



مركزا لدراسات في الدكتوراه: العلوم القانونية والسياسية
مختبر الدراسات الدستورية والمالية والتنمية
أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام
في موضوع :

ضمانات الملزمين بالضرائب المباشرة في الأساس والتصفية على ضوء التشريع الضريبي المغربي

تحت إشراف الأستاذ:
التهامي بن أحدش

إعداد الطالبة الباحثة
لطيفة العمراني

د. التهامي بن أحدش: أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس.....رئيسا ومشرفا
د. فطمة توفيق: أستاذة التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس.....عضوا
د. زبيدة نكار: أستاذة مؤهلة بكلية الحقوق بفاس.....عضوا
د. محمد فؤاد العشوري: أستاذ مؤهل بكلية الحقوق بمكناسعضوا
د. عبد العزيز العبودي: خبير محاسبي ودكتور في الاقتصادعضوا

السنة الجامعية:
2018- 2019 م
1439-1440 هـ

مقدمة

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، حيث لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم وظيفة الدولة الحديثة. و يعرف الفقه الضريبة بكونها : "أداء نقدي يطلب من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من القانون العام أو الخاص حسب قدرتهم عن طريق السلطة، بصفة نهائية وبدون مقابل محدد بقصد تغطية النفقات العمومية أو لأهداف تدخل القوة العمومية"¹.

و لكي تقوم الضريبة بأهدافها المتعددة اتجهت التشريعات الضريبية إلى إعطاء الملزم مكانة مهمة باعتباره الممول الرئيسي لميزانية الدولة، وذلك من أجل التأسيس للدولة الشرعية و التمكين القانوني من الحقوق المنبثقة عنها.

لأجل ذلك، قامت معظم البلدان النامية من خلال تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي، بإعادة النظر في أنظمتها الضريبية بهدف تبسيطها وتطويرها بما يتماشى والفكر الحديث الذي يستهدف تخفيض الضرائب، وإقرار تحفيزات لتشجيع الاستهلاك والاستثمار والادخار، وتطوير القدرات الإنتاجية للمقاولات للحد من الآثار السيئة للضرائب شريطة أن لا يؤثر ذلك على سلامة العدالة الضريبية.

و بمقابل ذلك، تم تحسين البيئة الضريبية بين الملزم والإدارة الضريبية، حيث أصبحت العلاقة بين الأطراف تتم وفقاً للنصوص الدستورية والقانونية، مما نتج عن هذا الفكر إيمان لدى الملزم بالأداء الطوعي لدينه الضريبي.

إن الدستور المغربي لفتح يوليوز لسنة 2011² أرسى من خلال مضامين الفصلين 39³ و 47⁴ بصفة

¹ - Lucine Mehle, Pierre Beltrame, Sciences et techniques fiscales, P .U .F , Paris, 1984 , p, 77 .

² - الدستور المراجع لسنة 2011 ظهير رقم 11.91، 1 صادر في 27 شعبان 1432 (29 يوليوز 2011) بتنفيذ نص الدستور 5964 مكر بتاريخ 30 يوليوز 2011، ص، 3600.

³ - ينص الفصل 39 من الدستور على ما يلي : " على الجميع أن يتحمل التكاليف، كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها وفق الإجراءات المنصوص عليها في الدستور".

⁴ - تنص الفقرة الأولى للفصل 75 من الدستور على ما يلي : " يصدر قانون المالية، الذي يودع بالأسبقية لدى مجلس النواب، بالتصويت من قبل البرلمان، وذلك طبقاً للشروط المنصوص عليها في قانون تنظيمي؛ ويحدد هذا القانون التنظيمي طبيعة المعلومات والوثائق والمعطيات الضرورية لتعزيز المناقشة البرلمانية حول مشروع قانون المالية".

واضحة مبدأ المساواة أمام الضريبة وفق قدرات الخاضعين لها، كما منح لممثلي الأمة داخل البرلمان الاختصاص العام في مجال الضرائب، عبر تخويلهم الاختصاص الحصري في مجال التشريع الضريبي بصفة عامة وعبر التصويت على قانون المالية على وجه الخصوص.

تاريخياً، تجد امتيازات وحقوق الملزمين جذورها في نشأة الدولة الإسلامية، حيث أن فريضة الزكاة التي كانت تفرض لتكفل أغنياء المسلمين فقرائهم⁵، كانت تقوم على جملة من المبادئ ومن بينها: أن فريضة الزكاة تفرض إلا بما يتناسب مع المقدرة التكليفية للمزكي دون إلحاق أي ضرر بذمته المالية، لا تحصل بظلم المسلمين أو التعتن معهم⁶، تضمن للمزكي حق الاعتراض على فرض الزكاة إذا كانت تخالف مبادئ الشريعة الإسلامية.

غير أنه على مستوى التشريعات الوضعية، وذلك في ظل عدم وجود أساس ديني أو شرعي يمكن الاحتكام إليه في فرض الضريبة، فقد عاشت إنجلترا حروباً وصراعات شديدة بين ملكية الحق الإلهي إثر عملية الفرض الاستبدادي للضريبة والإقصاء الممنهج للملزم أو من ينوب عنه من عملية التضريب⁷. وقد قادت هذه التوترات إلى استصدار نصوص قانونية أساسية⁸ بموجها قيدت سلطة الملك في فرض الضرائب والمطالب المالية الأخرى، كما تم الإعلان عن ميثاق "العهد الأعظم" لسنة 1215 الذي أعطى للبرلمان حق الموافقة على الضرائب و تقديم مشاريع القوانين⁹.

إن نفس الأسباب و الدواعي التي أدت إلى نشوء البوادر الأولى لمكانة الملزم في عملية صنع القرار الضريبي في إنجلترا هي تقريباً نفسها قادت إلى ظهورها في فرنسا، حيث تميزت مرحلة ما قبل 1789 بحيف ضريبي وعبء غير متكافئ بين الملزمين، ومن أبرز مظاهره فرض ضرائب مباشرة دائمة تختلف من منطقة

5 - قطب إبراهيم محمد، السياسة المالية للرسول، الهيئة المصرية للكتاب، القاهرة، 1988، ص، 273.

6 - نفس المرجع .

7 - عبد الفتاح بلخال المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، شعبة العلوم السياسية، وحدة المالية العامة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، الدار البيضاء، السنة الجامعية ، 2000-2001 ، ص، 27 .

8 - جميلة دليمي، الضريبة و اشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب: مساهمة في سيرورة القرار الضريبي بالمغرب منذ سنة 1956 ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة التكوين و البحث المالية العامة ، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2004-2005، ص، 8.

9 - نفس المرجع، ص، 9.

الشمال إلى منطقة الجنوب، حيث في منطقة الشمال يتم تطبيق الضريبة الثروة، أما في منطقة الجنوب حيث يتم جباية الضريبة العقارية، إضافة إلى إعفاء النبلاء ورجال الدين وإعفاءات أخرى محلياً ومهنياً¹⁰ بحسب المنصب أو الجاه.

حيث قادت الفوضى الجبائية المذكورة أعلاه إلى نشوب صراعات واحتجاجات مسلحة أطاحت بمختلف الفيوداليات، والتي كانت من أهم الأسباب لميلاد إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789.

والجدير بالذكر أن الإعلان المذكور أتى بجملة من المبادئ والحقوق، ومن أهمها في الميدان الضريبي هو التنصيص على مبدأ العمومية والمساواة أمام الفرض الضريبي حيث نصت المادة 13 منه : " للحفاظ على القوة العامة ومن أجل نفقات الدولة فالمساهمة العامة ضرورية لكن يجب أن توزع بين المواطنين وفقاً لمقدرتهم"، كما اعتبرت المادة الثانية (2) من نفس الإعلان أن الحق في مقاومة الظلم الضريبي يشكل حقاً طبيعياً للإنسان غير قابل للتقادم.

و بعد ذلك، احتلت الضمانات المذكورة جانباً مهماً من الرقابة المتشددة للمجلس الدستوري الفرنسي الذي عرف منذ التعديل الإصلاحي الأول لعام 1974 تزايداً ملموساً للنصوص المالية والضريبية التي خضعت لتقديره، وذلك طبقاً لدستور 1958.

كما يزخر التاريخ المغربي بالعديد من الفترات الساخنة التي كانت في الأصل انتفاضة ضد القهر الجبائي المخزني¹¹، ففي فترة ما قبل الحماية، تميزت بالفرض التعسفي للضريبة وإثقال كاهل الملزمين بالضرائب والرسوم، ومن مظاهر الفوضى، إعفاء الأجانب وحتى بعض المغاربة الذين كانوا موضوعون في خدمة القناصل بمقتضى اتفاقيات دولية التي عقدت أنداك مع مجموعة من الدول الأوروبية، كما استفاد من الإعفاء الموظفون والشرفاء و الملاكون الكبار والقواد والعسكريون وكل من هو خاضع لنظام التوقير والاحترام¹². أما الفئة الأخرى من أبناء الشعب فكانوا يدفعون ضرائب متعددة تنتهك ذمتهم المالية، ناهيك على تعسف المخزن في استخلاصها.

10 - عبد الفتاح بلخال المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، مرجع سابق، ص، 28 .

