة الجديدة من المجلسين في إطار كل مشروع أو اقتراح قانون تبقى للفصل 67 من الدستور المغربي لسنة 2011 .

الإصدار الملكي للقوانين، ذلك كانحق الإصدار الملكي للقوانين يعتبر أهم سمة للمشاورة الملكية في المسطرة التشريعية، ذلك أنأمرالملكبتنفيذ القانون الذي قد يكون ذا طابع رسمي و ضروري يعد من الاجراءات الشكلية الضرورية لأقراره، حتى يتسنى نشره بعد ذلك في الجريدة الرسمية وهو ما يسمح له من ان يلقي نظرة أخيرة على النص بعد المصادقة عليه من قبل المجلسين¹¹⁶.

ثانيا- المؤسسة التشريعية

يعتبر تدخل البرلمان في المجال الضريبي، إحدى المبادئ الأساسية للقانون العام التي تكمن في سلطة فرض الضريبة كأحدى تجليات ممارسة السيادة عبر سلطة سن القانون، واعطاء الأمر بتنفيذ وذلك ما عبر عنه مونتيسكيو في كتابه روح القوانين بأنه "حرية الشعب تكمن كلها في الضريبة"¹¹⁷، كما ان هذه القاعدة تعبر أيضا عن واقع قانوني يكمن في ان القوانين الوضعية-اي الدساتير-تكرس لمسألة لا ضريبة الا بنص، وبالتالي فان المسألة الضريبية هي التي كانت وراء نشوء وارضاء دعائم الأنظمة البرلمانية.

انطلاقا من الاختصاص الدستوري المكفول لجهاز البرلمان في مجال السياسة الضريبية فانإنتاججهدالأخيرة يتم داخل لجنةالمالية ومن خلال الجلسة العامة للبرلمان.

حيث تلعب لجنةالمالية دورا مهما في انتاج وصياغة ودراسة القرار الجبائي في المادة الضريبية بمقتضى الدستور و القانون التنظيمي للمالية والقانون الداخلي للبرلمان، وتتم أشغال لجنةالمالية عبر مجموعة من الاجتماعات بحضور وزير الماليةومساعديهالأقربين، في إطار تقديم التوضيحات والشروح لنواب الامة مما يجعلهم في إحاطة تامة بمشروع القانون الضريبي،و أبعادة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، بعد ذلك يتم المرور لمناقشة العامة في إطار لجنةالمالية وهي تتميز في غالبية الوقت بطابع سياسي وتدوم أيامعديدة بما يضمن للبرلمانيين من التدخل في تعديل مضامين المشروع القانون المالي، كما تتم خلالها مناقشة الفصول فصلا

¹¹⁶-ملكية الصروح: القانون الدستوري مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء الطبعة الأولى 1998 ص 229

¹¹⁷-محمد شكيري القانون الضريبي المغربي-دراسة تحليلية و نقدية -منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية سلسلة مؤلفات و اعمال جامعية الطبعة الثانية 2005 ص 67

تلو الآخر عن طريق مجموعة من الاسئلة التي يطرحها البرلمانين و التي يبقى للوزير المكلف بالمالية الاجابه عليها
فصل بفصل و بالعلم و بالعمق الذي تحتاجه المساءلة.

بعد انتهاء لجنة المالية, يتم طرح مشروع القانون المالي على المناقشة في إطار الجلسة العامة من اجل المناقشة
وموافقة البرلمان على القانون المالي وفقا لاتجاهات اعضاء البرلمان, هذا وقد شكلت النصوص المتعلقة بالمادة
الضريبية المواد الأكثرأهمية لتدخل البرلمان الشيء الذي جعل البعض يطلق عليه اسم "برلمان الضرائب"¹¹⁸.

ان دراسة مشروع النص الضريبي داخل الجلسة العامة تحتوي على مجموعة من نقاط التشابه مع المسطرة
التشريعية العادية و حسب المادة 233 من نظام الداخلي لمجلس النواب تجري المناقشات حول مشروع قانون
المالية داخل الجلسة العامة طبقا للدستور و القانون التنظيمي و للنظام الداخلي للبرلمان في الجلسة حيث
يتم افتتاح الجلسة بخطاب لوزير المالية وبعد ذلك تتم تقديم تقرير لجنة المالية لتعطي الكلمة إلى الناطقين
باسم مختلف الفرق البرلمانية من اجل التعبير عن وجهة نظري في ما يخص المجال الضريبي وأخيرا يمكن اعتبار
المناقشة العامة لمشروع القانون الضريبي تنجز باتباعا لمسطرة التشريعية العادية و نتيجة لذلك فغرفتي البرلمان
تصبحين على قدم المساواة في ما يخص هذه المادة.¹¹⁹

ثالثا- دور وزارة الاقتصاد و المالية في صياغة القرار الضريبي

ينص القانون التنظيمي للمالية, على انه يتكلف وزير المالية والاقتصاد بتحضير مشاريع قوانين المالية تحت
سلطة وزير الأول, فوزير المالية اذن يقوم بدور محوري في إعداد مشروع القانون المالي, ويفسر ذلك بكونه يتوفر
على مجموعة من الآليات والمديرية التي تمكنه من ذلك في إطار الحفاظ على التوازن العام للميزانية, ويشرف
مباشرة عبر مصالحها الإدارية على الاطلاع بصورة دقيقة على الالتزامات وجميع النفقات الحكومية وفقا
للمرسوم الذي يتعلق باختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد المالية والتي لا يمكن ان تتخرج عند إحدى
الاختصاصات التالية¹²⁰:

¹¹⁸- منير قيسري : البرلمان المغربي الضريبي, رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام جامعة محمد الأول كلية الحقوق وجدة السنة الجامعية
2002-2003 ص 94

¹¹⁹- محمد بجنون: السياسة الضريبية و دورها في ترسيخ دولة الحق و القانون, رسالة لنيل شهادة الماستر من كلية الحقوق بسطات السنة الجامعية 2009-2010
ص 45

¹²⁰- عادل فراخ: القرار العام و بلورة السياسة العامة في المغرب مقارنة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون
العام جامعة القاضي عياض كلية الحقوق مراكش السنة الجامعية 2005/2006 ص 125

- ✓ تحضير مشاريع قوانين المالية والسهرة على تنفيذها
- ✓ تحضير مشاريع قوانين والانظمة في ما يتعلق بالميزانية والسهرة على تنفيذ النصوص التشريعية والتنظيمية في هذا الشأن
- ✓ تحضير مشروع قانون التصفيه ووضع الحساب العام للمملكة
- ✓ إعداد السياسة الضريبية والجمركية وتنفيذها
- ✓ ممارسة الوصاية على ماله الجماعات المحلية
- ✓ ممارسة الوصايا على الوساطة في المالين والابناك ومؤسسات القرض والسوق المالية وتنظيم وتتبع نشاطها تنظيم ومراقبه نشاط مقاولات التامين وإعادة التامين وتكوين رؤوس الأموال
- ✓ القيام باتصال مع المصالح التي يهملها الأمر بدراسة جميع النصوص التي يترتب عليها اثر مالي في المالية العامة

و بعد انتهاء وزير المالية من إعداد مشروع القانون المالي يتم عرضة على انظار مجلس الوزراء الذي يرأسه الملك وذلك للمصادقة عليه وفقا للاتجاه الذي ترسمه سياسة البلد ووفقا للخطابات السياسية في هذا الموضوع.

ولضمان الانسجام التام لمبادرات وزير المالية في المجال المالي عموما، وفي المجال الضريبي خصوصا مع البرنامج العام للحكومة التي ينتهي إليها تنكب المجالس الحكومية، تحت رئاسة الوزير الأول الذي يتحمل مسؤولية تنسيق النشاطات الوزارية¹²¹. على مناقشة كافة المقترحات التي يعرضها وزير المالية ويشكل المجلس الوزاري المحطة الأساسية في ما يخص عملية الحسم في الاختيارات الضريبية ليبقى المسؤول السياسي الأول عن تنفيذها أمام البرلمان.

رابعا : دور الجهات الغير رسمية في صناعة القرار الضريبي

1- الاتحاد العام لمقاولات المغرب

تأسس الاتحاد العام لمقاولات المغرب في 20 أكتوبر 1974 تحت اسم الكونفدرالية العامة بالمغرب، وله دور محوري ومميز لدى السلطات العمومية وشريك دا مصداقية في اتخاذ القرارات وقوة اقتراحها، حيث تدرك

¹²¹ - الفصل 89 من دستور 2011: " تمارس الحكومة السلطة التنفيذية تعمل الحكومة تحت سلطه رئيسها على تنفيذ البرنامج الحكومي وعلى ضمان تنفيذ القوانين والاداره موضوعه تحت تصرفها كما تمارس الاشراف والوصاية على المؤسسات والمقاولات العمومية"

جميع الحكومات أهمية التعامل معه كجماعة ضاغطة لا يستهانها وهو ما أكدته رئيس الاتحاد العام لمقاوالات المغرب عندما قال: "بأن العهد الذي كانت فيه الحكومة تقرر لوحدها قد ولا و بان القطاع الخاص يريد ان يلعب دوره الحقيقي...."¹²²

وعلى هذا الاساس يعتمد الاتحاد في تكتيكاته على الحفاظ على المكتسبات في مجال الامتيازات الضريبية الممنوحة له، و على المبالغة في تعظيم حجم الضرر الذي يلحق اعضائه من جراء تطبيق اي تشريع ضريبي. لذلك فان نشاطه لا يقتصر على العمل المطلي التقليدي كما هو الشأن لبعض المنظمات النقابية، بلان وزنه يخوله ثقلا مهما في صيرورة صناعة القرار الضريبي، حيث يشارك في جميع مراحلها ويضغط من اجل فرض عقلايته الضريبية عوض الاقتصار على الدور السلبي والانتظاري ويبدو هنا الاتحاد وكأنه مجموعة تكافح وتناضل من اجل الحصول على امتيازات ضريبية اضافية.

ويعتمد الاتحاد على وسائل عمل مختلفة وقنوات متعددة لتوجيه القرار الضريبي والتأثير فيه، بواسطة الدراسات التي ينجزها والارشادات الاقتصادية والاجتماعية و المعطيات الاحصائية التي يتوفر عليها وتجعل مركزه في التفاوض الضريبي وفي اقناع الحكومة واعضاء البرلمان قويا ، بفضل الخبراء الضريبيين المتخصصين الذين لا يقلون كفاءة عن كبار موظفي الإدارة الضريبية، بل ويستطيعون اقتراح البدائل للخيارات الضريبية المطروحة واستعراض الآثار السلبية التي قد تنجم عن اتخاذ قرار ضريبي من عدمه.¹²³

2- التنظيمات السوسيو- مهنية

إضافة إلى اتحاد العام لمقاوالات المغرب التي قطعت اشواطاً مهمة في مسار بناء أنظمتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، تتواجد بالمغرب مجموعة من التنظيمات السوسيو - مهنية التي تسعى دوماً و كلما أتاحت لها الفرصة و بشتى الوسائل إلى فرض تصوراتها وتوجهاتها في المجال الضريبي، وتضمن مقترحاتها في السياسة الضريبية المتخذة من قبل السلطة العمومية.

¹²²- تصريح لرئيس لاتحاد عبد الرحيم الحجوجي أوردته فتيحة لمعاشي: "وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي و علاقته بالإدارة " أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2001/2002 ص54

¹²³- جان ماري دانكان: علم السياسة ترجمة صاصيلا المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر الطبعة الأولى 1992 ص 324

ان المكانة المهمة التي تحتلها المجموعات السوسيو مهنية المغربية تبرز من خلال هيمنتها على اغلب القطاعات الاقتصادية الأساسية بدءا من التجارة إلى الصناعة التحويلية والفلاحة الموجهة لتصدير ثم قطاع العقارات و الأشغال العامة و القطاعات المالية كالبنك و شركات التأمين وذلك لتوفرها على امكانيات مالية ضخمة تسمح لها بممارسة فعل التأثير للحفاظ على مصالحها¹²⁴.

و من بين هذه التنظيمات نجد "المجموعة المهنية لبنوك المغرب " والتي تضم في عضويتها عناصر مختلفة من مهني القطاع البنكي، وتشكل بذلك جماعة ضغط حقيقية تسعى بشكل دائم إلى توجيه السياسة الضريبية على النصوص التشريعية الجبائية والقرارات الإدارية التطبيقية التي تكون لصالحها، وهو الأمر الذي يمكن الاستدلال عليه من خلال تخفيض سعر الضريبة على الفوائد البنكية من 14% إلى 7 في المئة خلال سنة 1993 حيث قدم شرط التخفيض كشرط لازم لتخفيض نسبه الفائدة.

إلى جانب هذا التنظيم يوجد أيضا اللوبي العقاري الذي اثبت عبر العديد من المحطات التاريخية انه يشكل جماعة ضغط قوية، خصوصا عندما يتعلق الأمر بمصالحها وامتيازاتها الضريبية، ففي أواخر سنوات السبعينات عرف المغرب ظرفيه سياسية واقتصادية و مالية واجتماعية جد صعبة دفعت السلطات العمومية إلى البحث عن مختلف الوسائل الكفيلة بمواجهة الازمة المالية الخانقة فاهتدى المشرع تحت تأثير هذا السياق الحرج إلى تضمين قانون ماليه 1978 نظام جبائي جديد للعقارات اعتبر خطوة هامة في تحديد وتطوير النظام الضريبي المغربي بالرغم من ما اتسمت به الضرائب العقارية التي جاء بها هذا القانون من ثغرات سواء على صعيد أحكامها أو على صعيدي الصعوبات التي خلقتها للإدارة الجبائية¹²⁵.

بالإضافة إلى ذلك نجد "الاتحاد العام المغربي للفلاحين" كمثال في المجال الضريبي والذي تأسس في 22 شتنبر 1953 , واصبح منذ ذلك الحين يشكل قوة اقتصادية حقيقية تفرض على السلطات العمومية مطالها وتوجهاتها حيث اتخذ هذا الاتحاد من الدفاع عن مصالح الفلاحين والتنسيق بين أنشطة الاتحادات الإقليمية للفلاحين أهداف رئيسية له¹²⁶.

¹²⁴ - الطاهر توفيق : 'اتخاذ القرار الجبائي و العدالة الجبائية' أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق شعبة القانون العام جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2008/2009 ص 158

¹²⁵ - اسعد عبد المجيد: "الجباية العقارية في الوسط الحضري بالمغرب" المجلة المغربية لقانون و اقتصاد التنمية العدد 12 سنة 1986 ص 204

¹²⁶ - 221 p bouchareb Mohamed la lutte contre la fraude fiscale au Maroc. Casablanca éditions maghrébines 2005

وعموما فان اللوبي الفلاحي والمتمثل في الفلاحين الكبار كان دائما يظهر مقاومة شرسة لمختلف الإصلاحات الضريبية التي تمس امتيازاته وذلك منذ بداية سنوات السبعينات ومازال هذا التأثير مستمرا رغم الشروع التدريجي في إخضاع القطاع الفلاحي للتضريب بموجب قانون ماليه سنة 2014 تنفيذا لتعليمات ملكية اكد فيها الملك محمد السادس على ضرورة اخضاع هذا القطاع للضريبة وهو التطبيق الذي يبدو إلى حد الان محتشما من خلال العدد القليل للمقاومات التي تم اخضاعها للضريبة وكذلك من حيث حجم المساهمة الضريبية التي يمكن لهذا القطاع ان يغذي بها خزانة الدولة¹²⁷.

وبالتالي فان تعدد المتدخلين في صناعة القرار الضريبي يجعل من هذا الاخير يتصف بتشعب وتداخل الراءات المعقودة عليه مما يجعل التوليف بينة أوهي منة احد الراءات على الأخرى يبقى رهي نة الخصوصية السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية لكل بلد على حدة غير ان محاولات الإصلاح للنظام الجبائي على العموم نادرا ما تشكل العدالة الاجتماعية أولوية في جدول أعماله.

¹²⁷- إسماعيل حلاوة: " صيرورة القرار الضريبي افراز لخصوصية العدالة الضريبية من خلال بلورة السياسة الضريبية" مقال منشور بمؤلف جماعي حول المساطر الضريبية بين تحدي الامن القانوني و القضائي الضريبي و سؤال العدالة و التنمية الجبائية, مطبعة المعاريف الجديدة الدالربيضاء سنة 2021 ص

الفصل الأول: واقع النظام الضريبي المغربي ورهان الحكامة الجيدة

يعتبر النظام الضريبي بالمغرب احد الأعمدة والركائز الأساسية لتمويل خزينة الدولة ومنح الفاعلين السياسيين والاقتصاديين حرية واسعة في تدبير السياسات العمومية للدولة من خلال توفير المالية اللازمة لتمويل الاستثمارات والانفاق العام المتصل بتمويل الصفقات العمومية و في البنيات التحتية.

ومن جهة ثانية يمكن القول بان النظام الضريبي يبقى له الدور الأساسي في تحديد مدى انعكاس العدالة الضريبية على تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من الفوارق المجالية عبر توزيع العبء الضريبي على مكونات الساكنة الضريبية بما يضمن مبدأ تحقيق العدالة الافقية والعمودية للجباية والذي يكرسه الفصل 39 من دستور 2011 الذي ينص صراحة: "انه على الجميع تحمل التكاليف العمومية كل على بقدر استطاعته والتي يتكلف القانون وحدة بإحداثها وتوزيعه" مما يجعلنا نستشف مجموعة من الخصائص:

- ان القاعدة التشريعية الضريبية يجب ان تتصف بالمساواة أمامالضريبة
- ان القاعدة الضريبية يجب ان تتسم بالعمومية
- ان القاعدةضريبية قاعدة شخصية كما انها يجب ان تحد من عدم ازدواجية الضريبة.

وهي مبادئ وخصائص تم التأسيس لها في الحقبة الانجليزية و ابان الثورة الفرنسية وبناء على التطورات التاريخية التي عرفتها الانظمة الجبائية العالمية وصولا إلى عهدنا الحالي.

الا ان الملاحظ وباجماع المتدخلين في الشأن الضريبي بان النظام الجبائي المغربي لا زال يتخبط في مجموعة من الاختلالات والنواقص التي تحد من فاعليته ونجاعته في كسب ثقة الزبون الضريبي وحفظ التوازن فيما بين الأمن القانوني للملزم والأمن المالي لخزينة الدولة بالرغم من كل الإصلاحات والتعديلات التي شهدتها النظام الجبائي منذ عهد سياسة التقويم الهيكلي و عبر مخرجات المناظرات الوطنية الثلاث عند مطلع القرن الحالي والتي خلصت في مجمل توصياتها إلضرورة تحقيق العدالة الجبائية وجعل النظام الجبائي المغربي رافعة أساسية للتنمية المستدامة عبر تطبيق مبادئ الحكامة الجيدة.

لا شك ان واقع نظام الجبائي لا يتسم بالعدالة والانصاف والمردودية معا، بالمقارنة مع الإمكانيات التي يوفرها الاقتصاد الوطني، الا أن أسباب ذلك يمكن رصدها من خلال العوامل التالية:

✓ افتقار جل محاولات الإصلاح الجبائية إلى الرؤية الشاملة والمنهجية العامة عبر استحضار السياسة الاقتصادية والاجتماعية والاستثمارية والبيئية في اي صيغة إصلاحية لتحسين الموارد والمداخل الضريبية مما يجعل اي خطة إصلاح رهينة إستراتيجية محددة من حيث الزمان والمكان.

✓ تهمين الرأسمال اللا مادي البشري عبر توسيعوعي المواطن بمواطنته الجبائية وإقناعه بان اداء الضرائب وسيلة لخلق التنمية مع تقديم ضمانات و توفير الأمن القانوني له من خلال مؤسسات الدولة المكفول لها تنزيل القاعدة الضريبية

✓ تطوير الإدارة الجبائية عبر جعلها إدارة رقمية تتوفر على الآليات والموارد البشرية مع التأكيد على البعد التواصل في علاقتها مع الملزم بالضريبة بما في ذلك من خلق مجال وارضية للثقة المتبادلة

وبحسب التقرير الصادر عن اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي, فان النظام الضريبي الحالي يعاني من عدة اختلالات تجعل حركتهمتسمة بالإعاقة,ومن جملة هذه الاختلالات ضعف الانخراط في عملية الانتقال الضريبي وتفشي ممارسات الغش والتهرب الضريبي بالإضافة إلى تعقد القواعد التقنية لتصفية الوعاء وعدم استقرارها,مما يؤثر سلبا على الأمن القانوني للضريبة فضلا عن الثقل المميز على ميزانية الدولة للإعفاءاتالجبائية والتي قد تصل إلى 30 مليار درهم سنويا.

لتحليل واقع النظام الجبائي كان علينا اننتناول في هذا الفصل,استعراض ادوار مختلف الفاعلين في تنزيل السياسة الجبائية – المواطن الضريبي, الفاعل الإداري,الفاعل في اتخاذ القرار الجبائي و كافة المتدخلين في المنظومة الجبائية- وهي الدراسة التي استندنا فيها إلى تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2011 باعتباره مؤسسة دستورية يكفل لها الدستور مهمة تقييم اداء المؤسسات العمومية عبر تحديد الاختلالات التي تشوب عمل الإدارات العمومية, واقتراح التوصيات التي يمكن انتساهم في تسوية الوضعية, وفي نفس الصدد استندنا في دراستنا هذه إلى تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في تقريره الصادر سنة 2019 حول "دور الإصلاح الجبائي في بناء النموذج التنموي الجديد",والذي قام بتشخيص واقع النظام الجبائي وحدد له مجموعة من الملاحظات التي وجب الوقوف عليها وإصلاحها ليكون النظام الجبائي مساهما فاعلا في بناء الخطة الجديدة للتنمية المستدامة, وعليه سنقوم بتقسيم دراستنا في هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : واقع النظام الضريبي بالمغرب

والمبحث الثاني : النظام الجبائي المغربي و رهان الحكامة الجيدة

المبحث الأول: واقع النظام الضريبي المغربي

لدراسة واقع النظام الجبائي بالمغرب سنعمد إلى تحليل أدوار الفاعلين في انتاج و تنفيذ السياسة الجبائية من فاعلين في تحديد القرار الجبائي و إدارة جبائية بالإضافة إلى دور الأمن القانوني و القضائي في رفع التحديات التي تعتري تنمية النظام الضريبي المغربي من اجل تحقيق الحكامة الجيدة والتنمية المستدامة من خلال مطلبين :

المطلب الأول : بنية النظام الضريبي المغربي

المطلب الثاني : الأمن القانوني و القضائي للملزم كمحدد لتوجهات النظام الضريبي المغربي

المطلب الأول:بنية النظام الضريبي المغربي

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحديد دور الإدارة الجبائية في تنفيذ القانون الجبائي و لكافة الإشكاليات التي يطرحها الدور التي تقوم به في تنزيل و تفسير القاعدة الجبائية كما سنعرض لدور الملزم بالضريبة عبر رصد السلوكيات التي يجابه بها سلطان الإدارة الجبائية في استخلاص الموارد المالية و ذلك من خلال فقرتين:

الفقرة الأولى : النظام الضريبي المغربي: محاولة لفهم ادوارالفاعل الإداري, تحديد اختلالات البنية التشريعية.

الفقرة الثانية: ادوار الملزم الضريبي داخل منظومة النظام الجبائي بالمغرب

الفقرة الأولى : النظام الضريبي المغربي: محاولة لفهم ادوارالفاعل الإداري, وتحديد واختلالات البنية التشريعية .

أولاً : أدوارالفاعل الإداري في المنظومة الضريبية بالمغرب

يقصد بادوار الفاعل الإداري في المنظومة الضريبية بالمغرب, تلك الأدوارالقانونية والإدارية المكفولة للإدارة الجبائية بلعبها وممارستها بقصد توفير الموارد المالية لخزينة الدولة, حيثتتكلف المديرية العامة للضرائب كجهاز اداري تابع لوزارة الاقتصاد والمالية وإصلاحالإدارة بالتنزيل السليم للمقتضيات القانونية

والتشريعية بمقتضى قوانين المالية أو المدونة العامة للضرائب العمومية وباعتبارها جهازا اداريا يخضع لسلطة الجهاز التنفيذي فان الادوار التي تلعبها تتجلى في ما يلي¹²⁸:

✚ فرض وتحصيل ضرائب الدولة حيث تحدد المديرية العامة للضرائب أسس استخلاص ضرائب الدولة كالضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل والتنبر كما تفرض كذلك تسيير وعاء بعض الضرائب المحلية التي تدبرها من قبيل رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والرسم المهني، كما ان قباضات الإدارة الضريبية تتكلف باستخلاص ضرائب ورسوم الميزانية العامة للدولة بينما تتكلف قباضات الخزينة العامة للمملكة باستخلاص الرسوم في إطار مدونة المحلية وفقا لقانون 47.06 كما تم تعديله في القانون الجديد 07.02 لسنة 2020.

✚ التأكد من الامتثال الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، حيث يقوم النظام الضريبي المغربي على إليه التصريح أو الإقرار مما يجعل مهمة المراقبة تكتسي أهمية بالغة، حيث تتم المراقبة الضريبية في إطار مسطرة صارمة تحاول الحفاظ على الضمانات الممنوحة للخاضعين للضرائب.

✚ توفير خبرة ضريبية للحكومة في مجال إعداد القوانين المالية واتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي مع الدول الأجنبية، وهكذا فان المديرية العامة للضرائب مكلفة بدراسة واعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الضريبي، كما انها تسهر على اعداد الدوريات التطبيقية المتعلقة بالنصوص الضريبية بالتعاون مع مختلف الفاعلين الاقتصاديين، وعلاوة على ذلك تدرس الإدارة القضايا المتعلقة بتطبيق الأحكام الضريبية وتقدم معلومات على الحلول المتوصل إليها. وفيما يلي:

¹²⁸ - الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ الزيارة 2021/08/10
<https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI-Ar/ar/Nous-connaitre/Nos-missions>

صورة للهيكل العامة للمديرية العامة للضرائب



و تتكون المديرية العامة للضرائب بحسب تقرير انشطتها لسنة 2020 من 4848 موظف منهم 541 موظف بالمصالح المركزية و 4307 بالمصالح الخارجية¹²⁹ يتوزعون على 9 مديريات جهوية حيث يتوزع الموظفون وفقا للجدول التالي¹³⁰:

CAPITAL HUMAIN

Répartition des Effectifs

Direction	Effectif
Administration Centrale	541
Direction Régionale des Impôts de Casablanca	1162
Direction Régionale des Impôts de Rabat	841
Direction Régionale des Impôts d'Oujda	278
Direction Régionale des Impôts de Fès	552
Direction Régionale des Impôts de Tanger	438
Direction Régionale des Impôts de Marrakech	425
Direction Régionale des Impôts d'Agadir	388
Direction Régionale des Impôts de Béni Mellal	152
Direction Régionale des Impôts d'Errachidia	71
TOTAL	4 848

وحيث ان العنصر البشري يبقى اهم ركيزة تتوقف عليها تنفيذ الخطط والبرامج المسطرة في إطار تحقيق اهداف الإدارة، الا ان المديرية العامة للضرائب تشكو من قلة الموارد البشري و ضعف التكوين المتخصص، كما ان مردودية إدارة الضرائب تبقى رهينة بوجود عناصر بشرية كافية ومؤهلة، فكلما كان الاهتمام بالموارد البشرية كلما تأثرت فرص المردودية بشكل فعال خصوصا وان عامل المردودية المبنية على النتائج يحتل مكانة هامة في الإدارة الجبائية¹³¹

¹²⁹ - تقرير الأنشطة السنوي الخاص بالمديرية العامة للضرائب لسنة 2020 ص 41 منشور على الموقع الالكتروني للمديرية :

<https://www.tax.gov.ma/wps/portal/>

¹³⁰ - تقرير الأنشطة السنوي الخاصة بالمديرية العامة للضرائب لسنة 2020 ص 42 مرجع سابق

¹³¹ - محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية و نقدية- منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية سلسلة مؤلفات و اعمال جامعية عدد 49 طبعة 2004 أورده محمد اوبسلام في رسالته لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات تحت عنوان "التوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملزم الضريبي" كلية الحقوق مكناس السنة الجامعية 2014/2015 ص 17

فواقع تطور الموارد البشرية بإدارة الضرائب يسير بمنطق المعادلة التالية :

كلما تطور عدد المزمين،الا و استقر عدد الموظفين على حاله، و يبين الجدول أسفلة تطور عدد الموظفين

بالمديرية العامة للضرائب فيما بين سنة 1988 و 2020¹³²:

السنوات	1988	1998	2002	2005	2006	2008	2010	2018	2020
عدد الموظفين	3392	4921	4856	4380	4331	4218	4470	5085	4848

و بالنظر إلى التزايد المطرد لعدد الخاضعين للضريبة في الفترة الممتدة من 2018 إلى 2020 يتضح بالملاموس عدم تناسب عدد الموظفين مع العدد المتزايد للخاضعين للضريبة النشيطين كما يبين ذلك الجدول التالي¹³³:

السنوات		
2020	2018	نوع الضريبة
1037929	732019	الضريبة على الدخل
536358	367024	الضريبة على الشركات
764439	552539	الضريبة على القيمة المضافة
2338726	1651582	المجموع من الساكنة الضريبية التي أودعت على الأقل إقرار واحد خلال السنوات الأربع الغير مشمولة بالتقادم

فالملاحظ ان العدد الاجمالي للساكنة الضريبية تطور خلال سنتين فقط بنسبه مئوية تتجاوز 142 في المائة، في حين ان عدد الموظفين خلال نفس السنتين تناقص من 5085 موظف إلى 4848 موظف خلال سنة 2020 و هو ما يمثل 5- في المائة خلال سنتين فقط.

¹³² - الجدول تركيب شخصي بالاعتماد على المعطيات التي توفرها التقارير السنوية للأنشطة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

و كمثال مقارنة لعدد الموظفين بفرنسا سنة 1985 بلغ 35420 موظف و في الولايات المتحدة الأمريكية 84 ألف موظف. اوردته محمد اوبسلام في رسالته لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات تحت عنوان "التوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملزم الضريبي" مرجع سابق ص 18

¹³³ - جدول تركيب شخصي من خلال مقارنة المعطيات الواردة في التقريرين السنويين للمديرية العامة للضرائب لسنتي 2020 و 2018.

ولا تقتصر أزمة الموارد البشرية بإدارة الضرائب على قلة، بل ان الموارد المتوفرة تشهد ما يمكن الاصطلاح عليه بنقص في "تنمية الكفاءات"، فبالنظر إلى الصبغة التقنية لاختصاصات مديرية الضرائب والطابع المعقد للضريبة والصبغة المتجددة للقواعد القانونية برسم كل سنة ماليا، فانه يفترض في الاعوان الخاصة بإدارة الضرائب ان يتلقوا تكوينات عمليا ونظريا، يجمع بين الإلمام بالتقنيات الجبائية والقواعد التشريعية وبالاجتهادات القضائية، وهو امر لا نجد لة تطبيقا ملموسا¹³⁴، فمديرية الضرائب رغم وعيها التام بأهمية التكوين وضرورته قصد الرفع من كفاءات موظفيها، حيث انقيامها بانشاء مدرسة للضرائب لم تكن في الحقيقة الا وحدة ادارية لا تتوفر على اي تنظيم يضبطها وكانت تستقبل عددا قليلا من المفتشين الذين يعينون في المديرية لمتابعة بعض الدروس النظرية التي لا تتعدى سنة واحدة بما فيها اجراء تدريبات قصيرة داخل الإدارة الضريبية.

ومع إعادة هيكلة إدارة الضرائب 1991 تم خلق مصلحة التكوين، الا انه هذه المصلحة لا زالت تفتقد لسياسة عامة ومتناسقة في مجال التكوين ولا تتوفر على اي مخطط للتكوين أو وضع برنامج عام يحدد الأهداف ويحلل الاحتياجات في التكوين حسب أولوياتها وتطويرها، مما يجعل واقع تدبير عنصر الموارد البشرية بإدارة الضرائب يتسم بالضعف والمحدودية، خاصة إذا اخذنا بعين الاعتبار طبيعة المهام الموكولة لهذه الإدارة وبالتالي فانتجاوز هذا الوضع المؤزم يحتاج إلى مبادرات أكثر فعالية وواقعية لتحقيق إدارة ناجعة والتقليص من حجم المنازعات غير المرغوب فيها وكسب رهان العلاقة التواصلية الايجابية مع الملتزمين.

ثانيا : تحديد اختلالات البنية التشريعية

لقد سبقت الإشارة أعلاه إلى أن البرلمان بغرفتيه، يعتبر من بين الفاعلين في انتاج وصيرورة القرار الجبائي، ويرجع ذلك إلى الفصل 71 من الدستور المغربي لسنة 2011 الذي يؤكد على ان البرلمان هو من يملك صلاحية التشريع في المجال الضريبي، غير ان واقع الممارسة يستشف منة ان وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة هي المشرع الحقيقي في الميدان الجبائي، عبر مصالحها الإدارية المختصة ذلك انه من الادوار التي تسند إلى المديرية العامة للضرائب نجد مايلي :

¹³⁴ - فيحسب الاستاذ محمد الشكري فان خريجي الجامعات المغربية من شعبي الاقتصاد والحقوق وان تلقوا بعض الدروس النظرية في القانون الضريبي فهي غير كافية ولا يتم تكملها بحصص تطبيقية وتدريب ميدانية....راجع محمد شكري "القانون الضريبي المغربي" مرجع سابق صفحه 226 227

- دراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي
- دراسة وإعداد مشاريع الاتفاقيات الجبائية المبرمة ما بين المملكة المغربية و الدول الاجنبية بشأنها و السهر على تطبيق التشريع المتعلق بها.
- ربط العلاقات مع المنظمات الدولية في المجال الضريبي
- دراسة وإعداد ونشر المذكرات الدورية التطبيقية المتعلقة بالنصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي.

ولهذه الاعتبار فان البرلمان لا يتوفر على آليات ومتخصصين لانتاج القاعدة التشريعية الضريبية بالمغرب، لان هذا الأخيرة لا يفكر فيها ولا ينظر لها من داخل المؤسسة التشريعية صاحبه الاختصاص الاصلي في المادة الجبائية، بل تفرض على هذه المؤسسة الدستورية و التي تصادق عليها وتنتجها شكليا، وذلك في إطار احترام صوري للمبدأ المقدس في الديمقراطية والمتعلق بفصل السلطة¹³⁵.

ان اهم إشكال يعاني منه النظام الجبائي المغربي يتمثل في عدم الاستقرار التشريعي للتعديلات المدرجة سنويا على المدونة العامة للضرائب بموجب قوانين ماليه كل سنة كما يبين ذلك الجدول التالي¹³⁶:

¹³⁵- خالد مبروكي ويوسف خنفور: "التشريع الجبائي وضرورة الامن القانوني الضريبي" مستت حكمة المالية العامة بالمغرب سلسلة مؤلفات جماعية صادرة عن مختبر السياسات العمومية. مطبعة المعارف الجديدة الرباط طبعة 2021 ص 159

¹³⁶- معطيات من تركيب شخصي ل خالد مبروكي ويوسف خنفور: "التشريع الجبائي وضرورة الامن القانوني الضريبي" مستت حكمة المالية العامة بالمغرب سلسلة مؤلفات جماعية صادرة عن مختبر السياسات العمومية. مطبعة المعارف الجديدة الرباط طبعة 2021 ص 171

قوانين ماليه السنة	مجموع التعديلات التي لحقت المدونة العامة للضرائب
2008	50
2009	47
2010	42
2011	34
2012	35
2013	38
2014	39
2015	33
2016	65
2017	68
2018	81
2019	55
2020	53
مجموع قوانين ماليه السنة 13	مجموع التعديلات: 640

وبالرجوع للانظمة المقارنة، نجد ان دراسة أجريت في فرنسا سنة 2008 حول: "تحسين الأمن القانوني بين الملزم والإدارة الضريبية نحو مقاربه جديدة"¹³⁷، ربطت أسباب انعدام الأمن القانوني الضريبي بتعدد وعدم استقرار القواعد الضريبية ورجعيتها، فضلا عن انعدام الثقة بين الإدارة والملزمين بخصوص تفسير إدارة الضرائب للمقتضيات الضريبية، أو من خلال معرفتهم لوضعيتهم الجبائية، وحسب ذات التقرير فمن بين مظاهر انعدام الأمن القانوني الضريبي: -هناك رجعية المقتضيات الضريبية واشكاله النفقات الجبائية على اعتبار ان 20 في المئة من مواد المدونة العامة للضرائب، يتم تعديلها سنويا بفرنسا، ومن جهة ثانية اعتبر مجلس

¹³⁷- Rapport au ministre du budget des comptes publics et de la fonction publique améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables une nouvelle approche présenté par Monsieur Olivier Fouquet président de section au conseil d'État juin 2008 page 4

الضرائب الفرنسي في تقرير له بعنوان: "العلاقة بين الملتزمين وإدارة الضرائب" أن عدم الاستقرار ناتج كذلك عن عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية، كما أن المشرع في بعض الأحيان يقوم بسن مقتضيات ضريبية بدون مبرر ولم تكن ضرورية لمواكبه العوامل السالفة الذكر¹³⁸ مما يحكم على العلاقة في إنتاج القاعدة الضريبية بعدم الاستقرار ويصف الأمن القانوني الضريبي بالنسبية¹³⁹.

وإذا كان البرلمان يشكل من الناحية النظرية السلطة المخول لها اتخاذ المبادرة والحسم في ميدان التشريع الضريبي بمقتضى الدستور المغربي، فإن الواقع العملي والممارسة تفيد بكون حصيلة مساهمة البرلمان في صناعة القواعد الضريبية تبقى ضعيفة وغير كافية كما ونوعاً¹⁴⁰، وهي نتيجة راجعة بالأساس إلى مجموعة من الاعتبارات القانونية والسياسية والاجتماعية التي تؤثر على مبادرات البرلمان في إنتاج المادة الضريبية.

حيث أن ضعف السلطة الجبائية للبرلمان في ثلاث مستويات أساسية:

المستوى التقني: يتعلق بالطابع التقني والمعقد والمتطور للمادة الضريبية، فهذه الطبيعة التي تميز المادة الجبائية تجعل منها حاجزاً منيعاً أمام ولوجها من قبل العديد من البرلمانيين وبالرغم من استعانة المنتخبين بدعم المصالح الإدارية في هذا الميدان، فإن ضعف الوسائل المتاحة لهم تجعل من دور البرلمان في التأثير على القرار الضريبي دون المستوى المطلوب

المستوى القانوني: مرتبط بالاكراهات القانونية التي تجعل من البرلمان غير مختص باتخاذ المبادرة في التشريع في مجموعة من القطاعات الأساسية المتصلة بالشأن الضريبي مثل: القانون المالي الذي تحدد في إطاره الخطوط العريضة للنظام الجبائي والقوانين المتعلقة بالمصادقة على الاتفاقيات الجبائية الدولية، هذا بالإضافة إلى القيود القانونية التي تحد من سلطات البرلمان في دراسة مشروع القانون المالي والمصادقة عليه¹⁴¹

¹³⁸- Rapport conseil des impôts tes relations entre les contribuables et l'administration fiscale rapport au président de la République documentation française par 64

¹³⁹- خالد مبروكي ويوسف خنفور: "التشريع الجبائي وضرورة الأمن القانوني الضريبي" مستت حكمة المالية العامة بالمغرب سلسلة مؤلفات جماعية صادرة عن مختبر السياسات العمومية. مطبعة المعارف الجديدة الرباط طبعة 2021 ص 172

¹⁴⁰- عصام القرني: "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام عن كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا السنة الجامعية 2015/2016 ص 56

¹⁴¹- محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي" مرجع سابق ص 70

المستوى سياسي: متصل بضرورة توفر الحكومة على أغلبية مريحة تمكنها من تنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية المتضمنة لمجموعة من المقتضيات الضريبية، وبناء على ذلك فكلما توفرت الحكومة على أغلبية قوية ومتماسكة ومنسجمة تيسر لها تمرير النصوص الضريبية التي أعدتها نظرا لضمان الموافقة عليها من طرف الأغلبية التي تتوفر عليها داخل البرلمان.

وبناء على ما سبق نخلص إلى نتيجة أساسية فحواها، ان مساهمة المؤسسة البرلمانية في صناعة القرار الضريبي محدودة وضعيفة وبدون جدوى ، بالمقارنة مع الدور المهيمن للحكومة في هذا الميدان، هذا الضعف على المستوى التقني والقانوني و الذي يقزم الاختصاص البرلماني في المادة الجبائية على مستوى الممارسة، يجعل من حصيلة البرلمان في إعداد النصوص الجبائية وتعديل محتواها لا يرقى إلى المكانة التي يجب ان تحتلها السلطة التشريعية داخل النظام السياسي¹⁴².

ينضاف إلى ضعف انتاج المادة التشريعية من قبل البرلمان، إشكاليه جودة النص الضريبي حيث انه هناك مقولة شائعة مفادها: "النص الضريبي الغامض خطر على الضريبة"، وبالرغم من ان مضمون هذه المقولة يعني ضرورة تبسيط المساطر ومرونة العلاقة بين الإدارة والمليء فان النصوص التي تتعامل بها الإدارة الضريبية تبتسم بتعقيد مبالغ فيه ليس على مستوى اللغة فحسب بل أيضا على مستوى المضمون بحيث يصعب على غير المتخصصين فك طلاسيه¹⁴³.

فعلى سبيل المثال نجد أحكام المادة 92 من المدونة العامة للضرائب تتضمن 40 فقرهناهيك عن كثرة الإحالات على مواد متفرقة ضمن المدونيهي الملاحظة التي أوردها تقرير مجلس الضرائب الفرنسي لما اعتبر ان المدونة العامة للضرائب الفرنسية تعاني من طول وانعدام الانسجام والتناسق في المواد بل وحتى في المادة الواحدة بحيث أورد في هذا الصدد أحكام المادة 39 من المدونة التي تتكون لوحدها من سبعة صفحات فضلا عن المادة

¹⁴² - عصام القرني: "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام عن كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية سلا السنة الجامعية 2015/2016 ص 59

¹⁴³ - خالد مبروكي و يوسف خنفور: "التشريع الجبائي و ضرورة الامن القانوني الضريبي" مستت حكمة المالية العامة بالمغرب سلسلة مؤلفات جماعية صادرة عن مختبر السياسات العمومية. مطبعة المعارف الجديدة الرباط طبعة 2021 ص 173

54 التي تحيل على أزيد من 25 مادة من المدونة وعلى نصوص قانونية أخرى مضيفا ان هذه المقتضيات من شأنها ان تؤدي إلى شعور الملمزم بعدم الاطمئنان¹⁴⁴.

الفقرة الثانية: ادوار الملمزم الضريبي داخل منظومة النظام الجبائي بالمغرب

يتطلب الإحاطة بادوار الملمزم بالضريبة في المنظومة الجبائية بالمغرب الإلمام بتفسير سلوك الملمزم بالضريبة ودراسة مختلف السلوكيات التي تجسد التعبير عن مظاهر سلبية أو إيجابية في بنية النظام الجبائي المغربي من خلال دراسة المقاربات التفسيرية لادوار الملمزم بالضريبة :

أولا: تفسيرات سلوك الملمزم بالضريبة من داخل المنظومة الجبائية بالمغرب

أ: المقاربة الاجتماعية.

ان سلوك رفض الجبائية من طرف الملمزم بالضريبة له مرجعية تاريخية متجذرة في الذاكرة الجماعية للمكلفين، و هو ما يدعونا إلى الإحاطة بالوعي الجماعي للمجتمع باعتباره المؤطر السلوكي لمجموعة من القرارات الصادرة أو المتخذة من الملمزم سواء بأداء الضريبة أو برفضها و التمرد ضدها. وإذا كنا نلاحظ اهتمام بدراسة سلوك الملمزم يظل ضعيفا و منعذما بالمغرب، فان من شأن ذلك التأثير سلبا على طبيعة العلاقة وعلى تنمية الموارد المالية للدولة بما يسهم في منظور الجبائية التشاركية بالزيادة والرفع من الموارد المالية للخزينة مع التحسين الإيجابي لعلاقة الإدارة بالملمزم¹⁴⁵.

ان أي خلل في السلوك الضريبي هو جزء لا يتجزأ من الاضطراب الاجتماعي والاقتصادي يمكن نعتة على انه انحطاط في تأثير قواعد السلوك الاجتماعية السائدة على هؤلاء الأفراد بصفتهم مجتمع ينتمي إليه من هم مكلفون وملزمون بالواجب الضريبي. انه خلل على درجات مختلفة تتراوح بين انتهاك الملمزم بصفته فردا من المجتمع بخرقه قاعدة خاصة من النظام الضريبي، وبين فساد عام يمكن ان يصيب بعض المؤسسات الفاعلة داخل المجتمع ويتصل اتصالا وثيقا بهذه النظرة إلى الخلل في التوازن المالي العام، وتكون بالتالي المعايير والموجبات الاجتماعية حاضرة في توجيه هذا السلوك، حيث انه وبالملاحظة الدقيقة لهذا السلوك والأفعال

¹⁴⁴- Rapport conseil des impôts tes relations entre les contribuables et l'administration fiscale rapport au président de la République documentation française page 64 et 61.

¹⁴⁵فاطمة اعليوش، الجبائية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة، طبعة 2018 مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء ص 17 و ما بعدها

الصادرة عن الملزمين عند مواجهة الالتزام الضريبي، فان كثيرا من تصرفاتهم ليست نتاجا لمحض ما لديهم من قابلية وتصورات مادية وبيولوجية، بل تخضع للثقافة المجتمعية والاستمرار التاريخي والجوهر الوجوديلذاته، وعلاقته الإيجابية بنفسه وبالمحيط الذي يعيش فيه، منة، انها عوامل فعالة في صقل وحصر البعد النفسي للسلوك الضريبي لدى الملزم بأداء الضريبة.

ان سلوك الملزمين في مجتمع معين، كالمجتمع المغربي يظل وليد الثقافة المجتمعية والتاريخية ووليد الظروف المعاشة بل هو استمرار الموروث الثقافي والعرفي والتاريخي المتجذر في العقل الباطن للمجتمع المغربي، خاصة إذا ما علمنا ان العناصر المادية غير الإنسانية هي عناصر شبه ثابتة لا تتحرك ويمكن استغلالها استغلالا كاملا عكس العناصر الانسانية التي لا تعد متغيرة وتخضع لطبيعة الأشخاص وقناعاتهم وتأثرهم بالمحيط الذي يعيشون فيه.

ولفهم دور المقاربه الاجتماعية في تفسير السلوك الفردي للملزم بالضريبة يكفي ان نقارن نظرة أفراد المجتمع في الدول الصناعية الكبرى كفرنسا أو السويد أو إيطاليا لأداء الضريبة، وتلك التي توازيها في العقل الجماعي للمجتمع المغربي، مما يفرض على الإدارة الضريبية أخذ هذه العناصر بعين الاعتبار عند استيراد التشريعات الخاصة بالمجتمعات الغربية ومحاولة إسقاطها على مجتمع عربي ومغربي من دون الإحاطة بالسلوك الخاص بالملزم الضريبي المغربي والإمام بقناعاتهم ومعتقداته.

ويمكن تحديد وصف للمشكلة السلوكية في انها المواقف التي تواجه الإدارة أو أية منظمة، وتكون مناقضة لأهدافها من جانب الأفراد أو الهيئات بسواء من داخلها كأعضاء أو من خارجها كالمعاملين معها، وهي حالة الملزمين بأداء الضريبة سواء أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين، مواقف تجسد السلوك الغير متعاون أو السلوك الحيادي أو السلبي¹⁴⁶.

ب: المقاربه الاقتصادية.

تنشأ المقاربه الاقتصادية في فهم سلوكيات الملزم بالضريبة من خلال مدخلين أساسيين:

146 عبد الصمد فلكي: السلوك الضريبي لدى الملزمين عبر استعمال أدوات التحليل العلمي مقال منشور بجريدة أنفاس بريس بتاريخ 2019/12/04

المدخل الأول: مدخل تشريعي يجعل من القانون الضريبي نظاما جبائيا يتسم بالتعقد والغموض والتعديل المستمر، مما يؤثر على استقرار القاعدة القانونية أو ما يصطلح عليه "بالأمن القانوني للملزم"، فغالبا ما يأتي القانون المالي لكل سنة بمجموعة من المقتضيات والتعديلات الاستثنائية التي تخص الجانب المتعلق بالضرائب وكلها تعديلات ترصد لهيمنة الإدارة الضريبية على القرار التشريعي بواسطة إليه إعداد القانون المالي السنوي وما ينطوي عليه من تدابير جبائية تروم السيطرة على القرار الجبائي لما لها من آليات التشريع والاقتراح والتنفيذ، وهو ما يشكل امتيازاً للإدارة الضريبية، يمنح للملزم بالضريبة بحسب اعتقاده خاصية لرفض أداء الضريبة لعدم استمداها لشرعيتها من قرارات الممثلين الانتخابيين الذين صوت عليهم¹⁴⁷ وباعتبارها الفئة المستفيدة من وضع يمنحها إياها القانون، ويؤثر على عدم التكافؤ بين طرفي العلاقة الضريبية منذ البداية.

المدخل الثاني: يستمد مرجعيته من الجماعات والهيئات الضاغطة والمؤثرة في القرار الضريبي الذي ينعكس إيجاباً أو سلباً على الوضعية الاقتصادية وفق الأهداف المسطرة له، فعلى سبيل المثال الاتحاد العام لمقاولات المغرب كمثال أصبح يعد شريكا أساسيا في كافة القرارات التي لها صلة بالسياسة الجبائية بالمغرب، وهذا ما ظهر جليا من خلال أطوار المناظرة الوطنية للجبايات المنظمة بمدينة الصخيرات بتاريخ 04/03 ماي 2019 تحت عنوان "العدالة الجبائية"، والتي وضعت المبادئ الأساسية للقانون الإطار الخاصة بالعدالة الضريبية من منظور هيئة الاتحاد العام لمقاولات المغرب والإدارة الضريبية في تجاهل تام لمجموعة من الهيئات والجماعات سواء الممثلة منها أو غير الممثلة كالقطاع غير المنظم مثلا.

وفي أواخر سنة 2018، وأمام ارتفاع الضغط الضريبي على الهيئات الحرة (كالمحامين أو الموثقين أو الأطباء والمهندسين..) انتفضت هاتما الأخيرة ضد الارتفاع الموهل لاستخدام إلهام المراقبة الجبائية ضدها في حالة رفض جماعي لسياسة الإدارة الجبائية باعتبارها محاولة لضرب الطبقة المتوسطة.

وفي نفس السياق جاء رفض المادة 245 مكرر من قانون المالية لسنة 2019 من قبل التجار الصغار الذين أرادت الإدارة الضريبية إخضاعهم لنظام المحاسبة وإصدار الفواتير في استجابة كاملة لضغط الأسواق الكبرى على الإدارة الضريبية بهدف إخضاع فئة عريضة تشتغل في الاقتصاد الموازي وتنتج 20% من الناتج الداخلي الخام بيد عاملة تقارب 2.4 مليون مستخدم.

¹⁴⁷ حميدي حميد: المالية العاملة الطبعة الأولى مطبعة بني يزناسن ص 56.

كذلك ان قبول الملزم الضريبي لسلوك الغش الضريبي مثالا له أسبابه ومبرراته، إلى جانب ارتفاع الضغط الضريبي يرى البعض ان الوضعية الاقتصادية للمكلف تتأثر بشكل كبير بالوضعية الاقتصادية للبلاد، فالملاحظ ان نسبة التهرب الضريبي تقل كثيرا في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي وتكثر في أوقات الأزمات الاقتصادية فما دامت هناك وفرة في الأرباح التي يكسبها المكلف فانه يصرف نظرة عن التهرب من الضريبة المفروضة عليه، أما في الحالة التي تعرف أرباحه نوعا من التراجع بسبب تأثير الظروف الاقتصادية فهو يخشى من تفاقم الكساد واستمراره فيحاول قدر المستطاع الاحتفاظ بكل ما لديه من أموال بما في ذلك مبلغ الضريبة المستحقة عليه لفائدة الخزينة¹⁴⁸.

فإذا كان التوجه الليبرالي للاقتصاد المغربي والحفاظ على التوازنات الماكرواقتصادية للدولة من أهم الأهداف الأساسية للسياسة المالية للدولة، فان ذلك يمكن ان يشوب تنزيله مجموعة من النقائص المرتبطة أساسا بمبدأ العدالة الجبائية وبضرورة الرفع من مستوى وعي المواطن في المادة الجبائية مع عمل الإدارة الضريبية على تحسين مستوى إدراكها للمشاكل الحقيقية التي يتخبط فيها المواطن المغربي دون اعتبار الكفاءة التقنية وسيلة أساسية لتنزيل التشريع أو السياسة الجبائية.

ج: المقارم النفسية المفسرة لسلوك الملزم بالضريبة.

يتشكل السلوك السلبي للملزم بالضريبة اتجاهها للالتزامات الجبائية في كثير من الأحيان عبر مواقف تتسم بالرفض والمقاومة لها، فالملزم بالضريبة اتجاهها للالتزامات هو ما يعبر عنه الأفراد بعدم قبولهم لسياسة الدولة أو القواعد التي سنتها¹⁴⁹. وتنشأ العوامل النفسية من خلال الإحساس الذي يخالجه الملزم بالضريبة اتجاهها عن طريق الاهتمام بالملكية الفردية وعدم الاكتراث بالمصلحة العامة الشيء الذي يجعله يفضل المنفعة الانية على المنفعة المستقبلية. كما ان الإنسان بأنانيته لا يقبل من أحد ان يتصرف ويقتطع من ثروته، بل ان معظم المكلفين يتساءلون حول كيفيه التهرب من الضريبة نظرا لكون الضريبة واجب مشترك بين جميع المكلفين بها¹⁵⁰.

¹⁴⁸ - عبد الصمد فلكي: السلوك الضريبي لدى الملزمين عبر استعمال أدوات التحليل العلمي مقال منشور بجريدة أنفاس بريس بتاريخ 2019/12/04

¹⁴⁹ أحمد الصايغ: "تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي" مجلة دفاتر المجلس الأعلى للحسابات العدد 08 سنة 2005 ص 115.

¹⁵⁰ عز الدين سيمو: "التهرب كجريمة اقتصادية أبعادها وأثارها" رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص كلية الحقوق وجده السنة الجامعية 2000/2001 ص 39.

ومن جهة ثانية فإن غياب الوعي الجبائي يمكن ان ينتج عنه مجموعة من الآثار السلبية في مواجهة الإدارة الجبائية خاصة والخزينة المالية للدولة بصفة عامة، فحينما يرى الملمزم انالضريبة شديدة وقاسية تجاهه ينعدم لديه الشعور بالمسؤولية والواجب الوطني ويفضل بذلك مصلحته الفردية على حساب مصلحة الدولة التي تثقل كاهلها بالضريبة. بالإضافة إلى إحساسه بعدم التوازن المتعلق بالاقتطاع الضريبي الجديد الذي يؤثر على نفسية المكلف. نظرا لكونه غالبا ما يكون معتادا على مستوى من الضرائب قديمة، وليس لديه أي استعداد ليتحمل ضرائب جديدة، ولعل أحسن تشبيه لهذه الحالة هو من يربانا بالضريبة الجديدة تعتبر مثل "حجرة تسقط في ماء هادئ" خاصة إذا ما علمنا ان نفسية الملمزم بالضريبة غالبا ما تصبو إلى تخفيف الأمن القانوني على مختلف مستوياته:

* مستوى انتاج القاعدة القانونية وتأويلها من طرف الإدارة الضريبية وما يطبعه من قاعدة التأويلات والتعليمات الصادرة أفقيا من الإدارة المركزية في إطار فهمها ورغبتها في ما يصلح فقط الإدارة؛

* مستوى تنزيل وتطبيق القاعدة القانونية من طرف المسؤولين عن تحديد الوعاء الضريبي وما يمكن ان يصاحب ذلك من تفسيرات مختلفة من قبل أطر الإدارة الضريبية ناهيك عن الحذر الشديد المتبادل في هذه المرحلة فيما بين الملمزم والإدارة الجبائية؛

* مستوى آخر يتمحور حول المنازعات الإدارية أو القضائية التي يمكن انتجرها هاته الضرائب على الأمن و الاستقرار النفسي للملمزم بالضريبة¹⁵¹.

ومما يزيد عزوف الملمزم نفسيا عن دفع ما بذمته من الضرائب هو وجود تقاطع بين الضرائب المحلية وضرائب الدولة، حيث يصعب على الملمزم بحكم واقعة الاجتماعي التمييز بين مختلف مستويات الإدارة فهو ملزم للدولة، للجهة، للعمالة وللجماعة الترابية، مما يعني تعدد مستويات ونسب الضغط الضريبي¹⁵².

وعموما يمكن القول انالإدارة الضريبية تبقى مسؤولة بشكل كبير عن تحسيس الخاضعين للضريبة بأهمية هذا الأخيرة في أية تنمية اقتصادية واجتماعية وانالضريبة هي حق الدولة وواجب على كل مواطن بمقتضى القانون وفي حدود ذمتها المالية وطاقته التضريبية في حين يبقى على عاتق الدولة تجسيد تلك

¹⁵¹ محمد زنون: الأمن القانوني للملمزم بالضريبة مرجع سابق ص 383.

¹⁵² فؤاد البلامسي: "المراقبة الضريبية بين القانون والواقع" رسالة لنيل دبلوم الماستر من جامعة الحقوق مكناس السنة ج 2008/2009 ص 101.

الموارد المالية على أرض الواقع من مختلف دعم مجالات التنمية الاجتماعية والاقتصادية والثقافية والرياضية وغيرهم، لأن الخاضع للضريبة غالبا ما يتهرب من أدائها لانه لا يرى انعكاسها في الواقع المعيشي¹⁵³.

د: العوامل المرتبطة بالإدارة الجبائية.

إذا كانت الإدارة الجبائية تختص بتنفيذ القوانين وتنزيلها على أرض الواقع والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزينة العامة وحقوق الملتزمين على حد سواء، كما تساهم كذلك في اقتراح التعديلات الجبائية على مستوى قوانين المالية، لذلك فانه يقع على عاتقها وضع التصورات الأساسية لبناء "جبائية تشاركية" عن طريق تأهيل حقيق لمكونات الإدارة الجبائية لا يعتمد فقط على الكفاءة التقنية أو التكنولوجية الحديثة المستعملة، انما بما يكفل ضمان الاستقرار والأمن القانوني والنفسي والاجتماعي للملتزم بالضريبة¹⁵⁴. ذلك ان القدرات التواصلية للإدارة تظل ورغم كل البرامج الإستراتيجية من أهم عوامل التمرد الذي يدفع الملتزم بالضريبة إلى رفض أدائها، فعوض ان تقوم الإدارة الضريبية بتحديد الأوعية الضريبية وتوعية المواطنين وتحسين نسبه التحصيل وتنظيم الرقابة بفعالية نجدها تعاني من خصائص كمي وكيفي في المواد البشرية التي يناط بها القيام بالأدوار السالفة الذكر.

فبإدارة الضرائب عموما وبمصالح المراقبة خصوصا نلاحظ وجود خصائص مهول في عدد المراقبين الجبائيين، ذلك ان عددهم بحسب تقرير الإدارة العامة للضرائب برسم سنة 2018 لم يبلغ سوى 950 مراقب جبائي لما مجموعه 1.099.043 من الساكنة الضريبية النشيطة التي تودع إقراراتها الضريبية داخل الأربع سنوات الأخيرة مما يعني 1.156 ملزم ضريبي لكل مراقب جبائي، يجب علمان يراقب تصريحاتهم ويتتبع مدى مطابقتها للحقيقة ويقوم بإصدار الواجبات اتجاهها وبالبت في شكاويها وهو ما يستحيل القيام به بجودة عالية وإتقان محدد اللهم إذا كان ذلك بصورة اعتباطية مع قلة أو انعدام الجودة في الإصدارات الضريبية، وما يفسرها أكثر هو الإحساس الجماعي للملتزمين برفض الإصدارات وتوجههم إلى ابداع الشكايات الإدارية والقضائية في أحيان كثيرة، حيث بلغ مجموع الشكايات الإدارية برسم سنة 2018 ما عدده 108.000 شكاية¹⁵⁵ واردة على مصلحة الضرائب مما يعكس العدد المهم لها والتي ان دلت على شيء فإنها تدل على قلة الجودة في الإصدارات الضريبية

¹⁵³ عبد القادر تيعلاني: "مقاربة البعد الأخلاقي في الالتزام الجبائي" المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية عدد خاص 2002/46 ص 133.

¹⁵⁴ فاطمة اعليوش: آليات ترسيخ إدارة جبائية حديثة مقال منشور في جريدة مغرب قانون بتاريخ 2019/08/31.

¹⁵⁵ التقرير السنوي لانشطة المديرية العامة للضرائب لسنة 2018 ص 42

التي غالبا ما يتم إلغاؤها إداريا لأنها صدرت بصورة مزدوجة أو لخطأ في التصفية أو لتقادمها من حيث الوعاء أو التحصيل.

ان تفسير سلوك الملزم بالضريبة داخل المنظومة الجبائية بالمغرب يجرنا إلى استحضار الأدوار التي ينساق إليها المكلفون بالضريبة للدفاع عن مصالحهما وحمايتهما مما يمكن ان يكون تعسفا في استعمال حق يقرها القانون من قبل الإدارة الجبائية :

ثانيا: المظاهر التي تجسد الأدوار الإيجابية/السلبية للملزم من داخل منظومة الجبايات بالمغرب

لقد كشفت التقارير السنوية الصادرة تباعا عن أنشطة المديرية العامة للضرائب بالمغرب للسنوات 2018 و 2019 و 2020 عن ضعف في مستوى أو مؤشر الامتثال الضريبي خاصة في المهن الحرة¹⁵⁶ وهو ما ينتج ضغطا كبيرا على الموظفين والإجراء وبعض الملزمين بالضريبة. ذلك ان غالبية الملزمين بالضريبة كما يؤكد بعض الباحثين تترسخ في أذهانهم دفع ما بذمتهم من الضرائب يرتبط بما تقوم به الدولة من انجازات لفائدتهم المبالغ الضريبية التي هم ملتزمون بسدادها¹⁵⁷.

ان تحول موقع الإدارة وتبنيها لدور المحرك و الرائد لسياسة التغيير المجتمعي هذا التحول أصبح يتعارض كليا مع المساطر الرادارية التقليدية السلطوية وأصبح بالمقابل مقاربه المشاركة والتشاور البديل الأكثر ملائمة لما توفره هذه المشاركة من استخدام لجميع الفاعلين المعنيين بالشأن الضريبي، ذلك ان الحوار قد يؤدي إلى الإقناع الذي سيصبغ مقدارا من القبول بالضريبة والإتفاق حول الواقعة المنشئة لها مما ييسر اندماجها في الفعل الضريبي¹⁵⁸.

ألف - التهرب الضريبي كسلوك لرفض الجبائية.

