

ROYAUME DU MAROC

Université Ibn Zohr

Faculté des Sciences Juridiques

Economique et Sociale

Agadir



المملكة المغربية

جامعة ابن زهر

كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية  
أكادير

رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام

تخصص : القانون الدستوري و علم السياسة

تحت عنوان:

تمثلات - الخاضع للضريبة - للضريبة بالمغرب  
- مقارنة قانونية وسوسيولوجية  
- دراسة حالة-

تحت إشراف وتأطير الدكتور:

إبراهيم أولتيت

من إعداد الطالب الباحث:

محمد آيت بود

أعضاء لجنة المناقشة :

الدكتور ابراهيم أولتيت أستاذ التعليم العالي مؤهل بجامعة ابن زهر بأكادير ..... رئيسا ومشرفا  
الدكتور عبد القادر الخاضيري أستاذ التعليم العالي مؤهل بجامعة ابن زهر بأكادير .....عضوا  
الدكتور إبراهيم أحطاب أستاذ التعليم العالي مساعد بجامعة ابن زهر بأكادير .....عضو

الموسم الجامعي: 2017/2016

## تقديم

تعتبر الضريبة من الموارد الهامة للدولة الحديثة لتمويل الميزانية من أجل النهوض بأعباء المجتمع ونفقاته المتعددة ، ومظهر من مظاهر سيادة الدولة مادامت تفرض وتحصل بإرادتها بناء على قوانين تصدرها هي ، وبين واقعة الفرض والتحصيل يوجد التزام والزام ، إلتزام الدولة بفرض الضريبة على جميع المواطنين طبقا للقوانين الجاري بها العمل ، والزام للمواطن بدفعها للدولة من أجل تحقيق الصالح العام ، وفي واقعة الإلزام يوجد إكراه ، أي الطابع الإلزامي للضريبة واقتنائها بسلطة الدولة ، ما يجعل من الضريبة بالنسبة للمواطن بوجود إختلالات قانونية واجتماعية وسياسية وفي غياب الوعي الجبائي شيئا غير مرغوب فيه .

من هذا المنطلق فالضريبة هي ذلك الإقتطاع الإجباري الذي تجريه الدولة على الأنشطة الإقتصادية والدخول والأرباح ومختلف موارد المواطنين الخاضعين للضريبة ، من أجل تغطية الأعباء العامة ، وتحقيق العدالة التوزيعية ، من خلال توزيع تلك الأعباء على الخاضعين للضريبة ، وإعادة توزيع الثروة بين المواطنين ، وتعد الضريبة أيضا من عوامل الإستقرار الإقتصادي بحيث تنعش الدورة الإقتصادية من خلال الإيرادات التي تحصل عليها الدولة منها ، وتعيد إستثمارها في المجالات الإجتماعية ، بغية تحقيق الرفاهية والتنمية للمجتمع .

في هذا البحث سوف أقوم بجواسة ظاهرة نفور المواطن من الضريبة من خلال سلوكات متكررة يقوم بها مواطنون عديدون أثناء مثولهم لدى المصالح الضريبية المختصة ، سواء بسبب خضوعهم للضريبة بموجب نص قانوني من خلال مزاولتهم لنشاط تجاري أو مهني أو غير ذلك ، أو التضريب من خلال تصحيح الأساس الضريبي جراء مراقبة إقراراتهم الضريبية ، يلاحظ أن أغلب الخاضعين للضريبة يحاولون الدفع بشتى الطرق قصد الإفلات من الضريبة ، منها مثلا : اللجوء الى اللجان التحكيمية أو القضاء الإداري ، في حين يقبل البعض فقط منهم أداء الضريبة على مضض ، وهؤلاء بدورهم يلجأون في البداية إلى محاولة نقض الأسس التي إستندت عليها الإدارة الضريبية في إخضاعهم سواء للضريبة الأصلية أو للتضريب المترتب على المراقبة ، سواء في إطار المسطرة التوافقية أو من خلال حضورهم بمكاتب المصالح الضريبية ، أو أمام المفتش المختص ، بواسطة الإدلاء بالوثائق أو المستندات التي يتوفرون عليها ( الفاتورات على سبيل المثال في حالة الضريبة على الأرباح العقارية التي تم بيع عقار مبني أو محل تجاري... إلخ ) ، أو الدفع الشفوي بالوقائع المناقضة لأسس الإدارة ، أو استعمال واقعه الإجتماعي ( حالة المرض - تراكم الديون - العسر ... ) من أجل التأثير على مفتش الضرائب ، ودفعه إلى تغيير موقفه من التصحيح الضريبي الذي باشره على إقرار الخاضع للضريبة ، أو

التفاوض قصد الحصول على تخفيض من أصل الضريبة ، وهناك من يلجأ إلى نهج طرق وسلوكات أخرى منافية للقانون والأخلاق ، منها اللجوء إلى ممارسة الغش أو التهرب الضريبيين أو استعمال العلاقات الشخصية أو محاولة الإرشاء ، فعملي كموظف بمصالح إدارة الضرائب دفعتني إلى ملاحظة سلوك الخاضعين للضريبة ( خاصة سلوك رفض الضريبة )<sup>1</sup> أثناء استدعائهم قصد أداء الضريبة المترتبة عليهم جراء تصحيح الأساس الضريبي ، رغم أن هذه الملاحظة لسوف تخضع للتجريب في الفصل الثاني من هذا البحث ، بحيث سيتم تأكيدها أو دحضها ، ما دفعتني إلى طرح التساؤل التالي :

هل يؤدي المواطن المغربي الضريبة بكل أريحية ؟

ما ولد لدي الرغبة في البحث وراء تلك السلوكات التي يقوم بها الخاضعون للضريبة وكذلك في الخلفيات التي تكمن وراءها أي التمثلات التي يحملها المواطن حول الضريبة والتي تدفعه إلى القيام بتلك السلوكات والتي تعبر في غالبها عن نفوره من الضريبة وتبرمه منها ، ومحاولاته المتكررة والمتعددة الأوجه والمنهجة أحيانا من أجل الإفلات منها .

إن هذه السلوكات كظواهر إجتماعية مرتبطة بتمثلات فردية وجماعية حول الضريبة تشكلت في أذهان المواطن لاشك أن وراءها أسبابا عامة وخاصة ، قريبة وبعيدة هي التي ساهمت في تشكيلها وهي مرتبطة بوقائع إجتماعية وتاريخية تربط بينها علاقات تفاعلية لها ارتباط وثيق بسير عمل المؤسسات ونمط تفاعلها داخل المجتمع ، وهذه الأخيرة تخضع بدورها لتمثلات إجتماعية سابقة لوجودها لكنها تتطور بواسطة التفاعل والدينامية المجتمعية ، مايولد القوانين العامة التي تحكمها في أذهان الناس ، أو ما يمكن أن يصطلح عليه بالرأي أو آراء الناس حول مضمون الوقائع الإجتماعية المحكومة بعمل المؤسسات ، هذا الرأي أو الآراء هو ما يطلق عليه نسق التمثلات الإجتماعية أو الجماعية - Représentations Sociales ، وهذه التمثلات هي مجموع تمثلات فردية والتي يدرسها علم النفس الإجتماعي ، نابعة من ردود أفعال فردية تفرز ظواهر نفسية قابلة للتطور من خلال التفاعل الإجتماعي إلى سلوكات فردية ومن ثمة جماعية تشكل تلك التمثلات الفردية والجماعية خلفيتها الرئيسية المحركة والمغذية لها ، بحيث يشكل الوعي الفردي والجمعي جزءا من الظاهرة الجماعية ككل .

1- الملاحظة بالمعايشة منهج من مناهج البحث في العلوم الإجتماعية خاصة في الأنثروبولوجيا ، بحيث يستمد الباحث الحقائق العلمية من معايشة الظاهرة الإجتماعية المدروسة ، واعتمادي في هذه المقدمة على بعض الملاحظات هو نابع من هذا الأمر ، رغم أنها سوف تخضع للتجريب في الفصل الثاني من هذا البحث ، بحيث سوف يتم تأكيدها أو دحضها ، فهي لاتعدو أن تكون عبارة عن ملاحظات مبدئية .

فما هو مفهوم التمثل ؟

### مفهوم التمثل - Le concept de la représentation

**التمثل لغة :** التمثل من مثل الشيء أي صورته حتى كأنه ينظر إليه ، وامتنته ؛ أي صورته ، ومثل له كذا تمثيلا أو صور له بكتابة أو غيرها . ( أحمد أوزي - الطفل والمجتمع )<sup>2</sup>.  
التمثل هو استحضار الأشخاص في الذاكرة أو الذهن ( ليتري ) .

التمثل أو التصور في أعمال ج. بياجيه-J. Piaget : هو مجموع التصورات الفكرية التي تتكون لدى الذات حول الموضوع من خلال تفاعلها المستور مع الظواهر والأشياء والذوات الأخرى ، أي غير المرئي وغير المعبر عنه ، فهذه التصورات هي بمثابة تأويلات تستند على عملية تلاؤم مع خصائص الموضوع.

التمثل - représentation { إستحضار } شيء ما أمام العين أو العقل وهو جعل موضوع غائب { أو مفهوما ما } محسوسا بفضل صورة ذهنية ، شكل ، رمز ، دلالة ما... الخ ، تمثل أو تصور الشيء ، توهم صورته وتخيلاه وأستحضره في ذهنه ، وتصور له الشيء ، صار له عنه تمثل مشخص أو صورة وتشكل.<sup>3</sup>

### التمثل إصطلاحا :

أخذ هذا المفهوم عدة تسميات من المؤلفات الأجنبية وأهمها – La conception de la représentation – chez Jean-Jacques Rousseau<sup>4</sup> ، كما أن التمثل في بعض المعاجم يكون إما ترجمة لهذين المصطلحين أو يعبر عن مفهوم تكوين الصور الذهنية وفيما يلي عرض لبعض تعريفات هذا المفهوم.

<sup>5</sup> Piaget – représentation du monde et jugement morale chez l'enfant

التمثيلات شكل من أشكال المعرفة يتم وضعه واقتسامه إجتماعيا وله هدف عقلي إذ يساهم في بناء واقع مشترك بين أفراد ضمن بيئة اجتماعية معينة ، مفهوم التمثل أو التصور الذهني ، مجموع التصورات التي تتكون لدى الذات حول الموضوع ؛ هي بمثابة تأويلات.<sup>6</sup>

<sup>2</sup>- قاموس – Le petit Rober 1 – 1984- ص 1676

<sup>3</sup>- المنجد في اللغة والأعلام 1975 – ص 440

<sup>4</sup> -La conception de la représentation chez Jean-Jacques Rousseau, Marianne Beaulne, Mémoire présenté à la faculté études supérieures en vue de l'obtention du grade Maitre ès arts (M.A) .

<sup>5</sup> - نفس المرجع رقم 1.

التمثل هو الصورة الذهنية الشخصية أو التصور الذهني الشخصي الخاص للفرد حيال الشيء ، الموضوع ، الظاهرة ، ويمكن أن يكون صحيحا أو خاطئا ، بواسطته يتمكن من فهم الشيء ، الموضوع ، الظاهرة ، وبواسطته كذلك ؛ يستطيع أن يتواصل ويندمج مع الوسط الذي يتواجد فيه ، أي التمثلات كنسق تفسيري خاص أو كعملية لبناء المعارف التي تبرز بين المعارف العلمية والمذاهب الفكرية والاتجاهات الإجتماعية والأبعاد النفسية والسيكولوجية .

فهم المشكلات الإجتماعية ذات الطبيعة النفسية والإجتماعية التي يعيشها الناس في حياتهم اليومية ، ينطلق من مفهوم التمثلات الإجتماعية ؛ الذي يعتبر كوجه أساسي للممارسات الإجتماعية ؛ التي تشكل في حد ذاتها مجموعة تصورات ومقاربات يقوم بها الناس حول معانيهم اليومية وحول معاناتهم اليومية ، إلى الحد الذي تعمل فيه على توجيه الممارسات الإجتماعية ، الأمر يتعلق لدى الباحث بمقاربة فكرية / سلوكية ، منبتها النظرة السيكو- سوسيولوجية ( علم النفس الإجتماعي ) ، سواء من حيث المفهوم أو من حيث المنهج.<sup>7</sup>

#### مفهوم التمثلات الإجتماعية - Le concept de la représentation social :<sup>8</sup>

يستخدم هذا المصطلح للإشارة إلى فكرة معينة توج ه الفهم ، وهناك منظورات مختلفة للتم ثلاث في العلوم الإجتماعية ، حيث تعتبرها أدوات تستخدم في البحث ، يفكر الباحث في ضوءها ، فهي مركبات عقلية ، تعكس وجهة نظر معينة ، وتركز على بعض جوانب الظواهر ، التمثلات يستخدمها شخص معين ولها تأثير هام في إدراكه للواقع .

التمثل هو عملية إسترجاع ذهني لموقف أو ظاهرة مؤثرة في حياة الفرد بواسطة صورة أو رمز أو علامة وبالنسبة لقاموس علم الإجتماع تعتبر التمثلات الإجتماعية شكلا من أشكال المعرفة الفردية والجماعية المتميزة عن

<sup>6</sup> - Hubert VINCENT - Les représentations en question -N° 17, octobre 2013. P 6.

<http://www.recherches-en-education.net/IMG/pdf/REE-no17.pdf> - consultation le : 28-03-2017

<sup>7</sup> -- مراد دريوس - عبد الإله شرياط - التمثلات والممارسات اليومية - مقالة إلكترونية منشورة بمجلة رباط الكتب - مجلة محكمة تأسست سنة 2007 . ( أنظر الرابط أسفله ) .

<http://ribatalkoutoub.com/p=1685> - consultation le 05-12-2017

<sup>8</sup> - التمثلات الإجتماعية للطلبة الجامعيين ( مابعد التخرج ) ، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية - العدد 18 - مارس 2015

المعرفة العلمية ، فالتمثلات الاجتماعية حسب المنظور الاجتماعي هي التفكير التعميمي والوظيفي من طرف جماعة اجتماعية ، بهدف التواصل مع محيطها الاجتماعي والتأثير فيه ، بغية فهم هذا المحيط ومحاولة التحكم فيه ، ويرجع الفضل في إكتشاف مفهوم التمثل الاجتماعي إلى إميل دوركايم- Emile Durkheim سنة 1898<sup>9</sup> حينما قارن بين التمثلات الفردية والتمثلات الجماعية ، وذلك في مقال مشهور له نشر في مجلة الميتافيزيقيا والأخلاق – Fer réol Gilles , 1995 , pp 242 -249 ، حيث يرى دوركايم أن الفرد يتصرف من خلال الجماعة ويعتبر التمثل أو التصور كتأثير من طرف مظاهر المجتمع على أفكار الفرد ، فهو معرفة اجتماعية متعلقة بالتنشئة الاجتماعية ، وناجئة عنها للبناء الاجتماعي وما يجمله من ظواهر – Duponthieux Mireille 2001 , p 8<sup>10</sup> ، حيث يرى دوركايم أن الفرد يتصرف من خلال الجماعة ويعتبر التمثل كتأثير من طرف مظاهر المجتمع على مظاهر الفرد ، ولا يقتصر التمثل الاجتماعي على تصور الأفراد الذين يكونون المجتمع ، فهو يتكون من مجموعة ظواهر نفسية و اجتماعية تقتضي عزل الجانب الفردي عن الجانب الاجتماعي والتمييز بين الجانب الإدراكي والجانب العقلي للعمل الجماعي.<sup>11</sup>

مفهوم التمثلات الاجتماعية لدى دوركايم يختلف عنه لدى علماء النفس الاجتماعي مثل سييرج موسوفيشي- Serge Mosovici فهو يشمل التمثلات الجماعية والفردية أي القيم والمعتقدات الفردية والقيم المشتركة مثل : الدين – العلم – الأساطير والحس المشترك ، موسوفيشي هو من قام بإغناء مفهوم التمثلات الاجتماعية ، بحيث قدم إنطلاقاً من سنة 1961 حول تمثلات علم النفس في مختلف المجموعات البشرية ، نظرية التمثل الاجتماعي ، وهو الذي قام بتجديد وإغناء مفهوم التمثل الاجتماعي ، وفي نفس الوقت ، قام ببناء مفهوم التمثلات الذهنية ، البحث السوسولوجي حرك مفهوم التمثل كمادة للدراسة أو كبعد أو ظاهرة قابلة

<sup>9</sup> – Emile Durkheim (1898), Représentation individuelles et représentation collectives, Revue de Métaphysique et de Morale, tome VI, numéro de mai 1898.

<sup>10</sup> – Duponthieux Mireille, La représentation, revue électronique Amazon, <https://www.amazon.fr/Mireille-Duponthieux/e/B00DD7VNMG> –consultation le : 05/12/2017.

<sup>11</sup> – نفس المرجع السابق

لِلدراسة أو كعنصر قابل للتحليل ، في النظرية البنائية لبيير بورديو - Pierre Bourdieu إتخذ مفهوم التمثل تسمية " الهابتوس - Habitus" العنف الرمزي " .<sup>12</sup>

مفهوم التمثل تم إقتباسه من مجال علم النفس بالخصوص ، هناك تياران يتكاملان في مجال التعليم ، هما التيار البنائي ( دوركايم - بورديو ) ، والتيار الباشلاري ( باشلار - Pachllar ) ، المقاربة السيكلوجية ترتبط بمعطيات سيكلوجية النمو عند جون بياجيه J Piaget ، البعد الإستمولوجي ينطلق من العوائق الإستمولوجية لدى باشلار.<sup>13</sup>

يعتبر مفهوم التمثل من مفاهيم علم النفس الإجتماعي وعلم الإجتماع كذلك ، التمثلات الإجتماعية هي أبنية ذهنية محددة بواسطة بنيات هي في نفس الآن نفسية وسوسيوثقافية ، تتيح للفرد تفسير العالم إنطلاقاً من مدركات وقيم ومعتقدات مكتسبة ، علاقة التمثلات بالرأي الشائع أو الرأي السائد أو الأحكام المسبقة أو الجاهزة أو أحكام القيمة ، شئ وارد وهو ما يسميه باشلار بالعوائق الإستمولوجية ، والتي تمنع العقل من تجاوز المدركات السابقة من أجل إكتساب معارف جديدة ، أي القيام بعملية تصحيحية للمعارف السابقة من أجل تمكين العقل من التفكير بشكل علمي بعيداً عن الأحكام المسبقة المتأتمية من الحس المشترك أو التمثل الجماعي.<sup>14</sup> بعض تعاريف التمثلات الإجتماعية :

**تعريف إميل دوركايم ( Emile Durkheim 1967 ) :**<sup>15</sup>

التمثلات الإجتماعية هي ظواهر تتميز عن باقي الظواهر في الطبيعة بسبب ميزاتها الخاصة ، فهي لها أسباب وهي بدورها أسباب ، هي بقايا لحياتنا الماضية ، إنها عادات مكتسبة ، أحكام مسبقة ، ميول تحركنا دون

<sup>12</sup> -La notion de représentation pour les sociologues : Premier aperçu, Isabelle Danic, Revu ISO, UMR6590CNRS, n° 25, Décembre 2006, p du 29 à 32.

12- محمد العلوي - محمد عليات- التمثلات — فيزيكا ؛ مجلة تصدرها جمعية مدرسي العلوم الفيزيائية لجهة تادلة أزيلال بشراكة مع مصلحة التوثيق والتنشيط التربوي بالأكاديمية الجهوية للتربية والتكوين بجهة تادلة أزيلال ، عدد مزدوج 8-9 ، مايو 2004.

<sup>14</sup> - Michel Louis ROUQUETTE et Patrick RATEA- Introduction aux présentations sociales -Presses Universitaire de Grenoble 1998, p 1 à 4.

<sup>15</sup>-Emile Durkheim ( 1898 ) , Représentation individuelles et représentation collectives , Revue de Métaphysique et de Morale , tome VI , numéro de mai 1898 .

أن نعي ، وبكلمة واحدة ، إنها كل ما يشكل سماتنا الأخلاقية ( Représentation individuelles et .représentations collectives - Durkheim , 1962 , p .113 ) .

**تعريف هيرفي فيشر ( Fischer 2005 Hervé ) :**

هي بناء إجتماعي لمعارف عادية مهيأة من خلال القيم والمعتقدات، ويتقاسمها أفراد جماعة معينة، وتدور حول مواضيع مختلفة ( أفراد، أحداث، فئات إجتماعية... الخ ) وتؤدي إلى توحيد نظرتهم للأحداث كما أنها تظهر أثناء التفاعلات الإجتماعية ( Fischer , 2005 , p.131 )

**تعريف جون كلود أبريك ( Abric , 1994 Jean-Claude ) :**

هي عبارة عن منتوج أو سيرورة خاصة بنشاط عقلي معين ، والذي من خلاله يقوم الفرد أو الجماعة بتشكيل الدافع الذي يواجههم وكذلك منحه معنى نوعيا ( Abric,1994 ,p.23 )<sup>16</sup>.

### مفهوم الضريبة – Le concept de l'impôt

من اللافت للانتباه أن التشريع الجبائي المغربي لا يتضمن أية إشارة إلى مفهوم الضريبة ، بل اكتفى بتعداد أنواعها وأنواع الدخول والأرباح والعمليات الخاضعة للضريبة ، وقد عمد الفقه إلى تقديم تعريف لهذا المفهوم باعتبار العناصر التي تتمحور حولها الضريبة ، على المستوى المالي ، والإقتصادي ، والإداري ، وقد أورد أستاذنا إبراهيم أولتيت تعريفا لهذا المفهوم إنطلاقا من حكم المحكمة الإدارية بوجدة في أحد أحكامها ، كما يلي :

" وحيث أنه من المقرر قانونا أن الضريبة كقتطاع نقدي تفرضه الدولة على الأشخاص الخاضعين للضريبة بقصد الحصول على الموارد اللازمة لتمويل الأعباء العامة يجب أن تفرض مرة واحدة على الواقعة المنشئة لها في إطار الإجراءات المتطلبة قانونا ولا يجوز فرضها مرة ثانية في غير حالة تصحيح الإقرار وإلا اعتبرت من باب الإزدواج الضريبي الذي يجرمه القانون ويجعله من باب المطالبة بغير المستحق " <sup>17</sup>.

15- بشرى عناد مبارك- التمثيلات الإجتماعية وعلاقتها بالتوجه نحو السيادة الإجتماعية لدى المنتمين للأحزاب السياسية — مجلة الفتح ، أبريل سنة 2012 ، مجلة نشرها كلية التربية الأساسية ، جامعة ديالى ، العراق ، ص 13. (( تجدر الإشارة إلى أن مفهوم التمثيلات يتخذ تسمية ( التمثيلات ) لدى المشاركة في حين يتخذ تسمية : ( التمثلات ) في المغرب )) .

<sup>17</sup> - الدكتور ابراهيم أولتيت - القانون الجبائي المغربي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضعين للضريبة - الطبعة لأولى 2016 - مطبعة قرطبة أكادير - ص 12-13.

غير أن جانبا من الفقه<sup>18</sup> يعرف الضريبة على أنها اقتطاع إجباري خال من المقابل المباشر ، يقتطع لفائدة شخص أو عدة أشخاص معنويين من أشخاص القانون العام ، هذا التعريف الذي يبدو كافيا نسبيا يمكن من تمييز الضريبة عن بعض الرسوم أو الأتاوات أو الواجبات التي تشير إلى الجباية والتي تشكل جزء منها ، يتعلق الأمر ب :

-الرسوم والواجبات على الخدمات المؤداة في الطرق السيارة.

-الرسوم شبه الجبائية المؤداة لفائدة الجماعات الترابية

-التعويضات الإجتماعية: الضمان الإجتماعي -التقاعد.

تعريف الضريبة بواسطة الواقعة المنشئة للضريبة -le fait générateur

يكتسي مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة أو الفعل المسبب أهمية بالغة في المستوى الذي يحدد فيه تراتبية أو عدم رجعية القانون الضريبي<sup>19</sup>.

يعني مفهوم الضريبة حسب جاستون جيز -Gaston Jèze<sup>20</sup> أنه كلما كانت هناك نفقات كلما كانت هناك ضرورة لتغطيتها ، وبالتالي تعرف الضريبة على أنها أداء مالي يقتطع من الأفراد ؛ أشخاصا ذاتيين ومن

<sup>18</sup> - Prélèvement (pécuniaire) obligatoire sur les ressources des personnes physiques ou morales, servant à couvrir les dépenses de l'État ou des collectivités locales. Synon. contribution, droit, imposition, taxe, tribut. Le projet d'impôt sur les hôtels de luxe, à taxer en raison de la valeur réelle, et non en raison du loyer (Fourier, Nouv. monde industr., 1830, p. 42). L'impôt successoral britannique aboutit à une redistribution appréciable des fortunes (Univers écon. et soc., 1960, p. 48-9) :

<sup>19</sup> - Ahmed M'JAD , Le système Fiscal Marocain , Mars 2007 , Imprimerie Al Maarif Al Jadida , Rabat , p 5 , 6.

<sup>20</sup> - Gaston Jèze, publiciste, en 1936, donne une définition : « Il s'agit d'un prélèvement pécuniaire requis des particuliers de caractère obligatoire effectué par voie d'autorité à titre définitif sans contrepartie déterminée en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat et des autres collectivités locales ».

الأشخاص المعنويين ، بشكل مباشر دون مقابل من أجل تغطية نفقات الدولة ، أما الأستاذ جيروم ماري شامبيون دي سيبي -<sup>21</sup> - Jérôme Marie Champion du cicé فإن الضريبة من الناحية النظرية تمكن من تغطية أكبر جزء أو بالأحرى مجموع نفقات الدولة البنوية الدائمة .

كما أن ابن خلدون<sup>22</sup> أشار في الفصل الثامن والثلاثون ، في الجباية و أسباب قتلها وكثرتها ، من كتاب المقدمة ، حيث يقول : " إعلم أن الجباية أول الدولة تكون قليلة الوزائع كثيرة الجملة وآخر الدولة تكون كثيرة الوزائع قليلة الجملة." وهذه إشارة مباشرة إلى القانون الذي يعرف بقانون لافر ، الذي معناه " كثرة الضريبة تقتل الضريبة - Trop d'impôt tue l'impôt " .<sup>23</sup>

<https://www.superprof.fr/ressources/droit/droit-europeen-et-communautaire/droit-fiscal/recouvrement-et-imposition.html> - consultation le 09/07/2018

<sup>21</sup> - Jérôme Marie Champion de Cicé (né le 3 septembre 1735 à Rennes - mort le 19 août 1810 à Aix-en-Provence ) est un homme d'Église et un homme politique français du XVIII<sup>e</sup> siècle : Nommé Garde des sceaux par Louis XVI, il est l'auteur du projet de déclaration des droits en 24 articles qui a servi de base à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789  
<https://fr.wikipedia.org-consultation> le : 25-03-2018.

<sup>22</sup> - عبد الرحمن ابن خلدون - في الجباية وسبب قتلها وكثرتها - كتاب المقدمة - دار مكتبة المعارف بيروت لبنان - الطبعة الثانية 2013 - الصفحة 305 وما بعدها.

<sup>23</sup> - Mathieu Mucherie - La **courbe de Laffer** est une modélisation économique développée par des économistes de l'offre, en particulier Arthur Laffer, fondée sur l'idée que la relation positive entre croissance du taux d'imposition et croissance des recettes de l'État (l'État étant défini au sens large, c'est-à-dire que le terme représente ici toutes les administrations publiques) s'inverse lorsque le taux d'imposition devient trop élevé.

Lorsque les prélèvements obligatoires sont déjà élevés, une augmentation de l'impôt conduirait alors à une baisse des recettes de l'État, parce que les agents

ثم يمضي ابن خلدون في تفسير السبب الذي يجعل كثرة الضريبة تقتل الضريبة ، حيث يقول: " والسبب في ذلك أن الدولة: إن كانت على سنن الدين فليست تقتضي إلا المغارم الشرعية من الصدقات والخراج والجزية وهي قليلة الوزائع لأن مقدار الزكاة من المال قليل كما علمت وكذا زكاة الحبوب والماشية وكذا الجزية والخراج وجميع المغارم الشرعية وهي حدود لا تتعدى وإن كانت على سنن التغلب والعصبية فلا بد من البداوة في أولها كما تقدم والبداوة تقتضي المسامحة و المكارمة وخفض الجناح و التجاني 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 الرعايا نشطوا للعمل ورجبوا فيه فيكثر الإعتماد ويزيد محصول الإغتباط بقلة المغموم وإذا كثر الإعتماد كثرت أعداد تلك الوظائف و الوزائع فكثرت الجباية التي هي جملتها."

ثم يواصل ابن خلدون : " فإذا استمرت الدولة واتصلت وتعاقب ملوكها واحداً بعد واحد واتصفوا بالكيس وذهب شر البداوة والسذاجة وخلقها من الإغضاء والتجاني وجاء الملك العضوض والحضارة الداعية إلى الكيس وتخلق أهل الدولة حينئذ بخلق التحذلق وتكثرت عوائدهم وحوادثهم بسبب ما انغمسوا فيه من النعيم والترف فيكثرون الوظائف والوزائع حينئذ على الرعايا والأكره والفلاحين وسائر أهل المغارم ويزيدون في كل وظيفة ووزيعة مقداراً عظيماً لتكثر لهم الجباية ويضعون المكوس على المبايعات وفي الأبواب كما نذكر بعد .

ثم تتدرج الزيادات فيها بمقدار بعد مقدار لتدرج عوائد الدولة في الترف وكثرة الحاجات والإففاق بسببه حتى تنقل المغارم على الرعايا وتهضم وتصير عادة مفروضة لأن تلك الزيادة تدرجت قليلاً قليلاً ولم يشعر أحد بمن زادها على التعيين ولا من هو واضعها إنما تثبت على الرعايا كأنها عادة مفروضة. ثم تزيد إلى الخروج عن حد الاعتدال فتذهب غبطة الرعايا في الإعتماد لذهاب الأمل من نفوسهم بقلة النفع إذا قابل بين نفعه ومغارمه وبين ثمرته وفائدته فتنبض كثير من الأيدي عن الإعتماد جملة فتتقص جملة الجباية حينئذ بنقصان تلك الوزائع منها." "وربما يزيدون في مقدار الوظائف إذا رأوا ذلك النقص في الجباية ويحسبونه جبراً لما نقص حتى تنتهي كل

---

économiques sur-taxés seraient incités à moins travailler (cela ne vaut plus la peine de travailler si la progression des gains issus du travail diminue pour une unité supplémentaire de travail effectué).

<http://www.melchior.fr/notion/la-courbe-de-laffer> – consultation le : 25-03-2018

وظيفة و وزيرة إلى غاية ليس وراءها نفع ولا فائدة لكثرة الإنفاق حينئذ في ا لإعتماد وكثرة المغارم وعدم وفاء الفائدة المرجوة به. فلا تزال الجملة في نقص ومقدار الزوائع والوظائف في زيادة لما يعتقدونه من جبر الجملة بها إلى أن ينتقص العمران بذهاب الآمال من ا لإعتماد ويعود وبال ذلك على الدولة لأن فائدة ا لإعتماد عائدة إليها

24 .

الضريبة إذن هي مساهمة مالية إلزامية يتم فرضها من طرف الدولة على الأنشطة، والرفقات، والوظائف، والدخل سواء على الأفراد أو المنشآت، وتعرف الضريبة أيضاً بأنها نوع من أنواع الموارد المالية للدولة ، وتفرض على مجموعة من القطاعات، ومنها الأعمال التجاري، مثل الخدمات والسلع. من التعريفات الأخرى للضريبة أنها مبالغ مالية تفرضها الدول من أجل الحصول على مقابل مالي للخدمات التي تقدمها، وتعتبر الضريبة نوعاً من أنواع لالتزامات على الأشخاص والأعمال، وتشكل نسقاً معيناً من المال، ويتم تحديدها مسبقاً بواسطة القوانين التي تصدرها الدولة.

وأعتقد شخصياً أن الواقع العملي في الثقافة العربية – الإسلامية ، لم يعرف مفهوم الضريبة – Le concept de l'impôt ، الذي قد يكون إنتقل إلينا من الغرب ، خاصة بفعل إحتكاك المجتمع المغربي بالإستعمار ، بحيث أن المفهوم الذي كان رائجاً هو مفهوم الجباية أو الخراج ، وهو من فعل جبي ، يجبي ، والجابي جمعه جباة ، في اللغة العربية هو الشخص الذي عهد إليه الأمير باستخلاص الجبايات وهي في الغالب ؛ الزكاة ، لأنها تشكل الجباية الوحيدة التي ظهرت في الدولة الإسلامية في عهد الخليفة أبي بكر ، إذ لم تعرف الدولة الإسلامية في الشرق تلك الأصناف المعروفة في دولة المخزن المغربي في القرن 19 ، مثل الأعشار ، المكوس ، الملاقة ، الصلاة ، المؤونة ، والترتيب ، وقول الخليفة هارون الرشيد للغمية التي مرت فوق رأسه ولم تمطر : " صبي أينما شئت فخرأجك لي " يؤيد هذا الطرح ، أي أن الدولة الإسلامية في الشرق خاصة أبان فترة الخلفاء الراشدين وحكم الأمويين والعباسيين لم تعرف سوى الزكاة والخراج ، بحيث اعتبرت الزكاة بمثابة الجباية الشرعية ، في حين أعتبر الخراج كنوع من الجباية الدنيوية المرتبطة بالأنشطة الدنيوية ، خاصة التجارة والفلاحة.

تتميز الضريبة عموماً بمجموعة من الخصائص، من أهمها:

24 - عبد الرحمن ابن خلدون - في الجباية وسبب قتلها وكثرتها - كتاب المقدمة - دار مكتبة المعارف بيروت لبنان - الطبعة الثانية 2013- الصفحة 305 وما بعدها.

## العمومية:

تفرض الضرائب على المواد التي تعتمد غالباً على الإستهلاك، مثل الحصول على الخدمات، أو شراء السلع، أو طلب منتجات مستوردة من خارج الدولة.

**الإلزام** : طابع الإلزام الذي تتميز به الضريبة عن غيرها من الرسوم والأتاوات يجعلها تحوز لعنصر الإكراه الذي تستمده من الدولة ، بحكم كونها تستند في فرضها و استخلاصها على القانون الذي يستمد بدوره عنصر الإلزام من الدولة كمشتركة للعنف المشروع .

**الطابع النقدي** : بحيث تدفع الضريبة نقدا وليس عينا ، بحيث أن الدفع عينا غير مسموح به ، ويشار إلى كونه كان سائدا في تاريخ الجباية بمغرب القرن التاسع عشر ، كما أن الضرائب تؤدي نقدا وليس من جنس العمل.

**الطابع العمومي** : بحيث تستحق الضريبة للدولة أو إحدى هيئات القانون العام .

**تؤدي بدون مقابل** : لا ينبغي النظر إليها على أنها تدر مقابلا ولو أنه هناك ما يسمى بالضريبة التبادلية التي تفيد أداء الضريبة مقابل نوع من الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع .

## مفهوم الخاضع للضريبة – Le Concept de contribuable

مفهوم الخاضع للضريبة يغطي مجالا سوسيولوجيا وقانونيا شاسعا ومعقدا ، لا يمكن تحديد مفهوم الخاضع للضريبة النموذجي بحيث يتعدد الخاضعون للضريبة وذلك راجع إلى الأنظمة الجبائية المختلفة حيث الأهمية تختلف من هذا إلى ذاك ، ومن وجهة نظر سوسيولوجية وثقافية فإن الخاضع للضريبة يعرف دائما بكونه يحمل سلوكا مقاوما للضريبة ، هذه المقاومة اتخذت تاريخيا أشكالا متعددة :

- مقاومة ضريبة تقليدية التي نتجت عنها ثورات وتمردات تاريخية ، الغش الضريبي ، مقاطعة الضريبة ، الإقتصاد الخفي أو الإقتصاد غير المهيكل .

- مقاومة ضريبة عصرية ذات مدلول أيديولوجي أو فقهي والتي يتم التعبير عنها عن طريق البرامج المتعددة لمختلف الأشكال السياسية والنقابية والتي تتجسد في أنشطة بعض المنظمات المجتمعية المدنية ، هذه المقاومة تهدف دائما إلى نتائج ملموسة تترجم بأخذ مقاييس التخفيف من الضريبة من طرف السلطة الضريبية.<sup>25</sup>

<sup>25</sup>-M'JAD Ahmed, Le Système Fiscale Marocain, Caméléon studio-Imprimerie Al Maarif Al Jadida, Rabat 2007, P 27.

يعني مفهوم الخاضع للضريبة الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقع عليه واجب الإلتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط خاضع للضريبة أو نتيجة عمله أو حصوله على الأرباح والفوائد على رأسه ، تصنيف الخاضع للضريبة حسب المعيار الإقتصادي أو السوسولوجي ينقسم إلى فئات الخاضع للضريبة الصغير والخاضع للضريبة المتوسط والخاضع للضريبة الكبير.

الخاضع للضريبة الصغير - les Cendrillons ذوي الأجور وبدون ذم مالية ولا يملكون أية وسيلة للتهرب أو التلاعب والتحايل على القانون ، الخاضع للضريبة المتوسط - les manipulateurs يشكلون الفئة العظمى من الملمزمين ، تبدأ من التاجر الصغير الذي يفاوض على أساس أرباحه الجزافية<sup>26</sup> ، هؤلاء يملكون قدرة كبيرة على التلاعب بالقانون الجبائي . الخاضعون للضريبة الكبار - Les gulliverieus ، هؤلاء يتشكلون من المقاولين الكبار وأرباب الشركات الكبرى والشركات المتعددة الجنسيات ، وهم يملكون المعرفة والسلطة والقدرة على المناورة والتهرب والغش الضريبي نظرا لتوفرهم على مستشارين ماليين ومحاسبين ماهرين يعرفون كل مداخل ومخارج النظام الضريبي ، ما يجعلهم في موقع معادل مع الإدارة الجبائية يمكنهم من المساهمة في بلورة القوانين الضريبية وانتزاع الإمتيازات .

### مفهوم الإدارة الجبائية - Le Concept de l'Administration fiscale

تساهم الإدارة الجبائية أو الضريبية في صياغة القوانين الجبائية وتختص بتنفيذها والتحقق من ملاءمة تطبيقها وحماية حقوق الدولة وحقوق الخاضعين للضريبة واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان والكمال ، وتساعد المجتمع في تحقيق أهدافه الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ، كما تقوم بإصدار وجباية مختلف أنواع الضرائب والرسوم ، وتراقب مدى إلتزام الخاضعين للضريبة بالقانون الجبائي ، وتقوم بمحاربة الغش والتهرب الضريبيين ، تطور الإدارة الجبائية - هيكلية الإدارة الجبائية - مهام

23- إستنادا إلى مقتضيات قانون المالية 2014 فقد تقرر مراجعة قواعد تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة فيما يخص نظام الريح الجزائي، وذلك بإقرار التزامات محاسبية مبسطة بالنسبة للخاضعين للضريبة حسب نظام الريح الجزائي ، للتذكير فإن شروط تطبيق نظام الريح الجزائي في المغرب تستند إلى رقم الأعمال المحقق أو المقرر من طرف إدارة الضرائب والذي لم يتجاوز طيلة سنتين متتاليتين الحدود المقررة بالقانون وفي حالة العكس يطبق نظام النتيجة الصافية الحقيقية على الدخول المهنية المحققة من فاتح يناير من النتيجة السنة التالية للسنتين اللتين وقع خلالهما تجاوز رقم الأعمال ماعدا إذا عبر الخاضع للضريبة عن إختيار نظام النتيجة الصافية المبسطة وفق الشروط الشكلية وفي المواعيد المنصوص عليها بالقانون

الإدارة الجبائية – البناءات – العنصر البشري – الآليات والبرامج ، كلها أمور يتم تنظيمها بموجب تشريعات وقوانين تسن لذات الغاية .

### وظائف الإدارة الجبائية :

- تحديد أسس فرض الضريبة .
- تحصيل الضريبة.
- الفحص والمراقبة لمقاومة التهريب.<sup>27</sup>
- ممارسة النشاط التشريعي الضريبي .
- التعاون الدولي في مجال الضرائب.
- تبادل الخبرات مع المنظمات الدولية المهتمة .

### مفهوم المواطن ، والمواطنة الجبائية- fiscale - Le concept de la citoyenneté-

تؤكد مختلف النظريات القانونية و العقدية ( هانس كلسن – جون جاك روسو – مونتسكيو ) على أن مفهوم المواطنة يظل لصيقاً بمفهوم دولة القانون ، ويعود أصل كلمة مواطن -citoyen<sup>28</sup> إلى الكلمة اللاتينية civis- أي الشخص الذي له حق العيش في المدينة - cité ، والمواطنة هي حالة أو صفة المواطن ، بواسطتها يمكن لأي فرد أن يكون معترفاً به كأحد أفراد المجتمع ، أو المدينة في السابق ، أو الدولة في العصر الراهن ، وأن يشارك في الحياة السياسية .

اكتسب مفهوم المواطنة عبر التاريخ عدة دلالات ، ففي عهد الإغريق كان المواطنون هم الرجال الذين يحملون السلاح للدفاع عن المدينة ، يعني أن النساء والعبيد والأجانب لم يكونوا مواطنين، و أشار أرسطو في كتابه (

<sup>27</sup> - عبد الصادق النصاري- أزمة التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية – أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام- جامعة الحسن الثاني عين الشق الدار البيضاء – السنة 2003-2004- ص 35.

<sup>28</sup> - Définition de citoyenneté- toupie.org : site sans publicité ni pistage

- <http://www.toupie.org/Dictionnaire/Citoyennete.htm> - consultation le 17-12-2017

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 هذا المفهوم تطور في إطار الدولة القومية في أوروبا القرن 19 وفي الدولة الليبرالية الحديثة ، ليأخذ معاني جديدة ، خاصة إعلان حقوق الإنسان والمواطن ، بحيث يعرف مفهوم المواطن ضمن مواد 17 على أنه ، ذلك الشخص الذي يتمتع بمجموعة من الحقوق والحريات الأساسية التي صارت حقوقا وحريات كونية فيا بعد ( الحق في الحياة – الحق في السلامة الجسدية – حرية الرأي – حرية التعبير – حرية التجول – الملكية الخاصة... إلخ ) ، بحيث يعتبر كل فرد مواطنا بمجرد أن يبلغ سن الرشد القانوني ، والذي يؤهله لاكتساب حقوق المواطنة وتحمل واجباتها ، وأضحى المواطنة تعبر عن وضع قانوني – statut juridique يتيح للفرد حق الولوج لمجموع الحقوق السياسية وهي تخلق بذلك في المقابل واجبات تمكن من المشاركة في الحياة المدنية لمجتمع أو مجموعة سياسية .

وبهذا فمفهوم المواطنة له ثلاثة أبعاد :<sup>29</sup>

- 1- يمكن من تحديد حقوق وواجبات المواطن.
  - 2- المواطنون داخل دولة معينة يستجيبون لمتطلبات المواطنة.
  - 3- السلوك الذي يهجه المواطن إزاء مواطنيه (إحترام الآخرين).
- المواطن بهذا المعنى هو موضوع الحقوق السياسية والمدنية والاقتصادية والاجتماعية كما أضحى تنص على ذلك مجموعة من المواثيق الدولية ( الإعلان العالمي لحقوق الإنسان ، العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية – العهد الدولي الخاص بالحقوق الاجتماعية والاقتصادية والثقافية ) ، والمواطنة تعني الإلتزامات والواجبات ، والفعل المواطن يجب أن يكون مسؤولا ، وهادئا وخاضعا للإذن ، منضبطا للقوانين والتشريعات السارية ، هدفه يتمثل في تطوير مستوى العيش العام ، على العكس فالأفعال التي لا تهتم بالنفع العام لاعلاقة لها بالمواطنة.

<sup>29</sup> – عبد اللطيف العوين – مفهوم المواطنة – مجلة فصلية الكترونية تصدر عن مكتب التوجيه المجتمعي بوزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية – دولة الكويت – السنة الثانية – ربيع الثاني 1431 هـ – أبريل 2010 م – العدد 4. ( أنظر الرابط أسفله )

تعتبر المواطنة الكاملة لكل مواطن ضرورة من أجل السير الجيد لأي ديمقراطية ، وإذا كان بعض المواطنين مثلا : لا يستطيعون التصويت لأسباب دينية أو إثنية أو بسبب اللون أو الجنس...الخ ، فالديمقراطية فاشلة ومسلّمات الديمقراطية لا تشغل بشكل جيد.

### مفهوم المواطنة الجبائية :

في ظل غياب تعريف محدد وواضح للمواطنة الجبائية في النصوص الجبائية ، يمكن اعتبار مفهوم المواطنة الجبائية من مبادئ الجباية العصرية ، ومنذ القرن 18 ، تم تداول المفهوم في الغرب من خلال خطابين متكاملين حول إضفاء الشرعية - La légitimation على الأنظمة السياسية الجبائية القائمة ، الأول جعل من المواطنة الجبائية عنصرا مزاجيا لشرعنة الإستبداد الجبائي ، والثاني يركز على هذه المواطنة من أجل تكريس سيادة جبائية للدولة ، وهكذا تم تجاهل تعريف المفهوم من قبل القانون الوضعي ، ومن طرف بعض الخطابات التي كانت رائجة في الغرب مثل خطاب الضريبة - التبادلية <sup>30</sup> ، الذي تم تقويضه بتراجع مفهوم الدولة - الأمة ، ورغم ذلك بقي مفهوم المواطنة الجبائية مفهوما مركزيا في الفلسفة الجبائية.<sup>31</sup>

مفهوم المواطنة الجبائية يشير الى إحساس الخاضع للضريبة بأنه حينما يقوم بأداء الضريبة المفروضة عليه وفقا للمقتضيات القانونية فإنما يشارك في واجب وطني هو المساهمة في الأعباء العامة للدولة ، وهذا الشعور يختلف حسب تفاوت درجة الرضى الضريبي من شريحة إجتماعية الى أخرى ومن خاضع للضريبة الى آخر ، حسب درجات الوعي والحس الجبائيين ، ذلك أن وعي الأشخاص له تأثير على السلوك الذي يتخذه في التعامل ، الحس الوطني يظهر حينما يقوم المواطن بأداء الضريبة ، لأنه لا يرى الدولة إلا من خلال المؤسسات والأشخاص القائمين عليها .

### المواطنة الجبائية أو الضريبة.<sup>32</sup>

<sup>30</sup> - الطابع التبادلي للضريبة يعني اعتبار الضريبة مقابلا للمصالح والخدمات المقدمة من طرف الدولة للمواطن.

<sup>31</sup> - Emmanuel de CROUY CHANEL- La citoyenneté fiscale -,Maitre de conférence à l'université de Paris I , Panthéon Sorbonne , P39. crouy@mmx.com.

<sup>32</sup> - القرني عصام- المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب- سلسلة دراسات وأبحاث - المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - العدد 7 سنة 2015 - ص 20.

تعتبر المواطنة الجبائية هدفا ساميا ل لإصلاحات الضريبية ، كما أن التربية على المواطنة - l'éducation civique أو التربية الأخلاقية - L'éducation éthique تساهم في إحترام النظام الضريبي من طرف الخاضعين للضريبة وتجعل الغش الضريبي غير مقبول إجتماعيا .<sup>33</sup>

يقتضي مفهوم المواطنة الجبائية أن يتمتع جميع المواطنين على قدم المساواة بجميع الحقوق والواجبات الضريبية ، وأن يستفيدوا في إطار العدالة الجبائية من نفس التعريفات والنسب الضريبية وأن تكون مساهمتهم الضريبية متماثلة مع مدخلهم و ثروتهم بشكل تصاعدي ، وأن يؤدي جميع المواطنين الخاضعين للحد الأدنى للضريبة 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 أو يجابي فئة أخرى من المجتمع ويعفى شريحة ..إلخ.

### إشكالية البحث :

- البحث عن أسباب الارتضاء إلى تسديد الضريبة من عدمه في تمثلات الخاضعين للضريبة والمواطنين على حد سواء ، كيف تؤثر هذه التمثلات التي تتغذى على عدة إطارات مرجعية قيمة وثقافية وسلوكية ، لا تظهر على سلوك الخاضعين للضريبة ، ولكنها تؤثر سلوكهم وتساهم في تشكل الموقف لديهم حيال الموضوع بما يكون البعد الإدراكي النفسي - La dimension cognitive والذي يتموقع في ذهنيته على شكل تصورات وتمثلات تتحول إلى محرك أساسي للسلوك الفردي والجماعي على حد سواء ، والتي تدفعهم بالتالي إلى إتخاذ قرار الارتضاء إلى تسديد الضريبة أو الإحجام عن ذلك ، والتبرم من الضريبة ورفضها جملة وتفصيلا.

- البحث عن مدى تطبيق النظام الجبائي المغربي للقيم الأخلاقية والسياسية المتعاقد عليها داخل المجتمع ، كالمساواة ، والعدالة ، والتي تفترض عمومية الضريبة وتناسبها مع المقدرات التكليفية و تتحاشى ممارسة السلوكات التفضيلية والمحاباة من جانب السلطة الجبائية .

- البرهنة على أن التشريع الجبائي المغربي يساهم في التهرب والغش الضريبيين ، ولا يراعي فكرة العدالة الضريبية ، وموسوم بالضغط الضريبي ، سواء على مستوى ضرائب الدولة ، أو على مستوى الضرائب والرسوم المحلية .

<sup>33</sup> - نفس المرجع السابق من ص 19 الى 25 .

إنطلاقاً من هذه المصفوفات ارتأيت أن أستخلص عناصر الإشكالية أو الظاهرة الإجتماعية التي يتمحور حولها البحث على الشكل التالي :

تعتبر الضريبة مورداً هاماً من من موارد الدولة المالية في المغرب ، لهذا فالدولة تتوفر على سياسة ضريبية ونظام ضريبي من أجل التصدي لهذا الأمر ، غير أن رغبة الدولة في التحكم في الذمة المالية للمواطن يتطلب مراعاة هذه الأخيرة لحقوقه الدستورية و التي تندرج في إطار دولة القانون ، مع ما يستلزم ذلك من ضرورة إخضاع السياسة الضريبية لمبدأ المشروعية ، أي إنطباق أعمال الدولة في هذا المجال مع القانون الوضعي الوطني من جهة ، كما أن المواطن باعتباره المستهدف الأول بالسياسة الضريبية ، غالباً ما لا يستسيغ الضريبة نظراً لاعتبارات إجتماعية واقتصادية وسياسية ، ما يطرح على الدولة عبئ التوفيق بين حاجتها إلى الموارد المالية ومستلزمات دولة القانون والرعاية الإجتماعية من جهة أخرى ، فكيف يتمثل المواطن الضريبة ؟ هل يؤديها بأريحية ؟ هل يشعر بأنها تعبر عن المواطنة ؟ هل يشعر بالأمن الضريبي ؟ هل هو مطمئن على مساهمته الضريبية ؟ لماذا يلجأ إلى التهرب أو الغش الضريبي ؟ لماذا يلجأ الى اللجان التحكيمية و القضاء الإداري ؟ وهل هذين الأخيرين مستقلين ؟ هل ينصطلق الخاضع للضريبة و الإدارة أو أحدهما على حساب الآخر أم هما معاً ؟ وكيف تعمل الدولة على إستخلاص الموارد المالية من المواطن مع الحرص على احترام كافة الضمانات القانونية والأخلاقية تجاهه ، بغية إشعاره بالأمن والعدالة الضريبيين ؟ وهل تحرص الدولة فعلاً على هذا الأمر أم أن غايتها الأساسية هي تحصيل الضريبة فقط ؟  
وتتفرع عنها الأسئلة الفرعية التالية :

- لماذا يزعج الخاضع للضريبة أو المواطن من الضريبة ؟
- لماذا لا يؤدي الضريبة بأريحية ؟
- لماذا يحاول أن يتملص منها ؟
- لماذا لا يثق في الإدارة الضريبية والموظف الضريبي ؟
- لماذا يشعر أن إدارة الضرائب تعتبر عدوة له ؟
- لماذا لا يرغب في أداء الضريبة أصلاً ؟
- ماهي الأفكار والقيم الثقافية والمعايير الإجتماعية والتمثلات التي تكونت في ذهنه والتي على أساسها يتخذ موقفه من الضريبة والإدارة الضريبية ؟

## فرضيات البحث:

- الخاضع للضريبة ليس راضيا على الضريبة و لا يؤديها بكل أريحية .
- الخاضع للضريبة لا يثق في الإدارة الضريبية ، أزمة العلاقة التواصلية بين الطرفين .
- الخاضع للضريبة لا يفضل أن يسوي ملفه الضريبة مع الإدارة ؛ أزمة الثقة .
- الخاضع للضريبة يفضل الذهاب إلى اللجان التحكيمية أو القضاء الإداري .
- الخاضع للضريبة يعتقد بأن من يؤديون الضرائب هم الفقراء فحسب ؛ أزمة العدالة الضريبة .
- الخاضع للضريبة يشعر بعدم جدية الدولة في تطبيق القانون ؛ أزمة المشروعية .
- الخاضع للضريبة غير مطمئن على مساهمته الضريبية ؛ أزمة الحكامة أو الفساد .
- الخاضع للضريبة لا يعتقد أن الضريبة هي تعبير عن المواطنة ؛ أزمة المساواة .
- الخاضع للضريبة متوجس من الضريبة ويمثلها كأنها عقاب من الدولة ؛ أزمة المواطنة .
- الخاضع للضريبة لديه حس إنتهازي حيال الضريبة، أزمة التهرب الضريبي ؛ أزمة القيم المجتمعية .
- الخاضع للضريبة يعتقد بعدم بوجود عدالة ضريبية، أزمة الغش الضريبي .

## المقتربات المنهجية المعتمدة:

إستعمال جزئي للتاريخ من أجل ربط الماضي الجبائي للدولة المخزنية بحاضر الدولة المغربية الحديثة ، و تحليل قانوني للنصوص الجبائية واستجلاء الإشكاليات التي يطرحها تطبيقها من خلال تحليل سوسيولوجي واعتماد كبير على أدوات التحليل الفيبرية مع الإستفادة من التحليل الوظيفي - البنيوي ، والإستئناس بالتحليل الماركسي والمنهج السوسيولوجي البوردي .

## المقاربة الوصفية القانونية :

سوف أقوم بإجراء قراءة قانونية وصفية للنصوص الجبائية خاصة نصوص المدونة العامة للضرائب والتي من خلالها سوف أقوم بمقاربة النظام الضريبي المغربي من حيث طريقة الإشتغال ؛ وهذا الأمر يتطلب تحليل بنية بالضرائب لمعرفة تقسيماتها الكبرى ثم أنواعها وتصنيفاتها والبنيات القانونية المتحكمة في صياغتها والتقنيات التي تتضمنها والتي تشتغل بها في عملية التضريب والحساب والإصدار والتصفية والتحصيل .

**المنهج البنوي – الوظيفي :** دراسة تعدد البنيات الضريبية ودراسة وظائف هذه البنيات ، ودراسة وظيفية

الضريبية ضمن هذه البنيات ، وما مدى التأثير المتبادل بين تمثلات المواطن و هذه البنيات ؟

**المنهج السوسيولوجي :**

1- منهج دراسة الحالة باستعمال تقنيتي الإستبيان من أجل جمع البيانات والمعطيات الميدانية التي تمكن من رصد تمثلات المواطن المغربي للضريبة وإخضاعها للتحليل الإحصائي من أجل معرفة الأرقام والنسب وتجريب الفروض بهدف تحقيقها أو دحضها للوصول إلى المعرفة العلمية المرجوة ، والملاحظة الميدانية العلمية الفاحصة والدقيقة لسلوكات الملزم والموظف الضريبي كفاعلين جبائيين عن قرب وعن كثب لاستخلاص النتائج التي سوف تساعد على الوصول إلى الحقيقة العلمية المرتبطة بالإشكال المطروح .

2- المنهج السوسيولوجي التجريبي ( دوركايم ) المنهج السوسيولوجي الفهمي ( ماكس فيبر ) ، كجانب من سوسيولوجيا الفعل الإجتماعي . بما أن تحليل تمثلات المواطن حول الضريبة يحتم الإهتمام بالملزم كفاعل في المجال الضريبي ، وكذا بالإدارة الجبائية كجموع فاعلين ، والدولة وكذا بمختلف الفاعلين المتدخلين .

**صعوبات البحث:**

يثير البحث من خلال الإستبيان بعض المشاكل المنهجية والنظرية يمكن طرح بعضها كالتالي:<sup>34</sup>

يتوجه الإستبيان إلى أفراد لا يتأكد من استجابتهم لأهداف البحث ؛ إن بشكل جزئي أو كلي ، فلسنا على يقين من أنهم سينقلون إلينا الحقيقة أو على الأقل " حقيقةهم هم " ، وحتى على افتراض تقبلهم لحقيقتهم فإن الإكراه الذي نواجهه هو أن هذه الحقيقة لا تكون متلائمة بالضرورة مع أهداف البحث ، مايزيد من هذه الصعوبة هو أن الأسئلة تثير معاني ودلالات مختلفة في أذهان المستجوبين ، ما يثير مسألة الفهم والتلقين ، ويقود الإستبيان أيضا إلى عزل الأفراد بشكل صناعي وإلى اختزال المشاكل في بعدها الفردي ، والحال أن التحليل الموضوعي والمعمق يجب أن ينصب على الوحدات كالمجموعات والطبقات الإجتماعية والمؤسسات ، فالإستبيان يتهجس بالبحث عن حقيقة معينة عبر تجزئة وتقطيع مسلسل التفاعلات الإجتماعية ، ونتيجة ذلك هي أن جزءا مهما من التحليل تقع خارج دائرة المتناول ، وي طرح الإستبيان مشكل تجميع الآراء الفردية في شكل خطاب موحد من أجل تعميم خلاصاته ، ما قد يؤدي إلى خطر الوقوع في فخ التصوير الفوتوغرافي لآراء الأفراد

<sup>34</sup> - أحمد إد علي - الأبعاد السوسيوسياسية للجباية المغربية - نموذج الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - من جامعة محمد الخامس بالرباط - السنة 2005-2006 - الصفحة 117.

ولمواقفهم خلال أجل معين أو في لحظة معينة ، مع العلم أنها قابلة للتبدل والتغير ، إذا كان هدف التفسير يفترض تجميع الخطابات الفردية في أفق تعميم خلاصاتها ، فإن هذا التجميع يطرح مشكلة ماهي المجموعات التي يمكن مباشرة نوع من التقاطع بين أجوبتها ، إن المشكلة تكمن في إمكانية تقليص الظاهرة المدروسة فيما هو مشترك فقط بين المجموعات ، تنضاف إلى ذلك المشاكل المرتبطة بالطابع العملي للإستبيان كنتك المتعلقة بصياغة الأسئلة واختيار العينة ، ورغم هذه المشاكل يعتبر الإستبيان تقنية في غاية الأهمية ، فهو يمكن من الحصول على معلومات وإنتاج خطاب يعانق أشياء قد لا نحصل عليها من مصدر آخر كالملاحظة للنصوص فقط ، فهو خطاب يرتبط بالذهنيات والتمثلات ويحيلنا على التطلعات وعلى التفاعلات داخل المجتمع ، ويكون المعلومات المتحصلة منه أكثر إفادة إذا ما تأتى مقارنتها مع نتائج إستطلاعات رأي لاحقة ، وبخصوص الإستبيان الذي إرتكز عليه هذا البحث فهو يروم إلى النفاذ إلى مجال إدراك الخاضع للضريبة لمعرفة تمثلاته وموقفه الشخصي من العبئ الضريبي ومن توزيعه بين مختلف الشرائح الإجتماعية الخاضعة للضريبة .<sup>35</sup>

إنني بصدد البحث عن التمثلات الإجتماعية لعينة من الخاضعين للضريبة ، وهذا الأمر طرح لدي مشاكل من بينها كوني أشتغل بإدارة الضرائب لم أستطع أن أقابل الأشخاص ، خشية أن لا أحصل منهم على الأجوبة الحقيقية ، أو التهرب من الجواب ، أو إعطائي أجوبة على مقاسي الشخصي والمهني إرضاء لي و مجاملة وخوفا مني كإطار من أطر المديرية العامة للضرائب ، ولتلافي ذلك فقد إستعنت بأحد الطلاب الحاصلين على الإجازة ، بحيث قمنا بتحديد ثلاثة أمكنة لإجراء الإختبار ، وهي : مدينة تارودانت ، مدينة أولاد تايمة ، مدينة أولا برحيل ، قمنا في البداية بالاشتغال على مدينة تارودانت ثم مدينة أولاد برحيل ثم مدينة أولاد تايمة ، وفي كل مرة ننتقل إلى عين المكان ونرصد العينة ، وأجلس أنا في مكان يمكنني من مراقبة تصرفات المستجوبين ، بينما يقوم مساعدي بعملية تعبئة الإستمارات ، ورغم ذلك فقد واجهتنا صعوبات تمثلت في عدم رغبة الكثيرين في الإجابة عن الأسئلة المطروحة ورفضهم حتى مجرد التحدث إلينا ، وهناك من يراوغ أو يقوم بتضليلنا عن طريق تقديم أجوبة متناقضة أو الإجابة عن جزء من الأسئلة ورفض الإجابة عن الجزء الآخر ، غير أنني قمت باستخلاص موقف رئيسي شخصي هام سوف أقوم بصياغته على شكل تساؤل على الشكل التالي : هل يمكن إعتبار أن الأساس الذي تركز عليه تمثلات المواطن المغربي للضريبة مرتبط بالتاريخ الجبائي للمخزن ، وأن الخوف من الضريبة ومن أعوان الضريبة هو نتيجة ترسبات التاريخ الجبائي والسياسي التي لازالت حاضرة في

الأذهان ، بالرغم من كل المحاولات التي ما فتئت تبذلها الدولة من أجل تسويق خطاب المواطنة والديمقراطية والمشاركة والإفّتاح ؟

# الفصل الأول :

قراءة في أسس سلطة فرض الضريبة بالمغرب

قبل الخوض في من يمتلك السلطة الضريبية أو سلطة فرض الضريبة بالمغرب ، أرى أنه لا بد من تعريف مفهوم السلطة الضريبية أولاً ، فهاهي السلطة الضريبية ؟ ومن يمتلكها ؟

يلاحظ على أنه ؛ بالرغم من أن التشريع الضريبي المغربي لا يتضمن هذا المفهوم ، كما أن دستور 2011 وهو القانون الأسمى في البلاد لم يأت على ذكره ، بحيث يلاحظ مثلاً أنه تم إدراج مفهوم السلطة القضائية في الفصل 178 منه للحديث عن المجلس الأعلى للقضاء سابقاً ، ما يعني أن المشرع الدستوري وهو يقرن المجلس الأعلى للقضاء بالسلطة القضائية ، هو بمثابة إقرار صريح منه لهذه المؤسسة بصفة إمتلاكها للسلطة القضائية ، في حين لم يخص مؤسسة بعينها أو جهازاً محدداً بالسلطة الضريبية ، ما يفسر على أن لوجود لمؤسسة تمتلك السلطة الضريبية بالمغرب بمفردها بيد أنها موزعة بين عدة مؤسسات وأجهزة إدارية وفاعلين ، خاصة باعتبارها مدخلاً مهماً من مداخل السلطة الأساسية في البلاد ، لم يشأ المشرع الدستوري أن يسبغ هذه الصفة على جهة معينة فهل يمكن القول على أن السلطة الضريبية تعتبر أهم وأخطر من السلطة القضائية ؟ .

غير أنه لا بأس من القول بأن ظهور مفهوم " السلطة الضريبية " حدث في الغرب مع التكريس ، في القرن الثامن عشر الميلادي ، لمبدأ الوضى الضريبي – Le principe de consentement à l'impôt من طرف الشعب مما يعني أنه من الواضح عدم قبول الرفع من الضريبة بدون الرجوع إلى البرلمان . إنه بالفعل ، هذا المبدأ الذي يفسر ، من ناحية ، مظهر سيادة البرلمان ، ومن ناحية أخرى ، يقوم على أساس إمتلاكه شرعية السلطة المالية ، ، إذ أصبح يتعين على الملك التفاوض بشأن ميزانية القصر ، لتغطية نفقاته من خلال إيراداته الخاصة ، وعلى هذا الأساس تشكلت الجمعيات الأولى في فرنسا أو البرلمان في بريطانيا.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> - Fallait pas faire du Droit – La référence du Droit en ligne – Le pouvoir Fiscale – <https://www.fallaitpasfairedudroit.fr> – consultation le : 22-04-2018. (J'ai demandé

à la revue par un message, e-mail de me faire communiqué les noms des auteurs des textes dont j'ai soulevé le concept du pouvoir fiscal, voici-ci après sa réponse) :

« Bonsoir M. Ait Boud,

Il ne s'agit pas à proprement parler d'une revue, mais d'un site internet.

هذا المبدأ الذي يعني الموافقة الضريبية من طرف الشعب عن طريق ممثليه في البرلمان ، يترجم قانونيا بمبدأ المالية العامة ويتوافق أيضا ، مع مبدأ ضرورة إرتكاز سلطة فرض الضريبة ، على أساس إمتلاك شرعية السلطة المالية الحديثة ، و حقيقة أن الضريبة تشرع بشكل منتظم من قبل ممثلي المواطنين . ما يلاحظ اليوم حتى في أعرق الديمقراطيات الغربية أنه لم يعد يطبق هذا المبدأ في البرلمان ، بحيث أضحت للسلطة التنفيذية أدوارا طلائعية في مجال التشريع الضريبي والمالي ، ولإدارة الضرائب أيضا ، كفاعل رئيسي في هذا المجال .

ترتكز سلطة فرض الضريبة بالمغرب على النص الدستوري ، وعلى القوانين الجبائية ، وعلى قرارات الفاعلين الرسميين في المجال الجبائي والذين تعتبر المديرية العامة للضرائب أهمهم ؛ فبالنسبة للنص الدستوري ، فالفصل 39 من الدستور ينص على مايلي : " على الجميع أن يتحمل ، كل على قدر إستطاعته التكاليف العمومية ، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها ، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور " ، وينص الفصل 40 منه على مايلي : " على الجميع أن يتحمل ، بصفة تضامنية ، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها ، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد ، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد " ، بحيث يبدو بشكل جلي على أن الفصل 39 من دستور 2011 ، وإن كان لم يشر إلى الضريبة بشكل واضح ، غير أن مضمونه يراد منه ذلك ، خاصة وهو يتحدث عن التكاليف العمومية ، والتي يحيل أمر إحداثها وتوزيعها على القانون ، أي على البرلمان أو السلطة التشريعية ، كما أن الفصل 40 منه ، ينص بدوره على وجوب تضامن الجميع ، وبصفة تضامنية ، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها ، في تحمل التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد ، وورود لفظة " التكاليف " هو إحالة على الضريبة بشكل ضمني ، كما أن ورود مايعبر عن ضرورة أن يكون واجب التضامن في تلك التكاليف متناسبا مع المقدرة التكلفية للمكلفين ، وهو ما يصطلح عليه ب : " العدالة التوزيعية " ، التي يفترض أن الضريبة جاءت لتحقيقها في المجتمع ، كما أن إحالة النص الدستوري على إختصاص القانون أي

---

Pour le nom des auteurs, par mesure de confidentialité garantie aux auteurs des articles, je ne communique pas le nom des personnes intéressées. En tant que gérant de ce site et principal auteur, je suis, cependant, disposé à examiner toute demande «.

Bien cordialement.

Ne fallait pas faire du droit

البرلمان أو السلطة التشريعية ، سيذهب بنا مباشرة إلى الفصل 71 من الدستور والذي ينص بشكل واضح وصرح على إختصاص البرلمان بالتشريع في الميدان الضريبي ، فيما يرجع إلى النظام الضريبي ووعاء الضرائب ، ومقدارها وطرق تحصيلها ، بمعنى أن التشريع في المادة الضريبية هي من إختصاص البرلمان دون غيره من الهيئات والمؤسسات الدستورية الأخرى ، ويشمل التشريع في المادة الجبائية ، المدونة العامة للضرائب<sup>37</sup> ، مدونة تحصيل الديون العمومية<sup>38</sup> ، في حين تختص الحكومة أو السلطة التنفيذية بإعداد مشاريع قوانين المالية عن طريق مديرية الميزانية بوزارة المالية و التي تنص على مجمل التعديلات التي تحدث في الميدان الضريبي في مطلع كل سنة مالية ، والتي تعدل بموجبها بعض نصوص المدونة العامة للضرائب وكذا بعض نصوص مدونة تحصيل الديون العمومية ومدونة الجمارك ، وتختص بإعداد القانون التنظيمي للمالية أيضا في إطار السلطة التنظيمية الممنوحة لها بموجب دستور 2011 وبكذا بجميع المتعضيات التي تمس عائدات الميزانية العامة ، فهل يعني ذلك أن سلطة فرض الضريبة يمتلكها البرلمان لوحده ؟ أم أنه يتقاسمها مع مؤسسات أخرى وفاعلين آخرين ؟

يقود السؤال الآن إلى القول بأن سلطة فرض الضريبة بالمغرب وهي تتقاطع مع السياسة الضريبية موزعة بين عدة فاعلين رسميين وهم : الملك بحكم ترأسه للمجلس الوزاري الذي يصنع السياسة العامة والتوجهات الإستراتيجية لسياسة الدولة في جميع المجالات ، كما ينص على ذلك الفصل 49 من الدستور ، البرلمان ثم الحكومة في إطار مبدأ العقلنة البرلمانية ، خاصة في الفترة الفاصلة بين الدورات ، بحيث يتسنى لها إصدار مراسيم قوانين في المجال الجبائي<sup>39</sup> ، بالإضافة طبعا إلى وزارة المالية والتي تشرف على قطاع المالية والذي يضم عدة مديريات ومنها المديرية العامة للضرائب ، بحيث يخضع الموظفون العاملون بهذه المديرية فيما يتعلق بالأجور والترقية والتأديب لسلطة وزارة المالية ، وتسهر كذلك على إعداد وتنفيذ قوانين المالية ، كما أن المديرية العامة للضرائب وهي تبقى المشرف المباشر والرئيسي على قطاع الضرائب والذي تعمل على إعداد و

<sup>37</sup> - المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 ( 31 ديسمبر 2006 ) ، المحدثه بموجبه المدونة العامة للضرائب .

<sup>38</sup> - الظهير الشريف رقم 1.00.175 صادر في 228 محرم 1421 ( 3 ماي 2000 ) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000 ( 28 صفر 1428 ) .

<sup>39</sup> - باستثناء الحالة التي يتعدد فيها المصادقة على مشروع قانون المالية في نهاية السنة فيتم فتح اعتمادات بواسطة مرسوم قانون المالية الذي تأخر إلى حدود 2017/07/02 .

تنفيذ القوانين الجبائية وعلى تنوع عملية تحصيل مختلف الضرائب والرسوم وتنظيم المجال الجبائي بواسطة الدوريات والمناشير التي يصدرها المدير العام للضرائب ، والإشراف المباشر على موظفي إدارة الضرائب على المستوى المركزي والتراحي بواسطة التعيين والمراقبة من خلال المديرات الجهوية للضرائب والوحدات الإدارية التابعة لها ، فهل يمكن حصر سلطة فرض الضريبة في هؤلاء الفاعلين الرسميين والذين هم : الملك - البرلمان - الحكومة (وزارة المالية - المديرية العامة للضرائب) ؟

تجد الإشارة إلى أن للفاعلين الآخرين دورا أساسيا في صناعة السياسة الضريبية والتأثير بالتالي على سلطة فرض الضريبة والذي يمكن تقسيمهم إلى فئتين هي : الفاعلون الثانويون أو غير الرسميون ومنهم مختلف الفاعلين الإقتصاديين والذين يوجد الإتحاد العام لمقاومات المغرب - C.G.E.M<sup>40</sup> على رأسهم والقطاع المصرفي والذي يوجد بنك المغرب على رأسهم ، وكذا مختلف الفاعلين الإجتماعيين والذين تتواجد المركزيات النقابية الأكثر تمثيلية على رأسهم كما لوسائل الإعلام دورا رياديا ضمن الفاعلين الثانويين في الميدان الجبائي ، وهؤلاء بالرغم من كونهم يعتبرون خاضعين للضريبة ، إلا أن لهم دورا رياديا في صنع التشريع الضريبي والسياسة الضريبية ، سواء من خلال ممثليهم في مجلسي البرلمان ، وكذا بواسطة اللوبيات الإقتصادية والسياسية المتحالفة معهم في البرلمان والمؤسسات العمومية ، وكذلك الفاعلين الدوليين الذين يوجد صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير على رأسهم ، ويمكن اعتبار الجمعيات السوسيو مهنية للموثقين والعدول والخبراء المحاسبين ووكلاء الأعمال والمنعشين العقاريين ، والمجتمع المدني من ضمن الفاعلين الثانويين ، رغم كونهم خاضعين للضريبة ، غير أنهم يستطيعون فرض وجهة نظرهم في المجالات التي تخصهم سواء على البرلمان أو على المديرية العامة للضرائب ، بحيث يقترحون مطالبهم من خلال الإجتماعات التي يعقدونها معها التي غالبا ما تؤخذ بعين الإعتبار من طرف هذه الأخيرة ، ومثال على ذلك ؛ إعتداد الدلائل المرجعية الجبائية لأئمة العقارات بمختلف المدن والمراكز الحضرية ، والذي كان من إقتراح المنعشين العقاريين وتجار العقارات ، ويعتبر المواطن كذلك أو الخاضع للضريبة فاعلا أساسيا بحكم كونه المستهدف الأول من طرف السياسة الجبائية والتي تتمثل أولا في التشريع الجبائي ، والذي يصنع من طرف الحكومة والبرلمان ، ثم في القرارات الجبائية للدولة والتي تتخذها هذه الأخيرة مطلع كل سنة جبائية بواسطة قانون المالية ، وكذلك من

<sup>40</sup> - الأندلسي إدريس ( خبير في المالية العمومية ) - تقرير تشخيصي - الشفافية والتدبير الجبائي بدعم من منظمة أوكسفام في إطار مشروع ترانسبارونسي المغرب المتعلق بالوصول للمعلومة وشفافية النظام الجبائي - يونيو 2015 - ص 9.

القرارات الجبائية التي يتخذها المدير العام للضرائب إنسجاما مع السياسة الجبائية الوطنية والسياسة العامة للدولة والتي تصنع في المجلس الوزاري كما تمت الإشارة إلى ذلك آنفا ، بحكم كونه هو الذي يحدد التوجهات الإستراتيجية الكبرى للسياسة العامة للدولة في جميع الميادين والمجالات الإجتماعية والإقتصادية<sup>41</sup> ، وهكذا فالجال الجبائي وفق المقاربة الإقتصادية<sup>42</sup> يعد لصيقا بالمالية العمومية والعلوم الإقتصادية والسياسية والقانونية ، وتشكل السياسة المالية للدولة وسيلة من وسائل التدخل المالي في المجال الإقتصادي ومن ثمة الضريبي ( الضرائب - النفقات العمومية - القروض ) تستعمل بطبيعة الحال في المجال السوسيوثقافي والسياسي ، وليس فقط في المجال الإقتصادي<sup>43</sup> .

إن هناك علاقة وطيدة بين المالية العامة والعلوم السياسية تبقى جد ضيقة رغم الإختلافات في الموضوع والمنهجية أيضا ، بعض المنظرين يعتبرون المالية العمومية كشعبة العلوم السياسية بطبيعة الحال ، فالنظام السياسي هو الذي يحدد طرق إستعمال الموارد المالية والجبائية والإقتصاد المالي ، التشريع المالي عموما وبصفة خاصة قوانين المالية بمحتواها وتصنيفاتها ، تشكل أعمال سياسية مهمة للغاية ، يتم إعدادها من طرف الحكومة ، يصوت عليها البرلمان وتنفذ من طرف الحكومة تحت حراسة ومراقبة البرلمان ، من جهة أخرى ، النظام المالي يمكن أن يتعرض لتداعيات سياسية مثل التضخم ، العجز والمديونية المفرطة مثلا ، يمكن أن تضعف السلطة السياسية في الداخل كما في الخارج ، المالية العمومية ترتبط بالسوسولوجيا بشكل راسخ ، خاصة في المجال الجبائي حيث الدولة تقوم بخصم الآثار الإجتماعية المحددة ، الإعفاءات الجبائية ، الضرائب التصاعدية ، الرسوم على الترف - Les Taxes sur Le Luxe ، دعم المواد الأساسية - سياسة الإقتراض ، هذه الآثار تنعكس على النظام الجبائي .

<sup>41</sup> - ينص الفصل 49 من الدستور على مايلي : يتداول المجلس الوزاري في القضايا التالية :

- التوجهات الإستراتيجية لسياسة الدولة (..).

<sup>42</sup> - المقاربة الإقتصادية تقتضي إرتباط ظهور الدولة بواجب الفرد في تمويل إنشاء جيش وإدارة وسلطة تملك الإكراه المشروع ، المقاربة السياسية والدينية تقتضي خضوع الفرد لطقس ديني يحتم واجب التضحية الدينية ، هتين المقاربتان متجاوزتان ، لأن النظرية الحديثة لفرض الضريبة تضع قيمة الفعل الإرادي والعقلاني للإنسان في مستوى مرتفع ، حيث هذه النظريات تبتكر تمثلات جديدة للمجتمع تساهم في ظهور مفاهيم جديدة هادفة الى منح أساس للضريبة ، وإثبات وظيفتها ، يتعلق الأمر بوضوح بالنظرية الليبرالية ( للضريبة التبادلية ) والنظرية المجتمعية ( الضريبة - تضامن ) حيث ينتهي التحليل إلى نظرية تسمى ( الضريبة السلبية ) .

<sup>43</sup> - AYATALLAH Boubker , Element de Finance Publique , Dar Nacher El

تتجلى وظائف الدولة الكلاسيكية في الدفاع وسن الضرائب ، والعلاقة الكامنة بين هتين الوظيفتين تكمن في كون الدولة بحاجة إلى الضرائب من أجل القيام بالوظيفتين معا ، حيث تظهر الضريبة كعنصر أساسي لضمان سيادة الدولة ، من خلال تأمين السلم الاجتماعي ، أو استعمال العنف المشروع بتعبير ماكس فيبر ، وتنمية البلاد ومحاربة الهشاشة ، هذه الوظائف تحتاج بدورها إلى تنمية الموارد العمومية ، غير أن إتمام مهام الدولة تصطدم دائما بعدة عراقيل وانحرافات ، من هنا لا بد من الشفافية والمراقبة وتطوير السياسات العمومية ، ولكون السلطة ت منح إلى الفساد في الغالب ، والسلطة تفسد بواسطة الاستبداد ، لهذا فالى جانب قوة السلطة يجب أن توجد قوة التحديث والمراقبة ، بحيث يتجلى دور السياسي هاما بالنسبة للشعب ، حيث يجب أن يقنعه بأن مساهمته لتمويل الخزينة على شكل ضرائب ، تمثل تضحية جلييلة ، وأن الحكومة والإدارة الضريبية ، تقومان بوظيفتهما بشكل جيد ، لأنه إذا لم يكن بمقدوره أن يبرر ذلك ، سوف يواجه عقوبة قاسية ، الإجابة على هذه الإشكالية الشائكة تلقي على عاتق الحكومة مسؤولية جسيمة ، تتمثل في تبرير طريقة استعمال الموارد العمومية ، وتطرح تساؤلا حول كيفية تدبير تلك الموارد ، تنظيمها ، تنفيذها ، مراقبتها وتقسيها.<sup>44</sup>

إلى جانب الفاعلين الأساسيين في الفعل الضريبي تعتبر البنية الإدارية والقانونية من البنيات الأساسية ومن أسس سلطة فرض الضريبة ، والتي على أساسها ينتج السلوك الفردي والجماعي لمختلف الفاعلين المتدخلين. سوف أقوم بقراءة في سلطة فرض الضريبة بالمغرب من أجل مقارنة الإشكالية الرئيسية للبحث والمرتبطة بالتمثلات الفردية والجماعية حول الضريبة من خلال : قراءة تاريخية في علاقة الضريبة بالمخزن ( المبحث الأول) قراءة قانونية للنصوص الجبائية ( المبحث الثاني) الوظيفة السياسية للضريبة في النظام السياسي المغربي ( المبحث الثالث ) .

### المبحث الأول: قراءة تاريخية للضريبة والمخزن.

<sup>44</sup>-HARAKAT Mohamed, Finances Publiques et Fragilité, Rabat EL Maarif Al Jadida 2017, P 9.

من أجل إضاءة الماضي ، ومن أجل فهم الحاضر وفهم واقع الجباية الحالية ، سوف أحاول أن أُلقي نظرة تاريخية مختصرة حول التطور التاريخي للجبائية المغربية ، قبل أن تتحول إلى الشكل الحالي ، وسوف أرصد المؤسسات الجبائية للدولة المغربية ، والقواعد القانونية التي تنظم مجال المالية العمومية من حيث هي نتاج تطور تاريخي طويل ، نقطة إنطلاق هذا التطور تكمن في المآزق المالية الحادة أكثر فأكثر التي بدأت تعرفها الدولة الشريفة ، والتي شكل ضعف مساهمة الجباية في التمويل العمومي أبرز سماتها ، المجال المالي كان الطريق الرئيسي لاختراق مصالح بعض القوى الأجنبية نتيجة الحرب ، نفقات الواجهة ولجوء مفرط إلى الإقتراض من الأبنك الأجنبية ، أدى الى وقوع نظام الحماية على المغرب في سنة 1912 ، ومنذ السنوات الأولى وقعت التحولات الكاملة للبنيات الإدارية والمالية ، ترجم ذلك بإدخال مبادئ جديدة وقواعد جديدة لمادة المالية العمومية وهذا من أجل غايتين :

1 - تحقيق شروط إدارة مباشرة في مجال مهم.

2 - وضع بنيات المالية العمومية المغربية في وضعية جديدة للدولة الحامية.

حجم وعمق الإصلاحات المنجزة تحت نظام الحماية في ظرف 44 سنة لا يمكن التغاضي عنه من أجل معرفة مؤسسات النظام الجبائي المغربي الحالي ، ومع ذلك ومنذ عهد الحماية ، ظلت قواعد الشريعة الإسلامية قائمة ، وتم الإعتراف بها وتطبيق في المادة الجبائية ، وتم الإحتفاظ ببعض الضرائب التي كانت موجودة قبل الحماية ، و المؤسسات الجبائية والقواعد القانونية المدبرة لها سوف تتم دراستها ضمن نظرية تاريخية على مرحلتين من مراحل تاريخ المغرب ؛ قبل وبعد الحماية.<sup>45</sup>

أسس النظام المخزني المغربي في القرن 15 الميلادي في عهد السلطان محمد الثالث بإيعاز من قناصل الدول الأجنبية الذين كانوا يتواجدون بالمغرب ، وقد اختلفت الآراء حول تعريف المخزن وأصل هذه الكلمة بين من يردها إلى الأعراف المحلية التي كانت سائدة بين القبائل والتي كانت تخزن محاصيلها الزراعية وأموالها العينية في حصون وقلاع تشيد لهذه الغاية تسمى " المخازن " بحيث يشرف على تدبير هذه المخازن الجماعية خاصة في الجنوب المغربي ، هيئة تتكون من أربعين شخصا يمثلون السكان وينتخبون من طرفهم بشكل دوري ، يعودون

<sup>45</sup> - BENSALAH ZEMRANI - La Fiscaalié Face au développement économique et social du Maroc – Anas–librairie général de droit et de jurisprudence – Edition la porte –Rabat, 1982, P 4-5.6.

إلى الأعراف المحلية من أجل تدير تلك المخازن وفض النزاعات التي تنشأ بين السكان في مجالات السقي والرعي وجني الثمار وغير ذلك ، ومن ثمة جاءت كلمة المخزن ، وبين من يردها الى أصل تركي الذي يعني " الخزنار " أو " الخزين " ومنهم من يردها الى أصول و معاني أخرى الفقيه المغربي محمد بن الحسن الحجوي الثعالبي الذي يربط أصل هذا المفهوم بمستودع المعدات الحربية والتموين وعائدات الجبايات ، الذي كان يطلق على دار الوالي بـ"بفريقية" ثم صار يطلق على دار السلطان والحكومة<sup>46</sup> ، نود من خلال هذه التوطئة التاريخية أن نعرف بالمرجعية الجبائية لمفهوم المخزن ، بحيث يتشكل المخزن من وزراء وأمين الأمناء وكتاب دو اوين على المستوى المركزي ويسمى المخزن المركزي ، ومن العمال والقواد والباشوات والخلفاء والشيوخ والمقدمين بالإضافة الى الأمين المحلي ، ويسمى المخزن المحلي ، وينهض أمين الأمناء على المستوى المركزي بمهمة أشبه بمهمة وزير الإقتصاد والمالية الحالي ، في حين ينهض الأمين المحلي بمهمة أشبه بمدير الضرائب أو الخازن الإقليمي في النظام الحالي ، وتندرج مهام تحصيل مختلف أنواع الضرائب والمكوس والعلاوات والأتاوات والمؤن ضمن مهام أمين الأمناء والأمناء المحليين الذين يساعدهم باقي أعوان المخزن من عمال وقواد وخلفاء وشيوخ ومقدمين ومخازنية في القيام بهذه المهمة ، من هنا فدلالات مفهوم المخزن تتعدى المجال السياسي ، بحيث سوف تثبت الممارسة أن لهذا المفهوم دلالات متعددة ستطبعه بالطابع التقليدي والتطور التاريخي ، ولن يمنع ذلك من إرتباطه بمحقلين دلاليين لهما مرجعيتان مختلفتان لكنهما مترابطان عضويًا وتاريخيًا بممارسة السلطة السياسية ، وهما حقل الجباية الذي سيعطي للمفهوم دلالة جبائية شكلت دائماً مرجعيته الأصلية ، وحقل السياسة الذي سيمنحه دلالة سياسية ، نظراً لارتباطه ببنية وجهاز السلطة والحكم.<sup>47</sup>

كان القائد / القواد يشكلون عنصراً مهماً على المستوى الجبائي حيث يعملون على جمع الضرائب والهدايا إلى جانب الجبايات غير الشرعية كالسخرة والمثونة والذعيرة والحركة وغيرها من الوظائف والكلف المخزنية . ويضطلع كل من العامل والقائد بوظائف المخزن المحلي والمركزي في جباية الضرائب بمساعدة الخليفة والمقدم ، وأمين الأمناء المحلي ، إضافة إلى الخراصين ، وهم الذين يعدون ويحسون المحاصيل الزراعية ويقدرّون نسبة الضرائب الواجبة على المحاصيل الزراعية والأشجار المثمرة في الحقول والبيادر ، ويشكل القباض هيئة تعمل تحت إمرة الأمين المحلي

<sup>46</sup> - هشام مليح - المخزن والجباية في مغرب ما قبل الحماية - مطبعة الامنية - الرباط سنة 2016 - ص 25.

<sup>47</sup> - الأستاذ عبد الله العروي أعطى تحديدين للمخزن قبل الإستعمار ؛ الأول كل من يتقاضى أجراً من الخزينة السلطانية ، والثاني يحيل على مجموع الخاصة وقبائل الجيش والشرفاء والمرابطين ، أما التحديد السياسي فهو موضوع خلاف كبير بين العديد من الباحثين الذين تناولوا مؤسسة المخزن .

، وتقوم بمهمة إستخلاص مكوس الأسواق<sup>48</sup> ، وتنقسم الضرائب أو الجبايات التي كانت تجبي من طرف الهيئات المشار إليها ، إلى الضرائب ذات المصدر الشرعي ؛ مثل الزكوات والأعشار والخراج والجزية ، والضرائب ذات المصدر غير الشرعي ، أي المتأتية من مصدر سياسي دينوي ؛ مثل الهدية ، الصلاة والملاقة ، المتونة والسخرة ، الحركة ، الذعيرة والغرامة ، التنفيذ ، النايبة ، المكس والترتيب.<sup>49</sup>

ويمكن تناول علاقة المخزن بالجباية في المغرب من خلال ثلاث محاور هي :

الفقرة الأولى- النظام الجبائي المغربي ما قبل الحماية :

الفقرة الثانية - النظام الجبائي المغربي أثناء الحماية

الفقرة الثالثة - النظام الجبائي المغربي بعد الإستقلال

على أن نخصص باقي فصول البحث للنظام الجبائي الحديث.

### الفقرة الأولى : النظام الجبائي المغربي ما قبل الحماية.

سوف لن أتوغل في التاريخ الجبائي كثيرا لأنه يتطلب سرد الكثير من التفاصيل التاريخية ما ليس موضوع هذا البحث ، وسوف أقصر على تناول إحدى الفترات الذهبية في تاريخ الجباية المغربية ما قبل الحماية ، ويتعلق الأمر بفترة السلطان الحسن الأول .

لقد ساهم استنزاف خزينة الدولة بواسطة المعاهدات الأجنبية التي فرضت على المغرب على خلفية إنهزام جيوشه في معركةي أيسلي 1844 في عهد السلطان مولاي عبد الرحمان وتطوان 1860 في عهد السلطان محمد بن عبد الرحمان ، وعندما تولى السلطان الحسن الأول الحكم سنة 1881 ، لم يجد بدا من الاعتراف بتركة سلفه المرتبطة بالديون الأجنبية التي كانت تدين بها الإيالة الشريفة للدول الأجنبية ، خاصة إسبانيا وفرنسا ، وكان للتنازلات والإمتميازات التي قدمها السلاطين السابقين في النصف الثاني من القرن الثامن عشر ، الأثر البارز على السياسة

<sup>48</sup> - نفس المرجع السابق ص 53.

<sup>49</sup> - نفس المرجع السابق ص 74 - 119

الحماية للسلطان الجديد ، ولم يكن أمامه من خيار عاملين أثرا بشكل مباشر في خزينة الدولة ، يتجلى الأول في الديون الأجنبية والثاني في الحماية القنصلية.<sup>50</sup>

أمام الإستنزاف الذي تعرضت له خزينة الدولة جراء الحماية القنصلية التي أضعفت الموارد الجبائية للمخزن والخنق المالي الذي ساهمت فيه الدول الأوروبية ؛ حاول الحسن الأول التفكير في وضع أسس جديدة لسياسة جبائية فعالة تمكن من تجاوز مضاعفات الحماية القنصلية التي أضرت كثيرا بالخرزينة ، بإنشاء معايير جديدة تتوخى تطبيق العدل الجبائي في الإستخلاص ، وتقييد العمال والقواد ، ولا يكون هدفها تعبئة الخزينة وحسب بل إسترضاء المكلفين بحدوى الإصلاح الجبائي المزمع مباشرته من أجل إنقاذ الدولة من الإفلاس ، واستعمل لأجل هذه الغاية جميع الوسائل منها السياسية والدينية ، كالرسائل التي يرسلها إلى العمال والقواد والوجهاء و شيوخ الزوايا وكذلك منابر المساجد من أجل التوعية بخطورة الوضع المالي للدولة والذي تسببت فيه الحماية القنصلية ، وكان الترتيب الوسيلة القانونية لتنفيذ السياسة الجبائية الجديدة للسلطان ، وهو عبارة عن إصلاح إداري ومالي في نفس الوقت ، فمن الناحية المالية شكل الترتيب مناسبة إستغلها الحسن الأول من أجل الحد من الفوضى الجبائية التي تغوص فيها البلاد ، عبر مطالبة الجميع بأداء الواجبات الجبائية عن طريق تعميم الضرائب وتغيير أوعيتها.<sup>51</sup>

حاول السلطان أن يدخل تعديلات مهمة على الجهاز الإداري المخزني من أجل الرفع من مداخيل الجبايات ورفع من وتيرة الإستخلاص ، تمثلت في ضبط دواليبها وإبعاد كل غش أوتدليس ، خاصة كون فساد الإدارة كان مضرا بالرعية من ثقل الجباية ، وتكمن أهم القرارات التي اتخذها في هذا السياق في الحد من سلطات العمال والقواد في مجالات الجبايات وإحلال سلطة الأمناء محل سلطتهم ، وإقرار جباية فلاحية على كل الأجانب ومحبيهم من المغاربة ، وكان هذا الإجراء قد تم إقراره دوليا منذ 1880 في إطار مؤتمر مدريد ، وبناء على هذا القرار أفرز المؤتمر تولى السلطان إقرار إصلاح جبائي يعرف بترتيب 1881 والذي أبان عن تصور جديد للجباية مبني على الوضوح والشفافية.

<sup>50</sup> - السياسة الجبائية عند السلطان الحسن الأول (1873 م - 1894 م) - فخار خالد - السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية - مطبعة الأمنية - الرباط السنة 2016 - العدد 11 - ص 64.

<sup>51</sup> - نفس المرجع السابق ص 61.

## أولا - ترتيب 1881 ومحاولة الإصلاح الجبائي :

سيزداد بدء تأثير الهمينة الأجنبية المباشرة مع مطلع القرن 19 ، من خلال المعاهدات الأجنبية ( الحماية القنصلية ) ، وسيزداد عدد المحميين بالقناصل الأجنبية بغية الإفلات من الضرائب ، خاصة مع ظهور ضرائب جديدة مثل الضريبة الحضرية والضريبة المهنية وحقوق التسجيل والتمبر إلى جانب الزيادة في الحقوق الجمركية ، وجاءت معاهدة الخزيرات بتاريخ 17 أبريل 1906 كبداية تاريخية لعهد الإصلاح والتحديث الإداري والمالي المفروض من قبل القوى الإستعمارية ،

حاول المخزن أن يجد من تمدد الحماية القنصلية التي أدخلت البلاد في فوضى جبائية عارمة أفرغت خزينة الدولة من العائدات الجبائية والأموال اللازمة لمباشرة الإصلاح الجبائي المطلوب ، جراء إحتماء العديد من الوجهاء والتجار وحتى بعض شيوخ الزوايا بالقنصليات الأجنبية ، لدرجة أن العلماء أفتوا بجرمتها وأصدروا بصددها رسائل وكتب تدم كل المحتمين بتلك القنصليات ، ومن أشهرها : كتاب بعنوان : " الويل والشبور لمن إحتمى بالبسبور " وهو عنوان لخطبة ألقاها الفقيه أبو الحسن علال بن عبد الله الفاسي<sup>52</sup> وكذلك كتاب : " إيقاظ السكارى المحتمين بالنصاري " ... الخ ، ولم تكن تأثيرات الحماية القنصلية على الجانب الجبائي للدولة

المخزنية وحسب بل إمتدت إلى سائر البنيات الإجتماعية مما كانت له نتائج وخيمة عليها ، وبالرغم من كون الحسن الأول حاول أن يهادن تلك القنصليات في البداية إلا أنه عاد وقرر أن يواجهها ، واحتلت بذلك المكانة الأولى في أجندة جدول أعمال سياسته الجبائية ، وجعل من أولوياته إصلاح نظام الحماية الدبلوماسية والقنصلية ، بالرغم من صعوبة التراجع عن الإمتيازات التي منحها الأجداد للدول الأوروبية حول المغرب ، لكنه إقتنع في النهاية أن الحل يكمن في إقناع الدول الأوروبية بالتخلي عن هذا النظام القنصلي الذي لم يكن في صالح المغرب ، واستغل تنافس الدول الأوروبية حول المغرب من أجل ضمان تأييد الدبلوماسيين الأوروبيين واستطاع في النهاية أن ينتزع إجماع دولي حول المشكل الجبائي ، وتمكن من طرح النقاش حوله

<sup>52</sup> - منير روكي - جدلية السياسة والدين في علاقة النخب الفاسية خلال القرن التاسع عشر - مؤمنون بلا حدود للدراسات والأبحاث - مجلة إلكترونية محكمة - العدد 19 مارس 2015. ( أنظر الرابط أسفله )

جدلية-السياسة-والدين-في-علاقة-النخب-الفاسية- <http://www.mominoun.com/articles/2608>

خلال-القرن-التاسع-عشر - إطلاع 17-12-2017.

على الصعيد الدولي ، خاصة وضع تلك الدول في الصورة الحقيقية لحجم الضرر الجبائي الذي تسبب له فيه تلك الحميات القنصلية ، وعدم قدرته مستقبلا على الوفاء بالتزاماته المالية تجاهها .

أمام وعي الدول الأوروبية وتفهمهم للوضع الذي صار يعيشه المغرب وخوفهم على مصالحهم ، تم طرح هذا المشكل في مؤتمر مدريد والذي شكل القاعدة التي وقع على أساسها إتفاق " نواب الأجناس " في طنجة يوم 30 مارس 1881 م ، والذي توج بإعداد الإتفاقية التي أعطت ماسمي " ترتيب 1881 م " واعتبر قرار الترتيب في الضرائب أول قرار جبائي للسلطان الحسن الأول قصد تطبيق الفصلين 12 و 13 من معاهدة مدريد ، وقد ورد لفظ " الترتيب " لأول مرة في الفصل 12 من مقررات مؤتمر مدريد يحمل معنى الإجراء الضريبي ، وينص على كيفية أداء الأوروبيين والمحميين للأعشار والزكوات ، وفي الفصل 13 كيفية أدائهم لما وجب في الأبواب ، ويهدف الترتيب إلى ترتيب الجبايات بتسبيق الواجبات الشرعية على الواجبات الدنيوية ، ثم بتعميمها على جميع المكلفين محميين وأوروبيين وغيرهم .<sup>53</sup> ، غير أن الترتيب رغم كل الجهود التي بذلت من أجل أن يقود قاطرة الإصلاح الجبائي ، لم يستطع أن يحقق النتائج التي كانت قد عقدت عليه ، فالناس لم يكونوا راضين تماما ، بل وهناك من ثار عليه ، كما أن العائدات الجبائية التي كانت معقودة عليه أن ينجزها لم تكن بالمستوى المأمول بالنسبة للدول الأوروبية ، مما كان لزاما عليها التفكير في إصلاح بديل ، وكان مؤتمر الخزيرات مجالا للتفكير في هذا الإصلاح الجديد.

### ثانيا - معاهدة الخزيرات ( 7 أبريل 1906 ) :

تعتبر معاهدة الخزيرات البداية التاريخية لعهد الإصلاح والتحديث الإداري والمالي المفروض من قبل القوى الإستعمارية ، وذلك على إثر الضعف الذي عرفه المغرب خلال فترة القرن التاسع عشر بالخصوص ، فرغم محاولات الممانعة التي إنتهجها السلطان مولاي عبد العزيز ، إلا أنها لم تفجح في تفادي واقع سياسة الباب

<sup>53</sup> - خالد فخار - السياسة الجبائية عند السلطان الحسن الأول (1873 م - 1894 م) - السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية - مطبعة الأمنية - الرباط السنة 2016 - العدد 11 - ص 64..

الفتوح المدشنة من قبل الدول الكبرى آنذاك ، وقد قامت معاهدة الخزيرات على ثلاث مبادئ رئيسية : " سيادة جلاله السلطان واستقلاله ووحدة المملكة والحرية الاقتصادية بدون تمييز " <sup>54</sup>.  
 دفعت المعاهدة المخزن إلى إصلاح " ضريبة الترتيب " بإلزام جميع المواطنين بأدائه ، سواء كانوا مغاربة أو أجنب ، كما سيتم التنصيص على إحداث جبايات جديدة ، كالضريبة الحضرية والضريبة المهنية وحقوق التسجيل والتمبر إلى جانب الزيادة في الحقوق الجمركية ، سوف يعمل هذا الإصلاح على إحداث تحول نوعي في البنية الجبائية التي كانت تركز على ثنائية ( الضرائب الشرعية والضرائب غير الشرعية ) بالتضحية بالأولى لفائدة توسيع وعاء الضرائب غير الشرعية ، من أجل مواجهة الأزمات التي عرفها المغرب بعل تأثير الأطماع الإستعمارية. <sup>55</sup>

### الفقرة الثانية : النظام الجبائي في عهد الحماية :

يرجع النظام الجبائي المغربي في جزء كبير منه الى النظام الجبائي الفرنسي ما قبل الحرب العالمية الثانية ، كما خضع لبعض التحولات ، هذه الإستمرارية الجبائية تعتبر صادمة إذا ما أخذنا بعين الإعتبار البنية السوسيو-اقتصادية لكلا البلدين ، المزج بين الجباية الإسلامية والجباية الحديثة يجعل من النظام الجبائي المغربي الحالي نظاما غير متجانس ، أو هجين ، حيث الدوافع لا تتكيف أكثر مع الإقتصاد والمجتمع ، و عدم تكيف البنيات الجبائية يكمن أيضا في الفجوة الكامنة بين الأفراد غير الواعين بما يكفي بالجباية العصرية والمكلفين بتطبيقها أو الخضوع لها ، النظام الجبائي المغربي يتعرض لتحولات حساسة تحت ضغط إحتياجات الميزانية ، هذه التحولات لا تهدف في أي وقت إلى إدماج الجبايات لسياسة تعبئة الموارد ، وكذلك تحفيز وتوجيه النشاط الإقتصادي.

أدى تضرر الجباية المغربية في فترة ما قبل الحماية جراء التدخل الأجنبي وتراكم الديون عليه و ضعف المددود الجبائي إلى خضوع البلاد برمتها لنظام الحماية الفرنسية سنة 1912 ، ويترجم هذا الخضوع على المستوى المالي بقيام سلطات الحماية بإدخال إصلاحات إدارية ، جبائية ، وموازنية عميقة ، تركز على أسس قانونية جديدة ، التنظيم المالي و لإداري الجديد قام بخلق مديرية المالية ، وطرحت قواعد النظام الجبائي

<sup>54</sup> - هشام مليح - المخزن والحماية في المغرب ما قبل الحماية - مطبعة الامنية - الرباط - السنة 2016 - ص 37.

<sup>55</sup> - نفس المرجع السابق ص 38.

للمديرية الجديدة مشاكل كثيرة بحكم كون النظام الجبائي المخزني يرتبط بالعادات المحلية ، الشريعة الإسلامية وبعض المعاهدات الدولية.<sup>56</sup>

من جهة أخرى ، أخذت السياسة الجبائية الجديدة لنظام الحماية الطرفية الاقتصادية والسياسات الاجتماعية بعين الاعتبار ، ما جعلها تركز على المبادئ القانونية والمؤسسية ؛ ففيما يخص القواعد القانونية ، فقد تم إدخال مفهوم التوقع في النظام الموازني الجديد ، ما دفع مديرية المالية ، أخذا بعين الاعتبار للمعطيات الاقتصادية ، إلى الحفاظ على القاعدة القانونية بناء على توقعات الإيرادات الجبائية التي سوف تركز على مداخيل السنوات الخمس المنصرمة ، والخصم يتم على مستوى السنة الأكثر ارتفاعا من حيث الإيرادات والسنة الأكثر ضعفا.

بالنسبة للمؤسسات ، وفي إطار الإصلاحات التي تترجم السياسة الجبائية الجديدة ، قامت سلطات الحماية في إطار الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بخلق نظام جبائي مقتبس من النظام الفرنسي. وكذلك جعل من النظام الجبائي المغربي نظاما جبائيا عصريا إرتباطا بمعاهدة الحزيرات بوضع نظام إداري معقد ومنظم على شاكلة النموذج الأوروبي ، ويتميز النظام الجبائي المغربي في ظل الحماية بسيطرة الضرائب غير المباشرة ، وتوازن واستمرارية الضرائب المباشرة ، هذه الأخيرة أصبحت عينية ولم تعد شخصية ، ومعظم الضرائب التي استحدثت في ظل الحماية تم الإحتفاظ بها في فترة الإستقلال .

### أولا : تطور نظام الضرائب المباشرة :

تطورت مردودية الضرائب المباشرة - من وجهة نظر مالية - بشكل لافت في السنوات الأولى للحماية ، وهذا راجع بطبيعة الحال إلى توسع وعاء الضريبة ، والتي ترجمت في الارتفاع معتبر لعدد الخاضعين ، الهدف الإقتصادي لم يكن غائبا عن خلفيات المشرع الجبائي لإدارة الحماية ، الجباية الحضرية إستعملت سواء من أجل فرملة المضاربات أو من أجل إجبار المالكين الحضريين على بناء عقاراتهم اإعاري ( الضريبة على العقارات غير المبنية ) أو من أجل حماية الصناعة المحلية ، أو جلب الرساميل خلال مرحلة الكساد )

<sup>56</sup>-BENSALAH ZEMRANI ANAS – La Fiscalité Face au developpement economique et social du Maroc – librairie generale de droit eet de jurisprudence – paris – 1982 – p 19.

تخفيض الضريبة حول اندماج الشركات ( 1936 ) ( ثم إحداث رسم حول الأرباح العقارية بواسطة ظهير 1 مارس 1915 ، من أجل تضريب الأرباح المنجزة من طرف البائعين أثناء تفويت عقار أو حق عيني عقاري بعوض ، هذه الضريبة تم حذفها بواسطة ظهير 13 يوليوز 1926 ؛ قانون المالية لسنة 1978 ، وتم وضع الرسم على الأرباح العقارية محلها ).

إلى جانب الضرائب المختلفة ، ظل " الترتيب " بمثابة مفتاح خزانة النظام الجبائي في عهد الحماية ، وتمت ملاءمته بشكل كامل لشروط العيش في العالم القروي.<sup>57</sup>

وتعتبر مرحلتي ما قبل 1939 وما بعدها من أهم المراحل الحسنة في خلق تاريخ للجباية بالمغرب في ظل الحماية

58

## 1- النظام الجبائي المباشر ما قبل سنة 1939 :

في بداية عهد الحماية ، المادة الخاضعة للضريبة ، كانت تتكون من الثروة العقارية ، من خلال تنظيم الترتيب سنة 1915 ، الضريبة الحضرية ، ضريبة الوعاء العقاري على العقارات المبنية تم إقرارها في سنة 1920 ، النمو العائد للظرفية الاقتصادية ما بعد الحرب العالمية الأولى ، كان المبرر لإحداث ضريبة خاصة حول المهن المربحة . القيمة الكرائية الخام للمحلات التي أسست عليها من قبل الضريبة الحضرية تشكل أساس الضريبة المهنية إلى جانب العلامات الخاضعة للثروة حيث طبيعة وأهمية المهنة تساهمان في تمييز هذه الضريبة بشكل واضح عن السابقة .

### أ- الترتيب :

بالنسبة لهذه الضريبة الخاصة بالمغرب ، يمكن القول على أنه بمجرد إقامة نظام الحماية في سنة 1912 ، دخلنا في المرحلة النشطة للضريبة الفلاحية ، ولعب الترتيب في تاريخ الإقتصاد الإجتماعي والسياسي دورا بارزا ( من وجهة نظر مالية يعتبر الترتيب الذي هو المقابل في المغرب للمساهمة العقارية الفرنسية ، سوف يتحول بسرعة إلى جانب حقوق وواجبات الجمارك إلى مصدر رئيسي للمداخيل الجبائية ) ، كما هو الشأن بالنسبة

<sup>57</sup> - Idem.

<sup>58</sup> - Idem . p 21.

للعديد من الضرائب الأخرى ، يمكن للملزم أن يغش بسهولة في ضريبة الترتيب ، سواء بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة ، أو بإبرام إتفاق الصلح الودي مع القابض الذي هو في نفس الوقت الزعيم السياسي الذي من الملائم أن يمنح الإعفاءات الجيدة ، والذي يهتم إلى جانب الشيخ بمروددية الضريبة مادام أجرهما يتم تأمينه من خلال الإقتطاع من الإيراد الجبائي ، 6 % بالمنسبة للقواد و 4 % بالنسبة للشيخوخ.

رغم الغش الذي يتكبه الملزمون ، ظل الترتيب من بين الضرائب الأكثر مدروددية للخرينة سنة 1925 ، على مجموع إيراد بلغ 418 مليون فرنك ، كان مقترحا أن يساهم الترتيب ب 72 مليون فرنك ، أي بنسبة 6/1 من مداخيل الخزينة العامة ، وبأتي مباشرة بعد الرسوم الجمركية ( 83 مليون ) ، والتي بموجب الضريبة على السكر ( ما يقارب 50 مليون ) يشكلان أكبر إيرادات الخزينة.

من وجهة نظر إجتماعية ، لم يفلت الترتيب من الانتقاد ، خاصة ما يتعلق بإجراء الوعاء القديم ( الأعرشار ) الذي يمثل ما يتم قبضه من طرف المصرح حول المساحة أو الكمية المبذورة ، يتم تحويلها بعد ذلك إلى الهكتار بعد إخضاعها لمعيار تقديري بشكل تعسفي والذي يجعل من الترتيب ضريبة تقريبية غير عادلة.<sup>59</sup>

## 2- الضريبة الحضرية-La Taxe Urbaine:

الضريبة الحضرية التي أحدثت سنة 1906 ، شرعت بواسطة الظهير التنظيمي ل 25 يوليوز 1918 ، والمعدلة بواسطة ظهائر عديدة والمقننة بواسطة ظهير إصلاح 31 دجنبر 1959 . مؤتمر الخزيرات الذي وضع المبدأ الأساسي لجباية حضرية ، تطبيق الرسم أصبح ساري المفعول ابتداء من 1920. الضريبة الحضرية تحتسب على أساس القيمة الكرائية للعقارات المبنية ، البنائيات من شتى الأصناف والأراضي المستعملة لأغراض صناعية أو تجارية ( أورش ، مستودعات البضائع... الخ ) تستخلص في المداخيل الحضرية ، أو المراكز الهامة المحددة بواسطة القرار الوزاري . (القيمة الكرائية العادية يتم تحديدها سواء بواسطة معدل الكراء أو عن طريق المقارنة أو في حالة العكس عن طريق التقدير المباشر).

<sup>59</sup>-Idem, p 23.

بعد التعديلات المهمة التي خضعت لها الضريبة سنة 1923 و سنة 1924 ، يقول السيد باران Parant- مدير مصلحة الضرائب والمساهمات ، بان الضريبة الحضرية المغربية قدمت أثناء الحماية مثل مؤسسة جبائية جد مرنة والتي مكنت من الملاءمة الفعلية لمصاريف الملك المبني مع القدرات الحقيقية لل خاضعين. وفقدت الصلابة الملازمة لكل نظام إرشادي وجزافي بهدف الإستفادة من تطوير مستمر والذي يتضمن إحدى أهم المزايا الأساسية للضريبة على الدخل.<sup>60</sup>

### 3 - الضريبة المهنية -L'impôt des Patentes

أثناء تحضير الوثيقة العامة لمؤتمر الجزيرة الخضراء ، قام المندوبون الشريفون بإعداد مقترحات ، حاولت أن تخلق نصوصا حول بعض أنواع التجارة الصناعية والمهن الحرة .

لم تتم الإستجابة لهذه المقترحات ، وحتى سنة 1920 ، لم يكن المستفيدون من عائدات التجارة الصناعية والمهن الحرة خاضعين لأي نوع من الضرائب لصالح خزانة الدولة ، لكن ضرورة تنمية الموارد المالية للخزينة ، دفعت إدارة الحماية إلى التفكير في تأسيس الضريبة المهنية بالمغرب . ووضعت المصالح التقنية لإدارة الحماية في مواجهة ثلاثة إجراءات :

1-إعتماد رقم الأعمال مثل مؤشر خارجي للربح المحقق ( نظام الإنتاجية ).

2-إستخراج الربح الحقيقي المحقق من خلال تصاريح الخاضعين التي ستخضع للمراقبة من طرف المحققين الإداريين ( نظام الضريبة على الدخل ).

3-اللجوء إلى مجموعة مؤشرات خارجية وافتراضات متعددة ( نظام المؤشرات ) .

تم استبعاد الإجراءات الأوليين ، الأول بالنظر إلى ضرورة إحترام سرية الأعمال ، والثاني لأنه يتطلب إستقرارا كاملا وإدارة متطورة ، في حين لايزال المغرب في ظل وضعية التنظيم الإداري ، ولم يتطور بعد من الناحية الجبائية .

<sup>60</sup>-Idem , p 24

تم تأسيس الضريبة المهنية في المغرب بواسطة ظهير 9 أكتوبر 1920 ، تعتبر الضريبة المهنية المغربية ضريبة حصة أو مقدار ، تحصل بواسطة سعر يحدده النص القانوني ، الواجب الأساسي للضريبة يشكل رسماً قاراً ، يضاف إليه رسم متغير هو الرسم النسبي أو النظام التكميلي ، الرسم القار يركز على طبيعة المهنة ومكان مزاولتها.<sup>61</sup>

### ثانيا- الضرائب المباشرة ما بعد 1939.

أخذت الجباية المباشرة بعد سنة 1939 شكلاً جديداً ، تمثل في تأسيس الضريبة الجديدة على نمط عصري ، مثل الإقتطاع من الأجور والمرتببات ، والواجب التكميلي للضريبة المهنية ، والمشاكل التي طرحها تطبيقه في وسط لم يهيئ لتحملها ، أبانت عن عتاقة الجباية المباشرة التي وضعت قبل 1939.

ضارفت بنيتين جبائيتين أثناء فترة الحماية بدون أن يكون بينهما رابط ، واحدة وضعت ما بين 1912 و 1927 ، حيث الوعاء جد واسع يمس مختلف أنواع الدخل العقارية ، الثانية وضعت في إطار روح التجديد جعلت من الدخل العقاري ( دخل العمل أوالمصدر المختلط : رأسمال- عمل ) ، العنصر الرئيسي للوعاء.

هتتين الجبائيتين الجديدتين عدلتا العلاقة بين الجباية المباشرة وغير المباشرة ، تقوية الضرائب المباشرة رفع بشكل واضح من حجمها ، الإيرادات المستخلصة يجب أن تغطي النفقات العسكرية ( المغرب مدعو للمشاركة في جهود حرب فرنسا إلى جانب الحلفاء بواسطة مساهمة مالية هامة ، إبتداء من 4 مارس 1940 ، قدم الجنرال نوجس للسلطان محمد الخامس ميزانية تتضمن تدابير جبائية جديدة وضعت تبعا لنفس المبادئ التي تسري على الجمهورية الفرنسية)<sup>62</sup>

<sup>61</sup>-Idem, P25.

<sup>62</sup>-Idem., P25.

## 1- الإقتطاعات على الأجور والمرتبات - Le P.T.S\*:

أحدثت هذه الجباية بموجب ظهير 31 مارس 1939 ، قد تم إحداثها في البداية بشكل مؤقت ، في بداية الحرب العالمية الثانية ، من أجل الإستجابة للظروف الموازنة الجديدة المتولدة من الحرب ، ومن أجل تعويض انخفاض العائدات الجمركية والرسوم الداخلية على الإستهلاك ، الراجعة إلى القيود المطبقة على المبادلات التجارية ، لجأت الدولة لهذه الضرائب الجديدة على الدخل .

وتم الإحتفاظ بها بعد انتهاء الحرب ، وأدمجت بشكل نهائي في النظام الجبائي المباشر بالمغرب ، تمس الجباية المرتبات العمومية والخصوصية ، التعويضات والمكافآت ، مرتبات التقاعد ، الإيرادات القارة مدى الحياة ، وكذلك كل الفوائد ذات الطبيعة النقدية الموجهة للمستفيدين على شكل أجور.

شكلت الإقتطاعات على الأجور والمرتبات ضريبة يتم تحديد الإقتطاع بموجبها بناء على جدول تصاعدي ، هذه التصاعدية التي وضعت على أساس الأشرطة ، تشكل تخفيفا على الدخل الصغيرة والمتوسطة ، الطابع الشخصي ، الفردي ، الذي تتميز به هذه الضريبة ، يستجيب لمشكل العدالة باعتبار المعايير الإجتماعية والعائلية .

تقتطع مباشرة وبشكل أساسي من المصدر ، أسندت مهمة إستخلاصها للخزينة العامة للدولة ، تعتبر الإقتطاع ضريبة منتجة بشكل خاص حيث المردودية لم ترتفع منذ تأسيسها.

## 2- النظام التكميلي للضريبة المهنية – Le supplément à la Patent

في 12 أبريل 1941 ، تم إصدار ظهير بتأسيس نظام تكميلي للضريبة المهنية ، هذه الضريبة وجدت مصدرها في التشريع الفرنسي لسنة 1917 ، من أجل تحديد وعاء النظام التكميلي للضريبة المهنية ، قام المشرع باستعمال رقم المعاملات كمؤشر خارجي للربح المحقق ، وافترض على سبيل المثال أن الربح الإعتيادي ومعدله يمثل في أي مهنة نسبة من رقم المعاملات ونسبة من أخرى ، نظام القانون السائد هو الربح الجزافي ، حيث لم يطبق في فرنسا إلا على بعض أرقام المعاملات.

في إطار تحديد رقم المعاملات بدقة ، يتم الإرتكاز فقط على المدخول المتأتي من نشاط رئيسي للخاضع ، نظام الربح الصافي الحقيقي يستعمل بطريقة إستثنائية ، بالارتكاز على نظرية حساب الإستغلال.