11 - عبد الصادق الأنصاري، أزمة التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية: محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة الملزم بالإدارة الجبائية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة البحث و التكوين ، المالية العامة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2003-2004، ص، 87.

12 - عبد الفتاح بلخال، المشروعية الجبائية و الحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، مرجع سابق، ص، 31 .

وقد قاد هذا الطغيان الجبائي إبان تلك المرحلة إلى قيام عدة انتفاضات أشهرها انتفاضة فاس وانتفاضة انولتان. فالانتفاضة الأولى وقعت سنة 1873 بعد ما تمت بيعة أهل فاس للسلطان المولاي الحسن واشترط الدباغون في بيعتهم أن يزال عنهم المكس الأمر الذي حصل بعد وساطة أحد الشرفاء بين الدباغين و السلطان، لكن فور إتمام البيعة ثم إرجاع فرض المكس، مما أدى إلى اندلاع هذه الانتفاضة التي دامت ثلاثة(3) سنوات حيث أختلط فيها الحابل بالنابل وأكتسح الثوار الساحة¹³. أما انتفاضة انولتان فقد قامت احتجاجاً على الضريبة الفلاحية إثر وفاة السلطان مولاي الحسن الأول في يونيو 1894.

و على إثر هذه التصدعات والانتفاضات ذات المنشأ الضريبي، أصبح السلطان ملزم بالجوء إلى مجلس العلماء أئذاك لطلب إصدار فتوى لإقرار مشروعية فرض الضريبة.

ومع بداية القرن العشرين شهد المغرب موجة إصلاحات بالموازاة مع تحرير أول مشروع دستور لسنة 1908، همت أيضاً إعادة النظر في الضرائب المطبقة وعلاقة الملزم بالسلطة، لكن سرعان ما توقفت سيرورة هذه الإصلاحات مع فرض الحماية على المغرب.

إن السياسة المخزنية وازدادت قوتها أثناء فرض الحماية على المغرب، حيث أدرك المستعمر قوة النظام المخزني وفعالية أدواته في التأثير على نفوس المغاربة و تأطيرهم .

فقد حافظت الإدارة الفرنسية على الزعماء المحليين (القواد الشيوخ) كوسيلة للسيطرة ورقابة السكان، فكانت تسمح لهم بجباية الضرائب من الرعية مباشرة مع ما يصاحب ذلك من تجاوزات و تعسف¹⁴، و ذلك ظل التدهور التدريجي لمالية المغرب و تقاوم مديونيته¹⁵.

وهكذا، فإن امتيازات وحقوق الملزمين بالضريبة لم ترى النور إلا بعد تحرير أول دستور مغربي سنة 1962، والذي تضمن مقتضيات تحدد أسس الالتزام الضريبي و السلطة المختصة بفرضه.

غير أن حماية الملزمين لم تتبلور بالشكل المتعارف عليه في التشريعات المعاصرة، إلا بعد اعتماد التوجهات العامة التي رسمها قانون الإطار رقم 83.3 المتعلق بالإصلاح الضريبي¹⁶، وذلك على مستوى تجاوز

¹³ - عبد الفتاح بلخال المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي ، مرجع سابق ، ص، 34 .

¹⁴ - عبد الصادق الأنصاري، أزمة التواصل بين الملزم و الإدارة الجبائية: محاولة نقدية لفهم و تطوير علاقة الملزم بالإدارة الجبائية بالمغرب ، مرجع سابق ، ص، 84.

¹⁵ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي ، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد ، 2019 ، ص، 27.

¹⁶ - الإصلاح الضريبي المتعمد من قبل مجلس النواب بتاريخ 20 دجنبر 1982 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 18338 في 23 أبريل 1984.

الضرائب النوعية، واعتماد ضريبة واحدة التي وضعت حداً للتعقيدات المتمخضة عن تطبيقات الضرائب المتعددة ودرئ الضرائب المترتبة عنها، والتي كانت تشل القدرة الشرائية للمواطنين، إن قانون الإطار المذكور أفضى إلى استحداث الضريبة العامة على الدخل (التي أصبحت فيما بعد تسمى الضريبة على الدخل)¹⁷ سنة 1990، والضريبة على الشركات سنة 1988، وذلك بغية التشجيع على الاستثمار و الادخار، ناهيك عن الرغبة في إقامة عدالة ضريبية تضمن حقوق الملمزمين.

وقد تعززت مكانة الملمزم في التشريع الضريبي، وذلك بظهور المدونة العامة للضرائب سنة 2007¹⁸ التي جمعت شتات النصوص الضريبية ووضعت إطاراً واضحاً لعلاقة الملمزمين بالضريبة والإدارة الضريبية بنفس الوقت، وفي نفس الاتجاه، تم إحداث ميثاق الملمزم الذي يعتبر كوثيقة إلزامية تصدرها الإدارة تبين التزامات و حقوق الملمزمين بالضريبة¹⁹، وكذا ظهور حسن السيرة الضريبية في ظل المقاربة الجديدة للتصنيف²⁰ المحدثة بواسطة المرسوم رقم 12-132-2 التي تسمح للمستفيد منها من الحصول على تعامل امتيازي اتجاه مصلحة الضرائب²¹.

حيث وبفعل الإصلاحات المالية، أصبحت الإدارة في الوقت الحالي تقدم خدمات عمومية في وقت وجيز وبجودة عالية، كالتعرف على الوضعية الجبائية من خلال إدخال رقم التعريف الضريبي في الحاسوب للولوج إلى خدمة الضريبة على الخط، التي تمكن الملمزم من أداء الواجبات الضريبية بطريقة إلكترونية، ونشير هنا أنه ابتداءً من فاتح يناير 2017²² تم تقييد جميع المنشآت²³ بالإدلاء بالإقرارات الإلكترونية من أجل توفير الجهد والوقت لأطراف العلاقة الضريبية، علماً أن تعميم النظام الإلكتروني قد مكن من الاحتساب الأوتوماتيكي للأثر المالي لبعض النفقات الجبائية.

17 - مولاي الحسن التمازي ، موقع العدالة الضريبية في ثقافة حقوق الإنسان، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة "دراسات" ، عدد 83، 2008، ص، 81.

18 - أحدثت المدونة العامة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 06-43 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-232-06 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006).

19 - قانون المالية رقم 43.10 للسنة المالية 2011 الجريدة الرسمية عدد 5904 الصادرة بتاريخ 24 محرم 1432 (30 ديسمبر 2010).

20 - مجلة المالية، العدد 18، 2012، ص، 18، متاحة على الموقع الإلكتروني: ma.Www.gov.finances.gov

21 - المرسوم رقم 132 - 12 - 2 المتعلق بالملمزم المصنف الصادر بتاريخ 20 شتنبر 2012 منشور بالجريدة الرسمية 6084.

22 - تم تغيير أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

23 - ونشير في هذا الصدد أن الإقرار الضريبي كان إلزامياً بالنسبة للمنشآت بحسب رقم الأعمال قبل تعميمه على الشكل التالي :

- ابتداء من فاتح يناير 2010 بالنسبة للمنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها مائة (100) مليون درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة

- ابتداء من فاتح يناير 2011 بالنسبة للمنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها خمسون (50) مليون درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

- ابتداء من فاتح يناير 2016 بالنسبة للمنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها عشرة (10) ملايين درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

I: تحديد الموضوع

يحيل موضوع الأطروحة على العديد من المصطلحات التقنية، التي تطرح إشكالات قانونية مستعصية في تحديد مدلولها، اقتضى الأمر الإحاطة بكل عنصر على حدة، وفق الشكل التالي:

1- تحديد صفة الملزم

نستعمل مصطلح "ملزم" بدل "مكلف" أو "ممول" و الذي يستعمل في دول المشرق، وذلك لوجود التزام بدفع الضريبة مصدره القانون من خلال تضمين هذا الالتزام في الدساتير والتي نصت بالإجماع على إلزامية مساهمة المواطنين في تمويل النفقات منيطة بالقانون الذي وحده الصلاحية في تحديد مقدار ومحتوى هذا الالتزام، حتى لا يقع أي تعسف من طرف الإدارة الضريبية يؤثر على سلامة الفرض الضريبي²⁴.

و يلاحظ أن التشريعات الضريبية بما في ذلك المشرع المغربي لم تعط تعريفاً دقيقاً للملزم بل تكتفي بتحديد وتعريف الدخول والأنشطة التي تطبق عليها الضريبة، وتأسيساً على ذلك فإن أي شخص يحصل على أحد الدخول المذكورة أو يمارس إحدى الأنشطة المعنية يعتبر ملزماً بالضريبة.

وبالتالي يكون الملزم بالضريبة هو ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي وضع في ذمته دين الضريبة قانوناً أو فعلياً، فقد يكون الشركة المجهولة الاسم بالنسبة للضريبة على الشركات، وقد يكون صاحب المترتب أو مالك العقار في الضريبة على الدخل، وعادة ما يتم التمييز بين الملزم القانوني والملزم الفعلي فهما بالضرورة ليس شخصا واحداً²⁵.

فالملزم القانوني هو الشخص الذي حدده القانون لدفع مبلغ الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة ويسمى كذلك بالمول القانوني أو حامل العبء القانوني.