¹⁵⁶ بحسب التقرير السنوي لأنشطة المديرية العامة للضرائب لسنة 2020 بلغت المداخل الصافية للموارد المدبرة من قبل المديرية العامة للضرائب ما يناهز 155.9 مليار درهم منها 7.1 مليار درهم كمداخل إضافية ناتجة عن المراقبة الجبائية و عمليات التحصيل الجبري...و هي مؤشرات تدل على ان معدل المداخل التلقائية يصل إلى 95 في المائة من مجموع المداخل الجبائية، وهو ما لا يعكس المستوى الحقيقي لمعدل الامتثال الضريبي الذي يجب ان يحتسب على أساس معدل أداء الضرائب بناء على وضعية الباقي استخلاصه.

¹⁵⁷ احمد حليبة: "التهرب الضريبي و انعكاساته على التنمية بالمغرب " أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة الوطنية في القانون العام جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2007/2008 ص 428

¹⁵⁸ احمد حليبة: "التهرب الضريبي و انعكاساته على التنمية بالمغرب " 428 مرجع سابق ص 429

ان النظام الجبائي المغربي نظام ضريبي إقرارى، يعتمد على قيام المكلف بالتصريح، داخل المهلة المحددة، بالإقرار بالمداخيل المحققة خلال فترة معينة لإدارة الضريبة، بما يتيح لهذه الأخيرة معرفة كل عناصر تقدير أساس الفرض الضريبي¹⁵⁹، ان الإلزام الإقرارى إلهتشاركيه تسمح برصد مدى انخراط المواطن في تمويل الأعباء العامة كل حسب استطاعته، تكريسا لمبادئ دستور سنة 2011 في فصلية 39 و 40 المعترين بمثابة ضمانات أساسية لا يجوز التعسف فيها من طرف الإدارة الضريبة أو التهرب منها من طرف المكلف الضريبي، كذلك الإلزام الإقرارى وهياليه تواصلية بين الملزم الذي يملك لوحدة صلاحية تعبئة إقراره، وبين الإدارة الضريبة، طبقا للفصول 148 و 149 من المدونة العامة للضرائب فيما يخص التصريح بالتأسيس للشركات الخاضعة للضريبة عن الشركات مثلا.

يساهم الإقرار الضريبي في بناء علاقة متوازنة بين الإدارة والملزم، ولكن بشروط:

1- وضعه أو التصريح بحقيقة مضمونة،

2- احترام الأجال المحددة طبقا للتشريع الجارى به العمل، وهكذا يحد الإقرار الضريبي من إشاعة ثقافة التنازع التي تأخذ حيزا زمنيا لا يستهان به سواء في مراحلها الإدارية أو القضائية، كما يحد كذلك ارتفاع تكاليف تحصيل الدين العمومي¹⁶⁰.

وإذا كان بعض الخاضعين للضريبة يرون في الإقرار وسيلة لمراقبهم مالمالية، معتقدين ان الإدارة الضريبة جهاز بيروقراطي ذو طابع دغمائي، بأهداف جبائية محضة، لا تعير أي اهتمام بالتواصل معهم، فان هذا الاعتقاد السلبي غالبا ما يدفعهم إلى ممارسة انشطتهم في قطاعات غير منظمة تكون في منأى عن النظام الجبائي بكل تعقيدات القانونية والتقنية أو باتجاههم نحو سلك طرق التملص الضريبي

باء- ممارسة الأنشطة غير المنظمة كصورة لرفض الجباية.

ارتبطت نشأت الاقتصاد غير المنظم بالمغرب بفترة الاستعمار، حيث خضع الاقتصاد المغربي لحاجات "المتروبول" أو المركز. و كان تصدير الفوسفات والمواد الفلاحية أهم أنشطة الاقتصاد المغربي، و ساد التوجه

¹⁵⁹-المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبة رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة الرباط، 2004/2005، ص 16.

¹⁶⁰ محمد زنون: الأمن القانوني للملزم بأداء الضريبة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية القاضي عياض للحقوق مراكش، 2018/2019، ص 361.

الرأسمالي كاختيار اقتصادي، ما دفع بالدولة إلباهمال الدخول في مسلسل الإصلاحات الزراعية لإعادة توزيع الأراضي، و الحد من هجرة السكان نحو المدن، و ساهم في ظهور انفجار ديموغرافي لم تستطع الوحدات الصناعية انذاك استيعابه ودمجه في دورة الاقتصاد المغربي. ما خلف ظهور اقتصاد احتكاري مبني على الربح، وانتشار البطالة والأمية وانخفاض نسبة التمدرس، كلها كانت الأسباب الرئيسية لنشأت اقتصاد غير منظم في بداية الثمانينات، وذلك بنسبه بلغت 70% من مناصب الشغل محدثة في الاقتصاد الموازي حسب إحصائيات البنك الدولي¹⁶¹.

ان رصد بيانات و إحصائيات القطاع غير المنظم بالمغرب يصطدم بشح التقارير عن الأرقام الاستدلالية الرسمية، و التي على ندرتها، كشفت بعض النتائج التالية¹⁶²:

يشغل القطاع غير المنظم ما مجموعه 237000 شخصا دون احتساب اليد العاملة في القطاع الفلاحي، وهي نسبه تبلغ 37% من الساكنة النشيطة برسم سنة 2014، ويتصدر القطاع التجاري النسيب الأهم بمعدل 82% من اليد المشغلة.

يبلغ عدد الوحدات المكونة للقطاع عند نهاية 2013 ما مجموعه 1.68 مليون وحدة انتاجية من دون التوفر على مكان للعمل أي ما يشكل 52% من الوحدات الانتاجية بالمغرب.

اعتماد القطاع غير المنظم على 83% من طرق التمويل الذاتية، في حين لا يشكل الاقتراض البنكي فيه سوى 9%.

مساهمة القطاع غير المنظم في الناتج الداخلي الخام تصل إلى 12% وتعتبر التجسيد الأمثل للاقتصاد العائلي، حيث لا تمثل فيه نسبه الأجراء سوى 17% من مجموع العاملين.

وإذا كانت الإحصائيات تضعنا في صورة المساهمة المهمة للقطاع غير المنظم في إحداث مناصب الشغل، فان الدراسة أكدت أن 98% من اليد العاملة في القطاع غير المنظم لا تتوفر على تغطية صحية وغير مصرح بها لدى مؤسسات التأمين الاجتماعي.

¹⁶¹ عبد اللطيف زروال: الاقتصاد غير المنظم في المغرب الجذور والوظيفة والسياسة، دفتر الاقتصاد الموازي: ما الذي تنتجه هذه المنظومة؟، السفير العربي، عدد 298، تاريخ النشر 2018/06/14، ص 97.

¹⁶² المندوبية السامية للتخطيط، تقرير حول البحث الوطني حول القطاع غير المنظم، 2014.

كما ان القطاع غير المنظم لا يتجاوب إيجابيا مع الإدارة الضريبية من خلال التصريح بالتأسيس للوحدات الإنتاجية المنخرطة في الأعمال الخاضعة للضريبة المهنية، حيث ان 18% فقط من وحدات القطاع غير المنظم تنخرط في أداء الرسم المهني.

ويشير التقرير إلبان رقم معاملات القطاع غير المنظم (قطاع البناء والتجارة والصناعة والخدمات دون احتساب النشاط الفلاحي) يصل إلى حدود 40 مليار درهم عند نهاية 2014، ما يجعله يتبوأ على عرش معدل النمو بنسبه 42% ومعدل نمو سنوي يبلغ 5.5%¹⁶³.

وفي دراسة حديثة قام بها الاتحاد العام لمقاولات المغرب، فانمساهمة القطاع غير المنظم في الناتج الداخلي الخام بلغت 20% بينما يحقق رقما للمعاملات يبلغ 210 مليار درهم، ما يشكل منافسة غير مشروعة للقطاع المنظم، و ضياعا لمداخيل جبائية مقدرة بـ 24 مليار سنويا، كمائة يوفر 2.4 مليون منصب شغل دون تحديد سقف للالتزامات الاجتماعية أو فيما يتعلق بالتقاعد¹⁶⁴.

وإذا كان الجسماء المقاولات المغربي المنظم يشتكمن التأثيرات السوسيو اقتصادية نشاط القطاع غير المنظم كعدم الوفاء بالتزاماته الاجتماعية والجبائية، و عدم احترام قواعد المنافسة الشريفة، فقد عمدت الدولة إلى المحاولة استيعابه في سياق التحول الهيكلي للاقتصاد الوطني، وذلك من خلال تحسين مناخ الأعمال، سيما فيما يخص انشاء المقاولات، وإصلاح قانون الشغل و تعزيز التحفيز الضريبية لتشجيع الانتقال من القطاع غير المنظم إلى القطاع المنظم، وتيسير الحصول على التمويل بما في ذلك تحسين نظام المعلومات الخاص بالقروض وتحفيز الشباب على إحداث المقاولات الذاتية، كي يتمكن الاقتصاد المغربي من زيادة انتاجيتها الإجمالية¹⁶⁵، ما دفع الإدارة الضريبية مؤخرا لإحداث نظام المقاول الذاتي لتشجيع وحدات القطاع غير المنظم على الانخراط في النظام الجبائي، حيث بلغ عدد المسجلين فيها إلى غاية دجنبر 2018 ما مجموعه 86169 شخصا¹⁶⁶، وهو رقم يعتبر ضئيلا باعتبار أن مجموع الوحدات الانتاجية في القطاع المنظم يصل إلى 2.4 مليون وحدة، دون احتساب القطاع الفلاحي.

¹⁶³ المندوبية السامية للتخطيط: تقرير البحث حول القطاع غير المنظم لسنة 2014، ص 58 وما بعدها.

¹⁶⁴ Confédération générale des entreprises du Maroc, l'économie informelle: impact sur la compétitivité des entreprises et propositions des mesures d'intégration, 2018, page 10

¹⁶⁵ جواب رئيس الحكومة حول سؤال عادي " القطاع غير المنظم " بتاريخ 2017/11/27 البوابة الالكترونية بمجلس النواب.

¹⁶⁶ المديرية العامة للضرائب: التقرير السنوي حول أنشطة المديرية العامة للضرائب لسنة 2018.

جيم-آليات التملص من العبء الضريبي.

لطالما كانت الأعباء الضريبية تؤرق الكثير من الملتزمين بالضريبة الراضين المساس بدمهم المالية أو الاطلاع عليها، لذلك كانت تنحرف سلوكياتهم نحو اعتماد سياسة التهرب الضريبي التي يمكن تعريفها بأنها: امتناع كلي أو جزئي عن دفع الضرائب المستحقة وذلك باستعمال طرق احتيالية أو تدليسية أو حتى ثغرات قانونية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة أو تجنب الواقعة المنشأة لها. وأمام تعدد الطرق الاحتيلية التي يلجأ المكلف لاستعمالها من أجل التحلل من الالتزام الضريبي، فانهذه السلوكيات والتصرفات تشكل مصدرا رئيسيا للعديد من المنازعات الضريبية، ومن الطرق نجد ما يلي¹⁶⁷:

- إمساك حسابات ودفاتر حقيقية، في حين تقديم إقرارات وسجلات مصطنعة غير مطابقة للواقع بهدف إخفاءها على إدارة الضرائب؛
- إمساك حسابات حقيقية، وعدم تقديمها في إقرارات ضريبية، بهدف استغلال أي تقدير من طرف إدارة الضرائب أو سهومنها في حالة عدم تحريك مسطرة التضريب التلقائي؛
- امتناع الملتزم بالضريبة عن تقديم البيانات الكاملة للهوية الضريبية لمقاولته وخاصة فيما يتعلق بالعناوين؛
- اقتناء فواتير مبالغ فيها وبصفة متكررة بقصد الزيادة في تقدير الاستهلاكات والتكاليف للنقص من هامش الربح؛
- القيام باقتناءات صورية لبعض الأصول بالرغم من عدم أهميتها للنشاط الممارس من طرف المقاولة بهدف التلاعب بالأرباح؛
- إنشاء شركات وهمية من طرف شركاء متمرسين وتعيين مسير أمي لا يعرف القراءة والكتابة، بقصد إصدار فواتير بمبالغ مهمة، والتهرب من الإقرار بها لدى إدارة الضرائب، بقصد توريث الشركة وخاصة المسير الذي تم تعيينه.

وفي دراسة للمديرية العامة للضرائب، ثبت انه هناك 300 طريقة للتهرب الضريبي في المغرب، حيث ان 47 ألف شركة تتوفر على هوية جبائية، لا تضع تصريحات لدى إدارة الضرائب، وان تلك الشركات أصدرت فواتير بـ

¹⁶⁷ عبد الرحيم التجاني: "المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق أكدال س ج 2012-2013 ص 119.

5.5 مليار دولار، وهي فواتير وهمية وغير صحيحة. كما أن 200 ألف شركة تعلن سنويا عن عجز في حساباتها السنوية، و170 ألف شركة لم يسبق لها أن صرّحت بمدخلها¹⁶⁸.

و حسب تقرير المديرية العامة للضرائب برسم سنة 2018 فإن بعد 1569 مراقبه جبائية لفئة المهن الحرة (الأطباء، المهندسون، المحامون، الموثقون. الخ)، أدركت الإدارة الضريبية إلانة هذه الفئة تساهم فقط بـ 5% من عائدات الضريبة على الدخل مقابل 75% للأجراء الذين تقتطع لهم من المنبع¹⁶⁹.

وإذا كان رقم المعاملات الذي يروجها المتهربون يبلغ 53 مليار درهم، فإن ذلك يعادل رقم معاملات المجمع الشريف للفوسفاط، ما يعني ضياع 12 مليار درهم سنويا على خزينة الدولة.

وبحسب التقرير السنوي للمديرية العامة للضرائب برسم سنة 2018 فإن العائدات الضريبية المحصلة من عمليات المراقبة لرصد التهرب الضريبي قد بلغت 18 مليار درهم بزيادة 46% عن سنة 2017 فيما تضاعف عدد الملفات المراقبة بمعدل 93% بما مجموعه 7622 ملف مراقبه بعين المكان¹⁷⁰.

دال- التطبيع مع الفساد الإداري كإلية لرفض أداء الضريبة.

تعتبر العلاقة بين التهرب الضريبي والرشوة أو استغلال النفوذ من اجل خفض و إلغاء الضرائب من أهم المتلازمات المرتبطة ارتباطا وثيقا ومتصلا كارتباط الفقر بالفوارق الاجتماعية و البنيوية و التي تعتبر في الغالب ذات علاقة و طبيعة سببية.

لذلك فالحكاما الجبائية، كانت دائما و أبداها جسا لدى الإدارة الضريبية قصد تفعيل و تنزيل مبادئ الشفافية في التدبير الجبائي لما يشكله هذا الأخير من أرضية خصبه – صحبه مجال الصفقات العمومية- في تفشي ظاهرة الرشوة أو المحسوبية أو استغلال النفوذ قصد الحصول على امتيازات جبائية أو قصد الحصول على إعفاءات لمن لا يستحقها. في هذا الصدد، نورد رسدا لأهم مظاهر و مخاطر الفساد في المجالات التالية¹⁷¹:

محور التشريع والنصوص القانونية الضريبية:

¹⁶⁸ مصطفى قماش: مقال بعنوان "300 طريقة للتهرب الضريبي في المغرب" جريدة العربي الجديد بتاريخ 2019/05/04.

¹⁶⁹ هذه حيل المغاربة للتهرب من أداء الضريبة، جريدة تيل كيل بتاريخ 2019/05/11، تاريخ الاطلاع 2020/06/10 الساعة 22:00

¹⁷⁰ المديرية العامة للضرائب: التقرير السنوي للمديرية العامة للضرائب عن سنة 2018 ص 11.

¹⁷¹ ادريس الاندلسي، مخاطر الفساد في إدارة الضرائب-دراسة تحليلية منجزة بشراكة مع ترانسبرنسي المغرب، 2018.

ضرورة فتح نقاش مستفيض بين السلطتين التشريعية والتنفيذية حول الحكامة المتبعة في ترشيد النفقات الجبائية عن طريق تحديدها من حيث الزمان والموضوع والقيمة، مع العمل على دراسة جدواها برصد تقييم دوري مبني على الأهداف. و دون استثمار المجال التشريعي كإلته لتحقيق مآرب خاصة، مثال: شركة يمتلكها وزير من الأغلبية استفاد من إعفاء من واجبات التسجيل بلغ 40 مليون سنتيم بناء على مقتضيات تشريعية تم إدراجها في قانون المالية لسنة 2018.

محور المراقبة الضريبية:

تعتبر المراقبة الضريبية عموما الأرضية الخصبة للتواصل المباشر بين الملزم بالضريبة و مفتش الضرائب، ما يطرح إشكالات تتعلق بالسلطة التقديرية للإدارة الضريبية، مثلا: تشكل مراقبها الضريبة عن الأرباح العقارية الخاضعة للأئمنة المرجعية ذات الصبغة الإدارية مجالا خصبا للشطط في لاستعمال الحق من قبل الإدارة، ما يستدعي استبدالها بقانون مرجعي موحد للأثمان، خاضع للتحيين تفاديا لتعدد التفسيرات.

كما ان طول مدة عملية المراقبة في عين المكان ل 6 أشهر، تطرح إشكاليات تاحة الفرصة في مجال تفشي الفساد عن طريق عرض الرشوة على المفتش المكلف بالمراقبة، أو عن طريق استغلال النفوذ بواسطة الضغط عليه بواسطة جهات نافذة أو ابتزازه بوسائل مختلفة، خاصة إذا علمنا ان عملية المراقبة كمبدأ عام تكون بمقر الشركة و دون التمكن من رصدها بواسطة كاميرات مراقبها يحملها مفتش الضرائب أو من أماكن إدارية تتضمن أجهزة تسجيل بالصوت و الصورة لضمان سلامة العملية.

و يجب ان تخضع عملية المراقبة للنظام الآلي و الأوتوماتيكي، خاصة في الشق المتعلق بالبرمجة، كما يجب ان تخضع لعمليات تدقيق من طرف المجلس الأعلى للحسابات للوقوف على مدى سلامتها و مدى احترامها للقوانين و الضوابط الجاري بها العمل، مع ضرورة إحداث إطار قانوني للاتفاقات المبرمة في هذا الصدد .

على مستوى التحصيل

يقع التحصيل في منطقة تماس مع المخاطر المتعلقة بالرشوة و الشطط في استعمال السلطة، فمن جهة، فهو لا يزال خاضعا لمنظومة قانونية متقدمة شيئا ما و تحتاج للتحيين، و من جهة أخرى يحتاج إلى نزع الطابع المادي و اعتماد التقنيات الالكترونية الحديثة في الأداء التلقائي و في المساطر بشكل يضمن الشفافية و الوضوح بالنسبة للملزم و بالنسبة للإدارة. مع تطوير إطار قانوني للاستفادة من الإعفاءات، و التخفيضات

عن الذعائر والغرامات وزيادات التأخير، وجعلها في يد مؤسسات قضائية لديها السلطة الكافية لملازمة وملائمة كفاية الذمة المالية للمكلف الجبائي،

فتدعيم الأخلاقيات داخل الإدارة للوقوف على وجه الفساد المستشري و بكل أشكاله و خصوصا منها الرشوة التي تهدد فعالية المراقبة و عملية التحصيل و تفرغهما من محتواهما، و يجب ان تكون وفقا لمعايير الحكامة المالية المعتمدة على الشفافية و المسؤولية و المحاسبية¹⁷²

ومن جهة أخرى، فتعزى أسباب الشعور بالإجحاف والغبن الضريبي وانعدام الثقة في مواقف إدارة الضرائب في قوانين وأنظمة الضرائب و مساطر الجبايات نفسها المستعملة من الإدارة بسبب انعدام أو ضعف الشفافية و التواصل و التستر، تحت صورية الوثائق المحاسبية و عدم إعطاء أو تبليغ المعلومة للملزم و عدم استعمال المرونة الإدارية و الوضوح التي يمكن الملزم من الولوج بمصالح و مرافق الإدارة دون تعقيدات أو بيروقراطية أو وساطات أوزبونية¹⁷³.

كما ان التطبيع مع الفساد الإداري يأتي كرد فعل للضغط الجبائي المرتفع، من خلال البحث عن طرق للوصول إلى الاستفادة من امتيازات جبائية باستعمال الرشوة أو المحسوبية و الزبونية، أو استغلال النفوذ من قبل جهات نافذة أو لولبيات كبرى للتطبيع مع الفساد الإداري¹⁷⁴

المطلب الثاني: الأمن القانوني والقضائي للملزم كمحدد لتوجهات النظام الضريبي بالمغرب

يشكل موضوع الأمن القانوني حجر الزاوية في ضبط العلاقة ما بين الملزم بالضريبة والإدارة الجبائية، ويشكل مؤشرا حقيقيا لإرادة انشاء دولة حديثة تراعي قواعد الاصاف والعدالة والمساواة أمام القانوني، فما اصطلح عليه بأول دستور للمملكة الشريفة لسنة 1908 والذي الغي بموجبه معاهدة الحماية تضمن هذه المقتضيات الخاصة بالتماسك الاجتماعي والتضامن الموحد، بنصه في الفصل 20 على ان: " الفقراء والعوادر ، والعميان والذين لا عمل لهم يعيشون فهم معفين من كل تكاليف ضريبية ستوجب بمقتضى القانون أدائها وكذلك خدام

¹⁷² - محمد عياد، الإدارة الجبائية بين التحديث و اكراهات الضبط الداخلي REMALD عدد 73/72 ابريل 2007 ص 103

¹⁷³ عبد الرحيم الجامعي، اين العدالة الضريبية في مغرب الضرائب؟، مجلة المحامي العدد 73 يوليوز 2019 مراكش ص 38

¹⁷⁴ عبد الصمد فلكي مقال منشور بجريدة الكترونية انفاس بريس بحسب الرابط الاتي : <https://www.anfaspress.com/index.php/news/voir/55338>

بيوت الله والمساجد والزوايا، الذين يعيشون من الأوقاف". ليشكل هذا المسار الدستوري نشأت لمبدأ المساواة المنصوص عليه بدستور 2011 من خلال فصلة 39.

وبطبيعة الحال أفرزت هذه العلاقة المتباعدة والتصادمية أحيانا بين الإدارة المكلفة بالمجال الضريبي والملمزمين بصفة عامة منازعات تعدت الإطار التظلمي أو الإداري بالطرحها أمام القضاء الإداري المختص تفعيلا للمبدأ الدستوري الأسى و المكرس للحق في اللجوء إلى القضاء¹⁷⁵.

الفقرة الأولى: دور الأمن القانوني في الحفاظ على حقوق الملمزم بالضريبة.

يعتبر الأمن القانوني للملمزم بأداء الضريبة من المواضيع الحديثة التي تستأثر باهتمام الباحثين في سياق الحداثة القانونية، وما تتطلبه من معيارية تؤطر القاعدة القانونية موضعها وواقعها وممارسة، فهو جاء كاستجابة طبيعية لتطور القاعدة القانونية مستفيدا من مجموعة التطورات التي أثرت بشكل كبير على كيفية بناء العلاقة بين الأنظمة القانونية والمخاطبين بها ، بغض النظر عن مواقعهم بهدف تسييج هذه العلاقة بما يضمن استقرار المراكز القانونية للأطراف والحفاظ على توازنها، وحماية الحقوق والحريات ، فقد أضحت الأمن القانوني أهم غاية يهدف القانون لتحقيقها كونها إحدى الأسس العامة التي تخضع فيها جميع السلطات في الدولة لحكم القانون¹⁷⁶.

و لتحديد معالم الأمن القانوني للملمزم بأداء الضريبة سنعرض في هاته الفقرة لمجمل الضمانات التي يتمتع بها الملمزم بالضريبة أثناء عملية تأسيسها أو تحصيلها.

¹⁷⁵-عبد العتاق فكير: "المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني و القضائي الضريبي و سؤال العداة و التنمية الجبائية" تقديم لسلسلة مؤلفات جماعية مطبعة المعارف الجديدة الرباط 2012 ص3

176- محمد زنون: الأمن القانوني للملمزم بالضريبة مرجع سابق ص 25

أولاً : الضمانات القانونية للملزم بالضريبة في مساطر الفرض

خول المشرع الجبائي للملزم مجموعة من الحقوق و الضمانات أثناء ممارسة الإدارة الضريبية للسلطات المخولة لها بغية تحقيق نوع من التوازن في العلاقة القائمة بينهما.

و عليه، سنتطرق الضمانات و الحقوق المخولة للمكلف أثناء مسطرة المراقبة (أ) و خلال عملية التصحيح (ب) و تلك المخولة له خلال مرحلة النزاع (ج).

أ-الحماية القانونية للملزم أثناء مسطرة المراقبة

يتمتع المكلف خلال هذه المرحلة بمجموعة من الحقوق أو الضمانات ، للوقوف أمام أي تعسف محتمل من طرف الإدارة الضريبية، و تتمثل في ضرورة الاعتماد على الإقرار من طرف الإدارة، و ضرورة الإشعار و التبليغ، و حق الاستعانة بمستشار.

1- حجية الإقرار

حينما يقدم المكلف إقرارها أو تصريحها للإدارة الضريبية في الوقت القانوني، فإن ذلك يشكل قيداً يغل يد الإدارة الضريبية عن التحكم في ربط الضريبة إلا إذا شككت في مصداقيته. فالتصريح يشكل ضماناً أساسية للمكلف غير أنه من الناحية العملية يعاني من بعض الإشكالات في التطبيق تتعلق أساساً بحالة وضع الإقرار خارج الأجل القانونية بأيام قليلة¹⁷⁷.

2- الإشعار و التبليغ

*الإشعار: حق المعاينة¹⁷⁸ يمس نوعاً ما الضمانات التي اكتسبها المكلف في هذا الإطار، فهو يمارس في الحال، و لا يتطلب أي إجراء مسبق سوى تقديم طلب في نفس الوقت للوصول لمحاسبه المكلف من دون انتظار أجل قد يكون ضدها. و تتميز مسطرة الفحص الضريبي بنوع من الخصوصية، لكونها تتجسد في انتقال المفتش

¹⁷⁷ - محمد قصري، مسطرة فرض الضريبة، أية ضمانات مجلة المعيار، ع 33 لسنة 2012، ص : 14.

¹⁷⁸ - المادة 214 من م.ع.ض، المتعلقة بحق الاطلاع و تبادل المعلومات، ط 2019، ص 292.

المحقق إلى مكاتب المقاوله، داخل محل الإقامة الاعتيادية أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للملزمين، و يمنع المشرع على المحقق ان ينقل أية وثيقة محاسبية إلى مقر الإدارة الضريبية إلا بترخيص من الخاضع للضريبة مقابل تسليمه وصلا بذلك.

و يجب على مفتش الضرائب ان يشعر المكلف الخاضع لفحص المحاسبه في أجل لا يقل عن 15 يوما 179 من تاريخ التوصل بالإشعار و ليس من تاريخ الإرسال 180، و تكمن الغاية من ذلك منح الملزم أجلا لإعداد دفاعه، و عدم مباغتته بالمراقبة من الإدارة الضريبية 181، و عدم احترام هذه الضمانة يترتب عنها بطلان المسطرة برمتها 182، و لا بد أي يحمل الإشعار بالفحص توقيع باعثة، و اسم ورتبه العون المكلف بالتحقيق، و يبين يوم و ساعة الشروع في الفحص ونوع الضريبة المستهدفة من المراقبة، و السنوات الخاضعة له، و تعزيزا الضمانات التي يتمتع بها الملزم بمناسبه سلوك هذه المسطرة، فقد حددت مدونة الضرائب آجال هذه المسطرة 183 كالتالي:

الحد الأدنى: أكثر من 3 أشهر للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به عن 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

الحد الأقصى: أكثر من 6 أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

***التبليغ:** يعتبر عماد عملية الربط الضريبي و ركيزتها التي تستمد منها مشروعيتها في الأحوال التي يتخلف فيها الخاضع للضريبة عن تقديم إقراره الضريبي، أوتقديمه لإقرار تنقصه المعلومات اللازمة لربط الضريبة، أو عند إقدام الإدارة على فحص الملزم و مجموع وضعيته الضريبية، و كذا بمناسبتهم مراجعتها لإقراره، و بصفة عامة

¹⁷⁹ - المادة 212 من م.ع.ض، المتعلقة بفحص المحاسبة، ط 2019، ص 292.

¹⁸⁰ Rachid LAZRAK: le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc, fiscalité des entreprises, Édition la porte 2007, page 126.

¹⁸¹ - قرار محكمة النقض ع 348 بتاريخ 2014/04/26، ملف اداري ع 1299/4/2012، اشار له عمر اذكار، في كتاب: المساطر الضريبية بين فقه الادارة الضريبية والعمل القضائي المغربي: رصد لأكثر من 300 قرار قضائي، مطبعة النجاح الجديدة، 2016، ص 43.

¹⁸² - قرار عدد 53، الغرفة الادارية بمحكمة النقض الصادر في 2003/01/23، في شأن حكم المحكمة الإدارية بفاس: "حيث ان الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش و تاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات، لا يجب أن يقل عن 15 يوما" أوردته عواطف بلخضر، الضمانات الخاصة بمسطرة المراقبة الجبائية، مجلة المنارة للدراسات القانونية و الادارية، ع خاص حول الضريبة، مطبعة دار السلام، الرباط، 2019، ص 177.

¹⁸³ - المادة 212 من م.ع.ض، المتعلقة بفحص المحاسبة، ط 2019، ص 296-297-298.

تبليغه بنتائج الفحص. ويتمتع التبليغ الضريبي بخاصية فريدة حفاظا على مكتسباته¹⁸⁴، فقد ظلت عبارة "غير مطالب" تعني صحة التبليغ بعد انصرام أجل 10 أيام¹⁸⁵. وهذا ما يعتبر مخالفا لقواعد المسطرة المدنية فيما يتعلق بصحة التبليغ، ولحق الدفاع مما يؤثر على وضعية المكلف، لذلك فانا لأمر يحتاج إلى تدخل تشريعي للحفاظ على حقوق المكلف في هذا الإطار.

3- حق الاستعانة بمستشار

تنص المادة 212 من م.ع.ض على أن للمكلف الحق في أن يستعين بمستشار يختار هب نفسه، ليعينه في التعامل مع المفتش المراقب. وهذا الضمانات من شأنها أن تضع حدا لبعض الممارسات غير القانونية المحتمل حدوثها، سواء من جانب المكلف أو من جانب إدارة الضرائب¹⁸⁶.

ب- الحماية القانونية للملزم أثناء مسطرة التصحيح

من أهم الضمانات الموجودة في هذه المرحلة نجد تقييد التضريب التلقائي و ضمان حق الاعتراض، و استرجاع ما دفع بغير حق.

1- تقييد التضريب التلقائي

حدد التشريع الضريبي المغربي الحالات التي يتم فيها الفرض التلقائي للضريبة، لأن الأصل في الضريبة أن تفرض في إطار إقرار المكلف متى استوفى البيانات الشكلية اللازمة لربط الضريبة. و دونها لا يمكن لإدارة الضرائب أن تفرض تلقائيا الضريبة. و حتى داخل الحالات المذكورة فهي ملزمة باحترام شكلية ذلك الإجراء تحت طائلة البطلان. و تنحصر هذه الحالات في 4 حالات¹⁸⁷:

¹⁸⁴ - نص الفصل 10 من كتاب المساطر الجبائية لقانون المالية 2005 على أن التبليغ يكون بالعنوان الذي صرح به المكلف و ذلك بواسطة البريد المضمون، أو الأعوان أو الطريقة الإدارية. و إذا تعذر التسليم، و تم إرجاع الرسالة مذيلة ببيان "غير مطالب" أو انتقل من العنوان فإن التبليغ يكون صحيحا بعد انصرام أجل 10 أيام.

¹⁸⁵ - المادة 219، م.ع.ض، المتعلقة بكيفية التبليغ، ط 2019، ص 302

¹⁸⁶ - ميثاق الملزم للإدارة العامة للضرائب ط 2018

¹⁸⁷ - محمد قصري، م.س، ص 15.

- عدم وضع التصريح: تفرض الضريبة بشكل تلقائي طبقا للمادة 228، لكنها لا تمارس هذا الإجراء إلا بعد ان ترسل رسالة أولى تخبره بضرورة وضع التصريح داخل أجل 30 يوما، و في حالة تقاعسه ترسل إليه رسالة ثانية تخبره بالأسس التي قدرتها، و عند نهاية أجل 30 يوما ثانية تقوم انذاك بفرض الضريبة تلقائيا. و أي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى بطلان مسطرة فرض الضريبة¹⁸⁸.

- تقديم إقرار تنقصه البيانات اللازمة: و يتم إرسال رسالتين أيضا لإخبار المكلف بضرورة إتمام تلك المعلومات الناقصة.

- التأخير في وضع الإقرار: وضع الإقرار خارج آجاله يعتبر كعدم وضعه.

- الامتناع عن تقديم الوثائق المطلوبة حين ممارسة حق المراقبة و الفحص المحاسبي¹⁸⁹.

2- استرجاع ما دفع بغير حق

يجب على إدارة الضرائب رد المبالغ التي تم تحصيلها زيادة على مبلغ الضريبة من تلقاء نفسها و لو لم يطلب الملزم ذلك. لكن الواقع العملي و حتى النصوص القانونية المقررة تفيد بان الاسترداد لا يتم تلقائيا من طرف الإدارة بل بناء على طلب الملزم، وقد يتقدم هذا الطلب إذا لم يقدمه داخل أجل معين فيسقط حقه¹⁹⁰.

لكن إدارة الضرائب في حالة التأخير في رد المبالغ الزائدة للمكلف لا تعاقب بغرامات التأخير بشأن المكلف، و انما تؤدي فقط المبلغ المقرر إرجاعه من دون أية فوائد، بخلاف ما نجده بمصر أو فرنسا مثلا تعاقب الإدارة الضريبية على التأخير بفوائد.

ج- المنازعة الإدارية كإلحاق قانونية لحماية الملزم

¹⁸⁸ - حكم إدارية وجدة ملف عدد 01/59 الصادر بتاريخ 2002/05/15، ملف عدد 01/59.

¹⁸⁹ - المادة 229 من م.ع.ض، المتعلقة بفرض الضريبة بصورة تلقائية على مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية و حق المراقبة، ط 2019، ص 321-322.

¹⁹⁰ - المواد 240، 241، 241 مكرر، المتعلقة بالاسترداد الضريبي، م.ع.ض، ط 2019، ص 235 - 236 - 237.

من بين الضمانات المخولة للمكلف خلال مرحلة النزاع نجد حق المطالب أمام الإدارة الضريبية و كذا الطلب الاستعطا في ثم حق اللجوء إلى اللجان الضريبية و إلى القضاء.

1- المطالب الإدارية و الطلب الاستعطا في

المطالب أمام الإدارة الضريبية.

يقصد بالمطالب الإدارية الطلب الذي يتقدم به الملزم إلى الإدارة الضريبية لإعادة النظر في قرار جبائي، يدعي مخالفته للقانون. و تستمد المطالب أساسها القانوني من مقتضيات المادة 235 الخاصة بالمنازعة الإدارية 191، و قد جعل المشرع المغربي على غرار باقي التشريعات من المطالب الإدارية شرطا لازما قبل عرض النزاع على القضاء 192.

و لم تحدد شكليات المطالبه، أتقدم كتابية أم شفوية 193، لكن بالرجوع إلى الدورية التفسيرية 194717، فإن الطلبات تقدم كتابية و يبقى من واجب المكلف ان يشير في طلبه إلى كل المعلومات التي ستفيد إدارة الضريبة و التي تعتبر ضرورية للبث في الطلب، هذا الأخير يجب ان يتم تقديمه داخل الآجال القانونية المتمثلة في 6 أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة لأداء الضريبة بصورة تلقائية. و رغم ذلك فإنه لا يستطيع ان يوقف تحصيل المبلغ الضريبي، مما يكون معه على المكلف ان يدفع ثم ينتظر استرداد المبلغ المدفوع إذا كان القرار في صالحه، و هذا ما يشكل صعوبة بالنسبة إليه خاصة إذا افترضنا ان الضريبة قد فرضت على أسس خاطئة، أو ان المكلف يتمتع بإعفاء قانوني واضح 195.

و إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جوابه هذه الأخيرة داخل الآجال الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ المطالبه، يمكنه سلوك المسطرة القضائية المطبقة على إثر مطالبه 196.

الطلب الاستعطا في:

¹⁹¹ المادة 235، م.ع.ض، المتعلقة بحق و آجال المطالبة، ط 2019، ص 333.

¹⁹² احمد شيخنا محمد فال، م س، ص 77.

¹⁹³ - لم تحدد النصوص القانونية الواردة في المدونة العامة للضرائب شكلية المطالبة.

¹⁹⁴ - المديرية العامة للضرائب، الدورية التفسيرية 717، الجزء الثالث، 2011، ص 282.

¹⁹⁵ - المادة 235، م.ع.ض، المتعلقة بحق و أجل المطالبة. ط 2019، ص 333.

¹⁹⁶ - المادة 243، م.ع.ض، المتعلقة بالمسطرة القضائية المطبقة على إثر مطالبه، ط 2019، ص 339.

عند الإقرار بصحة الأساس و بضرورة دفع الواجب الضريبي، غير انة لأسباب شخصية كالعسر مثلا، يمكن للملزم تقديم طلب غير خاضع لأي شروط شكلية أو زمنية لإدارة الضريبة يلتمس من خلاله مراعاة ظروفه الشخصية لإعفائه من مبلغ الضريبة كليا أو جزئيا، و لا يفرض القانون أجلا على إدارة الضرائب من أجل الرد على المكلف لكن غالبا ما توافق الإدارة الضريبة بالإعفاء من الغرامات التي تقررت بشن التأخير، أو يتم إعفاء المكلف من جزء من الضريبة. أما الإعفاء الكلي فغالبا ما يتم رفض الطلبات بشأنه.

و لا يمكن الطعن قضائيا في القرارات الاستعطفية لانها خاضعة للسلطة التقديرية للوزير المكلف بالمالية، لكن الواقع لا يقبل وجود سلطة تقديرية مطلقة للإدارة، و بالتالي يحق للطاعن ان يطالب عن طريق دعوى الإلغاء بإلغاء القرار السلبي لوزير المالية أو ممثله.

ثانيا: المطالب أمام اللجان المحلية و الوطنية للطعون الضريبية

يحق للملزم بالضريبة ان يطعن في قرار الإدارة الضريبية أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة و كذا الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية.

2- حق اللجوء إلى اللجان المحلية :

يعتبر حق اللجوء إلى اللجان المحلية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إحدى أهم الضمانات المخولة للملزم حيث تشكل اللجنة المحلية درجة مهمة و أساسية من درجات الحوار غير المباشر مع الإدارة ، فهي تنظر في المطالبات 197 التي يقدمها في شكل اعتراضات خاضعون للضريبة في التصحيحات فيما يتعلق بالدخول و اوجبوا بالتسجيل و التبر؛ وفي فحص محاسنهم رقم أعمال اقل من 10 ملايين درهم عن كل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقدمة موضوع الفحص.

¹⁹⁷ - المادة 225، م.ع.ض، المتعلقة باللجان المحلية لتقدير الضريبة، ط 2019، ص 312، 313، 314، 315.

إذ يمكن للملزم ان يرفض القرار الذي اتخذته الإدارة الضريبية في رسالة التبليغ الثانية و يطعن فيها أمام اللجنة المحلية التي ينحصر اختصاصها في النظر هو فيما واقعي و هذا صعب لان ما هو واقعي ليس بمعزل عما هو ما هو قانوني في نفس النزاع، كما ألزمها بتعليل قرارها.

3- حق اللجوء للجنة الوطنية للطعون الضريبية:

يمكن للمكلف الضريبي، اللجوء للجنة الوطنية للطعون الضريبية للنظر في فحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة أي كان مبالغ رقما لأعمال المصرح به؛ أو فحص المحاسن للخاضعين للضريبة الذين يسأوا ويؤفوق رقما أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف، برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص 10 ملايين درهم، أو التصحيحات المتعلقة بأسس الضريبة التي تثير الإدارة بشأنها تعسفا في استعماله القانون 198.

و يمنح القانون للجنة الوطنية أجل 12 شهرا لتتخذ قرارها، الذي يشترط فيها ان يكون معللا و موقعا من طرف كل أعضاء اللجنة، فإذا انتهت المدة دون ان تتخذ القرار أو اتخذت قرارا لم يلقى رضى أحد الطرفين، فانه يمكن الطعن في القرار الايجابي أو السلبي في أجل 60 يوما أمام القضاء الإداري 199.

ثانيا : الضمانات المخولة للملزم بالضريبة في مساطر التحصيل

حاول المشرع انسنة مساطر مدونة التحصيل العمومية، و ذلك في إطار السعي نحو تحقيق التوازن بين المدين وإدارة التحصيل، و قد خول له مجموعة من الضمانات القانونية التي تضمنتها مقتضيات مواد م.ت.د.ع، يمكن فرز الضمانات المخولة للمدين برسم مسطرة التحصيل بين الضمانات عامة (أ)، و الضمانات خاصة (ب).

أ:- الضمانات العامة

سعت م.ت.د.ع إلى إقرار مجموعة من الضمانات للملزم بالضريبة، و ذلك حرصا بالحفاظ التام و الاحترام الدقيق لحقوق الانسان، نجملها كما يلي:

¹⁹⁸ - المادة 213، م.ع.ض، المتعلقة بسلطة تقدير الادارة، ط 2019، ص 295.

¹⁹⁹ - المادة 242، م.ع.ض، المتعلقة بالمسطرة القضائية المطبقة على إثر مراقبة الضريبة، ط 2019، ص 338.

- حقه في اللجوء إلى القضاء في كل ماله ارتباط بإجراءات تمس حرية المواطن (حاله الإكراه البدني) أو بحق الملكية المنصوص عليه دستوريا، لا سيما حين يتعلق الأمر بممتلكات مهمة (كالأصول التجارية العقارات، السفن...)
- إضفاء الطابع الإنساني و المرونة على مساطر التحصيل من خلال عدم قابلية بعض الأموال للحجز، وتفعيل التظلم الاستعطا في وتسهيلات في الأداء.
- مبدأ شرعية التضريب، ذو المرجعية الدستورية 200، فكل إجراء لتحصيل الديون العمومية خارج الإجراءات المنصوص عليها في القانون 15.97 يعتبر باطلا وغير شرعي، يخول لمن كان عرضة له حق المطالبة بالتعويض بناء على الشطط في استعمال السلطة تحت مسؤولية المحاسب العمومي.
- حق استرداد ما دفع بدون وجه حق باسترداد زائد الضريبة أو الضريبة المؤداة إذا كانت في غير محلها أو نتيجة خطأ مادي ارتكبتها الإدارة مع احترام أجل المطالبة الذي لا يجب ان يتجاوز 4 سنوات من تاريخ الأداء.

للملزم الحق في اللجوء إلى القضاء للمنازعة في إجراءات التحصيل المباشر في حقه، و كذلك لضمان احترام مقتضيات السر المهني، كمقابل حق الاطلاع المخول للإدارة الضريبية و التي تبقى ملزمة باحترام مقتضيات السر المهني طبق للقوانين الجاري بها العمل 201.

ب- الضمانات الخاصة للملزم.

يقصد الضمانات الخاصة بمجموع الحقوق والامتيازات التي يخولها التشريع المنظم لمساطر استخلاص الدين العمومي للملزم 202 ، و تتنوع هذه الحقوق على مستوى مساطر التحصيل لتشمل كل ما قرره تلك المساطر من إجراءات تحصل لصيانة الضمانات لفائدة الملزمين تفرض على إدارة التحصيل وجوب التقيد بشكلياتها وأجالها تحت طائلة بطلان تصرفاتها، ومن هده الضمانات:

²⁰⁰ - الفصل 71 من دستور 2011.

²⁰¹ - هذا الواجب ملقى على عاتق ذوي المهن الحرة (المحامي الخبير الموثق و الطبيب) الذين يعفيهم القانون من الادلاء بكامل ملفات زبناءهم في اطار ممارسة ادارة التحصيل لحق الاطلاع حفاظا على السر المهني الملزمين.

²⁰² - محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، ط 1، 1999، ص 242.

✓ ضرورة تبليغ الإجراءات المتتبعة من طرف المحاسب، وحماية الملتزم من أي تعسف أو شططا للسلطة يمكن ان يقوم به أعوان ومأموري التبليغ والتنفيذ ضد الملتزم دون الحصول على الترخيص اللازم.

✓ الدفع بتقادم الدين العمومي، الذي يعد أحد الضمانات الأساسية المقررة للمدين في مواجهة إدارة التحصيل.203

✓ منحة تسهيلات في الأداء عن طريق قسمة أقساط الدين العمومي، وأدائها في آجال محددة متى توفرت الضمانات204، و هدها لتسهيلات تبقى من السلطة التقديرية للمحاسب، و رفضها لا يمكن ان يكون موضوع منازعة من قبل المدين.

✓ الحق في وقف الدين العمومي205، باللجوء إلى المحاسب العمومي المكلف، من أجل إيقاف أدائه للدين العمومي، أو متابعتها بإجراء من إجراءات التحصيل الجبري، و وقف الإجراءات التحفظية التي قد يلجأ إليها المحاسب، كل هذا إلى حين البث في شكايته المتعلقة بموضوع الدين أو صدور حكم في الدعوى المرفوعة أمام الجهة القضائية المختصة206 متى توفرت الشروط التالية:

الشكلية: تقديم طلب خطي من طرف الملتزم، و ضرورة وجود منازعة في أصل الضريبة موازية لطلب وقف الأداء، مع ضرورة تقديم الطلب داخل الآجال المنصوص عليها في القوانين والانظمة الجاري بها العمل207.

الموضوعية: حصر طلب وقف الأداء في الجزاء المتنازع فيه، و ضرورة تقديم الضمانات المنصوص عليها208.

²⁰³ - المادة 123 من م.ت.د.ع: "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل و التمرير بمضي أربع سنوات (4) من تاريخ الشروع في تحصيلها، و تتقادم الديون الأخرى المعهود باستخلاصها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل، وفق القواعد المقررة في النصوص المتعلقة بها، وعند انعدامها، وفق القواعد المنصوص عليها في الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) بمثابة قانون الالتزامات والعقود ينقطع التقادم المشار إليه فيما سبق بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل، أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصولين 381 و382 من الظهير الشريف بمثابة قانون الالتزامات والعقود السالف الذكر."

²⁰⁴ - المادة 118 م.ت.د.ع

²⁰⁵ - عبد الرحيم الكنداري: تحصيل الديون الضريبية مقارنة قانونية وقضائية، م.س، ص 118

²⁰⁶ - المواد من 117 إلى 120 من م.ت.د.ع.

²⁰⁷ - عبد الرحيم ابليل، رحيم الطور، تحصيل الضرائب و الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 97.15)، مطبعة الامنية، ط 1 سنة 2000.

²⁰⁸ - المادة 118، م.ت.د.ع، " يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل: إيداع في حساب للخزينة؛ سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)؛ سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة؛ كفالة بنكية ديون على الخزينة؛ سند التخزين؛ رهن أصل تجاري؛ تخصيص عقار للرهن الرسمي. يمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل و يتحمل الملتزم صوائر تكوين الضمانات"

الفقرة الثانية: دور القضاء الإداري في تحديد توجهات بنية النظام الضريبي المغربي

انما يميز القاعدة الجبائية هو الطابع التعقيدي وعدم الاستقرار القانوني، ونظرا لتضمنها مصطلحات تقنية تحتكر الإدارة الجبائية سيرها وتطبيقها في كثير من المجالات الواقعية، وتسهم إعادة التجديد في التشريع الجبائي كل سنة ترسيخ هذا المفهوم وهذه الخاصية بمناسبة كل صدور قانون المالية الذي يكون تحت ضغط الاستجابة للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية، من اجل ذلك حرص المشرع المغربي على صيانة حقوق الملزم بالضريبة من التعسف الذي قد يطاله، لذلك خوله القانون حق اللجوء إلى القضائي للدفاع عن مصالحه أمام القاضي الإداري الذي يتدخل بشكل كبير في مجال المنازعات الضريبية لإقرار مبادئ العدالة والإنصاف وتزليل مقتضيات القانون الجبائي، لمنهجية سلسله تراعي مقاصد التشريع الضريبي من خلال التوفيق بين مصلحة المواطن والمقاولة من جهة وضروريات حماية المال العام من جهة أخرى²⁰⁹.

ويبرز دور ألاجتهاد القضائي والإداري في المادة الضريبية في تعزيز ثقة المواطنين بالنسبة للالتزامات الضريبية فهو يساهم إلى جانب الضمانات القانونية المقررة من طرف المشرع، في خلق ضمانات قضائية جديدة تسهل تحقيق العدالة الضريبية وتحقيق الأمن القضائي الذي تم التأكيد عليه من خلال الدستور المغربي كمبدأ دستوري عملا بمقتضيات الفصل 117 الذي ينص بانه : " يتولى القاضي حماية حقوق الأشخاص والجماعات وحررياتهم القضاء وتطبيق القانون "، وباستقراءنا لهذا الفصل نجد ان المشرع المغربي ارتقى بالأمن القضائي إلى درجة المبدأ الدستوري عن طريق التفويض الصريح للقضاء بان يتولى وظيفته حماية الحقوق والحرريات والأمن القضائي للأفراد والجماعات²¹⁰.

يرتبط مفهوم الأمن القضائي بعلاقة وظيفية مع الأمن القانوني، الذي يحقق قدرا من الثبات النسبي للعلاقات القانونية وحدد ادني من الاستقرار للمراكز القانونية المختلفة بهدف إشاعة الأمن والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية من أشخاص قانونية عامة وخاصة ان القواعد القانونية مهما بلغت جودتها فإنها لن تبلغ الغاية المطلوبة منها، ان لم تجد في المقابل أمنا قضائيا والذي أكدت على أهميته مقتضيات الفصل 117 من

²⁰⁹- عمر السكتاني: "الاتجاهات الحديثة للقضاء الإداري في المادة الضريبية" سلسلة القضاء الإداري و المنازعات الإدارية ¼ طبعة 2020 مطبعة الرشاد سطات ص 3

²¹⁰- غزلان الجنفي: "دور القاضي الإداري في ترسيخ الامن القضائي في المجال الجبائي" مقال منشور في مؤلف جماعي "الامساطر الضريبية بين تحدي الامن القانوني و القضائي الضريبي و سؤال العدالة و التنمية الجبائية" مطبعة المعاريف الجديدة الدار البيضاء سنة 2021 ص 385.

الدستور المغربي، وفي المقابل فإن الملك محمد السادس يشدد في خطابه²¹¹ على أنه يبقى الهدف الأساسي ترسيخ الثقة في العدالة وضمان الأمن القضائي الذي يمر عبر الأهلية المهنية والنزاهة والاستقامة، وسبيل لصيانة حرمة القضاء وأخلاقياته ومواصلة تحديثه لذا يعتبر جانب من الفقهاء الأمن القضائي يعكس الثقة في السلطة القضائية وفي القضاة للاطمئنان إلى ما يصدر عنهم من أحكام وقرارات وأوامر قضائية²¹².

لذلك فإن الأمن القضائي يعتبر حاجزا وقائيا لفائدة الأشخاص ضد تجاوزات بعضهم البعض من جهة وحائل دون تجاوز الإدارة ضد هؤلاء من جهة ثانية²¹³.

إن مفهوم الأمن القضائي، لا يمكن حصره من جهة واحدة بل لا بد من التطرق إلى مفهومه بشكله الواسع والضيق من أجل معرفة ماهية الدلالات التي يوحى بها المفهوم:

فبمفهومه الواسع: يقصد به توفير الثقة للمتقاضين بحيث يعكس الثقة في المؤسسة القضائية والاطمئنان إلى ما ينتج عنها وهي تقوم بمهامها التقليدية المتجلية في تطبيق أو قول القانون على ما يعرض عليها من قضايا وما تجتهد بشأنه من نوازل هذا مع تحقيق ضمانات جودة أدائها وتسهيل الولوج إليها والرفع من مستواها وكذا زيادة الثقة للمواطنين والمستثمرين في نجاته²¹⁴.

أما المفهوم الضيق للأمن القضائي فيرتبط بوظيفة المحاكم العليا المتمثلة بصفة أساسية في السهر على توحيد الاجتهاد القضائي وخلق وحدة قضائية مرتكزا على مبادئ دوله الحق والقانون عبر التقييد بمبدأ الشرعية الذي يقتضي استقلاله القضاء متمثل في المسؤولية تقتضي المساءلة وإن القاضي الإداري ملزم بتطبيق القانون وكل إخلال بذلك يعتبر بمثابة التهديد للأمن القضائي والقانوني للأطراف.

يعتبر القضاء أكثر الجهات المؤهلة لترسيخ الضمانات القضائية للملزم بالضريبة في المادة الجبائية، بما يملكه من سلطة للفصل في النزاعات الضريبية بإصدار أحكام وقرارات تروم تقويم الأخطاء وتقنين ما سكت المشرع

²¹¹ خطاب الملك محمد السادس بمناسبة عيد العرش بتاريخ 2007/07/30

²¹² رفعت عبد سيد: "مبدأ الأمن القانوني، دراسة تحليلية في ضوء أحكام القضاء الإداري و الدستور مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث القانونية العدد 34 أكتوبر 2013 ص 8

²¹³ مصطفى بن شريفة وفريد بنت: الأمن القانوني و الأمن القضائي مجلة الكترونية العلوم القانونية www.maro-law.com تاريخ الزيارة 2021/08/13.

²¹⁴ مصطفى بن شريفة وفريدة بنت، مرجع سابق أوردته غزلان الجنفي: "دور القاضي الإداري في ترسيخ الأمن القضائي في المجال الجبائي" مقال منشور في مؤلف جماعي "الأمساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني و القضائي الضريبي و سؤال العدالة و التنمية الجبائية" مطبعة المعاريف الجديدة الدار البيضاء سنة 2021 ص 387.

عنة، و توضيح ما تجنب توضيحه، مستندا في ذلك على مجموعة من المبادئ التي تحكم مساطر التحصيل كمبدأ التفسير الواسع، ومبدأ الشك يفسر لصالح الملزم، كما ان عبء الإثبات يوزع بين الإدارة والملزم على سبيل المساواة. و هو ما سنتطرق له من خلال: ضمانات الملزم بالضريبة في المنازعة القضائية –أولا -و تجليات الأمن القضائي في المجال الجبائي-ثانيا-.

أولا: ضمانات الملزم بالضريبة في المنازعة القضائية

1- مسطرة إيقاف التنفيذ الصادر عن القضاء الاستعجالي

ان مسطرة إيقاف التنفيذ التي تقدم أمام القضاء الإداري بالاستعجالي تتطلب شروطا أساسية : كوجود منازعة جدية في صفة الملزم أو في مسطرة فرض الدين العمومي أو تحصيله²¹⁵، أو وجود حاله استعجال تقتضي رفع الضرر المحتمل في حاله مواصلة التنفيذ، و تتجلى الضمانات في ما يلي:

- الإعفاء من توفير الضمانات اللازمة لسداد الدين²¹⁶.

- الإعفاء من التقييد بمسطرة الطعن الإداري أو ما يصطلح عليه بالتظلم الإداري.

ومن جهة ثانية، فان من بين الضمانات التي كرسها القضاء الاستعجالي للمدين في مرحله التحصيل، تدخله لتعليق مسطرة الحجز بغية رفع الضرر عن الملزم، في حاله عدم مواصلة المحاسب المكلف بالتحصيل للمسطرة بعد توقيعه الحجز على أملاك الملزم مما يلحق ضررا بالغاً بالملزم خصوصا في حاله كون الدين الضريبي موضوع مسطرة الحجز مشكوكا في صحته أو متنازعا حوله²¹⁷.

كما أبدى القضاء ضمانا آخر يتمثل في تحديد تأويل وتفسير المادة 107 المتعلقة بامتياز الخزينة على منقولات المدين²¹⁸.

²¹⁵ - و مثالها: وجود عيوب جوهرية شابت مسطرة الفرض، عدم ممارسة النشاط المفروض عليه الضريبة أصلا،...

²¹⁶ - أمر الاستعجالي عدد 31 الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 2002/04/23 والذي جاء فيه: "المنازعة الجدية في صفة ملزم بالضرائب يتم معها استبعاد تطبيق الفصل 117 م ت د ع"، أورده عبد الرحيم الكندياري، م س، ص 121

²¹⁷ - لحبيب عطشان، القضاء الضريبي والاكراهات الملازمة لحماية الملزم، م.م.ا.م.ت، ع مزدوج 84-85 يناير ابريل، 2009، ص 97.

²¹⁸ - أمر استعجالي عد 252 الصادر بتاريخ 2002/09/16، ملف اداري عدد 2002/441، غ م، أورده عبد الرحيم عمري، "الاجتهاد القضائي في الجبائية منذ إحداث المحاكم الإدارية"، ص 143

ب-دعوى بطلان إجراءات التحصيل من خلال قضاء الموضوع.

انمن بين الضمانات الأساسية التي خولها قضاء الموضوع للملزم بالضريبة في مرحله التحصيل:

- تكريس لحق الملزم في التبليغ القانوني لأخر إشعار دون صائر، باعتبار تضمينات الجدول الضريبي و انكانت صحيحة، إلا انها لا تنزل منزله التبليغ 219.
- وجوب باحترام المحاسب العمومي لمبدأ تدرج إجراءات التحصيل 220
- تكريس مبدأ عدم التعسف في استخدام السلطة المخولة للخبينة 221 مع ضرورة احترام التدرج في المتابعات عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز بتوفير الحماية اللازمة للمدين، بفرض شرط تبليغ آخر إشعار بدون صائر قبل توقيع الأشعار للغير الحائز 222 والانداز.
- اعتماد قاعدة الدفع بالتقادم، حيث ان ثبوت التقادم يجعل إجراءات التحصيل غير مؤسسة 223 ويمكن للقضاء ان يسقط حق المحاسب العمومي في استخلاصها متى لاحظ انهذه الديون قد تقادمت من دون وجود إجراءات من طرف المحاسب تفيد قطع التقادم.
- تهذيب إجراء الإكراه البدني، فقد تشدد في وجوب احترام تسلسل إجراءات المتابعة وقانونيتها تحت طائلة بطلان المتابعات التي تلي الإجراء المعيب 224، وأقر تعويضاً عن الإكراه البدني إذا كان في غير محله 225.

²¹⁹- قرار ع 369 بتاريخ 2003/06/15، ملف اداري ع 1437/4/2002 صادر عن الغرفة الادارية عن المجلس الأعلى، اورده زكرياء الدغي في رسالة نيل الماستر بعنوان الاطار القانوني و العملي تحصيل الديون العمومية، م.س، ص 180: "لئن كان كل ما أثبت بمستخرج الجداول من بيانات ينهض بحجة على أن محصل المالية وجه التنبيه بدون صائر.. فإنها لا تنهض حجة على الملزم أمام إنكاره المستمر توصله بالإعلام الضريبي وبالتنبيه بالأداء بدون صائر وبالإنذار قبل مباشرة إجراءات التنفيذ الجبري"

²²⁰- قرار ع 503 بتاريخ 2004/06/23 محكمة النقض، ملف اداري ع 416/02/2003، اورده محمد القصري في كتاب المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة امام القضاء الاداري، م.س، ص 423: "يتعين على القاضي عملاً بأحكام المادتين 36 و 41 من م ت د ع احترام مبدأ التدرج في إجراءات التحصيل ومباشرتها داخل الأجل المحددة قانوناً"

²²¹- قرار الغرفة المدنية ع 93/2770 بتاريخ 1993/04/02، ملف رقم 95/725، منشور بمجلة المحاكم المغربية، ع 86 ص 134.

²²²- حكم المحكمة الادارية بالرباط، رقم 1015 في الملف ع 1086/01/2009، بتاريخ 2009/07/28.

²²³- حكم المحكمة الادارية بالدار البيضاء ع 22 بتاريخ 2008/01/29 في الملف ع 515/2007

²²⁴- حكم المحكمة الادارية بوجده ع 96/5 الصادر بتاريخ 1996/01/6، اورده عبد القادر التعلاتي بمقال "الضمانات الجبائية من خلال التشريع و القضاء"، مجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ع 97/19 ص 40

²²⁵- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، عدد 262، صادر بتاريخ 2001/05/08، م.م.أ.م.و.ت، ع 43، مارس ابريل 2002، ص 241. أن: "اعتقال المدعي مع إكراهه بدنيا عن أداء دين ضريبي، والحل أنه غير ملزم بالضريبة المطلوب استخلاصها يرتب مسؤولية الدولة المتمثلة في الخزينة العامة"

فضلا عن كل الضمانات المشار إليها سابقا فقد متع القضاء الإداري المدين بمجموعة من التسهيلات تخفيفا عليه باعتباره الطرف الأضعف في العلاقة الجبائية نذكر منها على سبيل المثال:

- إقرار عدم تقييد دعوى بطلان إجراءات التحصيل بأي أجل في ممارسة الطعن القضائي.

الأخذ بالأجل الأخير للملزم.

- إعفاء طالب إيقاف التنفيذ من الضمانة في حال منازعة بجدية في صفته كملزم بالدين الضريبي.

- إمكانية تقديم الطعن في الوعاء والتحصيل في عريضة واحدة.

- اعتداد بالتظلم ولو رفع إليه غير مختصة، ما دام بإمكان الجهة المتظلم لديها الارتباطها العضوي بالجهة المعنية لإحالة التظلم إليها²²⁶.

ج- المنازعة القضائية لمساطر الفرض والتأسيس

رغم وجود آليات لفض النزاعات الجبائية عن طريق الإدارة نفسها أو عن طريق اللجان الضريبية ذات التكوين المختلط كضمانات إضافية، فإنه لا مناص من الاعتراف للملزم بحقه في اللجوء إلى القضاء²²⁷ وهو حق من الحقوق التقليدية المقررة للإنسان قبل أن يكون ملزما بالضريبة.

و ليتمكن المكلف من اللجوء إلى القضاء فلا بد وأن يحترم الإجراءات الشكلية المطلوبة:

بالنسبة للأجال: لا يمكن للمكلف الذي يطعن في القرار الجبائي أن يلجأ إلى القضاء إلا بعد استنفاد المراحل التمهيديّة السالفة الذكر.

بالنسبة للمقال: تشترط الكتابة و تضمينه كل المعلومات الضرورية المتعلقة بالمدعي والمدعى عليه، و التوقيع عليه من محام مسجل بهيئة المحامين، ليرفعه داخل الأجل المذكور أمام القسم المختص داخل المحكمة الإدارية.

²²⁶ - عبد الرحيم الكنداري، تحصيل الديون الضريبية مقارنة قانونية و قضائية، منشورات مجلة الحقوق المغربية، ط 2012، ص 124.

²²⁷ - المادة 242، م.ع.ض، المتعلقة بالمسطرة القضائية المطبقة على إثر مراقبة الضريبة، ط 2019، ص 338.