يعتبر النظام التكميلي للضريبة المهنية من وجهة نظر جد مالية ، ضريبة جد منتجة ، تأتي في المرتبة الثانية بعد الترتيب ، ومع ذلك فتطبيق الضريبة لم يكن أبدا بدون مشاكل ، وبدون شك بسبب بنيتها المعقدة ، لأن أغلب التجار المغاربة لم يعتادوا على الطرق المحاسبية الحديثة . وهكذا فرغم التعديلات التي خضعت لها هذه الضريبة لم تكن أبدا محل رضى الخاضعين للتجار خاصة ، فكان ذلك موجبا لإصلاح 1945 الذي أتى بإحداث ضريبة الأرباح المهنية.<sup>63</sup>

### 3- ضريبة التسجيل :

إرتبطت واجبات التسجيل في المغرب بالمجتمع الفرنسي وتقاليده ، ولم يعرف المغرب واجبات التسجيل إلا أثناء الحماية الفرنسية ، وكانت نقطة الإنطلاق هي إتفاقية الجزيرة الخضراء سنة 1906 ، هذه الإتفاقية الدولية نصت في إطار الإصلاح الجبائي على إنشاء واستحداث ضريبة حول التفويطات العقارية بسعر 2% ( المادة 65 من الإتفاقية ) وأثناء الحماية قامت اللجنة المنبثقة عن إتفاقية الجزيرة الخضراء سنة 1906 مستندة إلى قانون 22 فريمبر من أجل تطبيق واجبات التسجيل لأول مرة في تاريخ المغرب ، هذا الإلتزام كان بمثابة نقطة الإنطلاق لتشريع معقد مضمن في ظهير 15 يوليوز 1914 منشور بالجريدة الرسمية عدد 39 بتاريخ 17 سبتمبر 1914 ، هذا النص نظرا لأنه لم يتم إستقباله جيدا من طرف الرأي العام فالقرارات الوزارية التطبيقية لم تنشر ولم تدخل حيز التنفيذ ، وتم إلغاء النص و عوض بظهير 11 مارس 1915 منشور بالجريدة الرسمية عدد 125 بتاريخ 15 مارس 1915 بواسطة قرار وزاري وتم إخضاع للتسجيل الإجباري :<sup>64</sup>

- جميع أشكال العقود والإتفاقات كيفما كان شكلها مكتوبة أو شفوية ، تتضمن تحويل أو نقل بين الأحياء لعقارات محفظة ومتشابهة ( كراءات - عقارات - مداخيل قارة - مدى الحياة أو لمدة محددة ).

<sup>63</sup>-Idem , P 27.

<sup>64</sup>- CHARAFEDDINE El Mostapha, Les droits d'enregistrements au Maroc, Afrique orient – Maroc, 2005, p 17.

- العقود العدلية أو الوثائق العبرية المتعلقة ببعض الإتفاقات المحددة بمقابل وكذلك الأحوال الشخصية ( الزواج - الطلاق - النسب ).

- العقود القضائية والخارجة عن نطاق القضاء الصادرة من المحاكم الفرنسية.

وتم تعديل هذا النص بواسطة ظهير 1916/05/19 والذي نص على إجبارية إخضاع لتأشيرة القابض للتفويتات العقارية غير المحفظة.

### الفقرة الثالثة : النظام الجبائي المغربي بعد الإستقلال:

تميزت البنية الجبائية في فترة الحماية بهيمنة الضرائب غير المباشرة بنسبة 71.20 % من مختلف المداخل الجبائية ، لهذا فقد شكل الإصلاح الضريبي هاجس الدولة في بداية الإستقلال لمواجهة مختلف النفقات المترتبة على تدبير مؤسسات الدولة ، الأهمية التي أوليت للضرائب غير المباشرة تفسر توجيهات السلطات العمومية نحو إحتكار وتوجيه الضغط الجبائي على مستوى النفقات الجبائية ، وفي سنة 1979 ، شكلت إيرادات الضريبة على رقم المعاملات - T.C.A ، التي تتكون من الرسم على المنتوجات و الرسم على الخدمات T.P.S- ، أهم إيرادات الضرائب غير المباشرة.<sup>65</sup>

ويمكن تتبع الإصلاح الضريبي ما بعد الإستقلال على مراحل هي ؛ إصلاح 1961 ، والقانون الإطار للإصلاح الضريبي لسنة 1984 والذي تم تفعيله سنة 1986 باعتماد الضريبة على القيمة المضافة L'impôt sur la valeur ajoutée TVA- ، بحيث تم تكليف لجنة للدراسة بإنجاز مشروع الإصلاح الضريبي بناء على توصيات اللجنة التابعة لصندوق النقد الدولي ، قدمت تقريرا سلبيا عن النظام الضريبي المغربي .

تمت الموافقة على قانون الإطار للإصلاح الجبائي بالمغرب سنة 1982 ، ولم يخرج إلى حيز الوجود إلا سنة 1984 ، تزامن مع دخول برنامج التقويم الهيكلي حيز التنفيذ سنة 1983. وشكلت أهم محاوره ؛ فرض ضريبة النظافة بظهير 24 يوليوز 1957 ، وفي سنة 1961 صدرت 8 ظهائر ، تضمنت إصلاح الضريبة المهنية ،

<sup>65</sup>-Idem, P 132

الضريبة الحضرية ، ا لإقتطاع من المرتبات والأجور ، الضريبة على الأرباح المهنية والضريبة الفلاحية التي عوضت ضريبة الترتيب.<sup>66</sup>

تعويض الرسم على المعاملات الذي أسس سنة 1948 بالرسم على المنتجات والخدمات ، تمت المحافظة على ظهور 1924 وظهير 1935 في مجال التحصيل ، وظهير 22 نونبر 1924 الخاص بتحصيل ديون الدولة وظهير 21 غشت 1935 الخاص بنظام المتابعات في مجال الرسوم والضرائب والديون الأخرى ، تم تعديله بظهير 20 فبراير 1961 ، بتنظيم مسطرة الإكراه البدني في القضايا المدنية ، تعديل الفصلين 27-30 من ظهير 21 غشت 1935 وتتميمها بظهير ملرس 1961 ، فرض نظام الإكراه البدني على المزمين الذاتيين بإدارة الضرائب وغيرها من ديون الدولة ، صدور مدونة التسجيل 24 دجنبر 1958 ، وفي سنة 2007 تم إصدار المدونة العامة للضرائب التي ألغت مدونة التسجيل ،<sup>67</sup> و المرسوم الملكي 019-66 بتاريخ 16 نونبر 1958 وقانون 31 دجنبر 1952 ، وتم إصدار القانون 15-97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية ، وفي سنة 2006 تم إنشاء قباضات إدارة الضرائب - Recettes de l'Administration fiscale مكان مكاتب التسجيل والتمبر Bureaux d'Enregistrement et Timbre سابقا ، وتم إقرار مبدأ الفصل بين السلط من خلال الفصل بين الأمرين بالصرف Les Ordonnateurs والقباض والمحاسبون العموميون المكلفون بتحصيل الديون العمومية - Les Receveurs ووفق الأسس القانونية المنصوص عليها في الممارسة العمومية على إثر صدور المرسوم الملكي بتاريخ 21-04-1967.

وقد ساهمت تعديلات قوانين المالية 2004-2005-2006 في تطوير النظام الجبائي ، خاصة المادة 13 من قانون المالية 2004 ، التي بموجبها تم نسخ مقتضيات المرسوم الصادر سنة 1958 ، و صدور المدونة العامة للضرائب

<sup>66</sup> - طارق السباب - قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل - رسالة لنيل الماستر في القانون العام - مسلك العلوم والتقنيات الضريبية - جامعة الحسن الأول - سطات - السنة 2011 - 2012 - ص من 19 الى 24.

<sup>67</sup> - تجدر الإشارة إلى أن ضريبة التسجيل أو واجبات التسجيل أحدثت بموجب إتفاقية الجزيرة الخضراء 7 أبريل سنة 1906 ، بنسبة 2% تم تعديلها بموجب قانون فريمير في عهد الحماية ، وفي عهد الإستقلال صدر مرسومين ملكيين عدد 2-58 و 65-019 ، الأول بتاريخ 24 دجنبر 1958 بمثابة مدونة التسجيل والثاني في 16 نونبر 1966 بمثابة تعديل لها ، وفي سنة 2004 أقر قانون المالية مدونة التسجيل من أجل تجاوز هفوات القانون الإطار ل 21 أبريل 1984 ،

سنة 2007 ، التي تتضمن ثلاث محاور رئيسية هي مرحلة التأسيس أو الوعاء - Assiette مرحلة التصفية - La liquidation ، مرحلة التحصيل - Le Recouvrement ، وتم تقسيم بنية النظام الضريبي الى :

-الضرائب التلقائية بناء على إقرار الخاضع للضريبة .

-الضرائب المفروضة بناء على دخل أو وضعية الخاضع للضريبة .

-الضرائب المفروضة على إثر مراقبة أو فحص جبائيين.<sup>68</sup>

وجاء إصلاح 1991 بإعادة هيكلية المديرية العامة للضرائب -Direction Général des Impôts- التي كانت تسمى في التنظيم القديم -Direction Des Impôts ، وشكل إصلاح 1991 إطار هاماً لإصلاح بنية إدارة الضرائب وتجاوز الإشكاليات المترتبة عن إصلاح 1983 ، من خلال التنوع التقني للضرائب ، بيد أن التنظيم الهيكلي القديم إستم بالتعقيد لتركيزه على كل ضريبة منفصلة عن الأخرى مما أدى إلى غياب التنسيق فيما بينها على مستوى الأجهزة المكلفة بعمليات تحديد وعاء هذه الضرائب ما عرقل التواصل بينها وبين الخاضع للضريبة ، وتشتمل مديرية الضرائب التنظيم الجبائي القديم قبل سنة 1991 أربعة أقسام هي<sup>69</sup> :

1-قسم الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2-قسم الضريبة على قدر المعاملات.

3-قسم التسجيل والدمغة.

4-قسم التقنين والعلاقات الخارجية .

كل قسم يتوفر على مصالحه الخاصة بالوعاء والتحقيق المنازعات.

<sup>68</sup> -نفس المرجع السابق.

<sup>69</sup> -نفس المرجع السابق ص 114 الى 116.

بعد هذا المدخل التاريخي الذي أردت من خلاله أن أبرز أن النظام الضريبي المغربي الحالي إنما هو وليد صيرورة تاريخية تفاعلت ضمنها العديد من المعطيات التاريخية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية لتسفر عن نظام جبائي مغربي له خصوصية وفردة ، ابتدأت مع إرساء دعائم النظام المخزني في القرن الخامس عشر الميلادي من طرف السلطان محمد الرابع بإيعاز من قناصل الدول الأجنبية الذين كانوا يتواجدون بالمغرب ، ثم تطور مع وقوع المغرب تحت الحماية الفرنسية ليصل إلى ما هو عليه الآن ، ذلك التفاعل وتلك الدينامية التاريخية والسياسية والاجتماعية ، لم تكن بمنأى عن الواقع الاجتماعي للمغرب عبر مختلف مراحل تاريخه الجبائي الذي كان حافلا بالمحطات المهمة ، لكن والتي كانت وطأتها على المكلفين جد صعبة ، والوقوف عند هذا التأثير الصعب الذي تولد من خلال تفاعل تلك المعطيات السوسيوولوجية مع المعطى الجبائي هو الذي سيدفعني لتناول الضريبة بواسطة المقرب السوسيوولوجي في الفصل الثاني ، بغية النفاذ منها إلى تحليل نقدي للوقائع التاريخية والقانونية والاجتماعية من منظور دينامية الفعل الضريبي أو الجبائي وعلاقته المباشرة بالواقع المعيشي للمواطن أو الخاضع للضريبة في ظل التحولات التي عرفها المجال الجبائي أولا والسياسي المغربي ثانيا ثم الدولي ثالثا ، لكن قبل ذلك إرتأيت في ( المبحث الثاني ) أن أقوم بقراءة قانونية لبعض النصوص الجبائية ، لاستجلاء الجانب الإشكالي المتعلق بالتطبيق والممارسة العملية ، والتي تجعل من النص الجبائي ، نصا يبدو للممارس والمختص على أنه معقد ومغرق في التقنية ، بالرغم من الجهود التي يبذلها كل من المشرع الجبائي والمديرية العامة للضرائب من أجل تجاوز ذلك الغموض ، سواء من خلال قوانين المالية التي تعمل على تعديل بعض مواد النصوص الجبائية أو من خلال الدوريات والمناشير التي تصدرها المديرية العامة للضرائب ، والتي تشرح بعض المواد القانونية أو تبين طرق تطبيقها وتعصدها بالأمثلة التطبيقية .

## المبحث الثاني : قراءة قانونية للنصوص الجبائية<sup>70</sup>

<sup>70</sup> - بنية الضريبة - La structure de l'impôt بالمغرب تشمل البنية الداخلية للضريبة وتقسيماتها وكيفية بناء الوعاء وكيفية بناء الضريبة حسابيا و نظريا وكيفية إصدارها وتحصيلها ، والبنية التشريعية والبنية الإدارية والعنصر البشري ، وتفكيك الضريبة إلى بنيات أو وحدات صغيرة من منظور المنهج البنوي - التكويني ل لوسيان غولدمان ، بمعنى إعادة الشئ إلى تاريخ ولادته ونشأته ، يهدف إلى معرفة كيفية نشوء تلك البنيات الضريبية على المستوى التاريخي و التشريعي وعلى المستوى النظري والتقني وكيفية اشتغالها ومن ثمة كيفية تأثيرها على تمثلات الملزم من خلال تفاعلها مع الهاتوس الخاص بالأفراد الخاضعين للضريبة .

تتكون بنية النظام الضريبي المغربي من ضرائب الدولة والضرائب والرسوم المحلية ، وتشمل بنية النظام الضريبي ؛ المادة الخاضعة للضريبة والسعر المطبق عليها وشروط إخضاعها بالإضافة إلى تحديد وعاء الضريبة ونظام التهرب العادي -Taxation normal ونظام التهرب التلقائي Taxation d'office ، والخصوم التي تطرح من المادة الخاضعة للضريبة ، أو من الوعاء الضريبي ، من أجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة ، وكذا الإستثناءات من أداء الضريبة والإعفاءات المقررة عليها وشروط الإستفادة منها ، وفي هذا المبحث سوف أتناول تأثير بنية ضرائب الدولة على تمثلات المواطن من خلال رصد بعض الأمثلة والتي تتصل بكل مادة ضريبة على حدة ، وكذلك من خلال التطرق للإشكاليات القانونية والعملية والواقعية التي تطرح بصدد تطبيق بعض مواد القانون الضريبي ؛ في مرحلتي الوعاء والتحصيل ؛ على مستويات ؛ المادة الخاضعة للضريبة ، شروط إخضاع المادة للضريبة، تحديد وعاء الضريبة ، الخصوم أو العمليات التي تطرح من الأساس الضريبي ، المسطرة التوافقية ، التهرب العادي والتلقائي ، تحديد الأساس الخاضع للضريبة ، الإستثناءات من تطبيق الضريبة ، الإعفاءات المقررة للضريبة ، شروط الإستفادة من الإعفاءات ؛ و سوف أقوم بتحليل البنية الداخلية لضرائب الدولة الثلاث ( الضريبة على الشركات ، الضريبة على الدخل ، الضريبة على القيمة المضافة ) وكذلك المساهمة الإجتماعية للتضامن المطبقة على مايسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي ، بالإضافة إلى رسم التسجيل ، من أجل الوقوف على الإشكاليات التي يطرحها سواء تطبيق بعض النصوص القانونية ، أو التأثير الذي تمارسه هذه البنيات على الوعي الجماعي للخاضع للضريبة من خلال تأثيرها المباشر على المجالات التي تهتمه خاصة المجال الإقتصادي والإجتماعي ، والتي تساهم في تشكل تمثلات المواطن إزاء الضريبة وتدفعه بالتالي إلى إتخاذ موقف سلبي منها .

### الفقرة الأولى: 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 المواد 1 و 4 و 8 من المدونة العامة للضرائب تعرف الضريبة على الشركات على أنها تنصب على جل الأشخاص المعنويين الذين يزاولون نشاطا بهدف تحقيق الربح أو الدخل وعوائد الأسهم وحصص المشاركة و الدخل المعنوية في حكمها ، وبذلك فإن مجال تطبيق هذه الضريبة يتسم بالشمولية وا لإتساع، ويستثنى من حقل التطبيق وضعية بعض الشركات مع بعض الإعفاءات المقررة قانونيا.

## أولا- المادة الخاضعة للضريبة :

أحدثت الضريبة على الشركات سنة 1987 ، بموجب قانون رقم 86.24 الصادر بتاريخ 21 يناير 1978 كبديل للضريبة على الأرباح المهنية ، في إطار الإصلاح الثلاثي لسنة 1984 والذي لم يدخل حيز التنفيذ إلا سنة 1984 ،<sup>71</sup> و تعتبر الضريبة على الشركات من الضرائب المهمة بالنسبة لاقتصاد الدولة ، بحيث تعتبر موردا هاما من الموارد الضريبية التي بها تحرك عجلة الاقتصاد ، علاوة على كون الشركات أو المقاولات تعد شريكا أساسيا للدولة في المجال الاقتصادي ، بحيث تساهم في الناتج الوطني الخام ، والناتج الداخلي الخام ، كما أن موقع الشركات أو المقاولات ضمن النسيج الاقتصادي الوطني يؤهلها لتلعب أدوارا سياسية واجتماعية ، فهي التي يركز عليها النظام السياسي في الحصول على الولاء السياسي المطلوب ، من خلال إشراكها في الإستراتيجيات السياسية الكبرى للدولة ، فالفلسفة أو الفكرة التي حكمت مؤلف الفلاح المغربي المدافع عن العرش ( ريمي لوفو- Rémy Leveau ) ، أعتقد أنه يمكن تعديلها في العهد الحديث لتصبح " المقاول المغربي المدافع عن العرش " ، خاصة ونحن نعلم أن استراتيجية التوجه نحو أفريقيا التي تتبناها الدولة اليوم تركز على قطاع خاص ، يجب أن يحظى بكل الإمتيازات من أجل إنجاح هذا التوجه الإستراتيجي الهام ، فالقطاع الخاص يستثمر مبالغ ضخمة في البلدان الإفريقية ، وهو شريك أساسي وهام بالنسبة للدولة والنظام السياسي<sup>72</sup> ، لهذا أرى أنه من الضروري التطرق لهذه المسألة في إطار تحليل فصول مدونة الضرائب التي تتعلق بالضريبة على

<sup>71</sup> - أحمد إد علي - الأبعاد السوسياسية للجباية المغربية - نموذج الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل - اطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام من جامعة محمد الخامس بالرباط - السنة 2005 - 2006 - ص 47.

<sup>72</sup> - عبد اللطيف حيدة - بعد الزيارة الملكية المغرب يرفع إستثماراته في إفريقيا ب 92% ، مقال منشور بجريدة اليوم 24 - العدد الصادر في 06-11-2017 ( أنظر الرابط أسفله ) .... أصبحت أفريقيا تشكل العمق الإستراتيجي الجديد للمغرب على خلفية قضية الصحراء ، وفي إطار هذا التوجه قام المغرب بإبرام أزيد من 500 اتفاق للتعاون منذ عام 2000 ، وتمثل الإستثمارات المغربية بدول أفريقيا جنوب الصحراء حوالي 83% من الإستثمارات المباشرة الأجنبية المغربية في العالم ونحو 49% من الاستثمارات المغربية بالخارج ، في القطاع المصرفي والتأمين وإتصالات والصناعة والشركات العقارية والنقل والطاقة ؛ والفلاحة والمناجم ، وقد أطلق المغرب إستراتيجيته الإفريقية بمشاركة القطاع الخاص منذ 15 سنة ، وتعزز ذلك بعودة المغرب إلى الإتحاد الإفريقي ، وقيام الملك محمد السادس بزيارة العديد من الدول الإفريقية ، وتوقيع عدة إتفاقيات إستثمار وشراكة وتعاون في المجالات المذكورة من طرف المسؤولين عن القطاعات الحكومية المعنية وممثلي المقاولات والشركات المغربية ، خاصة مريم بنصالح شقرون رئيسة إتحاد مقاولات المغرب.

الشركات من أجل معرفة الخلفيات والأسباب الحقيقية التي تدفع الدولة إلى منح إمتيازات ضريبية هائلة للشركات والمقاولات الكبرى ممثلة في الإتحاد العام لمقاولات المغرب – CGEM أي " الباطرونا " ، حتى لا أقول بأن الدولة تحايي هذه الشريحة من الشرائح الإجتماعية والإقتصادية الخاضعة للضريبة ، ولا أقصد بطبيعة الحال جزءا من القطاع الخاص الذي يعتمد على الطلبيات أو الصفقات العمومية - Les marchés publiques والذي هو تابع للقطاع العمومي .

ولهذا سوف أقوم بتحليل المادة الخاضعة للضريبة للوقوف على بعض الإمتيازات التي تحظى بها الشركات والمقاولات في المغرب مقارنة بالملزمين الصغار والأجراء ، فمحاولة قراءة قانون المالية لسنة 2018 سوف تدفعنا لملاحظة أن الدولة تخلت عن السعر الجزافي لتقرر بدله السعر التصاعدي ، بإقرار نسبة 10% بالنسبة للشركات التي حققت نتيجة صافية تعادل ما بين 300 000 الى 300 001 درهم ، ونسبة 20% بالنسبة للشركات التي حققت نتيجة صافية تعادل ما بين 300 001 الى 1 000 000 درهم ، ونسبة 31% بالنسبة للشركات التي تفوق نتيجتها الصافية أو رقم أعمالها 1 000 000 درهم ، في حين لم يمس هذا السعر الجديد المقرات الدولية أو الجهوية المكتسبة لصفة " القطب المالي للدار البيضاء " ، التي تخضع لسعر 10 % والمؤسسات الفندقية والتنشيط السياحي التي تخضع لسعر 17.50% .، ومؤسسات الإئتمان وشركات التأمين والبنوك التي تخضع لسعر 37%.

فإذا كان المشرع يتوخى من خلال إقرار نظام تصاعدي للضريبة عوض نظام التقدير الجزافي والذي كانت تعتريه نواقص كثيرة ، من حيث إرتكاز الضغط الضريبي على 20% فقط من الشركات ،<sup>73</sup> خاصة تلك التي لا يفوق رقم أعمالها 1 000 000 درهم ، فإن إعتداع سعر 31% بالنسبة للشركات التي يفوق رقم أعمالها المبلغ المذكور يوضح بجلاء تلك الرغبة المتمثلة في حماية الشركات أو المقاولات الكبرى ومنحها هامشا للربح باعتبارها حليفا إستراتيجيا للدولة في مجال سياساتها الإقتصادية الداخلية والخارجية ، والتي لها علاقة مباشرة بالسياسة العامة للدولة .

**ثانيا- تحديد الشركات الخاضعة للضريبة :**

<sup>73</sup> - نفس المرجع السابق .

من المعلوم أن الضريبة على الشركات تسري من حيث المبدأ على مختلف الأنشطة التي تزاولها الشركات كيفما كانت طبيعتها ، أي أن المادة الخاضعة للضريبة على الشركات متنوعة جدا ، مقارنة بالضريبة على الأرباح المهنية التي كانت سائدة قبل الإصلاح الثلاثي لسنة 1984 ، غير أن المواد التي لا تخضع للضريبة لازالت كثيرة ، وذلك بفعل الإستثناءات والإعفاءات الكثيرة المقررة لأصناف معينة من الشركات ، وهكذا يمكن رصد سبعة أصناف من الشركات من هذا المنظور ؛ وهي :<sup>74</sup>

- 1 - الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على الشركات ؛
- 2 - الشركات الخاضعة إختياريا للضريبة على الشركات ؛
- 3 - الشركات الخاضعة جزئيا للضريبة على الشركات ؛
- 4 - الشركات المعفاة جزئيا ومؤقتا من الضريبة على الشركات ؛
- 5 - الشركات المعفاة كليا ومؤقتا من الضريبة على الشركات ؛
- 6 - الشركات المعفاة كليا ونهائيا من الضريبة على الشركات ؛
- 7 - الشركات الخارجة عن نطاق تطبيق الضريبة ؛

وهكذا يلاحظ أن جميع أصناف الشركات تخضع وجوبا للضريبة على الشركات كيفما كان غرضها ونشاطها ، لكن المشرع الجبائي يضيف في المادة 2 من المدونة العامة للضرائب عبارة " ماعدا تلك المشار إليها في المادة 3 بعده " وهي تمثل الإستثناء من تطبيق الضريبة على الشركات ، ما يعني أن الشركات الخاضعة وجوبا تنحصر في مجال ضيق جدا ، تمثل صنفا معيننا من الشركات العادية والتي لا تندرج ضمن الإطار الإستراتيجي للدولة ، في حين يوسع المشرع الجبائي في الفقرة الثانية من المادة 2 من مجال الشركات التي تخضع للضريبة على الشركات بشكل إختياريا لارجعة فيه ، وهذا المقتضى سوف يدفعنا لمعرفة الشركات المستثناءة من نطاق التطبيق ، وهي نفس الشركات المذكورة في المادة 3 من المدونة العامة للضرائب ؛ وهي شركات التضامن والتوصية البسيطة التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وشركات المحاصة والشركات الفعلية التي لاتضم سوى أشخاص طبيعيين<sup>75</sup> ،

<sup>74</sup> - نفس المرجع السابق ص 51.

<sup>75</sup> - تمثل شركات التضامن وشركات المساهمة وشركات المحاصة ما يقارب نسبة 5% من مجموع الشركات والمقاولات المشكلة للنسيج الإقتصادي المغربي ، وتتكون من شركات العائلات وتمثل أرباحها ما يقارب 90% من مجموع الأرباح التي تحققها مجموع

وهي في الغالب الشركات الماكرو-اقتصادية ، أو الشركات العملاقة التي تستثمر في مجالات العقار أي تلك التي يطلق عليها إسم " الشركات العقارية الشفافة " والمصارف والتأمينات والزراعة والمناجم وغيرها ، والمجموعات ذات النفع الإقتصادي ؛<sup>76</sup> وإن كان يمكن القول كذلك على أن الطابع الشخصي لتلك الشركات يحتم خضوعها للضريبة على الدخل إحتراما لمبدأ تصاعدي الضريبة ، بحيث كونها شركات أشخاص فتح المشرع الجبائي أمامها إمكانية الخضوع للضريبة على الشركات ، ونظام الإختيار يجعل هذه الشركات تخضع للضريبة على الدخل وفقا لحصة كل شركة ووفقا للجدول التصاعدي للضريبة .

يلاحظ كذلك أن المشرع الجبائي قد عدل من السعر الضريبي على الشركات من خلال حذفه لصنف الشركات التي تحقق نتيجة صافية ما بين 1 000 000 درهم و 5 000 000 درهم ، الذي كان هو 30% ، وتم تعويضه بسعر 31% بالنسبة للشركات التي تفوق نتيجتها الجبائية – Résultat fiscal بمبلغ 1 000 000 درهم ، بعد خصم التحملات والمصاريف ، ما يعني أن مجال الشركات التي أصبحت خاضعة لسعر 31% صار واسعا جدا ، بحيث يشمل كل الشركات التي يفوق رقم أعمالها 1 000 000 درهم ، أي الشركات الماكرو-اقتصادية أو المقاولات العملاقة ، بحيث نلاحظ أن فارق 1 نقطة بين رقم الأعمال القديم والجديد ، وكأنه أريد منه طمأنة الشركات التي لا تحظى بالإمتيازات الكبرى ، خاصة الشركات والمقاولات الصغرى ، على أن السعر ارتفع من 30% الى 31% ، لكنه في الحقيقة لم يرتفع مادام قد تم توسيع مجال الشركات التي تخضع لسعر 31% فقط وهي الشركات المذكورة.<sup>77</sup>

الشركات ، في حين يرتبط وجود شركات المساهمة بالمقاولات الصغيرة والمتوسطة والتي تشكل حوالي 95% من مجموع الشركات والمقاولات المشكلة للنسيج الإقتصادي الوطني ، وتمثل أرباحها حوالي 10% فقط من مجموع أرباح هذه الشركات .

**Otman fahim – Quelle entreprises domaine le top 500 au Maroc – revue TELQUEL –9 Novembre 2017 – [http://telquel.ma/2017/11/09/top-500-les-entreprises-marocaines-combatives-malgre-une-croissance-faible\\_1567948](http://telquel.ma/2017/11/09/top-500-les-entreprises-marocaines-combatives-malgre-une-croissance-faible_1567948)**

<sup>76</sup> – القانون رقم 37.13 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 شوال 1419 ( 5 فبراير 1999 ) .  
<sup>77</sup> – تلجأ السلطة الحكومية إلى استعمال النظام الضريبي المغربي كرافعة اقتصادية للتحفيز، إما على الإستثمار بصفة عامة ( ميثاق الإستثمار في 1995 ) ، وإما على الإستثمار في مجالات محددة ( كالسكن الإقتصادي وتحويل الخدمات وما إلى ذلك ) . كما تستفيد بعض القطاعات من ضرائب مخففة ( نسب مخفضة من الضريبة على القيمة المضافة على الشركات ) ، أو هي معفاة منها

في حين تم تخصيص الشركات التي توجد في القطب المالي للدار البيضاء والتي تتمركز في المنطقة الصناعية طنجة المتوسط أو الشركات الموجهة للتصدير ، وكذا الشركات التي تستثمر في الخارج ، وخاصة في أفريقيا بأسعار تفضيلية ؛ وهي : سعر 37% بالنسبة لمؤسسات الإئتمان وشركات التأمين والمصارف ، وسعر 8.75 % بالنسبة للشركات التي تزاوّل نشاطها في المناطق الحرة للتصدير ( المنطقة الصناعية طنجة المتوسط - المنطقة الصناعية القنيطرة - المنطقة الصناعية الدار البيضاء ) وشركات الخدمات المكتسبة لصفة " القطب المالي للدار البيضاء " ، وسعر 10% بالنسبة للبنوك الحرة ( Banque Offshore ) ، والشركات الجهوية ، الدولية ؛ الأجنبية والمحلية المتواجدة ب " القطب المالي للدار البيضاء " ، وسعر الضريبة الجرافية الذي هو 8% بالنسبة للشركات غير المقيمة ( الشركات الأجنبية ) التي أبرمت معها صفقات البناء أو الأشغال أو التركيب ؛ وهي شركات السيارات وصناعة أجزاء الطائرات... الخ ، أو أداء مبلغ خمسة وعشرون ألف ( 25 000 ) دولار أمريكي مع الإبراء من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح والدخول بالنسبة للأبنك الحرة ، و مبلغ خمسمائة ( 500 ) دولار أمريكي مع الإبراء من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح والدخول بالنسبة للشركات القابضة الحرة ( Holding Offshore )<sup>78</sup>.

تماما كالفالحة). ولا يسمح مجموع هذه التدابير - التي تقدر كلفتها الإجمالية بما يناهز 32 مليار درهم - بالقيام بتحليلات منتظمة لفعاليتها ولا للمفعول الذي يمكن أن تحدثه إذ تعطي الإمتياز لقطاع إنتاجي معين على حساب قطاعات أخرى. ( تقرير المجلس الإقتصادي والإجتماعي والبيئي لسنة 2012 حول النظام الضريبي المغربي )

## Le système Fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale – Rapport du Conseil économique et social – Auto – Saisine

n°9/2012, p 15. <http://www.ces.ma/Documents/PDF/Rapport-Fiscalite-VA.pdf>- consultation le : 20/01/2018.

<sup>78</sup> - أظهرت إحصائيات مغربية أن 500 شركة عاملة في المغرب عام 2006 تسيطر على النشاط الإقتصادي ، ووردت إيراداتها ب 14.6 بليون دولار ، وبلغت إيرادات 312 شركة متوسطة 30 بليون دولار ، وبلغت أرباحها الصافية 12.5 بليون دولار ، وتسيطر شركات خدمات الإتصالات والطاقة والنفط والصناعات والتسويق والفوسفات والمواصلات والماء والكهرباء على معظم المراكز الأولى لأكثر من 20 شركة مع استمرار سيطرة الرأسمال العائلي على غالبيتها ، وقدرت عائدات الشركات الكبرى بأكثر من 9 بلايين دولار ، وهي ؛ مجموعة "أونا" ، " سامير " " كورال أويل " السعودية - السويدية ، الخطوط الملكية الجوية ، شل لتوزيع المحروقات ، توتال الفرنسية ، سوناسيد للحديد ، مجموعة أرسلو الأوروبية لإتصالات المغرب ، ميديتيل المغربية - الإسبانية أي أورنج حاليا ، إسمنت المغرب أي لافارج ، متاجر مرجان للتسوق ، وفي ترتيب المجموعات القابضة ذات المساهمات العائلية تحتفظ "أونا" التي تمتلك فيها العائلة الملكية حصة كبيرة بالمرتبة الأولى ، ثم مجموعة أفريقيا للمحروقات ( عائلة أخنوش ) ثم

### ثالثا- تحديد وعاء الضريبة- L'assiette de l'impôt :

يتم تحديد الوعاء الجبائي للضريبة على الشركات - أو ما يصطلح على تسميته بالحصيلة الجبائية- إنطلاقا من الحصيلة المحاسبية الصافية التي يعتمد في تحديدها على حصيلة الإستغلال، لذلك كان لزاما علينا التطرق لهذه المفاهيم قبل دراسة المواد المشكلة للوعاء الجبائي.

المقصود من حصيلة الإستغلال، الفرق بين مجموع العائدات ومجموع التحملات المرتبطة بالإستغلال العادي والجاري للشركة أثناء دورة محددة، أما الحصيلة المحاسبية الصافية فهي حصيلة الإستغلال مع إنقاص أو زيادة حسب الحالات، الخسائر أو الأرباح الناتجة عن عمليات أو أحداث تدخلت أثناء الدورة أو مرتبطة بدورات سابقة.

وعندما يتم إخضاع هذه الأخيرة لتصحيح بعد إجراء الإدماجات - Reintegration - فإن ذلك يتطلب المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بعد إجراء الإدماجات ، فكل ما تم قبوله كخصم يجب إدماجه فيما يخضع للضريبة وفقا للمقتضيات الجبائية المؤسسة للضريبة على الشركات - نصل إلى الحصيلة الجبائية أي باعتبار ما زاد من الحاصلات على تكاليف السنة المحاسبية التي وقع الإلتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة .

يقصد بوعاء الضريبة " المادة الخاضعة للضريبة " أو المنبع الذي تقتطع منه الدولة الضريبة أو الضرائب المختلفة ،<sup>79</sup> وهو يحدد من طرف المشرع أي البرلمان أو الحكومة بنص تشريعي أو تنظيمي واضح مع تحديد الخصوم

بمجموعة " أونا هولدينغ " (عائلة الشعبي العاملة في العقار والسياحة " و " هولماركوم ( عائلة بن صالح ) و " دينا هولدينغ ( عائلة زنيبر ) و " سنام " ( عائلة العليج " مجموعة الضحى ، بالإضافة إلى المصارف ومنها : التجاري وفا بنك التابع لمجموعة " أونا " ، والبنك الشعبي المملوك للقطاع العام ، البنك المغربي للتجارة الخارجية ، البنك المغربي للتجارة والصناعة ، القرض العقاري والسياحي ، القرض الفلاحي ، مصرف المغرب . ( أنظر المصدر أسفله )

محمد الشرقي - الشركات العشر المغربية الأولى تسيطر على النشاط الإقتصادي - مجلة إيلاف الإلكترونية - العدد 6179  
الأحد 22 أبريل 2018 - نقلا عن جريدة الحياة اللندنية لعددها الصادر يوم 23 نونبر 2006.

<http://elaph.com/Web/Economics/2006/11/192812.htm> - consultation le

25/01/2018

<sup>79</sup> - الوعاء الضريبي ، كلمة ذات مدلول من أصل فرنسي مأخوذة من الكلمة - L'assiette ، أي السلة أو الوعاء ، وهي مركبة من كلمتين هما : " الوعاء " أو الإناء المقعر الذي ترمى فيه الأشياء أو الطعام ، وكلمة " الضريبي " نسبة إلى الضريبة ، ويسمى باللغة الفرنسية " L'assiette de l'impôt " ، للإستزادة من شرح مصطلح " الوعاء الضريبي " أنظر أسفله :

والإستثناءات والنفقات ، وفي المغرب تنص المدونة العامة للضرائب على تحديد وعاء الضريبة على الشركات على الشكل التالي :

Assiette :

*N.f.* [du **lat.** assidere, être assis]

1. Pièce de vaisselle, individuelle, à fond plat et à bord incliné, servant à contenir les aliments ; son contenu : *Une assiette creuse, plate, à dessert. Reprendre une assiette d e gratin **assiettée***
2. Manière d'être assis à cheval : *Cavalière qui a une bonne assiette équilibré*
3. Stabilité d'une chose posée sur une autre : *Vérifier l'assiette du linteau d'une porte assise*
4. Dans la langue juridique, base de calcul d'une cotisation, d'un impôt.

Assiette anglaise,

Assortiment de viandes froides.

Assiette profonde,

En Belgique, assiette creuse.

Ne pas être dans son assiette,

*Fam.* ne pas se sentir bien, ne pas être dans son état normal.

**Jean-François Féraud's Dictionnaire critique de la langue française © 1787-1788-**  
*The free Dictionnaire* – <https://fr.thefreedictionary.com/assiette> – consultation le : 25/01/2018.

Le **5 mai 1789**, Alors que les caisses du royaume sont vides, Louis XVI se résout à convoquer les états généraux à Versailles. Selon le contrôleur général des Finances, Loménie de Brienne, seule une assemblée des délégués de tout le pays peut imposer des réformes (modifier l'assiette de l'impôt) aux privilégiés et au Parlement. A la différence des précédents états généraux de 1614, le nombre de représentants du tiers état est doublé. Les députés formeront une "Assemblée nationale" et commenceront à remettre en cause les institutions monarchiques.

**Hérodote. Net –tout l'histor en un clic – le 05 mai Ouverture des états généraux – revue d'histoire française – mis à jour 26-08-2016-**

[http://www.linternaute.com/histoire/categorie/evenement/27/1/a/50471/ouverture\\_des\\_etats\\_generaux.shtml](http://www.linternaute.com/histoire/categorie/evenement/27/1/a/50471/ouverture_des_etats_generaux.shtml) – consultation le 25/01/2018.

- 1 تحديد الشركات الخاضعة للضريبة ( المادة 2 من المدونة العامة للضرائب )
- 2 تحديد الشركات المستثناة من الضريبة ( المادة 3 من المدونة العامة للضرائب )
- 3 تحديد الشركات المعفاة من الضريبة ( المادة 6 من المدونة العامة للضرائب )
- 4 تحديد التكاليف القابلة للخصم ( المادة 10 من المدونة العامة للضرائب )
- 5 تحيد التكاليف غير القابلة للخصم ( المادة 11 من المدونة العامة للضريبة ).
- 6 تحيد الحصيلة الخاضعة للضريبة ( المادة 8 من المدونة العامة للضريبة )
- 7 تحديد أساس فرض الضريبة الجزافية على الشركات غير المقيمة ( المادة 16 من المدونة العامة للضرائب ).

- 8 تصفية الضريبة ( المادة 17 من المدونة العامة للضرائب )
- 9 تحديد سعر الضريبة ( المادة 19 من المدونة العامة للضرائب )
- 10 تحديد العائدات المفروضة عليها الضريبة ( المادة 9 من المدونة العامة للضرائب )، وتشمل عائدات الإستغلال ، العائدات المالية ، العائدات غير الجارية .
- 11 تحديد العائدات غير الخاضعة للضريبة ( المادة 9 المكررة من المدونة العامة للضرائب

يلاحظ أنه في إطار تحديد الشركات المعفاة من الضريبة على الشركات ؛ أنها تشمل جميع الجمعيات والمؤسسات الإجتماعية والبيئية والرياضية وكذا التعاونيات والجمعيات السكنية واتحاداتها التي يقل رقم أعمالها عن 10 000 000 ( عشرة ملايين درهم ) ، وكالات إنعاش و تنمية أقاليم المملكة ، الشركة المالية الدولية<sup>80</sup> ،

<sup>80</sup> - الظهير الشريف 1.62.145 بتاريخ 16 صفر 1382 ( 19 يوليو 1962 ) بالمصادقة على إنضمام المغرب إلى الشركة المالية الدولية . إستثمرت الشركة المالية الدولية (SFI) ، العضو في مجموعة البنك الدولي، ما يعادل 125 مليون دولار، وهو ما يعني حياة مساهمة تعادل قيمتها 18,8% في سهام فينانس - SAHAM FINANCE . وتهدف عملية المساهمة هاته إلى دعم توسع المجموعة في العديد من البلدان الإفريقية، خاصة بلدان منطقة جنوب الصحراء حيث يبقى الولوج إلى منتوجات التأمين محدودا وتبين الشراكة الإستراتيجية بين الشركة المالية الدولية ومجموعة سهام الثقة الموضوعة في حكامه المجموعة والقيمة التي تميز نموذجها التنموي على المستوى الدولي ، توقيع الشراكة سنة 2012 ، قيمة الإستثمار: 125 مليون دولار أمريكي ، حجم المساهمة: 18,8%

وهي شركة تابعة للبنك الدولي تستثمر في مجموعة سهام المالية المغربية ما يعادل 18.8 % ، وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية ، الوكالة الخاصة لطنجة- البحر الأبيض المتوسط<sup>81</sup> ، وهي مجموعة اقتصادية عملاقة تشرف على ميناء طنجة المتوسط ، فإذا كان لها وجه إجتماعي فلها كذلك وجه إقتصادي ؛ يتمثل في إشرافها على مجالات إقتصادية وصناعية إستراتيجية من خلال إشرافها على وجه الخصوص على تيسير تنقل الأشخاص والبضائع والخدمات عبر بوابة ميناء طنجة المتوسط ، وكذا إشرافها على العديد من الشركات والمقاولات ذات الأنشطة والتخصصات المتعددة والمختلفة ؛ منها اللوجستيك والتجهيز والبناء ، وصناعة السيارات ، والنسيج ، والصناعات الغذائية والإلكترونية ، والصناعات الطبية والصيدلانية ، وصناعة أجزاء الطائرات ، وتشغل 65000 عامل ، وتحقق رقم أعمال يساوي 5500 مليون يورو سنويا أي ما يعادل 550 مليون درهم سنويا ، وتستثمر ما يعادل 3000 مليون أورو أي ما يعادل 300 مليون درهم من الإستثمارات الصناعية الخاصة ، المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعمال سنوي يقل عن 5 000 000 ( خمسة ملايين درهم ) ، فيما يخص فقط دخولها الفلاحية ، لمدة ثلاث سنوات متتالية ، هيئات التوظيف العقاري<sup>82</sup> ، أما فيما يتعلق بالخصوم، فتشمل

[http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp\\_ext\\_content/ifc\\_external\\_corporate\\_site/home-consultation](http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home-consultation) le : 28/01/2018.

<sup>81</sup> -تقوم مؤسسة طنجة ميد - Tanger Med بتوطيد إستراتيجية تما -TMSA ؛ ( الوكالة الخاصة لطنجة - البحر الأبيض المتوسط ) ، للمسؤولية الإجتماعية والتنمية المستدامة. تأسست مؤسسة طنجة ميد - Tanger Med في مايو 2007 وتحمل وتدعم المبادرات في منطقة طنجة تطوان من خلال العمل على هيكلية المشاريع بالشراكة مع الجماعات الترابية والمؤسسات الحكومية والجمعيات المحلية. وتركز أعمال المؤسسة أساسا على مجالات التعليم والصحة والتدريب المهني وإجتماعي والثقافي ، وقد تأسست عقب الخطاب الملكي بطنجة بتاريخ 17 فبراير 2002 ، بمناسبة انطلاق أشغال بناء ميناء طنجة المتوسط ، بموجب مرسوم قانون رقم 02.02.644 بتاريخ 2 رجب 1423 ( 10 سبتمبر 2002 ) يتعلق بإحداث منطقة خاصة للتنمية ، طنجة - المتوسط ، ( منشور بالجريدة الرسمية عدد 5040 بتاريخ الخميس 19 سبتمبر 2002 ) ، والظهير الشريف رقم 101.06.01 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1427 ( 15 يونيو 2006 ) ، بتطبيق القانون رقم 05.18 كما تم تعديله وتتميمه بمرسوم رقم 644.02.02 بتاريخ 1423 ( 10 سبتمبر 2002 ) المتعلق بإحداث منطقة للتنمية ؛ طنجة - المتوسط. ( أنظر البوابة الإلكترونية لمؤسسة طنجة ميد - Tanger Med على الرابط أسفله )

<http://www.tmsa.ma/category/media-rrom/telechargements> -  
consultation le : 28/01/2018.

<sup>82</sup> - هيئات التوظيف الجماعي العقاري أحدثت بقانون رقم 70.14 ، تكون على شكل صندوق أو على شكل شركة توظيف عقاري تؤسس من طرف شركة مسيرة أو شركة تدبير ؛ و يحدد الغرض الرئيسي من هيئات التوظيف الجماعي العقاري في بناء أو

مشتريات البضائع والتكاليف الخارجية المرتبطة بالإستغلال ، والهدايا الإشهارية التي لا تتعدى قيمة الواحدة منها ( 100 درهم ) ، الهبات النقدية أو العينية الممنوحة لفائدة : الجمعيات الإجتماعية المعترف لها بصفة المنفعة العامة ، الأوقاف والمؤسسات العمومية التي يكون هدفها تقديم علاجات صحية ، التعاون الوطني ، وكالات إنعاش وتنمية أقاليم المملكة ، المشاريع الإجتماعية للمقاولات العمومية والخاصة ، الضرائب والرسوم التي تتحملها الشركة فيما يخص الضرائب الإضافية الصادرة خلال السنة المحاسبية ( الضريبة على الدخل - الضريبة على القيمة المضافة ) ، ماعدا الضريبة على الشركات ، تكاليف المستخدمين واليد العاملة والتكاليف الإجتماعية المرتبطة بها وكذلك المساعدة على السكن والتعويضات عن التمثيل<sup>83</sup> وغير ذلك من الإمتيازات النقدية والعينية الممنوحة لمستخدمي الشركة ، تكاليف ومخصصات الإستغلال ؛ وتتكون من مخصصات الإهلاك<sup>84</sup> ، ومخصصات المؤن<sup>85</sup> ،

اقتناء عقارات، حصرا بغرض كرائها، والتي تحوزها بشكل مباشر أو غير مباشر، بما في ذلك العقارات التي توجد في طور لإنجاز، وكذا جميع العمليات اللازمة لاستعمالها أو إعادة بيعها كالحقوق العينية العقارية وسندات رأس المال . يجوز لهيئات التوظيف الجماعي العقاري إنجاز الأشغال كيفما كانت طبيعتها على هذه العقارات ولا سيما العمليات المتعلقة ببنائها وتجديدها وإعادة تأهيلها بغرض كرائها. ويجوز لهيئات التوظيف الجماعي العقاري بصفة ثانوية تدبير الأدوات المالية (أنظر البوابة الإلكترونية للهيئة المغربية لسوق الرساميل - المفاهيم الأساسية - عبر الرابط التالي :

<http://www.ammc.ma/ar/espace-epargnants/societes-de-gestion-consultation> le : 258/01/2018.

<sup>83</sup> - يراد بمفهوم التمثيل بما تنص عليه المادة 79 من القانون 65.99 المتعلق بمدونة الشغل، والذي بموجبه تم تنظيم مهام الوكيل المتحول أو الوسيط أو الممثل التجاري للشركة، كما يرتبط كذلك بالتمثيل النقابي والذي ينص عليه الفصل الأول من المرسوم رقم 2.74.633 المؤرخ في 28 شتنبر 1974 المتعلق بتعيين المستشارين لدى القسم الإجتماعي في المحاكم الابتدائية، وكذلك ما تنص عليه مقتضيات المادة 425 من مدونة الشغل، المتعلقة بالنقابات الأكثر تمثيلا، وكذلك بالتمثيل السياسي كما ينص على ذلك القوانين التنظيمية ؛ رقم 27.11 المتعلق بمجلس النواب، ورقم 28.11 المتعلق بمجلس المستشارين، ورقم 112.14 المتعلق بمجالس العمالات والأقاليم، ورقم 59.11 المتعلق بالجماعات الترابية، ورقم 59.11 المتعلق بالجهات.

<sup>84</sup> - الإهلاك - L'amortissement هو والإعتراف السنوي الذي يسجل في المحاسبة المتعلقة بالشركة أو المقاول بالخسارة في قيمة أصول الشركة المتكبدة بسبب تقادم وسائل الإنتاج أو الأصول . ويزيد الإهلاك تكلفة الأصل على مدى عمره الإنتاجي. وتسجل أصول الشركة في موازنة المقاول أو الأصول - L'actif نتيجتها المحاسبية الصافية، وهي قيمة شرائها عند دخولها الميزانية العمومية. ومع ذلك، فإن هذه القيمة لم تعد مطابقة للواقع في السنوات التالية، لأن الأصول تفقد قيمتها على مر الزمن. وبالتالي فإن الإهلاك يجعل من الممكن تسجيل، في كل عام، في الحسابات، انخفاض النتيجة المحاسبية . يتم خصم الإهلاك المسجل كل سنة من الربح الخاضع للضريبة. يمكن أن يكون الإهلاك خطي أو متناقص اعتمادا على الإختيار الذي تقوم به الشركة. ويسمح الإهلاك الخطي الثابت باستنتاج متأخر سنوي ثابت سنويا. ويسمح الرصيد المتناقص بخصم إهلاك أعلى خلال السنوات الأولى، ولكل أصل من أصول الشركة نسبة مقرر من الإهلاك المسموح بها، فمثلا نسبة إهلاك عربات نقل الأشخاص يجب ألا تقل عن

التكاليف المالية ، وتمثل في التكاليف عن الفوائد والقروض ، خسائر الصرف<sup>86</sup> ، التكاليف غير القابلة للخصم ؛ وتشمل الذعائر والغرامات والرسوم المترتبة عن إرتكاب مخالفات لأحكام النصوص التشريعية أو التنظيمية ، خصوصا المخالفات المرتكبة فيما يتعلق بوعاء الضريبة والرسوم وتأخير دفع الضرائب والرسوم المذكورة ، النفقات والإستثمارات الواردة بالفاتورات والتي لم يثبت تسديدها بشيك مسطر وغير قابل للتظهير أو كبيالات أو بطريقة مغناطيسية للأداء<sup>87</sup> أو تحويل بنكي ، أو وسيلة الكترونية للمقاصة في حدود 10 000 درهم عن كل

20% من إجمالي الخصم لكل ضريبة لمدة خمس سنوات و لا يمكن أن يتجاوز 300 000 درهم لكل عربة مع احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

### **Amortissement : définition, calcul simple et tableau–Dictionnaire comptable**

**et fiscal– mis à jour 20–04–2018. (Voir le lien ci– après) :**

<http://www.journaldunet.com/business/dictionnaire-comptable-et-fiscal/1198507-amortissement-definition> – consultation le 28/01/2018.

<sup>85</sup> – المؤن أو المخصصات المدرجة في حساب الشركات في نهاية كل سنة مالية لمواجهة التكاليف أو المخاطر غير المتوقعة مثل الخسائر التي تتكبدها الشركة في البورصة أو بسبب المنافسة أو بسبب مشاكل النقل والتسويق أو عيب غير متوقع ظهر في المنتج بعد عرضه في الأسواق ، أو الكوارث الطبيعية أو الحوادث المؤمن عليها ، والديون التي يكون مبلغها وتاريخ استحقاقها غير مؤكد ، ويجب أن تكون تلك المخاطر متأصلة في نشاط الشركة الإقتصادي .

### **Provision pour risques et charges – definition – lexique de gestion et de manangement – Chef d’entreprise – mis à jour le 22–04–2018 (voir le lien**

**ci–après) :** [http://www.chefdentreprise.com/Definitions-](http://www.chefdentreprise.com/Definitions-Glossaire/Provisions-pour-risques-et-charges-240127.htm#xJiZZJWeYABUOdSU.97)

[Glossaire/Provisions-pour-risques-et-charges-240127.htm#xJiZZJWeYABUOdSU.97](http://www.chefdentreprise.com/Definitions-Glossaire/Provisions-pour-risques-et-charges-240127.htm#xJiZZJWeYABUOdSU.97) – consultation le : 28/01/2018.

<sup>86</sup> – يجب تقييم الديون والدائنيات المحررة بعملات أجنبية حسب سعر الصرف ، تخضم نتيجة التقييم من حصيلة السنة المحاسبية التي تمت فيها معاينة فوارق التحويل بنقصان الدائنيات أو زيادات الديون.( المادة 10 الفقرة 2 ، بآء من المدونة العامة للضرائب ) .

<sup>87</sup> – الأداء بواسطة البطاقة البنكية .

### **PAIEMENT SUR IRIS.MA – le paiement par carte bancaire – voir le lien ci-**

**apres :** <https://www.iris.ma/content/5-mode-paiement-iris> – consultation

le : 28/01/2018.

يوم وعن كل مورد ، و 100 000 درهم عن كل شهر وعن كل مورد ، من مشتريات البضائع ، تكاليف خارجية أخرى وقع الإلتزام بها أو تحملها لما يتطلبه الإستغلال<sup>88</sup> ، العجز القابل للترحيل من السنة المحاسبية الحالية والمالية إلى غاية السنة الرابعة من السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز .

تنص المادة 144 من المدونة العامة للضرائب ، على الحد الأدنى للضريبة على الشركات ، والضريبة على الدخل ، والضريبة على الدخل المهنية و الفلاحية ، وهو المبلغ الذي يجب على الشركات أن تدفعه في غياب ربح ، ويحدد سعر الحد الأدنى في 0.50% موزعة على شكل 0.25% بالنسبة للعمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية والمتعلقة ببيع المواد المشار إليها في الفقرة دال من المادة 144 من المدونة العامة للضرائب ، و 6% بالنسبة للمهن الواردة في المواد 89 و 91 من المدونة العامة للضرائب ، المزاول من طرف أشخاص خاضعين للضريبة على الدخل ، ولا يمكن أن يقل الحد الأدنى للضريبة عن مبلغ 3 000 درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الشركات ومبلغ 1500 درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخل المهنية ، وهذا الأمر يدفع العديد من الشركات إلى الرفع من التكاليف القابلة للخصم ، ومنها الخصوم ، والإهتلاكات ، و الهبات والهدايا ونفقات المستخدمين ، والتكاليف المالية ، وغيرها من أجل السقوط في الحد الأدنى للضريبة ، الشيء الذي يكرس التفاوت فيما بين الشركات ويؤدي إلى الغش والتهرب الضريبيين<sup>89</sup> ، ويؤثر كذلك على المداخل الجبائية ، ورغم أنه يمكن تجاوز هذا الأمر من خلال نظام المراقبة الجبائية – Le contrôle fiscal ، غير أن نقص الموارد البشرية بالمديرية العامة للضرائب ، خاصة تدني نسبة الفاحصين – Les vérificateurs ، 130 مفتش فاحص من بين مجموع أطر المديرية العامة للضرائب البالغ عددهم 4902 إطارا ، ويتوقع أن يصل عددهم إلى 486 مفتش فاحص سنة 2017، تجعل من الصعب جدا الحد من هذه الظاهرة<sup>90</sup> ، أضف إلى ذلك أن

<sup>88</sup> – المادة 10 – 1 – الفقرة أ – ب من المدونة العامة للضرائب.

<sup>89</sup> – إد علي أحمد – الأبعاد السوسيوسياسية للجبائية المغربية – نموذج الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل – أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام ، سنة 2005-2006 – جامعة محمد الخامس بالرباط – الصفحة 61.

<sup>90</sup> – Mohamed Amine – conrole fiscal : 130 vérificateurs bientôt opérationnels – revue électronique – 4 janvier 2018 – Challenge – (voir le lien ci- après)

<http://www.challenge.ma/contrôle-fiscal-130-verificateurs-bientôt-operationnels-92089/> – consultation le : 28/01/2018.

100 000 شركة أعلنت عجزا سنة 2015 ، بحيث يشكل نصف هذا العدد الشركات التي تعلن عجزا متواليا ، أي على مدى ثلاث سنوات الماضية ، في سنة 2016 .

إن المساهمة الدنيا بشكل جزافي تنضاف إلى مشكل الوعاء والخصوم والسعر الضريبيين لتساهم في خلق نوع من الغش والتهرب الضريبي المأسوس والمقنن ، وهذه الآليات ليست إلا من وسائل محاباة الشركات الكبرى ، بحيث يمكنها ذلك من التلاعب بالنفقات بالشكل الذي يؤدي إلى الإنتقاص من مبلغ الضريبة المستحقة ، ويوسع بالتالي من هامش أرباحها وعائداتها التي تزيد في إغناء الطبقات الغنية وتفجير الطبقات الفقيرة ، من خلال تقليص العائدات الضريبية التي يحتمل أن تشكل فائض قيمة يمكن أن يستثمر في تنمية المناطق والفئات الفقيرة والمعوزة ، ولكنه يذهب إلى حسابات وأرصدة المالكين الشخصيين والمسيرين الذاتيين لتلك الشركات وكذلك العائلات الثرية التي تمتلك تلك الشركات ، ما يؤدي إلى مركزة الثروة في أيدي فئات قليلة من فئات المجتمع ، وحرمان فئات عريضة من ثمار الدورة الإقتصادية .<sup>91</sup>

Voir aussi (Rapport d'activité de l'année 2017), valorisation du capital humain, p 30. [www.dgi.gov.ma](http://www.dgi.gov.ma) .

<sup>91</sup> - دعا فرع منظمة "أوكسفام - OXFAM" العالمية التي تعنى بالمساواة، بالمغرب، حكومة سعد الدين العثماني، إلى تحقيق عدالة ضريبية بحيث يدفع الأثرياء نصيبهم العادل من الضرائب، وذلك عن طريق رفع معدلات الضرائب، وتعزيز تدابير التهرب الضريبي وزيادة الإنفاق على الخدمات العمومية، المنظمة التي تعتبر مكافحة عدم المساواة الاجتماعية والإقتصادية، والمساواة بين الجنسين، من أولويات برامجها ومشاريعها عبر العالم، أكدت في تقريرها السنوي، الصادر اليوم الاثنين، أن فرض ضريبة علمية قدرها 1.5 في المائة على ثروة الأغنياء ستسمح بتعليم جميع أطفال العالم ، عبد الجليل العروصي، المتحدث باسم منظمة "أوكسفام" في المغرب، قال "إن نتائج عدم المساواة في المغرب بليغة وتدعو إلى إتخاذ تدابير طموحة. والأمر متروك الآن للحكومة ومختلف مؤسسات البلد لمعالجة جذور آفة اللامساواة عن طريق إنشاء نظام اقتصادي يستفيد منه الجميع وليس قليل من أصحاب الإمتيازات ، كما دعت الحكومة إلى "ضمان التنفيذ الحقيقي للبرنامج الحكومي لتطوير النموذج لإقتصادي وتعزيز فرص الشغل والتنمية المستدامة وتعزيز التنمية البشرية، وتشجيع الحكامة الرشيدة في السياسات لإقتصادية والإجتماعية على المستويات المحلية والإقليمية والوطنية من خلال تحسين المساءلة والشفافية ومحاربة الإفلات من العقاب ، وأشارت "أوكسفام" إلى أن 3 أثرياء بالمغرب تبلغ ثروتهم 4.5 مليار دولار '44 مليار درهم) إرتفع معدل ثروتهم خلال سنة واحدة، بما يعادل إستهلاك 375 ألف مغربي فقير، وأن 4.2 مليون شخص مهدد بأن يدخل في خانة الفقر. تقرير المنظمة المهتمة بالمساواة في العالم، أظهر الهوة الكبيرة بين الأغنياء والفقراء في المغرب، حيث أكد أنه بالرغم من أن هناك زيادة في الثروة بالمغرب إلا أن المستفيدين منها هم قلة قليلة من الأثرياء، حصرتهم "أوكسفام" في ثلة من الشخصيات والعائلات ، هم حسب تقرير "فوربس" ، عثمان بنجلون بثروة 1.9 مليار دولار، يليه عزيز أحنوش بـ1.5 مليار دولار، و1.1 مليار دولار لأنس الصغريوي ، بيكولا غرافير، مدير منظمة "أوكسفام" في المغرب أوضح أن "ارتفاع عدد الأغنياء ليس علامة على إزدهار الاقتصاد، بل هو دليل على أنه يضيق الخناق ويزيد من الفئات الأكثر فقرا، كما أنه يعيق النمو الاقتصادي في العالم، وذلك باعتراف صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية"، تضيف

## رابعا - الإعفاءات المقررة للضريبة على الشركات :

تنص المادة 6 من المدونة العامة للضرائب على الإعفاءات من الضريبة على الشركات ، وهي :

1-الإعفاءات الدائمة وفرضها بالسعر المنخفض بصفة دائمة ؛ وتشمل ؛

أ – الإعفاءات الدائمة ؛

ب – الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بسعر منخفض ؛

ج – الإعفاءات الدائمة من الضريبة المحجوزة في المنبع ؛

د – الفرض الدائم للضريبة بسعر منخفض ؛

2-الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بسعر مخفض بصفة مؤقتة ؛ وتشمل :

أ – الإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض ؛

ب – الإعفاءات المؤقتة ؛

ج – الفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض ؛

3-التخفيض من الضريبة لفائدة الشركات التي تدخل سنداتها الى البورصة ؛

---

المنظمة البريطانية، وأردف التقرير أن المغرب يسجل أعلى معدل في عدم المساواة من بين دول شمال إفريقيا، وسجل تحسنا في السنوات الأخيرة، مشيرا أن أكثر من 1.6 مليون شخص لا يزالون يعيشون في الفقر، و4.2 مليون شخص مهدد بأن يدخل في خانة الفقر. (أنظر الرابط أسفله ) :

Le comité de rédaction de la revue électronique Desk - Oxfam dresse un tableau noir des inégalités au Maroc – revue électronique le Desk –mis à jour le : 22-01-2018. (Voir le lien ci- après)

<https://ledesk.ma/datadesk/oxfam-dresse-un-tableau-noir-des-inegalites-au-maroc-consultation> le : 28/01/2018

4- التخفيض من الضريبة لفائدة الشركات التي تساهم في راسمال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيا الحديثة

#### 1-الإعفاءات الدائمة وفرضها بالسعر المنخفض بصفة دائمة :

-الجمعيات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح والتنظيمات المشابهة لها.

-التعاونيات واتحاداتها المؤسسة قانونا.

-الشركات التي تتعاطى تربية المواشي فيما يخص الأرباح الناتجة عن هذا النشاط.

-الشركات الأجنبية في ما يتعلق بزائد القيمة الناشئ عن التخلي عن قيم منقولة مسعرة لدى بورصة القيم بالمغرب.

والعصبة الوطنية لمكافحة داء السرطان، مؤسسة محمد الخامس للتضامن، مؤسسة محمد السادس للنهوض بالأعمال الإجتماعية للتربية والتكوين، المكتب الوطني للأعمال الجامعية الإجتماعية والثقافية، البنك الإسلامي للتنمية، البنك الإفريقي للتنمية، صناديق التوظيف الجماعي للتسديد.

#### أ- الجمعيات والتنظيمات المشابهة لها.

حسب الفصل الأول من ظهير 15 نونبر 1958 المتعلق بتأسيس الجمعيات كما تم تعديله بمقتضى القانون 00/75 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-02-200 بتاريخ 23 يوليوز 2002 فإن الجمعية هي اتفاق لتحقيق تعاون مستمر بين شخصين أو عدة أشخاص لإستخدام معلوماتهم أو نشاطهم لغاية غير توزيع الأرباح فيما بينهم.

وتجري عليها فيما يرجع لصحتها القواعد القانونية العامة المطبقة على العقود والالتزامات.

وتعتبر جمعيات مثل الجمعيات المعترف لها بالمصلحة واتحاداتها وتجمعاتها، الأحزاب السياسية والتجمعات السياسية، النقابات، الجمعيات الأجنبية المرخص لها من الكتابة العام للحكومة.

#### ب-التعاونيات

حسب الفصل الأول من القانون رقم 16/112 المحدد للنظام الأساسي للتعاونيات ومكتب تنمية التعاون، فالتعاونية هي تجمع أشخاص طبيعيين الذين يتفقون على التوحد من أجل خلق مقولة مكلفة بتلبية حاجياتهم

الخاصة فقط، بالسلع والخدمات التي يحتاجونها وتمتع بالأهلية القانونية وبالاستقلال المالي، وأهدافها تتمحور حول تحسين الوضعية السوسيو إقتصادية لأعضائها وتقوية الروح التعاونية بينهم وغيرها من الأهداف المرتبطة بها.

وعلى الرغم من إعفاءها من الضريبة، فإن هذا الإعفاء يرتبط بشرط عدم تجاوز رقم معاملاتها السنوي 10 000 000 درهم ( عشرة ملايين درهم ) دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة إذا كانت تمارس نشاطا بتحويل مواد أولية تم جمعها من عند منخرطها أو عناصر داخلية في الإنتاج بواسطة تجهيزات ومعدات ووسائل إنتاج ماثلة للتي تستعملها المقاولات الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات وتسويق المنتجات التي قامت بتحويلها.

كما أن التعاونية هي ملزمة بإمسك محاسبة منتظمة وفقا للقوانين الجاري بها العمل في هذا الإطار.

### ج-شركات تربية المواشي :

الشركات التي تتعاطى تربية المواشي تعفى في ما يخص الإنتاج الناتجة عن هذا النشاط.<sup>92</sup>

#### 2-الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بسعر منخفض بصفة مؤقتة :

يسري هذا الإعفاء على ثلاث هيئات وهي:

– مقاولات التصدير تعفى لمدة خمس سنوات ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت فيها أول عملية تصدير في ما يخص رقم الأعمال المحقق من هذا العمل.

– المنشآت الفندقية عن مؤسساتها الفندقية فيما يخص جزء الأساس المفروض عليه الضريبة المطابق لرقم معاملاتها المحقق بعملات أجنبية محول إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار، تعفى لمدة الخمس سنوات الأولى تبتدئ من السنة المحاسبية التي أنجزت فيها أول عملية إيواء بالعملة الأجنبية.

– المنشآت المقامة في المواقع الخاصة بالتصدير والمنشآت غير العاملة في القطاع المنجمي والتي تقوم ببيع منتجات مكتملة الصنع مخصصة للتصدير لمنشآت أخرى مقامة في المواقع السالفة الذكر تس تفيد هذه المنشآت

<sup>92</sup> - يراد بالمواشي الحيوانات الخاضعة للرسوم المفروضة على الذبح في المجازر عملا بأحكام الباب الثامن من القانون رقم 30/89 المحدد بموجب نظام الضرائبي المستحقة للجماعات المحلية هذه الحيوانات هي (الغنم، العنز، البقر، الخيول، الخنازير).

تستفيد من إعفاء كلي لمدة خمس سنوات الأولى إبتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها أول عملية بيع للمنتجات المكتملة، وعلى هذه المنشآت أن تثبت أنها قامت بتصدير المنتجات المكتملة الصنع عن طريق شهادة تسلم من إدارة الجمارك والضرائب الغير المباشرة.

### 1-الإعفاءات الجزئية الدائمة:

تستفيد من هذا الإعفاء:

- الشركات الفلاحية فيما يخص الأرباح الناشئة عن زراعات الحبوب والنباتات الزيتية والزراعات السكرية والكئيية والقطنية.
  - مقاولات التصدير والمقاولات الفندقية، وذلك انطلاقا من انتهاء مدة الخمس سنوات الأولى التي تم إعفاؤها من الضريبة كليا.
  - المنشآت الغير العاملة في القطاع المنجمي التي تقوم ببيع منتجات مكتملة الصنع، برسم رقم المعاملات المحقق مع المنشآت المقامة في المواقع الخاصة بالتصدير ابتداء من انتهاء الخمس السنوات الأولى التي تم إعفاؤها كليا.
  - المنشآت المنجمية المصدرة ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها أول عملية تصدير.
- وذلك بنسبة إعفاء 50٪.

### 2-الإعفاءات الجزئية المؤقتة

المنشآت الخاضعة لإعفاءات الجزئية المؤقتة من الضريبة على الشركات هي:

- المنشآت غير المؤسسات القارة للشركات غير الموجود مقرها بالمغرب والمقبولة لإنجاز صفقات أعمال أو توريدات أو خدمات، ومؤسسات الائتمان، وبنك المغرب، وصندوق الإيداع والتدبير، وشركات التأمين وإعادة التأمين، والوكالات العقارية، وذلك بالنسبة للأنشطة المزاولة بإحدى العمالات والأقاليم التي تحدد بمرسوم وفق المعيارين التاليين:

. مستوى النمو الإقتصادي والاجتماعي؛

. القدرة الإستيعابية للرأسمال والإستثمارات في الجهة أو الإقليم أو العمالة؛

حيث تتمتع بإعفاء نسبته 50٪ طوال الخمس سنوات التي تلي تاريخ الشروع في الإستغلال.

- المنشآت الحرفية تستفيد من إعفاء جزئي نسبته 50٪ طوال مدة الخمس سنوات المحاسبية الأولى التي تلي تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كان إنتاجها حصيداً عملياً يدوي.

- المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني تتمتع بتخفيض قدره 50٪ لمدة خمس سنوات إنطلاقاً من تاريخ الشروع في الإستغلال.

### 3- التخفيض من الضريبة لفائدة الشركات التي تدخل سنداتهما الى البورصة ؛

تتمتع الشركات التي تدخل سنداتهما الى البورصة بفتح رأس المال او الزيادة فيه بتخفيض من الضريبة على الشركات طوال ثلاث ( 3 ) سنوات متتابة ابتداء من السنة المحاسبية الموالية لسنة تقييدها في جدول اسعار البورصة ويحدد سعر التخفيض على النحو التالي :

25% بالنسبة للشركات التي تدخل سندات البورصة بفتح رأسمالها لمشاركة العموم وذلك عن طريق بيع أسهم موجودة

50% بالمنسبة للشركات التي تدخل سندات البورصة بزيادة نسبة لاتقل عن 20% في رأس المال مع التخلي عن حق الإكتتاب التفضيلي ، ويتم عرض هذه الزيادة على العموم في نفس الوقت الذي تدخل فيه الشركات المذكورة الى البورصة ؛

ويستفيد من التخفيض المشار إليه كذلك ؛

- مؤسسات الإئتمان ؛

- مقاولات التأمين وإعادة التأمين ؛

- الشركات ذات الإمتياز في تسيير مرافق عمومية ؛

الشركات التي تملك مجموع أو بعض رأسمالها الدولة أو جماعة عمومية أو شركة تملك جماعة عمومية نسبة لاتقل عن 50% من رأسمالها ؛

### 4- التخفيض من الضريبة لفائدة المنشآت التي تساهم في إسبال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال

التكنولوجيات الحديثة ؛

تستفيد المنشأة الخاضعة للضريبة على الشركات بتخفيض من الضريبة يساوي مبلغ الضريبة المطابق لمبلغ مساهمتها في رأسمال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيات الحديثة ؛<sup>93</sup>

ويطبق هذا التخفيض على مبلغ الضريبة على الشركات المستحق برسم السنة الضريبية المحجوزة في المنبع على الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت وعائدات شهادات الصكوك وقبل استنزال الدفعات الاحتياطية المؤداة خلال السنة المحاسبية ، ولا يمكن للمبلغ الباقي المحتمل من تخفيض الضريبة الذي لم يتم إستنزاله أن يكون موضوع ترحيل إلى السنوات المحاسبية الموالية أو موضوع إسترجاع.

يتضح من خلال قراءة نص المادة 6 من المدونة العامة للضرائب ؛ المتعلقة بأنواع الإعفاءات التي تستفيد منها الشركات الصناعية والقابضة والمصدرة والمالية والوكالات الخاصة وشركات التدبير المفوض أو الشركات الحاصلة على إمتياز لإدارة مرفق عام وشركات الخدمات والشركات النفطية وشركات التأمين والمقاولات ، والتعاونيات السكنية ، والجمعيات السكنية والإجتماعية والهيئات الطبية ، والمنشآت السياحية والمستغلات الفلاحية والمنجمية ، والمنعشون العقاريون أشخاص معنيون ، والمؤسسات الإجتماعية والرياضية والثقافية والجامعية ، ومؤسسات الإئتمان والبنوك ، والصناديق ، وربائحها وحقوق إيجاراتها ، وعوائد الأسهم وحصص المشاركة

<sup>93</sup> - يراد بالمقاولات المبتكرة حديثة النشأة ؛ الشركات التي تم إحدائها منذ أقل من خمس ( 5 ) سنوات في تاريخ المساهمة والتي :

- يقل رقم أعمالها المحقق برسم الأربع ( 4 ) سنوات المحاسبية الأخيرة المحتممة عن خمسة ملايين ( 5 000 000 ) درهم سنويا دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة ؛

- تمثل تكاليف البحث والإنماء التي تتحملها في إطار أنشطتها الابتكارية ، على الأقل 30% من تكاليفها القابلة للخصم من حصيلتها الجبائية.

الخاصة بها ، والتوظيفات المالية ،<sup>94</sup> أن فكرة محاباة الدولة للشركات العملاقة واضحة جدا ، ولا تحتاج إلى كبير عناء من أجل البرهنة عليها ، بيد أن التشريع الجبائي مليئ بالأمثلة الحية والممارسة الواقعية كذلك ، وما تنوع شكل الإعفاءات الممنوحة لتلك الشركات إلا وجه من أوجه تلك المحاباة .

ويلاحظ أيضا من خلال قراءة المادة 7 من نفس المدونة ، المتعلقة بشروط الإستفادة من هذه الإعفاءات ، أن النصين القانونيين تحكهما خلفية نيو- ليبرالية واضحة ، تعتبر الخيط الناظم لكل أجزاء وفقرات المدونة العامة للضرائب ، أو التشريع الضريبي بصفة عامة ، ما يمكن أن يفسر على أن التشريع الضريبي أو السياسة الجبائية الوطنية يحكما منطق الليبرالية الجديدة ، باعتبار أن هذه السياسة تخضع لمؤثرات داخلية وخارجية ؛ داخلية تتمثل في الإتحاد العام لمقاومات المغرب ، والذي أصبح له دور ريادي في صنع السياسة الجبائية ، وخارجية وتتمثل في البنك الدولي والشركات المتعددة الجنسيات التي أضحت تتدخل في صياغة التشريع الجبائي وصناعة السياسة الجبائية على ضوء قدرتها التنافسية الهائلة وقوتها الإقتراحية الكبيرة مقارنة بالشركات الوطنية ، وكذا قدرتها السريعة في الحصول على المعلومات ، مايؤدي إلى طغيان الإطار المرجعي المعولم على التشريع الجبائي ، وتشكل الشركات المتعددة الجنسيات الوجه الآخر للعمولة فهي مدعومة من طرف شبكة من المؤسسات الدولية المترابطة عضويا ومصالحيا ؛ كالجهاز المانحة ( صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي للإنشاء والتعمير )

<sup>94</sup> -Anas A.Rahmoun-[Maroc] Loi de finances 2017 : Les avantages fiscaux en vigueur sans gouvernement – revue électronique l’usine Nouvelle – publié 20-02-2017. Les privilèges dont profitent les entreprises installées dans les ZFE – exonération d’IS les 5 premières années, puis un taux réduit à 8,7% – sont élargies à toutes les entreprises, où qu’elles soient installées, pourvu qu’elles respectent les mêmes règles : transférer leurs produits sous régime suspensif de douane pour les exporter in fine. (Voir le lien ci-après) :

<https://www.usinenouvelle.com/article/maroc-loi-de-finances-2017-les-avantages-fiscaux-en-vigueur-sans-gouvernement.N503719-consultation>  
le : 20/01/2018

وكذلك من طرف بعض المنظمات الدولية العاملة معها والدول المانحة أيضا ، مثل الولايات المتحدة الأمريكية<sup>95</sup> ، بحيث يلاحظ أن المواطن غائب كلية ضمن منطق التشريع الجبائي الخاص بالشركات ، والسياسة الجبائية ، التي ليست إلا واجهة من واجهات الليبرالية الجديدة على المستوى الوطني.

## الفقرة الثانية : الضريبة على الدخل:

### أولا - نطاق تطبيق للضريبة وأسعارها :

أحدثت الضريبة على الدخل بموجب الظهير الشريف رقم 1-89-116 بتنفيذ القانون رقم 17.89 بشأن الضريبة العامة على الدخل الصادر بتاريخ 21 ربيع الثاني 1410 ( 21 نونبر 1989 ) بالجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 06 دجنبر 1989 ، كما تم تعديله وتتميمه بالظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 دي الحجة 1427 ( 31 ديسمبر 2006 ) الذي نص على المدونة العامة للضرائب ، والضريبة على الدخل ضريبة توزيعية تم إخضاع المداخيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون خلال سنة محاسبية كاملة للضريبة حسب السعر المنصوص عليه بالنسبة لكل صنف من أصناف الدخول ، وحسب مبلغ الدخل المحقق المنصوص عليه ، مراعاة للمقدرة لتكليفية للخاضعين للضريبة ، ولقد ظهرت الضريبة العامة على الدخل في البدء في إنجلترا في سنة 1899 وأخذت في الانتشار بعد الحرب العالمية الثانية تحت ضغط متطلبات الدولة الحديثة ، وتزامن انتشارها مع سيادة النموذج الفوردي للتنمية والقائم على النمط التaylorي في تنظيم العمل والذي يركز على المردودية والربح ، وهكذا كان دافع الرفع من الإنتاج ورفع معدلات التنمية ومن ثمة رفع مستوى الأجور في الغرب مساهما في خلق قاعدة توزيعية للدخول تمثلها الضريبة على الدخل<sup>96</sup> ، من خلال توسيع قاعدة التضريب ورفع المردودية الجبائية تحدد المادة 22 المدونة العامة للضرائب والدخول والأرباح المفروضة عليها الضريبة على الشكل التالي:

#### 1- الدخول الأجرية والمعتبرة في حكمها ؛

<sup>95</sup> - العطشان الحبيب - مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الإستثمار - أطروحة لنيل الدكتوراة من جامعة الحسن الثاني أكادال - الرباط - السنة 2008-2009 - الصفحة 16.

<sup>96</sup> - أحمد إد علي - الأبعاد السوسيوسياسية للجبائية المغربية - نموذج الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام من جامعة محمد الخامس بالرباط - السنة 2005-2006 - الصفحة 83.

2- الدخل المهنية ؛<sup>97</sup>

3- الدخل العقارية

4- الدخل الزراعية

5- دخول رؤوس الأموال

### 1- الدخل الأجرية والمعتبرة في حكمها:

تعتبر دخولا أجرية لتطبيق المادة 56 من المدونة العامة للضرائب ؛ المرتبات والتعويضات ، والأجور ، والمعاشات ، والإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعة من المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسيري الشركات ، المنافع النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخل.

---

<sup>97</sup> - ( سوف يتم التطرق إليها في فقرة الرسوم المحلية)

إن الضريبة على الدخل ، صنف الدخول الأجرية ، ورغم محاولات الإصلاح التي تعرضت له هذه الشريحة من الدخول عبر محطات الإصلاح الضريبي بالمغرب ؛ إصلاح 1961 ، إصلاح 1978 ، إصلاح 1984 ، إصلاح 2007 ، ورغم التحول النوعي الذي أحدثه فرض الضريبة على الدخل بالمغرب ، من زاوية إتجاه العدالة الضريبية ، فإن الحاجة لازالت ماسة إلى توحيدها ، فبالنظر إلى شرائحها المتعددة وتنوع أسعارها ، وتمحيص كيفية تطبيقها واشتغالها في إطار المنظومة الجبائية ،<sup>98</sup> أو تعقد تقنياتها التي تساهم في تعميق التفاوتات الإجتماعية ومحاباة فئات دون أخرى ، خاصة تكثيق الضغط على بعض الشرائح من أصحاب الدخول المتوسطة والدنيا ومحاباة أصحاب الدخول المرتفعة ، إلا أن آلية التوزيع فيما يخص هذه الضريبة معقدة ، أو كونها تشتغل لمصلحة فئة أصحاب الدخول المرتفعة.<sup>99</sup>

لا بد من الإشارة إلى أن الضريبة على الدخول الأجرية تقتطع من المنبع ، أي أن مبلغ الضريبة يتم إقتطاعه من طرف الدولة من مصدر الدخل ، ولا يحتاج لأي إقرار من طرف الأجير ، وتشكل الضريبة على الدخل ، صنف الضريبة على الأجور ، موردا هاما من الموارد الضريبية التي لا تحتاج إلى كبير عناء من أجل تحصيلها ، بحيث يبقى إيرادها مضمونا وسهلا ، ويلاحظ أن هذا النوع من الجباية التي تستهدف الأجراء تشكل ما نسبته حوالي 60% من مجموع الإيرادات الضريبية.<sup>100</sup>

<sup>98</sup>- نفس المرجع السابق ص 85.

<sup>99</sup>- نفس المرجع السابق ص 84.

<sup>100</sup>- أورد تقرير المجلس الإقتصادي والإجتماعي والبيئي لسنة 2012 مايلي : "الضغط الضريبي الناتج عن الضريبة على الدخل يبقى معتدلا بالنسبة إلى الأجر التي تقل عن 10.000 درهم شهريا. وعلى سبيل المثال، فإن أجرا قدره 5.000 درهم لا تتجاوز الضريبة الموقعة عليه نسبة 4 بالمائة تقريبا، وهي نسبة قد تنخفض إلى ما دون ذلك، حتى حدود 2 بالمائة، إذا أخذنا في الإعتبار ما يتم إسقاطه من تلك الضريبة، في ارتباط على الخصوص بأداء القروض العقارية. أما الأجر التي تبلغ 10.000 درهم، فتطبق عليها نسبة 10 بالمائة تقريبا. والحق أن الشعور بارتفاع الضريبة لدى أصحاب هذا المستوى من الأجر يعود إلى المساهمات الإجتماعية أكثر منه إلى الضريبة في حد ذاتها .

فضغط الإقتطاعات الإجتماعية يبلغ 22 بالمائة بالنسبة إلى الأجر البالغة 5.000 درهم، و 18 بالمائة بالنسبة إلى فئة 10.000 درهم شهريا. ويبلغ مجموع الصغط الضريبي والإجتماعي ما قدره 22 بالمائة بالنسبة إلى الأجر القريبة من الحد الأدنى للأجر، ليرتفع إلى 44 بالمائة بالنسبة إلى مستويات الدخل المرتفعة. وبذلك فإن النظام الضريبي المتعلق بمدخيل الأجر لا يمكن الإحاطة به بطريقة سليمة إذا لم تؤخذ فيها الإقتطاعات الإجتماعية بعين الإعتبار ، غير أن إرتفاع الإقتطاعات الإجتماعية ، خاصة النظام التكميلي لإصلاح أنظمة التقاعد الذي إعتمدته حكومة عبد الإلاه بنكيران سنة 2017 ، كانت وراءه خلفيات نيوليبرالية ، تمثلت في : أولا : إصلاح أنظمة التقاعد التي كانت قريبة من الإفلاس نتيجة الإختلالات التدبيرية التي كانت تعرفها مساهمات

و يتضح من خلال الجدولين أسفله أن فكرة التبسيط والتضريب النوعي الذي تم إدخاله على هذه الشريحة من أصناف الدخل تهدف إلى تقريب المسافة بين مختلف شرائح الدخل من خلال توحيد المادة الضريبية و الحفاظ على إخضاع المكلفين لضريبة واحدة وفي نفس الوقت مراعاة مصدر الدخل وظروفه ، إلا أن المنطق الذي يهيمن على سعر الضريبة هو تكثيف الضغط على أصحاب الدخل الأجرية المتوسطة والدنيا ( الموظفون والأجراء الذي ينحصر دخلهم الشهري ما بين 2501.00 درهم و 15 000.00 درهم ) ، وهم الذين يمثلون الشريحة الكبيرة ضمن شرائح أصحاب الدخل الأجرية بالمغرب ، والذين لا يتجاوز متوسط أجرهم الشهري 15 000.00 درهم ، ولا يقل عن 2501.00 درهم ، أي الشريحة التي ترتب في سلاليم الأجور من 5 الى

---

الموظفين على مستوى صندوق الإيداع والتدبير بإيعاز من صندوق النقد الدولي ، والتي لها علاقة مباشرة بالنظام الضريبي ، ثانيا : رغبة الدولة في إسترجاع الفرق الذي تفقده الميزانية العامة جراء الإمتيازات الضريبية الممنوحة للشركات والمقاولات الكبرى وكذا من التهرب والغش الضريبيين ، ثالثا في كون  $\frac{3}{4}$  الضريبة على الدخل يؤديها الأجراء ، وذلك نتيجة غياب الضريبة على الثروات الكبرى في النظام الضريبي المغربي ، أضف إلى ذلك الفوارق الطبقية الصارخة بين المواطنين في ظل غياب الضريبة على الثروة ، وبالتالي فالضريبة على الدخل التي يتحملها الأجراء بالإضافة إلى المساهمات الإجتماعية المرتفعة ماهي إلا نتيجة الإحتلالات التي يعرفها النظام الضريبي. " ( أنظر تقرير المجلس الإقتصادي والإجتماعي - إحالة ذاتية رقم 09 / 2012 - عبر الرابط التالي ) :

<http://www.ces.ma/Documents/PDF/Rapport-Fiscalite-VA.pdf> -

consultation : le : 20/01/2018.

12 في الوظيفة العمومية ، وهؤلاء يخضعون لسعر يتراوح ما بين 10% و 34% ، وهي نسبة مرتفعة جدا ، مقارنة مع أصحاب الدخل التي تساوي أو تفوق 15 001.00 درهم ، والتي لا يتجاوز السعر الذي يخضعون له 38% ، ويشكل الفارق بين السعيرين 4 نقط ، في حين تتسع المسافة التي تغطي الدخل المرتفعة والتي تتجاوز 15 001.00 درهم ، في مقابل بقاء السعر ثابتا في نسبة 38% ، ما يشكل فارقا كبيرا بين الدخلين والسعيرين ، وهذا يعتبر دليلا كافيا على محاباة أصحاب الدخل المرتفعة ، والذين يشكلون حوالي 25% فقط من نسبة أصحاب الدخل الخاضعين للضريبة ، في حين تشكل أجورهم حوالي 80% من كتلة الأجور ، نظرا لارتفاعها فوق سقف 15 000.00 درهم ، وهذه الفئة تتشكل من المدراء العامين والمسيرين الكبار والموظفين السامين والمسؤولين السياسيين.

## 2 - الدخل المهنية - L'impôt sur les Revenues Professionnelles

### أ - تعريف الضريبة على الدخل المهنية والفرق بينها وبين الرسم المهني - La taxe professionnelle

#### - تحديد وتعريف الضريبة:

تحدد المادة 30 من المدونة العامة للضرائب مفهوم الضريبة المهنية على أن الدخل المهنية التي تطبق عليها الضريبة المهنية هي ؛ الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاوله منة تجارية أو صناعية أو حرفية ، مهنة حرة أو مهنة أخرى غير المنصوص عليها في المدونة ، ومهنة المنعشين العقاريين أو مهنة مجزئي الأراضي أو تجار الأملاك<sup>101</sup> ، وكذا الدخل التي تكتسي طابع التكرار والمبالغ الإجمالية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب أو الأشخاص المعنويون غير الخاضعين للضريبة على الشركات ، ويعني هذا أن الربح الذي يحصل عليه أي شخص من مزاوله نشاط غير متكرر أو طارئ لا يعد دخلا مهنيا لتطبيق الضريبة على الدخل.

<sup>101</sup> - المنعشون العقاريون هم الأشخاص الذين يصممون ويشيدون بناء أو أبنية لبيعها كلا أو بعضا ، المجزؤون هم الأشخاص الذين يقومون بتهيئة الأراضي وتجهيزها للبناء من أجل بيعها جملة واحدة أو جزءا جزءا ، مهما كانت طريقة تملكهم للأراضي المذكورة ، تجار الأملاك هم الأشخاص الذي يبيعون عقارات مبنية أو غير مبنية تملكوها بعوض أو على وجه الهبة ( المادة 30 من المدونة العامة للضرائب ).

ونشير أن الضريبة على الدخل المهنية تسري أيضا على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يوجد مقرهم بالمغرب وليس لهم موطن ضريبي به وغير خاضعين للضريبة على الشركات في مقابل إنجاز أعمال أو تقديم خدمات لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين يتوفرون على موطن ضريبي بالمغرب أو يزاولون نشاطا فيه، إذا كانت الأعمال أو الخدمات المنجزة لا ترتبط بنشاط مؤسسة في المغرب تابعة للشخص الطبيعي أو المعنوي غير المقيم بالمغرب بمناسبة المبالغ التي يحصلون عليها في هذا الإطار وتسري نفس الأحكام الواردة أعلاه على الأعمال والخدمات التي ينجزها في الخارج شخص طبيعي أو شركة أو جمعية غير خاضعة للضريبة على الشركات لحساب فرع بالمغرب يكون تابعا للشخص الطبيعي أو الشركة أو الجمعية.

غير أن مناط تكليف الشخص بالضريبة على الأرباح المهنية، يتمثل باحترافه لأحد الأنشطة التي تتكون منها المادة الضريبية والإحتراف كما هو معلوم هو استمرار الشخص في تلك الأنشطة واعتياده عليها.

وبالعكس إذا لم يحترف الشخص مهنة معينة وحصل على ربح بسبب قيامه بصورة طارئة بعملية درت عليه ربحا، فإنه لا يعتبر مكلفا بالضريبة على الأرباح المهنية وعليه، إذا باع شخص داره لسبب شخصي مثلا وحصل على ربح، فإن هذا الشخص لا يكلف بالضريبة محل البحث بل بالضريبة على الأرباح العقارية، في حين إذا اعتاد الشخص على بيع وشراء العقارات فإنه يعتبر مكلفا بالضريبة على الأرباح المهنية لا بالضريبة على الأرباح العقارية، والضريبة المهنية تعتبر من ضرائب الدولة، في حين يعتبر الرسم المهني من الرسوم التي تقوم المديرية العامة للضرائب بتدبيرها لفائدة الجماعات الترابية.<sup>102</sup>

<sup>102</sup> -عمل القانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية على تجميع كل الرسوم المحلية سواء تلك التي تقوم المديرية العامة للضرائب بتدبيرها لفائدة الجماعات المحلية، أو تلك التي تقوم الجماعة المحلية بتدبيرها مباشرة عن طريق مصالحتها الجبائية المحلية في إطار نص قانوني واحد، يتضمن جميع الأحكام المنظمة للجبايات المحلية؛ تجميع كل الإعفاءات التي كان منصوبا عليها بمقتضى نصوص أخرى في نص واحد، مع إلغاء بعض الإعفاءات التي كانت تستفيد منها بعض المؤسسات (بنك المغرب، بريد المغرب) بسبب

و يسري الرسم المهني على الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يزاولون بالمغرب بشكل مستمر ومتواصل لنشاط مهني غير مؤجر ، يتعلق الأمر ببعض الأنشطة غير ذات الهدف الإيجاري وهي : مؤسسات التعليم الخصوصي ، الأنشطة الزراعية ، وفي بعض الحالات ؛ الحرف التقليدية ، الشركات لاتؤدي أبدا الرسم المهني في سنة إنشائها ، و يفرض الرسم المهني لفائدة الجماعات التي تتوفر فيها المزاوون لتلك الأنشطة المذكورة ، على مقرات وعقارات إبتداء من فاتح يناير.

يشكل الرسم المهني 50% من العائدات الجبائية للجماعات الترابية ، ويهدف إلى تمويل ميزانية الجماعات ، المؤسسات ، الجهات ، غرف الصناعة و التجارة والحرف ... تفرض على سنة إبتداء من التاريخ الذي حازت

الأنشطة ذات الطابع التجاري التي تمارسها هذه المؤسسات . تغيير أسماء بعض الرسوم : الضريبة المهنية (البتانتا): الرسم المهني الضريبة الحضرية: رسم السكن ، ، ضريبة النظافة ، رسم الخدمات الجماعية ، رسم النقل العمومي للمسافرين ، التطبيق الفعلي للمقتضيات المتعلقة بالرسم على استغلال المناجم الذي لم تستفد منه الجهات في ظل القانون رقم 89-30 لعدم إصدار المرسوم المحدد لسعر الرسم الذي كان من المفروض أن يصدر باقتراح من وزير الداخلية ووزير الطاقة و المعادن . ؛ على مستوى المضمون : عمل القانون رقم 47.06 على :التقليص من عدد الرسوم المحلية و إلغاء 11 رسم محلي ذوي المردودية الضعيفة :

الضريبة على الملاهي

الرسم المضاف إلى الرسم المفروض على عقود التأمين

الرسم المفروض على الباعة المتجولين . الرسم المترتب على السماح بإغلاق بعض المحال العامة بعد الميعاد المحدد أو بفتحها قبله . المأذون لهم في بيع سلعهم على الطرق العامة . الضريبة على الدراجات البخارية التي يكون حجم أسطوانتها يساوي أو يفوق 125 سنتيمترا مكعبا .

الرسم المفروض على تذاكر دخول المهرجانات الرياضية والمسابع الخاصة المفتوحة للجمهور.

الرسم المفروض على مؤسسات التعليم الخاصة

الرسم المضاف إلى الرسم المفروض على رخصة الصيد في البحر . الرسم الإضافي المفروض على طبع الزرابي .

الضريبة على عمليات تقسيم الأراضي

الرسم المضاف إلى الرسم الجماعي المفروض على استخراج مواد المقالع .

دمج الضريبة المهنية (البتانتا سابقا) مع الجزء المهني للضريبة الحضرية والعشر الإضافي لفائدة الغرف المهنية وكذا السنتيمات الإضافية لفائدة ميزانية الدولة في إطار الرسم المهني مع اعتماد نمط جديد لتوزيع عائد هذا الرسم بين الأطراف المستفيدة(الجماعات المحلية 80% والدولة 10% والغرف المهنية 10% .

دمج بعض الرسوم المحلية التي تؤسس على نفس المادة الضريبية أو التي تشمل نفس الميدان: . الرسم المفروض على الصيانة والرسم الإضافي؛ . الرسم المفروض على استخراج مواد المقالع والرسم الإضافي

فيه الشركة مقرات أو عقارات بتراب الجماعة في فاتح يناير ، وإذا كانت الشركة تتوفر على مقرات وعقارات  
بعدة جماعات تتوصل بعدة إشعارات ضريبية .

الرسم المهني ناتج عن إصلاح ضريبة البتانتا- La patente ، وهي ضريبة مباشرة تطبق على الوضعية الدائمة  
التي يفرضها ممارسة مهنة ، مع الأخذ بعين الاعتبار بعض المظاهر الخارجية التالية :

- طبيعة ظروف ممارسة المهنة ؛

- أهمية عناصر الرسم المهني ؛

- القيمة الكرائية والمعدات .

### تحديد أساس الفرض الضريبي أو وعاء الضريبة:

1 يحدد الدخل المهني وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية<sup>103</sup> ، مع إمكان الإختيار الخضوع للضريبة  
على الدخل وفق إحدى الأنظمة الثلاث ، بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطهم بصفة  
فردية أو في إطار شركة فعلية<sup>104</sup> :

103- نظام النتيجة الصافية الحقيقية بطريقة حسابها هي : المداخيل - التكاليف - عجز السنة السابقة ، الحاصل من هذه  
العملية يضرب في سعر الضريبة المنصوص عليه في المادة 73 من المدونة العامة للضرائب . ونظام النتيجة الصافية المبسطة هي :  
المداخيل - التكاليف بدون خصم عجز السنة السابقة ، ونظام الربح الجزائي هو : نظام يطبق على الذي يحققون رقم أعمال  
سنوي يقدر ب : 1- 1 000 000 درهم باعتبار الضريبة على القيمة المضافة إذا تعلق الأمر بالأنشطة التجارية والصناعية  
وتجهيز سفن الصيد البحري ، 2- 250 000 درهم إذا تعلق الأمر بمقدمي الخدمات أو المهن أو مصادر الدخول المهنية التي  
تكتسي طابع التكرار ، نظام المقاول الذاتي هو : نظام المقاول الذاتي هو صيغة مقاولاتية جديدة أحدثها ظهير شريف رقم  
1.15.06 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 (19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون رقم 114.13 المتعلق بنظام المقاول الذاتي  
بهدف الحد من البطالة وتشجيع العمل الحر مع تسهيل الإجراءات الإدارية إلى أقصى حد وهكذا، يمكن اعتماد نظام المقاول  
الذاتي، بشكل رئيسي، من قبل عاطل عن العمل يسعى إلى ممارسة نشاط مهني "لحسابه الخاص"، أو بشكل تكميلي، من قبل  
متقاعد أو طالب يخطط إلى تطوير نشاط حرفي، تجاري أو خدماتي وباختصار، المقاول الذاتي هو  
أن تكون حرا في مزاوله نشاط مهني بكل استقلالية؛  
أن تكون حرا في تنظيم عملك دون قيود أو تبعية قانونية أو إدارية؛

2 - نظام النتيجة الصافية المبسطة؛

3 - نظام الربح الجزافي؛

4 - نظام المقاول الذاتي؛

تقوم إدارة الضرائب بإجراء مقارنة بين رقم الأعمال المصرح به من قبل الخاضع للضريبة رقم الأعمال المحصل عليه باعتماد الربح الأدنى وتفرض الضريبة على أساس رقم الأعمال الأعلى.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي منح الخاضعين للضريبة الذين يسكون محاسبة مؤشر عليها من قبل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة الخاضعة للقانون رقم 57.90 الإستفادة من تخفيض من الأساس المفروضة عليه الضريبة نسبته 15% ويعتبر الربح الأدنى كما يرى بعض الفقه هو الأكثر تطبيقا واستعمالا من طرف الإدارة الضريبية وبهم الغالبية العظمى للملزمين الخاضعين لنظام التضريب الجزافي ، لأن تصريحات هؤلاء الملزمين لا تتضمن أرقام الأعمال الحقيقية سواء بصورة إرادية أو لأنهم يجهلون حقيقة هذه الأرقام ماداموا لا يسكون محاسبة منتظمة ، وبالتالي يبقى تطبيق نظام الربح الجزافي ضيقا للإستعمال. كما أن تطبيق الربح كما تم استعراضه وإقدام الإدارة على الزيادة في مقداره قد دفع الكثير من الخاضعين للضريبة إلى الرجوع إلى نظام النتيجة الصافية في حين هناك

أن تستفيد من نظام إنشاء وتديبر مخفف لتحقيق مشروعك الشخصي ؛

أن تستفيد من نظام قانوني، ومحاسباتي وجبائي مبسط ؛

أن تكون قادرا على الإندماج في بيئة الأعمال والحصول على تمويل من مؤسسات القروض .

أنظر بهذا الخصوص موقع دار المقاول على الرابط أسفله :

[https://www.daralmoukawil.com/ar/khsys-lmqwl-ldhty-consultation le](https://www.daralmoukawil.com/ar/khsys-lmqwl-ldhty-consultation-le) :

188/02/2018.

104 -الشركة الفعلية هي : الشركة الفعلية هي الشركة التي أنشئت بشكل في ظاهره أنها سليمة وبني على ذلك تعاملات مع الغير ونشوء مراكز قانونية دائنة أو مدينة ثم الحكم بطلانها لعوار وتحلف أصاب واحد أو أكثر من الشروط الموضوعية العامة (وهي : الرضا والمحل والسبب والأهلية) أو الخاصة (وهي تعدد الشركاء وتقديم الحصص) أو الشرطان الشكليان وهما (شرط الكتابة وشرط الإشهار). ويراد بمصطلح " الفعلية أي أنها قائمة بالفعل " بالرغم من حكم المحكمة بطلانها إنتفاء أحد الشروط الأساسية لإقامتها ، بحيث يسري الحكم بالبطلان على الفترة الماضية ولا يمتد الى المستقبل ، والإعتراف بالشركة هو الإعتراف بالوجود الفعلي أو الواقعي للشركة ولا يتركز على أساس قانوني ، لذا تسمى هذه الشركة بالشركة الفعلية أو الواقعية - Société de fait. المصدر : موقع بيت كوم ( أنظر الرابط أسفله ) :

Site Bayt Com : [https://www.bayt.com/ar/specialties/q/222681-](https://www.bayt.com/ar/specialties/q/222681-consultation-le)

consultation le :18/02/2018-

فئة منهم تتمثل في الذين يحققون أرقام أعمال تفوق الحدود المسموح بها لاختيار نظام الربح الجزائي ولا يختارون نظام النتيجة الصافية لاستفادتهم من مزايا النظام الأول وذلك في غياب وسائل ناجعة للتحري المتوفرة للإدارة لضبط أرقام الأعمال الحقيقية التي ينجزها هؤلاء.<sup>105</sup>

#### 4- تحديد الإعفاءات من الضريبة

تمثل الإعفاءات من الضريبة المهنية حسب منطوق المادة 31 من المدونة العامة للضرائب ؛

أ-الإعفاءات وفرض الضريبة بسعر مخفض بصفة دائمة ؛

ب-الإعفاءات وفرض الضريبة بسعر مخفض بصفة مؤقتة ؛

أ- الإعفاء من الضريبة وفرضها بالسعر المخفض بصفة دائمة :

كما هو الشأن بالنسبة للمنشات المقامة في المنطقة الحرة بميناء طنجة والمعفاة من الضريبة على الدخل برسم العمليات المنجزة داخل هذه المنطقة .

<sup>105</sup> - نظام الربح الجزائي - : التزام الإحتفاظ بالفواتير

استنادا إلى مقتضيات قانون المالية 2015 : تم إقرار التزام محاسبي مُبسط جديد بالنسبة للملزمين الخاضعين للضريبة حسب نظام الربح الجزائي ، للتذكير فإن شروط تطبيق نظام الربح الجزائي في المغرب تستند إلى رقم الأعمال المحقق أو المقدّر من طرف إدارة الضرائب والذي لم يتجاوز طيلة سنتين متتاليتين الحدود المقررة بالقانون وفي حالة العكس يطبق نظام النتيجة الصافية الحقيقية على الدخول المهنية المحققة من فاتح يناير من السنة التالية للسنتين اللتين وقع خلالهما تجاوز رقم الأعمال ماعدا إذا عبر الخاضع للضريبة عن اختيار نظام النتيجة الصافية المبسطة وفق الشروط الشكلية وفي المواعيد المنصوص عليها بالقانون ؛

الإلتزام المحاسبي الجديد بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة حسب نظام الربح الجزائي :

أوراق إثبات النفقات : من المعلوم أن الأشخاص الذاتيين الخاضعين لنظام الربح الجزائي إعتادوا على عدم الإحتفاظ بفواتير النفقات وعليه ووفق الإلتزام الجديد سيتعين عليهم الإحتفاظ بها وترتيبها وفق تاريخها من أجل تيسير الإدلاء بها عند الضرورة. جميع النفقات يجب إثبات شرائها بفاتورة قانونية أو أية ورقة أخرى لها قوة الإثبات تحرر في اسم المعني بالأمر إستنادا لمقتضيات الفصل 146 من المدونة العامة للضرائب

## - الإعفاء الدائم :

كما هو الحال بالنسبة للمنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات التي تحقق رقم أعمال حين التصدير بخصوص مجموع رقم الأعمال ، وكذلك المنشآت غير المزاولة نشاطها في القطاع المنجمي التي تباع لمنشآت أخرى مقامة في المواقع الخاصة بتصدير منتجات تامة الصنع معدة للتصدير فيما يخص رقم أعمالها المنجز في المواقع المذكورة ، إلى جانب هذه المنشآت تستفيد أيضا من هذا الإعفاء المنشآت الفندقية فيما يخص جزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها الذي تم تحقيقه بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة مباشرة أو عن طريق وكالات الأسفار.

تعفى هذه المنشآت بداية من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة 5 سنوات متتالية تبتدئ من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها أول عملية تصدير بالنسبة للمنشآت الأولى ، وأول عملية بيع لمنتجات تامة الصنع بالنسبة للمنشآت الثانية ، وأول عملية إيواء بالعملة الأجنبية بالنسبة للمنشآت الأخيرة. ثم تفرض عليها الضريبة بسعر مخفض بعد مرور هذه المدة (أي 5 سنوات) بنسبة 17,5% وتخفيض هذه النسبة إلى 20% فيما يخص الدخل الصافية الخاضعة للضريبة المنجزة من طرف هذه المنشآت والمحقة إبتداء من فاتح يناير 2008.<sup>106</sup>

وللإشارة فان هذا الإعفاء المتبوع بفرض دائم للضريبة بسعر مخفض يمنح وفق شروط حددها المشرع في المادة 7 بفقريتها 5 و6 و هي كالتالي:

بالنسبة للمنشآت المصدرة للمنتجات والخدمات لا يطبق عليها الإعفاء أو السعر المخفض إلا بالنسبة للبيع الأخير المنجز والخدمة الأخيرة المقدمة داخل تراب المملكة اللذان نتج عنهما تصدير مباشر وفوري غير أن هذا الإعفاء لا يطبق فيما يخص المنشآت المصدرة للخدمات إلا على رقم الأعمال المنجز في التصدير بعملات أجنبية والاستفادة من الإعفاءات المذكورة أعلاه بالنسبة للمنشآت التي تباع لمنشآت أخرى مقامة في المواقع الخاصة بالتصدير يشترط الحصول على شهادة مسلمة من إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة و أنتنجز عملية الشراء والتصدير تحت مراقبة الإدارة أيضا طبقا للتشريع الجاري به العمل ، كما يشترط في هذه المنشآت أن

<sup>106</sup> - المادة 74 من المدونة العامة للضرائب .

تمسك محاسبة تمكّنها من ضبط عمليات شراء وتصدير المنتجات التامة الصنع بالنسبة لكل مومن إلى جانب إدلائه ببيان إجمالي لعمليات الشراء والتصدير وفقا لمطبوع نموذجي تعده الإدارة لهذا الغرض.<sup>107</sup>

أما عن المنشآت الفندقية فيشترط فيها الإدلاء بإقرار بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة مرفق ببيان يبرز ما يلي : مجموع العائدات المطابقة للأساس المفروضة عليه الضريبة ورقم الأعمال المحقق بعملات أجنبية عن كل مؤسسة فندقية وكذا جزء رقم الأعمال المعنى كليا أو جزئيا من الضريبة.

#### - الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بسعر مخفض :

ويهم المنشآت المنجمية المصدرة ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها أول عملية تصدير ، وكذا المنشآت المنجمية التي تتبع منتجاتها إلى منشآت تقوم بتصديرها بعد رفع قيمتها ، والمنشآت التي لها موطن ضريبي أو مقر إجتماعي بإقليم طنجة والتي تزاوّل نشاطا رئيسيا بدائرة ن فوذ هذا الإقليم<sup>108</sup> ، لعل السؤال الذي يمكن أن يطرح في هذا الإطار هو التالي : لماذا يتم منح هذه الإمتيازات الضريبة خاصة بهذه المنطقة بالضبط ؟ البعض يعتبر أن إحداث منطقة - Offshore بطنجة ومنحها إمتيازات ضريبية متنوعة ، هو بمثابة إعتبار المغرب جنة ضريبية للشركات المتعددة الجنسيات.

<sup>107</sup> - نفس المرجع السابق.

<sup>108</sup> - **Création société offshore Tanger : Carrefour économique au nord de l'Afrique et situé à proximité de l'Europe**, Tanger est une ville marocaine qui est connue par ses deux zones franches Tanger Med et Tanger Free Zone, constituant des paradis fiscaux pour les investisseurs étrangers. En effet, les sociétés offshores implantées à Tanger bénéficient de nombreux avantages financiers, notamment en matière de fiscalité. En outre, les formalités administratives de création de sociétés offshore sont conçues pour être simples et souples, afin de faciliter le processus de constitution de la société offshore à Tanger. ( Voir le Site ci-dessus ).

<https://offshore-societe.net/creation-societe-offshore-tanger-consultation>

le : 03-04-2018

تستفيد هذه المنشآت من فرض دائم للضريبة بسعر مخفض بنسبة % 17.5 تخفض هذه النسبة إلى % 20 بالنسبة للدخول الصافية الخاضعة للضريبة المنجزة من طرف هذه المنشآت على الدخل المحققة ابتداء من فاتح يناير 2008.

ويشترط للاستفادة من هذه الأسعار المخفضة توفر المنشآت المعنية على شروط نص عليها المشرع الضريبي في المادة 7 من المدونة العامة للضرائب وهي أن تقوم بالعمليات المتعلقة بالأشغال المنجزة وبيع السلع والخدمات المقدمة حصريا بالعمالات والأقاليم التي تحدد بمرسوم وفقا لمعيارين رئيسيين هما:

1. مستوى النمو الإقتصادي والاجتماعي؛
2. القدرة الإستيعابية لرؤوس الأموال والإستثمارات في الجهة أو الإقليم أو العمالة .

**ب- الإعفاء المؤقت من الضريبة وفرضها بسعر مخفض بصفة مؤقتة :**

**- الإعفاء المتبوع بتخفيض مؤقت :**

إنطلاقا من المادة 31 في فقرتها الثانية "ألف" فالمنشآت المعنية بهذا النوع من الإعفاء هي تلك التي تزاوّل أنشطتها داخل المناطق الحرة للتصدير بحيث تعفى كليا طوال السنوات الخمسة الأولى المتتالية ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها ، ومن تخفيض من الضريبة بعد مرور هذه المدة بنسبة % 80 طوال 20 سنة الموالية

109 .

وتجدر الإشارة أن المنشآت التي تمارس نشاطها داخل هذه المناطق أي(المناطق الحرة للتصدير) في إطار ورش أشغال البناء أو التركيب تخضع للضريبة على الدخل وفقا للقواعد العامة .

**- الفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض :**

ويهم المنشآت التالية:

المنشآت المصدرة للمنتجات والخدمات والمنشآت المشتغلة في مجال تصدير المعادن المستعملة والمنشآت الحرفية التي يكون إنتاجها حصيلة عمل يدوي ، إلى جانب ذلك نجد المنشآت غير المزاوله نشاطها في القطاع المنجمي وتبيع لمنشآت أخرى مقامة في المواقع الخاصة بتصدير المنتجات تامة الصنع معدة للتصدير ، والمنشآت التي تتوفر على موطن ضريبي أو مقر إجتماعي بإقليم طنجة وتزاول نشاطها الأساسي بدائرة نفوذ هذا الإقليم<sup>110</sup> وكذا المنشآت الغير متوفرة على مقر بالمغرب والمقبولة لإنجاز صفقات أعمال أو توريدات أو خدمات أو مؤسسات إئتمان... إلخ بالعمالات والأقاليم المحددة بمرسوم والمؤسسات الخاصة بالتعليم والتكوين المهني أيضا دون أن ننسى المنشآت الفندقية .

**110 -Théa OLLIVIER – 19 septembre 2017- Les entreprises de la zone franche de Tanger exonérées de déclarer leur chiffre d'affaires** « ...Selon un

document de la Direction générale des impôts (DGI), les entreprises installées dans la zone franche d'exportation ne sont pas tenues de déposer les déclarations de chiffres d'affaires » .

Le directeur de la législation, des études et de la coopération internationale, Khalad Zazou, a répondu le 6 septembre à la demande du président de l'association des investisseurs de la zone franche d'exportation de Tanger (Aizfet), au sujet des obligations déclaratives des entreprises qui y sont installées.

"Nous voulions que cette nouvelle disposition de la loi de finance soit plus explicite. C'est une confirmation écrite d'une clarification qui avait déjà été donnée", nous détaille Mohamed Ben Mokhtar, président de la commission fiscale et réglementation de l'Aizfet à l'initiative de cette demande. "Nous avons posé la question le plus tôt possible, début août soit quelques jours après la Circulaire de la loi de finance, pour éviter une mauvaise interprétation de la loi de finances et de faux litiges entre les contribuables et l'administration ".

[http://telquel.ma/2017/09/19/dgi-pas-declaration-du-chiffre-daffaires-les-entreprises-zone-franche-tanger\\_1561740](http://telquel.ma/2017/09/19/dgi-pas-declaration-du-chiffre-daffaires-les-entreprises-zone-franche-tanger_1561740)-consultation le : 03-04-2018

إذن فكل هذه المنشآت تستفيد من فرض مؤقت للضريبة بسعر مخفض بنسبة % 20 على الدخل المحققة إبتداء من فاتح يناير 2008 كما هو منصوص عليه في المادة 73 من المدونة العامة للضرائب ، و يستثنى مما ذكر أعلاه المنعشون العقاريون المعنويون الذين ينجزون خلال مدة أقصاها 3 سنوات إبتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء عمليات بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية في إطار إتفاقية مبرمة مع الدولة مشفوعة بدفتر تحملات بحيث يستفيد هؤلاء من تخفيض للضريبة بنسبة % 17.5 برسم الدخل المتأتية من إيجار الأحياء والمباني الجامعية والإقامات المعدة لهذا الغرض طيلة مدة 5 سنوات تبتدئ من تاريخ الحصول على رخصة السكنى.<sup>111</sup>

أما المنعشون العقاريون سواء ذاتيين أو معنويين والذين ينجزون عملياتهم في إطار إتفاقية مبرمة مع الدولة لإنجاز برنامج 1500 سكن إجتماعي خلال فترة 5 سنوات إبتداء من تاريخ تسليم رخصة البناء فيستفيدون من تخفيض بنسبة % 50 من الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل برسم السنة المحاسبية المفتوحة إبتداء من فاتح يناير 2008 تفرض فيما بعد هذه السنة الضريبة بالسعر العادي.<sup>112</sup>

نص قانون المالية لسنة 2014 على إجراء تم الشروع في تطبيقه إبتداء من سنة 2015، حيث طبق على جميع المحلات التجارية، التي تتوفر على « PATENTE » والتي يصفها القانون بـ « الخاضعين للضريبة المحددة دخولهم المهنية حسب نظام الربح الجزائري ».

وينص القانون على أنه يمكن لإدارة الضرائب أن تبلغ صاحب أي محل بإشعار بالفحص، قبل 4 أيام من إجرائه، ويتضمن الإشعار الأسماء العائلية والشخصية لأعوان إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز الفحص، وتوضح فيه مدته وموضوع المراقبة، ويمكن أن تصل مدة الفصل إلى 30 يوما. وفي حالة الفحص ؛ سيكون على التاجر أن يغلق محله لتسهيل مهمة الفحص ، ويجشى من وقوع إبتزاز في حالة عدم مسك السجل، علما أن عددا كبيرا من التجار لا يتعاملون بالفواتير.

<sup>111</sup> - نفس المرجع السابق.

<sup>112</sup> - نفس المرجع السابق.

كما ينص القانون على أنه يمكن للإدارة أن تقيم بصورة تلقائية أساس فرض الضريبة في حالة « إعدام مسك السجل»، أو تقديم سجل غير مؤشر عليه من مسؤول الضرائب، أو إعدام وثائق إثبات المشتريات، أو إخفاء المشتريات أو المبيعات، أو في حالة الاعتراض على المراقبة.

هذا الإجراء الأول من نوعه والرامي إلى ضبط مداخيل التجار لاحتساب الضريبة، تضمنه القانون المالي 2014 في المادة 145 مكرر، بحيث تنص على إلزام هذه المحلات بمسك سجل تسجل فيه يوميا جميع المبالغ المدفوعة والمتعلقة بعمليات البيع والشراء، معززة بوثائق الإثبات والمبالغ المحصل عليها المتعلقة بالمبيعات والأشغال والخدمات المنجزة، ويهم هذا الإجراء جميع المحلات التجارية التي تتوفر على الضريبة المهنية – La Patente، إبتداء العمل به مع مطلع سنة 2015، و يتم هذا وفق مطبوع نموذجي تعدده إدارة الضرائب و تكون صفحات هذا السجل مرقمة، ويؤشر على هذا السجل مسؤول بمصلحة الوعاء التابع لها المحل التجاري.

عرف الفصل 145 مكرر من القانون المالي معارضة شديدة من طرف التجار بجميع مناطق المغرب. وحسب رئيس النقابة الوطنية للتجار والمهنيين بالرباط، فإنه «يستحيل تطبيق مثل هذا الإجراء بالنسبة للمحلات التجارية خاصة الصغيرة منها، مثل: " محل البقالة وبائع الزريعة»، مضيفا أن هذا الإجراء سيجعل أصحاب المحلات التجارية عرضة للإبتراز من طرف موظفي الضرائب، خاصة أن القانون ينص على مراقبة إدارة الضرائب للسجلات المسوكة، وقال: «نخشى أن تتحول عمليات مراقبة المحلات إلى إبتراز للتجار».<sup>113</sup>

تطرح الضريبة المهنية عدة إشكالات تطبيقية وقانونية؛ منها ما يتعلق بعدم إخضاع بعض المهن للتضريب؛ خاصة المهن الفنية مثل نجوم الغناء والسينما والمسرح، ما يجعلهم يغتنون بسرعة ويكدسون الثروات في حين تخضع باقي المهن والحرف الدنيا والبسيطة للضريبة وتثقل كاهل أصحابها بالمساهمة الضريبية التي يتعين على الجميع أن يخضع لها في إطار مبدأ العدالة الضريبية، وكذلك إفلات بعض المهن الممارسة في إطار القطاع غير

<sup>113</sup> - بسبب إجراءات ضريبية للحكومة : غليان وسط أصحاب المحلات التجارية- خبر منشور بجريدة اليوم 24 الإلكترونية بتاريخ : 16-01-2014. ( أنظر الرابط أسفله ) :

<http://www.alyaoum24.com/170569.html> – consultation le : 18-02-2018.