أما الملزم الفعلي هو الشخص الذي تطالبه الإدارة الضريبية بأداء الضريبة في حالتين :

- حالة التضامن: من أجل ضمان استخلاص حق الخزينة فإن المشرع يتابع بعض الأشخاص المستحقة عليهم الضريبة من أجل الأداء مكان الملزم، ويطلق عليهم لقب الملزمين الاحتياطييين الذين يتم

24 - محمد شكري ، القانون الضريبي المغربي: دراسة تحليلية و نقدية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة " مؤلفات و أعمال جامعية"، عدد، 49، 2003، ص، 116.

25 - فتيحة لمعاشي وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي و علاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاجتماعية و الاجتماعية، أكادال ، الرباط ، السنة الجامعية، 2000-2001، ص، 2.

إدخالهم فقط أثناء التحصيل لضمان تصفية الضريبة، وهؤلاء لا يجري تعيينهم بصورة جزافية وإنما تتولى القوانين الضريبية تعيينهم وتحديد العلاقة ما بينهم وبين الملزم القانوني.

وهكذا نصت المادة 93 من مدون تحصيل الديون العمومية²⁶ على أن جداول الضرائب والرسوم و قوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة للتحصيل تعتبر قابلة للتنفيذ ليس فقط ضد الملزمين المسجلين فيها، ولكن تكون نافذة ضد ذوي حقوقهم وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم، و بالرجوع إلى التشريع المقارن نجد أن المشرع الفرنسي أسس حالة التضامن ما بين الزوج والزوجة لضمان دفع الضريبة الواجبة²⁷.

- حالة الحجز في المنبع: تلزم الإدارة الضريبية من باب التبسيط في التحصيل الضريبي شخصاً آخر غير الملزم بها، وهو المدين بالدخل كرب العمل لكي يقطع مبلغ الضريبة من أجور عماله وموظفيه أو مثلاً على أن تقتطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على فوائد وأموال زينائها المودعة في حسابات البنك.

2- مفهوم الضمانات

اتجهت التشريعات الضريبية إلى تمتيع الملزمين بضمانات متعددة، فمنها ما يكفل لهم الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية، و أخرى تسعى إلى تصحيح مركز الضريبة التي تجعلهم يتقبلون الفرض الضريبي دون رفض أو احتجاج. وقد اختلفت هذه الضمانات من دولة إلى أخرى، وذلك بحسب الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في كل مجتمع، غير أنه وكيف ما كانت طبيعة هذه الضمانات فهي تسعى إلى حماية أنشطة الملزمين المضربة، و الزيادة في فرص الاستثمار والادخار وتحقيق المردودية المالية التي تعود بالنفع على الدولة و المجتمع.

و إذا كان يتضح لأول وهلة أن مفهوم ضمان يرتبط بالحماية²⁸، غير أنه يثار السؤال حول المعنى الدقيق لمصطلح ضمان؟

²⁶ - ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية جريدة رسمية عدد 4800 صادرة في 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000).

²⁷ - Frédéric douet, Précis de droit fiscal de la famille, 2ème édition, l'Étincelle, Paris, p, 2002, 449 .

²⁸ - محمد بوزكني، الحماية الجنائية لقواعد القانون الجبائي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين و البحث "قانون الأعمال"، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2004-2005، ص، 245.

فالضمان لغة: هو فعل ضمن أي ضمن ضماناً، أي كفل الشيء و قدم له الأمان، و الضمان عبارة عن التزام.

والضمان اصطلاحاً: ضم ذمة الضامن إلى ذمة المضمون عنه في التزام الحق فيبحث في ذمتها جميعاً. و الضمان قانوناً تقديم الوسائل الكفيلة بتحقيق أمن قانوني لمن تقدم له، لكي يقدم على العمل وهو ضامن نتائجه²⁹.

ويعد الضمان تعبيراً عن وظيفة اقتصادية أكثر منه تعبيراً عن نظام قانوني محدد³⁰، والجدير بالذكر أن ضمانات الملزمين تختلف من حيث الحجم والمدى من دولة إلى أخرى، غير أنها تقسم الضمانات إلى :
- امتيازات : و تؤول إلى مجموعة من الحوافز و المزايا بما في ذلك الإعفاءات والأسعار التفضيلية الهادفة إلى حماية أنفس الملزمين و مشاريعهم الاقتصادية، مادام أن الضريبة تؤدي إلى التقليل من الدخل أو الربح.

- حقوق: و يتعلق الأمر بمختلف الحقوق المخولة للملزمين الهادفة إلى حمايتهم من تنامي سلطات الإدارة الضريبية أثناء عملية مراقبة الضريبة والتصحيح، كما لهم حقوقاً يستفيدون من استخدامها إذا لم يقتنعوا بالفرض الضريبي أثناء الطعن في الضريبة.

3- مدلول الأساس و التصفية

تمر عملية التضريب بمرحلتين: وتهم المرحلة الأولى تحديد الواقعة المنشأة أو ما يسمى بأساس فرض الضريبة، أما المرحلة الثانية فتسمى بتصفية الضريبة أي حساب مبلغ الضريبة الذي يتعين دفعه للخزينة.

أ- أساس فرض الضريبة

لكل ضريبة أساس معين، ويشمل المادة الخاضعة لها، والمحل التي تفرض عليه، ويقصد بالأساس الضريبي المبلغ القابل للاقتطاع لأغراض الضريبة.

²⁹ - هشام علي صادق، النظام العربي لضمان الاستثمار ضد المخاطر غير التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص،

¹⁵.

³⁰ - هشام علي صادق، النظام العربي لضمان الاستثمار ضد المخاطر غير التجارية، مرجع سابق، ص، 15.

وهذا الأساس قد يكون شخصاً أو مالياً، وهذا ما يثير تقسيم الضرائب على الأشخاص وعلى الأموال، و إن كان في الواقع أن كل الضرائب مفروضة على الأشخاص بمعنى أن الدولة تطالب بها على الدوام شخصاً من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين³¹، ويقصد بالضرائب على الأشخاص، تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الآدمي أو الإنساني للفرد داخل الدولة محلاً لفرض الضريبة، وتسمى أيضاً بالضريبة على الرؤوس³²، لأنها تفرض على كل فرد بسبب وجوده على أرض الدولة بغض النظر عن مستواه و حالته العائلية.

أما أساس الضريبة على الأموال يكون على ما يملكه الشخص من أموال ودخول و ثروات، إلا أن هناك اختلافاً بين التشريعات الضريبية حول أنسب المال الذي يكون أساساً للضريبة، مما نجم عنه أن أخذت بعض التشريعات بنظام الضريبة الواحدة، بحيث تفرض الضريبة مرة واحدة على مجمل دخول الملتزم. و بالمقابل أخذت تشريعات ضريبية أخرى بنظام الضرائب المتعددة، مما ترتب عليه تعدد الأوعية الضريبية بالنسبة للملتزم الواحد، و من التشريعات من تأخذ بنظام الضرائب الواحدة، المشرع الفرنسي بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1959، كما أن المشرع المغربي بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1984 أصبح يأخذ بنظام الضريبة الواحدة على الدخل، في حين أخذ المشرع الإنجليزي بنظام الضرائب المتعددة، عندما قسم الأساس الضريبي إلى مجموعة من الجداول بحسب مصدر الدخل³³.

ب. تصفية الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة تحديد دين الضريبة أي تحديد المبلغ الذي يتعين على الملتزم دفعه للخزينة، ولهذا يجب على إدارة الضرائب أولاً أن تحقق من كافة شروط فرض الضريبة، بما في ذلك تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، والنظر فيما كانت هذه المادة تخضع لأي إعفاءات أو خصومات، ثم بعد إتمام المراحل السابقة يتم حساب مبلغ الضريبة عن طريق ضرب السعر في الأساس الضريبي، مع القيام بتطبيق الزيادات و الطروح التي ينص عليها القانون³⁴.

31 - سالم محمد الشوايكة، المالية العامة و التشريعات المالية، دار الثقافة، عمان، 2015، ص، 97.

32 - عسو منصور، قانون الميزانية العامة، مطبعة أنفوبرانت، فاس، 2004، ص، 170.

33 - سالم محمد الشوايكة، المالية العامة و التشريعات المالية، مرجع سابق، ص، 98.

34 - Micheal Bouvier, Introduction au droit fiscal et théorie de l'impôt, 8ème édition, LGDJ, Paris, 2007, p, 40.

4- بنية الضرائب المباشرة

يقصد بالضرائب المباشرة تلك التي يتحملها من تفرض عليه بطريق مباشر³⁵ كالضريبة على الشخص الطبيعي أو المعنوي، وتعرف بحسب أحد الباحثين "بأنها كل ضريبة تحصل عن طريق جداول اسمية وتدفع مباشرة من المكلف إلى القابض"³⁶ أو تعرف بالاقتطاع المالي المباشر الذي يمس دخل الأفراد و المؤسسات أو الثروات، على عكس الضرائب غير المباشرة فتكون حينما يكون هناك إنتاج سلعي أو انتقال لسلع أو تداول الثروات بين الأشخاص³⁷.

و تتميز الضرائب موضوع الدراسة بالثبات النسبي في الحصيلة، حيث لا تتأثر كثيراً بالتغيرات الاقتصادية فتبقى ثابتة بين مرحلتين: الانكماش والانتعاش الاقتصادي، ناهيك على أنها تأخذ بعين الاعتبار المركز المالي للملزم.