ثانيا- تجليات الأمن القضائي في المجال الجبائي

تجسد المرحلة القضائية في المنازعات الجبائية المفهوم الحقيقي للمنازعة ما بين الملزم بالضريبة و الإدارة الضريبية، حيث يبقى القاضي الإداري في المجال الضريبي ملزما بتحقيق المعادلة القائمة على ضرورة حماية المال العام وحماية المال الخاص، لكي يتكون لدى الملزم الاطمئنان وبالتالي يتشجع على الوفاء بالتزاماته من خلال تكريس مجموعة من الضمانات التي سبقت الإشارة إليها و الحد من السلطة التقديرية للإدارة في الفرض الضريبي والذي سنتناوله في هذه الفقرة من خلال ثلاثة مظاهر :

❖ الإثبات في المادة الجبائية

❖ الخبرة

❖ و التفسير الضيق للقانون الضريبي

أ- حجية الإثبات كإلته قضائية في المادة الجبائية

لا يختلف مفهوم الإثبات في القانون الجبائي عن مفهومه في باقي فروع القانون الأخرى، فله نفس الغاية، إلا ان ما يميزه هو خصوصية المادة الجبائية عن باقي فروع القانون هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان عبء الإثبات الجبائي غالبا ما يتعلق بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة والتي تقع دائما على عاتق كاهل الإدارة الجبائية في جل الحالات خصوصا أثناء الفرض التلقائي للضريبة، وهو الأمر الذي يثقل كاهلها ويعرقل مهمتها للقيام بوظائفها، مما أدى بالمشروع إلى توظيف جميع الوسائل المتوفرة لدى بغية تيسير عمل الإدارة الجبائية وذلك من خلال التنصيب على إئصال كاهل الطالب بالإثبات و حدد له مجموعة من المبادئ الأساسية التي لا يقع الإثبات إلا بواسطتها كما حصر وسائل الإثبات.

1- وسائل الإثبات في المادة الجبائية

المبدأ العام في النظام الضريبي أن الإدارة الضريبية حرة في استعمال أي وسيلة من وسائل الإثبات، في حين ان الملزم بالضريبة يستعمل وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون، وهذا المبدأ ناجم على أن الإدارة الجبائية هي الموكل وبالمقابل تتحمل وفي أغلب الحالات سواء أكانت مدعية أو مدعى عليه عبء الإثبات. ويكفي الملزم بالضريبة أن يدعي حدوث الواقعة المنشئة للضريبة أو عدم احترام الإدارة الجبائية لمسطرة الفرض التلقائي أو

التصحيح بالضريبة للتحلل من الإثبات وينتقل عبؤه على كاهلها²²⁸، بالمقابل فقد استبعد المشرع وسيلتي اليمين والشهادة وفتح المجال لبقية الوسائل المتاحة والتي لا تخرج عما يلي:

- الإقرار
- التصريح
- الحجية الكتابية
- القرائن
- الاعتراف
- الوثائق المحاسبية

بالرغم من هذا التنوع في وسائل الإثبات، فانهناك قواعد هامة وحجج دامغة يمكن اعتبارها من أهم وسائل الإثبات ويتعلق الأمر بالوثائق المحاسبية والحجج الكتابية كالمحاضر والشواهد الإدارية.

لهذا سنقتصر في هذه الفقرة على جانب من جوانب الإثبات في المادة الجبائية، ويتعلق الأمر بحجية الشواهد الإدارية وذلك لما يثار حولها من نقاش وتضارب في المواقف بين القبول والرفض، وذلك تارة بين الإدارة الجبائية والملزم وبين الإدارة الجبائية والقضاء الإداري في كثير من القضايا أثناء عرض الخصومة على انظار القضاء، وفي هذا الإطار يطرح التساؤل التالي: ما هي خصوصية الإثبات بالشواهد الإدارية؟

غالبا ما يلجأ بعض الخاضعين للضريبة إلى الاستعانة بالشواهد الإدارية المسلمة من طرف السلطات المحلية وذلك من أجل إثبات الوقائع المحددة للضريبة كإغلاق محل تجاري- التوقف عن مزاوله نشاط مهني- طلب الإعفاء من الضريبة على الدخل...

لكن بالرغم من تشبث بعض الملزمين بحجية الشواهد الإدارية من أجل إثبات واقعة أو نفي أخرى وذلك بحسب النوازل، إلا انهناك اختلاف وتضارب بين عدة اتجاهات فمنها من ينفي حجية الشواهد الإدارية في بعض الوقائع المرتبطة بالضرائب مبررا موقفه بالمبررات التالية:

²²⁸- بوشعيب البوعمرى، الإثبات في المنازعات الضريبية، مداخل في إطار ندوة وطنية حول الاشكالات القانونية و العلمية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2011.

- كون الشواهد الإدارية كوثيقة إدارية محصورة في مدة زمنية لا تتجاوز ثلاثة أشهر.
- كون الشواهد الإدارية لا يمكن ان تمتد إلى وقائع متباعدة في الزمان.
- كون الشواهد الإدارية تخضع للطلب.
- كون الشواهد الإدارية تخالف قاعدة تقييد بعض الوثائق التي حددها المشرع ووضع لها إجراءات قانونية و مسطرية كحاله التوقف عن مزاوله نشاط مهني أو إتلاف الوثائق المحاسبية وغيرها،

ولعل الغاية من استبعاد الشواهد الإدارية التي لم يتم الإدلاء بها في المجال الضريبي، هو فتح الفرصة أمام الإدارة الجبائية للتأكد من مدى مصداقية تلك الشواهد. وضمان تأكيد حق المراقبة و الإطلاع من خلال التقيد بالإجراءات الإدارية والقانونية من جهة أخرى للحد من ظاهرة التهرب الضريبي على اعتبار ان بعض الملزمين عوض التقيد بالقانونيلجئون إلى نفي واقعة ما بالإدلاء بالشواهد الإدارية.

وعليه فان وسائل الإثبات في المجال الجبائي وخصوصا الإثبات بالشواهد الإدارية غالبا ما تنشب عنة عدة نزاعات بين الملزم بالضريبة والإدارة الجبائية في بعض الدعاوي التي قد تصل المرحلة القضائية، مما يستدعي من القاضي الجبائي في بعض القضايا استحضار كافة الوقائع والدفعات للبت في النزاع ومن تم التصريح بقبول أو رفض بعض أو كل الحجج المدلى بها وبالأخص الشواهد الإدارية مما يطرح علينا سؤالا حول حدود السلطة التقديرية للقاضي الجبائي في تحديد وسائل الإثبات ؟

2- سلطات القاضي الإداري في تقدير وسائل الإثبات

الإثبات هو الأداة التي تمكن القاضي الإداري في مجال المنازعات الجبائية من التحقق في الوقائع القانونية، ذلك ان الحق ما لم يكن مقرونا بتقديم دليل يثبت جودة التقاضي في حل المنازعات الضريبية، إذ انه يعتمد على إقامة الدليل أو تقديمه ويقصد بعبارة "إقامة الدليل" هو تقديمه إلى من يراد أقناعه و الذي يجب ان يكون بالطرق التي يحددها القانون، والتي تمكن القاضي من الوصول إلى الحقيقة فيما يعرض عليه من منازعات حتى يستطيع بذلك ان يحقق العدالة، فموازنة أدلها لإثبات متروك لسلطة القاضي التقديرية، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تحديد انواع الأدلة والزاميتها والقوة القانونية لكل دليل في الإثبات في حل المنازعات الضريبية.

ومن هنا يمكن تقسيم طرق الإثبات إلى طرق ملزمة للقاضي وهي التي حدد القانون حجيتها ولم يتركها لتقدير القاضي وهي أكتافها إذا كان معترفا بها من الخصوم والإقرار واليمين، وطرق غير ملزمة للقاضي وهي البينة والقرائن القضائية والمعاينة والخبرة لأنها تخضع لتقدير القاضي ولرقابه محكمة عليه في ذلك 229.

ونظرا لدور القاضي الضريبي في توجيه الدعوى، فله سلطة واسعة في تقدير وسائل الإثبات المقدمة ومدى قوتها، وباستثناء اليمين وشهادة الشهود فإن باقي الوسائل يعمل بها في المنازعات الضريبية وبالنظر إلى كون القاضي الجبائي بميثابة مفتش سام للضريبة أي انه يقوم بنفس العمليات التي يقوم بها مفتش الضرائب مع تمييز القاضي عن المفتش بكونه له سلطة الاجتهاد، لذا فهو مطالب بدراسة الحجية المقدمة إليه من حيث حجيتها القانونية كدراسة مدى إثباتها للوقائع المتنازع في شأنها من عدمه وترجيح إحداها عن الأخرى.

و من هنا نطرح السؤال حول موقف القاضي الإداري من حجية الشواهد الإدارية المسلمة من طرف السلطات المحلية والمستشهديها في المنازعات القضائية؟

و الجواب عن هذا السؤال يدفعنا إلى تتبع بعض القرارات الصادرة عن محكمة النقض التي تؤسس لكون القاضي الإداري لا يأخذ بالشواهد الإدارية الصادرة عن السلطة المحلية أو الإدارية أو غيرها لإثبات واقعة الانقطاع عن مزاوله النشاط المهني ما لم يخطر الملزم الإدارة الجبائية وهذا ما ورد في القرار عدد 23 الصادر بتاريخ 2007/01/17 في الملف رقم 2302004/2/4/2369 حيث جاء فيه:

"حيث ان الذين ينقطعون عن مزاوله نشاطهم المهني يجب عليهم ان يخبروا الإدارة داخل أجل 45 يوما التالية لتاريخ الانقطاع، والثابت من وثائق الملف ان المستأنف لم يدلي بأي وثيقة تفيد إخبار الإدارة بذلك الانقطاع، فضلا من ان فرض الضرائب المذكورة كانت بناء على إقراراته والتي لا تتضمن أي تحفظ مما تكون معه هده الضريبة قائمة أساسا وان الحكم المستأنف لما نحا هذا النحو يكون صائب وواجب التأييد."

²²⁹- عارف منور السعيد، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الاردني رقم (57) لسنة 1985 م وتعديلاته يونيو 2012. ص 578،

يونيو 2012.

²³⁰- قرار غير منشور.

وكما درج القضاء على اعتبار الشهادة الإدارية غير مقبولة في غياب قرار الانقطاع عن ممارسة النشاط، وهذا ما ورد في القرار عدد 215 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2007/02/28، في الملف عدد 2005/2/4/2246 :

"حيث اننا لمستأنف عليه خاضع وبإقراره لنظام الربح الجزافي الذي يتحدد الدخل الخاضع للضريبة في إطاره، انطلاقا من عنصر ثابت وافر ومتغير طبقا للمادة 22 من 89-17 وليس انطلاقا من الدخل المدقق، وبالتالي فانادلاءه بشهادة إدارية من مصلحة المياه والغابات التي تثبت عدم حصوله على أي صفقة بشأن الأقطاب الغاوية خلال السنوات من 1995 إلى 2000 لا تفيد توقفه عن مزاوله النشاط المهني الممارس من طرفه والمتمثل في بيع تلك الأخشاب بالجملة مادام انه لم يقدم اقراره بانقطاعه عن مزاوله هذا النشاط خلال السنوات المذكورة."

ان القضاء الإداري اراكم مجموعة من الاجتهادات القضائية في مجال المنازعة الضريبية جعلت منة شريكا فعليا في صياغة القرار الضريبي وضامنا لحقوق ومصالح الخزينة على حد سواء وباعثا على تحسين صياغة القوانين الضريبية في العديد من الحالات، وعليه فالقاضي الإداري مطالب بخلق نوع من التوازن بين غايتين جوهريتينهما ضمان حق الدولة في العمل على توفير الموارد المالية اللازمة لتمكينها من الاضطلاع بوظائفها التدييرية و الائتمانية والحد من كل تملص أو تهرب ضريبي وضمان تحقيق مبدأي المساواة والانصاف في تحمل العبء الضريبي واحترام الضمانات المقررة لفائدة الملتزم ومن تم فان للقاضي الإداري دور هام في تكريس مبدأ المشروعية وترسيخ قواعد ثابتة تنقيد بها الإدارة الجبائية ومن تم فان ذلك يساهم القضاء في استتباب الأمن القانوني والقضائي والعدالة الضريبية وتكريس مبدأ المحافظة على المال العام وتشجيع الاستثمار²³¹.

ب-الخبرة القضائية ودورها في حل النزاعات الجبائية

بالنظر إلى الطبيعة الخاصة للنزاع الضريبي الذي يستلزم الحسم في تقنيات بالغة التعقيد وفي مفاهيم ذات محتوى تقني دقيق²³²، فان القاضي الإداري غالبا ما يلجأ إلى الخبرة القضائية لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية، خصوصا إذا علمنا ان السمة الأساسية للقضاء الإداري المغربي في ميدان المنازعات الضريبية هو

²³¹ هشام الوزاكي، دور القاضي الجبائي المغربي في حماية الاستثمار، مجلة محاكمة العدد 12/11 أكتوبر دجنبر 2016.

²³² حياة البجدايني "خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية" مجلة القضاء والقانون، العدد 2011/159، ص: 101

غياب قاضي ضريبي، فالتجربة الميدانية للمحاكم الإدارية بالمملكة أكدت أن نفس القاضي يبت في جميع القضايا سواء تعلق الأمر بالمنازعات الضريبية أو غيرها من الدعاوي التي تدخل في اختصاص المحاكم الإدارية.

وإذا كان اللجوء إلى الخبرة في القانون الضريبي يرجع بالأساس إلى الصعوبة التقنية والفنية لبعض المواد الضريبية، فإن الواقع برهنا أن مجموعة من المحاكم الإدارية المغربية تلجأ بصفة مستمرة وكلية إلى خدمات الخبير ليس فقط كمساعد تقني للقضاء، حيث لوحظ تجاوز الخبير لاختصاصاته في بعض الأحيان. ويشهد الواقع العملي للمحاكم الإدارية المغربية أن جل الأحكام الصادرة عنها، فيما يتعلق بقبول طلب الخبرة، لم تعلل أحكامها فيما يخص مصادقة القاضي على استنتاجات الخبير²³³

وعليه، فالحالات التي يستبعد فيها تقرير الخبرة نادر جدا، ويمكن الاستدلال على ذلك ب إحدى القضايا الحديثة التي قام من خلالها القاضي برفض تقرير الخبير لعدم تطرقه للنقط الأساسية لموضوع النزاع. و إمكانية الفصل في النزاع من طرف القاضي لوجود المعلومات الكافية للبت في النازلة.²³⁴

وباطلاعنا على مجموعة من الأحكام القضائية الصادرة في هذا الموضوع يتضح بجلاء أن الخبير أصبح هو الحاكم الفعلي والمقرر الحقيقي في ملفات المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري بفعل حلوله محل القاضي الإداري، ومن هذه الأحكام نذكر:

و جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط²³⁵ ما يلي:

"وحيث تبين أن تقرير الخبير جاء مستوفيا لكل الشروط الشكلية والموضوعية، إذ قام بتقديم رقم المعاملات في غياب محاسبه مضبوطة بشكل دقيق معتمدا على كل المعطيات المتطلبة، كما بررت تقديراته على وجه صحيح وإنا لإدارة الجبائية لم تدل بما يخالف ذلك لذا ارتأت المصادقة على هذا التقرير، والحكم ببطالان الضريبة المتنازع بشأنها فيما زاد على تقدير الخبير".

²³³ انظر الحكم الصادر عن إدارة وجدة ملف عدد 154 بتاريخ 2007/02/17 والذي نص على "أن تقرير الخبرة جاء مستوفيا للشروط الشكلية والموضوعية مما ينبغي معه المصادقة عليه".

²³⁴ قرار محكمة النقض 2007.4.5.409.

²³⁵ حكم المحكمة الإدارية بالرباط صادر بتاريخ 2001/11/15 مذكور عند مريم الجوهري "المنازعة الضريبية أمام القضاء في المغرب" رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، وحدة قانون المقاولات. جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكادال- الرباط. السنة الجامعية: 2003-2004، ص: 138.

و جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس 236 ما يلي:

"وحيث جاءت الخبرة مستوفيه لمقتضيات الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية من حيث شرط
الحضورية، كما اتسمت بتقديراتها بالموضوعية من حيث إعادة احتساب رقم الأعمال المحقق فعلا، ومن
حيث تحديد زائد القيمة مما ارتأت معه المحكمة المصادقة عليها وإلغاء الضريبة فيما زاد على خلاصة
الخبير"

وعن قرار صادر عن محكمة النقض 237 جاء فيه:

"المنازعة في تقديرات إدارة الضرائب واللجنتين المحلية والوطنية وتأكيد المنازعة أمام المحكمة، يستوجب
إجراء تحقيق بواسطة خبير لتحديد رقم المعاملات والدخل الخاضع للضريبة تحت طائلة إلغاء الحكم
لهذه العلة".

وإذا كان اللجوء إلى الخبرة من طرف القاضي الإداري عند النظر في النزاعات الجبائية أمرا ضروريا بل يمكن
اعتباره بديهيا، فإن المبالغة في التسليم برأي الخبير واعتباره الحاكم الفعلي والمقرر الحقيقي في ملف النزاع
الجبائي يرتب آثارا سلبية أدت ببعض الفقه المغربي 238 إلى حد اعتبارها مدخلا أساسيا للإفلات من الضريبة أو
ما يعرف بالتهرب الضريبي بسبب تضافر عدة عوامل أهمها:

إسناد الخبرة إلى أشخاص غير مؤهلين.

الطابع التقريري للخبرة في المادة الجبائية ودورها الحاسم في المنازعة الجبائية من حيث حلول الخبير محل
القاضي في التقرير.

²³⁶ ملف رقم 78-05-3 ع بتاريخ 12/08/2005 أوردته صباح مربي "قراءة في كتاب المساطر الجبائية -دراسة نقدية ومقارنة-" رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا
المعمقة في القانون التجاري المقارن. جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة. الموسم الجامعي: 2006/2007، ص: 112
²³⁷ قرار محكمة النقض المغربية عدد 715 ملف عدد 1394/2/4 2005 بتاريخ 18/07/2007 منشور بمجلة الملف، العدد 12/مارس 2008، ص: 304 وما بعدها
²³⁸ مصطفى كداي "التهرب الضريبي بين المراقبة الجبائية والعمل القضائي" أعمال الندوة الوطنية حول موضوع: المنازعات الضريبية 4-5 دجنبر 2009 كلية
العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس- هيئة المحامين بمكناس. عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة. مطبعة سلسبيل فان مكناس. يوليو
2010. ص: 80.

-الطاهري توفيق "الفحص الضريبي والعمل القضائي" أعمال الندوة الوطنية حول موضوع: المنازعات الضريبية 4-5 دجنبر 2009 كلية العلوم القانونية
والاقتصادية والاجتماعية مكناس-هيئة المحامين بمكناس- عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة. مطبعة سلسبيل فان مكناس يوليو 2010 ص: 93

عدم تطرق الخبير إلى مناقشة الإخلالات التي أسفرت عنها عملية التحقيق والتي تشكل موضوع النزاع القائم بين الإدارة والملزم، بل يقوم بالمراقبة حسب منهجيته الخاصة ويخلص بتقدير إلانالمحاسبة لا يشوبها أي إخلال جسيم.

أنالاجتهاد القضائي ينصب مبدئيا في محاوله حماية الأطراف من كل خبرة كيدية، باعتماد القاضي الإداري على تقرير الخبرة دون إجباره على توضيح وتعليل أسباب المصادقة على التقرير، تفاديا لكل لبس في اختصاصات القاضي وحماية لمبدأ سيادة القضاء. وهكذا يجب على الخبير الأخذ بعين الاعتبار عدم اختصاص القاضي الإداري في المادة الجبائية، وعليه فاستنتاجاته يجب ان تتسم بالدقة والوضوح لاعتماد القاضي الإداري عليها في مناقشة جوهر النزاع. كما يجب عليه تجنب استعمال تعابير تقنية لا يتقنها إلا المتخصص والتي من شأنها انتوجه مناقشة موضوع النازلة نحو متاهة يصعب خلال التوصل إلى الإلمام بجوهر الموضوع وتحديد نطاقه. 239

وإذا كانت القاعدة القانونية المنصوص عليها في الفصل 66 من قانون المسطرة المدنية 240 تقضي بأن القاضي غير ملزم بالأخذ برأي الخبير، فانه في المادة الضريبية وخاصة في دعاوى الوعاء نجد ان القاضي الإداري يعتمد بشكل كلي على الخبرة الجبائية بسبب تقنية النزاع، فمهمة القاضي الإداري مهمة قانونية بالأساس في حين تعتبر مهمة الخبير فنية، لذلك فان اعتماد الخبرة كوسيلة إثبات في المنازعة الضريبية التي تنصب على أساس الضريبة تكاد تكون ملزمة للقاضي رغم وجود نص صريح يقضي بخلاف ذلك، وفي هذا الصدد جاء في تععيد قرار صادر عن محكمة النقض تحت عدد 1842 بتاريخ 23 ماي 2007 ما يلي :

"القاضي ليس خبير الخبراء، نعم

²³⁹ أحمد العاللي، ميمون رحو، الضابط العملي للمنازعة الضريبية تاسيسا وتحصيلا، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 95، 2016، ص 94.

²⁴⁰ قانون المسطرة المدنية صادر بمقتضى ظهير شريف رقم 1-74-447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) منشور بالجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974)، ص: 2741.

ينص الفصل 66 من المسطرة المدنية "...لا يلزم القاضي بالأخذ برأي الخبير المعين ويبقى له الحق في تعيين أي خبير آخر من أجل استيضاح الجوانب التقنية في النزاع".

المحكمة وان كانت غير ملزمة برأي الخبير، فإنها مقيدة بالاحتكام إلى خبرة أخرى، ولا يمكنها الارتكان إلى مجرد سلطتها التقديرية للفصل في مسائل تقتضي اعتماد معايير فنية – نعم" 241

نستشف مما سبق، ان سلطة القاضي الإداري، باعتماده على خبير، تنحصر في مراقبة شكليات الدعوى المعتمدة نظامية وأيضا مراقبة الإجراءات المسطرية التي يتعين على الخبير التقيد بها قبل وخلال انجاز تقريره، ومدى عدم تجريح أحد أطراف الدعوى للخبير المعين على ذمة القضية، أم بالنسبة للموضوع فإن المحكمة تعتمد بشكل كلي على رأي الخبير، وإلا كيف يمكن لها افتتاح صحة البيانات المحاسبية المدلى بها، أو تقدير أرباح الإيرادات الكرائية موضوع فرض الضريبة أو تقدير الربح الخاضع للضريبة، أو احتساب التكاليف المهنية، انها أمور يختص بها خبراء كل في مجاله.

ولئن كانت الخبرة تساهم بشكل كبير في حل العديد من النزاعات الجبائية المعروضة على القضاء المغربي، فإن تحقيق نوع من التوازن العادل بين الإدارة الضريبية والملمزم، لن يتأتى إلا عبر إخضاع القضاة لتكوين يراعي خصوصية المادة الجبائية وتقنياتها المعقدة، تكوين يمكن القاضي الإداري من العمل وفقا لمقتضيات القانون الجبائي وليس القانون المدني²⁴²، فضلا عن ضرورة تكوينهم في مادة المحاسبة والتي لا محيد عنها أثناء النظر في النزاع الجبائي²⁴³، في سبيل الرقي بالقاضي الإداري إلى مستوى يمكنه من القيام بدور فعال يستطيع من خلاله مواجهة أي تعسف قد يصدر عن الإدارة الجبائية أو عن الملمزم.

ج- التفسير الضيق للقانون.

يتميز التشريع الضريبي المغربي بكون تشريعا متشابكا وبالغ التعقيد و تسهم في ترسيخ هذه الميزة ظاهرة التعديل المتواصل للمقتضيات الجبائية بناء على تعديلات قوانين المالية المتعاقبة. بالرغم من كون المشرع

²⁴¹ مجلة الملف، عدد 14، سنة 2009، ص 251.

242 Benyetho Ahmed « contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif ». Revue des études juridiques, économiques et sociales R. E. J. E. S 6-7 Avril 1995 avec le concours de la fondation Hanns Seldel P:133

243 Ahmed El Allali « Les dispositions fiscales et comptables marocaines permettent-elles une assiette fiscale sincère et efficace » Revue Marocaine d'Administration Locale et de Développement N°80, Mai-Juin 2008 P: 197.

- Yahia Zahiri « La fiscalité et la comptabilité de l'entreprise au MAROC » VOLUME 1 Thèse pour l'obtention du grade de DOCTEUR D'ÉTAT sciences économiques Université Mohamed Premier, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales OUJDA Année Universitaire 2003/2004 P 273

الضريبي لطالما كان يهدف إلى ضمان الأمن القانوني للملزم، إلا أن التفسير و القياس المستعمل من قبل الإدارة غالبا ما يميل عن المنحنى الطبيعي للأشياء مما يستدعي تدخل القضاء .

فالقاضي الإداري المغربي عمل على إقرار مجموعة من القواعد التي يهدف منها إلى تكريس الضمانات القانونية المخولة للملزمين بالضريبة عام و للخاضعين والمستثمرين خاصة .

فالحفاظ على حق الملكية وحرية المبادرة و عملية خلق الثروة و تداولها وكذا تشجيع الاستثمار يعتبر من الواجبات التي لا يجوز للإدارة المساس بها إلا وفق ما يقتضيه القانون، ولو كانت حقوق الخزينة ذات أهمية كبرى.

إلا أنه يتعين على القاضي وهو يثبت في النزاعات الضريبية أن يعمل عند تفسيره للنصوص القانونية على مراقبه مدى التزام الإدارة الجبائية بقاعدة التفسير الضيق للقانون ومدى احترامها لقاعدة المنع من استعمال القياس لاستنباط الأحكام من النصوص الغامضة ذلك أن أعمال القياس فرض الضريبة قد يؤدي إلى إخضاع فئات ونشاطات معينة للأداء الضريبي رغم عدم اتجاه إرادة المشرع إلى إخضاعها للضريبة وحتى عند عرض النزاعات المثارة بهذا الشأن أما القضاء فانه يسير بدورة في منحنى التفسير الضيق للنص الجبائي لنفس الاعتبارات السالفة الذكر.

غير أنه تجدر الإشارة إلى أن قاعدة التفسير الضيق وإن كان يتبين منها أنه اتحد من صلاحيات القاضي في تعامله مع النص الضريبي فإن المقصود بها في حقيقة الأمر هو عدم أعمال القياس كوسيلة لاستنباط الأحكام من النصوص الجبائية أو بمعنى أوضح لا ينبغي فرض الضريبة ولا الإعفاء منها إلا بمقتضى نصوص صريحة .

وفي سياق الحد من التفسير والقياس المستعمل والمستنبط من طرف مفتش الضرائب، فقد قضت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في حكمها عدد 1636 صادر بتاريخ 2010/11/11 ملف رقم 2003/6/544 والحكم عدد 451 بتاريخ 2013/02/20 في الملف 2005/12/9 بما يلي:

" الثابت من أوراق الملف أن الغرامات المتنازع فيها قد تم فرضها في إطار المراقبة الضريبية على أساس سوء نية الشركة المدعية وقيامها بتجزئة نفس المعاملة تفاديا لسقوطها تحت طائلة الجزاء القانوني المذكور لكن حيث أنه خلافا لتوجه الإدارة الضريبية فإن المخالفات المنسوبة للشركة المدعية تعتبر غير محققة بالعبارة بالوجود المادي للمخالفة وليس باستنباطها ربطا بسوء نية الملزم فضلا عن أن غاية المشرع من

سن المقتضيات المذكورة تتمثل في ضمانا لشفافية المحاسبية وهو ما التزمت به المدعية بتضمينها المعاملات موضوع التفرير في كشوفاتها الحسابية".

و في نفس السياق الخاص بالحد من تفسير النص القانوني الضريبي، جاء حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 1562 بتاريخ 2013/07/13 ملف عدد 9/13/149:

"لا تضريب ولا إعفاء إلا بنص ولا مجال للتوسع في تفسير النصوص الضريبية أو القياس عليها بموجب نصوص قانونية أخرى من أجل فرض الضريبة والحال ان المشرع قد نص في نازله الحال على مبدأ الإعفاء".

و ارتباطا بنفس الإطار جاء قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 790 صادر في 2008/10/29 ملف رقم 2006/4/2/1164 كما يلي:

"ان الإدارة الضريبية لا تجادل في كون واجب التضامن الوطني برسم السنوات المطعون فيها لم يتم فرضه إلا خلال سنوات 2001-2002 و 2003 أي بعد إلغاء الفصل الأول مكرر من قانون المالية لسنة 2001 ولم يرد في مضمون هذه المادة ما يشير إلى القانون الواجب التطبيق على الدخول والأرباح المحصل عليها قبل 2000/12/31 مما يجعل الضرائب غير مشروعة" 244.

244- هشام الوازيكي، دور القاضي الجبائي المغربي في حماية الاستثمار، مجلة محاكمة العدد 12/11 أكتوبر دجنبر 2016 ص 153 وما بعدها.

المبحث الثاني: النظام الجبائي المغربي ورهان الحكامة الجيدة

يرتبط نجاح النظام الضريبي المغربي بدعامة أساسية و هي الحكامة الجيدة كلبنة مركزية في أي محاولة لإصلاح للنظام الضريبي المغربي ,لذلك سنقوم بدراسة هذا المبحث من خلال مطلبين

المطلب الأول: دور الجباية التشاركية في تحقيق الحكامة الجيدة

المطلب الثاني: تأهيل الإدارة الجبائية كمدخل لتحقيق الحكامة الجيدة

المطلب الأول: دور الجباية التشاركية في تحقيق الحكامة الجيدة

الفقرة الأولى : آليات تفعيل الجباية التشاركية كمساهم رئيسي في تحقيق العدالة الضريبية

كانت الجباية عموما ومعها الجباية التشاركية²⁴⁵ الوسيلة الرئيسية والمتمة في تحقيق اهداف الدولة في العديد من دول العالم المتقدمة والنامية وخاصة الدول ذات الموارد الثروات الطبيعية والصناعية المحدودة فهي وسيلة ناجعة تمكن الدولة من التدخل الايجابي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

و تعتبر الجباية التشاركية أداة الدولة المركزية في توزيع التحملات العمومية بين المواطنين في إطار مسطرة اجبارية تتجلى فيها بوضوح امتيازات السلطة العامة حيث توكل لهذه الأخيرة امر تحديد النفقات العامة وتحديد طرق تمويلها بكيفية تضمن من حيث المبدأ توزيعها بين الافراد والجماعات بحسب قدرتهم الاقتصادية مما يساهم في تحقيق الاستقرار الاقتصادي كما يوظف من اجل حماية الانتاج الوطني من المنافسة الاجنبية وتحسين وثيرة النمو فضلا عن كونها أداة لتدوير الفوارق الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل والثروة بين مختلف فئات المجتمع ووفقا في الذكر فان الجباية التشاركية بهذا المعنى تعد المصدر المالي الأول والاهم للمداخيل التي

²⁴⁵.... يحيل مفهوم الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي على ذلك الاداء النقدي الاجباري الذي يفرض على الاشخاص الطبيعيين او المعنويين حسب قدرتهم عن طريق السلطة بصفه نهائية وبدون مقابل تغطية النفقات العامة انها علاقه مادية تربط الفرد بالحكومة وبقيه افراد المجتمع واداه سياسيه في المجالات الماليه والاقتصادي والاجتماعيه.

فهي تعكس جدليه العلاقه بين الدولة كسلطه عامه تتمتع بشرعيه الفرد الجبائي والمواطن مباشر من مساحتها التاريخيه باتجاه احادي غلب على الدوام منطق الجبايه كواجب المفروض ولم يكن يهتم بشروط التفاعل الايجابي بين منطق الواجب هذا ومنطق الحق الذي يجعل المواطنه في كل الاحوال واجبه الجبائي واذا كانت جدليه علاقه الحق والواجب الجبائي الفعل السياسي العمومي في ابرز محطاته التاريخيه الكبرى بال واسهمت في نظم الديمقراطيه الغربيه الحديثه فان ذات الجدليه والتي لم تكن بذات توجه بين واقعي هذه الانظمه وواقعي الدول الناميه ستدفع في اتجاه اصبح يستدعي ليس فقط الفعل الايجابي من قبل المواطن بالمشاركه هذا الاخير في تصور وبناء وتنفيذ السياسه الجبائيه لكي لا تبقى السلطه العامه اي دوله محتكره للشان الضريبي " فاطمة اعيلوش: الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء سنة 2018 ص 17.

يمكن بواسطتها للدول تمويل نفقاتها العمومية وتأسيس في صورة اقتطاع نقدي تفرضه السلطة العامة وتحصله رضائيا أو عن طريق الإكراه و هدفها تغطية الاعباء العامة وتنفيذ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة وتوزيع الاعباء العامة بين المواطنين حسب قدراتهم و من تم تعتبر الجباية التشاركية جزءا من النظام الضريبي العام الذي يشمل موارد الضريبة للدولة والذي يخصص غالبا لتغطية أوجه الانفاق المتزايدة والتي تقوم بها الدولة لتحقيق الرفاة الاجتماعي والتوازن العام وتسعى من خلالها إلى تحقيق أهدافها بالاعتماد على ادوات النظام الضريبي الا وهي الضرائب لذلك اصبحت حاجة النموذج الضريبي المغربي اليوم إلى اقرار جباية تشاركية امتدانا بالتجارب الضريبية المقارنة المتقدمة الغربية منها والعربية وبخصوصية مغربية-مغربية تحتاج إلى الاعتماد على الحكامة الضريبية كمقوم في إقرارها وترسيخها في تجربته الضريبية المغربية.

والحكامة الجيدة مقاربه عصرية في صنع القرار و التدبير الجيد للشان العام حيث تعتمد على تطوير المفاهيم التقنية تقليدية المستعملة في مجال التدبير وهي تعبر عن ممارسة السلطة السياسية وادارتها المجتمع بمستوياته الترابية والوطنية والعالمية وموارده المختلفة عن طريق منهجية للعمل المتعدد الأطراف وعن طريق آليات للفعل تعتمد معايير حكماتية من قبيل المشاركة المشروعية الشفافية والمسؤولية وذلك لهدف عام وهو تحقيق شرطي التنمية بإبعادها السياسية والاقتصادية والاجتماعية وهي بذلك عبارة عن إلهام ومنهجية أو نسق يتطلب التعدد في الأطراف المتدخله والتنوع في الاسس والمرجعيات المعتمدة والتوحد في الغاية والهدف العام وهو تحقيق شرط تنمية المجتمعية الشاملة²⁴⁶.

²⁴⁶- يختلف تعريف الحكامة بين الهيئات والمنظمات الدولية فكل واحد تعرفها انطلاقا من منظورها الخاص ومن الاهداف التي تسعى اليها -البنك الدولي يختصر الحكامة الجيدة في اسلوب ممارسه السلطة في تدبير الموارد الاقتصادية والاجتماعية للبلاد من اجل التنمية - برنامج الامم المتحدة للتنمية يعرف الحكامة بانها ممارسه السلطة السياسية والاقتصادية والادارية في اطار تدبير شؤون بلد ما على جميع المستويات من خلال اليات وعمليات ومؤسسات تتيح للأفراد والجماعات تحقيق مصالحها -وصندوق النقد الدولي ينظر إلى الحكامة من الناحية الاقتصادية وتحديد الشفافيه وفعاليه اداره الموارد العامه واستقرار البيئه تنظيميه لنشاطات القطاع الخاص

-ومنظمه التعاون الاقتصادي والتنمية تقوم الحكامة على كونها وسيله الحكومه السياسيه فيها واحترامي حقوق الانسان وحكم القانون
-و منظمه التنمية والتعاون في اوروبا تقوم الحكامة على بناء وتعزيز المؤسسات الديمقراطييه وتشجيعها اضافاه إلى التسامح في المجتمع ككل
-ومنظمه اليونيسكو تفيد الحكامة بالمعنى الضيق للسلطة السياسيه في ليست فن سيري على مستوى سلطه معين انما هي فن تمظهر مستويات مختلفه في تسير اقليم معين

- اتفاقيه الشراكه "كوتونو" الموقعه بين الاتحاد الاوروبي و 77 دوله من جنوب الصحراء ودول الكرايي والمحيط الهادي منها الحكامة بانها الاداره الشفافه والقابله لمحاسبه الموارد البشريه والطبيعيه والماليه بغرض المنفعه المستمره وذلك ضمن نطاق بينه سياسيه ومؤسسياته تحترم حقوق الانسان والمبادئ الديمقراطييه وحكم القانون.

.....للمزيد من التفصيل يراجع في هذا الشأن

ان الحكامة الضريبية هي منهجية أو مقاربه تتعدى الاختيارات الخاصة بطبيعة نظام التضريب أو الجباية لكي تصل إلى الشروط الفعلية، لاشتغال النظام الجبائي وفعالية عمل أدارات الجبائية، وأيضا القواعد والممارسات المؤدية إلى تطبيق الجباية على كل ملزم وفق معايير ومؤشرات الحكامة الجيدة، بما يساعد على استجماع موجهة لحكامة جبائية تعطي للفعل الجبائي كفعل عمومي خاصيات المردودية، على اعتبار ان الغرض من الجبايات تمويل الاحتياجات العمومية للسلطات العامة والعدالة، على اعتبار ان الجباية هي في آخر المطاف فعل سياسي يستلزم التعامل العادل والناجعة في مواجهة الجميع لارتباطه بمرجعية المواطنة كمسمى عريض للثقافة الحق والواجب والفعالية الذي يجعل من الجباية اداة مالم يها أكثر من دور في محاولتهم إلى ترشيد النظام الضريبي المغربي بما يخدم مردودية ويساعد على الوصول إلى تحقيق عدالة جبائية²⁴⁷.

وفي محاولتنا لدراسة آليات تفعيل الجباية التشاركية في تجربته الضريبية المغربية، سننطلق من محاوله ربط مبدئي مساهمة الجميع في التكاليف العامة باعتبارهم مبدأ دستوريا يرتبط كذلك بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية، وفي هذا الإطار نلزاما علينا تناول بعض تقنيات تحديد الوعاء الضريبي من خلال الضرائب الأساسية المكونة للنظام الجبائي المغربي، عبر تشخيص الوضع واقتراح لمجموعة من الآليات المساعدة على التنزيل التشاركية- أولا- ومن جهة ثانية دراسة إمكانية الوصول إلى تحقيق أهداف تأهيل الملزم بالضريبة ليكون مواطنا جبائيا يرتقي باداء الجباية من مكلف بها بالمساهمة في تنمية موارد خزينة الدولة -ثانيا- دون ان ننسى الاحاطة بدور الإدارة الجبائية في تحديد معالم الإدارة المواطنة كفاعل محوري في الجباية التشاركية، والذي سندرسه في فقرة لاحقه.

أولا: العيوب التقنية لنقصان الحكامة الجيدة في النظام الضريبي المغربي:

تعتبر الضرائب المباشرة والضرائب الغير المباشرة أهم الآليات التقنية التي تسعى إلى تطبيق مبادئ العدالة الضريبية والمساواة في الضريبة، من حيث تنظيمها أو اتساع قاعدتها أو معدلاتها أو من حيث مردوديتها وانعكاساتها الاقتصادية والاجتماعية على مظاهر العدالة الجبائية وفي ما يلي سنقوم بعرض مظاهر غياب العدالة الجبائية في الضرائب المكونة لبنية النظام الجبائي المغربي .:

كريم الحرش: "مغرب الحكامة التطورات المقاربات والرهانات" مطبعة الطوب بريس الرباط الطبعة الثانية 2011 صفحه 30
²⁴⁷- فاطمة عليلوش: الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة مرجع سابق ص 356

الف-الضريبة على الشركات

يعتبر القطاع التجاري والصناعي والمهن الحرة من المصادر الاقتصادية الأساسية للجباية بل ان الجباية ترتبط بعلاقة جدلية مع هذا القطاع فتقدم الانشطة التجارية والصناعية يؤدي حتما إلى تطور الجباية المفروضة عليها كما ونوعا ومن ما لا شك فيهما حق ممارسة التجارة وإقامة مشاريع استثمارية معترف به وبمضمونة, بمقتضى الكثير من الاتفاقيات الدولية في حقوق الانسان وذلك سواء تعلق الأمر بالأشخاص الذاتيين أو المعنويين.

غير ان المشرع المغربي تعامل بمنطق مختلف بالنسبة للشركات, مما أدى إلى المس بمبدأ الانصاف بعد ان تم سن قواعد تتعامل بمنطق مزدوج يحمل أحيانا محاباة وتقديم إعفاءات للعديد من المقاولات في حين يضيق الخناق ويرفع العبء الضريبي على مقاولات أخرى²⁴⁸

فالمادة السادسة من المدونة العامة للضرائب ميزت بين الإعفاءات والتخفيضات الدائمة وبين الإعفاءات والتخفيضات المؤقتة وهذا الإجراء قد يكون مقبولا إذا كانت نية المشرع المغربي تتجه نحو تشجيع بعض المستثمرين على إقامة مشاريعها التنموية في قطاعات معينة بغية حماية حقوق أخرى كحق الشغل للعمال أو تلبية حاجيات سوق من خدمات أو مواد معينة أو ربما يتعلق الأمر بإعفاء بعض الجمعيات ذات المنافع العامة أو بعض المؤسسات التي تقدم خدمات صحية للمواطنين.

هذا بالإضافة إلى المنعشين العقاريين الذين يتمتعون بمجموعة من الإعفاءات منها امتياز التخفيض المؤقت الذي تصل نسبته إلى 50 في المئة من الضريبة وذلك عندما يتعلق الأمر ببناء أحياء وإقامات ومبان جامعية تتكون على الأقل من 250 غرفة وفقا لشروط محددة وداخل اجل اقصاها ثلاث سنوات, هذا مع العلم ان لهذه الأخيرة إعفاءات جبائية تهم الكثير من الرسوم الجماعية وعلى العكس من ذلك تخضع باقي الشركات غير المشار إليها في المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب للضريبة على الشركات دون ان تتمتع بأي إعفاء يذكر سيما تلك التي تخضع للسعر النسبي 30% بحيث نلاحظ بان المشرع المغربي لم يأخذ بعين الاعتبار اختلاف مردودية المقاولات

²⁴⁸-مولاي الحسن تمازي: "موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الانسان" مقال منشور بمجلة remald عدد 83 نونبر 2008 ص 83

الصغرى والمتوسطة عن المقاولات الكبرى لذلك كان من الأفضل تطبيق أسعار تصاعدية بشكل عقلائي حتى يتسنى ضمان العدالة الجبائية وحقوق حماية المستثمرين²⁴⁹

باء-الضريبة على الدخل

نصت المادة 65 من المدونة العامة للضرائب على كيفية تحديد الربح العقاري وتضريبه، بحيث ان الأساس الخاضعة للضريبة على الأرباح العقارية يحتسب عن طريق الفرق بين ثمن التملك الذي يتم تحيينه و ثمن البيع المصرح به، لكن الإشكال الذي يطرح هنا هو ان الملزم بالضريبة يضرب في بعض الأحيان على فائض القيمة الناتجة عن مراجعة ثمن البيع من طرف الإدارة بدافع ان هذا الثمن لا يمثل القيمة الحقيقية للعقار ودون ان يكون الملزم بالضريبة قد تحصل على هذا المبلغ المعادي تقيمه وبالتالي نكون أمام تضريب إضافي ينصب على عاتق الملزم وهذا يتنافى مع مبدأ المشروعية والعدالة الجبائية²⁵⁰.

وعلى مستوى مبلغ الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل والذي يصل إلى 30 الف درهم يبقى ضعيفا إذا ما قورنا مع حجم الدخل الفردي وغلاء أسعار المواد الأساسية التي ما فتئت تتزايد بشكل مهم الملزم المعيشية هذا مع العلم ان المغرب يحتل المرتبة 130 في ما يخص مستوى الدخل الفردي وذلك بشهادة تقرير التنمية البشرية للامم المتحدة للسنة 2013 أما على المستوى الأسعار المطبقة فقد لاحظنا بان التعديلات التي اجراها المشرع المغربي منذ دخولي هذه الضريبة كانت دائما في مصلحة اصحابي الدخل المرتفعة بحيث انخفض السعر التصاعدي من 52 في المئة إلى 38 في المئة منذ قانون المالية لسنة 2010 في حين نجد ان الملزمين اصحاب الدخل الضعيف لم ينخفض السعر بالنسبة اي من 14 في المئة إلى 10 في المئة كما ان التصاعد الكبير على الفئات ذات الدخل الضعيف والمتوسط متمثله في الشرائح الأولى الثلاث يتمثل في 10 نقط عكس الشرائح العليا التي تتفاوت بربع نقاط فقط مما يزيد من الضغط على الطبقات الوسطى قصد ضمان المزيد من المداخل الجبائية ومنع هذه الطبقات من تكوين نوع من الادخار مما يؤدي لنقص الضغط الجبائي على هذه

²⁴⁹- نفس المرجع السابق

²⁵⁰- خلال حجاج: "جبائية المقاولات بالمغرب و الإشكالات وسبل الإصلاح" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام كلية الحقوق سطات السنة الجامعية 2012-

الفئات بغية دفعة لتكوين نوع من الادخار وهو ما يجعل هذا النظام الضريبي العمودية ويجعل الضغط الضريبي يتمركز حول المداخل الوسطى شيء الذي يؤدي إلى اذكاء الفوارق الاجتماعية بدل تقليصها²⁵¹

جيم -الضريبة على القيمة المضافة

في ما يخص الضريبة على القيمة المضافة فهي ضريبة كما يصطلح عليها بالضريبة العمياء ذلك انة ضريبة تمس المستهلك الاخير عبر نقل الضريبي إليه بطريقة غير مباشرة وغير عادله²⁵².

فمنذ دخول إصلاحالضريبة على القيمة المضافة حيز تنفيذ سنة 2005 بدا ام النظام الجبائي المغربي يقترب تدريجيا من الانظمة الجبائية العصرية على الصعيد الدولي

فالضريبة على القيمة المضافة لا يتم تعميمها على جميع الانشطة الاقتصادية مما يزيد من ثقل العبء الذي يتحمله القطاع غير المهي كل وتحمله بالموازاة معة المقاولات الأكثر شفافية, ومن جانب آخر فانالجداول المطبقة على بعض الضرائب غير شفافة بما فيه الكفاية وكثيرا ما تترك لتقدير اعوان الضرائب وهو ما ينجم عنه شعور عام بكون هدهالضريبة غير منصفة وغير عادله حيث يشتكى الفاعلون الاقتصاديون من نظام تديرها فهي التي يؤديهاالمستهلك في نهاية المطاف بعد تجميعها من قبل المقاوله والتي تتحول بمضي الزمانإلضريبة على المشتريات بالنسبة لبعض الفاعلين الاقتصاديين إلضريبة على رقم المعاملات بالنسبة للأخيرين²⁵³.

من جهة ثانية ترهق الضريبة على القيمة المضافة كاهله الاستثمارات وخصوصا منها التي تقوم بهالمقاولات العمومية في مجال البنيات التحتية الأساسية هذا الجانب اللاقتصادي يقوم على السباق لمداخل الدولة في المستقبل المفروض ان تنتج عن الاستثمار المعني والتي يتم استهلاكها اتباعا وعلى سبيل المثال فان ورشة القطار فائق السرعة سيستدعي دفع ضريبة على القيمة المضافة تناقز الست مليارات مما سيرغم على المستثمر اعباء مالية كبيرة,والحال انإليه التعويض المحاد تمثل المبدأ الاساس الذي تقوم عليهاالضريبة على القيمة المضافة

²⁵¹-احمد مدني احميدوش: "إشكالية العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي و سؤال النموذج التنموي المأمول" مقال منشور في مؤلف جماعي "المساطر الضريبية بين تحدي الامن القانوني و القضائي الضريبي و سؤال العدالة و التنمية الجبائية" مرجع سابق ص 31

²⁵²- مولاي الحسن تمازي: "موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الانسان" مقال منشور بمجلة remald عدد83 نونبر 2008 ص 84

²⁵³- احمد مدني احميدوش: "إشكالية العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي و سؤال النموذج التنموي المأمول" مقال منشور في مؤلف جماعي "المساطر الضريبية بين تحدي الامن القانوني و القضائي الضريبي و سؤال العدالة و التنمية الجبائية" مرجع سابق ص 35

كما تبين ذلك الممارسات والتجارب الجارية في العديد من الدول التي تقوم بارجاع دين ضريبه على القيمة المضافة الممكن ان يترتب على الاستثمار كما ترجع الدين الذي يمكن ان يترتب على الاستغلال الجري فاشكاليه ارجاع ديوناالضريبة على القيمة المضافة تمثل الرءان الرئيسي الذي يتعين الفوز به لضمان الحياذ هدهالضريبة كما هو الأمرعليه في دول أخرى مما يتيح توفير المزيد من المرونة للسلطات العمومية في مجال تحديد نسب الضريبة على القيمة المضافة دون اثقال ميزانيةالمقاوالات التي ليست سوى وسيط بين خزينةالدولة والمستهلك النهائي²⁵⁴

ثانيا : المواطنة الجبائية والحكمة الضريبية

ان تحسين المردودية المالية في مجال الاستخلاص الضريبي لا يتأتى الا عن طريقي الرفع من مؤشر الامتثال الضريبي للملزمين بها، حيث لا يتوقف إصلاح المنظومة الضريبية على تحسين الشروط المحاسبية والقانونية أو تأهيل الموارد البشرية والمادية للأجهزة المكلفة بالجبائية فحسب بل الأمر يستدعي الوقوف على امكانيات تحقيق التدبير الجيد للشأنالجبائي للقضاء على بعض الظواهر السلبية التي ضلّت تعيق المردودية الجبائية وغير بعيد عن هذا المعطى يجب يجب استحضار تحسين العلاقة الجبائية بين الإدارة والملزم بالرفع من التواصل الجيد بينة ما ذلك ان تاهي ل المنظومة الجبائية تقتضي العناية بعنصري العلاقة الأمر الذي يفترض إستراتيجيةتهم وضع السبل الكفيله لتحسين كافة الاكراهات والعوائق التي تمس العلاقة بين الملزمين بالضريبة والإدارة الجبائية و للوصول إلهده النتيجة يقترح بعض الفقه مجموعة من الآليات²⁵⁵:

تنمية الوعي الجبائي وتطوير الثقافة الجبائية للملزمين في الوعي الجبائي يعبر عن موقف لجزء أو لكافة الملزمين حياله اداء أوأهمال الواجبات الجبائية , هذا الموقف يشكل فكرة راسخة لدى السكان في وعيها الوطني الذي يعبر في نهاية المطاف عن مدى تقبل الالتزام الجبائي والاعتراف بالسلطة الجبائية للإدارة لدى فان المعالجة العلمية للوعي الجبائي والمشاكل المرتبطة به لا يمكن فصلها عن فلسفةالدولة في القانون الجبائي والمحيط الأخلاقي والنفسي والاجتماعي للملزم والإدارة الجبائية ويجد هذا المعطى تبريره في ان مجرد النطق بمصطلح

²⁵⁴-نفس المرجع السابق ص 36

²⁵⁵-كريم لعرش: 'النظام الجبائي المحلي بالمغرب-دراسة تحليلية لاسس علاقة الملزم بالإدارة الجبائية المحلية- ص 251 أوردته فاطمة عليوش: الجبائية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة مرجع سابق ص 437

الضريبة تثير العديد من المشاكل النفسية والاجتماعية لدى الملزم و يربط مفهومها بالتحملات التي لا يطيقها الفرد²⁵⁶.

دور الإعلام في تقوية الحس الجبائي لدى الملزمين يعتبر الحق في الاعلام الجبائي احد الحقوق الأساسية المخوله للملزم داخل منظومة النظام الجبائي لانه يسمح بنشر وتدوين النصوص الجبائية على اختلاف انواعها بشكل واضح ومنسجم لفائدة الكل غير ان الفئات المحدودة الثقافة لا يسعها الا ان تستفيد من منشورات مبسطة ومركزة تشمل في مجموعها تعريفا بالضرائب والرسوم ومختلف الواجبات والمساهمات المنصوص عليها في القوانين ومدى أهميتها وكيفية اسهامها في التنمية وكذا انعكاساتها سواء المتعلقة المترتبة عن كل انواع الجبايات أو المتعلقة بتكريس التخلف والركوض التنموي حيث يمكن ان يلعب الاعلام الجبائي دورا مهما في تعبئة الملزمين وخلق الارضية المناسبة لنشر الوعي الجبائي بينهم بمساعدتهم على فهم وادراك بان الوعي الجبائي جزء من الوعي الوطني عن طريق تجاوز المفهوم الضيق للجباية المتجسد في الجانب المالي إلى المفهوم الاجتماعي والاقتصادي بغية تاسيس منطوق المواطنة الجبائية مع العلم ان درجة اهتمام وسائل الإعلام بالجباية عامة والملزم بصفة خاصة تبقى متواضعة²⁵⁷.

توفير المساعدة الجبائية للملزمين تعتبر المساعدة الجبائية أهم القنوات التواصلية التي تساهم في تقديم المساعدة لمن لا يعرف ملا البيانات أو قراءة المعلومات لسبب من الاسباب وهذا الحق مقرر تماماً خاصة في الدول المتقدمة حيث نجد في الولايات المتحدة الأمريكية هيئة متخصصة مجانا التي تنظم 41 الف موزع على سبعة مكاتب بينما في فرنسا نجد ان الحق في المساعدة تقوم به الإدارة الجبائية بالإضافة إلى مستشارين ضريبيين حيث تتم المساعدة في تحرير الإقرارات الضريبية ذلك ان إحدى ادوار الإدارة الجبائية والذي يساهم في انستها هو تقديمها لمساعدة ملموسة للملزمين من اجل القيام بواجبها لان المساعدة شكل من أشكال التواصل الجبائي ومن ومنشائها رفع معنويات الملزم وتقريبه من الإدارة وازاله العوائق النفسية بفضل المساعدات التي

²⁵⁶-فتيحة لعاشي:وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي ص 278 فاطمة عليوش: الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة مرجع سابق ص 437

²⁵⁷- كريم لحرش:'النظام الجبائي المحلي بالمغرب-دراسة تحليلية لاسس علاقة الملزم بالإدارة الجبائية المحلية- ص254 أوردته فاطمة عليوش: الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة مرجع سابق ص 439

بإمكانها تقديمها للملزم لجعل روابطة بها أكثر وضوحا وسهولتا سواء بالاعتماد على قدراتها الذاتية أو بالاعتماد على بعض الهيئات المتطوعة والمستشارين²⁵⁸.

تنمية روح المواطنة الجبائية في نفسية الملزمين تعتبر الإدارة المواطنة مطلباً للمجتمع ومتطلباً للعقلنة وضرورة لفتح باب التفاؤل ولا يمكن تصور تحيين اقتصادي ومؤسسات دون امتدادها لإداري اضحك الضرورة الملحة لإعادة تقويم قوي للإدارة الجبائية كما يطالب بذلك الراي العام المهتم برؤية تحيين مؤسسات وسياسي تنعكس اثاره على سلوك الإدارة الجبائية ومنهنا عادة الاهتمام بروحي المواطنة عن طريق إعادة النظر في برامج التعليم الابتدائي على وجه الخصوص فحسب الدراسات ان الطفله تكون له قدرة على الاستيعاب واستقطاب الافكار منذ الصغر الشيء الذي يساعده في تكوين شخصيته فعل الدولة ان تنظر إلى التربية على روعي المواطنة كرية ان جديد قصد خلقي وثبتت روعي التواصل بين الاطفال لانهم سيغدون رجال المستقبل و ما سترزعها الدولة اليوم ستجني ثماره غدا عندما سيكون لنا جيل جديد مليء بروح التعاون والتضامن و التواصل شعاره روح المبادرة و حرية الراي و الشفافية و التخليق عوض التسلل والاستبداد و الغموض²⁵⁹.

الفقرة الثانية: التحول الرقمي للإدارة الضريبية و حجية التصريح و الأداء الالكروني.

تمثل الإدارة الوجه العملي لنشاط الدولة، وقد عرف التنظيم الإداري للدولة تطورات متتالية ارتبطت بظروفها السياسية والاقتصادية تحكمت في شكل الدولة وأجهزتها الإدارية، فلم تترك لها مجالاً للاستمرار في تنظيمها الإداري وعلاقتها التي اتسمت بالتقليدية في الهيكلية والعشوائية في الإدارة، مما شكل بالنسبة للدولة تحدياً هاماً خصوصاً فيما يتعلق بالإدارة الضريبية، حيث تم تفويت مبالغ مهمة على خزينة الدولة، كان من الأنسب ضخها في ميزانية الدولة لتمويل الخدمات الاجتماعية مثل الصحة والتعليم والبنية التحتية الحيوية²⁶⁰.

²⁵⁸ - guy delmore « le dialogue entre administartion fiscale et le contribuable » edition congres de paris 1980 p 32-33

²⁵⁹ تيمومي حفيظة: الاعلام الجبائي بين الإدارة الجبائية و الملزم ص 168 أوردته فاطمة عليلوش: الجبائية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة مرجع سابق ص 443 -

²⁶⁰ - احمد السكسيوي، أزمة العالقة بين الادارة والمواطن الابعاد و المحددات، مقال منشور بموقع العلوم القانونية

www.marocdroit.com

أولاً: التحول الرقمي للإدارة الضريبية

يمكن تعريف الإدارة الضريبية الالكترونية بأنها: استغلال الإدارة الضريبية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في القيام بمهامها ومسؤولياتها بهدف تحسين وتطوير عملياتها، وتبسيط الإجراءات في وجه المكلف الضريبي، وتيسير تبادلها للمعلومات بينها وبين جل الإدارات المرتبطة بالمجال، وتوفير الوقت والجهد في انجاز الأعمال، بهدف تحقيق هدف الإدارة الضريبية والمتمثل في تعزيز الضبط الجبائي بأقل جهد ووقت. ولهذه الأسباب تعتبر إدارة الضرائب من الإدارات السبّاقة في الانخراط في مشروع رقمنة المساطر والاجراءات والخدمات الإدارية، إذ نجحت في تحويل عدد كبير من تعاملاتها إلى المعالجة اللامادية، مما قلل من الاتصال المباشر بين المرتفقين المتتردين على مصالحها. وطورت المديرية العامة للضرائب الخدمات الالكترونية الخاصة بالشهادات لتمكين المنخرطين في الخدمات، الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل ورسوم التسجيل و الضريبة الخصوصية السنوية على السيارات، من استلام شهاداتهم الضريبية بشكل إلكتروني. وتضم الخدمات الالكترونية الخاصة شهادات رقم المعاملات والتعريف الضريبي. و بمقتضى قانون المالية 2016، أصبحت كل الشركات ملزمة، بالتصريح الالكتروني بحصيلتها السنوية، باستثناء المقاولات الخاضعة للضريبة على الدخل في إطار نظام الربح الجزافي غير المعنية بالتصريح الالكتروني. ودخل تنفيذ القرار بالتدريج منذ سنة 2018، إذ تم إلزام المقاولات التي يتجاوز رقم معاملاتها 100 مليون درهم، في مرحلها أولى، تلته المقاولات التي تحقق رقم معاملات يتراوح ما بين 50 و 100 مليون درهم. وتوسعت إلزامية التصريح الالكتروني، خلال السنة الموالية، لتشمل المقاولات التي تحقق رقم معاملات بقيمة لا تقل عن 10 ملايين درهم دون احتساب الرسوم، وأصحاب المهن الحرة الذين يصل رقم معاملاتهم إلى مليون درهم وأصبحت، منذ 2017، كل المقاولات ملزمة بالتصريح الإلكتروني، بغض النظر عن رقم المعاملات. تم تعزيز خدمات الإدارة الضريبية الرقمية بعد ذلك بخدمة التصريح و الأداء الالكتروني لواجبات التسجيل الخاص بالسادة العدول و الموثقين . ثم خدمة التصريح و الأداء الالكتروني للضريبة العامة للدخل في ما يخص الأرباح و الدخول العقارية للأشخاص الذاتية .