أنظر أيضا بهذا الصدد : رئيس تقسيمة الضرائب المتعددة الاختصاصات بتزيت في عرض حول مستجدات قانون المالية 2014 ( المادة 145 مكررة ) - خبر منشور بموقع تزيت بريس - بتاريخ 27-02-2014 ( أنظر الرابط أسفله ) :

<http://www.tizpress.com/?p=30147> – consultation le : 18-02-2018

المهيكل من التضريب ، ما جعل المدير العام للضرائب يصرح على أنه سيكون من ضمن أولويات المديرية العامة للضرائب خلال سنة 2018 ، ملاحقة أصحاب المهن الحرة ، خاصة الأطباء الأخصائيين في القطاع الخاص الذين يدفعون ضرائب هامشية و ضئيلة جد مقارنة مع ما يتحصلون عليه من أرباح طائلة ، وأعتبر المدير العام أنه من غير المعقول أن لا يساهم هؤلاء المهنيون بالقسط الذي يساوي أرباحهم في حين يساهم من هم أقل منهم في الدخل والأرباح في الواجب الضريبي ، وأعتبر أن المديرية العامة تتوفر على المعلومات الكافية التي تحتاجها للكشف عن تلاعبهم وتهربهم ، مشيراً إلى أنه سيتم اعتماد 1000 مراقب بدل 300 في السابق.<sup>114</sup>

### 3- الدخل والأرباح العقارية ورؤوس الأموال :

#### أ - الدخل العقارية

تعتبر دخولا عقارية لأجل تطبيق الضريبة على الدخل ، مالم تكن مندرجة في صنف الدخل المهنية ؛

- الدخل الناشئة عن إيجار العقارات المبنية والبناءات مهما كان نوعها ؛

- القيم الإيجارية للعقارات والمباني ؛

- المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية ؛

- عمليات التفويت بعوض لأسهم أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري ؛<sup>115</sup>

<sup>114</sup> -Khadija MASMOUDI – L'IR professionnelle dans le viseur du fisc – Revue L'Economiste –Edition N° 5180 du 02-01-2018 – **consultation le 02-01-2018-** <http://www.leconomiste.com/article/1022143-1-ir-professionnel-dans-le-viseur-du-fisc>

<sup>115</sup> - تعتبر شركات يغلب عليها الطابع العقاري كل شركة يتكون إجمالي أصولها الثابتة نسبة 75% على الأقل من قيمتها المحددة منذ افتتاح السنة المحاسبية التي تم خلالها التفويت المفروضة عليه الضريبة . من عقارات أو سندات مشاركة صادرة عن الشركات ذات الغرض العقاري أو عن شركات أخرى يغلب عليها الطابع العقاري ولا تعتبر من ذلك العقارات المخصصة من لدن الشركة التي

## ب- الأرباح العقارية :

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

- بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بها ؛

- نزع الملكية من أجل المنفعة العامة ؛

- المساهمة في شركات بعقارات أو حقوق عينية عقارية؛

- عمليات التفويت بعوض لأسهم أو تقديم حصص مشاركة إسمية في الشركات العقارية الشفافة ؛

لقد كانت من ضمن أهداف الإصلاح الضريبي تصحيح عيوب النظام النوعي السابق من خلال اعتماد ضريبة ذات طابع تركيبى وشمولي وبمقومات التشخيص والعدالة ، يستثنى ممن نطاق تطبيق الضريبة على الدخل العقارية القيمة التجارية للعقارات والمباني التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف أصولهم وفروعهم من أجل إستعمالها في السكنى الرئيسية ، أو إدارات الدولة والجماعات الترابية والمستشفيات العامة أو مشاريع الإسعاف والإحسان الخاضعة لمراقبة الدولة ، أو الجمعيات ذات المصلحة العامة ، أو مشاريع الإسعاف والإحسان الخاضعة لمراقبة الدولة ، أو الجمعيات ذات المصلحة العامة من أجل استعمال العقارات الموضوعة رهن تصرفها لإيواء مؤسسات البر والإحسان والتي لاتسعى إلى تحقيق الربح .

يلاحظ أن المشرع الجبائي هنا قام بتمييز الدخل العقارية عن صنف آخر من الدخل الخاضعة للضريبة على

الدخل ، أدرجها ضمن نطاق تطبيق الأرباح العقارية ، بحيث تندرج عمليات التجزئ العقاري والإيجار

والإستثمار وتجارة العقارات ضمن الدخل العقارية الخاضعة للضريبة على الدخل العقاري ، في حين تخضع

عمليات التفويت العقاري لنطاق الضريبة على الأرباح العقارية ، وهذا التقسيم نتج عنه تقسيم نوعي في المادة

---

يغلب عليها الطابع العقاري لاستغلالها الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو الفلاحي أو لمزاولة مهنة حرة أو لإسكان مستخدميها المأجورين.

الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري كما تم تعريفها في المادة 63 من المدونة العامة للضرائب المجموعات ذات النفع الإقتصادي كما تم تعريفها بالقانون رقم 13.97 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 من شوال 1419 ( 5 فبراير 1999 ).

الخاضعة للضريبة واختلاف في السعر الضريبي وكذلك في المصلحة الإدارية التي تتولى تدبير هذين الصنفين من الضرائب العقارية ، فبينما تختص مصالح الضرائب المحلية ( تقسيمات الضرائب المتعددة الإختصاصات ) في تدبير ضريبة الدخل العقارية ، تختص قباضات إدارة الضرائب في تدبير ضريبة الأرباح العقارية .<sup>116</sup>

وهذا التقسيم نتج عنه إختلاف في سلم تضريب المادة الخاضعة للضريبة بين الصنفين ، فبينما يطبق سلم تضريب تصاعدي على الدخل العقارية ، تخضع الأرباح العقارية لنسبة 20% في حالة أداء الضريبة بشكل تلقائي ، أي أن الخاضع للضريبة يقوم بإيداع إقرار بالبيع داخل أجل ثلاثين يوما ( 30 ) من تاريخ البيع ، لدى قباضة إدارة الضرائب التابع لها موقع العقار المبيع أو التابع لها موطن البائع ، ويؤدي نسبة 20% من الأرباح العقارية مطروحة منها نفقات التملك والإستثمار ، ولنسبة 3% في حالة أداء المساهمة الدنيا - La cotisation minimal في حالة عدم تحقيق أي ربح ، ولنسبة 90 % في حالة التضريب التلقائي - La taxation d'office ، بمعنى أن الخاضع للضريبة إذا لم يتم بإيداع إقراره بالبيع داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 83 الفقرة الأولى من المدونة العامة للضرائب ، تقوم الإدارة بإشعاره بواسطة رسالة التبليغ الأولى وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب ، بضرورة إيداع إقراره بالبيع داخل الأجل المنصوص عليه ، ثم بواسطة رسالة تذكير ثانية ، وإذا لم يستجب لها ، تقوم الإدارة بفرض الضريبة بصورة تلقائية .

وإذا كانت الضريبة على الدخل العقارية تراعي مقدرة الخاضعين للضريبة نسبيا ، خاصة إذا كانوا أشخاصا طبيعيين ، فإن الضريبة على الأرباح العقارية لا تراعي ذلك ، وتعتمد على عناصر المقارنة أكثر ، أي أن الجانب

<sup>116</sup> - يشمل التدبير القطاعي للضريبة ؛ تحديد المادة الخاضعة للضريبة أي ربط الضريبة وتأسيسها وإصدارها ، وكذلك عملية المراقبة وتصحيح الأساس الضريبي ومباشرة المسطرة التوجيهية مع الخاضع للضريبة وتتبع الطعون المتعلقة بها أمام اللجان الضريبية وأما القضاء الإداري بالنسبة لضرائب الدولة الثلاث والرسوم الجماعية . في حين تختص قباضات إدارة الضرائب بتحصيل الصنفين معا ، مع تدبير ضريبي التسجيل والأرباح العقارية واستخلاصهما .

التقني يهيم على هذا الصنف من الأرباح ، بالرغم من خلو المدونة العامة للضرائب من أي إشارة إلى عناصر المقارنة<sup>117</sup> ، إلا أن الإجهاد القضائي كرس اعتماد الأساس الضريبي خاصة في إطار المراقبة الضريبية على عناصر المقارنة ، وإذا كانت الضريبة على الدخول العقارية تعتمد على عناصر المقارنة لتحديد القيمة الإيجارية ، إلا أنها وعلى غرار الضريبة على الأرباح العقارية لا تستند في ذلك على نص جبائي واضح ، بقدر ما يؤطرها الإجهاد القضائي والممارسة المتواترة داخل مكاتب التسجيل سابقا ( قباضات إدارة الضرائب حاليا ) التي كانت تابعة في السابق لإدارة الأملاك المخزنية سابقا أو إدارة الملك الخاص للدولة حاليا ، بحكم كونها كانت تعتمد على عناصر المقارنة في تحديد القيمة التجارية للعقارات التي تقوم ؛ إما باقتنائها أو بتفويتها ، في هذا الجانب من ناحية ، وكذلك تاريخ هذا الصنف من الضريبة على الدخل المرتبط بفترة الحماية .

لقد كان قانون 8 أبريل 1981 المتعلق بالإستثمارات العقارية يرغب في تقديم مزايا للنهوض بهذا القطاع وجعل هذه المزايا يستفاد منها إلى حدود دجنبر 1996 ، مثل المباني المضافة إلى المباني القديمة التي تم تشييدها بعد 20 غشت 1980 بالنسبة للمباني التي تم تشييدها ما بين 21 غشت و 31 دجنبر 1980 كانت قد تقرر إستفادتها لمدة 16 سنة والتي إنتهى في يناير 1981 ، أي كونها أعفيت لمدة 15 سنة ، وهكذا تم التدرج في سنوات الإعفاء حسب سنة التشييد والإنتهاء ، ذلك في الضريبة الحضرية سابقا أو رسم السكن حاليا ، واستفاد الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المستثمرون في المجال العقاري من الإعفاءات السابقة سواء لأماكن سكنهم ولبيعها أو إيجارها أو التشييد الذي يقوم به الأشخاص المعنوية لأهداف جماعية أو لبيعها ، كما أن قانون

<sup>117</sup> - تقوم الإدارة الجبائية في إطار المراقبة الضريبية المتعلقة بالأرباح العقارية من أجل إعادة تأسيس الأساس الضريبي المصرح به من لدن الخاضع للضريبة في إقراره بالبيع أو التفويت ، بمقارنة العقار المفوت من حيث الثمن والمساحة والموقع وسنة التفويت مع عقارات مماثلة ، من أجل تصحيح الثمن المصرح به ، وعناصر المقارنة تؤخذ من عقود الشراءات والبيوعات التي ترد على قباضة إدارة الضرائب بغرض تسجيلها والتي تحتفظ بها في الأرشيف . وتجدد الإشارة إلى أن إدارة الضرائب أصبحت تعتمد على دليل جبائي مرجعي لأثمان التفويتات العقارية والذي صار يهم جميع مدن المملكة ، وهو متاح من أجل الإطلاع عليه في الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب من أجل معرفة أثمان العقارات ومواقعها وخصائصها قبل الإقدام على إيداع الإقرار بالبيع ، وذلك تجنباً للمراقبة الضريبية ، وكذلك لتلافي التجاذبات التي تحصل بين الملزمين وإدارة الضرائب بهذا الخصوص .

17 غشت 1985 المتعلق بتشجيع الإستثمارات العقارية صار في نفس نهج النهوض بهذا القطاع ، لكن بالنسبة للتشييدات المعدة للسكن لأغراض تجارية أو إدارية أو مهنية وتجزئة الأراضي<sup>118</sup>.

لقد حاول المشرع الجبائي في إطار قانون المالية لسنة 2001 سن سياسة تحديث النظام الجبائي الوطني وتبسيطه من خلال إدماج الضريبة على الأرباح العقارية في الضريبة العامة على الدخل ، غير أن الواقع العملي أبان عن عدة إشكاليات بخصوص هذا الصنف من الأرباح فيما يخص المراقبة الضريبية ، يتعلق الأمر على سبيل المثال ، بعدم تحديد دقيق للإستثمارات الفلاحية وكيفية احتسابها ، بحيث يترك الأمر للإدارة الجبائية في إطار سلطتها التقديرية من أجل تقدير تلك الإستثمارات ، كما يترك الأمر للخاضع للضريبة من أجل الإدلاء بفاتورات هي في الغالب صورية ولا تعبر عن حقيقة الإستثمارات المنجزة ، وبعض المصالح الإدارية ترفض الإستثمارات إذا لم تكن مبررة بواسطة فاتورات صحيحة ، أي أن تكون صادرة عن مومن يتم التأكد بشكل قانوني في إطار التنسيق مع المصلحة المحلية للضرائب - Le recoupemet ، على أنه يؤدي الضريبة على القيمة المضافة ، وأن الفاتورات المدلى بها مسجلة في كشف الحساب - Le bilan المتعلق برقم أعمال الشركة أو المقولة مصدرة تلك الفاتورات ، بحيث يكون الغرض من تقديم فاتورات صورية أو غير صحيحة هو تضخيم النفقات من أجل تقليص الأساس الخاضع للضريبة وتقليص مبلغ الضريبة في النهاية ، غير أن بعض المكاتب لاتقوم بهذا الإجراء ، بل تقبل تلك الفاتوات على علامتها ، بل ثمة بعض المكاتب تقبل الخبرات التي ينجزها الأعوان القضائيون والخبراء المهندسون الزراعيون أو المساحون الطبوغرافيون ، أو المحاسبون ، وأبعد من ذلك منها من تقبل فقط إشهاد الخاضع للضريبة موقع من طرفه يتضمن مبلغ الإستثمارات المصروفة أو المنجزة ، ما يعني عدم وجود تنسيق بين المكاتب المكلفة بالمراقبة التابعة لقباضات إدارات الضرائب ، وغياب أي دورية صادرة من المديرية العامة للضرائب تحدد بوضوح كيفية قبول تلك الإستثمارات ، ومن هم الأشخاص الذين يمكن أن يعهد إليهم بإنجاز الخبرات التي تتضمن مبالغ الإستثمارات المنجزة أو المبالغ المصروفة ، في حالة عدم توفر الخاضع للضريبة على الفاتورات ، كما أن المادة 224 من المدونة العامة للضرائب لاتنص على أي

<sup>118</sup> - العماري نحة - المنازعات الضريبية بين إسهام وحدود خلق شروط سير تطبيق التشريع الضريبي - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام من جامعة الحسن الثاني عين الشق الدار البيضاء - السنة 2002-2003 - الصفحة 458.

مقتضى بهم الإستثمارات الفلاحية وكيفية احتسابها<sup>119</sup> ، والأمر نفسه ينطبق على القيمة التجارية وعلى ثمن التملك ، بحيث لم يوضح النص الجبائي بجلاء كيفية حساب القيمة التجارية ، وإذا كان المعمول به في المجال العملي هو الإعتماد على الأثمنة المأخوذة من عناصر أو عقود المقارنة للعقارات المشابهة ، فإن النص الجبائي لا يشير إلى ذلك لا من قريب ولا من بعيد ، والأمر متروك للسلطة التقديرية للإدارة الضريبية المنصوص عليها في المادة 213 من المدونة العامة للضرائب<sup>120</sup> ، ورغم أن الإدارة الضريبية ووعيا منها بهذه الإشكاليات وسعيا إلى تجاوزها قامت في إطار تشاورها مع الفاعلين المعنيين ، بإعداد الدلائل المرجعية لأثمنة العقارات المعدة للبناء المتواجدة داخل المدار الحضري Référenciels des prix des transactions – immobiliers ، غير أن عدم صدور هذا الدليل على شكل قانون يجعله معرضا للطعن سواء أمام اللجان التحكيمية أو أمام القضاء الإداري ، ويمكن أن يوصم بنشوته تبعا للإرادة المنفردة للإدارة ، كما أن صدوره على شكل قانون من شأنه أن يحد من المبادرة الحرة في الميدان التجاري ، الشيء الذي لم يكن غائبا عن ذهن المشرع الجبائي ، ما يجعل أمر تقدير القيمة التجارية للعقارات ؛ سواء منها العارية أو المبنية في غاية الصعوبة خاصة بالنسبة للإدارة ، ويغلب عليه الطابع الواقعي أكثر من الجانب القانوني ، وفيما يخص ثمن التملك فإن عدم تمكن المزمع من الإدلاء بأصل الملكية يتضمن ثمن التملك أو بأخر عقد نفويت يتضمن ثمن التملك ، كما في حالة إدلائه بعقد الإرث أو عقد الملكية (الإستمرار) أو الهبة أو وثيقة التملك الإدارية التي كان يسلمها رجال السلطة ( القواد ) في المناطق القروية ، أو إذا تعمد إخفاء ثمن الإقتناء يميز للإدارة تقدير ثمن التملك .

ورغبة من المديرية العامة للضرائب في وضع حد لظاهرة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية ، والمتمثلة أساسا في عدم التصريح بالقيمة الحقيقية لبيع العقار ، للتهرب من أداء نسبة الضريبة المفروضة على الأرباح العقارية ،

<sup>119</sup> - تنص المادة 224 الفقرة الأولى من المدونة العامة للضرائب على مايلي : " إذا لاحظ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة (...) ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الإستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المباعة وحب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة (...) الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز التسعين (90) يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار الأولي أو الإقرار التصحيحي (...)".

<sup>120</sup> - تنص المادة 213 الفقرة الأولى من المدونة العامة للضرائب على ما يلي : " إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة فرض الضريبة إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكل في قيمة الإبثلت التي تكتسبها المحاسبة (...) جاز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها .

فقد عمدت إلى وضع دلائل مرجعية جبائية لأئمة العقارات بمختلف أنواعه بكل الجهات والمدن والمقاطعات والأحياء السكنية ، ثم الشروع في العمل به بمدينة الدار البيضاء ليمتد تعميمه على كافة مدن المملكة بعد ذلك ، ويتم احتساب الضريبة بناء على الثمن المرجعي المدرج في هذا الدليل ولم يعد ذلك بناء على عناصر المقارنة التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية .

بحيث أن الأئمة المرجعية تم إعدادها بشراكة مع مختلف الفاعلين في مجال العقار ومنهم بنك المغرب والوكالات الحضرية والمنعشين العقاريين وباقي المصالح الإدارية المتدخلة ، وتكمن ظاهرة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية، في الفرق بين القيمة الحقيقية للصفقة والمبلغ المصرح به عند تسجيلها بما بين 15 بالمائة و25 بالمائة. وتعرف المعاملات العقارية بالمغرب ظاهرة شائعة تتمثل في عدم التصريح بالقيمة الحقيقية للصفقة، ويضطر المشتري لأصل عقاري، للتفاوض حول سعرين، الأول هو السعر الذي سيؤديه للبائع نقدا، والثاني السعر الذي سيتم التصريح به عند تسجيل عملية البيع، وباستثناء المديرية العامة للضرائب ، فإن كل الأطراف المتدخلة في المعاملات العقارية لها مصلحة في إخفاء القيمة الحقيقية للصفقات، فالتصريح بقيمة أدنى من قيمة التفويت الحقيقية يعني تقليص الضرائب و رسوم التوثيق والتسجيل ونفقات نقل الملكية الناتجة عن العملية بالنسبة للبائع والمشتري، أما البنوك التي تمول المعاملات العقارية، فإنها تكون مستفيدة بالحصول على رهون تتجاوز قيمتها الحقيقية قيمة القروض التي تمنحها لتمويل الصفقات كضمانات لهذه القروض، وأحيانا تتساهل البنوك من خلال منح قروض شخصية أو قروض تكميلية، تحت غطاء تمويل التأثيث والتجهيز، والتي يتم استعمالها في الواقع لتمويل الجزء غير المصرح به من قيمة الصفقة العقارية.

والملاحظ أن الإجراء الجديد جاء بعد نقاش أثير على مدى سنوات، ومحاولات متكررة لإيجاد الحلول المناسبة للظاهرة المنتشرة ، بحيث هناك تهرب ضريبي معروف في المعاملات العقارية، يستفيد من خلاله المشتري من تخفيض في الضريبة على التسجيل، ويستفيد البائع من تخفيض بالنسبة للضريبة على الربح، برسم الضريبة على الأرباح العقارية ، ولمعالجة الظاهرة، جاء الفصلين 65 و 117 و 224 من المدونة العامة للضرائب، وأعطى الحق لمدير الضرائب لمراجعة ضريبة اتجاه كل عملية شراء أو بيع مشكوك في صحة ثمن البيع المصرح به بخصوصها ، و ما حدث هو توتر العلاقة أحيانا مع المنعشين العقاريين بسبب تطبيق هذا الفصل، وكان الضغط من أجل توقيف العمل به. وبالنسبة للمديرية العامة للضرائب فإن هذا الإجراء يعتبر أكثر واقعية وعقلنة، حيث تشكل لجنة مختلطة تبث في اللائحة المرجعية التي على أساسها يقع التضريب في

المعاملات العقارية.

كما يعتبر خطوة إيجابية حدث حولها توافق مهم، وسيكون لها آثار جيدة، لمواجهة العبث في المعاملات العقارية، ضمانا لحقوق الدولة أولا، ثم لإحداث نوع من الشفافية في هذا القطاع، وفي ذلك إنتعاش متوقع للمعاملات العقارية بالمغرب وكون الراجح الأكبر هو المشتري والبائع، أما الخاسر في هذه العملية فهم المنعشون العقاريون الذين ينقصهم حس المواطنة، والذين يتصلون من أداء واجبات الدولة ومن شأن هذا الإجراء أن يحمي المواطن من مضاربات المنعشين العقاريين، ويقوي حس المواطنة لديه، ما يفضي في المحصلة إلى أن يؤدي الضريبة بأريحية واطمئنان.

وبالرغم من كون الحكم على الدليل الجبائي المرجعي لأئمة العقارات يعتبر سابقا لأوانه، بحكم كون تجربة العمل به، قد تم تعميمها للتو بجل مدن المملكة، إلا أن الملاحظة الأولية التي يمكن الإدلاء بها بخصوصه، والتي إستقيتها من التجربة والممارسة العملية في هذا المجال، هي أن أغلب الخاضعين للضريبة، وإن كانوا في السابق يتبرمون من إستعمال الإدارة لعناصر المقارنة من أجل تصحيح الأساس الضريبي، بخصوص الضريبة على الأرباح العقارية، ويعتبرونها غير منصفة وغير عادلة ولا تنصب في الغالب على خصوصيات العقار المبيع، نظرا للطابع المكتبي الذي تكتسيه العملية، بحيث لا يطلع مفندش الضرائب المكلف بالمراقبة على العقارات في الميدان وفي الواقع، بل يقوم بمقارنتها على الورق فحسب، وهو ما تقوم الإدارة بتداركه من خلال القيام بالمعاينات العقارية للتأكد من مطابقة عناصر المقارنة لواقع الحال، غير أن هؤلاء الخاضعين للضريبة، باتوا يفضلون عناصر المقارنة، نظرا لطابعها التقديري الواضح، بما يمكنهم من التلاعب بالأئمة وإخفائها، في حين لا يودون الإطلاع على الدليل الجبائي، عندما يتم إرشادهم إليه في الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب على الإنترنت والجدير بالذكر أن هذا الإجراء لا يشمل العقارات الفلاحية وكذا البنائات المشيدة خارج المدارات الحضرية، التي لا يزال تقدير القيمة التجارية بالنسبة إليها يعتمد على عناصر المقارنة.

### ج - الدخل الناتجة عن المستغلات الزراعية

الدخل الزراعية حسب المادة 46 من المدونة العامة للضرائب هي الأرباح المحققة من طرف فلاح أو مرب للماشية أو هما معا والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة إنتاج نباتية أو حيوانية أو هما معا تكون

منتجاتها معدة لتغذية الإنسان أو الحيوان أو هما معا ، وكذا الأنشطة المرتبطة بمعالجة تلك المنتجات باستثناء أنشطة التحويل المنجزة بواسطة وسائل صناعية .<sup>121</sup>

منذ 1984 ظل القطاع الفلاحي معفيا من الضريبة إلى أن جاء قانون المالية لسنة 2014 ، والذي يتضمن التدابير الجديدة لتضريب القطاع الفلاحي ، وإخضاع المستغلات الزراعية التي يتجاوز رقم أعمالها خمسة ملايين درهم ( 5 000 000 ملايين درهم ) للتضريب ، باستثناء التي تحقق أقل من هذا الرقم لمدة ثلاث سنوات متتالية فإنها معفية ، وحدد قانون المالية خصم نسبة 17.5% بخصوص الضريبة على الشركات و 20% بخصوص الضريبة على الدخل ، خلال السنوات الأولى المتتالية التالية للسنة الأولى للحساب الخاضع للضريبة ، وتخضع الضريبة على المستغلات الزراعية لسعر تصاعدي ، بحيث تكون المستغلات الزراعية التي ابتدأت نشاطها في 1 يناير 2014 خاضعة للتضريب في 31 دجنبر 2019 .

ومن 1 يناير 2014 إلى 31 دجنبر 2015 ، وتخضع المستغلات الزراعية التي حققت رقم أعمال يفوق أو يساوي خمسة وثلاثون مليون درهم ( 35 000 000 مليون درهم ) للتضريب من 1 يناير 2016 إلى 31 دجنبر 2017 ، وتخضع المستغلات الزراعية التي تحقق رقم أعمال يفوق أو يساوي عشرون مليون درهم ( 20 000 000 مليون درهم ) من فاتح يناير 2018 إلى 31 دجنبر 2019 ، وتخضع المستغلات الزراعية التي تحقق رقم أعمال يفوق أو يساوي عشرة ملايين درهم ( 10 000 000 ملايين درهم ) من فاتح يناير 2019 إلى 31 دجنبر 2020 .<sup>122</sup>

لقد كان للقطاع الفلاحي في عهد الحسن الثاني دورا محوريا على جميع الصعد السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، و حظي الإتحاد المغربي للفلاحة بدعم ملكي واضح وأضحى إطارا لا تقتصر وظيفته على الإستشارة وحسب بل تتعداه إلى التقرير في كل الأمور ذات الصلة بالقطاع الفلاحي ( ربي لوفو - كتاب الفلاح المغربي المدافع عن العرش ) ، وشكلت الجباية إحدى الجهات الرئيسية لعمل الإتحاد ، وقد أبدى معارضة شرسة لكل محاولات الإصلاح الجبائي الرامية إلى تضريب القطاع الفلاحي ، وكان يستعين في ذلك برصيد الثروة الذي راكمه

<sup>121</sup> - تعتبر لإنتاج حيواني حسب مدلول المدونة العامة للضرائب الإنتاج المتعلق بتربية الأبقار والأكباش والماعز والجمال وتعتبر دخولا فلاحية كذلك الدخول المحققة من طرف مجمع يكون هو نفسه فلاحا أو مربيا للماشية أو هما معا.

<sup>122</sup> - قانون المالية لسنة 2014 - المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6217 مكرر الصادرة بتاريخ 2013/12/31

وعلاقاته مع الحكم وتغلغله دخل الأحزاب والبرلمان ، ورصيد البنية السوسيو مهنية لعينة من الأحزاب السياسية ، فبنية الفلاحين في إطار هذه البنية تعتبر مهمة ، بل إنها تعد الأكبر لدى الأحزاب الموالية للحكم ، FDEDEC 49.6% ، أما بنية الموظفين والتجار وأصحاب المهن الحرة فبلغت على التوالي ؛ ، % 11 31% ، 5% في إطار الأحرار المستقلين الذين انتظموا فيما بعد في RNI وفي أحزاب المعارضة بحيث بلغت نسبتهم 27.3% في USFP الموظفون 30% حزب الإستقلال 9% .<sup>123</sup>

لقد عارض اللوبي الفلاحي الإصلاح الجبائي لسنة 1961 ورفض مشروع إصلاح الضريبة الفلاحية لسنة 1970 ، وقام بالتنديد بالشق الفلاحي المتضمن في إصلاح 1984 والذي توج بإعفاء الدخل الفلاحية من الضريبة العامة على الدخل حتى سنة 2014 ، وقد شكلت الجباية كما يبرز هذا المسار حلقة أساسية ضمن حلقات تدعيم مركز الفئات الإجتماعية الثرية من قبل الدولة ، فهي تقوم بحماية مكتسبات هذه الفئة بل وتؤمن مضاعفتها من خلال تيسير تحقيق فوائض كبيرة غير خاضعة للضريبة ، إن الأمر يتعلق بإعادة إنتاج التفاوتات الإجتماعية ، غير أن هذه الوضعية تغيرت منذ عقد التسعينات ، إذ لم يعد النظام السياسي يراهن بنفس الحدة على النخب القروية ، وأضحى ينزع إلى توظيف واستقطاب النخب المدنية / الحضرية ، ودعم فروع أخرى من الرأسمال المحلي كالرأسمال الصناعي والبرجوازية الكومبرادورية .<sup>124</sup> Raki ( M) Stratègie de l'Etat et

<sup>123</sup> - غوية عبد الدائم - بحث لنيل الماستر في العلوم والتقنيات الضريبية - جامعة الحسن الأول سطات - السنة 2014-2015 - الصفحة 229.

<sup>124</sup> - اتحاد الشباب الماركسي اللينيني - موقع الكتروني - تاريخ التحرير 18-02-2008 - مصطلح للتحليل : البرجوازية

**الكمبرادورية** : أشتقت هذه التسمية من الكلمة الإسبانية "كمبرادور" وتعني السمسار . والمقصود اصطلاحا بالبرجوازية الكمبرادورية ؛ البرجوازية العميلة في المستعمرات وأشبه المستعمرات الوكيلة للأجنبي .

و البرجوازي الكمبرادوري مرتبطة برأس المال الأجنبي ودوائره واحتكاراته وهي تساعد تلك الدوائر والإحتكارات على تحقيق مصالحها وبلوغ أهدافها وجني مزيد من الأرباح من السوق المستعمرة أو شبه المستعمرة كما تساعدها على نهب خيرات الشعوب وخاصة المواد الخام الأولية الضرورية للصناعة والزراعة الرأسمالية في البلدان المتقدمة (كالحديد والفوسفات والنفط.. إلخ) والمواد الغذائية الرئيسية الأكثر رواجاً وإستهلاكاً في العالم (كالقمح والقهوة وغيرها). (إن تصدير رأس المال المالي نحو المستعمرات وأشبه المستعمرات يحتل الأولوية عند البرجوازية الرأسمالية العالمية في عصر الإمبريالية ومن الأدوار الرئيسية التي تلعبها البرجوازية الكمبرادورية دورها في تسهيل عملية إستيراد الرأسمال المالي الأجنبي وإستثماره داخل البلدان التابعة في الصناعات الخفيفة والمتوسطة المعدة في أغلبها للتصدير البرجوازية الكمبرادورية وثيقة الإرتباط بالملكية العقارية الكبرى وكبار الملاكين العقاريين في بلدانها. وهي تتألف من كبار الملاكين العقاريين وأصحاب المراتب الإدارية العليا من البيروقراطيين المدنيين والعسكريين المتقنين في أجهزة الدولة وتتقاسم معهم سلطة النظام السياسي الرجعي الحاكم. ( أنظر الرابط أسفله )

social classes ، والتي يندرج الإتحاد العام لمقاولات المغرب ضمنها ، وتندرج إجراءات الخوصصة في إطار مسلسل تقوية القاعدة المادية والحظوة الإجتماعية لهذه النخب الجديدة ( إعادة إنتاج النخب أو إعادة الإنتاج الإجتماعي - بيير بورديو - بيير فيرميران ) ، وهذه النخب ذات أصول مدينية وعلى قدر عال من التمدن ، وتشكل الإمتيازات الجبائية أداة هامة لدعم واستدامة ذلك المركز وتلك الحظوة ، هذه النقطة تبرز الدور المحوري للسياسة الجبائية في علاقتها بالسياسات الإقتصادية الأخرى ، وسياسة المغرب كانت نتيجة لهذا الإتجاه بحيث أكدت كتابة الدولة في التخطيط سنة 1975 أن التجار والباعة الكبار والأطر الإدارية العليا هم الذين استفادوا من المغربة أكثر.

### د- الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال

تعد دخولا نائشة عن رؤوس أموال منقولة<sup>125</sup> : عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها المشار إليها في المادة 13 من المدونة العامة للضرائب ، الحاصلات من التوظيفات المالية ، عائدات شهادات الصكوك ؛ والمدفوعة إلى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لم يختاروا الضريبة على الشركات ، الأرباح النائشة عن تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين الصادرة عن الأشخاص المعنويين الخاضعين للقانون العام أو الخاص ، والهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة ، وصناديق التوظيف الجماعي للتسديد ، وهيئات التوظيف الجماعي لرأس المال ، وهيئات التوظيف الجماعي العقاري.

يشار إلى أن عوائد الأسهم وحصص المشاركة يبقى خضوعها للضريبة إختياريا ، فهي تخضع للضريبة العامة على الدخل إذا لم تؤد عنها الضريبة على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول التي في حكمها ، وهي ضريبة نوعية . يلاحظ أن فتح المجال للإختيار وبدون شرط ، يضر بطابع الشمولية ويكرس التفاوت في تحمل الأعباء

<http://ujml.over-blog.com/2008/02/5442ab12-4f21.html> - consultation le : 07/02/2018.

<sup>125</sup> - يراد بسندات رأس المال ؛ جميع أصناف السندات التي تحول حق الملكية في ذمة الشخص المعنوي الصادرة عنه ، وبسندات الدين ؛ جميع أصناف السندات التي تحول حق دين عام في ذمة الشخص المعنوي الصادرة عنه ، القيم المنقولة المحددة في المادة 2 من الظهير الشريف المغير بمطابقة قانون رقم 1.93.211 1 بتاريخ 4 ربيع الآخر 1414 ( 21 سبتمبر 1993 ) المتعلق ببورصة القيم.

العامّة ، لأن الغالبية من الخاضعين للضريبة يختارون الخضوع للضريبة النوعية التي يساوي سعرها النسبي 10% فقط ، بينما يساوي سعر الضريبة على الدخل الخاص من 15% إلى 30%.<sup>126</sup>

يحدد صافي الدخل الخاضعة للضريبة العامة على الدخل المتأثية من رؤوس الأموال بعد خصم العمولات البنكية ومصاريف التحصيل وكذا مصاريف مسك الحساب أو الحراسة ، ويجيز القانون خصم 10% من الأرباح الناتجة عن الأسهم المسجلة في جدول البورصة ، شرط ألا يتجاوز المبلغ الذي يحتسب الخصم على أساسه خمسة آلاف درهم ( 5000 درهم ) ، كما يسري هذا الخصم على ما زاد من مبلغ الأثرية على المبيعات خلال نفس السنة ، شرط ألا يتجاوز المبلغ الذي يحتسب الخصم على أساسه ؛ ستة عشر ألف وخمسمائة درهم ( 16500 درهم ) في السنة ، وإذا كانت هذه الخصوم تروم إلى تقوية إمكانيات التوفير لدى الخاضعين الملزمين وإشاعة ثقافة البورصة فإن الإستفهام يطرح بشأن نوعية الشرائح المجتمعية المستهدفة والمستفيدة من هذه الخصوم ، فالظاهر أن تعبئة الإدخار وتوظيفه في البورصة إمكانية لا تتاح إلا لذوي الدخل المرتفعة ، والغالبية العظمى من المواطنين لا تسمح أوضاعهم بطرح حصة من المال واستثماره في البورصة ،<sup>127</sup> كما أن طريقة الحجز من المنبع لفائدة الخزينة التي تتبعها المديرية العامة للضرائب تم بالخصوص الأبنك والمؤسسات المالية أو الشركات الكبرى ، ولا تنطبق على الأشخاص الطبيعيين العاديين ، لأن الأطراف المذكورة تتوفر على الإمكانيات المادية والمعرفية التي تؤهلها للإضطلاع بالتزاماتها الضريبية تجاه الدولة ، عكس المواطن البسيط أو العادي والذي لا تتوفر على هذه الإمكانيات ، خصوصا وأن أغلب الفوائد والعائدات اليومية تحسب باليوم وفي بعض الحالات بأقل من ذلك بحيث لا تبقى تلك المبالغ المقنطرة مجمدة لانتظار نهاية الشهر لدفعها للخزينة ، بل لا بد وأن توظف لإعادة إنتاج فوائد أو عائدات مالية أخرى ، وتخضع الشركات التي يوجد مقرها بالمغرب والخاضعة للضريبة على الشركات عندما تقوم بتوزيع رباح وعوائد وفوائد رؤوس الأموال وعوائد المساهمات والحصص التي تدفع من الأرباح إلى أعضاء مجلس إدارة الشركات والمنح الخاصة وغير ذلك من المكافآت وكذا عائد التصفية والأرباح التي تحصل عليها بالمغرب شركات أجنبية يوجد مقرها بالخارج إذا حولت تلك الأرباح ووضعت رهن إشارة الشركات المذكورة ، أما الإلتزامات التصريحية المفروضة على هذا المستوى فهي تتجلى في

<sup>126</sup> - أحمد إد علي - الأبعاد السوسيوسياسية للحماية المغربي - نموذج الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام من جامعة محمد الخامس بالرباط - السنة 2005-2006 - الصفحة 93.

<sup>127</sup> - نفس المرجع السابق ص 96.

ضرورة إرفاق كل دفعة من الضريبة المحجوزة بقائمة تؤرخها وتوقعها الشركة الدافعة وتتضمن بيان الشهر الذي بوشر خلاله حجز الضريبة واسم وعنوان ومهنة الشركة المدينة ومجموع العوائد التي وزعتها ومبلغ الضريبة الواجبة.<sup>128</sup>

يلاحظ غموض النص التشريعي لهذه الضريبة وصعوبة الإثبات رغم أن النص الجبائي المتعلق بالمادة 84 من المدونة العامة للضرائب يفصل في طريقة وضع الإقرارات الضريبية سواء بالنسبة للضريبة المحجوزة في المنع أو الخاصة للإقرار الضريبي ، في بعض الحالات تحول دون تطبيق نابع لمبدأ إفتراض التوزيع من طرف الإدارة الضريبية<sup>129</sup> ، ما يدل على أن هذه الضريبة موجهة أساسا لفئة معينة من كبار الخاضعين للضريبة بشروط تفضيلية " غامضة " تتيح الإستفادة من هذا الغموض من أجل جني مكاسب مالية مهمة ، وهذا الأمر يدخل في إطار التهرب الضريبي المأسس والمقنن .

### ثانيا: أسعار الضريبة على الدخل :

يحدد سعر الضريبة على الدخل حسب مضمون المادة 73 من المدونة العامة للضرائب حسب شريحة الدخل ، والتي هي معفاة إلى غاية 30 000 ألف درهم ؛ كما يلي :

10% بالنسبة لشريحة الدخل من 30 001 الى 50 000 درهم ؛

- 20% بالنسبة لشريحة الدخل من 50 001 الى 60 000 درهم

- 30% بالنسبة لشريحة الدخل من 60 001 الى 80 000 درهم

- 34% بالنسبة لشريحة الدخل من 80 001 الى 180 000 درهم

<sup>128</sup> - محمد شكيري - القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية نقدية - المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD،

الطبعة الأولى 2003 ، العدد 49 - الصفحة 147.

<sup>129</sup> - يراد بمبدأ التوزيع ؛ أولا هذا المبدأ يرتبط بالعدالة الضريبية ويراد به توزيع الأعباء العامة على الملزمين بمراعاة مقدرتهم التكاليفية على تحمل تلك الأعباء ، ويرابط بهذا المبدأ مفهومان : الأول : مفهوم العدالة الأفقية ؛ أي معاملة ذوي الدخول المماثلة معاملة مماثلة ومتساوية ، بحيث يفترض ألا يؤدي فرض الضريبة إلى تحميل فئة اجتماعية أو مهنية تتمتع بنفس مستوى الدخل عبئ أكبر من فئات أخرى ، أي معاملة الدخول المتساوية معاملة متساوية . الثاني : مفهوم العدالة العمودية : وتتطلب الحد الأدنى من الفوارق في مستويات الدخل ، حيث يفترض ألا يؤدي فرض الضريبة إلى تحميل الفقراء حصة أكبر من الأغنياء في تمويل النفقات العامة ، أي معاملة الدخول المختلفة معاملة مختلفة ، أو معاملة ذوي الدخول المرتفعة معاملة مختلفة عن معاملة ذوي الدخل المتدنية.

- 38% بالنسبة لما زاد على ذلك.

وأسعار خاصة هي <sup>130</sup> : 10% من المبالغ الإجمالية الخاضعة للحجز من المنبع المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين ، 15% فيما يخص الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت الأسهم المسعرة بالبورصة وكذا تفويت الأسهم أو حصص المشاركة في الشركات والدخول الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي ، 17% فيما يخص المكافآت والتعويضات العرضية أو غير العرضية المنصوص عليها في المادة 58 من المدونة العامة للضرائب ، 20% فيما يخص الحاصلات والعائدات المشار إليها في المادة 166 الفقرة 1 بء بالنسبة للمستفيدين من الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل بالسعر المنصوص عليه في 3 زاي من المادة 73 ، 30% فيما يخص المكافآت والتعويضات العرضية أو غير العرضية المنصوص عليها في المادة 58 جيم إذا دفعت لأشخاص لا ينتمون لمستخدمي المشغل الدائمين وفيما يخص الأتعاب والمكافآت المدفوعة إلى الأطباء غير الخاضعين للضريبة المهنية الذين يقومون بأعمال جراحية في المصحات والمؤسسات المعتبرة في حكمها المنصوص عليها في المادة 157 فيما يخص الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت وعائدات شهادات الصكوك المشار إليها في المادة 66 -1- ألف فيما يخص المبلغ الإجمالي للأجور ( الكاشيات ) الممنوحة للفنانين الذي يزاولون عملهم بصورة فردية أو ضمن فرق ، المنصوص عليها في المادة 60 الفقرة الثانية من المدونة العامة للضرائب الممنوحة للفنانين فيما يخص التخفيضات والأجور الممنوحة للجوالين والممثلين والعرضيين التجاريين أو الصناعيين المنصوص عليها في المادة 58 الفقرة الثانية - بء من نفس المدونة ، الذي لا يقومون بأي عمل لحسابهم ، <sup>131</sup> بالنسبة للأرباح الصافية المحصل عليها

<sup>130</sup> -ظهير شريف رقم 1.59.430 بشأن تنظيم الضريبة المترتبة على الأرباح المهنية المنشور في الجريدة الرسمية عدد 2472 بتاريخ 1960/03/11 الصفحة 866 ، لا يتضمن هذه الأسعار الخاصة ، ما يعني أن المشرع الجبائي أوردتها في المدونة العامة للضرائب لسنة 2007 ، في إطار السياسة الجبائية الجديدة.

<sup>131</sup> - المادة 73 - زاي - 4 و 5 ، من المدونة العامة للضرائب .

إذا كان المشرع الجبائي يهدف من وراء إعفاء الأعمال الثقافية ، خاصة الفنون الغنائية والمسرحية والسينمائية من الضريبة على الدخل ، بهدف تشجيع الفن والثقافة ، وهذا عمل محمود ، إلا أنه يلاحظ أن أغلب الفنانين اليوم أصبحوا أثرياء بفضل ما يحصلون عليه من أجور ضخمة مقابل تنظيمهم للسهرات والمشاركة في المهرجانات الوطنية والدولية ، مما يستوجب إعادة النظر في إعفائهم وإدراجهم ضمن صنف الدخول الخاضعة للضريبة ، وذلك من أجل المساهمة إلى جانب إخوانهم الأجراء والتجار الصغار ، وبقية المواطنين البسطاء في التكاليف العمومية كما ينص على ذلك الفصل 39 من الدستور ، بحيث لا يعقل أن تبقى هذه الشريحة من المواطنين خارج إطار التضريب ، في حين يساهم من هم أقل منهم دخلا في تمويل الإنفاق العمومي .

أو المثبتة بمناسبة التفويت الأول للعقارات غير المبنية المدرجة في المدار الحضري أو الحقوق العينية العقارية المتعلقة بها ، 1% بالنسبة للأشخاص الذاتيين الذين يزاولون نشاطهم الفردي في إطار المقاول الذاتي على رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 500 000 درهم فيما يتعلق بالأنشطة التجارية والصناعية والنسبية لرقم الأعمال الذي لا يتجاوز 200 000 درهم فيما يتعلق بمقدمي الخدمات .<sup>132</sup>

يلاحظ أيضا على أن الأشخاص الذين يستفيدون من الإمتيازات الجبائية بخصوص الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة يستفيدون كذلك من الأسعار الخاصة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل وهم في الغالب الشركات والمقاولات الكبرى والأغنياء عموما ، بحيث خصهم القانون الجبائي بأسعار تفضيلية ، وهذا الأمر يندرج في إطار نفس الخيط الناظم الذي يميز النظام الجبائي المغربي والذي يعبر عن سياسة جبائية واضحة المعالم تتجه نحو منح المزيد من الإمتيازات الجبائية إلى القطاع الخاص ، في الوقت الذي تضيق فيه الخناق على الأجراء وأصحاب الدخل الدنيا والمتوسطة<sup>133</sup> .

### ثالثا : وعاء الضريبة والإعفاءات المقررة للضريبة على الدخل :

#### 1 - تحديد وعاء الضريبة –L'assiette de l'impôt:

تمثل المادة الخاضعة للضريبة حسب المادة 56 من المدونة العامة للضرائب ، من الأجور و الدخل وهي : الدخل والمرتببات والتعويضات والمكافآت والمعاشات والأرباح ، الإعانات والشركات ، الإيرادات العمرية ، المنافع النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخل المشار إليها ، وتشمل المادة الخاضعة للضريبة زيادة على

<sup>132</sup> - يستفيد المقاول الذاتي في إطار الضريبة على الدخل من النظام الضريبي الجزائي على رقم المعاملات حسب السعيرين الضريبيين : 1% و 2% ، ويسعى المشرع الجبائي من وراء هذه الإمتيازات إلى تشجيع العمل الحر ، خاصة من أصحاب الشواهد العليا وخريجي الجامعات ، ودفعهم إلى التفكير في خلق مقاولاتهم في إطار إستراتيجية الدولة لتخفيف العبء على الوظيفة العمومية ، غير أن الإشكال المطروح بالنسبة لهؤلاء الخريجين الراغبين في ولوج عالم الأعمال يتمثل في القيود التي تضعها البنوك على القروض ، وكذلك في غياب التتبع والمساعدة وتقدم المشورة من طرف الدولة ، فالمقاول الذاتي يترك لمصيره في مواجهة أقساط القروض ومنافسة الشركات والمقاولات المتجددة والنافذة ، مما يعرضه للإفلاس وعدم القدرة على المنافسة ، خاصة إزاء الدعم الهائل والرعاية الكبيرة الذين تحظى به المقاولات الكبرى من طرف الدولة . ( أنظر بهذا الصدد المقال المنشور بموقع صوت – Ultra ، تحت عنوان: " كيف يدفع المغاربة تكلفة تهرب الأغنياء من الضرائب ؟ " كتبه خالد بن الشريف – كاتب صحفي من المغرب - بتاريخ 21 يونيو 2017 . ( أنظر الرابط أسفله ) :

<sup>133</sup> - <https://www.ultrasawt.com> - consultation le : 18/-02-2018.

ماذكر مختلف الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمهنية التي يزاولها الملمزون ، أي الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الخاضعين للضريبة العامة على الدخل ، باختلاف أصنافهم واختلاف أنواع الأنشطة التي يزاولونها وكذا أصناف الدخول والأرباح والعوائد المتأتية منها .

يتكون وعاء الضريبة من مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة والذي يمثل صافي الدخل أو الدخول التي يشملها واحد أو أكثر من أنواع الدخل والأرباح المشار إليها في المادة 22 من المدونة العامة للضرائب ؛ وهي الدخول المهنية ، الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية ، الأجور والدخول المعتمدة في حكمها ، الدخول والأرباح العقارية ، الدخول الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ، باستثناء الدخول والأرباح الخاضعة للضريبة بسعر إِبْرَائِي .<sup>134</sup>

يحدد صافي الدخل بالنسبة لكل نوع من الأنواع الآتية الذكر ، على حدة وفق القواعد الخاصة به كما هي مقررة في أحكام المدونة العامة للضرائب ، بإدراج إجمالي الدخول في الأرباح ذات المنشأ الأجنبي في مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة على الدخل ، دون الإخلال بما تنص عليه الإتفاقيات الجبائية الدولية والأحكام المقررة في المادة 77 من المدونة العامة للضرائب ، باستثناء الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال ذات المنشأ الأجنبي الخاضعة للأسعار الإبرائية ، ووفق الشروط المنصوص عليها في المادتين 173 و 174 من المدونة العامة للضرائب ، ويحدد الدخل الخاضع للضريبة المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين الشركاء في بعض الشركات أو الأموال المشاعة ، و تفرض الضريبة في إسم الشريك الرئيسي في شركات التضامن وشركات التوصية بالأسهم والشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاصا طبيعيين مع مراعاة الإختيار المنصوص عليه في المادة 2 الفقرة 2 من المدونة العامة للضرائب ، على الربح الذي تحصل عليه بمثابة دخل مهني أو فلاحى أو هما معا ، ويتم تحديد الخصوم في مبلغ الهبات النقدية أو العينية في حدود 10% من الدخل المفروضة عليه الضريبة وذلك بفرض تملك بناء

<sup>134</sup> - السعر الإبرائي هو سعر ثابت يمكن للخاضع للضريبة إختياره تبعا لصنف الضريبة على الدخل التي هو خاضع لها ليحل محل سعر الضريبة التصاعدي المطبق على ضريبة الدخل. وخلافا للسعر التصاعدي ، فإن السعر الإبرائي يعتبر هو نفسه لجميع بالنسبة لجميع الخاضعين للضريبة العامة على الدخل الذين يختارون إختيار هذا النوع من السعر . وفي بعض الحالات، يسمح هذا الخيار للخاضعين للضريبة بالاستفادة من ضريبة أقل بالنسبة لبعض دخله، ويتم تحديد سعر الضريبة حسب نوع النشاط الذي يزاوله الخاضع للضريبة أو حسب نوع الدخول أو الأرباح أو العوائد التي يحققها .

مسكن رئيسي ، ومبلغ فوائد القرض ، ومبلغ الربح المعلوم المتفق عليه في إطار عقد المراجعة<sup>135</sup> ، و مبلغ هامش الإيجار المحدد في إطار عقد إجازة منتهية بالتملك ،<sup>136</sup> وغيرها من الخصوم ، وتحديد الإعفاءات المقررة لكل صنف من أصناف الدخول والأرباح .

## 2- الإعفاءات المقررة للضريبة على الدخل :

يمكن تصنيف ثلاثة أصناف من الإعفاءات وهي :

- الإعفاءات من الضريبة على الدخول والمرتببات والمعاشات.

- الإعفاءات من الضريبة على الدخول الإيجارية.

- الإعفاءات من الضريبة على الدخول المهنية.

- الإعفاءات من الضريبة على الدخول الزراعية.

- الإعفاءات من الضريبة على الدخول العقارية.

- الإعفاءات من الضريبة على الدخول المتأتية من رؤوس الأموال والقيم المنقولة.

تعفى من الضريبة على الدخول والأجور التي في حكمها التعويضات المصروفة لمزاولة وظيفة أو عمل وكذا المساعدات العائلية والعلاوات المضافة إلى رواتب التقاعد والمعاشات ودخول السفراء والقناصل ذات المنشأ

<sup>135</sup> - معنى عقد المراجعة : يقوم البنك التشاركي ( الإسلامي ) بشراء شقة لزبون ويبيعها له مقابل الربح، مردفاً أن الفرق في هذه الحالة بين البنوك التشاركية والتقليدية يكمن في كون أن البنوك العادية تعطيك تمويل وتأخذ فائدة في حين أن البنك التشاركي يقوم بعملية بيع وشراء فقط دون فائدة. حسب قول عبد السلام بلاجي يشترك فيه الزبون مع البنك التشاركي برأسمال في مشروع معين مع اقتسام الأرباح والخسائر، ليكون العقد الرابع الذي هو المضاربة لا يختلف كثيراً عن العقد الذي سبقه، إلا أن الفرق بين العقدين هو أن المضاربة يشترك فيه الزبون بالخبرة والعمل والبنك يشترك برأسمال، وإذا تحقق الربح يريح الزبون والبنك، أما في حين كانت هناك خسارة فالبنك هو من يتحملها لكونه شارك برأسمال والزبون لن يخسر شيئاً، مادام شارك بالخبرة فقط، يوضح بلاجي.

<sup>136</sup> - معنى عقد إجازة الخدمة : الإجازة والتي تنقسم إلى نوعين حسب عبد السلام بلاجي، إذ أوضح أن هناك إجازة تشغيلية أي كراء عادي ثم إجازة منتهية بالتملك، أن يكتري لك البنك شقة تم تنتهي عملية الكراء بشراء الزبون للشقة.

الظهير الشريف بتاريخ 5 صفر 1367 ( 18 دجنبر 1947 ) المتعلق بقانون الالتزامات والعقود المغربي ، المواد من 723 إلى 779 . ( أنظر الرابط التالي ) :

الأجنبي ، وتخصم من الأعباء العائلية ما قدره 360.00 درهم من المبلغ السنوي للضريبة إعتباراً للأعباء التي يتحملها الخاضع للضريبة عن كل شخص يعوله ، ومنهم الزوجة والأبناء الذين لا يتجاوز سنهم 27 سنة ، وبخصوص هذا المقتضى فقد كان عبارة عن توصية من توصيات المناظرة الوطنية للجبايات لسنة 2014 ، تم إدراجه ضمن قانون المالية لسنة 2017 ، رغبة من المشرع الجبائي في تنزيل توصيات المناظرة الوطنية للجبايات المذكورة ، و تعفى من الضريبة على الدخل الزراعية برسم الإعفاء الدائم ، الخاضعون للضريبة الذين يحققون رقم أعمال يقل عن خمسة ملايين 5 000 000 درهم ، ما يلاحظ بخصوص هذا الرقم أن الذين يمكن أن يندرجوا ضمن هذا الرقم هم أصحاب المستغلات الزراعية الكبيرة ، بحيث تم توسيع قاعدة الإعفاء ليشملهم ، ومن جهة أخرى فإن هذا الرقم قابل لأن يكون هدفا للغش أو التهرب الضريبيين ، وذلك من خلال العمل على إنقاصه بعدة وسائل ، منها تقديم وثائق محاسبية مضبوطة ولكنها غير حقيقية أو تقديم فواتير صورية أو غير ذلك ، كما يمكن أن يتم التلاعب فيه عن طريق خلق شركات فروع لشركة فلاحية أو زراعية أم – Mère – تحقق كل واحدة منها رقم أعمال بهذا السقف أو أقل منه بقليل بغرض التهرب من الضريبة ، وبالرغم من كون المراقبة والفحص الجبائيين لا يمكن أن تغفل عن هذه الأمور غير أن عوامل كثيرة يمكن أن تساهم من أجل العمل على الإفلات من الضريبة من خلال عدم تصريح الخاضع للضريبة بهذا الرقم ، بحيث يبقى المجال واسعا بالنسبة للذين يحققون رقم أعمال يقل عن هذا الرقم لكي يتهربوا من الضريبة ، وهذا الإجراء يستهدف بالدرجة الأولى المستثمرون الكبار في مجال الزراعات الموجهة نحو التصدير ، وهم الفلاحون والمزارعون الكبار العاملون في إطار مخطط المغرب الأخضر<sup>137</sup> ، أولا من أجل تشجيعهم على الإنتاج الموجه نحو التصدير ، ثانيا من أجل تشجيع باقي المستثمرين على الإقبال على الإستثمار في المجال الفلاحي الموجه نحو التصدير ، غير أن هذا الإجراء

<sup>137</sup> - رشيد البلغيثي - المساحات السوداء في مخطط المغرب الأخضر - مقال منشور بجريد مغرس الإلكترونية - بتاريخ 27-

2015-06 - ( أنظر الرابط أسفله ) .

( .. ) مخطط المغرب الأخضر تم الترويج له في الإعلام الرسمي على أنه يستهدف تطوير القاعدة الزراعية للمغرب وتحويل المزارعين الصغار الى مقاولين كبار ، ولكنه في حقيقة الأمر يهدف إلى إنشاء منطقة للتبادل الحر في الإنتاج الزراعي من خلال خلق منطقة - offshor زراعية كبيرة في المغرب تستقطب كبار المزارعين والمستثمرين الذين يوجهون إنتاجهم نحو التصدير ، بحيث يقوم هؤلاء بتجميع الفلاحين الصغار من أجل مداهم بإنتاجهم المجمع ، والذي يتسفيد من أموال التجميع هو المجمع أي الفلاح الكبير ، وتستفيد الشركات الكبرى منها التابعة للهولدينغ الملكي من التمويلات الموجهة لمخطط المغرب الأخضر ، مثل شركة Les Domaines du Maroc ، وفرع الشركة الوطنية للاستثمار SNI ، وهي : Les Aromes du Maroc

وإن كان يحمل بوادر تشجيعية إيجابية ينطوي كذلك على محاباة أصحاب الدخول الزراعية الكبيرة وتشجيعهم على مراكمة التروات ومركزتها فيما بينهم ، مما حدا بالفاعل الملكي إلى التنبيه إلى هذا الأمر بحيث أشار إلى أن المغرب بالرغم من كونه قد شهد طفرة في التنمية في السنوات الأخيرة إلا أن ثمار هذه التنمية لا يتقاسمها جميع المغاربة ، بل تظل حكرًا على بعض الفئات فقط ، الشيء الذي دفعه لطرحة للسؤال بشكل إستنكاري : " أين الثروة " في خطاب العرش لسنة 2014.<sup>138</sup>

ويعفى من الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية ؛ الربح المحصل عليه من بيع عقار لا يتجاوز قيمته 140 000 درهم ، وكذلك الربح المتأتي من تفويت بغير عوض للعقارات أو الهبات بين الأصول والفروع ، هذين المقتضيين القانونيين وإن كان القصد منها تخفيف الضغط على أصحاب الأرباح العقارية الصغرى وترك هامش للربح لهم من أجل خلق رواج تجاري يساعد على خلق الثروة ، وكذا تمكين الأصول والفروع من انتقال الملكية وكذا الحقوق المرتبطة بها فيما بينهم بدون إخضاعها للضريبة ، بحيث أن الأصل في ذلك هو غياب الربح ، إلا أنه لوحظ أنه أصبحا يتخذان مطية نحو التهرب الضريبي ، بحيث صارت نسبة المرححين بالأرباح التي لا يتجاوز قيمتها هذا الرقم أكبر بكثير من نسبة المرححين بالربح الخاضع للضريبة ، كما أن عدد نسبة الإقرارات التي تتضمن تصريحًا بتفويت بغير عوض أصبحت في إرتفاع كذلك ،<sup>139</sup> ويعفى كذلك الأرباح المتحصلة عليها من تفويت عقار كان يشغله مالكة على وجه سكني رئيسية لمدة 6 سنوات .. إلخ .

إذا كانت الدخول الأجرية والدخول المعتبرة في حكمها تخضع لتقنية الحجز من المنبع بحيث يكون تحصيلها مأمونا من أي غش أو تهرب ضريبيين ، فإن بقية الأصناف من الدخول لا تخضع لهذه التقنية ، بحيث يتوفر أصحاب الدخول المتأتية من الفلاحة والأرباح العقارية ورؤوس الأموال على إمكانيات هائلة من أجل ممارسة الغش والتهرب الضريبيين ، وإذا كان أصحاب الدخول الأجرية يشكلون غالبية الأجراء والموظفين في القطاعين العام

<sup>138</sup> - في خطاب العرش لسنة 2014 تساءل الملك محمد السادس؛ أين هي الثروة؟ وهل استفاد منها جميع المغاربة أم أنها همت بعض الفئات فقط.

<sup>139</sup> - تم الإعتماد في هذا الأمر على إحصائيات مستخرجة من قبضة إدارة الضرائب بتارودانت ، حيث يتشكل عدد الذين صرحوا بالتفويت بثمان يعادل 140 000 درهم ما يعادل 1313 إقرارا وعدد الذين صرحوا بتفويت عقار بغير عوض ما يعادل 233 من مجموع الإقرارات المودعة برسم سنة 2017 والتي بلغ عددها 2332 إقرارا ، وعدد الذين صرحوا بالسكنى الرئيسية ما يعادل 39 إقرارا ، في حين بلغ عدد الإقرارات التي صرح أصحابها بما يفوق 140 000 ما يعادل 761 إقرارا .

والخاص ، وتؤمن دخولهم مادة سهلة للإقتطاع الضريبي ، وموردا هاما من الموارد الضريبية المأمونة والمضمونة من حيث الزمان و من حيث المبالغ المقتطعة ، غير أن الدخول الأخرى تبقى نتيجة لأسلوب التصريح وسيلة في يد أصحاب الدخول والأرباح العقارية الضخمة بعيدة عن الإنتظام الزمني ما يتيح لهم إمكانية إخفاء المادة الخاضعة للضريبة<sup>140</sup> .

تتميز الضريبة على المستغلات الزراعية بضعف تصاعدية الضريبة ، بحيث أصبح القطاع الفلاحي " جنة ضريبية – Paradis Fiscale " ويستقطب رساميل مهمة من قطاعات أخرى لتمرکز بأنشطته ، يتطلب الأمر للإستفادة من عائدات الضريبة الفلاحية نهج ضريبة فلاحية معقلنة تنعكس إيجابا على التنمية لضمان تمويل تنمية إقتصادية يقتضي ذلك ضرورة الإعتماد على القطاع الفلاحي ، كما أكدت بعض التجارب المقارنة في بعض الدول مثل اليابان ، حيث تعمل الضريبة الفلاحية على تمويل التنمية الإجتماعية ، بحيث نهجت اليابان نظام حمائي فلاحي صارم ، أدى إلى تحصيل الفائض الموجود في القطاع الفلاحي و توجيهه إلى القطاعات المنتجة ، وإصلاح الجباية الفلاحية من خلال إعفاء الفلاحين الصغار والأخذ بعين الإعتبار الكوارث الطبيعية والأضرار الناجمة عنها بالنسبة للفلاحين الصغار ، وتقديم الدعم لهم وتضريب الفلاحين الكبار والفلاحة العصرية ، وتجاوز لفظة " الفلاح " العامة جدا حسب تعبير بول باسكون ، والإرتكاز على المردودية والعدالة.<sup>141</sup>

تزرخ الضريبة العامة على الدخل بمجموعة كبيرة من الإعفاءات والخصوم ، هذه الإعفاءات والخصوم ، هي امتيازات بالمعنى الدقيق للكلمة تمت شرعتها بواسطة النص الجبائي ، وتستفيد الشركات الفلاحية من إعفاء من الضريبة الفلاحية بنسبة 50% وكذلك المنشآت المصدرة للمنتجات الفلاحية ، ويترك القانون الجبائي للإدارة الجبائية مسألة تقدير هذه الإعفاءات والتي تسمى في قوانين المالية بالنفقات الجبائية ، في إطار أعمالها للتفضيلات الضريبية ذات الطبيعة القانونية ، بحيث يحدد القانون سقف الخصوم تاركا للإدارة الجبائية وظيفة إقامتها حسب الوضعية العامة أو الخاصة لكل حالة على حدة ، ( أي أن الأمر متروك للسلطة التقديرية للإدارة الضريبية ) ، فالعمومية وغياب التحديد من طرف المشرع الجبائي بالدقة المتناهية يفسح المجال للسلطة التقديرية

<sup>140</sup> – أحمد إد علي – الأبعاد السوسيوسياسية للجباية المغربي – نموذج الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل – أطروحة لنيل الدكتوراة من جامعة محمد الخامس بالرباط – السنة 2005-2006 – الصفحة 97.

<sup>141</sup> – العسري جواد – المساواة أمام الضريبة من الناحية الدستورية – مجلة القانون المغربي – REDMAR – العدد 4 يوليو 2003 ، ص 130.

للإدارة ، بحيث يصعب إثبات لاشريعة العملية أو نعتها بالشطط ، بل وهناك بعض الإعفاءات والخصومات التي يترك للإدارة سلطة تقديرها ودراسة عناصر التشابه والإختلاف بين الأنشطة واعتبار ما يحتمل أن يكون منتفيا لشروطها ، مثال ذلك إمكانية إستفادة الخاضع للضريبة في حالة رغبته في الخصم وفق النتيجة الصافية المبسطة وذلك إنطلاقا من أعراف المهنة وخصوصياتها التي من خلالها يمكن للإدارة التحديد.<sup>142</sup>

### الفقرة الثالثة : الضريبة على القيمة المضافة :

أحدثت الضريبة على القيمة المضافة في إطار الإصلاح الثلاثي لسنة 1984<sup>143</sup> ، بموجب الظهير الشريف رقم 1.85.347 صادر في 7 ربيع الآخر 1406 (20 ديسمبر 1985) بتنفيذ القانون رقم 30.85 بفرض الضريبة على القيمة المضافة ، كما تم تعديله وتتميمه بالظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 دي الحجة 1427 ( 31 ديسمبر 2006 ) الذي نص على المدونة العامة للضرائب ، وحسب المادة 87 من نفس المدونة فهي ضريبة على رقم الأعمال تطبق على العمليات المنجزة بالمغرب سواء أكانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية أم داخلية في نطاق مزاوله مهنة حرة ، عمليات الإستيراد والعمليات المشار إليها في المادة 89 من المدونة العامة للضرائب ، ففيما يرجع للعمليات التجارية، تطبق الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للتجار بالجملة أو التجار

<sup>142</sup> - العماري نجاة - المنازعات الضريبية بين إسهام وحدود خلق شروط سير وتطبيق التشريع الضريبي - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة الحسن الثاني عين الشق الدار البيضاء - السنة 2002-2003 - الصفحة 458.

<sup>143</sup> - القانون الإطار لسنة 1984 جاء على إثر سياسة التقويم الهيكلي التي أوصى بها صندوق النقد الدولي من أجل الخروج من الأزمة المالية التي كان المغرب غارقا فيها ، القانون الإطار ارتكز على المرتكزات النظرية والأيدولوجية والسياسية والنيوليبرالية ، يستجيب لاقتصاد العرض على المستوى الجبائي ويتوخى : تخفيض الضغط الجبائي ، توسيع الوعاء الجبائي من خلال اقتراح منحني لافر - Laffer أي تخفيض الضغط الجبائي العام الذي سيقود إلى استعادة مؤشر الإدخار والإستثمار لعافيته ومن ثمة للنمو الذي سيقود إلى نمو المادة الخاضعة للضريبة تباعا ، وتوسيع الوعاء يستدعي بالضرورة تخفيض الضغط الجبائي بالإضافة إلى هذا الهدف الرئيسي هناك ثلاثة أهداف أخرى يجب أن يأخذها الإصلاح بعين الإعتبار وهي : 1- تبسيط النظام الجبائي وتحقيق إتساق مكوناته 2- تطوير معاليته ومردوديته 3- تحققي العدالة الجبائية ( تبسيط - فعالية - عدالة ) ، ضمن هذا الإطار ثم إحداث الضرائب الثلاث : الضريبة على القيمة المضافة سنة 1986 - الضريبة على الشركات سنة 1988 - الضريبة العمة على الدخل سنة 1990.

المستوردون كيفما كان حجم رقم المعاملات السنوي المنجز، أما فيما يرجع للتجار بالتقسيط فإن الضريبة تطبق إذا بلغ حجم المعاملات المنجز 2.000.000 درهم أو جاوز ذلك.

كما تخضع جل الخدمات للضريبة على القيمة المضافة نذكر منها على سبيل المثال عمليات النقل والعمليات البنكية والنشاطات السياحية وغيرها. أما النشاطات الفلاحية والعمليات ذات الصبغة المدنية فتبقى خارجة عن نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

وهذه الضريبة يدفعها المستهلك دون مراعاة لمقدرته التكليفية وقدرته الشرائية ومستواه الاجتماعي ، بحيث يتم إستخلاص 80% منها من الشركات ، و 2% من المقاولات ، و التي تفرضها بدورها على المستهلك الذي يشتري منتجاتها ، ويبلغ سعر الضريبة على القيمة المضافة بالمغرب ما بين 7% -10% -14% و 20% ، في حين يبلغ سعر الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا في قانون المالية لسنة 2018 ما بين 2.1% -10% -5.5% 20% ، مع الأخذ بعين الإعتبار لكل الفروقات والتباينات الإقتصادية والإجتماعية بين البلدين ،<sup>144</sup> مع أن ثمة أسعارا خاصة تتراوح ما بين 100 درهم للهيكولتر من عمليات تسليم وبيع الخمر والمشروبات الممزوجة بالكحول ، و 0.10 درهم للغرام من الفضة ، وعمليات بيع وتسليم جميع المصنوعات المركبة جميعها أو بعضها من الذهب أو البلاتين أو الفضة.<sup>145</sup>

#### أولا - المادة الخاضعة للضريبة :

يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة ، من خلال تحديد العمليات المفروضة عليها الضريبة والتي تنقسم إلى قسمين هما : العمليات المفروضة عليها الضريبة وجوبا محددة بموجب المادة 89 من المدونة العامة للضرائب والعمليات المفروضة عليها الضريبة بناء على اختيار، وهي محددة بموجب المادة 90 من المدونة العامة للضرائب ، وكذلك

<sup>144</sup> - M'JAD Ahmed – Le système Fiscal Marocain – deuxième édition 2007 – imprimerie Maarif Jadida –Rabat, p 125. Voir aussi l'article 98 du C.G.I.

Voir aussi : TVA en France, Loi de finance 2018 – (Voir le lien ci-après)

<https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2018/01/ldf-2018-fiscalite-entreprises/tva-loi-de-finances-2018.html> - date de consultation

le : 02/04/2018.

<sup>145</sup> - Article 96 du C.G.I.

بعد تحديد العمليات التي تستفيد من الحق في الخصم والعمليات المستثناة من الحق في الخصم والعمليات الخاضعة لحق تحويل الخصم وتحديد مبلغ القابلة للخصم أو الإرجاع ، وتحديد الإعفاءات محددة بمقتضى المادتين 91 و 92 من المدونة العامة للضرائب ، وأنظمة الإرجاع والإسترداد ، وتحديد نظام الحجز في المنبع ، وتحديد نظام السلع القابلة للإستهلاك والإستنزال<sup>146</sup> ، وبالنسبة للخصم فإن القاعدة العامة وفق ما تنص عليه المادة 101 من المدونة العامة للضرائب ، تخصم الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها عناصر ثمن عملية خاضعة للضريبة ، وينشأ الحق في الخصم ابتداء من الشهر الذي تم فيه وضع المخالصات الجمركية أو الأداء الجزئي أو الكلي للفاتورات أو البيانات الحسابية في إسم المستفيد ، ويجب أن يتم الخصم داخل أجل لا يتجاوز سنة ابتداء من الشهر أو ربع السنة الذي نشأ خلاله الحق في الخصم المذكور.

يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للضريبة على القيمة المضافة أن يعتمد إلى إيداع إقراره حسب نوع الإقرار الذي يخضع له نشاطه التجاري ، سواء أكان شهريا قبل 20 يوما من كل شهر أو الربع سنوي قبل 20 من الشهر الأول من كل ربع سنة ، لدى قابض إدارة الضرائب التابع لها موقع النشاط التجاري الخاضع للضريبة ، وبالنسبة للذين يدلون بإقرارهم بالطريقة الإلكترونية وفق ما تنص عليه المادة 155 من المدونة العامة للضرائب ، قبل إنصرام الشهر الأول من كل ربع سنة ، ويجب أن يتضمن الإقرار حسب المادة 112 من المدونة العامة للضرائب ، هوية الخاضع للضريبة ومجموع مبلغ الأعمال المنجزة ومبلغ الأعمال غير المفروضة عليها الضريبة ومبلغ الأعمال المفروضة عليها الضريبة حسب طبيعة كل نشاط وكل سعر ، ومبلغ الضريبة التي يمكن إستنزالها - L'impôt à Repporté عن الفترة السابقة إن إقتضى الحال ، مبلغ الضريبة المخصوم مفصلا في بيان إجمالي مع التمييز بين ؛ الخدمات المقدمة فيما يخص المشتريات غير الأصول الثابتة ، الإستيراد والأشربة والأعمال الحرفية ، وفيما يخص الأصول الثابتة ، الإستيرادات والأشربة وكل ما يسلمه الشخص لنفسه وأعمال التركيب والوضع وكذا الخدمات المقدمة أو غير ذلك من النفقات المدرجة في الأصول الثابتة ، ويجب أن يرفق الإقرار ببيان مفصل للخصم يتضمن : مرجع الفاتورة - الإسم العائلي والشخصي والعنوان التجاري للمورد ، رقم التعريف الضريبي ، رقم التعريف الموحد للمقابلة ، بيان السلع والأعمال والخدمات ، المبلغ دون احتساب الضريبة

<sup>146</sup> - يراد بالسلع القابلة للإستهلاك والإستنزال ، الإعفاء مع الحق في الخصم ، والإعفاء دون الحق في الخصم المقرر في القانون الجبائي المادتين 91 - 92 من المدونة العامة للضرائب لبعض أنواع المواد والسلع والخدمات والمشتريات ، والإستنزال معناه إيراد المواد والسلع والمشتريات ضمن الكشف السنوي للشركة أو المقابلة المرفق بالإقرار المدلى به لدى مفتش الضرائب.

على القيمة المضافة ، مبلغ الضريبة المدرج في الفاتورة أو البيان الحسابي ، طريقة الأداء ومراجعته ، ويجب أن تكون العمليات القابلة للخصم مثبتة بالوثائق المثبتة لها مثل العقود المثبتة للقروض وفاتورات الشراء وعقود التشغيل بالنسبة لليد العاملة .

### 1-تحديد وعاء الضريبة:

يمثل وعاء الضريبة العمليات الخاضعة للضريبة مع استبعاد الخصوم والإعفاءات والإرجاعات والإستردادات التي ينص عليها القانون ، وتشمل العمليات الخاضعة للضريبة بناء على اختيار وهي :

- التجار ومقدمو الخدمات الذين يحققون رقم معاملات بمناسبة تصديرهم لمنتجات أشياء أو سلع أو خدمات مصدرة ؛

- الصناع الصغار أو المتعاقدين الصغار المحققين لرقم معاملات يساوي أو يقل عن 180 000 درهم؛

- الباعة للمنتجات مثل الخبز، الحليب، اللحم، زيت الزيتون، وكل منتج تم تصنيعه بشكل تقليدي.<sup>147</sup>

و يتم تحديد قواعد وعاء الضريبة وفق ما تنص عليه المادة 95 من المدونة العامة للضرائب ، من الأساس الخاضع للضريبة والسعر الذي يطبق على هذا الأساس ، ويحدد الناتج عن الأساس الخاضع للضريبة والسعر المطبق ؛ الضريبة على القيمة المضافة الصافية ، أو الضريبة المستحقة ، وإذا اقتضى الحال تمييز الضريبة المستحقة أو المؤداة للقبض ، وتمثل الضريبة المستحقة ؛ الضريبة على القيمة المضافة الإجمالية أو الواجبة ، منقوصة في حالة العكس من الضريبة على القيمة المضافة المخصوصة المفروضة بشكل تصاعدي ، وبالتالي تجب معالجة ثلاثة عناصر :

-الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة ؛

- تحديد الأساس الخاضع للضريبة ؛

- السعر المطبق على الضريبة ؛

<sup>147</sup> - M'JAD Ahmed, Le système fiscal Marocain, deuxième édition 2007, P 111.

وتحدد المادة 95 من المدونة العامة للضرائب الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة ، والتي تتمثل في التسديد الكلي أو الجزئي لثمن السلع أو الأعمال أو الخدمات إما عن طريق نظام المديونية أو المقاصة أو المقايضة ، ومع ذلك تنص المادة السالفة الذكر على هامش التسديد على نمطين للأداء يشكلان الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة ؛<sup>148</sup>

وهما :

- التسديد الكلي أو الجزئي بطريق المقاصة أو المقايضة ، والذي يمثل الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة يدل على الدخول الملموسة للمبلغ النقدي الواجب ، على العكس بالنسبة للأداء الذي تم بواسطة شيك أو السند التجاري ، أو التحويل البنكي ، لا يكتسب الفعالية إلا إذا تم أدائه بشكل مادي ، وتحدد الواقعة المنشئة للضريبة بوقت تسليم البضائع أو إنتهاء الأعمال أو تنفيذ الخدمة .

- نظام الثمن المقبوض أو نظام المديونية، تنص المادة 95 الفقرة 2 على الواقعة المنشئة للضريبة سواء وقع التسديد عن طريق نظام قبض الثمن أو المديونية، وتحدد الواقعة المنشئة للضريبة في تاريخ التوقيع على الوثيقة المثبتة لموافقة الأطراف المعنية على المقاصة.<sup>149</sup>

يجب على الخاضعين لهذا النظام أن يقدموا طلبا بذلك في فاتح يناير أو داخل ال 30 يوما التالية لتاريخ الشروع في مزاولة نشاطهم : نظام قبض الثمن يتزامن مع وضع الفاتورة أو قيد الدين في المحاسبة.

<sup>148</sup> - Idem, P 118.

<sup>149</sup> - يراد بنظام المديونية - **le régime de débit** : المنشئة تعرف بذاتها منذ وضع الفاتورة أو تسجيل الدين في المحاسبة يعني هذا التظافر أو الواقعة وليس التاريخ الفعلي لقبض الثمن، وهذا النظام يمكن تطبيقه إختياريا على كل من يصرح برغبته في ذلك فهي حالة إبرام بيع بثمن مؤجل الأداء متفق على أدائه بواسطة أوراق تجارية غير حالة الأداء وقت البيع يعتبر المشتري في حالة "مديونية" بالنسبة للبائع. ( أنظر موقع منتدى الجباية المغربية: الرابط أسفله ):

Régime de débit et d'encaissement - **fiscalité marocaine Index du Forum** -  
> **fiscalité marocaine** -> **TVA** <http://www.makdonis-consulting.com/t2615-Regime-de-debit-et-d-consultation> le : 02/04/2018.encaissement.htm

Voir aussi : <https://www.youtube.com/watch?v=dpGQ315ptdg> - date de consultation le : 22-04-2018.

يرفق الإقرار وفق النظام المذكور بقائمة الزبناء المدنين إن وجدوا ويؤدوا الضريبة المترتبة على ذلك خلال الثلاثين يوما التالية لتاريخ إرسال الإقرار المذكور إلى المصلحة المحلية للضرائب التابعين لها.<sup>150</sup>

## 2-تحديد الإعفاءات و الخصوم والإرجاعات من الضريبة :

### أ – تحديد الإعفاءات ( المادة 92 من المدونة العامة للضرائب ) :

#### تعريف الإعفاء :

يعرف الإعفاء الضريبي بأنه ذلك الإجراء الذي بموجبه يسمح القانون الضريبي للخاضع للضريبة باستبعاد جزء من دخله أو ربحه أو مشترياته ويعفيها من أداء الضريبة .

#### ب-الإعفاءات من الضريبة :

تنص المادة 123 من المدونة العامة للضرائب على مجموعة من الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة والتي تتم مجموعة من البضائع والمنتجات والمعدات والمنتجات و المواد والسلع والعمليات والخدمات ؛ وهي على التوالي :

#### - البضائع:

- البضائع المذكورة في المادة 91 من المدونة العامة للضرائب ، باستثناء الذرة والشعير ، والبضائع الجارية عليها الأنظمة الاقتصادية والجمركية ، والبضائع المرجعة إلى المرسل بحكم الإستفادة من نظام الإرجاع ، والورق والكتب غير المجلدة تجليدا فاحرا ، والجرائد والمنشورات والدوريات<sup>151</sup> ، والموسيقى المطبوعة والأسطوانات المتراصة<sup>152</sup> المستنسخة فيها المنشورات والكتب والأشرطة الوثائقية التربوية ، البضائع التي تمولها أو تسلمها جميع الأطراف المانحة الأجنبية أو الوطنية على شكل هبة الى الجماعات الترابية والمؤسسات العمومية والجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة ، والبضائع المتلقاة بشكل هبات قصد توزيعها مجانا على المحتاجين .

<sup>150</sup> -Idem.

<sup>151</sup> - ظهير شريف رقم 1.16.122 صادر في 6 ذي القعدة 1437 (10 أغسطس 2016) بتنفيذ القانون رقم 88.13 المتعلق بالصحافة والنشر، جريدة رسمية عدد 6491 بتاريخ 11 ذو القعدة 1437 (15 أغسطس 2016)، صفحة 5966.

<sup>152</sup> - المسجلة على شكل قطع موسيقية في الأقراص المدجة.

## - معدات السفن والطائرات والنقل البري:

- الهيدروكاربورات المعدة لتموين السفن التي تقوم بملاحة أعالي البحار ، وأجهزة الملاحة الجوية<sup>153</sup> ، والمراكب البحرية والسفن والبواخر والزوارق التي تقوم بالملاحة البحرية والنقل ، الطائرات المخصصة للنقل الجوي الدولي المنظم والقطارات والتجهيزات السكنية .

## - الحيوانات والمنتجات الحيوانية:

- منتجات الصيد البحري ، المنتجات المشار إليها في المادة 92 من المدونة العامة للضرائب ، المنتجات المتلقاة في شكل هبة قصد توزيعها مجانا على المحتاجين ، الحيوانات الحية الأصلية من أنواع الخيول والأبقار والأغنام والماعز والجمل والنعام وبيض النعام المعد للحضن ، واللحوم والأسماك المعدة لمؤسسات الإطعام ، اللحم المفروم ومحضرات لحم الدجاج والمحضرات من شرائح السمك ، أغذية الأسماك والأحياء المائية ، فراخ الأسماك واليرقات وصغار الصدفيات .

## - المواد والأدوية والأسمدة:

المواد الجارية عليها الأنظمة الاقتصادية والجرمكية ، الحمص والعدس والفول على حالتها الطبيعية ، الأدوية المضادة للسرطان والتهاب الكبد الفيروسي - Hépatis B et C ، والأدوية المخصصة لعلاج أمراض السكري والربو وأمراض القلب والشرايين ومرض السيدا ومرض التهاب السحايا - Méningite ، المواد المقتناة من طرف مؤسسات : محمد السادس لنشر المصحف الشريف<sup>154</sup> ، مؤسسة للاسلمى للوقاية وعلاج أمراض السرطان ، مؤسسة محمد الخامس للتضامن ، العصبة المغربية لحماية الطفولة ، مؤسسة محمد السادس لحماية البيئة ، المواد الضرورية للأنشطة التي يقوم بها معهد البحث في داء السرطان ،<sup>155</sup> الأسمدة ونترات البوتاسيوم المستخدم للتسميد وفوسفات البوتاسيوم و متعدد الفوسفات وأنواع النترات الأخرى وملتحيات الشمندر.

## - السلع والمعدات:

<sup>153</sup> - الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1-77-339 بتاريخ 225 شوال 1397 ( 9 أكتوبر 1977 ).

<sup>154</sup> - ظير شريف رقم 01-099-198 الصادر في 8 ربيع الأول 1431 ( 23 فبراير 2010 )

<sup>155</sup> - ظهير شريف بمثابة قانون رقم 08.00 المتعلق بتأسيس المجموعات ذات النفع العام.

السلع والمعدات التي تمولها الحكومات الأجنبية أو المنظمات الدولية في نطاق التعاون الدولي ، السلع التي تسلمها أو يمولها الإتحاد الأوروبي ، السلع التجهيزية والمعدات والأدوات الضرورية لإنجاز مشاريع استثمار تفوق قيمتها 100 مليون درهم في إطار إتفاقية مع الدولة ، السلع التجهيزية المعدة للتعليم الخاص والتكوين المهني ، السلع التجهيزية والمعدات المقتناة من لدن الجمعيات المهتمة بشؤون المعاقين ، السلع التجهيزية والمعدات المقتناة من لدن الهلال الأحمر المغربي ، وكذلك تلك المستوردة من لدن بعض المؤسسات الخيرية <sup>156</sup> ، السلع المستوردة من لدن الحاصلين على إمتياز إستغلال الهيروكاربورات والمتعاقدين معهم من الباطن ، <sup>157</sup> السلع المقتناة من طرف المؤسسات ذات الغرض الإجتماعي والرياضي .<sup>158</sup>

### - العمليات والخدمات والأموال:

أموال الإستثمار التي يجب أن تقيّد في حساب الأصول الثابتة التي تخول الحق في الحصم ، الذهب الصافي في سبائك أو قضبان ، النقود المتداولة بصفة قانونية وكذا جميع المعادن الثمينة المعدة للعمليات التي ينجزها بنك المغرب لحسابه الخاص ، عمليات إستيراد المواد والسلع والتجهيزات المعدة للأنشطة التي تقوم بها العصبة المغربية لمكافحة أمراض القلب والشرابين <sup>159</sup> ، وكذا عمليات الإستيراد التي يقوم بها البنك الإسلامي للتنمية <sup>160</sup> ، المعدات التربوية أو العلمية أو الثقافية في إطار إتفاقيات منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلوم والثقافة - ONESCO .

في إطار مسطرة الإسترداد المنصوص عليها في المادة 103 من المدونة العامة للضرائب يمكن للشركات والمقاولات أن تسترد متأخرات الضريبة على القيمة المضافة على العمليات المنجزة بحكم الإستفادة من الإعفاء أو النظام

<sup>156</sup> - مؤسسة زايد بن سلطان ومؤسسة الشيخ خليفة بن زايد

<sup>157</sup> - ظهير شريف بمثابة قانون رقم 21.90

<sup>158</sup> - مؤسسة محمد السادس للنهوض بالأعمال الاجتماعية للقيمين الدينيين ، مؤسسة محمد السادس لنشر المصحف الشريف ، مؤسسة محمد السادس لحماية البيئة ، العصبة المغربية لحماية الطفولة ، معهد البحث في السرطان.

<sup>159</sup> - ظهير شريف بمثابة قانون رقم 33-77-1

<sup>160</sup> - ظهير شريف بمثابة قانون رقم 4-77-1.

الواقف المنصوص عليهما في القانون<sup>161</sup> ، إذا كان مبلغ الضريبة لا يسمح باستنزال الضريبة بكاملها يرجع الزائد ، أو في حالة توقف عن النشاط الخاضع للضريبة ، أو الشركات التي دفعت مبلغ الضريبة حين الإستيراد أو التملك المحلي للسلع ، وتستفيد منشآت الإيجار التمويلي<sup>162</sup> الحق في الإرجاع بالنسبة للضريبة القابلة للخصم التي لا يمكن إستنزالها ، وفق الشروط والإجراءات المحددة بنص تنظيمي ، وضمن هذا المنظور فقد تم توقيع إتفاقيات بين وزير المالية والقطاع البنكي والإتحاد العام لمقاولات المغرب من أجل الشروع في إسترجاع المرحلة الأولى من متأخرات الضريبة على القيمة المضافة بقيمة 10 مليارات درهم ، ويأتي هذا الإجراء الذي لم تجرؤ عليه الحكومات السابقة بالنظر إلى كلفته المالية الباهضة على ميزانية الدولة ، في إطار الإستراتيجية الجديدة للدولة في إرضاء القطاع الخاص ومحابته وتمكينه من الإمتيازات الجبائية ، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الإجراء كانت حكومة عبد الإله بنكيران هي السبابة إليه برسم قانون المالية لسنة 2014 ، في الوقت الذي يلاحظ فيه أن هذه الحكومة قد إتخذت إجراءات تقشفية في العديد من القطاعات الإجتماعية تحت ذريعة الحفاظ على التوازنات الماكرو-اقتصادية والتحكم في النفقات الإجتماعية ، وأقرت زيادات في أسعار العديد من الضرائب ، مثال على ذلك غرامة 20% عوض 15% التي كان معمولاً بها قبل قانون المالية لسنة 2012 ، فيما يخص تصحيح أثمان

<sup>161</sup> - يمكن أن يؤذن للمؤسسات المصدرة للمنتجات بناء على طلب منها في حدود مجموع رقم الأعمال الذي أجزته خلال السنة المنصرمة فيما يتعلق بعمليات التصدير المنجزة أن تتسلم مع وقف إستيفاء الضريبة على القيمة المضافة في الداخل البضائع والمواد الأولية واللفائف غير المرجعة والخدمات اللازمة للعمليات المشار إليها والتي يمكن أن تخول الحق في الخصم والإرجاع ، ويمكن أن يؤذن للمؤسسات المصدرة للخدمات بناء على طلب منها وفي حدود مجموع رقم الأعمال المحقق خلال السنة المنصرمة فيما يتعلق بعمليات التصدير المنجزة أن تتسلم مع وقف إستيفاء الضريبة على القيمة المضافة للمنتجات والخدمات اللازمة للعمليات المشار إليها التي يمكن أن تخول الحق في الخصم والإرجاع.

<sup>162</sup> - منشآت الإيجار التمويلي في التأجير التمويلي ، تقوم الشركة المؤجرة بشراء الأصل أو المعدة المطلوبة شراؤها وتسجيلها باسمها ، ومن ثم تنقل حيازتها إلى المستأجر الذي يستعملها مقابل دفعات محددة يدفعها ، وبذلك ، فإن التأجير التمويلي يمكن المنشآت من الحصول على المعدات اللازمة دون الحاجة إلى إستثمار مبلغ كبير من رأس المال. وفي حال إخلال المستأجر بدفع الأقساط ، يقوم المؤجر باستعادة المعدة المؤجرة ، أو بيعها لتسديد رصيد التمويل القائم. وبسبب بقاء ملكية الأصل للمؤجر للشركة المؤجرة ، تقل الحاجة لطلب حجم كبير من الضمانات الإضافية ، كما هو الحال في التمويل البنكي ، حيث يشكل الأصل نفسه ضماناً كافية بالنسبة للمؤجر.

ماهو التأجير التمويلي ؟ - المجلة الإلكترونية السجل ( أسبوعية ، سياسية ، مستقلة ) - تصدر عن شركة المدى للصحافة والنشر - عمان - الأردن - العدد 68 إقتصادي - 19 مارس 2009 ( أنظر الرابط أسفله ) :

التفويت والإقضاء في إطار مسطرة المراقبة الضريبية ، وكذلك الزيادة في سعر الضريبة على الدخل ، صنف الأرباح العقارية تبعا لمدة تملك العقارات الصالحة للبناء أو العارات الفلاحية الواقعة داخل المدار الحضري التي رفعت الى 25% إذ كانت مدة التملك تساوي أو تفوق 5 سنوات و 30% إذا كانت مدة التملك تساوي أو تفوق 6 سنوات ، قبل أن تتراجع عنها برسم قانون المالية لسنة 2018 ، والزيادة في سعر الضريبة على القيمة المضافة الخاصة بالمحروقات من 10% إلى 14% ، وكذلك الزيادة في مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بالحصول على رخصة السياقة من مبلغ 300.00 درهم سابقا الى مبلغ 450.00 درهم ، وكذلك الزيادة في مبلغ التأشيرة ( التمبر ) على رخصة السياقة من مبلغ 300.00 درهم سابقا الى مبلغ 700.00 درهم ، وإذا أخذنا بعين الاعتبار كون الضريبة على القيمة المضافة تعتبر المورد الجبائي الأول للدولة بنسبة 60.00 مليار درهم برسم قانون المالية لسنة 2016 ، تليها الضريبة على الشركات بقيمة 44.5 مليار درهم ، تليها الضريبة الداخلية على الإستهلاك بقيمة 25.5 مليار درهم ، تليها رسوم التسجيل والتمبر بقيمة 17.00 مليار درهم ، إلا أن الخاضع للضريبة الصغير والمستهلك هما الحلقة الأضعف ضمن سلسلة الفرض الضريبي ، بحكم الإمتيازات الجبائية الهائلة التي تتيحها القوانين الجبائية للمقاولات ، وبحكم الخبرة العالية جدا التي يتوفر عليها الخاضعون للضريبة الكبار من أجل الإفلات من الضريبة ، خاصة كون السعر الأعلى للضريبة على القيمة المضافة الذي هو 20% إنما يطبق على السلع الموجهة نحو الإستهلاك ، بحيث نجد أن المستهلك أو المواطن البسيط هو من يؤدي هذه الضريبة وذلك بدون أن يشعر ، خاصة عندما تندمج مع نفقات الإستهلاك كما هو الشأن في فاتورات الماء والكهرباء والهاتف والأنترنيت وغيرها .

الضريبة على القيمة المضافة يدفعها المستهلك دون مراعاة مقدرته التكليفية وقدرته الشرائية ومستواه الإجتماعي ، كما أن النظام الضريبي وبالرغم من كل محاولات الإصلاح لم يستطع القضاء على التهرب والغش الضريبيين بشكل نهائي ، ما يؤدي إلى نتيجة أن 80% من الضريبة على الشركات يتم إستخلاصها من 2% من المقاولات و 73% من الضريبة على الدخل يتم إقتطاعها من الأجور و 2/3 من الشركات تصرح بالعجز المزمّن ، وقد عمد المشرع الجبائي في إطار قانون المالية لسنة 2010 من أجل تصحيح هذه الإختلالات البنيوية الى رفع الحد

الأدنى الخاضع للضريبة على الدخل إلى 30 000 بعدما كان 28 000 درهم ، وإعفاء بعض المواد الأساسية ذات الإستهلاك الواسع مثل : ( الخبز - السكر - الحليب - السكر الخام ) .<sup>163</sup>

إن جزءا هاما من الشرائح الإجتماعية المنتمية إلى الطبقة المتوسطة والعاملة بالرغم من عدم قدرتها الكافية على فهم تفاصيل وجزئيات بنية النظام الجبائي المعقدة جدا والمتغيرة باستمرار ، تلك المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة ، تعي جيدا أن الجزء الأهم من العبئ الضريبي المتعلق بهذه الضريبة يقع عليها هي وليس على الطبقات الغنية والميسورة ، خاصة كون صندوق المقاصة الذي أنشأ في بداية الإستقلال من أجل الحفاظ على القدرة الشرائية للطبقات الفقيرة من خلال دعم المواد الإستهلاكية واسعة النطاق في المجتمع المغربي مثل السكر والزيت والدقيق والغاز ، صارت تستفيد منه الطبقة الغنية أيضا ، بحيث ونظرا لمجمود نظام الأسعار في المغرب ، وعدم قدرة الحكومات السابقة على إيجاد حل جذري لمعضلة هذا الصندوق ، أصبحت كلفة دعم هذه المواد تتفاقم على مستوى الميزانية العامة للدولة وتلتهم جزءا كبيرا من الموارد الضريبية المفترض أن توجه نحو الإستثمار ، كما أن الطريقة التي حاولت بها الحكومة الحالية بقيادة حزب العدالة والتنمية أن تقوم بإصلاح المقاصة ، لاترقى إلى مستوى التطلعات ، بحيث لازال المستهلك العادي يعاني من غلاء الأسعار ولايزال يؤدي كلفة أداء الفرق المرتبط بالضريبة على القيمة المضافة على المواد الإستهلاكية غير المعفاة من الضريبة ، وتحرير مواد الزيت والسكر والدقيق من الدعم لم يمس إلا الفئات الفقيرة ، كما أن توجيه الدعم المباشر لبعض الأفراد لم يأت بالنتائج المرجوة ، بل وكرس التضخم والغلاء على الأسر الفقيرة ، وذلك في غياب مقاربة شمولية للإصلاح تستحضر كل الأبعاد المتدخلة ، خاصة البعد الجبائي .

هذا الوعي يولد لدى هذه الشرائح الشعور بالحيف الجبائي ، ويدفعها إلى تبني مجموعة من الأفكار والتمثلات التي تصب كلها في رفض الضريبة وعدم الإرتضاء إلى تسديدها ، وبالتالي نهج سلوكات وأفعال تؤدي إلى محاولة الإفلات منها بكل الوسائل ، مادامت لاتحقق مبدأ العدالة الضريبية في نظرهم.

**ب - تحديد الإعفاءات والخصوم ( المادتين 91 و 92 من المدونة العامة للضرائب ) :**

<sup>163</sup> - Article 91 du CGI

## تعريف الخصم من الضريبة :

يراد بمفهوم الخصم مجموعة من النفقات والمشتريات والدخول التي يحدد القانون الضريبي نوعيتها وكيفية إستبعادها من مجموعة الأرباح أو الدخل أو المشتريات أو الخدمات الخاضعة للضريبة ، كما يعتبر الخصم الضريبي أحد القواعد الأساسية لنظام الضريبة على القيمة المضافة، حيث يتيح للملزم إجراء مقاصة بين الضريبة واجبة الخصم والضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات وذلك في جميع مراحل تداول السلع والخدمات وصولاً للمستهلك النهائي، ويهدف هذا النظام إلى أن يكون عبء الضريبة واحداً في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع وذلك منعاً للإزدواج الضريبي<sup>164</sup>.

ويحقق هذا النظام الميزات التالية :

- يمنع التراكم والإزدواج الضريبي.
- يحول دون تحميل تكلفة الإنتاج أو التوزيع بأعباء ضريبية متزايدة.
- يعمل على تحقيق ظروف تنافسية أفضل للسلع المصدرة للخارج .
- يوفر السيولة النقدية للنشاط.
- يخفض تكلفة المنتج النهائي

<sup>164</sup> – الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لعمليات الاستيراد – **Le fait générateur de l'impôt relatif a la TVA** : وتتكون الواقعة المنشئة TVA حين الإستيراد من أداء الرسوم الجمركية على البضائع ويتزامن وجوب أدائها عرض هذه البضائع الاستهلاك الداخلي وغالبا ما يتم استيفاء الرسوم الجمركية من طرف مصالح الجمارك/ مركز الدخول ( أنظر الرابط أسفله ) :

و تنص المدونة العامة للضرائب المواد 101 – 104 و 105 ، على نمطين من الخصم ، مع الإتيان على تحديد العمليات المستثناة من الحق في الخصم :<sup>165</sup> وهما :

- الإعفاء مع الحق في الخصم ؛

- الإعفاء دون الحق في الخصم ؛

- الإعفاء مع الحق في الخصم :<sup>166</sup>

تعفى من الضريبة على القيمة المضافة مع الإستفادة من الحق في الخصم<sup>167</sup> :

- المنتجات المسلمة والخدمات المقدمة من لدن الخاضعين للضريبة لأجل التصدير؛

- البضائع والأشياء الجارية عليها الأنظمة الجمركية الواقعة ؛

- الأسمدة ؛

- أموال الإستثمار التي يجب أن تقيد في حساب الأصول الثابتة خلال مدة ستة و ثلاثين (36) شهرا إبتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها ؛

- السلع التجهيزية والمعدات والأدوات المشتراة من لدن حاملي شهادات التكوين المهني ؛

- عمليات البيع والإصلاح والتحويل المتعلقة بالمراكب البحرية ؛

- المنتجات المسلمة والخدمات المقدمة لمناطق التصدير الحرة والواردة من التراب الخاضع للضريبة ؛

- العربات الجديدة التي يتم إقتناؤها من طرف الأشخاص الطبيعيين بغرض إستغلالها خصيصا كسيارات أجرة "طاكسي"

<sup>165</sup> - NMILI Mohamed, Les Impots au Maroc, Techniques et procédures, 2<sup>ème</sup> édition 2008, Imprimerie Al Maaarif Al Jadidat Rabat 2008, P 300.

<sup>166</sup> -Idem, P 302.

<sup>167</sup> - Article 92 du CGI.

يتم تحديد الخصوم والإرجاعات وفق ما تنص عليه المواد من 101 الى 106 من المدونة العامة للضرائب ، بحيث تمثل القاعدة العامة المنصوص عليها في القانون المرتكز الأساسي للخصوم من الضريبة على القيمة المضافة ، وتشمل العمليات التي تخصم من الضريبة مايلي :

- الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها عناصر ثمن عملية خاضعة للضريبة على القيمة المضافة المطبقة على هذه العملية ، ويقوم الخاضعون للضريبة باستنزال<sup>168</sup> مبلغ الضريبة على القيمة المضافة بصورة إجمالية ، ويجب عليهم القيام بتسوية في حالات ضياع البضاعة أو إذا كانت العملية غير خاضعة بالفعل للضريبة ، لاتباشر التسوية إذا كان الضياع ناتج عن إتلاف عرضي أو اختياري مبرر.

- اذا كان مبلغ الضريبة المستحقة فيما يتعلق بفترة لا تكفي لاستنزال جميع الضريبة الممكن خصمها ، رحل باقي الضريبة إلى شهر أو ربع السنة الموالي .

<sup>168</sup>-الإستنزال معناه تخصيص مبلغ لحساب معين وتقييده في المكان المخصص لذلك الحساب أنظر كذلك :

## Imputation

### *Nom féminin*

1. Action d'imputer à qqn, de mettre sur le compte de qqn (une action blâmable, une faute).

Une imputation de vol sans fondement.

*synonymes* : accusation

2. Affectation d'une somme à un compte déterminé.

L'imputation d'une somme au crédit d'un compte. (Voir le site ci-dessus)

**Centre National de Ressources Textuelles et Lexiales – Définition**

**Imputation - <http://www.la-définition.fr/définition/imputation-consultation> le 11/02/2018.**

- ينشأ الحق في الخصم عند انصرام الشهر الذي تم فيه وضع المخالصات الجمركية أو الأداء الجزئي أو الكلي للقاتورات أو البيانات الحسابية المحررة في إسم المستفيد ، ويجب أن يتم الخصم داخل أجل لا يتجاوز سنة ابتداء من الشهر أو ربع السنة الذي نشأ خلاله الحق في الخصم المذكور.<sup>169</sup>

-تحول السلع القابلة للإستهلاك الحق في الخصم وتقييد في حساب الأصول الثابتة<sup>170</sup> شرط أن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو معفاة منها عملا بالمادتين 92 و 94 من المدونة العامة للضرائب ، ويترتب عن ذلك تسوية الضريبة المؤداة أو التي كانت موضوع إعفاء ، ويجب الاحتفاظ بالملتمكات العقارية طوال فترة العشر (10) سنوات الموالية لتاريخ تملكها ، وتطبق هذه الأحكام على السلع التجهيزية المملوكة من لدن المؤسسات الخاصة للتعليم والتكوين المهني .

#### - الإعفاء دون الحق في الخصم :

يطبق هذا النوع من الإعفاء على مجموعة من المواد والسلع التي منها السكر والحليب والدقيق وكذا العمليات التي تنجزها التعاونيات واتحاداتها المؤسسة بشكل قانوني والخدمات التي تقدمها الجمعيات غير الهادفة إلى الحصول على ربح ، كالعمليات التي تقوم بها الجمعيات الرياضية مثلا ، وكذا الخدمات التي يقدمها أطباء الأسنان

<sup>169</sup> - NMILI Mohamed, les Impots au Maroc, techniques et procédures, 2<sup>ème</sup> édition 2008, Imprimerie El Maarif Al Jadida – Rabat – 2008, P 300.

<sup>170</sup> -الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتنيها المنشأة ليس بغرض البيع أو التدوير وإنما لاستخدامها في تأدية نشاطها، ولأكثر من فترة محاسبية، ومن ثم تتصف بالأصول الثابتة بالخصائص التالية:

- 1 - تمثل نسبة كبيرة من أصول معظم المنشآت.
- 2 - يتم إقتناؤها بغرض استخدامها في تأدية نشاطها وليس بغرض إعادة بيعها.
- 3 - طول عمرها الإنتاجي، حيث يتم استخدامها لأكثر من فترة محاسبية، ومن ثم يجب توزيع تكلفتها على الفترات المستفيدة من خدماتها، ويعرف الجزء المحمل على كل فترة محاسبية بـ"الإهلاك - Amortissement". ( أنظر الرابط أسفله )

والدلائل الطيبون وغيرهم ، وعمليات القرض التي تقوم بها جمعيات السلفات الصغرى ، والعمليات الضرورية لإنجاز أهداف جمعيات مستغلي المياه للأغراض الزراعية .

وتنص المدونة العامة للضرائب كذلك على تحديد الحق في الخصم أو الإرجاع بمقتضى المادة 104 ، وتحويل الحق في الخصم بمقتضى المادة 105 ، والعمليات المستثناة من الحق في الخصم بمقتضى المادة 106 ، وإذا كانت لتقنية الخصم المنصوص عليها في القانون الضريبي من مزايا كالتالي أتى ذكرها آفا ، فإن لها أيضا عيوباً ومثالب ، وتتجلى في كونها قد تتخذ من قبل البعض مطية نحو الغش أو التهرب الضريبيين ، بحيث يستطيع الموردون والممولون والمستوردون الكبار و أرباب الشركات الكبرى بالنظر إلى ما يتوفرون عليه من إمكانيات محاسبية هائلة ومن معرفة ودراية معمقة بالتقنيات المحاسبية ، وبفضل علاقاتهم الشبكية مع مجموعة من الأطراف المتدخلة في عمليات التوريد والتمويل والإستيراد ، وكذلك علاقاتهم المميزة مع بعض أطر الإدارة الضريبية ، أن يستعملوا هذه الخصوم بالشكل الذي يبدو قانونياً من الظاهر من أجل الإفلات من الضريبة ، كما أن كثرة الخصوم وتشعب إستعمال الحقوق المرتبطة بها من شأنه كذلك أن يمنح الفرصة للشركات الكبرى من أجل الإستفادة من الإمتيازات الضريبية المقتنة ، في حين يؤدي ذلك إلى تكثيف الضغط الضريبي على الممولين الصغار والمستهلكين ، بالشكل الذي يؤدي إلى التأثير على القدرة الشرائية ، ويمس بمبدأ العدالة الضريبية.

### ج - تحديد الخصوم والإرجاعات ( المادة 101 من المدونة العامة للضرائب :

#### تعريف الإرجاع الضريبي :

يراد بمفهوم الإرجاع في الضريبة ، تلك العملية التي يقوم بموجبها الخاضع للضريبة باسترداد النفقات الزائدة التي تكبدها في بحر سنة محاسبية والتي يعبؤها في كشف المحاسبة - Le Bilan ويضمنها في إقراره الضريبي السنوي ، ويودعها لدى مفتش الضرائب التابع له مقره الإجتماعي أو موطنه ، بحيث يقوم المفتش بإرجاع المبالغ الإضافية إلى الخاضع للضريبة ، على شكل مبالغ نقدية ، وكمثال على ذلك الإتفاق الذي حصل بين الحكومة والشركات والبنوك بتاريخ 25 فبراير 2018 ، على إسترداد مبلغ 30 مليار درهم ، كمتأخرات الضريبة على القيمة المضافة التي توجد في ذمة الدولة لفائدة الشركات والمؤسسات العمومية ، وتمثل هذه المتأخرات الفرق الناتج عن الشراء والبيع بمعدلات ضريبية على القيمة المضافة مختلفة ، وتأتي هذه المتأخرات في إطار النظام

الجباي الذي يعطي إعفاءات فيما يخص الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة إلى الإستثمار أو التصدير ، حيث تؤديها الشركات على أن تستردها فيما بعد من لدن المديرية العامة للضرائب .

ويمكن رصد نوعين من الخصوم والإرجاعات حسب المواد 101 – 104 و 105 من المدونة العامة للضرائب ) ، كما يلي :

- تحديد الحق في الخصم أو الإرجاع ( المادة 101 من المدونة العامة للضرائب ) :

تخصم الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها عناصر ثمن عملية خاضعة للضريبة من الضريبة على القيمة المضافة المطبقة على هذه العملية.

يستنزل الخاضعون للضريبة مبلغ الضريبة على القيمة المضافة بصور إجمالية ويجب عليهم القيام بتسوية في حالات ضياع البضاعة أو إذا كانت العملية غير خاضعة بالفعل للضريبة لا تباشر التسوية في حالة إتلاف عرضي أو إختياري مبرر.

يقبل الخصم أو الإرجاع في حدود :

- مبلغ الضريبة المدفوعة المبين في فاتورات الشراء أو البيانات الحسابية فيما يخص الأعمال الحرفية والأشغال والخدمات المنجزة في الداخل لدى الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة ؛

- مبلغ الضريبة المترتبة على مايسلمه الشخص لنفسه من السلع التي تخول الحق في الخصم ؛

- فيما يخص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة الذين يقومون في آن واحد بعمليات خاضعة وعمليات خارجة عن نطاق تطبيقها أو معفاة منها بمقتضى أحكام المادة 91 يضرب مبلغ الرسم القابل للخصم أو الإرجاع في معامل تحديد كيفية حسابه كما يلي :<sup>171</sup>

**في البسط :** مبلغ رقم الأعمال الخاضع للضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بالعمليات المفروضة عليها الضريبة بما في ذلك العمليات المنجزة مع الإستفادة من الإعفاء أو وفق استيفاء الضريبة المنصوص عليهما في المادتين 92 و94 .

**في المقام :** مبلغ رقم الأعمال المبين في البسط مضافا اليه مبلغ رقم الأعمال الناتج عن عمليات معفاة من الضريبة عملا بالمادة 91 أو خارجة عن نطاق تطبيق الضريبة.

### - تحديد تحويل الحق في الخصم ( المادة 105 من المدونة العامة للضرائب ) :

إذا كانت منشأتان مرتبطتين بعقد لإنجاز صفقة تجارية بطريقة " المفاتيح في اليد " <sup>172</sup> وكان صاحب المشروع يستورد في اسمه جميع أو بعض التوريدات المنصوص عليها في العقد ، كان للمنشأة التي أنجزت الحق في خصم الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة في الجمارك ، وفي حالة تمركز أو اندماج أو إنقسام أو تغيير الشكل القانوني لمؤسسة من المؤسسات ، فإن الضريبة على القيمة المضافة المؤداة برسم قيم الإستغلال تحول إلى المؤسسة الجديدة الخاضعة للضريبة أو إلى المنشأة الضامنة بشرط أن تكون القيم المذكورة مقيدة في عقد التفويت بمبالغها الأصلية ، وفي حالة الإقتناء عن طريق عقد " المراجعة " <sup>173</sup> واستثناء من أحكام المادة 119 ، يحول الحق في خصم الضريبة على القيمة المضافة المؤداة برسم هذا الإقتناء من طرف مؤسسة الإئتمان أو الهيئة المعتمدة في حكمها إلى المقتني الخاضع للضريبة ، سواء كان شخصا ذاتيا أو اعتباريا ، شريطة أن يكون مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المطابق مبينا على حدة في عقد " المراجعة " .

<sup>172</sup> - يراد بمصطلح إنجاز صفقة بطريقة " المفاتيح في اليد " أن المشروع المتعلق بالصفقة يعتبر جاهزا للإستغلال بحكم كونه قد أنجز وفق الشروط القانونية ، ويهم هذا العقد المشاريع الكبرى المتعلقة بالتوريد والبناء والتركيب ، وهو عقد بين العميل والمورد لتنفيذ مشروع هندسي كبير للغاية ، لاسيما في صناعة النفط والغاز .

173 - يراد بعقد المراجعة: بيع يُحدد فيه ثمن السلعة متضمنا هامش ربح متفقا عليه. ويمكن اعتماد المراجعة في المتاجرة بالسلع المحلية أو المستوردة، ولا يتم الشراء إلا بعد أن يحدد المتعامل المادة التي يطلبها والمصدر لذلك ، وفي التعاملات البنكية يقوم البنك بتثبيت الصفقة للمتعامل إضافة إلى الربح، وهي أقرب شيء إلى التجارة العادية، وهي أن يقوم صاحب المال بشراء سلعة من أجل بيعها بسعر أعلى، سواء كان هذا البيع نقدا أم تقسيطا أم آجلا. وقد طور عقد المراجعة ليصبح صيغة تمويل مصرفية، ويشترط فيها معرفة رأس المال الذي قامت به السلعة على المصرف، وكذلك تحديد الربح بالإضافة إلى تملك المصرف للسلعة وقبضها قبل بيعها للعميل

## - العمليات المستثناة من الحق في الخصم ( المادة 106 من المدونة العامة للضرائب )

حسب المادة المذكورة أعلاه ، لا تخول الحق في الخصم الضريبة المترتبة على :

- إقتناء المحلات المعدة للسكن المخصصة للكراء في إطار عقد " إجارة منتهية بالتمليك " والإقتناء الموجه للبيع في إطار عقد " المرابحة " ؛

- المشتريات والأعمال أو الخدمات إذا كان مبلغها يفوق عشرة آلاف ( 10 000 ) درهم عن كل يوم وعن كل مورد في حدود مئة ألف ( 100 000 ) درهم عن كل شهر وعن كل مورد ولم يثبت تسديدها بشيك مسطر وغير قابل للتظهير أو ورقة تجارية أو أي طريقة مغناطيسية للأداء أو تحويل بنكي أو وسيلة إلكترونية ؛

- المنتجات النفطية غير المستخدمة كمحروقات أو مواد أولية أو عناصر صنع؛

- السلع والمنتجات والمواد والخدمات غير المستخدمة لأغراض الإستغلال؛

- العقارات والمحال غير المرتبطة بالإستغلال .

## - شروط إعفاء السكن الإجتماعي :

تنص المادة 92 من المدونة العامة للضرائب على شروط الإعفاء من السكن الإجتماعي<sup>174</sup> كما يلي :

- إقتناء المسكن المذكور من المنعشين العقاريين أشخاصا معنويين كانوا أو ذاتيين الذين أبرموا اتفاقية مع الدولة في هذا الشأن ؛

إنجاز الوعد بالبيع وعقد البيع النهائي من طرف الموثق ؛

يشتمل العقد النهائي لزوما على ثمن البيع ومبلغ الضريبة على القيمة المضافة وكذا إلزام المقتني بأن :

<sup>174</sup> - يراد بمساحة السكن الإجتماعي المعفى من الضريبة على القيمة المضافة طبقا للمادة 92 من المدونة العامة للضرائب ، المساحة الإجمالية المشتملة ، بالإضافة إلى الجدران والحجرات الرئيسية ؛ على الملحقات التالية : البهو ووالحمام أو المرحاض والأسيجة والمرافق ( السرداب ومغسل الثياب والمرآب ) سواء أكانت الملحقات المذكورة داخلية أم غير داخلية في البناء الرئيسي ، وأردا تعلق الأمر بشقة تؤلف جزءا لا يتجزأ من عقار واحد فإن المساحات تشتمل ؛ بالإضافة إلى مساحة أماكن السكنى كما هي محددة أعلاه ، على قسم الأجزاء المشتركة المخصصة للشقة المقصودة المقدر بما لا يقل عن 10% .

- يرهن لفائدة الدولة رهنا رسميا من الرتبة الأولى أو الرتبة الثانية ضمانا لأداء الضريبة على القيمة المضافة المؤداة من طرف الدولة في حالة الإخلال بالالتزام المشار إليه أعلاه ؛

- يخصص السكن الإجتماعي لسكنائه الرئيسية لمدة أربع ( 4 ) سنوات ، ابتداء من تاريخ إبرام عقد الإقتناء النهائي ؛

ويجب على المقتني ألا يكون خاضعا للضريبة على الدخل برسم الدخول العقارية ولرسم السكن ولرسم الخدمات الجماعية ، ويتعين على الموثق أن يودع لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها السكن الإجتماعي طلبا لاستحقاق الإعفاء وكذا طلب الإستفادة من الضريبة على القيمة المضافة لفائدة المقتني المستحق ، وفق مطبوعين نموذجيين تعدهما الإدارة لهذا الغرض مشفوعين بالوثائق اللازمة ؛

يقوم قابض إدارة الضرائب بإصدار الأمر بالأداء باسم الموثق لمبلغ يساوي الضريبة على القيمة المضافة المبينة في عقد الوعد بالبيع ، ويجب على الموثق أن يقوم بإنجاز العقد النهائي داخل أجل أقصاه ثلاثين ( 30 ) يوما من تاريخ تحويل المبلغ والقيام بإجراءات تسجيل العقد داخل الأجل القانوني ، وفي حالة عدم إنجاز البيع يجب على الموثق أن يوجه رسالة مع إشعار بالتوصل إلى رئيس المصلحة المحلية للضرائب تفيد عدم تحقيق البيع مصحوبة بشيك لاسترداد مبلغ الضريبة على القيمة المضافة محرر في إسم قابض إدارة الضرائب ، ويقوم هذا الأخير بإصدار الأمر بالإستخلاص باسم الموثق موفوقا بالشيك المذكور ؛

لا يرفع الرهن إلا بعد أن يدلي المعني بالأمر بالوثائق اللازمة تفيد تخصيص السكن الإجتماعي للسكن الرئيسي لمدة أربع (4) سنوات .