حيث تعتبر الضرائب موضوع هذه الدراسة أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة، وتتميز بإمكانية الزيادة في حصيلتها إذا ما كانت الدولة في حاجة إلى أموال إضافية، من أجل مواجهة بعض المصاريف الطارئة عن طريق الزيادة في السعر أو توسيع الوعاء الخاضع للضريبة .
و في ظل غياب تطبيق للضريبة على التركات والضريبة على الثروة في المغرب، تشمل الضرائب المباشرة الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل:

أ - الضريبة على الشركات

أحدثت هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم 86-24³⁸، ودخلت حيز التطبيق في بداية سنة 1988 لتحل محل الضريبة على الأرباح المهنية المطبقة على الشركات، وقد أتت لتجاوز الاختلالات وجوانب القصور التي عرفها تطبيق الضريبة على الأرباح المهنية³⁹.

35 - محمد عياد، النظام الجبائي بعد الإصلاح، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة التكوين والبحث " الإدارة الداخلية"، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية- وجدة، السنة الجامعية ، 2003-2004، ص، 41.

36 - عبد القادر تيعلاطي، النظام الجبائي المغربي، كلية الحقوق، وجدة، 1990(محاضرات)، أشار إليه: محمد عياد، النظام الجبائي بعد الإصلاح، مرجع سابق، ص، 41.

37 - عبد الحكيم بلوغي، ترشيد الجباية نظام الجباية العقارية دراسة - حالة الجزائر - ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد خيضر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، بسكرة، السنة الجامعية ، 2011-2012، ص، 34.
أطروحة متاحة على الموقع الإلكتروني : http://thesis.univ-biskra.dz/2424/1/th%C3%A8se_2012.PDF

38 - القانون رقم 86-24 المحدث للضريبة على الشركات الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-86-239 بتاريخ 28 ربيع الآخر 1407 (31 دجنبر 1986) ، جريدة رسمية عدد 73 38 بتاريخ 6 جمادى الأولى 1410 (21 يناير 1987).

39- جواد النوحى، الاستثمارات الأجنبية بالمغرب ما بين 1990-2006 مقارنة سياسية ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون العام، وحدة القانون الدستوري وعلم السياسة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية ، 2006-2007، ص، 64.

وتطبق الضريبة المذكورة على الأرباح التي تحققها الشركات والمؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنوية التي تسعى للحصول على الربح، وهي تخص الأشخاص المعنوية فقط، ذلك أن معيار تطبيقها يحدده شكل الخاضع للضريبة فيما اتخذت المقاولات أو المشروع شكل شركة أو مؤسسة عمومية أو غيرها من الأشخاص المعنوية ولا يحدده نوع النشاط المزاول.

وتخضع وجوباً للضريبة على الشركات⁴⁰:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها ما عدا المستثناة من ذلك بموجب القانون⁴¹.
 - المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يقومون باستغلال أو بعمليات تهدف الحصول على الربح.
 - الجمعيات والهيئات المعتبرة قانوناً في حكمها.
 - الصناديق المحدثتة بنص تشريعي أو باتفاقية، والغير المتمتعة بالشخصية المعنوية والمعهود بتسييرها إلى هيئات خاضعة للقانون العام أو الخاص، ما لم تكن هذه الصناديق معفاة بنص تشريعي صريح.
 - مراكز التنسيق التابعة لشركة غير مقيمة أو لمجموعة دولية يوجد مقرها بالخارج⁴².
- و تخضع للضريبة على الشركات بشكل اختياري لا رجعة فيه، كل من شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب والتي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وكذا شركات المحاصة، شريطة أن يتم التتبع على هذا الاختيار في التصريح المقدم من طرف الشركات داخل الأجل القانوني⁴³.

40 - المادة 2 من المدونة العامة للضرائب.

41 - المحددة في المادة 3 من المدونة العامة للضرائب.

42 - و يقصد بها جميع المقاولات التي لها صفة شخص معنوي تزاوّل نشاط الإشراف و التنسيق فيما يتعلق بأنشطة المقاولات العاملة بواحد أو أكثر من البلدان الأجنبية بما في ذلك المؤسسات التي تقدم خدمات لمؤسسات أخرى تنتمي إلى مجموعاتها. المصدر :

-Guide des impôts dispositif d'incitations fiscales, Ministère de l'économie et des finances
Direction générale des impôts, 2012, p, 29.

43 - الفقرة الثانية من المادة 2 من المدونة العامة للضرائب.

ب- الضريبة على الدخل

ظهرت الضريبة على الدخل في إنجلترا سنة 1799، ثم طبقت في جميع الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة والنامية، وتعتبر ذات أهمية بالغة نظراً لاستخدام الدخل كمعيار لقياس قدرة الأفراد على دفع الضريبة، بالإضافة إلى تكراره إذ يسمح بتوفير مصادر مالية غزيرة لخزينة الدولة⁴⁴.

و الجدير بالذكر أن الضريبة على الدخل دخلت حيز التطبيق في المغرب في بداية سنة 1990، وذلك بمقتضى القانون⁴⁵ 89-17 معوضة نظام نوعياً معقداً وغير ملائم، و تفرض على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المحددين في المادة الثالثة (3) من المدونة العامة للضرائب والذين لم يختاروا نظام الضريبة على الشركات، وتسري الضريبة على الدخل على الدخل و الأرباح التالية :

• الدخل المهني

تعرف الدخل المهني بالأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاوله مهنة صناعية أو تجارية:

- مهنة المنعشين العقاريين أو مهنة مجزئي الأراضي أو مهنة تجار الأملاك .

- مهنة حرة أو مهنة أخرى غير المهن المذكورة أعلاه.

كما تعد من قبيل الدخل المهني الدخل التي لها طابع التكرار على أن لا تدخل ضمن خانة الدخل الأجرية و الزراعية.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن تضريب الدخل المهني برسم الضريبة على الدخل قد حقق تطوراً ملموساً بالمقارنة مع النظام السابق حيث كانت الأرباح المهنية تخضع في تحديد أساسها الضريبي للنظام الجزافي كقاعدة في حين كان نظام النتيجة الصافية الحقيقية مجرد نظام اختياري بالنسبة لجزء كبير من الملزمين الذين لم يصل رقم أعمالهم إلى الحد الذي يجعله إجباري.

44 - تنص المادة 13 من إعلان حقوق الإنسان و المواطن على ما يلي : " الضريبة العامة على الدخل لا غنى عنها، للمحافظة على القوة العامة و نفقات الإدارة " .

45 - القانون رقم 89.17 المحدث للضريبة على الدخل، جريدة رسمية عدد 4023 بتاريخ 06/12/1989 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.116 صادر في 21 ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989).

• الدخول الفلاحية

يخضع تضريب الدخل الفلاحي لجملة من المساومات السياسية إذ يمتلك اللوبي الفلاحي القدرة على التأثير في مراكز صنع القرار الضريبي، ويعتبر ظهور 30 دجنبر 1961 المتعلق بتضريب القطاع الفلاحي الدعامية الأساسية الذي أكسب اللوبي المكانة الرفيعة داخل النسق السياسي المغربي⁴⁶، بحيث استطاع فيما بعد إلى إحباط أي مشروع إصلاح يهدف إلى تحمل العبء الضريبي. وتتجلى مظاهر الإحباط في التمكن من الحصول على الإعفاء من سنة 1984 إلى غاية سنة 2014، وانطلاقاً من هذا التاريخ مُدِّد الإعفاء المذكور إلى سنة 2019 بصيغة التدرج في التضريب.

والجدير بالذكر في السنوات الأخيرة تم رفع الإعفاء الدخول الفلاحية الناتجة عن المستغلات الكبرى، و ذلك تنفيذاً لما ورد في الخطاب الملكي السامي بتاريخ 30 يوليوز لسنة 2013 بمناسبة عيد العرش، و تنفيذاً أيضاً للتوصيات الصادرة عن المناظرة الوطنية لإصلاح الجبايات لسنة 2013 .

و كهذا، بمقتضى قانون المالية لسنة 2014 قد تم وضع تعريف للدخول الفلاحية انطلاقاً من مفهومها الواسع، لأن التعريف الوارد بالنص الأصلي لا يهتم سوى الدخول الفلاحية المرتبطة بزراعة الأرض، في حين أن الدخول الموازية لا تعتبر دخولاً زراعية، لاسيما تلك الناتجة عن تربية المواشي فيها في ذلك 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.

• الأجور والدخول المعتبرة في حكمها

لم يعط المشرع الضريبي أي تعريف للدخول الأجرية والدخول المعتبرة في حكمها غير أنه أعطى قائمة الأنشطة التي تعد أجوراً لتطبيق الضريبة على الدخل، وهي كالتالي⁴⁷ :

- المرتبات.

- التعويضات و المكافآت.

46 - الحبيب العطشان، مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الاستثمار، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة علم الإدارة و القانون الدستوري، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية -أكادال - الرباط، السنة الجامعية، 2007-2006، ص، 93.

47 - المادة 56 من المدونة العامة للضرائب.

- الأجور.
- الإعانات الخاصة.
- الإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعة من المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسيري الشركات.
- المعاشات.
- الإيرادات العمرية.
- المنافع النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخل المشار إليها أعلاه.