ومكنت الرقمنة التي اعتمدتها المديرية العامة للضرائب من تحرير 43 % من الموارد البشرية كانت تتكلف بالتدبير الجبائي، ما يمثل 928 موظفاً، أصبحوا يضطلعون بمهام المراقبة 4.71 % منهم تم تحويلهم لمراقبه الوعاء و 1.19 % عهد إليهم بمهام المراقبة الميدانية. بالموازاة مع ذلك، سهل اعتماد الرقمنة في عمليات التصريح

الجبائي وأداء الواجبات الضريبية المهمة على المراقبين، إذ أصبح رصد المخالفات أيسر من السابق، خاصة مع الاستعانة بمعطيات إدارات أخرى ومقارنتها بتلك المصرح بها لمصالح المديرية العامة للضرائب، وانعكس ذلك على الموارد الضريبية التي تم تحصيلها، خلال السنتين الماضيتين (2018-2019). وأكدت المديرية العامة للضرائب انمصالحها حصلت 120 مليار درهم من الموارد الضريبية عن طريق الأداء الإلكتروني، ما يمثل 85 % من إجمالي الموارد الضريبية. وانجز الملتزمون ما لا يقل عن .مليونين و800 ألف عملية أداء إلكتروني تهم مختلف أصناف الضرائب²⁶¹

ثانيا: التصريح و الأداء الإلكتروني من حيث الإثبات

يعتمد الإقرار الإلكتروني للضريبة بالطريقة الإلكترونية إلجانب الطريقة العادية، كسبيل ناجع و فعال، فهو يضمن ربح الوقت إلجانبكونه يعد وسيلة قانونية معتمدة كما هو الشأن بالنسبة للطريقة العادية، و ما يمنحه قوة إثبات قانونية للمعاملات الضريبة بنفس الدرجة التي تنتجها طرق الكلاسيكية، و هو الأمر الذي تأكده المادة 155 من المدونة العامة للضرائب²⁶² عبارة مكررة في جميع فقرات المادة مفادها " انلهذهالإقرارات الإلكترونية نفس الاثار القانونية للإقرارات المحررة وفقا أو على مطبوع نموذجي تعدها لإدارة المنصوص عليها في هذه المدونة"، و كرست هذا الأمر المادة 169 المتعلقة بالأداء الإلكتروني للضريبة و هو ما يبين انالإقرار الإلكتروني للضريبة نفس القيمة القانونية الممنوحة للإقرار العادي، كما يتعزز هذا الطرح من خلال القرارات التطبيقية الصادرة عن وزير الاقتصاد و المالية المتعلقة بمساطر و شروط الإقرار ؛ نجد كل من القرار²⁶³ 14/08 و القرار²⁶⁴ 14.696 الخاص الأداء الإلكتروني للضريبة، على سبيل المثال القرار من القرارين المتعلقين على التوالي بالإقرار الإلكتروني للضريبة على القيمة المضافة، و على الشركات الصادرين في 2014 حيث أكد في المادتين الثانية و الثالثة في كل منهما: على انة للمستفيدين من الإقرار الإلكتروني للضريبة ان يحصلوا على شهادات مثبتة لهاته العمليات الإلكترونية مسلمة من طرف المديرية العامة للضرائب أو مقدمو الخدمات الإلكترونية المعتمدين، و الأكثر من ذلك فيجب ان يتضمن الإقرار و الأداء الإلكتروني توقيعاً إلكترونياً شخصياً للخاضع للضريبة، وذلك باعتماد الشهادة الإلكترونية المذكورة. و من الوسائل الداعمة لقوة الإقرار

²⁶¹ - حصيللة عمل المديرية العامة للضرائب لسنة 2019 منشور على موقع المديرية العامة للضرائب

²⁶² - عبد الرحمان أبليل، إثباتات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، ص 315. طبعة 2015

²⁶³ - الجريدة الرسمية عدد 6242 الصادرة بتاريخ 25 جمادى الأولى 1435 / 27 مارس 2014

²⁶⁴ - الجريدة الرسمية عدد 6242 الصادرة بتاريخ 25 جمادى الأولى 1435 / 27 مارس 2014

الالكتروني في ميدان الإثبات نجد كذلك الوصولات و الاشعارات التي تصدرها المصالح العامة التابعة للمديرية العامة للضرائب لفائدة الملتزم و التي تبين ساعة و تاريخ توصل مصالح مديرية الضرائب بالإقرار و هذا ما جاء واردا صراحة في المادة الرابعة من القرار الوزاري المتعلق بمسطرة الإقرار الالكتروني و الأداء الالكتروني للضريبة على الشركات .و تعتبر هذه الاجراءات تصرفات مسطرية مهمة أثناء المعاملات الضريبية بين الملتزم و الإدارة تمنح للإقرار الالكتروني حجة قانونية لازمة حين الإثبات . و لدعم هذه القوة الإثباتية للإقرار و الأداء الالكترونيين وضع المشرع رهن إشارة الملتزمين بالضريبة امكانية إرسال بعض المرفقات أثناء المعاملات الضريبية مع الإدارة ، خصوصا فيما يتعلق بعملية الأداء، و يعبر عن هذه المرفقات من خلال المدونة العامة للضرائب بالدفعات ذات الصلة، كما نصت على ذلك الفقرة الاولى من المادة 169 و التي جاء فيها " يمكن للخاضعين للضريبة ان يؤدوا مبلغ الضريبة و الدفعات المنصوص عليها في هذه المدونة لدى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية " و تجدر الإشارة إلى ان إرسال هذه المرفقات سألفة الذكر يتم من خلال نظام الإقرار الالكتروني-services simple e بالنسبة للأشخاص المعنوية العامة، أما بالنسبة للمرفقات الصادرة عن الأشخاص المعنوية الخاصة فيتم إرسالها من خلال نظام إلكتروني آخر مختص يطلق عليه اسم EDI²⁶⁵

المطلب الثانية: تأهيل الإدارة الجبائية كمدخل لتحقيق الحكامة الجيدة

الفقرة الأولى: تخليق الإدارة الجبائية قاعدة أساسية للإصلاح الجبائي

إذا كانت الإدارة الجبائية تختص بتنفيذ القوانين وتنزيلها على أرض الواقع والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزينة العامة وحقوق الملتزمين على حد سواء، كما تساهم كذلك في اقتراح التعديلات الجبائية على مستوى قوانين المالية، لذلك فانه يقع على عاتقها وضع التصورات الأساسية لبناء "جبائية تشاركية" عن طريق تأهيل حقيق لمكونات الإدارة الجبائية لا يعتمد فقط على الكفاءة التقنية أو التكنولوجية الحديثة المستعملة، انما بما يكفل ضمان الاستقرار والأمن القانوني والنفسي والاجتماعي للملتزم بالضريبة²⁶⁶. ذلك ان القدرات التواصلية للإدارة تظل ورغم كل البرامج الإستراتيجية من أهم عوامل التمرد الذي يدفع الملتزم بالضريبة إلى رفض أدائها، فعوض ان تقوم الإدارة الضريبية بتحديد الأوعية الضريبية وتوعية المواطنين وتحسين نسبه

²⁶⁵ LE GUIDE D'INSCRIPTION AUX TELESERVICES DE LA DGI/

²⁶⁶ فاطمة اعليوش: آليات ترسيخ إدارة جبائية حديثة مقال منشور في جريدة مغرب قانون بتاريخ 2019/08/31.

التحصيل وتنظيم الرقابة بفعالية نجدها تعاني من خصائص كمي وكيفي في المواد البشرية التي ينطوئها القيام بالأدوار السالفة الذكر.

فبإدارة الضرائب عموما وبمصالح المراقبة خصوصا نلاحظ وجود خصائص مهول في عدد المراقبين الجبائيين، ذلك ان عددهم بحسب تقرير الإدارة العامة للضرائب برسم سنة 2018 لم يبلغ سوى 950 مراقب جبائي لما مجموعه 1.099.043 من الساكنة الضريبية النشيطة التي تودع إقراراتها الضريبية داخل الأربع سنوات الأخيرة مما يعني 1.156 ملزم ضريبي لكل مراقب جبائي، يجب علمان يراقب تصريحاتهم ويتتبع مدى مطابقتها للحقيقة ويقوم بإصدار الواجبات اتجاهها وبالبت في شكاويها وهو ما يستحيل القيام به بجودة عالية وإتقان محدد اللهم إذا كان ذلك بصورة اعتباطية مع قلة وانعدام الجودة في الإصدارات الضريبية، وما يفسرها أكثر هو الإحساس الجماعي للملزمين برفض الإصدارات وتوجههم إلى ادعاء الشكايات الإدارية والقضائية في أحيان كثيرة، حيث بلغ مجموع الشكايات الإدارية برسم سنة 2018 ما عدده 108.000 شكاية واردة على مصلحة الضرائب مما يعكس العدد المهم لها والتي ان دلت على شيء فانها تدل على قلة الجودة في الإصدارات الضريبية التي غالبا ما يتم إلغاؤها إداريا لأنها صدرت بصورة مزدوجة أو لخطأ في التصفية أو لتقادمها من حيث الوعاء أو التحصيل.

وإذا كانت المساواة بين المرتفقين وحقهم في اللجوء إلى الإدارة لقضاء حاجياتهم الإدارية من ابرز مبادئ الحكامة الجيدة كما نص عليها الدستور في الفصل 154 فان ذلك يعتبر مقتضا يجب ان يؤسس لمحاربة السلوكات الاخلاقية لدى الموظفين والتي من بينها ظاهرة الزبونية والرشوة.²⁶⁷

ان انتشار علاقات الزبونية المليئة بالمساومات تجعل معرفة الموظف الجبائي بالمغرب تبدو أكثر أهمية بالنسبة للملزم من معرفة النصوص القانونية خاصة أمام السلطات التقديرية الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، في ممارستها لامتيازات توقيع الجزاءات وانت خالي التدابير الاستثنائية مما يؤدي إلى الانزلاق العمل الإداري عن إطاره المفترض وضياح حقوق الخزير الخزينة والضرب بعرض الحائط المصلحة العامة فهدم المساومات كثيرا ما ترضي الطرفين طالما تنتهي بارتشاء احد الأطراف واستفادة الآخر من امتيازات ضريبية.

²⁶⁷ عبد الصادق النصاري: "أزمة التواصل بين الملزم و الإدارة الضريبية محاولة نقدية لفهم و تطوير علاقة الملزم بالإدارة الجبائية في المغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة كلية الحقوق الدار البيضاء السنة الجامعية 2003-2004 ص 133 أورده محمد اوبسلام : اتوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملزم الضريبي "رسالة لنيل شهادة الماستر مرجع سابق ص 92

ورغم ما اتخذ من تدابير قانونية في محاولته للحد من انتشار هذه الظاهرة بالمرفق العام كدسترت الهيئة الوطنية للنزاهة والوقاية من الرشوة ومحاربتها وإحداث خلية التبليغ عن الرشوة التابعة لرئاسة النيابة العامة، للعمل على المساهمة في تخليق الحياة العامة وترسيخ مبادئ الحكامة الجيدة وثقافة المرفق و قيم المواطنة و المسؤولية إلا أنه يبقى أمر التقليل من هذه الظاهرة معلقا على تحسين الاجور بشكل يجعل الموظف مرتاحا في وضعيته المادية²⁶⁸ حتى لا يفكر في اللجوء إلى الرشوة وفي هذا السياق قد سبق لمنظمة الامم المتحدة ان حددت بعض اسباب الرشوة بالدول في الاجور الهزيله والمناخ الاجتماعي للموظف مما يعطي للموظف تبريرات معنوية ونفسية للوقوع في المحذور.

وبالتالي فان تحفيز الموظف يشكل احد العوامل الأساسية لتوجيه تصرفه في الاتجاه السلي أو الايجابي لانه يوفر له الاطمئنان على مستقبله المهني ويضمن له الظروف المادية والمعنوية اللازمة للاستقرار وللرفع من فعالية الإدارة وعناصر الانتاجية والمردودية فضلا عن انه يجعل نشاطا للإدارة منجزا في احسن الظروف²⁶⁹.

وبحسب تقرير صادر عن جمعية ترانسبرانسي المغرب²⁷⁰ بخصوص مخاطر الفساد في إدارة الضرائب فان الجمعية ومن خلال تحليلها لشبكة الاخطار التي تتعلق بتدبير الموارد البشرية تؤكد على :

ان الموارد البشرية تعتبر بمثابة العمود الفقري للإدارة الضريبية وتلعب العوامل المادية والمعنوية دورا اساسيا في دعم التخليق المرتبط بالتدبير ولهذا يجب ان يخضع نظام التعيين في المناصب على جميع المستويات على الكفاءة والمعرفة والاستقامة والاحاطة بمتطلبات المنصب من الناحية المهنية كما ان الخروج عن هذه المعايير ينزع عن التعيينات طابعها الايجابي و يجعلها نوعا من الإحباط في مجال التشجيع على اخذ المبادرة, كما لا يمكن الجزم حاليا بتدبير مندمج للكفاءات يرتبط بدعم الشفافية في الارتقاء المهني.

ومن جهة ثانية -يضيف التقرير- يؤدي عدم وجود بنية مختصة في التكوين كمدرسة الضرائب إلى غياب إستراتيجية هادفة تمكن من ملائمة التكوين مع الحاجيات في مجال التكنولوجيا العملات الرقمية التجارة الالكترونية وغيرها من المجالات المستجدة, حيث يتضح من خلال مسار تطور التدبير ان الحاجة إلى خلق

²⁶⁸-نورالدين بنسودة:عصرنة الإدارة الضريبية"مداخلة في ندوة من تنظيم جامعة محمد الخامس الرباط في 21/05/2013 الصفحة 18 أورده محمد اوبسلام :

اتوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملزم الضريبي "رسالة لنيل شهادة الماستر مرجع سابق ص 92

²⁶⁹-مليكة الصروخ:"النظام القانوني للموظف العمومي المغربي" الطبعة الأولى مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء 1994 ص 84

²⁷⁰- ادريس الاندلسي: "مخاطر الفساد في ادارة الضرائب" مشروع التمويل من اجل التنمية و الشراكة الاستراتيجية ترانسبرنسي المغرب بدعم من منظمه

او كسفا نونبر 2018 الصفحة 16

مدرسة مختصة في الجبايات ضرورة ملحة على غرار المدرسة التي تتوفر عليها مديرية الجمارك والضرائب غير المباشرة كما يجب وضع نظام شفاف في مجال التقييم الخاص بالكفاءات واخضاع المنح و الترقية المهنية لهذا النظام.

انمظاهرا انتشار الرشوة الزبونية والمحسوبية في النظام الجبائي المغربي يمكن رصدتها من خلال طبقات و محاور تضبط صيرورة العلاقة بين الملزم بالضريبة والإدارة الضريبية وهو ما حدده تقرير جمعية ترنسبرنسي في أربعة محاور:

منطقة مخاطر الرشوة التي لاحظها فريق العمل	ملاحظات وتوصيات «ترانسبرانسي المغرب»
I- محور التشريع والنصوص القانونية الضريبية يتعلق الأمر بعدد سياسي واستراتيجي يخضع من الناحية المبدئية للسلطتين التنفيذية والتشريعية. إن السياسة الضريبية كغيرها من السياسات العمومية يجب أن تخضع لمسار شفاف ومنفتح على جميع الفاعلين الاقتصاديين والاجتماعيين. يجب أن تخضع كل الإعفاءات والإجراءات التي تضم استثناء بالنسبة للقاعدة العامة للنقاش البرلماني. إن مجموع النفقات الضريبية يجب أن تخضع لتقييم لأثارها الاقتصادية والاجتماعية وليس فقط لمفعولها على تخفيض حجم موارد الميزانية. يجب أن تخضع الاستثناءات التي تؤدي للإعفاءات وتربط بأهداف محددة في إطار اتفاقية برنامج تدعم التشارك بين القطاعين العام والخاص. 1. مسار القرار في مجال إنتاج وصياغة القانون الضريبي إن تقييم النفقات الجبائية يجب أن يصبح دوريا وعلى أساس مقارنة النتائج بالأهداف. إن آخر عملية طرأت في هذا المجال تتعلق بالإعفاء الذي تم في إطار إجراء تم اتخاذه في موضوع «حقوق التسجيل والتي كلفت خزانة الدولة 40 مليون درهم استفاد منها وزير مالك لشركة تأمين، وذلك في إطار قانون المالية لسنة 2018. إن دور إدارة الضرائب يجب أن يظل تقنيا وتدخلها يجب أن يكون بعد إنتاج القاعدة القانونية الضريبية. وهذا التدخل لا يمكن أن يتجاوز تفسير القانون وتطبيقه بشكل دقيق للدخول إلى مجال إنتاجه وصياغته، كما أن تدخل بعض «الخبراء» لصالح مجموعات الضغط يجب أن يتم تأطيره ومراقبته. يعتبر الأداء نقدا عنصر مسببا لعملية الغش الضريبي والرشوة، ويجب أن يظل هذا الدفع محدودا إلى أقصى حد في المعاملات ومؤطر من الناحية القانونية مع إحداث نظام إشعار لضباط الطوارئ و«رسوم جبائية غير مشجعة». وكل عملية تمت بالدفع نقدا يجب أن تكون مصحوبة بوثائق إثبات تضم (الرقم التعريفي للضريبي والمعلومات الأساسية). 2. الأداء نقدا: إن تعميم نظام الفوترة يجب أن يكون هدفا متفق عليه بين جميع القطاعات والإدارات العمومية وذات الصلة.	

II- محاور المراقبة الضريبية:

يعتبر السعر المرجعي للأموال العقارية ذو طبيعة ومنبع إداري حيث تنظمه دورية للوزارة ومذكرات داخلية ولا يشمل مجالا محدودا. ويمكن هذا السعر المرجعي من تحديد الوعاء الضريبي وطريقة احتساب مبلغ الضريبة. كما يعتبر غير مطابق لمقتضيات البند 71 من الدستور ولذلك أصبح من الضروري وضع سعر مرجعي ذو أساس قانوني يتم إخضاعه سنويا للتحسين من خلال نصوص تطبيقية تعكس تطور الأسعار الخاصة بكل المكونات التي تدخل في بنية القيمة السوقية للعقارات.

1. الضريبة على الدخل المتعلقة بالأرباح العقارية:

- يجب أن يتم تعميم هذا السعر المرجعي على كل العمليات العقارية.
- وبناء على هذا وجب إخضاع عملية المراقبة لآلية للتتبع لتشمل كل الإجراءات الإدارية مع متابعة خاصة للعمليات التي تخص المشاريع العقارية الكبرى.

2. المراقبة الضريبية.

3. المراقبة الضريبية في عين المكان:

- المنطقة الأكثر خطورة في خارطة الرشوة.

- يجب اعتماد آلية أوتوماتيكية لبرمجة عمليات المراقبة. هذا المبدأ تم اعتماده ولكن التنزيل الميداني يعرف تأخرا مهما. وتشكل هذه الآلية وسيلة للبحث الدقيق على مناطق المخاطر المتعلقة بالغش الضريبي وذلك من خلال معالجة كافة المعلومات الداخلية والخارجية.

1.3. البرمجة:

ولذلك وجب وضع نظام معلوماتي بلغ مرحلة متقدمة من «النضج» وذو أداء جيد مبني على المتطلبات المركزية لمهنة المراقبة الضريبية. ويجب أن تخضع آلية المراقبة الضريبية لعمليات اقتصاص خارجية (المجلس الأعلى للحسابات).

2.3. تنفيذ عمليات المراقبة في عين المكان:

لا توجد أية قاعدة قانونية تؤطر الاتفاقات الودية (Accords à l'amiable)، وينحصر الإطار القانوني لهذه العمليات في مذكرات إدارية داخلية، وتستجيب هذه الاتفاقات لمنطق المداخل وليس لتغيير السلوكيات الضريبية للملزمين، وبذلك تصبح الاستجابة لضغط المدى القصير أكبر الأهداف. ولقد أصبح من الضروري إيجاد توافق بين الأهداف المسطرة على المدى القصير وعلى المدى المتوسط وكذلك إيجاد إطار قانوني للاتفاقات الودية بالإضافة إلى نصوص تطبيقية واضحة كما وجب كذلك تقليص السلطة التقديرية للإدارة في مجال الموافقة والتوقيع على هذه الاتفاقات. ويمكن أن تتحسن هذه العملية بآلية للتتبع لتسهيل متابعة كل الملفات.

1.2.3. الاتفاقات الودية منطقة من مناطق المخاطر:

- تظل أعمال المراقبة الضريبية تفتقد إلى عنصر التتبع (Faible traçabilité) وذلك بالرغم مما صاحبها في الفترة الأخيرة من إصلاحات متقدمة كاعتماد ورقة توجيهية واعتماد الحوار مع الملزم وعقد اجتماعين في بداية عملية المراقبة وعند نهايتها. وفي هذا المجال وجب الحد من السلطة التقديرية للمراقب ولرؤسائه المباشرين ووضع آلية قانونية تمكن من التدخل «المباغت» وغير المبرمج للإجارة الضريبية عبر أجهزة رقابتها الداخلية أو المفتشية العامة للمالية أو المجلس الأعلى للحسابات وذلك للوقوف على مستوى إتباع المنهجية المهنية من طرف المراقبين.

2.2.3. أعمال المراقبة:

- نظرا لوجود نقص في مجال التخصص الضريبي للقضاة الذين يرأسون اللجان المحلية للمنازعات، وجب تدعيم تكوين القضاة في مجالات المحاسبة والقانون التجاري وقانون الشركات والقانون الجبائي.

3.3. وسائل الطعن:

- ويقترح أن يتم عقد اتفاقيات بين الإدارة العامة للضرائب والمعهد العالي للقضاء لدعم التكوين المشار إليه. ونظرا لأهمية اجتهادات اللجان المحلية وقراراتها المتعددة والمختلفة وعدد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية وجب العمل على إصدار دفاتر سنوية لتجميع قرارات اللجان والمحاكم الإدارية.

- وضع اتفاقيات وتعميمها في مجال تبادل المعلومات بين الإدارة العامة للضرائب ومختلف كل الفاعلين المؤسساتيين الذي لهم صلة بالمعلومة الضريبية.

4.3. الحق في التوصل بالمعلومة:

- كما يجب ملائمة وتقوية الجزاءات في حالة رفض إعطاء المعلومة وذلك حسب التأثير الناجم عن حجبها. ويجب التنصيص على جزاءات خاصة بالمؤسسات والإدارات العمومية يمكن أن يصل مداها إلى طرد المسؤولين الذين يثبت رفضهم لمد الإدارة الضريبية بالمعلومة المطلوبة.

- تعتبر ممارسة هذا الحق (droit de constatation) ضعيفة في النظام الجبائي. ولذلك يجب التفكير في خلق «فرق للتدخل الجبائي السريع» على مستوى مصالح الوعاء الضريبي وذلك على شاكلة فرق التدخل العاملة في إطار إدارة الجمارك، كما يجب أن يوضع نظام خاص لهذه الفرق يحدد صلاحياتها ويضمن لها الحماية الجسدية والقانونية والأخلاقية.

5.3. الحق في التثبت من المعطيات:

- إن وضع «الحق في التثبت من المعطيات» في إطار قانوني رسمي سيمكن مع توسيع عملية التتبع (traçabilité) لكل القرارات التدبيرية المتخذة عقب عمليات التثبت من المعطيات

- يمكن القول بأن الدراسة أو الاطلاع على الوضعية الجبائية الشاملة لازالت هزيلة على مستوى التطبيق. وترتبط هذه الدراسة ارتباطا وثيقا بنوعية وجودة المعلومة الداخلية والخارجية التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية. ولكي يتم تفعيل هذه الآلية المهمة يجب إنشاء قاعدة بيانات ومعطيات على الصعيد الوطني على أن تتم عمليات تحيينها بطريقة مستمرة وأوتوماتيكية وشاملة ويجب الاعتماد في هذا المجال على مصادر موثوقة داخلية وخارجية (ممتلكات الملمزين وعملياتهم الجارية التي تهم المنقولات والعقارات) مع الاعتماد على المعلومات الواردة من إدارات ضريبية خارجية. وفي هذا الإطار وجب تعديل المادة 29 من المدونة العامة للضرائب لتشمل معطيات تتعلق بمعطيات إضافية عن حقيقة الممتلكات كاللوحات الفنية والمجوهرات

6.3. دراسة الوضعية الجبائية الشاملة:

Activate Windows
Go to Settings to activate Windows.

III- التحصيل:

- يعتبر التحصيل التلقائي من أهم الخطوات الإصلاحية التي لعبت دورا أساسيا في نزع الطابع المادي عن العمليات. وفي إسناد بعض المهام لفاعلين ومؤسسات خارجة عن إطار إدارة الضرائب.

- ولقد كان لهذه الخطوات دور كبير في تطوير مناخ الأعمال حسب التصنيف الدولي لمؤشراته على المستوى الضريبي بالمغرب. ويمكن أن تزداد هذه الإصلاحات إذا تمت مصاحبة ودعم الملمزين الصغار لاختيار التصريح والأداء بطريقة إلكترونية.

1- التحصيل التلقائي:

- يشكل هذا التحصيل منطقة من مناطق المخاطر المتعلقة بالرشوة. ولأزال هذا التحصيل غير خاضع لمنظومة واضحة ورسمية ومنزوع عنها الطابع المادي وذلك حتى تضمن تنبعا شاملا لكل الإجراءات المتخذة ومتابعتها إلكترونيا وعن بعد.

- ويمكن القول بأن مهام وصلاحيات المصالح المكلفة بالتحصيل القسري غير متعددة بشكل واضح وفي إطار قانوني (نص تنظيمي) يمكن من ترسيم المسارات التدبيرية والبدء في عملية نزع الطابع المادي عن تنفيذها.

- وتضم المدونة الخاصة بتحصيل المستحقات العمومية بعض البنود التي تجاوزها الواقع الاقتصادي والاجتماعي ولذلك أصبحت عملية مراجعة هذه المدونة مسألة مستعجلة وذلك لرفع كل العراقيل التي تقف أمام تطوير مسار تدبير التحصيل القسري في أفق ملامته مع التطورات التي تعرفها نظم المعلومات الحديثة.

2- التحصيل القسري (أو بالقوة القانونية):

IV- استرجاع الضريبة على القيمة المضافة:

- إن اقتناء الآليات الموجهة للاستثمار بإعفاء مسبق من أداء الضريبة على القيمة المضافة يعتبر خيارا يمكن من تخفيف كلفة التدبير الضريبي مع العلم أن هذه الاستثمارات التي تقوم بها المقاولات المعنية تدخل في الخانة التي يتم استرجاع الضريبة على القيمة المضافة المرتبطة بها. ويكفي أن تقوم الإدارة العامة للضرائب بدعم إمكانياتها الرقابية البعيدة لمواجهة الحالات التي يمكن أن تشكل خطرا على الموارد العمومية وليس من الطبيعي أن يتم تحصيل ضريبة معروف مسبقا أن الإدارة الضريبية تستعيد مبالغها إلى دافعيها من المقاولات أساسا.

1. الضريبة على القيمة المضافة الخاصة بالاستثمارات:

- يمكن اعتبار استرجاع هذه الصنف من الضريبة على القيمة المضافة نوعا من «المنح المستورة» ويشكل هذا الاسترجاع منطقة من مناطق المخاطر المتعلقة بالغش الضريبي وبالرشوة وذلك، لكون إجراءات التتبع (traçabilité) غير مطلوبة وبالإمكان تغيير هذا النمط من الاسترجاع باعتماد أسلوب للمنح في إطار التزامات ضمن اتفاقيات حول برامج مرتبطة بأهداف محددة وهو ما يستجيب لنص وروح القانون التنظيمي للمالية الذي يضع على رأس أهدافه مبدأ الشفافية في تدبير موارد الدولة وخصوصا في علاقتها بالشركات بين القطاعين العام والخاص

2. الضريبة على القيمة المضافة «الكامنة» أو غير الظاهرة:

- من المهم في هذا المجال تعميم عملية إسناد عملية التدبير إلى فاعلين ومؤسسات من خارج إدارة الضريبة ولكي يتم ضمان نجاعة هذا الإسناد إلى الغير يجب أن لا يشمل عملية الدفع والاسترجاع التي تعد المرحلة النهائية في سلسلة تدبير الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بالصادرات. ومن المطلوب وضع دفتر تحملات يمكن الإدارة من مراقبة بعيدة لكي تتمكن من تركيز أكبر على المهام الكبرى المنوطة بها وخصوصا في مجال المراقبة في بعدها الواسع وهو ما يشكل الجواب الأمثل والمسار للطبيعة المرتبطة بالتصريح.

3. الضريبة على القيمة المضافة الخاصة بالصادرات:

وبالرغم من التطور الحاصل في مجال الإدارة الالكترونية على مستوى تبسيط المساطر الإدارية بالمديرية العامة للضرائب خاصة في السنوات الأخيرة إلا أنها تبقى سلطة تفسير القوانين وفقا للمذكرات المصلحية التي تصدرها المديرية العامة للضرائب نوعا من انواع ممارسة البيروقراطية الإدارية, خاصة في حاله تفسير النصوص بما يخدم مصلحة الإدارة و يؤثر على الأمن القانوني للملزم بالضريبة فرغم المجهودات المبذولة في سبيل تبسيط المساطر الإدارية إلا ان الواقعة يؤكد ان مسار هذه المساطر لا زال يتسم بالبطء والروتين نظرا لتضخم الهيكل الإداري ولتعقد القواعد القانونيه ولممارسة بعض الموظفين بما يمكن لإصلاحه عليه بشخصنة الإدارة وذلك عندما يتم الخلط بين شخصية المسؤول بالإدارة واعتبار المنصب حقا المكتسب يمكن ان يؤدي إلى الإفراط في اللجوء إلى استعمال السلطة التقديرية²⁷¹ الشيء الذي يولد تصرفات وعادات لا تمت بأي صلة للموضوعية حيث يعود ذلك إلى عدة أسباب من بينها:

أسباب تاريخية نشأت عادة الاستقلال عندما وجدت نخبه اعتبرت عملية التوظيف مجالا خصبا للاستثمار ومع مرور الزمن اعتقدت بان الإدارة ملكان خاصة لهم يستعملونها ويستغلونها ويتصرفون فيها كما يروق لهم ومن جهة ثانية يؤدي تفشي ظاهرة الفساد الإداري إلى ترسيخ فكرة الشخصنة في ذهن بعض الموظفين فغالبا ما تصدر عنهم تصرفات داخل الإدارة وأثناء تقديمهم للخدمات العمومية كما لو كانوا مدراء لشركات خاصة, ومما زاد الأزمة تعميقا هو وجود ملزمين لا يفرقون بين الشخص والإدارة نظرا لانتشار الخوف و الأمية الضريبية²⁷².

إذا كان التخليق الإداري يحيل في عموم اللفظ على تلك المنظومة التي تتشكل من الضوابط والمبادئ التي تضبط تسيير الشأن العام وتوجيه الحياة و الممارسة المهنية للموظف أو بعبارة أخرى مجموعة من السلوكيات التي يقوم بها الموظف في إطار عرقي أو قانوني, فإنه نظرا لارتباطها بالجانب السلوكي لدى الانسان فإن التخليق يحارب كل الانحرافات, التي تعرفها المرافق العامة من رشوة واستغلال نفوذ وتسبب كما انه يساهم في توطيد دعائم ثقافة جديدة تقوم على أهمية المال العام وتقديس العمل الوقت وتشجيع الابداع عبر تغيير

271- تشكل السلطة التقديرية للإدارة الضريبية ابرز سبب وراء اختلال التوازن ما بين الإدارة و الملزم و ابرز سبب وراء ضعف التواصل بينهم. لذلك جاء في توصيات المناظرة الثانية و الثالثة حول الجبايات ضرورة تأطير السلطة التقديرية للإدارة الجبائية خاصة في مجال توضيح النصوص القانونية للتوسع أكثر راجع توصيات المناظرات الثانية و الثالثة حول الجبايات, انظر المجلة المغربية للتدقيق و التنمية عدد 36 سنة 2013 ص 34 إلى 41.

272- جواد العسري: 'علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين و انعكاسها' أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2001/2000 ص 40

النمط السلوكي العاملين بالمرافق العمومية وكذا المرتفقين أيضا لذلك فان تكريس عنصر التخليق داخل الإدارة الجبائية تقتضيها الظروف الحالية التي أصبحت تقوم على الحكامة والشفافية ولم تعد تقبل بالتمادي في بعض السلوكيات الإدارية التي تنعكس سلبا على الإدارة وعلى الملزمين وحتى على المجتمع وبالتالي يمكن ان يكون احد المداخل الإصلاحية الفعالة لحال الإدارة والمجتمع²⁷³

هذا ويمكن لعملية التخليق في الميدان الجبائي ان تساهم بشكل كبير في تقريب الإدارة الجبائية كشعار حالي لكل سياسة إصلاحية جبائية خاصة على مستوى التقريب النوعي الذي يتمثل في سهوله الولوج إلى مرافق الإدارة الجبائية والتقليل من التعقيد والغموض الإداريين وتبسيط المعاملة و الإجراءات المعمول و تنمية العلاقة التواصلية والحقيقة عبر التأكيد في سياق الحديث عن مسلسل تخليق الإدارة الجبائية بالمغرب وما يمكن ان ينتج عنه من اثر ايجابي على المستوى الجبائي بشكل خاص وعلى المستوى المجتمعي بشكل عام على ان الوضعية الراهنة للإدارة المغربية بالخصوص لا تسمح في ظل الزخم الهائل من المشاكل التي تعيشها بالحديث عن النجاح هذا المسلسل ما دام ان هناك بعض المعوقات والعقبات ذات الطابع السلوكي التي تحتاج إلى المزيد من المجهودات التخليقية لازالتها في تخليق العمل الإداري بالمرافق الجبائية لا زال في حاجة إلى بعض المتطلبات التي في ظلها يمكن معه تخليق الإدارة الجبائية²⁷⁴.

وفي هذا الإطار تبدو الحاجة ماسة إلى تكييف الإدارة الجبائية مع تصورات التدبير الحديث الذي يركز على الفعالية والجودة في أداء الخدمات المقدمة إلى الملزمين والزبائن وهنا لا بد من إصلاح الفضاء و العمل على تطوير الاستقبال في المراكز الجبائية عبر توفير الظروف و الشروط اللازمة لممارسة العمل والاعتناء بالعنصر البشري كرأس مال هام في الإدارة من خلال توظيفه في المكان المناسب و منحة الراتب الملائم و مكافأته بالحوافز وتكوينه بغية تطوير مهاراتهم مسيرته للتحويلات التي يعرفها المجال الإداري بالإضافة إلى تفعيل الرقابة عليه و على عمله حتى يخضع لضوابط العمل . ثم اللجوء إلى الاستشارة تقنية كوسيلة فعالة في صنع القرار الإداري غير انه إذا كان الاعتناء بالعنصر البشري داخل الإدارة الجبائية يشكل رافعة أساسية لارضاء ثقافة أخلاقية بالمرافق الجبائي فاننا لاهتمام بالملزم باعتباره المعنى الأول بخدماتها يشكل الخطوة الأولى

²⁷³ - نسرین سعد الدیس : "الإدارة العمومية المغربية و إشكالية التواصل ص 337 أوردته فاطمة عليوش: الجبابة التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة مرجع سابق ص 434

²⁷⁴ - ياسين الصالحي: الحوار الضريبي بالمغرب ص 82 أوردته فاطمة عليوش: الجبابة التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة مرجع سابق ص 434

لهذه العملية عبر تربيته على قيم المواطنة وعلى ثقافة المرفق العام وتوعيته بالحقوق والواجبات وتحسينه بخطورة بعض السلوكيات وكيفية التعامل معها مما سيسهم في تقويم السلوك وتنوير الأفكار وتنمية الوعي عبر معادله تخليق الإدارة يتم عبر تخليق المواطن²⁷⁵.

الفقرة الثانية: تقييم المجلس الأعلى للحسابات للنظام الجبائي بالمغرب

تشكل المحاكم المالية مؤسسة دستورية يعهد إليها بمقتضى الفصل 148 من الدستور المغربي والمادة من القانون رقم 62 99 المتعلق بالمحاكم المالية بمراقبه اداء وتدير الجماعات الترابية والمؤسسات العمومية وبعض الهيئة الخاصة وذلك فيما يتعلق بمراقبه مدى احترامهم للقوانين والضوابط الجاري بها العمل وكذا احترام مبادئ الشفافية و الحكامة الجيدة وربط المسؤولية بالمحاسبة وهو العمل الذي قام المجلس على الحسابات بصياغة تقريراً عنه تضمن مجموعة من القطاعات من بينها قطاع النظام الجبائي التابع لوزارة الاقتصاد المالية حيث تبين له مجموعة من الملاحظات التي سنخرج على الإشارة إليها و رصد كل الملاحظات التي كانت تمس عمل المديرية العامة للضرائب وتحد من نجاعتها وفعاليتها في تديرها لتوفير موارد الدولة عبر الأدوار الرئيسية المحددة لها في مجال الفرد و تأسيس الضريبة و مجال تحصيلها والمنازعات فيها ثم في ما يتعلق بالمراقبة الجبائية علما اننا سنقوم برصد الملاحظات والتوصيات التي لاحظها المجلس الأعلى للحسابات بمقتضى تقرير 2011 باعتباره جهازا رقابيا يهدف إلى الرفع من نجاعة الإدارة ,و سنناقش ملاحظات و توصيات المجلس الأعلى للحسابات من خلال أربعة محاور²⁷⁶:

أولا- تدير الوعاء الضريبي

فيما يتعلق بتدير الوعاء الضريبي بحسب التقرير بلغ عدد الملزمين الذين تقوم مصالح الوعاء الضريبي بتدير ملفاته الضريبية عند نهاية شهر مارس 2012 ما يناهز 1.5 مليون ملزم في ما يخص الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات منهم حوالي 315 الف شخص معنوي وحوالي 1.2 مليون شخص ذاتي بالإضافة إلى الملزمين الخاضعين للضرائب المحلية والأشخاص الذين يؤدون الواجبات الضريبية بمناسبة القيام بعمليات محددة كواجبات التسجيل التمبر والضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية والضريبة على القيمة المضافة

²⁷⁵ - khalid haloui les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscale en droit marocain these de doctorat en droit prive universite

grenoble France 2010-2011 p 129.

²⁷⁶ -تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول عمل المديرية العامة للضرائب لسنة 2011 ص 24

والضريبة على السيارات، حيث رصد المجلس مجموعة من الاختلالات تتعلق بتدبير الوعاء من خلال ثلاثة نقاط²⁷⁷.

أ- ممارسة الإقرار المنقوص

بحيث يصرح الملزم في إقراره، بنتائج سلبية أو بإرباح ضئيلة وذلك خلال عدة سنوات متتالية بحيث لا يؤدون إلا الحد الأدنى من الضريبة، وهي ممارسة مقلقة يجب على الإدارة الجبائية التدخل لتصحيح الاختلالات التي تعرفها الإقرارات بتفعيل إليها مراقبة الضريبة خاصة إذا كانت الإدارة تتوفر على معلومات تخول معرفة مستوى رقم المعاملات الحقيقي لبعض الملزمين.

ب- محدودية مجال المراقبة

لاحظ المجلس الأعلى للحسابات أنهما الأعمال المنجزة من طرف مصالح الوعاء تهم الجانب الإداري حيث أن مفتشي الوعاء يخصصون جل وقتهم لجرد وتسجيل الإقرارات وتذكر المخالفين والاستقبال الخاضعين للضرائب و انجاز الشهادات الإدارية للفائدة الملزمين بينما لا تعطي أهمية كافية لأعمال التحليل و مراقبتها لإقرارات الضريبة الواردة عليها باعتبار ذلك المهمة الأساسية لمصالح الوعاء كما تجدر الإشارة إلى ضعف استغلال المعلومات المتوفرة.

من جهة ثانية تفتقر مصالح الوعاء إلى تفعيل عملية الإحصاء والتقصي والتحليل وإجراء التقاطعات كصيغة للعمل الميداني يمكن انتسهم في توسيع الوعاء الضريبي وتحسين المداخل كما أن المتملصين يستفيدون من ثغرة ناتجة عن عدم تذكيرهم بواجباتهم الجبائية إلا عند قرب انتهاء التقادم الرباعي وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى التشجيعهم على التملص من أداء الضرائب وتهديد مصادر المتابعة بالسقوط في التقادم.

ج- محدودية عملية فرض الضريبة بصورة تلقائية

²⁷⁷ تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول عمل المديرية العامة للضرائب لسنة 2011 ص 36

بحسب التقرير دائما لا تعتمد مصالح الضرائب، إلى فرض الضريبة على الملتزمين المتملصين، وإذا قامت بذلك فإن الأمر يتم بصفة متأخرة وعموما عند اقتراب اجل التقادم إضافة إلى ذلك، لا يعتمد فرض الضريبة تلقائيا الا نادرا على اجراء تقاطعات قد تفيد في تقدير قيمة الضريبة غير المصرح بها ويتبنى ويتم تبني الحد الأدنى للضريبة قاعدة شبه عامة بالنسبة لكل السنوات المالية التي لم يطلها التقادم

. أما في ما يتعلق بتدبير الضريبة على الشركات فإنه يلاحظ طول المدة التي تستغرقها عملية تسوية الوعاء حيث تتم على مرحلتين أو ثلاث ويمكن ان تاخذ وقتا مهما قد يصل إلى سنة أو أكثر من جهة ثانية، وعلى مستوى التماطل في الاصدار لوحظ تأخر مصالح الوعاء في الشروع في هذه العملية حيث يتم ذلك في بعض الاحيان عند عتبهانصرام اجل التقادم.

بالإضافة إلى صعوبة في تدبير الشركات الجثث و هي الشركات التي لا تزال متواجدة بقاعدة المعطيات الخاصة في الوقت الذي تكون فيه قد توقفت عن الادلاء بالإقرارات الضريبية حيث يصل عددها إلى حوالي 40 في المئة من العدد الاجمالي للأشخاص المعنويين وهو ما يشكل صعوبة مهمة بالنسبة للإدارة الجبائية.

أما فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة فهي تتميز في تدبيرها من قبل مصالح الوعاء بغياب شبه كامل لمراقبتها لإقرارات والتأكد من مدى مطابقتها للواقع وللحقيقة عبر محاكاتها مع ارقام المعاملات الصادرة عن الملتزمين في ما بينهم وهي العملية التي تؤثر على توسيع ومراقبه الوعاء الضريبي والمتعلق بالضريبة على القيمة المضافة من جهة ومن جهة ثانية تشكل عملية ارجاع الضريبة على القيمة المضافة اختلالا يؤكد المجلس فيه مجموعة من الملاحظات وهي : كون مراقبه طلبات ارجاع تتميز بالمحدودية كما ان المعالجة تتم بشكل يدوي وحتى إذا تم ارجاع الضريبة على القيمة المضافة لا يتم استئزال المبالغ التي بذمة الملتزم بالضريبة لفائدة الإدارة الجبائية.

ما في ما يتعلق بتدبير الضريبة على الدخل فرغم العدد المهني للملتزمين بالضريبة على الدخل والمقدر 1.2 مليون دون احتساب الماجورين فان مساهمة هذه الضريبة في الموارد الجبائية للدولة تبقى محدودة خصوصا تلك المتعلقة بالضريبة على الدخل المهني والضريبة على الدخل الخاص التي تعرف انتشارا واسعا للإقرار المنقوص أو الامتناع عن الإقرار في الوقت الذي تعرف فيه مصالح الوعاء نواقص على مستوى التدبير والمراقبة و الحضور الميداني.

بينما تثير عملية تدبير الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية مجموعة من الملاحظات من حيث كيفية مراقبة الضريبة على الدخل، حيث تعتمد مكاتب المراقبة على وسائل يدوية وادوات معلوماتية مكتبية لتحديد الملزمين المتقاعسين عن دفع الضريبة، مما يواجه مجموعة من المخاطر الكبيرة كانلا يتم تذكير المتقاعسين بواجباتهم الضريبية، أو ان يتم ذلك بشكل متأخر، وقد تمكن المجلس من الوقوف على كثير من الحالات التي لم تتمكن فيها مصالح الضريبة من كشف هوية بعض الملزمين الذين لم يقوموا بتقديم اقراراتهم المتعلقة بالضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية، لذلك يوصي المجلس الأعلى بضرورة إحداث نظام معلومات لتدبير الضريبة على الأرباح العقارية بحيث يمكن من تسجيل المعطيات المتعلقة بالإقرار الضريبي الخاص بها وربط المعلومات المتحصل عليها من النظام المعلوماتي الخاص بالتسجيل مع امكانية تبادل المعلومات في ما بين الإدارات العمومية كما لاحظ المجلس في نقطة فريدة إلى ان مكاتب المراقبة الخاصة بالضريبة على الأرباح العقارية لا تقوم برصد ومراقبه العمليات العقارية التي ينجزها المنعشون العقاريون وغالبا ما لا يتم استغلال المعلومات المتوفرة عند هذه المكاتب من اجل اقتراح القيام بمراجعات لتصاريح بعض المنعشين العقاريين الذين يصرحون باثمنة هزيله وغير مطابقة للواقع.

ثانيا: تدبير عملية التحصيل

بحسب تقرير المجلس الأعلى للحسابات في ما يتعلق بتدبير المديرية العامة للضرائب لتحصيل الديون العمومية فان المجلس بعد ما تم تكليف المديرية العامة للضرائب سنة 2004 بتحصيل ضرائب الميزانية العامة للدولة- الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل- والتي كانت الخزينة العامة للمملكة تتكفل بها في ما قبل فان المجلس على للحسابات و من خلال تحليله لوظيفة التحصيل الموكوله لقباضات إدارة الضرائب التابعة للمديرية العامة للضرائب لاحظ مجموعة من النقاط خاصة في ما يتعلق بما يلي:

الف- التكفل بالتحصيل

لاحظ المجلس على الحسابات مجموعة من النقائص المرتبطة بالدراسة والتشاور و التنسيق القبلي بين المديرية العامة للضرائب والخزينة العامة للمملكة قبل التكفل بمهمة التحصيل، كما لوحظ بانقباضات

التابعة لإدارة الضرائب لم يتم إحداثها بناء على دراسة مسبقة للحجيات في ما يتعلق بالملتزمين الواجب التكفل

٢٠٣٠

باء- تسيير قباضات

كما ان تنظيم وتسيير قباضات إدارة الضرائب يعرف مجموعة من الاختلالات, فبالرغم من كون قباض إدارة الضرائب يعتبرون محاسبين عموميين تقع على عاتقهم مسؤولية تحصيل الديون العمومية والرسوم وتقديم الحسابات الا انهم من الناحية العملية غير مستقلين عن الأمرين بالصرف, ولا زالوا مرتبطين تسلسليا برؤساء المصالح المكلفة بالوعاء الضريبي, ولذلك فان قباضات إدارة الضرائب لا تزال تسيير كما كانت تسيير مكاتب التسجيل والتنبر السابقة, وبالتالي فان قباض إدارة الضرائب لا يمثلون سوى دور وكلاء مداخل تابعين لمصالح الأمرين بالصرف على مستوى الوعاء..

ومن مظاهر الخلل في تسيير قباضات إدارة الضرائب عدم تحسيس قباض إدارة الضرائب بمسؤولياتهم الجنائية والمالية والشخصية كمحاسبين عمومي بالإضافة إلى عدم مراقبه الاصدارات المتعلقة بالتحملات الضريبية قبل الاجل المحدد في 15 يوما من قبل تاريخ الشروع في التحصيل كما ان ممارسة مهمة اعوان التبليغ والتنفيذ للخرينة تكون بدون اذلية قانونية مما يؤثر على مسطرة التبليغ.

جيم - تدبير الديون العمومية

لقد رصد تقرير المجلس على الحسابات مجموعة من الملاحظات حول عملية تدبير تحصيل الديون العمومية من طرف قباضات إدارة الضرائب من قبيل تراكم الباقي استخلاصة بحيث راكمت منذ تاريخ تكلفها بتحصيل الضرائب مبلغ للباقي استخلاصة يناهز 30 مليار درهم خلال سنة 2011 و يعزى حجم هذه المبالغ إلى عدة عوامل أهمها أهمال عمليات التحصيل الحبية والجبرية.

دال - المعالجة اليدوية لملفات التحصيل

من جهة ثانية فان المعالجة اليدوية لتحصيل الديون تشكل عائقا للرفع من نجاعة التحصيل حيث يتم تتبع عمليات التحصيل عن طريق بيانات يمسكها القباض وفقا لبرامج معلوماتية عادية excel لا تمكن من

ضمان التتبع اللازم للباقي استخلاصة المرتبط بكل قباضة، وهي عملية لا تأخذ بها الاعتبار اخطار التقادم التي تهدد الدين العام.

وفي مجال التنسيق بين المصالح يؤكد المجلس الأعلى للحسابات على ضعف وانعدام التنسيق بين مصالح التحصيل وغيرها من المصالح الإدارية، لضمان حصول المحاسبين العموميين على معلومات دقيقة تساهم في الرفع من مستوى مداخل الخزينة، وذلك لكون المصالح الإدارية ومصالح الوعاء غير واعية بالشكل المطلوب بمهمة التحصيل المسندة إلى قباض الإدارة الجبائية، وعلى سبيل المثال نجد على مستوى قباضات إدارة الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بالرباط مثلاً: ان نسبة رجوع الاشعار بدون صائر الموجة للملزمين تتجاوز 80 في المئة بسبب عناوين غير تامة أو خاطئة وتبدو هذه الوضعية غير طبيعية لكون المعلومات المتعلقة قد تكون متوفرة ومحينة على مستوى قاعدة البيانات لدى مكاتب الوعاء الضريبي.

هـ- التنفيذ المتأخر للتحصيل الجبري

لاحظ المجلس ان عمليات تصفيه مبالغ الباقي استخلاصها لا تتخذ لاجلها الاجراءات اللازمة وفي الاجال المناسبة، حيث تباشر القباضات في الكثير من الاحيان التحصيل الجبري بشكل متأخر وهو ما يؤثر على تحصيل مستحقات الدولة ويمكن ان يؤدي إلى منازعات قد تضر بمصالح الخزينة

اتخاذ اجراءات للتحصيل في جزء قليل فقط من الباقي استخلاصها في القباضات التابعة لإدارة

الضرائب لا تتخذ الاجراءات اللازمة لتحصيلي جميع المبالغ الباقي استخلاصها الا بالنسبة للملزمين الذين لديهم مبالغ تفوق حد معين كمية الف درهماً الملزمون الآخرون فلم تتخذ في شأنهم اي اجراء للتحصيل، وهو ما أدى إلى تقادم مبالغ مهمة من الديون العمومية التي بدمتهم.

و يبين الجدول اعلاة عدد المبالغ التي لم تباشرفها القباضات المحددة اية إجراءات للتحصيل الجبري

القباضات	المبلغ الإجمالي للباقي استخلاصه الذي مرت على تاريخ الأمر بتحصيله أزيد من أربع سنوات(بالدرهم)	المبالغ التي قام القباض بإجراءات تحصيلها (بالدرهم)	المبالغ التي لم يتم القباض بإجراءات تحصيلها (بالدرهم)
الرباط - لاوس	1.346.131.522,00	891.914.314,95	456.217.207,05
الرباط- تشاد 1	22.751.660,06	4.239.309,07	18.512.350,99
الرباط- تشاد 2	6.679.040,79	6.128.813,80	460.266,99
سلا	157.457.525,22	86.601.638,88	70.855.886,34

كما أن أغلبية إجراءات التحصيل الجبري تقف في مرحلها أخراشعار بدون صائرا وفي مرحلها الانذار.

ثالثا: تدير المراقبة الجبائية

بالنظر إلى النظام الجبائي المغربي ينبنى على الإقرار، مما يعني تصريح المزمين وفقا للمقتضيات المحددة والقواعد التقنية لاحتساب و تصفيم الضريبة، مما يجعل المراقبة من قبل مصالح الإدارة العامة للضرائب تكون بذلك مرادفا أساسيا على اعتبار انها الضامن لحسن سير هذا النظام في مجمله، فالمراقبة تلعب دورا مهما في بعدها الزجري وبعدها البيداغوجي.

وتولي الإدارة العامة للضرائب أهمية متصاعدة للمراقبة الجبائية، فقد انتقلت مهام المراجعة من 841 مهمة سنة 2000 إلى 1421 مهمة سنة 2011 كما عرفت المبالغ المتحصل عليها من عمليات المراقبة ارتفاعا مهما بلغ 4.3 مليار درهم سنة 2011، بالرغم من ان عدد المراقبين لم يتجاوز 350 مراقب برسم سنة 2011 وعليه فان المجلس الأعلى للحسابات قد أوصى بمجموعة من الملاحظات تخص عملية المراقبة الجبائية أولها: غياب إستراتيجية واضحة وغياب وسائل ملائمة للمراقبة فعلى مستوى برمجة المراقبة الجبائية يلاحظ المجلس الأعلى للحسابات ان البرمجة يعترضها بعض القصور نظرا لعدم ارتكازها على قاعدة بيانات تكون بشكل مستمر وتحدد المعلومات الأساسية لصيرورة عمليات المراقبة كما يؤكد المجلس على وجود تأخر الملاحظ في عملية إرسال برنامج مهمات المراقبة الجبائية حيث لا يتم تحريكها إلا بمقتضى أوامر صادرة عن الإدارة المركزية إلى مصالح المراقبة

بالمديرية الجهوية وغالبا بشكل متأخر مما يؤثر سلبا على جودة أعمال المراقبة ولا يمنحها الوقت الكافي مما ينتج عنه قضايا منازعات.

وأثناء انجاز المراقبة، يلاحظ المجلس القصور في تنظيم المهمات وتكوين ملفات المراقبة الممسوكة من طرف المراقبين، بحيث يلاحظ مجلس ان غالبية المصالح المختصة لا تتوفر على لوحة تتبع المؤشرات المتعلقة بالمراقبة وعدم مسك الأرشيف بشكل ملائم، كما ان الاستعمال المحدود للتحريات لا يناسبها تطابق المعلومات والتعاون الجيد بين المصالح المطالبة بالا جابه عن الطلبات المعلومات الموجهة من مصالح المراقبة سواء داخل المقولة أو خارجها.

وفي نقطة أساسية ترتبط بما سبق الإشارة إليه في مجال الأمن القانوني للملزم يؤكد المجلس على ان المراقبة الجبائية تعتمد منهجا أساسيا ينبني على رفض المحاسبة كوسيلة عامة في جميع المراقبات المبرمجة، وهي مقاربه قابله للنقد بحيث ان مناهج تقديرات رقم الأعمال المتبعة من طرف المراقبين غير موحدة وتختلف من مديرية جهوية إلى أخرى بل من مراقب إلى آخر وهذا المنهج قابله للنقد لاسيما عندما يتعلق الأمر بتقنية رفض المحاسبة.

اذ يقوم المراقب في بعض الأحيان برفض المحاسبة وإعادة تقدير رقم المعاملات من جديد بناء على معلومات جزئية مشتتات من المقولة في حين ان محاسبهها الأخيرة تم رفضها، وغالبا ما لا تخضع المحاسبة لفحص كاف يمكن من العطور على المخالفات و يبرر الملاحظة.

و يتم أيضا رفض المحاسبه في بعض الأحيان بشكل منهجي لا سيما عندما لا يعثر المراقب على أسباب وجيهة للتصحيحات أو عند وجود احتمال تقادم الضريبة مما يجعل إعادة تقدير رقم المعاملات بناء على ملاحظات المراقب غير مقنع ويجعل تصحيحات غير قابله للدفاع عنها أمام اللجان الخاصة بالمنازعات الضريبية أو أمام المحاكم الادارية.

وبالنظر إلى ان عمليات المراقبة الجبائية تخضع في مجملها لإبرام اتفاقات الصلح فان المجلس الأعلى للحسابات بعد فحصة لعينة من الاتفاقات المبرمة بين المدير العام للضرائب و بعض الملزمين، يلاحظ بانها اتفاقات من دون أسس واضحة ولا تعتمد معايير محددة، كما ان غياب العدالة الجبائية قد يهدد صيرورة هذه الاتفاقات.

ففي حالات كثيرة يمكن ان تلجأ إدارة الضرائب إلي إبرام اتفاقات صلح مع الملتزمين في غياب ودون انجاز المراقبة، ويتعلق هذا الأمر بالخصوص بقطاع الانعاش العقاري حيث تنحصر المراقبة في مجرد ارسال الإشعار بالمراقبة وهي طريقة تخل بتدبير مبدأ العدالة الجبائية بين الملتزمين اذ انه لا يتم اعتماد عنصر موضوعي لتحديد مبلغ الاتفاق وهو ما جعل المجلس على للحسابات يؤكد على ملاحظته بخصوص قطاع المنعشين العقاريين نظرا لشيوعي ممارسة التصريحات الضريبية الناقصة من طرف المنعشين بالمقارنة مع المستوى العالي لهامش الربح. وهو ما جعل المجلس على الحسابات يثير بخصوص هذا القطاع مجموعة من الملاحظات

- إبرام اتفاق عام مع قطاع الانعاش العقاري برمته
- إبرام اتفاقات تلغي عملية المراقبة الضريبية
- إبرام اتفاقات قبل الشروع في المراقبة أو مباشرة بعد الشروع فيها
- عدم وضع التصريحات التصحيحية المنصوص عليها في الاتفاقات.

هي ملاحظات يؤاخذها المجلس الأعلى للحسابات في مجال مراقبتها الجبائية بالرغم من المداخل الضريبية التي يمكن تحصيلها من هذه الاتفاقات والتي تجاوزت 1.8 مليار درهم ما بين سنة 2008 و سنة 2011 الا انها لا تسمح بمحاربه ظاهرة عدم التصريح الجزئي أو الكلي بثمان البيع ويمكن ان تشجع أيضا على ممارسة التصريحات الضريبية الناقصة بالنسبة لقطاع الانعاش العقاري الذي بإمكانه تحقيق هامش ربح هام²⁷⁸.

²⁷⁸-تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول عمل المديرية العامة للضرائب لسنة 2011 ص 41

الفصل الثاني : الإصلاح الجبائي رافعة لتمويل النموذج التنموي الجديد

يعاني النموذج التنموي المغربي القائم كما أضحي معلوما، من تحديات كثيرة واختلالات متنوعة ناتجة عن الجوانب السلبية لمدخلاته بمختلف أنواعها مثل ضعف حجم الاستثمارات المخصصة للتنمية وسوء استغلال الموارد وغياب الحكامة الجيدة في إدارة المشاريع التنموية و انخفاض مستويات الإنتاجية وضعف الكفاءة الاقتصادية لكافة القطاعات وغياب الأمن الغذائي وضعف الأمن الاجتماعي بالإضافة إلى ارتفاع نسب البطالة وانتشار الفقر والبدء في استيعاب العلم والتكنولوجيا الحديثة واستخدامها لأغراض التنمية.

ويرجع القصور التنموي في المغرب بالأساس إلى فشل التحكم في علاقاته الاقتصادية بالسوق العالمية التجارية والمالية و الثقافية والتكنولوجيا وتغيب الإنسان لسنوات طويلة عن عملية التنمية الأمر الذي يتجلى في ضعف أداء المنظومة التعليمية والتكوينية وعدم ملائمتها مع مستلزمات التنمية إضافة إلى إهميش الطاقات الابتكارية، و قصور الأداء السياسي وضعف تأهيل الدولة للانخراط في مشروع الديمقراطية وتهميش المجتمع المدني على مستوى اتخاذ القرار في المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية ناهي ك على أن النظام الجبائي المغربي لا يتسم بالعدل والإنصاف مما يستدعي اعتماد جملته من الإصلاحات المتكاملة في أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من اجل تنزيل مشروع النموذج التنموي الجديد الذي يطمح إلى تحقيق ثلاثة أهداف جوهرية يمكن تلخيصها في ما يلي:

- توفير الحاجات الأساسية التي يحتاجها الإنسان لاستمرار الحياة وتمثل في الغذاء والسكن والصحة والحماية من مختلف الأخطار
- احترام الحريات والحقوق الأساسية والحفاظ على البيئة
- سيادة القانون

حيث إن تحقيق هدهم الأهداف يضمن الرفاهية للأجيال الحالية دون تأثير على استنزاف الخيرات والموارد الطبيعية بما يمكن ان يشكل إجحافا في حق الأجيال المستقبلية.

وبناء على هذا الأساس انخرطت المملكة المغربية منذ مطلع القرن الحالي في مجموعة من الأوراش الإصلاحية الدستورية والقانون من اجل إصلاح وتحسين الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية مع تعزيز المكاسب

التي لا يستهانها و التي تتحقق يوما بعد يوم خاصة في مجالات الاستثمار والبنية التحتية للنمو الاقتصادي في تصحيح الاعطاب الهيكلية الاختلالات البنيوية التي تكشف عنها تقارير الهيئة الرقمية أو الهيئة الاستشارية أو اللجنة المخصصة لإعداد النموذج التنموي الجديد، والتي اعتبرت إصلاح النظام الضريبي الجبائي ضرورة ملحة من أجل توسيع دائرة الموارد التمويلية للنموذج التنموي الجديد في هذا الصدد تم اقرار قانون إطار للإصلاح الجبائي رقم 19 69 في 26 يوليوز 2021 بهدف تحقيق الأهداف المسطرة له من قبل الفاعلين في القرار الضريبي أو الفاعلين الاقتصاديين أو منظروا مشروع النموذج الجديد كما تمت الإشارة إليه في تقرير اللجنة الصادر خلال شهر ابريل من سنة 2011 وعليه سنقوم من خلال دراستنا لهذا الفصل سنقوم بتحديد أبعاد ودلالات تنزيل ورش نموذج التنموي الجديد- كمبحث الأول- ودراسة فعالية الإصلاح الجبائي في تحقيق التنمية المستدامة -كمبحث ثاني-.

المبحث الأول: أبعاد ودلالات تنزيل ورش النموذج التنموي الجديد

يشكل النقاش العمومي المفتوح منذ سنة 1984 حول الإصلاح الجبائي بالمغرب و ضرورة الدفع بهذا الأخير إلى تحقيق العدالة الضريبية و الاجتماعية، أهم الإشكاليات التي عالجتها معظم الهيئات الفاعلة في السياسة الجبائية: سواء عبر المناظرات الثلاث حول الإصلاح الجبائي أو بواسطة تقارير المجلس الأعلى للحسابات أو المجلس الاقتصادي و الاجتماعي وأخيرا عبر تقرير اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي و التي خلصت إلى تجميع كافة المعطيات التشخيصية و اقتراح خطة إستراتيجية لتوجيه النظام الضريبي ليكون رافعة مالية لتمويل مشروع النموذج التنموي الجديد، و هو ما يصبو إليه الفاعل الحكومي من خلال تنزيل القانون الإطار للإصلاح الجبائي رقم 19/69.

و عليه سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين يحددان سياقات صدور تقرير اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي و القانون الإطار و كذا خطتهم الإصلاحية في ذلك:

المطلب الأول: سياق تنزيل ورش النموذج التنموي الجديد ومسلسل الإصلاح الجبائي

المطلب الثاني: ضرورة إرساء نظام جبائي قوي كدعامة أساسية لتمويل النموذج التنموي الجديد

المطلب الأول: سياق تنزيل ورش النموذج التنموي الجديد ومسلسل الإصلاح الجبائي

نتناول في هذا المطلب رؤية اللجنة المكلفة بالنموذج التنموي من خلال دراسة سياق بروز مشروع النموذج التنموي كفقرة أولى و مضامينه الإصلاحية للنظام الجبائي القائم كفقرة ثانية

الفقرة الأولى: سياق بروز مشروع النموذج التنموي الجديد

عرف المغرب خلال السنوات الماضية مجموعة من الإصلاحات همت مختلف مناح الحياة بغية تحقيق التنمية الشاملة، وعلى اثر ذلك تم تبني النموذج التنموي الحالي الذي أصبح عاجزا وغير قادر على ضمان تطور النشاط الاقتصادي الذي يسمح بتحقيق التنمية المنشودة أمام هذا الوضعية دعا الملك محمد السادس إلى إعادة النظر في النموذج التنموي الحالي لمواكبه التطورات التي تعرفها البلاد، حيث تقرر: "تكليف لجنة خاصة مهمتها تجميع المساهمات وترتيبها وهيكلتها وبلورة خلاصتها في إطار منظور إستراتيجية شامل ومندمج على أن ترفع إلى نظرنا السامي مشروع النموذج التنموي الجديد مع تحديد الأهداف المرسومة له وروافد التغيير المقترحة وكذا سبل تنزيله"²⁷⁹.

ذلك أن النموذج التنموي المغربي بات يعيش لحظاتها الأخيرة نظرا إلى الظرفية الحالية التي تسود الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي ببلادنا، وهو ما يفرض وضع نموذج تنموي آخر واضح المعالم يأخذ بواقع ومتطلبات الظرفية الحالية وما يحتملها النسيج الاقتصادي للوطن والغاية من ذلك هو الحد من الفوارق المجالية والاجتماعية وتحقيق العدالة الاجتماعية. وهو ما أكدته الملك محمد السادس في خطابه حيث قال: "ان النموذج التنموي أصبح اليوم غير قادر على الاستجابة للمطالب للمواطنين وغير قادر على الاستجابة للمطالب الملحة والحاجيات المتزايدة للمواطنين بل وغير قادر على الحد من الفوارق بين الفئات والتفاوتات المجالية وعلى تحقيق العدالة الاجتماعية"²⁸⁰.....

وإذا كانت الإرادة الملكية تعتبر محركا أساسيا لإعادة بلورة النموذج التنموي القائم عبر الدعوة التي وجهها الملك محمد السادس للحكومة والبرلمان ومختلف المؤسسات والهيئات المعنية كل في مجال اختصاصه لفتح النقاش وإعادة النظر في نموذج النموذج التنموي المغربي لمواكبه التطورات التي تعرفها البلاد حيث انه بمرور سنة عن هذه

²⁷⁹- مقتطف من الخطاب الملكي في افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية من الولاية التشريعية يوم الجمعة 12 أكتوبر 2018

²⁸⁰- مقتطف من الخطاب الملكي في افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية من الولاية التشريعية يوم الجمعة 13 أكتوبر 2017

الدعوة قرر الملك تكليف لجنة خاصة مهمتها تجميع المساهمات وترتيبها وهي كلفتها وبلورة خلاصتها في إطار منظور استراتيجي شامل ومندمج بغرض صياغة مشروع نموذج تنموي جديد مع تحديد الأهداف المرسومة له روافد التغيير المقترحة وكذا سبل تنزيله.