لابد من أجل إقتناء السكن الإجتماعي من الإدلاء بشهادة تفيد عدم خضوع الراغب في الإستفادة لأي من الضرائب والرسوم المذكورة ، والتي تسلمها له المصلحة المحلية للضرائب ، وسمي هذا النوع من السكن بهذا الإسم بحكم كونه منتوجا أعدته الدولة في إطار برنامج 200 000 سكن إجتماعي ، وأبرمت إتفاقا مع المنعشين العقاريين لهذا الغرض ، شرط ألا يتجاوز ثمن هذا المنتج الذي هو موجه للفئة الإجتماعية المتكونة من ذوي الدخل المحدود ، مبلغ 250 000 درهم ، وفي نفس الإطار قامت بإعفاء المنعشين العقاريين من الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى المدرجة في إطار المساهمة الإجتماعية للتضامن ، وعلاوة على التلاعب الذي لوحظ فيما يخص الحصول على الشواهد الإدارية التي تفيد عدم خضوع الراغب في

الإستفادة من السكن الإجتماعي ، بحيث يتوجه أشخاص يتوفرون على عدة مساكن وأملاك قصد الحصول على هذا النوع من السكن ويقومون بتزوير الشواهد الإدارية ، ويقومون بكراؤها للأغيار من المستحقين الفعليين والذين لم يتمكنوا من إقتناء تلك المساكن ، بالرغم من كونها موجهة إليهم في الأصل ، وهذا ما تفتن إليه المديرية العامة للضرائب ، بحيث سارعت إلى قطع الطريق على هؤلاء من خلال القيام باعتبار تلك المساكن بمثابة سكنى ثانوية - Habitation secondaire وبالتالي إخضاعهم لرسم السكن المتعلق بالسكنى الثانوية ، والذي يخضع لأسعار ضريبية مرتفعة جدا ، تبعا لموقع العقار وثن السومة الكرائية المطبقة في ذلك الموقع ، غير أن هؤلاء الخاضعين للضريبة غالبا ما يلجأون إلى التهرب الضريبي من خلال نهج عدة حيل قانونية ، مثل نقل مسكنهم الرئيسي إلى السكن الإجتماعي بواسطة تغيير العنوان على البطاقة الوطنية للتعريف والتي تخول له الحصول على شهادة السكنى بعد مضي ستة (6) أشهر ، ورفع شكاية إلى المصلحة المحلية للضرائب ، حول مراجعة الملف الضريبي ، وإخضاعه لرسم السكن الإجتماعي على السكنى الرئيسية - Habitation principal عوض رسم السكن على السكن الثانوي .

**الفقرة الرابعة : المساهمة الإجتماعية للتضامن المطبقة على مايسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الرئيسي :**

**أولا - نطاق تطبيق الضريبة : ( المواد من 274 إلى 279 من المدونة العامة للضرائب )<sup>175</sup>**

تحدث مساهمة إجتماعية للتضامن على العمليات المتعلقة بمايسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي والمنجز من طرف :

- الأشخاص الذاتيين الذين يشيدون لأنفسهم مبنى معدا للسكن الشخصي ؛

<sup>175</sup>- يقصد بالوحدة السكنية: السكن غير القابل للقسمه الذي سلمت في شأنه رخصة البناء. ويجب على الأشخاص المشار إليهم في المادة 174 من المدونة العامة للضرائب أن يدلوا إلى مفتش الضرائب التابع له موقع المبنى موضوع المساهمة بإقرار يجرى على وفق مطبوع نموذجي يعده الإدارة يبين المساحة المغطاة بالمتر المربع وكذا مبلغ المساهمة المطابقة مشفوعا برخصة السكن ورخصة البناء التي تبين المساحة المغطاة المبنية بالمتر مربع بالنسبة للوحدات الفردية أو برخصة السكن والتصميم أو كل وثيقة تبين المساحة المغطاة بالمتر المربع لكل وحدة سكنية فردية بالنسبة للبنىات المشتركة يجب أن يودع لإقرار السالف الذكر خلال التسعين (90) يوما الموالية لتاريخ تسليم رخصة السكن من لدن السلطة المختصة .

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

### 1- التصفية والسعر:

يحدد مبلغ المساهمة الإجتماعية للتضامن المترتبة على مايسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي لكل وحدة سكنية حسب الجدول النسبي التالي :

المساحة المغطاة بالمتر مربع	السعر بالدرهم لكل متر مربع
تساوي أو تقل عن 300	معفاة
من 301 الى 400	60
من 401 الى 500	100
مافوق 500	150

عرفت الإجراءات الضريبية الجديدة المقترحة في القانون المالي 2016، والمتعلقة بالرفع من الضريبة التضامنية على بناء السكن للإستعمال الشخصي، جدلا كبيرا في البرلمان، خاصة أن الحكومة رفعت من هذه الضريبة من 18 ألف درهم في حالة بناء مسكن مساحته 100 متر مربع يشتمل على سفلي وطابقين ، إلى 20 ألف درهم في حالة تجاوز المساحة المبنية 160 متر مربع في مجموع مساحة الطابق السفلي والطابقين العلويين .

و يمكن أن تكون لهذا القرار انعكاسات سلبية على توجه المواطنين لبناء المساكن الشخصية ، وإثقال كاهلهم بمبالغ إضافية ، علما أن اقتناء مواد البناء تؤدي عنه الضريبة على القيمة المضافة حاليا ، ما يفسر مساعي الفاعلين غير الرسميين الممثلين في الجمعيات السوسيو- مهنية من أجل تعديل هذه المقتضيات القانونية .

ويمكن تفسير ذلك بكون عملية بناء سكن شخصي تصل مساحته إلى 300 متر مربع مبنية فما فوق ، تخضع للمساهمة التضامنية الإجتماعية المحددة في 60 درهما للمتر المربع،<sup>176</sup> أي أن المواطن الذي يرغب في بناء مسكن يتكون من سفلي وطابقين على بقعة مساحتها 100 متر مربع، سيؤدي طبقا للقانون الحالي مساهمة 60 درهما للمتر المربع، على أساس احتساب مساحة كل طابق 100 متر، أي سيؤدي ما مجموعه 18 ألف درهم ، علما أن المساحات الأقل من 300 متر المبنية، كانت معفاة من هذه المساهمة الإجتماعية التضامنية.

لكن التعديل الذي حمله مشروع القانون المالي سيؤدي ، إلى الرفع بشكل كبير من هذه المساهمة حسب عدة أشرطة ، فمن جهة قلصت المساحة المعفية إلى 150 مترا مربعا مبنية، وهذا لن يهم سوى مساحات صغيرة ، فمثلا مساحة البقعة الأرضية لا يجب أن تتعدى 50 مترا من أجل الاستفادة من الإعفاء في حالة بناء سفلي وطابقين، (150 مترا). وحسب خبراء العقار، فإن معظم البقع حاليا تتراوح مساحتها بين 80 و100 متر، ولم تعد هناك بقع مساحتها تقل عن 50 مترا. وهكذا، فإن الحكومة تقترح فرض الضريبة بدءا من مساحة إجمالية مبنية تبلغ 151 مترا، باعتماد الأشرطة التالية:

الشرط الأول: إذا وصلت المساحة الإجمالية للبناء ما بين 151 و200 متر (أي مساحة بقعة أرضية ما بين 50 و65 مترا مربعا، فيطبق عليها سعر 50 درهما للمتر المربع ، أي بدل عدم أداء أي مساهمة تضامنية حاليا، فإنه في حالة بناء مسكن شخصي مساحته الإجمالية 200 متر، فيجب أداء 10 آلاف درهم.

والشرط الثاني، ما بين 201 و250 (بقعة مساحتها ما بين 65 و80 مترا سيطبق عليها سعر 80 درهما، أي أن الأداء يصل إلى 20 ألف درهم.

<sup>176</sup>— هذا القرار بدأ العمل به بمختلف الإدارات الضريبية ابتداء من شهر يناير سنة 2016، بحيث نص عليه قانون المالية 2016 ، أي العمل بسعر 60 درهم للمتر مربع ، عوض النظام الجزائي الذي كان سائدا من قبل .

أما الشرط الثالث، في حالة مساحة إجمالية مبنية ما بين 251 و 300 (بقعة مساحتها ما بين 80 و 100 متر مربع)، سيطبق عليها 100 درهم للمتر المربع، أي أن الأداء يصل 30 ألف درهم. و ما بين 301 و 400 (بقعة مساحتها ما بين 100 و 130 مترا مربعا)، فيطبق عليها سعر 240 درهما، حيث يصل الأداء إلى 96 ألف درهم. وما بين 401 و 500، (مساحة بقعة ما بين 130 و 160 مترا)، فيطبق عليها 300 درهم، أي أن الأداء يصل إلى 15 ألف درهم، وفوق 500 متر (مساحة بقعة تتجاوز 166 مترا)، فيطبق عليها 400 درهم للمتر المربع، أي أن الأداء يصل إلى 200 ألف درهم وأكثر.

وتعزو الحكومة قرارها هذا إلى الرغبة في وضع حد لظاهرة التهرب الضريبي وقطع الطريق على بعض المعشيين العقاريين الذين يساهمون فيه ، والمتمثل أساسا في تزوير الفاتورات المتعلقة باقتناء مواد البناء من أجل الإفلات من المبلغ القانوني الذي يستوجب دفعه من طرف المزم برسم الضريبة على القيمة المضافة.<sup>177</sup>

ومن ضمن الإجراءات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016 فيما يخص المساهمة الإجتماعية للتضامن المطبقة على مايسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي إلغاء المادة 276 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بإعفاء المساحة التي تقل عن 300 متر مربع ، وإخضاع هذه المساحة للسعر المعمول به ، كما أنه إبتداء من فاتح يناير 2016 ، أصبح يتعين على الأشخاص المستهدفون بالمادة 274 من المدونة العامة للضرائب الخاضعين للمساهمة الإجتماعية ، أن يقوموا بإيداع لدى قابض إدارة الضرائب التابع له موقع العقار المعد للسكن الرئيسي أو الشخصي ، لإقرار نموذجي تعدده الإدارة لهذا الغرض ، مرفوقا بالوثائق التالية:

- بالنسبة لوحدة سكنية شخصية: رخصة السكن، رخصة البناء، وكل وثيقة تبين المساحة المغطاة المبنية من العقار.

- بالنسبة لوحدة السكن الشخصي المنجزة في إطار الملكية المشتركة : رخصة السكن ، تصميم البناء أو أية وثيقة تحدد بالنسبة لهذه الوحدات ؛ المساحة المغطاة المبنية من العقار.<sup>178</sup>

<sup>177</sup> -الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بالمباني برسم مايسلمه الشخص لنفسه ، تنظمها النصوص من 87 الى 125 من المدونة العامة للضرائب .ظهير شريف رقم 1.85.347 صادر في 7 ربيع الآخر 1406 (20 ديسمبر 1985) بتنفيذ القانون رقم 30.85 بفرض الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>178</sup> - المادة 277 من المدونة العامة للضرائب .

### الفقرة الخامسة: ضريبة التسجيل:

رغم المزايا التي تمنحها ضريبة التسجيل للدولة والمواطن على حد سواء ، غير أن تقنياتها وإشكال إتقان هذه التقنية يستمران في جعل عدد كبير من الخاضعين للضريبة يفلتون منها ، صحيح أن التسجيل لا ينحصر في تطبيق السعر على الثمن أو المبلغ المعبر عنه في العقد أو الإلتزام فقط ، أو في وضع التأشيرة والتاريخ على نسخ العقود ، لكنه يركز على تقنية قانونية وجبائية على جانب كبير من الدقة والأهمية ، سواء تلك المتأتية من القانون العام أو القانون الخاص ، خاصة القانون المدني .<sup>179</sup>

صحيح كذلك أن قوانين التسجيل تعتبر غير معروفة كثيرا ، حتى من قبل أولئك الذين تدفعهم مهنتهم أو منفعتهم إلى ممارستها ، والذين يفترض فيهم معرفتها وإتقانها ، كما أن هذه القوانين لاتجد لها أي مكان في كليات الحقوق ، بالرغم من أهميتها التطبيقية ، وتبقى على العموم غير مألوفة وغير معروفة حتى من قبل بعض رجال القانون ، كالمحاميين والقضاة على سبيل المثال ، والذين يتعين عليهم تفسيرها ، وأكثر من ذلك يجب أن يتم إتقانها من طرف محرري العقود ، خاصة وكون المادة 4 من مدونة الحقوق العينية قد أسندت إختصاص تحرير العقود العرفية أو العقود ثابتة التاريخ إلى المحامين ، عوض وكلاء الأعمال الذين كانوا يقومون بتحريرها في السابق ، بالإضافة طبعا إلى العدول و الموثقين الذين يقومون بتحرير العقود الرسمية ، هؤلاء يجب عليهم الإهتمام بالجانب الشكلي والقانوني لتلك العقود ؛ أي ماله علاقة بالصياغة القانونية ، وكذلك ماله علاقة بالجوانب القانونية المتعلقة بالإلتزامات التي تنص عليها القوانين الجبائية المتعلقة بالتسجيل .

ويبقى مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل ، هو المستشار الرسمي لهؤلاء المحررين ، الذين يتواجدون ضمن الحاجة إلى طلب إضاءاته وشروحاته في مختلف الوضعيات الدقيقة التي تواجههم ، وبالرغم من الإجتهد الذي يبذله هذا الموظف الذي ينتابه القلق في بعض الأحيان من أجل الظهور بمظهر الملم بكل الجوانب القانونية والفقهية التي تتطلبها عملية إتقان مادة التسجيل وأن يكون في مستوى المهمة الموكولة إليه ، خاصة عندما يوضع أمام مسألة لا ينص عليها القانون الجبائي ، والتي تتطلب منه الحسم في الحين ، وتقديم المشورة المطلوبة إلى طالبها ، والذين لا يكونون فقط من المحررين المذكورين ، بل ومن المواطنين كذلك ، لن يتسطيع التغلب على

<sup>179</sup> – El Mostapfa charafeddine – Les Droits d’Enregistrement au Maroc – Edition Afrique Orient – 2005 – P 5.

الصعاب التي تطرحها بعض الحالات التطبيقية المستعصية والمعقدة ، والتي لا تستطيع الدوريات التي تعدها المديرية العامة للضرائب لهذا الغرض أن تستجيب لبعضها في بعض الأحيان ، ما يتطلب إيلاء العناية اللازمة لضريبة التسجيل ، والتي يعتقد كثيرون أنها سهلة ، غير أن الواقع العملي أثبت أنها أصعب من كل الضرائب الأخرى ، وذلك نظرا للزخم القانوني الذي تزخر به الحالات المعروضة ، والمستجدة والتي لا تكون في الحسبان ، ما يتطلب تكوين القائمين عليها تكويناً معمقاً من أجل الإحاطة بكل الجوانب التقنية والقانونية والفقهية التي تتناولها هذه المادة الضريبية العتيدة .<sup>180</sup>

وبالرغم كذلك من أهميتها وآثارها على إقتصاد الدولة ، غير أن دراستها لم تكن أبداً موضوع إثارة فضول الأكاديميين المغاربة ، وعلى العكس فالكتاب الفرنسيون قاموا بإغناء هذه المادة بواسطة أعمال جد مهمة ، خاصة أعمال جاك جواني - Jacques Jouanet ، والتي ظهرت في سنة 1953 ، وراؤول راينال - Raoul Reynal التي ظهرت في سنة 1961 ، بالإضافة إلى دروس غير منشورة تم توزيعها على أعوان إدارة الضرائب ، من طرف بعض المتعاونين الفرنسيين بهدف تجويد تكوينهم المهني ، والتي تعتبر من بين أهمها : دروس التسجيل لمدرسة ليون.<sup>181</sup>

تنص المادة 126 من المدونة العامة للضرائب على تعريف إجراء التسجيل على أنه إجراء نخضع له المحررات والاتفاقات وتستوفي بموجبه ضريبة تسمى : " واجب التسجيل " .<sup>182</sup>

## أولا - المادة الخاضعة للضريبة :

<sup>180</sup> - Idem

<sup>181</sup> - Idem

<sup>182</sup> - التسجيل إجراء يهدف في المقام الأول إلى إستخلاص واجبات الدولة ، وفي المقام الثاني إلى وضع تاريخ للمحرر المراد إخضاعه لإجراء التسجيل عن طريق تسجيله في سجل يدعى " سجل الإيداع " REGISTRE DES كما يضمن حفظ المحررات في الأرشيف المخصص للعقود بقباضة إدارة الضرائب أو مكاتب التسجيل والتمبر سابقا- ENTREES والآن ومع إدراج عملية تضمين المعطيات المتعلقة بعملية التسجيل في النظام المعلوماتي الجديد للإدارة الضريبية ، والذي أطلق عليه إسم : système intégré de taxation المعروف باختصارا بـ Le SIT أصبحت عملية ادراج جميع البيانات المتعلقة بالعقود ضمن المكان المخصص لها في هذا النظام المعلوماتي ، ولا يعتبر حجة كتابية ولا بداية حجة كتابية يمكن الإستناد إليها لإثبات حقوق الأطراف الموقعة في العقد إلا إذا خضع لإجراء آخر هو إجراء التحفيظ العقاري. كما تنص على ذلك الفقرة الثانية من المادة 126 من المدونة العامة للضرائب.

تخضع حسب مدلول المدونة العامة للضرائب العمليات والعقود والمحركات للتسجيل الإجمالي وكذا الإختياري حسب نوعها ومضمونها كما حددت ذلك المدونة ، وسوف أتطرق إلى العقود والإتفاقات والعمليات التي تخضع للتسجيل الإجمالي ( أ ) ثم للعقود والإتفاقات الخاضعة للتسجيل الإختياري ( ب ) ، مع التمييز بين العقود المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين وتلك المتعلقة بالأشخاص المعنويين

## 1- التسجيل الإجمالي :

### أ- العقود المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين :

تخضع لإجراء التسجيل الإجمالي ؛ جميع العقود والمحركات والإتفاقات المكتوبة والشفوية ، وكيفما كان شكل المحرر المثبت لها عرفيا أو ثابت التاريخ أو عدلي أو عبري أو قضائي أو غير قضائي أو توثيقي<sup>183</sup> ، التفويطات بين الأحياء بعوض أو غير عوض مثل البيع أو الهبة أو المعاوضة فيما يخص العقارات المحفظة أو غير المحفظة أو الحقوق العينية الواقعة عليها ، الرهن العقاري الحيازي ، حق الملكية أو حق الرقبة أو حق الإنتفاع ، الإيجار ذي الإيراد الدائم ، جميع المحركات العرفية أو الرسمية المتعلقة بمايلي :

- إنشاء رهن رسمي أو افتكاكه - التخلي عن الدين المضمون برهن رسمي - صكوك إثبات الملكية<sup>184</sup> - التنازل عن ممارسة حق الشفعة - الإسترجاع في بيع الثنيا - الإلتزامات والإعترافات بالديون وحوالات الديون - الأحكام القضائية وغير القضائية لكتاب الضبط بالمحاكم وأحكام المحكمين<sup>185</sup> - بيع المنتوجات الغابوية - البيوع المنجزة من طرف الملاك الخزنية أو الممارك.

<sup>183</sup> - تنقسم العقود والمحركات إلى صنفين هما : رسمية - Authentiques وهي : العقود العدلية أي تلك التي ينجزها العدول ، والتوثيقية أي تلك التي ينجزها الموثقون ، عرفية - Sous-seing Privé SSP وهي : العقود التي ينجزها حسب مدلول المادة 4 من مدونة الحقوق العينية ، المحامون ويشهد على صحة الإمضاء عليها ، كتاب الضبط لدى مختلف المحاكم.

<sup>184</sup> - صكوك إثبات الملكية هي شهادات الملكية العقارية أو ما يطلق عليه إداريا باسم " شهادة إستمرار الملكية " التي يقيمها العدول على العقارات التي لا تتوفر على سند للملكية بعد سلوك المسطرة الإدارية والقضائية المنصوص عليها في القانون.

<sup>185</sup> - المحكمون هم الأشخاص الذين يتدخلون في النزاعات العائلية والتجارية ونزاعات الشغل ، مصداقا لقوله تعالى : " فابعثوا

حكما من أهلها وحكما من أهله ، إن يريدوا اصلاحا يوفق الله بينهما " ، وينظم مهنة التحكيم ، المادة 321 من القانون 08.05 المتعلق بنسخ وتعويض الباب الثامن من القسم الخامس من قانون المسطرة المدنية ، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 5584 بتاريخ 25 ذو الحجة 1428 ( 26-12-2007 ) .

-العقود المتعلقة بالأشخاص المعنويين :

- تفويت الحصص في المجموعات ذات النفع الإقتصادي - تأسيس والزيادة في رأس مال وتمديد حل الشركات والمجموعات ذات النفع الإقتصادي وجميع المحررات المغيرة للعقد أو للنظام الأساسي- تفويت أسهم الشركات أو قيد أسهمها في جدول أسعار البورصة - قيمة الأموال المنقولة أو العقارية - بيع المنقولات أو الأشياء المنقولة كيفما كان نوعها .

تنص الفقرة 2 من المادة 127 من المدونة العامة للضرائب على أنه تخضع للتسجيل الإختياري جميع العقود والاتفاقات والمحررات غير المشار إليها إذا رغب أطراف العقد في ذلك.

### ب - أجال التسجيل :

تخضع للتسجيل الإختياري لأداء واجبات التسجيل داخل أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إنشائها :  
العقود والمحررات والاتفاقات الواردة في المادة 127 من المدونة العامة للضرائب ، وتخضع للتسجيل الإختياري داخل أجل ثلاثي (3) أشهر إبتداء من تاريخ وفاة الموصي بالنسبة للتبرعات المعلقة على حدوث الوفاة إبتداء من تاريخها بالنسبة للأوامر والأحكام والقرارات الصادرة من مختلف المحاكم.

### 1 - تحديد تعريفية:

#### أ - الواجبات النسبية :

تخضع لنسبة 6% ؛ جميع المحررات والاتفاقات المنصوص عليها في المادة 127 من المدونة العامة للضرائب ، وهي : المحررات والإفاقات المتعلقة باقتناء العقارات الصالحة للبناء من طرف الأشخاص الذاتيين والإعتباريين ، والمحررات والعقود المتعلقة بالتخلي بعوض أو بغير عوض عن الأسهم أو الحصص في الشركات العقارية أو التي يغلب عليها الطابع العقاري ، المحررات المتعلقة بالإيجار ذي الإيراد الدائم أو الإيجار الحكري<sup>186</sup> ، أو الإيجار لمدى

<sup>186</sup> - كايد يوسف محمد قوعوش - ( أستاذ مادة الشريعة : سياسة شرعية - جامعة الأزهر ، مصر 1977 ) - حق الحكر -

تحكير الأراضي الوقفية - مفهوم الحكر - مجلة دراسات الشريعة والقانون - المجلد 33 ، العدد 1 ، 2006 - ص 18 -  
الإيجار الحكري : هو نوع من أنواع الإيجار المرتبطة بالأرض بحيث عرفه الفقهاء على أنه استئجار الأرض للبناء أو الغرس أو

الحياة أو لمدة غير محدودة ، المحررات المتعلقة بممارسة حق إسترجاع العقارات في بيع الثنيا<sup>187</sup> بعد انصرام الآجال المحددة لذلك .

تخضع لواجب 3 % ؛ التخلي بعوض عن الإيرادات الدائمة والعمرية والمعاشات ، قسمة الأموال المنقولة أو العقارية بين الشركاء في الملك أو الإرث أو الشركة ، إنشاء الإيرادات الدائمة بعوض أو بغير عوض ، عقود نقل الملكية بين المالكين على الشياح لحقوق مشاعة في عقارات فلاحية تقع خارج الدوائر الحضرية .

تخضع لواجب 1% ، التخلي عن سندات الإقتراض التي تصدرها الشركات أو المقاولات ، العقارات المتعلقة بالمبالغ والقيم والأشياء المنقولة ، المحررات العدلية المنشئة للإتفاقات المبرمة في شكل آخر ، تسليم الوصايا ، الصفقات التي تبرمها الدولة والتي تتحمل الخزينة العامة دفع ثمنها ، إحصاء التركات ، تأسيس الشركات أو المجموعات ذات النفع الإقتصادي .

تخضع لنسبة 4% ، إقتناء محلات مبنية من طرف أشخاص ذاتيين أو إعتباريين معدة للسكن أو لغرض تجاري أو مهني أو إداري ، الأراضي التي شيدت فوقها المحلات المشار إليها في حدود خمس مرات مساحتها المغطاة .

تخضع لنسبة 5% ، المحررات والإتفاقات المتعلقة بالإقتناء بعوض أو بدون عوض لأراضي فضاء أو أراضي مشتملة على بنايات مقررهدمها محفظة أو غير محفظة أو لحقوق عينية واقعة على هذه الأراضي ، المحررات والإتفاقات المتعلقة باقتناء أراضي فضاء أو أراضي مشتملة على بنايات مقررهدمها من طرف مؤسسات

الإستثمار والهيئات المعتمدة في حكمها ، هذا الإجراء يعتبر من ضمن الإجراءات الجديدة التي نص عليها قانون المالية لسنة 2018 ، بحيث كان المعمول به في السابق هو سعر 6% بالنسبة للإقتناءات المنصبة على العقارات سواء أكانت أرض عارية معدة للبناء أو أرض فلاحية ، ولم يكن يميز المشرع بين الأراضي المعدة للبناء أو أراضي مشتملة على بنايات تقررهدمها ، بيد أن هذا النوع من العقارات كان يطرح إشكالا عمليا يتعلق

لأحدهما ، وتعطى الأجرة المعلومة لصاحب الأرض على أن ينتفع المستأجر بالبناء أو الغرس على الأرض المؤجرة. ( أنظر الرابط أسفله ) :

**file:///C:/Users/dell/Downloads.pdf- consultation le : 16/02/2018**

<sup>187</sup> - بيع الثنيا : vente à réméré هو البيع مع الترخيص للبائع باسترداد المبيع داخل أجل ثلاثة (3) سنوات إذا لم يتم المشتري بتنفيذ أحد الشروط الواقفة أو الشرط الواقف الذي بني عليه اتمام البيع ، وينظمة قانون الالتزامات والعقود المواد من 585 الى 600.

بصعوبة تحديد السعر الواجب التطبيق ، فالإجتهادات الشخصية للممارسين تختلف بين تطبيق سعر 6% بحجة أن البنايات معدة للهدم وبالتالي فالعقار سيتحول إلى أرض فضاء معدة للبناء ، وبين تطبيق سعر 4% المتعلق بالعقارات المبنية ، بحجة أن العقار لا يزال في شكله المبني ويتعين إعتبره على الحالة التي هو عليها أثناء تسجيل العقد ، وليس بما سيؤول إليه بعد الهدم ، ومنهم من يطلب من المشتري الإدلاء بشهادة إدارية تبين أن العقار هو عبارة عن بناية قائمة حتى يتسنى له الاستفادة من السعر الخاص بالبنايات الذي هو 4% ، ومنهم من يطلب منه الإدلاء بشهادة إدارية تبين أن العقار معرض للهدم ، وبالتالي إعتبره أرض فضاء صالح للبناء ، ويتعين تطبيق السعر الذي كان مخصصا للعقارات المعدة للبناء الذي كان هو 6%.

### الحد الأدنى للضريبة :

يحدد الحد الأدنى للضريبة الواجب دفعه في مبلغ مئة ( 100 ) درهم ، على تسجيل المحررات والتفويتات الخاضعة للواجبات النسبية المنصوص عليها في المادة 127 من المدونة العامة للضرائب ، ويرفع المبلغ الى ألف ( 1000 ) درهم بالنسبة لعقود تأسيس الشركات وكذا الزيادة في رأس مالها.

### ب- الواجب الثابت :

تخضع للتسجيل مقابل الواجب الثابت المحدد في ألف ( 1000 ) درهم ، عمليات تأسيس الشركات أو الزيادة في رأس مالها عندما لا يتجاوز رأس مالها مبلغ 500 000 درهم ، عمليات التمويل والمساهمة<sup>188</sup> ، عمليات تحويل الذمة المالية<sup>189</sup> .

وتخضع للتسجيل مقابل الواجب الثابت المحدد في مائتي ( 200 ) درهم ؛ التنازل عن ممارسة حق الشفعة أو الصفقة ، الوصايا وجميع عقود التبرع ، عمليات الفسخ داخل 24 ساعة الموالية للعقود المفسوخة ، الصفقات والاتفاقات المعتبرة أعمالا تجارية<sup>190</sup> ، عقود الرهن والمخالفات ، التصريحات المتعلقة بالمالك المشتري الحقيقي إذا تمت بمحرر رسمي خلال ( 48 ) ساعة الموالية لتاريخ عقد الشراء ، الإيجار والكرء أو التخلي عن الإيجار والكرء من الباطن للعقارات أو أصول تجارية ، عقود تمديد أو حل الشركات ذات النفع الإقتصادي ، عقود افتكاك

<sup>188</sup> - المادة 161 المكررة من المدونة العامة للضرائب.

<sup>189</sup> - المادة 161 المكررة مرتين من المدونة العامة للضرائب

<sup>190</sup> - المادة 6 وما يليها من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة

الرهن الرسمي على الأصول التجارية ، جميع العقود الأخرى غير المسماة التي لا يترتب عنها أداء الواجب النسبي ومنها الوكالات والأنظمة الداخلية للشركات .

### ثانيا - تحديد الأساس الخاضع للضريبة أو وعاء الضريبة:

يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة في الغالب إنطلاقاً من الثمن المعبر عنه في العقد مع بعض الإستثناءات التي تهم بعض أنواع المحررات والعقود بالتفصيل المشار اليه في المادة 131 من المدونة العامة للضرائب ؛ وتهم هذه الإستثناءات أساساً :

- التخلي بعوض عن الأصول التجارية ، البيوع وعمليات نقل الملكية المنجزة بعوض فيما يخص المعاوضات ، قسمة الأموال المنقولة والعقارية بين الشركاء ، التفويتات بغير عوض المتعلقة بحق الإنتفاع ، صكوك إثبات الملكية ، عقود إنشاء الرهن الرسمي أو الأصل التجاري ، رهون الحيازية العقارية ؛ في الثمن المعبر عنه في العقد .
- بالنسبة حصة المشاركة المجردة في تأسيس الشركات ، التخلي عن الأسهم في حصص المشاركة في الشركات ؛ في مبلغ أو قيمة الحصة ، و فيما يخص التخلي عن سندات القرض التي تصدرها الشركات أو المقاولات أو الجماعات الترابية أو المؤسسات العامة ، الديون وتمديد أجلها ؛ في مبلغ القيمة المتداولة مع خصم المبالغ التي لم تسدد من قيمة السندات غير المدفوعة بكاملها ، عمليات القرض ؛ في مبلغ القرض ، الإيرادات الدائمة والعمرية والمعاشات في رأس مال يعادل 20 مرة الإيراد الدائم وعشرة 10 مرات الإيراد العمري أو المعاش وذلك كيفما كان الثمن المصرح به في العقد ، كفالة المبالغ المنقولة والضمانات المتعلقة بها ؛ في مبلغ الكفالة أو الضمان أو التعويض ، إحصاء التركات ؛ في إجمالي التركة ، الوصية في مجموع المبالغ الموصى بها أو قيمة الأشياء الموصى بها ، الإيرادات الدائمة والعمرية والمعاشات مبلغ الإيجار في 20 مرة الإيراد الدائم و 10 مرات الإيراد العمري أو المعاش ، كفالة المبلغ والقيم والمنقولات المعاشات في مبلغ الكفالة أو الضمان أو التعويض ، إحصاء التركات في إجمالي التركة ، عقود الإيجار 20 مرة رأس المال إضافة إلى التحملات ، عقود الإيجار مدى الحياة في 20 مرة رأس المال إضافة إلى التحملات ، وفيما يخص التفويتات بغير عوض المتعلقة بحق الإنتفاع وحق الرقبة من القيمة المطابقة لكل منها والمحسوبة على أساس القيمة التجارية للملكية الكاملة ، وتبعا لسن صاحب حق الإنتفاع ، وفق ما هو مبين في الجدول الوارد في المادة 131 من المدونة العامة للضرائب.

### ثالثا - الإعفاءات من الضريبة :

تنص المادة 129 من المدونة العامة للضرائب على الإعفاء من أداء واجب التسجيل على :

**1- المحررات ذات المنفعة العامة :** وتشمل المحررات المثبتة لعمليات عقارية وكذا الإيجارات التي تقوم بها الدولة والجماعات الترابية ، المحررات والوثائق المتعلقة بالتحصيل الجبري للديون العمومية <sup>191</sup> ، المحررات المتعلقة بنزع الملكية من أجل المنفعة العامة والإحتلال المؤقت <sup>192</sup> .

**2- المحررات المتعلقة بالجماعات العمومية:** وتشمل جميع المحررات المثبتة للإقتناءات والهبات والمعاوضات وعقود التحسيس المنجزة من طرف الدولة والجماعات الترابية .

**3- المحررات المتعلقة بالمنفعة الإجتماعية :** وتشمل المحررات المنجزة بشأن منح التعويضات عن الأضرار الناجمة عن الحرب <sup>193</sup> ، عقود اقتناء العقارات اللازمة لتحقيق غرض الجمعيات غير الهادفة إلى الحصول على الربح والمهتمة بشؤون المعاقين والتعاون الوطني ، الجمعيات الخيرية التي تتلقى إعانات من التعاون الوطني ، المؤسسات الإجتماعية ، عقود الإيجار الحكري لقطع أرضية من ملك الدولة مجهزة من طرفها ومن طرف الجماعات الترابية مخصصة لإعادة أيواء سكان الأحياء غير الصحية أو مدن الصفيح ، المحررات المتعلقة باقتناءات وجميع العمليات التي ينجزها التعاون الوطني ، الجمعيات التي تحصل على إعانات التعاون الوطني ؛ الهلال الأحمر المغربي ، العصابة المغربية للوقاية من أمراض القلب والشرايين وكذا مختلف المؤسسات الإجتماعية الرسمية .

**4- المحررات المتعلقة الإستثمار:** وتشمل عقود إنشاء الرهن ضمانا لأداء الضريبة على القيمة المضافة المؤداة من طرف الدولة وكذا إفتكالك الرهن ، وعقود التأسيس والزيادة في رأس مال الشركات المكتسبة لصفة القطب المالي للدار البيضاء <sup>194</sup> ، والشركات أو المجموعات ذات النفع الإقتصادي ، عقود أراض فضاء معدة لبناء مؤسسات فندقية ، التخلي بعوض أو بدون عوض عن الحصص في الجموعات ذات النفع الإقتصادي وعن

<sup>191</sup> - القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

<sup>192</sup> - ظهير شريف رقم 1.81.252 بتاريخ 11 رجب 1402 الموافق ل 6 ماي 1982

<sup>193</sup> - الظهير الشريف رقم 15 الصادر في 5 ربيع الآخر 1353 ( فاتح مارس 1944 ).

<sup>194</sup> - القانون رقم 44.10 المتعلق بصفة القطب المالي للدارالبيضاء الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.10.196 بتاريخ 7

محرم 1432 ( 13 ديسمبر 2010 ).

الأسهم أو حصص المشاركة ، العقود والمحركات الناقلة بعوض وبدون عوض وبكامل الملكية وكذا جميع العمليات المتعلقة بهيئات التوظيف الجماعي لرأس المال ، وصناديق التوظيف الجماعي للتسديد ، وجامعة الاخوين ، ووكالة تهيئة ضفتي أبي رقرق ، والشركات والمقاولات الواقعة في المناطق الحرة للتصدير والبنوك والشركات القابضة الحرة المنصوص عليها في القانون رقم 58.90 المتعلق بالمناطق المالية الحرة ، والوكالة الخاصة طنجة المتوسط ، والوكالة المغربية لتنمية الإستثمار والمركز المغربي لإنعاش الصادرات ومكتب الأسواق والمعارض بالدار البيضاء والوكالة المغربية لتنمية الإستثمارات والصادرات وكذا المحركات المتعلقة بعمليات القرض التي تنجزها البنوك والمنعشين العقاريين .

يلاحظ أن نفس الشركات والمقاولات والصناديق التي تستفيد من الإعفاءات والخصوم والإسترجاع ومختلف الإمتيازات الجبائية تستفيد كذلك من الإعفاءات فيما يخص واجبات التسجيل ، ما يؤكد أن الدولة تمتلك إستراتيجية واضحة تهدف إلى منح الشركات والمقاولات إمتيازات جبائية متنوعة وكثيرة وذلك في إطار التحالف الجديد بينها وبين القطاع الخاص ممثلا في الإتحاد العام لمقاولات المغرب ، في حين لا يستفيد الخاضعون للضريبة الصغار من أي امتياز أو إعفاء مماثل ، اللهم بعض الإعفاءات القليلة<sup>195</sup>.

<sup>195</sup> -Economie – revue électronique – **Qui paie vraiment l'impôt au Maroc** –  
Entretien exclusif avec le directeur général du fisc | Edition N°:2452 Le  
29/01/2007 | Partager

« Seules 1,7%des sociétés réalisent un chiffre d'affaires de plus de 50 millions de DH. La moitié des PME ne paie que la cotisation minimale! Bensouda: «La DGI n'est pas le ministère des impôts» (Voir le lien ci-dessus).

<http://www.leconomiste.com/article/qui-paie-vraiment-l-impot-au-marocbrentretien-exclusif-avec-le-directeur-general-du-fisc-consultation> le : 03-04-2018.

إن تأثير الإعفاءات والإمتيازات الجبائية المقررة برسم واجبات التسجيل لنفس الأصناف من الملمزمين الخاضعين للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة ، يوضح على أن النظام الجبائي ، موجه بواسطة سياسة جبائية جد ممنهجة تتحكم فيها العوامل الداخلية ؛ والتي تتمثل في محاباة القطاع الخاص على حساب باقي فئات الملمزمين ، والعوامل الخارجية والتي تتمثل في تخفيف الأعباء الضريبية على الشركات الأجنبية الراغبة في الإستثمار بالمغرب ، ومنحها مزيدا من الإمتيازات الجبائية ، وهذا الأمر وإن كانت له مزايا مرتبطة بالرغبة لدى الدولة في تسهيل جلب الإستثمارات الأجنبية وتشجيع الإستثمار المحلي ، إلا أن له عيوباً كذلك ، وتتمثل في تكثيف الضغط الضريبي على صغار الخاضعين للضريبة ، ودفع الشركات والمقاولات الصغرى والمتوسطة إلى القطاع غير المهيكل بفعل عدم قدرتها على مجارة الشركات الكبرى ، خاصة ما تحظى به من إمتيازات جبائية ، سوف أتطرق إليها في الحيز المخصص للنفقات الجبائية من هذا البحث .

لابد من الإشارة إلى أن نصوص المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالتسجيل تطرح إشكاليات تطبيقية جمة ، فالمادة 133 الفقرة الثانية على سبيل المثال ، تنص على خضوع بعض أصناف العمليات لسعر 1% ، منها المخالصات والمقاصات والإجراءات وجميع العقود والمحركات الأخرى المتضمنة إبراء من المبالغ والقيم المنقولة ، هذه الفقرة أجدها ومعها زملائي في العمل غامضة وغير واضحة بما فيه الكفاية ، كما أن الدوريات الصادرة في هذا الشأن لم تقم بشرحها بشكل مستفيض يزيل هذا الغموض الذي يلفها ، لأنه من المعلوم أن المحركات المتعلقة بإبراء الذمة يقوم محرروا العقود الرسمية والعرفية بتوثيقها على شكل عقود تخضع للتسجيل بالسعر المنصوص عليه ، ومنها عقود القروض أو الديون مثلا ، غير أن وثائق أداء تلك القروض أو الديون يصعب جدا في المجال العملي إخضاعها للتسجيل ؛ أولا نظرا لندرة مثل هذه المعاملات في بعض المدن الصغيرة مثل مدينة تارودانت على سبيل المثال ، ثم لأن لفظ " المخالصات " يبدو غامضا ، ولو أن بعض الممارسين من الموظفين ومحرري العقود يقومون بتأويلها بالوثائق التي تتضمن مصاريف التسجيل والتحفيز و مصاريف الملف وحقوق التمبر وكذا الضريبة على القيمة المضافة ، ما يستدعي توضيح هذه المادة وإزالة الغموض الذي يلفها حتى تكون واضحة ، وإذا أمكن سرد أنواع هذه المخالصات ، وتغيير هذه اللفظة بأخرى أكثر وضوحا وتعبيرا عن المعنى المقصود.

من جانب آخر تبدو المادة 183 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالتضامن بالنسبة لواجبات التسجيل وواجبات التمبر ، غامضة وغير واضحة ، فهل يقصد المشرع الجبائي أن جميع الموقعين على العقد يعتبرون

متضامين فيما يخص واجبات التسجيل ، حتى عندما يتعلق الأمر بمراقبة ثمن الشراء ؟ فالمادة 217 من المدونة العامة للضرائب تنص على أن تكون الأثمان أو التصريحات التقديرية المعبر عنها في العقود والإنفاقات موضوع تصحح من طرف مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل إذا تبين أنها لا تطابق القيمة التجارية للأموال المتعلقة بها في تاريخ إبرام العقد أو الإنفاق ، وعلى المفتش أن يباشر التصحيح وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 220 ، غير أن هذه المادة بدورها وهي تحيل على وجوب إتباع الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 ، تعمق الغموض بحيث لا تشير إلى أن التضامن المشار إليه في المادة 183 لا يشمل تصحيح الثمن المعبر عنه في العقد ، مما يجعل الإشكال يطرح ليس عند تبليغ الخاضع أو الخاضعين للضريبة بالأساس الجديد المصحح فحسب ، بل ويطرح بجدية عندما تنتهي المسطرة التوجيهية ويتعين على مفتش الضرائب أن يقوم بإصدار الأمر بالإستخلاص ، فهل يجره في إسم المشتري الوارد في العقد فقط أم بأسماء المتضامين معه ؟

وتطرح المادة 139 من المدونة العامة للضرائب إشكالا تطبيقيا حيث تنص في الفقرة الثالثة منها على أنه يمنع على العدول والموثقين والمحافظين على الأملاك العقارية والرهن ومفتشي الضرائب المكلفين بالتسجيل أن يحرروا أو يسجلوا العقود المتعلقة بعمليات البيع الإيجار أو القسمة المشار إليها في المادتين 1 و 58 من القانون رقم 25.90 المتعلق بالجزئات العقارية والمجموعات السكنية وتقسيم العقارات إذا لم تكن مشفوعة بشهادة مسلمة من رئيس مجلس الجماعة الحضرية أو القروية التي تثبت أن العملية تتدخل في نطاق القانون المشار إليه أعلاه ، هذه المادة تطرح إشكاليات عملية غاية في التعقيد ؛ خاصة وهي تنص على الوجوب ، بحيث يمنع تلقي أي عقد من لدن مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل إذا لم يكن مشفوعة بالشهادة الإدارية المسلمة من طرف رئيس الجماعة والتي تثبت أن العقار المراد إخضاعه لعملية التسجيل لا تنطبق عليه مقتضيات القانون 25.90 المتعلق بالجزئات العقارية ، أعتقد أن رغبة المشرع الجبائي ومن ورائه المشرع بشكل عام والمتمثلة في تنظيم مجال البناء ومحاربة البناء العشوائي ، نص على هذا الإجراء والذي يمكن إعتباره بمثابة الحاجز الذي تتوقف عنده كل الإجراءات الرامية إلى إكساب العقار الذي ينصب عليه العقد صفة العقار الصالح للبناء ، غير أن المشرع وهو يضع هذا الكالج القانوني أمام المجزيين العقاريين ، ربما لم يعمل بشكل موازي على ضمان عدم تسليم رخص البناء من طرف رؤساء الجماعات لبعض الأشخاص من أجل مباشرة عملية البناء في أماكن غير صالحة للبناء ، كما أن ممثلي السلطات المحلية الذين يتعين عليهم مراقبة المخالفات المرتكبة على قوانين التعمير خاصة القانون 90.12 و القانون 25.90 ، غالبا ما يتغاضون الطرف عن بعض عمليات البناء العشوائي التي تتم في الحواضر

والمراكز الحضرية الخاضعة لنفوذهم ، ما ينتج عنه بالتالي خاصة في الفترات الفاصلة بين إنتهاء مدة إنتداب المجالس القديمة وانتخاب المجالس الجديدة ، وفي وفورات الحملات الإنتخابية ، ظهور أحياء عشوائية بشكل سريع ، وهي تنمو مثل الفطر في المدن ومحيط المدن ، ورغم أن عملية البناء ونظرا لتعدد المتدخلين فيها ( الجماعة – السلطة المحلية – الوكالة الحضرية – النيابة العامة ) ، تخضع لمعايير جد واضحة ودقيقة ، منعا لظهور وانتشار البناء العشوائي ، غير أن الواقع يقول بما لا يدع مجالا للشك بأن البناء العشوائي في المغرب يعتبر اليوم واقعا مرتبطا بالحكومة الإدارية ، ومدى نجاعة السياسات الترابية ، ومدى وعي الفاعلين الترابيين بخطورة هذا المجال ، مما يجعل من إجراء طلب الشهادة الإدارية أثناء تسجيل العقد ، إجراء شكليا لا يساهم في الهدف الذي وضع من أجله ، أما إذا أردنا أن نتحدث عن البناء في البوادي فالأمر أعقد من ذلك بكثير ، بحيث ونظرا لغياب البنيات التحتية ، وبالنظر للقدرة الشرائية المتدنية للسكان القرويين ، يبدو من الصعب جدا تفعيل مقتضيات قوانين التعمير ، ومطالبة الناس بتطبيق معايير لم تنجح السلطات والمنتخبين والإدارات العمومية المتدخلة في تطبيقها في المدن والحوضر الكبرى والمراكز الحضرية .

من الإشكاليات المرتبطة بضريبة التسجيل و المطروحة كذلك في المجال العملي ، إشكالية الشفعة لفائدة الدولة ، والتي تنص عليها المادة 143 من المدونة العامة للضرائب ، فإذا كانت هذه المادة قد جاءت من أجل منح مزيد من المشروعية الضريبية لضريبة التسجيل ، خاصة في مجال المراقبة الضريبية ، بحيث تقوم بتصحيح الثمن المعبر عنه في العقد ، ما يجعل الخاضع للضريبة ، يرفض هذا التصحيح ويتمسك بالثمن المعبر عنه في العقد ، بدعوى أنه هو الثمن الحقيقي أو التجاري الذي تم به الشراء ، ويطلب في المقابل بتفعيل مبدأ الشفعة لفائدة الدولة ، ويعبر عن إستعداده التام للتنازل عن العقار لفائدة الدولة بالسعر المعتمد من طرفها ، ما يجعل الإدارة أمام تحدي حقيقي وجدي ، بحيث ونظرا لعدم قدرتها الإدارة على تفعيل هذا المقتضى ، وفي ظل غياب النصوص الموازية التي تنظم عملية تفعيله يبقى حبرا على ورق ، ويرتب على الإدارة مسؤولية المشروعية إزاء الخاضع للضريبة ، ويساهم في إهتزاز هذا المبدأ ، وفي إهتزاز صورة الإدارة الضريبية ، بحيث تظهر بمظهر العاجز عن تنفيذ إلتزام هي من وضعته في تشريعها الجبائي.<sup>196</sup>

196 - يلاحظ من خلال الممارسة العملية الميدانية أن الخاضعين للضريبة غالبا ما يلتمسون من الإدارة إعمال أو تطبيق حق الشفعة لفائدة الدولة ، معبرين عن إستعدادهم للتنازل للدولة عن العقار موضوع الضريبة على الأرباح العقارية أو واجبات التسجيل

## الفقرة السادسة: الضرائب و الرسوم المحلية.

في هذه الفقرة سوف أقوم بقراءة قانونية للنصوص الجبائية المتعلقة بالضرائب والرسوم المحلية من خلال التطرق إلى الرسم المهني (أولا) رسم السكن (ثانيا) ورسم الخدمات الجماعية (ثالثا):

### أولا : الرسم المهني <sup>197</sup>:

#### 1- تعريف الرسم :

يعتبر الرسم المهني ( الضريبة المهنية أو البتاتنا سابقا ) من أقدم الضرائب ، حيث تم أحداثها بموجب إتفاقية الجزيرة الخضراء لسنة 1906 ، وأعيد تنظيمها من طرف سلطات الحماية الفرنسية ، كما خضعت لمجموعة من التعديلات كان آخرها ظهور 30 نونبر 2007 الذي عمل على تغيير مصطلح الضريبة المهنية إلى مصطلح الرسم المهني .

إن أساس فرض الرسم المهني هو مزاولة مهنة صناعية ، تجارية ، أو حرفية ، وبشكل عام جميع المهن التي يزاولها أشخاص ذاتيون أو معنويون كيفما كانت جنسيتهم ، باستثناء المهن المعفاة قانونا والواردة في المادة 6 من القانون رقم 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية ، ويفرض الرسم المهني على القيمة الإيجارية السنوية الإجمالية للأماكن التي تزاول فيها المهنة ، وتحدد بواسطة نسخ من عقود الإيجار أو الكراء التي تتوصل بها المصالح الضريبية من طرف مصالح التسجيل ، أو عن طريق المقارنة أو التقييم المباشر.

---

/ النقصان في الثمن ، غير أن الإدارة تبقى عاجزة عن تفعيل المقتضى القانوني المتعلق بحق الشفعة لفائدة الدولة ، لكونه مكبل بعدة إجراءات ومساطر إدارية تتحاشى الإدارة الدخول فيها .

<sup>197</sup> - في حين كان هدف الإصلاح الضريبي في ثمانينيات القرن الماضي هو إعادة تفعيل قطاع الضرائب ، بحكم أن المغرب كان لديه ميثاق استثمار و أخذ على عاتقه تطوير الشركات المغربية التي بدأت بالفعل تنمو في إطار القطاع الخاص ، يكمن التناقض في أنه في لا تزال سلة المالية العامة في المغرب تفرض ضريبة تعود مؤسسها إلى بداية القرن . تم تقديم هذه الضريبة في المغرب بالفعل في عام 1920. وقد اقتصر ظهور في 30 ديسمبر 1961 على تعديلات بسيطة تتعلق بشكل رئيسي بسعر الضريبة . كضريبة هيكلية ، فإن سعرها هو سعر الضريبة على الأرباح المحتملة وغير الحقيقية. هذه هي الشروط العامة التي توطر الفرض الضريبي ، يحدد حجم الشركة قيمة عناصر الوعاء . في الواقع ، الأساس الضريبي للضريبة على الرسم المهني هو القيمة الإيجارية الإجمالية والعادية والحالية لممتلكات ومصانع ومعدات الشركة .

يخضع للرسم المهني كل شخص ذاتي أو معنوي ذوجنسية مغربية أو أجنبية يزاول في المغرب نشاطا مهنيا ، ويتم ربط الرسم باسم الخاضع للضريبة ، ويخضع هذا الرسم لمبدأ السنوية ، وفي حالة التوقف عن مزاولة النشاط المهني قبل انتهاء السنة فإن الرسم يفرض فقط عن الفترة من السنة التي بوشرت فيها المهنة ، شريطة أن يكون السبب في التوقف خارجا عن إرادة الخاضع للضريبة .

وقد حددت المادة 17 من القانون 47.06 الإحصاء الخاص بالرسم المهني ، بحيث نصت على أنه يتم سنويا إحصاء الخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطا مهنيا ولو كانوا معفيين صراحة من الرسم المهني ، وتقوم بهذه العملية لجنة الإحصاء<sup>198</sup> ويتم توزيع عائدات الرسم المهني طبقا لمقتضيات المادة 11 من القانون 47.06 على الشكل التالي :

- 80% منها لفائدة الجماعة التي يفرض الرسم داخل مجالها الترابي ؛
- 10% لفائدة غرف التجارة والصناعة والخدمات والصناعة التقليدية والصيد البحري ؛
- 10% لفائدة الميزانية العامة للدولة ، كمقابل عن نفقات التصفية والتحصيل التي تقوم بها المصالح التابعة لوزارة المالية .

## 2 - تحديد وعاء الرسم المهني :

الرسم المهني هو ناتج عن إصلاح ضريبة البتانتا كما تقدم في هذا البحث ، وهو رسم أو ضريبة مباشرة ، يطبق على الوضعية الدائمة لمزاولة مهنة ، أخذا بعين الإعتبار بعض المعطيات الخارجية للنشاط أو المهنة المزاولة من قبيل :

- طبيعة شروط مزاولة النشاط المهني ؛
  - أهمية عناصر وعاء الرسم المهني ؛
  - القيمة الإيجارية والمعدات والمباني ؛
- الرسم المهني باعتباره ضريبة جزافية لا يأخذ بعين الإعتبار لارقم الأعمال ولا الربح المحقق ، ولكنه مرتبط بالقدرة الإنتاجية ( الآلات - المحلات - الدكاكين - الأورش - المصانع ... الخ ) ، ويتم تحديد وعاء

<sup>198</sup> - تقوم الرسوم المحلية المدبرة من طرف المديرية العامة للضرائب لفائدة الجماعات الترابية في نظامها وتحديد أوعيتها على نظام الإحصاء ، كما تنص على ذلك المادة 2 من القانون 47.06 المتعلق بجباية الجماعات الترابية

الرسم عن طريق الفرض الإداري ولا يتطلب أي تصريح أو إقرار مسبق من قبل الخاضع للضريبة ، ويعتمد على إحصاء تقوم به الإدارة الضريبية ، وعلى هذا الأساس فالرسم المهني يعتبر رسماً بالمعاينة ، ويخول لمفتشي الضرائب المحلفين المعهود إليهم بالمراقبة والإحصاء زيارة أو معاينة المحلات المعدة لمزاولة التجارة أو الصناعة في كل الأوقات من السنة ، في أوقات العمل ، من أجل الحصول على المعلومات والمعطيات التي ستفيدهم في تحديد الأساس أو الوعاء الضريبي للرسم المهني<sup>199</sup> .

وبناء على نتائج الإحصاء يتم تحديد القيمة التجارية المعتبرة المعتبرة أساساً لحساب الرسم أو بواسطة عقود المقارنة أو التقييم المباشر.

### 3- تحديد سعر الرسم المهني :

بناء على المادة 9 من القانون 47.06 يحدد سعر الرسم المهني المطبق على القيمة التجارية كما يلي :

- 10% الطبقة الثالثة ؛

- 20% الطبقة الثانية ؛

- 30% الطبقة الأولى ؛

ولا يجب أن يقل مبلغ الحد الأدنى للرسم المستحق على الخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطهم بمحل إقامتهم والأشخاص الذين يزاولون التجارة أو الصناعة في مدينة دون أن يكونوا قاطنين بها ، وبصفة عامة جميع الذين يزاولون مهنة خارج المحلات التي يمكن أن تكون أساساً لاحتساب الرسم المهني ، يؤدون الحد الأدنى والذي لا يجوز أن يقل مبلغه عن 100 درهم<sup>200</sup> .

ويتم تحديد مبلغ الرسم المهني كما يلي :

الطبقة الأولى : 1200 درهم بالنسبة للجماعات الحضرية و 400 درهم بالنسبة للجماعات القروية ؛

الطبقة الثانية : 600 درهم بالنسبة للجماعات الحضرية و 200 درهم بالنسبة للجماعات القروية ؛

الطبقة الثالثة : 300 درهم بالنسبة للجماعات الحضرية و 100 درهم بالنسبة للجماعات القروية ؛

يتم احتساب الرسم المهني للمؤسسات الصناعية وجميع الأنشطة المهنية الأخرى على أساس القيمة التجارية ، باعتبار مجموعها وباعتبارها مجهزة بالوسائل المادية لإنتاجها بما في ذلك الأملاك المكتراة أو المقتناة ، ولا يمكن

<sup>199</sup> - أنظر بهذا الصدد المادة 7 من القانون رقم 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية

<sup>200</sup> - - المادة 9 الفقرة 2 من القانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية .

بأي حال من الأحوال أن تقل القيمة التجارية المذكورة عن 3% من تكلفة الأراضي والمباني والتجهيزات والمعدات والأدوات .

يفرض الرسم المهني على الخاضع للضريبة الذي يزاول في نفس المكان عدة أنشطة باعتبار سعر طبيعة النشاط المهني الرئيسي ، وعندما يزاول عدة أشخاص أنشطة مهنية في نفس المحل ، يفرض الرسم المهني على كل خاضع للضريبة على حدة ، باعتبار القيمة التجارية المطابقة للجزء الذي يشغله في هذا المحل .

بالنسبة للمؤسسات الفندقية تحدد القيمة التجارية بتطبيق معاملات ثمن التكلفة الإجمالي للعناصر المادية للمؤسسة المعنية على ثمن تكلفة المباني والمعدات والأدوات والتجهيزات والتبنيئات الخاصة بكل مؤسسة على حدة ، سواء أكانت مستغلة من لدن مالكيها أو من لدن المكتري .

تحدد هذه المعاملات كمايلي :

- 2% إذا كان ثمن التكلفة أقل من 3 000 000 درهم ؛
  - 1.5% إذا كان ثمن التكلفة يساوي أو يفوق 3 000 000 أو أقل من 6 000 000 درهم ؛
  - 1.25 % إذا كان ثمن التكلفة يساوي أو يفوق 6 000 000 درهم أو أقل من 12 000 000 درهم ؛
  - 1% إذا كان ثمن التكلفة يساوي أو يفوق 12 000 000 درهم .
- لايجوز الجمع بين هذه المعاملات المحفظة وبين أي تخفيض آخر من هذا الرسم .

#### 4 - تحديد الإعفاءات من الرسم المهني :

تنقسم الإعفاءات من الرسم المهني إلى إعفاءات كلية دائمة وتخفيضات دائمة وتخفيضات مؤقتة ؛<sup>201</sup>

ويعفى من الرسم المهني الأشخاص الذين يزاولون المهن الآتية :

- مهن الوظيفة العمومية ؛

- المستغلات الزراعية ؛

- التعاونيات واتحاداتها ؛
  - المقاولات الحديثة النشأة ؛
  - الإستثمارات الحديثة ؛
  - الإستثمارات التي تتجاوز 50 000 000 درهم ؛
  - الإستثمارات المنجزة في إطار إتفاقية ؛
  - الخاضعون للضريبة المزاولون في منطقة طنجة الحرة ؛
  - الخاضعون للضريبة المزاولون في المناطق الحرة للتصدير؛
- يلاحظ أن الإعفاءات المقررة على الرسم المهني يستفيد منها نفس الأشخاص المعنويين الذين يستفيدون من الإعفاءات المماثلة المقررة على الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل ، ما يؤكد مذهبنا إليه في هذا البحث ، من كون الدولة تحايي القطاع الخاص ، وأنها تتوفر على استراتيجية ضريبية واضحة في هذا الإطار.

## ثانيا : رسم السكن :

### تعريف الرسم :

كان هذا الرسم يعرف في فترة الحماية الفرنسية باسم الضريبة الحضرية ، التي يرجع تاريخها إلى سنة 1918 ، أعيد تنظيمها عدة مرات ، كان آخرها تلك التي تمت على ضوء القانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية ، حيث تبنى هذا القانون مصطلح رسم السكن بدل الضريبة الحضرية .

## 2 تحديد وعاء الرسم :

بالرغم من كون النظام الضريبي المغربي يعتبر نظاما تصريحيًا أو نظاما إقراريا<sup>202</sup> - Impot déclaratif ، إلا أنه إستثناء من هذه القاعدة فإن الضرائب والرسوم التي تدبرها المديرية العامة للضرائب لفائدة الجماعات الترابية - Les Taxes Locaux ، يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة بواسطة آلية الإحصاء المنصوص عليها في القانون المتعلق بحماية الجماعات الترابية<sup>203</sup> وتعتمد على المقارنة والتحديد المباشر من خلال إعتداد متوسط القيمة الإيجارية، حيث تنص المادة 167 من القانون رقم 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية على أن المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب تتكلف بتدبير الرسوم الثلاث ( الرسم المهني - رسم السكن - رسم الخدمات الجماعية ) المنصوص على مقتضياتها بموجب هذا القانون ، فإثناء جولات الإحصاء التي تباشرها اللجان المكلفة بالإحصاء تتم معاينة العقارات المبنية الخاضعة لرسم السكن والقيام بعملية إحصاء شاملة لجميع العقارات ولو كانت معفية ، قصد التعرف على موقعها وخصائصها ومشمولاتها ، والقيام بجمع كل البيانات والمعطيات الميدانية التي ستساعد على تحديد الأساس الضريبي ؛ ومعرفة السومة الكرائية أو القيمة الإيجارية - La valeur localtive بموقع العقار وما إذا كان يتواجد في حي سكني شعبي أم حي راقى أو في منطقة تجارية... الخ.

## 2- تحديد سعر الضريبة:

تحدد المادة 27 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية ، سعر الرسم فيما يلي :

من 0 إلى 5000 معفي ؛

- 10% من 5 100 إلى 20 000 درهم؛ ومبلغ تخفيض يساوي 500 درهم ؛

-20% من 20 001 إلى 40 000 درهم ؛ ومبلغ تخفيض يساوي 2500 درهم ؛

30% - مايفوق 40 001 درهم ؛ ومبلغ تخفيض يساوي 6500 درهم.

## 3 - تحديد الإعفاءات من الضريبة :

<sup>202</sup> - يعتمد نظام الإقرار على تصريح أو إقرار الملزم الذي يدعه لدى المصالح الضريبية والذي يتضمن العملية الخاضعة للضريبة ومبلغ الربح أو رقم الأعمال المحقق أو النتيجة المحققة ، والأساس الخاضع للضريبة ، ومبلغ الضريبة الواجب لأداء.

<sup>203</sup> - المادة 32 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية .

تنص المادة 22 من القانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية ، على الإعفاءات والتخفيضات الدائمة والإعفاءات المؤقتة ؛ كما يلي :

#### أ - الإعفاء الدائم :

تستفيد من الإعفاء الدائم ؛ الإقامات المملوكة والعقارات التي تملكها الدولة والجماعات الترابية والمستشفيات العمومية ومشاريع الإحسان والإسعاف الخاضعة لمراقبة الدولة التي تملكها الجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة ، والأوقاف ، والعقارات الموضوعة مجانا رهن تصرف المؤسسات والهيئات المنصوص عليها آنفا ، والعقارات المخصصة لمقر السفراء والقناصل الأجانب والعقارات التي تملكها هيئات تتمتع بالنظام الدبلوماسي ، والعقارات التي لاتدر دخلا والمخصصة للشعائر الدينية أو التعليم المجاني أو المآثر التاريخية.

#### ب التخفيض الدائم :

يطبق تخفيض قدره 50% من رسم السكن على العقارات المتواجدة بإقليم طنجة سابقا<sup>204</sup>.

#### ت - الإعفاء المؤقت :

يستفيد من الإعفاء المؤقت ؛ المباني الجديدة التي يقوم بها أشخاص بالنسبة للسكن الرئيسي خلال الخمس ( 5 سنوات الموالية للسنة التي تم خلالها إنتهاء أشغال البناء والحصول على رخصة السكن.

### ثالثا : رسم الخدمات الجماعية :

#### 1- تحديد الأشخاص والعناصر الخاضعة للرسم :

يفرض رسم الخدمات الجماعية سنويا بموقع العقارات الخاضعة للرسم باسم المالك أو من له حق الإنتفاع أو باسم حائز العقار أو واضع اليد عليه إذا لم يعرف مالكة أو صاحب حق الإنتفاع منه بالنسبة<sup>205</sup> :

- للعقارات المبنية والمباني على اختلاف أنواعها .

<sup>204</sup> - تنص المادة 6 من القانون رقم 06.47 المتعلق بالجبايات المحلية على مايلي : يستفيد الملزومون الذين لهم موطن ضريبي أو مقر إجتماعي بإقليم طنجة سابقا والذين يزاولون نشاطا رئيسيا بدائرة نفوذ الإقليم المذكور من تخفيض نسبته 50% من الرسم بالنسبة لهذا النشاط.

<sup>205</sup> - المادة 33 من القانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية

- للمعدات والأدوات وجميع وسائل الإنتاج الخاضعة للرسم المهني.

90.12 يطبق هذا الرسم داخل دوائر الجماعات الحضرية والمناطق المحيطة بها كما هي محددة بأحكام القانون المتعلق بالتعمير.

- المراكز المحددة المعينة بنص تنظيمي، المحطات الصيفية والشتوية ومحطات الإستشفاء والمياه المعدنية والتي لم يتم تحديد الدوائر التي يفرض رسم السكن داخلها بنص تنظيمي.

## 2- تحديد أساس فرض الرسم :

يفرض الرسم :

أ - فيما يتعلق بالعقارات الخاضعة لرسم السكن والرسم المهني بما فيها تلك المعفاة بصفة دائمة أو مؤقتة على أساس القيمة الإيجارية المعتمدة لاحتساب الرسمين المذكورين.

ب - فيما يخص العقارات غير الخاضعة لرسم السكن ؛ إما على مبلغ إيجارها الإجمالي عندما يتعلق الأمر بعقارات مؤجرة أو على قيمتها الإيجارية عندما تكون موضوعة رهن إشارة الغير دون مقابل.

## 3 تحديد سعر الرسم :

- 10.5% من القيمة الإيجارية فيما يخص العقارات الواقعة داخل الدوائر الحضرية والدوائر المحددة والمحطات الصيفية والشتوية ومحطات الإستشفاء بالمياه المعدنية.

- 6.50 % من القيمة الإيجارية المذكورة فيما يخص العقارات الواقعة بالمناطق المحيطة بالجماعات الحضرية.

## 4 الإعفاءات من الرسم :<sup>206</sup>

<sup>206</sup> - الإعفاء من الرسم المهني المنصوص عليه في قانون المالية 1996 الانتقالي لا ينص سوى على تغطية حصة الجماعات الترابية (المهدأ الرئيسي). يتم تحمل هذا الإعفاء بشكل مباشر من خلال ميزانيات الجماعات الترابية. هذا يذكرنا بلمثال الفرنسي حيث أن الجماعات الترابية هي التي تقرر الإعفاء من الرسم المهني أو الضريبة التجارية - la Patente. قد يشكل هذا في المغرب أداة للتنافس بين الجماعات الترابية وعرقلة التنمية الجهوية ، ويقود إلى الاستنتاج بأن الرسم المهني ، يتركز على أساس ثمن الشراء ، ما يشكل تحريض على عدم تجديد المعدات في أوقات التضخم و الكساد : فكل استثمار جديد ، أو إستبدال بسيط ، يمكن أن

لاتخضع لرسم الخدمات الجماعية الملزمون المستفيدون من إعفاء دائم من رسم السكن والرسم المهني وكذا الأحزاب السياسية والمركزيات النقابية بالنسبة للعقارات التي تملكها هذه الهيئات والمخصصة لمقراتها.

يشار إلى أن المواطنين ينظمون بين الفينة الأخرى مسيرات احتجاجية ضد طريقة تدبير رسم السكن والخدمات الجماعية من طرف لجان الإحصاء والتي تحايي بعض المواطنين والوجهاء على حساب البقية ، بحيث يتم اعتماد قيمة إيجارية مختلفة تبعا لمكانة الشخص الإجتماعية ونفوذه في الدوائر الحضرية حيث تشتغل تلك اللجان ، بحيث يلاحظ غياب معيار دقيق وواضح لعملية الإحصاء ، إذ ليست هنالك إستراتيجيات تملأ بل هنالك أسئلة تلقى ومعاينة وإحصاء للمعدات والكراسي وملاحظة المواد والزبناء والرواج التجاري ( محل مفتوح على شارع رئيسي أو داخل زقاق ضيق... الخ ) كما أن تغير المعطيات الميدانية يجعل من الصعب جدا مسايرة تلك التغيرات ، ما يجعل حقيقة التقدير الذي تستند إليه هذه اللجان غير دقيقة ، كما أن غياب الخدمات الجماعية والتجهيزات والأساسية في بعض المناطق غالبا ما تحرك السكان للإحتجاج على طريقة تدبير الرسوم المحلية والتي يقولون بأنها تنسم بعدم الموضوعية وغياب روح العدالة والإنصاف .<sup>207</sup>

### المبحث الثالث: وظائف الضريبة في النظام السياسي المغربي

تتجلى الوظيفة الاقتصادية للضريبة باعتبارها مصدرا من مصادر الدخل المهمة للدولة فهي تعمل على زيادة إيرادات الخزينة العامة، وهي أداة تمتلكها الدولة للتأثير على الإقتصاد فيها من أجل تحقيق الإستقرار الإقتصادي ومعادلات النمو المرتفعة.

يشكل زيادة في أساس فرض الضريبة بالنسبة إليهم . وكأن تقول الدولة لأصحاب المشاريع الصغيرة ، أولئك الذين يستثمرون قليلا ، يوظفون ... قليلا ، بحيث بالنسبة إليهم ، فإن قيمة الإيجار للمعدات تبدو وكأنها معيار جيد لحساب الرسم المهني كما توضح ذلك مقارنة القيمة الإيجارية والأرباح بين تاجر أخشاب وتاجر الماس ! وهكذا فالرسم المهني يبدو وكأنه يجارب الإقتصاد ويمنعه من التطور ، لأن الإيرادات المتأتية منها ضئيلة جدا ، ما يتطلب إصلاحا شاملا للنظام الضريبي الحالي .<sup>207</sup>  
<sup>207</sup> - م أوحى - إحدروا رسم السكن والخدميلة جدا ات الجماعية بأفورار ، لم يتم حذفها وهذا هو السبب - مقال منشور بجريدة مغرس الإلكترونية نقلا عن أزيلال أونلاين بتاريخ 05-06-2014 ( أنظر الرابط أسفله ) :

في حين تتجلى الوظيفة الإجتماعية في كون الضريبة تساعد في تحقيق الإستقرار الإجتماعي، وإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع المختلفة. وعلى هذا الأساس فالضريبة لها عدة وظائف تتمثل في : ( الوظيفة المالية – الوظيفة السياسية – الوظيفة الإجتماعية – الوظيفة القانونية ) ، وبغية معرفة هذه الوظائف وعلاقتها بالضريبة وبتمثلات المواطن ؛ سوف أتطرق إلى وظائف للضريبة في النظام السياسي المغربي ، من خلال ؛ الوظيفة المالية و الوظيفة الإجتماعية ( المطلب الأول ) والوظيفة السياسية و القانونية للضريبة ( المطلب الثاني ).

### المطلب الأول : الوظيفة المالية والإجتماعية للضريبة في النظام السياسي المغربي :<sup>208</sup>

#### الفقرة الأولى - الوظيفة المالية

في كل الأنظمة السياسية تلعب الضرائب وظيفة مالية مهمة تتمثل في تمويل الخزينة ومدتها بالموارد الضريبية الضرورية للنهوض بأعباء تسيير دواليب الدولة ، وإلى جانب وظيفة تعبئة الموارد هناك البعد الماكرو- إقتصادي في علاقته بتمويل المشاريع العمومية وعلاقة دور الضريبة بتطور المقاولاة الخاصة أو الحفاظ عليها ، والتأثير على مستوى النشاط الإقتصادي الذي يتم تحديده من خلال التوظيف الإقتصادي للضريبة ، بحيث يمكن أن يؤدي الضغط الضريبي على المقاولاة إلى خنقها أو يدفعها إلى الهجرة نحو القطاع غير المهيكل ، أو إلى الغش الضريبي ، كما يمكن أن يؤدي ذات الضغط على المواطن إلى فقدان الثقة في المؤسسات ، واهتزاز شرعية النظام السياسي ، لاغرو أن العمل على خلق علاقة جيدة للمواطن بالضريبة وعلى تمثل ممتاز له إزاءها<sup>209</sup> ، بعد انحسار دور دولة الرعاية الإجتماعية وتحول الأنظمة السياسية حتى في الغرب في

<sup>208</sup> - AYATALLAH Boubker – Elements de finances publiques – Notes de cours sur le droit budgétaire, la comptabilité publique et les marchés de l'état au Maroc, Dar nacher El Maarif – 2005, P 27-28.

" pour Gaston Jèse l'impôt est un « droit monétaire , en argent acquitté pour financer les charges publiques » ... les quatres fameuses règles de l'impôt , élaboré par Adam Smith « la richesse des nations » sont encore valable de nos jours , elle ont meme été érigées en principe fondamentaux et servent de normes ou d'indicateurs pour évaluer l'efficience des systèmes fiscaux . Ces quatres règles sont : la justice, la certitude, la convenance et l'économie. "

<sup>209</sup> - Mohamed HAKKAT, FINANCES PUBLIQUES ET FRAGILITE, De la réforme de l'Etat par le budget et l'évaluation des politiques publiques – tome 1 – première édition –2018– p 10.

إطار الليبرالية الجديدة إلى أنظمة دول ميسرة – Des Etats Facilitateurs ، كان له تأثير مباشر على الدول النامية ومنها المغرب ، والذي بدأ بدوره يتخلى عن دوره التقليدي في رعاية العديد من المجالات الاجتماعية بناء على توصيات صندوق النقد الدولي ، لهذا التوفيق بين أهداف الرعاية الاجتماعية و دعم المداخل العمومية والأهداف المرتبطة بالنمو الإقتصادي أمر صعب ولكنه ليس مستحيلا ، ويمكن المدخل إليه في تقوية روح المواطنة الجبائية وتعميق وتشجيع الإرتضاء إلى تسديد الضريبة – Le consentement <sup>210</sup> . à l'impôt

طرح بول باسكون في العديد من أعماله السوسيوولوجية فكرة مفادها أن قضايا الضرائب في المغرب ترتبط بالأسعار إرتباطا وثيقا وهي تغدو لاشعبية إن مست فئات عريضة من الناس، مما يحولها إلى عامل سياسي بالغ الخطورة ، إلا أن الضرائب تبدو ثقيلة مع ذلك على الفلاح الصغير الذي لا يدفع ضرائب مباشرة وذلك عن طريق نظام الأسعار ونظام الضرائب غير المباشرة <sup>211</sup> ، ولرصد العلاقة بين الأسعار والضرائب سوف يتضح لنا أن الفلاح خاصة في البادية هو الذي يدفع ثمن المواد الأساسية ( السكر ، الزيت ، الدقيق... الخ ) بشكل أكثر <sup>212</sup> ، مع أن صندوق المقاصة الذي أحدث من أجل دعم القدرة الشرائية للطبقات الدنيا التي ينتمي إليها الفلاح الصغير حاول أن يملأ هذا الفراغ ، إلا أنه لوحظ أن الشرائح الميسورة أيضا تستفيد من نفس الأسعار التي يستفيد منها ، ما دفع الحكومات المتعاقبة إلى التفكير في صيغة لتقليص الدعم الموجه لهذا الصندوق <sup>213</sup> ، ولقد اعتمد برنامج التقويم الهيكلي لسنة

<sup>210</sup> - ادريس الأندلسي ، خبير في المالية العمومية - الشفافية والتدبير الجبائي بالمغرب - تقرير تشخيصي - بدعم من منظمة OXFAM في إطار مشروع ترانسبارونسي المغرب المتعلق بالوصول للمعلومة وشفافية النظام الجبائي ، يونيو 2015 ، الصفحة 9.

<sup>211</sup> - بول باسكون - في علم الاجتماع القروي - مكتبة علال الفاسي - مراكش - مطبعة دار القرويين - الدار البيضاء - 2013 - ص 31

<sup>212</sup> - بول باسكون أو علم الاجتماع القروي ، نصوص ل بول باسكون ، إدمون عمران المالح ، ع الكريم بلكندوز ، برونو إتيان ، خالد الناصري ، مصطفى عياد ، مكتبة علال الفاسي ، مراكش ، مطبعة دار القرويين الدار البيضاء ، السنة 2013 ، الصفحة 19.

<sup>213</sup> - حكومة بنكيران المعينة سنة 2012 ، قامت بتقليص الدعم الموجه إلى صندوق المقاصة بحوالي 40 مليار درهم ، غير أن محاولة الإصلاح التي قامت بها حكومة عبد الإله بنكيران ، لم تأت بنتائج جذرية ، بحيث كانت المقاربة المعتمدة في الإصلاح إنتقائية ، و غير تشاركية ، بحيث لم تقم الحكومة بتعبئة كل الشركاء المعنيين والفاعلين ، بل إنتهجت مقاربة وصفت بالأحادية ، الشيء الذي جعل محاولة إصلاح هذا الصندوق في غياب المقاربة التشاركية ، تبدو غير مقنعة لقطاعات مجتمعية كثيرة ، كما أن عملية توزيع الإعانات التي شكلت فائض هذا الصندوق ، على بعض الأراطل في بعض القرى ، بدون اعتماد لمعايير دقيقة وشفافة

1984 ، هذه الرؤية بحيث دعي إلى جعل الضريبة في صلب مسلسل الإصلاح ، وبعد مرور 30 سنة لا زلنا في مسلسل الإصلاح بنفس المكونات ؛ بنية جبائية بنصوص نوعية على نطاق واسع تضمنت ثلاث ضرائب أساسية هي ؛ ( الضريبة على الشركات 1986 - الضريبة على الدخل 1989 - الضريبة على القيمة المضافة 1985 ) ، ومن أهداف البرنامج كذلك وضع الإدارة الجبائية في مركز التحفيز على الإستثمار في مختلف القطاعات ، غير أن إرجاع الفائدة برسم الضريبة على القيمة المضافة يثقل كاهل الميزانية ، والهدايا الجبائية لبعض المستثمرين تحد من فعالية النظام الضريبي ، في حين لازالت التنمية القروية تشكل معضلة بالنسبة للمغرب ، فحوالي 80 % من أنشطتنا الفلاحية لازالت تقليدية وغير مجهزة ، وحوالي 60% من القرى غير مجهزة وتعاني من الفقر والهشاشة وغياب التجهيزات الأساسية ، في حين لاتزال بعض القطاعات الخاصة تعتبر النفقات الجبائية مكاسب تاريخية ، بحيث تعمل جماعات الضغط في قطاعات العقار المنضوي تحت لواء الإتحاد العام لمقاولات المغرب على انتزاع المزيد من الإمتيازات الجبائية ، وتستفيد من علاقاتها القوية ووسطائها داخل السلطة التشريعية المنظمة والتي تتجاوز خطوط الفصل الشكلي للأحزاب السياسية .

لا غرو إذن أن الضريبة لها دور إقتصادي ومالي جد هام ورئيسي ، وإذا كان يتمثل في الدرجة الأولى في تمويل خزينة الدولة والحفاظ على التوازنات المالية ودعم الإستقرار الإقتصادي والإجتماعي ، فإن دورا توزيعيا مثاليا لها يتطلب إجراء إقتطاع على الموارد والمداخيل والثروات الكبرى والذي ما فتئ يشكل مطلباً شعبياً منذ حراك 2011 ، ( الضريبة على الأسهم - الضريبة على الثروة ) ، وذلك من أجل إيجاد موارد إضافية للأنشطة الإستراتيجية مثل الصناعة والبحث العلمي على سبيل المثال ، هذا الإجراء سوف يمكن أيضا الطبقات الإجتماعية الأكثر فقرا من عدالة توزيعية للمداخيل الضريبية وتعبئتها في مشاريع تستهدف التنمية الحقيقية في كل المجالات التي تشهد اليوم هشاشة عميقة جدا ، وتحتاج إلى تدخل مباشر وسريع من قبل الدولة.<sup>214</sup>

### الفقرة الثانية : الوظيفة الإجتماعية :

وشاملة لتصنيف " الأرامل والفقراء والمحتاجين الحقيقيين " وتمييزهم عن غيرهم المزيفين ، لم تكن بمستوى الإنتظارات من هذا الإصلاح ، خاصة ، ومع الإعتماد على قاعدة البيانات التي تم اعتمادها في عملية راميد-RAMED ، وكذا عملية توزيع إفتار رمضان ، والتي تم إنجازها من طرف أعوان السلطة ( المقدمين والشيوخ ) ، تحتاج إلى كثير من التمحيص والغريزة ، كونها إنبتت على معايير لاعلاقة لها بالنزاهة والموضوعية ، بل حكمها منطق الزبونية والقرابة والعامل الإنتخابي .

<sup>214</sup> -Mohamed HAKAKAT – Finances Publiques et Fragilité – de la réforme de l'Etat par le Budget et l'évaluation des politiques publiques – Tome 1 – première Edition 2017 – Imprimerie El Maarif El Jadidat , p 175.

إذا كان الدور المالي والإقتصادي للضريبة يتجلى في جلب الموارد وخلق فرص التنمية المستدامة ، فإن ذلك ليس بعيد عن المجال الاجتماعي ، بحيث تتجلى الوظيفة الاجتماعية للضريبة ، أولا في تحقيق العدالة التوزيعية ، والتي يمكن تبسيط مضمونها في إعادة توزيع الدخل والأرباح والثروات بين الفقراء والأغنياء بالشكل الذي يساعد على الإستقرار وبنحي السلم الاجتماعي ، بحيث يجد الإستثمار المناخ الملائم له من أجل الإنتعاش ، وتحريك الدورة الإقتصادية وخلق الثروات ، غير أن الوظيفة الاجتماعية الأعمق للضريبة تتجلى في هيكلة مجتمع جديد ، أو خلق مجتمع تضامني جديد ، يتجلى بالخصوص في إجتناب الأريفة وبسط التمدن بواسطة الوسيلة الجبائية ، وهذه المهمة ليست بالأمر المتيسر والسهل ، حتى داخل المدن ، التي بدأت تعرف نسبة أريفة مرتفعة ، بسبب مشاكل الهجرة القروية ، وغياب الإستثمار و انعدام فرص الشغل في البوادي وتعمق مظاهر الهشاشة ، رغم كل المحاولات التي تبذلها الدولة من خلال مجموعة من البرامج التنموية والاجتماعية ؛ مثل المبادرة الوطنية للتنمية البشرية ، برنامج الكهرباء القروية الشمولي – Plan d'électrification rural global ( PERG ) - برنامج تعبيد الطرق القروية – برنامج التعاون المغربي الفرنسي – برنامج التعاون المغربي الألماني – برنامج التعاون المغربي الياباني... الخ ، والتي تولها الجهات المانحة ، كالبنك الدولي ، والاتحاد الأوروبي ، إما على شكل قروض مباشرة أو على شكل إستثمارات ، غير أن المعضلة التي تكمن وراء إنجاز هذه المشاريع ، هو أن الدولة تأخرت كثيرا في إنجازها وحتى عندما تنجز فإنها لاتنجز بمعايير الجودة المعهودة ، نظرا للفساد الذي ينخر المؤسسات والإدارات القائمة على تلك المشاريع ، خاصة الإدارة العمومية ، ما جعل الأرياف تخلى بنسبة كبيرة من سكانها باتجاه المدن التي بدأوا يشكلون أحزمة الفقرة في محيطها ، ما يخلق مشاكل إجتماعية معقدة . وأريفة جديدة ، يصعب حلها على المدينين القريب والمتوسط ، لهذا فاستعمال الوسيلة الجبائية بنجاحة من شأنه أن يساعد على خلخلة أسس المجتمع التقليدي ، وخلق مجتمع تضامني جديد ، وذلك من خلال تحسيس الناس بعدالة العلاقات الاجتماعية ، وأنها قائمة على أسس التضامن والعدالة الاجتماعية ، هذه هي القيم التي تستطيع الضريبة أن تساهم بها في سبيل بناء المجتمع المنشود.<sup>215</sup>

لقد إستطاعت الوطنية أن تطرد المحتل ، غير أنها لم تستطع أن تبني مجتمعا متجانسا ، ممتلكا للهوية الوطنية ، وأمام هذه المعضلة ، بدأنا نشهد تغيرا سريعا للقيم الاجتماعية التي تأثرت كثيرا بالقيم الإقتصادية الوافدة ، ما يجعل الضريبة

<sup>215</sup> –Pheuiphan NGAOSYVATHAN – Le Role de l'impôt dans les pays en voie de développement – Paris librairie générale de droit et de jurisprudence – 1980 – P 185.

في قمة التحدي ، بحيث ينتظر منها أن تعمل على الحد من الفوارق الإجتماعية الصارخة التي بدأت تطفو على السطح وبدأت تهدد الإستقرار الإجتماعي ، بحيث صرنا نشهد ما أضحى يصطلح عليه بـ " إنتفاضات المدن " ( الحسبية - جرادة على سبيل المثال لالحصر ) ، ما جعل الدولة لاتزال تبحث عن هذه الخصوصية المفقودة ، وهنا ينتظر أن تستعمل الوسيلة الجبائية ، بحيث وكما تقدم ، يعرف المجتمع المتحدر من الوطنية القديمة التي قامت بطرد المستعمر فقدانا للقيم التقليدية التي تأسست عليها تلك الوطنية ، دون أن تحل محلها قيم محلية جديدة ، الشيء الذي نتج عنه غياب العدالة الإجتماعية ، وغياب توزيع عادل للتراث ، وبغير قليل من الجهد تستطيع الضريبة أن تبادر إلى معالجة هذا الإشكال الذي صار يتفاقم وينتج إخلالات إجتماعية على المستوى المجالي والتراي ، بحيث أصبح دور الوساطة التقليدي للمؤسسات متجاوزا لصالح تضامانات جديدة ، قوامها شباب غاضب وجد نفسه أمام معضلة التشغيل التي تكمن معضلة التنمية ورائها بشكل عام ، وهوي يرى ويفهم ويستوعب جيدا بكل ما أُتيح له من تعليم عصري وإمكانيات تواصلية هائلة لم تكن متيسرة للجيل القديم الذي صنع الإستقلال ، الفرق الكامن بين فئات قليلة متنعمة وتستفيد من الربح وتجي ترواها دون أي نخل أو وجل وبين بقية الشعب الغارق في الفقر والهشاشة وغياب فرص التنمية الحقيقية وانتشار واسع للفساد والريع ، بحيث أصبح المطلوب هو تصحيح هذا الإختلال الناتج عن عدم فعالية و عدم توازن الدور التوزيعي للضريبة ، في ظل إنحسار الدولة الوطنية ودولة الرعاية الإجتماعية.

### المطلب الثاني: الوظيفة السياسية والقانونية للضريبة بالمغرب

إلى جانب الوظيفة المالية والإقتصادية تلعب الضريبة وظيفة سياسية أيضا ، وتمثل في الضبط السياسي بواسطة الضريبة ، فالضريبة كأداة للتمويل هي أيضا وسيلة للضبط المجتمعي والتحكم في تفرقاته ، فبالإضافة إلى جانبها التطبيقي والتفتي ، تنطوي على أبعاد إجتماعية وسياسية ، فالنظام السياسي ومن أجل دعم مركزه السياسي والإجتماعي ، يوظف كل الأدوات بما فيها المالية مثل الضريبة ، ولايكف عن زيادة قوته ودعم مركز حلفائه الإقتصاديين والإجتماعيين وأحيانا التضحية بمصالحهم ، بحسب ما تقتضيه ضرورات الحكم ، هناك ترابط وتلازم بين المسارين ؛ السياسي والإقتصادي ، ففوة الحكم الإقتصادية تشد مركزه السياسي بما يحدد موقعه السياسي والدستوري السامي ، مصالحه الإقتصادية في هذا الإطار تطرح إستفهاما عن دور الجباية في خضم التحولات التي

يعرفها المغرب ؟ ودور الجباية في خدمة إستراتيجية الحكم لضمان التفوق وخدمة مسلسل الإغتناء والإبقاء على دورها أي الضريبة في التحكم في لعبة التحالفات ، فالجباية تضطلع ضمن هذه الإستراتيجية بدور رعاية وضبط التحالفات الإجتماعية القائمة والمرتبطة بشكل كبير بإعادة توزيع الثروات ، والأراضي وسياسات التصنيع والخصوصية والإنعام والتوظيف ، بمعنى أنها تدعم الوضع الناتج عن نزوع الحكم إلى تشكيل أحلاف تسند قوته وتمكنه من ضبط العلاقات الإجتماعية أو لنقل تؤدي وظيفة تأمين وحراسة الفوارق الإجتماعية التي كرست بفعل عمليات توسيع القاعدة الإجتماعية للنظام ، الجباية من هذه الزاوية تعيد إنتاج التفاوتات الإجتماعية وتفضي إلى تعميمها ، فإذا كان المغرب في الفترة التي تلت الإستقلال قد راهن على النخب القروية وعلى تمتيعها بإمتيازات جبائية كثيرة (رعي لوفو- الفلاح المغربي المدافع عن العرش) ، فإن التحولات التي عرفها المغرب على أصعدة مختلفة فرضت البحث عن دعائم جديدة تكفل له الإستمرارية ، ( لا غرو إذ سعى الملك إلى كسب ولاء الفلاح المغربي وتوظيف الإمتيازات الجبائية لاستمالة العالم القروي وذلك على شاكلة العلاقات التي تنسجها الدولة الإستعمارية مع هذه الشريحة الإجتماعية )<sup>216</sup> .

إن الضريبة في المجتمعات الأوروبية تضطلع بأدوار تثويرية للعلاقات الإجتماعية بحكم إرتباطها الوثيق بالعقلية التجارية وتقنيات الحساب ، وبشكل عام بالعقلانية الإقتصادية ، في المغرب تشكل الضريبة عنصر محافظة على التراتبية الإجتماعية وتكريس الأوضاع الإجتماعية القائمة كمنط عيش بالنسبة لأعداد كبيرة من الأفراد في المجتمع ، وكمجال تضخيم فوائض القيم بالنسبة لثلة من الأثرياء.

### الفقرة الأولى : الوظيفة السياسية للضريبة بالمغرب

يذهب ميشو بيللو - Michaux Bellaue<sup>217</sup> بتصوير المخزن كسلطة مطلقة جائرة تغذي الإضطرابات والإختلافات الإجتماعية للإستئثار بوظيفة التحكم الخاصة به ، تؤهله لإمكانية إحتكار بلورة القرار الضريبي بكل مضامينه ، بإقصاء فاعلين يحتمل أن يكونوا منافسين له ماديا ورمزيا ، المخزن وفق هذا المنظور يعيش

<sup>216</sup> - رعي لوفو - Rémy Leveau ، الفلاح المغربي المدافع عن العرش - - منشورات مجلة وجهة نظر - مطبعة النجاح الجديدة - الطبعة الاولى 2011 - العدد 2 - ص 227.

<sup>217</sup> - عادل فراح - القرار العام وبلورة السياسة العامة : مقارنة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة القاضي عياض مراكش - السنة 2005-2006 - الصفحة 22-22.

على الإنقسامات القبلية والإجتماعية كحكم وكوسيط بين مجموع الفرقاء الإجتماعيين . ويذهب ربي لوفو R Leveau- في كتابه الفلاح المغربي المدافع عن العرش إلى أن المخزن يشكل نظاما للضبط الإجتماعي ومراقبة الصراعات والنزاعات الإجتماعية وكذا التحكم في الحراك الإجتماعي من خلال تفعيل تواصله مع المحيط ( القواد ، الباشوات ، المقدمين ، الشيوخ ) تفاديا لكل الإضطرابات التي تهدد استقراره ، وهذا ما يجعل من المخزن حسب ربي لوفو R Leveau- نظاما لإدارة الأشخاص والمجموعات ، في حين أن إدارة الأشياء متروكة للتفوقراط.

ويذهب ج واتربوري J Waterbury- إلى تأكيد سكون النظام السياسي المغربي وعدم التحول في طبيعته التسلطية القائمة على العنف المادي والرمزي معا ، واستمرار إشتغاله بنفس الميكانيزمات التي طبعت تاريخه ؛ وهي العنف الدائم واستراتيجية إحتواء القبائل القائمة على التحالفات والدور التقسيمي للمخزن لأحتكار بلورة القرار الضريبي داخل القبيلة تم داخل النسق السياسي بأكمله بعد ذلك .<sup>218</sup>

ويذهب جرمان عياش إلى أن المخزن لا يمكن أن يعيش طويلا على العنف ، فهو مسنود فعليا من لدن العامة أيضا ، مادام يقوم بوظائف إجتماعية وسياسية ضرورية تجاه المجتمع ، ويذهب جاك بيرك Jacques Berque إلى أن المخزن يشير إلى نظام قديم عرف تحولا على مستوى الشكل ولكنه حافظ بالمقابل على مضمونه الرمزي فيما يمكن أن يوصف بانبعث مخزن جديد ، وحسب أستاذنا محمد كولفرني فإن المخزن ليس فاعلا منسجما واحدا ، كما أنه ينتقد بشدة أطروحة الجمود لجون واتربوري ، بحيث يرى أن المخزن عبارة عن عدة فاعلين غير منسجمين وليس فاعلا واحدا منسجما وجامدا لأن التفاعل والدينامية التي تطبعه تقتضي السيورة والتغير والحركة في شكله ومضمونه ؛ لأن أولئك الفاعلين المشكلين للمخزن لديهم إستراتيجيات متباينة ، وأن هذه الإستراتيجيات هي التي تحركه نحو مفهوم مغاير للمخزن القديم ، بحيث أن المخزن الحديث أو الجديد ليس هو مخزن القرن 19 ، أي النظام السياسي الحالي مغاير تماما للنظام السياسي المخزني القديم ، والذي كان يستند أكثر على مفهوم السلطنة أكثر منه على مفهوم الدولة العصرية ، في حين أصبح النظام الجديد أقرب إلى النمط الباتريمونيالي الذي تتم فيه شخصنة السلطة حسب ماكس فيبر - Max Weber ، مع أن مفهوم السلطان لا يزال ينتج مفعوله السياسي والرمزي في علاقة المخزن بباقي الفاعلين سواء المشكلين له أو المنافسين أو المتحالفين معه ، ومفهوم السلطان كمفهوم ديني له مرجعية في القرآن إنطلاقا من حديث أسند

للخليفة عثمان ابن عفان مؤداه : " إن الله ليزغ الله بالسلطان ما لا يزغ بالقرآن " <sup>219</sup> مرتبط بالسلطنة عند ابن خلدون و يعني أن أمير المؤمنين يضطلع بوظيفة دينية قوامها تطبيق الشرع الإسلامي ، وهي مرتبطة بشبكة ولاءات مؤسسة للسلطة بكل مجموعة إجتماعية ، ( الشرفاء ، العلماء ، الأعيان... ) ، دونما حاجة إلى وسائط ، وهذه العلاقة المباشرة بين الملك والشعب ، تتجلى أولاً في حفل الولاء ثم في تعيين الملك للمسؤولين الكبار في الدولة والمسؤولين الحكوميين أو الوزراء ، من هذا المنطلق يؤكد الأستاذ محمد كولفرني على أن النموذج المغربي يعتبر فريدا ، بحيث يجمع بين هذين النمطين ، النظام الباتريمونيالي المستمد من السياق السياسي الغربي ، أي بنية الدولة الحديثة التي انتقلت إلينا مع الجنرال ليوطي ، والبنية التقليدية والتي تجسر العلاقة مع الماضي والمتمثلة في النمط السلطاني المستمد من التراث الإسلامي ، وهنا تكمن فرادته ، واستعصاؤه على التصنيف ، دون إغفال دور المحددات الأخرى الثقافية والإجتماعية التي تدخل في تكوينه

220

إن الشرعية السياسية للمخزن في الميدان الجبائي تتجلى في قدرته على المزوجة بين سمتيه المذكورتين في علاقاته المتعددة بمختلف الفاعلين الجبائين ، فتارة يوظف الجانب التقليدي المتمثل في السلطة السياسية ذات المنشأ الديني ، وتارة أخرى يوظف الجانب العصري المتمثل في السلطة السياسية ذات المنشأ التعاقدية ، وعلى هذا الأساس فالسلطة السياسية التي يوظفها في المقام الأول تتميز بالأكراه والعنف والقهر ، بحيث يمثّلها المواطن في المجال الضريبي على أنها إمتداد للمخزن القديم القائم على الجباية القهرية المؤسسة على العنف ، وبالتالي ليس أمامه من خيار غير الخضوع والإستسلام الكلي لها ، وفي كثير من الأحيان الخوف منها والخشية من سطوتها وجبروتها . والسلطة السياسية التي يوظفها في المقام الثاني تتميز بالتفديد القانوني

<sup>219</sup> - مجموع فتاوى ابن تيمية المجلد 11 الصفحة 395 .

<sup>220</sup> - محمد كولفرني - التحولات الإجتماعية والنخبة السياسية بالمغرب - محاولة لنقد أطروحة الجمود - ملخص أطروحة لنيل الدكتوراة في العلوم السياسية من جامعة محمد الخامس بالرباط - السنة 2004 - 2005 - منشور في مجلة القانون والعلوم الإدارية للتنمية بتاريخ 3 يونيو سنة 2013 . ( أنظر الرابط أسفله ) :

للعلائق التي تشرعن لكل الواجبات الضريبية ، في إطار القانون الذي يمثله المواطن على أنه يمثل آلية شرعية تمتلكها الدولة الحديثة من أجل تنظيم مختلف مناحي الحياة ، والتي يعتبر المجال الجبائي واحدا منها <sup>221</sup>.

كان المخزن يحصل مدخوله الجبائي من خلال ثلاثة أساليب تختلف حسب المناطق وهي : أسلوب الكتابة إلى القائد أو العامل ، أسلوب إيفاد الممثلين ، أسلوب " الحركة " بالنسبة للقبائل التي تمتنع عن أداء الضريبة بالأساليب السابقة ؛ و بقدر ما كانت الضريبة تحتاج إلى القوة العسكرية لتأمين جبايتها بقدر ماتحتاج إلى القوة العسكرية من أجل تأمين نفقاتها ، ما يجعل من ممارسة العنف قصد أداء الضريبة ممارسة منهجية ومقصودة ( تآديب القبائل الممتنعة عن أداء الضريبة بأسلوب الحركة ) ، وقولة الوزير فضول غريبط في عهد الحسن الأول " ريش الطير قبل ما يطير " تعبر عن هذا المنحى بشكل واضح ، لهذا فأسلوب إستخلاص الضريبة ونمط حسابها وتحصيلها غالبا ما كان يزجج السكان ، ورسالة الفقيه الحسن اليوسي إلى السلطان المولى إسماعيل <sup>222</sup> ، تدل على ذلك .

يتجلى التوظيف السياسي للجباية وتحصيلها بحيث كانت وسيلة لضبط الأمن وضبط القبائل وإخضاعها وضمان تبعيتها للمخزن في مغرب ما قبل الحماية ، لم تكن للضريبة أي هدف إقتصادي أو بعد إنتاجي ، بل كانت لها وظيفة سياسية ضبطية في المقام الأول ووظيفة تمويلية لبيت المال أو الخزينة العامة في المقام الثاني ، ما ولد " عقلية جبائية مقاومة " تنتج ردود أفعال نفسية رافضة (، للضريبة ، وانفعالات موجّهة للملزم أو المكلف تجاه الضريبة الذي يؤثر على سلوك الملزمين <sup>223</sup> ، أدت إلى الإحتجاج والتمرد في فترات تاريخية من تاريخ الجباية بالمغرب منها ؛ (ثورة الدباغين في فاس – وتمرد قبائل إنولتان في تازة ) ، وفي المحصلة غياب

<sup>221</sup> - عبد الرحيم الكنبديري- تحصيل الديون الضريبية - مقارنة قانونية وقضائية — مجلة الحقوق المغربية - السنة 2012 - ص 130.

<sup>222</sup> - محمد عنبر - رئيس غرفة بمحكمة النقض - وكتب شيخ المغرب أبو علي اليوسي رسالة للسلطان مولاي إسماعيل العلوي تم نشر الرسالة بهذه المدونة في يوم الثلاثاء 23 أبريل 2013 - ( أنظر نص الرسالة في المدونة الخاصة بصاحب المصدر على الرابط التالي ) :

[http://anbarmohamed.blogspot.com/2013/04/blog-post\\_23.html](http://anbarmohamed.blogspot.com/2013/04/blog-post_23.html)

consultation le : 24-02-2018.

<sup>223</sup> - في هذه الفقرة تم استعمال مصطلح " الملزم " عوض مصطلح " الخاضع للضريبة " نظرا لكون المصطلح الأخير والذي هو قانوني أكثر من الأول من حيث وروده في المدونة العامة للضرائب ، لم يكن معروفا ومستعملا في تاريخ الجباية بالمغرب ، لأن الذي كان يستعمل هو مصطلح الملزم أو المكلف .

رضى جبائي وكراهية مطلقة للجباية ، كشكل من أشكال المعارضة ضد السياسات الحكومية العاجزة عن تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية ، وفقدان الملمزم الثقة في الشرعية السياسية والإقتصادية والإجتماعية للضريبة ولأوجه فرضها ، المعطيات السوسيوسياسية تساهم بدورها في تأزيم العلاقة بينه وبين الضريبة ، ومن تجليات الشعور بكراهية الضريبة أن المواطن يتساءل عن جدوى دفع الضرائب في حين لا يرى أثرها الملموس على حياته .<sup>224</sup>

### أولا : تأثير الوظيفة السياسية للضريبة على تمثلات الخاضع للضريبة

يرى الباحثون أن تعثر التحول الديمقراطي أو الإنتقال الديمقراطي في الدول النامية ناتج عن غياب أو توقف نمو المجتمع المدني وما يستتبعه من تعزيز القيم الديمقراطية وازدهار ثقافة مدنية ديمقراطية توجه سلوك المواطن. في المغرب أصبح للفاعلين الجمعيين دور في صنع السياسات العمومية والإدراج في الأجندة للمشاريع والمطالب التي يودون تحقيقها من طرف الفاعل السياسي ، بحيث يمكن إعتبار الجمعيات غير الحكومية العاملة في مجال حقوق الإنسان صاحبة الريادة في عمل هيئة الإنصاف والمصالحة ، كما أن انتشار الجمعيات التتموية في المناطق القروية وأحياء المدن ، أدى إلى ظهور أشكال جديدة من التضامن الإجتماعي يتمثل في إعادة إستثمار التراث الإجتماعي التقليدي ، بحيث صار النسيج الجمعي يساهم في التتموية بالمناطق القروية النائية وبعض المدن ( بناء الطرق - بناء المدارس - مد المنازل بشبكة الماء والكهرباء - بناء قاعات متعددة التخصصات - تعاونيات نسائية - الإضطلاع بالأدوار الإجتماعية التضامنية...إلخ ) ، لذا فتأثير الوظيفة المالية والسياسة للضريبة للمواطن هي التي دفعته إلى خلق هذه الأشكال الجديدة من التضامات ، فالمواطن يعي جيدا ؛ في ظل الظروف الحالية ، التي يعيشها المجتمع والدولة على حد سواء، وأزمة منظومة القيم الثقافية السياسية التي

<sup>224</sup> - مفهوم الضريبة في اللغة الإنجليزية يقابله لفظ : Duty ، أي الواجب ، في حين نجد أن هذا المفهوم في الدارحة المغربية مغاير تماما لهذا المعنى ، بحيث نجد أن هذا المصطلح بدوره يساهم في تأزيم العلاقة بين المواطن والضريبة ، والتأثير على شعوره وإحساسه وتمثلاته حيالها ، كقول أحدهم مثلا : " ضربه بواحد الضريبة " ، نجد هنا مفردتين تشكلان مفتاح الإشكال ، وهما : مفردة " ضربه " و مفردة " ضريبة " كلهما تحيلان على الضرب ، لا على الواجب ، وقول بعضهم : " الله إحفضنا وإياكم من الضريبة " ...إلخ. نفس المرجع السابق ص 143.

يعرفانها ، أن المراهنة على الدولة في كل شيء لم يعد موقفا منتجا للثروة ، ما حدا به إلى التفكير في البدائل ، فالدولة لم تعد تنجز المشاريع التنموية إلا في إطار شراكة مع مختلف الفاعلين المدنيين المتدخلين <sup>225</sup> ، ما حدا بالمشروع الدستوري إلى التنصيص على الديمقراطية التشاركية في المتن الدستوري لسنة 2011 ، كما أن المشاريع التي تنجز غالبا مالا تنجز بمواصفات الجودة المطلوبة ، والجماعات الترابية أصبحت عاجزة عن النهوض بأوضاع المواطن ، بالنظر إلى ضالة الميزانيات التي تمنح إليها من طرف الدولة من عائدات الضريبة على القيمة المضافة مقارنة بالانتظارات الكثيرة التي أصبحت ترحى من تلك الجماعات ، التي تعيش على إعانات الدولة التي يذهب جلها في التسيير ونفقات الموظفين ، وحتى تلك الفوائض الهزيلة التي تحققها الميزانية الجماعية في أواخر شهر فبراير من كل سنة ، إما أنها لا تكفي في الغالب لإنجاز مشاريع تنموية يمكن أن تشكل قيمة مضافة حقيقية للجماعة ، أو كونها تستعمل من طرف بعض رؤساء الجماعات من أجل تغذية الإنقسام والصراعات داخل المجالس ، علاوة على إنتشار السلوكات الإنتهازية والفساد في المنظومة الإنتخابية المؤدية إلى فرز النخب المحلية والوطنية ، وفساد هذه النخب ، كما أن العائدات الضريبية لم تعد توجه نحو المجالات الإجتماعية ذات الأولوية ؛ والمواطن يلاحظ ذلك وهو واع به ، خاصة على مستوى غياب البنيات التحتية والتجهيزات الأساسية وهشاشتها في جميع المجالات ؛ في الصحة والتعليم والطرق وغيرها ، أما في القرى فالهشاشة تظهر بشكل واضح على مستويات عديدة ، ورغم أن الدولة حاولت في السنين الأخير في إطار بعض البرامج مثل المبادرة الوطنية للتنمية البشرية التي أطلقت سنة 2005 ، أن تنهض بالمناطق الهشة في القرى والمدن من خلال تمويل بعض المشاريع المدرة للدخل ؛ إلا أن المعايير التي تشغل بها ، أظهرت محدودية نتائجها على المستوى الإجتماعي وعلى المستوى التنموي <sup>226</sup> .

<sup>225</sup> - انحسار مفهوم دولة الرعاية الإجتماعية من خلال إعادة إنتشار سلطة الدولة ونقل صلاحياتها إلى المجال بموجب ظهير 30 شتنبر 1976 ، بحيث تجزأت سلطة الدولة وتقسمت بينها وبين الكيانات تحت دولتية ( الجماعات الترابية ) ، وكذلك من خلال التنصيص على الديمقراطية التشاركية في إطار الفصل 12 من دستور 2011 ، بحيث صار المجتمع المدني شريكا للدولة في تدبير السياسات التنموية وإنجاز المشاريع ، إلى جانب المؤسسات والوسائط التمثيلية التقليدية .

<sup>226</sup> - تم تقديم مشاريع في إطار جمعية تنموية بإقليم تارودانت الى المبادرة الوطنية للتنمية البشرية بكلفة مالية قدرها حوالي 1 000 000 درهم ، فكان جواب المسؤولين المحليين على هذا البرنامج هو الآتي : معايير المبادرة الوطنية للتنمية البشرية هي :  
1- أن تكون المشاريع المراد تمويلها من طرف البرنامج أو المبادرة قليلة التكلفة ، أي ألا تتجاوز مبلغ 200 000 درهم ، 2- سريعة الإنجاز ، أي ألا تتجاوز مدة إنجازها ستة 6 أشهر ، 3- ذات أثر فوري على الساكنة ، وأغلب المشاريع التي تمول من

إن السياسة الجبائية وهي مرتبنة بالإطار المرجعي المعولم أدت بالنظام السياسي في ظل الأزمة التي يتخبط فيها والمتمثلة في فقدان المواطن للثقة ، أو أزمة مشروعية النظام السياسي الداخلية – La legitimité externe ، إلى البحث عن كسب ثقة المؤسسات المالية الدولية المانحة <sup>227</sup> ، ويتضح ذلك بجلاء في قدرة الشركات المتعددة الجنسيات بحكم إرتباطها العضوي والمصلي بصندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير في صياغة التشريع الجبائي على ضوء قدرتها التنافسية الهائلة وقوتها الإقتراحية الكبيرة مقارنة بالمشروع الوطني ( البرلمان ) أو المواطن العادي ، وكذا قدرتها التشريعية في الحصول على المعلومات ، ما يؤدي إلى طغيان الإطار المرجعي المعولم على التشريع الجبائي ، <sup>228</sup> كون السياسة الجبائية الحالية تتعارض مع مصالح الفئات الإجتماعية المستهدفة ولا تراعي وضعها الإجتماعي ، ما وضع القرار الجبائي في مواجهة مع هذه الفئات ، كما وعدت الدولة بتطبيق العديد من المقتضيات التي أوصت بها المؤسسات الدائنة ، فالنظام الجبائي المغربي ينفرد بكونه يجمع بين الحدود والعراقيل ما يكفي لإعاقة مرامي المشروع وصانع القرار الإقتصادي المغربي ، فالإدارة الجبائية والسياسة الجبائية يحدان من تحقيق المواطنة الجبائية <sup>229</sup> .

### الفقرة الثانية : الوظيفة القانونية للضريبة بالمغرب

لابد قبل الخوض في مناقشة وتحليل الوظيفة القانونية للضريبة، من محاولة بسط وتعريف لمفهومين أعتقد أنهما يشكلان المدخل الأساسي لهذه الفقرة، والذين هما: مفهوم الشرعية، ومفهوم المشروعية.

---

طرف المبادرة ، يمكن القيام بها من الميزانية العادية للجماعات الترابية ، مثل بناء سور مدرسة ، بناء مراحيض بمدرسة ، بناء مصلى ، بناء دار متعددة التخصصات ، تمويل شراء الأرناب ، تمويل شراء بعض رؤوس الماعز... الخ

<sup>227</sup> - بسبب خروج الناس إلى التظاهر في الشارع إبان الحراك الشعبي لسنة 2011 بقيادة 20 فبراير ، قام البنك العالمي للإنشاء والتعمير بفتح خط إئتمان أمام الحكومة المغربية ( حكومة بنكيران ) يقدر ب 6 مليار دولار ، في إطار الدعم الذي قدمته إدارة أوباما كجهة مانحة بهذا البنك ، إلى حكومة العدالة والتنمية ، في إطار إستراتيجيتها آنذاك بدعم الإسلاميين المعتدلين لضرب الإسلاميين الراديكاليين ، خاصة تنظيم " داعش " ، وتمكينهم من الحكم في دول الربيع الديمقراطي .

<sup>228</sup> - الحبيب العطشان - مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الإستثمار - أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق - جامعة الحسن الثاني - أكادال - الرباط - السنة 2008-2009 - الصفحة 16.

<sup>229</sup> - الكنداري عبد الرحيم - تحصيل الديون الضريبية - مقارنة قانونية وقضائية - مجلة الحقوق المغربية - سلسلة المعارف القانونية والقضائية - السنة 2012. - ص 130.

يتجلى مفهوم الشرعية الضريبية في مبدأ ( لاضرية إلا بنص القانون ) – Le principe de légalité fiscale ، وهذا المبدأ يستمد قيمته من الفصل 39 من الدستور المغربي ، والمادة 34 من الدستور الفرنسي ( 1958 ) ، والفصل الأول من دستور الولايات المتحدة الأمريكية ، ويستخلص من هذا المفهوم ثلاث مبادئ أساسية هي :

- مبدأ المساواة أمام الضريبة .

- مبدأ مراعاة الضريبة للقدرة التكلفية للخاضع للضريبة

- مبدأ ضرورة الضريبة أي ( حيث هنالك نفقة ، لابد من تغطيتها ).<sup>230</sup>

وهكذا فهمفوم الشرعية القانونية للضريبة يرتكز في المستوى الأول على أحكام الدستور ثم على معطين إثنين ، ألا وهما : أولا : صدور القاعدة القانونية الجبائية من البرلمان كمثل للشعب ، وبالتالي كون هذه القاعدة القانونية تمثل إرادته وتعبّر عنها ، ثانيا : كون هذه القاعدة القانونية تجسد الشرعية الجبائية بمعنى ألا تكون مناقضة لمقتضيات الدستور في المقام الأول ، ثم أن تسهر الإدارة الجبائية على التطبيق السليم لها على مختلف مراحل تأسيس وربط وتحصيل الضريبة ، وتنطلق الشرعية الضريبة في المبتدأ من أحكام الدستور حيث ينص الفصل 39 منه على مايلي : " على الجميع أن يتحمل ، كل على قدر إستطاعته ، التكاليف العمومية ، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها ، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور " ، وكذا الفصل 40 الذي ينص على مايلي : " على الجميع أن يتحمل ، بصفة تضامنية ، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها ، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد ، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد " ، إنطلاقا من المقتضيين الدستوريين يتضح أن الشرعية الضريبية تتأسس في المستوى الأول على أحكام الدستور ، ثم في المعطيات القانونية ذات الصلة بالتشريع الجبائي الذي يصدره البرلمان ، والإدارة الضريبية كفاعل رئيسي في طرف هذه العلاقة والتي من مهامها الرئيسية السهر على تطبيق القانون الجبائي بشكل سليم ، وبخصوص هذه الجزئية يلاحظ الغموض الذي يلف مضمون الفصل 39 من الدستور ، بحيث لاينص بشكل واضح وصریح على المقتضى الضريبي أو الجبائي ، كما أن المجلس

<sup>230</sup> – الدكتور ابراهيم أولتيت – القانون الجبائي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة – الطبعة الأولى 2016 – مطبعة قرطبة – أكادير – الصفحة 22.

الدستوري المغربي لم يسبق له أن أصدر أي قرار بخصوص مدلول الفصل 39 ، ويبقى أن التأسيس للشرعية القانونية الضريبية ينطلق من التجربة الفرنسية باعتبار ما نصت عليه المادة 13 من إعلان الثورة الفرنسية لعام 1789 " على أنه من أجل الإنفاق على القوة العامة ، وفي سبيل ضمان مصاريف الإدارة لا بد من ضريبة مشتركة توزع أعباؤها على المواطنين كل حسب مقدرته " كما أن ديباجة دستور الجمهورية الخامسة أعلنت على أنها تمسكت بإعلان 1789 ، وهو ما سيؤدي بالمجلس الدستوري إلى الاعتراف بالقيمة الدستورية لإعلان حقوق الإنسان والمواطن ، والذي ينبثق منه ما يلي : 1- المساواة أمام الأعباء العامة ، 2- مراعاة قدرة الملزم في دفع الضريبة ، من خلال مضمون الفصل 13 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن تمكن المجلس الدستوري الفرنسي من إستنباط الأبعاد الإجتماعية والإقتصادية والشخصية التي يتعين أخذها بعين الاعتبار ، بحيث أصبح لزاما على المشرع أن يراعي الوضعية الخاصة لكل خاضع للضريبة وعلاقة وعاء الضريبة بنوع المداخل ، والتأكد من موضوعية وعاء الضريبة ، إذ أن مبدأ المساواة أمام الضريبة مرتبط بالمساواة أمام القانون .<sup>231</sup>

ويتجلى مفهوم المشروعية الضريبية – Le concept de le légitimé fiscale ، في مبدأ القبول بالضريبة – Le principe de consentement à l'impôt<sup>232</sup> ، والذي إقترن بفرض الضريبة من طرف السلطة العامة ، بحيث تطور مفهوم الضريبة بتطور وظائف السلطة والذي نتج عنه مبدأ القبول بالضريبة ، وهذا المفهوم يرتبط بشكل أساسي بمبدأ قدرة الخاضع للضريبة في دفع الضريبة وهو موازي لمفهوم الضريبة التصاعدية الذي يعني صعود مقدار الضريبة بقدر صعود القدرة المالية للخاضع للضريبة ، ومراعاة قدرته على دفع الضريبة تدرج في إطار سلطة المشرع في إحداث التكاليف العمومية إنطلاقا من مبدأ احترام قدرته في دفع الضريبة ، يتعين بالنسبة للمعطي الأول أن تصدر القاعدة القانونية الضريبية من البرلمان كمثل للشعب ، بحيث تصبح المشروعية الضريبية متحققة في الحال على المستوى التشريعي ، مادام أن البرلمان هو الذي تصدر عنه القاعدة القانونية الضريبية، ما يعني أن مبدأ الرضى بالضريبة – Le principe de

<sup>231</sup> – جواد العسري – المساواة أمام الضريبة من الناحية الدستورية — مجلة القانون المغربي – REDMAR – العدد 4 ،

يوليوز 2003 ، الصفحة 119 .

<sup>232</sup> – الدكتور ابراهيم أولتيت – القانون الجبائي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة – الطبعة الأولى 2016 –

مطبعة قرطبة – أكادير – الصفحة 20 .

consentement à l'impôt لا بد أن يكون ملازماً لمبدأ التشريع في الضريبة، بحيث عندما تصدر القاعدة القانونية من البرلمان ، تكون قد حازت على رضى ممثلي الأمة ، وبالتالي تكون مكتسبة للمشروعية القانونية المطلوبة ، وهذا المبدأ يجد أساسه في الميثاق الأعظم الإنجليزي لسنة 1215 ، حيث تمكن البرلمان من فرض حقه في الإطلاع على حسابات ونفقات الملك تم تحولت سلطة البرلمان تدريجياً إلى تراخيص دورية يقوم بها البرلمان على النفقات العمومية ويعطيها للحكومة من أجل تنفيذها ، كما أن المادة 14 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي ، نصت بدورها على هذا المبدأ ، وتطور بعد ذلك ليشمل المجال الرقابي للبرلمان على نفقات الدولة وتمويلاتها<sup>233</sup> ، ومن هذا المنطلق فالدستور المغربي في الفصل 71 منه ينص على هذا المبدأ بحيث أسند للبرلمان سلطة الإختصاص بوضع وإصدار التشريع الضريبي ، أو الإختصاص في التشريع في وضع وإصدار النظام الضريبي ، ووعاء الضرائب ، ومقدار تحصيلها ، كما أن تجديد النظام المالي والمساطر الموازية في إطار القانون التنظيمي للمالية ، الذي لم يعدل منذ صدور آخر قانون تنظيمي للمالية رقم 1-00-195 الصادر في 19 أبريل 2000 ،<sup>234</sup> يمكن أن يشكل رافعة حقيقية لإصلاح الدولة في إطار الحكامة المالية العمومية ومحاربة الهشاشة في التدبير العمومي وإصلاح الحكامة الإستراتيجية والديمقراطية للدولة ، حيث

<sup>233</sup> -Site de Legifrance .guov .fr – Art. 14. –Déclaration des Droits de l'homme et citoyen de 1789 :

« Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. » (Voir le lien ci- dessus)

<https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789> – consultation le : 25-02-2018.