• الدخل والأرباح العقارية

تعتبر دخولا عقارية لأجل تطبيق الضريبة على الدخل ما لم تكن مندرجة ضمن صنف الدخل المهنية، الدخل التالية⁴⁸:

- الدخل الناشئة عن إيجار العقارات المبنية أو غير المبنية وكيفما كان نوعها، والعقارات الزراعية ويدخل في ذلك المباني والمعدات الثابتة والمتحركة المرتبطة بها.
- القيمة الإيجارية للعقارات والمباني التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف الغير على أن تراعى في ذلك الاستثناءات المنصوص عليها قانونا⁴⁹.
- التعويضات عن الإفراغ المدفوعة من طرف مالكي العقارات إلى الأشخاص الذين يشغلونها.
- وتعد أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة :
- بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تقويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة.
- نزع ملكية عقار لأجل المنفعة العامة.
- المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية.

⁴⁸ - المادة 63 من المدونة العامة للضرائب.

⁴⁹ - كما هي الفقرة الأولى من المادة 62 من المدونة العامة للضرائب.

- عمليات التقويت بعوض لأسهم أو تقديم حصص مشاركة اسمية صادرة عن شركات ذات غرض عقاري معتبرة ضريبياً شفافاً.
- عمليات التقويت بعوض أو المشاركة في شركات بأسهم أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري.
- المعاوضة المعتبرة بيعاً مزدوجاً والمتعلقة بالعقارات أو الحقوق العينية العقارية أو الأسهم أو حصص المشاركة .
- قسمة العقارات المشاعة بمدرك وفي هذه الحالة لا تفرض الضريبة إلا على الربح المحصل عليه من التقويت الجزئي الناتج عن المدرك المذكور.
- التقويّات بغير عوض الواقعة على العقارات والحقوق العينية العقارية والأسهم أو الحصص المذكورة أعلاه.

• الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة

تعد دخولاً ناشئة عن رؤوس أموال منقولة، عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها والحاصلات من التوظيفات المالية داخل الدخل الثابت والمدفوعة إلى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لم يختاروا نظام الضريبة على الشركات، أو الموضوعة رهن تصرفهم أو المقيدة في حسابهم والمتوفرين في المغرب على موطن ضريبي أو مقر اجتماعي، باستثناء الفوائد المترتبة على عمليات الاستحفاظ⁵⁰.

و بمقابل ذلك، تعد أرباحاً ناشئة عن رؤوس أموال منقولة⁵¹ حسب مقتضيات الفقرة الثانية (2) من نفس المادة المذكورة أعلاه لتطبيق الضريبة على الدخل الأرباح التالية :

- الأرباح الصافية السنوية التي حصل عليها الأشخاص الطبيعيون المقيمون بالمغرب من تقويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال⁵² و الدين⁵³، الصادرة عن الأشخاص المعنويين الخاضعين للقانون العام أو الخاص والهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة وهيئات التوظيف الجماعي للتسديد وهيئات

⁵⁰ - الفقرة الأولى من المادة 68 من المدونة العامة للضرائب.

⁵¹ - يراد بالقيم المنقولة، هي القيم المحددة في المادة 2 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.211. بتاريخ 4 ربيع الآخر 1414 (21 سبتمبر 1993) المتعلق ببرصة القيم.

⁵² - يقصد بسندات رأس المال، جميع أصناف السندات التي تخول حق ملكية في ذمة الشخص المعنوي الصادرة عنه.

توظيف رأس المال بالمجازفة باستثناء الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري، والشركات العقارية الشفافة⁵⁴.

- الربح الصافي المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين خلال الفترة المتراوحة بين تاريخ افتتاح مخطط الادخار في الأسهم وتاريخ استرداد أو سحب الأسهم أو السيولة أو تاريخ اختتام المخطط المذكور⁵⁵ والذي يراد به الفرق بين قيمة تصفية المخطط أو قيمة الاسترداد بالنسبة لعقد الرأسملة في تاريخ السحب أو استرداد السيولة ومبلغ الدفعات المنجزة في إطار المخطط المذكور منذ افتتاحه.

II: أهداف الدراسة

لهذه الدراسة أهداف عديدة ومتميزة، ومن أهمها:

1- الأهداف الاقتصادية

لقد أدرك المشرع بالتأثير الحقيقي للضريبة على الاستثمار ونتائجه على التشغيل، لذلك يلاحظ أن الخصائص المتجالية لقواعد التشريع الضريبي انتقلت من البحث عن فعالية التحصيل إلى فاعلية التشجيع على الاستثمار الأجنبي والوطني، وكذا التشجيع الادخار والاستهلاك على اعتبار أن الضريبة أداة متدخلة في النشاط الاقتصادي.

وبدون شك، أن تحسين علاقة الملزم بالضريبة وبالإدارة الضريبية بنفس الوقت يساهم في تحقيق إقلاع اقتصادي جد هام، يمكن الملزم من بدل عمل ونشاط أكبر للحصول على دخل أكبر للتعويض عن الدخل الذي تقتطعه الضريبة، الشيء الذي ينجم عنه التوسع والزيادة في الإنتاج والتشغيل ومحاربة التضخم (لأن من وظيفة الضريبة محاربة التضخم⁵⁶) .

53 - يقصد بسندات الدين، جميع أصناف السندات التي تخول حق دين عام في ذمة الشخص المعنوي الصادرة عنه.
54 - هي الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري والتي ينقسم رأس مالها إلى حصص مشاركة أو أسهم اسمية سواء كانت أصولها متألّفة من وحدة سكنية يشغلها كلها أو جلها أعضاء الشركة أو بعضهم و إما من أرض معدة لهذه الغاية، أو كان غرضها ينحصر في القيام باسمها بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية و ينص نظامها الأساسي على تمكين كل عضو من أعضائها المعينين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء العقار أو المجموعة العقارية المطابق لحقوقه في الشركة، و يتكون كل جزء من وحدة أو عدة وحدات معدة لاستعمال مهني أو للسكنى يمكن استخدامها لذلك على حدة (الفقرة الثالثة للمادة 3 من المدونة العامة للضرائب).

56 - Gilbert Orsni , L'interventionnisme fiscal , Presse universitaire, Paris, 1995, p, 66 .

و الجدير بالذكر، مثلاً أن فرض الضريبة بسعر مخفض أو تمتيع الملزم من إعفاءات وخصومات أو تنزيلات من الأساس الضريبي أو من مبلغ الضريبة يزيد من الإنفاق الاستهلاكي للملزمين، على اعتبار أن الاقتطاع الضريبي يقلل من الدخل، وهو الطلب الذي تعززه القدرة الشرائية.

وهذا الواقع لا يقل أهمية عن طرق الطعن المخولة للملزم في المرحلة ما قبل القضائية أو القضائية، والتي تعتبر كإجراءات إضافية لتحسين مناخ الأعمال، و إعطاء الضمانات الضرورية للاستثمار⁵⁷.

2- الأهداف المالية

يعد الهدف المالي إحدى أهم أدوات تنفيذ المخططات التنموية، مما يجعل إقرار سياسة جبائية رشيدة تعد من بين السبل الكفيلة لتوفير الموارد اللازمة لأجل الحد من بعض العادات غير الملائمة كالإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتراض. وهذا لن يتأتى إلا بوجود ضمانات فعلية معترف بها للملزم أثناء جميع مراحل التضريب.

وهكذا، تضمنت القوانين المحدث للضرائب المباشرة والمدونة العامة الصادرة سنة 2007⁵⁸ على تدابير حمائية تهدف إلى عدم إقتال كاهل الملزمين بضرائب لا تتلاءم مع مقدرتهم التكاليفية، مع حفظ حق الملزمين بمختلف أصنافهم في الاعتراض أمام كل من الإدارة الضريبية أو أمام لجان الطعن الضريبي أو القضاء إذا كانت الضريبة مغالى فيها، أو مخالفة للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، أو مرفقة بجزاءات ثقيلة تتطلب إعادة النظر أو التقويم.

وقد تمكن الإجراءات أعلاه بالإضافة إلى إجراءات غير ضريبية مرافقة⁵⁹ من التشجيع على الأداء والتقليل من فرص التهرب الضريبي، الشيء الذي ينعكس الحصيلة المالية للضرائب، وهذا يظهر بوضوح في

57 - محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي : مقارنة قانونية ، مطبعة البصيرة ، الرباط ، 2018 ، ص، 30.
58 - قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ 11 ذي الحجة 1427 (فاتح يناير 2007).

59 - بالإضافة إلى الإجراءات الضريبية تم اتخاذ إجراءات غير ضريبية مرافقة لتشجيع مناخ الأعمال و من أهمها نظام " التعريف الموحد للمقاول" و يعد مرتكزا للتسريع من وتيرة تبسيط مختلف المساطر الإدارية المطبقة على المقاول ، و يدخل هذا النظام في إطار تحسين مناخ الأعمال ووضع الآليات و الوسائل الضرورية في إطار ورش تسهيل ظروف اشتغال المقاول و تيسير تبادل المعلومات المتعلقة بها و بين مختلف الإدارات المعنية .