وبذلك تم إحداث اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي في نونبر 2019 مدشنا بذلك ورشا للتشخيص والبناء المشترك للمستقبل الذي يتعين تناوله بالشجاعة والابتكار والمصلحة الوطنية العليا.

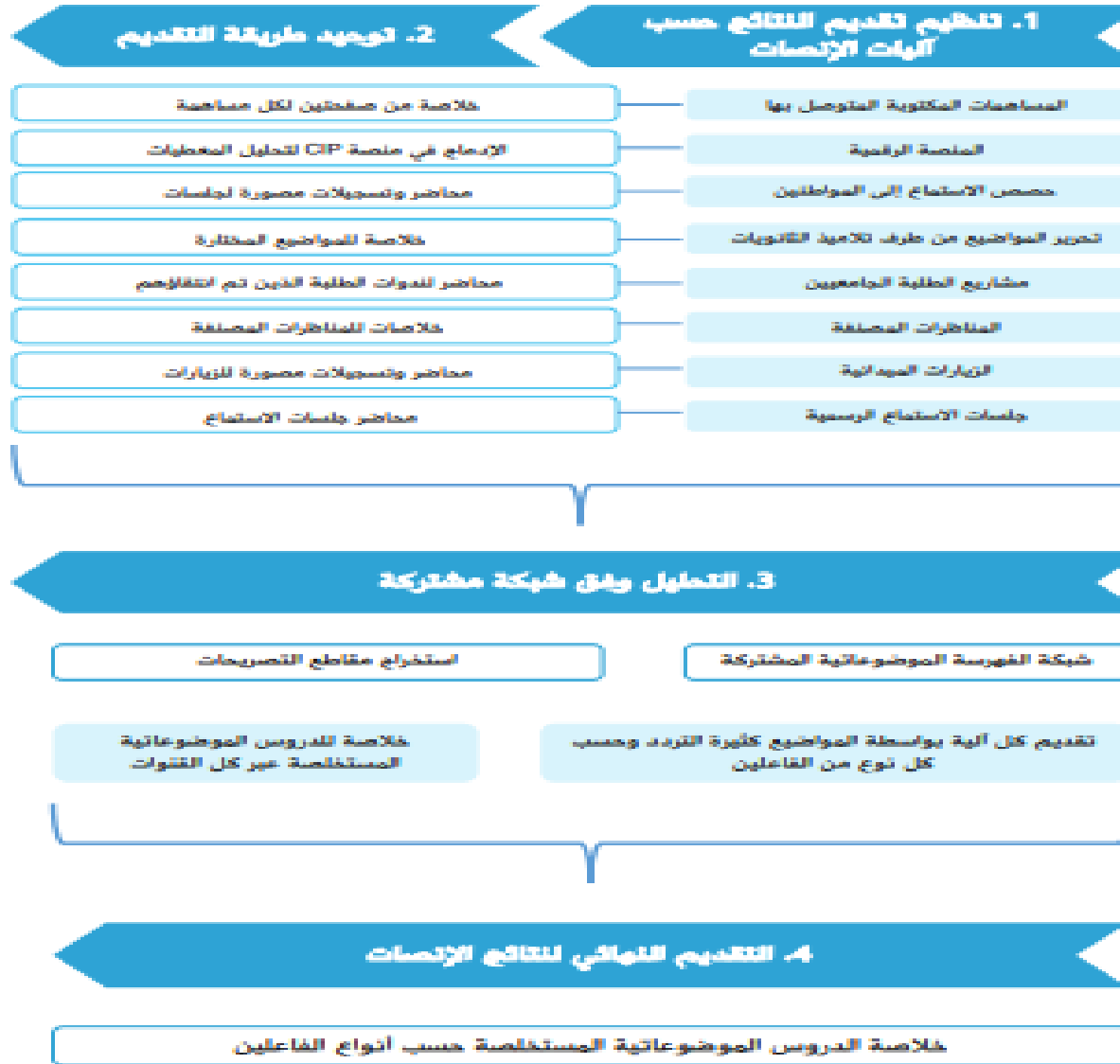
وتتمثل المهمة الموكولة إلى اللجنة ذات الطابع الاستشاري في تشخيص الوضعية الراهنة للتنمية بالمملكة بصراحة وموضوعية وفي رسم معالم نموذج تنموي جديد قصد الدفع في بلادنا للتوجه بكل ثقة نحو المستقبل وطبقا للتوجهات الملكية السامية فان مهمة اللجنة تستدعي اعتمادا ما يلي²⁸¹:

- ❖ تفكير استراتيجي يركز على إيجاد الحلول لاشكاليات نسقية تعتبر السبب الرئيسي لتراجع وتيرة التنمية
- ❖ تفكير في طبيعة شمولية ومندمجة يقارب التنمية في ابعادها المتعددة المؤسساتية الاقتصادية الاجتماعية الترابية والبيئية في انسجام مع المبادئ والقيم التي كرسها دستور المملكة
- ❖ تفكير استشاري يراعي تطورات السياق الوطني والدولي على الامد المتوسط والامد الطويل
- ❖ اقتراح نموذج تنموي يضع المواطنة في صلب أولوياته وينسجم مع واقع البلاد ويتطابق مع خصوصياتها ومؤهلاتها بحيث يعمل على تحديد الأهداف المرسومة له، وروافد التغيير المقترحة وكذا سبل تنزيله واجمالا فان هذا النموذج يجب ان يشكل أيضا منظورا جديدا يستجيب لحاجيات المواطنين.

واعتبارا للثقة التي حظيت بها اللجنة الخاصة للنموذج التنموي ووعيا منها بحجم المهمة التي كلفت بها فقد كرست اللجنة جهودها لاداء رسالتها بكل تفاني وسعة للاستجابة لانتظارات الملك عبر تعبئة جهودها الفردية والجماعية بحماس وبروح وطنية حيث حاولت الوقوف على مختلف المكتسبات والمؤهلات التي يزخر بها المغرب وعاملها أيضا على وضع التطورات الوطنية في سياق يشهد تحولات وانكانت مطبوعة بعدم اليقين الا انها تتيح فرصا جديدة لذلك اعتمدت اللجنة منهجية عمل مبتكرة وغير مسبقة لرسم معالم نموذج تنموي جديد وترتكز هذه المنهجية على الانصات والمشاورة الوطنية الموسعة انطلاقا من الاعتقاد الراسخ بان الحلول التقنية لمشاكل موضوعية غير كاف لتقوية الروابط الاجتماعية وغير قادر لوحدة على ضمان انخراط الجميع وبانان

²⁸¹- تقديم التقرير العام للجنة الخاصة بالنموذج التنموي الجديد، إبريل 2021 ص 13

الحلول النابغة من ارض الواقع تبتسم بابتكار ووجاهة متميزين، كلما توفر لهذه الحلول الفضاء الملائم للتعبير عن نفسها²⁸²



و تبين الصورة أعلاه كيفية اشتغال اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي في صياغتها لمجمل أفكار المساهمين في جلسات الاستماع²⁸³

²⁸² نفس المرجع السابق

²⁸³ ملخص مساهمات و جلسات الاستماع للمشاركين في اطار مشاورات اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي، ابريل 2021 ص 27

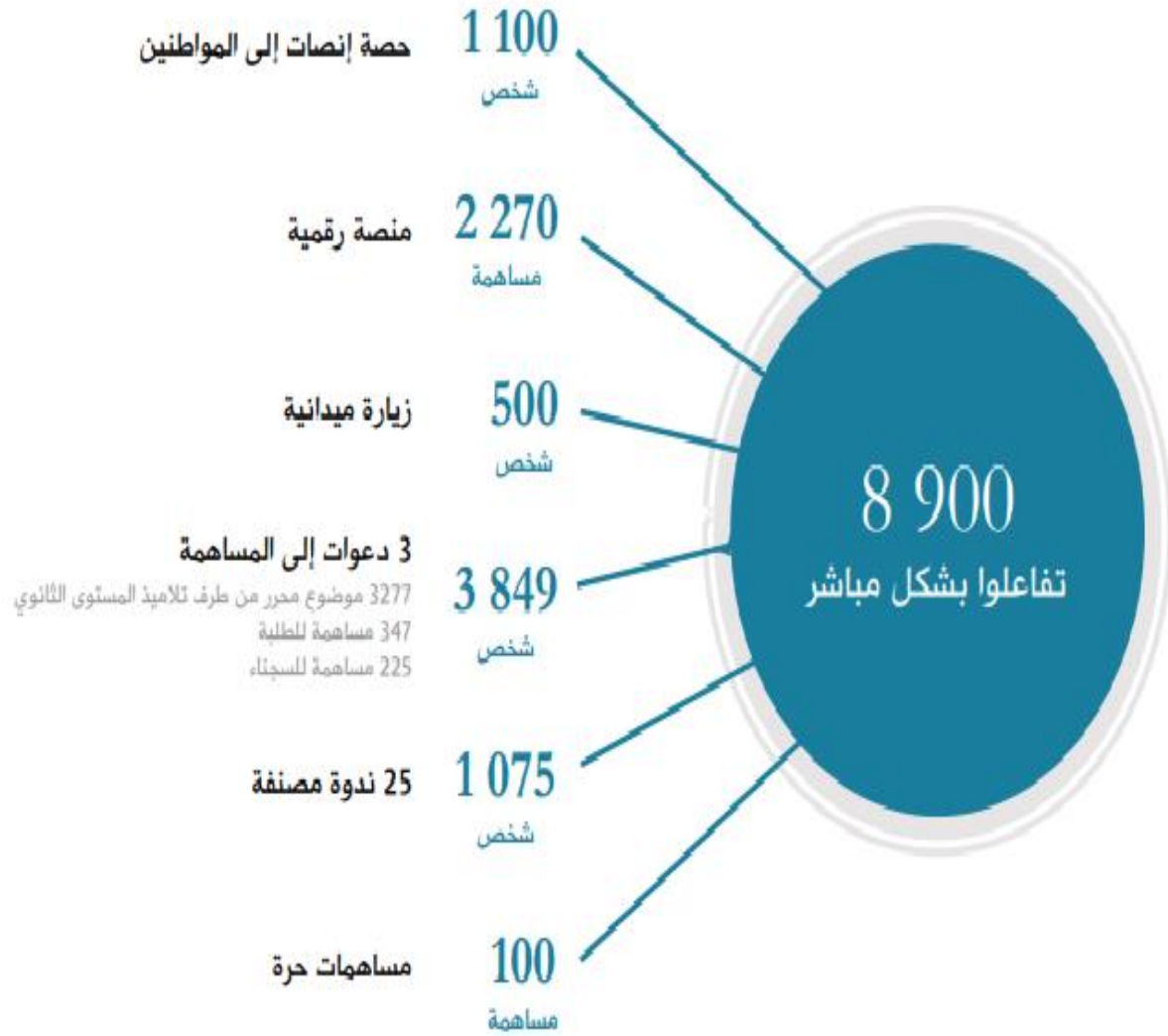
وقد حرص أعضاء اللجنة²⁸⁴ أينما حلوا، على الإصغاء وعلى توثيق الآراء والملاحظات في البوادي كما في قلب الحواضر في المناطق الصحراوية كما في المناطق الساحلية في الثانويات كما في الجامعات لدى الفئات الهشة لدى النخب المعولة لدى النخب السياسية ونواب الامة وممثلي الهيئات الاقتصادية واطر الإدارات وممثلي المجتمع المدني والمقاولات وكافة الأشخاص والمواطنين، الذين كانت فرصة الالتقاء بهم والانصات إليهم. حيث مكانة إسهامات المواطنين والمؤسسات الشفوية منها والكتابية والالكترونية من إثراء عمل اللجنة و صياغة تقرير تم التعبير فيه عن التصور المستقبلي والطموح المشترك الذي يركز على نهج التغيير وعلى الصبغة الجماعية وعلى المصادقية والقابلية للتطبيق.

²⁸⁴ وتشكلت اللجنة، وفقاً لبيان الديوان الملكي، بالإضافة إلى رئيسها شكيب بنموسى، من عدنان عديوي مؤسس «المركز المغربي للابتكار وريادة الأعمال الاجتماعية»، وأرضية «ولوج» الخاصة بالمشاركة في تمويل مشاريع مبدعة ومبتكرة. ورجاء أغزادي رئيسة الجمعية المغربية «قلب النساء». ومحمد العمراني بوحزة عميد كلية الحقوق بتطوان وأستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بطنجة. وفريدة بلزيز وهي ناقدة ومخرجة سينمائية وكاتبة سيناريو. وليلى بنعلي الخيرة الدولية في مجال الاستراتيجية الطاقية والاستدامة، ورئيسة النادي العربي للطاقة. إضافة إلى محمد بنموسى نائب رئيس جمعية «ضمير». ورشيد بنزين الأستاذ الجامعي بالجامعة الكاثوليكية بلوفان وكلية التكنولوجيا البروتستانتية بباريس. وحמיד بوشيجي الخبير في مجال التدبير وعضو المعهد المغربي للذكاء الاستراتيجي. وأحمد بونفور أستاذ الكرسي الأوروبي للتدبير اللامادي بجامعة باريس - جنوب. كما ضمت اللجنة اسم رجاء شافيل مديرة مركز الكفاءات في مجال تغير المناخ «4 سي - ماروك» المكلف دعم السياسات المناخية بالمغرب وأفريقيا. وأحمد رضا الشامي وهو وزير سابق وسفير سابق ورئيس المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي. ونور الدين العوفي رئيس الجمعية المغربية للعلوم الاقتصادية. وغيثة القادري المديرة العامة لمؤسسة زاكورة للتربية المهتمة بالابتكار الاجتماعي. وخديجة الكاموني رئيسة مشروع بالمؤسسة المغربية للعلوم المتقدمة والإبداع والبحث العلمي. علاوة على محمد فكرات رئيس لجنة الاستثمار والتنافسية بالاتحاد العام لمقاولات المغرب. ورشيد الكراوي مدير معهد الخوارزميات الموزعة بالمدرسة متعددة التقنيات بلوزان (سويسرا)، وجامعة محمد السادس متعددة التقنيات في بن جرير. ونرجس هلال وهي أستاذة بجامعة جنيف الدولية ومتخصصة في قضايا الذكاء الاصطناعي وتطوير قدرات النساء. وحميش حكيم الفاعلة الجمعوية في مجال الطب وعضو بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي. إلى جانب العربي الجعيدي كبير الباحثين بمركز السياسات من أجل الجنوب الجديد. وإدريس جطو وهو وزير أول سابق ورئيس المجلس الأعلى للحسابات. وأحمد الجماني باحث في علم الاجتماع. وإدريس كسيكس كاتب ومسرحي ومدير مركز «إيكونوميا». وغيثة لحلو اليعقوبي رئيسة ومؤسسة مشتركة لحركة «المواطنون». وفؤاد العروي الكاتب والأستاذ الجامعي بكلية العلوم الإنسانية بجامعة أمستردام. وخالد المشاط الخبير في مجال التحول الرقمي وتدبير الابتكار داخل المقولة. وعبد اللطيف ميراوي الأستاذ بجامعة التكنولوجيا ليلفور مونيليار - فرنسا. ونور الدين العمري الرئيس السابق لمجموعة البنك الشعبي، الكاتب العام (وكيل) السابق لوزارة الاقتصاد والمالية، مكلف بمهمة في الديوان الملكي. وعلاوة على هذه الأسماء، ضمت اللجنة أيضاً اسم لكبير أوجو الخبير في التنمية الترابية والوحدات. وحسن رشيق الأستاذ بجامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء. ويوسف السعداني مدير الدراسات الاقتصادية بصندوق الإيداع والتدبير. والسعدية السلاوي بناني رئيسة لجنة «المقولة المواطنة» بالاتحاد العام لمقاولات المغرب. بالإضافة إلى كريم النازي وهو رجل أعمال وفاعل جمعوي. ومصطفى التراب الرئيس المدير العام لمجموعة المكتب الشريف للفوسفات. ومحمد الطوزي الأستاذ بجامعة «أكس أون بروفانس»، ورئيس جمعية تارغة للتنمية المستدامة. وميشال زاوي نائب الرئيس السابق لـ«مورغان ستانلي»، وأرضية «ولوج» الخاصة بالمشاركة في تمويل مشاريع مبدعة ومبتكرة.

المصدر: الموقع الالكتروني أواسط تاريخ الزيارة 2021/08/17

<https://aawsat.com/home/article/>

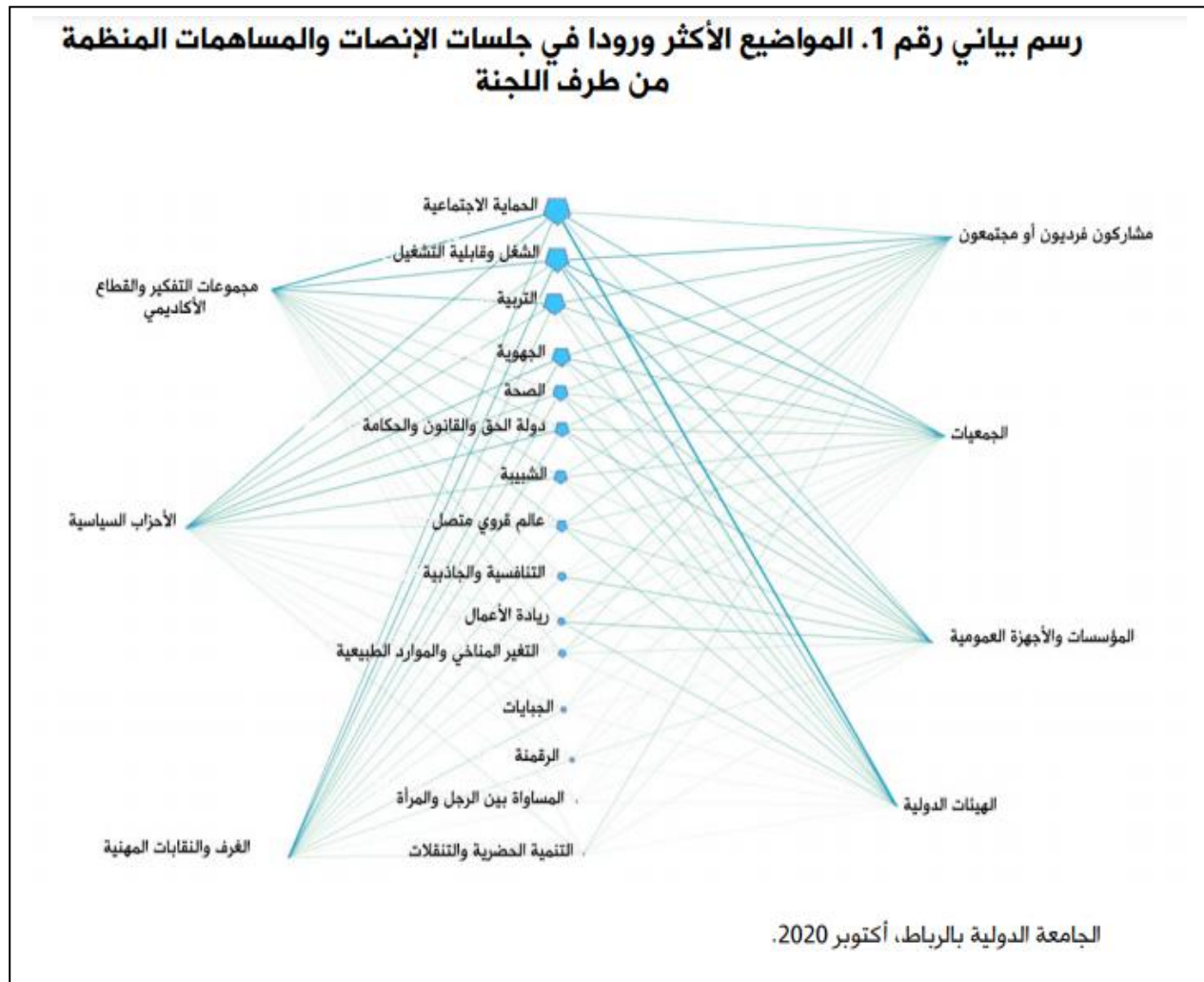
فكانت نتائج عملية الإنصات كما تبين الصورة أسفله²⁸⁵:



وفي تلخيص أولى لجلسات الإنصات المواطننة، توصلت اللجنة بالان تدخلات المواطنين في مجالات ذات أولوية تطلع فيه الساكنة إلى خدمات سوسيو اقتصادية فعالهمقدورها ان تضمن تكافؤ الفرص وتقوية القدرات الفردية و الغاء الإقصاء والاجتماعي والمجالي على جميع المستويات من الحياة العامة، كما يتطلع المشاركون الى اقتصاد يمكن من خلق مزيد من الفرص الاقتصادية.

²⁸⁵- ملخص مساهمات و جلسات الاستماع للمشاركين في اطار مشاورات اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي، ابريل 2021 ص 29

وقد قدمت اللجنة بيانا مفصلا لمضامين عمليات الإنصات بحسب المواضيع الأكثر تداولاً في جلساتها كما يبين الرسم التالي²⁸⁶:



²⁸⁶- المصدر : ملخص لجلسات الاستماع الصادر عن اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي خلال شهر ابريل 2021 ص 31

وبحسب تقرير اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي الجديد فهي تؤكد على انمشروعها تم تصميمه من طرف المغاربة ومع المغاربة ومن اجل المغاربة.فهو نتاج تفاعل واسع مع عدة شرائح من الساكنة في أماكن عيشهم ولا سيما في المناطق المعزولة . بحيث يشكل النموذج الجديد منهجية أخرى التنمية بكونها أكثر تشاركية و بان النقاش الصريح والمسؤول حول مستقبل البلاد ممكن ان يكون أمرا ايجابيا خاصة إذا تم مع المواطنين والفاعلين في مجال التنمية في أماكنهم ان يفضي إلى اقتراحات بناءة وملائمة للواقع وقد مكنت هذه المقاربة أيضا من الوقوف على الرغبة الملحة للمشاركة والاندماج والاستقلالية خاصة من طرف الشباب الذين يتوقون للتمكين من اجل تقرير مسار حياتهم بانفسهم .

اعتبارا لكل ما سبق فان النموذج التنموي, يشكل مقترحا لمسار تنموي جديد ودعوة عامة للتعبئة الشاملة والعمل والتفاني قصد بناء المغرب الذي نطمح إليه جميعا عبر إنجاح هذا الورش الكبير الذي يستدعي نمطا جديدا للتنظيم الجماعي يمكن كافة المغاربة بغنى تعديتهم من العمل سويا وفق أهداف مشتركة وفي إطار ضمإن العيش الكريم²⁸⁷

ولما كان سياق إحداث اللجنة الملكية الخاصة بالنموذج التنموي, صادرا عن ارادة ملكية عبر مجموعة من الخطب الملكية آخرها خطاب 20 غشت 2019 بمناسبة ثورة الملك والشعب²⁸⁸ والذي شكل خارطة الطريق للفاعل السياسي والمدني وللقوى الحية والجادة في إطار المقاربة التشاركية, التي دعا إليها الملك محمد السادس حيث أكد على ان الغاية من تجديد النموذج التنموي ومن المشاريع والبرامج التي اطلقناها هو تقدم المغرب وتحسين ظروف عيش المواطنين والحد من الفوارق الاجتماعية والمجالية لان حاجة اليوم إلى صياغة نموذج

²⁸⁷ تقديم التقرير العام للجنة الخاصة بالنموذج التنموي الجديد, أبريل 2021 ص 15

²⁸⁸ -امر الملك محمد السادس باحداث اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي يوم 12 ديسمبر 2019 بعد ان عين السيد شكيب بن موسى رئيسا للجنة وذلك يوم 19 نونبر 2019 وجاء في نص الخطاب: "الذي دفع الملك إلى احداث لجنة النموذج ما يلي انني في الحقيقة لا امير شخصيا لاحداثي اللجان الخاصة لانها احسن طريقه لدى البعض لدفعي الملفات والمشاكل ولكننا بادرنا لاحداثها في بعض القضايا ذات البعد الوطني كالجوهر والدستور ومدونه الاسره وهيئه الانصاف والمصالحة وحرسنا شخصيا على متابعه اشغالها فكانت نتائجها وبناء وفي هذا الاطار قررنا احداث اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي التي سنقوم في الدخول المقبل ان شاء الله بتنصيبها ."

مقتطف من الخطاب الملكي الذي وجهه الملك محمد السادس بمناسبة الذكرى لعيد العرش بتاريخ 29 يوليوز 2019

تنموي جديد باتت ضرورة ملحة نظرا لمجموعة من القصور التي عانى منها النموذج التنموي المعتمد, كما تمت الإشارة إليها سابقا وكما سيتم تلخيصها في النقاط الرئيسية التالية²⁸⁹.

✚ نموذج اقتصادي منهك, و من ابرز مظاهرها الإنهاك فيه استمرار الاختلالات الداخلية والخارجية بسبب نسب النمو المتدنية التي يحققها الاقتصاد الوطني, إضافة إلى عدم تحقيق الأهداف المسطرة في مجال التصدير حيث يتكبد الميزان التجاري عجزا كبيرا أمام الشركاء الرئيسيين للمملكة إلى جانب هذا تواجه قطاعات المناجم والفلاحة والصيد البحري اكرهات تتعلق بتدبير الموارد التي تخص الأراضي والمياه والتنوع الحيوي والثروات الطبيعية وما يهدد اداءها مستقبلا.

✚ نموذج اجتماعي لم يواجه الفوارق السوسيو اقتصادية بالرغم من النمو السريع نسبيا المسجل في العقد الأول من الالفية لم ينعكس ذلك الا باثر ضعيف على غالبية الساكنة, مع توزيع غير عادل بين الطبقات السوسيو اقتصادية للثروات المحدثة إضافة إلى استمرار مشاكل الاقصاء والبطالة والفقر النسبي والهشاشة كما يواجه النموذج الاجتماعي صعوبات في توسيع الضمان الاجتماعي ليشمل كافة فئات الساكنة.

✚ نموذج مؤسسات مختل, تعاني الخدمات العمومية الإدارية من مواكبة التطورات , و تعاني الإدارة من جودة متدنية مع بطئ القرارات و المسارات الإدارية في تناقض صارخ مع سرعة التطورات الاجتماعية بالموازاة مع ذلك تعاني الإدارة المغربية من نقاط ضعف تعيق تنفيذ السياسات المقررة على اعلى مستوى إضافة إلى غموض المساطر و تشعبها.

وباعتباره مؤسسة دستورية تقدم المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بالمساهمة حول النموذج الحالي وفقا للاختصاصات المنظمة للمجلس حسب المادة ثلاثة من القانون التنظيمي 128 نقطة 12 حيث أشار المجلس في هذا الإطار إلى مجموعة من الخيارات للنهوض بالنموذج التنموي الجديد وهي اختيارات ذات طابع اقتصادي وترتبط بما يلي:

²⁸⁹- إسماعيل الرزاوي: المسألة الحقوقية في النموذج التنموي الجديد, اية علاقة؟ منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية سنة 2019 ص 289

الف- بيئة تضمن المنافسة السليمة وتقنن الممارسات الريعية والامتيازات من اجل تحفيز الاستثمار المنتج والناجح وتقليص الفوارق، بحيث يتم العمل على إعادة توزيع الموارد وتوجيه الطاقات نحو الاستثمار المنتج و الناجح، من خلال ازاله عوائق الولوج أمام المبادرة والتصدي للممارسات المنافية للمنافسة التي يتعرض لها المقاتلون وحامل المشاريع، ووضع حد للممارسات المشجعة على الربع والامتيازات غير المنتجة والفساد، ومنشان دلكان يمكن من ارساء مناخ الثقة بين المستثمرين ومحيطه والتصدي بفعالية لمراكمة ثروات بطريقة غير عادية ومن هذا المنطلق يتعين على بلادنا اتخاذ جملة من الاجراءات الرامية إلى بلوغ هدفين اثنين هما:

- تقليص هامش تنامي اقتصاد الربع غير المنتج والعمل على التقنين الصارم للرخص والامتيازات وتشديد العقوبات ضد الفساد والتحاليل على قواعد المنافسة الشريفة
- إرساء نظام جبائي عادل يكرس إعادة توزيع الناجح للموارد وتقليص التفاوتات ومحاربة مراكمة الثروة غير المنتجة ويساهم في تعزيز أواصر التماسك الاجتماعي .

باء- إجراء تحول هيكلي للاقتصاد يدمج القطاع غير منظم، ويرتكز على روح المبادرة والابتكار ويرمي إلى تحقيق الإقلاع الصناعي، فلقد شهد المغرب أو الاقتصاد المغربي ديناميكية تطور قوية خلال العقدين الماضيين بفضل الاستقرار والمجهول لاستثماري العمومي في مجال البنية التحتية والاستراتيجيات القطاعية والبرامج الاجتماعية مما ساهم في تحقيق مكاسب كبرى على مستوى النمو والتطور الاجتماعي كما تمكن أيضا من تنويع اقتصاده على نحو اكبر وتعزيز قدراته على الصمود أمام التقلبات المناخية والصدمات الخارجية كالازمة المالية التي عرفها العالم سنة 2008.

جيم - إدراج العالم القروي في التنمية تعد تنمية العالم القروي مثيرة امرا حتميا من اجل ضمان دينامية متطورة وشاملة لبلادنا واليوم لا يزال جزء من العالم القروي يعيش في عزله بسبب الفقر والافتقار إلى البنيات التحتية والتجهيزات ووسائل النقل والاتصال، ويواجه جزء من ساكنة العالم القروي مشكلتي الشغل الناقص وتعاقب سنوات الجفاف مما يدفعها إلى التفكير في الهجرة نحو المدن.

دال- التضامن أساس تقليص الفوارق الاجتماعية والمجالية على الرغم من ان معدلات الفقر تراجعت بشكل ملموس بفضل المجهودات المبذولة من طرف الدولة الا ان الفوارق الاجتماعية والمجالية لا تزال منتشرة بشكل

كبير داخل المجتمع المغربي الفوارق على مستوى الدخل والولوج إلى البنيات التحتية إلى الخدمات الأساسية والحماية من المخاطر الاجتماعية خاصة الأمراض البطالة وضعية الإعاقة. ويعد تقليص هذه الفوارق تحديا كبيرا في سياق يشهد تنامي أشكال مختلفة من الاحتجاج ضد أوضاع تخلق الإحساس بالحيث وعدم المساواة في الولوج إلى الخدمات الأساسية.

وخلاصة القول، فإن كان سياق انتاج النموذج التنموي الجديد بالمغرب، يرتبط بشعار "صنع في المغرب" إلا أنه وبحسب- بعض الفقه- لم يعمل بشكل صريح ومباشر على استلهاج التجارب الدولية المقارنة، خاصة الناجمة منها على مستوى النماذج الأسبوية، حيث يؤكد أن التقرير و بشكل ضمني وغير مباشر تجاهل في كثير من مضامينه ومحاوره المبادئ الأساسية المعول عليها لإحداث النقلة الكبرى في مسارات المغرب التنموية عبر الأخذ المعياري من تجارب دول عدة من قبيل دول "الإوز الطائر" والتي تمكنت مع مراعاة الخصوصيات الثقافية والسياسية والادولوجيا لكل دولهمها على حدى من أن تحقق طفرات تنموية متطورة ورائدة اقتصاديا اجتماعيا سياسية، وإداريا بالشكل الذي جعلها تصل إلى مراتب متقدمة في صيرورة تطور دوله الحكامة بأنماطها المختلفة وبالأشواط المهمة التي قطعها²⁹⁰

الفقرة الثانية: منظور النموذج التنموي الجديد للنظام الجبائي المغربي

لقد اتفق منظرو تقرير النموذج التنموي الجديد على أن الإصلاح الجبائي ضرورة حتمية تتطلبها الظرفية الراهنة، باعتبار تنمية موارد الدولة يشكل رافعة لتمويل مشروع النموذج الجديد، كما يمثل كذلك ضمانا أساسية لإنشاء عدالة جبائية تؤثر إيجابا في الحد من الفوارق المجالية والمساعدة على تعميم العدالة الاجتماعية والازدهار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع.

ويتطلب النموذج التنموي الجديد تعبئة موارد ماله ضرورة لانطلاقه وتفعيله، كما يستدعي وضع إستراتيجية التمويل ملائمة بحسب التقييمات الأولية لمباراة تتطلب الإصلاحات والمشاريع المقترحة في هذا النموذج تمويلات عمومية اضافية تقدر 4 في المئة من الناتج الداخلي الخام في مرحله الانطلاق- 2022 و 2225- و بحولي 10 في المئة من الناتج الداخلي الخام في مرحله السرعة القصوى في افق 2030. و بالفعل ستطلب بعض الأهداف

²⁹⁰- محمد البكوري: "النموذج التنموي الجديد بالمغرب و نموذج الاوز الطائر فرص الاستلهاج دراسة في أنماط دولة الحكامة" دراسة محكمة منشورة في مجلة

مركز تكامل للدراسات و الأبحاث غشت 2021 ص 2

التنموية خصوصا تلك المرتبطة بأوراش الرأسمال البشري والإدماج و التربية التعليم العالي و الصحة و الحماية الاجتماعية و تنمية ادوار الشباب, نفقات عمومية مهمة ودائمة لتعميمها مشاريع أخرى في قلب النموذج كرهانات الخمسة المعتمدة والإصلاحات الهيكلية المصاحبة لها والتحول الهيكلي للاقتصاد وتنمية المنظومات التربوية التي يجب إطلاقها ابتداء من 2022 لتشجيع خلق القيمة ومناصب شغل ذات جودة.

فإستراتيجية البحث عن تمويل النموذج تنموي تركز على خمس دعائم مهمة, كلها تحتاج للتمويل العمومي والخاص بهدف تغطية نفقات المشاريع الكبرى المنضوية في مخطط النموذج التنموي الجديد وفقا لما يلي:

1- سياسة مالية تتماشى مع أهداف النموذج التنموي الجديد و تعيد توزيع الموارد الضرورية لذلك فانفتح الاوراش التحويلية بالخصوص, من خلال إعطاء الأولوية لتخصيص الموارد للرأسمال البشري عبر إعادة توجيه تكاليف المقاصة نحو آليات مندمجة للحماية الاجتماعية و السجل الاجتماعي الموحد ومن خلال ترشيدي التحويلات الموجهة إلى المؤسسات و المقاولات العمومية والرفع من ارباحها وذلك عن طريق إصلاحها والارتقاء بحسن ادائها,و بشكل عام في ارساء مراجعة إستراتيجية للنفقات وبرمجة الميزانية على المدى المتوسط لتسمح بضمان تخصيص أفضل للموارد في انسجام مع الأهداف المرسومة

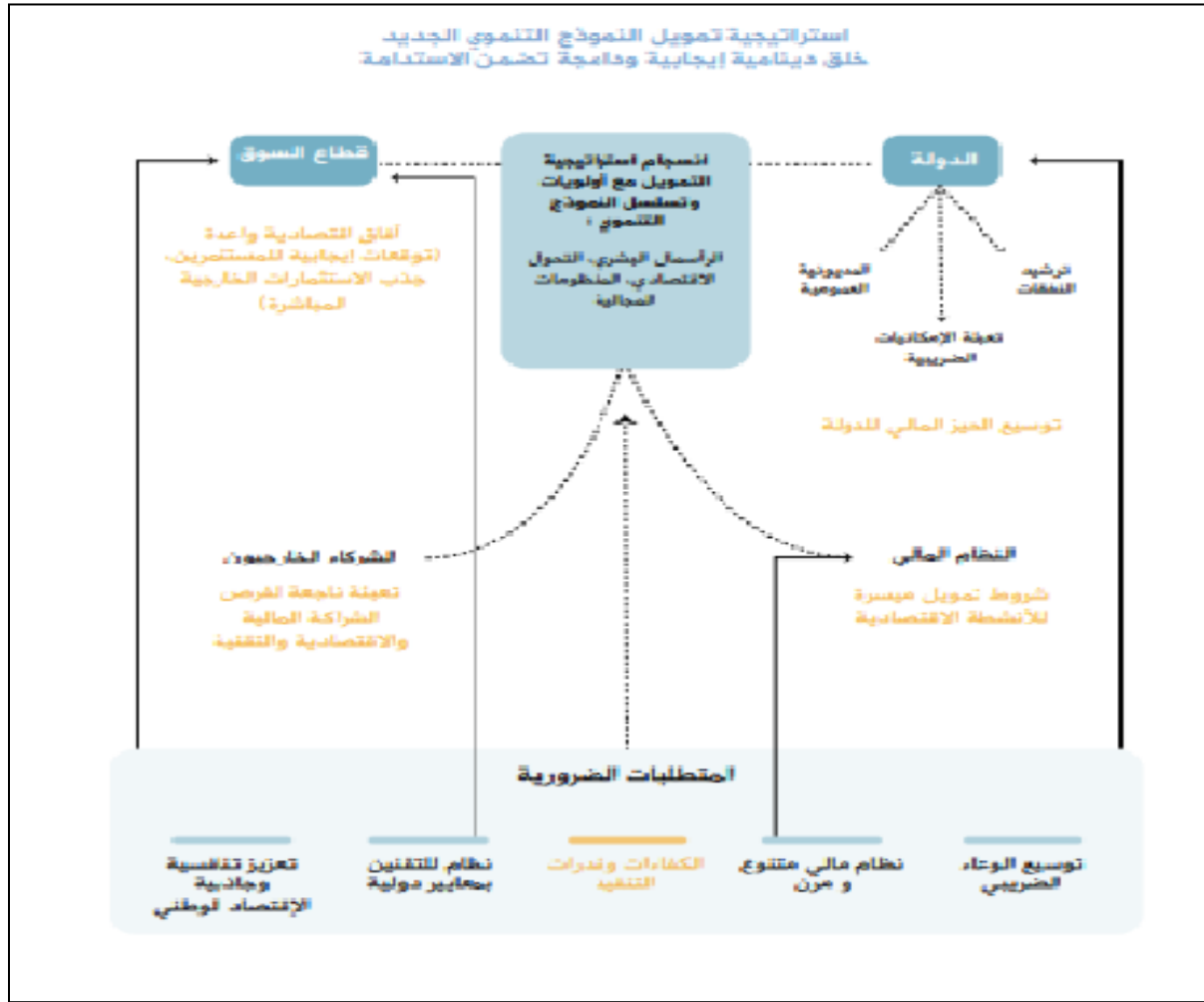
2- سياسة ميزانية مرنة تدرج في إطار الدينامية المتوسطة والبعيدة المدى التي يتطلبها كل نموذج تنموي فاللجوء إلى الاستدانة على المدى القصير أمر لا غنى عنه ويجب ان يستعمل بكيفية لتمويل المشاريع الحاملة للتطوير الهيكلي والنمو على المدى المتوسط والبعيد.

3- سياسة جبائية أكثر فاعليه من شأنها تعبئة موارد اضافيه تقدر بنسب تتراوح ما بين 2 و 3 في المئة من الناتج الداخلي الخام وسيأتى ذلك من خلال تحسين العدالة الضريبية وتوسيع الوعاء الضريبي وإدماج القطاع غير المهيكل دون اغفال ترشيد النفقات الجبائية بشكل عام لاسيما المجالات التي لم يعد الإعفاء الجبائفيها مبررا.

4- اطلاق عملية التحول الهيكلي للاقتصاد, بشكل يمكن من خلق موارد اضافيه على المدى المتوسط و المدى البعيد ويضمن استدامة النموذج وتعبئة المؤسسات والمقاولات العمومية والقطاع الخاص الوطني والدولي تحقيق نمو قوي وأكثر قدرة على خلق مناصب الشغل ذات جودة تحرك الطلب الداخل, حيث لا يمكن ان يتم بدون الاطلاق السريع لعملية تنويع الاقتصاد والرفع من قدرته على

اغتنام كل امكانات النمو وفي إطار هذه الإستراتيجية التمويلية يتم ضمان الاستدامة من خلال دينامية النمو التي تحقق موارد جبائية اضافيه وتسمح بتخصيص هذه الموارد بالأولوية المرتبطة بالرأسمال البشري والإدماج التي ستحتاج المزيد من التمويل في افق تنفيذ النموذج التنموي الجديد، ويستدعي هذا التحول الهيكلي التفعيل السريع لإستراتيجية التنويع التي يدعو إليها النموذج التنموي الجديد وكذا وسائل ذات اثر قوي على الاستثمار الخاص المنتج.

5- شروط ملائمة للرفع من الاستثمار الخاص الوطني والدولي من خلال إطار استثمار آليات وانظمة التمويل وجعلها في خدمة التحول الاقتصادي لتحقيق أهدافه يركز النموذج التنموي الجديد على تعبئة قوية لاستثمار الخاص ويدعو إلى زيادة ملموسة في مساهمة هذا القطاع في الاستثمار حيث تناهز نسبتها حاليا 35 في المئة فضلا عن تنويع آليات وأنظمة التمويل من خلال عروض تمويل البنكية تنافسية وتعبئة الادخار المؤسسات وتسخير لفائدة التمويلات وتطوير الشراكة بين القطاعين العام والخاص عبر فتح بعض القطاعات للاستثمار الخاص وتعزيزي القدرة على جذب الاستثمارات الخارجية المباشرة.



المصدر: تقرير اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي ص 140

ولما كان الهدف من إصلاح الجبائي بحسب مقترح النموذج التنموي الجديد هو الالتزام بتعبئة الموارد الجبائية كرافعة أفقية في خدمة التنمية، حيث يتعلق الأمر ليس فقط بتوفير مداخيل مستقرة من أجل تمويل السياسات والاستثمارات العمومية بل وكذا بتوجيه الجبايات لصالح التضامن والابتكار والتنافسية والاستدامة البيئية وعلى الخصوص دعم الانخراط في الضريبة وضمان مساهمة منصفة لجميع المواطنين في النفقات العمومية مقابلته توفير خدمات عمومية ذات جودة و منظومة فعالة للحماية الاجتماعية.

وبالرغم من تعدد الإصلاحات يعتبر النظام الجبائي غير منصف والمداخل المعبئة ضعيفة مقارنة بإمكانات الاقتصاد الوطني فهناك عناصر عدة تدعم هذا الاستنتاج منها: ضعف الانخراط في الضريبة وتفشي ممارسات الغش والتهرب الضريبي، ثقل القطاع غير المهيكل، اختلاف قواعد التضريب والاحتساب حسب طبيعة الدخل،

تعدد الإعفاءات والتخفيضات , و ضعف التدرج مما يترتب عنه ارتفاع الضغط الجبائي وتركيز الوعاء الضريبي, حيث تعتمد الضريبة على الدخل بالاساس على المداخل المتعلقة باجور الموظفين والقطاعات المنظمة 73% في حين تتحمل أقلية ضئيلة من المقاولات الضريبة على الشركات 1 في المئة من المقاولات تؤمن 80 في المئة من المداخل وتظل المداخل المستخلصة اقل من الإمكانات على ذلك لا تؤدي الضريبة الا جزئيا وظائفها الأخرى المرتبطة بدعم التنافسية والابتكار وخلق فرص الشغل و إعادة التوزيع والتضامن و انعاش الأنشطة ذات الأثر الاجتماعي والبيئي الايجابي فعل المستوى الاقتصادي يمكن للضريبة ان تشكل ثقلا على تنافسية المقاولات بالنظر إلى النسب المطبقة في بعض الدول الصاعدة وبالإضافة إلى ذلك ورغم وزنة في الميزانية العامة -حوالي 3 في المئة من الناتج الداخلي الخام -لا تشجع التحفيز الضريبية بما فيه الكفاية على خلق المقاولات و فرص الشغل اللائق والابتكار و البحث العلمي والتحول الايكولوجي كما ان غياب تقييم اثار التحفيزات يمكن ان يشكل فرصا لجني منافع استثنائية من شأنها تغذية حاله الريع, وعلى المستوى الاجتماعي فانالضريبة ليست معبئة بشكل كاف من اجل تقليص الفوارق عبر تمويل الخدمات العمومية والحماية الاجتماعية.

وفي قراءته التشخيصية للنظام الضريبي المغربي يؤكد تقرير اللجنة الخاصة للنموذج التنموي على اناختلالات ومكان من الضعف الحالية في النظام الضريبي يمكن الإشارة إليها في النقاط التالية :

- حالات غياب الإنصاف التي يترتب عنها تركيز الوعاء الضريبي وعدم السماح بتعبئة كل الامكانات المتاحة لاسيما مع ضعف التدرج الضريبي وعدم حياد القواعد الضريبية بالنسبة لطبيعة الدخل ووجود إعفاءات واستثناءات لا اثبات لأثرها وتفشي ممارسات الغش والتهرب الضريبي
- ضعف الانخراط في الضريبة فأوجه عدم الانصاف والاختلالات المتعلقة بالنظام الضريبي خلقت صعوبه في تقبل الضريبة بتحميلها العبء الضريبي لفئة قليلة من الملزمين, كما ان تجريم الغش الضريبي غير مفعّل مما يحد من القوة الردعية , كما ان اللجوء المتكرر للإدارة لبرامج الإعفاءات الضريبية ووجود ممارسات الرشوة ساهم بدوره في الحد من الانخراط في الضريبة
- قدرة محدودة على رصد ومكافحة الغش الضريبي حيث تتوفر إدارة الضرائب على ادوات جد محدودة لرصد وكشف الغش, فاعتماد الرقمنة غير كاف والاشكالات الحالية لتبادل المعلومات ما بين الإدارات لا تسهل عملية تحديد ومراجعة الأساسي الخاضع للضريبة, كما إن إدارة الضرائب تعاني نقصا حادا في

اعداد الموظفين الذين دائما لا يتوفرون بالضرورة على التكوين الكافي بالنظر إلى تقنية وخصوصية بعض القطاعات

➤ نقص في المقروءية وفي التناسق وفي الرؤيا على المدى البعيد حيث تعتبر المدونة العامة للضرائب عبارة عن ترسب للمقتضيات المدرجة سنويا في قوانينالمالية والمفصلة بواسطة مذكرات للإدارة العامة للضرائب مما يجعل منها قانونا غير قار ومعقد وتتخللها هوامش قابله للتأويل وتشكل مصدرا للمنازعات، كما ان غياب نشر مختلف الاجتهادات القضائية يقلص من الأدوات المتاحة للملزمين للدفاع عن حقوقهم في حاله وجود نزاع مما يترتب عنه ضعف الأمنالقانوني.

➤ ضعف التعبئة لفائدة التضامن ولإعادة التوزيع، فهناك القليل من الضرائب الموجهة لتقليص الفوارق عبر عبر اخضاع الممتلكات والمداخيل الهامة للضريبة كما لا توجد برمجة منسجمة للمداخيل الضريبية المخصصة للحماية الاجتماعية إلى جانب ضعف تمويل هده الأخيرة بواسطة الضريبة.

➤ ضعف في الاشتغال على الانسجام مع أهداف التنمية حيث لا يوجد تنسيق فعال بين مختلف الإدارات في اعداد السياسة الضريبية مما لا يمكن من مقاربتها بشكل بين قطاعي أو جعلها تلعب ادوار متعددة، فنفقات الضريبة لا تخضع لتقييم اثرها على الاقتصاد والاجتماعي ولا لتكلفة الفرصة البديلة وهي غير محددة في الزمن مما لا يسمح بتبرير اقرارها أو الابقاء عليها وتبقى الجبايات بشكل ضعيف من اجل تشجيع الانشطة ذات الأثر الاجتماعي أو البيئي كما لا توجد آليات الخروج الانظمة التحفيزات الضريبية.

وفي ظل هذه الاختلالات يطمح النموذج التنموي الجديد، إلى تعبئة كامل الإمكانيات الضريبية للاقتصاد الوطني من اجل تصحيح التفاوتات التوزيع الأولى للثروات والدخل ودعم القدرة الشرائية للمغاربة وتعزيز القدرة التنافسية للمقاولة، وتوجيه مكثف للدخار الوطني الخاص والمؤسسات نحو الاقتصاد المنتج والسلاسل المستقبلية مع ضمان حكمة فعاله وشفافة تعزز الثقة في النظام الضريبي، لاجل ذلك فان النموذج التنموي الجديد يحدد الأهداف الممكنة لتحقيق التوجهات الإستراتيجية في جعل النظام الضريبي رافعة لتمويله من خلال ما يلي:

الف- تعبئة كامل الإمكانات الضريبية التي من شأنها تمويل السياسات العمومية والاستثمارات الطويلة الامد مع الحرص على المحافظة على التوازنات الماكرو-اقتصادية بعين الاعتبار و معيقات التنافسية الضريبية وعليه توصي اللجنة بما يلي:

- توسيع الوعاء الضريبي عن طريق الرفع من شريحة الخاضعين للضريبة للوفاء بالتزاماتهم وإدماج الأنشطة ذات الدخل المحدود وكذا صغار المنتمين للقطاع غير المهيكل, عبر تدوير جزافي يعتبر بمثابة وفاء ضمني بالضريبة ويمنح الحق في الحصول على بعض الخدمات الاجتماعية خصوصا على التغطية الصحية والتعويضات العائلية مع حذف أنظمة الاقتطاعات من المنبع بسنسب تحريرية, وضمان حيادية الضريبة على القيمة المضافة وتوسيع مجال التطبيقات وتخفيض حد الإخضاع للضريبة على الشركات أول للضريبة على الدخل خاصة في ما يتعلق بالأرباح الفلاحية
- محاربه التهرب والغش الضريبيين بأعمال المساطر ودعم القدرات التقنية والبشرية لإدارة الضرائب لاسيما عبر تبادل المعلومات بين الإدارات وتفعيل قانون جزر الغش الضريبي وإقرار المسؤولية المشتركة للمستشارين والخبراء المحاسبين في افعال الغش الضريبي كلما تبث مشاركة في ذلك.
- عقلنة التحفيزات الضريبية عن طريق تحليل لجميع النفقات الضريبية من اجل اتخاذ القرار بشأن الابقاء عليها أو الغائها بعد تقييم الأثر
- تحسين هيكله المداخل الضريبية حسب كل نوع من الضريبة و حسب كل فئة من الملتزمين بالبحث عن توازن يحترم مبادئ المساهمة التضامنية والتناسبية للمواطنين في النفقات العمومية ارتباطا بقدراتهم على المساهمة كما هو محدد في الدستور.

باء- تعبئة المزيد من الضريبة لفائدة التضامن الاجتماعي خصوصا من اجل تمويل نسيج الضمان الاجتماعي التغطية الصحية الشاملة التعويضات العائلية الشاملة, والحد الأدنى للاجر ومن اجل ذلك توصي لجنة النموذج التنموي , بتخصيص جزء من مداخل الضريبة على القيمة المضافة لتمويل الحماية الاجتماعية و اعتماد ضريبة تضامنية على الممتلكات غير المنتجة وإعادة اعتماد المساهمات الاجتماعية للتضامن على الأرباح المهمة والدخول المرتفعة وتعبئة الرسوم الداخلية على الاستهلاك بالنسبة للمنتجات المضرة بالصحة لفائدة التمويل التغطية الصحية الشاملة

جيم-تعزيز الإنصاف في النظام الضريبي لضمان مساهمة جميع المواطنين كل حسب قدراته في المجهود الجماعي لتمويل النفقات العمومية في هذا السياق سيكون من المهم ضمان تعميم أوسع للضريبة على الدخل بشكل تدريجي عن طريق الرفع من سقف الشطر الأول ومراجعة الاشطر المتوسطة والزيادة في النسبة الهامشية على الدخل المرتفع، حياد الضريبة بالنسبة لطبيعة الدخل من خلال تجانس قواعد تضريب الدخل، عبر ملائمة النسب المطبقة واشطر الالتزام وطرق احتساب الأوعية الضريبية. من جهة ثانية يدعو التقرير لضمان تطبيق موحد للقاعدة الضريبية في سائر التراب الوطني عن طريق تفضيل الانفاق الميزانياتي، كأداة لدعم الجهات وفي هذا الصدد من المهم مباشرة الالتقاءية القواعد الضريبية المطبقة في الأقاليم الجنوبية مع القواعد الوطنية انطلاقا من تنميط الضريبة على القيمة المضافة وادراج حذف الإعفاء من الضريبة على الدخل ومن الضريبة على الشركات في إطار تنظيم واضح يحدد التوجه وخارطة الطريق.

دال-تعبئة الضريبة في خدمة التنافسية المقاولات والابتكار والبحث وتنويع الانتاج والتحول الايكولوجي والانشطة ذات الأثر الاجتماعي الايجابي، ومن اجل ذلك تقترح اللجنة مجموعة من التدابير لتقليص ملموس لنسبة الضريبة على الشركات بالنسبة للأنشطة المفتوحة على المنافسة الدولية خصوصا الصناعة لتقترب من معدل النسب المطبقة في الدول المنافسة للمغرب، وتوجيه النفقات الضريبية صوب القطاعات المنتجة ودعم الابتكار مثلا عبر ائتمانات ضريبية لتشجيع البحث توجيه الفاعلين نحو انماط انتاج أكثر استدامة عبر فرض ضريبة "الكربون" في شكل رسم داخلي على استهلاك المحروقات الاحفورية ورسوم جمركية على استيرادها ادراج تحفيزات ضريبية بالنسبة للأنشطة ذات الأثر الاجتماعي القوي لا سيما عبر توسيع نطاق المنفعة العامة لتعميم الإعفاءات على الهبات التي تحصل عليها الجمعيات وإعفاء الاسر من الاعباء المرتبطة بتشغيل العاملين المنزليين.

هـ-تعزيز الثقة المتبادلة بين الملزمين وإدارة الضرائب، عبر التسريع رقمنت المساطر المرتبطة بالفعل الضريبي واعتماد سياسة التصنيف وضمان تأطير مسار المراقبة الضريبية وارساء آليات للتحكيم والوساطة على المستوى الجهوي قبل الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية ونشر اجتهاداتها بصيغة تحمي المعطيات الشخصية والحساسة.

و-تقوية إدارة الضرائب ومحاربه مخاطر الرشوة عن طريق تعزيز آليات تبادل المعطيات بين الإدارات وتنمية القدرات والموارد المؤهلة لإدارة الضرائب، خصوصا تلك المكلفة بالوعاء وتنفيذ مهام المراقبة وبتدبير العلاقة

مع الملزمين مع الاخذ بعين الاعتبار تطورات وخصوصيات مختلف الانشطة القطاعية ومختلف المهن ,كما تستوجب محاربته مخاطر الرشوة داخل إدارة الضرائب تحديدا دقيقا للسلطة التفاوضية للإدارة الجبائية في مجال التسوية, وكذلك تفعيل ميثاق الأخلاقيات داخل هدها الإدارة بتنسيق مع الهيئة الوطنية للنزاهة والوقاية من الرشوة ومحاربتها.

المطلب الثاني: ضرورة إرساء نظام جبائي قوي كدعامة أساسية لتمويل النموذج التنموي الجديد

شكل صدور القانون الإطار للإصلاح الجبائي بتاريخ 2021/07/28 أول مبادرة حقيقية للتنزيل المسبق لمضامين تقرير لجنة النموذج التنموي الجديد, عندما اقر وزير الاقتصاد و المالية و إصلاح الإدارة من خلال مذكرة التقديمية لمشروع القانون الإطار على انهذا الأخير , يعتبر من أهم مخرجات تقرير النموذج التنموي الجديد و توصيات المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات, لذلك سنتناول هذا المطلب من خلال فقرتين :

الفقرة الأولى: انساق اصدار القانون الإطار للإصلاح الجبائي 69.19

الفقرة الثانية: مضمون القانون الإطار للإصلاح الجبائي 69.19

الفقرة الأولى: انساق إصدار القانون الإطار للإصلاح الجبائي 69.19

باعتبار الدور المحوري للمنظومة الضريبية في رسم معالم السياسة الاقتصادية, يأتي القانون الإطار في الإصلاح الجبائي من اجل جعل النظام الضريبي المغربي يظطلع بدور هام في مجال التوزيع العادل للثروات, وتحمل العبء الضريبي من قبل الجميع بكيفية متساوية, و في هذا السياق يحض تحقيق العدالة الاجتماعية والمجالها اهتمام كبير من لدن الدولة عبر تقليص الفوارق وتحسين الخدمات الاجتماعية, بالرغم من ان التقييم الدقيق للنظام الجبائي المغربي يكشف عن وجود العديد من الاختلالات والنواقص في ما يخص الفعالية والعدالة, وتحول دون تحقيق أهدافه التحفيزية و إعادة توزيع الدخل وتنشيط نموذج التنمية الاقتصادية, وتحسين قدرته على الإدماج الاجتماعي ومواكبه متطلبات الاستدامة البيئية.

كل هذه النواقص تم تشخيصها ومعالجتها في إطار الرؤية التشاركية للإصلاح الضريبي التي تعتمد على منهجية التشاور الضريبي الموسع, انطلاقا من توصيات المناظرة الوطنية الثالثة الجبايات والتي مرت بحضور مختلف الفاعلين العموميين والاقتصاديين والاجتماعيين وممثلي الهيئات المهنية وثله من الخبراء وذوي

الاختصاص، حيث وصلت عدد المساهمات المكتوبة إلى أكثر من 167 اقتراح صادرة عن هيئات دستورية وبرلمان ووزارات و جماعات ترابية واحزاب ومنظمات مهنية ونقابية وجمعيات ومواطنين²⁹¹.

وقد عهد إلى لجنة علمية تتبع وتنسيق الأشغال التحضيرية للمناقشة ومناقشة مختلف المقترحات التي تصدر عن مجموعة العمل الموضوعاتية وعددها 14 مجموعة، ذات تركيبه متنوعة وقامت بدراسة وتحليل المساهمات الخطية وبلورتها على شكل اقتراحات، قابله للتطبيق في المستوى العملي والتشريعي حيث خلصت أشغال هذه المناظرة إلى تبني 78 توصية مشكله القاعدة التي تم على اساسها صياغة القانون إطار الإصلاح الجبائي²⁹².