<sup>234</sup> - القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 تم تعديله بواسطة ظهير شريف رقم 1.15.62 صادر في 14 شعبان 1436 ) 2 يونيو 2015 ( بتنفيذ القانون التنظيمي للمالية .

يشكل الهدف هو صيانة مبدأ المشروعية الضريبية والمالية<sup>235</sup> ، ومع ذلك لا يمكن اعتباره دواء لكل أمراض الحكامة ، والرشوة ، والزبونية وكل أشكال الهشاشة المؤسساتية والتدبيرية العمومية ، لأن الأمر يتطلب ضرورة تغيير العقلية التدييرية وتعميق قيم الديمقراطية في المجتمع ؛ لأن الإصلاح يتطلب في المقام الأول تقوية نظام تقييم السياسات العمومية ومراقبة المالية العمومية بهدف تحقيق مزيد من الشفافية والفعالية والكفاءة.<sup>236</sup>

أما بالنسبة للمعطي الثاني فإن مسؤولية الإدارة الضريبية على التطبيق السليم للتشريع الجبائي تبقى قائمة إنطلاقاً من المبدأ القائل : " لا ضريبة إلا بنص " ، بحيث لا يمكن أن تقوم الإدارة الضريبية باستخلاص ضريبة لم ينص المشرع صراحة على إحداثها ، كما لا يمكن أن تحدد من تلقاء نفسها وعاء الضريبة ومقدار تحصيلها لأن ذلك يدخل في صميم الإختصاص التشريعي للبرلمان ، لكن دورها كفاعل رئيسي ضمن حلقة السياسة الضريبية التي تبدأ من النص الدستوري باتجاه البرلمان والحكومة ، يظل دوراً محورياً بحيث لا يقتصر على تتبع تطبيق التشريع الضريبي فحسب ، بل يتعداه إلى المشاركة في وضع التشريع الضريبي ، بحكم ما تتوفر عليه من مؤهلات تقنية وقانونية ومعطيات تمكنها من أن تكون طرفاً مهماً في صناعة التشريع الجبائي ، ورغم أهمية هذا الدور في إقرار مبدأ الرضى بالضريبة في التشريع ، إلا أن دورها في السهر على تطبيق التشريع الجبائي يبقى ذي أهمية قصوى ، وذلك نظراً للعلاقة المباشرة لهذا المقتضى بالمواطن.<sup>237</sup>

إن غموض النصوص التشريعية يعطي الفرصة للإدارة الضريبية للتدخل بشكل يخرق مبدأ المشروعية خاصة وهي تستند على نظرية التعسف في استعمال الحق<sup>238</sup> ، فالإدارة تتدخل باسم المصلحة العامة وتقوم بتكليف

<sup>235</sup> - ينص القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية ؛ على مجموعة من الإجراءات التشريعية التي تنظم كلا من طريقة عرض ، التصويت ، تنفيذ ومراقبة قانون المالية ، مروراً بتحديد الموارد ونفقات الدولة .

<sup>236</sup> - محمد حيمود - تقييم السياسات العمومية على ضوء القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13 - دفاتر الحكامة - مجلة علمية محكمة تعنى بقضايا الفكر والسياسة والقانون - العدد 2 السنة 2015 - الصفحة 21.

<sup>237</sup> -Boubker AYTALLAH, Elements de finances publiques - Edition Maarif- 2005- P 28.

<sup>238</sup> - نظرية التعسف في استعمال الحق في القانون المدني المغربي والتشريعات المقارنة مؤداها أن استعمال الحق يظل استعمالاً مشروعاً مادام مقيداً بتحقيق مصلحة ، وهذا المعيار هو الذي يحدد القيود العامة التي ينبغي على صاحب الحق مراعاتها عند

القانون الضريبي بناء على ما يبدو لها أنها هو الصواب خاصة فيما يتعلق بالضرائب الجزافية أو ما يتعلق بالوقائع في بعض الضرائب مثل الأرباح العقارية والضريبة المهنية ورسم السكن والخدمات الجماعية ، وهي لا تستطيع أن تحاسب الخاضع للضريبة على نيته في التهرب إلا في الحالات التي تكون فيها النية ظاهرة في الوثائق ؛ مثال قيامه بأداء المساهمة الدنيا -cotisation minimal وهو يعلم أن عليه أن يؤدي السعر العادي للضريبة.

إن سلطة البرلمان في التشريع الجبائي والمالي بالرغم من كونها تتبوأ مركز الصدارة في إقرار مبدأ المشروعية القانونية للضريبة في المغرب ، إلا أنها تعترضها عدة كواجه قانونية وسياسية وإدارية أخرى تحد من فعاليتها و مقيدة بعدة قيود دستورية ؛ منها العقلنة البرلمانية الواردة في الدستور ، ومنها ماله علاقة باختصاص لجنة المالية بقانون المالية ، وتناهي نفوذ المجموعات التكافلية المدافعة عن الأغنياء ، ودور إدارة الضرائب التقني في صياغة قوانين المالية والسلوكات السلبية للبرلمانيين كالغياب وموقع اللوبيات ومجموعات الضغط داخل الأحزاب ( كبار المقاولين والفلاحين ) ، والمستوى التعليمي للبرلمانيين وأعضاء لجنة المالية ، ومكانة الملك داخل الجهاز التنفيذي ورئيس الحكومة وإدارة الضرائب ، وتتجلى الكواجه القانونية الدستورية ذات العلاقة بالعقلنة البرلمانية فيما ينص عليه الفصل 75 الفقرة الثالثة من الدستور حيث يلاحظ أنه يجد من مبدأ المشروعية القانونية للضريبة ، بحيث ينص على عكس ما جاء به الفصل 71 ، على أن الحكومة تسترسل في استخلاص المداخل طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ، باستثناء المداخل المقترح إلغاؤها في مشروع قانون المالية (..) ، وما يهم في هذا المقتضى هو أن سلطة البرلمان في التشريع تبدو مهمشة مادامت الحكومة تستطيع أن تستمر في استخلاص المداخل الجبائية دون المصادقة على قانون المالية <sup>239</sup> ، ما يعني أن المشرع الجبائي وضع الآليات القانونية للحفاظ على تحصيل الديون العمومية الضريبية وعدم إتاحة الفرصة للبرلمان من أجل " عرقلة تحصيلها " ، ونفس الأمر بالنسبة للإيداع بالأسبقية لقانون المالية لدى مجلس النواب وصلاحيات الحكومة في تقديم مشاريع قوانين ترمي إلى تغيير مآتم الموافقة عليه في الإطار

---

استعمال سلطته ، وأنه ينبغي وضع الضوابط المحددة ؛ وهي الجدية والمشروعية فيتحقق التعسف إذا غدا استعمال صاحب الحق لحقه ملتزما بحدود الموضوعية دون مصلحة تعدو عليه جراء هذا الإستعمال. ( أنظر الرابط أسفله ) .

**Site : Cours de Droit .net – L’abus du Droit fiscal – <http://www.cours-de-droit.net/l-abus-de-droit-fiscal-a121602574> – consultation le : 25-02-2018.**

المذكور ( الفصل 75 الفقرة الثانية ) ، وكذلك مقتضى سهر البرلمان والحكومة على الحفاظ على توازن مالية الدولة ، لكن للحكومة أن ترفض بعد بيان الأسباب ، المقترحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان ، إذا كان قبولها يؤدي بالنسبة لقانون المالية إلى تخفيض الموارد العمومية أو إلى إحداث تكليف عمومي ، أو الزيادة في تكليف موجود ( الفصل 77 ) ، يبدو من خلال هذا المقتضى وكأن البرلمان قاصر ولا يستطيع أن يعرف ماهي مصلحة الدولة والمواطن ، لهذا فسلطة التشريع في المجال الجبائي التي منحت له بمقتضى الفصل 71 نزعته منه كلية في الفصل 77 ، وكذلك ما يتعلق بصلاحيه الحكومة بفتح بمرسوم الإعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية ( .. ) الفصل 75 الفقرة الثانية .

وفي المحصلة فالمشروعية القانونية للضريبة متأثرة بالقرار الحكومي الذي يتأثر بدوره بالمؤثرات الداخلية التي منها سلطة الفاعلين الإقتصاديين والسياسيين المنتمين لمجموعات الضغط وإدارة الضرائب ، والمؤثرات الخارجية التي منها الإطار المرجعي المعولم ، ما يعني أن القرار الجبائي يبقى بعيدا عن متناول البرلمان بحكم كونه يعبر عن إرادة المواطنين ، وبالتالي فالقاعدة القانونية الضريبة لا تنشأ إنطلاقا من واقع الخاضع للضريبة ووفق حاجياته ومقدرته التكلفية ، بل تنشأ إنطلاقا من ميزان القوى المحلي والأجنبي والمصالح المتضاربة لأطراف المعادلة المالية والجبائية ، فكيف تطور مفهوم المشروعية الضريبية بالمغرب ؟ وما مدى علاقته بالمجتمع والنظام السياسي ، والبعد الديني الذي يرتكز عليه هذا الأخير ؟ هذا التساؤل هو ماسوف أحاول أن أبحث له عن إجابة ضمن المطلب الموالي .

### المطلب الثالث : مرتكزات المشروعية السوسولوجية للضريبة بالمغرب :

إرتبط مفهوم المشروعية في مجال السوسولوجيا ، بالمشروعات الثلاث التي تكلم عنها ماكس فيبر ، والتي هي المشروعية التقليدية والتاريخية والكارزمية ، لهذا فمفهوم المشروعية السوسولوجية ، عند فيبر يتضمن للمشروعات الثلاث ، باعتبار أنها تندرج ضمن السوسولوجيا السياسية ، بحيث رافق هذا المفهوم كل تحليلات فيبر السياسية والدينية والاجتماعية ، مما جعل منه نموذجا تفسيرا إستعانا به في مجال السوسولوجيا الدينية أيضا ، خاصة وهو يعتبر المجتمع الديني نموذجا للسيطرة والهيمنة .<sup>240</sup>

<sup>240</sup> - إكرام مسيرة عدنني - سوسولوجيا ماكس فيبر ( المنهجية - السياسة - الدين ) - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة القاضي عياض بمراكش - السنة 2008-2009 - الصفحة 175.

تتجلى المشروعية السوسولوجية للضريبة في المغرب بحكم كونه دولة إسلامية ، كما ينص على ذلك تصدير الدستور وكذا الفصل الثالث منه ، من معطين اثنين ؛ الأول شرعي ، أي أن النص الديني يشرعن للزكاة التي تدفعها الرعية للأمير من أجل النهوض بأعباء الدولة الإسلامية والجهاد ضد " الكفار والمعتدين " إنطلاقاً من قوله تعالى في سورة التوبة الآية 103 : " خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكهم بها " ، والثاني قانوني كوني ، جاء في إطار الدولة العصرية بحيث تنص كل التشريعات الدولية على وجوب إقتطاع مبلغ مالي من المواطن من أجل الإضطلاع بمهام تدبير الشأن العام في الدولة الحديثة و المتمثلة في الأمن والصحة والتعليم وإنشاء البنيات التحتية والإدارات العمومية وغيرها ، و ضمن هذين المعطين تتجلى المشروعية السوسولوجية للضريبة ؛ والتي سوف أتطرق إليها على الشكل التالي : المشروعية السوسولوجية للضريبة بالمغرب ( الفقرة الأولى ) وتأثير هذه المشروعية على تمثلات الخاضع للضريبة ( الفقرة الثانية ).

### الفقرة الأولى : مفهوم المشروعية السوسولوجية للضريبة :

يرتبط مفهوم المشروعية السوسولوجية الضريبة بمدى قدرة المشرع الجبائي على خلق قاعدة قانونية مسارية وهامة ، ومدى رسمها لنظام يرتبط بالخاضع للضريبة كما يرتبط بالإدارة الضريبية ، وبالتالي فإن المشروعية فحواها هو احترام القانون والإبتعاد عن الشطط في استعمال السلطة في الميدان الضريبي ، ويتخذ ذلك بعدين هما ؛ أسس القبول بالضريبة من طرف الملزم ، وكون القانون يفرض إحترامه على الإدارة والملزم على حد سواء ، وعندما نتكلم عن المشروعية الضريبية ، نعطي إمتيازاً للسلطة التقديرية للإدارة -الحكومة ، لأن البرلمان ليس له ما يكفي من المستشارين الملمين بالمجالات التقنية ، وضمنها المجال الضريبي ، ولأن الحكومة تحتكر التشريع في المجال المالي والضريبي بفعل المكانة التي تحتلها في هرم السلطة والصلاحيات الدستورية التي تتوفر عليها مقارنة بالبرلمان .

إن الضريبة من حيث هي معطى إجتماعي وسياسي وقانوني ، ليست بعيدة عن التناول السوسولوجي ، بيد أنها لصيقة بالإنسان وبمختلف تفاعلاته في المجتمع الذي ينتمي إليه ، هذا الأمر ينتج عنه أن تكون الضريبة وسيلة في يد من يمتلكون العنف المشروع بتعبير ماكس فيبر من أجل تدبير حاجات المجتمع ، وعلى هذا الأساس ، فلا بد لها من مشروعية تسندها وتعضدها وتمنحها هذه الصفة " المشروعية " ، فإذا كانت الزكاة في المجتمع الإسلامي تجد سندها في الشرع الإسلامي ، فإن ذلك لم يمنع من إعتبارها " جباية " في بداية

تأسيس الدولة الإسلامية ، على اعتبار أن القبائل التي كانت تعطي الزكاة في عهد الرسول إمتنعت عن ذلك في عهد أبي بكر ، باعتبار أنها لم تعد " زكاة " بوفاة النبي بل أصبحت " جباية " تقتطع من القبائل الموجودة خارج المدينة لتوضع في خزائن الفئة الحاكمة في المدينة ( قبائل قريش ويثرب ) ، واعتبار الزكاة " جباية " هو الذي دفع أبا بكر إلى قتال من سبهم " المرتدين " أي الممتنعون عن دفع الزكاة ، باعتباره مالكا للعنف المشروع ( .. ) ، وباعتبار المخزن المغربي إمتدادا للدولة الإسلامية من حيث ميكانيزمات الإشتغال ، فإن " الجباية الشرعية " هي التي تحتل مركز الصدارة ضمن كل أنواع الجبايات المستحدثة ، لدواعي تطور النظام المخزني ، بيد أن المشروعية الدينية للجباية لم تكن أبدا غائبة عن ذهن السلطان ، الذي يعتبر في نفس الوقت أميرا للمؤمنين ، بل شكلت على الدوام الخلفية الرئيسية لها ، والتي تمدها بمسوغات الإستمرارية وتمنحها البعد الميتافيزيقي المطلوب في نفسية المؤمنين ، رعايا أمير المؤمنين ، وبعد انجلاء الإستعمار وتأسيس الدولة الوطنية بقيت المشروعية الدينية للجباية حاضرة بقوة وتساهم في إضفاء طابع الإستمرارية عليها ، غير أن تطور المجتمع أصبح يطرح أشكالا أخرى من المرجعيات السياسية والقانونية ، بحيث صار من اللازم التفكير في أشكال جديدة للمشروعية ، تساهم إلى جانب المشروعية الدينية في منح الإنسجام للجباية مع عقيدة المجتمع وهويته الدينية ، وهكذا إستطاع النظام المخزني الجديد أن يبتكر شكلا جديدا من أنواع المشروعيات ، يمكن أن نسميه ، " المشروعية التعاقدية " والتي تركز على مبادئ الدولة الحديثة ، وهكذا فالمشروعية السوسولوجية للضريبة بالمغرب ، تضم النمطين معا أي التقليدي المستمد من الشريعة الإسلامية ، باعتبار الضريبة أو الجباية واجبا تمليه دواعي التضامن الإسلامي ، والنمط العصري الذي يركز على حكم الدستور والقانون والمؤسسات العصرية ، وهو الشكل التعاقدي الذي يساهم بدوره في إضفاء طابع الإنسجام على الضريبة مع المعتقد الديني والمرتكز السياسي للدولة العصرية .

إن الديمقراطية التمثيلية تفترض أن التشريع الضريبي يتم وضعه من طرف الملزمين عن طريق من ينوب عنهم في البرلمان<sup>241</sup> ، فهل يحدث هذا الأمر في المغرب ؟ هذا ما سوف أحاول إمطة اللثام عنه من خلال مناقشة وتحليل تأثير المشروعية السياسية للضريبة بالمغرب على الخاضع للضريبة ( الفقرة الثانية ) .

<sup>241</sup> - أسعد عبد المجيد - الشرعية الضريبية وحدود بعدها الإجتماعي - السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية - العدد 10

## الفقرة الثانية : تأثير المشروعية السوسيولوجية للضريبة على تمثلات الخاضع للضريبة :

إن المشروعية السوسيولوجية تسائل العلاقات الأساسية بين الضريبة ، الدولة الجماعات العمومية الأخرى والمجتمع ، و ترصد الإشكالات المطروحة في شكلها السوسيوسياسي على مستوى هذه العلاقات ، وتنتج عنها العديد من التمثلات الإجتماعية ، منها تمثل الضريبة كمساهمة ، الضريبة كتبادل ، الضريبة كواجب أو إكراه ، الضريبة كتضامن ، لكن عملية إعداد تصنيف للدولة الجبائية تركز على الضريبة كمساهمة L'impôt – contribution والتي تؤدي من طرف المواطن المدفوع بنكران الذات و الذي هو قادر على تمويل السياسات العمومية .<sup>242</sup>

يبقى الرهان في إطار الديمقراطية الجبائية هو إعداد عقد إجتماعي جبائي مرتبط بالوظائف الإجتماعية ، السياسية و الترايبية / البيئية للدولة التدخلية إنطلاقاً من حوار نقدي مرافق لتحليل إقتصادي ، ليبرالية جاك بيرك توضح أن المشروعية السياسية للضريبة شئ ضروري ، وأن المقاربة العقلانية الإدراكية- Approche cognitive تؤدي إلى توعية المواطن بالقرار الجبائي ، والملمزم لا ينتفض فقط ضد الضريبة بمقتضى المقاربة المنفعية – Approche utilitariste بل بحكم التمثلات التي تكونت لديه عن الضريبة بفعل المقاربة الإدراكية ، الخلاصة تؤدي إلى دور مؤثرات العولمة الإقتصادية على الإستقلال السوسيوسياسي للدولة.<sup>243</sup>

إذا كانت المشروعية السوسيولوجية للضريبة لا تعبر عن حاجات المواطن أو الملمزم ، بل تحركها موازين القوى<sup>244</sup> الداخلية والخارجية ، فإن ذلك لم يمنع من كونها تركز على مبادئ ذات الطبيعة الدستورية ، بحيث توضح من الناحية الجبائية العلاقة بين الملمزم والدولة ( الإدارة الجبائية ) وترتكز على : مبدأ المشروعية الجبائية ، مبدأ المساواة أمام الضريبة ، مبدأ الحرية ، مبدأ ضرورة الضريبة ، مبدأ سنوية الضريبة ، مبدأ جامعية الضريبة أو شموليتها ، مبدأ الخضوع للضريبة ، والمبادئ غير الدستورية وهي : مبدأ السيادة ، مبدأ التواضعية أو المكتابة مع الخاضع للضريبة ، مبدأ عدم الرجعية ، هذه التي المبادئ تجد سنداً لها في الدستور كما في التشريع الجبائي ، تحاول قدر الإمكان إضفاء قدراً من المشروعية على القرار الجبائي الذي هو في الحقيقة ليس

<sup>242</sup> – Marc Leory – La sociologie fiscale, Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes – , Revue Socio-logos, n°4/2009.

<sup>243</sup> – Idem

<sup>244</sup> – Idem

من إنتاج الخاضع للضريبة و يتعارض مع مصلحته ، هذا الأمر يؤدي إلى خلق تأثير لديه بهذه المبادئ سواء على مستوى سلوك الدولة ( أولا ) أو على مستوى سلوك الإدارة الضريبية ( ثانيا ).

### أولا : على مستوى سلوك الدولة :

يرجع الأساس الفلسفي أو القانوني - الأيديولوجي للضريبة إلى مذهب الحرية الفردية ؛ والنظرية العقدية التي تأسست على مذاهب الحرية الفردية تنظر إلى الضريبة على أنها ثمرة علاقة تعاقدية ضمنية بين الخاضع للضريبة والدولة المستفيدة من الضريبة مقابل ماتقدمه للمواطن / الخاضع للضريبة من حماية وخدمات ، وأعتبر آدم سميث Adam - Smith أن الدولة تتبع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب ، والخاضع للضريبة يساهم إلى جانب آخرين بكيفية مشتركة في ضمان استمرار تقديم الدولة لتلك الخدمات ، وفي هذا الإطار يقول تيرس - Thiers أن الدولة شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيل هذا نفقات عامة ، ويرى إميل دي جيرارد - Emile de Girrard إنطلاقاً من نظرية الولاء للوطن أن الضريبة تفرض على المواطن قصد تحقيق التضامن الاجتماعي بواسطة تمويل الخدمات التي تؤمنها السلطات قصد تحقيق التوازن الاجتماعي من خلال إعادة توزيع الثروة بطرق عادلة .<sup>245</sup>

تتمركز سوسيولوجيا الضريبة حول البراهين والأفكار والدوافع والأفعال ، ما يفسر الصعوبات التي يواجهها أي إصلاح أخذاً بعين الاعتبار نظريات تحليل سياسات الدولة ، وفي إطار قراءة نقدية للإشكالية الجبائية ، تبدو سوسيولوجيا الضريبة منشغلة بحل العلاقات بين الجباية والدولة والمجتمع ، وتعتبر الضريبة بمثابة مسلسل اجتماعي ذي بعد نظري مرتكز على أسس إمبريقية مبسطة في شكل مساطر تقنية ، يطرح بهذا الصدد تساؤل : هل تملك الدولة في العالم الثالث و المغرب بشكل خاص رؤية لتجاوز المشاكل الناجمة عن الجبايات ، وهل تملك الإرادة والوسائل لمواجهة العقبات القانونية والإدارية والثقافية التي تعرقل تطور جباية موجهة نحو المسؤولية الثقافية والتنمية ؟ لا بد من جرد بعض السلوكات المرتبطة ببعض العادات التي تنخر الوسط الجبائي على المستوى التشريعي والإداري والثقافي، وهذا الأمر يستلزم التأكيد على الظروف التي يمكن أن تؤثر بشكل سلبي على الإصلاح الجبائي ، وهذا الأخير يرتبط بالقرار الجبائي والتناقضات التشريعية والتنظيمية التي

<sup>245</sup> - جواد العسري - علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام ، جامعة محمد الخامس ، الرباط ، السنة 2000-2001 ، الصفحة 15-16.

توجهه ، القرار الجبائي يرتكز على مسألتين هامتين هما ؛ التشكيك في المشروعية السياسية للضريبة من قبل الخاضع للضريبة و المواطن بشكل عام ، واللامسؤولية الجبائية للدولة والإدارة الجبائية .<sup>246</sup>

إن الإشكاليات القانونية والمسטרية المرتبطة بالتشريع الجبائي ، والتي تخترق طول وعرض المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية وتفتح المجال لتأويلات متعددة بين أطراف العلاقة الجبائية الذين هم الدولة وإدارة الضرائب والمواطن / الخاضع للضريبة و اللجان التحكيمية<sup>247</sup> و القضاء الإداري ؛ تساهم بشكل مباشر في إضفاء سمة الإرتباك والغموض وأحيانا التذبذب على التشريع الجبائي ، بحيث تبدو مهمة عقلنة القواعد المحددة للوعاء ، ووضع جباية تتلاءم مع قدرات الخاضعين للضريبة وفق أصنافهم المهنية والأجرية ( المشاريع الكبيرة والمتوسطة والصغيرة جدا - الخاضع الكبير والمتوسط والصغير جدا ) ، معقدة جدا وصعبة المنال ، في ظل ظروف غياب الحكامة الاقتصادية والمالية والإدارية للدولة والجماعات العمومية ، ويمكن إعطاء أمثلة على الإشكاليات القانونية المعيقة للثقة بين الدولة - ممثلة في إدارة الضرائب من جهة والملمزم من جهة أخرى في المواد التالية من المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية ، والتي واجهتها شخصيا ويواجهها زملاء في إدارة الضرائب من خلال إحتكاكنا اليومي بالنصوص والملفات الجبائية ، فالمادة 219 من المدونة العامة للضرائب مثلا ؛ والتي تنص على حق تبليغ الملمزم بالأساس الضريبي الجديد المعدل من طرف إدارة الضرائب على إثر مراقبة ضريبية لإقراره ، تطرح العديد من الإشكاليات التطبيقية والقانونية ، خاصة وهي تنص على أن يوجه مفتش الضرائب إلى الخاضع للضريبة رسالة التبليغ على عنوانه المدلى به في إقراراته الضريبية مع إشعار باستلام ، بواسطة البريد أو مأموري التبليغ المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو السلطة الإدارية أو الأعوان القضائيين المنتدبين لهذا الغرض ، وإذا رجعت الرسالة إلى الإدارة بدون أن

<sup>246</sup> - LOGMO MBELEK Aaron – Les obstacles juridiques, administratifs et culturelles au developpement d'une fiscalité auriénté vers la responsabilité, la transparence – Revue du centre africain de formation de recherche administratives pour le le developpement CAFRAD, Cameroun, Hotel international Tanger Maroc, n° 29 Novembre 1 Décembre 2010, P 1, 3,4.

<sup>247</sup> - اللجان التكميمية هي اللجنة المحلية لتقدير الضريبة – commission locale de Taxation واللجنة الوطنية للتعويض المتعلقة بالضريبة – Commission Nationale de Reoucours Fiscale أنظر أيضا المادة 225 وما بعدها من المدونة العامة للضرائب.

يتسلها الملزم وهي تحمل عبارة " غير مطالب به " أو عبارة " عنوان ناقص " أو عبارة " غير موجود بالعنوان الموضح " أو عبارة " الرجوع إلى المرسل " ، يعتبر الظرف كأنه تسلم من طرف الخاضع للضريبة بعد مضي عشرة (10) أيام ، هذا المقتضى يضع مفتش الضرائب والخاضع للضريبة وكذا اللجان والقضاء الإداري على أطراف متناقضة جدا ،<sup>248</sup> فمفتش الضرائب عليه أن يصدر الأمر بتحصيل الضريبة بعد مضي عشرة ( 10 ) أيام ، إنطلاقا من إعتبار الخاضع للضريبة أنه قد توصل بالظرف ، في حين ينازع الخاضع للضريبة في كثير من الأحيان أمام اللجان التحكيمية والقضاء الإداري ضد هذا الإجراء ، ويعتبر أنه لم يخبر بالأساس الجديد المعدل ، ويشعر بالغبين والحيف جراء هذه الممارسة الإدارية التي تجد سنداً قويا لها في النص الضريبي ، في حين يذهب القضاء الإداري ، وهو ينطلق من خلفية قضائية تلتقت تكويننا وتمتلك خبرة بالقانون الخاص أكثر ، خاصة قواعد المسطرة المدنية والقانون المدني باعتباره القانون السائد - Le Droit Commun أو النص العام ، طالما أن النظرية العامة للقانون تؤكد على أسبقية القواعد العامة للإلتزام على القواعد الخاصة الواجبة التطبيق<sup>249</sup> ، في غياب أي تكوين للقاضي الإداري في المادة الضريبية وعدم إمتلاكه أية خبرة بالقانون الجبائي ، إلى اعتبار هذا الإجراء غير قانوني ، ويذهب إلى أن الإدارة الضريبية تملك من الوسائل ما يتيح لها تبليغ الخاضع للضريبة حيثما يوجد ، وأكثر من ذلك حتى مع عدم تصريحه بعنوانه الجديد في حالة الانتقال ، ويحكم بصدده على إلغاء الفرض الضريبي في كثير من الحالات ، ما يضع الشرعية القانونية الجبائية على المحك ، كما يطرح تساؤلا حول جدوى التشريع الضريبي مادام القاضي الإداري لا يطبقه ، ويطرح إشكال القانون الإداري الذي نشأ من قواعد القانون العام وتطور إنطلاقا من وقائعه وحيثياته ( حكم محكمة بلانكو الشهير ) ليعود إلى أحضان قواعد القانون الخاص<sup>250</sup> ، خاصة أمام غياب مسطرة قضائية جبائية ، ويعرض مهمة مفتش الضرائب في تزويد الخزينة بالموارد الضريبية للخطأ و هدر الوقت والجهد بلا طائل ، وهذا الأمر مع أنه يضع التشريع الوطني بصفة عامة في وضع التضاد والتناقض ، ما يستلزم تدخل المشرع من أجل ملاءمة التشريعات ومطابقتها لبعضها ، يطرح كذلك مشروعية الدولة والبرلمان في نظر المواطن على المحك ، بحيث

<sup>248</sup> - قرار عدد 1002 مؤرخ في 2012/10/22 ، ملف إداري رقم 9/12/379 ، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - سلسلة دراسات وأبحاث ، الجزء الأول ، العدد 7 منشورات المعارف الجديدة - الرباط - 2014 - ص 275.

<sup>249</sup> - قرار المحكمة الإدارية بالرباط رقم 2013/2/28 ، ملف رقم 2009/7/163 بتاريخ 2013/03/10.

<sup>250</sup> - أحمد البخاري - القانون الإداري العملي - دار النشر المغربية - الطبعة الثانية 2004 - ص 10.

يث الشك في نفوس الخاضعين للضريبة حول الأسس الأخلاقية والمشروعية القانونية للضريبة ، ويفتح المجال للعبث وسوء النية وعدم الثقة بين أطراف المعادلة الجبائية ، ويزعزع ثقة مفتش الضرائب في نفسه وفي قدراته المعرفية والعلمية والتقنية ، ويسائل بالتالي نزاهته وأخلاقه المهنية .

ونفس الأمر تطرحه المادة 224 من نفس المدونة ، بحيث تنص على ما يلي : " إذا لاحظ مفتش الضرائب ، فيما يتعلق بالأرباح العقارية (..) ، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات وتقدير ثمن التملك أو نفقات الإستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأملك المبيعة ، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 ، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز التسعين يوما (90) الموالية لتاريخ إيداع الإقرار بالبيع (..) " ، هذه المادة يطرح تطبيقها إشكالات جمّة ، فهي تنص على أن لمفتش الضرائب السلطة التقديرية في تقدير ثمن التملك ونفقات الإستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأملك المبيعة ، أي أن المجال متاح لمفتش الضرائب في إطار المراقبة الضريبية ، في حال لاحظ عدم تضمن إقرار الخاضع للضريبة لهذه المعطيات أو لاحظ أنها ناقصة أو ليست مطابقة أو غير مبررة أو لاحظ أن القيمة التجارية – La valeur vénale ، غير مطابقة للثمن التجاري للعقار المبيع دون أن يأتي النص الجبائي على ذكر عبارة " عند تاريخ التفويت " ما يرتب على المفتش مسؤولية مزدوجة ، تتمثل في منحه السلطة التقديرية لإجراء المراقبة على إقرار الخاضع للضريبة ، فيما يخص ثمن التفويت ، دون أن يقيد بتاريخ معين ، في حين تنص المادة 217 من نفس المدونة على إمكان تصحيح الأثمان أو التصريحات المعبر عنها في العقود والإنفاقات من طرف المفتش إذ لاحظ أنها لا تطابق القيمة التجارية للأملك المتعلقة بها في تاريخ إبرام العقد أو الإتفاق ، وهذين النصين أي المادة 224 و المادة 217 يلفهما الغموض ، فيما يخص هذه الجزئية ، بحيث إذا كان المشرع قد حدد المجال للمفتش أثناء مراقبة الأثمان المعبر عنها في العقود والإنفاقات وهو يقصد مراقبة النقصان في الثمن في واجبات التسجيل ، إلا أنه غفل عن ذلك سهوا أو ربما قصدا ، من أجل إبراء المراقبة في ضريبة الأرباح العقارية من المجال الزمني ، بحيث بإمكان المفتش أن يقارن ثمن التفويت مع أثمانه وقعت خارج زمن أو تاريخ التفويت ، أما من جهة أخرى فإن منح المفتش السلطة التقديرية بموجب المادة 224 ، من أجل تقدير ثمن التملك – Le prix d'acquisition ، أو نفقات الإستثمار – La valeur des investissements ، غير المبررة ، من خلال التنصيص على مايلي : " ... جاز له أن يقوم إنطلاقا من العناصر المتوفرة لديه بالتصحيحات اللازمة على إقرار

الخاضع للضريبة " ، بمعنى أنه يجوز له أن يعيد تصحيح الأساس الضريبي الذي إعمده الخاضع للضريبة في إقراره بالبيع من أجل تصفية مبلغ الضريبة الواجبة في إطار الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية .

يبدو هذا النص غامضا جدا بخصوص الكيفية التي يعتمدها المفتش في القيام بتقدير ثمن التملك أو نفقات الإستثمار أو القيمة التجارية<sup>251</sup> ، و " جرت العادة " على أن المفتش يعتمد على عناصر المقارنة- Les postes de comparaisons للبيوعات أو الشراءات التي وقعت بموقع العقار المبيع بنفس سنة التفويت أو السنة التي تسبقها على أبعد تقدير ، أو الإعتماد فيما يخص نفقات الإستثمار على الفاتورات التي يدلي بها الملمزم مرفقة بالوثائق التي تثبت الواقعة المنشئة للضريبة ، خاصة رخصة البناء ورخصة السكن في حالة تفويت بنايات معدة للسكن ، ورخصتي حفر واستغلال البئر في حالة تفويت عقارات فلاحية ، أو عقد العمل فيما يخص مصاريف العمال ، أو عقد القرض فيما يخص القروض البنكية ، أو أي وثيقة أخرى تؤدي نفس الدور ، مع أن النص القانوني لا ينص على استعمال عناصر المقارنة بشكل واضح جدا ، ولا على حتى على الفاتورات .

ويطرح ثمن التفويت غير المبرر أو المبني على عقد الهبة التي هي معفاة من ضريبة الأرباح العقارية ، وكذلك المبني على رسم الملكية ( الإستمرار ) ، أو على الإرث بدوره إشكالات لاتعد ولا تحصى ، ولم تستطع الدوريات التطبيقية<sup>252</sup> أن تحيط بها بالرغم من كونها تحاول أن تفسر ما غمض من النصوص الجبائية ، و هذا الأمر يؤدي إلى تناقض في وجهات نظر ليس فقط الفاعلين والمتدخلين في العملية الجبائية بل والمهنيين الممارسين لهذه الضرائب على مستوى الوحدات الإدارية المختصة ، كما أن القضاء الإداري وذلك من خلال عدة قرارات صادرة من مختلف المحاكم الإدارية بالمغرب<sup>253</sup> ، لا يملك رؤية منسجمة في هذا الموضوع ، وقراراته حول مضمون هذه المادة متناقضة ومتضاربة ، فأحيانا يحكم بإلغاء الفرض الضريبي لعدم مطابقة عناصر المقارنة

<sup>251</sup> - جمع وتنسيق زكرياء العماري - حكم المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2012/06/26 ، ملف عدد

9/11/218 ، مجلة المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الأول - سلسلة دراسات وأبحاث منشورات القضاء المدني - مطبعة المعارف الجديدة - الرباط - السنة 2015 - الصفحة 387.

<sup>252</sup> -Note circulaire n° 717 relative au Code général des Impôts - Tome I, P 382.

<sup>253</sup> - قرار المحكمة الادارية بالدار البيضاء بتاريخ 2009/11/02 ملف رقم 2009/06/21 - مجلة المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الأول - سلسلة دراسات وأبحاث - مطبعة المعارف الجديدة - سنة 2015 - ص 331.

مع خصائص العقار المبيع بالرغم من كون المقارنة التي إعتدها المفتش تعتبر موضوعية ، وأحيانا يأمر بالخبرة القضائية ، فيلجأ الخبير إلى جلب مقارنات أخرى مضادة لتلك التي بحوزة الإدارة ، فيحكم على إثرها القاضي الإداري بإلغاء الفرض الضريبي ، وأحيانا أخرى يحكم في قضية مشابهة بالإبقاء على الفرض الضريبي من حيث الأساس الجديد المعدل من طرف الإدارة بالرغم من عدم موضوعية العناصر المعتمدة من طرف المفتش ، وينتقل إلى مستويات أخرى ، بمعنى أن قرارات القضاء الإداري في المادة الضريبية لاتتسم بالانسجام والموضوعية في كثير من الأحيان ، وذلك راجع أولا إلى غموض التشريع الجبائي ، ثم لكونه مليئ بالثغرات القانونية التي يمكن أن تكون مدعاة للتأويل والمزايدات ، ولأن الفاعلين الجبائيين والمتدخلين في العملية الجبائية ، لديهم إستراتيجيات متناقضة ، مبنية على المصالح الذاتية ، والإعتبرات التي غالبا ما لا تنصب على جوهر النزاع ، بل تتخذ ذريعة للذهاب نحو أهداف أخرى غامضة ، وتنطلق من عدم إنسجام التصوص الجبائية وغموضها لتثير إشكالات تبقى بعيدة كل البعد عن روح العمل الجبائي الذي يتوخى خدمة الموارد الجبائية .<sup>254</sup>

ويطرح تنفيذ الأحكام القضائية من طرف الدولة - الصادرة ضدها في المجال الجبائي مشاكل عديدة كذلك ، بحيث لا يملك القاضي الإداري الصلاحية لإجبار الدولة- إدارة الضرائب على تنفيذ الأحكام القضائية في إطار إحترام مبدأ فصل السلط المنصوص عليه في الدستور بالرغم من كون هذا الأخير ينص في الفصل 126 منه على كون الأحكام النهائية الصادرة عن القضاء ملزمة للجميع (..) وأنه يجب على السلطات العمومية المساعدة على تنفيذ الأحكام<sup>255</sup> ، مما يجعل العديد من الأحكام عبارة عن دوران الخاضع للضريبة في حلقة مفرغة ، بحيث

254 - في حالات واقعية يكون موظف إدارة الضرائب ، عضو اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ، بصفته مقرر اللجنة ، في صف المدافع عن الملزم ، ولكونه يتوفر على خبرة معمقة في المجال الجبائي ويعرف ثغراته ، فإنه يستغلها في توجيه القضية نحو مسارات أخرى ، لا يعتبر الدافع الجبائي هو محركها بل تحركها الأهواء والمصالح الشخصية ، والرغبة في الإستفلة من هامش الربح الذي سيوفره ربح القضية ضد الإدارة ، خاصة عندما تكون المبالغ الضريبية مرتفعة ، وبذلك يتواطؤ مع بقية أعضاء اللجنة المحلية في إلغاء الفرض الضريبي ، وإسقاط الملفات الجبائية ، ، وأحيانا يجد نفسه مرغما على المسير مع التيار ، خاصة عند التصويت حيث ترجح كفة رئيس اللجنة الذي هو قاض بالحكمة الإبتدائية في نفس الوقت ، بالإضافة إلى صوت ممثل الملزمين وصوت ممثل العامل ، فلا يكون أمامه من خيار سوى التصويت لأجل إسقاط الملف ، ويكون في جميع الحالات مستفيدا بطبيعة الحال من الربح الذي يوزع على أعضاء اللجنة.

255 - توقيع إتفاقيتين بتاريخ 18-01-2017 ، الأولى بين المدير العام للضرائب ورئيس الحكمة الإدارية للرباط ، والثانية مع المجلس الجماعي لمدينة سلا ، وتهدف هاتان الإتفاقيتان إلى تنفيذ الأحكام القضائية التي صدرت ضد إدارة الضرائب ، بالشكل

ونظرا للسلطات التي تمتلكها إدارة الضرائب في إطار مسطرة التحصيل الجبري للديون العمومية ، لا يجد الملتزم من مناص غير العودة إلى الإدارة بعد أن قطع شوطا مهما أمام اللجان والقضاء الإداري من أجل إجراء تسوية ودية لملفه الضريبي ، ورغم أن الدولة والإدارة الضريبية قد سعنا معا من أجل إيجاد مخرج قانوني وحلول واقعية مقبولة لهذه الإشكالية إلا أن الواقع يبقى بعيدا عن إرهابات الحلول والتدابير المتخذة من طرفها ، نظرا لغياب المتابعة والجدية في الموضوع أولا ، ثم لأن مفتش الضرائب الملوك بالإستخلاص ، ونظرا للمسؤوليات الجسمة الملقاة على عاتقه لا يجد أمامه غير إجبار الخاضع للضريبة – المدين على الوفاء أو الأداء ، ويشقى الطرق ، المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية ، وهذا الأمر إذا كان ينسحب على البسطاء من الخاضعين للضريبة الصغار فإن الكبار غالبا ما لا يطالهم ، بحيث يملكون من الوسائل القانونية ومن السلطة والنفوذ ما يجعلهم يجبرون الإدارة على تنفيذ الأحكام ، كما أنهم يبقون بعيدين عن متابعة الإدارة لهم بالديون الضريبية ، إما بلجوئهم إلى القضاء الإداري قصد استصدار أحكام بإلغاء الدين الضريبي الذي تطالبهم به إدارة الضرائب ، أو بإجرائهم للتدخلات على المستوى العمودي من أجل الإفلات من الضريبة ، الشيء الذي يفسر مستوى التضخم الذي وصلت إليه أرقام الباقي إستخلاصه - Le Reste à revouvré ، بحيث وصلت هذه الأرقام إلى مستويات قياسية بلغت سنة 2016 حوالي 9.4 مليار درهم مع تسجيل إنخفاض بنسبة 13.8% بسبب الإجراءات التي إتخذتها المديرية العامة للضرائب في هذا الإطار والتي لاتزال غير كافية خاصة في حق كبار الخاضعين للضريبة الذين يتهربون بشقى الطرق من أداء ما بذمتهم من ديون ضريبية بعضها متقادم - وإجبارهم على أداء ديونهم الضريبية المتركمة.<sup>256</sup>

## ثانيا - على مستوى سلوك الإدارة الضريبية

الذي يحمي حقوق الملتزمين ويحافظ على حسن سير المرفق العام الذي تشرف عليه المديرية العامة للضرائب كجهة منفذة ، وفي نفس الوقت عمدت الغرفة الثانية لمجلس النواب ( مجلس المستشارين ) بإسقاط مشروع المادة 8 مكرر من قانون المالية لسنة 2017 والتي تقضي بتنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الدولة والجماعات الترابية ، بلاجماع ، والتي كانت تقضي في إحدى فقراتها بإمكان إخضاع أموال وممتلكات الدولة والجماعات الترابية للحجز لهذه الغاية .

<sup>256</sup> - Rapport d'activité de la Direction général des Impots de 2016, P 39, Le Portail officiel de la Direction général des Impots -

<https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Accueil> - consultation le : 28-02-

تتمتع الإدارة الجبائية بامتياز السلطة العامة وتحظى بمركز قانوني متميز ، ما يجعل المواطن أو الملمزم في وضعية المدافع الدائم عن حقوقه سواء أمامها أو أمام اللجان أو القضاء الإداري ، بحيث يجد نفسه أمام سلوكات وممارسات وتطبيقات لا يؤطرها النص القانوني في أغلب الحالات ، منها ما يتعلق باحتكارها المعرفي للجوانب التقنية والمسטרية والقانونية وتوفرها على سلطة تقديرية واسعة ، خاصة أمام جمل أغلب الخاضعين للضريبة بالقانون الجبائي ، ومنها ما هو مرتبط بالذهنيات السائدة في أوساط موظفي وأطر إدارة الضرائب ، ومنها ما هو مرتبط بالإشكاليات القانونية المطروحة على مستوى تطبيق القانون والمساطر الجبائية ، والتي تطرقنا إلى بعضها آنفا .

أولا وفيما يتعلق باحتكار الإدارة الجبائية المعرفي للجوانب التقنية والمسטרية والقانونية وتوفرها على سلطة تقديرية واسعة في مجال تقدير الأساس الضريبي وتكييف النص الجبائي ، يمكن الإشارة إلى بعض الأمثلة من قبيل ؛ تقدير السومة الكرائية – La valeur locative وثمن العقارات فيما يتعلق ببعض أصناف الضرائب و الرسوم ؛ مثل الدخول العقارية و الضريبة المهنية ورسم السكن والخدمات الجماعية ، بالرغم من كون السومة التي إكترى بها الخاضع للضريبة ( شخص طبيعي أو معنوي ) أو أشتري بها أو باع بها العقار تفوق أو تساوي ما هو معمول به في السوق بالنسبة للشركات ، وإذا كان الثمن أقل مما هو موجود في السوق العقارية أو السومة الكرائية بالنسبة للخاضع العادي ، بحيث تقوم الإدارة الجبائية برفض العديد من أعمال التدبير غير العادي<sup>257</sup> التي يضمنها الخاضع للضريبة في إقراره ، حينما ينعكس ذلك على النتيجة الجبائية ( وضع فاتورات

<sup>257</sup> – Par Jean MARTIN, Consultant, ancien Inspecteur des Impôts | Publié le 22/02/2017- Avocat- Picovschi since 1988 – Acte anormal de gestion ? Le fisc n'as pas tous les droits :

« L'acte anormal de gestion est celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette sans être justifiée par les intérêts de l'exploitation commerciale.

Bien que l'administration fiscale ne soit pas autorisée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, elle est en droit de remettre en cause à l'occasion d'une vérification de comptabilité les dépenses qui ne se rattachent pas à une gestion commerciale normale ou qui n'ont pas été exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

Tel est le cas déjà des dépenses qui ont bénéficié en fait à l'exploitant individuel ou aux membres des sociétés de personnes et assimilées (non imposables à l'impôt sur

بدون رخصة البناء ورخصة السكن بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بالمساهمة الإجتماعية برسم ما يسلمه الشخص لنفسه من مباني - La TVA Livraison à soi meme ، أو عدم الإدلاء برخصتي البناء والسكن والفاتورات فيما يتعلق بالضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية IR-Profit immobilier ، أو التضخيم في حجم المصروفات والإستثمارات بالنسبة للبائع ( فاتورات صورية لاتعكس حجم الإستثمارات الحقيقية التي أنفقها البائع أثناء بناء مسكنه أو في حالة بناء العقارات <sup>258</sup> بالنسبة للمقاولين العقاريين أو المنعشين العقاريين في إطار الضريبة على الشركات أو الأشخاص الطبيعيين ) ، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الفرنسي رسخ مبدأ عدم التدخل - Le Principe de non immixtion ، وهو يقضي بالتكيف في جدية الممول في تسيير نشاطه المهني وفق مايراه مناسباً دون أن يتدخل في عمله أي طرف وبين مصلحة الدولة المتمثلة في ضرورة الإلتزام الضريبي ومحاربة كل أنواع الغش والتهرب الضريبي ، لكن رغبة

les sociétés) ou des dépenses ayant bénéficié aux dirigeants de sociétés passibles de **l'impôt sur les sociétés** ou à certains membres du personnel, sans qu'elles puissent être considérées comme la contrepartie de services rendus.

Il peut s'agir aussi des dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation ou non utilisés dans l'intérêt de l'entreprise, ainsi que de certaines libéralités ou dépenses d'agrément dont le rapport avec l'objet de l'entreprise ne serait pas établi.

Sous couvert de la notion d'acte anormal de gestion, le fisc peut ainsi écarter la déduction de certaines dépenses engagées en dehors de l'intérêt propre de l'entreprise, à condition cependant de ne pas contester l'opportunité des décisions de gestion prises par les dirigeants dans l'exercice de leurs fonctions.

A l'occasion de la vérification de comptabilité de l'entreprise, l'inspecteur des Finances publiques doit apporter la preuve des éléments sur lesquels il se fonde pour estimer qu'une dépense engagée par une entreprise ne relève pas d'une gestion commerciale normale.

[http://www.avocats-picovschi.com/acte-anormal-de-gestion-le-fisc-n-a-pas-tous-les-droits\\_article\\_1236.html](http://www.avocats-picovschi.com/acte-anormal-de-gestion-le-fisc-n-a-pas-tous-les-droits_article_1236.html)- consultation le : 28-02-2018.

<sup>258</sup> - أحمد رفيع - الملمزم الضريبي بين سلطة الإدارة الجبائية وحماية القاضي الإداري - مجلة العلوم القانونية - مطبعة الأمنية - مراكش - السنة 2013 - الصفحة 132.

من المشرع فإن القضاء قد طور وعمق من مفهوم العمل غير العادي للتدبير وميزه عن الخطأ في التدبير – Erreur de gestion<sup>259</sup> والتعسف في استعمال الحق – L'Abus de droit وأعتبر القضاء الفرنسي أن العمل غير العادي هو الذي ينتج عنه تحقيق مصلحة لفائدة الغير وليس لفائدة المقاول ، أما في المغرب فإن هذه الممارسة تجد ضالتها في الغالب داخل الشركات العائلية وكذلك في المعاملات التجارية لفروع شركة واحدة عبارة عن شركات مملوكة لشخص واحد ، حيث يتم إستغلال ذلك بهدف التهرب الضريبي أو التخفيف من عبئ الجباية على الأقل ، في هذه الحالة يمكن للإدارة الجبائية التدخل من أجل إعادة تقييم الوضع وتصحيح النتيجة الجباية – Résultat fiscale ، أما التعسف في استعمال الحق – L'Abus de droit فقد اعتبره المشرع الفرنسي إبتداع تقنيات صورية تبدو صحيحة من الناحية القانونية لكنان الواقع الذي لا يعبر

<sup>259</sup> - **Dynamique Mag.com – Qu'est ce qu'une faute de gestion ? — publié 26 avril 2013** – « A défaut de définition légale de la faute de gestion, les juges sont souverains pour apprécier les cas d'actes ou absences d'actes qui se révèlent contraires aux intérêts de la société.

A savoir : la responsabilité des mandataires sociaux peut être engagée même si l'intention de nuire à l'intérêt social n'est pas établie : la simple négligence, l'imprudence ou une erreur d'appréciation de risques peuvent se voir qualifier de faute de gestion, quand bien même l'auteur des faits dommageables pour l'entreprise a agi de bonne foi.

Une faute de gestion c'est, par exemple :

Sans parler des évidences (quand le gérant part avec la caisse), le manque de suivi de la gestion financière, l'obstination à poursuivre une activité déficitaire, la mise tardive en état de cessation des paiements de la société,... sont des faits qui peuvent être qualifiés de faute de gestion.

A défaut de définition légale de la faute de gestion, les juges sont souverains pour apprécier les cas d'actes ou absences d'actes qui se révèlent contraires aux intérêts de la société «.

<http://www.dynamique-mag.com/article/faute-de-gestion.3772->

consultation le : 28-02-2018.

عن الإرادة الحقيقية للمساهم – Le contribuable<sup>260</sup> أو الخاضع للضريبة ، وهذه الممارسة موجودة في المغرب ؛ ورغم أن النص الجبائي يُوَظَرها إلا أنها غالبا ما تكون وسيلة قانونية لشرعنة التهرب الضريبي يمارسها الطرفان معا سواء الخاضع للضريبة أو إدارة الضرائب ؛ ومثال ذلك قيام الخاضع للضريبة بهذا الأمر لفائدة أقاربه ( التهرب من سعر ضريبة أعلى بالنسبة للمشتري فيما يتعلق بضريبة التسجيل أو التهرب من دفع ضريبة الأرباح العقارية بالنسبة للبائع ) ، بحيث عوض أن يؤدي سعر 6% عن إقتناء العقارات الصالحة للبناء أو العقارات الفلاحية ، يؤدي سعر 4% في حال الإلتزام بإنجاز أشغال البناء داخل أجل سبع (7) سنوات<sup>261</sup> و 1.5% في حال قام بتفويت بغير عوض – La cession à titre gratuit " أي الهبة أو الصدقة " لأحد الأصول أو هما معا أو لأحد الفروع أو كلهم ، رغم أن الأمر يتعلق بتفويت حقيقي ، وهذا النوع من العقود التي تسمى " بالعقود الصورية " أو القيام بتضخيم ثمن التملك ونفقات الإستثمار من أجل الإستفادة من المساهمة الدنيا – La cotisation minimal التي هي 3% بالنسبة لضريبة الأرباح العقارية ، بالرغم من كون المدونة العامة للضرائب نصت على الأحكام الجزئية المتعلقة بتغيير الثمن الحقيقي أو نقصان الثمن أو في إطار الغش أو المشاركة فيه أو فيما يتعلق بالتامل في الأداء أو الأداء بعد فوات الآجال القانونية ؛ في المواد 143-186 - 187 - 208 - 218 ، وكذلك بمقتى الظهير رقم 1.00.175 المؤرخ في 3 ماي 2000 المحدث للقانون رقم 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية ، إلا أنه ونظرا لكون عبئ الإثبات يقع على الإدارة الضريبية في أغلب الحالات ، ولأنها لا تملك في الغالب المعطيات الكافية والدقيقة من أجل إستجلاء الحقيقة وتطبيق الإجراءات الجزئية المنصوص عليها في القانون الجبائي فإنها ؛ إما تكتفي بتسجيل هذه التفويطات أو قبول تلك التصريحات الضريبية فيما يخص الضريبة على الشركات " العائلية " على علاتها أو تغض الطرف عنها

<sup>260</sup> – المساهم – Le contribuable ، أصل الكلمة فرنسي ، بمعنى أن المواطن الذي يساهم عن طيب خاطر وهو راض في تمويل نفقات الدولة ، أما كلمة : الملزم – Le redevable ، فهي تحمل معنى الإلزام القانوني ، أي أن المواطن يؤدي الضريبة إنطلاقا من الإلزام والوجوب الذي يقع عليه ، بموجب القاعدة القانونية التي تُوَظَر ذلك الواجب الضريبي ، وفي المغرب يتم إستعمال كلمة الخاضع للضريبة – Le contribuable في نصوص المدونة العامة للضرائب عوض كلمة المساهم لما للأولى من قوة الإلزام والإلزام والإكراه ، نلاحظ أن مصطلح " مساهم " يختلف عن مصطلح " الخاضع للضريبة " مع أن المدونة العامة للضرائب ، إعتمدت ترجمة مصطلح " الخاضع للضريبة " ب Le contribuable رغم اختلاف المعنى ، لأن المساهمة ليست هي الخضوع ، فالأولى تكون بإرادة المساهم بينما الثانية يقوم بها خارج إرادته .

<sup>261</sup> – هذا الإجراء كان معمولا به قبل قانون المالية لسنة 2018 الذي قام بإلغائه ، وهو نوع من التعسف في استعمال الحق من جانب الملزم.

أحيانا أخرى ، في حين لا تتوانى في بعض الأحيان عن إستعمال كل الوسائل المتاحة لها من أجل معرفة الحقيقة كاملة فيما يخص بعض الخروقات التي يتعمد بعض الخاضعين للضريبة إرتكابها في إقرارتهم الضريبية ، وتقوم وفق ذلك بإنزال العقوبات الجزية ليس عن طريق تطبيق النصوص الجزية بل بواسطة المغالاة في التقدير أو التقييم ، وهي مدفوعة ب " الرغبة في الإنتقام " من الخاضع للضريبة الذي قام بإخفاء المعطيات الصحيحة عنها ، ما يستشف منه نوع من إزدواجية المعايير في معاملة الخاضعين للضريبة والمفاضلة بينهم تبعاً لمراكزهم القانونية والمالية والاجتماعية .<sup>262</sup>

ثانياً وفيما يعود للممارسة التي تنبع من الذهنيات السائدة في أوساط أطر وموظفي إدارة الضرائب فهي كثيرة ومتنوعة ، ويدخل فيها البعد الإستراتيجي العقلاني في إطار سوسولوجيا التنظيمات ، بتعبير ميشال كروزيه - Michel Crozier<sup>263</sup> المتمثلة في إستعمال الفاعل الإداري للسلطة التي يتمتع بها في ظل التناقضات النسقية التي تؤدي إلى إختلال التوازن الداخلي للبنية ولنسق علاقات السلطة داخل التنظيم ، بحيث تؤدي العقلانية المطلقة للفاعل والتي إنتقدها كروزيه وأقترح بدلا منها العقلانية المحدوة للفاعل ؛ إلى إيجاد مجال خاص أرحب لتحقيق المنفعة الحدية بتعبير ريكاردو ، بحيث تبدو سلوكيات الفاعل الإداري داخل التنظيم منسجمة مع القانون ولكنها مغلفة بالأهداف الإستراتيجية غير المعلنة ، أو نظرية الإختيار العقلاني لتالكوت بارسونز - Talcot Parsonz التي تركز تحديداً على التفاعل القائم بين الفعل والبنية أو الفرد والمجتمع والبحث في إختيار البدائل المتاحة ، ما يفسر رغبة الفاعل الإداري المضمر أو الوظائف غير المعلنة أو الخلل الوظيفي بتعبير روبرت ميرتون - Robert Merton الذي يؤثر على الفاعل الإداري أكثر ويدفعه باتجاه الرغبة في التمتع وجني المكاسب المادية والإغتناء من المنصب وتحقيق الإشباع المادي والدوافع المصلحية الشخصية ، بحيث تنشب صراعات؛ أحيانا خفية ، وأحيانا ظاهرة ، بين هؤلاء الفاعلين الإداريين ، تكون

<sup>262</sup> - البرهنة على فكرة أن التشريع الجبائي المغربي يساهم في التهرب الضريبي ولايراعي فكرة العدالة الضريبية وموسوم بالضغط الضريبي على مستوى ضرائب الدولة الثلاث وعلى مستوى ضريبة التسجيل وضريبة الأرباح العقارية ، وكذلك على مستوى الضرائب والرسوم المحلية ، يضاف إلى ذلك غموض النصوص الجبائية وطرحها لإشكاليات عديدة أثناء التطبيق ، ما يجعل المجال خصبا لتشجيع الغش والتهرب الضريبيين ، هو أن التشريع الجبائي يماسس للتهرب ويشرعه ، ومثال ذلك ، أن القانون يجيز خصم تكاليف الإنتاج والإستثمار لتخفيض تكلفة الإنتاج وتشجيع الإدخار ، إلا أن هذه الأهداف وإن كانت وجيهة من حيث المبدأ فإن المخاطر الملازمة لهذه الخصومات وتفاوت القدرة على الإستفادة منها أمر يقود إلى القول بمأسسة التهرب وشرعته.

<sup>263</sup> - عبد القادر خريش - التحليل الإستراتيجي عند ميشال كروزيه (Michel Crozier) - مجلة جامعة دمشق - المجلد

أهدافها مضمرة وغامضة ولكنها تكتسي طابع المصلحة العامة والدفاع عن حرمة المرفق العمومي ومحاربة الفساد وضرورات المرفق العام أو تكون نابعة من قراءة خاطئة للوضع الواقعي للخاضع للضريبة أو التأويل الخاطئ للنصوص الجبائية ، تكون نتيجتها إهمال حقوق الخاضع للضريبة أو أحيانا " الإنتقام منه " لإشباع النهم الشخصي أو لعلاقته بموضوع الصراع الدائر بين تلك الأطراف ، أو الرغبة في الظهور على حساب مجهودات الآخرين بمظهر الإطار الكفو مدفوعا بالرغبة في إرضاء المتنفذين في الشبكة البيروقراطية العليا ، أو الرغبة في الترقى إلى منصب سامي أو الحصول على مكاسب مادية يسمح بها القانون ( العلاوات الإستثنائية ) التي يمنحها بعض المسؤولين لبعض المحظوظين من الموظفين والأطر الموالين لهم ، والتي لا علاقة لها بمنطق الكفاءة والعمل الجاد ، بل تؤطرها علاقات مصلحة " حتى لا أقول على أنها " زبونية " مغلفة بالإبتزاز وشراء سكوت الفاعلين الشرسين والمناوئين على المستوى العمودي أو الأفقي ، والتي غالبا ماتكون من أسباب تأجيج الصراعات الداخلية للتنظيم ، أو التغاضي عن القيام بالواجب المهني والوظيفي وترك الحبل على الغارب للتسيب والإهمال الإداري الذي يضيع على الخزينة موارد ضريبية مهمة .

### خلاصة الفصل الأول :

لقد حاولت في هذا الفصل إنطلاقا من المقاربة القانونية الوصفية وكذا إنطلاقا من تجربتي المهنية الشخصية كإطار تابع للمديرية العامة للضرائب ، أن أقوم بقراءة قانونية للنصوص الجبائية المبتوتة في مختلف التشريعات الجبائية ؛ إن كانت المدونة العامة للضرائب أو مدونة تحصيل الديون العمومية ، أو قوانين المالية ، أو قرارات الفاعلين الأساسيين في السياسة الجبائية ، و قمت بإجراء تحليل لبنيات الضرائب ، وذلك بتوظيف استثناسي للمنهج الوظيفي- البنوي والماركسي النقدي ، تحذوني الرغبة في إستجلاء مكامن الخلل في القانون الجبائي الوطني وكذا في ممارسات أولئك الفاعلين والتي تدفع المواطن إلى استبطان تمثلات معينة حول الضريبة مؤداها عدم الرضى عن الضريبة ، ولو أن هذا الحكم ، يمكن اعتباره من الناحية العلمية ، وانطلاقا من قواعد المنهج السوسولوجي لدوركايم ، حكم قيمة سابقا لآوانه بالنظر إلى كون الفصل الثاني وهو الذي سوف أخصه لتحليل نتائج الإستبيان ، من أجل الخلوص إلى الحقيقة العلمية المتمثلة في تمثلات المواطن المغربي التي تدفعه إلى اتخاذ موقف الإحجام عن الأداء وعدم الإرتضاء إلى تسديد الضريبة ، بالمنطقة التي إشتغلت

على عينتها ، ( إقليم تارودانت ) حيث يوجد النفوذ الترابي لإدارة الضرائب ، بمصلحتها اللتين هما : قبضة إدارة الضرائب حيث أشتغل منذ ما ينيف عن إثني عشر ( 12 ) سنة ، وتقسيمة الضرائب للأشخاص الذاتيين والمعنويين ، غير أن الإشكال البنيوي للمادة الجبائية والذي يقسمها إلى ضرائب الدولة والضرائب والرسوم المحلية والذي تطرقت إلى تأثيراته في هذا الفصل على تمثلات المواطن ، بالإضافة إلى مختلف الإشكاليات القانونية التطبيقية النابعة من الممارسة الشخصية الميدانية ، والتي تتم عن الملاحظة العلمية الدؤوبة والممنهجة لمختلف الظواهر الجبائية والتي لاشك تساهم إلى حد كبير في استجلاء بعض الحقيقة العلمية حول إجمام المواطن المغربي عن أداء الضريبة وعدم رضاه عنها جملة وتفصيلا ، إن على مستوى التشريع الجبائي وإن على مستوى سلوك الدولة والإدارة الجبائية.

## الفصل الثاني

سوسيولوجيا تمثلات الخاضع للضريبة بالمغرب

## مقدمة الفصل الثاني :

تتمثل الوظيفة السوسولوجية للضريبة في كون الضريبة هي في نفس الآن موضوع سياسة عمومية ( السياسة الجبائية ) ، وكذلك أداة من أدوات السياسات العمومية الأخرى ، ومن أجل تتبع تطور الدولة التدخلية التي ظهرت فيها الضريبة كمساهمة من المواطن في تمويل الأعباء العامة ، ومن أجل معرفة وظيفة الضريبة في استمرار النظام السياسي ، من منظور النظرية النسقية لدافيد إستون – David Easton لا بد من اعتماد مقارنة وظيفية للنظام الجبائي ، كما دعى إلى ذلك الإقتصادي موسكراف – Musgrave سنة 1959 ، لكن الوظائف الكبرى للضريبة التي وضعها موسكراف والتي تتمثل بالأساس في: ( رصد الموارد بهدف إنتاج الممتلكات الجماعية ، إعادة التوزيع ، تنظيم الإقتصاد ) تعتبر اليوم شبكة للتحليل جد محدودة لو أردنا أن نفهم النظام الجبائي وتغيراته المتعددة والمتوالية والمعقدة ، وتطرح بالتالي جملة من الأسئلة التي لا تجد أجوبة لها في التحليل الإقتصادي أو الإحصائي أو القانوني ، هذه الوظائف الكبرى تحاول طمس الحقيقة الجبائية النابعة من الواقع الإجتماعي – الإمبريقي ، على مستوى الخطاب والممارسة ، تحت غطاء نسقين من العوامل ؛ يتجلى الأول في تسخير الضريبة في إطار الرهان المتعلق بالخصوصيات الإقتصادية ، الإجتماعية ، الثقافية والترابية-المجالية من أجل القول بأن وظيفتها تنحصر في المحافظة على استمرار النسق ، وفي الوقت الذي تحاول فيه أخلاقيات الضريبة هذه إضفاء الإنسجام على النظام الجبائي ، فإنها ليست نفسها الأسئلة التي يطرحها المقررون أو الفاعلون العموميون<sup>264</sup> ، ولا حتى المواطنون في مجموعهم الذين هم معنيون بالضريبة بالدرجة الأولى ، خاصة تلك المرتبطة بهدف تحقيق العدالة الإجتماعية ، لاندراج في أجندة الفاعلين الذين هم المقررون السياسيون في هذا المجال ، إلا نادرا ، ذلك لأن منطق التصويب القطاعي الفتوي يبقى هو المهيمن على المجال الترابي ، ويجتبي برعاية الحكومات والأحزاب المشكلة لها التي تبقى منشغلة بالوعود السياسية والإنتخابية .

<sup>264</sup> – Marc Leory – Découvrir la sociologie fiscale – La Decouverte / Regards croisés sur l'économie, 2007/1- n° 1, pages 96, ISSN 1956-7413.

ظهرت سوسيولوجيا الضريبة بعد الحرب العالمية الثانية على أيدي بعض الكتاب الأنجلوساكسونيين المهتمين بمجال الضريبة من أمثال : ( كولدشايد- Goldscheid ، إصدار 1967 - مان - Mann ، إصدار 1943 - راينود - Raynoud ، إصدار 1947 - شومبيتر - Schumpeter ، إصدار 1984 ... ) ، وهي تحتوي على متن من الأبحاث الهامة ، خاصة إذا قمنا بتبني تحديد مفاهيمي معرفي جد موسع ، بما في ذلك الكتابات التي تندرج في إطار علم السياسة ، علم النفس الاجتماعي ، علم التاريخ ، فهي تستفيد من رؤية مؤسساتية في الدول الأنجلوساكسونية ، وتزدهر شيئاً فشيئاً في فرنسا ( ليوري ، 2003 - Leroy - أردان - Ardin ، إصدار 1965 - دوبرجي - Duberger ، إصدار 1962 ، ) ، وألمانيا ( شمولدرز - Shmoulderz ، إصدار 1973 ، باكهوس - Bakhous ، إصدار 2002 ) ، تحاول سوسيولوجيا الضريبة دراسة المجتمع والدولة في علاقتهما بالضريبة ، إنطلاقاً من مقاربات معرفية وسوسيولوجية متعددة ، أي التعدد المنهجي والمعرفي - Pluridisciplinaire ( سوسيولوجية - قانونية - معرفية - تاريخية - سلوكية - نفسية - علم سياسة ) و من أجل فهم المجتمع يتعين الإهتمام بالأفعال الجبائية أو الإختيارات الجبائية بتعبير آخر ، وتشيد في إطار حوار نقدي مع القانون والاقتصاد ، مقترحة نظرية إجتماعية تتغذى من المعطيات الإمبريقية ، فهي ترفض مصادرة النقاش حولها من قبل الخبراء ، غياب تصور شامل للعدالة الجبائية و تشتت السياسات الجبائية في ثنايا الخصائص التقنية المجتزأة من الواقع الاجتماعي ، وعلى العكس ، فهي تعيش بواسطة هذه التحليلات العلمية ( الإيجابية ) من أجل تقوية الأخلاقيات الضريبية - كساهمة ، يعني محاولة إنجاز تمثل إيجابي لضريبة مقبولة من طرف الملزمين من أجل تمويل السياسات العمومية للدولة .<sup>265</sup>

من هذا المنظور حيث الغش والتهرب الضريبي يعتبران كنوع من الانحراف والانتفاض ضد الضريبة يندرجان في إطار براديفم الفعل الجماعي ، وإقرار الملزم يحل مثل نموذج عام للعقلانية ، ووضع سياسة جبائية تؤول إنطلاقاً من الوظائف السوسيولوجية للضريبة وقبول أو الرضى بالضريبة مرتبط بمشروعية الدولة والفعل العمومي ، المقاربة السوسيولوجية المعرفية - Cognitive تهدف إلى دراسة الطريقة التي يضع بها الفاعلون في النظام القراري أي صانعو القرار الجبائي والملزمون معارفهم ويبنون أحكامهم حيث تشكل المراقبة الضريبية

Le contrôle Fiscal – شكلا من أشكال البيروقراطية ، المراقب الجبائي أو الفاحص - Le vérificateur<sup>266</sup> ، يعتبر في قلب المنطق الشكلي أو نموذجاً أصيلاً له.<sup>267</sup>

ومن أجل مقارنة هذه الطريقة والمؤثرات التي تؤثر فيها ، سوف أحاول أن أضع تعريفاً سوسيوولوجياً لمنهج دراسة الحالة الذي سوف أشتغل عليه في استجلاء الحقيقة العلمية المرتبطة بتمثلات الخاضع للضريبة بالمغرب ، من خلال تحليل المعطيات المتحصل عليها من الاستبيان ، الذي إشتغل فيه على عينة توجد بمنطقة النفوذ الترابي لمصاحتي الضرائب المتواجدين بمدينة تارودانت و يتعلق الأمر بمدن : تارودانت - أولاد تايمة - أولاد برحيل ( المبحث الأول ) ثم أنتقل إلى تحليل سوسيوولوجيا الفعل العمومي والمجتمعي المتعلق بالضريبة في ( المبحث الثاني ) ثم أتناول تجليات العلاقة بين الملزم وإدارة الضرائب ( المبحث الثالث ).

### المبحث الأول : تمثلات الخاضع للضريبة بالمغرب - دراسة حالة

منهج دراسة الحالة هو بحث متعمق في العوامل المعقدة والمتعددة والتي تساهم في تشكل ظاهرة اجتماعية ، وذلك بالاستعانة بأدوات البحث الضرورية لتجميع البيانات ، وتتميز دراسة الحالة عن المسح بكونها تتعمق في الحالة المدروسة وتركز عليها بعد عزلها مؤقتاً عن الحالات الأخرى المحيطة بها ، ومن أهم صفات منهج دراسة الحالة هو التعمق في بحث الحالة المدروسة ؛ سواء أكانت فرداً أم أسرة أم تنظيمياً اجتماعياً ، وتتبع وضعيتها منذ نشوئها مروراً بمراحل تطورها في زمن الدراسة ، ومن هنا تشبه دراسة الحالة أحياناً بطريقة ( " الفلاش باك " - Flash Back أي العرض الإسترجاعي ) ، أي أن يقوم الباحث ببحث إسترجاعي لسيرة وعلاقات المبحوث وكل ما يتعلق بحياته السابقة ، وذلك بهدف الكشف عن العوامل التي تؤثر في الوحدة المدروسة ،

<sup>266</sup> - المراقبة الضريبية تمارس على الإقرارات المتعلقة بالضريبة على الدخل والضرائب والرسوم المحلية وضريبة التسجيل ، في حين يمارس الفحص الضريبي على الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة ، ويختص بالأولى مفتشو إدارة الضرائب العاملين بمصاحتي قبضة إدارة الضرائب ومصاحفة الضرائب المحلية ، في حين يختص بالثانية مفتشو إدارة الضرائب العاملين بالمصالح الخاصة بالفحص - Les brigades de vérifications.

<sup>267</sup> - Marc Leory - Découvrir la sociologie fiscale - , La Decouverte / Regards croisés sur l'économie, 2007/1- n° 1, pages 21, ISSN 1956-7413.

<https://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie.htm> - consultation le : 02/01/2018.

والكشف عن العلاقات السببية بين أجزائها بهدف الوصول إلى تعميمات علمية متعلقة بها وبغيرها من الوحدات المشابهة.<sup>268</sup>

لا يقتصر منهج دراسة الحالة على جمع المعلومات وتصنيفها بل يتابع الحالة في جل مراحلها المختلفة وتحليل المعلومات المجمعة وينتهي بوضع تقرير هو عبارة عن النتيجة النهائية للبحث ، وتعددت التسميات التي أطلقت على هذا المنهج بحيث عرفه أرمان كوفيليه – Arman Koufiliere منهج الإحصاء الفردي ، أما الفرنسيون فيفضلون استعمال مصطلح ؛ المنهج المونوغرافي – La méthode monographique لأن المونوغرافيا يتبقى مهتمة بموضوع مفرد .

في هذا البحث قمت بتحديد الظاهرة الجبائية كظاهرة مدروسة بواسطة أدوات منهج دراسة الحالة متبعا الخطوات التي ينطوي عليها هذا المنهج ، بحيث يتعلق الأمر بدراسة العينة المدروسة المذكورة آنفا ، والتي فقت بتحديدتها على شاكلة العينة العشوائية كما يلي :

$$\text{أولا حجم العينة الإجمالية لسكان مدن تارودانت + أولاد تايمية + أولاد برحيل} = 80\ 149 + 89\ 387 + 24\ 285 = 193\ 821 \text{ نسمة ؛}$$

وحاولت أن أحدد حجم العينة المدروسة بحيث قمت بإعداد 500 إستمارة ، على الشكل التالي:<sup>269</sup>

$$193\ 821 = 387.642 \text{ إستمارة بحث .}$$

500

تم قمت بقسمة عدد الإستمارات التي يتعين علي ملؤها على عدد الإستمارات المعدة للملا منذ البداية كمايلي:

$$0.775 = \frac{387.642}{500}$$

500

أي أن كل واحد من أفراد العينة المختارة يمثل نسبة 0.775% فرد في الواقع.

<sup>268</sup> – ابراهيم أبراش – المنهج العلمي وتطبيقاته في العلوم الإجتماعية – دار الشروق – عمان – الأردن – الطبعة الأولى 2009 – الصفحة 161 ، كتاب إلكتروني تم الإستخراج على طريقة PDF ، ( أنظر الرابط أسفله ) :

[https://www.books4arab.com/2016/04/pdf\\_40.html-consultation](https://www.books4arab.com/2016/04/pdf_40.html-consultation) le : 25-12-2017

<sup>269</sup> – نفس المرجع السابق.

وتكمن صعوبة تحديد العينة في كوني قمت كما أسلفت بإعداد 500 إستارة على أساس أن كل فرد من أفراد العينة المدروسة يمثل 387.642 فردا في الواقع ، لكن النتيجة التي حصلت عليها هي أن الإستارات التي قمت بإعدادها لم أحصل على أجوبة إلا على 256 وحدة ، ما يمثل الحساب التالي :

$$193\ 821 = 757.113 \text{ إستارة بحث .}$$

256

وبالتالي فالعينة الحقيقية المحصل عليها هي :

$$2.957 = 757.113$$

256

أي أن كل فرد من أفراد العينة المدروسة يمثل 757.113 فردا في الواقع أي ما يمثل نسبة 2.957% من أفراد المجتمع الواقعي المدروس.

وسوف أحاول من خلال تحليل المعطيات والمعلومات والبيانات المجمعة بواسطة تقنية الإستبيان مع استعمال تقنية الملاحظة العلمية كذلك ، أن أتأكد من الفروض العلمية التي وضعتها في مقدمة هذا البحث ، من أجل إستخلاص النتائج ووضع التعميمات العلمية المنفضية إلى الحقيقة العلمية المرتبطة بالسؤال أو الإشكال المركزي الذي يؤطر هذا البحث والذي هو :

- لماذا ليس هناك إرتضاء للمواطن المغربي إلى تسديد الضريبة بكل أريحية ؟

لابد من الإشارة إلى أن من بين أهم الصعوبات التي تكثف توظيف منهج دراسة الحالة هي ؛ صعوبة الإلتزام بالموضوعية ، حيث تتحكم العناصر الذاتية والحكم الشخصي في سير الدراسة ، سواء في مرحلة إختيار العينة المدروسة أو في مرحلة جمع البيانات مع أي حاولت أن أتفادى هذه الصعوبة الثانية من خلال تنوع العينة ( موظفين - تجار - مقاولين - عمال - فلاحين ..إلخ ) ، وكذلك في عدم صحة ودقة البيانات المجمعة ومسايرتها لما يريده الباحث ، وذلك نظرا لكون موضوع الضريبة بالمغرب يعتبر من الموضوعات الشائكة ومن الطابوهات التي لا يريد المواطن التكلم عنها خشية من سوء فهم أو رد فعل الإدارة الضريبية ، وكذلك من صعوبة تعميم النتائج ، لما يكتنف الإجابات المتحصل عليها من إضطراب وتناقض ، غير أنني سوف أحاول قدر المستطاع التحلي بالموضوعية العلمية والنزاهة والحياد العلميين ، مستلهما آليات التحليل المرتبطة بالسوسيولوجيا الفهمية لماكس فيبر المرتبطة بتفسير السلوك الفردي للفاعلين ، و مستلهما كذلك و- بشكل

خاص- قواعد المنهج التجريبي في البحث السوسولوجي لدوركايم<sup>270</sup> ، والتي منها ؛ توخي الحياد القيمي ، والموضوعية العلمية ، والدقة في التكميم ، وتجاوز الأحكام المسبقة أو المعرفة الشائعة ، و تفسير الظاهرة الاجتماعية بظاهرة من جنسها ، وفصل الذات عن الموضوع أو النظر إلى الظواهر الاجتماعية على أنها أشياء ، والإبتعاد عن طريقة تحليل الشعور الشخصي ، بحكم أن الظاهرة الاجتماعية هي ضرب من السلوك المجتمعي الذي له وجود خارجي مستقل عن شعور الفرد ، والتفريق بين الظواهر السليمة والمعتلة أي بين تلك التي تعم في المجتمع وترتبط بالشروط الاجتماعية التي أوجدتها وتلك التي لا ترتبط بتلك الأسباب ولا تستمر في البقاء إلا بحكم العادة العمياء ، وتطبيق القواعد المتبعة في إقامة البراهين ، وبيان مختلف الطرق الإستقرائية التي تتبع في العلوم التجريبية في مرحلة تحقيق الفروض ، وهي طريقة الإتفاق ، طريقة الإختلاف ، طريقة التغير النسبي ، وطريقة البواقي ، واعتماد المقارنة بين الظواهر لمعرفة العلاقات بينها ، ويفضل دوركايم طريقة التغير النسبي .

وقبل الخوض في تحليل التمثلات المرتبطة بالأسئلة المطروحة في الإستارة سوف أقوم بتحديد المتغيرات المستقلة المتعلقة بالذكور والإناث والمتغيرات التابعة المتعلقة بالسن والمهنة ومكان الإقامة ومتوسط الدخل الشهري للذكور والإناث معا :

#### الفقرة الأولى : تحديد المتغيرات المستقلة المتعلقة بالذكور والإناث معا :

مجموع الإستمارات المعبئة : 256 إستارة ، منها ؛ 187 من الذكور أي بنسبة %73 ؛ و69 من الإناث ، أي بنسبة %27. وهذا مؤشر على أن نسبة الذكور المستجوبين تفوق نسبة الإناث المستجوبات ، وهذا الأمر قد يكون راجعا إلى الإفتراضات التالية :

أولا إلى كون العينة المستجوبة يطغى عليها الذكور أكثر ، أي أن الإستمارات موجهة للملا نحو الذكور أكثر من الإناث ؛ ثانيا إلى كون المزاولين للأنشطة الخاضعة للضريبة من جنس الذكور أكثر من الإناث ، ثالثا كون

<sup>270</sup> - إميل دركايم - قواعد المنهج في علم الاجتماع - ترجمة محمود قاسم ومحمد بدوي - دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية - مصر - طبعة سنة 1988 - الصفحة 97 وما يليها.

الإناث لا يرغبن في الخضوع للإستجواب ويتحفظن عليه أكثر من الذكور الذين لديهم إقبال على الإستجواب بكل تلقائية.<sup>271</sup>

الفقرة الثانية : تحديد المتغيرات التابعة المتعلقة بالذكور و الإناث معا .

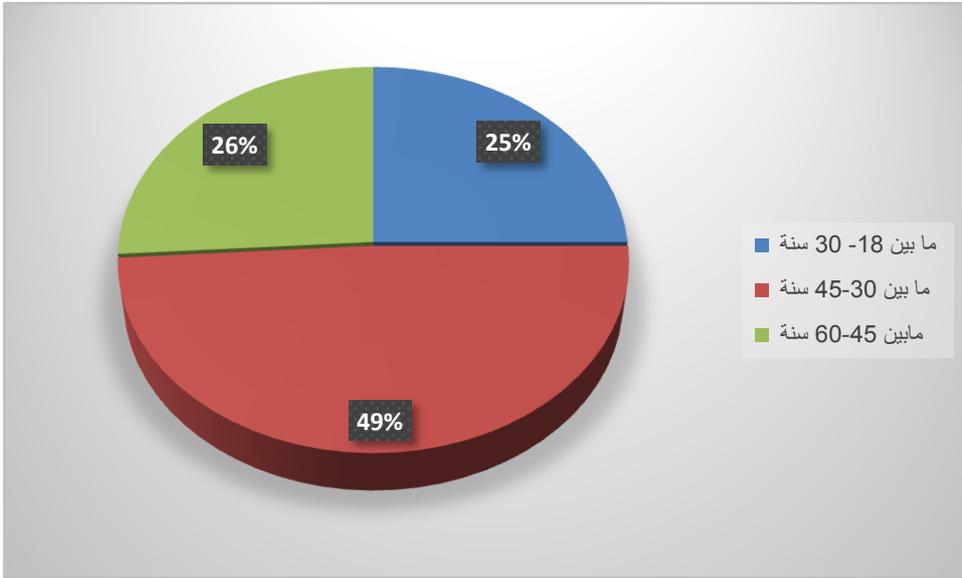
أولا- البيانات المتعلقة بفترة الذكور :

1- البيانات المتعلقة بالسن :

- ما بين 18-30 سنة : 25 % ؛

- ما بين 30-45 سنة : 49% ؛

- ما بين 45-60 سنة : 26% ؛



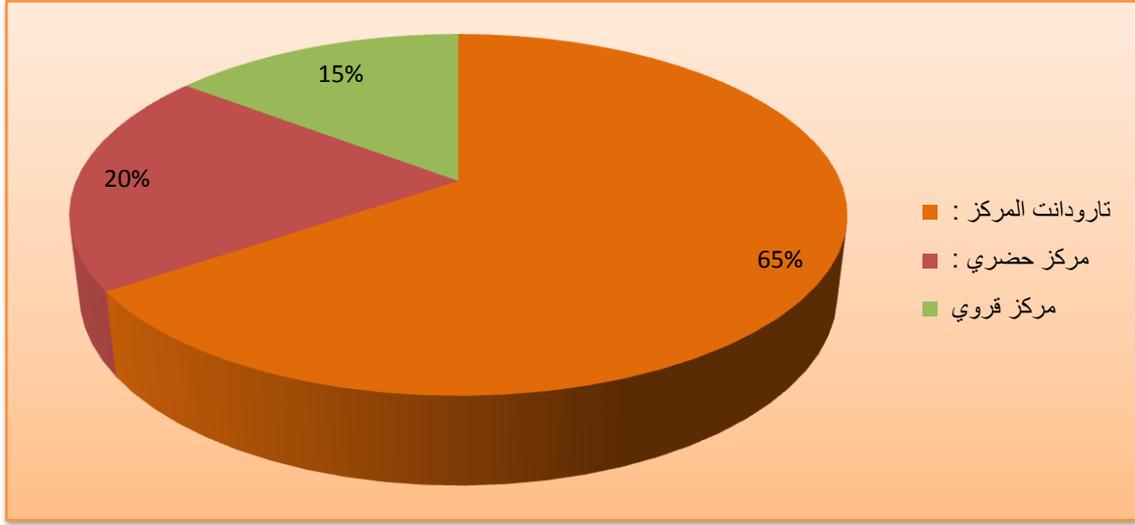
<sup>271</sup> - التركيبة البشرية للمدن التي خضعت للدراسة ؛ بالنظر إلى كونها توجد في منطقة سوس ، وهي منطقة تعرف نسبة تمدن تبلغ % 56.3 حسب الإحصاء العام للسكان والسكنى لسنة 2014 ، بالإضافة إلى كون التقاليد التي تقضي بسيطرة الرجل على النشاط الإقتصادي خارج البيت لاتزال مستحكمة.

فيما يخص البيانات المتعلقة بالسن لدى جنس الذكور ، يتبين أن الفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 30-45 سنة ، يوجدون في المقدمة بنسبة 49% ، في حين توجد الفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 45-60 في المرتبة الثانية بنسبة 26% ، بينما توجد الفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 18-30 سنة في المرتبة الثالثة بنسبة 25% ، وهذه النتيجة يمكن أن تدل على الإفتراضات التالية : أولاً كون العينة المستجوبة تضم الفئة العمرية الأولى أكثر من الفئتين الثانية والثالثة أي أن الإستمارات وجهت إلى هذه الفئة أكثر من الفئتين الأخريين ، ثانياً كون الفئة الأولى تمثل الفئة التي تتناول أنشطة تعتبر خاضعة للضريبة بشكل أكثر من الفئتين الأخريين ، كون هذه الفئة تمثل الأشخاص الكبار في السن والتي تتكون من الكهول من أصحاب المهن والمشاريع الاقتصادية الخاضعة للضريبة ، ثالثاً كون الفئتين الثانية والثالثة وهما متقاربتان وتشكلان من فئة الشباب أكثر التي يتراوح عمرها ما بين 18-45 ، تمثلات مجتمعتين بنسبة 51% ، ما يدل على أن فئة الشباب هي التي يمكن أن تنصدر الترتيب من بين الفئات التي تضم الأشخاص المزاولين للأنشطة الخاضعة للضريبة ، وهذا الأمر مرتبط بنسبة السكان النشيطين بالمغرب بشكل عام ، والذي تشكل فيه فئة الشباب نسبة كبيرة ، بالإرتباط بالهرم السكاني الذي تسيطر عليه فئة الشباب .

## 2- البيانات المتعلقة بمكان الإقامة :<sup>272</sup>

- تارودانت المركز : 65% ؛
- مركز حضري : 20% ؛
- مركز قروي : 15% ؛

<sup>272</sup> - تم الإعتماد على العينة المدروسة المستخرجة من المدن الثلاث بحكم كونها تخضع للنفوذ الترابي لمصلحتي الضرائب المتواجدين بمدينة تارودانت ، ولكون دراسة تمثلات الخاضع للضريبة يتطلب دراسة العينة المستخرجة بالمدن الثلاث.



يمثل القاطنون بمركز تارودانت من بين العينة المدروسة النسبة الأعلى ، بينما يوجد القاطنون بالمركزين الحضريين لأولاد تايمية وأولاد برحيل في المرتبة الثانية ، والقاطنون بالمراكز القروية المحيطة بالمراكز الحضرية الثلاث المرتبة الثالثة ، وهذا راجع إلى إحدى الإفتراضات التالية:

أولا إلى كون العينة المدروسة بالمركز الحضري الأول تعتبر أكبر منها في المركزين الحضريين الثاني والثالث ، ثانيا إلى كون القاطنين بالمركز الحضري الأول هم الذين يزاولون أنشطة خاضعة للضريبة أكثر ، ثالثا كون الأنشطة الخاضعة للضريبة تتمركز أكثر بالمدن وأن العينة المستجوبة القاطنة بالمراكز القروية إنما تزاول أنشطتها الضريبية بالمراكز الحضرية ، وترجع إلى المراكز القروية حيث تقطن في المساء.<sup>273</sup>

### 3-البيانات المتعلقة بالفئة الإجتماعية :

ويوضح الجدول الآتي الفئات العمرية من فئة الذكور في علاقتها بالفئات الإجتماعية على الشكل التالي :

<sup>273</sup> - نسبة التمدين بإقليم تارودانت لم تتجاوز 38% ، حسب الإحصاء العام للسكان والسكنى لسنة 2014 . ( أنظر البوابة الرسمية للمندوبية السامية للإحصاء على الرابط أسفله ) :

شخص معنوي	شخص طبيعي	الفئة
		العمر
6	41	30-18
10	80	45-30
8	42	60-45
24	163	المجموع
12%	88%	النسبة المئوية

يتضح من الجدول أعلاه ، أن الفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 30-18 سنة ، يشكل فيها الأشخاص الطبيعيون نسبة 66.83% والأشخاص المعنويون نسبة 1.44% ، والفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 45-30 سنة يشكل فيها الأشخاص الطبيعيون 31.25% والأشخاص المعنويون نسبة 2.4% ، والفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 60-45 سنة يشكل الأشخاص الطبيعيون نسبة 68.46% والأشخاص المعنويون نسبة 1.92% ، وتشكل النسبة الإجمالية للأشخاص الطبيعيين 88% والنسبة الإجمالية للأشخاص المعنويين 12% .

وتحليل هذه النتائج يؤدي إلى القول بأن نسبة الأشخاص الطبيعيين في الفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 45-30 سنة ، تحتل الرتبة الأولى مقارنة بالفئتين الآخرين ؛ أي الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30-18 سنة ، والذين تتراوح أعمارهم ما بين 45-60 سنة ، كما أن جمع نسبي الفئتين العمريين للذين تتراوح أعمارهم ما بين 45-18 سنة تساوي 47.26% ، مقارنة بالفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 60-45 سنة ، وهذا الأمر يمكن إعطاؤه تفسيرات هي :

أولا ؛ كون العينة المدروسة إتجهت أكثر إلى هذه الشريحة الإجتماعية أكثر من غيرها ؛

ثانيا ؛ كون الفئة العمرية المرتبطة بشريحة الشباب تظل مسيطرة على الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة ، وهذه الفئة تتكون في الغالب من الحرفيين والتجار الصغار ؛

ثالثا ؛ ورغم ذلك فإن نسبة الأشخاص المعنويين ، خاصة ضمن الفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 30-45 سنة ، تبقى مهمة ، وتبقى نسبة الأشخاص الطبيعيين الإجمالية مقارنة بنسبة الأشخاص المعنويين بالمدن

الثلاث معقولة ، لكون هذه الحواضر لاتعرف نمو ملحوظا للقطاع الخاص ، بحكم كونها مدن صغيرة تنتشر فيها القطاعات غير المهيكلة والقطاعات الإنتاجية الصغيرة المرتبة بأصحابها وتحتل فيها الحرف والمهن الشخصية نسبة كبيرة ، في حين يمكن القول بأن هنالك نسبة كبيرة من شرائح اجتماعية أخرى غير مندرجة ضمن العينة المدروسة ، إما لكون الدراسة لم تطلها أو بحكم كونها غير خاضعة للضريبة وتمثل شرائح العمال ( عمال الفلاحة - عمال البناء ) ، والطلاب ، والنساء ربات البيوت والشباب العاطل .

#### 4- البيانات المتعلقة بالدخل الشهري :

يبدأ متوسط الدخل الشهري عند الذكور من 500.00 درهم وصولا إلى 10 000.00 درهم<sup>274</sup>. يمكن القول بخصوص متوسط الدخل الشهري على أن غالبية الذكور المستجوبين لم يعبروا عن دخلهم الشهري ، وذلك يمكن إعطاؤه تفسيراً يتمثل في الآتي :

أولا : لدواعي لها علاقة بالعينة المدروسة ؛

ثانيا : يمكن أن يعبر عن تمثيلهم للضريبة بحكم كونهم يعتقدون أو يرتابون بأن الإستارة الموجهة إليهم تعود إلى إدارة الضرائب ، بالرغم من كل التطمينات التي قدمناها لهم بكون الإستارة هي عبارة عن بحث لنيل شهادة الماستر ولا علاقة لها بإدارة الضرائب ، ولهذا فالتعبير عن دخلهم الشهري فيه خطورة بالغة على ذمتهم المالية التي سوف تطلها أيادي مفتشي إدارة الضرائب ، وسوف تؤدي بالتالي إلى إعادة تقدير الأساس الخاضع للضريبة على الأنشطة المهنية التي يزاولونها ، ولهذا فأغلبهم متحفظون من هذه الناحية ؛

ثانيا : يمكن القول على أن الشريحة المستجوبة تتكون من الذين لا يعرفون دخلهم الشهري بالضبط بحكم التذبذب وعدم الانتظام الذي يسوده ؛

ثالثا : كون الدخل الشهري للذكور يبدأ من 500 درهم وينتهي عند 10 000 درهم ، هذا مؤشر يمكن تفسيره بكون الشريحة المستجوبة تتكون من الفئات الاجتماعية الفقيرة جدا والمكونة من العمال والطلاب و العاطلين ، والتي تتواجد ضمنها شريحة متكونة من المتقاعدين والموظفين ورجال التعليم ، وهؤلاء يتم إقتطاع الضريبة على الدخل بالنسبة إليهم من المنبع ، ولاخوف عندهم من أي إجراء ضريبي غير مأمون من لدن المصالح المحلية

<sup>274</sup> - تم اعتماد متوسط الدخل الشهري عند الذكور لكون أغلبهم لم يعبروا في الإستمارات الموجهة إليهم عن دخلهم الشهري.

للضرائب ، كما يمكن القول أن شرائح التجار و الحرفيين وأصحاب المهن الحرة الذين تم إستجوابهم هم الذين لم يدلوا بدخلهم الشهري.<sup>275</sup>

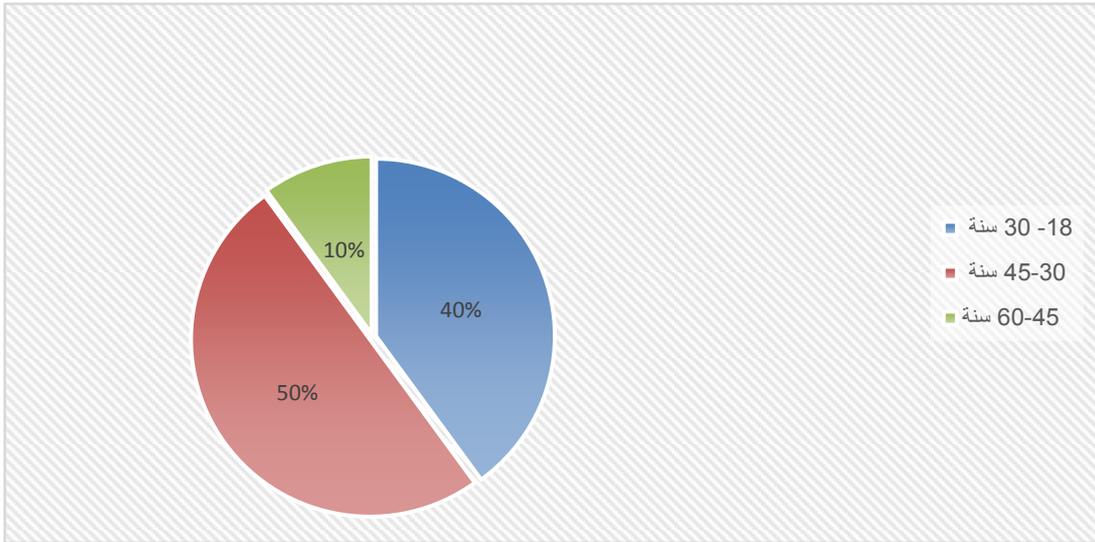
ثانيا : البيانات المتعلقة بفترة الإناث :

### 1-البيانات المتعلقة بالسن

18- 30 سنة : 40%.

- 30-45 سنة : 50%.

- 45-60 سنة : 10% .



إن نتائج الإستبيان فيما يخص أعمار الفئات العمرية المستحوبة إناث ، أفرزت كون الفئة العمرية للواتي تتراوح أعمارهن ما بين 30-45 سنة يشكلن غالبية المستجوبات ، في حين تحتل الفئة الثانية للواتي تتراوح أعمارهن ما بين 18-30 سنة المرتبة الثانية ، والفئة العمرية للواتي تتراوح أعمارهن ما بين 45-60 سنة ، المرتبة الثالثة ، ولو قمنا بجمع الفئتين الأولى والثانية ، لأمكن القول بأن فئة الشباب يمثلن حوالي 90% من المستجوبات اللاتي تتراوح أعمارهن ما بين 18-45 سنة ، وهذه النتيجة لها تفسيرات التالية :

أولا : لاعتبارات لها صلة بالعينة المدروسة ؛

<sup>275</sup> - خضوع التجار للتضريب الجزائي فيما يتعلق بالضريبة المهنية - La patente

ثانيا لكون فئة الشباب تتكون من الموظفات ( نساء التعليم + الوظيفة العمومية ) ومن المزاولات للمهن الحرة مثل ؛ الصيدليات والمحاميات والطبيبات مثلا هن المستجوبات بكثرة ، وهن اللائي يشكلن غالبية النساء اللائي يمارسن أنشطة خاضعة للضريبة بالمراكز الحضرية الثلاث ؛

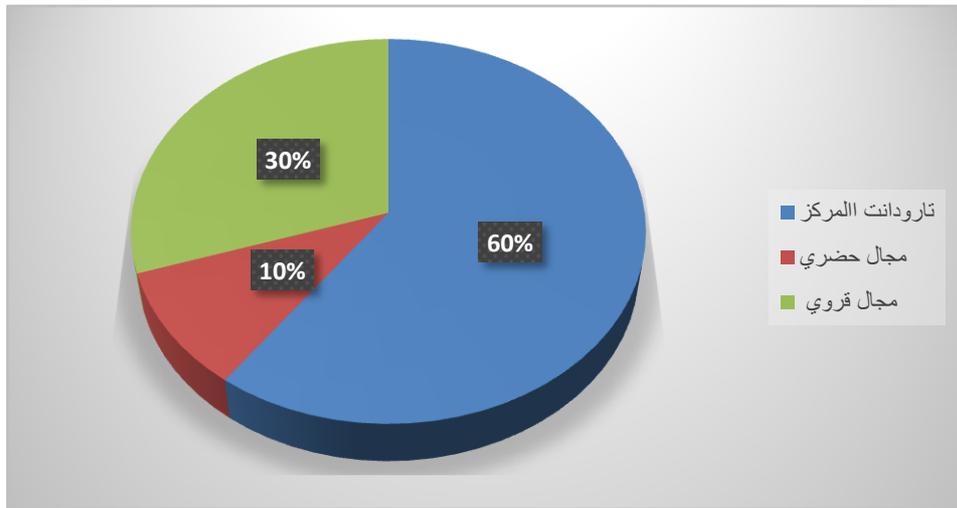
ثانيا: لكون نسبة النساء النشيطات مرتبطة القاعدة الإجتماعية للسكان النشيطين بالمغرب بشكل عام.

### 1- البيانات المتعلقة بمكان الإقامة :

- تارودانت المركز : 60%

- مجال حضري : 10%

- مجال قروي : 30%<sup>276</sup>



تمثل القاطنات بمركز تارودانت من بين العينة المدروسة النسبة الأعلى ، بينما توجد القاطنات بالمركزين الحضريين لأولاد تايمية وأولاد برحيل في المرتبة الثانية ، والقاطنات بالمراكز القروية المحيطة بالمراكز الحضرية الثلاث المرتبة الثالثة ، وهذا راجع إلى إحدى الإفتراضات التالية:

<sup>276</sup> - نسبة النساء النشيطات بالعالم القروي بجهة سوس ماسة 47.7% (جمعيات الإقتصاد التضامني).

أولاً إلى كون العينة المدروسة بالمركز الحضري الأول تعتبر أكبر منها في المركزين الحضريين الثاني والثالث ؛  
ثانياً إلى كون القاطنين بالمركز الحضري الأول هم الذين يزاولون أنشطة خاضعة للضريبة أكثر ؛

ثالثاً كون الأنشطة الخاضعة للضريبة تتمركز أكثر بالمدن وأن العينة المستجوبة القاطنة بالمراكز القروية إنما تزاول أنشطتها الضريبية بالمراكز الحضرية ، وترجع إلى المراكز القروية حيث تقطن في المساء ، وبخصوص هذه الجزئية فنتائج الإستبيان الخاصة بالرجال تتطابق مع مثيلتها الخاصة بالنساء ، ويمكن مطابقة التفسير مع نظيره بهذا الخصوص .

## 2- البيانات المتعلقة بالفئة الإجتماعية :

ويوضح الجدول الآتي الفئات العمرية من فئة الإناث في علاقتها بالفئات الإجتماعية على الشكل التالي :

شخص معنوي	شخص طبيعي	الفئة
		العمر
5	26	30-18
6	24	45-30
1	7	60-45
12	57	المجموع
18%	82%	النسبة المئوية

يتضح من الجدول أعلاه ، أن الفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 30-18 سنة ، يشكل فيها الأشخاص الطبيعيون نسبة 14.82% والأشخاص المعنويون نسبة 3.6% ، والفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 45-30 سنة يشكل فيها الأشخاص الطبيعيون 13.68% والأشخاص المعنويون نسبة 0.72% ، والفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 60-45 سنة يشكل الأشخاص الطبيعيون نسبة 3.99% والأشخاص

المعنويون نسبة 0.12%، وتشكل النسبة الإجمالية للأشخاص الطبيعيين 82% والنسبة الإجمالية للأشخاص المعنويين 18% .

وتحليل هذه النتائج يؤدي إلى القول بأن نسبة الأشخاص الطبيعيين في الفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 30-45 سنة ، تحت الرتبة الأولى مقارنة بالفئتين الآخرين ؛ أي الذين تتراوح أعمارهم ما بين 18-30 سنة ، والذين تتراوح أعمارهم ما بين 45-60 سنة ، كما أن جمع نسبي الفئتين العمريين للذين تتراوح أعمارهم ما بين 18-45 سنة تساوي 28.5% ، مقارنة بالفئة العمرية للذين تتراوح أعمارهم ما بين 45-60 سنة ، وهذا الأمر يمكن إعطاؤه تفسيرات هي :

أولا : كون العينة المدروسة ربما إتجهت أكثر إلى هذه الشريحة الإجتماعية أكثر من غيرها ؛  
ثانيا : كون الفئة العمرية المرتبطة بشريحة الشباب تظل مسيطرة على الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة ، وهذه الفئة تتكون في الغالب من المزاولين للمهن الأجرية المندرجة في الوظيفة العمومية والتعليم وبعض المهن الحرة ؛

ثالثا : ورغم ذلك فإن نسبة الأشخاص المعنويين ، ضمن الفئات العمرية الثلاث تبقى مهمة بالنسبة إلى مراكز حضرية صغيرة لا تتمركز بها الأنشطة الاقتصادية للقطاع الخاص بكثرة ، وتبقى نسبة الأشخاص الطبيعيين الإجمالية مقارنة بنسبة الأشخاص المعنويين بالمدن الثلاث معقولة ، لكون هذه الحواضر لاتعرف نموا ملحوظا للقطاع الخاص ، بحكم كونها مدن صغيرة تنتشر فيها القطاعات غير المهيكلية والقطاعات الإنتاجية الصغيرة المرتبة بأصحابها وتحتل فيها الحرف والمهن الشخصية نسبة كبيرة ، في حين يمكن القول بأن هنالك نسبة كبيرة من شرائح إجتماعية أخرى غير مندرجة ضمن العينة المدروسة بحكم كونها غر خاضعة للضريبة وتمثل شرائح العمال ( عمال الفلاحة - عمال البناء ) ، والطلاب ، والنساء ربات البيوت والشباب العاطل .  
وتنسحب نتيجة الإستبيان المتعلقة بالإناث على النتائج المتعلقة بالذكر فيما يخص الجزئية المدروسة ، وكذلك التفسيرات والأسباب المؤدية إليها.

### 3- البيانات المتعلقة بالدخل الشهري

يمثل متوسط الدخل الشهري لفئة الإناث أقل من 10 000 درهم نسبة 75% ، وأكثر من 10 000 نسبة 25%.<sup>277</sup>

توضح نتيجة الإستبيان فيما يخص متوسط الدخل الشهري للإناث أنه يبدأ بأقل من 10 000 درهم دون التمكن من تحديد الرقم ، وينتهي عند 10 000 درهم ، غير أن هذا الأمر أتاح لي إمكانية الحصول على نسبة مئوية للإناث اللواتي يحصلن على دخل شهري أقل من 10 000 درهم ويمثلن نسبة 75% ، وعلى نسبة مئوية للإناث اللواتي يحصلن على دخل شهري يساوي أكثر من 10 000 درهم ، ويمثلن نسبة 25% ، وهذه النتيجة تمثل نقطة اختلاف جوهرية بالمقارنة مع النتيجة المحصل عليها من عند الذكور ، فالإناث عبرن في الإستمارات الموجهة إليهن على أنهن يحصلن على دخل أقل من 10 000 درهم ، ما يعني أنه قد يكون : 9 000 دراهم – 8 000 درهم – 7 000 درهم ، 6 000 درهم... الخ ، وهذا الدخل في علاقته بالإناث يمكن أن يفسر على أنه مرتبط إما بالوظيفة العمومية أو التعليم أو بعض المهن الحرة ، كالصيدليات والمحاميات والطبيبات ، في حين عبرت نسبة مهمة أيضا عن كونهن يحصلن على دخل متوسط دخل شهري يفوق مبلغ 10 000 درهم ، وهذا تحول نوعي في تمثلات المواطن المحلي المرتبطة بالضريبة ، بحيث أبانت الإناث عن عدم تحفظهن من الإفصاح عن متوسط دخلهن أكثر من الذكور ، فهل لهذا الأمر علاقة بمستوى الوعي الضريبي لدى الجنسين ؟ ذلك ماسوف تكشف عنه باقي نتائج الإستبيان.<sup>278</sup>

**ثالثا : تحليل نتائج المتغيرات التابعة لفئتي الذكور والإناث معا :**

### 1 - الفئة الاجتماعية:

يوضح الجدول الآتي الفئات المهنية من فئة الذكور والإناث في علاقتها بالفئات الاجتماعية على الشكل التالي:<sup>279</sup>

<sup>277</sup> - الإناث المستجوبات قمن بتعبئة الخانات المتعلقة بالدخل الشهري ما أتاح لي إمكان الحصول على النسب المئوية ، عكس

فئة الذكور.

<sup>278</sup> - الوعي الضريبي بالمغرب مقارنة بين الذكور والإناث

<sup>279</sup> - الفئات المهنية هي الفئات المنتمية إلى المهن التي يزاولها الأشخاص الطبيعيون ، أما الفئات الاجتماعية فهي الأشخاص

الطبيعيون ( شركات - تعاونيات ).

الجنس		ذكر		أنثى	
المهنة	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	النسبة المئوية
موظف	37	14,45	24	9,37	
أجير	25	9,76	13	5,07	
فلاح	17	6,64	0	0	
مهن أخرى	67	26,17	30	11,71	
شركة	19	7,42	7	2,73	
تعاونية	5	1,95	3	1,17	
بدون ذكر الفئة	9	3,51	1	0,39	
المجموع	154	69,9	78	30,44	

بخصوص تحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بهذه الجزئية يمكن القول على أن المرتبة الأولى تحتلها الشريحة المتكونة من المهن الأخرى ذكور ( المهن الحرة : التجار- المحاماة - الصيدلة - الطب - التأمين - البنوك ) بنسبة % 26.17 ، وجاءت في المرتبة الثانية شريحة الموظفين ذكور بنسبة % 14.45 وجاءت في المرتبة الثالثة الشريحة المتكونة المهن الأخرى إناث ( المهن الحرة : التجار- المحاماة - الصيدلة - الطب - التأمين - البنوك ) بنسبة % 11.71 ، وجاءت الشريحة المتكونة من الأجراء ذكور في المرتبة الرابعة بنسبة % 9.76 ، ثم في المرتبة الخامسة الشريحة الإجتماعية المنتمية إلى هيئة الموظفين إناث بنسبة % 9.37 ، وفي المرتبة السادسة الشريحة الإجتماعية المنتمية إلى الأشخاص المعنويين ذكور ( الشركات ) بنسبة % 7.42 ، والشريحة المتكونة من الأشخاص المعنويين إناث ( الشركات ) في المرتبة السابعة بنسبة % 7 ، وجاءت الشريحة المتكونة من الفلاحين ذكور في المرتبة الثامنة بنسبة % 6.64 ، والشريحة المتكونة من الأجيريات إناث في المرتبة التاسعة بنسبة % 5.07 ، والشريحة التي لم تذكر الفئة التي تنتمي إليها ذكور في المرتبة العاشرة بنسبة % 3.51 ، والشريحة المتكونة من الأشخاص المعنويين ( الشركات ) إناث في المرتبة الحادية عشرة بنسبة % 2.73 ، والشريحة المتكونة من الأشخاص المعنويين ( التعاونيات ) ذكور في المرتبة الثانية عشرة بنسبة % 1.95 ، والشريحة المتكونة من الأشخاص المعنويين ( التعاونيات ) إناث في المرتبة الثالثة عشرة بنسبة

1.17% ، والشريحة المتكونة من الذين لم يذكروا الفئة التي ينتمون إليها في المرتبة الرابعة عشرة بنسبة 0.39% ، والشريحة المتكونة من الفلاحات إناث بنسبة 0%<sup>280</sup> .

يمكن تفسير النتائج أعلاه كالتالي : يلاحظ أن المهن الأخرى صنف الذكور تسيطر على نتائج الإستبيان ، تليها فئة الموظفين والأجراء والأشخاص المعنويين ( الشركات - التعاونيات ) من الجنسين ، ثم فئة الفلاحون ذكور ، والذين لم يذكروا الفئة التي ينتمون إليها من الجنسين ، هذه النتائج تدل على أن فئة التجار وبعض المهن الحرة في المراكز الحضرية الثلاث والمراكز القروية المحيطة بها هي التي تصدر النتائج ، تليها فئة الموظفين والأجراء ، تليها فئة الأشخاص المعنويين والفلاحين ، أي أن الساكنة النشيطة التي تزاوُل أنشطة خاضعة للضريبة بالمراكز الحضرية الثلاث والمراكز القروية المحيطة بها تتكون من ثلاث شرائح إجتماعية كبرى ؛ هي فئة التجار والموظفين وأصحاب المهن الحرة بنسبة 19.52% ، فئة أصحاب الشركات والتعاونيات بنسبة 14.45% ، ثم فئة الفلاحين بنسبة 6.64% ، وتبقى الفئة التي لم تعبر عن انتمائها المهني بين الجنسين في المرتبة الرابعة بنسبة 3.9% ، وتشكل الذكور من مجموع الأنشطة نسبة 69.9% والإناث نسبة 30.44% ، أي النصف تقريبا ، هذه النسب تتلاءم مع الواقع السوسيو-اقتصادي للمراكز الحضرية الثلاث والقرى المحيطة بها ، بحيث تتكون القاعدة الأساسية للسكان النشيطين الذين يزاولون أنشطة خاضعة للضريبة من الفئات الثلاث المذكورة ، في حين تشكل النساء نصف الساكنة النشيطة بهذه المراكز الحضرية والقرى المحيطة بها ، وهذا مؤشر هام على أن النساء أصبحن شريكات أساسيات في النسيج الإقتصادي المحلي ، وأصبحن يساهمن في تمويل خزانة الدولة بالموارد الضريبية<sup>281</sup> .

## 2-البيانات المتعلقة بمكان الإقامة :

<sup>280</sup> - تارودانت : تنظيم الدورة الأولى لمهرجان الأركان بمركز " تافنكولت " من 21 الى 23 يوليوز الجاري - خبر منشور في 18 يونيو 2017 - في الموقع الإلكتروني - المحيط الفلاحي - مجموعة القرض الفلاحي للمغرب - ( أنظر الرابط أسفله ) :

<http://www.almouhitalfilahi.com> - consultation le : 11-03-2018.

281 - Amina Benlhasen - La femme marocaine, une contribution active au développement global du Royaume et à son rayonnement- vendredi, 4 mars, 2016 à 10:43- Le Portail de La MAP - وكالة المغرب العربي للأنباء ( Voir le lien ci- dessus)

<http://www.mapexpress.ma/actualite/opinions-et-debats/femme-marocaine-contribution-active-au-developpement-global-du-royaume-rayonnement/>- consultation le : 12-03-2018.

الجنس	مكان الإقامة	الجنس	
		ذكر	أنثى
تارودانت المركز		125	47
مركز حضري ( أولاد تايمية - أولاد برحيل )		22	25
مركز قروي		31	6
		48,80%	18,35%
		8,59%	9,76%
		12,10%	2,34%

من خلال البيانات المحصل عليها أعلاه، يتضح أولاً أن نسبة الذكور المستجوبين تفوق نسبة الإناث عدد الذكور 187 مستجوباً يمثلون 73% وعدد الإناث 69 مستجوبة ويمثلن 27%. وفيما يخص مكان الإقامة بالنسبة للجنسين فنسبة من الذكور 48.80% تقطن بتارودانت المركز ، ونسبة 8.59% تقطن بالمركزين الحضريين لأولاد تايمية وأولاد برحيل ، في حين تمثل نسبة القاطنين بالمراكز القروية المحيطة بها 12.10% منالمستجوبين ، ويمثل نسبة القاطنات من الإناث بمركز تارودانت مانسبته 18.35% والقاطنات بالمجال الحضري لمدينتي أولاد تايمية وأولاد برحيل مانسبته 9.76% في حين تمثل القاطنات منهن بالمراكز القروية المحيطة بها ما نسبته 2.34% فقط . وهذا مؤشر يدل على أن نسبة القاطنين بالمراكز الحضرية الثلاثة من الجنسين تفوق نسبة القاطنين بالمراكز القروية المحيطة بها من مجموع المستجوبين ، وهي نسبة تمدن لا بأس بها بدأت تمس المجال الترابي لمصلحتي الضرائب ، وهذا راجع بالدرجة الأولى إلى كون الأنشطة الخاضعة للضريبة تتمركز في الحواضر أكثر منها في البوادي .<sup>282</sup>

<sup>282</sup> -Qui paie l'impôt au Maroc ? – à la une de la revue LA VIE – Eco – article publié le 30-12-2005 – « Seules 81 400 entreprises ont payé l'IS en 2004 alors que 121 400 sont affiliées à la CNSS et qu'entre 1995 et 2004, 68 000 SA et SARL ont été créées. 70 % des déclarations à l'IS présentent des résultats déficitaires.

### 3- البيانات المتعلقة بالفئات المهنية في علاقتها بالفئة الاجتماعية :

نسبة الأشخاص الطبيعيين ذكور التي تمثل 88% يمثل منها الموظفون 14.45% والأجراء 9.76% والفلاحون 6.64% والمهن الأخرى 26.17% ، ويمثل الأشخاص المعنويون نسبة 7.12% بالنسبة للشركات و 1.95% بالنسبة للتعاونيات ، في حين يمثل الذين لم يذكروا الفئة المهنية التي ينتمون إليها 3.51% إناث و 0.39% ذكور ، ونسبة الأشخاص المعنويين ذكور ويمثل منها الشركات 19% والتعاونيات.5% في حين لم تذكر نسبة 3.51% إلى أي فئة ينتمون .

وفيما يخص الفئات المهنية المتعلقة بالإناث ؛ فنسبة الأشخاص الطبيعيين التي تمثل 82% يمثل منها الموظفات 9.37% والأجيرات 5.07% والفلاحات 0% والمهن الأخرى 11.71% والأشخاص المعنويين صنف الشركات 2.73% والتعاونيات و 1.17% والذيم لم يذكروا الفئة التي ينتمون إليها يمثلون 0.39% . ثم سوف أقوم بدراسة وتحليل التمثلات المرتبطة بالرضى والسلوك الضريبيين ( المطلب الأول ) ثم تأثير تمثلات المواطن الفعل والسلوك الضريبي ( المطلب الثاني ) .

#### المطلب الأول : التمثلات المرتبطة بالرضى والسلوك الضريبيين

ومن أجل الإقتراب أكثر من الإشكال المطروح والمتعلق بموضوع البحث ، سوف أتطرق أولا إلى تكميم التمثلات المرتبطة بالرضى الضريبي ، ثم أحلل نتائجها ( الفقرة الأولى ) وكذلك إلى تكميم التمثلات المرتبطة بالسلوك الضريبي ، ثم أحلل نتائجها ( الفقرة الثانية ) .

#### الفقرة الأولى : التمثلات المرتبطة بالرضية :

أولا : نتائج السؤال الأول من الإستبيان : ماذا تمثل لك الضريبة ؟

2,8 millions de contribuables à l'IGR alors que les salariés à eux seuls dépassent ce chiffre.