ولقد تم إنشاء نظام "التعريف الموحد للمقاول" بموجب المرسوم رقم 2.11.63 الصادر في 16 من جمادى الآخرة سنة 1432 (20 ماي 2011)، و قد تم الإعلان عن الانطلاقة الرسمية للعمل به يوم 30 أكتوبر 2014 من طرف مختلف الإدارات في استثماراتها وأنظمتها المعلوماتية المتعلقة بتعريف وإحصاء ومعالجة المعطيات التي لها صلة بالمقاول.

المصدر: مجلة المالية ، العدد 28 ، 2015 ، ص، 30، متاحة على الموقع الإلكتروني : www.finances.ma

تحسين موارد الضرائب المباشرة، التي انتقلت حصتها ضمن مجموع الموارد الضريبية من 6%، 25 برسم سنة 1994 إلى 37,4% سنة 2004⁶⁰، لترتفع إلى 38,4 % سنة 2014⁶¹، تم بعد ذلك لتصل إلى 40,9 % سنة 2017⁶² ، مما يوحي بتحول تدريجي نحو بنية مشابهة لما هو عليه الحال في الدول المتقدمة.

3- أهداف العدالة الضريبية

كانت العدالة و ستظل مطمحاً وهدفاً إنسانياً نبيلاً⁶³، ونشير في هذا الصدد أن الكتابات الضريبية لم تعط تعريف مطلق للعدالة الضريبية⁶⁴، نظراً لكونها ترجع إلى بنية العدالة الضريبية نفسها كمفهوم فلسفي يتوقف على القيم السائدة والإيديولوجيات الحاكمة، سواء كانت قيماً سياسية أو اقتصادية، والتي تتغير حسب الزمان والمكان، الشيء الذي يجعل المفهوم المذكور معياراً ذاتي وغامض ونسبي.

إلا أن أغلبية الفقهاء⁶⁵ يجمعون على أن العدالة الضريبية تعني فرض الضريبة بكيفية منصفة وفق مبدآن:

- مبدأ العدالة الأفقية: ويقصد به معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتماثلة معاملة ضريبية متساوية، حيث يقومون بتسديد ضرائب متماثلة.

- مبدأ العدالة العمودية: فيؤول إلى معاملة الأفراد ذوي الظروف المالية والاجتماعية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة.

⁶⁰ - تقرير حول النفقات الجبائية صادر عن وزارة الاقتصاد و المالية سنة 2006، متاح على الموقع الإلكتروني:

Www.Finances.gov.ma

⁶¹ - تقرير حول النفقات الجبائية صادر عن وزارة الاقتصاد و المالية سنة 2014 ، متاح على الموقع الإلكتروني:

Www.Finances.gov.ma

⁶² - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق، ص، 40.

⁶³ - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي، مطبعة طوب بريس، الرباط ، 2010، ص، 187.

⁶⁴ - Mohammed Nmili, Pour un impôt just : Essai sur les préalables au civisme fiscal, Les editions Oser, Casablanca ,2011, p,81 .

⁶⁵ - Xavier greffe et autres, encyclopédie économique, Economica, paris, 1990, p, 1648 .

- Jean – Luc Rossignol, et autres, la gouvernance juridique et fiscale des organisations, Editions tec, Paris, 2010, p, 172 .

4- الأهداف الاجتماعية

يساعد وجود إطار تشريعي يحسن علاقة الملمزمين بالضريبة نفسها على تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية، وخصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل الحد من استغلال الطبقات العاملة، بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل.

ومن أهم أهداف تحسين علاقة الملمزمين في الضرائب المباشرة، تقليص الفوارق الاجتماعية وتحقيق التكافل العائلي⁶⁶، ومنع تكتل الثروات في أيدي قليل من أفراد المجتمع، عن طريق فرض سعراً مرتفعاً على الدخل العليا، كما يتم إقرار إعفاءات أو خصومات أثناء تحديد الأساس الضريبي أو تصفية الضريبة بالنسبة للملمزمين الذين يتحملون أعباء مرتفعة، الشيء الذي يؤدي إلى تحقيق ضمان إعادة توزيع الدخل الإيجابية بواسطة الضريبة⁶⁷ بين أفراد المجتمع، إضافة إلى الحد من الفجوة الموجودة بين الفقراء والأغنياء، هذا من جهة.

أما من جهة أخرى، إن تمتع الملمزمين بأسعار تمييزية أو تنزيلات من الأساس الخاضع للضريبة مثلاً سيساهم في حل مشكلة السكن، كما أن إقرار خصومات عن الأعباء العائلية التي يتحملها الملمزم سيساهم في تشجيع النسل، وهناك العديد من الدول الأوروبية التي تستخدم الضرائب على الدخل للإكثار من عدد السكان.

III: أهمية و مبررات اختيار الموضوع

لكل موضوع أهمية و مبررات تجعل الباحث يختاره دون غيره من المواضيع.

1- أهمية الموضوع

تكمن الفائدة العملية للدراسة في كونها وسيلة لا غاية تسعى إلى تحقيق هدفين: فالهدف الأول يتجلى في الدعوة إلى مزيد من الرشد والإنصاف وتخفيف العبء عن الملمزمين، لأنه، مثلاً تضطر بعض المقاولات إلى

⁶⁶ - محمد النميلي، الوجيز في الضرائب بالمغرب تقديم مبسط لأهم المقتضيات الفنية و المسطرية ، مطبعة أنفو-برانت ، فاس ، 2016 ، ص، 7.

⁶⁷ - Benard Bobe , Pierre Plau , Fiscalité et choix économiques , Calamann- levey , Paris,1979, p,76 .

إقبال محلاتها التجارية نتيجة تراكم العبء الضريبي عليها، بمعنى أنها تضطر إلى الاستغناء عن حقها في ممارسة العمل، وتتسبب في تسريح العديد من العمال الذين سيحرمون من الحق في الشغل. و بخصوص الهدف الثاني، يعتبر الموضوع من المواضيع الحساسة لارتباطه بظروف اقتصادية و مالية، و لارتباطه بالأخص بتحصيل أموال ملك للدولة من جهة، و بحماية المواطن و حرياته الفردية من جهة أخرى. أما الأهمية النظرية فتكمن في ملامسة الموضوع لحقول معرفية أخرى: علم المحاسبة ، علم المالية علم الاقتصاد، قانون المقاوله، وذلك تجسيدا لأهداف الضريبة المتعددة مما يشكل إضافة نوعية.

2 - مبررات اختيار الموضوع

توجد عدة مبررات جعلتنا نختار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع، و من بين هذه المبررات هي كون الضرائب المباشرة أقدر على تحقيق مطلب العدالة الضريبية بالمقارنة مع الضرائب غير المباشرة، وذلك لوجود احتكاك مباشر ما بينها ودافعها، إضافة إلى شعوره بعبئها، وبالتالي بحدة الضغط النفسي أكثر من الثانية .

علاوة على ذلك ، يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الجديرة بالبحث، نظراً للتطور السريع والطارئ على مختلف القوانين والمذكرات التفسيرية وغيرها الصادرة عن وزارة الاقتصاد و المالية، مما أدى إلى عدم الإلمام والاطلاع عليها من طرف الممارسين (موظفي إدارة الضرائب، محامين، قضاة) والملزمين بالضريبة، وبالتالي فهي في حالة دائمة إلى شرح وتوضيح. كما أن الباحثين اعتادوا على البحث في ضمانات الملزمين في المنازعات الضريبية بصفة عامة، ومنازعات التحصيل بصفة خاصة، الشيء الذي يجعل هذا الموضوع يشكل إضافة نوعية.

IV: صعوبات البحث

نظراً لتعدد الضرائب المباشرة، وتعارض أهدافها، وارتباطها بمجالات أخرى، جعلت الموضوع يطرح صعوبات على المستويات التالية:

- **الصعوبة الأولى :** إن أول صعوبة واجهتنا في هذا الموضوع هي صعوبة مقروئيته وذلك لسببين: ويرجع السبب الأول إلى تعقيد التشريع المتعلق بالضرائب المباشرة نتيجة تعدد طرق تحديد الأساس وكثرة الأسعار والإعفاءات.

أما السبب الثاني فيؤول إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعاً من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية يصعب على الممارس و الباحث الإلمام بها.

- **الصعوبة الثانية:** صعوبة تعزيز الدراسة النظرية بدراسة ميدانية في شقها المتعلق بالإدارة الضريبية (لا توجد أية صعوبة في الوصول إلى الأحكام والقرارات القضائية)، حيث أن الباحث و الإدارة الضريبية يوجدان عملياً في صفتين مختلفتين تجعل الطرف الثاني ينزعج من الخلاصات التي يتوصل لها الطرف الأول.

- **الصعوبة الثالثة :** ارتباط القانون الضريبي بقوانين أخرى كعلاقته بالقانون الدستوري، علاقته بالقانون الإداري، علاقته بالقانون المالي، علاقته بالقانون المحاسبي، علاقته بالقانون التجاري، علاقته بالقانون الجنائي، والدليل على ذلك هو نوعية المصادر المستعملة في الأطروحة، وهذه المعطيات جعلت البحث في هذا الموضوع أمراً بغاية الصعوبة.