²⁹¹ كلمة وزير الاقتصاد و المالية و اصلاح الإدارة بمناسبة القائه لعرض تقديم مشروع قانون الاطار الإصلاح الجبائي امام المجلس الوزاري المنعقد بتاريخ 2021/06/28 ص 6
²⁹² كانت اهم توصيات المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات يرسم سنة 2019 تتحدد كما يلي:

1-المبادئ الأساسية

- 1.1 التأكيد على التزام الدولة بالحرص على احترام القانون من طرف الجميع
- 2-1 العمل على احترام الحقوق الاقتصادية والاجتماعية الأساسية للملزمين
- 3-1 الحرص على ملائمة قواعد القانون الجبائي مع القواعد العامة للقانون
- 4-1 ترسيخ مبدأ المساواة أمام الضريبة وبها
- 5-1 الحفاظ على التوازنات الماكرو اقتصادية
- 6-1 الإنصاف الجبائي
- ترسيخ مبدأ التضريب على أساس الدخل العام بالنسبة للضريبة على الدخل
- توسيع مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليشمل جميع الأنشطة الاقتصادية بإدراج العمليات الواقعة حالياً خارج نطاق التطبيق، إما ضمن خانة الإعفاءات أو إخضاعها لسعر 0 إن اقتضى الحال.
- توحيد و ملائمة قواعد الوعاء المتعلقة بالأسس و الخصوم والإسقاطات
- توحيد و ملائمة المعالجة الجبائية لزائد القيمة العقارية
- 7.1- احترام مبدأ الشفافية و الحق في الحصول على المعلومة
- إعداد تقرير سنوي حول الجبايات مرفقاً لقوانين المالية
- نشر المعطيات الجبائية والقانونية ذات الصلة بشكل دوري مع إعداد نص مرجعي موحد سهل التناول بما فيها الدوريات
- نشر المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وتجميع الاجتهادات القضائية في مرجع موحد
- 8.1- تعزيز الأمن القانوني للملزم
- تأطير السلطة التقديرية للإدارة
- تعزيز استقلالية هيئات الطعن
- وضع إطار قانوني وتنظيمي لمرجع الأثمان العقارية و يتم تحيينه بصفة منتظمة بإشرار الهيئات المهنية المختصة
- وضع إطار قانوني للاتفاقات الودية المبرمة إثر عمليات المراقبة الجبائية
- العمل على توسيع مجال الاستشارة الضريبية المسبقة و تطوير اللجوء إلى المسطرة الخاصة بها.
- وضع إطار قانوني ينص على إلزامية إجراء الحوار الشفوي و التواصي عند انتهاء كل عملية فحص
- إعادة ترتيب و تبسيط و توضيح مقتضيات المدونة العامة للضرائب
- 9.1- ضمان التوازن بين حقوق الملزم و الإدارة

- إعداد ميثاق الخاضع للضريبة يبين بوضوح حقوقه و واجباته
- التأطير القانوني لمسطرة استبعاد القيمة الإثباتية للمحاسبة وإعادة تقدير رقم المعاملات وكذا مسطرة الفرض التلقائي للضريبة
- وضع عبء الإثبات على الإدارة الجبائية في إطار المراقبة الجبائية
- 10.1- تكريس مبدأ تصاعدية الضريبة و الحرص على التوزيع العادل للعبء الضريبي حسب القدرات الحقيقية
- تكريس مبدأ تصاعدية أسعار الضريبة
- ملائمة وإحداث ضريبة تصاعدية برسم واجبات التسجيل والضريبة على الدخل المفروضة على الأرباح العقارية بالنسبة لجميع التفويطات العقارية مع تحديد السقف بالنسبة للشطر الأول المعفى
- 11.1- تشديد الجزاءات المطبقة على المخالفات الجسيمة (الغش في مجال الضريبة على القيمة المضافة و كذا بالنسبة للفواتير الصورية...)
- 2-العقلنة الاقتصادية
- 1.2- توسيع الوعاء وإعادة توزيع عائداته
- حصر آليات قياس وتقييم توسيع الوعاء
- توزيع المداخل الإضافية المترتبة عن توسيع الوعاء ما بين تخفيف الضغط الجبائي وتمويل التغطية والمساعدات الاجتماعية
- تكثيف عمليات محاربة الغش الضريبي والتهريب
- 2.2- إرساء نظام ضريبي يروم تعزيز تنافسية المقاولات
- العمل على ضمان حيادية الضريبة على القيمة المضافة
- التخفيض التدريجي للسعر الهامشي فيما يخص الضريبة على الشركات موازنة مع توسيع الوعاء
- إحداث سعر خاص بالقطاع الصناعي و التكنولوجيات الحديثة
- تعميم تطبيق السعر الأعلى على القطاعات المحمية والمنظمة أو الاحتكارية
- الرفع التدريجي للأسعار المخفضة المطبقة حالياً بالنسبة لقطاع التصدي والمناطق الحرة للتصدير والقطب المالي للدار البيضاء حتى يتم مطابقتها لاحقاً مع السعر العادي
- مراجعة قواعد تصفية الحد الأدنى للضريبة بشكل تدريجي و حذفه في أفق سنة 2024
- تعويض الضريبة المهنية التي تفرض حالياً على أساس تكلفة الاستثمار برسم يعتمد على معيار النشاط الاقتصادي
- تعزيز وتطوير آليات التمويل الذاتي للمقاولات
- إحداث تدابير من أجل دعم الشركات الناشئة (startups) في مجال الابتكار والبحث والتطوير
- تشجيع الادخار الطويل الأمد من أجل دعم الاستثمارات المنتجة
- ملائمة النظام الجبائي مع المنتجات المالية الجديدة
- وضع أسس نظام جبائي خاص بمجموعات الشركات
- 3.2-التقائية القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية
- 4.2-تجميع مختلف الضرائب والرسوم ضمن مدونة واحدة
- تقييم وعقلنة الجبايات المحلية وكذا الرسوم شبه الضريبة بهدف د ا رسة الجدوى من الإبقاء عليها وفق معايير موضوعية
- تجميع الجبايات المحلية والرسوم شبه الضريبة في المدونة العامة للضرائب
- 5.2-ترشيد التحفيزات الجبائية
- تقييم جميع التحفي ا زت الجبائية قصد التخلي عن تلك التي لم تحقق الآثار المرجوة
- وضع إطار مقنن يحدد شروط منح التحفيزات الضريبة مع تأطيرها
- وضع آلية مؤسسية لتقييم الانعكاسات السوسيو اقتصادية للتحفيزات الجبائية
- إعطاء الأولوية للدعم عبر التمويل المالي المباشر من الميزانية العامة
- إحداث تدابير لتنمية القطاعين الثقافي والجمعوي
- 3-التماسك والشمولية
- 1.3-إعادة التوزيع الفعال عن طريق الضريبة-
- العمل على توسيع الوعاء عبر الرفع من مساهمة الضريبة المترتبة على الدخل المهنية بشكل يضمن توازناً في بنية الضريبة على الدخل
- مراجعة جدول أسعار وأشطر الضريبة على الدخل من أجل دعم القدرة الشرائية لذوي الدخل الدنيا والطبقات المتوسطة

- دراسة شروط إرساء مفهوم “العائلة كوحدة للتضريب (foyer fiscal)”
- إصلاح النظام الجبائي المطبق على الممتلكات من أجل مزيد من العدالة الاجتماعية والعقلنة الاقتصادية
- التضريب في الحد الأقصى لزيادة القيمة الناتجة عن التغيير في الوضعية العقارية
- إحداث نظام جبائي خاص بالممتلكات الغير المنتجة وكذا الأنشطة التي تهدف إلى المضاربة
- اعتماد القيمة الأصلية في حالة تفويت عقارات تم امتلاكها عن طريق الإرث
- 3-2تدعيم التماسك الاجتماعي
- مراجعة أسعار الضريبة على القيمة المضافة (سعر 0 % بالنسبة للمواد الأساسية، 10 % بالنسبة للاستهلاك الواسع و 20 % كسعر عادي وسعر أعلى بالنسبة لمواد الرفاه) وتوضيح قواعد التطبيق
- الصحيح للسعر المناسب للعملية موضوع التضريب
- تخصيص حصة من مداخيل الضريبة على القيمة المضافة لتعميم التغطية الاجتماعية على أساس السجل الاجتماعي الموحد
- 3-3مراجعة شاملة للجبايات المحلي
- استبدال الرسوم المحلية المحتسبة على أساس القيمة الكارثية وكذا الرسم على الأراضي غير المبنية برسم عقاري محلي يحتسب على أساس القيمة التجارية
- خلق جبايات خاصة بحماية البيئة و تخصيص عائداتها للتنمية الجهوية
- 3-4مراجعة الأسعار والطرق الجزافية لتحديد الضريبة
- تعويض النظام الجزافي بالنسبة لأنشطة القرب ذات الدخل المحدود بضريبة على شكل “مساهمة مهنية موحدة” تتضمن الضريبة على الدخل والرسم المهني وكذا المساهمة الاجتماعية إن اقتضى الحال
- ملائمة نظام المداول الذاتي مع الواقع الاقتصادي من حيث السقف وعدد الأشخاص والتغطية الاجتماعية
- مراجعة سقف فرض الضريبة على القيمة المضافة ومطابقته مع المساهمة المهنية الموحدة
- 3-5إدماج القطاع غير المهيكل
- وضع سياسة شاملة ومندمجة من أجل إدماج القطاع غير المهيكل
- 3-6توحيد وملاءمة قواعد الوعاء المتعلقة بالأسس والاسقاطات والخصوم
- حذف نظام النتيجة الصافية المبسطة
- ملائمة القواعد الجبائية المطبقة على المنتوجات المالية التشاركية مع المنتوجات المالية التقليدية
- توحيد الخصومات المطبقة برسم التقاعد التكميلي بين الأجراء وغير الأجراء
- 4-الحكامة الجيدة
- 4-1إرساء مقاربات جديدة من أجل انخراط أفضل في الضريبة
- تحديد مخاطب وحيد بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة كيفما كان نوع الضريبة
- تصنيف المقاولات من أجل مقارنة بديلة للمراقبة
- وضع إطار قانوني للدور البيداغوجي المنوط بإدارة الضرائب في مجال المساعدة الجبائية
- وضع دلائل جبائية بالنسبة لكل فئة من الملتزمين
- نشر وتعميم المادة الجبائية بما في ذلك إدراجها في منظومة التربية والتكوين
- 4-2مواصلة مجهودات العصرية والرقمنة
- إصلاح سياسة الموارد البشرية الرامية إلى تطوير الرأس المال البشري للإدارة الجبائية
- استكمال مسلسل الرقمنة والتحول الإلكتروني وتنويع مجال استعمال التكنولوجيات الحديثة (البيانات الكبيرة big data ، الذكاء الاصطناعي والربط البيئي للأنظمة)
- العمل على تحسين التعامل مع المرتفقين من أجل علاقة مبنية على الثقة
- تعزيز الاحتراقية واعتماد تخصص المفتشين في مجال التحقيقات
- 4-3العمل على إرساء التوافقية بين الأنظمة المعلوماتية للإدارات
- 4-4تقوية محاربة الرشوة
- 4-5إحداث مجلس وطني للاقتطاعات الضريبية

و هي التوصيات التي لخصها وزير الاقتصاد و المالية و إصلاح الإدارة، بمناسبة تقديمه لمشروع القانون الإطار للإصلاح الجبائي فيما يلي²⁹³:

- ✓ تعزيز دور الضريبة في تمويل السياسات الاجتماعية وتهيء الظروف الملائمة للاستثمار المنتجة للقيمة المضافة والتي من شأنها تعزيز النسيج الاقتصادي الوطني وتحسين التنافسية.
- ✓ ملائمة التشريعات التي تؤطر النظام الجبائي الوطني مع القواعد والمعايير الدولية في مجال الحكامة الجيدة والسياسة الجبائية وفقا للالتزامات المغرب على الصعيد العالمي.
- ✓ تعزيز الأمن القانوني ووضوح الرؤية لدى المستثمرين.
- ✓ مساهمة الجباية الوطنية والجباية المحلية في تمويل سياسات التنمية الاقتصادية والاجتماعية وخفض العبء الجبائي المتحمل من طرف الملزمين تزامنا مع توسيع قاعدة الوعاء وذلك بغية ضمان التوزيع العادل للتحملات الجبائية حسب الإمكانيات الفعلية للمواطنين.
- ✓ إحداث نظام جبائي مبسط وملائم للمهنيين ذوي الدخل المحدود من التجار والحرفيين ومقدمين الخدمات.
- ✓ ضمان التقائية المقتضيات الجبائية مع المبادئ العامة التي يسري أثارها على القانون الجنائي وتوافقها مع القواعد المحاسبة الجاري بها العمل.
- ✓ التحفيز على تنافسية المقاولات وتعبئة الادخار مع توجيهها نحو القطاعات المنتجة وذات القيمة المضافة.
- ✓ إدماج القطاع غير المهيكل في الاقتصاد النظامي وتعزيز آليات محاربه الغش الضريبي وتبسيط و ترشيد رسوم الجماعات الترابية مع إدماجها في المدونة العامة للضرائب.
- ✓ منح التحفيزات الضريبية بعد تقييم دقيق قبل أو بعدي لأثارها الاجتماعية والاقتصادية.
- ✓ إعادة بناء علاقة الثقة مع الملزمين في إطار من الشفافية والوضوح.

وتأتي هذه المناظرة في سياق يعرف فيه النظام الضريبي المغربي مجموعة من الاختلالات والمشاكل، سواء على مستوى طريقة التضريب والأسعار والضغط الجبائي المرتفع، أو على مستوى الشق المرتبط بعدم عدالة

المصدر موقع الإدارة العامة للضرائب : www.tax.gov.ma

²⁹³- كلمة وزير الاقتصاد و المالية و اصلاح الإدارة بمناسبة القائه لعرض تقديم مشروع قانون الإطار الإصلاح الجبائي امام المجلس الوزاري المنعقد بتاريخ

نظامنا الضريبي المغربي، وأيضا عدم مواكبه النظام الجبائي المحلي للمستجدات الدستورية على المستوى الترابي، والتي تشكل ركيزة أساسية من أجل انجاح الجهوية المتقدمة. هذه المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات يأتي تنظيمها بعد ما يقارب الست سنوات على تنظيم المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات، والتي نتج عنها مجموعة من التوصيات التي لم يفعل شق كبير منها، وشكلت موضوع نقاش وتساؤلات لمجموعة من الفاعلين الاقتصاديين الذين عبروا عن قلقهم وريبتهم من الجدوى وراء عقد مناظرة ثالثة، في حين أننا لم نفعل بعد مخرجات المناظرة الثانية، الأمر الذي يؤكد التخبط الذي تعيشه الوزارة الوصية على القطاع²⁹⁴؛

وتشكل مسألة التزام الدولة بالحرص على احترام القانون من طرف الجميع، محطة أساسية للتفكير والتحليل، باعتبار أن نقطة احترام القانون من طرف الإدارة الضريبية يلزمها تفعيل مجموعة من الإجراءات من طرفها، أهمها خلق مسطرة ضريبية منصفة ومتساوية وعادله، خصوصا في مرحلة النزاع الضريبي والتي غابت في هذه المناظرة ولم يتم خلق أية توصية بخصوصها لا في شقها الإداري ولا القضائي، بالأخص الإشكالات الكبيرة التي تثيرها المسطرة المتبعة فيها.

و النقطة الثانية هي التوصية المرتبطة بالعمل على احترام الحقوق الاقتصادية والاجتماعية الأساسية للملزمين، والمساواة أمام الضريبة والإنصاف الضريبي وتوازن الحقوق بين الملزم والإدارة الضريبية، كل هذه التوصيات تصب في خانة الأداء الضريبي من طرف الملزمين بشكل كلي، أي أنه على الجميع المساهمة في التكاليف العمومية،

فكيف يعقل أن 10% من السكان يسيطرون على 90% من ثروة البلاد ولا يؤدون الضريبة؟، و 140 شركة فقط تؤدي 50% من الضرائب، ونتحدث عن مساواة وعدالة ضريبية؟

فإلى حد الساعة، هناك مجموعة من اللوبيات الضاغطة في المؤسسة التشريعية لم ترحب بمسألة تطبيق الضريبة على الثروة بالمغرب، والتي تعتبر إحدى التوصيات المنبثقة عن المناظرة الثانية لسنة 2013؛ الأمر

²⁹⁴- يونس مليح : " مناظرة الجبايات... أية توصيات لاية انتظارات " مقال منشور بالموقع الالكتروني :

<https://www.maroclaw.com/> /تاريخ الزيارة 2021/08/23

الذي جعل هذه اللوبيات تحارب بشتى الطرق والوسائل هده الضريبة وهو ما حدث بالفعل، الأمر الذي لا يستقيم وعدالة النظام الضريبي المغربي الذي يشكل وعاءا للمتناقضات²⁹⁵.

التوصية الثالثة تصب في خانة ضرورة تجميع الضرائب والرسوم في نفس المدونة (أي المدونة العامة للضرائب)، الأمر الذي سيشكل عبئا جديدا على الممارسين والعاملين بالإدارة الجبائية، فكيف يمكن الحديث عن مدونة عامة للضرائب غنية بالمفاهيم والمصطلحات والأرقام الضريبية التقنية الصعبة الفهم على الممارسين.

فكيف بالملزم العادي والحديث اليوم عن ثقافة جبائية وتقريب المواطن/ الملزم من الإدارة الجبائية²⁹⁶، الأمر الذي سيشكل ضغطا آخر من خلال تجميع الرسوم المحلية في المدونة العامة للضرائب، الأمر الذي كان يمكن له أن يستبدل بمدونة عامة للجبايات المحلية تكون منفصلة عن المدونة العامة للضرائب بلغة مفهومة وبسيطة وسهلة، خصوصا أن الهدف من وراء هذا التجميع تسهيل المأمورية في وجه العاملين بالإدارة الجبائية على تدبير هذه الرسوم من أجل توريد السيولة المالية الضرورية اللازمة لإنجاح الجهوية المتقدمة. التوصية الرابعة تتعلق بسيولة العمليات بين الأنظمة المعلوماتية للإدارات، وهو ما نأمل من خلالها أن يتم الربط بين مختلف الإدارات الجبائية سواء الترابية أو الوطنية، من أجل مساعدة على الخصوص الإدارة الجبائية الترابية على تدبير الرسوم المحلية (ينبغي إصلاح الجبايات المحلية) الترابية (وإصلاح قوانينها المؤطرة رقم 47.06 الذي يعرف العديد من الاختلالات ولا يواكب التقسيم الترابي للدستور)، بشكل فعال وناجع.

النقطة الأخيرة وهي التوصية المتعلقة بإحداث مجلس وطني للاقتطاعات الضريبية، وهو عبارة عن نقل حرفي لما ذهب إليه المشرع الفرنسي الذي سبق وأحدث نفس المجلس الوطني des conseil le obligatoires (prélèvement)، والذي يقوم بمهمة دراسة النظام الضريبي وعرض مكان الخلل المرتبطة به، وبقيام بإعداد تقارير تهم الميزانيات المتأتية من الضرائب، الأمر الذي يجعلنا نطرح السؤال حول لماذا ما زال المشرع المغربي ينقل حرفيا كل ما ذهب إليه المشرع الفرنسي، بالرغم من أن النظام الضريبي الفرنسي يعاني هو الآخر من عدة مشاكل، ويشكل ضغطا على ملزمة.

²⁹⁵ -يونس مليح : المرجع السابق

²⁹⁶ -يونس مليح : المرجع السابق

وعلى اعتبار أن الإصلاح الجبائي كان دائما ضرورة ملحة منذ ثمانينيات القرن الماضي بصدر القانون الإطار²⁹⁷ رقم 83.03 والذي وضع اللبنة الأولى للنظام الجبائي المعاصر المغربي، إلا أن هذا النظام ظل يعاني من نقائص كثيرة واختلالات عميقة، ناقشتها مجموعة من المناظرات المناظرة الأولى لسنة 1999 و المناظرة الثانية لسنة 2013 وذلك باعتراف المشاركين فيها بأن النظام الجبائي المغربي، لابد أن يراعي إصلاحات المهمة إذا ما أريد له المشاركة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية وضمان العدالة الاجتماعية، وهو ما نصت عليه تقارير صندوق النقد الدولي بشأن الاختلالات التي يعاني منها النظام الجبائي المغربي الذي أوردها في تقريره²⁹⁸ كما يلي:

- تعتبر الهياكل الضريبية معقدة و تصعب إدارتها والامتثال لأحكامها
- كما أنها غير مرنة فلا تستجيب لمطالب النمو و تغيير هياكل النشاط الاقتصادي
- كما أنها تتعامل مع قطاعات يصعب فرض ضرائب عليها انخفاض الروح المعنوية للمكلفين
- ضعف النصوص القانونية في التصدي للتهرب الضريبي.
- وجود ثغرات عدة على مستوى الضريبة على القيمة المضافة.

²⁹⁷ - ظهر شريف رقم 1-83-38 بتاريخ 21 رجب 1404 الموافق 1984/04/23 بتنفيذ قانون الإطار رقم 83.03 المتعلق بالإصلاح الجبائي المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3731 في 1984/05/02:

* الإصلاح الضريبي لسنة 1984

نتيجة الإكراهات المالية والاقتصادية التي عانى منها المغرب منذ نهاية السبعينيات، ظهرت الحاجة مجددا إلى إصلاح جبائي يمكن الدولة من الحصول على الموارد المالية اللازمة لمواجهة الأعباء المالية التي تواجهها. ويهدف مساعدة المغرب على تخطي هذه الأزمة أوفد صندوق النقد الدولي بعدما استشير في الموضوع لجنة المعاينة الحالة الاقتصادية والمالية للبلاد، واقترح الحلول الكفيلة بتجاوزها، وانتهت هذه اللجنة إلى إعداد تقرير في 22 مارس 1979، يتضمن جرد مساوئ النظام الجبائي القائم ومشروعا بديلا لإصلاحه. وفي هذا الصدد، صادق مجلس النواب في دجنبر 1982 على قانون الإطار المتعلق بالإصلاح الضريبي والذي صدر الأمر بتنفيذه في 23 أبريل 1984. وحسب الفصل الأول من قانون من قانون رقم 3.83 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي فإن هذا الأخير استهدف إصلاح الضرائب المباشرة المفروضة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، والضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات، وكذا معالجة الفوارق التي اتسم بها النظام الحالي، وإلى اتخاذ جميع التدابير الكفيلة بتلافي أعمال الغش والتملص في ميدان الضرائب والقضاء عليها في إطار مسطرة قانونية تضمنت حقوق المزمين، إضافة إلى اهتمامه بالهوض بالموارد المالية للجماعات المحلية والعمل على استقرارها مع مراعاة متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في إطار العدالة الاجتماعية. غير أن هذا الإصلاح حافظ على التدابير الهادفة إلى تشجيع الاستثمارات. ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم استحداث ضرائب جديدة: كالضريبة على القيمة المضافة والتي حلت محل الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات والضريبة على الشركات [وكذلك الضريبة على الدخل..... انظر الفصول 3 و 2 من قانون الإطار رقم 3.83 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الجبائي الذي أصدر الأمر بتنفيذه في 23 أبريل 1984

²⁹⁸ - للتوسع أكثر انظر تقرير: "تعبئة الإيرادات العامة بالدول النامية" وثيقة خاصة بصندوق النقد الدولي من أمين صندوق النقد الدولي إلى أعضاء المجلس التنفيذي في 08 مارس 2011 انظر موقع الصندوق على الانترنت www.imf.org

وأماماته الاكراهات اقترح صندوق النقد الدولي على الحكومات مجموعة من الإصلاحات لتحسين عائدات الضرائب المحصلة والزيادة في مرودية الضرائب وإدخال الإصلاحات على الإدارة الضريبية وإجمالاً فإن مشهورة الصندوق إلى البلدان النامية ارتكزت على النقاط المشتركة للإصلاح²⁹⁹ التالي:

○ إنشاء إدارات فعالة للإيرادات قادرة على الاستخدام الملائم الاقترطاع الضريبة من المنبع و جلب معلومات أطراف ثالثة، وقادرة أيضاً على الاستناد إلى ذلك لتنفيذ الامتثال الطوعي والربط الضريبي الذاتي، أي أنه يقوم المكلفون أنفسهم بحساب الضرائب وجعلها تخضع للمراجعة والجزاءات عند الاقتضاء، باعتبار ذلك شرطاً ضرورياً مسبقاً لتوسيع الوعاء الضريبي والمساعدة على التصدي للفساد.

○ فرض رقابة قوية على كبار المكلفين في إطار مكتب مخصص لهذا الغرض ومزود بوحدة متخصصة للقطاعات الأكثر أهمية باعتبار ذلك خطوة رئيسية نحو ادخال تقييم المخاطر وتقسيم المكلفين بمزيد من الدقة.

○ تطبيق السياسات والاجراءات التي تحد من فرص انتشار الربع وتحديد ومعاقبه السلوك غير السليم في إدارة الموارد.

○ تصميم وتطبيق استراتيجيات قوية وفعالة لمعالجة عدم الامتثال للقانون الضريبي

○ ضمان أن تكون القوانين واللوائح بسيطة و بصورة معقولة ويصح ويسهل الحصول عليها وان تتميز بالاتساق في ما يتعلق بجميع الضرائب وان تكفل حماية المكلف الملتزم بما في ذلك إجراءات الاستئناف الفعالة.

○ تفادي الإعفاءات في ما يتعلق بالضرائب كافة والتي تعرض الموارد للخطر ولا تولد مزايا اجتماعية واضحة على سبيل التعويض.

ومن جهة أكد المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في تقريره المعنون ب: "النظام الضريبي المغربي التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي"³⁰⁰ إلان النظام الضريبي في هندسته العامة نظام حديث يمكن

²⁹⁹ نفس المرجع السابق أوردته نادية لعراش: "السياسة الضريبية بالمغرب، دراسة تحليلية للإصلاحات الجبائية المعتمدة ما بين 2012-2014" رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام من كلية الحقوق الرباط اكدال السنة الجامعية 2012-2013 ص 65

³⁰⁰ المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي تقرير: "النظام الضريبي المغربي التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي" الصادر سنة 2012 منشور على الموقع الالكتروني للمجلس :

تشبهها الأنظمة المعتمدة في الدول ذات الاقتصاد المفتوح، غير انه يشكو من أوجه نقص كبيرة سواء في ما تعلق بالممارسة او بتدبير العلاقة بين الإدارة الضريبية والمواطنين، وكذا بسبب غياب الحس المدني الضريبي الذي ينتج عنه تنصل العديد من اشكال النشاط والعديد ممن ينطبق عليهم النظام من الالتزام بقواعده.

لقد مكن تطابق مخرجات المناظرات الوطنية للجبايات وتقرير المجلس الأعلى للحسابات وتقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي وتقرير اللجنة المكلفة بالنموذج التنموي الجديد، من بلورة مشروع متكامل لإصلاح النظام الجبائي الوطني من خلال تحديد مكوناته ومبادئه وأهدافه وآليات تطبيقه وتحديد الإجراءات الواكبة لتنزيله بصفة متدرجة، ووفقا لأولويات وطنية محددة وبرمجة زمنية متدرجة وفي هذا السياق تمت صياغة هذا القانون الإطار ليكون تعبيراً صادقاً عن الإرادة العامة من أجل الإصلاح والتزام جماعياً بالاختيارات والتدابير التي تم تحديدها³⁰¹.

الفقرة الثانية: مضمون القانون الإطار للإصلاح الجبائي 69.19

شكل إصلاح النظام الجبائي المغربي أولوية وطنية بالنسبة لكل الفاعلين الاقتصاديين والسياسيين والاجتماعيين من أجل تمويل السياسات العمومية والحفاظ على التوازنات المالية والماكرو-اقتصادية باعتبارها رافعة في خدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وعاملاً من عوامل التقليل من التفاوتات الاجتماعية والمجالية. فالقانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي³⁰² رقم 19/69، شكل نتاجاً لمناقشة والتشاور حول الرؤية المستقبلية للإصلاح الجبائي كما يريده النموذج التنموي الجديد، وكما تم التحضير له مع مكونات النسيج الاقتصادي بالمغرب وذلك من أجل تشجيع الاستثمار وضمان الالتقائية مع السياسات العمومية والأمن القانوني للملزمين والحد من الفوارق الاجتماعية والمجالية وهي الاعتبارات التي نصت عليها المادة الثانية من القانون 69.19 عندما أكدت على أنه يتعين على الدولة من أجل تنزيل السياسة الجبائية تأخذ بعين الاعتبار الأولويات التالية:

- تشجيع الاستثمار المنتج للقيمة المضافة والمحدث لفرس الشغل ذات جودة

www.cese.ma

³⁰¹- كلمة وزير الاقتصاد و المالية و اصلاح الإدارة بمناسبة القائه لعرض تقديم مشروع قانون الإطار للإصلاح الجبائي امام المجلس الوزاري المنعقد بتاريخ

2021/06/28 ص 9

³⁰²- ظهير شريف رقم 86.21.1 صادر في 15 من ذي الحجة 1442 (26 يوليو 2021) بتنفيذ القانون - الإطار رقم 19.69 المتعلق بالإصلاح الجبائي

- إعادة التوزيع الفعال وتقليص الفوارق قصد تعزيز العدالة و التماسك الاجتماعي
- التنمية الترابية و تعزيز العدالة الاجتماعية
- تعزيز نجاعة وفعالية الإدارة الجبائية وتوطيد الثقة المتبادلة مع المرتفقين
- الانفتاح على الممارسات الدولية الفضلى في المجال الجبائي.

تلکاذنهي الأرضية التي سيتم على أساسها تحديد توجهاتالقانون الإطار، والتي يخصص لعملية تشجيع الاستثمارات في المغرب عبرة منحي المستثمر تحفيزات جبائية ومالية، لكونهاأهم مستلزمات القيام بأي مشروع اقتصادي ومن اجل الارتقاء بالاستثمار باعتباره ركيزة الدولة الاقتصادية، و رافعة للنموذج التنموي الجديد سواء عبر إدراج مقتضيات تشريعية تشجيعية للاستثمار من خلال المدونة العامة للضرائب أو من خلال مدونة الاستثمار أو من خلال برامج تمويلية خاصة³⁰³.

ومن جهة ثانية يشكل هاجس تحقيق العدالة الاجتماعية هدفا رئيسيا، تسعى لهالدولة ومرتکزا طالب به النموذج التنموي الجديد بقصد معالجة كافة الاختلالات التي تعرفها مجموعة من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية كقطاع الصحة وقطاع التعليم وقطاع الشغل قطاع السكن وهي القطاعات التي تم التفصيل فيها وفي الاكراهات التي تعيشها خلال الفصل الأول والتي يمكن أن يتم تجاوز الفوارق المبينةفيها عبر تحسين نوعية الوظائف وتحسين الأجور وإعاناتالبطالة ثم تقديم الدعم الاجتماعي للفقراء وتعميم التغطية الاجتماعية ثم تحسين الظروف السكنية والولوج للخدمات الاجتماعية والاجتماعيةوالأساسية³⁰⁴.

وكنقطةأخيرة في مجال المرجعية التي حددها القانون الإطار 19/69 نجد نقطةالأمنالقانوني الذي يجب أن يتم احترامه من قبل الإدارة الجبائية بهدف توطيد العلاقة في ما بينها وبين الملزم بالضريبة مع الحفاظ بطبيعة الحال على ادوار الإدارة الجبائية في تمويل خزانة الدولة بالنجاعة و الفعالية اللازمة.

و من اجل تنزيل الأولويات المشار إليها في المادة 2 من القانون الإطار رقم 19/69 حدد المشرع مجموعة من الأهدافالأساسية لذلك و هي :

303- أيوب صبيحي: الاستثمار كرافعة للنموذج التنموي الجديد مرجع سابق ص 108

304- عبد الرحمان ياسين: "تصورات المغاربة حول الحماية الاجتماعية، مساهمة لاثراء النقاش حول النموذج التنموي الجديد" منشورات في مختصرات المندوبية السامية للتخطيط 11-13 دجنبر 2019

✓ تعزيز مساهمة جبايات الدولة والجماعات الترابية في تمويل سياسات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ؛

✓ تخفيض العبء الجبائي على الخاضعين للضريبة بالموازاة مع توسيع الوعاء الضريبي ؛

✓ تكريس مبدأ حيادية الضريبة في مجال الضريبة على القيمة المضافة ؛

✓ التقائية الأحكام الجبائية مع القواعد العامة للقانون والقواعد المحاسبية الجاري بها العمل ؛

✓ التقائية الأنظمة التفضيلية مع القواعد والمعايير الدولية ومع الممارسات الفضلى المعمول بها في المجال الضريبي .

✓ تحفيز المقاولات من أجل دعم تنافسيتهما على الصعيد الوطني والدولي ؛ -

✓ تعبئة الادخار وتوجيهه نحو القطاعات المنتجة ؛

✓ التطبيق التدريجي لمبدأ فرض الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الذاتيين ؛

✓ ترشيد التحفيزات الجبائية بالنظر لاثرة الاجتماعية والاقتصادي وللأولويات الوطنية الواردة في المادة 2 من هذا القانون-الإطار ؛

✓ تبسيط وترشيد رسوم الجماعات الترابية ؛ -

✓ التقائية القواعد المنظمة لجبايات الجماعات الترابية وملاءمتها مع القواعد المنظمة لجبايات الدولة وتجميع الرسوم المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية وتلك المتعلقة بالممتلكات العقارية ؛

✓ تبسيط وملائمة النظام الجبائي المطبق على أنشطة القرب ذات الدخل المحدود ؛

✓ إدماج القطاع غير المهيكل في الاقتصاد المنظم ؛

✓ تعزيز آليات محاربه الغش والتهرب الضريبيين³⁰⁵.

ومن اجل تحقيق هاتهالأهداف على مستوى الضرائب الثلاثية و الرئيسية في بنية النظام الضريبي المغربي يرى الأستاذ محمد الهرج³⁰⁶ بان تنزيل القانون الإطار الخاص بالإصلاح الجبائي سيتم بصورة تدريجية عبر برنامج

305- المادة الثالثة من القانون الإطار للإصلاح الجبائي رقم 19/69

³⁰⁶ محمد الهرج : تفاصيل القانون الإطار للإصلاح الجبائي مداخله في حوار صحفي منشورة على الموقع الالكتروني :

<https://snrtnews.com/article> تاريخ الزيارة 2021/08/24

سنوي محدد في سنوات مع اتخاذ مجموعة تدابير مختلفة تمس الضرائب الثلاث المكونة لخزينة الدولة كما يلي:

أولاً: الضريبة على القيمة المضافة

نص القانون الإطار، على تكريس مبدأ حيادية الضريبة على القيمة المضافة، مع مراعاة الإبقاء على إعفاء المواد الأساسية، وذلك من خلال توسيع نطاق تطبيق هذه الضريبة وتقليص عدد الأسعار، وتعميم الحق في استرجاع هذه الضريبة.

كما نص القانون الإطار، على التوجه التدريجي نحو سعر موحد في ما يخص الضريبة على الشركات، لا سيما بالنسبة للأنشطة الصناعية، إضافة إلى تطبيق سعر موحد في ما يخص الأسعار المتعلقة بالأنظمة التفضيلية المطبقة بمناطق التسريع الصناعي والخدمات.

وفي هذا الإطار، كشف محمد الرهج، الخبير الاقتصادي والأستاذ بالمعهد العالي للتجارة وإدارة المقاولات، أن التوجه الذي سيتم اعتماده بالملكة، بخصوص الضريبة على القيمة المضافة، في إطار مشروع القانون الجديد، هو تخفيض الأسعار من خلال تحديد سعرين مرجعيين، حيث أن الدولة تقترح نسبي 10 بالمائة و20 بالمائة، تواجهها اقتراحات أخرى، لكن التوجه العام يسير نحو اعتماد سعرين.

وأوضح الأستاذ الرهج، أنه ومن الزاوية الاقتصادية، يجب انتزاع القيمة المضافة في توجه الحياد، لأن المقاول هو عبارة عن وسيط، ما بين المستهلك والخزينة، لأنه في بعض الحالات، لا تستطيع المقاول استرجاع الضريبة على القيمة المضافة، التي أدتها ممونها، بسبب انتظار استرجاع هذه القيمة من الدولة مما يجعلها معلقة لسنوات.

وأضاف أن الإصلاح الجبائي الجديد، ألح على إجبارية اعتماد الحياد في ما يخص الضريبة على القيمة المضافة، والذي كان مطلباً للمقاولات، ونقابه أرباب العمل.

ثانيا : الضريبة على الشركات

يهدف القانون الإطار رقم 19/69، إلى تحسين المساهمة برسم الضريبة على الشركات في ما يخص المؤسسات والمقاولات العمومية والشركات التي تزاوّل أنشطة مقننة أو في وضعية احتكار أو احتكار القلّة، إضافة إلى التخفيض التدريجي لأسعار الحد الأدنى للضريبة.

وجاء القانون الإطار ، بالجديد من خلال سن تدابير تحفيزية بهدف تطوير المقاولات المبتكرة لا سيما المقاولات المبتكرة حديثة النشأة العاملة في مجالات التكنولوجيات الحديثة والأبحاث والتطوير وكذا في المجال الاجتماعي، وبنيات الدعم المسماة "الحاضنات أو المسرعات" والتي تقدم للمقاولين خدمات في مجال إحداث المقاولات، إضافة إلى المقاولات التي تهدف إلى تجميع المقاولين الذاتيين داخل بنية توفر لهم الخدمات تسمى "مجمع المقاولين الذاتيين".

وفي هذا الإطار، أشار الإستاد الرهج، إلى أنه بالنسبة للضريبة على الشركات، بصفة عامة، ستسلك المملكة طريق تخفيض أسعار الضريبة، الذي بدأت تعتمدّه العديد من الدول على المستوى العالمي.

وأوضح الإستاد الرهج، أن المملكة وفي إطار التزاماته الدولية، ستذهب في طريق تخفيض الضريبة على الشركات، سواء بالنسبة للمقاولات متعددة الجنسيات، والتي تمّ تحديدها في 15 بالمائة كحد أدنى، من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، علما أن متوسط الضريبة في دول حوض البحر الأبيض المتوسط تقارب 20 في المائة.

وأضاف أن المغرب لا مفر له من التوجه نحو تخفيض سعر الضريبة على الشركات، من أجل المحافظة على المنافسة الدولية في استقطاب مقاولات على المستوى العالمي، وكذلك بالنسبة للشركات المغربية من أجل المساهمة في رفع تنافسيتها.

وحسب مشروع القانون، فإنه من أجل تيسير إدماج الوحدات الانتاجية والتجارية والخدماتية المشتغلة في القطاع غير المهيكل داخل النسيج الاقتصادي المنظم، تحرص الدولة لفائدة الأشخاص العاملين بهذا القطاع على إرساء نظام جبائي مبسط وسهل الولوج ثم إعداد وتنفيذ برنامج وطني للتحسيس والمواكبة بالتشاور مع الأطراف المعنية.

ثالثا: الضريبة على الدخل العام

دعا القانون الإطار ، إلى إعادة النظر في الجدول التصاعدي لأسعار الضريبة على الدخل المطبقة على الأشخاص الذاتيين وتوسيع وعاء هدها الضريبة.

وفي هذا الجانب، كشف الرهج، انالتوجه نحو تخفيض الضريبة على الشركات، سيقابله ارتفاع في الضريبة على الدخل.

ويرجع السبب، وفق المتحدث ذاته، إلى مشكل إعادة توزيع الدخل لأن دور الضريبة هو إعادة التوزيع عن طريق تصاعدية الأسعار.

وأفاد الرهج، انه يجب إخضاع جميع المداخل للضريبة على الدخل، بما فيها الأرباح العقارية، التي كانت تخضع لأسعار إبرائية، لا تدخل بموجبها في الوعاء الضريبي.

وحسب الرهج، فالتوجه الذي سيتم نهجه يتمثل في تصاعدية الضريبة وزيادة شرائح الدخل، كما يجب إلغاء النظام الإبرائي، ليصبح الجميع متساويا أماما للضريبة، بحيث تدخل جميع المداخل في نفس الوعاء الجبائي، لكي تخضع لأسعار تصاعدية، ستتعدى ربما 38 بالمائة.

رابعا: ترشيد النفقات الجبائية

ان النفقات الضريبية تمثل من وجهة نظر التفكير الاقتصادي الحالي، امتيازات جبائية فهي إحدى الآليات التي تتوفر عليها الحكومات كي تقدم امتيازات للخواص والمقاولات من اجل تشجيع الاستثمار والوصول إلى أهداف إستراتيجية على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، أو اي مجال آخر فمن اجل الحفاظ على فعاليتها يجب ان تكون النفقات الضريبية محدودة في الزمن وان تكون قابله للقياس وان تكون مبسطة وسهلة التقييم والتطبيق دون هذا فان تعدد الأهداف وديمومة بعض الاستثناءات يمكن ان تتحول إلى عامل للتعقيد على المستوى التشريعي³⁰⁷.

³⁰⁷ - الطاهري توفيق: "اتخاذ القرار الجبائي و العدالة الجبائية" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام جامعة محمد الخامس اكدال الرباط السنة الجامعية 2009/2008 ص 358

فالدولة غالبا ما تحاول خلق إطار تستطيع من خلاله تحفيز المبادرة الخاصة من اجل توجيهها نحو الاستثمارات المنتجة وهكذا فقد حاولت من خلال سياسة الإعفاءات والتشجيعات الضريبية ان تعمل على انعاش القطاع الاقتصادي بما يتماشى مع التوجه العام الذي تسلكه السياسة الاقتصادية والمالية والاجتماعية للدولة وعلى سبيل المثال يشكل تفحص النتائج المستخلصة من رصد سياسة التحفيزات الجبائية للاستثمارات الوطنية وحجمها الذي قد لا يعبر عن مستوى الطموحات التي كانت وراء تطبيق هذه السياسة انطلاقا من ما يفرضه واقع ومستوى التشجيع الوطني ولو ان الظاهرة يعطي تطورا ملموسا لهذه النتائج التي تتعلق بالادخار , و الذي يلعب دورا أساسيا في المساهمة في تعبئة وتوجيه الاستثمارات المنتجة مما يدفع بالسلطات المغربية إلى تأكيد الاعتماد على دور الامتيازات الجبائية في الاستثمار والتنمية الاقتصادية والاجتماعية البلد³⁰⁸ وهو ما نلمسه من خلال الفقرة الثانية من المادة 8 للقانون الإطار 19/69 التي تنص على : "انه يتعين ان يخضع كل تحفيز جبائي لدراسة مسبقة من طرف الحكومة ولا يمكن إحداثه في حاله ما إذا امكن للمستفيدين من هذا التحفيز الحصول على امتياز المماثل في شكل دعم عمومي مباشر طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ويتعين انجاز تقييم دوري الاقتصادية والاجتماعية للتحفيزات الجبائية الممنوحة وذلك بهدف الاحتفاظ بها أو مراجعتها أو حذفها حسب الحالة".

ويحيلنا مضمون هذه المادة على توصية الاتحاد العام لمقاولات المغرب برسم المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات عندما أكد على ان التحفيزات الجبائية, يجب ان تخضع لقواعد الحكامة الصارمة الكفيلة بضمانفعالية ونزاهتها مع إمكانية تقييمها في ما يتعلق بالأهداف منها مع إمكانية اللجوء للدعم المالي المباشر لاستبدال التحفيزات الجبائية عند الاقتضاء مع ما يمكن ان يرافقه من تحديد دقيق للموارد التي ستقوم الدولة بتمويلها مراعاة للتحديات الحالية والمستقبلية حيث يجب وضع تحفيزات ومساعدات للابتكار والبحث والتطوير وجميع الاستثمارات الخارقة لفرص شغل دائمة³⁰⁹.

³⁰⁸- صميم عزيز: " التحفيزات الجبائية بالمغرب " سلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية ص 9 أورده أيوب صبيح الاستثمار كرافعة للنموذج التنموي الجديد

مرجع سابق ص 122

³⁰⁹- توصيات الاتحاد العام لمقاولات المغرب حول المناظرة الثالثة للجبايات منشور بالموقع الالكتروني للاتحاد : <https://www.cgem.ma/ar/>

تاريخ الزيارة 2021/08/24

خامسا : إدماج القطاع غير المهيكل في النظام الضريبي المغربي

يؤكد الأستاذ عبد الغني يومني، الباحث الاقتصادي والمتخصص في السياسات العمومية³¹⁰، ان العبء الثقيل للقطاع غير المهني كل في ما يتعلق بالإيرادات الضريبية لاسيما الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة، وكذا المساهمات الاجتماعية، مضيفا ان مساهمة الاقتصاد غير المهني كل في الناتج الداخلي الخام تنافس قطاعات ذات أهمية كبيرة بالمغرب كالسياحة والنسيج.

وأكدان "تقليص حجم القطاع غير المهيكل إلى ما دون 25 في المائة، متوسط منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، ليس مجرد دعوة أو مجرد أمنية، وانما يعد أحد التوجهات الإستراتيجية الكبرى للمملكة."

وتابع ان جائحة كوفيد 19 برسم سنة 2020 قد تسببت في توقف جزء مهم من القطاعات الاقتصادية الوطنية بما في ذلك الأنشطة السرية، وكشفت عن ضعف التغطية الاجتماعية للعمال الذين يشتغل جزء كبير منهم في وحدات غير مهيكلية في غياب أي حماية اجتماعية، في مواجهة مثل هذه المخاطر.

وهذا الخصوص، يؤكد الخبير الاقتصادي ان الأزمة الصحية كشفت عن الثقل الكبير للقطاع غير المهيكل بالمملكة، كما يدل على ذلك عدد المستفيدين من الإعانات التي منحتها الدولة لمساعدة الفئات المتضررة.

وأوضح ان إصلاح الحماية الاجتماعية وتعميمها في المغرب لتجاوز إشكال تعدد المتدخلين وضعف معدل التغطية "يتطلب جهدا ماليا سنويا لا يقل عن 14 مليار درهم، ولا يمكننا تحت أي ظرف كان تمويل الدين الاجتماعي، وانما من خلال، على الخصوص، إعادة توزيع الضرائب."

كما تتضمن مكافحة هذالظاهرة القيام بمقارنة مرجعية لتقييم مدى ملائمة الممارسات الفضلى على المستوى الدولي، حيث حققت العديد من البلدان انجازات في هذا المجال. في هذا الصدد، استعرض السيد يومني، تجربته اليونانية التي ركزت على تحديد سقف للدفع نقدا، وتشجيع الخدمات المصرفية، وتعزيز رقمنة عمليات البيع والشراء، وكذا جهود الشيلي في تعزيز الانخراط في الحماية الاجتماعية، وتبسيط الوضع القانوني والنظام

³¹⁰ عبد الغني يومني: "القطاع الغير مهيكلي، الافة التي تواصل الانتشار" مداخلة في حوار صحفي منشور على الموقع الالكتروني لوكالة المغرب العربي للانباء، تاريخ الزيارة 2021/08/24 :

الضريبي للمقاوالات الصغيرة جدا ، وتشجيع السياسات العمومية التركية لإحداثاالمقاوالات المتوسطة ومرونة عقود العمل.

وأكدت دراسة حول الاقتصاد غير المهيكل نشرت على بوابه بنك المغرب ان استمرار العديد من الانشطة غير المهني كله يتطلب إصلاحات هي كلية إضافية، لاسيما تلك المتعلقة بالتعليم والنظام القضائي والسياسة الضريبية وسوق الشغل³¹¹.

ويتعين الان، قبل أي وقت مضى، اعتماد إستراتيجية مندمجة تأخذ بعين الاعتبار الطابع المعقد والخصائص المميزة للقطاع غير المهيكل لتشجيع المشغلين على التوجه نحو القطاع المهيكل، للاستفادة من تدابير الدعم والتشجيع التي تضاعفت في السنوات الأخيرة على المستويات المالية والتنظيمية والاجتماعية.

ومن اجل إدماج القطاع الغير مهيكّل في الدورة الاقتصادية و الجبائية للنظام الضريبي المغربي تنص المادة الثامنة من القانون الإطار للإصلاحالجبائي على مايلي :

"من اجل تيسير إدماج الوحدات الإنتاجية والتجارية والخدماتية المشتغلة في القطاع غير المهيكل، داخل النسيج الاقتصادي المنظم تحرص الدولة لفائدة الأشخاص العاملين بهذا القطاع على ما يلي:

-إرساء نظام جبائي مبسط وسهل الولوج

-إعداد وتنفيذ برنامج وطني للتحسيس والمواكبة بالتشاور مع الأطراف المعنية."

³¹¹- اكد بنك المغرب من خلاله دراسته بأن الاقتصاد غير المهيكل يكتسي أهمية كبيرة في المغرب، إذ يساهم بحوالي 30 في المائة من الناتج الداخلي الخام في المغرب، بالرغم من أن أرقام صندوق النقد الدولي تشير إلى أنه يمثل 34 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي. لكن الأنشطة غير الرسمية تعيق إمكانيات النمو ببلدنا، حيث تحد أيضا من تراكم الرأسمال البشري الضروري لأي عملية تنموية، نظراً لأن العمل غير المهيكل يتميز عموماً بعدم احترام مقتضيات القانونية وغياب الحماية الاجتماعية، وبما أن اللجوء يتم إلى عمال أقل تأهيلاً فهم يقبلون على مضض كل الشروط. وقال البنك المركزي المغربي دراسة جديدة حملت عنوان "وزن وتطور اقتصاد الظل في المغرب" بأن الاقتصاد غير المهيكل عرف تطورات ملحوظة في الفترة الممتدة من سنة 1988 إلى 2018، حيث اعتمدت الدراسة مقاربات عديدة لتقدير وزن الاقتصاد غير المهيكل، أخذاً بعين الاعتبار خصوصيات الاقتصاد المغربي؛ من قبيل هيمنة التعامل النقدي، وحجم القطاع الفلاحي، والتطور المالي. الدراسة أوردت أن هشاشة العمل وغياب شبكات الحماية الاجتماعية والهرب الضريبي تعتبر من أبرز الآثار السلبية للقطاع غير الرسمي، مشيرة إلى أن الاقتصاد غير المهيكل في المغرب مر من ثلاث مراحل تطور؛ الأولى تمتد من 1988 إلى 1998، حيث كان يمثل حوالي 40 في المائة من الناتج الداخلي الإجمالي، وما بين 1999 و2008 انخفض إلى ما بين 32 إلى 34 في المائة، لينخفض إلى 30 في المائة ما بين 2009 و2018.

دراسة منشورة على الموقع الإلكتروني لبنك المغرب تاريخ الزيارة 24/08/2021/ <https://www.bkam.ma/ar:2021/08/24>

سادسا : دورالحكامة الجيدة في إصلاح النظام الضريبي المغربي

نص القانون الإطار للإصلاحالجبايي على مجموعة من التدابير الأساسية لتنزيل مبادئ الحكامة الجيدة في التدبير المالي لموارد الدولة عبر الآليات³¹²التالية:

- ✚ تأطير السلطة التقديرية للإدارة الجبائية في ما يخص تحديد وتصحيح أسس فرض الضريبة.
- ✚ لا يمكن أن تترتب عن تفسير النصوص الجبائية من لدن الإدارة الجبائية أي تغيير للقواعد القانونية المعمول بها أو إحداث قواعد قانونية جديدة في مواجهة الملزمين
- ✚ مواصلة ورش تحديث و رقمنة خدمات الإدارة ؛
- ✚ دعم قدرات الموارد البشرية المكلفة بالوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات والرفع من مستوى مهنتها ؛
- ✚ تعزيز علاقات التعاون مع شركاء الإدارة الجبائية وإغناء قاعدة بياناتها من خلال تطوير آليات التبادل بين نظم المعلومات مع التقيد بالأحكام التشريعية الجاري بها العمل في مجال حماية المعطيات ذات الطابع الشخصي
- ✚ توضيح وتحسين مقروئية النصوص الجبائية من أجل ضمان حسن تطبيقها وتقليص الاختلاف في تأويلها؛
- ✚ تثمين المهام المنوطة بالهيئات المكلفة بالطعون الضريبية وضمان استقلاليتها ؛
- ✚ تعزيز مهام المشورة وإرشاد الملزمين ؛
- ✚ تحسين وسائل التواصل والإعلام بهدف حث الملزمين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية والانخراط بشكل طوعي ؛
- ✚ التقييم الدوري لأداء الإدارة الجبائية في علاقتها مع الملزمين ؛
- ✚ إدراج قيم المواطنة الضريبية في المنظومة الوطنية للتربية والتكوين والإعلام ومختلف وسائل التنشئة الاجتماعية.
- ✚ إحداث مرصد للجبايات.

³¹² المواد 14-15-17 من القانون الإطار للإصلاح الجبائي رقم 19/69

المبحث الثاني : فعالية الإصلاح الجبائي في تحقيق التنمية المستدامة

لقد اتفق جميع المتدخلين في السياسة الضريبية على أن إصلاح النظام الضريبي سيشكل لا محالة رافعة جديدة وتمويلية للاستثمار خلق الثروة متى توفرت مجموعة من الشروط الأساسية لتفعيل الإصلاح و أولها هو شرط الإرادة السياسية لكافة المتدخلين في انتاج مخرجات السياسة الجبائية بما يعود على التنمية الشاملة بالمغرب بالنفع و الازدهار, و علمه سنتناول بعض جوانب الإصلاح الضريبي التي سيكون لها دور فعال في خلق التنمية المستدامة من خلال مطلبين :

المطلب الأول: التخليق و التواصل من داخل الإدارة الجبائية

المطلب الثاني: الإصلاح الجبائي رافعة لتشجيع الاستثمار

المطلب الأول: التخليق و التواصل من داخل الإدارة الجبائية

سيتم تناول هذا المطلب من خلال فقرتين :

الفقرة الأولى : آفاق تخليق الإدارة الجبائية كوسيلة للرفع من مردوديتها

الفقرة الثانية: دعم التواصل المباشر لإعادة بناء الثقة بين الملزم و الإدارة الضريبية

الفقرة الأولى : آفاق تخليق الإدارة الجبائية كوسيلة للرفع من مردوديتها

بحسب تقرير اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي حول "واقع الإدارة المغربية" وصل عدد الموظفين المدنيين إلى ما يناهز 564 ألف موظف عمومي, و بلغ عدد الموظفين العاملين بالجماعات الترابية أكثر من 105 ألف موظف, وهو عدد لم يعرف ارتفاعا الا بشكل طفيف خلال السنوات العشر الماضية ولا تمثل هده الكتلة الضخمة بالنظر إلى العدد الإجمالي للسكان سوى معدل تغطية يساوي 15 موظفا لكل ألف نسمة, وهو معدل ضعيف مقارنة بالعديد من الدول الأعضاء بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على سبيل المثال و يكشف عن تباين شاسع بين المناطق وكذا بين القطاعات الوزارية حي تشكلت تكاليف الموظفين أكثر من 31 في المئة من

الميزانية العامة لسنة 2019 نصفها التعليم ويبقى متوسط راتب الموظف الأعلى بكثير مقارنة مع متوسط الاجر في القطاع الخاص .

و منذ سنة 2018 وضعت الدولة خطة وطنية لإصلاح الإدارة مكونة من عدة أورايش منها اللاتمركز الإداري والتحول الرقمي وميثاق المرافق العمومية وتبسيط وتحسين الخدمات لاسيما تجاه القطاع الخاص ويوجد أيضا ضمن الإصلاحات القانونية الجارية: ورش مكافحة الفساد الذي تم اعتماد إستراتيجية وطنية بشأنه , وكذا الحق في الحصول على المعلومات الذي أقره بموجب القانون ومع ذلك لا تزال المشاكل واردة كما يدل على ذلك التدهور المستمر لتصور الإدارة لدى المرتفقين مواطنين كانوا أو مقاولات بالإضافة إلى الركود الذي يعرفه المغرب كما تعكس ذلك عدة مؤشرات تعنى بقياس جودة الخدمات الإدارية مثل مؤشر البنك الدولي المتعلق بفعالية والذي يكشف عن ركود للبلاد حيث يتم تجاوزها من طرف عدة دول كانت تصنف لفترة طويلة في مراتب أدنى³¹³.

وبحسب تقرير لجنة النموذج التنموي –دائما- فان تدبير الموارد البشرية يولد الجمود ويحد من جذب الكفاءات فالموظفون هم اكبر المنسيين من الإصلاحات المختلفة اذ لا يتم إشراكهم بشكل كاف في اعداد هاته الإصلاحات والانخراط فيها, كما تعاني الإدارة من عدم تجانس كبير بين القوانين الأساسية المنظمة للموظفين ويؤدي تدبير المسار المهني بالاقدمية بدلا من الكفاءات والمردودية إلى خلق بيئة لا تشجع على التعبئة وتحفيز فضلا عن فقدان كبير لجاذبية أفضل الكفاءات المهنية ولا صيام في غياب جسور بين القطاعين العام والخاص. كما يؤدي ثقل المساطر الداخلية للإدارة إلى تأخيرات, وخاصة إلى خيارات لا ترقى للمستويات المثلى ويصح هذا الأمر خاصة بالنسبة للمساطر المالية, فالأمر بالصرف مجرد من استقلاله في اتخاذ القرار حيث يعققة التهديد بالعقوبة في غياب رؤية واضحة مما قد يؤدي إلى التأخير في التنفيذ ونقص في المبادرة.

وإذا كانت الوضعية التشخيصية التي قدمتها اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي فان صندوق النقد الدولي أكد ان الإدارة بصفة عامة يجب ان تخضع لإصلاحات جذرية حتى لا تشكل الاكراهات التي تعيشها عائقا يحول دون عصرنتها وتحديثها , إلا ان البرامج التي اعدتها أكدت المؤسسات المالية للدولة وأهمها البرنامج الوطني لتحديد وتحسين كفاءات التسيير الخاصة بالإدارة أو ما اصطلح عليه في برنامج تنمية التدبير الذي انطلق مع

- 313- تقرير لجنة النموذج التنموي: "المذكرات الموضوعية و الرهانات و المشاريع" ابريل 2021 ص 278

بداية التسعينيات لم تحضر بعناية تذكر من قبل المسئولين بالمغرب اليوم يعكس بجلاء هذا الوضع وهذا الطماطم في تطبيق بعض البرامج العامة ليس كما خصوصية بالمغرب فحسب بل تعاني منة معظم دول العالم الثالث³¹⁴.

أناديبات التدبير الحديث أصبحت كما يؤكد من MINTZ BERG تذهب نحو استعمال ميكانيزمات تسيير الخاصة بالشركات من طرف الدولة والعكس صحيح أي استعمال تقنيات الحكم الذي تعتمد الدولة في الشركات أو ما يفضل البعض تسميته بالحكمة و يؤكد الاستاذ محمد عياد انه في إطار عصرها لإدارة الجبائية يبدو من الضروري تعميم مصالح خاصة تعنى بالتنظيم والمنهجية بحيث يضاف إلى الهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب هذه المصلحة وتكون مرتبطة بالمدير العام مباشرة بغية اعطاء ديناميكية للإدارة³¹⁵ وعليه فان استعماله تقنيات التدبير الحديث في الإدارة الجبائية أصبح ضرورة لا بد منها فكل تنظيم في سبيل تحقيق الأهداف لا بد له من وسائل وآليات.

أولا: تكريس عنصر التخليق داخل إدارة الضرائب

ان الهدف الأساسي في عملية التخليق الإداري هو رفعة كفاءة الأجهزة الإدارية المعينة بأعداد وتنمية خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ذلك انه أصبح من الأكيد اليوم ان رافعة المستوى الاقتصادي والاجتماعي لامة من الأمرهين بوجود عناصر تجعل التخليق هدفا أساسيا من وجودها وهي العناصر التي يمكن تلخيصها في ما يلي:

ألف- رد الاعتبار لأخلاقيات الإدارة والتسيير

فالإدارة الجبائية في قيامها بأدوارها المختلفة داخل المجتمع قصد تحقيق الصالح العام، تكون ملزمة باحترام مجموعة من المبادئ والقيم التي تحدد توجهاتها ويمكن اختزالها³¹⁶ في ما يلي:

³¹⁴ محمد عياد: "الإدارة الجبائية بين التحديث و اكراهات الضبط الداخلي" منشور ب remald سلسلة دراسات عدد مزدوج يناير و ابريل 2007 ص 100 أورده محمد الشريف بنخي: " استراتيجيات اصلاح و تطوير الإدارة الجبائية، أي دور لتعزيز الضبط الجبائي؟" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام المعمق من جامعة عبد المالك السعدي بطنجة السنة الجامعية 2008/2007 ص 76

³¹⁵ نفس المرجع السابق ص 101

³¹⁶ راجع سعيد خيزران : تخليق الإدارة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام السنة الجامعية 2001/2000 ص 49 أورده محمد الشريف بنخي: " استراتيجيات اصلاح و تطوير الإدارة الجبائية، أي دور لتعزيز الضبط الجبائي؟" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام المعمق من جامعة عبد المالك السعدي بطنجة السنة الجامعية 2008/2007 ص 78

○ احترام مبدأ المشروعية في الدولة الحديثة تقوم على مبدأ المشروعية أي خضوع الحاكمين والمحكومين للقانون وهو مبدأ يعد ضماناً أساسية للأفراد في مواجهة الإدارة الجبائية إذ يحق للملزمين في هذا الصدد مقاضاة الإدارة على كل قرار معيب بسبب الشطط في استعمال السلطة في احترام مبدأ المشروعية هو احترام لروح الخدمة التي وجدت الإدارة من أجلها وهو في نفس الوقت تأكيد لمفهوم دولة الحق والقانون.

○ تحقيق المساواة بين المواطنين في الدستور المغربي جعله من المبادئ العامة للقانون اديجب على الإدارة الجبائية مراعاته في سير مرافقها، وعلى هذا الأساس فهي ملزمة لما تستعمل سلطة التأديب أو تعيين أو ترقية أحد الموظفين انتساوي بينه وبين الآخر.

○ تكريس الشفافية³¹⁷ حيث ان هذا المطلب اصبح ضروري مجتمعية لحسن سير الإدارة وتكريس ثقافة الشفافية، يستلزم حسن المراقبة وتسيير العقلاني والجيد للموارد وتكون النتيجة المنطقية لذلك هو إحساس المواطن انها أمام مسؤول جيد خاضع لنظام مراقبه فعال.

○ تكريس المسؤولية في المسؤولية هي شيء ملازم للسلطة التي يمارسها رجل الإدارة ويجب ان تكون خاضعة لأخلاق الإدارة فالمفتش الضريبي يمثل الدولة بعملي وسلوكه ويجب ان يجسد هذا التمثيل.

باء-رد الاعتبار للأخلاقيات أداء الوظيفة

وتتجلى في ما يجب على الموظف العام التشبث به اثناء مزاولة لوظيفته وخارجها³¹⁸ ويتعلق الأمر بما يلي:

■ أداء العمل بدقة وامانة من واجب الموظف الضريبي أداء العمل بدقة وان يخصص وقت العمل الرسمي لأداء هذا الواجب ولا يمكن للموظف ان يفوض غيره في القيام بمهمة الا إذا نص على ذلك القانون صراحة والا تعرض للمسؤولية التأديبية.

■ الالتحاق بمقر العمل و ممارسة مهامه بدقة وامانة استمرار وانتظام العمل يعد من أهم المبادئ داخل الإدارة الضريبية

³¹⁷ راجع مولاي ادريس الحلابي الكتاني، استعمال المواطنين في قطاع الوظيفة العمومية المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية عدد 34 ص 11 أورده محمد الشريف بنخي: " استراتيجيات اصلاح و تطوير الإدارة الجبائية، أي دور لتعزيز الضبط الجبائي؟" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام المعقم من جامعة عبد المالك السعدي بطنجة السنة الجامعية 2007/2008 ص 79

³¹⁸ مليكة الصروخ: القانون الإداري دار الأمان الرباط 2001 ص 391 أوردها محمد الشريف بنخي: " استراتيجيات اصلاح و تطوير الإدارة الجبائية، أي دور لتعزيز الضبط الجبائي؟" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام المعقم من جامعة عبد المالك السعدي بطنجة السنة الجامعية 2007/2008 ص 80

■ واجب احترام السلطة التسلسلية وهو من الواجبات المنصوص عليها صراحة في القانون بحيث يجب على الموظف العمومي الامتثال لأوامر السلطة العليا التي يعتبر مسؤولاً تجاهها ويشترط في امتثال المرؤوس لأوامر رئيسه أن تكون هذه الأوامر جائزة من الوجهة القانونية ممكنة التنفيذ من الوجهة العملية وداخله في اختصاص كل من الرئيس والمرؤوس معاً، والا ابتسمت بعدم المشروعية فواجب استمرار العمل وانتظامه يعني إذا انبهرن الموظف عن سلوكه بأنه بعيد عن كل الشبهات بمعنى أن لا يكون له سواء بطريق مباشر أو غير مباشر يد في مصالحها شخصية لحسابه وفي أي عمل تابع للإدارة أو حتى تلك التي تكون الإدارة وصية عليها³¹⁹

■ واجب عدم إفشاء سر المهني وهو واجب من واجبات الموظف ويظل هذا الالتزام قائماً ولو بعد ترك الوظيفة إفشاء السر المهني على سبيل المثال من قبل المفتش الضريبي قد يكون سبباً في معرفة الملزم لثغرات ينفذ من خلالها غشاً في الضريبة³²⁰

ثانياً : آفاق التخليق في الإدارة الجبائية

يمكن استجلاء الدور الذي تلعبه بعض العوامل في تكريس وتنفيذ الأخلاقيات داخل الإدارة الجبائية، بحيث يمكن اعتبارها مؤشرات تسهل عملية التخليق، ويظهر ذلك من خلال تقنين القواعد الأخلاقية أولاً ومن خلال إصلاح نظام الأجور والمعاشات، وأخيراً تطبيق مبدأ الجدارة في التعيين والترقية³²¹.

ضرورة وضع تقنين شامل للقواعد الأخلاقية، عبر تقنين هذه القواعد التي يجب أن مكتوبة ولا تترك للموظفين أي احتمال للتسلل الهدايا أو أي شكل من أشكال المنافع، وتضمن تصرفهم بطريقة موضوعية كما أنها تشجع الحكومة على إعادة النظر في القواعد العرفية والمكتوبة بشكل يحافظ على حقوق المواطنين والموظفين على السواء.

319- الفصل 16 من النظام الأساسي للوظيفة العمومية لسنة 1958

320- الفصل 58 من النظام الأساسي للوظيفة العمومية لسنة 1958

321 - مليكة الصروح : مرجع سابق ص 259

ان تكريس ثقافة جديدة داخل الإدارة من خلال دعم أخلاقياتها يستدعي جمع النصوص التي تنظم الجوانب السلوكية الأخلاقية للموظف العام والضريبي على وجه الخصوص وتحيينها وإصلاحها وإعطائها قوة من حيث التطبيق من خلال ربط مخالفة مقتضياتها بعقوبة تأديبية تتولى وحدات مختصة تطبيقها

ضرورة إعادة النظر في سياسة الرواتب والأجور والعلاقة القائمة بين الاجر مظاهرها في الأجر وقيمتها وعلاقته بارتفاع الأسعار وعدم تحقيق الاكتفاء الذاتي من السلع والخدمات من طرف الغالبية العظمى من الموظفين، فالزيادة المستمرة في أسعار المواد المستهلكة في مقابل استقرار اجر الموظف يؤدي إلإلناخفاض قدرته الشرائية وبالتالي سيستخدم سلطته لتزويد مداخله، ان اي محاوله لإصلاح نظام الاجور والمرتبات تستلزم إشراك جميع الفاعلين في هذا المجال مع ضرورة إدراك التغييرات الاجتماعية التي عرفها المغرب والتي بدأت تفرض نموذج خاصة من الاستهلاك

ضرورة تطبيق مبدأ الجدارة في التعيين والترقية في إطار تعيين وترقية الموظفين الضريبيين يجب مراعاة المساواة في ذلك وتطبيق مبدأ الجدارة في تولية إحدى الوظائف أو المهام التابعة للإدارة الجبائية لان عدم احترام هذا الشرط يؤدي إلى حصول تجاوزات في التعيين بناء على الولاءات وليس على الكفاءة وهي النقطة السلبية التي تؤثر على المصلحة العامة.