En savoir plus sur <http://lavieeco.com/news/economie/qui-paie-limpot-au-maroc-1619.html#sm41HQo7CfWV5BhE.99> - consultation le :

12/03/2018

## 1- مصدر إزعاج 2- واجب وطني - 3 عقاب من إدارة ؟

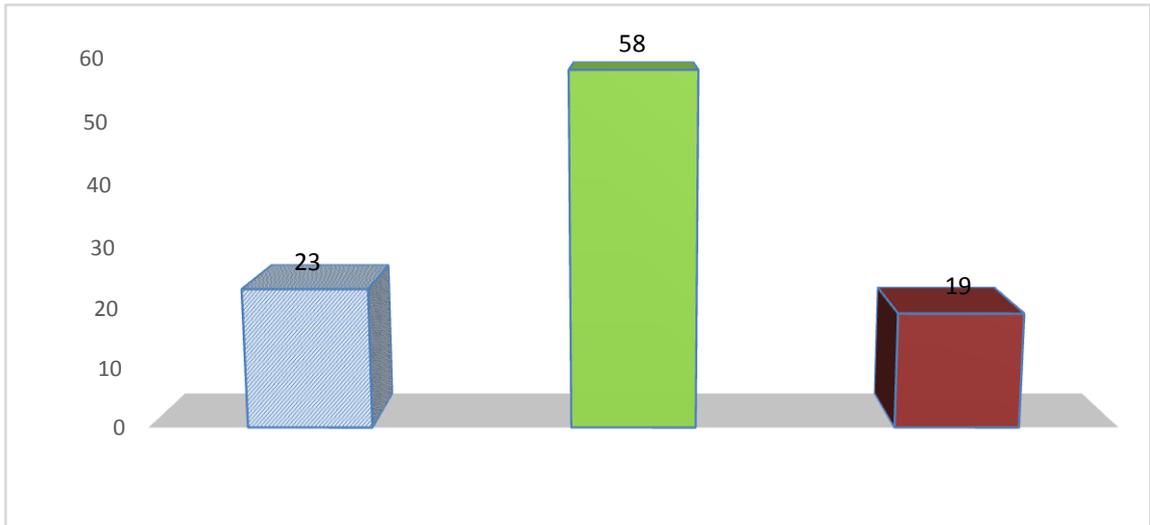
أجابت نسبة 25% من الذكور بكون الضريبة تمثل لها مصدر إزعاج ، وأجابت نسبة 55% منهم على أن الضريبة تمثل لهم واجب وطني ، في حين أجابت نسبة 20% منهم على كونها عقاب من الإدارة .<sup>283</sup>

وأجابت نسبة 20% من الإناث بكون الضريبة تمثل لهن مصدر إزعاج ، ونسبة 60% منهن بكونها تمثل واجب وطني ، و18% منهن بكونها تمثل عقابا من الإدارة .

مجموع الذين عبروا على أن الضريبة تمثل لهم مصدر إزعاج من الجنسين 23% ؛

ومجموع الذين عبروا على أن الضريبة تمثل لهم واجب وطني من الجنسين 58% ؛

ومجموع الذين عبروا على أن الضريبة تمثل لهم عقابا من الإدارة من الجنسين 19% ؛



يتضح من المعطيات المتحصل عليها من الاستبيان على أن نسبة الذكور الذين عبروا على أن الضريبة تمثل لهم مصدر إزعاج تفوق نسبة الإناث اللاتي عبرن بنفس الجواب ؛ 25% من الذكور مقابل 20% من الإناث ، ونسبة الذكور الذين عبروا بكون الضريبة تمثل لهم واجب وطني أقل من نسبة الإناث اللاتي عبرن بنفس الجواب ؛ 55% من الذكور مقابل 60% من الإناث ، ونسبة الذكور الذين عبروا بكون الضريبة تمثل لهم عقابا من الإدارة تفوق نسبة الإناث اللاتي عبرن بنفس الجواب ؛ 20% مقابل 18% ، ما يمكن أن يفسر على أن الذكور يستشعرون إزعاج الضريبة أكثر من الإناث ، وهذا الأمر مرتبط بواقع كونهم الشريحة الإجتماعية الأكثر

<sup>283</sup> - هناك من جمع بين الإجابات الثلاث أو بين الإثنين معا.

ممارسة للأنشطة الخاضعة للضريبة مقارنة بالإناث اللاتي يمثلن أغلبهن أما فئة الموظفات ( الوظيفة العمومية + التعليم ) وهن لا يؤدين الضريبة مباشرة لأنها تقتطع لهن من المنبع ، وبالتالي لا يشعرن بثقلها أكثر من الذكور الذين يزاولون أنشطة اقتصادية وتجارية خاضعة للضريبة ، بحيث يشعرون بثقل الضريبة على كاهلهم ، أضف إلى ذلك واقع الحواضر الثلاث التي شكلت مصدر العينة المدروسة وكذا المراكز القروية المحيطة بها ، بحيث تطغى نسبة الذكور على الأنشطة الخاضعة للضريبة مقارنة بالإناث ، وهذا الأمر مرتبط بالواقع الاجتماعي الذي لا يزال الرجل فيه هو الذي يخرج للعمل أكثر مقارنة بالنساء ، رغم أن هذا الواقع أصبح يتغير تدريجيا إن على المستوى الوطني أو المحلي ، بحيث خرجت النساء للعمل سواء في الوظائف العمومية أو المهن الحرة أو القطاعات المرتبطة بالأشغال اليدوية مثل الفلاحة وغيرها ، ونفس الأمر يمكن أن يقال بالنسبة لجواب الذكور الذين عبروا بنسبة أقل من الإناث على أن الضريبة تمثل لهم واجبا وطنيا ، وكذلك الذين عبروا بكون الضريبة تمثل لهم عقابا من الإدارة ، ولكن بشكل معكوس ، ورغم ذلك فنسبة الذين عبروا من الجنسين على أن الضريبة تمثل لهم واجبا وطنيا تنصدر نتائج الاستبيان بنسبة 58% ، تليها نتيجة الذين عبروا من الجنسين على أن الضريبة تمثل لهم عقابا من الإدارة بنسبة 23% ، وفي الأخير نتيجة الذين عبروا من الجنسين على أن الضريبة تمثل لهم عقابا من الإدارة 19% ، ومساءلة هذه النتائج بالطبع يطرح علامة إستفهام كبرى حول النسبتين الثانية والثالثة ، والتي يشكل مجموعها 42% ، أي أن هذه النسبة ليست راضية تماما على الضريبة ، ولا تتمثلها بشكل جيد ، بحيث لا بد من البحث عن الأسباب والدوافع الكامنة وراء هذا السخط على الضريبة ، ذلك ما سوف نحاول أن نكشف عنه الغطاء ونحن نتقدم في تحليل نتائج الاستبيان.

### ثانيا : نتائج السؤال الثاني من الاستبيان :

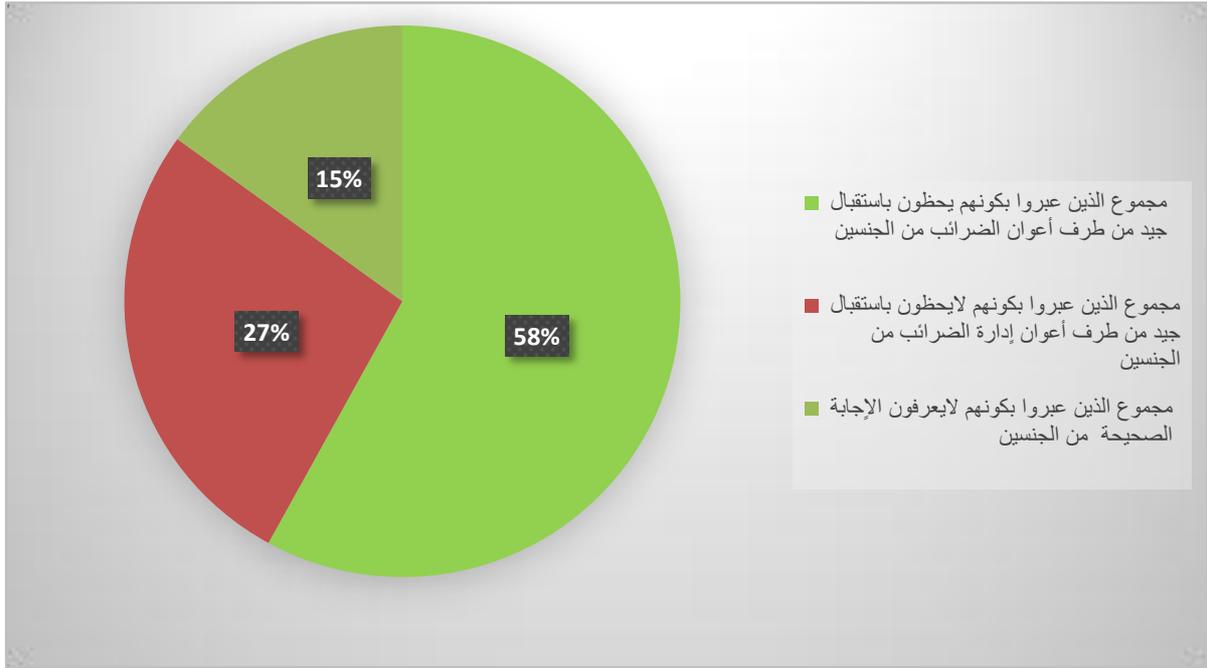
#### الإستقبال : هل تحظى باستقبال جيد من طرف أعوان إدارة الضرائب ؟

أجابت نسبة 45% من الذكور على أنهم يحظون باستقبال جيد من طرف أعوان إدارة الضرائب ، ونسبة 36% منهم عبروا بكونهم لا يحظون باستقبال جيد من طرف أعوان إدارة الضرائب ، في حين عبر 19% منهم بكونهم لا يعرفون الجواب الصحيح. وأجابت نسبة 98% من الإناث أجبن عن السؤال باختيار الإختيارات الثلاث معا أي بنسبة 32.66% عن كل اختيار ، و 1% منهن لم يجبن على السؤال ، و 1% منهن لا يعرفن الجواب الصحيح.

مجموع الذين عبروا بكونهم يحظون باستقبال جيد من طرف أعوان الضرائب من الجنسين يمثل نسبة 58%؛

مجموع الذين عبروا بكونهم لا يحظون باستقبال جيد من طرف أعوان إدارة الضرائب من الجنسين يمثل نسبة 27% ؛

مجموع الذين عبروا بكونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة من الجنسين يمثل نسبة 15% ؛



يتضح من خلال المعطيات المتحصل عليها من الإستبيان بخصوص هذا السؤال على أن نسب الذكور تتصدر لأتحة النتائج فيما يتعلق بالإجابة على الأسئلة الثلاثة ، في حين جاءت نسب الإناث فيما يتعلق بالإجابة على الأسئلة الثلاثة في المرتبة الثانية ، ويمكن تفسير ذلك بكون الذكور ونظرا لاحتكاكهم اليومي بالإدارة الضريبية يشعرون أنهم يحظون باستقبال جيد من طرف أعوانها من جهة ، كما يمكن أن تفسر هذه النتيجة مقارنة بالنتيجة المتحصل عليها فيما يتعلق بالسؤال السابق ، على أن ثمة سرا يحول دون الإدلاء بالجواب الصحيح فيما يخص هذه الجزئية ، ويمكن أن يكون الدافع وراء هذه الإجابة " الملتوية " هو الخوف من أولئك الأعوان ، خاصة وكما قلت في السابق فالمستجوبون لا يثقون في العلل التي قدمناها لهم على أن الإستبيان لا علاقة له بإدارة الضرائب ، لكن الشك الذي يسيطر على النفوس لا يترك المجال لتبين الحقيقة العقلية ولو كانت ظاهرة للعيان ، وهذا الأمر يمكن أن يعطى له تعليل معاكس للجواب الذي تم تقديمه على أساس أن المستجوبين يخافون من رد فعل أعوان إدارة الضرائب في حال صرحوا بكونهم لا يحظون باستقبال جيد من لدنهم ، وعلى

أن الجواب الصحيح هو كونهم لا يحظون باستقبال جيد من طرفهم ، رغم أن البعض يمكن أن يطعن في هذا التفسير على أساس أنه نابع من القياس الشخصي ، ولكنه في جميع الأحوال قياس منطقي وعقلاني .

### ثالثا : نتائج السؤال الثالث من الإستبيان :

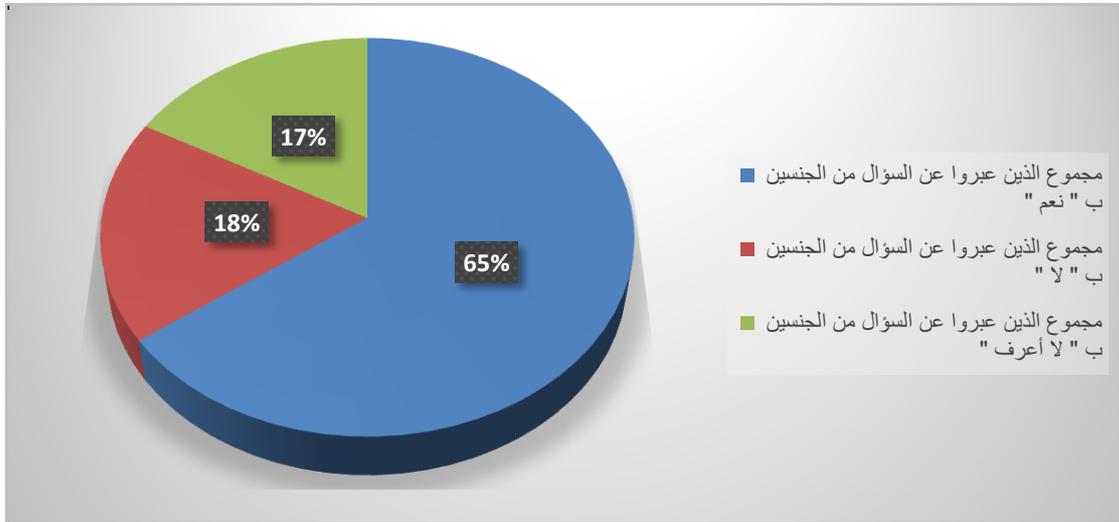
#### المواطنة : هل تؤمن بكون الضريبة تعبر عن المواطنة ؟

يتضح من خلال نتائج الإستبيان المتعلقة بهذا السؤال على أن نسبة الذكور الذين أجابوا ب " نعم " هي 68% ، ونسبة الذين أجابوا ب " لا " هي 23% منهم ، ونسبة الذين أجابوا ب " لا أعرف " هي 9% ، في حين تمثل نسبة الإناث اللاتي أجبن ب " نعم " 62% ، ونسبة اللاتي أجبن ب " لا " 25% ، ونسبة اللاتي أجبن ب " لا أعرف " 13% ؛

مجموع الذين عبروا عن السؤال من الجنسين ب " نعم " 65% ؛

مجموع الذين عبروا عن السؤال من الجنسين ب " لا " 18% ؛

مجموع الذين عبروا عن السؤال من الجنسين ب " لا أعرف " 17% ؛



يتضح من خلال نتائج المعطيات المتحصل عليها من الإستبيان على أن نسبة الذين عبروا عن الجواب بالأجوبة الثلاثة التي هي : " نعم " و " لا " و " لا أعرف " من الذكور تفوق نسبة الإناث للأسباب التي تقدمت

بخصوص الأسئلة السابقة ، غير أن نسبة الذين عبروا ب " نعم " من الجنسين تعتبر نسبة كبيرة مقارنة بنسبة الذين عبروا بالجوابين الثاني والثالث على السؤال ، غير أن مجموع نسبة الذين عبروا بالنفي عن السؤال تبدو مقلقة نظرا لكونهم يمثلون الضريبة على أنها لا تعبر عن المواطنة ، وهذا الأمر يعبر عن وجود خلل كبير في منظومة القيم لدى شريحة مهمة من الخاضعين للضريبة ، ويمكن أن يفسر بأمرين :

إما أن هؤلاء لا يعرفون بالضبط ماهي المواطنة ، وربما يقومون بخلطها بالوطنية ؟ وهذه ترمز في أذهان الغالبية إلى ذلك الإحساس النبيل الذي يشكل الدافع الرئيسي للتضحية بالغالي والنفيس في سبيل الوطن ، وبالتالي فهم يرون أن الضريبة لا تستحق من لدنهم أن تقدم في سبيلها أية تضحية ، ولا يمكن مقارنتها بالوطنية التي تسمو في عرفهم عن جميع الإعتبارات بما فيها الضريبة ، أو أنهم يعون بالفعل ما يقولون ويعرفون بالضبط مالذي تشير إليه المواطنة كفهوم يحيل على التعايش والعدالة والإنصاف ، وبالتالي فهم يرون أن الضريبة لا ترمي إلى هذه الأهداف ، وأن لها ربما أهدافا أخرى غير واضحة ، ولوقمنا بإضافة نسبة الذين عبروا بعدم معرفتهم للإجابة الصحيحة إلى نسبة هؤلاء 58% ، يمكن أن تشكل النتيجة هاجسا يدعو للتفكير العميق ، في الدوافع التي توجد خلف هذه الإجابة ، بحيث تقترب من نصف مجموع نسبة الذين عبروا عن السؤال ب " نعم " من الجنسين ، أي 65% ، وهذا رقم لا يدعو فقط إلى القلق بل و يدعو إلى التساؤل عن الأسباب الداعية إلى نفي صفة المواطنة عن الضريبة ومحاولة إبعادها كلية عن هذا الحقل الدلالي ، بما يحمله الموضوع من سلبيات وتداعيات ليس على الضريبة وحسب بل وعلى الوطن برمته.

التشويش الذي لحق مفهوم المواطنة الجبائية أدى إلى شيوع المظاهر المشينة كالإنتهازية والفساد الإداري والأخلاقي والشطط في استعمال السلطة واستعمال النفوذ وتراجع مستوى التعليم والخدمات الإدارية المقدمة للمرتفقين ، الإدارة يسودها الجمود والإنغلاق سواء في علاقتها الداخلية ، أي الإدارة كبناء ذاتي أو في علاقتها الخارجية ، وسيادة مظاهر البذخ والتبذير والتسيب واستغلال النفوذ ، الإدارة الموازية أو إدارة الظل أو الإدارة الشكلية والزبونية ، تصور المواطن للإدارة كجهاز مخزني أو كشر لا بد منه ، ويكون المخزن لا شاغل له سوى جباية الضرائب والمكوس ، الطابع المخزني للإدارة يؤدي إلى تمثل الطابع المخزني للنظام السياسي ككل ، في إطار تسلسلي بين اللا مركزي والمركزي ، الإدارة المغربية تحكمها اعتبارات سياسية تتمثل في تفصل السياسي والإداري وكذا في الإطار المرجعي الأجنبي الذي ظل يحرك كل الرغبات والسلوكات التي تتوخى الإصلاح.

### الفقرة الثاوية : التمثلات المرتبطة بالسلوك والرضى الضريبي

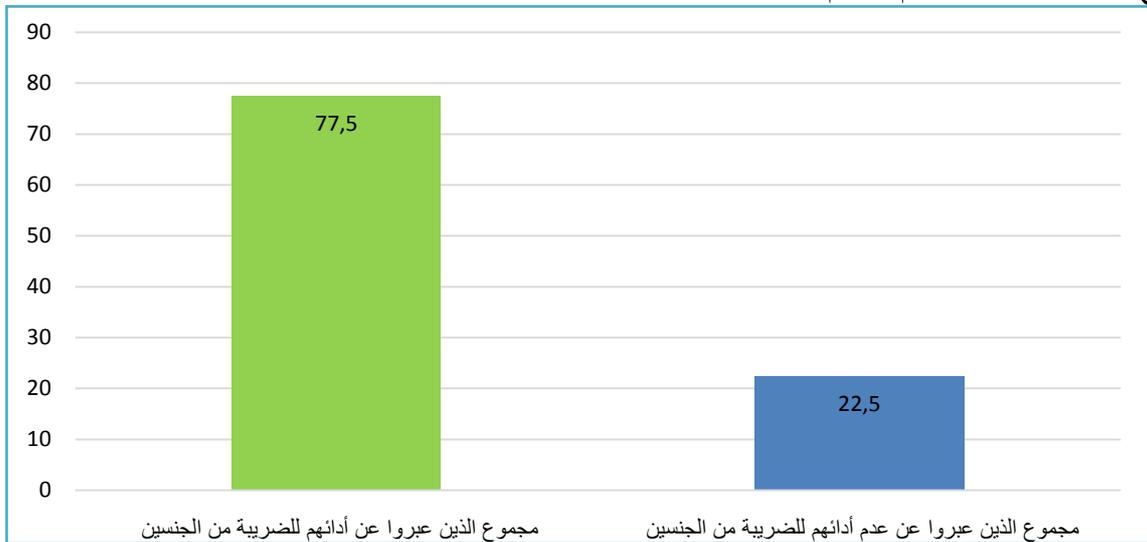
لابد من إيداء ملاحظة أساسية تتعلق بالأسئلة الثلاثة الموالية ، مفادها أني لم أضع خانة " لأعرف " لكون الأسئلة الثلاثة وهي مرتبطة بالرضى الضريبي ، لا يمكن في نظري أن تتحمل أوجه أخرى من الإجابة غير " نعم " أو " لا " ، فالمرء لا يمكن مثلا ألا يعرف فيما إذا كان يؤدي الضريبة أم لا ، كما لا يمكنه ألا يعرف فيما إذا كان يؤدي الضريبة بكل أريحية أم لا ، أو هل يعرف أنه راض على أدائها أو لا يعرف ؛ لأن الإجابة هنا يجب أن تكون واضحة جدا ، من أجل الخلوصل إلى النتيجة المفضية إلى الإرتضاء إلى تسديد الضريبة بشكل واضح ، والإبتعاد بالتالي عن الإفتراضات التي يمكن أن تؤدي إليها الإجابات ب " لا أعرف " .

### أولا : نتائج السؤال الرابع : هل تؤدي الضريبة ؟

عبرت نسبة 85% من الذكور على أنهم يؤدون الضريبة ، في حين عبرت نسبة 15% منهم على أنهم لا يؤدونها ، وعبرت نسبة 70% من الإناث على أنهم يؤدين الضريبة ، في حين عبرت نسبة 30% منهم على أنهم لا يؤدينها ؛

مجموع الذين عبروا عن أدائهم للضريبة من الجنسين 77.5% ؛

مجموع الذين عبروا عن عدم أدائهم للضريبة من الجنسين 22.5% ؛

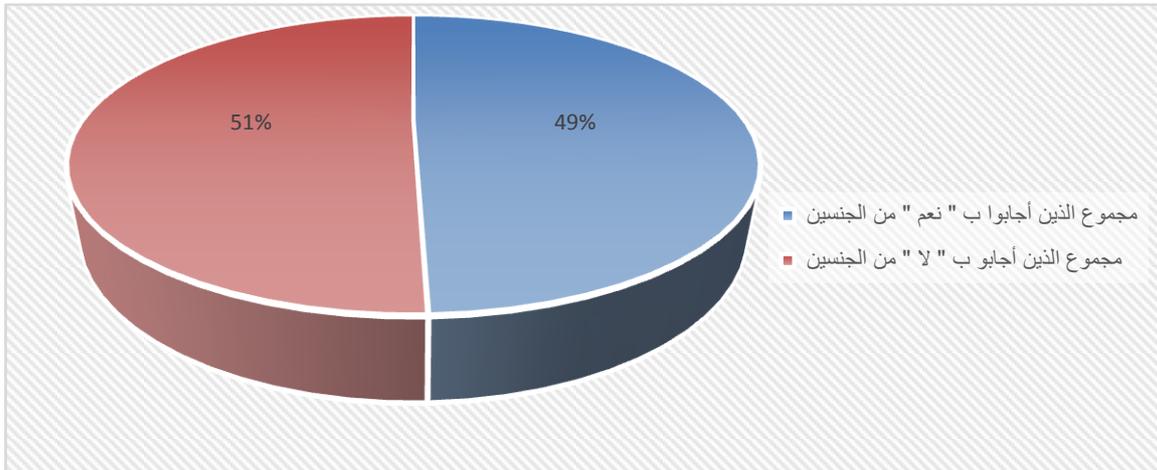


يتضح من خلال نتائج الإستبيان المتعلقة بأداء الضريبة من عدمه ، على أن الذكور يتصدرون النتائج بخصوص الإجابة على السؤال المطروح ب " نعم " في حين تتصدر الإناث النتائج المتعلقة بالإجابة ب " لا " ، وذلك

راجع إلى كون أداء الضريبة مرتبط بمزاولة الأنشطة الخاضعة للضريبة بالدرجة الأولى ، كما يمكن أن تكون العينة المستجوبة من النساء اللائي لا يزاولن أي نشاط مهني أو تجاري ، أو إقتصادي بشكل عام ، وبالتالي فهن بعيدات كل البعد عن أداء الضريبة ، ويلاحظ ارتفاع نسبة الذين يؤدون الضريبة من الجنسين بالحواضر الثلاث والمراكز القروية المحيطة بها ، وهذا مؤشر يمكن أن يساعدنا على البدء بتبني تفسير معين حول نسبة الضغط الضريبي المحلي بشكل خاص و بالمغرب بشكل عام .

### ثانيا : نتائج السؤال الخامس : هل تؤدي الضريبة بكل أريحية ؟

أجابت نسبة 51% من الذكور على السؤال ب " نعم " وأجابت نسبة 49% منهم ب " لا " في حين أجابت نسبة 51% من الإناث على نفس السؤال ب " نعم " و49% منهم ب " لا " ؛  
مجموع الذين أجابوا ب " نعم " من الجنسين ما نسبته 51% ؛  
مجموع الذين أجابوا ب " لا " من الجنسين ما نسبته 49% ؛

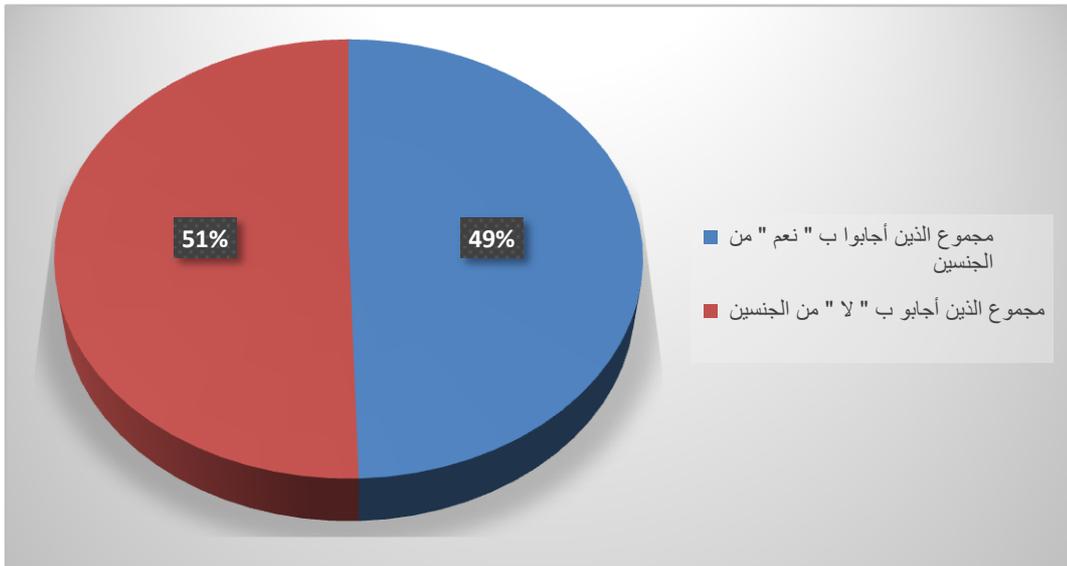


بتحليل هذه النتيجة يتضح لنا أن نسبة الذكور الذين يؤدون الضريبة بكل أريحية مساوية لنسبة الإناث بهذا الخصوص ، وهي نسبة مهمة تشكل 51% من العينة المستجوبة من الجنسين ، في حين أجابت نسبة 49%

من الجنسين بكونهم لا يؤدون الضريبة بكل أريحية ، وإذا اعتبرنا أن تأمل مجموع نسبة الذين أجابوا على السؤال من الجنسين ب " نعم " رقم يبعث على الإتياع ، فإن مجموع الذين أجابوا على السؤال ب " لا " رقم لا يبعث على الإتياع ، فإذا اعتبرنا أن نصف العينة المستجوبة بالمدن الثلاث والمراكز القروية التابعة لها يؤدون الضريبة بكل أريحية ، فإن قرابة نصف هذا العدد أيضا لا يؤدون الضريبة بكل أريحية ، وهذا رقم يدعو للتأمل والتساؤل ؛ لماذا هؤلاء لا يؤدون الضريبة بكل أريحية ؟ وهذا سوف يدفعنا باتجاه الإفتراضات التالية : هل لأنهم غير راضين على خدمات المرفق الإداري الضريبي ؟ هل لكونهم يؤدون مبالغ ضريبة تفوق طاقتهم المالية ولا تتوافق مع مقدرتهم التكلفية ؟ هل لأنهم غير راضين على أداء الضريبة أصلا ؟ أو لدوافع أخرى غير معروفة ؟ ذلك ماسوف يتضح لنا من خلال تحليل نتائج السؤال الموالي ؛

### ثالثا : نتائج السؤال السادس : هل أنت راض على أداء الضريبة ؟

أجابت نسبة 49% من الذكور على السؤال المطروح ب " نعم " وأجابت نسبة 51% منهم ب " لا " ، في حين أجابت نسبة 50% من الإناث عن السؤال المطروح ب " نعم " ونسبة 50% منهم ب " لا " ؛  
مجموع الذين أجابوا ب " نعم " من الجنسين يشكل نسبة 49% ؛  
مجموع الذين أجابوا ب " لا " من الجنسين يشكل نسبة 51% ؛



بتحليل النتيجة المتحصل عليها يتضح على أن نسبة الذين هم راضون على أداء الضريبة من الذكور هي أقل من نسبة الإناث الراضيات بفارق نقطة واحدة ، ونسبة غير الراضين من الذكور تفوق نسبة غير الراضيات من الإناث بنقطة واحدة كذلك ، في حين يشكل مجموع الراضين من الجنسين نسبة أقل من غير الراضين بفارق نقطة كذلك ، ما يمكن أن يفسر في البداية على النحو التالي :

أولا قد يكون للنتيجة المتوصل إليها علاقة بالعينة المدروسة ، بحيث هنالك راضون أكثر لم يتم إستجوابهم ، والعكس صحيح ؛

ثانيا ؛ ربما لأن نسبة الراضين التي تبدو مريحة تخفي وراءها هواجس الخوف من التصريح بالحقيقة ، وبالتالي فهذا الرقم لا يعبر عن الواقع ، أو ربما تشكل نسبة غير الراضين الكثيرة مفارقة بحيث لا يمكن القول إن نسبة كبيرة تشكل 100% من العينة المدروسة بالمراكز الحضرية الثلاثة والمراكز القروية المحيطة بها ، كلهم غير راضون على أداء الضريبة ، لأن هذا يشكل باعثا على الخوف والشك ، ويجيز طرح جملة من التساؤلات حول طبيعة الضرائب التي يؤديها هؤلاء والمبالغ التي يؤديونها ونوع الأنشطة التي يزاولونها وكذلك طبيعة تلك الأنشطة ، كما يمكن كذلك طرح الأسئلة المتعلقة بتلك الضرائب والتي لها علاقة بالمرفق الإداري الضريبي مستوى الخدمات التي يقدمها ، وأعاون إدارة الضرائب ، وكيفية معاملتهم لهؤلاء ، وفيما إذا كان ثمة تواصل إداري بين الفئتين أم لا ( علاقة غير الراضين بأعاون إدارة الضرائب ) ، وكذلك الأسئلة التي لها علاقة بالجانب القانوني والتقني ، والوعاء الضريبي وطريقة حساب الضريبة ، وفيما إذا كانت حقوق هؤلاء الخاضعين للضريبة التي كفلها لهم القانون الجبائي مضمونة ومصونة من طرف مصالح إدارة الضرائب أم لا ، أم هل للأمر علاقة بالسلطة التقديرية التي تمارسها الإدارة ، أو هل هنالك نوع من الشطط في استعمال السلطة ، أو المغالاة في تقدير الضريبة... الخ ، في جميع الأحوال نسبة الذين عبروا عن عدم رضاهم على أداء الضريبة تشكل نسبة غير عادية ، وتطرح إشكالات عديدة مرتبطة ليس فقط بالمرفق الإداري الضريبي ، بل بالسياسة الجبائية الوطنية ككل .

### المطلب الثاني بتأثير التمثلات على الفعل والسلوك الضريبيين

إن لتمثلات المواطن حول الضريبة والتي بدأت أزيل النقاب عن جزء منها ، تأثيرا على الفعل والسلوك الضريبيين ؛ سواء على فعل وسلوك الخاضع للضريبة أو فعل وسلوك الإدارة الضريبية ؛ وهذا الأمر سوف

أحاول كشف الغطاء عنه من خلال ؛ تأثير التمثلات على سلوك و فعل الخاضع للضريبة ( الفقرة الأولى )  
وعلى سلوك و فعل الإدارة الضريبية ( الفقرة الثانية )

### الفقرة الأولى: تأثير التمثلات على سلوك و فعل الخاضع للضريبة

إن معرفة تأثير تمثلات الخاضع للضريبة على سلوك و فعل الإدارة الضريبية ، يتطلب في المقام الأول معرفة  
الجواب على السؤالين التاليين المطروحة في الإستبيان :

السؤال السابع - هل تؤدي الضريبة من أجل مقابل من الدولة ؟

السؤال الثامن - وما هو المقابل الذي تنتظره من الدولة في حالة أدائك للضريبة ؟

بالنسبة للسؤال الأول فقد أجابت نسبة 46% من الذكور ب " نعم " ونسبة 41% منهم ب " لا " و 13%  
منهم ب " لا " أعرف ، في حين أجابت 30% من الإناث ب " نعم " و 38% منهم ب " لا " و 32% منهن  
ب " لا أعرف " ؛

مجموع الذين أجابوا عن السؤال من الجنسين ب " نعم " 49% ؛

مجموع الذين أجابوا عن السؤال من الجنسين ب " لا " 51% ؛



تحليل النتيجة المتحصل عليها يؤدي إلى القول بأن نسبة الذين أجابوا ب " نعم " من الذكور تفوق نسبة اللاتي أجبن ب " نعم " من الإناث ، كما أن نسبة الذين أجابوا ب " لا " من الذكور أيضا تفوق نسبة الإناث ، في حين تفوق نسبة اللاتي أجبن من الإناث على السؤال ب "لأعرف " تلك النسبة عند الذكور ، وذلك يمكن تفسيره أولا بكون نسبة الذين يؤدون الضريبة من الذكور بالمراكز الحضرية الثلاثة والمراكز القروية المحيطة بها ، تفوق نسبة الإناث ، وذلك بدوره له علاقة بنسبة السكان النشيطين بموقع العينة المدروسة ، ثم لكون غالبية المستجوبين لم يفهموا السؤال جيدا ، بحيث يضطر مساعدي إلى الشرح من أجل توضيح السؤال أكثر من مرة ، ورغم ذلك ، فكلمة " مقابل " على ما اعتقد لها دور في نسبة الإجابات المتحصل عليها ، لأن الغالبية حسب ما تم التوصل إليه ، لم يفهموا المقصود بها بالضبط ، والمقابل - La contrepartie ، في الثقافة المغربية بشكل عام ، مرتبطة دائما بالمقابل المادي المباشر ، ولا يمكن أن تتجسد في أذهان الناس في مستويات أخرى غير الشيء المادي الملموس ، فالمغاربة مثلا عندما يعودون مريضا أو يستجيبون دعوة إلى حفل زفاف أو عقيقة أو نحوها ، غالبا ما يقومون ؛ إما بشراء الهدايا المادية ( السكر - الحلويات - والأثاث المنزلي... إلخ ) قصد إهدائها للعروسة أو العريس أو الشخص المحتفى به ، أو يقومون بمنحه مبلغا من المال ، في حين يكفي الغربيون بإهداء باقة من الورود إلى من يحبونهم أو يعودونهم أو يحتفون بهم ، لأن مدلول المقابل في الثقافة المغربية مختلف عن مدلول المقابل في الثقافة الغربية ، لأن الغربيين إنتقلوا من طور التجسيد إلى طور التجريد ، بينما نحن لانزال في طور التجسيد المادي المحض.

وفي جميع الأحوال فمجموع الذين أجابوا على أنهم لا ينتظرون أي مقابل من الدولة إزاء أدائهم للضريبة من الجنسين تفوق نسبة الذين ينتظرون هذا المقابل ( ؟؟؟ ) من الدولة ، وهذا مؤشر هام قد يساعدنا على فهم الإجابات التي حصلنا عليها على الأسئلة الموالية ، حول نوعية المقابل الذي ينتظرونه .

بالنسبة للسؤال الثاني ، فقد عبرت نسبة 78% من الذكور والنساء في جوابهم على أنهم يدفعون الضريبة مقابل تحسين الوضعية الإجتماعية للمواطن وإعفاء بعض المجالات من الضريبة ، وتسوية وضعية الفلاح والإغتناء بالطبقة الفقيرة ، وتوفير الشغل وتحسين الخدمات الإجتماعية ( الصحة - التعليم ) وتحسين و تطوير البنيات التحتية ( طرق - مواصلات - إتصالات - مدارس - مستشفيات... إلخ ) ، وأجاب 22% من الذكور عن السؤال ب " لأعرف " ، فهل يمكن ربط نسبة الذين أجابوا على السؤال الأول ، أي نوع من المقابل ينتظرون من الدولة إزاء أدائهم للضريبة ، بنسبة الذين أجابوا عن السؤال الثاني ب " لأعرف " ؟

كون الذين لا ينتظرون أي مقابل من الدولة نظير أداءهم للضريبة هم الذين لا يعرفون ذلك المقابل ماهو ؟ ، وفي جميع الأحوال فالإجابة على هذين السؤالين ، خاصة السؤال الثاني ، أعطانا مفتاح تفسير الإجابة على الأسئلة السابقة المتعلقة بالرضى الضريبي ، خاصة السؤال المباشر حول مدى رضى الخاضع للضريبة عن أداء الضريبة ، والذي عبرت نسبة كبيرة منهم بخصوصه على عدم رضاهم على أداء الضريبة ، مايمكن أن يكون دافعا أو سببا لهذا التمثل الذي يتغذى من شروط موضوعية تتمثل في كون غالبية المستجوبين ، ينتظرون أن تهض الدولة بمصالحهم الإجتماعية وخدماتهم الضرورية مقابل أداءهم للضريبة ، وهذا الأمر وإن كان يترجم مدى وعي المواطن ومحاولته ربط الضريبة بتمويل جانب من واجب أو التزام الدولة المتعلق بالجانب الإجتماعي ، غير أنه يمكن أن يفسر على أن ارتفاع نسبة غير الراضين على أداء الضريبة مرتبط بهذا الأمر بالذات ، بحيث يلاحظون أن مساهمتهم الضريبية لا تذهب إلى المكان الملائم والأنسب لها ، والذي هو خدمة المواطن وربما تذهب إلى وجهات أخرى غير معلومة ، وذلك ما سوف يتكشف لنا من خلال تحليل الإجابة على السؤال الثالث .

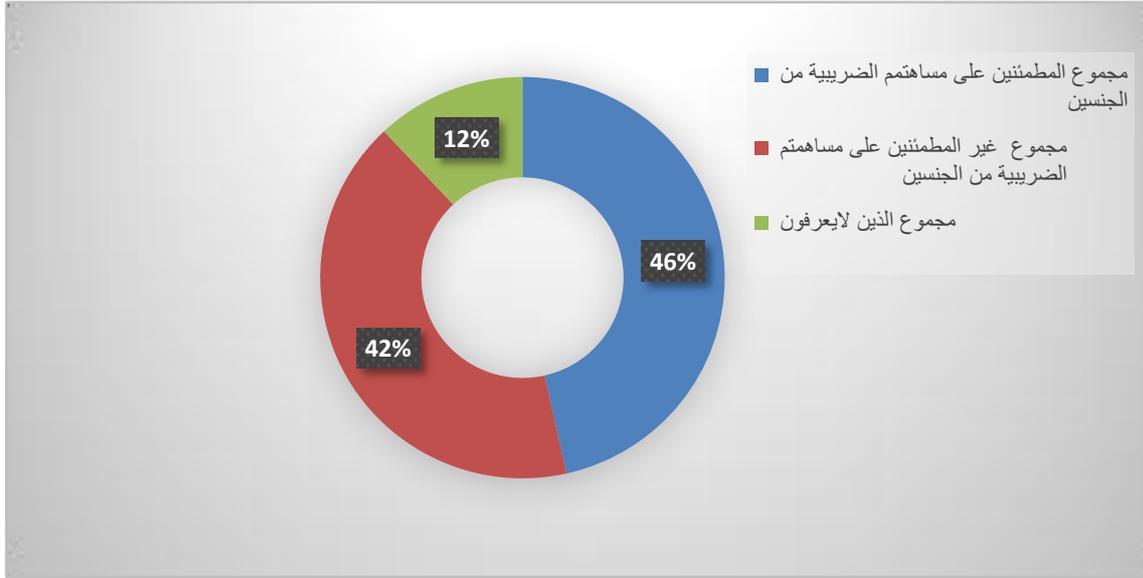
### السؤال التاسع - هل أنت راض على مساهمتك الضريبية ؟

أجابت نسبة تشكل 45% من الذكور على أنهم مطمئنون على مساهمتهم الضريبية ، و 43% منهم غير مطمئنون عليها ، و 12% منهم لا يعرفون ، في حين أجابت نسبة تشكل 48% من الإناث على أنهم مطمئنتات على مساهمتهم الضريبية ، و 40% منهم غير مطمئنتات ، و 12% لا يعرفون .

مجموع المطمئنين على مساهمتهم الضريبية من الجنسين 46% ؛

مجموع غير المطمئنين على مساهمتهم الضريبية من الجنسين 42% ؛

مجموع الذين لا يعرفون 12% ؛



إن تحليل النتيجة المتحصل عليها يؤدي بنا إلى نوع من التذبذب ، وهذا الأمر وكما قمت بالإشارة إلى ذلك في المقدمة ، له علاقة بالإستبيان كآلية لاستخراج أو إستخلاص آراء الناس حول مضمون موضوع أو مشكل أو ظاهرة إجتماعية معينة ، بحيث لا نحصل دائماً على الإجابات المتناغمة ، ورغم ذلك فالموضوعية تتطلب مني ألا أحاول أن أرفض هذه النتيجة مهما كانت غير ملائمة لخلاصاتي الشخصية ، والنتيجة هي أن 93% من المستجوبين من الجنسين عبروا على أنهم راضون على مساهمتهم الضريبية ، وهو رقم مهم ، أي أن هؤلاء وهم يؤدون الضريبة يعرفون أن مساهمتهم الضريبية لن تذهب إلى وجهات أخرى غير معلومة ، بل سوف تذهب إلى المجالات التي تنتظرها ، والتي هي المجالات التي سجلوا بخصوصها ملاحظاتهم فيما يخص الإجابة عن السؤال السابق ، لكن السؤال الجدير بالطرح هو : لماذا عبروا على أنهم ينتظرون مقابل أداءهم للضريبة من الدولة كذا وكذا ؟ هل لأن الدولة لا تهتم بهذه المجالات أصلاً ؟ أم هل لأن هذه المجالات تعرف بعض الخصائص فقط ؟

إن الرغبة في معرفة الحقيقة سوف يدفعنا إلى مغامرة قد لا تكون ربما ملائمة لأجديات البحث العلمي ، ذلك لأن نسبة الذين عبروا على أنهم غير مطمئنون على مساهمتهم الضريبية يشكلون 46% من مجموع المستجوبين من الجنسين ، فلو قمنا بإضافة الذين عبروا بكونهم لا يعرفون والذين يشكلون نسبة 42% إلى هذا الرقم سوف نحصل على 88% ، فهل يجوز القول بأن نسبة الذين عبروا بكونهم لا يعرفون ، هم في الحقيقة أولئك

الأشخاص الذين هم غير مطمئنون على مساهمهم الضريبية ، ولكن ظروف معينة مرتبطة بسياقات متعددة وتأويلات ذهنية خاصة منها الخوف مثلا ، دفعتهم إلى إخفاء الحقيقة ؟

إن صحة هذا الافتراض سوف تدفعنا إلى القول بأن نسبة الذين هم غير مطمئنون على مساهمهم الضريبية يشكلون الرقم الأكبر مقابل نسبة المطمئنين ، وهذه النتيجة متناقضة مع النتائج المتحصل عليها في الأطوار السابقة من الإستبيان ، ما يمكن أن يقال بصدده على أن سرد المقابل الذي ينتظره المواطنون من الدولة نظير أدائهم للضريبة سببه أنهم غير مطمئنون على مساهمهم الضريبية ، ولا يعرفون إلى أي وجهة ترصد، كما أن نسبة عدم الرضى عن أداء الضريبة المعبر عنها في الإستبيان مرتبطة أيضا بهذه الأسباب المتقدمة ، فالمواطن يرى ويلاحظ مدى تدني مستوى الخدمات الإجتماعية و البنيات التحتية في المكان الذي يعيش فيه ، التي تقدمها الدولة والتي لم تعد ترقى لمستوى تطلعاته .

إن تأثير تمثلات الخاضع للضريبة بالمكان الذي خضع للدراسة ( إقليم تارودانت ) يعطينا صورة تقريبية عن تمثلات المواطن المغربي حول الضريبة بصفة عامة ، فهذا المواطن الذي هو في نفس الآن خاضع للضريبة ، أبانت نتائج الإستبيان في الأطوار السابقة منه على أنه لا يؤدي الضريبة بكل أريحية ، وليس راضيا عن أدائها بالمرّة ، وصرح على أن سبب ذلك يعود إلى عدم إطمئنانه على مساهمته الضريبية التي يشعر ويلاحظ على أنها لاتذهب إلى المكان الذي يجب عليها أن تذهب إليه ، والذي هو تنمية منطقته والإضطلاع بالخدمات الإجتماعية التي يحتاج إليها ، وبالتالي فالتمثلات التي يحملها إزاء الضريبة كمساهمة مالية يفترض أن توظف في النهوض بأوضاعه الإجتماعية وتنمية حيه أو مدينته أو منطقته يرى أنها لا توظف لهذا الغرض ، وينتابه نوع من الشك والإتياب حول الوجهة التي توجه نحوها هذه المساهمة ، وبالتالي فهو يشعر أن هذه الضريبة تثقل كاهله بغير طائل ، بحيث يشعر بالإحباط وهو يفتح عينيه على واقعه وواقع منطقته وبلاده ، الذي يرى أنه بعيد كل البعد كما يطمح إليه من رقي وتقدم ، أو على الأقل من تحسن في مستوى الخدمات المذكورة ، فهولا يلمس أثر تلك الضريبة على ذلك الواقع ، ولا يستشعر أي تغيير عليه ، بحيث يرى أن تلك المساهمة يجوز القول فيها على أنها تحولت إلى إقتطاع جبري يؤخذ منه بالغضب ليحول نحو وجهات غير معلومة ، الشئ الذي يزيد من نفوره منها وبغضه لها ، وبالتالي من بغضه تسديدها ، والبحث عن التخلص منها بشتى الوسائل والطرق ولو كانت غير مشروعة.

فإذا كانت تمثلات المواطن / الخاضع للضريبة ، تدفعه نحو تبني موقف الرفض للضريبة وسلوك عدم الإرتضاء إلى تسديدها ومحاولة التخلص منها بكل الوسائل ، فإن ذلك ربما يرتبط بسبب آخر يتعلق بتأثير تمثلاته هذه الراضية للضريبة على سلوك وفعل الإدارة الضريبية ، فكيف تؤثر تمثلات الخاضع للضريبة حول الضريبة على سلوك وفعل الإدارة الضريبية ؟ ذلك ما سوف أحاول معرفته في الفقرة الموالية .

### الفترة الثانية : تأثير التمثلات على سلوك وفعل الإدارة الضريبية

إن معرفة مدى تأثير تمثلات الخاضع للضريبة حول الضريبة على سلوك وفعل الإدارة الضريبة يستلزم معرفة الجواب على السؤال المرتبط بتمثل الخاضع للضريبة لكيفية تطبيق القانون الجبائي ؟

السؤال هو الآتي :

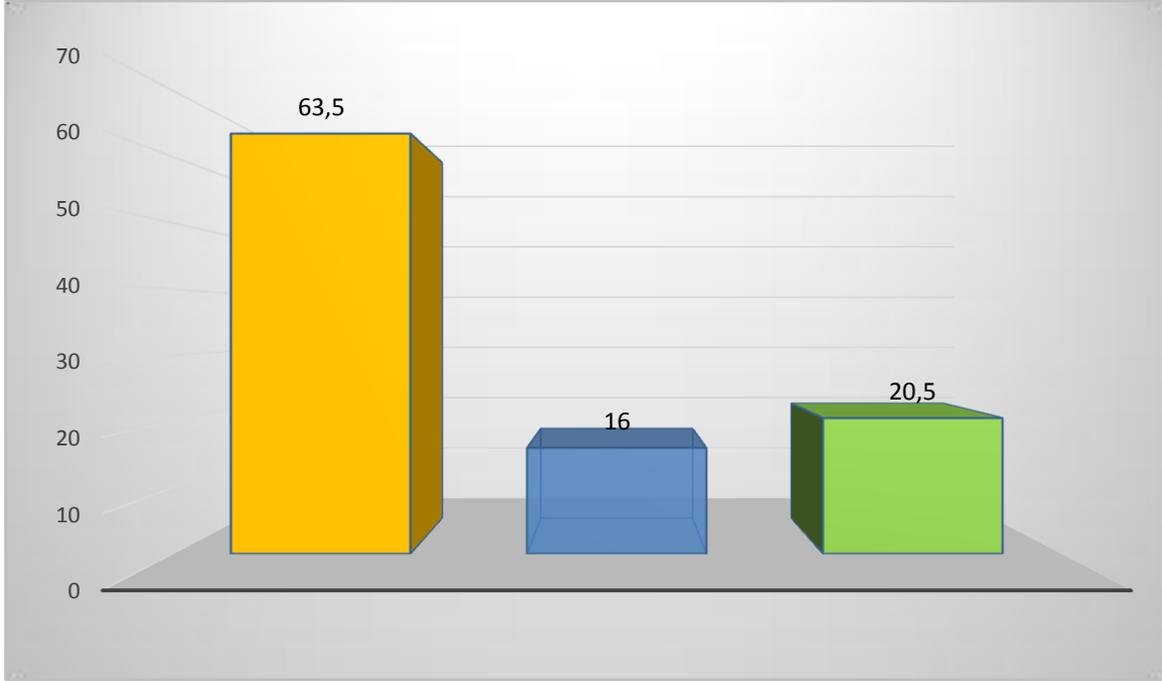
**السؤال العاشر - هل تشعر بعدم جدية إدارة الضرائب في تطبيق القانون على الخاضع للضريبة بطريقة عادلة ؟**

وعلى هذا الأساس فقد أجابت نسبة 67% من الذكور على هذا السؤال بـ " نعم " و 17% بـ " لا " و 16% منهم بـ " لا أعرف " ، في حين أجابت نسبة 60% من الإناث على نفس السؤال بـ " نعم " و 15% منهم بـ " لا " و 25% منهم بـ " لا أعرف " ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين على السؤال بـ " نعم " 63.5% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين على السؤال بـ " لا " 16% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين على السؤال بـ " لا أعرف " 20.5% ؛



إن تحليل نتيجة هذا السؤال تقود للقول بأن نسبة الذين يشعرون بعدم جدية إدارة الضرائب في تطبيق القانون الجبائي بشكل سليم من الذكور والإناث معا متقاربة وهي مرتفعة جدا ، في حين تبقى نسبة الذين يشعرون بجديتها في تطبيق القانون متدنية مقارنة بنسبة الذين أجابوا ب " نعم " والذين أجابوا ب " لا أعرف " ، ما يعني أن غالبية المستجوبين يشعرون بعدم جدية إدارة الضرائب في تطبيق القانون بشكل عادل ، أي أن إدارة الضرائب لاتطبق القانون على الجميع بشكل متساو ، وبالتالي فهي تنحاز لطرف دون طرف ، وتحابي طرفا على حساب طرف آخر ، هذا التمثل يؤدي إلى إقتناع المواطن بالأجودى من دفع الضريبة ، وبالتالي البحث عن الطرق المثلى في نظره للإفلات منها بشكل نهائي ، أو العمل على تخفيضها أو تفاديها مؤقتا على الأقل ، وهذا السلوك تعرفه الإدارة جيدا ، بحيث تعرف أن الخاضع للضريبة لايجب أداء الضريبة ، وأنه يحاول قدر الإمكان التخلص منها أو تأجيل أدائها ، ولهذا فهي عوض أن تعمل على إصلاح الخلل الذي أدى إلى هذا السلوك ، والذي هو مرتبط بسلوكها هي في البداية ، تعمل على استغلال هذا الغموض الذي يكتنف نفسية الملمزم وعدم ثقته في إدارة الضرائب ، من أجل الإمعان في الضغط عليه أكثر ، سواء من أجل إرغامه بكل الوسائل القانونية التي تمتلكها من أجل دفعه إلى أداء الضريبة مكرها في النهاية ، أو إستغلال عدم إستقرار الوضع الجبائي للملمزم واهتزاز نفسيته جراء الضغط الضريبي والملاحقة القانونية والقضائية إن إقتضى الحال ، من أجل ابتزازه في بعض الحالات ، فيقع الملمزم في نهاية المطاف فريسة سهلة بين هذه الكماشة الهائلة من الضغوطات النفسية ذات المرجعية القانونية ، ويقبل بالتالي بشروط الإدارة سواء بإجراء التسوية الودية

للملف الضريبي بالشكل الذي ترضيه هي ، أو بالخضوع لنزوات بعض الأعوان الذين لا تهمهم مصلحة المرفق العمومي ولا مصلحة الوطن ولا مصلحة المواطن ، بقدر ما يسعون إلى إشباع رغباتهم الشخصية في الحصول على هوامش أو فوائض مادية سهلة المنال.

إن إشكالية العلاقة بين الإدارة والمرتفقين سيطرت على الإنشغالات الراهنة للفاعل الملكي في البلاد ، والفاعل الحكومي والحزبي والمجتمع المدني كذلك ، وشكلت موضوع مناظرات وطنية حول الإصلاح الإداري كان آخرها المناظرة الوطنية حول الإصلاح الإداري التي نظمت من طرف وزارة الوظيفة العمومية وتحديث القطاعات العامة بالرباط يومي 07 و 08 ماي 2000، وبهذا الخصوص لا بد من تبيين المحاولات التي قامت بها العديد من الوزارات من أجل تحديث طريقة استقبالها للمرتفقين ، بإحداث مراكز للإستقبال سواء على مستوى المصالح المركزية أو اللامركزية ، أو بإحداث مواقع لتلقي إستفسارات وشكايات المواطنين ، وفتح أرقام خضراء في وجه العموم من أجل تلقي الشكايات والتبليغات عن سوء المعاملة والرشوة ، وقيام المديرية العامة للضرائب في هذا الإطار بخلق قسم خاص بالعلاقات الخارجية يضم مصلحة الإعلام والعلاقات العامة يهتم بنشر الوثائق الإعلامية والبلاغات وتنظيم مداومة هاتفية للإجابة على تساؤلات الخاضعين للضريبة وتمكنهم من وضع تصريحاتهم في أحسن الظروف ، ومؤخرا قامت المديرية العامة بإحداث الإدارة الإلكترونية تمكن الخاضعين للضريبة من إيداع إقراراتهم وشكاياتهم بالطريقة الإلكترونية ، من أجل تسهيل عملية الولوج إلى المرفق الإداري الضريبي بدون صعوبات بيروقراطية كتلك التي تعترض المواطن في أروقة المصالح الإدارية الضريبية من قبل .

إن رغبة الإدارة الضريبية في تجاوز سلبيات السلوك البيروقراطي الذي ورثته عن الإدارة المغربية بشكل عام لا ينفي أن ثمة لايزال إستمرار لهذه السلوكات من قبل الإدارة الضريبية والتي تؤدي بدورها إلى سلسلة من السلوكات غير القانونية والتي يجنب نحوها الخاضع للضريبة مدفوعا إما بالرغبة في الإنتقام من الإدارة الضريبية والدولة بشكل سواء وتدفعه بالتالي نحو القيام بأفعال هو يعلم مسبقا مدى عدم مشروعيتها ولكنه يفعلها مكرها ، من هنا فالمتمثلات التي يحملها نحو الضريبة سوف تدفعه إلى تبني أفعال ، وهذا الأمر هو ما سوف أكتشف النقاب عنه من خلال المبحث الموالي.

## المبحث الثاني : من سوسولوجيا التمثلات إلى سوسولوجيا الفعل

تركز نظريات الفعل الاجتماعي على الفرد الفاعل الرئيسي في تشكل الأفعال المكونة للظاهرة الاجتماعية ، بحيث كل ظاهرة اجتماعية ماهي في المحصلة سوى تجميع لأفعال الفاعلين الأفراد ، والتي بموجب التفاعل سواء السلبي أو الإيجابي بينها تنتج الظواهر الاجتماعية باعتبار كون أحدها مسببا للآخرى ، وارتبطت هذه النظريات بعلمين بارزين هما دوركايم و فيبر ، بحكم أن فيبر يهتم بدراسة أفعال الأفراد الموجهة لبعضهم البعض أي دراسة الفعل الاجتماعي ، على اعتبار أن هذه الأفعال هي وسائل لتحقيق غايات محددة ، وهذه الأفعال يجب أن تفهم في إطار المعاني التي يعطيها لها الأفراد ، في حين كان دوركايم يهتم أيضا بالمعنى ، ولكنه يعتبر أن المعاني تتجاوز وجود الأفراد باعتبار أن الظواهر الاجتماعية تنطلق من مجموع أفعال الفاعلين الأفراد وليس من مجرد فرد واحد كما يرى ذلك فيبر ، أو ما يسميه دوركايم " الضمير الجماعي " وما يوحد النظريتين هو كونها تدرسان الأفعال والأفكار ، أي كونها تدرسان <sup>284</sup> الأشخاص ، وهذا الأمر يهمني كثيرا باعتباري أريد أن أدرس الفعل الضريبي لدى الفاعلين الضريبيين ، خاصة الخاضع للضريبة ، فبعد أن قمت بالإطلاع على جزء مهم من تمثلاتهم حول الضريبة ، سوف أعمل في المبحث الموالي على معرفة كيف تدفعهم هذه التمثلات باعتبارها أفكار نحو الفعل الذي هو إما محاولة التخلص من الضريبة بالجروح نحو الغش أو التهرب الضريبي أو إما اللجوء الى اللجان التحكيمية أو القضاء الإداري كأشكال لفعل الخاضع للضريبة والتي يقوم بها خارج منطق سياق التسوية مع إدارة الضرائب ، أو محاولة إيجاد تسوية ودية لملفه الضريبي مع إدارة الضرائب ؛ سواء من خلال التقدم إلى المصالح الإدارية بواسطة طلب والإفصاح عن رغبته في إيجاد التسوية الودية والتي على أساسها يستفيد من تخفيض الضريبة بنسبة معينة وهي العملية التي تستنفذ في الغالب في هذا الاتجاه ، أو بإيداع التظلم الإداري والذي يرمي من ورائه سواء إلى إعادة مراجعة الضريبة أو الإعفاء من الغرامات والذعائر أو التخفيض منها أو إلغائها كلية سواء في حالة فرض الضريبة مرتين أو ما يصطلح عليه ب : التضريب المزدوج – Double emploi أو في حالة المغالاة في تقدير الضريبة ، أو فرضها بدون موجب قانوني ، كأشكال لفعل الخاضع للضريبة والتي يقوم بها داخل منطق سياق التسوية مع إدارة الضرائب ، وكلا المجموعتين من الأفعال تعتبر مسنودة بخلفيات فكرية أو بتمثلات هي التي تعتبر دافعا رئيسيا لها ، وهذا ماسوف أعمل على التطرق

<sup>284</sup> - النظرية الاجتماعية من بارسونز إلى هابرماس - مجلة عالم المعرفة - العدد 244 - الصفحة 63.

إليه من خلال أشكال الفعل الضريبي للخاضع للضريبة من خارج منطق سياق التسوية ( الفرع الأول )  
وأشكال الفعل الضريبي للخاضع للضريبة من داخل منطق سياق التسوية ( الفرع الثاني ).

### الفرع الأول: أشكال الفعل الضريبي للخاضع للضريبة من خارج منطق سياق التسوية

تندرج أفعال الخاضع للضريبة التي يقوم بها من أجل التخلص بصفة نهائية أو جزئية من الضريبة ، سواء أشكال الفعل الضريبي له من خارج منطق سياق التسوية مع إدارة الضرائب وهي الأفعال المتعلقة بالتهرب أو الغش الضريبي كأفعال غير مشروعة ( المطلب الأول ) وأشكال الفعل الضريبي له من داخل منطق التسوية مع إدارة الضرائب وهي الأفعال المتعلقة بالذهاب إلى اللجان التحكيمية أو القضاء الإداري ، كأفعال مشروعة ( المطلب الثاني ) ، ضمن مجموعتي الأفعال التي تدرسها سوسولوجيا ماكس فيبر وإيميل دوركايم ، والتي سوف أدرسها من هذا المنطلق في الفرعين المواليين.

#### المطلب الأول : الأفعال غير المشروعة :

يندرج التهرب والغش الضريبيين والذي سوف أتطرق إليهما في ( الفقرة الأولى والثانية ) ضمن أشكال الفعل الضريبي غير المشروعة ، التي يلجأ إليها الخاضع للضريبة من أجل التخلص أو التملص من الضريبة بشكل كلي أو جزئي ، ولكن من خلال معرفة الأفكار التي يمثّلها حول هتين الظاهرتين الإجتماعيتين المرتبطين بالضريبة بشكل أساسي ، وهذه التمثلات هي ماسوف أحاول الكشف عن المعطيات المتعلقة به والتي قمت بتجميعها بواسطة الإستبيان .

## الفقرة الأولى : التهرب الضريبي :

لابد في البداية من تعريف التهرب الضريبي – L'évasion fiscale<sup>285</sup>، بحيث يعتبر هو التصرف أو السلوك الذي يهدف إلى التملص من الضريبة من دون خرق القانون وذلك باستغلال الثغرات التي تعتره أو الإمتيازات التي يقدمها أو هو التصرف الذي يهدف إلى تخفيض العبئ الضريبي بفضل وجود قواعد إستثنائية في القانون العام الضريبي أو بفضل وجود ثغرات في القانون ، ومن صوره ؛ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية مثل تقديم فاتورات صورية من أجل تضخيم النفقات ؛ سواء النفقات المتعلقة بأجور المستخدمين والعمال والمشتريات فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الشركات ، أو تضخيم نفقات الإستثمار فيما يتعلق بالضريبة على الدخل ؛ صنف الأرباح العقارية والضريبة الفلاحية ، على سبيل المثال لا الحصر ، أو التهرب عن طريق إستغلال عمليات قانونية من خلال إستغلال العلاقة بين الشركات القابضة والشركات التابعة لها ، أو التهرب باستخدام الشركات الوهمية ، أو التهرب بواسطة عدم التصريح برقم الأعمال الحقيقي ، واللجوء إلى القطاع غير المهيكل .

وتتجلى الدوافع السوسيوإلوجية للتهرب الضريبي في كون جزء مهم من سلوكيات الخاضع للضريبة يستمدتها من الجماعة التي ينتمي إليها ، بحيث تنتقل إليه تمثلات الجماعة للضريبة ، عن طريق التفاعل والتأثير والمثاقفة والتنشئة الإجتماعية ، ما يفسر التوجه العقلاني للأفراد من أجل إشباع حاجاتهم ، في حين يقوم التوجه الإجتماعي في غياب وتدهور بعض القيم الإجتماعية السابقة على التضامن ، ويؤدي عدم تكافؤ الإقتطاع الضريبي مع ما تقدمه الدولة من خدمات ، بالإضافة إلى معاملة إدارة الضرائب التي تتسم بعدم المساواة بين

<sup>285</sup> - إد علي أحمد ، الأبعاد السوسيوإلوجية للتهرب الضريبي ، نموذج الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل ، أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام ، جامعة محمد الخامس بالرباط - السنة 2005-2006 - الصفحة 18.

لابد من الإشارة إلى أن المشرع الجبائي يقوم هو أيضا بمأسسة التهرب الضريبي عندما يجيز خصم عدة تكاليف لتخفيض تكلفة الإنتاج مثلا لأن هذه الخصومات تتخذ من قبل بعض المزمين وسيلة للتهرب ، وتفاوت القدرة على الإستفادة منها أمر يقود إلى القول بمأسسة التهرب وشرعنته.

خاضعين للضريبة ينتمون إلى نفس الشريحة المهنية والاجتماعية ، ويحملون نفس الخصائص فيما يتعلق بالمادة الخاضعة للضريبة ، ومحابة الإدارة والمشرع الجبائين لخاضعين على حساب آخرين .<sup>286</sup>

وجدير بالذكر أن مبلغ التهرب الضريبي وصل سنة 2007 إلى 45.7 مليون درهم من الضريبة على الشركات ، و 12.03 مليار درهم من الضريبة على القيمة المضافة ، و 2.3 مليار درهم من ضريبة التسجيل ، وحجم التهرب الضريبي يصل إلى 80 مليار درهم .<sup>287</sup> ومن أمثله الحية ، خصم الدخول المحجوزة من أجل تأسيس رواتب التقاعد أو المعاشات وكذا المبالغ المدفوعة لتسديد أصل وفوائد القروض الممنوحة من قبل المؤسسات المختصة وذلك فيما يخص تملك أو بناء سكنى رئيسية ، ولا يجب أن تتعدى نسبة الخصم 10% وخصم المبالغ المدفوعة لتسديد أصل وفوائد القرض الممنوحة من قبل المؤسسات المختصة فيما يرجع لتملك مساكن إقتصادية لا تتعدى مساحتها 100 متر مربع وقيمتها 150 000 درهم بالنسبة لمن يقل دخلهم السنوي عن 31 200 درهم ، وهذا الخصم لا يستفيد منه ذوو الدخول الصغرى والقارة بل يستفيد منه ذوو الثروات القادرين على بناء أو إقتناء مسكن أو أكثر بينما تعاني فئات إجتماعية كثيرة من أزمة السكن.

من خلال النتائج المحصل عليها من الإستبيان ، سوف أقوم برصد ظاهرة التهرب الضريبي بالمنطقة التي قمت بدراسة هذه الظاهرة فيها ، والتي تبين مايلي :

**في الإجابة على السؤال الحادي عشر : هل ترى أن التهرب الضريبي سلوك صائب ؟**

أجابت نسبة 8% من الذكور ب " نعم " و 82% منهم ب " لا " و 10% ب " لا أعرف "

وأجابت نسبة 5% من الإناث ب " نعم " و 80% منهم ب " لا " و 15% ب " لا أعرف "

<sup>286</sup> - هند الرملي - التهرب الضريبي وإشكالية المواطنة - بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام - جامعة الحسن الثاني بسطات - السنة 2006-2007 - الصفحة 6 -

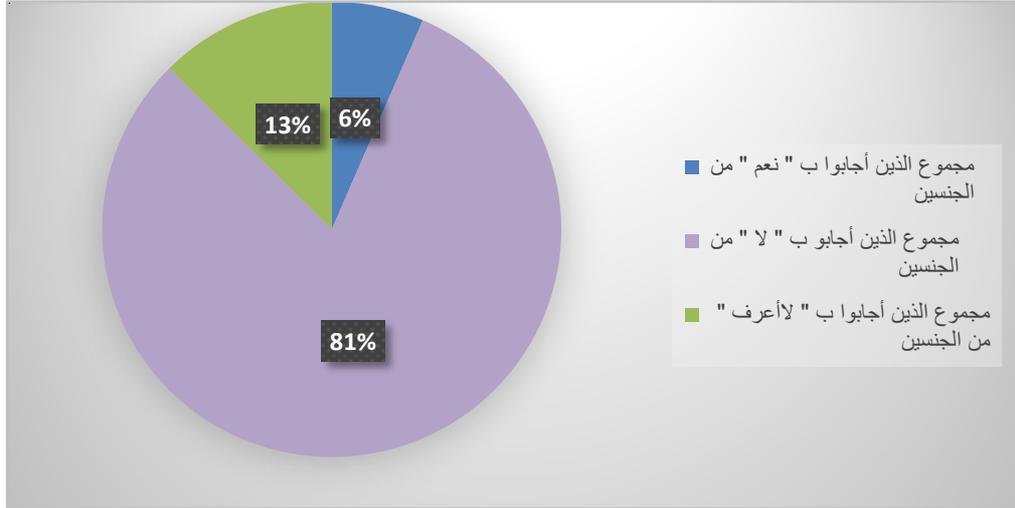
<sup>287</sup> - Par Fatima Zahra THORI - Indice de complexité du recouvrement : le Maroc est sur la liste rouge - revue électronique L'Economiste.com - Edition N° 5201 - Le 02-02-2018- (Voir le lien ci-dessus) :

<http://www.leconomiste.com/article/1023580-indice-de-complexite-du-recouvrement-le-maroc-sur-la-liste-rouge> - consultation le : 02-02-

مجموع الذين أجابوا ب " نعم " من الجنسين : 6% ؛

مجموع الذين أجابوا ب " لا " من الجنسين :81%؛

مجموع الذين أجابوا ب " لأعرف " من الجنسين :13%؛



يتضح من خلال النتيجة المتحصل عليها من الإستبيان أن نسبة كبيرة من الذكور والإناث معا يعتبرون أن التهرب الضريبي سلوك غير صائب ، في حين تعتبر نسبة ضئيلة أنه كذلك ، وعبرت نسبة لأبأس بها على أنهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة ، إن محاولة تحليل النتائج التي بين أيدينا تبين في البداية على أن الخاضعين للضريبة أو على الأقل المستجوبون بالمنطقة المدروسة يكادون يجمعون على اعتبار التهرب الضريبي سلوكا غير صائب ، فهل هذا يعني أنهم لا يلجأون إليه ؟ ذلك موضوع آخر ، فنحن جميعا نعرف الذهنية الجماعية للمغاربة وكيف تشتغل ، فالمغاربة يجمعون كلهم بخصوص بعض القضايا أو أغلبها على تمثل معين وأفكار معينة توحدهم في هذا الإطار ، لكنهم في الممارسة يفعلون العكس تماما ، وهذا مشكل إجتماعي مرتبط بالقيم الثقافية والبنية الذهنية والمحيط السوسيوثقافي بشكل عام ، ومثال على ذلك ؛ التهرب الضريبي نفسه ، فهذه النسبة الكبيرة من الخاضعين للضريبة أو المستجوبين وإن كانت تعترف بكون التهرب يعتبر بالنسبة إليها سلوكا غير صائب ، غير أنهم يلجأون جميعا إليه ، إذ لأحد منهم يعتبر أن أداء الضريبة هو فعل يندرج في إطار المصلحة العامة والتعبير عن المواطنة ، ولا أحد منهم ينظر إلى الموضوع من منظور خدمة الوطن ، فالكل يسارع إلى الإستفادة من الإمكانيات التي يوفرها لهم القانون الجبائي ، أو بعض الثغرات الموجودة فيه من أجل التهرب ،

وكوني أشتغل بمصلحة الضرائب ألاحظ أن نسبة كبيرة من الخاضعين للضريبة يلجأون إلى اعتماد فواتير صورية أثناء إيداع إقراتهم برسم الضريبة على الأرباح العقارية ، وأن أغلبهم يلجأون إلى إخفاء ثمن البيع أو الشراء من أجل الاستفادة من تخفيض مبلغ الضريبة ، ولو قمنا بجمع نسبة الذين عبروا في الإجابة على السؤال المطروح بالنفي مع نسبة الذين عبروا بكونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة ، سوف نحصل على نسبة 94% ، وهي نسبة ليست بالهينة مقارنة بأهمية الظاهرة والتي يعتبرها الجميع تقريبا ؛ نظريا على الأقل ؛ على أنها تندرج في إطار السلوك غير الصائب ، فهل يعني ذلك أن الذين أجابوا على السؤال بنعم لم يكونوا صادقين ؟ وهل يعني أن الذين عبروا بكونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة ، هم أيضا متربون ؟ سأحاول أن أكشف ذلك من خلال تحليل نتائج المعطيات الواردة في الجواب على السؤال الموالي في الفقرة الموالية.

### الفترة الثانية : الغش الضريبي :

لا بد في البداية من تعريف الغش الضريبي – La fraude fiscale<sup>288</sup> بحيث يعتبر هو ذلك التصرف أو السلوك الذي يهدف إلى إخفاء غير قانوني للدخل الواجب تضييحه أو لجزء منه ، فهو خرق مباشر للقانون الجبائي ، وهو تنصل أو محاولة للتحلل من الفرض الضريبي بطرق تدليسية ، ومن بعض صورته الإغفال الطوعي للتصريحات والإخفاء المحاسبي للمادة المفروضة تضييها ، ومن بعض المجالات التي ترتكب فيها الغش الضريبي بالنسبة للضريبة على الشركات حسب الأرقام المتوفرة لدى المديرية العامة للضرائب برسم سنة 2014 ، من أصل 121400 شركة أو مقاوله منخرطة في الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي ، 81400 فقط هي التي تؤدي الضرائب ، كما أن نسبة 1.7% من الشركات التي تصرح على أنها تحقق رقم أعمال يتجاوز 5 مليون درهم ، ونصف المقاولات الصغرى والمتوسطة لاتؤدي سوى الحد الأدنى للضريبة ، ومجال الغش الضريبي هو جرد الحساب – Le bilan ، حيث يتم الإنقاص من حجم العائدات والرفع من التكاليف ومن قيمة الإهلاكات – Les amortissements والخصاصات الإحتياطية ، وعلى مستوى الضريبة على الدخل فإن أصحاب المهن الحرة يلجأون إلى إخفاء مداخيلهم واللجوء إلى أنظمة التقدير الجزافي أي عدم التصريح الحقيقي بالمداخيل أو الإنقاص منها وعرقلة ممارسة حق الإطلاع وتحقيق المحاسبة ثم التحديد الخاطيء للدخل أو اللجوء إلى الإقرار بأرباح عقارية أو أئمة هي أقل مما هو كائن في الواقع ، مايسمى بـ " النوار " - Le noir

<sup>288</sup> - نفس المرجع السابق. " هذه الظاهرة منتشرة في صفوف الطبقة الغنية " .

، في مجال التفويتات العقارية ، أو الإخفاء الجزئي أو الكلي للدخول المتعلقة بالأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة وعدم التصريح بالدخول أو التقليل منها بالنسبة للأطباء والمحامين والصيدالة والموثقين والعدول<sup>289</sup> ، وباقي المهن الحرة ، والتقليل من الأرباح التي يحصل عليها التجار والصناع وأصحاب المدارس الحرة ، ويبقى عدم مسك محاسبة منتظمة من أبرز أساليب الغش والتهرب الضريبيين ، فيما يخص الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة ، فيتم البيع بدون فواتر وبالتالي تحقيق خصم الضريبة المفروضة أو الفواتر بدون بيع ، والتي تمكن الخاضع للضريبة من إسترجاع الضريبة على القيمة المضافة التي يجب أن تدفع للخزينة ، كما أبانت الأرقام الصادرة عن المديرية العامة للضرائب على أن 324 طبيب لا يصرحون بالدخل ، إلا أن 5.6% منهم هم من يصرحون بالدخل الحقيقي ، و 2/3 منهم لم يصرحوا بكونهم يستقبلون ثلاثة زبناء في اليوم.<sup>290</sup>

وفي دراسة للبنك الدولي قام فيها بتقدير خسائر الخزينة العامة من الموارد الضريبية بسبب الغش الضريبي ، إتضح أن نسبة 50% من هذه الموارد لا تجبي بسبب هذه الظاهرة ، حوالي 6 ملايين درهم سنويا أي 9% من الموارد المحتملة للخزينة ، ومن الوسائل القانونية لمكافحة الغش الضريبي ، تجريمه واعتباره جريمة يعاقب عليها القانون ، وقد نص قانون المالية لسنة 1997 على اعتبار الغش والتهرب الضريبيين جريمة ، وينظم القانون الجبائي سواء المدونة العامة للضرائب جزاءات التهرب الضريبي المواد من 184 الى 209 منه ، وكذلك مدونة تحصيل الديون العمومية ، بحيث تنقسم إلى جزاءات تأخير الأداء 21 إلى 28 ، الحجز في المواد من 44 إلى 65 ، ثم الإكراه البدني في المادة 76 .

سوف أقوم برصد ظاهرة الغش الضريبي في الحالة المدروسة من خلال النتائج المتحصل عليها من الإستبيان ، كما يلي :

### في الإجابة على السؤال الثاني عشر : هل ترى أن الغش الضريبي سلوك صائب ؟

<sup>289</sup> - من الملاحظ أن أغنى الأطباء والذين يتجاوز مدخول بعضهم السنوي 1 728 000 درهم فس السنة ، على اعتبار أنهم يستقبلون ما معدله 10 زبناء يوميا ، بثمن يساوي 600 درهم للزيارة الواحدة ، ما يساوي 144 000 درهم شهريا ، في المتوسط ، يصرحون برقم هزيل جدا هو 15 000 درهم في السنة.

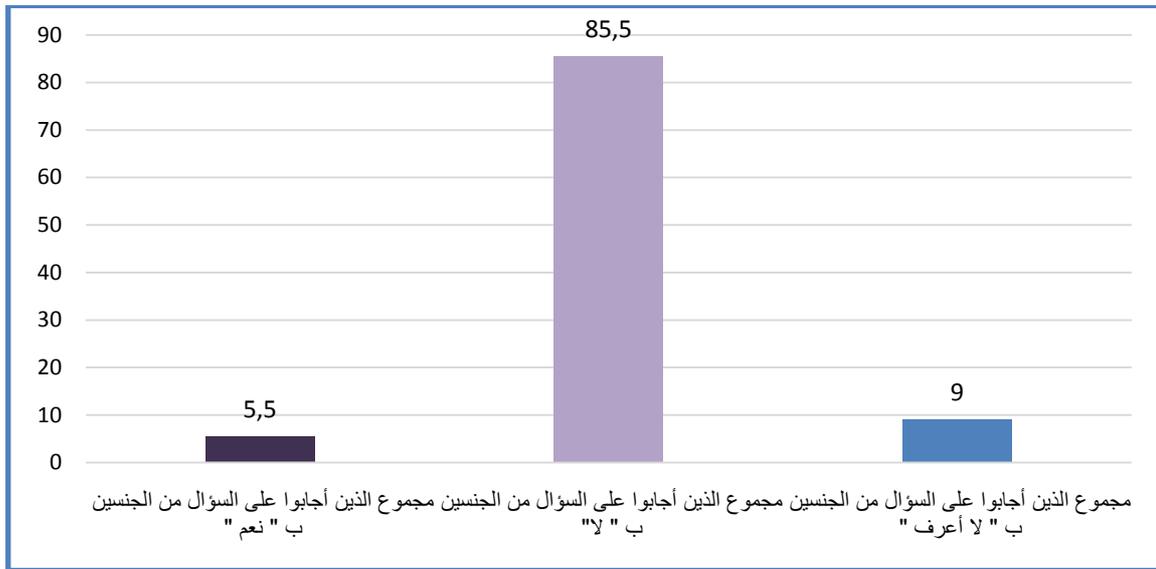
<sup>290</sup> - طارق الشاب - قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل - رسالة لنيل الماستر في القانون العام - جامعة الحسن أول سطات - السنة 2011-2012 - الصفحة من 19 إلى 24.

أجابت نسبة 9% من الذكور على السؤال المطروح بـ "نعم" و 81% منهم بـ "لا" و 10% منهم بـ "لأعرف" في حين أجابت نسبة 2% من الإناث على السؤال بـ "نعم" و 90% منهم بـ "لا" و 8% بـ "لأعرف"؛

مجموع الذين أجابوا على السؤال من الجنسين بـ "نعم" : 5.5% ؛

مجموع الذين أجابوا على السؤال من الجنسين بـ "لا" : 85% ؛

مجموع الذين أجابوا على السؤال من الجنسين بـ "لا أعرف" : 9% ؛



يتضح من خلال نتائج الإستبيان على أن نسبة كبيرة من المستجوبين عبروا بكون الغش الضريبي يعتبر سلوكا غير صائب ، وعبرت نسبة لا بأس بها على أنه كذلك ، في حين عبرت نسبة هامة بكونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة ، ولوقمنا بإضافة نسبة الذين عبروا بكونهم لا يعرفون الجواب الصحيح إلى نسبة الذين يرون أن الغش الضريبي سلوك صائب حصلنا على نسبة مهمة هي 14.5% ، والنتائج المتحصل عليها فيما يخص هذا السؤال هي تقريبا نفس النتائج المتحصل عليها بخصوص السؤال السابق المتعلق بالتهرب الضريبي ، على اعتبار أن المستجوبون يكادون يجمعون على أن الغش الضريبي سلوك غير صائب ، غير أن هتين النتيجةين إذا ما قمنا بمقارنتهما بالنتائج السابقة ، لا شك سوف نصاب بالذهول ، لدرجة التناقض التي سوف تصادفنا في تحليل هذه النتائج ، إذ كيف يمكن لهؤلاء المستجوبون الذين عبروا في إجاباتهم عن الأسئلة السابقة ، بكون أغلبهم

غير مرتاحين لأداء الضريبة ، وغير راضون عليها ، أن يأتوا ليقولوا لنا بأنهم لا يعتبرون التهرب والغش الضريبيين ، سلوكا غير صائب ، وهذا الأمر له تفسيران :

أولهما ؛ إما أن المغاربة يعتقدون شيئا ويفعلون شيئا آخر ، وهذا الشيء لا اعتبره حكم قيمة مرتبط بالمعرفة السابقة أو الشائعة ، أو نتيجة لها ارتباط بمهنتي كموظف بإدارة الضرائب ؛

ثانيا ؛ إما كون المستجوبين لم يعبروا عن حقيقة ما يعتقدون بشكل حقيقي ، وهذا ما يسمى ب " النفاق الاجتماعي " والتي تعني إظهار للآخرين خلاف ما هو كائن في الجوهر ، ومجاملتهم والإطراء عليهم في حضورهم ، ولكن الطعن فيهم من ورائهم ، وهذا سلوك شائع في المجتمع المغربي ، أضف إلى ذلك أن الغش الضريبي موجود ويمارسه الكثير من الملتزمين ، ولدي أمثلة كثيرة بهذا الخصوص ، أقوم بملاحظتها يوميا في وظيفتي ، وليست من قبيل التحامل المجاني على الخاضعين للضريبة ، بل هي واقع معاش ويمارس ، فالأسباب النفسية للتهرب والغش الضريبيين والتي عبر عنها المستجوبون في الأطوار السابقة من الإستبيان ، والتي يمكن اعتبارها دوافع نفسية وسيكولوجية للتهرب ، مرتبطة في المقام الأول بتمثلاتهم ، والتي أبانت نتائج الإستبيان على أن أغلبهم غير راضون على أداء الضريبة ، وهذه الدوافع النفسية تتمثل في جزء منها في سلوك الإدارة و الذي يؤثر على نفسية الخاضع للضريبة ويؤدي إلى غياب الرضى الضريبي – Le consentement à l'impôt ، وهي دوافع موجودة وحقيقية وليست مختلقة ، فالرغبة في الإحتفاظ بالكثير من الأموال والطمع في تحقيق المكاسب الاقتصادية ، إتجاه سلبي قائم على الغش والمراوغة والإحتيال ، يتم التعبير عنها من خلال التهرب والغش الضريبيين ، وغالبا ما يؤسس كذلك على تمثلات سلبية تجاه الدولة في شكل الأسباب التشريعية أو الحقن على القائمين على المرافق العمومية أو المرفق الضريبي بشكل خاص ، ويترجم إحساس الفرد بعدم الثقة في النظام السياسي القائم وفي النظام الإداري الذي يترجم توجهات هذا النظام السياسي ، ويعتبر آلية من آلياته الضبطية والإكراهية ، ووجهها من أوجه السلطة والإكراه وأن الخدمات التي تقدم له لاتعادل ما يدفعه من ضرائب.<sup>291</sup>

<sup>291</sup> – البد الحسين – التهرب الضريبي بالمغرب – السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية – العدد 2 سنة 2012 الصفحة

للغش الضريبي آثار سيئة على الصعيد المالي والإقتصادي والإجتماعي ؛ بحيث تم تسجيل سنة 2005 مبلغ 13 مليار درهم من مداخيل الضريبة على الشركات ، و19 مليار درهم من مداخيل الضريبة على القيمة المضافة ، 20 مليار مداخيل الضريبة على الدخل ، كمداخيل جبائية لم تجب بسبب الغش الضريبي ، والغش الضريبي يؤدي إلى عجز الميزانية ، وعدم قدرة الخزينة العامة على تغطية النفقات العمومية ، ما يؤدي إلى اللجوء إلى الإقتراض من أجل سد هذا العجز.<sup>292</sup>

### السؤال العشرون : هل ترى أن التعامل الإتهامي مع الضريبة سلوك صائب ؟<sup>293</sup>

في كثير من الأحيان يشعر الخاضع للضريبة بأن المراقبة الضريبية مثلاً أو الضريبة بشكل عام ، لاتشمل كل الملمزين ، وحتى إذا شملتهم تكون إنتقائية وغير منصفة ، وهذا الشعور الذي ينتاب غالبية الملمزين ، يؤدي إلى الإحباط واليأس وفقدان الثقة في إدارة الضرائب والإدارة العمومية بشكل خاص ، وفي المؤسسات الرسمية والنظام السياسي بشكل عام ، ولأن الفعالية تقتضي من إدارة الضرائب إختيار الملفات القابلة للإفتحاص أو المراقبة والقيام بالزيارات والتفتيشات والمعاينات الميدانية في عين المكان على عينية محددة من الخاضعين للضريبة ، الذين تبين للإدارة على أنهم لم يقوموا بالتصريح بالقيم والأثمان الحقيقية أو كونهم قاموا بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة أو إنتقصوا منها ، وذلك بناء على العناصر التي تحتم عليها المراقبة أو الإفتحاص ، لكن عندما لاتتوفر الإدارة على تلك العناصر فإنها تنأى بنفسها عن فتح ملف جبائي هي تعلم مسبقاً أنه سوف يخضع للمراقبة من قبل أطراف متعددة ، وتضع نصب عينها هذا الإفتراض عندما تهم بفتح أي ملف ضريبي ، سواء من قبل المصالح التفتيشية التابعة للإدارة المركزية أو الجهوية ، أو من قبل اللجان أو القضاء الإداري ، ولهذا فهي تحاول قدر الإمكان على أن يكون الملف الضريبي ، المتأني من مراقبة أو إفتحاص ضريبيين ، مستوفياً لجميع العناصر القانونية والشكلية والمسطرية التي تجعله يكون محكماً ولا يسقط أمام اللجان أو القضاء الإداري ، أو يكون موضوع نقد أو ملاحظات من طرف المصالح التفتيشية التابعة للإدارة المركزية

<sup>292</sup> - بنية المترجي - آثار الغش الضريبي ووسائل الحد منه ، - المجلة المغربية للدراسات والإستشارات القانونية - العدد 2-3 السنة 2012 - الصفحة 117.

<sup>293</sup> - نظراً لكون هذا السؤال له علاقة بالغش الضريبي كسلوك إتهامي من طرف الخاضع للضريبة ، خاصة جنوحه إلى الإرشاء من أجل تيسير الغش الضريبي من قبل أطر وأعاون إدارة الضرائب ، فقد وضعته خارج سياق الترتيب الوارد في الإستمارة حتى أضمن نوعاً من التسلسل في نتائج الإستبيان المتعلقة بنفس النوع من السلوك الضريبي للخاضع للضريبة .

أو الجهوية ، بالرغم من كون قرابة 50% من الملفات المعروضة على اللجان والقضاء الإداري والتي يكون منشؤها المراقبة أو الإفْتِتاح الضريبي ، يكون مصيرها الإلغاء من طرف هذه الأطراف ، غير أن الملزم وهو لا علم له بهذه التفاصيل ، يعتقد أن قرار المراقبة أو الإفْتِتاح الذي وقع على ملفه الضريبي لا يشمل باقي الخاضعين للضريبة الذين صرحوا بنفس المعطيات التي صرح بها ، وفي هذا الاعتقاد أيضا جانبنا من الصواب ، ويمكن أن يحدث في بعض الأحيان ، وإذا حدث ذلك فإن الإدارة تكون ملزمة بتصحيح هذا الإختلال ، سواء أثناء المسطرة التواجهية أو بواسطة الحل الودي أو التظلم الإداري ، وتتمثل بعض الأسباب التي تؤدي إلى هذا الأمر في كون الإدارة ونظرا لكم الهائل من الملفات التي تودع لدى مصالحها ، وهي مضغوطة بعدة عوامل ؛ منها عامل الوقت المرتبط بالآجال القانونية ، بحيث أن مسألة المراقبة أو الإفْتِتاح تخضع لآجال قانونية يحددها القانون بوضوح ، بحيث لا تستطيع الإدارة أن تتجاوز تلك الآجال ، تحت طائلة بطلان الفرض الضريبي بعيب التقادم ، ومنها عامل ضرورة تقديم الإحصائيات الشهرية والدورية بالحصيلة المنجزة ، والإيرادات المحققة داخل مدة زمنية محددة بوضوح أيضا ، وهذا الأمر يطرح مشكل النقص الحاد الذي تعرفه المديرية العامة للضرائب من الأعوان والأطر الإدارية بشكل عام ، وكذا من الأطر المكلفين بالمراقبة أو الإفْتِتاح ، فمجموع موظفي وأعوان وأطر المديرية العامة لا يتجاوز 4902 إطارا تمثل النساء منهم 35% .

ونظرا لكون الخاضع للضريبة لا يهتم بكل هذه التفاصيل ولا يهتم أصلا ، إذ ليس ذلك من صميم إهتمامه ، لأن ما يهيمه في المقام الأول هو ألا يكون إقراره الضريبي موضوع أية مراقبة أو إفْتِتاح من لدن إدارة الضرائب ، فإنه يتبرم من هذا الإجراء ويعتبره حيفا في حقه ، الشيء الذي يدفعه إلى القيام بسلوكات إنتهازية وغير قانونية ، من قبيل القيام بالتهرب أو الغش الضريبيين أو محاول التأثير على أعوان الضرائب بواسطة الإرشاء ، فهل يشعر غالبية الخاضعين للضريبة أن مثل هذه السلوكات غير القانونية وغير الملائمة مع الأخلاق العامة ، تعتبر سلوكات صائبة ؟ هذا ما سوف أحاول الكشف عنه من خلال معرفة الإجابة التي قدمها المستجوبون عن السؤال المطروح المرتبط بهذه الجوئية أولا ثم من خلال تحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بهذا السؤال ثانيا :

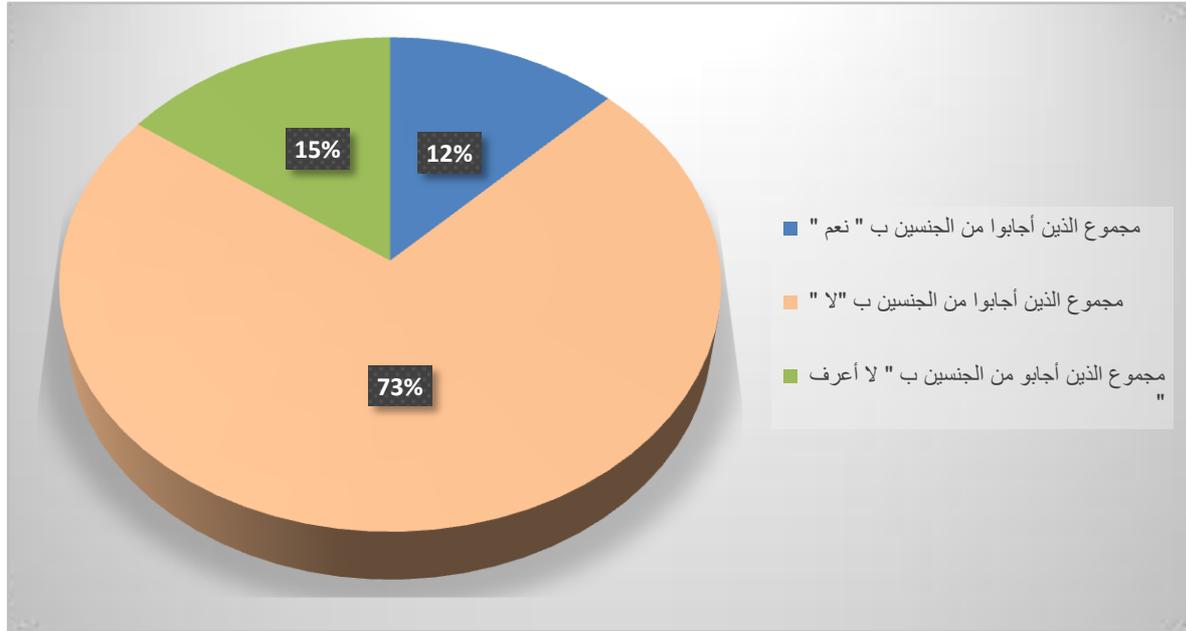
**السؤال العشرون : هل ترى أن التعامل الإتهازي مع الضريبة سلوك صائب ؟**

أجابت نسبة 15% من الذكور على السؤال ب " نعم " و 65% منهم ب " لا " و 20% منهم ب " لأعرف " ، في حين أجابت نسبة 10% من النساء ب " نعم " و 80% منهم ب " لا " و 10% منهم ب " لأعرف " ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " نعم " : 12% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " لا " : 73% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " لا أعرف " : 15% ؛



يتضح من خلال تحليل نتائج الإستبيان على أن نسبة كبيرة جدا من المستجوبين عبروا عن كونهم لا يعتقدون بأن التعامل الإنتهازي مع الضريبة سلوك صائب ، في حين عبرت نسبة لا بأس بها على أن أنهم يعتقدون بذلك ، وعبرت نسبة ضئيلة على أنهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة ، فهل يمكن تفسير إجابة نسبة كبيرة من المستجوبين على السؤال بكونهم لا يفضلون التعامل الإنتهازي ، بانتشار الوعي الضريبي في صفوف الخاضعين للضريبة والمواطنين بشكل عام ؟ أم هل يمكن القول أن هذا الرقم لا يمثل الحقيقة ، خاصة والكل يعلم أن السلوكات الإنتهازية متفشية في الإدارة العمومية المغربية ، وليس في إدارة الضرائب فحسب ، وهي مرتبطة

تمثلات إجتماعية للمواطن المغربي بشكل عام حول الإدارة والمرفق العمومي والنظام السياسي بشكل عام ، وهل يمكن القول أن نسبة الذين عبروا بكونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة هم أيضا يقومون بتلك السلوكات الإتهامية ، بحيث لو قمنا بإضافة نسبتهم إلى نسبة الذين يعتقدون بأحقيتهم في القيام بهذه السلوكات ، حصلنا على نسبة لا بأس بها من الذين يعتقدون بأن السلوك الإتهامي مع الضريبة سلوك صائب ، أي 88% ، وهو ما يشكل نسبة 2/3 من المستجوبين ، فهل يمكن اعتبار أن هذه النسبة من المستجوبين هي النسبة التي عبرت عن ما تشعر وتفكر به بكل صراحة ووضوح ؟ بحيث أن إعتقادهم هذا ولو أنه يبدو غير منسجم مع القيم الأخلاقية المفترضة ، إلا أنه يعبر عن موقف معين من إدارة الضرائب ، تم التعبير عنه بهذا الشكل وقفا لمتطلبات السؤال المطروح ، بحيث لو قمنا مثلا بطرح السؤال بكيفية مغايرة لحصلنا على إجابة مغايرة كذلك ، ولكن تعبر بوضوح عن ذلك الموقف المستبطن ، وهل هذا الموقف هو موقف عدم الرضى على إدارة الضرائب وعلى سلوكات أعوانها ؟ وهل يمكن إنطلاقا من هذا الإستنتاج القول بأن اتخاذ موقف الرغبة في التعامل مع الضريبة بشكل إتهامي وراه أسباب موضوعية تتمثل على سبيل المثال في الموقف السلبي للخاضع للضريبة من سلوك إدارة الضرائب ، وبالتالي يمكن إعتبار موقفه هذا نوعا من رد الفعل الإنفعالي والعاطفي ؟ إن خطاطات الإدراك والأفعال المستبطنة من طرف الأفراد تسمى كذلك بنى - Structures ، لذلك يمكن أن نميز بين مكونين للملكة - Habitus ، وتحدث عن ITOS للدلالة عن المبادئ أو القيم في حالة الممارسة ( وهي تمارس ) أي الشكل المستبطن وغير الواعي للأخلاق الذي ينظم ويعقد السلوك اليومي ، إنها البنى وهي تعمل ولكن بصفة غير واعية والتي تتعارض مع Ithiques ، أي الأخلاق العامة ، وهو الشكل النظري والمبرهن عليه والموضح والمقنن للأخلاق IXIS ، الذي يمثل أشكال إستعدادات الذهن والعلاقة مع لجسم من أجل إخراج السلوك المستبطن إلى الواقع بشكل لا إرادي وغير واعي ، يكون في غالبية الأحيان إنفعاليا وعاطفيا .<sup>294</sup>

المللكة هي في ذات الوقت ملكة القرار التي من خلالها ندرك ونحكم على الواقع ، وهي بذلك نتيجة لممارستنا ، وهذان الشكلان لا يفتقران ، الملكة - Habitus ، هي أساس ما يسمى في المعنى المجازي شخصية الفرد ،

<sup>294</sup> - فاطمة آبا علي - تخليق الحياة العامة بالمغرب - رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام - جامعة الحسن الأول سطات

لأننا نشعر وكأننا ولدنا بهذه الإستعدادات ، وبهذا النوع من الحاسة وبهذا النمط من الفعل والعمل وبهذه الطرائق في التفكير وبهذا الأسلوب ، إن تفضيل هذا الشئ على الآخر ومشاهدة أفلام المغامرات بدل أفلام السياسة والتصويت على اليمين بدل اليسار ما هي سوى منتجات الملكة ، وكذلك الشأن عندما نمشي أو نكون غير مثاليين أو تكون لدينا علاقات مع أفراد ، كل هذا ماهو إلا تظاهرة ل IXIS الجسمي ، وعندما نعتبر شخصا ما غنيا أو فقيرا أو عكس ذلك شخصا ذكيا أو غبيا ، كل هذا ماهو إلا نتاج ال ITOS ، الملكة هي نتاج الموقع والمسار الإجتماعي للأفراد.<sup>295</sup>

إن الإلتواء الإجتماعي يهيكل المكتسبات وينتج ملكة طبقية تغير تمثلات الفاعلين حسب مواقعهم ، وكذلك حسب المصالح التي يشتركون فيها وحسب ملكاتهم بوصفها منظومة في البنى الإدراكية والتقديرية وكذلك كبنى معرفية وتقييمية تكتسب من خلال التجربة الدائمة من موقع الفرد داخل العالم الإجتماعي.

الملكة- Habitus يمكن اعتبارها كآلية لاستبطان ماهو خارجي ، أي إستبطان الخصائص المرتبطة بموقع الفرد في الفضاء الإجتماعي ، بحيث تتكون من ملكة أصلية ولدت مع الإنسان وملكة مكتسبة يتم تكوينها من خلال المعارف التي يقوم الفرد بتلقيها من الوسط الإجتماعي الذي يعيش فيه ، ويمكن التعبير عنها بهذه المعادلة :  
الملكة البدائية + التجارب الجديدة = الإستعدادات المكتسبة ؛ ومن خلال هذه الإستعدادات الجديدة تلتصق الملكات الثانوية بالملكات البدائية ، بحيث تأتي الملكة المدرسية لمد الصلة وتدعيم الملكة العائلية ، غير أن أهم ملكة يمكن أن تمارس تأثيرها البين والواضح على الفرد هي الملكة الإجتماعية والتي ترتبط بالتمثلات التي يكتسبها من الوسط الإجتماعي الذي يعيش فيه ، بحيث تكون الملكة عبارة عن بنية داخلية تظل دائما في طريق إعادة الهيكلة ، إذ هي ليست قارة ولا ثابتة ، وهذا يعني أن ممارساتنا وتمثلاتنا ليست محددة سلفا ، ولكن يصنعها الواقع الإجتماعي الذي نصادفه.

### المطلب الثاني : الأفعال المشروعة

إذا كان بعض المزمين يفضلون إستغلال بعض الثغرات أو الإمتيازات الموجودة في التشريع الجبائي من أجل الإفلات من أداء كلي للضريبة أو من جزء منها ، فيلجأون إلى التهرب الضريبي ، والبعض يلجأون إلى خرق متعمد للقانون الجبائي ، من خلال إخفاء كلي أو جزئي المادة الخاضعة للضريبة ، وهو ما يعني لجوءهم إلى

الغش الضريبي ، فإن البعض الآخر لا يفضل السير في هذه الطرق المتوترة ، ويفضل أن يسوي ملفه الضريبي بالوسائل القانونية المشروعة ، فيلجأ إما إلى اللجان التحكيمية ( الفقرة الأولى ) أو إلى القضاء الإداري ( الفقرة الثانية ) .

### - الفقرة الأولى : التوجه نحو اللجان التحكيمية

عندما لا يقتنع الخاضع للضريبة بالأسس المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية من أجل إعادة تصحيح الأساس الضريبي المعتمد من لدنه في إقراراته الضريبية المودعة لدى المصالح الضريبية المختصة على إثر مراقبة أو إفتتاح ضريبيين ، وعندما لا يتوصل إلى أية تسوية أو حل ودي للفرض الضريبي مع إدارة الضرائب ، يقرر اللجوء إلى اللجان التحكيمية التي هي ؛ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ، في المرحلة الابتدائية التي يوجد مقرها داخل نفوذ المحكمة لإبتدائية لموطن الخاضع للضريبة ، أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة التي يوجد مقرها بالرباط ، بالنسبة للمبالغ التي تفوق 50 000 درهم ، أو القضاء الإداري من أجل استئناف قرارات هذه اللجان ، وينظم هذه اللجان التشريع الضريبي في المواد من 225 إلى 227 من المدونة العامة للضرائب.<sup>296</sup>

سوف أقوم برصد ظاهرة اللجوء إلى اللجان التحكيمية من خلال تحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بالسؤال المطروح المتعلق بهذا الموضوع :

### السؤال الرابع عشر- هل تفضل اللجوء إلى اللجان التحكيمية لتسوية المنازعة الضريبية مع إدارة الضرائب ؟

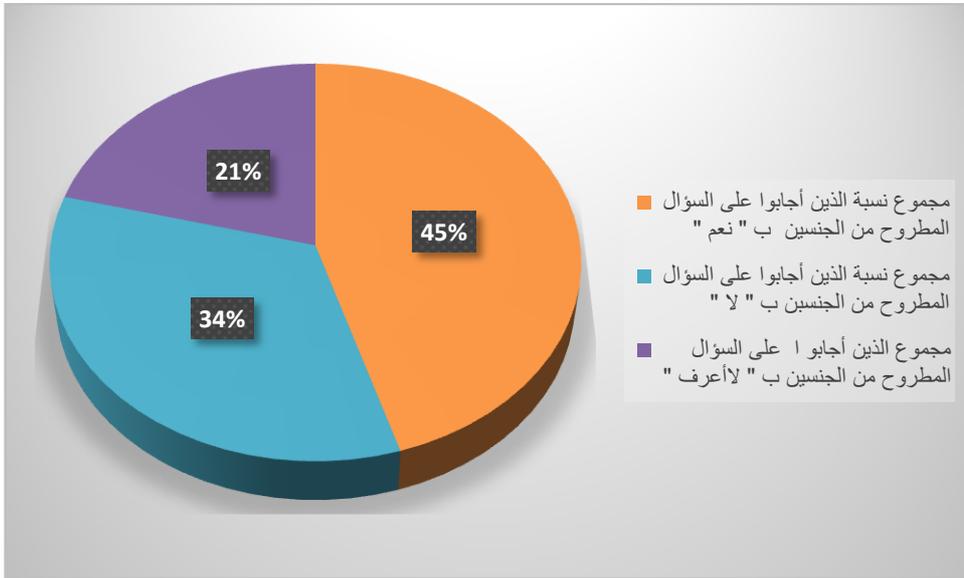
<sup>296</sup> - يتم اللجوء إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من طرف الخاضع للضريبة طبقا لمقتضيات المادة 225 من المدونة العامة للضرائب ، بواسطة طلب واضح ( عريضة ) يعبر فيها المزم أثناء جوابه على رسالة التبليغ الثانية التي وجهتها إليه الإدارة الضريبية في إطار المسطرة التوجيهية المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب ، عن رغبته في تحويل ملفه إلى اللجنة المحلية - La CLT ، وتقوم إدارة الضرائب ( قباضة إدارة الضرائب - تقسيمة الضرائب المتعددة الإختصاصات - مكتب المراقبة أو الفحص... الخ ) بتوجيهها رفقة باقي وثائق الملف تحت إشراف مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة الذي هو في نفس الوقت رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو من يقوم مقامه بمهمة المقرر إلى هذه الأخيرة .

أجابت نسبة 42% من الذكور على السؤال المطروح بـ "نعم" و 36% بـ "لا" و 19% بـ "لا أعرف" في حين أجاب نسبة 40% من الإناث عن السؤال المطروح بـ "نعم" و 35% بـ "لا" و 25% بـ "لا أعرف"؛

مجموع نسبة الذين أجابوا على السؤال المطروح من الجنسين بـ "نعم" 45%؛

مجموع نسبة الذين أجابوا على السؤال المطروح من الجنسين بـ "لا" 34%؛

مجموع الذين أجابوا على السؤال المطروح من الجنسين بـ "لا أعرف" 21%؛



من خلال تحليل نتائج الاستبيان المتحصل عليها يتضح أن نسبة جد مهمة من الجنسين عبروا عن إقتناعهم باللجوء إلى اللجان التحكيمية ، في حين أجابت نسبة مهمة على أنهم لا يفضلون اللجوء إلى هذه اللجان من أجل فض نزاعهم مع إدارة الضرائب ، وأجابت نسبة لا بأس بها على السؤال المطروح بكونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة .

وتفسير ذلك يكمن في كون العينة المستجوبة لا تفضل اللجوء إلى اللجان التحكيمية ، ربما لكونهم لا يعرفون ماهو دور هذه اللجان في المادة الضريبية ، أو لكونهم لا يعرفون الملقصود باللجان التحكيمية ، غير أن الواقع

العملي يبين لنا على أن هذه اللجان وإن كانت غير معروفة من لدن الغالبية من صغار الخاضعين للضريبة بالنظر إلى عدم معرفتهم بالقانون الجبائي الذي يعتبر معقدا حتى بالنسبة لرجال القانون والقضاء وما أدراك بالبسطاء من الناس ، بحيث وذلك نظرا لتعدد مصادره ( المدونة العامة للضرائب – مدونة تحصيل الديون العمومية – قانون المحاسبة العمومية – قوانين المالية التي تصدر في كل سنة مع ما تنص عليه من تغييرات ) ، وتغير القانون الجبائي المستمر كل سنة بموجب قوانين المالية ، يصعب جدا مواكبة كل المستجدات والتغيرات التي تطرأ عليه كل سنة ، غير أن نسبة مهمة بدأت تقتنع وتعي دور هذه اللجان في فض النزاعات المتعلقة بالضريبة ، وهذا ما تدل عليه الإحصائيات المتحصل عليها من الاستبيان بحيث تبقى نسبة 45% من مجموع الذين عبروا عن رغبتهم في اللجوء الى تلك اللجان من أجل فض نزاعهم مع إدارة الضرائب نسبة مهمة جدا مقارنة مع النسبة التي ترفض ذلك وهي 34% ، بحيث لو قمنا بإضافة نسبة الذين عبروا بكونهم لا يعرفون الجواب الصحيح إلى أي من النسبتين لاشك سوف تؤثر عليها كثيرا ، وأعتقد أن هؤلاء الذين عبروا بالجواب الثالث هم ربما لا يعرفون ماهية هذه اللجان ولا يعرفون دورها ، أو ربما لجأوا إلى هذه الإجابة بدافع الخوف من إدارة الضرائب ، غير أن الذي يمكن أن يؤخذ في الحسبان هو أن هذه النسبة إذا ما أضيفت إلى النسبة التي عبرت عن رغبتها باللجوء إلى اللجان التحكيمية ، بافتراض أنها تعرف الجواب الصحيح وأنها تعي جيدا دور هذه اللجان ولكنها أجمت عن الجواب بدافع الخوف ، سوف نحصل على نسبة مهمة جدا من الذين يرغبون في اللجوء إلى تلك اللجان وهي نسبة 66 % ، وهذه النسبة تفوق نسبة الذين عبروا عن عدم رغبتهم في اللجوء إلى تلك اللجان ، ما يمكن أن يفسر على أن الغالبية أصبحوا يرغبون في اللجوء إلى فض نزاعهم مع إدارة الضرائب خارج منطق سياق التسوية الداخلي ، وذلك بإشراكهم لأطراف أخرى في هذا النزاع ، وهذه الأطراف هي أعضاء اللجان الإدارية التحكيمية ، أو القضاء الإداري ، وذلك ما سوف نتطرق إليه في الفقرة الموالية.

### الفقرة الثانية : التوجه نحو القضاء الإداري

سوف أحاول أن أعرف على تمثيلات الخاضعين للضريبة التي تدفعهم نحو السلوك المؤدي إلى التوجه نحو القضاء الإداري من أجل فض منازعتهم الضريبية مع الإدارة الجبائية ، من خلال تحليل نتائج الاستبيان المرتبطة بهذه الجزئية من خلال معرفة الأجوبة على السؤال التالي :

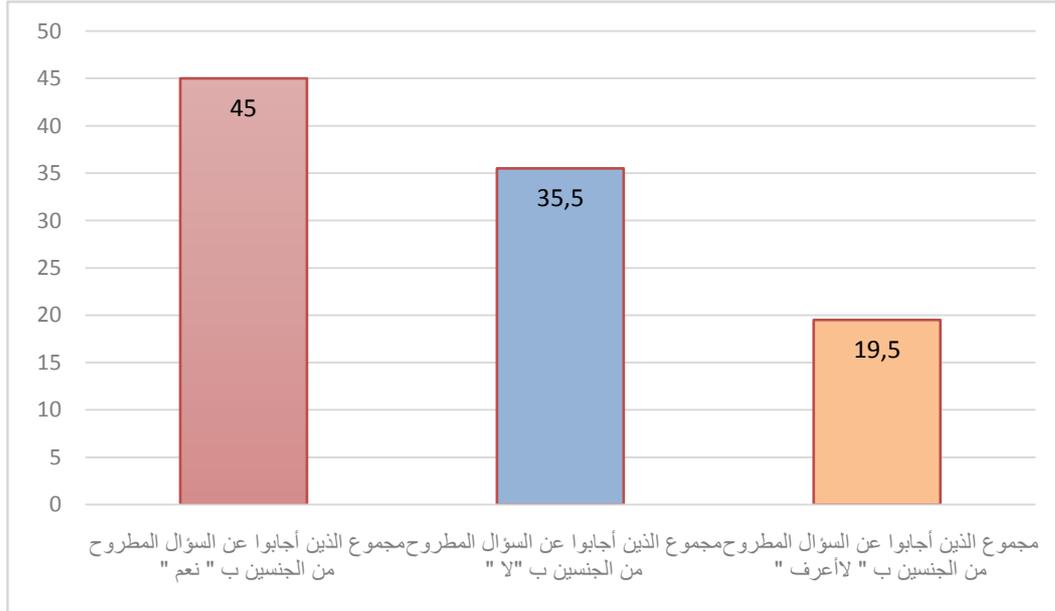
## السؤال الخامس عشر- هل تفضل اللجوء إلى القضاء الإداري لتسوية المنازعة الضريبية مع إدارة الضرائب ؟

أجابت نسبة 45% من الذكور على السؤال المطروح بـ " نعم " ، وأجابت نسبة 36% منهم بـ " لا " ونسبة 19% منهم بـ " لأعرف " ، في حين أجابت نسبة 45% من الإناث عن السؤال المطروح بـ "نعم " و 35% منهم بـ " لا " و 20% منهم بـ " لا أعرف " ؛

مجموع الذين أجابوا عن السؤال المطروح من الجنسين بـ " نعم " : 45% ؛

مجموع الذين أجابوا عن السؤال المطروح من الجنسين بـ " لا " : 35.5% ؛

مجموع الذين أجابوا عن السؤال المطروح من الجنسين بـ " لأعرف " : 19.5% ؛



يتضح من خلال تحليل نتائج الإستبيان على أن نسبة مهمة جدا من الجنسين عبروا على كونهم يرغبون في اللجوء إلى القضاء الإداري من أجل تسوية نزاعهم مع إدارة الضرائب ، في حين عبرت نسبة مهمة على عدم

رغبتهم في اللجوء إلى القضاء الإداري ، وعبرت نسبة لا بأس بها على كونهم لا يعرفون الجواب الصحيح ، هذه النتيجة يتضح أنها تختلف عن النتيجة الأولى المتعلقة باللجوء إلى اللجان التحكيمية ، بحيث عبرت نسبة متقاربة عن الرغبة في اللجوء إلى القضاء الإداري لفض المنازعة الضريبية 45% في السؤال الثاني و 35.5 % في السؤال الأول ، فهل معنى ذلك أن الذين يرغبون في اللجوء إلى اللجان التحكيمية هم أنفسهم الذين عبروا عن الرغبة في لجوئهم إلى القضاء الإداري من أجل فض نزاعاتهم الضريبية ؟ وهل يمكن أن يفسر ذلك على أن هؤلاء جملهم أو بعضهم لديهم نزاعات ضريبية مع إدارة الضرائب وهم يتابعون أطوارها داخل ردهات مكاتب رؤساء اللجان ودهاليز المحاكم الإدارية ؟

لاضير في معرفة لماذا يتم التوجه من عدمه من طرف الملمزمين نحو اللجان الإدارية التحكيمية أو القضاء الإداري ، من خلال السؤال :

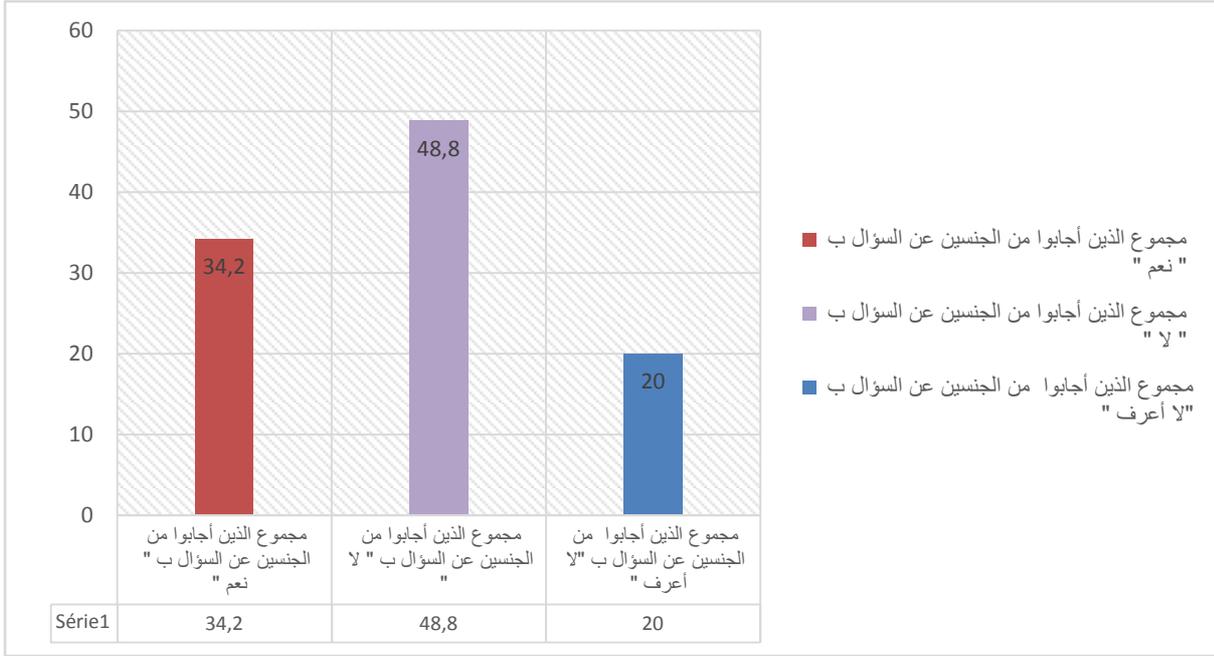
### السؤال السادس عشر- هل تثق في اللجان التحكيمية والقضاء الإداري ؟

أجابت نسبة 30% من الذكور على السؤال المطروح ب " نعم " و 47% منهم ب " لا " و 23% منهم ب "لا أعرف " ، في حين أجابت نسبة 35% من الإناث ب " نعم " و 40% منهم ب " لا " و 15% منهم ب " لا أعرف " ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين عن السؤال ب " نعم " : 34.2% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين عن السؤال ب " لا " : 48.8% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين عن السؤال ب "لا أعرف " 20% ؛



يتجلى من خلال تحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بالسؤال المطروح آنفا ، أن مجموع الذين عبروا عن كونهم يثقون في اللجان التحكيمية والقضاء الإداري أقل بكثير من الذين عبروا بكونهم لا يثقون فيهما ، في حين عبرت نسبة لا بأس بها عن كونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة ، وهذا الأمر يمكن تفسيره مقارنة بنتيجتي السؤالين السابقين ، واللذين تبدوان مرتفعتان أيضا ، على أن الأمر فيه نوع من التناقض في البداية ، إذ كيف يمكن للمستجوبين أن يعبروا عن كونهم يفضلون اللجوء إلى اللجان التحكيمية والقضاء الإداري بهذا الزخم ، ثم يعودوا في نفس اللحظة ليعبروا على أنهم لا يثقون في الإثنين معا، أي اللجان والقضاء الإداري ؟ ، وهذا الأمر بدوره يمكن أن يفسر إنطلاقا من منظومة القيم الجماعية - حسب نظرية دوركايم - بكون هذه المنظومة ؛ إما أنها مضطربة وغير منسجمة مع ذاتها ، وإما أن العينة المستجوبة ليست بالمستوى الثقافي الذي يؤهلها لكي تعرف أن تختار وتعبّر عن رأيها بكل وضوح ، أو أن تلك اللجان و القضاء الإداري يعرفان بعض التجاوزات التي تجعل هؤلاء لا يثقون فيهما ، أو أن بهما خللا سواء من حيث التركيبة السوسيو مهنية ؛ خاصة اللجان التحكيمية ( قاض + ممثل الخاضعين للضريبة + رئيس مصلحة الضرائب أو من يقوم مقامه بصفته مقررا اللجنة + ممثل القسم الإقتصادي والإجتماعي بعمالة الإقليم ) ، والتي تؤثر على قراراتها ، سواء بخصوص رئيس مصلحة الضرائب الذي يعين من طرف إدارة الضرائب ، أو ممثل الملزمين الذي يعين من طرف عامل الإقليم ، بحيث يتعين تعيين موظف محايد ينتمي إلى وزارة العدل ليقوم بمهمة مقرر اللجنة عوض رئيس مصلحة الضرائب ،

وذلك نظرا لفرضية إنعدام الحياد المطلوب خاصة وكونه هو الذي يصوغ مقررات اللجنة ، ما يمكن أن يضرب مبدأ الحياد والنزاهة المفترضين فيها ، أو أن هذه اللجان والقضاء الإداري لا يلبون حاجيات هؤلاء المستجوبين في تحقيق العدالة الجبائية وإعادة الحقوق إلى أصحابها ، أو أنه انطلاقا من تجاربهم مع هذه الجهات التحكيمية والقضائية لم يستطيعوا أن ينالوا حقوقهم ولم يتم إنصافهم ، أو أن هؤلاء حكموا على هذه الجهات إنطلاقا من الآراء الشائعة حولها ، أو انطلاقا من التمثلات الجماعية حول دور العدالة في المجتمع المغربي برمته ، أو وكون المنظومة العدلية والقضائية تخترقها ظواهر إجتماعية تخل بعملها وتؤثر على دورها الريادي في تحقيق العدالة ؛ كإفساد على سبيل المثال، فهل يمكن على ضوء هذه التساؤلات أن نسائل الإطار القانوني للجان التحكيم العامة والقضاء الإداري ؟

إن مسطرة التعيين المعمول بها كآلية لتأليف اللجان الضريبية ، تضع مسألة إستقلاليتها على المحك ، فالمادة 225 من المدونة العامة للضرائب تنص على أن ممثل الخاضعين للضريبة يعين من طرف عامل الإقليم لمدة ثلاث (3) سنوات ، فعن سوف يدافع ممثل الخاضعين للضريبة مادام يعين من طرف العامل ؟ فالخاضع للضريبة مخير بين المثل أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة وهو مجرد من ضمانة تمثيلية أمامها ، وتجاوزها والتوجه إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ، علما أن لابد له من تعيين العضو الممثل له إذا تقاعست الغرف أو الهيئات المهنية عن القيام بواجبها ، بحيث يظهر أن طريقة التعيين يجب التخلي عنها لصالح الانتخاب ، لتوفير التواصل بين الممثل والممثل بفتح الثاء .<sup>297</sup>

والطبيعة القانونية للجان الضريبية شطرت مواقف المهتمين إلى شطرين ؛ موقف يتبنى الشكل الإداري لهذه اللجان ، بحكم كونها تضم منتدبين معينين ، وموقف يتبنى الشكل القضائي لها بحكم كونها يترأسها قاض وتتداول داخل أروقة مقرات المحاكم الابتدائية ، وموقف ثالث يتبنى الشكل المختلط لها ، بحكم كونها تضم قاض وإداريين ، غير أن القانون الضريبي حسم النقاش حول تحديد الطبيعة القانونية للجان المحلية لتقدير الضريبة ، واعتبرها

<sup>297</sup> - مصطفى الفوركي - المسطرة القضائية في المادة الضريبية — مجلة قانون الأعمال والمقاولات - العدد 22 يونيو 2014 -

جهازاً استشارياً فقط تبدي رأياً فيما يخص القضايا المعروضة عليها التي حددها المشرع الضريبي ولا تصدر أحكاماً في شأنها ، إذ يعتبر دورها بالنسبة للأطراف دوراً استشارياً فقط.<sup>298</sup>

لا بد من الإشارة كذلك إلى مسألة أساسية تتعلق بالقضاء الإداري ، خاصة ما يخص المسطرة المتبعة أمام المحاكم الإدارية ، فاعتماد القاضي الإداري على القانون الخاص في تفسير التشريع الضريبي ، خاصة قانون المسطرة المدنية والقانون المدني باعتباره القانون السائد – Le Droit Commun – بالرغم من وجود قانون جبائي خاص يتمثل في المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية ، وكذا عدم قبول المعهد العالي للقضاء لحاملي الإجازة في القانون العام ، خاصة الذين درسوا تخصص القضاء و القانون الإداري ، يحول دون تمكن القاضي الإداري الجبائي من المادة الجبائية ، والتي تتميز بالتعقيد والتشتت ، كما أن صعوبة ضبط الجوانب المحاسبية والتقنية المحاسبية تساهم في عدم ملاءمة الأحكام الصادرة للقضايا المعروضة ، ويؤدي إلى اعتماد القاضي الإداري على خبرة الخبراء مع ما قد يترتب على ذلك في كثير من الحالات من تجاوزات على الجانبين معاً ، سواء ضد مصلحة الخاضع للضريبة أو الإدارة الضريبية ، خاصة وكون القانون المغربي لم يخصص حيزاً للخبرة ضمن مواده ولا يوجد تنصيب قانوني على الخبراء ، كما أن مهنة الخبير ليس لها تأطير قانوني ينظمها في المغرب على عكس القانون الفرنسي ، في حين تخضع الخبرة في المغرب للقواعد العامة في المسطرة المدنية ، ويلاحظ نزوع القضاء الإداري نحو الخبرة خاصة في مجال إثبات الواقعة المنشئة للضريبة في مجال المراقبة الضريبية ، ومع أن مهمة الخبير ترتبط بعناصر تقنية لاعلاقة لها بالقانون الذي يبقى من اختصاص القاضي الإداري ( المادة 59 ق م م ) غير أن بعض الخبراء يتجاوزون هذا الإطار ويتعمدون إثارة مسائل قانونية في تقاريرهم بالشكل الذي يجرس القاضي الإداري ضد أحد الأطراف على حساب الطرف الآخر ، أو بالشكل الذي يوحي فيه الخبير إلى القاضي الإداري بشكل غير مباشر بالجانب القانوني في النزالة ،<sup>299</sup> وفي ظل

<sup>298</sup> - أنور مسعود محمد - المنازعات الضريبية أمام اللجان - مجلة القانون والأعمال - العدد 7 شتنبر 2017 - الصفحة 5,6,7,8.