- **الصعوبة الرابعة :** قرار فرض الضريبة، قرار صعب تتحكم فيه مجموعة من المعطيات، كالحفاظ على التوازنات المكرو اقتصادية و المالية، حيث أنه في فترة التضخم يتم الزيادة في سعر الضرائب بهدف امتصاص كمية النقد الزائدة، وبالمقابل يتم خفض سعر الضرائب والزيادة في الإعفاءات في فترة الانكماش بهدف الزيادة في الادخار والتوسع في الاستثمار، وبذلك تكون الضريبة لها فعاليتها في علاج مساوئ الدورة الاقتصادية وما ينجم عنها من آثار سيئة.

كما أن زيادة نسبة الضريبة أو فرضها بالنسبة لقطاع معين وخفضها أو إلغائها بالنسبة لقطاع آخر، يعتبر تشجيعاً لإنتاج معين وخفض إنتاج آخر، مما يجعل الموارد الاقتصادية للدولة تستغل بالشكل الذي تحدده السياسة العامة للدولة.

هذا الواقع المحفوف بعدم اليقين وغياب الإحصائيات الدقيقة، يجعل من الدفاع على قرار أو ذاك أمراً بغاية الصعوبة.

- **الصعوبة الخامسة:** أن الطعن في أساس وتصفية الضريبة لا يوقف أداؤها أو تنفيذها الشيء الذي جعل من الصعب بمكان فصل تأسيس الفرض الضريبي عن تحصيله.

V : إشكالية البحث

يتناول البحث بالدراسة والتحليل إشكالية دور ضمانات الملمزمين في أساس وتصفية الضرائب المباشرة في حماية الأنشطة الخاضعة للضريبة و تخفيف العبء الضريبي عن الملمزمين، والحد من الاقتطاعات التعسفية للإدارة في نظامي المراقبة و المنازعة.

و من أجل الإجابة عن الإشكالية المحورية، فقدت تم تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أنواع الضمانات المقررة للملمزمين في تحديد الأساس الخاضع للضريبة ؟
 - إلى أي حد استطاع المشرع تحفيز أنشطة الملمزمين من خلال قواعد تصفية الضريبة ؟
 - هل الطعن الإداري المخول للملمزمين قد شكل مناسبة للإدارة الضريبية لتصحيح الأخطاء و التجاوزات التي تكون قد ارتكبتها بمناسبة تحديد الأساس و التصفية ؟
 - إلى أي حد ساهمت لجان الطعن الضريبي في تقويم الأساس الخاضع للضريبة؟
 - إلى أي حد استطاع القضاء توفير الحماية اللازمة للملمزمين كطرف ضعيف في العلاقة الضريبية؟
- و للإجابة عن الأسئلة التي طرحها إشكالية البحث والأسئلة المتفرعة عنها ينطلق التحليل من ثلاث فرضيات:

- أولاً، هل هناك علاقة ما بين تحديد الأساس و الحفاظ على النشاط المضرب.
- ثانياً، إن هناك علاقة ما بين نظام تصفية الضريبة وتحفيز أنشطة الملمزمين.
- ثالثاً، إن الاعتراض على الضريبة في المرحلة ما قبل القضائية أو المرحلة القضائية يساهم في تصحيح الأخطاء و الخروقات التي تكون قد وقعت فيها الإدارة الضريبية بمناسبة تحديد و تصفية الضرائب المباشرة.

VI: نطاق و منهجية البحث

يتحدد موضوع الأطروحة بنطاق زمني وآخر موضوعي، كما يتحدد بمناهج معينة تطلبتها طبيعة الموضوع.

1-نطاق البحث

تم تحديد النطاق الزمني لهذه الدراسة انطلاقاً من بداية التسعينات إلى حدود سنة 2018 ، ونشير أن هذه الفترة شهد فيها المغرب إصلاحات جبائية عميقة كإصدار المدونة العامة للضرائب، وتوسيع وعاء الضرائب المباشرة وترشيد النفقات الجبائية إجراءات مسطرية تقوي مكانة الملزم أمام سلطات الإدارة الضريبية. أما فيما يخص جانب الموضوع، سيتم التركيز على الضمانات الممنوحة للملزمين بالضرائب المباشرة في الأساس و التصفية، وذلك بتحليل التشريع والقوانين دون النظام الضريبي الخاص(مدونات الاستثمار).

2-منهجية البحث

نظراً لخصوصية الموضوع وتشعب القضايا التي يتطرق إليها، فقد استعان البحث بشكل أساسي بمناهج علمية مكملة لبعضها، وذلك بقصد إغناء الموضوع والإلمام بجميع تفاصيله وتحقيقاً لهذه الغاية فقد تم إتباع المناهج التالية :

- **المنهج الوصفي** : فهناك بعض المفاهيم المتعلقة بالضرائب المباشرة يطبعها التعقيد والالتباس، أقتضى الأمر الوقوف عندها، لأنه قبل تحليل النصوص لابد من الوقوف عند بعض المعطيات على نحو من الترتيب والتبسيط لتسهيل عملية الاستيعاب لدى القارئ .

- **المنهج التحليلي** : فقد اعتمد هذا المنهج من أجل تحليل بعض الجداول والمؤشرات الاقتصادية و الاجتهادات القضائية لإعطاء صورة حية لواقع ضمانات الضريبة المقررة لفائدة الملزمين.

- **المنهج المقارن**: وقد اعتمد هذا المنهج من أجل مقارنة واقع ضمانات الملزمين بالضرائب المباشرة في التشريع الضريبي المغربي مع تشريعات أخرى، من أجل رصد مظاهر القوة والضعف واقتراح بدائل وحلول انطلاقاً بما تتناسب والوضعية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

VII:تصميم البحث

في إطار الحرص عن لإجابة على الإشكالية موضوع التحليل والأسئلة المتفرعة عنها و اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة، تم تقسيم البحث إلى قسمين، حيث يعرض القسم الأول ضمانات الملزمين

الأساس والتصفية قبل المنازعة الضرائب المباشرة، و يتفرع في دراسته إلى فصلين : الفصل الأول يتناول الضمانات المختلطة للملزمين في تحديد الأساس الضريبي، أما الفصل الثاني فيهتم بتحفيز أنشطة الملزمين في تصفية الضريبة.

في حين يتناول القسم الثاني ضمانات الملزمين أثناء المنازعة في أساس وتصفية الضرائب المباشرة، و يتفرع بدوره إلى فصلين: الفصل الأول يتطرق إلى الوسائل الدفاعية المخولة للملزمين في المرحلة ما قبل القضائية للنزاع الضريبي، أما الفصل الثاني فيدرس حماية الملزمين في المرحلة القضائية للنزاع الضريبي.

القسم الأول:

ضمانات الملتزمين في الأساس والنصفية قبل المنازعة في الضرائب المباشرة

تتميز المرحلة السابقة على المنازعة في الضرائب المباشرة بالتعقيد والتشابك، نظراً لتعدد الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الضريبة وتنوع الواقعة المنشأة لها في المجتمع.

و المرحلة السابقة على المنازعة في الضريبة هي المرحلة التي يتم فيها تأسيس دين الضريبة، و المداولة بشأن اتخاذ القرارات التنفيذية، والتي على ضوءها يتم أداء مبلغ الضريبة بالطرق الحبية، و يتم اللجوء إجبار الملزم عن الأداء عند اللزوم.

و ينقسم الطور التأسيسي لتحديد مبلغ الضريبة إلى مرحلتين: مرحلة تحديد الواقعة المنشأة للضريبة وتسمى بمرحلة تحديد الأساس الخاضع للضريبة، أما المرحلة الثانية فيم خلالها حساب مبلغ الضريبة عن طريق ضرب السعر في الأساس⁶⁸.

والطور التأسيسي في عملية التضريب يكتسي أهمية بالغة بالنسبة للدولة و للملزم، فمن جانب الدولة فهي دائماً تسعى إلى تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الموارد، أما من جانب الملزم فهو يسعى بشتى الوسائل إلى التقليل من مبلغ الضريبي بجميع الإمكانات أو التحلل من الالتزام الضريبي. وهكذا، فالملزمون على مختلف أصنافهم يعتبرون أن الضريبة تشكل تدخلاً في حياتهم الشخصية و معرقة لأنشطتهم الاقتصادية لأنها تؤدي إلى التقليل من الدخل.

ولتلافي ذلك، اتجهت التشريعات الضريبية وعلى رأسها المشرع الضريبي إلى محاولة تلطيف مسطرة فرض الضريبة والتخفيف من حدتها التشاؤمية، عن طريق تحسين الإدارة الضريبية في حد ذاتها من حيث هيكلها و معاملاتها مع الملزمين لضمان الالتزام الضريبي بمختلف عناصره⁶⁹.

وبالمقابل عملت جل التشريعات على تحسين صورة الضريبة لدى الخاضعين لها عن طريق اختيار أساليب غير معرقة لأنشطة الملزمين، و ملائمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، الشيء

⁶⁸- Micheal Bouvier, Introduction au droit fiscal et théorie de l'impôt, op, cit , p,40.

⁶⁹ - محمد روابة، نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي- دراسة حالة ، مرجع سابق ، ص، 17.

الذي يضمن تحقيق العدالة و المساواة بين الملزمين في دفع الضريبة، و يضمن للدولة الحصول على الموارد اللازمة لتسيير النفقات.