وإذا كان الجانب الأخلاقي وتشريعي و المادي كمحفزات مهمة لتخليق عمل الموظف الضريبي داخل المنظومة الضريبية فانه لا يخطئ أهمية البعد التربوي في مجال الدفع بمطلب التخليق و تكريس مبدأ المساواة أمام المرفق العام من خلال الدور الذي يلعبه تضريب وتعليم أخلاقيات الإدارة في مجال الوظيفة العمومية عبر:

تكريس مبدأ المساواة أمام المرفق العام من خلال نبذ كل مظاهر الاستغلال اللامشروع للسلطة، ولقد أصبح لازماً تغيير الأنماط السائدة في أعمال الإدارة الضريبية المبنية في كثير من الأحيان على الاستغلال المفرط للسلطة أو على المحسوبية واستخدام الرشوة و هدر المال العام بأساليب و أنماط تجعل من سهوله الوصول إلى خدمة الإدارة الضريبية إحدى المقومات الأساسية من وجود المرفق العام

تعليم وتدريب أخلاقيات الخدمة العامة، حيث يجب وضع برنامج داخل الأجهزة يقوم بتدريب وتعليم الموظفين القيم والأخلاقيات، حيث يلعب ذلك دوراً مهماً في تغذية الفكر و تهذيب السلوك و محاوله

الاحتكاك حتى تصبح عملا وسلوكا يجسد بالممارسة اليومية نبدا للرشوة والمحسوبية والزيونية و كل أشكال الفساد الإداري والتي من شأنها جعل المصلحة العامة تحت كل اعتبار.

ثالثا : تأهيل الموارد البشرية العاملة بالإدارة الجبائية

يعتبر العنصر البشري المحدد الأساسي للرفع من مستوى إنتاجية الإدارة الجبائية، سواء من حيث الخدمات أو من حيث الجانب المادي الصرف، فهو منتج القيم ومستهلكها في نفس الوقت لانا لإدارة وهي قبل كل شيء تجمع البشري، وبشكل أدق يجمع لمجموعة تضع شروط لحياتها وعملها ولا يمكن للإدارة ان تتطور الا بتطور العقلية ووضعيات القائمين على تسييرها وتعتبر الجودة من المفاهيم الحديثة التي أصبحت مطلبا ملحا في كل المجالات بما فيها الإدارة بحيث اضحك من المفاهيم الإدارية التي تهدف إلى تحسين وتطوير السلع المنتجة وكذلك الخدمات بالإضافة إلى تزويد الإدارة الإدارية العالية التي تساعد على مواجهة التحديات وهذا هو النهج الذي تسلكه اغلب إدارة الدول المتقدمة³²² ذلك اننا لاهتمام بالتواصل سواء الداخلي أو الخارجي يتطلب الاهتمام بالعنصر البشري بصفة دائمة، لانا لإنسان مصدر كل القيم، اذ أن المتفحص لجوهر الوظائف الإدارية يجد بان الاهتمام بالعنصر البشري أصبح هو محور الدراسات الذي تدور حوله كيف يفهم سلوكا ته باعتبار ان كل الأنشطة الإدارية تعتمد عليه بشكل مباشر وبعبارة أخرى فان عناصر الإنتاج لا قيمة لها الا بالإنسان³²³.

ولكي يكون التدريب ناجحا يجب ان ينظم بفاعلية مع ايجاد قسم خاص بالتكوين مع موظفين متخصصين وأكفاء كما انه من الضروري ان يكون لتكوين سياسة وخطة ومخصصات مالية معقولة، ذلك ان المديرية العامة للضرائب كإدارة تتدخل في تسييرها الجوانب التقنية والمحاسبية والقانونية لا يمكنها ان تعتمد على قابله للتوظيف دون تكوين خاص سابق سيما في ظل المصالح المتعددة الاختصاصات، وكذلك عدم استقرار القوانين الجبائية ، بالإضافة إلى المطالبات العملية والعلمية والمعلوماتية والتي تفرض وجود تكوين مستمر للموظف قصد مواكبه المستجدات³²⁴.

³²²- عبد الصادق النصاري: "ازمة التواصل بين الملزم والإدارة الضريبية" ص 184 أوردته فاطمة اعليوش: "الجبائية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة" مرجع سابق ص 427

³²³- كريم لعرش: "النظام الجبائي المحلي بالمغرب" دراسة تحليلية لاسس علاقة الملزم بالإدارة الجبائية المحلية ص 240 أوردته فاطمة اعليوش: "الجبائية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة" مرجع سابق ص 428

³²⁴- نزهة اخ العرب: "سؤال ثقافة المواطنة في ظل علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية ص 67 أوردته فاطمة اعليوش: "الجبائية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة" مرجع سابق ص 428

لذلك ينبغي التمييز في هذا الإطار بين التكوين الأولي الذي يتمثل في المعلومات الأساسية التي يجب ان يلم الموظف فيها في المادة الضريبية والجبائية والتي تهم التشريع والمنازعات والمحاسبة وهو تكوين محدود بالنظر إلى قلة المراكز التكوينية تابعة لمديرية الضرائب بل حتى مدرسة الضرائب التي تم إحداثها سابقا لم تكن تتوفر على متخصصين أو على اثر ذات اتصال دائم بالمكلفين وبالتكوين المستمر الذي يساهم في خلق بيئة وجو يعمه الهدوء وهذا يساعد بطبيعة الحال الإدارة في الحصول على موظفين ذوي الكفاءات وبأقل كلفة مثل تنظيم الاجتماعات والمشاركة في الدورات التكوينية والاعتراف بالجهد الشخصي الشيء الذي يجعل المعني بالأمر يعتني بمؤهلاته ويساهم في ثقلها وهنا يظهر مدى تأثير والتداخل بين التكوين المستمر والتواصل الداخلي من حيث انه يحرك ويثير انتباههم إلباهمية الرهانات و ما تنتظرها الإدارة.

وعليه فالتكوين يجب ان يأخذ في عين الاعتبار كل المجالات التي يتطلبها التواصل الجبائي، لكي يكون قادرا على تحسين العلاقات في أفق تحقيق إنتاجية جيدة بالإضافة إلى المساهمة التكوينية ودورة الحاسم في بناء تواصل داخلي ينتج عنه سيادة علاقات متوازنة ومنسجمة بين الموظف والإدارة الجبائية وسيادة ثقافة المشاركة وروح الانتماء في التكوين يساهم في خلق موظفين أكفاء وقادرين على التواضع مع الجمهور و إقامة علاقات مفتوحة وبناءة معهم وذلك من خلال مساهمته في تصحيح بعض السلوكيات الشاذة لدى الموظفين ومساعدتهم على فهم الرغبات المزمّن وبذلك يدرك كل موظف جبائي ان الملزم هو أساسا الإدارة الجبائية وان معاملته بالمعاملة الملائمة ستؤدي لا محالة إلى زيادة ولائها وإخلاصه لها وإلزامه بالضريبة تؤدي دورها الحقيقي في تحقيق وخدمة الصالح العام مما يستدعي معه تكثيف الدورات التكوينية المتخصصة في مجال التواصل الجبائي لفهم خصوصية ونوعية الملزمين حتى يمكن التعامل مع كل فئة بطريقة وحتى يمكن الاستجابة لطلباتهم اعتراضاتهم مواقفهم بالجبائيات التي يؤدونها وهذا سيساعد بالتالي على تطوير العلاقة التواصلية بين الإدارة الجبائية والملزم مما سيؤثر ايجابيا على تفعيل دور المواطن الجبائية لدى المكلف بالضريبة³²⁵.

في نفس الإطار يؤكد تقرير اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي، على ان الإدارة يجب ان تضع صوب اعينها مجموعة من التوجهات الإستراتيجية لتتسم بالفعالية والنزاهة والشفافية وخدمة المواطن والمقاولة عبر استحضار الاستهداء الأهداف التالية :

³²⁵ - نزهة اخ العرب: "سؤال ثقافة المواطنة في ظل علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية ص 67 أوردته فاطمة اعيلوش : "الجبائية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة" مرجع سابق ص 429

- ❖ رقمنة كافة المساطر الإدارية لفائدة المرتفقين في حدود سنة 2025
- ❖ الغاء 80 في المئة من التراخيص واستبدالها بدفاتر تحملات
- ❖ المناصفة داخل المجالس الإدارية للمؤسسات والمقاولات العمومية ثم تعميم المناصفة في جميع مناصب المسؤولية في افق سنة 2030
- ❖ الانتقال من 0.1 إلى 0.5 بالنسبة لمؤشر فعالية الحكامة للبنك الدولي في افق سنة 2025 بزيادة سنوية 0.1.

وعليه فان تحقيق هدهالأهداف سيتم عبر التوجهات الإستراتيجية التالية³²⁶:

إدارة فعالة ومستقلة ويتعلق الأمرولا بتحديد المجالات وكذا المستوى التنظيمي والمستوى العمليات للتنفيذ والتتبع الذي تشتغل في حقلهاالإدارة سواء تقع مسؤوليتها عن طريق فاعلين على مستوى الصعيد الترابي أو من القطاعين العام والخاص

إدارة ذات كفاءة ومبادرة مسئولة وموجهة نحو جودة الأداء والنتائج بحيث يجب ان يفسح تدبير الموارد البشرية القائم على المسار المهني لمجال تدبير القائم على الكفاءة والاستحقاق

تبسيط مساطر التدبير الداخلي في الإدارة والمؤسسات العمومية

مواصلات ورش الإدارة الرقمية والشفافة مع مساطر إدارية مبسطة ومقمنة لفائدة المواطن والمقاولة

إدارة نزاهة وذات جودة في خدمة المواطن حيث ينبغي ان تتطور رؤية المواطن على انه ملزم بالضريبة و مرتفق دافع للضرائب، ويجب اعتبار مكافحة الفساد كأولوية عبر تعزيز آليات فعالة للتظلم والتقييم بما في ذلك اعتماد اراء و توصياتالمؤسسة الملكية والمؤسسات الدستورية في ما يتعلق بالرفع من مستوى النزاهة على مستوى المرافق العمومية

تقييم وتتبع الإدارة و جودة الخدمة العمومية عبر إرساء حكامه مركزية لتنسيق وتشجيع الفاعلين على وضعي إجراءات لتتبع وتقييم جودة خدماتهم بأهداف قابله للقياس

³²⁶- تقرير لجنة النموذج التنموي الخاص: "المذكرات الموضوعية الرهانات و المشاريع" مرجع سابق ص 279

الفقرة الثانية: دعم التواصل المباشر لإعادة بناء الثقة بين الملزم والإدارة الضريبية

ان مفهوم التواصل في سياقه العام, يحيل على الإشراك في المعلومات والأفكار والاتجاهات وتوحيد مجال الرمز, لتوحيد المعنى والمعرفة وبذلك فان التواصل في المجال الضريبي يقصد به الربط بين الملزم والإدارة الضريبية وتأسيس علاقة ضريبية متوازنة تتأسس على التفاهم والتناغم حول الضريبة حتى تتم عملية التحصيل بأقل تكلفة مادية ومعنوية³²⁷

وتعتبر رهانات التواصل أساسية بالنسبة لإدارة بحجم الإدارة العامة للضرائب ويقصد بالتواصل في هذا الإطار التبادل و الارتباط ما بين الملزم والإدارة, داخل هده الأخيرة و ما بين مختلف مستويات القيادة والتنفيذ, وعليه يمكننا القول انهما تكون قيمة اي نص قانوني في مجال الضريبة فلا يمكن ان يكون له فعالية, ما دام الموجه إليهم لا يتوفرون على الوسائل والشروط التي تمكنهم من فهمه واستعماله بشكل سليم³²⁸.

ان تجاوز أزمة التواصل التي تعتبر العنوان البارز لعلاقة الملزم بالإدارة الضريبية, والتي تاخذ أشكالا واقعية مختلفة كظاهرتي الرشوة والتهرب الضريبي مع مالهاتين الظاهرتين من خطورة متعددة الإبعاد لا يمكن ان تتحقق الا بوضع خطة إستراتيجية واعية ودقيقة, تمر عبر العمل على توعية الملزم بواجبه الضريبي انطلاقا من إدماج التحسيس بالمسألة الضريبية في البرامج الدراسية على مستوى الابتدائي كما هو الحال في الدول الأوروبية³²⁹. كما يستلزم بناء وربط التواصل بين الملزم والإدارة الضريبية ووضع اسس لحوار ضريبي سليم نظرا لأهميته القصوى سواء بالنسبة للملزم أو بالنسبة للإدارة الضريبية من حيث المردودية ومستوى الخدمات المقدمة وتتعدى خطة التواصل هاته عنصر الانتاجية الى العمل التربوي للمبادئ الضريبة عبر الوسائل التعليمية والبيداغوجيا وارضاء الحوار بين الطرفين و إلى اعتماد اعلام ضريبي كفاء ومتطور واعتباره حقا من أساسيات للمكلف كمواطن في علاقته بكافة الإدارات خاصة إذا تعلق الأمر بمجال الضريبة الذي يبتسم

³²⁷- عبد الصادق النصاري: "أزمة التواصل بين الملزم و الإدارة الجبائية المحلية" ص 35 مرجع سابق أورده محمد بجنون "السياسة الضريبية و دورها في ترسيخ

دولة الحق و القانون " مرجع سابق ص 181

³²⁸- فتحيو لمعاشي: "وضعية المكلف في التشريع المغربي و علاقته بالإدارة " مرجع سابق ص 309 أورده محمد بجنون "السياسة الضريبية و دورها في ترسيخ دولة

الحق و القانون " مرجع سابق ص 181

³²⁹- محمد شكيري: "حقوق الملزمين بالضريبة و تطور مفهوم العدالة الجبائية" مجلة المسالك العدد 5 ص 45 أورده محمد بجنون "السياسة الضريبية و دورها

في ترسيخ دولة الحق و القانون " مرجع سابق ص 182

بالتعقيب والتشعب ان تحقيقه شرط التواصل يفترض من الإدارة الضريبية اداء مهام محددة تتمثل بالأساس في ما يلي :

- نشر المعلومات كيف ما كانت طبيعتها تقنية أو تكتيكية أو ذات نفع عام
- العمل على تشجيع التبادل المعرفي واثارة التفكير واختبار التجارب ما بين المصالح المركزية والمصالح الترابية وهذا ما يستوجب إحداث هيئات للاستشارة مؤقتة أو دائمة
- وضع شبكة من المكلفين بالتواصل على رأس كل إدارة
- تطوير وتجديد المطبوعات الداخلية الخاصة بالإدارة
- تبادل الخبرات والتجارب في إطار مقاربه تشاركية مع منظمات المجتمع المدني الداخلية أو الخارجية و الكفيلة بتقليص هامش سوء الفهم في النقاط التي تشوبها بعض الغموض بهدف توحيد الرؤية

لقد أضحت الاهتمام بالتواصل الجبائي احد المستلزمات التي يراهن عليها جميع الفاعلين والمتدخلين في الشأن الجبائي, قصد النهوض بوضعية الإدارة الجبائية وجعلها في المستوى المطلوب حتى تضمن حسن علاقتها بالملزمين والأداء الطوعي للجبائيات في جو من التلقائية والمواطنة الجبائية لهذا الغرض عملت الدولة جاهدة على الارتقاء بهذا المجال لكون جميع العمليات الانسانية المتعلقة بالمجتمع والفرد تقوم على اساس ومحور واحد هو التواصل, وكذلك لجعل الإدارة في المستوى المطلوب لدى يتوجب تحسين قنوات التواصل باعتبارها العمود الفقري والوجه الساطع لاي إدارة

ومن هنا يجب على الإدارة الجبائية كإدارة عمومية ان تعمل جاهدة في تطوير قنوات التواصل والاستئناس بالتقدم الحاصل في هذا المجال تجارب المقارنة في مسألة تقنيته وجعله كمؤسسة لها مجموعة من المقومات تهدف اساسا إلى الجودة وتعميم التواصل الإداري داخل الإدارة العمومية المغربية عموما وداخل مصالح الإدارة الجبائية على وجه الخصوص بهدف الرفع من درجات المواطنة الجبائية لدى الملزمين وبالتالي تحسين العلاقة بين كل الفاعلين والمتدخلين في الجبائية وهو الأمر الذي يتطلب مجموعة من الإجراءات نجملها في ما يلي :

أولاً: تبسيط المساطر الإدارية نحو تحقيق الجودة والفاعلية

بالرغم من صدور القانون رقم 55.19 والمتعلق بالتبسيط والاجراءات الإدارية³³⁰ في 6 مارس 2020، و الذي حدد مجموعة من الاجراءات والتدابير التي يجب على الإدارة العمومية انتحترمها من اجل تبسيط الاجراءات والمساطر الإدارية المتعلقة بالقرارات الصادرة عن الإدارة، التي تقوم العلاقة فيها بين هدها الأخيرة والمرتفق³³¹. حيث نص: "على اناالإدارة ملزمة بجرد جميع القرارات الإدارية التي تدخل في مجال اختصاصها وتصنيفها وتوثيقها وتدوينها في مصنفات تحدد نماذجها بنص تنظيمي وتنشر هذه الملصقات للعموم بحيث تشتمل هذه القرارات الإدارية على مجموعة من المعلومات المحددة في المادة³³²6".

³³⁰-ظهير شريف رقم 1-20-06 صادر في 11 من رجب 1441 (6 مارس 2020) بتنفيذ القانون رقم 55-19 المتعلق بتبسيط المساطر والإجراءات الإدارية.

³³¹- بحسب المادة 4 من القانون 55.19 فمن أجل إنجاز المساطر والإجراءات المتعلقة بالقرارات الإدارية ، تقوم العلاقة بين الإدارة والمرتفق على المبادئ العامة التالية:

- 1- الثقة بين المرتفق والإدارة ؛
 - 2- شفافية المساطر والإجراءات المتعلقة بتلقي ومعالجة وتسليم القرارات الإدارية ، لاسيما من خلال توثيقها وتدوينها والمصادقة عليها وإخبار المرتفقين بمحتواها عبر نشرها ، مع الحرص على تيسير الولوج إليها بكل الوسائل الملائمة ، لاسيما الإلكترونية منها ؛
 - 3- تبسيط المساطر والإجراءات المتعلقة بالقرارات الإدارية ، لاسيما بحذف المساطر والإجراءات غير المبررة وتوحيد وتحسين مقرونية المصنفات المتعلقة بالقرارات المذكورة والعمل على التخفيض من المصاريف والتكاليف المترتبة عليها بالنسبة إلى المرتفق والإدارة ؛
 - 4- تحديد الأجل القصوى لدراسة طلبات المرتفقين المتعلقة بالقرارات الإدارية ومعالجتها والرد عليها من قبل الإدارة ؛
 - 5- اعتبار سكوت الإدارة على طلبات المرتفقين المتعلقة بالقرارات الإدارية ، بعد انصرام الأجل المحدد ، بمثابة موافقة ، وذلك وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون ؛
 - 6- مراعاة التناسب بين موضوع القرار الإداري والوثائق والمستندات والمعلومات المطلوبة للحصول عليه ؛
 - 7- الحرص على التحسين المستمر لجودة الخدمات المقدمة للمرتفقين ، لاسيما من خلال العمل على تسريع وتيرة الأداء والرفع من فعالية معالجة الطلبات ورقمنة المساطر والإجراءات الإدارية واستخدام التقنيات المبتكرة في مجال نظم المعلومات والتواصل ؛
 - 8- عدم مطالبة الإدارة المرتفق ، عند إيداع ملف طلبه أو خلال مرحلة معالجته ، بالإدلاء بوثيقة أو بمستند أو بمعلومة أو بالقيام بإجراء إداري ، أكثر من مرة واحدة ؛
 - 9- تقريب الإدارة من المرتفق فيما يخص إيداع الطلبات المتعلقة بالقرارات الإدارية ومعالجتها وتسليمها داخل الأجل المحددة ؛
 - 10- تعليل الإدارة لقراراتها السلبية بخصوص الطلبات المتعلقة بالقرارات الإدارية وإخبار المرتفقين المعنيين بذلك بكل الوسائل الملائمة.
- 332- بحسب المادة 6 من القانون 55.19 يجب أن تبين عملية توثيق وتدوين كل قرار إداري ، على الخصوص ، المعلومات التالية:
- 1- تسمية القرار الإداري ومراجعته القانونية ؛
 - 2- الإدارة أو الإدارات المكلفة بتلقي الطلبات المتعلقة بالقرار الإداري ودراستها ومعالجتها ؛
 - 3- لائحة الوثائق والمستندات المكونة لملف طلب القرار الإداري وكيفية إيداعه ، مع التمييز بين تلك التي يجب على المرتفق الإدلاء بها وتلك التي يتعين أن تحصل عليها الإدارة المكلفة بتسليم القرار الإداري من إدارات أخرى وفق أحكام الباب الثامن من هذا القانون ؛
 - 4- المصاريف والرسوم والأتاوى الواجب أداؤها من طرف المرتفق والمحددة بموجب النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ؛
 - 5- الأجل المحدد لرد الإدارة على طلب المرتفق وفق أحكام الباب الخامس من هذا القانون ؛
 - 6- الآثار المترتبة على سكوت الإدارة داخل الأجل المحدد وطرق الطعن المتاحة للمرتفق ، طبق أحكام البابين السادس والسابع من هذا القانون ؛
 - 7- حالات وشروط إنجاز الخبرات التقنية أو البحوث العمومية المشار إليها في المادة 17 بعده.

وبناء عليه فالإرادة السياسية للدولة المغربية تهدف إلى تعميم تبسيط الإجراءات والمساطر الإدارية على مستوى الإدارات العمومية للدولة، إلا أن الإدارة الجبائية بالمغرب لا تخرج عن الواقع العام المتسم بالمساطر المعقدة وكثرة الإجراءات والمساطر الواجب احترامها في المادة الضريبية لتصفيه ملفات الملتزمين يجعل الوظيفة الضريبية تتسم بالتعقيد³³³ ولتجاوز ذلك تستدعي الجودة بلورة طريقة جديدة ناجعة تجعل الإدارة الجبائية متحركة في العملية الضريبية، ومقدمة لخدمات أفضل للملتزم بالضريبة لأنه أضحي اليوم تبسيط المصادر الإدارية يشكل الخطوة الأولى للوصول إلى تحديث وإصلاح الإدارة، اد بدونها تبقى الإجراءات الرامية إلى تحسين علاقة الإدارة بالملتزمين بلا فعالية كما يعتبر أهم مدخل لتأهيل الإدارة الجبائية نظرا لحجم مساهمة التبسيط في الرفع من الأداء والارتقاء بالمرفق العام إلى مستوى النجاعة والفعالية والمردودية للقيام بواجباتها المتمثلة في خدمة الملتزمين³³⁴ ونظرا لما تكتسبه المساطر من أهميتها في التسيير والاستجابة لمتطلبات السرعة وجودة الخدمة فهي تنبني على مجموعة من المبادئ³³⁵:

التوحيد ويعني ذلك أن توحيد المساطر والإجراءات الإدارية يستهدف التخلص من النماذج الزائدة وتبني قنوات نموذجية يمكن استعمالها في العديد من العلاقات التي تجمع الإدارة بالمرتفقين اذان الافراط في عدد الإقرارات التي يجب على الملتزم ملوؤا من شانة انترهق كاهله، وتدفعها إلى سحب ثقته من الإدارة ونفورة منها طالما ان النشاط الإداري تصاحبه شكيليات غير ضرورية في غالب الأحيان.

التنسيق يلعب التنسيق دورا هاما في الجهاز الإداري لاي دولة حيث تتوقف عليه مدافع عالية المرفق العام وهو عملية تكثيف الجهود سواء داخل المرفق الواحد أو بين جميع المرافق التي لها ارتباط وظيفي مع المرفق العام المعني.

³³³ عصام القرني: "المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب المنازعات الضريبية و تحصيل الديون العمومية الجزء الأول سلسلة دراسات و أبحاث دون ذكر المطبعة و سنة الطبع ص 29 أورده محمد اوبسلام : التوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملتزم بالضريبة رسالي لنيل شهادة الماستر من جامعة مولاي إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2014/2015 ص 100

³³⁴ التصريح الحكومي لسنة 2012 حول استراتيجيتها في موضوع تأهيل الإدارة المغربية 29 أورده محمد اوبسلام : التوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملتزم بالضريبة رسالي لنيل شهادة الماستر من جامعة مولاي إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2014/2015 ص 100

³³⁵ محمد اوبسلام : التوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملتزم بالضريبة رسالي لنيل شهادة الماستر من جامعة مولاي إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2014/2015 ص 102

التنميط ويتمثل هذا المبدأ في اتباع مجموعة من القواعد الخصوصية الرامية إلى تبسيط وعقلنة طريقة انجاز الخدمات الإدارية عبر تقليص الاجالو تخفيف المراقبة الإدارية وتسهيل انجازات الإجراءات الإدارية مع اظفاء الشفافية في السلوك الإداري.

ثانيا : دور العلاقات العامة في تحسين أداء الإدارة الجبائية

يحيل مفهوم العلاقات العامة، على ذلك الفن المبني على أسس علمية لبحث انسب طرق التعامل الناجحة والمتبادله بين الإدارة العمومية ومرتفعيها لتحقيق أهدافها مع مراعاة القيم و المعايير الاجتماعية و القوانين و الاخلاق العامة بالمجتمع، لذلك اصبحت مختلف أدارات العمومية اليوم تهتم باحداث جهاز للعلاقات العامة ضمن هيكلتها الإدارية حيث ازداد الطلب في الآونة الأخيرة على تطوير اقسام العلاقات العامة، وسبب الاقبال على هذا الفرع من فروع الإدارة هو الدور الذي يلعبه هذا الجهاز وأهميته لكل إدارة حيث يقوم بنقل صورة للأنشطة و الخدمات التي تقدمها للمواطنين وحاجتهم للحصول على تلك المعلومات ولهذه الأهمية قامت المديرية العامة للضرائب في سنة 1991 بإحداث العلاقات العامة مع عموم الملمزمين كما قامت خلال سنة 2021 وبناء على المذكرة رقم 202965 التي تهتم بإعادة هيكله المديرية العامة للضرائب بحسب القرار رقم 1008/21 الصادر في 29 يونيو 2021 عن وزير الاقتصاد و المالية و إصلاح الإدارة حيث قامت بإحداثها اكل تتعلق بتنشيط. العلاقات مع الملمزمين بالضريبة من قبل من قبيل قسم الأمن القانوني والمساعدة في التسوية الودية، وقسم مساعدة صاحب المشروع وتبسيط المساطر والشراكة كما تم إحداث مصلحة للتبسيط والنظام المعلوماتي تتضمن قسما متعلقا بالتخطيط وتتبع المشاريع والتواصل. الا ان اداء هذه المصالح لا زال يتسم بالضعف لذلك يجب إعادة النظر فيها واعتماد سياسة للعلاقات العامة تنبني على مجموعة من العناصر التي تتعلق بالبحث وتحديد الأهداف تم التخطيط لتنفيذها³³⁶.

فيما يتعلق بالبحث وتحديد الأهداف فان المرامي الأساسية للعلاقات العامة في جل الاجهزة سواء العمومية أو الخصوصية , هو الوقوف على رغبات جمهور المرتفقين وتشخيصها حتى يتسنى للمنظمة موازنة مخرجاتها مع متطلبات محيطها ولا يمكن لهذه الميزة الأخيرة ان تتحقق في القرارات التي تبصرة الإدارة الجبائية الا عبر البحث والاستقصاء وجمعي جميع المعلومات والحقائق المختلفة لتحديد الهدف المبتغى مع مراعاة ميولات واتجاهات

³³⁶- ياسين صالحي : "الحوار الضريبي بالمغرب" ص 71 أوردته فاصمة اعليوش : "الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي-دراسة مقارنة-مرجع سابق ص

الجمهور الملزمين حتى تكون السياسة الجبائية المتبعة ملائمة مع الواقع الاجتماعي للمنزل نابعة من رغباتهم إلى حد ما من خلال البحث وتحديد الأهداف يمكن تحديد متطلبات الجمهور الملزمين وبالتالي الانتقال إلى مرحله التخطيط حيث تأتي هذه المرحلة بعد جمع المعلومات وتحديد الأهداف، اد من خلالها يمكن صياغة الخطة التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل ضبط سياستها بناء على مجموعة من الدراسات الأولية التي قامت بها، و صياغة الخطة تؤدي إلى تناغم في السياسة المتبعة من طرف الإدارة الجبائية وإلى تلبية انتظارات الملزمين لاعتبارات أهمها كون الدراسات الأولية والمواكبة المستمرة التي تقوم بها مصلحة العلاقات لتشخيص المتطلبات تمكن من الانتقال بعد ذلك إلى مرحله الموائية وهي مرحلة تنفيذ خطة في شكل قرار³³⁷

ثالثا : عقلنة التدخل الجبائي نحو تكريس المواطنة الجبائية

إذا كانت فعالية النظام الجبائي تعتبر من الأهداف الكبرى التي يجب أن تطبع أي نظام جبائي، إلا أن العمل على تأسيس ضمانات استقرار هذا النظام الضريبي ذلك أن التدخل الجبائي المؤسس على المردودية المالية للجبائية لم يعد كافي لبلوغ نظام جبائي حديث ومنتج ودائم³³⁸. بل لا بد من بلورة سياسة جبائية إلى أحداث نوع من التوازن ما بين مختلف الوظائف المالية الاجتماعية والاقتصادية المنتظر من الأنظمة الجبائية القيام بها وفي سبيل ذلك أصبحت الضرورة ملحة إلى النهج السياسة التدخل الجبائي تنبني على مسالتين أساسيتين الأولى تستهدف الملزمة لتأهي لهما إلى ملزم مواطن وفاعل إيجابي في العملية الضريبية والثانية مرتبطة بالمسألة الأولى في إطار بناء على علاقة جيدة مع الملزمين قوامها الثقة والشفافية. ويمكن تحقيق هاتين المسألتين عبر مجموعة من الآليات وهي :

³³⁷- نفس المرجع السابق ص 432

³³⁸- عصام القرني: "المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب المنازعات الضريبية و تحصيل الديون العمومية الجزء الأول سلسلة دراسات و أبحاث دون ذكر المطبوعة و سنة الطبع ص 22 أورده محمد أوبسلام : التوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملزم بالضريبة رسالي لنيل شهادة الماستر من جامعة مولاي إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2014/2015 ص 107

الف- المشاركة الجبائية

ضمانا لحقوق الخزينة اصبح من الضروري اتباع أساليب ديمقراطية في العملية الضريبية عبر اشراك الملزمين بشكل فعلي فيها³³⁹. وفي هذا الإطار فقد جاء الدستور بمنظور وتصور جديد³⁴⁰. من خلالهم يهدف إلى جعل المواطن الملزم في مركز العملية الجبائية باعتباره الشخص الوحيد الملزم باداء الضريبة، لهذا فان مشاركته في تأسيس الجبائية وتحصيلها امر ضروري وحتى لتفادي كل سلوك سلبي قد يصدر .

ففي ظل الديمقراطية التشاركية حيث المشاركة الفعلية والمباشرة يعتبر اشراك الملزم في العملية الضريبية تجسيدا لمبادئ الديمقراطية على المستوى الضريبي³⁴¹. هذه المشاركة تجعل الإدارة وأطراف العلاقة الضريبية في رابطة ايجابية، بحيث لا يصير دور الملزم سلبي بل فاعل حيوي في العملية الضريبية لذلك فان قبوله وقتناعته بالالتزام الضريبي و شعوره بالانتماء للوطن والمجتمع الذي يعيش فيه كمواطن فاعل ومشارك ومساهم في عملية صناعة القرار الجبائي وهذا امر رهين التقرب منة و اشراكه في العملية الضريبية حتى يتحمل أيضا المسؤولية عن الاخلال بالالتزام الضريبي بناء عليه لا يمكن ان يدرك الملزم مسؤولية الضريبة الا من خلال مشاركته في تدبيرها، وهذا الأخيرة سوف ترسخ في ذهنه ضرورة اخلاصه في اداء الواجبات الجبائية عوض الانفلات والتملص منها.

باء- نشر وتعميم المعرفة الجبائية

لإنجاح العملية الضريبية، ولكي تتخطى الإدارة الجبائية الكثيرة من العقبات التي تواجهها خلال مسلسل عملية التضريب لا مناص من ان تنفتح على محيطها الخارجي، الذي يمثل الملزمين بالأساس لتدعيم التقارب والتوافق بين أطراف الالتزام الضريبي وتجاوز النظرة السلبية التي تكونت لدى الملزم ذلك ان النص القانوني في المادة الجبائية لا يمكن ان تكون له اي فعالية ما دام الموجة إليهم لا يتوفرون على الوسائل والشروط التي تمكنهم

³³⁹ محمد بحيري: "التحصيل الجبائي المحلي على ضوء القانون 06/47" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة الحسن الأول سطات السنة الجامعية 2007/2008 ص 216

³⁴⁰ التوجه العام الجديد للدستور في هذا الشأن هو من نص عليه الفصل 13: "تعمل السلطات العمومية على احداث هيئات للتشاور قصد اشراك مختلف الفاعلين الاجتماعيين في اعداد السياسات العمومية وتنفيذها وتقييمها كما ان الفصل 14 يؤكد على ان للمواطنين والمواطنات ضمن شروط وكيفية يحددها قانون تنظيمي الحق في تقديم ملاحظات في مجال التشريع ويؤكد الفصل 15 للمواطنين والمواطنات الحق في تقديم عرائض إلى السلطات العمومية

³⁴¹ لحسن الفلاح: "التدخل القضائي في مجال تحصيل الديون العمومية و الحكامة الجيدة" رسالة لنيل شهادة الدراسات العليا المعمقة جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2008/2009 ص 81

من فهمه بشكل سليم لذلك يتعين على الإدارة الجبائية العمل على نشر وتعميم المعرفة الجبائية على نطاق واسع وكمثال على ذلك

1- نشر المعرفة القانونية: انشر النصوص القانونية الجبائية من مرحله التأسيس إلى مرحله التحصيل والمنازعة بشتى مراحلها عادة ما تكون مهمة وغامضة ومن الصعب الوصول والاطلاع عليها، و استيعابها³⁴². لذلك وفي إطار البحث والحديث عن مد الجسور بين الملزم والإدارة فانه من واجبه انتعلمه بواجباته وبحقوقه التي ينص عليها القانون قبل مطالبه الملزم باداء واجباته. وهنا فان واجب الإدارة الجبائية هو توضيح وشرح النظام الجبائي لفائدة الملزمين عبر توفير المطبوعات والدلائل والمنشورات التي يكون موضوعها تفسير الإجراءات والبيانات وتوضيح النصوص الجارية بها العمل، بشكل يجعلها في متناول الملزم ويدعم الثقة ويعزز الشفافية في العلاقة ما بين الملزم والإدارة الضريبية..

2- التحسيس والتوعية ان من بين الادوار التي يجب ان تقوم بها الإدارة الجبائية من اجل تربيء ملزم واعي وقابل بالالتزام الضريبي هو توعيته بأهمية الالتزام عبر رفع مستوى الوعي الجبائي لديه والذي يعتبر من أهم الوسائل المساعدة للإدارة في تحقيق أهدافها المتمثلة في حماية حقوق الخزينة ويزداد الوعي الجبائي أهمية الكبرى في كونه يسهل العملية الضريبية ويجعلها تمر في ظروف المحفزة للملزمين ونشوب منازعات قد تطول مسلسل عملية التضريب مما يزيد من توسيع شرح العلاقة الجبائية .

ان التحسيس والتوعية يجب ان ينصب اساسا على حقوق وواجبات الملزمين سواء فيما يتعلق بالجانب الشكلي والموضوع وأيضا ان يستهدف نفسية الملزم ويعمل على تجاوزها لاسباب الخوف والنفور وعدم الرضا النفسي بالضريبة.

جيم -مساعدة الملزمين

تعني المساعدة تلك المبادرة التي يمكن للإدارة أو غيرها من المؤسسات القيام بها لتسهيل عمل اداء الملزمة لوجهها الجبائي في أحسن الظروف فإذا كان الملزم على علم بجميع حقوقه وواجباته، فان ذلك سيؤدي لا محالة إلى خلق تواصل جبائي قليل الصعوبات والعقبات، وتؤدي إلى تحسين المردودية وجودة الحوار الجبائي وانخراط

³⁴² - عبد الله اليوسي: "ظاهرة التهرب الضريبي بين المقرب القانوني و السوسيولوجي" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2002/2003 ص 104

الملزم في الأداء الطوعي وتحقيق المواطنة الجبائية³⁴³. في فتح صفحة جديدة في علاقة الإدارة بالملزمين يعني مساعدة أولئك المكلفين من طرفها على أداء واجباتهم الجبائية في أحسن الظروف وتقديم النصائح والإرشادات لهم، ولما لا تحل محلهم في بعض المسائل التي قد يجدون الصعوبة فيها كما الاستثمارات الناتجة عن الإقرار وما الاتصال في بعض الدول المتقدمة في فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية³⁴⁴ فضلا عن إمكانية إنشاء مكاتب للاستعلامات والمتخصصة في تقديم المعلومات كما في كندا وفرنسا التي قطعت اشواطاً في مجال المساعدة حيث لم تقتصر المهمة على الإدارة الجبائية بل تكفلت هيئة خاصة متطوعة بمهمة المساعدة عبر الوسائل الممكنة كالأيام الدراسية والحملات واللقاءات وغيرها³⁴⁵.

المطلب الثاني : الإصلاح الجبائي رافعة لتشجيع الاستثمار

يشكل الاستثمار نوعاً من أنواع إنتاج الثروة التي تنبني على توظيف المدخرات المالية من أجل تحصيل الأرباح و المساعدة في إعادة إنتاج القيمة المضافة للمجتمع و هو الرافعة الأساسية لكل بناء اقتصادي، و عليه سنقوم بتناول هذا المطلب من خلال فقرتين:

الفقرة الأولى: أية سياسية تديره فعالها التحفيز الجبائية؟

الفقرة الثانية: الموارد الضريبية في خدمة الاستثمار

الفقرة الأولى: أية سياسية تديره فعالها التحفيز الجبائية؟

بحسب تصريح السيد وزير الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة بمناسبة تقديم مشروع القانون لا طاراً لإصلاح جبائي، فإن ارتباط الاختلالات والنواقص التي تحد من فعالية وعدالة النظام الضريبي المغربي تعود بالأساس إلى الظاهرة من خلال تقارير المؤسسات الدستورية أو الفاعلين الاقتصاديين أو المواطن بصفة عامة

343- محمد بحيري مرجع سابق ص 218

344- عبد الله اليوسي المرجع السابق ص 105

345- 197-1984 p 197 "le contribuable marocain" memoire du cycle superieur ENAP rabat

وهي مسألة النفقات الجبائية حيث ان كثرة التحفيزات الضريبية وانعدام وسائل ناجعة لتقييمها يؤثر سلبا على خزينة الدولة بل ويحدث ضررا بقواعد المنافسة الحرة كما يتنافى مع مبدأ المساواة أمام الضريبة³⁴⁶.

ومن جهته يرى المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بضرورة مراجعة شروط ارساء التدابير التحفيزية بما فيها تلك الموجهة للاستثمار عليه من اجل الحد من تفشي ظاهرة الريع وتجنب الانعكاسات السلبية التي تحول دون تحقيق ديناميكية حقيقية للتنمية يقترح المجلس وضع إطار صارم ودقيق يتيح توجيه الامتيازات الضريبية بطريقة مضبوطة نحو الأنشطة المحدثة لفرس الشغل اللائق وباعداد مهمة والمولدة للقيمة المضافة الوطنية المستدامة والتي يمكن قياس فعاليتها وتأثيرها³⁴⁷.

كما ينبغي ان يمكن هذا الإطار من تقديم التدابير الدعم المبررة بناء على طبيعتها في شكل إعانات مالية من الميزانية العامة للدولة والتي يتعين تطويرها قبل اللجوء إلى الدعم عن طريق المنظومة الجبائية، والتي ينبغي حمايتها من كل وبالنسبة لجميع أوجه الدعم سواء المخصص من الميزانية العامة أو الصبغة الضريبية فان التحليل السليم والقبلي لتأثيراتها هذا الدعم يعد أمرا حتميا، وينبغي ان يصبح قياس التأثير الحقيقي، ومن ثم التثبت من ما مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية المسطرة والمحددة بالأرقام حسب كل سنة وليس في نهاية الفترة المشمولة بالدعم، كشرط اساسي لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن التدبير التحفيزي المشروط، ويتعين تقييم تلك الآثار على تحسين انتاج القيمة وخلق فرص الشغل والتحول الايكولوجي والرقم للمجتمع وتعزيز القدرات البشرية مع توسيع نطاق الاقتصاد الاجتماعي حيث يجب انهم عملية تقييم وقياس تأثير الإضرار المحتملة التي قد يلحقها مقتضى ضريبي معين بقطاعات أخرى.

وفي ضوء الإصلاح الضريبي المنشود يبقى من الضروري الوقوف عند الاستثناءات الضريبية والنفقات الجبائية لكي يتم تنقيحها والإبقاء فقط على تلك التي تستجيب للمعايير المحددة سلفا والتي تثبت جدواها الاقتصادية أو الاجتماعية القابلة للقياس مع ضرورة التخلي عن الاستثناءات والامتيازات الضريبية الأخرى جديدة من الريع.

³⁴⁶- لمزيد من التفصيل انظر المذكرة التقديمية لمشروع قانون الاطار الخاص بالإصلاح الجبائي المقدمة من طرف وزير الاقتصاد و المالية و اصلاح الإدارة امام المجلس الوزاري المنعقد بتاريخ 2021/06/28

³⁴⁷- توصيات المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي حول التحفيزات الجبائية في النظام الضريبي المغربي، في التقرير الصادر عن المجلس سنة 2019 حول موضوع: "من اجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية للنموذج التنموي الجديد" إحالة داتية رقم 2019/39 ص 17

ومن اجل تدبير أفضل للنفقات الجبائية، يوصي المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بضرورة افتحاص جميع النفقات الجبائية وتمحيصها وتقييم نجاعتها وتحديد المدة الزمنية اللازمة للجوء إليها مع احترام المبادئ الأساسية التالية :

- ❖ تقييم التحفيزات الجبائية بشكل قبلي قبل دخولها حيز التنفيذ
- ❖ اعتماد آليات لقياس التأثير والتقييم في ضوء الأهداف المسطرة بمجرد اعتماد تحفيزات الجبائية
- ❖ ضمان تحقيق الأهداف المنشودة من تقدير التحفيزات الجبائية المشمولة بالتنفيذ كمرحلة بعدية.

أما فيما يتعلق بمنظور اللجنة الخاصة للنموذج التنموي فهي ترى بان النظام الضريبي المغربي يجب ان يكون مصدرا مهما من مصادر تمويل مشاريع النموذج التنموي الجديد عبر تعبئة كامل الإمكانيات الضريبية للاقتصاد الوطني من اجل تصحيح تفاوتات التوزيع الأولي للثروات والدخل ودعم القدرة الشرائية للمغاربة وتعزيز القدرة التنافسية للمقاولات مع التوجيه المكثف للادخار الوطني الخاص والمؤسسات نحو الاقتصاد المنتج والسلاسل المستقبلية مع ضمان شفافة تعزز الثقة في النظام الضريبي.

فالتحفيزات الجبائية بحسب منظور اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي لا تشجع بما فيه الكفاية على خلق المقاولات والابتكار والبحث العلمي والتحول الايكولوجي بالرغم من انتكلفتها في الميزانية العامة للدولة تبلغ حوالي 3 في المئة من الناتج الداخلي الخام -وهي بالمناسبة القيمة التمويلية التقريبية التي يطمح مشروع النموذج التنموي الجديد لتعبئتها بقصد تمويل تنزيل مشروع النموذج التنموي بصفة سنوية-³⁴⁸. كما ان غياب تقييم اثر هذه التحفيزات يمكن ان يشكل فرصا لجني منافع استثنائية من شأنها تغذية حالات الرعب , كما ان التحفيزات الضريبية في المجال الاجتماعي ليست معبئة بشكل كافي من اجل تقليص الفوارق عبر التمويل الخدمات العمومية والحماية الاجتماعية لذلك تؤكد اللجنة الخاصة بمشروع النموذجي تعبئة الضريبة في

³⁴⁸- تمويل النموذج التنموي الجديد

يتطلب النموذج التنموي الجديد تعبئة موارد مالية ضرورية لاطلاقه وتفعيله، كما يستدعي وضع استراتيجية تمويل ملائمة. وبحسب التقييمات الأولية، تتطلب الاصلاحات والمشاريع المقترحة في هذا النموذج تمويلات عمومية إضافية تقدر بحوالي 4% من الناتج الداخلي الخام سنويا في مرحلة النطاق (2025-2022) وبحوالي 10% من الناتج الداخلي الخام في مرحلة السرعة القصوى في أفق 2030 وبالفعل، ستتطلب بعض الاهداف التنموية خصوصا تلك المرتبطة بأوراش الرأسمال البشري والادماج (التربية، التعليم العالي، الصحة، الحماية الاجتماعية، الشباب) نفقات عمومية مهمة ودائمة لتعميمها. مشاريع أخرى في قلب النموذج، كالرهانات الخمسة المعتمدة، والاصالحات الهيكلية المصاحبة لها (الماء، الطاقة، النقل واللوجستيك، الرقمنة..)، والتحول الهيكلي للاقتصاد، وتنمية المنظومات الترابية (مشاريع جهوية، صناديق دعم،

انظر التقرير العام للجنة النموذج التنموي الجديد ابريل 2021 ص 138

خدمة التنافسية للمقاولات والابتكار والبحث وتنويع الانتاج والتحول الايكولوجي والانشطة ذات الأثر الاجتماعي صوب القطاعات المنتجة ودعم الابتكار³⁴⁹.

ومن جهتها قامت المديرية العامة للضرائب باجراء دراسة تقييميه صادرة سنة 2019³⁵⁰ لسياسة تدبير النفقات الجبائية التي توظفها الدولة في إطار سياسة الدعم لفائدة بعض الفئات من الملزمين أو الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية بحيث قامت باجراء فحص معمق لتأثير التقييم المستقبلي أو المرجع الجديد لاستراتيجيات تحديد النفقات الجبائية وبنية تكلفتها الاجتماعية بناء على وضع مقارنة ما بين التحفيزات الجبائية لسنة 2017 وفقا للنظام المرجعي الضريبي القديم من اجل تقييم الفارق بينهما وبذلك فان النظام المرجعي الجديد الذي تم اقتراحه يشكل على وجه الخصوص رؤية واستهداف أفضل للنفقات الجبائية، وتقسيم التدابير استنادا إلى دراسة الآثار السوسيو اقتصادية وخلصت الدراسة إلى مجموعة من الخلاصات الأساسية نسردها كما يلي:

³⁴⁹- تقرير لجنة النموذج التنموي الجديد: "المذكرات الموضوعاتية الرهانات و المشاريع " ابريل 2021 ص 310

³⁵⁰- دراسة عن تقييم النفقات الجبائية لسنة 2019 صادرة عن المديرية العامة للضرائب على الموقع الالكتروني للمديرية، تاريخ الزيارة 2021/08/28

مكنت الدراسة من المقارنة ما بين عدد التدابير الاعفائية في المرجع القديم و التي بلغت 418 في حين ان عددها في المرجع المستهدف الجديد بما يناهز 291 أي بنسبه تخفيض بلغت 30 في المائة كما يوضح الجدول أسفله :

الجدول 1: توزيع النفقات الجبائية حسب نوع الضريبة

المرجع القديم		المرجع المستهدف		التغيرات (%)		نوع الضريبة
العدد	التكلفة (مليون درهم)	العدد	التكلفة (مليون درهم)	العدد	التكلفة (مليون درهم)	
117	16 958	84	14 336	-28%	-15%	الضريبة على القيمة المضافة
99	5 128	60	4 757	-39%	-7%	الضريبة على الشركات
93	4 592	81	4 590	-13%	0%	الضريبة على الدخل
74	4 038	37	860	-50%	-79%	واجبات التسجيل والتنبر
11	2 328	11	2 328	0%	0%	الرسم على عقود التأمين
14	237	8	213	-43%	-10%	الضريبة الخصوصية السنوية المفروضة على السيارات
7	153	7	153	0%	0%	الرسوم الداخلية على الاستهلاك
3	1 314	3	1 314	0%	0%	الرسوم الجمركية
418	34 748	291	28 551	-30%	-18%	المجموع

بخصوص توزيع التدابير الاعفائية بحسب طبيعة الضريبة و بمقارنة مابين سنة 2017 و 2018, قدرت المديرية حجم التكلفة المالية للاعفاءات بما يناهز 29.27 مليار درهم خلال سنة 2018 كما يوضح ذلك الجدول أسفله :

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 إحساؤها	الحصة	المبلغ	تدابير تم تقييمها	تدابير تم إحساؤها	
%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 والتبهر
%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

و حيث تتركب الضريبة على القيمة المضافة على عرش الضرائب التي تعرف الإعفاءات الجبائية كبيرة فان تفسير ذلك يعود بالأساس إلى كونها الضريبة التي تتواجد في جميع القطاعات خاصة الاجتماعية – كبرامج السكن الاقتصادي- و القطاع التجاري – كالتصدير- و القطاع الفلاحي كالصيد البحري و الفلاحة مع عتبات رقم أعمال معينة.

ويوضح الجدول أسفله كيفيه توزيع تدابير الإعفاءات الضريبية بحسب قطاعات الانشطة الاقتصادية و الاجتماعية و الثقافية و غيرها ما بين سنة 2017 و سنة 2018

الجدول 7: توزيع التدابير الاستثنائية تبعا لقطاعات النشاط

بملايين الدرهم

القطاعات	2017				2018			
	تدابير تم إحصاؤها	تدابير تم تقييمها	المبلغ	الحصة	تدابير تم إحصاؤها	تدابير تم تقييمها	المبلغ	الحصة
القطاع العقاري	40	31	5 782	%20	40	33	5 750	%20
قطاع الطاقة	4	4	4 820	%17	4	4	5 453	%19
الأمن والاحتياط الاجتماعي	13	11	4 187	%15	13	11	4 787	%16
المصادرات	9	5	2 517	%9	10	5	2 614	%9
الزراعة والصيد البحري	24	21	2 367	%8	25	23	2 605	%9
القطاع المالي	42	30	1 986	%7	41	30	1 699	%6
الصناعات الغذائية	7	7	1 594	%6	7	7	1 595	%5
قطاع النقل	21	17	1 406	%5	21	17	1 279	%4
تدابير تستفيد منها كافة القطاعات	24	15	1 395	%5	25	15	667	%2
صناعة السيارات والصناعات الكيماوية	4	4	495	%2	5	5	583	%2
الصحة والقطاع الاجتماعي	23	22	727	%3	23	22	535	%2
القطاع المنجمي	7	7	256	%1	7	7	340	%1
المرافق العمومية	2	1	-	%0	2	1	314	%1
السياحة	4	4	166	%1	5	4	182	%1
النشر والطبع	4	4	161	%1	4	4	158	%1
الجهات	14	14	200	%1	14	13	142	%0
قطاع التربية	14	12	108	%0	14	12	137	%0
الصناعة التقليدية	5	4	42	%0	5	4	44	%0
قطاعات أخرى	30	18	342	%1	30	17	382	%1
المجموع	291	231	28 551	-	295	234	29 270	-

لقد قدمت الدراسة المنجزة تشخيصا مفصلا حول حجم الإعفاءات الضريبية من حيث عددها الكبير و الذي يتجاوز 295 إعفاءا و بالنظر كذلك إلحجمها المالي و الذي يناهز 30 مليار درهم، دون ان تقييم تأثير هذا المبلغ سنويا على القطاعات المستفيدة منه مما يجعلها دراسة تتسم بالنقصان و عدم الشمولية و تتطابق مع

خلاصات الهيئات التقريرية حول كونها لا تشكل انعكاسا لخلق الثروة في المجالات التي تلامسها و لا تمكن من ادخار الرأسمال الكافي للاستثمار بقدر ما تقدم إشكالا جديدة من الربح الضريبي.

ان التحفيزات الجبائية في جوهرها تعد تقنية من بين التقنيات الجبائية، التي تستطيع بها السلطات الضريبية خلق شيء من التوازن في قراراتها الجبائية ومنح فرص التنمية لبعض القطاعات أو الجماعات التي تعوق الضريبة تقدمهم فهي إليه لتشجيع الاستثمار وخلق التنمية المستدامة إذا ما تم استعمالها على المنحى الجيد غير ان قيام دور الإصلاح في تنمية الاستثمار لن يتأث إلا بوجود الإرادة السياسية³⁵¹ في الإصلاح الجبائي والحد من التأثير على صناعة القرار الجبائي مع عقلنة اللجوء إلى تقنية التحفيزات الجبائية خدمة للاستثمار

الف - ضرورة الحد من التدخل في التأثير على القرارات الجبائية

سبقت الإشارة إلى أن هناك مجموعة من المتدخلين في صناعة القرار الجبائي وهذا هو جوهر الديمقراطية، لطالما يكون الهدف منها مراعاة المصلحة العامة على المصلحة الشخصية وإذا كان من المقبول تدخل السلطات الحكومية والإدارية والبرلمانية في عملية صيرورة القرار الجبائي، فإنه لا يمكن ان نوجد مبررات لتدخل القوى الضاغطة الأخرى التي تتخذ شكل لوبيات تحمي مصالحها المالية على حساب الملزمين، الذين لا يجدون من يمثلهم بحيث أنهم -اي اللوبيات- يشكلون التهديد الحقيقي للعملية الديمقراطية والتنمية على حد سواء، وذلك بالتأثير في نشأة القرار الجبائي التفضيلي عن الفئات والقطاعات التي يجب ان يستهدفها في ما يخدم مصالحها الضيقة.

فعلاقة اللوبيات بالدولة هي علاقة غريبة و متنافرة حينما يتعلق الأمر بالواجبات الضريبية و اقل قدر ممكن من الضريبة في تحقيق هامش اكبر من الربح وفي نفس الوقت فإنها علاقة ود وتقارب من الدولة التي تعتبر الطرف المنظم لتحفيزات الجبائية بالإضافة إلى دورها الأمن والتنظيم ودورها في التجهيز و إيجاد البنية التحتية أو في كل ما يتعلق بتسهيل شروط تحقيق الربح بالنسبة لهذه الطبقة³⁵².

³⁵¹ - كريم لحرش: النظم الجبائية التفضيلية و إشكالية العدالة الجبائية "رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام جامعة مولاس إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2007/2008 ص 191

³⁵² - نجيب اقصي: "ضريبة الدولة" ص 328 أورده كريم لحرش: النظم الجبائية التفضيلية و إشكالية العدالة الجبائية "رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام جامعة مولاي إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2007/2008 ص 191

لذلك فإن الدولة التي تجمع الضرائب، يجب ان تكون في مستوى أدنى بمقابل الدولة التي ستوزع المساعدات وتضمن تنظيم الأمن لتكون في مستوى أعلى- وهو تشبيه حقيقي لتغيير مكانة الدولة- بالنسبة لهذه التنظيمات، وبالتالي فإن أول خطوة نحو وقف نزيف التحفيز الضريبية في خدمة المصالح الشخصية هو القطع تماما مع تلك الممارسات، والتحديد الدقيق للمتدخلين الحقيقيين في صناعة قرار التحفيز الجبائية حتى لا تبقى الأدوار مختلطة ومنقسمة بين نوعين من الفاعلين نوع صوري هدفه اعطاء الشرعية للقرارات الجبائية ونقصه هنا البرلمان والحكومة من المتدخلين الذين يسرون المشهد الضريبي وهم في حالة تخفي وتحدث هنا عن جماعات الضغط واللوبيات وكذا المؤسسات المالية الخارجية.

باء : تحديد إستراتيجية واضحة لتدبير التحفيز الجبائية

ان البحث عن عقلنة التدخل الجبائي، فيما يتعلق بتدبير تقنيات التحفيز الجبائية يمر جبا عبر اعتماد سياسة جبائية فعالة تقتضي تجاوز الممارسات الارتجالية التي طبعت استخدامها في العقود الأخيرة لما كانت تتسم به اغلب الإجراءات التحفيزية الجبائية بظرفيه محددة أو بتأثير جهة معينة أولتجاوز أزمة قطاع معين مما اثر على صيرورتها وجعل مسارها غير واضح ومحدد بأهداف.

وبالتالي فنظرية التخطيط المحكم لأهداف التدخل الجبائي، هو معطى لا يحضر بالشكل الكافي في ذهن السياسة الضريبية المغربية في حين ان التخطيط مسألة ضرورية وحيوية على اعتبار ان التنمية الحقيقية لا تتحقق بفعل الصدفة ولكنها تتحقق تبعا لنهج السياسة الملائمة ومحددة تعتمد توجهات ودراسات متخصصة وترسم مسار هذه التنمية بكل دقة وبأعمال المفهوم الجديد³⁵³ لسياسة التحفيز الجبائية والذي يقضي بالمقابل في ما يخص العلاقة التي تجمع الدولة والطرف المستفيد من هذا التحفيز الجبائي فهذا الأخير مقابل الاستفادة من الامتيازات الجبائية، يجب عليه ما تم التعهد به عند رغبته في الاستثمار أو الاستفادة من التخفيض الضريبي، وهذا ما يحيلنا إلى شرط مهم لا بد من توفيرة في تقييم السياسة الجبائية وهو شرط المراقبة والتتبع لكل المشاريع التنموية وكل القطاعات التي تستفيد من النظام التفضيلية، حتى يتم في النهاية تقييم ما تم انجازه ومقارنة بالأهداف التي كانت مسطرة قبل الاستفادة من الإعفاء ولما لا إقرار نوع من الجزاءات على المشاريع والمقاولات المستفيدة من النظم التفضيلية والتي لم تمتد تسليم الامتيازات الجبائية ولم تحقق الأهداف

³⁵³ - نجيب اقصيبي: "ضريبة الدولة" ص 328 أورده كريم لحرش: النظم الجبائية التفضيلية وإشكالية العدالة الجبائية" رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام جامعة مولاس إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2007/2008 ص 194

المرجوة مثل التجربة التي مرت في مجال العقود الاستثمارية الخاصة، التي وان كانت من أوجه الأنظمة الجدد الخاصة في الاستفادة من الامتيازات الضريبية فانها على الأقل تشكل إطارا قانونيا يوضح طبيعة العلاقة ما بين الدولة والمقاولة صاحبه الاستثمار.

جيم : الإرادة السياسية وسيله ناجعة لترشيد النفقات الجبائية

تشكل الإرادة السياسية في إصلاح منظومة التحفيزات الجبائية عاملا رئيسيا لخلق الإصلاح ولضمان استمراريته³⁵⁴. خاصة وان هناك ارتباطا وثيقا ما بين نسبة نجاح الإصلاحات الجبائية في دول العالم الثالث ومدى قدرة النظام السياسي القائم على التغيير , اي ان هناك علاقة طردية بين تقدم نسبة الإصلاحات الجبائية الهادفة ومدى قوة أو ضعف الإرادة السياسية للبلد محل الإصلاحات ففشل الإصلاحات الجبائية التي عرفها المغرب خلال العقود الأخيرة مردها أساسا إلى ضعف أو غياب الإرادة السياسية لان التقنيات الجبائية مهما بلغت من دقة متناهية و مهما بلغ عددها فانها تبقى قاصرة على بلوغ الهدف المرجو ويبقى اثرها ضعيفا بدون توفر الإرادة الصريحة في الإصلاح³⁵⁵

والامثلة كثيرة ومتعددة في هذا السياق، وهي على سبيل التعداد لا الحصر ما يمكن ان نضربه للقطاع العقاري حيث تقوم اللوبيات العقارية بالحصول على المزيد من الإعفاءات و الامتيازات ورفضها بل ومقاومتها لكل الإصلاحات الجبائية التي يمكن ان تمس بمكتسباتها والحال كذلك في مجال القطاع الفلاحي وهو القطاع الذي يستفيد من إعفاء اتمهمة لا يمكن ان تعود أسبابها إلى الظروف المناخية الصعبة التي يمر منها المغرب و احيانا ولكن تعود عواملها إلى الرغبة في الحفاظ على التوازنات السياسية الكبرى طالما انه يشكل الورقة الرابعة في كل الانتخابات التشريعية أو الجماعية³⁵⁶.

³⁵⁴- نفس المرجع السابق ص 201

³⁵⁵ حميد الهري بن محمد: "إشكالية التدخل الجبائي في المغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في الحقوق جامعة الحسن الثاني السنة الجامعية 1998/1999 ص 361

³⁵⁶- كريم لحرش: النظم الجبائية التفضيلية وإشكالية العدالة الجبائية" رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام جامعة مولاس إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2007/2008 ص 205

وعليه نخلص إلان وجود دوله قوية تمتلك إدارة جبائية قوية وإدارة سياسية قوية يمكن ان تجعل من تحفيزات الجبائية الى ناجعة وفعاله لتحقيق التنمية المستدامة وتوسيع دائرة الاستثمارات الداخلية والخارجية بل وخلق فرص الشغل لكافة الفئات المستهدفة

الفقرة الثانية: توسيع الموارد الضريبية لخدمة الاستثمار

تكاد أهمية الدور الاقتصادي للضريبة تماثل أهميتها على المستويات المالية والاجتماعية وذلك بالنظر لما للسياسة الجبائية من تأثير بالغ على الاستقرار الاقتصادي والضبط الذاتي للسوق الاقتصادية والمالية autoregularisation du marche economique et financier.³⁵⁷

فنظرا للأهمية القصوى لمطلب تنمية الاقتصاد الوطني غالبا معتبر النظام الجبائي المدخل الرئيسي الذي تلج منه كل الإصلاحات ولهذا شكل الإصلاح الجبائي جناح اساسيا في إستراتيجية التقويم الهيكلي وفي القانون الإطار للإصلاح الجبائي رقم 19/66 من حيث المبدأ في وضع إستراتيجية مستقبلية لتطوير الانظمة الجبائية وعصرتها وجعلها أكثر انسجاما والمساهمة في انفتاح الاقتصاد وتشجيع الرأسمال الخاص.³⁵⁸

وإذا كان من البديهي من حيث المبدأ أن للضريبة بطبيعتها تكلفة فانه من جهة ثانية يبقى لها تأثير سلبي على الاقتصاد، وهو ما يصطلح عليه الاقتصاديون إسفين الضريبة TAX WEDGE³⁵⁹ حيث من الثابت أيضا أن للسياسة الضريبية انعكاسات هامة على النشاط الاقتصادي فمن جهة تشكل الضرائب أهم المصادر المتاحة لتوفير الموارد المالية للدولة، وتخفيض العجز الميزانياتي العامة وتقليل اللجوء إلى الاصدار النقدي مع ما يصاحب ذلك من تضخم ومشاكل أخرى، ومن جهة أخرى تعتبر الضرائب من الوسائل اللازمة لتنشيط وتحفيز الاستثمارات الخاصة المحلية والاجنبية بغرض زيادة الانتاج ومواجهة المشاكل التضخمية وخلق الثروة وتحفيز

³⁵⁷ Michel bouvier « l introduction qu droit fiscal general et a la theorie de l impots » L G D J 8EME EDITION 2007

³⁵⁸ محمد عياد: "الإدارة الجبائية بين التحديث و اكرهات الضبط الداخلي" مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية عدد مزدوج 72-73 يناير و

ابريل 2006 ص 86

³⁵⁹ Texas public policy foundation ;collective work « enhancing texas economic growth through tax reform"repealing property taxes and replacing the revenues with sales tax"2012 p 3

في السياق الاقتصادي ، يكون "الإسفين" هو الفجوة بين السعر الذي يدفعه المشتري (السعر إلى المستهلك أو سعر الطلب) والسعر الذي يستلمه البائع (أي السعر إلى المنتج أو سعر العرض) في السوق الحرة ، لا يوجد إسفين لأن جميع المدفوعات من المشتري تذهب مباشرة إلى بائع المنتج ، ولكن يمكن أن يوجد إسفين ، على سبيل المثال ، في الأسواق حيث يتم دفع ضريبة إلى طرف ثالث. في مثل هذه الحالات ، يوجد الإسفين في مقدار الضريبة (لكل وحدة) ويمثل المسافة بين منحي الطلب والعرض عند كمية التوازن في السوق مع الضريبة.