<sup>299</sup> - تنص المادة 242 من المدونة العامة للضرائب « على أن الخبير يجب أن يكون مسجلاً في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو لائحة المحاسبين المعتمدين... (..) » غير أن المشكل الذي يثار بخصوص هذا الموضوع هو أن الخبراء غير المحاسبين مثل الخبراء المهندسين ، الذي يستعين بهم القضاء في إثبات الواقعة المنشئة للضريبة لم يتطرق لهم النص الجبائي السالف ، كما أن الخبرة المنصوص عليها تم فقط الخبرة في المجال المحاسباتي ، في حين يستوجب الميدان الضريبي الخبرة العقارية كذلك ، لتحديد القيمة الحقيقية للعقارات والتغيرات الملحقة بها ، الواقع العملي يظهر تدخل الخبير في المسائل القانونية ما يطرح إشكالات خاصة عندما

غياب التكوين المستمر ، وغياب مسطرة خاصة ومستقلة عن قواعد المسطرة المدنية للتقاضي أمام المحاكم الإدارية ، أضف إلى ذلك عدم إستقلال القضاء ونزاهته ، يبقى القضاء الإداري بعيدا عن أن يلبي حاجيات الملمزين والإدارة الضريبية معا ، في تحقيق العدالة الجبائية المنشودة.

### الفرع الثاني: أشكال الفعل الضريبي للخاضع للضريبة من داخل منطوق سياق التسوية

يقوم مفتش الضرائب المكلف بالمراقبة أو الفحص بإشعار الخاضع للضريبة بالأساس الجديد المعتمد من طرفه من أجل تصفية الضريبة بناء على مقتضيات المادتين 217 و 224 من المدونة العامة للضرائب ، بواسطة رسالة التبليغ الأولى مع إشعار باستلام ضمن إجراءات المسطرة التوافقية المنصوص عليها في المادة 219 من نفس المدونة ، وعلى الخاضع للضريبة أن يرسل جوابه إلى مفتش الضرائب عبر البريد مع إشعار باستلام ، أو يقوم بإيداعه لدى مكاتب الإدارة الضريبية ضمن أجل لا يجب أن يتعدى ثلاثين يوما ( 30 ) من تاريخ التوصل بتلك الرسالة ، يبين فيه مدى إقتناعه من عدمه بالأساس الجديد المعتمد من طرف الإدارة من أجل تصفية الضريبة ، وعلى مفتش الضرائب المكلف بالمراقبة أو الإفتتاح أن يقوم بإشعار الملمزم بواسطة رسالة التبليغ الثانية داخل أجل لا يجب أن يتعدى ستون (60) يوما من تاريخ التوصل بجواب الخاضع للضريبة على رسالة التبليغ الأولى ، يوضح فيها تمسكه بالأساس الجديد المعتمد من لدنه ، أو يبين إن كان يتفق مع الخاضع للضريبة في جزء من ملاحظاته أو جلها ، ويقوم وفق ذلك ؛ إما بالإبقاء على الضريبة كما تمت إعادة إحتسابها بناء على الأساس الجديد المعتمد من طرفه أو يقوم بتعديل الجزئيات القابلة للتعديل بناء على ملاحظات الخاضع للضريبة ، وإذا وافق الخاضع للضريبة على هذا التعديل ، يمكنه أن يتقدم إلى مكاتب إدارة الضرائب من أجل إجراء تسوية ودية للملف الضريبي ، والذي على أساسه يؤدي الضريبة النهائية بعد إعادة إحتسابها من طرف المفتش ، ويمكن أن يختصر القيام بهذه الإجراءات ويتقدم مباشرة بعد توصله برسالة التبليغ الأولى إلى المصلحة الضريبية التي راسلته من أجل التماس إجراء تسوية ودية ، وطلب تخفيض الضريبة بنسب متفاوتة حسب

---

ينتهي إلى صحة العمليات الحاسبية المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة مثلا ، فيقترح حذف الضريبة ، وقد جاء في حكم المحكمة الإدارية بوجدة ما مضمونه أنها استعانت بالخبير من أجل البحث عن النص القانوني الواجب التطبيق ، ما يستوجب أن يقوم القاضي الإداري بمراقبة وتقييم إنحراف الخبير بواسطة إجراء الخبرة المضادة أو الخبرة الثانية أو التكميلية .

حجم الفرض الضريبي ومقدرته التكلفة وكذا إذا لمست إدارة الضرائب مدى إستعداد الخاضع للضريبة ورغبته في حل الملف الضريبي بالشكل الودي.

### المطلب الأول: المسار الإداري للتسوية الضريبية

للتسوية الضريبية ثلاثة مسارات هي ؛ المسار الإداري ويشمل التسوية الودية ( الفقرة الأولى ) والتظلم الإداري ( الفقرة الثانية ) ثم مسار اللجان والمسار القضائي والتي سوف أتطرق إليها في الفقرات الموالية .

#### الفقرة الأولى : التسوية الودية

تعتبر التسوية الودية طريقة إدارية إبتدائية لحل الملفات الضريبية بالطرق الحبية بعيدا عن مكاتب اللجان وردهاات المحاكم ، وهي توفر على الإثنين معا ؛ سواء الخاضع للضريبة أو الإدارة الضريبية الوقت والجهد والمال ، بحيث تجذب الإدارة هذا المسعى نظرا لتكلفته السهلة ، بحيث تتمكن من تحصيل الموارد الضريبية المتأتية من المراقبة أو الإفتتاح بدون عناء ، وهي موارد إضافية مهمة تعتمد عليها الخزينة في إنعاش وارداتها الضريبية ، غير أن هذا الإجراء وإن كان يبدو سهلا وممكنا ومتاحا في بعض الأحيان ، يعتبر مستحيلا في أحيان أخرى ، ويمكن أن يكون الخاضع للضريبة هو من ساهم في استبعاد هذا الحل برفضه الإمتثال لشروط الإدارة الضريبية وعدم قبوله بالأساس المعتمد من لدنها لتصفية الضريبة ، أو كونه لم يتوصل برسالة التبليغ الأولى لخطأ ارتكبه أثناء تحرير عقد البيع أو الشراء أو عند إيداع إقراراته الضريبية يرتبط بعنوانه الأصلي أو موطنه الضريبي أو مقره الإجتماعي إن كان شخصا معنويا ، أو لكونه يتوفر على عدة عناوين ، وقام بالتصريح بواحد منها فقط ضمن إقراراته الضريبية ، أو كونه إنتقل من العنوان الذي كان يقطنه أثناء تحرير العقود أو الإقرارات الضريبية ، أو كون المنطقة التي يقطن بها لاتشملها تغطية خدمات مصالح بريد المغرب ، كما يمكن أن يكون ناتجا عن الإدارة نفسها برفضها بعض إقتراحات الخاضع للضريبة بتخفيض نسبة معينة وملاحظاته حول الأساس المعتمد من لدنها ، أو لأسباب أخرى مرتبطة بشخصية العون المكلف بالمراقبة أو الإفتتاح ، ومدى استعداده لحل الملفات الضريبية إنطلاقا من مبدأ المصلحة العامة وخدمة الوطن ، أو لاعتبارات شخصية لها علاقة بنفسيته في تلك الأثناء ، أو لاعتبارات مرتبطة بالرغبة في إشباع الرغبات الذاتية بعيدا عن منطق المرفق العمومي وفكرة الإدارة المواطنة الخدومة .

ومن أجل استجلاء حقيقة كون الملمزم هو الذي يتسبب في عرقلة تصفية ملفه الضريبي بالطريقة الحبية من عدمه سأحاول أن أكشف عن ذلك من خلال تحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بالسؤال التالي:

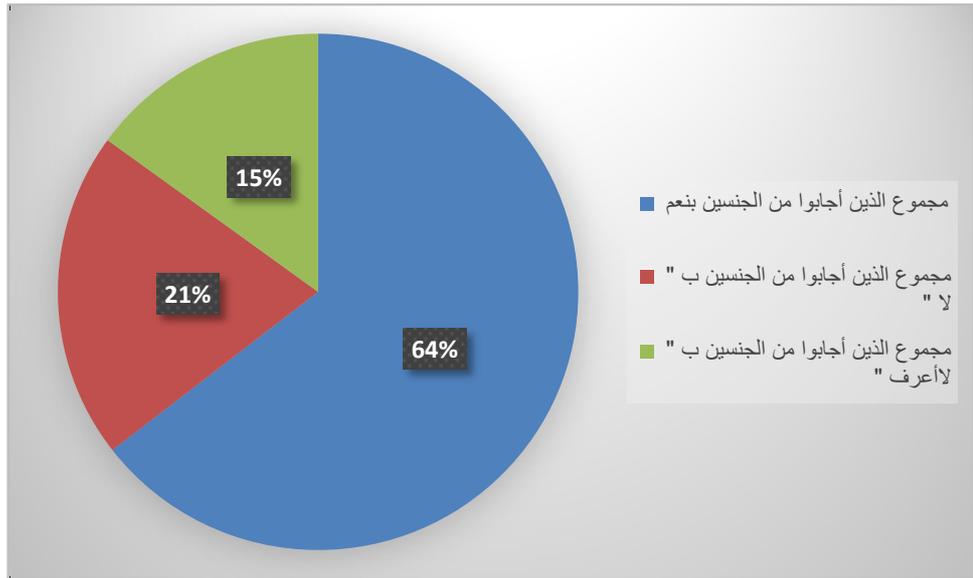
### السؤال السابع عشر- هل تفضل أن تسوي ملفك الضريبي مع إدارة الضرائب بطريقة حبية أم بطرق أخرى ؟

أجابت نسبة 76% من الذكور على السؤال المطروح بـ " نعم " و 6% بـ " لا " و 18% بـ " لأعرف " ، في حين أجابت نسبة 75% من الإناث بـ " نعم " و 10% منهم بـ " لا " و 15% منهم بـ " لأعرف " .

مجموع الذين أجابوا من الجنسين بـ " نعم " : 64% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين بـ " لا " : 21% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين بـ " لأعرف " : 15%



يتضح من خلال نتائج الإستبيان أن نسبة كبيرة جدا تحبذ تسوية ملفها الضريبي بالطرق الحبية ، في حين عبرت نسبة لا بأس بها بكونها لا ترغب في تسوية ملفها الضريبي بالطرق الحبية ، وعبرت نسبة يمكن اعتبارها جيدة بكونها لا تعرف الإجابة الصحيحة ، فلو اعتبرنا أن النسبة التي عبرت عن رغبتها في تسوية ملفها

الضريبي بالطرق الحبية نسبة كثيرة مقارنة بالنستين الآخرين ، فهذا مؤشر جيد على أن غالبية الملمزين أو المستجوبين على الأقل ، يجذون تسوية ملفهم الضريبي بالشكل الودي بعيدا عن مكاتب اللجان وردهاات المحاكم ، وهذا الأمر يمكن تفسيره إنطلاقا من الإجابة المتحصل عليها بخصوص السؤال السابق والذي يتعلق بمدى ثقة الملمزم في اللجان التحكيمية والقضاء الإداري ، بحث عبرت نسبة هامة جدا منهم على أنهم لا يثقون في اللجان والقضاء الإداري ، ما يعني أنهم يذهبون إليهما مكرهين أو بعد استنفاد كل الوسائل التي يمكن أن تؤدي إلى حل الملف بالطريقة الودية مع الإدارة ، ما يمكن تفسيره أيضا على أن الخاضع للضريبة وقد عبر عن عدم ثقته في اللجان الإدارية للتحكيم والقضاء الإداري ، يتثلها بشكل سلبي ، أو لديه حولها معلومات ومعطيات تساهم في تشكيل ذلك التمثل السلبي حولها ، وكونه لا يثق فيها يعني أنه يجذب أن يحل المسألة في البداية ، وليس مستعدا للذهاب بعيدا في الإجراءات المسطرية والشكليات المتعلقة بالدعوى سواء أمام اللجان أو القضاء ، نظرا لما يمكن أن يترتب عنه ، حسب الخاضع للضريبة أو في اعتقاده ، من إنزلاقات ومساوئ وتعقيدات وطول المدة ، مما له أثر نفسي ومالي عليه ، يحاول أن يتداركه من خلال العمل على حل الملف بطريقة حبية مع الإدارة ، وكونه لا يذهب إلى اللجان أو القضاء إلا مجبرا ، وقد سدت أمامه كل المنافذ المؤدية إلى الحل ، وهذا الأمر يرمي بتبعة كبيرة على الإدارة كما على اللجان والقضاء الإداري أيضا ، بحيث يبدو الخاضع للضريبة مثل التائه بين هذه الأقطاب الثلاثة ، وأحلاها مر ، كما تبين النسبة الثانية الراضية لإجراء التسوية الودية على أنها اتخذت موقفا منذ البداية من الإدارة وأنها تثق في اللجان والقضاء الإداري ، وترى أن الحل يكمن بيدها ، وأن الإدارة عاجزة عن تقديم الحلول مادامت تمتلك سلطة تقديرية تجعل الخاضع للضريبة في موقف الراضخ على الدوام لشروطها وإملاءاتها ، كونه يرفض من منطلق المواطن الحر الذي يفترض أن يحمي القانون أن يخضع لشروط أية جهة مهما كانت ، أو أن يدعن لأي طرف ، ما يجعله يتمثل اللجان والقضاء على أنها الملاذ الأول و الأخير له من جبروت الإدارة وتسلطها وعدم الرغبة في إنصاتها وأحيانا السلوكات المنحرفة لبعض أعوانها ونزواتهم الغريبة والمتنوعة ، فهل يمكن اعتبار الفئة الثالثة متهربة من الجواب بدافع الخوف ؟ وكونها إما تثق في التسوية الودية مع الإدارة ولكنها لاتستطيع الإفصاح عن ذلك ، وهذا الافتراض مستبعد ، لأن الرضى بالتسوية الودية لن يضير الإدارة في شيء ، بل سيعزز في ثقة الخاضع للضريبة فيها ، وهي تجذب ذلك ، ويبقى أن الافتراض الثاني هو القريب إلى الصواب ، ذلك المرتبط بكون هذه الفئة ، ترفض أن تجري أية تسوية ودية مع الإدارة ، ما يعني أنها راغبة في التوجه إلى اللجان و القضاء الإداري

، فلو قمنا بإضافة نسبة هؤلاء إلى نسبة الراضين لحصلنا على نسبة 79% وهي نسبة مهمة جدا ، تمثل توجهها آخر من تمثلات المواطنين ، بل وأفعالهم التي أدت إلى لجوئهم بسبب فرض ضريبي إلى المنازعة أمام اللجان أو القضاء الإداري ، ما يشكل تحولا نوعيا في وعي الملزم بدور اللجان والقضاء الإداري في حسم الخلافات ذات المنشأ الجبائي بين الملزم وإدارة الضرائب ، فهل يمكن اعتبار ذلك مؤشرا على بداية تبلور إرهاصات دولة القانون في المغرب ؟

يطرح تطبيق المادة 219 من المدونة العامة للضرائب إشكاليات تطبيقية قانونية وواقعية ، خاصة عندما يرجع الظرف الذي يحمل رسالة التبليغ إلى إدارة الضرائب وهو يحمل عبارة " غيرمطالب به " أو " الرجوع إلى المرسل " " عنوان غير صحيح " أو " عنوان ناقص " ، بحيث حسب مدلول هذه المادة يعتبر الظرف وكأنه تسلم ( بضم التاء ) بعد مرور عشرة أيام من رجوعه ، وما يترتب على ذلك من آثار بالنسبة للإدارة والخاضع للضريبة على حد سواء ، والحالات التي يكون فيها الخاضع للضريبة تحت طائلة عبارة " غير مطالب به أو العبارات الأخرى التي يبرر بها مكتب البريد عدم تمكنه من إيصال الظرف إلى صاحبه ، خاصة عندما يعلل ذلك بكون المنطقة التي يقطن بها غير خاضعة لتغطية البريد ، وهذا الأمر بدوره يطرح إشكاليات إضافية ، إضافة إلى ما تم الإتيان على ذكره آنفا ، بحيث تظل المسؤولية غير محددة ، فمصلح البريد تعلق الأمر على أن عدم تغطية حي أو شارع أو تجزئة سكنية أو منطقة صناعية أو إدارية أو دوافع أخرى من طرف مصالح البريد ، معنى ذلك أن الجماعة التي يوجد العنوان تحت دائرتها الترابية لم تقم بترقيم المنازل أو المحلات التجارية أو الإدارية أو الصناعية الموجودة في تلك المنطقة ، ما يجعل المسؤولية تلقى عليها ، بحيث يتوجب عليها تعويض الملزم المتضرر وفق إجراءات القانون الإداري من خلال دعوى التعويض عن الضرر يرفعها عليها الخاضع للضريبة<sup>300</sup> ، غير أن الجماعة سرعان ما تقوم بدفع المسؤولية عن مصالحها بالتعليل بكون الحي أو التجزئة السكنية أو المنطقة الإدارية أو الصناعية لا تخضع لمنطقة نفوذها ، كونها مسيرة من طرف مكتب خاص أو جمعية مستقلة أو تعاونية سكنية أو غير ذلك ، ولم تسلم لها بواسطة محضر التسليم النهائي - Procès verbal de réception définitive ، الذي توقع عليه اللجنة الإقليمية المنتدبة لهذه الغاية ، وبالتالي يتعذر عليها القيام بترقيم تلك المناطق ، ما يجعل في النهاية الخاضع للضريبة يتحمل لوحده تبعات المسؤولية غير

المحددة في هذا الشأن بحيث يترتب عليه عبئ الإثبات ، لأن الإدارة الضريبية ، وهي مسلحة بهذا النص ، تعتبر الرسالة مسلمة بعد مضي عشرة ( 10 ) أيام من تاريخ رجوعها مذيلة بالملاحظات المشار إليها أعلاه ، تقوم بوضع الضريبة موضع التحصيل إما بواسطة الجدول أو الأمر بالإستخلاص ، بحيث يتعذر في بعض الحالات على الخاضع للضريبة معرفة ما إذا كان معنيا بالضريبة إلا عندما يتوصل بأخر إشعار بدون صائر - Dernier avis sans frais من طرف قابض إدارة الضرائب يأمره فيه بالإمتثال لأوامر عون الخزينة المكلف بالتبليغ قصد أداء ما بذمته لها ، وإذا لم يمثل فإن العون المذكور سوف يبدأ في مباشرة إجراءات التحصيل الجبري - procédures de Recouvrement forcé - المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، والتي هي الإنذار - Le Commandement - و الحجز والإكراه البدني ، وفي هذه الحالة يكون الآوان قد فات على أي تظلم إداري أو تسوية ودية ، فيكون الخاضع للضريبة أمام الأمر الواقع ، ولا يملك غير اللجوء إلى القضاء الإداري من خلال دعوة استعجالية ؛ سواء من أجل إيقاف إجراءات التحصيل الجبري<sup>301</sup> أو الطعن في الأساس المعتمد في تأسيس الضريبة لانتفاء التبليغ ، ورغم أن القضاء الإداري درج على اعتبار أن التبليغ يجب أن يتم بالفعل على أي من عناوين الخاضع للضريبة المدلى بها في إقراراته الضريبية وفي عنوانه المدلى به الموجود بالبطاقة الوطنية للتعريف أو أي عنوان آخر لاتعدم الإدارة الوسيلة من أجل معرفته ، ، بحيث يعلل القضاء الإداري ذلك بكون الإدارة الضريبية تملك من الوسائل المادية والقانونية ما يمكنها من معرفة عنوان الخاضع للضريبة ؛ سواء من خلال طلب المعلومات من السلطات المحلية والمصالح الأمنية ، أو من خلال الإنتقال إلى حيث يوجد الخاضع للضريبة والقيام بتبليغه يدا بيد ، بواسطة موظفيها المحليين ، أو مأموري التنفيذ الذين تتعاقد معهم لهذا الغرض ، ما تعتبره إدارة الضرائب إجحافا في حقها بدورها ، خاصة وأن نص المادة 219 يعطيها الحق في إصدار الضريبة بناء على ملاحظات مكتب البريد ، واعتبار الظرف وكأنه تسلم بضم التاء ، بعد مضي عشرة أيام ( 10 ) من تاريخ رجوع الظرف مذيلا بالملاحظات المشار إليها .

<sup>301</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ، قرار عدد 28 بتاريخ 2012/01/19 ، ملف إستعجالي عدد 1/11/487 ، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الاول - سلسلة دراسات وأبحاث - جمع وتنسيق زكرياء العماري - منشورات مجلة القضاء المدني - مطبعة المعارف الجديدة - السنة 2014 - الصفحة 402.

ويمكن إعطاء المثال بثلاثة نماذج من أحكام المحاكم الإدارية ؛ يتمثل الأول في القرار عدد 1002 مؤرخ في 2012/10/22 ملف إداري رقم 9/12/379 ، صادر عن محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط ، مؤداه أن الإدارة الضريبية لم تثبت ما يفيد أن التبليغ تعذر عليها ، كم ينص على ذلك المادة 10 من كتاب المساطر الجبائية ، وعلى هذا الأساس قامت بإلغاء الفرض الضريبي المتعلق بالفرض التلقائي للضريبة على الأرباح العقارية ، لعدم توصل الملزم بأية مراسلة من الإدارة الجبائية ، معللة ذلك بكون الإدارة الضريبية أقدمت على فرض الضريبة بدون سلوك المسطرة التواجهية طبقا لمقتضيات المادة 228 من المدونة العامة للضرائب ، إذ لم يتوصل الملزم بأي مراسلة من إدارة الضرائب قبل إقدامها على الفرض التلقائي.<sup>302</sup>

المثال الثاني يتعلق بالقرار رقم 4355 مؤرخ في 2012/11/12 ملف إداري رقم 9/11/5088 ، صادر عن محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط ، مؤداه أن الإدارة قامت بفرض الضريبة على القيمة المضافة مع احترام إجراءات الفرض التلقائي طبقا للمقتضيات القانونية المعمول بها ، ولا ينسب إليها أي خرق في عدم تبليغه بالرسالة الثانية في العنوان الوارد في رسالة جوابه على الرسالة الأولى مادام لم يعبر عن أن هذا العنوان موطنه الجديد للتخاير مع إدارة الضرائب ، ما يتوجب على الملزم إخبار الإدارة عند تغيير العنوان ، وعلى هذا الأساس أيدت المحكمة الحكم المستأنف بالإبقاء على الفرض الضريبي.<sup>303</sup>

المثال الثالث يتعلق بالقرار رقم 476 مؤرخ في 2012/03/15 ملف إداري عدد 9/11/100 ، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ، مؤداه أن الإدارة قامت بفرض الضريبة على الدخل - صنف الأرباح العقارية ، لعدم قيام إدارة الضرائب بمراسلة الخاضع للضريبة على العنوان المدلى به في إقراراته الضريبية ، ورغم تمسك مفتش الضرائب بكون الإدارة قامت بتبليغ الخاضع للضريبة على العنوان المدلى به بطاقة التعريف الوطنية للملزم ، إلا أن تفسير القاضي الإداري لمنطوق نص المادة 219 الذي يقضي ب " يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته الضريبية ، أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب " ذهب في اتجاه اعتبار العنوان الموجود بالبطاقة الوطنية ؛ وبالرغم من كونها تعتبر من ضمن الوثائق المدلى بها في

<sup>302</sup> - المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الاول - سلسلة دراسات وأبحاث - جمع وتنسيق زكرياء العماري - منشورات مجلة القضاء المدني - مطبعة المعارف الجديدة - السنة 2014 - الصفحة 275.

<sup>303</sup> - نفس المرجع السابق ص 278.

الإقرار الضريبي ، لاتعبر عن مضمون وفحوى المادة 219 صراحة ، وقضى بالتالي بإلغاء الفرض الضريبي على هذا الأساس .<sup>304</sup>

إن عدم إعتداد القاضي الإداري بالعنوان الموجود بالبطاقة الوطنية للتعريف ، يطرح إشكالا من نوع آخر يرتبط ، بمدى إمتلاك القضاء الإداري لاختصاص تفسير القانون ؟

### الفقرة الثانية : التظلم الإداري

إذا كانت التسوية الودية التي يلجأ إليها المزم من أجل تسوية ملفه الضريبي مع إدارة الضرائب بشكل حيي تطرح إشكالات متعددة على مستوى المسطرة التوافقية ، فإن التظلم الإداري كوسيلة من وسائل فض المنازعة الضريبية على المستوى الإداري من قبل إدارة الضرائب ، لاتخلو بدورها من إشكاليات قانونية وعملية ، ولكن قبل التطرق إليها ، سوف أقوم أولا بتحليل نتائج الإستبيان المرتبطة بالسؤال المطروح والذي له علاقة بهذا الموضوع ، كما يلي :

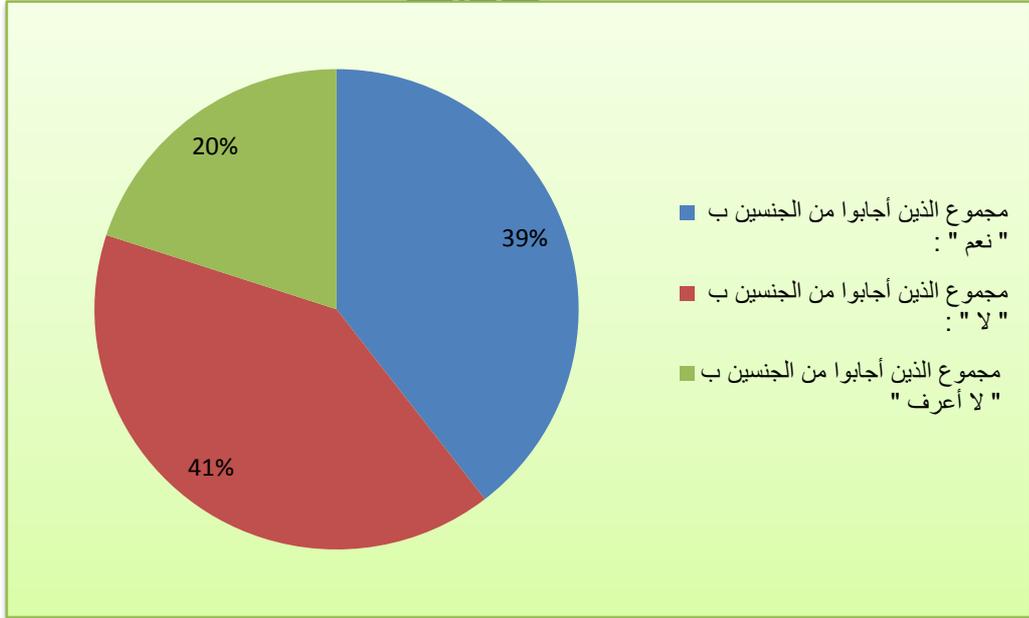
#### السؤال الثامن عشر - هل تفضل اللجوء إلى المنازعة أو التظلم الإداري ؟

أجابت نسبة 39% من الذكور على السؤال ب " نعم " و 38% ب " لا " و 23% ب " لا أعرف " ، في حين أجابت نسبة 40% من الإناث ب " نعم " و 42% ب " لا " و 17% ب " لا أعرف " .

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " نعم " : 39% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " لا " : 41% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " لا أعرف " : 20% ؛



يتضح من خلال نتائج الإستبيان على أن غالبية المستجوبين لا يفضلون اللجوء إلى المنازعة الإدارية أو التظلم الإداري من أجل فض نزاعهم الضريبي مع الإدارة ، في حين عبرت نسبة مهمة منهم على أنهم يرغبون في اللجوء إلى التظلم الإداري ، وعبرت نسبة لا بأس بها بكونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة ، ورغم أن الإجابة عن هذا السؤال تبدو غريبة مقارنة مع السؤال السابق ، حيث عبرت نسبة كبيرة من المستجوبين على أنهم يفضلون تسوية ملفهم الضريبي مع إدارة الضرائب بطريقة حبية ، إلا أن إجاباتهم على السؤال الموالي يكون غالبيتهم لا يفضلون اللجوء إلى التظلم الإداري ، وهو شكل من أشكال التسوية الودية مع الإدارة الضريبية بعيدا عن اللجان الإدارية والقضاء الإداري ، يطرح علامة إستفهام عريضة ؟ ويضع الإفتراضات التالية على المحك ، هل معنى ذلك أن هؤلاء المستجوبين لا يعرفون معنى التظلم الإداري ؟ أم هل يعني ذلك أن اعتبارهم يريدون تسوية ملفاتهم الضريبية بالطرق الحبية لاتعني بأي شكل من الأشكال قبولهم بهذا الشكل من طرق التسوية الودية والذي هو التظلم الإداري ؟ أم هل يراد بذلك كونهم يقصدون بالتسوية الودية ، الطي النهائي للملف الضريبي قبل أن يمر إلى مرحلة التحصيل ؟ خاصة وكون مسطرة التظلم الإداري لا يمكن اللجوء إليها من طرف الخاضع للضريبة إلا بعد صدور الضريبة في شكل جدول أو أمر بالإستخلاص ، في حين تمكن التسوية الودية للملف من التفاوض على نسب التخفيض ومناقشة الأساس المعتمد من طرف إدارة الضريبة في تصفية الضريبة قبل صدورها ، وهو ما يتيح للخاضع للضريبة إمكانية للتفاوض والمناورة أكبر من مرحلة التظلم الإداري حيث يكون محصورا بين خيارات محدودة جدا يمكن إجمالها فيما يلي :

إما أن يطلب مراجعة الضريبة بسبب المغالاة في فرضها أو لارتكاب الإدارة لخطأ في احتسابها أو أن يطلب إعفاءه من غرامات وذعائر التأخير أو أن يطلب التخفيض من أصل الضريبة أو إلغاء الضريبة بدعوى فرضها

بدون موجب قانوني أو لكونها فرضت مرتين ، بحيث تبقى الطلبات التي يكون موضوعها إلغاء الفرض الضريبي ، لأية أسباب ولو كانت هي عسر المدين أو مرضه أو عجزه الكلي عن أداء الضريبة ، في بعض الأحيان ، بدون رد من طرف إدارة الضرائب أو يكون مآلها الرفض – Le rejet .

تطرح مسطرة التظلم الإداري إشكاليات متعددة على المستوى القانوني و التطبيقية والواقعي ، فعلى المستوى القانوني ، يمكن التطرق إلى أن الإطار القانوني المنظم للتظلم الإداري وشروطه ومفهومه ، ومزاياه بالنسبة للخاضع للضريبة والإدارة الضريبية وكذا القضاء الإداري ، الشروط الشكلية للتظلم ومجالاته .

تنص المادة 235 من المدونة العامة للضرائب على أن الخاضعين الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض ؛

أ - في حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية خلال الستة (6) أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة ؛

ب - في حالة فرض ضريبة عن طريق جدول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص ، خلال (6) أشهر التالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها ؛

يتولى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك البت في المطالبة بعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة ؛

إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جواب هذه الأخيرة داخل أجل الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة وجبت متابعة الإجراءات وفقا لاحكام المادة 243 من نفس المدونة ؛

لاتحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن إقتضى الحال للشروع في مسطرة التحصيل الجبري مع مراعاة إسترداد مجموع أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور القرار أو الحكم.<sup>305</sup>

<sup>305</sup> - توجه المطالبة – La Réclamation إلى مفتش الضرائب أو تودع المطالبة لدى مقر قباضة إدارة الضرائب أو المصلحة المحلية للضرائب على شكل عريضة تتضمن المعلومات المتعلقة بالملمزم ونوعية الضريبة ومبلغها وسنة الإصدار وفق نموذج تعدده الإدارة لهذا الغرض ، داخل أجل ثلاثين يوما (30) من تاريخ التوصل بالإشعار الأول بدون صائر ، أو الإنذار ، وعلى الإدارة أن تجيب على المطالبة داخل أجل لايتعدى الثلاثة أشهر الموالية بتاريخ أيداعها لدى مفتش الضرائب المختص وفق ما جاء ت به المادة 243 من

من خلال المادة القانونية المدرجة أعلاه ، يتضح أن مفهوم المطالبة أو التظلم الإداري يراد به التشكي أمام الإدارة الضريبية نفسها التي أصدرت الفرض الضريبي ومطالبتها ؛ إما بتعديله أي تصحيح الأسس التي اعتمدت عليها في ربط وتأسيس الضريبة – Demande de la révision de l'impôt ، أو إما بإلغاءه كلية – Demande de l'annulation ou la décharge total de l'impôt ، أو إما بتخفيفه أو الإعفاء من الذعائر وغرامات التأخير أو ما يصطلح عليه بالتظلم الإستعطائي – Demande de la remise gracieuse<sup>306</sup> ، وعلى الإدارة أن تجيب على مطالبة الخاضع للضريبة داخل أجل لا يتعدى الثلاثين ( 30 ) يوما الموالية لتاريخ إيداع المطالبة ، بحيث يترتب على عدم إقتناع الخاضع للضريبة بقرار إدارة الضرائب ؛ اللجوء إلى القضاء الإداري ، وتقوم المصلحة المختصة بالوعاء بمعالجة الملف الضريبي ، وفق طلب الخاضع للضريبة الذي عبر عنه في التظلم ، وتعد تقريرا مفصلا لهذه الغاية – Rapport d'instruction ، يتضمن كل المعطيات المتعلقة بالضريبة ، ومراحل تأسيسها وإصدارها ومسطرة التبليغ ومسطرة الفرض الضريبي ومسطرة التحصيل ، ومجموع مبلغ الواجبات المستحقة الأصلية بالإضافة إلى غرامات وذعائر التأخير ، إنتهاء باقتراحها الموافق لطلب الخاضع للضريبة الذي يرفع إلى المصلحة الجهوية للوعاء من أجل مدارسته وإصدار القرار الملائم بشأنه ، والذي يأتي إما بقبول الإقتراح ، أو رفضه جزئيا أو كلية ، وفي جميع الأحوال يتعين على هذه المصلحة أن تقوم بإبلاغ الخاضع للضريبة بقرارها داخل المنصوص عليه والذي هو ثلاثة أشهر ( 3 أشهر ) الموالية لتاريخ إيداع التظلم<sup>307</sup> ، وإذا قبل بقرار الإدارة المعلل ، يجب عليه أن يتقدم لدى المصلحة الضريبية التي أصدرت الفرض الضريبي من أجل الأداء ، ويكون على إثر ذلك الملف الضريبي قد سوي بواسطة سلوك

المدونة العامة للضرائب المعدلة سنة 2018 ، وإذا لم يقبل الخاضع للضريبة قرار الإدارة جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة الإدارية اخل أجل لا يتعدى الثلاثين يوما ( 30 ) من تاريخ توصله بالقرار المذكور.

306 – Economie.gouv.fr – Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics – Impôt : la demande de remise gracieuse, comment ça marche ? – <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/impot-demande-remise-gracieuse-consultation> le 16-03-2018

307 – قانون رقم 03.01 المتعلق بإنزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية منشور الوزير الأول رقم 2/2003 (خ.ش.ع/أ.ه) بتاريخ 6 محرم 1424 (10 مارس 2003) المتعلق بإنزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية ، وكذا المادة 243 من المدونة العامة للضرائب.

الخاضع للضريبة طريق التظلم الإداري الذي هو عبارة عن شكل من أشكال التسوية الإدارية – الودية – للمنازعة الضريبية ، قبل الذهاب إلى القضاء الإداري.

غير أن الواقع التطبيقي والعملي لهذا الإجراء أبان عن عدة إشكاليات تطبيقية ؛ بحيث إذا كان التظلم الإداري يعتبر وجهاً من أوجه فض النزاعات الضريبية بالطريقة الإدارية – الودية ،<sup>308</sup> ما يفترض أن توليه إدارة الضرائب بالغ الإهتمام لما يوفرها عليها وعلى الملزم والقضاء الإداري جميعاً من عناء المواجهة القضائية ، وما يمكن أن يوفره من وقت وجهد بالنسبة إليها ، وكذلك ما يمكن أن يوفره من جهد ووقت و مال بالنسبة للخاضع للضريبة الذي عليه أن يتحمل مصاريف إضافية في سبيل اللجوء إلى القضاء الإداري ، الشيء الذي يظهر من خلال القرارات المتخذة من قبل إدارة الضرائب في هذا الإطار ، بحيث عمدت من خلال تعديل المادة 243 من المدونة العامة للضرائب ، بموجب قانون المالية لسنة 2018 ، وتخفيض أجل البث في المطالبة من طرف إدارة الضرائب من ستة ( 6 ) أشهر إلى ثلاثين ( 30 ) يوماً ، وكذلك من خلال تتبع مواكب لإحصائيات التظلمات المودعة والتي تم تصفيتها ونوعية القرارات المتخذة بشأنها على مستوى المصالح الجهوية لإدارة الضرائب ، وعلى المصالح المركزية أيضاً ، وحث المسؤولين على المصالح الضريبية المختصة على احترام الآجال المنصوص عليها للرد على تظلمات الملزمين ، والقيام بفتح إمكانية أيداع التظلمات من خلال البوابة الإلكترونية للمديرية العامة للضرائب<sup>309</sup> ، ما يمكن إعتباره إجراءً مهماً وقيمة مضافة في رصيد تهيئة الخدمة الإدارية الموجهة للمرتفقين والخاضعين للضريبة ، بحيث يوفر عليهم هذا الإجراء عناء التنقل إلى المصالح الضريبية ، وعناء الانتظار في الطوابير من أجل إيداع تظلمهم الإداري ، أضف إلى ذلك كون مسطرة التظلم الإداري تتيح لإدارة الضرائب تصفية الضرائب على المستوى الإداري ، بعيداً عن تعقيدات المساطر القضائية ومزاجية القضاء الإداري وأحكامه المتناقضة وغير المعللة أحياناً ، باعتبار أن السلطة التقديرية الممنوحة بموجب المادة 213 من المدونة العامة للضرائب ، تحد منها السلطة التقديرية الممنوحة للقضاء الإداري في إطار دعوى القضاء

<sup>308</sup> - Rachid LAZRAK – FISCLAITE DES ENTREPRISES – Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc – Edition La porte – 1ère édition 2007- p311.

<sup>309</sup> - مذكرة المدير العام للضرائب المؤرخة في 2009/10/11 ، حول ضرورة تعديل قرار الإدارة المتعلق بالتظلم الإداري ، وكذا أن يكون القرار متضمناً لأسباب الرفض – Le Rejet في حالة تم رفض التظلم ، مبلغ التخفيض من الغرامات والذعائر – La remise gracieuse أو الإنقاص – Dégrevement ، مذيل بالذعائر والغرامات اللاحقة ، المبلغ التفصيلي للباقي الذي يتوجب على الخاضع للضريبة أدائه بعد قبول التخفيض أو الإنقاص ، والأجل المحدد للأداء.

الشامل ، وذلك بتصحيح الإخلالات التي تشوب تأسيس الضريبة على مستوى الوعاء ، سواء فيما يتعلق بالأسس المعتمدة أو بالأخطاء الحسابية أو بالمغالاة في تقدير الضريبة أو إصدار الضريبة مرتين أو بدون موجب حق ، غير أن إدارة الضرائب على مستوى المصالح غير المركزة غالبا ما لاتستحضر هذه المزايا وتعمل أحيانا على عرقلة هذا المسار من تلقاء نفسها ، وتساهم في لجوء كثير من الخاضعين للضريبة الحافقين على سلوك الإدارة الضريبية غير المسؤول هذا ، وغير المنصف إلى القضاء الإداري ، خاصة مع أن أغلبهم يعبرون في كثير من الأحيان عن حسن نيتهم وعن رغبتهم في تسوية دينهم الضريبي ، ولكنهم يلتمسون في المقابل إنصافهم ، ويرفقون تظلماتهم بما يعضد إدعاءاتهم ؛ سواء أتعلق الأمر بتعرضهم أو ذويمهم لأمراض مزمنة ( الملف الطبي ) ، تحول دون تمكنهم من أداء الواجب الضريبي كلا أو جزءا ، أو تعلق الأمر بالوثائق التي تبين أنهم يبرون بأزمة مالية لاتمكنهم من أداء الواجب الضريبي كلا أو جزءا ، أو تعلق الأمر بالوثائق المحاسبية التي تبين صحة إدعاءاتهم بالمغالاة في تقدير الضريبة ، أو إدلائهم بالأسس الواقعية للضريبة من وجهة نظرهم ، فأحيانا تصم إدارة الضرائب آذانها عن سماعهم والتجاوب مع رغباتهم ودراسة تظلماتهم بالشكل المطلوب ، وتقوم في المقابل برفض التظلم<sup>310</sup> ، مايؤدي بهم إلى الإرتقاء في أحضان القضاء الإداري كملاذ أخير ، وهذا الأخير لايتواني في كثير من الحالات عن إبطال الفرض الضريبي ، لعدة أسباب وتعليلات تعتبرها إدارة الضرائب في كثير من الحالات واهية وغير مؤسسة ، ولكنها لاتعيب على نفسها أنها هي من فتحت المجال للخاضع للضريبة من أجل اللجوء إلى القضاء الإداري ، وهذا لايعني أن اللجوء إلى القضاء الإداري سلوك غير صائب أو مرفوض مبدئيا وقانونيا<sup>311</sup> ، ولكن يعاب على إدارة الضرائب أنها هي التي تدفع بالخاضعين للضريبة إلى عدم الثقة فيها من خلال هذه السلوكات التي لاترتبط بالإعتبرات المدرجة ضمن السلوك الذي يتوخى المصلحة الضريبية ، بقدر ما يتعلق باستراتيجيات الفاعلين داخل المرفق الإداري الضريبي ، وهذه الإستراتيجيات تحركها في الغالب بواعث ذاتية ، تضر كثيرا بعلاقة المرتفق أو الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية ، وتزعزع الثقة بين الإثنين ، كما تضر كذلك ، بالإيرادات الضريبية ، التي يبقى أغلبها عالقا في الملفات الضريبية وفي رفوف المحاكم لعدة سنوات

<sup>310</sup> - العباسي عبد الغاني - مسطرة تصحيح الأساس الضريبي وضمانات حقوق الملتزم - رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام

- جامعة الحسن الأول - سطات - السنة 2014-2015 - الصفحة 3.

<sup>311</sup> - اللجوء إلى القضاء الإداري من طرف الخاضع للضريبة أمر ينص عليه الدستور في المادة 118 منه ، والنصوص القانونية العادية ، وهو ضمانات مهمة من ضمانات دولة القانون وحماية المواطن من شطط الإدارة وتعسفها.

، وربما تنقضي بفعل التقادم ، وتجعل الخاضع للضريبة ينظر إلى عمل الإدارة الضريبية على أنه مجرد عمل عبثي لا طائل من ورائه .

وأزمة الثقة بين الخاضع للضريبة وإدارة الضرائب هو ما سوف أحاول معرفته من خلال الإجابات المقدمة من طرف المستجوبين على السؤال التالي :

### المبحث الثالث : تجليات العلاقة بين الخاضع للضريبة وإدارة الضرائب

يجمع كافة المتدخلين في الشأن الإداري المغربي ومختلف الفاعلين الإداريين ، الرسميون منهم وغير الرسميين ، والسياسيين الحزبيين ، على أن الإدارة المغربية تعرف عدة نقائص تحول دون تطور الدولة والمجتمع على حد سواء ، وتأتي الخطب الملكية في قائمة الفاعلين الرسميين الذين وجهوا إنتقادات لاذعة للإدارة المغربية ، سواء في الخطاب الذي ألقاه الملك أمام البرلمان ووجهه إلى الأمة بمناسبة إفتتاح السنة التشريعية الأولى من الولاية التشريعية العاشرة يوم الجمعة 14 أكتوبر 2016<sup>312</sup> ، وكذلك في خطاب العرش بمناسبة الذكرى 18 لعيد العرش يوم 29 يوليوز 2017 ، والذي حمل فيه الملك الإدارة العمومية جانبا من المسؤولية عن تعطيل المشاريع التنموية والتباين في النهوض بالبنية التحتية وأيضا تسيير الخدمات المقدمة للمواطنين ، وطالها بأخذ العبرة من النجاعة والفعالية التي يتميز بها القطاع الخاص<sup>313</sup> ، كما أن الحكومة وسعيا منها لإنزال مقتضيات خطاب العرش لسنة 2017 ، إتخذت عدة تدابير وإجراءات شكلت مضمون مداخلة رئيس الحكومة بمناسبة إلتئام المجلس الحكومي لهذا الغرض يوم 24 غشت 2017 ، همت 15 إجراء قانونيا و 6 إجراءات

<sup>312</sup> - خطاب الملك أثناء افتتاح السنة التشريعية الأولى من الولاية التشريعية العاشرة ، الذي ألقاه أمام البرلمان والموجه إلى الحكومة والأحزاب السياسية و مختلف الهيئات والمؤسسات والمواطنين ، طلب فيه من البرلمان والمؤسسات المنتخبة والإدارة العمومية الإنكباب الجاد على القضايا والإنشغالات الحقيقية للمواطن والدفع قدما بعمل المرافق الإدارية وتحسين الخدمات التي تقدمها ، موضحا أن عدم قيامها بخدمة المواطن يجعلها عديمة الجدوى بل لا مبرر لوجودها أصلا ، حسب تعبير الملك في الخطاب المذكور.

<sup>313</sup> - ركز الخطاب الملكي على سلبات الإدارة المغربية والمتمثلة فيما يلي : ضعف التعويض فيما يتعلق بنزع الملكية - ضعف الأداء داخل الإدارة وتعقيد المساطر الإدارية - تأخير تنفيذ الأحكام القضائية - الشطط في استعمال السلطة والنفوذ - غياب روح المسؤولية لدى العديد من الموظفين.

تديرية ، شكلت أهم محاورها ؛ تحسين جودة الخدمات العمومية ، الرفع من كفاءة الموارد البشرية وتحفيزها ،  
تأهيل المرافق العمومية ودعم سياسة اللاتمرکز ودعم الشفافية و الحكامة الإدارية .<sup>314</sup>

وهكذا فتشخيص أزمة المرفق العمومي المغربي ، لم تعد قيمة مضافة ، مادام أن أعلى سلطة في البلاد قد قامت بذلك في العديد من خطاباتها الملقاة في مناسبات عديدة ، كان آخرها المذكورة آنفا ، والمرفق الإداري الضريبي ليس بمنأى عن كل الملاحظات الموجهة للإدارة المغربية لأنه يشكل جزءا من المنظومة الإدارية بالمغرب ، وهو أيضا معني بتلك الملاحظات التي تضمنتها الخطاب الملكية حول الإدارة المغربية ، لكن رغم ذلك فإن أغلب السمات التي وردت في الخطاب الملكي بمناسبة عيد العرش لسنة 2017 ، تحيل على مفهوم مركزي يشكل خطأ منسجمة تساعد في فهم خصوصية الإدارة المغربية في علاقتها بمحيطها السياسي والاقتصادي و الإجتماعي ، هذا المفهوم هو مفهوم البيروقراطية ، لذلك فإنني أرى أنه لا بد من محاولة رسم منفذ - على الأقل - نظري إلى الإدارة المغربية ، من أجل معرفة خصائصها التي تعوقها على الإنفتاح والتطور ، بحيث تعتبر البيروقراطية من أهم السمات التي تميز البناء الإداري المغربي ، فما هي البيروقراطية ؟

جون ستيوارت ميل - John Stuart Mill و هيرمان فينز - Herman Fins ، يعرفان البيروقراطية بكونها نمط من أنماط الحكم ، وفانسون دوركوني - Vincent de Gournay ربط استعماله لها { البيروقراطية } بحديثه عن الأنظمة السياسية<sup>315</sup> ، وترى الأيديولوجية الاشتراكية أن البيروقراطية ليست سوى تعبير عن الدولة البورجوازية و خادمة أغراضها ، وقام موسكا - Gaetano Mosca بمعالجة البيروقراطية في تحليله للنسق الإجتماعي والقوى الفاعلة فيه ، معتبرا أن أبرز سمة تميز الدولة الحديثة هي ظهور فئة الموظفين كمنخبة ، وهو نفس الإتجاه الذي ذهب إليه روبرت ميشلز - Robert Michels ، إلا أنه يركز في تحليله على التناقض الحاصل بين البيروقراطية والديمقراطية ، ما يمكن إستخلاصه من التعاريف السابقة هو أن البيروقراطية ؛ إضافة إلى كونها نظاما للحكم ، هي أيضا شكل من أشكال التنظيم الإجتماعي ،

<sup>314</sup> - البوابة الرسمية لمؤسسة رئيس الحكومة المغربية - إجتماع مجلس الحكومة ليوم الخميس 24 غشت 2017 - تحت رئاسة رئيس الحكومة - خصص للمدارسة والمصادقة أو الموافقة على عدد من النصوص القانونية والتنظيمية، وتقديم عرض قطاعي حول أشغال اللجنة الخاصة بالحكامة وإصلاح الإدارة، مع التعيين في مناصب عليا. ( أنظر الرابط أسفله ) :

[http://www.pm.gov.ma/details.11.1440-consultation le : 16-03-2018.](http://www.pm.gov.ma/details.11.1440-consultation-le-16-03-2018)

<sup>315</sup> - عبد الحفيظ إدمينو - نظام البيروقراطية الإدارية بالمغرب - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة محمد الخامس - أكادال - الرباط - السنة 2001-2002 - الصفحة 2-3.

ومن بين النظريات التي أطرت التفكير في دراسة البيروقراطية باعتبارها شكلا من أشكال التنظيم ، نظرية ماكس فيبر - Max Weber ، حول نموذج المثال العقلاني ، إنطلق من مفهوم الهيمنة ليؤسس لتلات شرعيات مرتبطة بالسلطة و هي ؛ الشرعية التقليدية الكاريزمية والعقلانية ، غير أن روبرت ميرتون وهويري عكس ذلك قام بنقد البيروقراطية كما جاء بها ماكس فيبر ، بحيث ركز هذا الأخير على الوظائف الإيجابية للبيروقراطية ونبه إلى أخطار الجوانب السلبية المتمثلة في قوة عنصر الانضباط والإمتثال ، وتأثير الثقافة السائدة على المحيط والفاعلين في الوسط البيروقراطي ، بحيث يسعى الأفراد إلى تحقيق غايات محتملة وغير معلنة وهو ما يسميه ميرتون بالوظائف الكامنة ، ويسميه ميشيل كروزيه ؛ إستراتيجية الفاعلين ، وفي غياب نظام التحفيز ووجود نظام للمراقبة والعقوبة يسود الروتين الشخصية البيروقراطية .

إذا كانت البيروقراطية كما نظر لها ماكس فيبر تعتبر أوج التنظيم الإداري الذي وصلت إليه العقلانية الغربية ، فإن البيروقراطية كما قام المغرب باستيرادها كمفهوم وكنظام للتدبير والتنظيم الإداريين ، قد تأثرت بالخصائص الاجتماعية والسياسية للمجتمع ، باعتباره البيئة المستقبلية لهذا المفهوم الجديد ، وقام بالتالي بخلع كل تلك الخصائص عليه ، بحيث تحول من مفهوم كان ينشد التنظيم والتدبير العقلاني إلى مفهوم أصبح عائقا أمام التطور ، وصار هذا المفهوم يشمل كل التمثلات والقيم والسلوكات المشتركة بين الأشخاص المشكلين للأجهزة البيروقراطية داخل الإدارة المغربية ، وصار عبارة عن تركيبة تاريخية ، فكرية ووجدانية ، تجد جذورها في المجتمع المغربي في شموليته الذي يستند إلى ثقافة الخداع - La culture de la dimystification<sup>316</sup> ، والتي يمكن لمسها في العديد من التعبيرات المتدولة حول الإدارة من قبيل : ( وزارة فلان ، مول الضريبة ، مول الماء ، مول الضوء... الخ ) بحيث يؤدي القرب من صاحب السلطة إلى إستمداد السلطة منه ، وهكذا باتجاه المركز ، وكلما تم الإقتراب من صاحب سلطة مركزية كلما كان النصيب المتحصل عليه من السلطة أوفر ، بحيث تعكس الصورة في النزول باتجاه الأطراف والهوامش ، حيث تنقص درجة السلطة ويصبح الحائر لها في موقع غير المستقر والشاعر بالخوف من فقدان ذلك النصيب الذي يوجد تحت يديه من السلطة ويسيطر عليها الشعور بعدم الإطمئنان ، بحيث تبدو الإدارة المكان المفضل لاستعراض السلطة وبث الرعب في نفوس المدارين ، في أجواء يسود فيها غياب التواصل ، ما يمكن أن نلمسه أيضا من خلال التعبيرات التالية

: ( شوف كيدير - دير للماء منين يدوز - دهن السير يسير - عندو جداه في المعروف - اللي ما عندو سيديه عندو لالا... الخ ) ، بحيث نحصل على خليط من الخصائص التي تميز البيروقراطية المغربية ؛ فهاهي خصائص البيروقراطية المغربية إذن ؟

تتجلى أبرز الخصائص البيروقراطية المغربية في كونها :<sup>317</sup>

- 1- عديمة الفعالية ، و يشمل هذا البعد طغيان الشكلائية الإدارية والمساطر البيروقراطية ، التخضم في الأجهزة الإدارية ؛
- 2- عدم الخضوع للقانون من طرف مكونات عديدة ( أعراف - تقاليد - شريعة - قانون وضعي - هاجس تطبيق القانون )؛
- 3- عدم الخضوع للمراقبة والمحاسبة : سواء منها الرقابة الداخلية أو رقابة القضاء ، والإستعمال المنحرف للسلطات والإمتيازات ، والإنغلاق والمحافظة ؛
- 4 - الحذر والمحافظة : ويتجلى هذا البعد في الإمبريالية الإدارية المتسمة بالجمود والصلابة والتسلط ، وفشل محاولات الإصلاح ، واستحكام السلطوية ؛ المتجسدة في المكائنة والحظوة والأرباح المادية ، النتيجة هي أن الإطار الإداري يمنح إلى المحافظة على الإمتيازات التي حصل عليها ، مايؤدي إلى طغيان المبادئ العشائرية المؤدية إلى إعادة إنتاج الظواهر الإجتماعية والسياسية ، وغياب الحكامة ، وشرعنة الفساد الإداري والإنتخابي وحمائته ، نموذج التحديث المحافظ .
- 5- غياب مفهوم الوقت ؛ البطئ والروتين ، العطل اليومية .
- 6 الإبتعاد عن المجتمع ، الإنتقاد من طرف المواطنين وعدم رضاهم على الجهاز البيروقراطي.
- 7 الإهتمام بالمظهر الخارجي : التعديلات والتغييرات التي تشهدها بعض القطاعات الإدارية ، شعارات دولة القانون ، حقوق الإنسان ، الشفافية ، الحكامة ، قوة القوانين في إعداد القرارات الإدارية ، التمسك الظاهري بقيم حقوق الإنسان ، تكاتف الشبابيك الإدارية ، العنف الرمزي للإدارة تجاه المواطنين ، حضور الشواشة كوسيط بين المسؤولين الإداريين والمواطنين ، نمط اللغة
- 8 - المستعملة ، غياب التفاوض والحوار.

<sup>317</sup> - نفس المرجع السابق الصفحة من 80 إلى 98.

تؤدي الخصائص التي يتميز بها الجهاز البيروقراطي المغربي إلى ما يسمى بأزمة حكامه المرفق العام بالمغرب – La crise de la gouvernance des services publics au Maroc<sup>318</sup> ، والتي جاءت في تقرير المجلس الإقتصادي والإجتماعي والبيئي لسنة 2013 ، تحت عنوان حكامه المرافق العامة – La gouvernance des services publics ، وكذا التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات لسنة 2010 حول ضعف ممارسة الحكامة في تدبير مجموعة من المؤسسات العمومية ، وكذا التقرير السنوي لسنة 2017 حول الوظيفة العمومية<sup>319</sup> ، و تتمثل في أزمة الثقة بين الإدارة والمرفق ، وهذا الأمر ينعكس على إدارة الضرائب بحكم كونها تمثل جزءا من الجهاز البيروقراطي المغربي ، وسوف أخصص هذا المبحث لهذا الإشكال من خلال التطرق إلى أزمة الثقة بين إدارة الضرائب والملمزم (المطلب الأول) ؛ الضغط الضريبي بالمغرب وسؤال العدالة الضريبية (المطلب الثاني).

### المطلب الأول : أزمة الثقة بين إدارة الضرائب والخاضع للضريبة

لابد من ربط أزمة الثقة بين إدارة الضرائب والملمزم بالأزمة العامة التي يعرفها المرفق العام بالمغرب والتي كانت موضوع الخطب الملكية والحكومية والعديد من الدراسات والتقارير الرسمية ، وغير الرسمية ، ما يؤدي في النهاية إلى إشكال آخر يتمثل في أزمة الإرتضاء إلى تسديد الضريبة - Le consentement à l'impôt ، ومن أجل استجلاء حقيقة هذا الإشكال أرى أن أقوم بالكشف عن نتائج الإستبيان المتعلقة بهذه الجزئية أولا ثم تحليلها ثانيا للخلوص إلى تأكيد أو دحض هذه الفكرة .

### الفقرة الأولى : أزمة التواصل بين إدارة الضرائب والخاضع للضريبة

<sup>318</sup> -La Gouvernance des Services Public au Maroc – Rapport du Conseil Economique, Social et Environnemental – Auto-Saisine n° 1/2013 (Voir le lien ci-dessus)

[http://www.ces.ma/Documents/PDF/Rapport-AS13\\_2013-VF.pdf](http://www.ces.ma/Documents/PDF/Rapport-AS13_2013-VF.pdf) – consultation le : 18-03-2018.

<sup>319</sup> – البوابة الرسمية للمجلس الأعلى للحسابات – La court des Comptes – للمملكة المغربية – خلاصة تقرير حول الوظيفة العمومية – منشور ضمن قائمة التقارير الموضوعاتية لسنة 2017 . ( أنظر الرابط أسفله ) :

<http://www.courdescomptes.ma/ar/Page-27/-/-/-/27-199/-> consultation le : 18-03-2018

من أجل معرفة تمثل الخاضع للضريبة في نطاق الحالة المدروسة ، حول الإدارة الضريبية ، ما إذا كان يثق فيها أم لا ، وبغية الخلوص إلى الأسباب الكامنة وراء إجماع الكثير من الخاضعين للضريبة عن الإرتضاء إلى تسديد الضريبة وررفضهم لها وسعيهم الحثيث من أجل التخلص منها جزئيا أو كليا ، بكل الوسائل المشروعة منها وغير المشروعة ، إرتأيت أن أقتررب من الإجابات المقدمة حول السؤالين المرتبطين بهذه الجزئية والمتعلقين بمايلي :

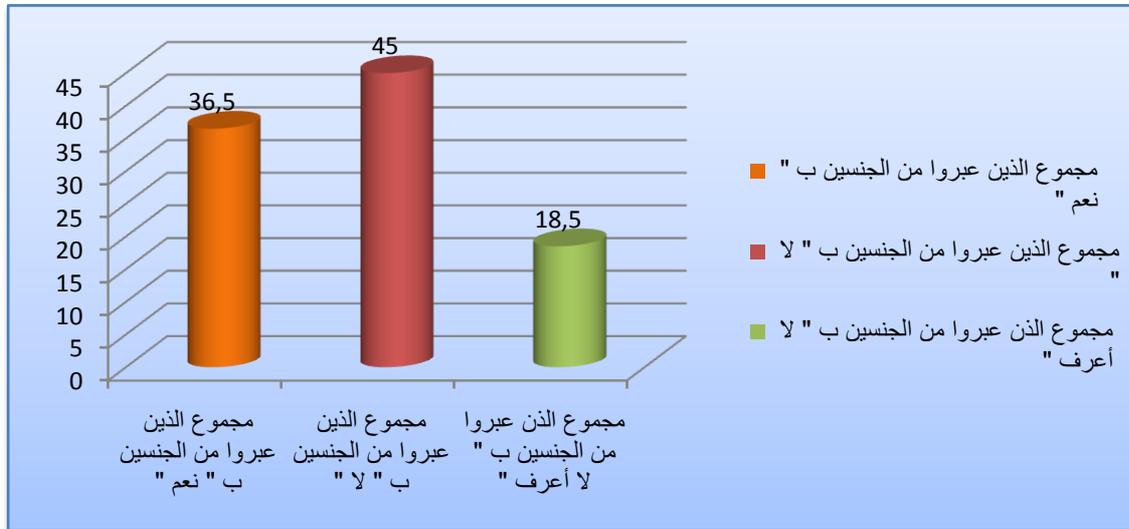
### السؤال التاسع عشر - هل تثق في إدارة الضرائب ؟

أجابت نسبة 33% من الذكور على السؤال المطروح ب " نعم " ونسبة 45% منهم ب " لا " و 22% منهم ب " لأعرف " في حين أجابت 40% من الإناث ب " نعم : و 45% منهم ب "لا " و 15% منهم ب " لا أعرف " .

مجموع الذين عبروا من الجنسين ب " نعم " : 36.5% ؛

مجموع الذين عبروا من الجنسين ب " لا " : 45% ؛

مجموع الذن عبروا من الجنسين ب " لا أعرف " : 18.5 % ؛



يتضح من خلال تحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بهذا السؤال أن نسبة كبيرة جدا من المستجوبين عبروا على كونهم لا يثقون في إدارة الضرائب ، في حين عبرت نسبة لا بأس بها على كونهم يثقون فيها ، وعبرت نسبة

ضئيلة بعدم معرفتها الجواب الصحيح ، إن تأمل النسبة التي عبرت بكونها لاثق في إدارة الضرائب يزكي كل ما قيل عن الإدارة المغربية وطابعها البيروقراطي المتخلف ، فهل يمكن أن يقال بأن هؤلاء وهم يعبرون عن هذا الموقف ، يرمون بالكثرة في مرمى الإدارة المغربية بصفة عامة ؟

فماذا لو قمنا بإضافة نسبة الذين عبروا بكونهم لا يعرفون الإجابة الصحيحة ، من منطلق الافتراضين التاليين : أولاً ؛ كون إجابتهم بكونهم لا يعرفون الجواب الصحيح ربما نابعة من خوفهم من إدارة الضرائب ، وبالتالي فإجابتهم الصحيحة هي أنهم لا يثقون في هذه الإدارة ، وإضافة نسبتهم إلى النسبة الأولى سوف تجعلنا نحصل على نسبة كبيرة جدا من الذين لا يثقون في إدارة الضرائب من بين كل الذين أخضعناهم للإستجواب ، وهي نسبة 63.5% ، ثانيا ؛ كونهم لا يريدون أن يظهرها بمظهر يمكن أن يثير شكوك الآخرين ، وربما أعتقد الآخرون أنهم يستفيدون من بعض الإمتيازات التي تحولها إياهم إدارة الضرائب ، ولهذا فهم يصرفون الحصول على هذه الإمتيازات بالتعبير عن ثقتهم فيها ، ولو على حساب نقاء ضميرهم الذي تم شراؤه من قبل الإدارة ، لو أجابو ب " نعم " حتى مع معرفتهم أن الإستبيان لا يتضمن أسماء المستجوبين ، ولكن الرقابة الذاتية الكامنة في أعماق الإنسان المغربي ، والمواطن أو الخاضع للضريبة ، تلجمه عن الإجابة بالشكل الذي يعتقد في بعض الأحيان ، فسوف نحصل إذن على نسبة 36.5% من الذين عبروا على أنهم يثقون في إدارة الضرائب ، وهي نسبة لا بأس بها مقارنة بالنسبة الأولى للذين عبروا بكونهم لا يثقون في هذه الإدارة ، وحتى لو قمنا بإضافة نسبة الذين أجابو بكونهم لا يعرفون الجواب الصحيح أي 18.5% إلى نسبة الذين عبروا بكونهم يثقون في إدارة الضرائب سوف نحصل على نسبة 55% أي النصف تقريبا ، لكن برجعنا إلى النسبتين الأوليين أي 36.5%. يثقون في إدارة الضرائب ، و 45% لا يثقون فيها ، تبدو النسبتان متقاربتان ، بالشكل الذي يوحي بانقسام المستجوبين إلى فئتين أو شطرين ؛ فئة الذين يثقون في الإدارة وفئة الذين لا يثقون فيها ، وهما متعادلتان ، لكن ماذا لو افترضنا أنهم بالفعل عبروا وبصدق عما يعتقدونه ، وأنهم لا يعرفون الجواب الصحيح ، عندئذ سنظل النسبة التي لاثق في الإدارة في الصدارة ، وفي مجمل الأحوال فنسبة الذين لا يثقون في إدارة الضرائب قائمة في الصدارة ، وهذا يطرح أكثر من علامات إستفهام حول دور المرفق الإداري الضريبي في هذه النتيجة ؟ ، لكن في المقابل تطرح هذه النسبة المنشطرة إلى شطرين إشكالية الطرح الإنقسامي للمجتمع

المغربي ، كما يرى ذلك إرنست كيلنير – Ernest Gellner ،<sup>320</sup> فإن الطرح الإنقسامي وجهت له إنتقادات من طرف عدد من المفكرين المغاربة الذين رفضوا هذا المقترح ، ومنهم عبد الله حمودي ، عبد الله العروي ، عبد الكبير الخطيبي وبول باسكون ، شكلت باعثا ل طرح السؤال حول ضرورة إستحضار هذا المقترح ، لأنها عمقت السؤال حول طبيعة المجتمع المغربي الإنقسامية ، بحيث يري كيلنير على أن الإنقسامية هي ما حال دون ظهور رؤساء نافذين وسلالة سياسية ذات إمتياز مثل طبقة النبلاء في أوروبا في القرون الوسطى ، فساعد القبائل على تفادي السقوط في الإستبداد القاسي ، وساعد الصلحاء على إستمرارية هذا النمط الإنقسامي في الأطلس الكبير ، من خلال تقمص الدور التحكيمي للمخزن داخل القبائل ، ما يجعل المخزن يتقرب منها ، من خلال الضغط الجبائي أو الإعفاء ( ظواهر التوقير والإحترام التي كان المخزن يمنحها للصلحاء وشيوخ الزوايا ) ، ومع قدوم السلطان محمد الخامس حاول كسر البنية القبلية للنسيج الإجتماعي المغربي بجعل الجماعة كخلية إجتماعية وسياسية جديدة ، تتركز على عنصر عصري تراي – إقتصادي ، عوض العنصر القبلي الذي كان سائدا من قبل ، ويرى بول باسكون أن المجتمع المغربي ينسحب عليه مفهوم المجتمع المركب ؛ يتشكل من المجتمع القبلي ، المجتمع الفيودالي ، المجتمع القائدي ، نمط الإنتاج الآسيوي... الخ ، هذا المركب يساعد على إضفاء الطبيعة الحقيقية للعلاقات التي تنشأ بين الوقائع الإجتماعية ، يصعب رصد المجتمع المغربي ودراسته من خلال تبنى المناهج العلمية الحديثة ، لأنه ليس بالسهولة واليسر الذي يمكن تصوره باستعمال منهج محدد ، مجتمعات متعددة تعيش داخل مجتمع واحد ، مجتمعات متعاقبة ، كل نموذج ينبغي البحث في التاريخ والجغرافية والطبقات الإجتماعية عنها ، والنموذج الأصلي الأمثل من أجل فهم التضامانات القائمة في المجتمع المغربي ، لأن كل تضامن منها ينتمي إلى تماسك نموذجي و مجتمع نموذجي ، يحدد بول باسكون خمسة أنماط تضامنية هي :

- 1 - التضامن المترتب عن القرابة العصبية البطريركية ؛
- 2 - التضامن الصوفي الأيديولوجي ؛
- 3 - التضامن السياسي القبلي ؛

<sup>320</sup> - عادل فراج - القرار العام وبلورة السياسة العامة - مقارنة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - وحدة القانون الدستوري وعلم السياسة - جامعة القاضي عياض براكش - السنة 2005-2006 - الصفحة 21-22.

4 - التضامن القائم على الوصاية أو الفيودالي - القائدي ؛

5 - التضامن التقني الإقتصادي دو البنية الصناعية؛

إن تعبير نسبة عالية جدا من المستجوبين على أنهم لا يثقون في إدارة الضرائب ، يجعل من الصعب علينا فهم طريقة تفكير هؤلاء المستجوبين وتمثلاتهم الحقيقية حول المرفق الإداري الضريبي منذ الوهلة الأولى ، كما ذهب إلى ذلك بول باسكون ، لكنه يطرح التضامانات التي أشار إليها للنقاش ، فالمستجوبون ينتمون إلى جزء من المجتمع المغربي ، وهذا الجزء يتكون من ساكنة ثلاث مراكز حضرية هي : تارودانت - أولاد تايمة - أولاد برحيل ، بالإضافة إلى المراكز القروية المحيطة بها ، وداخل كل مركز من المراكز الثلاثة تتعايش التضامانات التي أشار إليها بول باسكون ، وكذلك في القرى المحيطة بتلك المراكز ، ما يعني أن إمكانية معرفة التمثيل الحقيقي الوحيد الذي يوجد خلف أجوبتهم ، أمر يبدو بعيد المنال ، غير أنه ومع ذلك يمكن من معرفة شئ واحد ، ألا وهو أن ثمة خللا ما مرتبط بالمنظومة الإدارية ببعدها البيروقراطي - الخزني ، أدى إلى هذه النتيجة ، والتي تتمثل في فقدان نسبة كبيرة من المستجوبين الثقة في المرفق الإداري الضريبي .

ثمة عاملا مهما تبدو الإشارة إليه مهمة في سياق الحديث عن الأسباب الكامنة وراء عدم ثقة الخاضع للضريبة ، في المرفق الإداري الضريبي ، ذلك أن نفسيته تعتبر عاملا محددًا لعلاقته مع الإدارة خاصة ما يتعلق منها بالمناخ الاجتماعي والإقتصادي والسياسي العام والذي يتحرك فيه وتعمل فيه الإدارة الضريبية ، فمسألة ترشيد النفقات كخطاب حكومي وحزبي ، ووجوب إخضاع المشاريع لدراسة الجدوى والمراقبة على الصفقات العمومية وتحقيق أولوية أوجه الإنفاق العمومي والابتعاد عن النفقات غير المنتجة وتوزيع النفقات العامة توزيعا عادلا بين مختلف جهات الدولة والإقتصاد في النفقات والابتعاد عن الإسراف والتبذير ، يبدو على المستوى التفاعلي خطابا مشروعا ، ولكنه على مستوى الواقع العملي يبدو وكأنه خطاب أيديولوجي ، لأن الإدارة المغربية لاتزال بعيدة عن إستبطن هذه المعاني ، وبالتالي فالمواطن أو الخاضع للضريبة لا يملك موقفا سلبيا من إدارة الضرائب لوحدها يدفعه إلى عدم الثقة فيها ، بل ويمكك تمثلا متكاملا ومنسجما حول سلبيات البيروقراطية المغربية كعميق للتنمية والنمو والتطور ، ما يجعل الإنخراط في استراتيجية بناء علاقة بين الإدارة والخاضع للضريبة من خلال نهج سياسة فعالة للعلاقات وتتهيئ مناخ التواصل الملائم ، أمرا مطروحا قبل أي وقت مضى .

## أولا : الآليات التواصلية الخارجية للمديرية العامة للضرائب :

لقد حاولت إدارة الضرائب أن تتدارك هذا الخلل وهي تعرف أنه موجود ، من خلال تنظيم مسألة الإستقبال داخل الإدارة الجبائية ، واتباع سلوك الأبنك والمؤسسات الخاصة في هذا الإتجاه ، وتوفير البنيات المادية والمعنوية اللازمة والقادرة على ضمان جودة معينة لعملية الإستقبال ؛ ومن الوسائل المادية التي قامت الإدارة الضريبية باعتمادها كآليات تواصلية حديثة مع الخاضع للضريبة :

- بوابة الكترونية خاص بالمديرية العامة للضرائب باللغتين العربية والفرنسية ، تتضمن معلومات حول الضرائب والإجراءات الخاصة بالملزمين - النصوص التشريعية والتنظيمية - مهام المديرية العامة - أهدافها الإستراتيجية - قيمها ، ويحتوي الموقع أيضا على مركز إعلامي ؛ يتضمن الرسائل الإخبارية والمواعيد الخاصة بالملزم ، وأرقام مراكز الإتصال بالمديرية العامة.<sup>321</sup>

### جدول رقم 1 مكونات بوابة التواصل الخارجية للمديرية العامة للضرائب

1	مراجع أسعار العقار
2	نصوص تشريعية وتنظيمية
3	الضرائب والإجراءات الخاصة بكم
4	خدمات الكترونية

<sup>321</sup> - المركز الإعلامي للمديرية العامة للضرائب - Direction Général des Impots - ( أنظر الرابط أسفله ) :

5	مركز الإتصال
6	استمارات ضريبية
7	منتدى الأسئلة
8	أخبارنا

Source: [www.finances.gov.ma](http://www.finances.gov.ma)

- ميثاق الملتزم في مجال المراقبة الضريبية<sup>322</sup> ؛ تحاول الإدارة الضريبية بواسطته أن تتقرب من الخاضع للضريبة من الناحية النفسية وأن ترفع الحواجز السيكولوجية والمعنوية ونهج سياسة العلاقات الإنسانية ووضع البنيات الإدارية اللازمة لتنفيذها ، وهذا الميثاق يكتسي أهمية بالغة لكونه يتعرض للمبادئ الأساسية والحقوق والواجبات ، ويفتح سبل الوصول إلى إتفاقات بالتراضي ، بحيث أصبحت هذه الوثيقة إلزامية للإدارة وضرورية لإقامة علاقات تعاقدية في إطار المراقبة والفحص الجبائي ، فهل يتوفر هذا الميثاق على كل الوسائل التي تمكن الملتزم للإنتفاع بحقوقه في إطار سير المراقبة الجبائية ؟ إن قيام الضريبة على عنصر الإكراه والإلزام يجعلها أمرا غير مرغوب فيه ، ما يجعل كون محاولات الإدارة من أجل تجويد خدماتها وعلاقتها مع الخاضعين للضريبة والعمل على استرجاع الثقة المفقودة ، لا تزال تتعثر بسبب الإرث البيروقراطي الثقيل الذي يحول بينها وبين نتائج مرضية في هذا الإطار ، ويعكس ذلك كثرة الإحتجاجات والرفض الجالب لكثرة الطعون والشكايات الضريبية ، ومقارنة مع فرنسا في هذا الإطار فإدارة الضرائب جندت ثمانين ألف موظف (80 000) ، وتتوفر على 1000 نقطة إتصال موجهة ل 29 مليون خاضع للضريبة ، وقامت بإنشاء مديرية عامة للعلاقات مع العموم DGRP سنة 1977 ، وإدارة التواصل DICOM لتوسيع وتنوع أنشطة الإدارة على مستوى التواصل الجبائي ، وتحقيق مبدأ الموافقة

<sup>322</sup>-<https://portail.tax.gov.ma> – consultation le 18-03-2018- la charte du contribuable dans le domain du contrôle fiscale.

والرضا بالضريبة – Le principe du consentement à l'impôt ، وفي الولايات المتحدة الأمريكية توجد هيئة متخصصة مجانية تسمى : الهيئة المستقلة المتخصصة في الرعاية الضريبية – The volunteer income tax assistance ، تضم 41 ألف ( 41 000 ) موظفا موزعون على سبعة ( 7 ) آلاف مكتب ، يقومون بتوجيه الخدمات وتوفير كافة المعلومات المطلوبة من قبل الخاضعين للضريبة في المجال الضريبي ، ويقدمون الإستشارة المجانية لهم ويقومون بإرشادهم ومساعدتهم على أداء ضرائبهم في أحسن الظروف.<sup>323</sup>

### ثانيا : الآليات التواصلية الداخلية للمديرية العامة للضرائب :

قامت الإدارة الضريبية في إطار إستراتيجيتها التواصلية على المستوى الداخلي بإحداث موقع إلكتروني داخلي ، خاص بالموارد البشرية لإدارة الضرائب ، وينظم عملية التواصل الداخلية ، يضم أربعة نوافذ كبيرة ، واحدة متعلقة بالرسائل الإلكترونية المتبادلة على المستوى التراتبي الداخلي - La messagerie ، والثانية بالموقع المعلوماتي – Le site informationelle والثالثة ب الفرض الضريبي – Site intégré de Taxation ، ويتضمن الشق المعلوماتي الجزئيات التالية :

### جدول رقم 2: مكونات بوابة التواصل الداخلي الخاصة بالمديرية العامة للضرائب

المضمون	الخانة
قوانين ضريبية	Textes fiscaux
مناشير دورية	Note circulaire
أسئلة هذه الخانة تضم عدة أسئلة مختارة من أسئلة	Question du principe

<sup>323</sup> – المراكز الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب – القرني عصام – باحث في المالية العامة والقانون الضريبي – جامعة محمد

الملمزمين وأجوبة عليها من طرف المديرية العامة للضرائب	
عناوين ضرورية وهو عبارة عن دليل جغرافي لمختلف المديرية الجهورية	Adresse utiles
الهيكل الإداري للمديرية العامة للضرائب	Annuaire
قوانين ضريبية	Textes fiscaux
مناشير دورية	Note circulaire

**Source:** finances.gov.ma

- وفي مجال التواصل مع الملمزمين يتم سنويا إصدار مجموعة من الدلائل التطبيقية والمطويات الشارحة باللغتين العربية والفرنسية ( دليل الضرائب - دليل جبائي للمغاربة المقيمين بالخارج - دليل تدير التشجيعات الضريبية ) ، المجلات والدوريات والمناشير الداخلية مثل مجلة المالية<sup>324</sup> التي تباع للعموم ، ومجلة داخلية فصلية تصدرها وزارة الإقتصاد والمالية تتضمن التدير والإجراءات الضريبية التي تتضمنها قوانين المالية - مجلة لوليان - Le lien التي تصدر باللغة الفرنسية وهي جريدة داخلية تصدرها المديرية العامة للضرائب تنطرق في أعدادها لكل التدابير والإجراءات والقرارات الضريبية بالإضافة إلى الأنشطة الداخلية الإدارية والإجتماعية لمختلف الأجهزة الإدارية الضريبية ، وفي إطار سياستها الإفتاحية والتواصلية الجديدة قامت المصالح اللا

<sup>324</sup>-Présentation et analyse - Loi de Finance 2017, principe Orientations - Al Maliya - Special n° 15, Juillet 2017, Loi de Finance 2017, Revue Quotidienne de la Ministère de l'Economie et des Finances : ( Voir le lien ci-dessus ) :

[https://www.finances.gov.ma/Docs/2017/DAAG/almaliya15\\_juillet2017.pdf](https://www.finances.gov.ma/Docs/2017/DAAG/almaliya15_juillet2017.pdf)

مركزة التابعة للمديرية العامة للضرائب بالتشاور مع مختلف الفاعلين والشركاء الاجتماعيين والإقتصاديين الوطنيين و المحليين ، بأعداد دلائل مرجعية لأئمة العقارات بمختلف المدن – Référenciel des prix des transactions immobiliers ، تم الشروع في الإشتغال بالدليل المرجعي لمدينة الدارالبيضاء على سبيل التجريب سنة 2015 ، و تم تعميمها على سائر المدن بعد ذلك ، وهذا الدليل تم نشره وهو متيسر للإطلاع عليه من طرف عموم الخاضعين للضريبة بالموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب ، وتهدف هذه الدلائل إلى تعريف كافة المتدخلين في مجال العقار من منعشين عقاريين و صغار الخاضعين للضريبة وغيرهم من معرفة أئمة العقارات في المواقع التي تهمهم ، وذلك تجنباً لأي مراقبة ضريبية من قبل إدارة الضرائب ، بحيث يمكن الإطلاع القبلي على الأئمة المتداولة بالموقع المعني ، من معرفة الثمن المرجعي المعمول به في ذلك الموقع والذي يتعين على البائع أو المشتري أن يضمنه في العقد ، حتى يتفادى الوقوع تحت طائلة المراقبة الضريبية ، و يهدف هذا الدليل المرجعي الجبائي لأئمة العقارات إلى توطيد علاقات الثقة والشفافية مع الخاضعين للضريبة من خلال عقلنة السلطة التقديرية للإدارة الضريبية .

- إخراج أداء الضريبة السنوية الخصوصية على السيارات من تدير إدارة الضرائب ووضعها في جميع الشبايك التابعة للوكالات البنكية والبريد والخدمات ، لتسهيل أدائها من طرف الخاضعين للضريبة في ظروف مريحة ، تلافياً لأجواء الطوابير والإزدحام التي كانت سائدة من قبل .

- تفعيل الإدارة الإلكترونية ، بفتح المجال لإيداع الإقرارات الضريبية بالطريقة الإلكترونية بالنسبة للضرائب التلات ( الضريبة على الشركات – الضريبة على القيمة المضافة – الضريبة على الدخل ) .<sup>325</sup>

في فرنسا تم بذل مجهود كبير على المستوى التشريعي من أجل إزاحة الحواجز التي تجعل الإدارة في غير متناول العموم ، بحيث تم إصدار قانون حول الإعلاميات والحرية ( 3 يناير 1978 ) ، قانون الولوج إلى الوثائق الإدارية ( 17 يوليوز 1978 ) قانون حول ضرورة تعليل القرارات الإدارية ( 11 يوليوز 1979 ) أما في المغرب وبمكّم توسع وانتشار النظرة الكونية لحقوق الإنسان فإن ذلك أدى تأجج الخطاب الإصلاحى دون أعمال ملموسة ( الخطابات والرسائل الملكية – تدخلات النواب في البرلمان – مداخلات رئاسة الحكومة –

<sup>325</sup> - Entretien avec M Nabil LAKHDER, Directeur de la formation du système d'information et de la stratégie à la DGI, Ruvue Al Maliya, N° 63 Aout 2017, P 16.

الرأي العام... الخ ) ، النتيجة هي أن الإدارة المغربية ، ونتيجة لطغيان البناء البيروقراطي واستحكامه ونغلغله في الأجهزة المؤسساتية للحكومة والبرلمان والنظام السياسي ككل<sup>326</sup> ، أضف إلى ذلك تعايش أنماط متعددة من التضامات العشائرية والزبونية في المجتمع والتي تغرف من الذهنيات التقليدية في غالبيتها ، تظل إدارة عتيقة ، إدارة منيعة ، إدارة سرية ، إدارة سلطوية ، تمتد جذورها التأسيسية إلى ما قبل الإستعمار ، أي إلى التراث المخزني العريق ، وبقاء الأسلوب المخزني على قيد الحياة ، يجعل الماضي يتجلى في الحاضر ويكيف الحياة السياسية والإدارية ، ما يدفع هذا الجهاز المنيع الذي يتماهى مع النموذج التاريخي للمخزن ، يتبنى المبادئ التوجيهية التي تضيف الشرعية عليه حتى يظهر بمظهر العمل الإداري الحديث ؛ وهذه المبادئ هي : المصلحة العامة - المرافق العمومية - التنمية المستدامة - التفويض - التشاور - التعاون... الخ ، وهي نوع من الصيغة التي تتبني المزج بين ركائز النموذج الباتريمونيالي ومبادئ النموذج الليبرالي ، في حين توجد إلى جانبها مبادئ ومقومات النموذج الباتريمونيالي التقليدي والتي هي : شخصنة السلطة - إحتكار السلطة - جعل السلطة مصدرا للثروة - الممارسة الفردية - القوة العمومية - التبذير - الرشوة - اللامبالاة - عدم المسؤولية - إنعدام إحترام المرتفق... الخ ، وفي المحصلة تظل الإدارة المغربية بعيدة كل البعد عن الإصلاح المنشود ، وبعيدة عن أن تكون في متناول العموم ، وبعيدة عن أن تكسب ثقة المرتفق ، ما يجعل عنصر الثقة مفقودا ، وينعكس هذا الأمر على العلاقة بين المرتفق والمرافق الإدارية بشكل عام ، والمرفق الإداري الضريبي بشكل خاص ، بحيث لا ينظر المواطن ؛ خاضعا للضريبة ، إلى المرفق الإداري الضريبي بعين الرضى ، ولا يشعر بالإرتياح وهو ذاهب لقضاء مأرب إداري أو أداء واجب ضريبي ، بل لا يذهب أصلا إلا وهو مكروه ، وحتى إذا ذهب ، فإنه لا يثق إجمالا في هذا الجهاز الإداري الذي ماهو في المحصلة سوى وجهها " قبيحا " من أوجه البيروقراطية المغربية ذات المنشأ المخزني والتقليدي، وهذا الشعور بعدم الإرتياح وعدم الثقة ينسحب على الشعور بالرضى الضريبي ، ويؤدي إلى الإحجام عن الإرتضاء إلى تسديد الضريبة.<sup>327</sup>

<sup>326</sup> - علي سدرجاري - الدولة والإدارة بين التقليد والتحديث — سلسلة البحوث الإدارية - السنة 1995 ، الصفحة 45.

<sup>327</sup> -Par André Barilari - Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie- Inspecteur général des finances, auteur de l'ouvrage Le consentement à l'impôt (bibliothèque du citoyen, Presses de Sciences-Po, octobre 2000)- (Voir le lien ci-dessus) :

وهذا الأمر سيدفعنا إلى التساؤل عن وجود أو عدم وجوب عدالة ضريبية بالمغرب ، وذلك ما سوف أحاول الكشف عنه من خلال تحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بهذا السؤال .

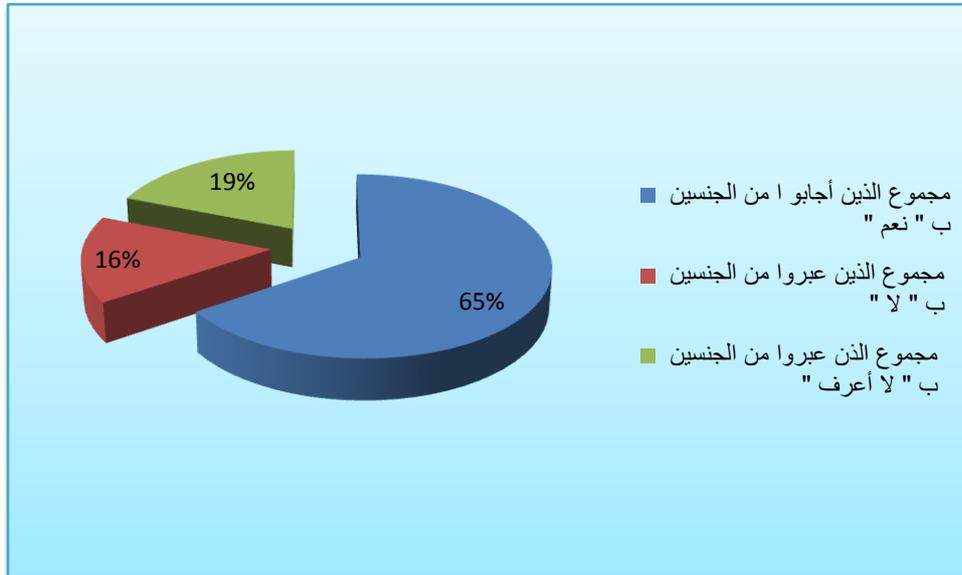
### السؤال العشرون : هل تعتقد بعدم وجود عدالة ضريبية بالمغرب ؟

أجابت نسبة 71% من الذكور على هذا السؤال ب " نعم " و 16% منهم ب " لا " و 13% منهم ب " لا أعرف " ، في حين أجابت نسبة 60% من الإناث ب " نعم " و 15% ب " لا " و 25% ب " لا أعرف " .

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " نعم " : 19% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " لا " : 16% ؛

مجموع الذين أجابوا من الجنسين ب " لا أعرف " : 65% ؛



يتضح من خلال تحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بسؤال العدالة الضريبية على أن نسبة كبيرة من المستجوبين تعتقد بعدم وجود عدالة ضريبية بالمغرب ، وتعتقد نسبة ضئيلة بوجود عدالة ضريبية ، وأجابت نسبة ضئيلة

كذلك بكونها لاتعرف الجواب الصحيح ، ما يمكن تفسيره على أن هذه النتيجة ما هي سوى تحصيل حاصل ، لأن النتيجة السابقة المتعلقة بالثقة في المرفق الإداري الضريبي ، يمكن إعتبارها تمهيدا لهذه النتيجة ، إذ كيف يمكن لهؤلاء المستجوبين الذين عبروا بنسبة كبيرة منهم على أنهم لا يثقون في الإدارة الضريبية أن يعتقدوا أن هنالك عدالة ضريبية ؟ لأن هذه النتيجة الأخيرة ماهي إلا نتيجة لعامل الثقة المفقود في المرفق الإداري الضريبي ، وعندما نتحدث عن المرفق الإداري الضريبي فإننا نعني المرفق الإداري كجهاز بيروقراطي بكل ما يتضمنه هذا المصطلح من مؤسسات وأجهزة إدارية و آليات قانونية وبنيات - structures وبنيات إدارية ، وموارد بشرية كذلك ، ذلك لأن المواطن وهو يمثل الإدارة الضريبية ، يفعل ذلك في انسجام تام مع ذاته بحيث تتمثلها كجهاز بيروقراطي متكامل العناصر .<sup>328</sup>

يقتضي مفهوم العدالة الضريبية أن يكون الفرض الضريبي ملائماً للمقدرة التكليفية للخاضعين للضريبة وكذا دخولهم وممتلكاتهم باختلاف أشكالها ، وتسمى العدالة العمودية ، ويتم معرفة المقدرة التكليفية للخاضعين للضريبة بناء على دراسات إقتصادية دقيقة للحالة الإقتصادية العامة تقوم بها الجهات المختصة ( وزارة الإقتصاد و المالية - المديرية العامة للضرائب - المندوبية السامية للإحصاء ) قصد التعرف على الفئات الدخلية للسكان ومعدل الإستهلاك وغيرها من المعايير الأخرى ، وكذا أن يكون الفرض الضريبي متساويا بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يتوفرون على نفس الخصائص فيما يخص المادة الخاضعة للضريبة أو الوعاء الضريبي ، وتسمى العدالة الأفقية ، وتهدف العدالة الضريبة إلى التوزيع العادل للعبئ الضريبي بين الخاضعين للضريبة بطريقة عادلة ، بحيث يترتب عليها إقتطاع واجب أو نسبة ضريبية من كل مواطن حسب مقدرة التكليفية ، لقاء ما توفره له الدولة من خدمات أساسية ، وذلك في إطار مبدأ التوزيع العادل للثروة وتحقيق التوازن بين مختلف الجهات المكونة للتراب الوطني ، وصولاً إلى هدف تحقيق العدالة الإجتماعية .<sup>329</sup>

وللعدالة الضريبية أركان تتمثل في المساواة بين جميع المواطنين في أداء الضريبة بدون إستثناء، والإستثناءات التي يمكن أن ينص عليها القانون هي لأسباب إجتماعية واضحة ومعللة ، مثل الفقر والمرض والعسر ، الشئ الذي يؤدي في النهاية إلى مبدأ شخصية الضريبة ، أي أن كل فرد يؤدي الضريبة وفق المبلغ الذي هو قادر على

<sup>328</sup> - نفس المرجع السابق.

<sup>329</sup> - جواد العسري - المساواة أمام الضريبة من الناحية الدستورية — مجلة القانون والأعمال REDMAR العدد 4 ، يوليو

أدائه ، وعلى الدولة أن تراعي التغيرات الاقتصادية للمجتمع وكذا التغيرات الاجتماعية للأفراد ، بحيث لا يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل مثلا على شخص كان لديه دخل قار خاضع للضريبة ثم أصبح فجأة عاطلا عن العمل ، وأن تراعي قدرة الخاضع للضريبة على أداء الضريبة ، بحيث يؤدي مفهوم المساواة في دفع الضريبة إلى مفهوم الضريبة التصاعدية ، والذي يعني خضوع الإقتطاع الضريبي لمواكبة الدخل من حيث صعوده ، بحيث كلما صعد الدخل صعد معه الإقتطاع الضريبي ، ويتم هذا الأمر من خلال السلطة التي أوكلها الدستور للمشرع في إحداث التكاليف العمومية ، بحيث يتم ذلك وفق مبدأ إحترام قدرة الخاضع للضريبة على دفع الضريبة ، وللعادلة الضريبية أيضا قواعد تركز عليها هي :<sup>330</sup>

- **قاعدة الدقة والوضوح** : وتعني أن يكون كل فرد على بينة من مقدار الضريبة الذي يتوجب عليه دفعه ، معاد جبايته وطريقة جبايته ، وذلك لا يتم إلا بوضوح القوانين والإجراءات والمراسيم والنماذج والإقرارات الضريبية ، وكذا أن تكون أسعار الضرائب واضحة ومنصوص عليها بشكل لا يدع مجالا للغموض أو الشك أو التأويل ، وأن يبين النص الضريبي الجهة المكلفة بالتحصيل .

- **قاعدة الملاءمة** : وتعني تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين مراعاة لظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة .

**قاعدة الإقتصاد** : أو ( مبدأ الإنتاجية ) وتقتضي أن يكون هناك إقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة مقارنة بحصيلتها .

- **قاعدة المرونة** : ومؤها أن يساعد النظام الضريبي على زيادة حصيلته الضريبة كلما زاد الناتج الوطني الداخلي أو العكس ، أي أن يكون ثمة علاقة طردية بين الناتج الوطني الداخلي وحصيلته الضرائب .

- **قاعدة الإستقرار** : ومقتضاها أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات بحيث لا تتغير أحكامه بصورة متكررة تجعل من الصعب على الملتزم ملاحقة تغييراته وهذا يضعف قاعدة اليقين .

- **قاعدة الإقليمية** : وتعني أن تطبق الضرائب داخل إقليم الدولة وألا تتعداه إلى ماسواه .

<sup>330</sup> - الدكتور إبراهيم أوليت - القانون الجبائي المغربي - والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة - الطبعة الأولى 2016 - مكتبة ومطبعة قرطبة - أكادير - السنة 2016 - الصفحة 18 وما يليها .

**قاعدة السنوية:** أي أن تصدر الضرائب داخل سنة ميلادية وفق الدخل الذي حققه الملمزم في تلك السنة ، ويتم الإستناد في ذلك إلى ميزانية الدولة التي تكون الضريبة جزءا من بنودها .

**قاعدة التنسيق:** أي التنسيق بين الأهداف ويعني ذلك ألا تتعارض الضرائب مع بعضها ومع أهدافها.

**قاعدة إمكانية التطبيق:** أي أن تكون الضريبة قابلة للتطبيق العملي على الخاضعين للضريبة ، وألا تتم المبالغة فيها.<sup>331</sup>

يرى العديد من المفكرين على أن فكرة العدالة هي أصلا فكرة طوباوية ، بحيث خلصوا جميعا إلى صعوبة أو إستحالة وجود نظام سياسي أو إقتصادي قائم على هذه الفكرة ، ولئن كانت هذه الفكرة قد لقيت هذا الموقف من لدن أغلب المفكرين ( جون رولز – Jhon Rawls ، جون جاك روسو – Jean Jack Resseau ، إيمانويل كانط - Emanuel Kant ، أرسطو – أفلاطون ) ،<sup>332</sup> إلا أنها وجدت المجال الجبائي كمجال خصب لجل النقاشات التي تمحورت حولها ، ولكون العدالة الجبائية ليست مدلولا مطلقا مقارنة بفكرة العدالة العامة ، التي تبدو فكرة مطلقة و طوباوية أكثر ، فقد وردت حولها العديد من الآراء التي أجمعت كلها حول إمكان تحقيق عدالة جبائية نسبية بالإستناد إلى معايير العدالة الأفقية والعمودية والتوزيعية والضريبة التصاعدية ، ف لو سيان محل – Lucien Mehel وبيير بلترام – Pierre Beltram يريان أن تعريف العدالة الجبائية تشكل إمكانية أسهل مقارنة مع قيمة العدالة في معناها العام ، بحيث أن تطبيق النظام الجبائي للقيم الأخلاقية والسياسية المعترف بها داخل المجتمع معناه أن العدالة الجبائية تطبق في ذلك المجتمع ، ومن ضمن تلك القيم ؛ نجد المساواة في فرض الضريبة وعموميتها وتناسبها مع المقدرة التكلفية والإحجام عن السلوكات التفضيلية من جانب السلطة الجبائية ، وهكذا فإن النزعة الطوباوية لفكرة العدالة تطرح بشكل حاد عندما يتم إستحضار إشكال المردودية ، إذ كيف يمكن للدولة أن تراعي في نفس الآن هذين المطلبين

<sup>331</sup> - نفس المرجع السابق .

<sup>332</sup> - علي تتيات ومحمد بلعزوقي - العدالة بين الأجيال في نظرية العدالة لدى جون رولز - مجلة جامعة النجاح للأبحاث ( العلوم الإنسانية ) المجلد 28 ( 05 ) 2014 - مقالة إلكترونية منشورة على طريقة ال PDF ، صادرة عن قسم الفلسفة ، كلية العلوم الإنسانية بجامعة الجزائر 2 - الجزائر ( أنظر الرابط أسفله ) :

المتناقضين ، وهي بحاجة ماسة إلى الموارد لإدارة دفعة المؤسسات والشؤون العامة ؟ لهذا فالدولة تجد نفسها في الغالب أمام خيارين لاثالث لهما ، إما أن تختار الحصول على أكبر قدر من الإيرادات الضريبية على حساب العدالة الجبائية أو تختار العدالة الجبائية فيكون المردود الضريبي ضعيفا ، على أن البعض يرى أن هذا الإشكال لا يمكن أن يطرح بهذا الشكل التقاطبي ، فهو يقدر أن الوظيفة المالية للضريبة تبقى قائمة في جميع الأحوال لكن مع مراعاة الشروط الموضوعية للعدالة الضريبية ، وهذا في نظرهم ممكن وليس مستحيلا ، لأن إيلاء البعد المالي الأهمية القصوى وإهمال البعد الاجتماعي أو الوظيفة الاجتماعية للضريبة في نظرهم من شأنه أن يؤدي إلى نتائج عكسية قد تؤثر على الإيرادات الضريبية ، أسهلها النفور والإجماع عن أداء الضريبة ، وعدم الإرتضاء إلى تسديدها.<sup>333</sup>

تطرح فكرة العدالة الضريبية كذلك إشكال الضغط الضريبي ، بحيث يؤدي غياب العدالة الضريبية إلى تكثيف الضغط على الفئات الاجتماعية الدنيا في حين يتمتع الأغنياء بالعديد من الإمتيازات الضريبية أو ما يصطلح عليه في قوانين المالية ب " النفقات الجبائية " ، وفي المطلب التالي سوف أتطرق إلى هذا الإشكال من خلال تناول الضغط الضريبي بالمغرب ( الفقرة الأولى ) وإشكال النفقات الجبائية ( الفقرة الثانية ) .

### المطلب الثاني : الضغط الضريبي بالمغرب وإشكال النفقات الجبائية

يراد بمفهوم الضغط الضريبي أولا على المستوى اللغوي ذلك العبء أو الحمل الجبائي الثقيل الذي يقع على عاتق خاضع للضريبة معين دون غيره من الخاضعين للضريبة فيثقل كاهله ويدفعه إلى الانخفاض إلى الأسفل جراء إرتفاع وزنه وثقله الذي ينوء به كاهله شخصا طبيعيا كان أو معنويا ، والثقل له معنيان ؛ الأول مادي ويتمثل في حجم الإقتطاع الضريبي الذي يكون الخاضع للضريبة هدفا له دون سائر الخاضعين للضريبة الذين يفترض أن يتحملوا معه هذا العبء ، والثاني معنوي ويتمثل في ذلك الثقل النفسي الذي ينوء به كاهله من الناحية النفسية بحيث يجعله يشعر بالغبن والإحباط وانسداد الآفاق ، وهذا الشعور يؤدي بدوره إلى كراهية الضريبة والسعي

333 - أحمد إد علي - الأبعاد السوسياسية للضريبة ، الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل نموذجا ، أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة محمد الخامس بالرباط ، السنة 2005-2006 - الصفحة 36.

من خلال سلوكيات معلومة إلى التخلص منها بكل الوسائل مشروعة كانت أو غير مشروعة ، مايؤدي في نهاية المطاف إلى غياب العدالة الضريبية ، وغياب الإحساس بالإرتضاء إلى تسديد الضريبة .

وعلى مستوى الإصطلاح فالضغط الضريبي ينشأ من خلال العلاقة التي تقوم بين الإقتطاع الجبائي الذي يتحمله شخص طبيعي أو معنوي أو مجموعة إجتماعية أو جماعة ترابية ، والدخل الذي يحصل عليه هذا الشخص أو هذه المجموعة أو هذه الجماعة الترابية ، وعلى هذا الأساس يرتبط الضغط الجبائي بالبنيات السياسية والإقتصادية ، كالنظام القائم أو المستوى الإقتصادي ، كما يرتبط بالبنيات الإجتماعية ، كالعقلية الجماعية والسلوك ، ويعبر الضغط الجبائي عما تحدته السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع ، وتعديل خططهم في مجال الإنفاق الإستهلاكي والإدخار والإستثمار ، وفي الفقرة الموالية سوف أقرب أكثر من مفهوم الضغط الضريبي ، بغية إستجلاء معناه ومعرفة أبعاده الإقتصادية والإجتماعية مع إستحضار النماذج المقارنة من أجل الخلوص إلى معرفة مستوى الضغط الضريبي بالمغرب وما إذا كان يشكل عبئا على صغارالخاضعين للضريبة ، بالشكل الذي يؤدي إلى غياب العدالة الإجتماعية ، وسيادة التمثلات المؤدية إلى النفور من الضريبة من خلال ؛ الضغط الضريبي بالمغرب ( الفقرة الأولى ) التمثلات الإجتماعية للخاضعين للضريبة وإشكال النفقات الجبائية ( الفقرة الثانية ) .

### الفقرة الأولى: الضغط الضريبي بالمغرب

ويمكن تحديد مفهوم الضغط الجبائي أيضا إنطلاقا من العلاقة القائمة بين الإقتطاع الجبائي الذي يتحمله شخص طبيعي أو معنوي والدخل الذي يحصل عليه هذا الشخص ، وحسب الفقهاء " Bouvier " و " Escalassan " و " Lassale " فالضغط الجبائي يتحدد من خلال نسبة الإقتطاع الجبائي بالمقارنة مع الناتج الداخلي الصافي ، ويمكن قياس معدل الضغط الجبائي الإجمالي بواسطة المعادلة الرياضية التالية :

$$\text{معدل الضغط الجبائي الوطني} = \frac{\text{مجموع الإقتطاعات الجبائية}}{100 \times \text{الناتج الداخلي الخام}}$$

الناتج الداخلي الخام

تهدف النظرية العامة للضغط الضريبي إلى الكشف عن صيغ الإخضاع الضريبي وتتمفصل معها آثار التغيرات التي تلحق بمعالم الحياة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية إلى أقصى درجة ، وسعيا من الدولة وراء إطار

الوضع الأمثل للإستقرار الضريبي الذي يدر مزيداً من الإيرادات من أجل تغطية النفقات دون الإلتفات إلى هذا الجانب ، فقد يؤدي حجم الإنفاق العام إلى ازدياد حجم الإقتطاعات الضريبية اللازمة لتمويل هذا الإنفاق المتزايد ، ويختلف نطاقه مما ينطوي عليه إختلاف الضغط الضريبي من دولة إلى أخرى<sup>334</sup> ، ورغم ذلك فالتهرب الضريبي يسعى إلى تغيير منحى " لافر " عبر تأثيره على الموارد الجبائية ، خاصة عندما يكون الضغط الجبائي مرتفعاً ، وبالتالي تنتقل الأمور إلى الصورة المعكوسة لمنحى لافر " ألا وهي " الكثير من الضريبة يقتل الضريبة " « Trop d'impôt due l'impôt » وعندما تشعر الدولة بأن حصيلتها الجبائية قد إنخفضت تقوم بتخفيض الإنفاق ، وفي نفس السياق فقد أشار ابن خلدون في المقدمة إلى هذه الفكرة عندما قال : " إذا قلت الوزائع والوظائف على الرعايا نشطوا للعمل ورغبوا فيه فيكثر الإعتمار وبتزايد لحصول الإعتماد بقلة المغم ، وإذا كثر الإعتمار كثرت أعداد تلك الوظائف والوزائع فكثرت الجباية التي هي جملتها ، فإذا استمرت الدولة واتصلت... وتخلق أهل الدولة بخلق التحذلق وكثرت عوائدهم وحوائجهم... تتدرج الزيادات فيها ( الجباية ) بمقدار بعد مقدار لتدرج عوائد الدولة في الترف وكثرة الحاجات والإنفاق بسببه حتى تثقل المغم على الرعايا وتضمهم... لذهاب الأمل في نفوسهم بقلة النفع إذا قابل بين نفعه ومغمه ، وبين ثمرته وفائدته ، فتنقبض كثير من الأيدي عن الإعتمار جملة فتنقص جملة الجباية... فلا تزال الجملة في نقص ومقدار الوزائع والوظائف في زيادة لما يعتقدونه من جبر الجملة بها إلى أن ينقص العمران بذهاب الأمان من الإعتمار " <sup>335</sup>.

يمكن حساب الضغط الجبائي الفردي بالمعادلة التالية :

الضغط الجبائي الفردي = مجموع الإقتطاعات الضريبية

مجموع الدخل والأرباح التي يحققها شخص طبيعي أو معنوي x 100

<sup>334</sup> - فلكي عبد الصمد- السلوك الضريبي لدى الملمزمين وأثره على تنمية المالية العامة - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام

- جامعة محمد الخامس بالرباط - السنة 2005-2006- الصفحة 314-315.

<sup>335</sup> - عبد الرحمن ابن خلدون - مقدمة ابن خلدون - في الجباية وسبب قتلها وكثرتها - الفصل الثامن والثلاثون: دار مكتبة

المعارف للطبعة والنشر - بيروت - لبنان - الصفحة 305.

ويمكن رصد تطور الضغط الضريبي بالمغرب من خلال دراسة أنجزتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية<sup>336</sup> ( OCDE ) ، بحيث أفاد هذا التقرير على أن الضغط الضريبي بالمغرب ارتفع إلى 28.5% من الناتج الإجمالي المحلي ، في سنة 2017 ، بحيث يبدو الأعلى بين البلدان الإفريقية بعد تونس ، وخلصت الدراسة إلى ارتفاع الإيرادات الضريبية لكل من المغرب والسنغال وساحل العاج والكاميرون ورواندا وجزر موريس وتونس خلال نفس الفترة التي وصلت إلى ما بين 16% و 31.3% ، كون تلك الإيرادات هي في تزايد ملحوظ منذ سنة 2000 ، وعزت الدراسة ارتفاع الإيرادات في تلك البلدان إلى ارتفاع الضرائب على الدخل والأرباح ، كما أن الضرائب المتأتية من الضريبة على القيمة المضافة هي في تزايد ملحوظ ، ويلاحظ أن الضرائب التي تساهم في ارتفاع الإيرادات بشكل أكثر هي الضرائب التي تمس بشكل مباشر الفئات الدنيا والمتوسطة ، في حين يبقى الأغنياء الذين يشكلون غالبية أرباب الشركات الكبرى في منأى عن المساهمة في هذه الإيرادات ، ما يعني أن الفقراء هم الذين يعانون من الضغط الضريبي أكثر من المستهلكين والعمال والأجراء ، ذلك أن الخبراء يرون أن مشكل النظام الجبائي في المغرب يتمثل في عدم مساهمة جميع من يفترض فيهم المساهمة في الجهود الضريبي للدولة ، ويعزى ذلك إلى كثرة الإعفاءات الضريبية وانتشار الغش والتهرب الضريبي والقطاع الإقتصادي غير المهيكل<sup>337</sup> ، كما أن مستوى الضغط الضريبي بالمغرب يوازي الضغط الضريبي للكثير من الدول المتقدمة إن لم نقل يزيد عنها ، بحيث يلاحظ أن الضغط الضريبي في البلدان المتقدمة يوازي الناتج الداخلي الخام ، والدخل الفردي ، بحيث كلما ارتفع معدل الإثنيين ارتفع معدل الزيادة في حصيللة الضرائب ، ففي ألمانيا يصل هذا المعدل إلى 21.1% وفي اليابان إلى 15.6% وفي الولايات المتحدة الأمريكية إلى 18.8% ، في حين يصل في المغرب إلى 40% من الناتج الداخلي الخام مع احتساب الجبايات المحلية والضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم الجمركية ، يلاحظ أن معدل الضغط الضريبي في المغرب مرتفع جدا مقارنة مع الدول المتقدمة ، رغم أن هذا الإرتفاع قد يوحي بأن المغرب بلد متقدم وأنه وصل إلى درجة تلك

<sup>336</sup> - خلال حجاج - طالب باحث بسلك الدكتوراة - جامعة محمد الخامس بالرباط - كلية العلوم القنوية و الإقتصادية والإجتماعية بسلا - أثر الضغط الجبائي على المقاول بالمغرب- مقالة إلكترونية منشورة على طريقة ال PDF بموقع المنهل التابع للأكاديمية العربية - السنة 2015 ( أنظر الرابط أسفله )

[https://platform.almanhal.com/Files/2/88385-consultation le : 20/03/2018.](https://platform.almanhal.com/Files/2/88385-consultation-le:20/03/2018)

<sup>337</sup> - البر الحسين - التهرب الضريبي بالمغرب - السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية- العدد 2 - 2013 - الصفحة

الدول من التنمية ، بمعنى أنه إذا كان ارتفاع معدل الضغط الضريبي مؤشرا على تقدم تلك البلدان فإن ارتفاع معدل الضغط الضريبي في المغرب يعتبر مؤشرا على العكس ، لأن ارتفاع الضغط الضريبي يؤدي إلى الإنكماش في الدورة الاقتصادية وإلى الإنخفاض في القدرة الشرائية وفي القدرة على الإدخار ما يقوض بالتالي فرص الإستثمار ويؤدي إلى الركود ، بحيث لا يمكن الحديث عن الضغط الضريبي بدون التطرق إلى الفعالية الضريبية أي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضريبة مع القدرة على التوفيق بين الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية ، خاصة مع استحضار مؤشرات تدل على هذه الحقيقة ؛ فنسبة 2% من الشركات تساهم بأكثر من 80% من محصول الضريبة على الشركات و 60% منها تصرح بالعجز ، ومنها من أصبح العجز بالنسبة إليها بنويا ، و 75% من الضريبة على الدخل تأتي من المأجورين ، وكون الإعفاءات أو النفقات الجبائية تتجاوز 4% من الناتج الداخلي الخام .