عملية امتصاص البطالة، وكلها أمور تلعب دورا حاسما في تحديد اختيارات الاستثمار إستراتيجية للدولة فالمستثمر حين يقرر اختيار دولة ما للاستثمار بها فان طبيعة النظام الجبائي والضرائب التي ستخضع لها ارباحه وانشطة تشكل أهم التساؤلات التي تشغل باله³⁶⁰.

ان الاستثمار هو محور التنمية من حيث كونه يمثل أداة لتحقيق النمو الاقتصادي اذ ان معدل هذا النمو يتوقف على كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي والضريبة، لها تأثير خاص في الميل إلى الاستثمار فعندما تفرض على قطاع اقتصادي ما بمعدل منخفض أو يكون فيها الإعفاء واسعا، حيث يوجة الفاعلون الاقتصاديون استثماراتهم نحو هذا القطاع لانه يحقق نسبة ربح اكبر ومقابل ذلك تكون الضريبة اداة فعالة منع توظيف رؤوس الاموال في القطاعات الإنتاجية الخاضعة لمعدل ضريبي مرتفع³⁶¹.

والمفروض في هذا الإطار الأخذ بعين الاعتبار عند فرض الضريبة وتحديد أحكامها في ما إذا استفادت الدولة من العائد الاقتصادي للاستثمار كالتشغيل وتنمية الاقتصاد وتشجيع الصادرات وذلك بهدف زيادة الدخل الوطني وتوفير الحماية الملائمة للاقتصاد الوطني وتوجيه المبادرة والاستثمار الخاص بشكل يتوافق مع مخططات التنمية الاقتصادية الوطنية.

ومن الواضح ان الدولة اثناء توظيفها للإلية الجبائية لتوجيه القطاع الاقتصادي ركزت بشكل كبير على مر العقود الماضية على منح وانتاج ترسانة من الامتيازات الجبائية لتشجيع الادخار الخاص على اساس الاعتقاد بانه على الرغم من الاضرار المالية المترتبة عن هذه السياسة بالنسبة لخزينة الدولة فان التوظيف المستقبلي للمدخرات في خلق الاستثمارات المنتجة سيقوم بتعويض الخسائر المسجلة وستكون له نتائج ايجابية على الاقتصاد الوطني.

غير ان ذلك لم يحدث كما تمت تنظير له وبقيت الاستثمارات محدودة مقارنة مع الامتيازات الممنوحة فالأمر لم يكن يتعلق فقط بالضغط الجبائي المفروض على المقاولات بل كان متصلا بعدة عوامل اقتصادية

³⁶⁰- محمود جمام: "النظام الضريبي و اثاره على التنمية الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر-" أطروحة لنيل دكتوراة في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة محمود منتوري قسنطينة 2010/2009

³⁶¹- محمد خالد المهايبي: "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مع حالات تطبيقية من التشريع الضريبي المقارن" مجلة جامعة دمشق المجلد 19 العدد الثاني 2003 ص 263

وسياسية أخرى إضافة إلى كون المستفيدين من الإعفاءات و الامتيازات لم يقوم بتعبئة الادخار واستثماره في قطاعات أكثر إنتاجية بدل ذلك إلى تجميد أموالهم أو تهريبها نحو الخارج³⁶²

وبناء على ذلك فإن السياسة الضريبية ينبغي أن ينظر إليها في هذا الإطار من زاويتين الزاوية الأولى تحتل فيها الإلية الجبائية مكانة أساسية على مستوى استقرار المالية العمومية³⁶³ باعتباره عاملاً رئيسياً لتحقيق التنمية المستدامة وضمان استقلاله القرار المالي والاقتصادي إضافة إلى تهيئة البنيات التحتية وتوفير الخدمات الأساسية العمومية وهي أمور كلها لا يمكن أن تتحقق في غياب موارد جبائية كافية لتغطية الانفاق العمومي الزاوية الثانية تتعلق بتأثير السياسة الجبائية على مجال الاستثمار وفي هذا الشق بالضبط ينبغي التعامل بكثير من الحزم والدقة ذلك أن المردودية الاقتصادية لتحفيزات الجبائية عموماً لا تكون مضمونة، وتبقى أفضل إستراتيجية معتمدة لتشجيع الاستثمار المستدام هي التي تركز على تأسيس إطار قانوني وتنظيمي مستقر وشفاف وتنزيل نظام الجبائي مواكب ومتوافق مع المعايير الدولية كما يجب تجنب الاعتماد على التدابير التشجيعية الجبائية غير المباشرة والحد من السلطة التقديرية خلال المستفيدين من الامتيازات الجبائية.

ومن الضروري على الإعانات المقدمة من طرف الدولة في شكل تخفيضات أو إعفاءات ضريبية، أن تكون أكثر انصافاً وأن لا تؤدي إلى إنتاج اقتصاد الرعب، فحينما تستفيد بعض الأنشطة أو القطاعات من دعم المفرط يمكن أن يؤدي ذلك إلى نتائج عكسية على الاستثمار بتلك القطاعات الاقتصادية مما قد يؤثر على كفاءة الاقتصاد الوطني برمته لا بد من إرساء آليات قارة لتقييم السياسات الدعم بشكل سنوي وقياس مداها فاعليتها و انعكاساتها على النسيج الإنتاجي و على الاستثمار.³⁶⁴

هذا ويبدو أن النظام الجبائي الحالي يفتقر إلى رؤية واضحة من شأنها أن تعزز ثقة الفاعل الاقتصادي وتساعد على اتخاذ قراراته الاستثمارية، ولمواجهة هذا الإشكال لا بد من إعداد ميثاق للاستقرار الجبائي يلزم الدولة بتبني سياسة جبائية قارة ويمكن المقاولات من الاطلاع على تطور الضغط الجبائي وتفادي التعديلات الطارئة التي تلحق القوانين الضريبية بشكل مستمر بموجب القوانين المالية السنوية.

³⁶²- محمود جمام: مرجع سابق ص 67

³⁶³- Maaïke kokke et francis Weyzig « fiscalite et financement du developpement » document d information de SOMO centre de recherche sur les multinationales octobre 2008 p 2

³⁶⁴- Conseil economique et social 3 « le système fiscal marocain developpement economique et cohesion sociale « documentsynthetique prepare et publie par ces novembre 2012 p 118

وفي نفس الاتجاه لا بد من اتخاذ بعض التدابير التي تعد ضرورية لتدعيم حكمة النظام الجبائي والرفع من ادائه وأيضا تحسين مستوى الالتزام الضريبي وأهمها: تبسيط التشريعات الجبائية وحذف الأحكام الغامضة ثم تجنب فرض الأعباء الإدارية غير الضرورية على دافعي الضرائب مع تحسين خدمات الدعم والمساعدة المقدمة للملزمين من أجل الوفاء بالتزاماتهم الجبائية وفي المقابل تدعيم مهام التحصيل عن طريق استهداف عملية التفتيش على أساس تقييم معمق للمخاطر³⁶⁵ the basis of thorough risk assessment.

ويبقى تحقيق التوازن بين تخفيف الضغط الجبائي المفروض على المقاولات من جهة وضمان المداخل الجبائية اللازمة لتمويل خزينة الدولة، من جهة ثانية أكبر تحدي على مستوى تحديد السياسة الجبائية للدولة وفي سبيل تحقيق هذا التوازن لا بد من السعي إلى توسيع الوعاء الجبائي وإدماج القطاع غير مهني كل ومراجعة منظومة النفقات الجبائية.

إن الضرائب المفروضة على المقاولات تحتاج إلى مراجعة أحكامها بشكل يوفق بين خصوصيات النسيج الاقتصادي الوطني والمعايير المعتمدة على الصعيد الدولي وفي مقدمة هذه الضرائب التي تحتاج إلى المراجعة: الضريبة على القيمة المضافة التي يجب أن تتسم بحياد أكبر ولا تحمل المقاولات عبئها إلا في حدود ما تخلقه من قيمة مضافة حتى لا تبقى عائقا أمام القدرة الاستثمارية للمقاولات.

و أما بخصوص الضريبة على الشركات فإنه بدل الاحتفاظ بسعر الموحد لها كيف ما كانو حجم وطبيعة نشاط المقاول، يظهر من الصائب التنصيب على أسعار مختلفة تتلاءم وبنية النسيج الاقتصادي والقدرة التكاليفيه لمختلف اصناف الفاعلين الاقتصاديين وهو المقتضى الذي تمارره بالفعل ابتداء من قانون مالية 2016³⁶⁶ حيث تبقى أحسن التدابير الجبائية المنشودة في هذا الإطار على غرار ما تم تحقيقه بعدة دول المتقدمة ومنها الولايات المتحدة الأمريكية هي تلك التي تدعم الادخار وتشجع الاستثمار وتساهم في خلق فرص الشغل وتسريع وتيرة النمو كما انها تخفيض نسب الضريبة على الشركات يجب ان يؤدي إلى جذب الاستثمارات الأجنبية موازاة مع تعزيز تنافسية المقاولات الوطنية دون المساس بالوظيفة التمويلية المحلية أو الوطنية.

³⁶⁵ European union European commission " tax reforms in eu member states 2015 tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability" publications office of the European union 2015 p 69

³⁶⁶ -وزارة الاقتصاد و المالية : خلاصات اعمال المناظرة الوطنية حول الجبايات , ابريل 2013 ص 64 منشور على الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب، تاريخ الزيارة 2021/08/29

www.tax.gov.ma

لما كانت الوظيفة الرئيسية لاقتطاعات الإجبارية الضريبية هي تمويل النفقات العمومية العادية كالنظام على السلطات العمومية ان تبحث بشكل مستمر عن الوسائل الكفيلة بتدعيم المردودية المالية لهذه الاقتطاعات، وفي سبيل ذلك تم وضع تطبيق العديد من الإصلاحات التي كانت تتوخى تحسين مردودية النظام الضريبي وتعبئة المداخل الجبائية، لتكون كافية ومستويات الإنفاق العمومي المطلوب حيث تجدر الإشارة إلى أنه ابتداء من سنة 2008 بلغت الموارد المالية للدولة المتحصلة من العمليات الضريبية 27 في المائة من الناتج الداخلي الخام لتستقر سنة 2012 في حدود 24,5 في المئة من الناتج الداخلي الخام و هو ما يناهز نقطتين ونصف وما يجعل هذه الموارد غير كافية لتصل إلى المستوى المرغوب فيه³⁶⁷.

ان تحدي الرفع من مستوى الموارد الجبائية هو امر يتطلب مراجعة وإصلاحا شاملا لمكونات النظام الضريبي ، كما ان ندرة هذه الموارد وميلها إلى التناقص سنة بعد أخرى وازدياد الحاجة إلى الأموال لمواجهة اكراهات التنمية يفرض البحث المتواصل على مصادر المالية لتنمية موارد الدولة وإذا كان الأمر يتطلب خلق ثروات جديدة هذه الثروات وغيرها إلى خزينة الدولة بكيفية مثمرة يتوقف على إصلاح النظام الجبائي للارتقاء به إلى مستوى النجاعة والمردودية الجيدة وكذا تاهي له لمواجهة تحديات العولمة وما يترتب عنها من انعكاسات سلبية على موارد الدولة. وبناء على ذلك فان تحسين مردودية النظام الجبائي، تقوم على معالجة مجموعة من الاختلالات التي تعترى هذا النظام بواسطة إستراتيجية شاملة تقوم على اساس إصلاح جوانب القصور التي تعاني منها مكونات النظام الجبائي في وتأمين جوانبه الايجابية³⁶⁸.

فالنظام الجبائي الجيد هو النظام الضريبي الفعال الذي يوفق ويوازن ما بين الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية بالنظر إلى التعارض الذي تعرفه هده الأهداف وبين وضعه لقواعد وأحكام القانون الضريبي بما يراعي ويضمن مصلحة كل من الدولة والمجتمع³⁶⁹ فكيف إذا يمكن الزيادة في المداخل الجبائية دون الإخلال بمتطلبات بلوغ فعالية النظام الضريبي ودون اتقان الضغط الجبائي على الاقتصاد؟

367 - وزارة الاقتصاد و المالية: التقرير الاقتصادي و المالي لمشروع قانون المالية لسنة 2015 ص 91 منشور على الموقع الالكتروني لوزارة الاقتصاد و المالية:

<https://www.finances.gov.ma/ar>

368- محمد حنين: "تدبير المالية العمومية – الرهانات و الاكراهات"- دار القلم للطباعة و النشر و التوزيع الرباط الطبعة الأولى 2005 ص 283

369- عبد السلام واكوال: "فعالية النظام الضريبي في الجزائر –دراسة حالة قباضة قمار ولاية الودي-"مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير السنة الجامعية

2011/2012 ص 21

ان الاجابه على هذا التساؤل تفرض علينا الإحاطة بالنقاط التالية :

أولاً: توسيع الوعاء الجبائي

لقد دعى المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي وكذا تقرير لجنة النموذج التنموي الجديد وكذا قانون الإطار الإصلاح الجبائي رقم 19/69 الذي يعتبر بمثابة الحصيلة النهائية للمشاورات المنبثقة عن المناظرة الوطنية للجبائيات خلال سنة 2019 لقد اجمع كافة المتدخلين سواء كفاعلين اقتصاديين أو حكوميين على ضرورة توسيع الوعاء الجبائي عبر تجاوز إشكاليه تعارض الوعاء الجبائي القائم مع أهداف النظام الضريبي، وتحويلها من التعارض إلى تكامل عبر ضبط أفضل مقتضيات الوعاء القائم، وإعادة تقويم افعال له³⁷⁰ وإرساء معيار الفاعلية وعدم تركيز الفرد الجبائي على قاعدة ضيقة من الملزمين حيث يجب العمل على توسيع الوعاء الجبائي بشكل يسمح بتنمية القطاع الخاص، وبروز المقاولات الصغرى والمتوسطة كمحور جديد لخزينة الدولة النشاط الاقتصادي.

ومن الواضح ان الإصلاحات الجبائية الأكثر نجاعة في هذا الإطار، و التي تجعل من النظام الجبائي يبدو أكثر فاعلياً وشفافية وبساطة هي تلك التي تهدف إلى تخفيض معدلات الضريبة المفروضة على الأنشطة الاقتصادية موازنة مع الاجتهاد في توسيع مجال الأنشطة الخاضعة للضريبة³⁷¹.

ان توسيع الوعاء الجبائي هو هدف يتطلب تحقيقه اعتماد عدة تدابير واجراءات أهمها التحكم في الإعفاءات الجبائية والحد من تأثيرها السلبي على تمويل خزينة الدولة ومحاربه الغش والتهرب الضريبيين مع ضبط الانفلاتات التي قد تصدر عن عدم مساهمة القطاع الغير مهني كل في تغذية خزينة الدولة.

ثانيا - محاربه الغش الضريبي

لقد نص القانون الإطار رقم 19 69 المتعلق بالإصلاح الجبائي، على تجريم التهرب الضريبي عبر سن مجموعة من التدابير بهدف محاربه الغش والتهرب الضريبيين وكذا حالات التعسفي في استعمال حق يخوله القانون لا سيما من خلال تطبيق جزاءات على المخالفات الجبائية وذلك مع التقيد بمبدأ تناسبية الجزاءات مع خطورة

³⁷⁰- عبد السلام اديب: "السياسة الضريبية و استراتيجية التنمية-دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000" مطبعة افريقيا الشرق الطبعة الأولى

1998ص198

³⁷¹- عبد السلام اديب نفس المرجع السابق ص 198

المخالفات المرتكبه، وهي التدابير التي سبق للدولة نشرعتها خلال القانون المالي لسنة 2021 عندما نصت على مجموعة من الجرائم التي تعتبر بمثابة غش ضريبي في المدونة العامة للضرائب³⁷².

وبالنسبة لاشك إليه الغش الضريبي فإنه أمام فشل مختلف المقاربات التجزئية والضيقة المعتمدة للحد من خطورة هذه الظاهرة إستراتيجية دقيقة لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين حيث تنبني على تقوية إليها المراقبة الجبائية وإحداث أجهزة ومؤسسات خاصة بمكافحة الغش موازاة مع تدعيم روح المواطنة الجبائية لدى الملزم بالضريبة وهو الأمر الذي يمكن ان يتحقق بوجود إرادة سياسية حقيقية ترمي فعلا إلى التقليل من حدة اللجوء إلى الغش الضريبي.

ثالثا- إدماج القطاع الغير مهيكّل

ان اكبر رهان للدولة في الفترة الحالية، وخاصة اثر التداعيات الاقتصادية والاجتماعية لجائحة كورونا خلال سنوات 2020 والتي اظهرت بما لا يدعو مجال للشك حجم الساكنة النشيطة في القطاع الغير مهيكّل التي تعيش داخل هذا القطاع. فلقد اضحى الرهان إدماج القطاع الغير مهيكّل في الدورة الاقتصادية للبلد ومحاولته تشجيعه والتحكم فيه خاصة وانا لأنشطة الموازية له ذات حجم كبير وتشكل احتياطيا مهما، هو ما يفسر توفر فرصا كبيرة للشغل، ويتيح إمكانية للاستهلاك بأسعار منخفضة كما يمثل كذلك مصدر للمنافسة وجب تشجيعها ودعمها بالمصادر التمويلية لخلق نوع من الانصاف ما بين المقاولات وكذا تغذية خزانة الدولة³⁷³.

إن إدماج النشاط الغير مهيكّل لا يجب ان يركز على المقاربه الجذرية من خلق مناخ اقتصادي مناسب , يتيح لها إمكانية الولوج إلى التمويلات المالية و إحداث نظام جبائي خاص يراعي البساطة وعدم التعقيد و الوضوح والتشجيع على الأداء الطوعي للضريبة وذلك بغية انتظام القطاع الغير مهيكّل في السلسلة الاقتصادية المنظمة و تكريس الاقطاعات الضريبية التي قد تكون انا ذاك مفهومة و مقبولة في نظرنا الخاص يمكننا القول ان القطاع الغير مهيكّل يشكل حقا لممارسة رفض الجباية من قبل المنضويين تحت لوائه فما من نظام فيه ظلم الا وسيدفع بالخاضع للضريبة إلى الاقتصاص لنفسه عبر اللجوء إلى الأنشطة الخفية³⁷⁴

372- انظر المادة 234 من المدونة العامة للضرائب

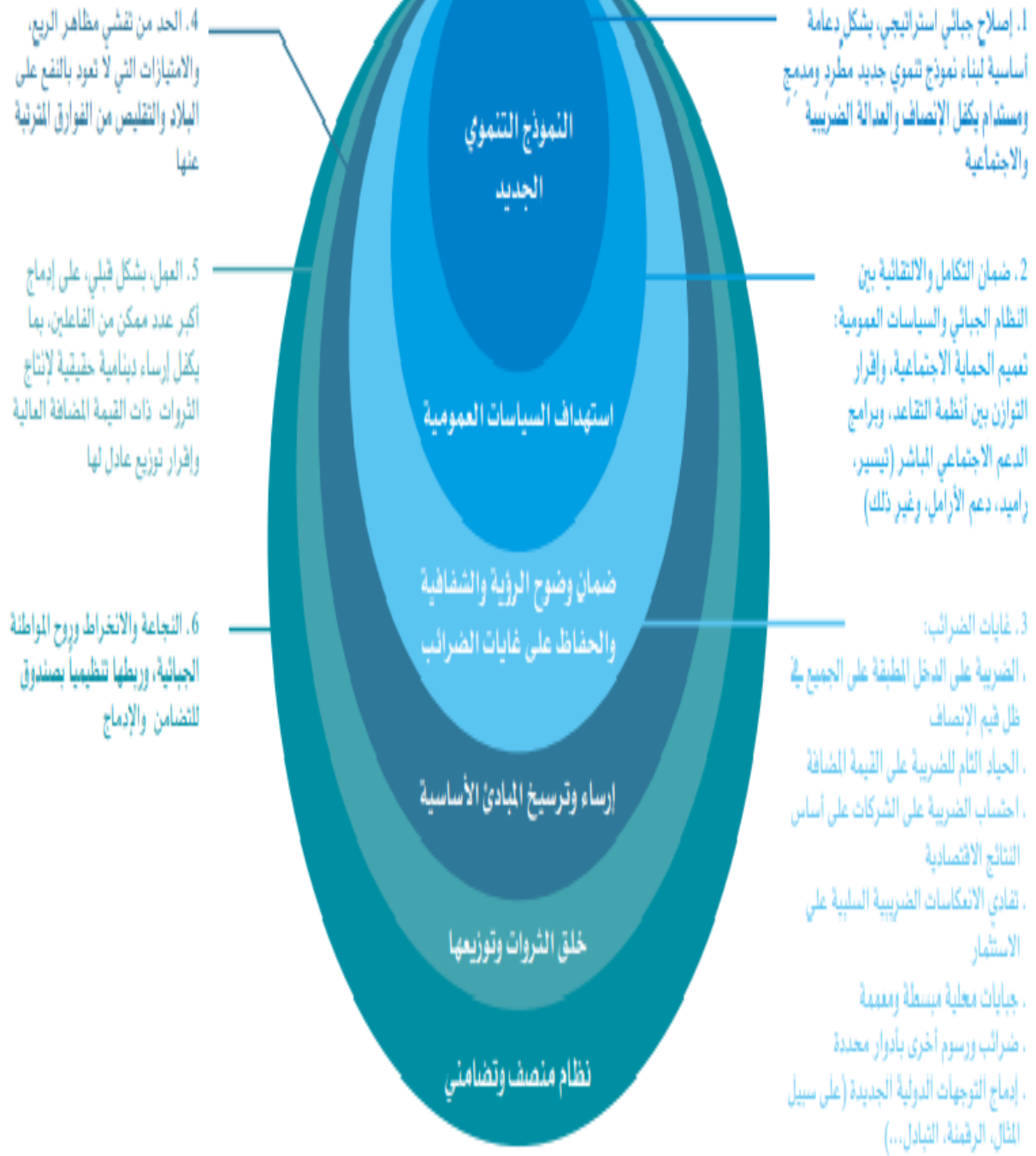
373- Conseil économique et social 3 » le système fiscal marocain développement économique et cohésion sociale « documents synthétique »

prepare et publie par ces novembre 2012 p 118

374- عصام القرني : "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" مرجع سابق ص 352

وعموما فان النظام الجبائي الجيد الذي من شأنه ان يضمن تحصيل مداخل مرتفعة موازنة مع ضمان باقي الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية يجب ان تتوفر فيه مبادئ العدالة الاجتماعية والعدالة الضريبية المحورية لاي إصلاح جبائي وهو ما لخصه المجلس الاقتصادي والاجتماعي البيئي في الخطاطة أسفله :

إصلاح جبائي يكون في خدمة بناء نموذج تنموي جديد



خاتمة

إذا كانت دراستنا للعلاقة القائمة بين واقع النظام الضريبي المغربي، بكافة مظاهره السلبية والإيجابية قد خلصت إلى ضرورة إصلاح النظام الضريبي القائم و تعويضه بنظام جبائي جديد يتلائم و متطلبات المرحلة الراهنة كما تم تصورها من خلال مشروع النموذج التنموي الجديد، الذي برز دورة التمويلات الضريبية في المساهمة في بناء المشروع التنموي باعتباره الإستراتيجية التي تروم إلى خلق دينامية جديدة ومتطورة تبتسم بخصوصية مغربية وتحمل علامة صنع بالمغرب وهو ما سارعله الفاعل الحكومي عندما قام بإصدار قانون الإطار الإصلاح الجبائي لتقرير لم يمضي على صدوره اقل من شهرين .

من جهة ثانية فإن الإرادة السياسية لملك المغرب محمد السادس وللفاعلين البرلمانين والحكوميين والاقتصاديين وللمواطنين بصفة عامة تتجه إلى تقليص الفوارق المجالية وتحقيق العدالة الاجتماعية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بتحقيق العدالة الضريبية دون التأثير على موارد الدولة التي تتوجه إلى الانفاق العمومي وتدير السياسات العمومية .

هذه الإرادة الجماعية ستكون بمثابة الحافز الذي يسعى إلى خلق التغيير لنظام ضريبي لطالما كان موضوعا انتقادات داخلية وخارجية حاليه وماضية لكونه يعاني من اختلالات ونواقص أثرت على الأمن القانوني للملزم ولم تحترم مبادئ العدالة الضريبية و المساواة أمام الضريبة في كثير من المناسبات لذلك فإن خلاصنا من هذا البحث تجعلنا نخرج بالتوصيات التالية :

- ❖ تكريس سمو الأحكام الدستورية الفصول 39 و 40 و 71 من الدستور المتعلقة أساسا بقانونية الضريبة و العدالة الجبائية والتضامن الوطني السلطة التشريعية في مسلسل وضع المعايير الضريبية بما في ذلك الإعفاءات الجبائية
- ❖ التوفيق بين السياسة الضريبية والسياسات العامة في إطار إستراتيجية مندمجة
- ❖ وضع حد لوجود مناطق غير خاضعة للقانون الضريبي وللممارسات الإدارية التي تمتد لأحكام القانونية
- ❖ ضمان الممارسة الفعالة للحق في الحصول على المعلومة في المجال الضريبي والمالي
- ❖ وضع آليات للتقييم الدوري للسياسات الضريبية من قبل مرصد الجبايات وآليات أخرى للمساءلة عبر تفعيل لجان التفتيش والهيئات الرقابية المتخصصة

- ❖ ارساء نظام يضمن المساواة في توسيع وتوزيع موارد الميزانية من اجل ترسيخ مبادئ التضامن والحد من التفاوتات المجالية
- ❖ ضمانا لشفافية والحياد والانصاف من خلال تنزيل الأحكام القانونية خلال مسلسل المراقبة الضريبية انطلاقا من البرمجة واثناء المراقبة وصولا إلى ابرام اتفاقية أو احترام قرارات اللجان الضريبية و المحاكم الإدارية عبر التعجيل بتنفيذ قراراتها من قبل الإدارة
- ❖ تعزيز استقلاله وشفافيه اللجان الضريبية
- ❖ تفعيل تجريم التهرب الضريبي من اجل مكافحة الافلات من العقاب الناتج عن مخالفات جبائية تعتبر بحكم القانون جرائم ضريبية
- ❖ مراجعة النفقات الضريبية بما ينسج ينسجم ومحاربه اقتصاد الريع واخضاع جميع الاستثناءات الضريبية لعملية تقييم دوري بالمقارنة مع تأثيراتها على مستوى السياسة الاقتصادية والاجتماعية
- ❖ فرض ضرائب على الاملاك المنتجة للقيمة المضافة و السلع الفاخرة والانشطة ذات الطابع الاحتكاري
- ❖ تبني سياسة ضريبية شفافة ونزيها باعتماد روح المواطنة و تخليق الإدارة الضريبية لتحقيق العدالة الجبائية و المساهمة في تكريس التنمية بمختلف ابعادها وتجلياتها كما جاء بذلك النموذج التنموي الجديد التي دعت له المؤسسة الملكية.

لائحة المراجع

1. الكتب

- ❖ فاطمه عليوش الجبايه التشاركيه في القانون الضريبي المغربي سنه الطبع 2018 مطبعة النجاح الجديده الدار البيضاء
- ❖ كريم الحرش شرح القانون الضريبي المغربي طبعه 2019 المطبعة نجاح الجديده الدار البيضاء
- ❖ عبد السلام اديب السياسه الضريبية واستراتيجيه التنميه من سنه 1956 الى 2000 دار افريقيا الشرق الطبعه الاولى الدار البيضاء 1998
- ❖ صميم عزيز التحفيزات الجبائيه بالمغرب السلسله المغربيه للعلوم والتقنيات الضريبية صفحه 19
- ❖ محمد سليم الورياغلي مستجدات حكمة الماليه العامه بالمغرب سلسله منشورات مختبر السياسات العموميه بكلية العلوم القانونيه والاقتصاديه والاجتماعيه المحمديه الطبعه 2011 مطبعة المعارف الجديده الرباط
- ❖ خالد مبروك ومن معه الامن القانوني والقضائي في المجال الضريبي سلسله القضاء الاداري والمنازعات الاداريه منشورات مجله المهن القانونيه والقضائيه سنه 2020 مطبعة النجاح الجديده الدار البيضاء
- ❖ يونس مليح الضمانات المسطريه الضريبية السلسله المغربيه للعلوم والتقنيات الضريبية العدد 9 مطبعة الامنيه الرباط 2015

❖ Mohamed harakat les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance édition rabat 2010

❖ Maurice COZIAN, Précis de fiscalités des Entreprises 2004 /2005 Edition litec

- ❖ Michel Bouvier les finances publiques 7e édition LGDJ novembre 2014
- ❖ -Ahmed M'JAD , Le système Fiscal Marocain , Mars 2007 , Imprimerie Al Maarif Al Jadida , Rabat , p 5 ,
- ❖ - haut-commissariat au plan principaux résultats de la cartographie de la pauvreté multidimensionnelles 2014 paysage territorial et dynamique 04/10/2017
- ❖ bouchareb Mohamed la lutte contre la fraude fiscale au Maroc. Casablanca éditions maghrébines 2005 p 221
- ❖ - Yahia Zahiri « La fiscalité et la comptabilité de l'entreprise au MAROC » VOLUME 1 Thèse pour l'obtention du grade de DOCTEUR D'ÉTAT sciences économiques Université Mohamed Premier, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales OUJDA Année Universitaire 2003/2004 P 273
- ❖ khalidhaloui les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain these de doctorat en droit prive universitegrenobie France 2010-2011



❖ محمد حنين تدبير المالىة العموميه الرهانات والاكراهات دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع الرباط
الطبعة الاولى 2005

❖ مهدي بن نمير الحكامه المحليه بالمغرب و سؤال التنميه البشريه سلسله اللامركزيه والجماعات المحليه
مطبعة وليلي الطبعه الاولى 2010

❖ إبراهيم اولتيت : القانون الجنائي المغربي و التوازن بين حقوق الخزينة و حقوق الخاضعين للضريبة
الطبعة 1 سنة 2016 مطبعة اكادير

❖ سعيد جفري : فصل المقال فيما بين منظومتي الضؤبية و التنمية من اتصال ,مقال منشور بسلسلة
منشورات مختبلا السياسات العمومية بكلية الحقوق المحمدية تحت عنوان " مستجدات حكامه
المالية العامة بالمغرب " طبعة 2021 مطبعة المعاريف الجديدة الرباط

❖ عبد الرحمن بن خلدون : في الجباية و سبب قلتها و كثرتها,كتاب المقدمة دار مكتبة المعارف بيروت
لبنانالطبعة الثانية لسنة 2013 ص 305 و ما بعد

❖ القرني عصام – المرتكزات الكبرى للإصلاح الجبائي في المغرب,سلسلة دراسات و أبحاث المنازعات
الضريبية و تحصيل الديون العمومية العدد 7 سنة 2015

❖ 1عبد العني خالد,تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب القرن التاسع عشر دار النشر المغربية
الدارالبيضاء الطبعة الأولى 2002

❖ 1- الطيب بياض, المخزن و الضريبة و الاستعمار مطابع افريقيا الشرق الدارالبيضاء الطبعة الأولى
2010

❖ 1- مصطفى الكثيري النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب منشورات المنظمة العربية
للعلوم الإدارية مطابع الدستور التجارية الطبعة الأولى 1985

❖ 1- كمال مرصالي القانون العام الإسلامي :دراسة في الخلافة و نظام الحكم مطبعة الخليج العربي
تصوان الطبعة الأولى 2012

❖ 1- هشام مليح:المخزن و الجباية في المغرب ما قبل الحماية مطبعة الأمنية الرباط الطبعة الأولى 2016

- ❖ احمد امدني احميدوش الوجيز في القانون الجبائي و فق اخر التعديلات مطبعة دار القلم الرباط
الطبعة الأولى 2008
- ❖ مصطفى الكثيري النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب
- ❖ حميد النهري بن محمد النظرية العامة للضريبة و السياسة الجبائية بالمغرب مطبعة سيليك اخوان
طنجة الطبعة الأولى 2011
- ❖ المصطفى معمّر،مدخل لدراسة المالية العامة قانون الميزانية و القانون الضريبي مطبعة و راقه
سجلماسة مكناس الطبعة الأولى سنة 2012
- ❖ يحي الصافي و اخرون، الضريبة على القيمة المضافة، مطبعة اكسبريطاد فاس 1986
- ❖ فتحي بلخال : الضرائب في المغرب الجزء الأول دار أبي رقرق طبعة
- ❖ القرقوري محمد : وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل مطبعة الأمنية
الرباط 2002 ص 14
- ❖ محمد بلعوشي : القانون الضريبي مطبعة الحبور وجدة الطبعة الأولى 2013 ص 131
- ❖ محمد النميلي، الوجيز في الضرائب بالمغرب، تقديم مبسط لاهم مقتضيات الفنية و المسطرية،
الطبعة الاولى 2016، مطبعة انفو برانت،
- ❖ سعيد جعفري، حجاج خلال، الدليل العلمي للمدونة العامة للضرائب، الطبعة 1453 و 2014،
- ❖ د/ محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي مقارنة قانونية اجتماعية، مطبعة
البصيرة، الرباط، الطبعة الأولى 2018
- ❖ عبد الصمد تامري، جبائية العقود بين مقتضيات قانون التسجيل و أحكام القانون المدني، مجلة
الحقوق المغربية سلسلة المعارف القانونية و القضائية، العدد الثالث. مطبعة المعارف الجديدة
الرباط، الطبعة الأولى سنة 2013.
- ❖ رضوان زهرو : "نموذجنا التنموي من اجل تعاقد تنموي جديد" منشورات مسالك في الفكر و
السياسة و الاقتصاد، مؤلف الكتروني لمحاضرات و مقالات منشورة سنة 2021
- ❖ محمد شكري: قراءة في تنظيم المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات، السلسلة المغربية للعلوم و
التقنيات الضريبية العدد العاشر عمل جماعي مطبعة الأمنية الرباط سنة 2015

- ❖ حسن النجفي:معجم المصطلحات الاقتصادية و القانونية الطبعة الأولى طبع دار العربية بغداد دار واسط للنشر 1982
- ❖ خالد مبروكي و خنفور يوسف:التشريع الجبائي و ضرورة الامن القانوني الضريبي مؤلف جماعي حول مستجدات حكمة المالية العامة بالمغرب مطبعة المعارف الجديدة الرباط 2021
- ❖ مليكة الصروخ:القانون الدستوري مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء الطبعة الأولى 1998
- ❖ محمد بجنون:السياسة الضريبية و دورها في ترسيخ دولة الحق و القانون,رسالة لنيل شهادة الماستر من كلية الحقوق بسطات السنة الجامعية 2009-2010
- ❖ حميدي حميد: المالية العاملة الطبعة الأولى مطبعة بني يزناسن
- ❖ عبد اللطيف زروال: الاقتصاد غير المنظم في المغرب الجذور والوظيفة والسياسة، دفتر الاقتصاد الموازي: ما الذي تنتجه هذه المنظومة؟، السفير العربي، عدد 298، تاريخ النشر 2018/06/14
- ❖ محمد عياد، الإدارة الجبائية بين التحديث و اكراهات الضبط الداخلي REMALD عدد 73/72 ابريل 2007
- ❖ عبد العتاق فكير:"المساطر الضريبية بين تحدي الامن القانوني و القضائي الضريبي و سؤال العدة و التنمية الجبائية"تقديم لسلسلة مؤلفات جماعية مطبعة المعارف الجديدة الرباط 2012 ص3
- ❖ محمد قصري، مسطرة فرض الضريبة، أية ضمانات مجلة المعيار، ع 33 لسنة 2012،
- ❖ محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، ط 1، 1999،
- ❖ عبد الرحيم الكنداري: تحصيل الديون الضريبية مقارنة قانونية و قضائية، م.س
- ❖ عبد الرحيم ابليل، رحيم الطور، تحصيل الضرائب و الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 97.15)، مطبعة الامنية، ط 1 سنة 2000.
- ❖ عمر السكتاني:"الاتجاهات الحديثة للقضاء الإداري في المادة الضريبية " سلسلة القضاء الإداري و المنازعات الإدارية ¼ طبعة 2020 مطبعة الرشاد سطات
- ❖ - لحبيب عطشان، القضاء الضريبي و الاكراهات الملازمة لحماية الملزم، م.م.ا.م.ت، ع مزدوج 84-85 يناير ابريل، 2009،

- ❖ - عارف منور السعايد، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الاردني رقم (57) لسنة 1985 م وتعديلاته يونيو 2012. ص 578، يونيو 2012.
- ❖ عبد الرحمان أبليل، إثباتات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، ص 315. طبعة 2015.
- ❖ مليكة الصروخ: "النظام القانوني للموظف العمومي المغربي" الطبعة الأولى مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء 1994
- ❖ ادريس الاندلسي: "مخاطر الفساد في ادارته الضرائب" مشروع التمويل من اجل التنمية و الشراكة الاستراتيجية ترانسبرنسي المغرب بدعم من منظمه اوكسفان نونبر 2018
- ❖ - محمد حنين: "تدبير المالية العمومية – الرهانات و الاكراهات- دار القلم للطباعة و النشر و التوزيع الرباط الطبعة الأولى
- ❖ عبد السلام اديب: "السياسة الضريبية و استراتيجية التنمية-دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000" مطبعة افريقيا الشرق الطبعة الأولى 1998

2. الاطارح والرسائل

- ❖ محمد زنون الامن القانوني للملزم باداء الضريبة اطروحه لنيل شهاده الدكتوراه في القانون العام السنه الجامعيه 2018 2019 كليه العلوم الاقتصاديه والقانونيه والاجتماعيه مراكش.
- ❖ ايوب الصبحي الاستثمار كرافعه للنموذج التنموي الجديد بحث لنيل دبلوم ماستر في القانون الخاص السنه الجامعيه 2019 2020 كليه العلوم القانونيه والاقتصاديه والاجتماعيه مكناس
- ❖ الطاهري توفيق اتخاذ القرار الجبائي و العداله الجبائيه اطروحه لنيل الدكتوراه في الحقوق جامعه محمد الخامس كليه العلوم القانونيه والاقتصاديه والاجتماعيه بالرباط السنه الجامعيه 2008/2009

- ❖ عصام القرني صناعه القرار الضريبي المغربي مركز دراسات الدكتوراه بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا السنة الجامعية 2015 و 2016
- ❖ السياسة الضريبية ودورها في ترسيخ دولة الحق والقانون بحث لنيل شهادة الماستر من كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالسلطات السنة الجامعية 2016 2017
- ❖ عبد الكريم بن موسى الضريبة الفلاحية بالمغرب واقع الاصلاح ومتطلبات العدالة بحث لنيل شهادة الماستر جامعه محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2015 2016
- ❖ محمد ابو سلام رساله لنيل شهادة الماستر من كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس حول موضوع توجهات الجديده في علاقه الاداره والملزم الضريبي السنة الجامعية 2014 2015
- ❖ نادية العراف السياسة الضريبية بالمغرب دراسه تحليليه للإصلاحات الجبائيه المعتمده بين 2012 و 2014 كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية اكدال السنة الجامعية 2012 و 2013
- ❖ محمد الشريف بنخي استراتيجيات اصلاح وتطوير الاداره الجبائيه اي دور في تعزيز ضبط الجبائي رساله لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعه عبد المالك السعدي كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بطنجه السنة الجامعية 2007 2008
- ❖ هشام الحرش النظم الجبائيه التفضيليه واشكاليه العدالة الضريبية كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس السنة الجامعية 2008/2007
- ❖ محمد ايت بود تمثلات الخاضع للضريبة بالمغرب مقاربه قانونيه وسوسيولوجيا دراسه حاله كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ابن زهر اكادير الموسم الجامعي 2016 2017
- ❖ فتيحة لمعاشي :وضعية المكلف في التشريع الضريبي بالمغرب و علاقته بالإدارة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام ,جامعة محمد ج الخامس كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية اكدال الرباط السنة الجامعية 2000/2001 ص42
- ❖ إبراهيم العيسوي:العدالة الاجتماعية و النمادج التنموية مع اهتمام خاص بحالة مصر و ثورتها،المركز العربي للأبحاث و دراسة السياسات يروت الطبعة الأولى نيسان ابريل 2015
- ❖ نادية لعراش: السياسة الضريبية بالمغرب دراسة تحليلية للإصلاحات الجبائية المعتمدة 2012-2014 "رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام من كلية الحقوق الرباط السنة الجامعية 2012-

- ❖ محمد بجنون: السياسة الضريبية و دورها في ترسيخ دولة الحق و القانون, رسالة لنيل شهادة الماستر من طلية الحقوق بسطات السنة الجامعية 2009-2010
- ❖ عز الدين سيمو: "التهرب كجريمة اقتصادية أبعادها وآثارها" رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص كلية الحقوق وجده السنة الجامعية 2001/2000
- ❖ عصام القرني: "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام عن كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية سلا السنة الجامعية 2015/2016
- ❖ عادل فراخ: القرار العام و بلورة السياسة العامة في المغرب مقارنة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون العام جامعة القاضي عياض كلية الحقوق مراكش السنة الجامعية 2005/2006
- ❖ جان ماري دانكان: علم السياسة ترجمة صاصيلا المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر الطبعة الأولى 1992
- ❖ الطاهر توفيق: ' اتخاذ القرار الجبائي و العدالة الجبائية' أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق شعبة القانون العام جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2008/2009
- ❖ اسعد عبد المجيد: "الجباية العقارية في الوسط الحضري بالمغرب" المجلة المغربية لقانون و اقتصاد التنمية العدد 12 سنة 1986
- ❖ -خالد مبروكي و يوسف خنفور: "التشريع الجبائي و ضرورة الامن القانوني الضريبي" مستت حكمة المالية العامة بالمغرب سلسلة مؤلفات جماعية صادرة عن مختبر السياسات العمومية. مطبعة المعارف الجديدة الرباط طبعة 2021
- ❖ فؤاد البملاسي: "المراقبة الضريبية بين القانون والواقع" رسالة لنيل دبلوم الماستر من جامعة الحقوق مكناس السنة ج 2008/2009
- ❖ احمد حليبة: "التهرب الضريبي و انعكاساته على التنمية بالمغرب " أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة الوطنية في القانون العام جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2008/

- ❖ المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة الرباط، 2004/2005،
- ❖ عبد الرحيم التجاني: "المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق أكدال س ج 2012-2013
- ❖ خلال حجاج: "جباية المقاولات بالمغرب و الإشكالات وسبل الإصلاح" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام كلية الحقوق سطات السنة الجامعية 2012-
- ❖ جواد العسري: 'علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين و انعكاساتها' أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس الرباط السنة الجامعية 2000/
- ❖ الطاهري توفيق: "اتخاذ القرار الجبائي و العدالة الجبائية" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس اكدال الرباط السنة الجامعية 2008/2009
- ❖ محمد اوبسلام: التوجهات الجديدة في علاقات الإدارة و الملزم بالضريبة رسالي لنيل شهادة الماستر من جامعة مولاي إسماعيل مكناس السنة الجامعية 2014/2015 ص 102
- ❖ محمد بحيري: "التحصيل الجبائي المحلي على ضوء القانون 06/47" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة الحسن الأول سطات السنة الجامعية 2007/2008
- ❖ عبد الله اليوسي: "ظاهرة التهرب الضريبي بين المقترح القانوني و السوسيولوجي" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة محم الخامس الرباط السنة الجامعية 2002/
- ❖ حميد النهري بن محمد: "إشكالية التدخل الجبائي في المغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق جامعة الحسن الثاني السنة الجامعية 1998/1999
- ❖ محمود جمام: "النظام الضريبي و اثاره على التنمية الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر-" أطروحة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة محمود منتوري قسنطينة 2009/2010

3. المقالات

❖ المراكشي عبد الجبار فعاليه السياسه الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بالمغرب مجله المنار للدراسات القانونية والادارية تاريخ النشر 2020

❖ La recherche sert la gouvernance publique dans le cadre du nouveau modèle de développement économique au Maroc OthmaneDahmane faculté de sciences économiques juridique et sociale de Tanger année de publication 2020

❖ يوسف معطلاوي الزمن في الدستور ضمانه للامن الدستوري مقال منشور بالمجله المغربيه للاداره المحليه والتنميه عدد 154 اكتوبر 2020

❖ دور القاضي الجبائي المغربي في حمايه الاستثمار هشام الوازيكي مقال منشور بمجله محاكم دجنبر 2016 عدد 12

❖ عبد الرحيم الجامعي اين العدالة الضريبية في المغرب الضرائب مقال منشور بمجله المحامي عدد 73 يوليوز 2016

❖ محمد السباعي دور القضاء في تحقيق التوازن بين حقوق الملزم وواجباته في الميدان الجبائي مداخله في الندوه الوطنيه حول موضوع الاشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي دفاتر المجلس الاعلى عدد 16 سنه 2011

❖ محمد الحلاق: النظام الضريبي مقال منشور بموقع الموسوعة العربية صنف القانون المالى تاريخ الزيارة في 2021/07/18

❖ احميدوش مدني : دور المنظومة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية, منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية, السنة 2019 ص 214

❖ رضوان زهرو : "نمودجنا التنموي من اجل تعاقد تنموي جديد" منشورات مسالك في الفكر و السياسة و الاقتصاد, مؤلف الكتروني لمحاضرات و مقالات منشورة سنة 2021

❖ أحمد الصايغ: "تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي" مجلة دفاتر المجلس الأعلى للحسابات العدد 08 سنة 2005

❖ عبد القادر تيعلاني: "مقاربة البعد الأخلاقي في الالتزام الجبائي" المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية عدد خاص 2002/46 ص

- ❖ عبد الرحيم التجاني: "المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق أكادال س ج 2012-2013
- ❖ مصطفى بن شريفة و فريد بنتة: الامن القانوني و الامن القضائي مجلة الكترونية العلوم القانونية www.maro-law.com
- ❖ - لحبيب عطشان، القضاء الضريبي و الاكراهات الملازمة لحماية الملزم، م.م.ا.م.ت، ع مزدوج 84-85 يناير ابريل، 2009،
- ❖ هشام الوازيكي، دور القاضي الجبائي المغربي في حماية الاستثمار، مجلة محاكمة العدد 11/12 أكتوبر دجنبر 2016.
- ❖ حياة البجدايني "خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية" مجلة القضاء والقانون، العدد 159/
- ❖ مصطفى كداي "التهرب الضريبي بين المراقبة الجبائية والعمل القضائي" أعمال الندوة الوطنية حول موضوع: المنازعات الضريبية 4-5 دجنبر 2009 كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس- هيئة المحامين بمكناس. عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة. مطبعة سلسبيل فان مكناس. يوليو 2010
- ❖ الطاهري توفيق "الفحص الضريبي والعمل القضائي" أعمال الندوة الوطنية حول موضوع: المنازعات الضريبية 4-5 دجنبر 2009 كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس-هيئة المحامين بمكناس- عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة. مطبعة سلسبيل فان مكناس يوليو 2010
- ❖ أحمد العلال، ميمون رحو، الضابط العملي للمنازعة الضريبية تاسيسا وتحصيلا، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 95، 2016،

- ❖ 1Benyetho Ahmed « contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif ». Revue des études juridiques, économiques et sociales R. E. J. E .S 6-7 Avril 1995 avec le concours de la fondation HannsSeldel

- ❖ 1Benyetho Ahmed « contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif » . Revue des études juridiques, économiques et sociales R. E. J. E .S 6-7 Avril 1995 avec le concours de la fondation HannsSeldel
- ❖ هشام الوازيكي، دور القاضي الجبائي المغربي في حماية الاستثمار، مجلة محاكمة العدد 12/11 أكتوبر دجنبر 2016
- ❖ مولاي الحسن تمازي: "موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الانسان" مقال منشور بمجلة remald عدد 83 نونبر 2008
- ❖ حمد السكسيوي، أزمة العالقة بين الادارة والمواطن الابعاد و المحددات، مقال منشور بموقع العلوم القانونية
- ❖ محمد البكوري: "النموذج التنموي الجديد بالمغرب و نموذج الاوز الطائر فرص الاستلهاام دراسة في أنماط دولة الحكامة" دراسة محكمة منشورة في مجلة مركز تكامل للدراسات و الأبحاث غشت 2021
- ❖ عبد الغني يومني: "القطاع الغير مهيكّل، الافة التي تواصل الانتشار" مداخلة في حوار صحفي منشور على الموقع الالكتروني لوكالة المغرب العربي للانباء، تاريخ الزيارة 2021/08/24 :
- ❖ محمد خالد المهايبي: "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مع حالات تطبيقية من التشريع الضريبي المقارن" مجلة جامعة دمشق المجلد 19 العدد الثاني 2003

4. التقارير

- ❖ تقرير اللجنة الخاصة بالنموذج التنموي الجديد ابريل 2021

❖ تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي من اجل نظام جبائي يشكل دعامة اساسيه لبناء نموذج تنموي الجديد في حاله ذاتيه رقم 39 على 2019 سنة 2019

❖ تقرير 50 سنة من التنميه البشريه بالمغرب وفاق سنة 2025

❖ تقرير السنوي حول انشطه المديرية العامه للضرائب 2018

❖ تقرير حول مقترحات الاتحاد العام لمقاولات المغرب في المناظره الوطنيه الثالثه حول الجبايات 2019

❖ تقرير منظمه التعاون والتنميه الاقتصاديه حول اخطار التدبير العمومي في المغرب سنة 2019

❖ تقرير المجلس الاعلى للحسابات حول مدى جاهزيه المغرب لتنفيذ اهداف التنميه المستدامه مرحله 2015 2030 يناير 2019

❖ التقرير السنوي للمجلس على الحسابات سنة 2011 اختلالات التي تعرفها الاداره الجبائيه في المغرب

❖ تقرير اللجنه الخاصه بالنموذج التنموي حول تقديم نتائج الاجتماعات والمساهمات المنظمه من طرف اللجنه الخاصه بالنموذج التنموي ابريل 2020

❖ مجموعه المذكرات الموضوعاتيه والرهانات والمشاريع المقترحه في اطار نموذج تنموي الجديد ابريل 2021

❖ تقرير منظمه التعاون الاقتصادي والتنميه الرقابيه الداخليه واداره المخاطر من اجل النزاهه العامه في منطقه الشرق الاوسط وشمال افريقيا 2019

❖ تقرير ترانسبورنسي المغرب مخاطر الفساد في اداره الضرائب 2018

❖ تقرير المندوبية السامية للتخطيط حول خريطة الفقر بالمغرب صادر خلال شهر ماي 2007

❖ المندوبية السامية للتخطيط, الإحصاء العام للسكان و السكنى لسنة 2014

❖ - Rapport du conseil économique social et environnemental. Un système fiscal pilier pour le nouveau modelé de développement

❖ تقرير الأنشطة السنوي الخاص بالمديرية العامة للضرائب لسنة 2020 ص 41 منشور على الموقع الالكتروني للمديرية :

❖ - Rapport au ministre du budget des comptes publics et de la fonction publique améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables une

nouvelle approche présenté par Monsieur Olivier Fouquet président de section au conseil
d'État juin 2008 page

- ❖ 1- Rapport conseil des impôts tes relations entre les contribuables et l'administration
fiscale rapport au président de la République documentation française par 64

❖ التقرير السنوي لانشطة المديرية العامة للضرائب لسنة 2018

❖ ادريس الاندلسي، مخاطر الفساد في إدارة الضرائب-دراسة تحليلية منجزة بشراكة مع ترانسبرنسي
المغرب، 2018.

❖ رار محكمة النقض ع 348 بتاريخ 2014/04/26، ملف اداري ع 1299/4/2012، اشار له عمر ازكار،
في كتاب: المساطر الضريبية بين فقه الادارة الضريبية و العمل القضائي المغربي: رصد لأكثر من 300
قرار قضائي، مطبعة النجاح الجديدة، 2016،

❖ عمر السكتاني:"الاتجاهات الحديثة للقضاء الإداري في المادة الضريبية " سلسلة القضاء الإداري و
المنازعات الإدارية ¼ طبعة 2020 مطبعة الرشاد سطات

❖ يونس مليح : " مناظرة الجبايات... اية توصيات لاية انتظارات" مقال منشور بالموقع الالكتروني :

❖ عبد الرحمان ياسين:"تصورات المغاربة حول الحماية الاجتماعية ,مساهمة لاثراء النقاش حول
النموذج التنموي الجديد" منشورات في مختصرات المندوبية السامية للتخطيط 11-13 دجنبر 2019

❖ محمد الرهج : تفاصيل القانون الاطار للإصلاح الجبائي مداخل في حوار صحفي منشورة على الموقع
الالكتروني:

❖ تقرير لجنة النموذج التنموي : "المذكرات الموضوعية و الرهانات و المشاريع" ابريل 2021

5. المواقع الالكترونية

- ❖ <https://www.finances.gov.ma/>
- ❖ <https://www.tax.gov.ma/>
- ❖ www.cese.gov.ma
- ❖ www.marocdroit.com
- ❖ <http://mapanticorona.map.ma/ar/node/24904>
- ❖ <https://snrtnews.com/article>
- ❖ www.maro-law.com
- ❖ <http://arab-ency.com.sy/law/detail/165049>

6. القوانين

الدستور المغربي لسنة 2011
المدونة العامة للضرائب
مدونة تحصيل الديون العمومية
القانون الاطار للاصلاح الجبائي رقم 69.19

الفهرس:

1	التقديم
8	الفصل التمهيدي: علاقة النظام الضريبي المغربي للنموذج التنموي الجديد
9	المبحث الأول: مدخل لدراسة بنية النظام الضريبي بالمغرب
10	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والتاريخي للنظام الضريبي
10	الفقرة الأولى: تحديد مفهوم النظام الضريبي
11	أولا : مفهوم الضريبة
13	ثانيا: مفهوم الخاضع للضريبة
14	ثالثا: مفهوم الادارة الجبائية
14	رابعا : مفهوم المواطن والمواطنة الجبائية
15	خامسا : مفهوم العدالة الضريبية
18	الفقرة الثانية: الإطار التاريخي لتطور النظام الضريبي المغربي
20	أولا: في مغرب ما قبل الحماية
21	ثانيا: مغرب الحماية
22	المطلب الثاني: بناء النظام الجبائي المغربي الحديث وارهاصات سياسة التقويم الهيكلي
23	الفقرة الأولى: دور سياسة التقويم الهي كلي في نحت معالم النظام الضريبي المغربي الحديث
25	أولا – الضريبة على الدخل
25	ثانيا: الضريبة على الشركات
26	ثالثا: الضريبة على القيمة المضافة
27	الفقرة الثانية: توحيد البنية القانونية لنظام الضرائب بالمغرب خلال سنة 2007 وما بعدها
28	أولا: الضريبة على القيمة المضافة
33	ثانيا : الضريبة على الدخل
37	ثالثا: الضريبة على الشركات
42	رابعا : واجبات التسجيل
45	المبحث الثاني: النموذج التنموي الجديد بين رهانا لعدالة الاجتماعية والعدالة الضريبية
48	المطلب الأول: النموذج التنموي القائمور رهانا لعدالة الاجتماعية
49	الفقرة الأولى: تشخيص لوضعية النموذج التنموي القائم
54	الفقرة الثانية: رصد لمظاهر الفوارق الاجتماعية وتأثير ذلك على العدالة الاجتماعية
59	المطلب الثاني: محدودية النموذج التنموي القائم في بناء العدالة الضريبية
59	الفقرة الأولى: تأثير توزيع العبء الضريبي على مبدأ القبول بها
66	الفقرة الثانية: رصد لادوار الفاعلين في بناء القرار الجبائي كإلية لتزليل العدالة الضريبية

67.....	أولاً- المؤسسة الملكية.....
68.....	ثانياً- المؤسسة التشريعية.....
69.....	ثالثاً- دور وزارة الاقتصاد و المالية في صياغة القرار الضريبي.....
70.....	رابعاً : دور الجهات الغير رسمية في صناعة القرار الضريبي.....
74.....	الفصل الأول: و اقع النظام الضريبي المغربي ورهان الحكامة الجيدة.....
76.....	المبحث الأول: و اقع النظام الضريبي المغربي.....
76.....	المطلب الأول:بنية النظام الضريبي المغربي.....
76.....	الفقرة الأولى : النظام الضريبي المغربي: محاولة لفهم ادوارالفاعل الإداري, وتحديد اختلالات البنية التشريعية ..
76.....	أولاً : أدوار الفاعل الإداري في المنظومة الضريبية بالمغرب.....
81.....	ثانياً : تحديد اختلالات البنية التشريعية.....
86.....	الفقرة الثانية: ادوار الملزم الضريبي داخل منظومة النظام الجبائي بالمغرب.....
86.....	أولاً:تفسيرات سلوك الملزم بالضريبة من داخل المنظومة الجبائية بالمغرب.....
92.....	ثانياً: المظاهر التي تجسد الأدوار الإيجابية/السلبية للملزم من داخل منظومة الجبايات بالمغرب.....
99.....	المطلب الثاني: الأمن القانوني والقضائي للملزم كمحدد لتوجهات النظام الضريبي بالمغرب.....
107.....	ثانياً : الضمانات المخولة للملزم بالضريبة في مساطر التحصيل.....
110.....	الفقرة الثانية: دور القضاء الإداري في تحديد توجهات بنية النظام الضريبي المغربي.....
112.....	أولاً:ضمانات الملزم بالضريبة في المنازعة القضائية.....
115.....	ثانياً- تجليات الأمن القضائي في المجال الجبائي.....
126.....	المبحث الثاني: النظام الجبائي المغربي ورهان الحكامة الجيدة.....
126.....	المطلب الأول:دور الجباية التشاركية في تحقيق الحكامة الجيدة.....
126.....	الفقرة الأولى : آليات تفعيل الجباية التشاركية كمساهم رئيسي في تحقيق العدالة الضريبية.....
128.....	أولاً : العيوب التقنية لنقصانالحكاما الجيدة في النظام الضريبي المغربي:.....
132.....	ثانياً : المواطنة الجبائية والحكاما الضريبية.....
134.....	الفقرة الثانية: التحول الرقمي للإدارة الضريبية و حجية التصريح والأداء الالكتروني.....
135.....	أولاً: التحول الرقمي للإدارة الضريبية.....
136.....	ثانياً: التصريح والأداء الالكتروني من حيث الإثبات.....
137.....	المطلب الثانية: تأهيل الإدارة الجبائية كمدخل لتحقيق الحكامة الجيدة.....
137.....	الفقرة الأولى: تخليق الإدارة الجبائية قاعدة أساسية للإصلاحالجبائي.....
145.....	الفقرة الثانية: تقييم المجلس الأعلى للحسابات للنظام الجبائي بالمغرب.....
145.....	أولاً- تدير الوعاء الضريبي.....
148.....	ثانياً: تدير عملية التحصيل.....
151.....	ثالثاً: تدير المراقبة الجبائية.....
154.....	الفصل الثاني : الإصلاح الجبائي رافعة لتمويل النموذج التنموي الجديد.....

المبحث الأول: أبعاد ودلالات تنزيل ورش النموذج التنموي الجديد.....	155
المطلب الأول: سياق تنزيل ورش النموذج التنموي الجديد ومسلسل الإصلاحات الجبائي.....	156
الفقرة الأولى: سياق بروز مشروع النموذج التنموي الجديد.....	156
الفقرة الثانية: منظور النموذج التنموي الجديد للنظام الجبائي المغربي.....	165
المطلب الثاني: ضرورة إرساء نظام جبائي قوي كدعم أساسية لتمويل النموذج التنموي الجديد.....	173
الفقرة الأولى: انساق إصدار القانون الإطار للإصلاحات الجبائي 69.19.....	173
الفقرة الثانية: مضمون القانون الإطار للإصلاحات الجبائي 69.19.....	182
أولا: الضريبة على القيمة المضافة.....	185
ثانيا : الضريبة على الشركات.....	186
ثالثا: الضريبة على الدخل العام.....	187
رابعا : ترشيد النفقات الجبائية.....	187
خامسا : إدماج القطاع غير المهيكل في النظام الضريبي المغربي.....	189
سادسا : دور الحكامة الجيدة في إصلاح النظام الضريبي المغربي.....	191
المبحث الثاني : فعالية الإصلاحات الجبائي في تحقيق التنمية المستدامة.....	192
المطلب الأول: التخليق والتواصل من داخل الإدارة الجبائية.....	192
الفقرة الأولى : آفاق تخليق الإدارة الجبائية كوسيلة للرفع من مردوديتها.....	192
أولا : تكريس عنصر التخليق داخل إدارة الضرائب.....	194
ثانيا : آفاق التخليق في الإدارة الجبائية.....	196
ثالثا : تأهيل الموارد البشرية العاملة بالإدارة الجبائية.....	198
الفقرة الثانية: دعم التواصل المباشر لإعادة بناء الثقة بين الملزم والإدارة الضريبية.....	201
أولا : تبسيط المساطر الإدارية نحو تحقيق الجودة والفاعلية.....	203
ثانيا : دور العلاقات العامة في تحسين أداء الإدارة الجبائية.....	205
ثالثا : عقلنة التدخل الجبائي نحو تكريس المواطنة الجبائية.....	206
المطلب الثاني : الإصلاحات الجبائي رافعة لتشجيع الاستثمار.....	209
الفقرة الأولى: أية سياسية تديره فعالها التحفيز أتا الجبائية؟.....	209
الفقرة الثانية: توسيع الموارد الضريبية لخدمة الاستثمار.....	219
أولا : توسيع الوعاء الجبائي.....	224
ثانيا - محاربة الغش الضريبي.....	224
ثالثا- إدماج القطاع الغير مهيكّل.....	225
خاتمة.....	228
لائحة المراجع.....	233