الضغط الضريبي هو أيضا ضغط نفسي بالدرجة الأولى ( لا يقاس بمعدله بل بمدى تحمله من طرف الأشخاص ) ، فرغم حجم الإقتطاع الضريبي في الولايات المتحدة والدانمارك فإنه لايشكل عبئا بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يرتفع منسوب دخلهم الفردي ارتفاعا إلى الحد الذي لا يؤثر فيه الإقتطاع الضريبي على مستوى معيشتهم ، وقدرتهم على الإنتاج والإدخار أو رغبتهم في العمل ، غير أن إنتشار التهرب الضريبي له آثار على مستوى الإنفاق العام والإضرار بالخاضعين للضريبة الذين ليست لديهم القدرة على التهرب ، مما يؤدي إلى الإبتعاد عن العدالة الجبائية وقد يؤدي ذلك إلى إتجاه الدولة إلى رفع أسعار الضرائب لتعويض النقص الذي أحدثه التهرب ، فيزداد العبئ الضريبي على بعض الخاضعين للضريبة الذين لا يلبجأون إلى التهرب ، وتزيد حدة الضغط النفسي عليهم بشكل يؤدي إلى توليد حالة الحساسية الضريبية لديهم تدفعهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي وإلى فقدان الثقة في الضريبة والإدارة والنظامين الجبائي والسياسي برتمته.<sup>338</sup>

إن إشكال الضغط الضريبي يطرح في علاقته بمعطين إثنين أولهما هو التهرب الضريبي والذي يعتبر من العوامل الرئيسية المؤدية إلى إتفاع معدله ؛ وقد تطرقت إلى ذلك آفا ، ثم إشكال الإمتيازات الضريبية من الإعفاءات والخصومات والإستثناءات الجبائية التي يتضمنها النظام الجبائي وينص عليها القانون الجبائي لصالح بعض الفئات

338 - حاميدي عبد الجليل - الضغط الضريبي والفعالية الضريبية بالمغرب - بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام - جامعة

والشراخ الإجتماعية ، على حساب الفئات والشراخ الأخرى ، وهذه الإمتيازات يصطلح عليها في النظام الجبائي بالنفقات الجبائية ، فكيف تؤثر النفقات الجبائية على إرتفاع معدل الضغط الجبائي ؟ هذا ما سوف أتطرق إليها في الفقرة الموالية .

### الفترة الثانية : تمثلات الخاضع للضريبة وإشكال النفقات الجبائية

يراد بمفهوم النفقات الجبائية مجموع الإستثناءات الضريبية ، من إمتيازات وخصوم وإرجاعات وإسقاطات وإعفاءات وتخفيضات ضريبية خص بها المشرع الجبائي جزءا من الأشخاص الخاضعين للضريبة سواء أكان طبيعيا أو معنويا ، ولكونها تشكل نقضا هاما في الميزانية العامة للدولة وتشبه النفقات العمومية من حيث الإنعكاسات التي تحدثها على الميزانية ، لذلك سميت بالنفقات الجبائية ، بحيث لوحظ أن حصة النفقات الجبائية تمثل 17% من مجموع الموارد الضريبية سنة 2013 ، تمثل مبلغ 19.572 مليون درهم أي 57.3% من التداير التي تم تقييمها متنوعة بتخفيضات في الأسعار بمبلغ 8.204 مليون درهم أي 24% منها ، ويتضح من خلال الجدول الموالي نسبة النفقات الجبائية بالنسبة لكل ضريبة برسم السنة المالية 2014 :<sup>339</sup>

نسبة التغيير 13/12	تقييم 2013		تقييم 2012		الضريبة
	الحصة	المبلغ	الحصة	المبلغ	
-1,30%	41,10%	10 035	46,20%	14 221	الضريبة على القيمة المضافة
-28,30%	20,70%	7 059	20,20%	9843	الضريبة على الشركات
7,60%	12,00%	4104	14,10%	3815	الضريبة على الدخل
10,60%	18,40%	6276	13,10%	5676	واجب التسجيل والتمبر
-4,30%	3,30%	1135	4,30%	1186	الرسوم الداخلية على الإستهلاك
4,50%	4,60%	1565	2,10%	1497	الرسوم الجمركية
-5,70%	100,00%	34173	100,00%	36238	المجموع

<sup>339</sup> - مشروع قانون المالية لسنة 2014 ، تقرير حول النفقات الجبائية - موقع المديرية العامة للضرائب. (أنظر الرابط أسفله )

\* هذا الجدول مأخوذ من تقرير حول النفقات الجبائية منشور بموقع المديرية العامة للضرائب.

ولتقدير كلفة النفقات الجبائية خلال سنة 2016 تم جرد 407 تدبيرا إستثنائيا مقابل 399 تدبير سنة 2015 و 402 سنة 2014 و 412 سنة 2013.<sup>340</sup>

ويبين الجدول الموالي نسبة النفقات الجبائية بالنسبة لكل ضريبة برسم السنة المالية 2017 :

نسبة التغيير 13/12	تقييم 2016		تقييم 2015		الضريبة
	الحصة	المبلغ	الحصة	المبلغ	
1%	28.3%	115	28.1%	112	الضريبة على القيمة المضافة
0.0%	22.9%	93	23.3%	93	الضريبة على الشركات
6.7%	22.6%	92	22.3%	89	الضريبة على الدخل
2.6%	23.8%	97	23.8%	95	واجب التسجيل والتمير
0.0%	1.7%	7	1.8%	7	الرسوم الداخلية على الإستهلاك
0.0%	0.7%	3	0.8%	3	الرسوم الجمركية
2.0%	100.0%	300	100.0%	399	المجموع

\* هذا الجدول مأخوذ من تقرير حول النفقات الجبائية منشور بموقع المديرية العامة للضرائب

يلاحظ من خلال الجدولين أعلاه أن الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة تستأثران بالنفقات الجبائية مقارنة مع باقي أنواع الضرائب ، بحيث تشكل هتان الضريبتان المجال الأرحب للنفقات الجبائية وذلك بحكم إرتباطهما بالمقاولات والشركات الكبرى التي ترعاها الدولة ، وتقدم لها كافة التسهيلات وتوفر لها المناخ الملائم للإستثمار ، وذلك في إطار الإستراتيجية الجديدة القائمة على التحالف بين الإثنين .

<sup>340</sup> - مشروع قانون المالية لسنة 2017 - تقرير حول النفقات الجبائية - موقع المديرية العامة للضرائب . ( أنظر الرابط أسفله )

:

تطرح النفقات الجبائية إشكالا بالغ الأهمية على مستوى النظام الجبائي ومدى حرصه على تطبيق مبدأ العدالة الضريبية ، ومن جهة أخرى فإن هذا الإشكال يطرح مدى التزام الدولة وجديتها في محاربة الغش والتهرب الضريبيين ، في حين يعتبر البعض أن هذه النفقات الجبائية تعتبر نوعا من التهرب الضريبي المأسس ، مادام يتاح لفئة دون أخرى أن تستفيد من هذه النفقات ، ومادام يستهدف منح إمتيازات ضريبية لفئات وشرائح معينة من الخاضعين للضريبة .

ويمكن رصد أربعة أشكال من النفقات الجبائية ؛ هي :

أولا : الإعفاءات والخصوم .

ثانيا : الإهلاكات والمساهمات الدنيا .

ثالثا : التخفيضات في الأسعار الضريبية .

رابعا : الإستثناءات من نطاق تطبيق الضريبة.

أولا : الإعفاءات والخصوم :

<sup>341</sup> : **Exonérations - الإعفاءات - 1**

341 -EXONÉRATION, subst. fém.

A.- [Avec un déterm. (Adj. ou compl. prép. de) indiquant une charge matérielle ou morale] Action d'exonérer; son résultat. Exonération du service militaire (Ac.). (Quasi-) synonym. Décharge, exemption, dispense; anton. assujettissement.

L'exonération du ticket modérateur a lieu à partir du premier jour du quatrième mois (Encyclop. éduc. 1960, p. 307):

- Spécialement

DR. Exonération fiscale. Dispense de payer des impôts, des taxes. Toutes les fois où des affaires donnant lieu à l'octroi d'exonération fiscales figurent à son ordre du jour (Amén. terr. 1964, p. 61).

**Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –**

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

يراد بالإعفاءات الضريبية تلك المواد الخاضعة للضريبة التي يعفيها النص الجبائي من أداء الضريبة ، أو مستوى معين من الوعاء الجبائي الخاضع للضريبة ، وهذه المواد الخاضعة للضريبة قد تكون عبارة عن دخل أجري أو مهني فيما يتعلق بالضريبة على الدخل ، أو ربحا فيما يتعلق بالضريبة على الدخل؛ صنف الأرباح العقارية أو رقم أعمال فيما يتعلق بالضريبة على الشركات ، أو مشتريات فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة ، أو عقود شراء فيما يتعلق بواجبات التسجيل ، أو بصنف من الدخول الإيجارية فيما يتعلق بالدخول العقارية ، أو الأرباح على رؤوس الأموال ، وهذه الإعفاءات قد تكن دائمة أو مؤقتة أو دائمة مع الفرض بسعر مخفض بصفة دائمة أو مؤقتة ، أو دائمة مع الفرض المؤقت بسعر مخفض بصفة مؤقتة ، أو فرض للضريبة بسعر مخفض ، أو الإعفاء المؤقت للضريبة وفرضها بسعر مخفض ، الإعفاءات دون الحق في الخصم ، الإعفاءات مع الحق في الخصم ، وكذلك على الإعفاءات التي تهم بعض أنواع الدخول أو الأرباح أو رقم الأعمال ، ما تنص عليه المادة 47 من المدونة العامة للضرائب ، بخصوص الإعفاء الدائم من الضريبة على الدخل المفروضة على الدخول الزراعية ؛ الإعفاء من الضريبة على الدخول الزراعية الذين يحققون رقم أعمال سنوي يقل عن 5 000 000 درهم ، وكذلك على الإعفاءات التي تهم الأرباح العقارية ، ما تنص عليه المادة 63 من المدونة العامة للضرائب ، بخصوص الإعفاء الدائم من الضريبة على الأرباح العقارية بالنسبة للذين يحققون ربحا محصلا عليه من تفويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها 140 000 درهم ، وكذلك على الإعفاءات التي تهم الضريبة على الشركات ما تنص عليه المادة 6 من المدونة العامة للضرائب بالنسبة للأشخاص المعنويين الذين يحققون رقم أعمال سنوي يقل عن 5 000 000 درهم ، وكذلك على الإعفاءات التي تهم الضريبة على القيمة المضافة ، ما تنص عليه المدونة العامة للضرائب بالنسبة للإعفاءات مع الحق في الخصم برسم الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لعمليات تفويت المساكن الإجتماعية المعدة للسكن الرئيسي التي يتراوح مساحتها المغطاة ما بين 50 و 80 متر مربع ولا يتعدى ثمن بيعها 250 000 ألف درهم ، وكذلك على الإعفاءات التي تهم واجبات التسجيل ما تنص عليه المادة 129 من المدونة العامة للضرائب والتي تهم الإعفاء من واجبات التسجيل بالنسبة للمحركات المتعلقة بالإستثمار التي يبرمها بموجب الإقتناءات المنجزة من طرف المنعشين العقاريين من الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين الخاضعين لنظام النتيجة الصافية الحقيقية لأراض فضاء أو مشتتة على بنايات مقرر هدمها ومرصدة لانجاز عمليات بناء أحياء أو إقامات ومبان جامعية كذا عقود تأسيس أو الزيادة في رأس مال الشركات الواقعة في مناطق التصدير الحرة المنصوص عليها في القانون رقم 19.94.

## 2 الخصوم- Les déductions<sup>342</sup>:

يراد بالخصوم تلك النفقات ومبالغ المشتريات والبضائع والخدمات ومخصصات الإهلاكات المقيدة في سجل المحاسبة - Le bilan التي تخصم من رقم الأعمال بموجب نصوص القانون الجبائي ، والتي تستفيد منها الشركات والمقاولات بشكل خاص ، برسم الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة ، بحيث يؤدي احتسابها إلى تخفيض مبلغ الضريبة الواجب أدائه ، وكذلك على التكاليف القابلة للخصم بخصوص الضريبة على الشركات ؛ ما تنص عليه المادة 10 الفقرة الأولى من المدونة العامة للضرائب ، فيما يتعلق بتكاليف الاستغلال المتكونة من مشتريات البضائع المعاد بيعها على حالتها ومشتريات مستهلكة من مواد ولوازم ، والهدايا الإشهارية التي لا تتعدى قيمة الواحد منها مائة ( 100 ) درهم وتحمل إما العنوان التجاري للشركة أو اسمها أو شعارها وإما علامة المنتجات التي تصنعها أو تتجر فيها ، وكذا تكاليف المستخدمين واليد العاملة والتكاليف الاجتماعية المرتبطة بذلك بما فيها المساعدة على

342 -DÉDUCTION, subst. fém.

A.- Action de retirer une quantité d'une autre; en partic. action de retrancher une somme d'un total à payer. La déduction du dixième du prix total (Code civil, 1804, art. 1681, p. 307):

- Loc. verbale. Faire déduction. Il est fait déduction du capital de la rente sur le prix total (Code civil, 1804, art. 872, p. 158).

B-1. Vieilli. Énumération précise et détaillée. Faire une longue déduction de ses raisons (Ac.).

- Spécialement : -a) MATH. Déduction (mathématique). , Démonstration mathématique traditionnelle qui conduit des principes aux conséquences (...) par opposition au raisonnement expérimental qui reconduit aux lois à partir des faits (Legrand1972) :

4. ... c'est à l'aide de la **déduction** que nous descendons du principe général (axiomes) au cas particulier (théorème), sans avoir besoin d'aucune expérience. C. BERNARD, *Principes de méd. exp.* 1878, p. 208.

**Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –**

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

السكنى والتعويضات عن التمثيل وغير ذلك من الإمتيازات النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الشركات ، وكذلك على الخصوم التي تهم الضريبة على الدخل ؛ الدخل المحصل عليه من قبل الفئات المهنية التالية : مستخدمو الكازينوها والأندية الذين يتحملون مصاريف التمثيل والسهر أو المصاريف المترتبة على إضطرارهم لاتخاذ مسكنين في حدود 25% ، الفنانون المسرحيون والغنائيون والسينمائيون وراقصوا الباليه والفنانون الموسيقيون ورؤساء الأjqاق في حدود 35% ، الملاحون بالطيران التجاري والصيد البحري في حدود 45% ، وكذلك النفقات المتعلقة بالإستثمارات المنجزة أثناء تشييد مسكن رئيسي شرط أن تكون مبررة بواسطة فواتورات معتمدة مدرجة في سجل الحساب السنوي للشركات أو المقاولات أو الممون الذي إشتري منه الخاضع للضريبة المواد والسلع المدرجة في الفاتورات ، وكذلك على الخصوم المقررة برسم الضريبة على القيمة المضافة ماتنص عليه المادة 92 من المدونة العامة للضرائب ، بخصوص خصم المنتجات المسلمة والخدمات المقدمة من لدن الخاضعين للضريبة لأجل التصدير ، المنتجات والمعدات المخصصة لأغراض فلاحية ، أموال الإستثمار التي يجب أن تقيد في حساب الأصول الثابتة ، السلع التجهيزية والمعدات والأدوات المشتراة من لدن بعض المؤسسات من قبيل مؤسسة الشيخ زايد ابن سلطان مؤسسة الشيخ خليفة بن زايد و المواد والتجيزات المستعملة في تنقية الدم السلع والبضائع والأشغال المقدمة التي تمولها أو تسلمها جميع الأطراف المانحة أجنبية أو وطنية على شكل هبة إلى الدولة او الجماعات الترابية لأو المؤسسات العامة والجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة العمليات والأنشطة التي يقوم بها بنك المغرب والبنوك الحرة والعمليات المنجزة من طرف بعض الشركات مثل شركة سلا الجديدة وعمليات إنجاز المساكن الإجتماعية المتعلقة بمشروع النسيم المتواجد بجماعتي دار بوعزة ولساسفة من طرف الشركة الوطنية للتهيئة الجماعية ( SONADAC )<sup>343</sup> .

**ثانيا :الإهتلاكات والمساهمات الدنيا :**

<sup>344</sup> : Les Amortissements-الإهتلاكات-

<sup>343</sup> - أحمد إدعلي - الأبعاد السوسيوسياسية للضريبة بالمغرب - الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل نموذجاً - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة محمد الخامس - الرباط - السنة 2005-2006 - الصفحة 63.

يراد بالإهلاكات ذلك الإنقاص من قيمة الإستثمار نتيجة عامل الزمن أو الإستخدام المستمر ، الذي يصيب السلعة فيؤدي إلى تدهور قيمتها نتيجة الإستخدام والتقدم ، والذي على الشركة أو المقاول أن تثبته على مستوى المحاسبة السنوية أثناء القيام بجرد العمليات المحاسبية التي تؤدي إلى تحديد رقم الأعمال السنوي القابل للتضريب ، ويتم تخصيص الإهلاك بهدف إسترجاع ماتم إنفاقه في سبيل إقتناء إستثمار جديد ، ذلك خلال وقت محدد ، ويشترط أن يكون الإستثمار جديدا ، وأن يستعمل مباشرة في الإنتاج ، وأن تكون حياته أكبر من ثلاث سنوات ، والحصول على موافقة الإدارة الجبائية .

ومن الأمثلة الواردة في القانون الجبائي ، ماتنص عليه المادة 10 الفقرة الأولى أ - والمتعلقة بمخصصات الإهلاك بحيث يجب اهتلاك الإستثمار في قيم معدومة لتأسيس الشركة بنسبة ثابتة على مدى خمس ( 5 ) سنوات إبتداء من السنة الأولى المثبتة خلالها بالمحاسبة ، ويباشر خصم مخصصات الإهلاكات إبتداء من اليوم الأول من شهر تملك الأموال ، وإذا تعلق الأمر بأموال منقولة لاتستعمل في الحال ، يجوز للشركة أن تؤجل إهلاكها إلى غاية اليوم الأول من شهر إستعمالها الفعلي ، يباشر خصم مخصصات الإهلاكات في حدود النسب المعمول بها وفقا لأعراف كل مهنة أو صناعة أو فرع من فروع النشاط ويتوقف على قيد الأموال المعنية في حساب الأصول الثابتة وعلى إثبات إهلاكها في المحاسبة بصورة منتظمة ، غير أن نسبة الإهلاك لتكلفة تملك عربات نقل الأشخاص ، غير العربات المشار إليها بعده ، لا يمكن أن تقل عن 20% في السنة وأن إجمالي

A.- [Aspect non perf. l'amortissement est un affaiblissement qui n'entraîne pas suppression]

1. [Le compl. quand il existe, désigne un inanimé concr. et plus particulièrement un choc, un mouvement, un bruit excessif]

a) Action d'amortir ou de s'amortir. Synon. Affaiblissement, atténuation :

1. Enfin, les matières plastiques sont un secteur croissant : – Feuilles plastiques pour vêtements, housses, rideaux, conditionnement. – Plastiques cellulaires pour flottabilité, climatisation, isolation, amortissement des chocs, etc. L'Industrie française du caoutchouc, 1965, p. 40.

**Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –**

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

القيمة القابل للخصم ضريبيا والممتد على خمس ( 5 ) سنوات بأقساط متساوية لا يمكن أن يزيد على ثلاث مائة ألف درهم ( 300 000 ) لكل عربة مع احتساب الضريبة على القيمة المضافة.  
ويتم احتساب الإهلاك بواسطة المعادلة التالية :

قسط الإهلاك = قيمة الإستثمار \* معدل الإهتلات

= قيمة الإستثمار / العمر الإنتاجي للإستثمار

معدل الإهلاك = 100 / العمر الإنتاجي للإستثمار.

– يجب تحديد معدل جديد = معدل الإهلاك \* المعامل.

حساب قيمة الإهلاك في هذه الحالة يكون كالتالي:<sup>345</sup>

قيمة الإهلاك = القيمة الصافية المتبقية السابقة \* المعدل الجديد

2- المساهمات الدنيا:<sup>346</sup> **Les cotisations minimales:**

<sup>345</sup>-IS, IMPOT SUR LES SOCIETES – Loi n° 24-86 (coforme à la loi de Finance pour l'année Budgétaire 2003)- collection l'éislation moderne – p 22

346 – COTISATION, subst. fém.

A.– Vieilli. Action de cotiser ou de se cotiser. Cette cotisation a donné beaucoup de peine, cette cotisation est mal faite (Ac.1835, 1878).

– P. métaph. Action de contribuer à une œuvre collective :

1. [Notre-Dame de Paris] ... produit prodigieux de la cotisation de toutes les forces d'une époque, où sur chaque pierre on voit saillir en cent façons la fantaisie de l'ouvrier disciplinée par le génie de l'artiste; ... Hugo, Notre-Dame de Paris, 1832, p. 126.

B.– P. méton.

1. Usuel

a) Somme versée à titre de contribution à une œuvre commune :

2. En m'affiliant à l'une des sociétés savantes qui couvrent la capitale d'un réseau de cotisations plus ou moins volontaires, je ne savais pas à quels périls je m'exposais. Reybaud, Jérôme Paturot, 1842, p. 276.

يراد بالمساهمات الدنيا تلك المبالغ التي يؤديها الملزم شخصا طبيعيا كان أو معنويا ، والتي تنص عليها المادة 144 من المدونة العامة للضرائب فيما يخص الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية والفلاحية ، و تمكن الخاضع للضريبة من أداء مبلغ الضريبة يعتبر أقل مما كان يتوجب عليه أدائه في الأصل ، بحيث يتسفيد الخاضع للضريبة من بعض التقنيات المنصوص عليها ضريبيا ، والتي تمكنه من تخفيض مبلغ الضريبة ، وكذلك على المساهمات الدنيا بخصوص الضريبة على الشركات ؛ ماتنص عليه المادة 16 من المدونة العامة للضرائب ، بحيث تختار الشركة حين إيداع الإقرار بالتأسيي أو بعد إبرام كل صفقة الخضوع للضريبة الجزافية على مجموع مبلغ الصفقة بالسعر المنصوص عليه في المادة 19 الفقرة الثالثة ألف ؛ وهي 8% دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة من مبلغ الصفقات كماهي محددة في المادة 6 من نفس المدونة ، فيما يخص الشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات الأشغال أو البناء أو التركيب والتي اختارت الضريبة الجزافية ، وكذلك على المساهمات الدنيا بخصوص الضريبة على الدخل ، صنف الدخول المهنية ، ماتنص عليه المادة 40 من المدونة العامة للضرائب ، المتعلق بنظام تحديد الربح الجزافي فيما يتعلق بالضريبة المهنية ، بحيث تدخل الإهلاكات في حساب نظام الربح الجزافي حسب النسب المئوية المخصصة لكل صنف من المعدات ، كما يلي : 10% فيما يخص المعدات والآلات والآث ، 20% فيما يخص العربات وكذلك زائد القيمة والتعويضات المتعلقة بمختلف العمليات التي ينجزها الخاضع للضريبة في هذا الإطار والتي يحددها القانون الجبائي ، والتي تضاف – إن اقتضى الحال – إلى الربح المحدد بهذه الطريقة ، بحيث تؤدي إلى رفع مبلغ النفقات على حساب الدخل المفروضة عليه الضريبة

b) En partic. Somme, fixée par accord préalable ou par statut, à verser par les membres d'un groupe ou d'un organisme en vue des dépenses communes. Payer sa cotisation; verser sa cotisation syndicale :

3. Il est créé au profit des régimes obligatoires d'assurance maladie une cotisation due par toute personne physique ou morale... La Réforme de la Sécurité soc. 1968, p. 32.

2. Spéc., FIN. Imposition faite par cote :

4. Il [le Conseil des Ministres] a en outre décidé que les cotisations des impôts, contributions directes et impôts sur le revenu 1939-1940 établies au nom de prisonniers de guerre ne seraient pas recouvrées.

**Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –**

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-20

، ما يؤدي إلى إستفادة الخاضع للضريبة من نظام الربح الجزافي . وكمثال على المساهمات الدنيا فيما يخص الضريبة على الدخل ، صنف الدخول الفلاحية ، ماتنص عليه المادة 49 من المدونة العامة للضرائب ، بحيث يتم تحديد الربح الجزافي السنوي لكل مستغلة من الربح الناتج عن الأراضي المزروعة والأغراس المنتظمة ومن الربح الحاصل من الأشجار المثمرة والغابوية غير المنتظمة ، ويساوي الربح الجزافي عن الأراضي المزروعة والأغراس المنتظمة حاصل ضرب الربح الجزافي المقدر لكل هكتار في مساحة الأراضي المزروعة والمغروسة ، ويساوي الربح الناتج عن الأشجار المثمرة الغابوية غير المنتظمة حاصل ضرب الربح الجزافي المقدر لكل شجرة من نوع من الأنواع في عدد أشجار النوع المراد تقدير الربح الخاص به ، وتقوم لجنة تسمى " اللجنة المحلية على مستوى الجماعة " كل سنة بناء على اقتراح من إدارة الضرائب بتقدير الربح الجزافي في هكتار أو عن كل نوع من الأشجار وكل شجرة فيما يخص ، العمالة أو الإقليم الواقع في دائرة إختصاصها ، وكمثال على المساهمات الدنيا فيما يخص الضريبة على الدخل ، صنف الأرباح العقارية ، ماتنص عليها المادة 144 الفقرة الثانية ، في حالة غياب الربح فإن الملمزم يؤدي المبلغ الذي يساوي 3% من ثمن التفويت عوض نسبة 20% من الربح المنصوص عليها في المادة 65 من المدونة العامة للضرائب .

### 347 : **ثالثا : التخفيضات في الأسعار الضريبية- Les réductions des tarif des impots**

347 -RÉDUCTION, subst. fém.

A. - Action de ramener (quelque chose) à un certain état; résultat de cette action.  
1. CHIR. Opération qui consiste à ramener à sa position anatomique normale un organe déplacé accidentellement, à remettre en place un os luxé ou fracturé. Réduction chirurgicale ou sanglante; réduction orthopédique; réduction articulaire/d'une articulation luxée; anesthésie pour réduction de fracture importante; (fracture) de réduction facile; chirurgie, manœuvres de réduction; exactitude de la réduction. La hernie était double et mauvaise. Très bien! Je procède à la réduction par le taxi (...). Et ce n'est qu'au bout de cinq heures (...) que j'ai pu opérer la réduction (A. France, Orme, 1897, p. 130):

**Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –**

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

يراد بالتخفيض في سعر الضريبة ذلك الإمتياز الذي يخوله القانون الجبائي لبعض أصناف الخاضعين للضريبة ، أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين ، بحيث عوض أدائهم للسعر الأصلي الموحد ، يتاح لهم أداء سعر مخفض وفق الشروط والإجراءات التي يحددها القانون الجبائي ، وكذلك على الأسعار الخاصة في مجال الضريبة على القيمة المضافة ماتنص عليه المادة 100 من المدونة العامة للضرائب ، بحيث يتم تحديد سعر الضريبة في مائة درهم (100) للهكتولتر ، عمليات تسليم وبيع الخمر والمشروبات المزوجة بالكحول التي لاتستهلك في مكان البيع ، وكذلك خضوع الذهب والبلاتين لسعر خمسة دراهم ( 5 ) للغرام و 0.10 درهم للغرام من الفضة، عمليات تسليم وبيع جميع المصنوعات أو السلع غير الأدوات المركبة جميعها أو بعضها من الذهب أو البلاتين أو الفضة. وكذلك ماتنص عليه المادة 99 من المدونة العامة للضرائب بحيث تخضع لاسعار خاصة إستثناء من السعر الموحد للضريبة على القيمة المضافة الذي هو 20% ، تتراوح ما بين 7% مع الحق في الخصم ، عمليات البيع والتسليم المتعلقة بمجموعة من المنتجات المبينة في هذه المادة ومنها المنتجات الصيدلية والسكر المصفى أو المكتمل مصبرات السردين مسحوق الحليب الصابون المزلي ، و سعر 10% مع في الخصم ، عمليات الإيواء وخدمات المطعم ، عمليات إيجار العقارات المعدة لاستعمالها فنادق أو موتيلات أو قرى للإصطياف أو المجموعات العقارية المعدة لأغراض السياحة المجهزة كلا أوبعضا ويدخل في ذلك المطعم والحانة والمرقص والمسبح إذا كانت جزءا لايتجزء من المجموعة السياحية ، وسعر 14% مع الحق في الخصم عمليات نقل المسافرين والبضائع باستثناء عمليات النقل السككي ، الطاقة الكهربائية .

وكمثال على التخفيض من سعر الضريبة بخصوص الضريبة على الدخل صنف الدخول الزراعية ، ماتنص عليه المادة 47 من المدونة العامة للضرائب ، بحيث يتاح للخاضع للضريبة الإعفاء الدائم والفرص المؤقت للضريبة بسعر مخفض ، بالنسبة للذين يحققون رقم أعمال سنوي يقل عن 5 000 000 درهم ، ويستفيد المستغلون الفلاحون الخاضعون للضريبة من السعر المنصوص عليه في المادة 73 الفقرة الثانية - واو ، من نفس المدونة<sup>348</sup> خلال خمس (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية إبتداء من السنة الأولى لفرض الضريبة .

<sup>348</sup> - هذه الأسعار هي 10%، 20%، 30%، 34% ، 38% بالنسبة لفئات الدخل من 30 000 إلى 180 000.

### رابعاً : الإستثناءات من تطبيق الضريبة- Les exceptions à l'application :<sup>349</sup>

يراد بالإستثناءات من تطبيق الضريبة ذلك الإجراء الضريبي الذي يهدف إلى إستثناء بعض الخاضعين للضريبة ، أشخاصاً طبيعيين كانوا أو معنويين من تطبيق الضريبة ، بصفة كلية من إخضاعهم للضريبة ، واستبعادهم من نطاق التطبيق ومن القاعدة العامة وفق الإجراءات المنصوص عليها في القانون الجبائي ، ومثال على الإستثناء من نطاق التطبيق بخصوص الضريبة على الشركات ، ماتنص عليه المادة 3 من المدونة العامة للضرائب ، بحيث يستثنى من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات ؛ شركات التضامن وشركات التوصية

349 -EXCEPTION, subst. fém.

A.- Action d'excepter. Faire une exception pour qqn. Vous voulez que j'agisse sans consulter mes ministres (...)! Vous me demandez une grande exception à ma façon d'agir ordinaire (Stendhal, Chartreuse, 1839, p. 428). Nous venons de la terre, et nous allons à la terre. Il n'y a d'exception pour personne (Lacord., Conf. N.-D., 1848, p. 241).

1. Locutions

a) Loc. verbale. Faire exception

- [Le suj. désigne une pers.] Déroger à la règle générale, à l'habitude. Rien n'empêche absolument de faire exception à des règles habituelles (Estaunié, Ascension M. Baslèvre, 1919, p. 209):

1. ... quoique l'architecture soit de tous les arts celui qui me touche le moins (...) je fais exception pour l'architecture romane, qui m'a toujours fait éprouver des tressaillements intérieurs... Barb. D'Aurev., Memor. 3, 1856, p. 43.

b) Loc. adv. Par exception. Contrairement à la règle générale, à l'habitud

c) Loc. prép.

À l'exception de. En n'incluant pas dans un ensemble, dans une situation

4. ... tout n'est-il pas nouveau, inouï, dans ce qui se passe depuis quarante ans? Il y a des époques d'exception où l'on ne doit ni se conduire ni juger d'après les maximes et les règles ordinaires. Lamennais, L'Avenir, 1831, p. 136.

**Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –**

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

البيسة المؤسسة بالمغرب التي لاتضم سوى أشخاصا طبيعيين وشركات لمخاصة ، والشركات الفعلية ، الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها ، المجموعات ذات النفع الإقتصادي <sup>350</sup> ، ومثال أيضا على الإستثناءات من نطاق تطبيق الضريبة على الدخل ، صنف الدخول العقارية ، ما تنص عليه المادة 62 من المدونة العامة للضرائب ، بحيث يستثنى من نطاق تطبيق الضريبة على القيمة الإيجارية للعقارات التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف ؛ أصولهم وفروعهم عندما تكون العقارات المذكورة مخصصة لسكنى المعنيين بالأمر . وفي إطار النفقات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي ، فقد نصت المادة 164 من المدونة العامة للضرائب على أن منح الإمتيازات الجبائية مشروط بوفاء المنشآت بالتزاماتها المتعلقة بالإقرارات وأداء الضرائب والواجبات والرسوم المنصوص عليها في مدونة الضرائب ، ويمكن وفق ماتنص عليه المادة 164 مكررة من ذات المدونة ، أن يستفيد بعض الخاضعين للضريبة ، والذين يوجدون في وضعية جبائية سليمة والمصنفين وفق الشروط المحددة بنص تنظيمي ، فيما يتعلق بمفاتيهم من تعامل تفضيلي من لدن إدارة الضرائب ، كما تنص المادة 165 من نفس المدونة على عدم إمكان الجمع بين الإمتيازات الجبائية المخولة بموجب القانون الجبائي ، بالنسبة للمنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير ، والبنوك الحرة ، والشركات القابضة الحرة ، كما لايجوز الجمع بين الأسعار المنصوص عليها وبين مخصصات الإهتلاكات التناقضية المنصوص عليها.

يلاحظ أن الخصوم تهم مختلف الضرائب ، واستمرار الطابع النوعي للتضريب ، ما يتيح للخاضعين للضريبة بناء مصادر الثروة خارج نطاق التضريب كالشركات والثروات الضخمة ، وتشمل الإهتلاكات والمخصصات الإحتياطية ، الرسوم الخاصة بالمستخدمين والتكاليف ذات الطابع الإقتصادي ، مثل الدخول الكبرى والعلاوات أو الأجور الخيالية الممنوحة للأقارب والأصدقاء والتكاليف المتعلقة بتجديد وصيانة رأس المال النقدي والمادي كفوائد الشركات ومؤسسات الإئتمان مقابل السلف وفوائد وعمولات الأبنك ، إضافة إلى العناصر المترتبة بالإستغلال وقيمة المحاسبة للهبات العينية ، وأشكال بعض المصاريف التي تقحم ضمن الخصوم بالرغم من عدم إمكان إدراجها ضمن المصاريف القابلة للخصم مثل مصاريف النقل عبر أفخم الطائرات والإقامة

350 - كما تم تعريفها بالقانون رقم 13.97 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 من شوال 1419 ( 5 فبراير 1999).

في أرفع الفنادق<sup>351</sup> ، ويستفيد أصحاب الأجور الضخمة من بعض الإعفاءات كالإعانات والإسعافات العائلية والتعويضات اليومية عن الأمراض والولادة والوفاة والنفقة وقروض السكن الرئيسي ، ويستفيد المنعشون العقاريون الخاضعون لنظام النتيجة الصافية الحقيقية ، من جملة من الإمتيازات فيما يتعلق بإنجاز المساكن الإجتماعية ، منها إعفاؤهم من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل وواجبات التسجيل<sup>352</sup> .

من المعلوم أن النفقات الجبائية تشكل عبئا على ميزانية الدولة ، كما تبين الأرقام الصادرة عن المؤسسات الرسمية نفسها ، والتي تمت الإشارة إليها في الجدولين الواردين أعلاه ، كما أن هذه النفقات ونظرا لكونها تستهدف الطبقات الغنية بالدرجة الأولى وتحرم غالبية الطبقة المتوسطة والدنيا ، فهي تساهم في التهرب الضريبي المأسس ، وتخلق إنطباعا أو تمثلا سيئا لدى غالبية المواطنين الذي يشعرون بأن النظام الضريبي المغربي ليس نظاما عادلا ، ولا يؤدي الوظيفة التوزيعية ، بل يركز الثروات في أيادي فئات قليلة جدا من الأثرياء ، ويقضي فئات عديدة من المجتمع . ويزيد من وطأة الضغط الضريبي على الفئات الهشة ، وذلك من أجل إستعادة الفارق الذي يذهب في هذه النفقات ، بدعوى مواجهة الإنفاق الإجتماعي ، في حين يتضح من الواقع أن الإنفاق الإجتماعي يبقى دون تطلعات المواطن ، سواء في المدن أو القرى ، حيث لا يزال بعضها يعيش في عزلة تامة ، ولا تتوفر بعضها حتى على مسالك طرقية بله الطرق المعبدة ومدارس ومستشفيات ، وتزداد حدة عزلتها في فصل الشتاء مع تهطل الأمطار والثلوج ، وسوء الأحوال الجوية بشكل عام .

إن مطلب إعادة التوازن لبنيات النظام الجبائي الوطني أصبح رهانا مطروحا بجدة ، وهذا التوازن المطلوب بين مختلف مكونات النظام الجبائي ، يستدعي إعادة النظر في الجباية غير المباشرة والتي بقيت تحتل نفس المكانة المهمة منذ الإستقلال ، خاصة الضرائب التي تهم الإستهلاك ، ما يستوجب إعادة تنظيم سياسة التدخل الجبائي في المغرب ، نلاحظ أن أغلب الإجراءات الجبائية جاءت ضمن سياسة ظرفية ، إما متأثرة بتوصيات جهات معينة ؛ مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ، ما يزيد من تأثير الإطار المرجعي المعولم

351 - أحمد إدعلي - الأبعاد السوسيوسياسية للضريبة بالمغرب - الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل نموذجا - أطروحة

ليليل الدكتوراة في القانون العام - جامعة محمد الخامس - الرباط - السنة 2005-2006 - الصفحة 92.

352 - إذا كان القانون الجبائي قد أعفى المنعشين العقاريين من جملة من الضرائب المذكورة على إنجاز المساكن الإجتماعية ، إلا أنه

لا يعفي المقتنون لتلك المساكن والتي يتراوح ثمنها ما بين 140 000 و 250 000 ألف درهم من رسم الخدمات الجماعية والضريبة على الدخل على الإيجار ، مع العلم أن الذين يقتنون تلك المساكن يعتبرون من الفئات الهشة والفقيرة .

على السياسة الجبائية ، ويجعلها بعيدة عن أن تلبى حاجيات المواطنين ، أو لتجاوز أزمة قطاع معين ، بحيث يلاحظ غياب الواقعية في التصورات ، والتدقيق في التوقعات وتحديد الوسائل التطبيقية والوضوح في التوجهات ، وقد أفادت دراسات حول النفقات الجبائية قامت بها الدول المتقدمة أن النفقات الجبائية لا جدوى منها وتم التخلي عنها ، مثلا فلندا ؛ حيث تمكن مكتب دراسة النفقات الجبائية من التعرف على نقائص نظامها التشجيعي والوقوف على عدم جدوى بعض الإجراءات التشجيعية وتم التخلي عنها بموجب إصلاح 1989-1993 ، كما أن الحكومة البريطانية تقوم بنشر تقرير سنوي حول النفقات الجبائية شهورا قبل سير الميزانية للمساعدة على معرفة بعض الإجراءات الجبائية وإدخال التعديلات الملائمة ، وأصبحت دراسة النفقات الجبائية تشكل أهمية كبرى في الدول المتقدمة سواء على صعيد معرفة نقائص نظام التشجيعات الجبائية أو اعتبارها وسيلة لعلم البرلمان والرأي العام بكثافة هذه الإجراءات ، وخلصت إلى أن التخلي عن هذه الإمتيازات سيساعد على تطوير سياسة التدخل الجبائي ورفع من قيمة المداخل الجبائية ، هذه الدراسات لعبت دورا في إنجاز الإصلاحات الجبائية التي عرفتها الولايات المتحدة الأمريكية - فلندا - بريطانيا والبرتغال .<sup>353</sup>

<sup>353</sup> - جواد العسري - المساواة أمام الضريبة من الناحية الدستورية — مجلة القانون المغربي - REDMAR العدد 4 يوليو

## خلاصة الفصل الثاني

في الفصل الثاني قمت بمعالجة الإشكالية الرئيسية للبحث ، والمتمثلة في معرفة تمثلات الخاضع للضريبة بالمغرب حول الضريبة ، وقد لجأت من أجل حل هذا الإشكال إلى تقنية الإستبيان ، كتقنية من تقنيات البحث الميداني ، بحيث يمكن هذا النمط من البحوث من الإقتراب المباشر والواقعي من نبض المجتمع ، ومعرفة ما يعمل بداخله ، بعيدا عن التأويلات النظرية التي غالبا ما تكون عبارة عن تأملات ميتافيزيقية ، وعلى هذا الأساس فالبحث الميداني ، يعتبر أداة علمية تمكن من كشف الغطاء على الحقيقة الإمبريقية المتعلقة بالظاهرة الإجتماعية المدروسة ، وبخصوص الإشكال الذي إشتغلت عليه ، ورغم الصعوبات التي أشرت إليها في الفقرات السابقة من هذا البحث ، أعتقد أنني قمت بالكشف ، ولو بشكل نسبي ، عن جزء لا يستهان به من تمثلات الخاضعين للضريبة ، باعتماد منهج دراسة الحالة ، والذي مكنتني من تسليط الضوء على جزء صغير من المجتمع المغربي ؛ يتعلق الأمر في الحالة المدروسة بدراسة تمثلات الخاضعين للضريبة بمدن تارودانت - أولاد تايمة وأولاد برحيل ، وهي المراكز الثلاث التي توجد في النفوذ الترابي لمصلحتي الضرائب المتواجدين بالإقليم ، واللذين يوجد مقرهما بمدينة تارودانت .

حاولت في هذا الفصل أن امزج بين مناهج البحث العلمي السوسيولوجي التجريبي كما صاغها كبار منظري البحث التجريبي والذين يعتبر إميل دوركايم وأوجوست كونت من ورادهم ، وبين تقنيات البحث الميداني المتمثلة في الإستمارة ، ومنهج دراسة الحالة ، كمنهج من مناهج البحث السوسيولوجي التجريبي ، ولكن في نفس الآن ، قمت بتوظيف جزئي لآليات التحليل السوسيولوجي ، سواء المناهج المرتبطة بنظريات الفعل الإجتماعي لكل من تالكوت بارسونز - دافيد ارستون - روبرت ميرتون وميشيل كروزيه ، أو تلك المتعلقة بالسوسيولوجية الفهمية لماكس فيبر ، من أجل تتبع سلوكات الفاعلين الأفراد في المجال الجبائي ومحاولة الكشف عن الأسباب الإجتماعية والثقافية الكامنة وراءها ، مع أن محاولة معرفة تمثلات الخاضعين للضريبة كأفراد جماعيين التي تدفعهم إلى تبني سلوكات الفعل الجماعي المرتبط بالثقافة والتنشئة الإجتماعية حول الضريبة ، دفعني إلى الإستعانة بكل من نظرية التمثلات الجماعية لإميل دوركايم ، ومفهوم الهابتوس لبير بورديو ، ولقد تمكنت من الكشف عن تمثلات العينة المدروسة حيال الضريبة ، محاولا أن أجيب على الإشكال المركزي الذي يؤطر البحث ، والتحقق من الفروض وتعميم النتائج ، فهل جاءت نتائج الإستبيان ملائمة للفروض

المطروحة أم كانت مخالفة لها ؟ هذا ما سوف أحاول أن أبرهن عليه من خلال ؛ أولا إعادة إستعراض فرضيات البحث ، ثانيا مطابقة نتائج الإستبيان مع تلك الفرضيات :

فرضيات البحث:

- المواطن ليس راضيا على الضريبة و لا يؤديها بكل أريحية
  - المواطن لا يثق في الإدارة الضريبية ، أزمة العلاقة التواصلية بين الطرفين.
  - المواطن لا يفضل أن يسوي ملفه الضريبة مع الإدارة ؛ أزمة الثقة .
  - المواطن يفضل الذهاب إلى اللجان التحكيمية أو القضاء الإداري .
  - المواطن يعتقد بأن من يؤديون الضرائب هم الفقراء فحسب ؛ أزمة العدالة الضريبة.
  - المواطن يشعر بعدم جدية الدولة في تطبيق القانون ؛ أزمة المشروعية .
  - المواطن غير مطمئن على مساهمته الضريبية ؛ أزمة الحكامة أو الفساد.
  - المواطن لا يعتقد أن الضريبة هي تعبير عن المواطنة ؛ أزمة المساواة.
  - المواطن متوجس من الضريبة ويمثلها كأنها عقاب من الدولة ؛ أزمة المواطنة
  - المواطن لديه حس إنتهازي حيال الضريبة، أزمة التهرب الضريبي؛ أزمة القيم المجتمعية.
  - المواطن يعتقد بعدم وجود عدالة ضريبية ، أزمة الغش الضريبي
- لقد أبانت نتائج الإستبيان ، وإن بشكل نسبي على أن فرضيات البحث تحققت من خلال البحث الميداني الإمبريقي ، ما يمكن أن يؤدي إلى القول ، ولو بشكل ، ليس فيه الكثير من الجزم ، إحتراما لمبادئ البحث العلمي ، وأخذا بعين الإعتبار الكثير من المعطيات الميدانية المرتبطة بظروف البحث نفسه ونوعية العينة المدروسة ونوعية الأسئلة وشكل الإستبيان ، وكذلك موضوع البحث نفسه الذي أبانت التجربة الميدانية والملاحظة العلمية ، سواء في مقر عملي كمفتش ضرائب أو في الخارج أثناء العمل على تعبئة الإستمارات ، على أن موضوع الضريبة بالمغرب شأنه شأن مواضيع الجنس والدين والسياسة ، لا يزال من الطابوهات التي لا يمكن الحصول بصددها على نتائج إمبريقية ، علمية ، يمكن أن تكون مدخلا للتعميمات العلمية التي تؤدي إلى الحقيقة العلمية المرتبطة بهذا المجال ، ولكن يمكن القول وذلك إعتادا على النتائج المتحصل عليها وكذلك إنطلاقا من الملاحظة العلمية و الميدانية الممنهجة ، ومع استحضار جدي لكل مبادئ البحث العلمي الجاد و التي يعتبر الحياد والموضوعية ، من أهمها ، على أن الخاضع للضريبة بالمغرب ، ضمن الحالة المدرسة لا يتمثل

الضريبة بشكل إيجابي ، وليس مرتاحاً لأدائها بشكل تلقائي وبطوعية ، دون وسائل الإكراه والضغط التي تلجأ إليها الدولة ممثلة في إدارة الضرائب ، ما يطرح أكثر من علامة إستفهام حول جدوى وفعالية النظام الجبائي المغربي ، ويطرح في نفس الآن رهان الإصلاح بشكل جد ملح ، بالرغم من كون هذا الهاجس ليس بعيداً عن أذهان الفاعلين الجبائين ، والذين كرسوا غير قليل من الجهد من أجل القيام بهذه المهمة ، غير أن إكراهات كثيرة مرتبطة بالعوامل السوسيوولوجية للمجتمع المغربي السياسية منها والإجتماعية والاقتصادية والثقافية ، لاتزال تقوم بدور الفرملة لكل عملية تتوخى الإصلاح الجبائي.

## خاتمة عامة

لقد حاولت في الفصلين أن أجيّب على الإشكالية المركزية للبحث المرتبطة بتمثيلات الخاضع للضريبة بالمغرب ، من خلال اعتماد مقاربات منهجية ذات خلفيات نظرية متعددة ، وذلك نظرا للطابع المتشعب والمعقد للموضوع ، فموضوع الضريبة ، ونظرا لكونه يعتبر مغرقا في الجانب التقني والقانوني ، وجدتني في وضعية صعبة جدا من أجل القيام بدراسته بواسطة المقاربة السوسولوجية ، خاصة في ظل غياب الكتابات المؤسسة في هذا الإطار ، فمقاربة موضوع الضريبة بالمغرب بواسطة البراديغم النظري السوسولوجي لا يزال غائبا ، في حين تزخر المكتبات بالتحليلات التي تعالج هذا الموضوع انطلاقا من البراديغمات الاقتصادية ، والمالية والقانونية – التقنية ، لهذا فمعالجة هذا الموضوع ، بواسطة مقترين منهجين ؛ هما المقرب القانوني والسوسولوجي في نفس الآن ، هو بالنسبة لي عبارة عن مغامرة علمية ، طرحت لي تحديا علميا ومعرفيا غاية في التعقيد والصعوبة ، ذلك لأن الأمر تطلب مني في المقام الأول القيام بقراءة قانونية وصفية لنصوص التشريع الجبائي ، والنفاد إلى البنية التشريعية ، مستلهما الخلفية النظرية للبراديغم البنيوي ، بالرغم من كون المنهج البنيوي ، وهو في الأصل وجد لدراسة اللغة ؛ أي الدال والمدلول والرمز ، في صورتها الجامدة ، في حين تتطلب الدراسة السوسولوجية ، التعامل مع دينامية الفعل وحركة الفاعلين ، ومعالجة الضريبة كبنية ، تطلب مني أيضا ، دراسة النظام الضريبي ، كبنية إدارية ، وبشرية ، وحضور الهاجس السوسولوجي لدي بقوة أكثر من المقاربة القانونية التي أجدها مستهلكة وأخذت مني حيزا كبيرا من الوقت ومن البحث ، بالرغم من أهميتها التأسيسية ، والتي أشبهها ب " صحراء البحث " جعلني أفكر في نمط الواحة التي لا بد أن تضي على منطق الصحراء القاحلة بعض الحضرة وبعض الينابيع الجارية ، تمثلت في تلك الأمثلة الإمبريقية التي إستقيتها من الواقع العملي الشخصي كإطار بالمديرية العامة للضرائب .

إن دراسة موضوع الضريبة بالمغرب بواسطة البراديغم النظري السوسولوجي ، مستلهما للنظريات التي توطر هذا المجال ، تبدو غير متاحة بالشكل الذي يمكن أن يتخيل في البداية ، فدراسة الموضوع يتطلب دراسة الفعل الضريبي الجماعي ، سواء للفاعل الضريبي الرسمي ، في الجزئية المتعلقة بالسياسة الجبائية ، والتي لها علاقة مباشرة بالفاعل الحكومي والبرلمان كجهازين تشريعيين وكذلك بالمديرية العامة للضرائب ، باعتبارها من الأحمزة التي تصنع السياسات العمومية الضريبية ، كما يتطلب دراسة الفعل الضريبي في شكله الجماعي المرتبط

بفعل الملمزم الخاضعين للضريبة ، والسلوكات التي تؤطر تلك الأفعال الجماعية ، وكذلك دراسة الفعل الفردي للملمزم الفرد ، والسلوكات التي تؤطر أفعاله تجاه الضريبة ، هذه الدراسات التي أعتبرها ضرورية من أجل فهم الفعل الضريبي ، في شقه المرتبط أولاً بالفاعل أو الفاعلين الجبائيين وهم كثر ، وكذلك في شقه المرتبط بسلوك الفاعل والفاعلين الجبائيين ، والتي تعتبر التمثلات الفردية والجماعية المحرك الرئيسي لها ، لهذا فدراسة الضريبة كفعل يستدعي في المقام الأول دراستها كتمثل فردي ومجتمعي ، خارجي وداخلي ، بمعنى دراستها كوسيلة توزيعية ، وكوسيلة لإعادة الإنتاج الاجتماعي بتعبير بيير بورديو ، وكذلك الضريبة كوسيلة لاستقرار النسق ، من منظور نظريات الفعل الاجتماعي ، خاصة النظرية الوظيفية – البنائية لتالكوت بارسونز ، ودافيد إستون ، وروبرت ميرتون .

تطلب الأمر في البداية تحديد مفاهيم التمثلات الجماعية حسب إميل دوركايم ، وكذلك الفردية حسب ميسوفيشي ، وربط ذلك بمفهوم الهابتوس لبيير بورديو ، مادام هذا المفهوم ، يساعد على تحديد تمثلات الأفراد والجماعات ، حيال الضريبة ، بحيث يؤدي فعل الأفراد في المادة الضريبية ، وفعل الدولة وإدارة الضرائب ، وفعل المجتمع إلى تجميع التمثلات الجماعية التي تعتبر التمثلات الفردية للخاضع للضريبة جزءاً منها ، والتي حاولت الكشف عنها بواسطة الإستبيان ، غير أن تحليل نتائج الإستبيان تطلب مني إستحضار مقترين منهجين هما ؛ المقرب السوسولوجي التجريبي الدوركايمي ، لما يتيح من تحليل النتائج المتحصل عليها بربطها بالأسباب وعقد المقارنات والإتكاز على القيم الجماعية والثقافية للمجتمع المدروس ، والمقرب الفهمي الفيبري ، لما يتيح من تحليل أفعال الأفراد بشكل معزول ، من خلال إستلهاهم طريقة الناذج المثالية ، وتفسير السلوك الفردي ، بالبحث عن أسبابه الموضوعية ، والتي يؤدي في المحصلة النهائية إلى صياغة التمثل الفردي الذي يغذي بدوره السلوك الفردي ، ما يؤدي في نهاية المطاف إلى صياغة التمثلات الجماعية ، والتي يحملها الخاضعون للضريبة إزاء الضريبة بشكل عام.

يشترك عموم المغاربة في النظرة السلبية للواجب الجبائي والتواصل بينهم وبين الإدارة الجبائية غالباً ما يقوم على اعتبارات مصلحة وأناية ونادراً موضوعية ، و غياب الحس الوطني والشعور بالحيف الضريبي ، يدفع الكثيرين إلى ابتكار وسائل الغش والتهرب الضريبيين ، ولا يمكن التفريق بين نفسية الخاضع للضريبة ونفسية الأطر العاملين بالإدارة الضريبية ، فالموظف يبقى أسيراً لنسق ضخم من الأفكار الداخلية وهو يعيش دوماً كتلة من الحذر واللايقين ، كما يصاحبه هاجس قوي يهيم بالصالح العام وإرادة الفعالية والعدالة ، ولكنه في

نفس الوقت يبقى عرضة أكثر من غيره للشعور بالحرمان والحيف ، وخصوصا وأنه في موقع يتيح له قياس الفرق الشاسع بين المبادئ السياسية /الاقتصادية ، والواقع الاجتماعي ، وهذا قد يؤدي بدوره إلى التشاؤم والشك وسوء النية ، وبعض الاختلالات في القيام بالواجب الوظيفي ، مما يؤثر على كل علاقة جيدة ممكنة بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة <sup>354</sup> ، وقد تنتاب الموظف حالات إنفعالية نتيجة مثيرات خارجية أو داخلية فيشعر بالرضا والسرور نتيجة إشباع حاجاته ، أو تسوده مشاعر الخوف والقلق أو الإحباط والتهديد وغيرها من مثيرات الإنفعال السلبية التي تسبب الألم والتعاسة ، خصوصا تلك المتعلقة بالبيروقراطية الممارسة عليه داخل السلم الإداري ، وهذا الجانب هو المقصود بالمدلول السوسولوجي للتواصل بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة ، ويعني إنتقال الآراء والمشاعر والاتجاهات وتبادلها بين أفراد الجماعة ، وهو حسب قول نوربرت وينر - Norbert Wiener مؤسس السيبرنيتيكية ، يمكن الجماعة من التفكير ومن الرؤية والعمل معا ، وهذا يؤدي إلى التفاعل بين الأفراد والمجتمع ، أي بين الخاضعين للضريبة فيما بينهم في المقام الأول وبينهم والإدارة الضريبية في المقام الثاني ، وحسب يورغن هابرماس - Jurgen Habermas ، فهذا التفاعل يصاغ بواسطة الرموز وهو يخضع ضرورة للمعايير الجاري بها العمل والتي تحدد إنتظارات مختلف الأنماط السلوك المتبادلة ، على أساس أن تكون مفهومة و معترف بها من طرف الجماعة وذات معنى ، كما ذهب إلى ذلك - ماكس فيبر - Max Weber ، بمعنى أن سلوك الإدارة الضريبية يبقى من المحددات المهمة لتمثلات الخاضع للضريبة إزاء الضريبة ، بحيث تتحول تلك التمثلات الفردية نظرا لطابع التكرار الذي يلازمها وكذلك المعنى الذي تنصب عليه ، إلى ما يشبه نوعا من القيم الثقافية الجماعية المترسخة في أذهان الأفراد المنتهين إلى الجماعة ، حسب إميل دوركايم - Emil Durkheim ، هذه التمثلات تتحول إلى سلوكات وأفعال ، والفعل الضريبي للخاضع للضريبة يتجه نحو رفض الضريبة جملة وتفصيلا ، وهذا الرفض ليس رفضا وجدانيا أو إنفعاليا فحسب بل هو رفض يصاحبه فعل سلبي تجاه الضريبة ، يتمثل في رفض أدائها ، وفي المقابل تنتج عن هذا السلوك سلوكات أخرى نتيجة التفاعل بين سلوك الإدارة الضريبية وسلوكات الخاضعين للضريبة ، مما يؤدي إلى البحث عن الوسائل الفعلية من قبلهم من أجل التخلص من الضريبة ، وهو ما يؤدي إلى التهرب أو الغش الضريبي ، وقد رأينا من خلال تحليل نتائج الاستبيان أن عنصر الثقة بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة

<sup>354</sup> - التحليل الإستراتيجي عند ميشيل كروزيه - عبد القادر خريش - مجلة جامعة دمشق ، المجلد 27 العدد الأول + الثاني

يبقى هشاً إن لم نقل غائباً بالمرّة ، كما أن شعور الخاضع للضريبة بالإحساس الجيد الذي يساهم في الإرتضاء إلى تسديد الضريبة – Le consentement à l'impôt ، يبقى بدوره غائباً ، وتضاف عوامل التاريخ والتنشئة الإجتماعية والقيم الثقافية السائدة في المجتمع إلى هذه العوامل المذكورة من أجل الإسهام في خلق الفجوة الشاسعة بين المواطن أي الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية ، ويبقى التواصل بينهما مشوباً بالحذر ولا يؤدي إلى خلق التفاهم المرغوب .<sup>355</sup>

إن لتاريخ الجباية في المغرب والمرتبطة في الأذهان بالمخزن نوعاً من التأثير السحري السلبي على المواطن ، ما يخلق لديه نوعاً من النفور من الضريبة بما تمثله من سلطة للمخزن الذي ترسخ في الأذهان تلك الممارسات الممزوجة بالقمع والترهيب فيما يخص جباية الضرائب ، وفي المقابل تلك الترسبات في الأذهان عن مقاومة الضريبة من قبل القبائل وما يجره عليها ذلك من ويلات الحرب والتهجير والتنكيل من قبل المخزن ، الذي لا يهيمه سوى ملأ خزائنه على حساب الفقراء ، وفي نفس السياق تعمل التمثلات المرتبطة بالدولة المخزنية العصرية سلبية المخزن التقليدي ، على تمييط العلاقة بين المواطن والضريبة ، وإضفاء عليها طابع الإكراه والإلزام ، وإبعاد كل الصفات الإيجابية المرتبطة بالمواطنة عنها ، وجعلها أداة في يد الدولة المخزنية العصرية من أجل خلق التوازنات المرغوبة في المجتمع ، ما يفسر بالانتقائية في فرضها واستخلاصها حسب درجة قوة ووعي الخاضع للضريبة ، وهذا السلوك يتغذى من بعض التمثلات البراغمية المنتشرة في المجتمع لينتج بدوره سلوك التملص من الضريبة ، ما يؤدي بدوره إلى تكتيف الضغط الضريبي على الفئات الهشة من أجل مواجهة متطلبات الإنفاق العام ، وهذا الأمر يؤدي بدوره إلى غياب العدالة الجبائية .

<sup>355</sup> - Ahmed M'JAD, Le système Fiscale Marocain, Cameloeonstudio – Mars 2007, Impremerie Maarif Jadida, P 5 ,6.

« La légitimité sociologique de l'impôt repose sur le consentement de l'impôt que les chercheurs en anthropologie expliquent par les rapports qu'ont existés dès les origines, entre fiscalité et l'Etat, ces recherches devraient privilégier différents approches, dont les principales sont :

- L'approche économiste.
- L'approche politico- religieuse.

Et l'approche dite de l'impôt négatif «

## قائمة المراجع والمصادر :

باللغة العربية

### الكتب :

- الدكتور ابراهيم أولتيت - القانون الجبائي المغربي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة - الطبعة الأولى 2016 - مطبعة قرطبة - أكادير 2016
- عبد الرحمن ابن خلدون - في الجباية وسبب قتلها وكثرتها - كتاب المقدمة - دار مكتبة المعارف بيروت لبنان - الطبعة الثانية 2013.
- هشام مليح - المخزن والجباية في مغرب ما قبل الحماية - مطبعة الامنية - الرباط - السنة 2016 .
- إبراهيم أبراش - المنهج العلمي في العلوم الاجتماعية - دار الشروق - عمان - الطبعة الاولى 2009.
- جميل حمداوي - جهود ماكس فيبر في مجال السوسيولوجيا- الطبعة الأولى 2015 .
- باسكون بول - في علم الاجتماع القروي - مكتبة عمال الفاسي - مراكش - مطبعة دار القرويين - الدار البيضاء - 2013
- نصوص ل بول باسكون ، إدمون عمران المالح ، ع الكريم بلكندوز ، برونو إتيان ، خالد الناصري ، مصطفى عياد ، مكتبة عمال الفاسي - بول باسكون أو علم الاجتماع القروي ، ، مراكش ، مطبعة دار القرويين الدار البيضاء ، السنة 2013 ،
- ريمي لوفو - Rémy Leveau - الفلاح المغربي المدافع عن العرش - منشورات مجلة وجهة نظر - مطبعة النجاح الجديدة - الطبعة الاولى 2011 .
- إميل دركايم - قواعد المنهج في علم الاجتماع - ترجمة محمود قاسم ومحمد بدوي - دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية - مصر - طبعة سنة 1988 .

### الأطروحات :

- عبد الكريم بزاز - علم اجتماع بيير بورديو - أطروحة لنيل الدكتوراة في العلوم الاجتماعية - جامعة منتوري قسطنطينية - الجزائر - السنة 2006-2007 .

- نجاة العماري- المنازعات الضريبية بين إسهام وحدود خلق شروط سير تطبيق التشريع الضريبي - أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق ، وحدة المالية العامة ، جامعة الحسن الثاني ، كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء ، سنة 2002-2003 .
- عبد الصادق النصاري- أزمة التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام- جامعة الحسن الثاني عين الشق الدار البيضاء - السنة 2003-2004.
- إكرام مسيرة عدني - سوسولوجيا ماكس فيبر- المنهجية السياسية الدين - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - وحدة علم السياسة والقانون الدستوري ، جامعة القاضي عياض مراكش - السنة الجامعية 2008-2009 .
- أحمد إد علي - الأبعاد السوسيوسياسية للحماية بالمغرب ، أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام ، سنة 2005-2006 ، كلية الحقوق أكادال الرباط .
- خالد العسالي ، صناعة القرار السياسي في المغرب ، محاولة تقويم السياسات العامة ، نموذج الإمتيازات الضريبية ، أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق ، جامعة محمد الخامس ، الرباط 2003-2004.
- الحبيب العطشان- مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الإستثمار - أطروحة لنيل الدكتوراة من جامعة الحسن الثاني أكادال الرباط - السنة 2008-2009 .
- عادل فراخ - القرار العام وبلورة السياسة العامة : مقارنة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة القاضي عياض مراكش - السنة 2005-2006.
- جواد العسري- علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام ، جامعة محمد الخامس ، الرباط ، السنة 2000-2001 .
- عبد الحفيظ إدمينو- نظام البيروقراطية الإدارية بالمغرب - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة محمد الخامس - أكادال - الرباط - السنة 2001-2002 .
- عبد الصمد فلكي - السلوك الضريبي لدى الملزمين وأثره على تنمية المالية العامة - أطروحة لنيل الدكتوراة في القانون العام - جامعة محمد الخامس بالرباط - السنة 2005-2006.

## الرسائل :

- الشراب طارق - قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل - رسالة لنيل الماستر في القانون العام -مسلك العلوم والتقنيات الضريبية - جامعة الحسن الأول- سطات - السنة 2011 - 2012 .
- غوية عبد الدائم - بحث لنيل الماستر في العلوم والتقنيات الضريبية - جامعة الحسن الأول سطات - السنة 2014-2015 .

- هند الرملي - التهرب الضريبي وإشكالية المواطنة - بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام - جامعة الحسن الثاني بسطات -  
السنة 2006-2007 .

- فاطمتو آبا علي - تخليق الحياة العامة بالمغرب - رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام - جامعة الحسن الأول سطات -  
السنة 2011-2012 .

- عبد الجليل حاميدي - الضغط الضريبي والفعالية الضريبية بالمغرب - بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام - جامعة الحسن  
الأول - سطات - السنة 2013-2014 .

## المجلات :

- محمد العلوي - محمد عليات - التمثلات الاجتماعية للطلبة الجامعيين ( مابعد التخرج ) ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية  
- العدد 18 - مارس 2015

- التمثلات - فيزيكا ؛ مجلة تصدرها جمعية مدرسي العلوم الفيزيائية لجهة تادلة أزيلال بشراكة مع مصلحة التوثيق والتنشيط  
التربوي بالأكاديمية الجهوية للتربية والتكوين بجهة تادلة أزيلال ، عدد مزدوج 8-9 ، مايو 2004 .

- بشرى عناد مبارك - التمثيلات الاجتماعية وعلاقتها بالتوجه نحو السيادة الاجتماعية لدى المنتمين للأحزاب السياسية - مجلة  
الفتح ، أبريل سنة 2012 ، مجلة تنشرها كلية التربية الأساسية ، جامعة دبالى ، العراق ، ص 13 . ( تجدر الإشارة إلى أن مفهوم  
التمثيلات يتخذ تسمية ( التمثيلات ) لدى المشاركة في حين يتخذ تسمية : التمثيلات في المغرب

- عصام القرني - المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب - سلسلة دراسات وأبحاث - المنازعات الضريبية وتحصيل الديون  
العمومية - العدد 7 سنة 2015 .

- خالد فخار - السياسة الجبائية عند السلطان الحسن الأول ( 1873 م - 1894 م ) - السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات  
الضريبية - مطبعة الأمنية - الرباط السنة 2016 - العدد 11 .

- بول فوكوني ومارسيل موس - ترجمة هدى كرملي - السوسولوجيا موضوعها ومنهجها - مؤمنون بلا حدود للدراسات والأبحاث  
- قسم الفلسفة والعلوم السياسية - 26 مارس 2016

- إيان كريب - ترجمة غلوم محمد حسن - النظرية الاجتماعية من بارسونز إلى هابرماس - مجلة عالم المعرفة - العدد 244 يناير  
1978 .

- دان سيربر - الأنثروبولوجيا علم يدرس الإنسان - سلسلة عالم المعرفة - ص 25-63 - القاون الضريبي المغربي - دراسة  
تحليلية نقدية - محمد شكيري - المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD ، الطبعة الأولى 2003 ، العدد 49 .

- عبد الرحيم الكنداري - تحصيل الديون الضريبية - مقارنة قانونية وقضائية -- مجلة الحقوق المغربية - سلسلة المعارف القانونية والقضائية - السنة 2012.
- البد الحسين - التهرب الضريبي بالمغرب- السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية - العدد 2 سنة 2012 .
- بئينة المترجي - آثار الغش الضريبي ووسائل الحد منه ،- المجلة المغربية للدراسات والإستشارات القانونية - العدد 2-3 السنة 2012 .
- مصطفى الفوركي - المسطرة القضائية في المادة الضريبية -مجلة قانون الأعمال والمقاولات - العدد 22 يونيو 2014 .
- أنور مسعود محمد - المنازعات الضريبية أمام اللجان - مجلة القانون والأعمال - العدد 7 شتنبر 2017 .
- محمد حيمود - تقييم السياسات العمومية على ضوء القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13 - دفاتر الحكامة - مجلة علمية محكمة تعنى بقضايا الفكر والسياسة والقانون - العدد 2 السنة 2015 .
- جمع وتنسيق زكرياء العماري - المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الاول - سلسلة دراسات و أبحاث - منشورات مجلة القضاء المدني - مطبعة المعارف الجديدة - السنة 2014 .
- عصام القرني - المركبات الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب - باحث في المالية العامة والقانون الضريبي - جامعة محمد الخامس بالرباط - مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات وأبحاث - السنة 2013 - العدد 7
- علي سدرجاري - الدولة والإدارة بين التقليد والتحديث- سلسلة البحوث الإدارية - السنة 1995 .
- عبد القادر حريش - التحليل الإستراتيجي عند ميشيل كروزيه - مجلة جامعة دمشق ، المجلد 27 العدد الأول + الثاني 2011 .
- أحمد رفيع - الملزم الضريبي بين سلطة الإدارة الجبائية وحماية القاضي الإداري - - مجلة العلوم القانونية - مطبعة الأمنية - مراكش - السنة 2013 .

## النصوص القانونية :

- القانون رقم 13.97 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 من شوال 1419 ( 5 فبراير 1999).
- المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 ( 31 ديسمبر 2006 ) ، المحدثه بموجبه المدونة العامة للضرائب .
- الظهير الشريف رقم 1.00.175 صادر في 228 محرم 1421 ( 3 ماي 2000 ) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

- الفصل 39 من الدستور
- الفصل 40 من الدستور.
- الفصل 49 من الدستور
- القانون رقم 37.13 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 شوال 1419 ( 5 فبراير 1999 ).
- الظهير الشريف 1.62.145 بتاريخ 16 صفر 1382 ( 19 يوليو 1962 ) بالمصادقة على إنضمام المغرب إلى الشركة المالية الدولية. إستثمرت الشركة المالية الدولية (SFI) ، العضو في مجموعة البنك الدولي
- الخطاب الملكي بطنجة بتاريخ 17 فبراير 2002 ، بمناسبة انطلاق أشغال بناء ميناء طنجة المتوسط ، بموجب مرسوم قانون رقم 02.02.644 بتاريخ 2 رجب 1423 ( 10 سبتمبر 2002 ) يتعلق بإحداث منطقة خاصة للتنمية ، طنجة - المتوسط ، ( منشور بالجريدة الرسمية عدد 5040 بتاريخ الخميس 19 سبتمبر 2002 ) ، والظهير الشريف رقم 101.06.01 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1427 ( 15 يونيو 2006 ) ، بتطبيق القانون رقم 05.18 كما تم تعديله وتميمه بمرسوم رقم 644.02.02 بتاريخ 1423 ( 10 سبتمبر 2002 ) المتعلق بإحداث منطقة للتنمية ؛ طنجة - المتوسط
- قانون رقم 70.14 المحدثه بموجبه هيئات التوظيف الجماعي العقاري
- المادة 79 من القانون 65.99 المتعلق بمدونة الشغل
- المرسوم رقم 2.74.633 المؤرخ في 28 شتنبر 1974 المتعلق بتعيين المستشارين لدى القسم الإجتماعي في المحاكم الابتدائية - المادة 425 من مدونة الشغل ، المتعلقة بالنقابات الأكثر تمثيلا ، وكذلك بالتمثيل السياسي كما ينص على ذلك القوانين التنظيمية ؛ رقم 27.11 المتعلق بمجلس النواب ، ورقم 28.11 المتعلق بمجلس المستشارين ، ورقم 112.14 المتعلق بمجالس العمالات والأقاليم ، ورقم 59.11 المتعلق بالجماعات الترابية ، ورقم 59.11 المتعلق بالجهات.
- المادة 10 - 1 - الفقرة أ - ب من المدونة العامة للضرائب.
- المادة 63 - II أدناه ؛. «22 - وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية لعمالات.
- القانون رقم 6.95 الصادر بتنفيذه. الشريف رقم 1.77.4 بتاريخ 5 شوال 1397 ( 19 سبتمبر 1977 ). المحدثه بموجبه وكالة تنمية أقاليم شمال المملكة
- المادة 224 الفقرة الأولى من المدونة العامة للضرائب
- المادة 213 الفقرة الأولى من المدونة العامة للضرائب
- قانون المالية لسنة 2014 - المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6217 مكرر الصادرة بتاريخ 2013/12/31
- المادة 2 من الظهير الشريف المغير بمثابة قانون رقم 1.93.211 بتاريخ 4 ربيع الآخر 1414 ( 21 سبتمبر 1993 ) المتعلق ببورصة القيم.
- الظهير الشريف بتاريخ 5 صفر 1367 ( 18 دجنبر 1947 ) المتعلق بقانون الإلتزامات والعقود المغربي ، المواد من 723 إلى 779.
- القانون الإطار لسنة 1984

- ظهير شريف رقم 1.16.122 صادر في 6 ذي القعدة 1437 (10 أغسطس 2016) بتنفيذ القانون رقم 88.13 المتعلق بالصحافة والنشر، جريدة رسمية عدد 6491 بتاريخ 11 ذو القعدة 1437 (15 أغسطس 2016)، صفحة 5966.
- الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1-77-339 بتاريخ 225 شوال 1397 (9 أكتوبر 1977).
- ظهير شريف رقم 01-099-198 الصادر في 8 ربيع الأول 1431 (23 فبراير 2010)
- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 08.00 المتعلق بتأسيس المجموعات ذات النفع العام.
- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 21.90
- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1-77-33
- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1-77-4.
- المادة 91 من المدونة العامة للضرائب
- المادة 174 من المدونة العامة للضرائب
- النصوص من 87 الى 125 من المدونة العامة للضرائب. ظهير شريف رقم 1.85.347 صادر في 7 ربيع الآخر 1406 (20 ديسمبر 1985) بتنفيذ القانون رقم 30.85 بفرض الضريبة على القيمة المضافة.
- المادة 277 من المدونة العامة للضرائب .
- المادة 321 من القانون 08.05 المتعلق بنسخ وتعويض الباب الثامن من القسم الخامس من قانون المسطرة المدنية ، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 5584 بتاريخ 25 ذو الحجة 1428 (26-12-2007). المنظم لهنة التحكيم
- قانون الالتزامات والعقود المواد من 585 الى 600.
- المادة 161 المكررة من المدونة العامة للضرائب.
- المادة 161 المكررة مرتين من المدونة العامة للضرائب
- المادة 6 وما يليها من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة
- القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.
- ظهير شريف رقم 1.81.252 بتاريخ 11 رجب 1402 الموافق ل 6 ماي 1982
- الظهير الشريف رقم 15 الصادر في 5 ربيع الآخر 1353 ( فاتح مارس 1944 ).
- القانون رقم 44.10 المتعلق بصفة القطب المالي للدارالببضاء الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.10.196 بتاريخ 7 محرم 1432 ( 13 ديسمبر 2010 ).
- في المادة 73 من المدونة العامة للضرائب
- ظهير شريف رقم 1.15.06 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 (19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون رقم 114.13 المتعلق بنظام المقاول الذاتي.
- مقتضيات قانون المالية 2015
- ظهير شريف رقم 1.59.430 بشأن تنظيم الضريبة المترتبة على الأرباح المهنية المنشور في الجريدة الرسمية عدد 2472 بتاريخ 1960/03/11

- المادة 73 - زاي - 4 و 5 ، من المدونة العامة للضرائب .
- المادة 74 من المدونة العامة للضرائب .
- قانون المالية 2014 ( المادة 145 مكررة ) - خبر منشور بموقع تزنيت بريس - بتاريخ 27-02-2014
- القانون رقم 16/112 المحدد للنظام الأساسي للتعاونيات ومكتب تنمية التعاون.
- المادة 32 من القانون رقم 47.06 المتعلق بـجبايات الجماعات الترابية .
- المادة 6 من القانون رقم 06.47 المتعلق بالجبايات المحلية
- المادة 33 من القانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية
- ظهير 30 شتنبر 1976
- الفصل 12 من دستور 2011
- القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية
- المادة 242 من المدونة العامة للضرائب
- المادة 146 من المدونة العامة للضرائب

### المصادر :

- قاموس - 1984-Le petit Rober
- المنجد في اللغة والأعلام 1975
- خطاب العرش لسنة 2014 .
- قرار عدد 1002 مؤرخ في 2012/10/22 ، ملف إداري رقم 9/12/379 ، صادر عن المحكمة الإدارية
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ، قرار عدد 28 بتاريخ 2012/01/19 ، ملف إستعجالي عدد 1/11/487 ، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الاول - سلسلة دراسات وأبحاث - جمع وتنسيق زكرياء العماري - منشورات مجلة القضاء المدني - مطبعة المعارف الجديدة - السنة 2014 - الصفحة 402.
- مذكرة المدير العام للضرائب المؤرخة في 2009/10/11 ، حول ضرورة تعليل قرار الإدارة المتعلق بالتظلم الإداري ، وكذا أن يكون القرار متضمنا لأسباب الرفض في حالة تم رفض التظلم ، مبلغ التخفيض أو الإنقاص - Dégrevement ، مذيل بالذعائر والغرامات اللاحقة ، المبلغ التفصيلي للباقي الذي يتوجب على الملزم أدائه بعد قبول التخفيض أو الإنقاص ، والأجل المحدد للأداء.
- قرار عدد 1002 مؤرخ في 2012/10/22 ، ملف إداري رقم 9/12/379 ، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - سلسلة دراسات وأبحاث ، الجزء الأول ، العدد 7 منشورات المعارف الجديدة - الرباط - 2014 - ص 275.

حكم المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2012/06/26 ، ملف عدد 9/11/218 ، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الأول - سلسلة دراسات وأبحاث - جمع وتنسيق زكرياء العماري - منشورات القضاء المدني - مطبعة المعارف الجديدة - الرباط - السنة 2015 - الصفحة 387.

- قرار المحكمة الادارية بالدار البيضاء بتاريخ 2009/11/02 ملف رقم 2009/06/21 - المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الأول - سلسلة دراسات وأبحاث - مطبعة المعارف الجديدة - سنة 20015 - ص 331.

### التقارير :

- تقرير المجلس الإقتصادي والإجتماعي - إحالة ذاتية رقم 2012/ 09

خلاصة تقرير حول الوظيفة العمومية - منشور ضمن قائمة التقارير الموضوعاتية لسنة 2017 - البوابة الرسمية للمجلس الأعلى للحسابات - La court des Comptes - للمملكة المغربية .

- تقرير حول النفقات الجبائية - مشروع قانون المالية لسنة 2017 - موقع المديرية العامة للضرائب .

### المواقع ؛ المجالات والجرائد الإلكترونية بالعربية :

- مراد دريوس - عبد الإله شرياط - التمثلات والممارسات اليومية - مقالة إلكترونية منشورة بمجلة رباط الكتب - مجلة محكمة تأسست سنة 2007 . ( أنظر الرابط أسفله ) .

[http://ribatalkoutoub.com/p=1685-consultation le 05-12-2017](http://ribatalkoutoub.com/p=1685-consultation%20le%2005-12-2017)

- عبد اللطيف العوين - مفهوم المواطنة - مجلة فصلية الكترونية تصدر عن مكتب التوجيه المجتمعي بوزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية - دولة الكويت - السنة الثانية - ربيع الثاني 1431 هـ - أبريل 2010 م - العدد 4 . ( أنظر الرابط أسفله )

<file:///C:/Users/dell/Downloads/tawjeeh-bulletin-issue004.pdf>

- منير روكي - جدلية السياسة والدين في علاقة النخب الفاسية خلال القرن التاسع عشر - مؤمنون بلا حدود للدراسات والأبحاث - مجلة إلكترونية محكمة - العدد 19 مارس 2015 . ( أنظر الرابط أسفله )

<http://www.mominoun.com/articles/2608> جدلية-السياسة-والدين-في-علاقة-النخب-الفاسية-

خلال-القرن-التاسع-عشر - إطلاع 2017-12-17

عبد اللطيف حيدة - بعد الزيارة الملكية المغرب يرفع إستثماراته في إفريقيا ب 92% ، مقال منشور بجريدة اليوم 24 - العدد

الصادر في 2017-11-06

<http://www.alyaoum24.com/980310.html> – consultation le 25/01/2018

محمد الشرقي – الشركات العشر المغربية الأولى تسيطر على النشاط الإقتصادي – مجلة إيلاف الإلكترونية – العدد 6179  
الأحد 22 أبريل 2018 – نقلا عن جريدة الحياة اللندنية لعددتها الصادر يوم 23 نونبر 2006.

<http://elaph.com/Web/Economics/2006/11/192812.htm> –

مؤسسة طنجة ميد – Tanger Med بتوطيد إستراتيجية تمسا – TMSA ؛ ( الوكالة الخاصة لطنجة – البحر الأبيض المتوسط ) ، للمسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة. تأسست مؤسسة طنجة ميد – Tanger Med في مايو 2007 وتحمل وتدعم المبادرات في منطقة طنجة تطوان من خلال العمل على هيكلة المشاريع بالشراكة مع الجماعات الترابية والمؤسسات الحكومية والجمعيات المحلية. وتتركز أعمال المؤسسة أساسا على مجالات التعليم والصحة والتدريب المهني والاجتماعي والثقافي

<http://www.tmsa.ma/category/media-rrom/telechargements> –

consultation le : 28/01/2018.

– هيئات التوظيف الجماعي العقاري أحدثت بقانون رقم 70.14 ، تكون على شكل صندوق أو على شكل شركة توظيف عقاري تؤسس من طرف شركة مسيرة أو شركة تدبير

<http://www.ammc.ma/ar/espace-epargnants/societes-de-gestion> –

consultation le : 258/01/2018.

<sup>1</sup> – إتحاد الشباب الماركسي اللينيني – موقع الكتروني – تاريخ التحرير 18-02-2008 – مصطلح للتحليل : البرجوازية الكمبرادورية

<http://ujml.over-blog.com/2008/02/5442ab12-4f21.html> – consultation le :

07/02/2018.

مخطط المغرب الأخضر

<https://www.maghress.com/lakome/33088> – consultation le : 11/02/2018.

نظام النتيجة الصافية الحقيقية بطريقة حسابها هي : المداخيل – التكاليف – عجز السنة السابقة ، الحاصل من هذه العملية يضرب في سعر الضريبة المنصوص عليه في المادة 73 من المدونة العامة للضرائب

<https://www.daralmoukawil.com/ar/khsys-lmqwl-ldhty> – consultation le :

188/02/2018.

الشركة الفعلية :

Site Bayt Com : <https://www.bayt.com/ar/specialties/q/222681> –

[consultation le : 18/02/2018](https://www.bayt.com/ar/specialties/q/222681) –

– نظام الريح الجزائري :

**Blog de droit Marocain –porteil du veille juridique, actualité du droit et de la justice** –[http://juristconseil.blogspot.com/2015/01/blog-post\\_3.html](http://juristconseil.blogspot.com/2015/01/blog-post_3.html) –

consultation le 18-02-2018.

- خالد بن الشريف كيف يدفع المغاربة تكلفة تهرب الأغنياء من الضرائب ؟ – كاتب صحفي من المغرب - بتاريخ 21 يونيو 2017. ( أنظر الرابط أسفله ) :

<sup>1</sup>–<https://www.ultrasawt.com> – consultation le : 18/-02-2018.

<sup>1</sup> – بسبب إجراءات ضريبية للحكومة : غليان وسط أصحاب المحلات التجارية – خبر منشور بجريدة اليوم 24 الإلكترونية بتاريخ : 16-01-2014. ( أنظر الرابط أسفله ) :

<http://www.alyaoum24.com/170569.html> – consultation le : 18-02-2018.

رئيس تقسيمة الضرائب المتعددة الإختصاصات بتزيت في عرض حول مستجدات قانون المالية 2014 ( المادة 145 مكررة ) – خبر منشور بموقع تزيت بريس – بتاريخ 27-02-2014 ( أنظر الرابط أسفله ) :

<http://www.tizpress.com/?p=30147> – consultation le : 18-02-2018

<sup>1</sup> – م أوهي – إحدروا رسم السكن والخدمات الجماعية بأفورار ، لم يتم حذفها وهذا هو السبب – مقال منشور بجريدة مغرس الإلكترونية نقلا عن أزيلال أونلاين بتاريخ 05-06-2014 ( أنظر الرابط أسفله ) :

<https://www.maghress.com/azilal/1019206> – consultation le : 18-02-2018.

محمد كولفري – التحولات الإجتماعية والنخبة السياسية بالمغرب – محاولة لنقد أطروحة الجمود – ملخص أطروحة لنيل الدكتوراة في العلوم السياسية من جامعة محمد الخامس بالرباط – السنة 2004 – 2005 – منشور في مجلة القانون والعلوم الإدارية للتنمية بتاريخ 3 يونيو سنة 2013. ( أنظر الرابط أسفله ) :

[http://www.droitarab.com/2013/06/blog-post\\_3.html](http://www.droitarab.com/2013/06/blog-post_3.html) – consultation le : 24-

02-201

<sup>1</sup> – محمد عنبر – رئيس غرفة بمحكمة النقض – وكتب شيخ المغرب أبو علي اليوسي رسالة للسلطان مولاي إسماعيل العلوي تم نشر الرسالة بهذه المدونة في يوم الثلاثاء 23 أبريل 2013 – ( أنظر نص الرسالة في المدونة الخاصة بصاحب المصدر على الرابط التالي ) :

[http://anbarmohamed.blogspot.com/2013/04/blog-post\\_23.html](http://anbarmohamed.blogspot.com/2013/04/blog-post_23.html)–

consultation le : 24-02-2018.

نظرية التعسف في استعمال الحق في القانون المدني المغربي والتشريعات المقارنة :

**Site : Cours de Droit .net – L’abus du Droit fiscal – [http://www.cours-de-](http://www.cours-de-droit.net/1-abus-de-droit-fiscal-a121602574)**

**[droit.net/1-abus-de-droit-fiscal-a121602574](http://www.cours-de-droit.net/1-abus-de-droit-fiscal-a121602574)** – consultation le : 25-02-2018.

ابراهيم أبراش – المنهج العلمي وتطبيقاته في العلوم الإجتماعية – دار الشروق – عمان – الأردن – الطبعة الأولى 2009 – الصفحة 161 ، كتاب إلكتروني تم الإستخراج على طريقة PDF ، ( أنظر الرابط أسفله ) :

[https://www.books4arab.com/2016/04/pdf\\_40.html-consultation](https://www.books4arab.com/2016/04/pdf_40.html-consultation) le : 25-12-2017

- الإحصاء العام للسكان والسكنى لسنة 2014 . ( أنظر البوابة الرسمية للمندوبية السامية للإحصاء على الرابط أسفله ) :  
Le portail du Haut Commissariat au Plan (HCP) : <https://www.hcp.ma->,  
consultation le : 03/01/2018.

- تارودانت : تنظيم الدورة الأولى لمهرجان الأركان بمركز " تافنكولت " من 21 الى 23 يوليوز الجاري - خبر منشور في 18 يونيو 2017 - في الموقع الإلكتروني - المحيط الفلاحي - مجموعة القرض الفلاحي للمغرب - ( أنظر الرابط أسفله ) :  
<http://www.almouhitalfilahi.com> - consultation le : 11-03-2018.

- البوابة الرسمية لمؤسسة رئيس الحكومة المغربية - إجتماع مجلس الحكومة ليوم الخميس 24 غشت 2017 - تحت رئاسة رئيس الحكومة - خصص للمدارسة والمصادقة أو الموافقة على عدد من النصوص القانونية والتنظيمية، وتقديم عرض قطاعي حول أشغال اللجنة الخاصة بالحكامة وإصلاح الإدارة، مع التعيين في مناصب عليا. ( أنظر الرابط أسفله ) :  
<http://www.pm.gov.ma/details.11.1440> - consultation le : 16-03-2018.

- البوابة الرسمية للمجلس الأعلى للحسابات - La court des Comptes - للمملكة المغربية - خلاصة تقرير حول الوظيفة العمومية - منشور ضمن قائمة التقارير الموضوعاتية لسنة 2017 . ( أنظر الرابط أسفله ) :  
<http://www.courdescomptes.ma/ar/Page-27/-/-/-/27-199/> - consultation  
le : 18-03-2018

- المركز الإعلامي للمديرية العامة للضرائب - Direction Général des Impots - ( أنظر الرابط أسفله ) :  
[https://portail.tax.gov.ma a/wps/portal/DGI-Ar/ar/Accueil](https://portail.tax.gov.ma/a/wps/portal/DGI-Ar/ar/Accueil) - consultation  
le / 18/03/2018.

- علي تتيات ومحمد بلعزوقي - العدالة بين الأجيال في نظرية العدالة لدى جون رولز - مجلة جامعة النجاح للأبحاث ( العلوم الإنسانية ) المجلد 28 ( 05 ) 2014 - مقالة إلكترونية منشورة على طريقة ال PDF ، صادرة عن قسم الفلسفة ، كلية العلوم الإنسانية بجامعة الجزائر 2 - الجزائر ( أنظر الرابط أسفله ) :

[https://journals.najah.edu/media/journals/full\\_texts/7\\_14.pdf](https://journals.najah.edu/media/journals/full_texts/7_14.pdf) - consultation  
[https://journals.najah.edu/media/journals/full\\_texts/7\\_14.pdf](https://journals.najah.edu/media/journals/full_texts/7_14.pdf) - consultation  
le 18-03-2018.

- خلال حجاج - طالب باحث بسلك الدكتوراة - جامعة محمد الخامس بالرباط - كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والإجتماعية بسلا - أثر الضغط الجبائي على المقاول بالمغرب - مقالة إلكترونية منشورة على طريقة ال PDF بموقع المنهل التابع للأكاديمية العربية - السنة 2015 ( أنظر الرابط أسفله )  
<https://platform.almanhal.com/Files/2/88385-> consultation le : 20/03/2018.

<sup>1</sup> - مشروع قانون المالية لسنة 2014 ، تقرير حول النفقات الجبائية - موقع المديرية العامة للضرائب . ( أنظر الرابط أسفله )  
<https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Accueil> - consultation de -  
<https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Accueil>  
30/30/2018

- مشروع قانون المالية لسنة 2017 - تقرير حول النفقات الجبائية - موقع المديرية العامة للضرائب . ( أنظر الرابط أسفله )

Rapport sur les dépenses fiscales -

<https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Accueil> – date de consultation : 30-30-2018

المراجع باللغة الفرنسية

## **Les Thèses**

«Le processus de décision fiscal au Maroc» – BENSOUDA (N), Doctorat en Droit public ,université Paris I , Panthéon sorbonne 48 , juin 2001.

## **Les livres**

-Michel Louis ROUQUETTE et Patrick RATEA-Introduction aux présentations sociales –, Presses Universitaire de Grenoble 1998.

- Ahmed M’JAD, Le Système Fiscale Marocain, Caméléon studio-Imprimerie Al Maarif Al Jadida, Rabat 2007.

- Anas BENSALAH ZEMRANI- La fiscalité face au Dveloppement économique et social du Maroc, – librairie generale de droit eet de jurisprudence – paris – 1982.

- El Mostapha CHARAFEDDINE, Les droits d’enregistrements au Maroc, Afrique orient – Maroc, 2005..

- Boubker AYATALLAH , Element de Finances Publique , Dar Nacher El Maaarif – Rabat -2005 .

- Mohamed HAKAKAT, Finances Publiques et Fragilité, Rabat EL Maarif Al Jadida 2017, Imprimerie Maarif Al Jadida .

- Mohamed, NMILI Les impots au Maroc, techniques et procédures, duxième édition 2008, impremerie El Maarif El Jadida, Rabat 2008.

- Rachid LAZRAK – FISCLAITE DES ENTREPRISES – Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc – Edition La porte – 1<sup>ère</sup> édition 2007.

Ahmed M'JAD, Le système Fiscale Marocain, Cameloeonstudio – Mars 2007, Imprimerie Maarif Jadida.

- Pheuiphanh NGAOSYVATHN – Le Role de l'impôt dans les pays en voie de developpement – Librairie général de droit et de jurisprudence – R, PICHON et R ; DURAND-AZIAS – 20 et 24, rue Soufflot – 1980.

## **Les articles**

- Emile Durkheim (1898) –Représentation individuelles et représentation collectives. Revue de Métaphysique et de Morale, tome VI , numéro de mai 1898.

- Isabelle Danic- La notion de représentation pour les sociologues : Premier aperçu, , Revu ISO, UMR6590CNRS, n° 25, Décembre 2006.

Michel Louis ROUQUETTE et Patrick RATEA- Introduction aux présentations sociales –Presses Universitaire de Grenoble 1998 .

- Hubert VINCENT – Les représentations en question –N° 17, octobre 2013

- Marc Leory- La sociologie fiscal, Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes –, Revue Socio-logos, n°4/2009.

- PISCAMAROC –Article 95 du CGI, le fait générateur – et la Note Circulaire 717 (2011) raltive à cet article.

- LOGMO MBELEK Aaron-- Les obstacles juridiques, administratifs et culturelles au developpement d'une fiscalité aurienté vers la responsabilité, la transparence, Revue du centre africaine de formation de recherche administratives pour le developpement CAFRAD, Cameroun, Hotel international Tanger Maroc, n° 29 Novembre 1 Décembre 2010.

<sup>1</sup>- Entretien avec M Nabil LAKHDER, Directeur de la formation du système d'information et de la stratégie à la DGI, Ruvue Al Maliya, N° 63 Aout 2017, P 16.

## Les Sources :

- La conception de la représentation chez Jean-Jacques Rousseau, Marianne Beaulne, Mémoire représenté à la faculté de l'étude supérieure en vue de l'obtention du grade Maîtrès arts (M.A).
- La notion de représentation pour les sociologues : Premier aperçu, Isabelle Danic, Revu ISO, UMR6590CNRS, n° 25, Décembre 2006, p du 29 à 32.
- Evaluation d'une étude et sondage – Système Fiscale controversé – Economia, 2008, P 95.
- Le Reste à roucouvré au Maroc – Maroc hebdo – revue international – n° 744 du 11 au 17 mai 2007.
- IS, IMPOT SUR LES SOCIETES – Loi n° 24-86 (coforme à la loi de Finance pour l'année Budgétaire 2003)- collection législation moderne – p 22
- Note circulaire n° 717 relative au Code général des Impots –Tome I, P 382.

## Les Rapports

- Rapport d'activité de la Direction général des Impots de 2016,P 39, <https://portail.tax.gov.ma>- consultation le : 28-02-218.
- Rapport de la direction général des impots, sur les dépenses fiscaux.

## Les Sites, Revues et journales électroniques :

- **Hubert VINCENT** – Les représentations en question –N° 17, octobre 2013. <http://www.recherches-en-education.net/IMG/pdf/REE-no17.pdf> – consultation le : 28-03-2017

-**Duponthieux Mireille**, La représentation, revue électronique Amazon,  
<https://www.amazon.fr/Mireille-Duponthieux/e/B00DD7VNMG> –consultation le  
 : 05/12/2017.

- **Jaston jèz, Définition de l'impôt**

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

Consultation le : 09/07/2018

- (**Fourier, Nouv. monde industr., 1830, p. 42**). L'impôt successoral britannique aboutit à une redistribution appréciable des fortunes (Univers écon. et soc., 1960, p. 48-9) :.

<http://www.cnrtl.fr/definition/imp%C3%B4t> – date de consultation le :  
09/07/2018

-**Jérôme Marie Champion** de Cicé (né le 3 septembre 1735 à Rennes – mort le 19 août 1810 à Aix-en-Provence ) est un homme d'Église et un homme politique français du xviii<sup>e</sup> siècle : Nommé Garde des sceaux par Louis XVI, il est l'auteur du projet de déclaration des droits en 24 articles qui a servi de base à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

<https://fr.wikipedia.org> –consultation le : 25-03-2018.

- Mathieu Mucherie -La **courbe de Laffer**

<http://www.melchior.fr/notion/la-courbe-de-laffer> – consultation le : 25-03-2018

- **Définition de citoyenneté**- toupie.org : site sans publicité ni pistage

- <http://www.toupie.org/Dictionnaire/Citoyennete.htm> – consultation le 17-12-2017

- **Emmanuel de CROUY CHANEL**- La citoyenneté fiscale –,Maitre de conférence à l'université de Paris I , Panthéon Sorbonne , P39. [crouy@mmx.com](mailto:crouy@mmx.com).  
 - Fallait pas faire du Droit – La référence du Droit en ligne – Le pouvoir Fiscale –

<https://www.fallaitpasfairedudroit.fr> – consultation le : 22-04-

- **Otman fahim** – Quelle entreprises domaine le top 500 au Maroc – revue

TELQUEL -9 Novembre 2017 – <http://telquel.ma/2017/11/09/top-500-les->

**entreprises-marocaines-combatives-malgre-une-croissance-faible\_1567948**

- Le système Fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale – Rapport du Conseil économique et social – Auto – Saisine n°9/2012, p 15.

<http://www.ces.ma/Documents/PDF/Rapport-Fiscalite-VA.pdf> - consultation le : 20/01/2018.

- **Jean-François Féraud's** – Dictionnaire critique de la langue française © 1787-1788- The free Dictionnaire - <https://fr.thefreedictionary.com/assiette> - consultation le : 25/01/2018.

- **Hérodote. Net –tout l’histor en un clic** – le 05 mai Ouverture des états généraux – revue d’histoire française – mis à jour 26-08-2016-

[http://www.linternaute.com/histoire/categorie/evenement/27/1/a/50471/ouverture\\_des\\_etats\\_generaux.shtml](http://www.linternaute.com/histoire/categorie/evenement/27/1/a/50471/ouverture_des_etats_generaux.shtml) - consultation le 25/01/2018.

**Near Est Fondation** – Since 2015, 486 young Morroccans completed entrepreneurship training to facilitate starting their own business

[http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp\\_ext\\_content/ifc\\_external\\_corporate\\_site/home-consultation](http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home-consultation) le : 28/01/2018.

**Amortissement : définition**, calcul simple et tableau-Dictionnaire comptable et fiscal- mis à jour 20-04-2018. (Voir le lien ci- après) :

<http://www.journaldunet.com/business/dictionnaire-comptable-et-fiscal/1198507-/amortissement-definition> - consultation le 28/01/2018.

- **Provision pour risques et charges** – définition – lexique de gestion et de manangement – Chef d’entreprise – mis à jour le 22-04-2018 (voir le lien ci-

après) : <http://www.chefdentreprise.com/Definitions-Glossaire/Provisions-pour-risques-et-charges-240127.htm#xjZZJWeYABUOdSU.97> - consultation le :

28/01/2018.

- **PAIEMENT SUR IRIS.MA** – le paiement par carte bancaire – voir le lien ci- après :  
[https://www.iris.ma/content/5-mode-paiement-iris-](https://www.iris.ma/content/5-mode-paiement-iris) **consultation le :**  
**28/01/2018.**

- **Mohamed Amine – conrole fiscal** : 130 vérificateurs bientôt opérationnels – revue électronique – 4 janvier 2018 – Challenge – (voir le lien ci- après)  
[http://www.challenge.ma/control-fiscal-130-verificateurs-bientot-operationnels-92089/-](http://www.challenge.ma/control-fiscal-130-verificateurs-bientot-operationnels-92089/) consultation le : 28/01/2018.

- **Le comité de rédaction de la revue électronique Desk** - Oxfam dresse un tableau noir des inégalités au Maroc – revue électronique le Desk –mis à jour le : 22-01-2018. (Voir le lien ci- après)  
[https://ledesk.ma/datadesk/oxfam-dresse-un-tableau-noir-des-inegalites-  
/au-maroc-consultation](https://ledesk.ma/datadesk/oxfam-dresse-un-tableau-noir-des-inegalites-au-maroc-consultation) **le : 28/01/2018**

-**Anas A.Rahmoun**-[Maroc] Loi de finances 2017 : Les avantages fiscaux en vigueur sans gouvernement – revue électronique l’usine Nouvelle – publié 20-02-2017. (Voir le lien ci-après) :  
[https://www.usinenouvelle.com/article/maroc-loi-de-finances-2017-les-avantages-fiscaux-en-vigueur-sans-gouvernement.N503719-](https://www.usinenouvelle.com/article/maroc-loi-de-finances-2017-les-avantages-fiscaux-en-vigueur-sans-gouvernement.N503719-consultation) **consultation**  
**le : 20/01/2018**

- **Maroc : Barème de l’impôt sur le revenu (IR) de 2017** – Blog RH Maroc : Blog dédié à la gestion de la paie et les ressources humaines au Maroc – Blog Paie et RH- [http://blog.ojraweb.com/maroc-bareme-de-limpot-sur-le-revenu-ir-de-2017/-](http://blog.ojraweb.com/maroc-bareme-de-limpot-sur-le-revenu-ir-de-2017/) **consultation le : 04/02/2018.**

- **Evaluation d’une étude et sondage** – Système Fiscal controversé – Economia, 2008, P 95. [http://economia.ma/content/evaluation-d’un-système-fiscal-controversé](http://economia.ma/content/evaluation-d-un-systeme-fiscal-controversé) – consultation le : 22-04-2018.

- **Loi de finance 2018** – (Voir le lien ci-après)  
[https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2018/01/ldf-2018-fiscalite-entreprises/tva-loi-de-finances-2018.html-](https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2018/01/ldf-2018-fiscalite-entreprises/tva-loi-de-finances-2018.html) **date de consultation**  
**le : 02/04/2018.**

- **Fiscalité marocaine Index du Forum** -> **fiscalité marocaine** -> **TVA**

<http://www.makdonis-consulting.com/t2615-Regime-de-debit-et-d-consultation> le : 02/04/2018. encaissement.htm

Voir aussi : <https://www.youtube.com/watch?v=dpGQ315ptdg> - date de consultation le : 22-04-2018.

- **PISCAMAROC** - Article 95 du CGI, le fait générateur - et la Note Circulaire 717 (2011) relative à cet article - <http://www.fiscamaroc.com/la-taxe-valeur-ajoutee-126/fait-generateur-141.htm> - consultation le : 02/04/2018.

- **Définition Imputation** :

L'imputation d'une somme au crédit d'un compte. (Voir le site ci-dessus)

**Centre National de Ressources Textuelles et Lexicales – Définition Imputation** - <http://www.la-definition.fr/definition/imputation-consultation> le 11/02/2018.

- **Définition Amortissement** :

**L'Expert-Comptable.com** - Les types d'amortissements : linéaire, dégressif, variable et exceptionnel - <https://www.l-expert-comptable.com/a/529823-les-differents-types-d-amortissement.html> - consultation le 23-04-2018.

- **L'Economiste** - revue électronique - **Qui paie vraiment l'impôt au Maroc** - Entretien exclusif avec le directeur général du fisc | Edition N°:2452 Le 29/01/2007 | Partager (Voir le lien ci-dessus).

<http://www.leconomiste.com/article/qui-paie-vraiment-l-impot-au-marocbrentretien-exclusif-avec-le-directeur-general-du-fisc-consultation> le : 03-04-2018.

- **Site Bayt Com** : <https://www.bayt.com/ar/specialties/q/222681-consultation> le : 18/02/2018-

**Blog de droit Marocain –portail du veille juridique, actualité du droit et de la justice** -[http://juristconseil.blogspot.com/2015/01/blog-post\\_3.html](http://juristconseil.blogspot.com/2015/01/blog-post_3.html) - consultation le 18-02-2018.

-**Création société offshore Tanger** : Carrefour économique au nord de l'Afrique et situé à proximité de l'Europe, Tanger est une ville marocaine qui est connue par ses deux zones franches Tanger Med et Tanger Free Zone. (Voir le Site ci-dessus).

<https://offshore-societe.net/creation-societe-offshore-tanger> consultation le : 03-04-2018

-**Théa OLLIVIER** – 19 septembre 2017- Les entreprises de la zone franche de Tanger exonérées de déclarer leur chiffre d'affaires « Circulaire de la loi de finance, pour éviter une mauvaise interprétation de la loi de finances et de faux litiges entre les contribuables et l'administration ».

[http://telquel.ma/2017/09/19/dgi-pas-declaration-du-chiffre-daffaires-les-entreprises-zone-franche-tanger\\_1561740](http://telquel.ma/2017/09/19/dgi-pas-declaration-du-chiffre-daffaires-les-entreprises-zone-franche-tanger_1561740) consultation le : 03-04-2018

<http://www.tizpress.com/?p=30147> consultation le : 18-02-2018

-**Khadija MASMOUDI** – L'IR professionnelle dans le viseur du fisc – Revue L'Economiste – Edition N° 5180 du 02-01-2018 – **consultation le 02-01-2018** – <http://www.leconomiste.com/article/1022143-l-ir-professionnel-dans-le-viseur-du-fisc>

-**Site de Legifrance .gouv .fr** – Art. 14. – Déclaration des Droits de l'homme et citoyen de 1789 : « (Voir le lien ci- dessus)

<https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789> consultation le : 25-02-2018.

**Site : Cours de Droit .net – L'abus du Droit fiscal –** <http://www.cours-de-droit.net/l-abus-de-droit-fiscal-a121602574> consultation le : 25-02-2018.

- Rapport d'activité de la Direction général des Impôts de 2016, P 39, Le Portail officiel de la Direction général des Impôts –

<https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Accueil> – consultation le : 28-02-2018.

- **Par Jean MARTIN**, Consultant, ancien Inspecteur des Impôts | Publié le 22/02/2017- Avocat- Picovschi since 1988 – Acte anormal de gestion ? Le fisc n'as pas tous les droits :

[http://www.avocats-picovschi.com/acte-anormal-de-gestion-le-fisc-n-a-pas-tous-les-droits\\_article\\_1236.html](http://www.avocats-picovschi.com/acte-anormal-de-gestion-le-fisc-n-a-pas-tous-les-droits_article_1236.html) - consultation le : 28-02-2018.

- **Dynamique Mag.com** - **Qu'est ce qu'une faute de gestion ? — publié 26 avril 2013**- « A défaut de définition légale de la faute de gestion, les juges sont souverains pour apprécier les cas d'actes ou absences d'actes qui se révèlent contraires aux intérêts de la société.

<http://www.dynamique-mag.com/article/faute-de-gestion.3772->  
consultation le : 28-02-2018.

- **Le portail du Haut Commissariat au Plan (HCP)** : <https://www.hcp.ma->,  
consultation le : 03/01/2018.

- **La Région de Souss-Massa**- Monographie Général -Publier par la Direction Général des collectivités Territorial en 2015 - (Voir le lien ci-dessus) :

[file:///C:/Users/dell/Downloads/MONOGRAPPHI -consultation le 04-01-2018.](file:///C:/Users/dell/Downloads/MONOGRAPPHI-consultation%20le%2004-01-2018.)

- **Amina Benlahsen** - La femme marocaine, une contribution active au développement global du Royaume et à son rayonnement- vendredi, 4 mars, 2016 à 10:43- Le Portail de La MAP - وكالة المغرب العربي للأنباء (Voir le lien ci- dessus)

<http://www.mapexpress.ma/actualite/opinions-et-debats/femme-marocaine-contribution-active-au-developpement-global-du-royaume-rayonnement/>- consultation le : 12-03-2018.

<sup>1</sup> -Qui paie l'impôt au Maroc ? - à la une de la revue LA VIE - Eco - article publié le 30-12-2005

**En savoir plus sur** <http://lavieeco.com/news/economie/qui-paie-limpot-au-maroc-1619.html#sm41HQo7CfWV5BhE.99-> consultation le :

12/03/2018

- **Fatima Zahra THORI** - Indice de complexité du recouvrement : le Maroc est sur la liste rouge - revue électronique L'Economiste.com - Edition N° 5201 - Le 02-02-2018- (Voir le lien ci-dessus) :

<http://www.leconomiste.com/article/1023580-indice-de-complexite-du-recouvrement-le-maroc-sur-la-liste-rouge> - consultation le : 02-02-2018.

- **Economie.gouv.fr** - Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics-Impôt : la demande de remise gracieuse, comment ça marche ?-  
<https://www.economie.gouv.fr/particuliers/impot-demande-remise-gracieuse-consultation> le 16-03-2018

-**La Gouvernance des Services Public au Maroc** – Rapport du Conseil Economique, Social et Environnemental – Auto-Saisine n° 1/2013 (Voir le lien ci-dessus)

[http://www.ces.ma/Documents/PDF/Rapport-AS13\\_2013-VF.pdf](http://www.ces.ma/Documents/PDF/Rapport-AS13_2013-VF.pdf) –  
**consultation le : 18-03-2018.**

<https://portail.tax.gov.ma/wps/portal/DGI-Ar/ar/Accueil> – **consultation le / 18/03/2018.**

-**Présentation et analyse – Loi de Finance 2017**, principe Orientations – Al Maliya – Special n° 15, Juillet 2017, Loi de Finance 2017, Revue Quotidienne de la Ministère de l'Économie et des Finances : ( Voir le lien ci-dessus) :

[https://www.finances.gov.ma/Docs/2017/DAAG/almaliya15\\_juillet2017.pdf](https://www.finances.gov.ma/Docs/2017/DAAG/almaliya15_juillet2017.pdf)

- **date de consultation le : 26-03-2018**

- **André Barilari** - Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie- Inspecteur général des finances, auteur de l'ouvrage Le consentement à l'impôt (bibliothèque du citoyen, Presses de Sciences-Po, octobre 2000)- (Voir le lien ci-dessus) :

<https://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-27.htm> – consultation le 19-03-2018.

-**EXONÉRATION, subst. fém.**

Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

-**DÉDUCTION, subst. fém.**

Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

-**AMORTISSEMENT, subst. masc.**

Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –

<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

- **COTISATION, subst. fém.**

Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –  
<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-20

**-RÉDUCTION, subst. fém.**

Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –  
<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

**-EXCEPTION, subst. fém.**

Centre nationale de ressources textuelles et lexicales – CNRTL –  
<http://www.cnrtl.fr/definition/exoneration> – consultation le : 22-03-2018.

1.....	.....
22.....	الفصل الأول : قراءة في أسس سلطة فرض الضريبة بالمغرب
28.....	المبحث الأول : قراءة تاريخية للضريبة والمخزن
31.....	الفقرة الأولى : النظام الجبائي المغربي ما قبل الحماية
35.....	الفقرة الثانية : النظام الجبائي المغربي في عهد الحماية
43.....	الفقرة الثالثة : النظام الجبائي المغربي بعد الإستقلال
46.....	المبحث الثاني : قراءة قانونية للنصوص الجبائية
47.....	الفقرة الأولى : الضريبة على الشركات
67.....	الفقرة الثانية : الضريبة على الدخل
103.....	الفقرة الثالثة : الضريبة على القيمة المضافة
123.....	الفقرة الرابعة : المساهمة الإجتماعية للتضامن
127.....	الفقرة الخامسة : ضريبة التسجيل
139.....	الفقرة السادسة : الضرائب والرسوم المحلية
147.....	المبحث الثالث : وظائف الضريبة في النظام السياسي المغربي
147.....	المطلب الأول : الوظيفة المالية والإجتماعية للضريبة في النظام السياسي المغربي
148.....	الفقرة الأولى : الوظيفة المالية
150.....	الفقرة الثانية : الوظيفة الإجتماعية
152.....	المطلب الثاني : الوظيفة السياسية والقانونية للضريبة بالمغرب
153.....	الفقرة الأولى : الوظيفة السياسية
159.....	الفقرة الثانية : الوظيفة القانونية
164.....	المطلب الثالث : مرتكزات المشروعية السوسولوجية للضريبة بالمغرب

165 .....	الفقرة الأولى : مفهوم المشروعية السوسولوجية للضريبة .....
167.....	الفقرة الثانية : تأثير الشرعية السوسولوجية للضريبة على تمثلات الخاضع للضريبة .....
.....181.....	خلاصة الفصل الأول
.....182.....	الفصل الثاني : سوسولوجيا تمثلات الخاضع للضريبة بالمغرب
.....185.....	المبحث الأول : تمثلات الخاضع للضريبة بالمغرب - دراسة حالة - .. .
.....188.....	الفقرة الأولى : تحديد المتغيرات المستقلة المتعلقة بالذكور والإناث معا
.....189.....	الفقرة الثانية : تحديد المتغيرات التابعة المتعلقة بالذكور والإناث معا
.....202.....	المطلب الأول : التمثلات المرتبطة بالرضى والسلوك الضريبيين
.....203.....	الفقرة الأولى : التمثلات المرتبطة بالضريبة
.....208.....	الفقرة الثانية : التمثلات المرتبطة بالسلوك والرضى الضريبي
.....212.....	المطلب الثاني : تأثير التمثلات على الفعل والسلوك الضريبيين
.....212.....	الفقرة الأولى : تأثير التمثلات على سلوك وفعل الخاضع للضريبة
.....217.....	الفقرة الثانية: تأثير التمثلات على سلوك وفعل الإدارة الضريبية
.....220.....	المبحث الثاني : من سوسولوجيا التمثلات إلى سوسولوجيا الفعل
.....221.....	الفرع الأول : أشكال الفعل الضريبي للخاضع للضريبة من خارج سياق التسوية
.....221.....	المطلب الأول : الأفعال غير المشروعة
.....222.....	الفقرة الأولى : التهرب الضريبي
.....225.....	الفقرة الثانية : الغش الضريبي
.....233.....	المطلب الثاني : الأفعال المشروعة
234.....	الفقرة الأولى : التوجه نحو اللجان التحكيمية .....
.....236.....	الفقرة الثانية : التوجه نحو القضاء الإداري

.....241.	الفرع الثاني : أشكال الفعل الضريبي للخاضع للضريبة من داخل منطق سياق التسوية
.....242.....	المطلب الأول : المسار الإداري للتسوية الضريبية
.....242.....	الفقرة الأولى : التسوية الودية
.....248.....	الفقرة الثانية : التظلم الإداري
.....254.	المبحث الثالث : تحليلات العلاقة بين الخاضع للضريبة وإدارة الضرائب
.....259.....	المطلب الأول : أزمة الثقة بين إدارة الضرائب والخاضع للضريبة
.....259...	الفقرة الأولى : أزمة التواصل بين إدارة الضرائب والخاضع للضريبة
.....274.....	المطلب الثاني : الضغط الضريبي بالمغرب وإشكالية النفقات الجبائية
.....274.....	الفقرة الأولى : الضغط الضريبي بالمغرب
.....278.....	الفقرة الثانية : تمثلات الخاضع للضريبة وإشكال النفقات الجبائية
.....294.....	خلاصة الفصل الثاني
.....297.....	خاتمة عامة
.....301.....	قائمة المراجع والمصادر
.....323.....	الفهرس
.....326.....	ملاحق



كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية  
 +٠٢٤٧٧٠١١ | +٢٠٠٥٤١ +٤٣٥٣٤١٤١ ٨ +٤٨٢٠٤١ ٨ +٤١٥٢٤١  
 FACULTÉ DES SCIENCES JURIDIQUES, ECONOMIQUES ET SOCIALES



# استمارة استبيان

بحث لنيل رسالة الماجستير في القانون العام

وحدة القانون الدستوري وعلم السياسة

تحت عنوان

" تمثلات المواطن المغربي للضريبة "

قراءة قانونية و سوسيولوجية \_ دراسة حالة \_

الجنس :

: انثى

: ذكر

السن :

: 30-18

: 45-30

: 60-45

الفئة :

 : فلاح : موظف : مهن أخرى : أجير

مكان الإقامة :

 : تارودانت المدينة

تارودانت الإقليم :

 : مجال قروي : مركز حضري

1- ماذا تمثل لك الضريبة ؟

واجب وطني :  نعم :  لا :  لا أعرف : مصدر إزعاج :  نعم :  لا :  لا أعرف : عقاب من الإدارة :  نعم :  لا :  لا أعرف : 

2- هل تحظى باستقبال جيد من طرف أعوان إدارة الضرائب ؟

نعم :  لا :  لا أعرف : 

3- هل تؤمن بكون الضريبة تعبر عن المواطنة ؟

نعم :  لا :  لا أعرف : 

4- هل تؤدي الضريبة ؟

نعم :  لا :

6- هل أنت راض على أداء الضريبة؟

نعم :  لا :

7- هل تؤدي الضريبة من أجل مقابل من الدولة؟

نعم :  لا :  لأعرف :

8- ما هو المقابل الذي تنتظره من الدولة في حالة أدائك للضريبة؟

لأعرف :

9- هل أنت مطمئن على مساهمتك الضريبية؟

نعم :  لا :  لأعرف :

10- هل تشعر بعدم جدية إدارة الضرائب في تطبيق القانون على المواطن بطريقة عادلة؟

نعم :  لا :  لأعرف :

11- هل ترى أن التهرب الضريبي سلوك صائب؟

نعم :  لا :  لأعرف :

12- هل ترى أن الغش الضريبي سلوك صائب ؟

نعم :  لا :  لا أعرف :

13- هل تعتقد بعدم وجود عدالة ضريبية بالمغرب ؟

نعم :  لا :  لا أعرف :

14- هل تثق في إدارة الضرائب ؟

نعم :  لا :  لا أعرف :

15- هل تفضل أن تسوي ملفك الضريبي مع إدارة الضرائب بطريقة حبية أم بطرق أخرى ؟

نعم :  لا :  لا أعرف :

16- هل تفضل اللجوء إلى المنازعة أو التظلم الإداري ؟

نعم :  لا :  لا أعرف :

17- هل تفضل اللجوء إلى القضاء الإداري لتسوية المنازعة الضريبية مع إدارة الضرائب ؟

نعم :  لا :  لا أعرف :

18- هل تفضل اللجوء إلى اللجان التحكيمية لتسوية المنازعة الضريبية مع إدارة الضرائب؟

نعم :  لا:  لا أعرف :

19- هل تثق في اللجان التحكيمية و القضاء الاداري؟

نعم :  لا:  لا أعرف :

20- هل ترى أن التعامل الإنتهازي مع الضريبة سلوك صائب؟

نعم :  لا :  لا أعرف :

-----  
-----