و هكذا، ونظراً لتعدد مسطرة الفرض الضريبي في تشريع الضرائب المباشرة، اتجه المشرع إلى سن ضمانات ذات طبيعة مختلطة للملزمين أثناء تحديد الأساس الخاضع للضريبة (الفصل الأول) و أخرى ذات طبيعة تشجيعية لأنشطة الملزمين أثناء تصفية الضرائب المباشرة (الفصل الثاني).

الفصل الأول :

ضمانات الملزمين المخلطة في تحديد الأساس الضريبي

إن تحديد الأساس بدقة من الأهمية بمكان لأن أي مغالاة أو تقصير في التقدير تكون له آثاره سيئة، فالمغالاة في التقدير تؤدي إلى زيادة العبء على الملزمين بدون مبرر أو بما يزيد عن قدرهم على دفع الضريبة، مما يؤدي إلى إلحاق أضرار بذوات الملزمين أو بأنشطتهم الاقتصادية داخل المجتمع، وبالتالي إلحاق ضرر بالاقتصاد الوطني. ومن ناحية أخرى فالتقصير في التقدير يضيع على إدارة الضرائب فرصة أموال يمكن استخدامها في إشباع الحاجات العامة بدلاً من اللجوء إلى الوسائل التمويلية الأخرى الأكثر كلفة على المجتمع.

و نظراً لتنوع أنشطة الملزمين في المجتمع فقد سن المشرع طرقاً مختلفة لتقدير الأساس بما يتلاءم و ظروف الملزمين والإدارة الضريبية، لهذا تم تقسيم أساليب التقدير إلى :

- **طريقة المظاهر الخارجية :** يتم من خلال هذه الطريقة الاعتماد على بعض المظاهر الخارجية باعتبارها ممثلة لدخل الملزم، فيتم تحديد الأساس الضريبي في هذه الحالة بناء على هذه المظاهر الخارجية التي تعد كاشفة لدخل الملزم، مثل قيمة النفقات الثابتة، هامش الربح، عدد الآلات و عدد العمال⁷⁰.

- **طريقة التقدير الجزافي :** أو ما يسمى بالتقدير التقريبي،⁷¹ وطبقاً لهذه الطريقة يعطي المشرع الحق للإدارة الضريبية في تحديد الأساس الضريبي بالاستناد على بعض القرائن القانونية والاتفاقية، نظراً لطبيعة النشاط المضرب كرقم الأعمال مثلاً.

- **طريقة التحديد المباشر:** و التي يقدم فيها الملزم البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاطه مع ذكر التكاليف بالتفصيل و كذا الإيرادات⁷²، مما يسمح للإدارة الضريبية بتقدير الأساس الخاضع للضريبة شريطة

⁷⁰ - محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة - الجزائر، أطروحة دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمود منتوري - قسنطينة، السنة الجامعية، 2009-2010 ، ص، 35 . متاحة على الموقع الإلكتروني:

- <http://www.univ-bouira.dz/fr/images/uamob/fichiers/memoires%20et%20>

⁷¹ - Jean Jaques bienvenu, Droit fiscal, Presses universitaires de France, Paris, 1987, p,95.

⁷² - محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة - الجزائر ، مرجع سابق، ص، 36.

أن تكون البيانات صحيحة وصادقة، أما إذا كان غير ذلك فيعطي للإدارة التدخل لتحديد الأساس بكيفية انفرادية وهذه الطريقة تدخل هي الأخرى في زمرة التقدير المباشرة.

ورغم تعدد أساليب تحديد الأسس المضربة وتشابكها في الضرائب المباشرة، فقد اهتمت التشريعات الضريبية ومنها المشرع المغربي بالبحث عن الأسلوب الأمثل لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، وذلك بما يضمن للخزينة استخلاص ديونها، مع مراعاة ما يمنحه القانون للملزمين من ضمانات تارة تكون لأهداف الضريبة (المبحث الأول) وتارة أخرى في مواجهة إدارة الضرائب (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الضمانات المقررة لفائدة الملزمين لأهداف الضريبة

نقصد بالضمانات المقررة لفائدة الملزمين لأهداف الضريبة مجموع الحقوق والامتيازات التي يخولها المشرع المنظم للضرائب المباشرة للملزمين لتحقيق مجموعة من الأهداف ومن بينها: العدالة، المساواة، دعم النظام الاستثماري للمقاولة، المساهمة في الخروج من التعثر المالي. لأن مردودية وعدالة أي نظام ضريبي لا تقاس فقط بالأسعار والإعفاءات الممنوحة بل تحدد أيضا بالمادة الخاضعة للضريبة التي تشكل وعاء لتأسيسها، فكلما تقلص الأساس الضريبي كلما تقلص حجم الضريبة الواجب دفعها⁷³، وتقلصت معه شدة العبء الضريبي، لأن أي محاولة للزيادة في هذا العبء هو في غير صالح الاستثمار الخاص أو الاجتماعي، و يكون من نتائج ذلك تآكل الاقتصاد المنتج⁷⁴.

وعلى هذا الأساس اتخذ المشرع المغربي على غرار تشريعات مقارنة مجموعة من الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي عن الملزمين حماية لدخولهم وأنشطتهم المضربة. وتبعاً لاختلاف طرق تحديد الأساس الخاضع في الضرائب المباشرة سنتناول: الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي عن الملزمين في النظام المشترك (المطلب الأول) الذي يهتم بالضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل، والإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي عن الملزمين في النظام الخاص (المطلب الثاني) الذي يهتم فقط بالضريبة على الدخل .

المطلب الأول : الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي في النظام المشترك

يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة في الضرائب المباشرة على أساس العمليات التي قام بها الملزم، وهي كخاصية مشتركة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل المحددة دخولهم وفقاً لنظام النتيجة الصافية الحقيقية.

⁷³ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، 2008 ، ص، 118 .

⁷⁴ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، 2012 ، ص، 50، متاح على الموقع الإلكتروني: www.ces.ma

وقد اتجه المشرع المغربي إلى اتخاذ مجموعة من الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي عن الملمزمين خلافاً لمبدأ شمول الضريبة، وتتمثل هذه الإجراءات في طرح التكاليف التي أنفقها الملمزم في سبيل الحصول على الربح من الحصيلة الخاضعة للضريبة، بما فيها: التكاليف العامة، التكاليف المالية، الهبات، المؤونات، ترحيل الخسارة و الاهتلاكات، و كلما توسع المشرع في قبول هذه التنازلات (باعتبارها تكاليف واجبة الخصم) كلما ضيق في مفهوم الدخل أو الإيراد في الحساب كما أدى إلى تضيق حجم الوعاء⁷⁵.

ونظراً لأهمية بعض التنازلات في الخروج من التعثر المالي ودعم النظام الاستثماري للمقاولة سيتم التطرق فقط إلى : خصم المؤونات (الفرع الثاني)، خصم الاهتلاك (الفرع الثاني) و ترحيل الخسارة (الفرع الثالث).

الفرع الأول : خصم المؤونات

قرر المشرع خصم المؤونات من الدخل الإجمالي عند تحديد الأساس الخاضع للضريبة من أجل مواجهة خسارة أو أعباء غير متوقعة بهدف تخفيف العبء الضريبي عن الملمزمين والزيادة في الإنتاج والرفع من ثروة المؤسسة. وتعرف المؤونات بأنها جزء من أرباح المؤسسة التي تخصص لتغطية أعباء و تدهورات محتملة و فجائية لأصل من الأصول غير القابلة للاهلاك.

وتتعدد المؤونات بحسب الموضوع الذي ترصد له، غير أن إثبات مشروعيتها يخضع لمجموعة من الشروط الأساسية، لدى كان من الأجدر التطرق إلى شروط الاستفادة من خصم المؤونات (الفقرة I) على أن يتم فيما بعد استعراض أنواع المؤونات التي يجوز خصمها (الفقرة II).

الفقرة I : شروط الاستفادة من خصم المؤونات

تخضع المؤونات لقواعد وشروط ليقبل خصمها بهدف تقادي أي ممارسة غير مشروعة من طرف الملمزم أو من طرف مأمور إدارة الضرائب، ومن النادر أن يتطرق المشرع الضريبي إلى الشروط الواجب توفرها في المؤونة كي تخصم من الربح، وبالتالي لا بد في الرجوع إلى ذلك إلى الفقه الذي يبين هذه الشروط وهي :

⁷⁵ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص، 118 .

- يجب تكون المؤونة محددة بكل دقة: ويفهم من هذا الشرط بأن المؤونة الجائز خصمها، يجب أن تحدد بدقة متناهية انطلاقاً من عناصر ومعطيات حقيقية وبطريقة موضوعية، مما يقصي المؤونات الجزافية.
- الطابع الاحتمالي للعبء أو الخسارة: ويفهم من هذا الشرط أن المؤونات الجائز خصمها يجب أن تكتسي طابع الاحتمال وعدم التأكد⁷⁶، وتطبيقاً لذلك فإن التكلفة أو الخسارة الأكيدة التي تعتبر تكليفاً على الدخل التي تم حدوثها سواء كانت مدفوعة أم مؤجلة أم مستحقة فلا يجوز خصمها.
- ارتباط المؤونة بنشاط المؤسسة: يفهم من هذا الشرط بأن المؤونة الجائز خصمها يجب أن تكون توزيعاً للربح، وليست استعمالاً له⁷⁷، وتطبيقاً لذلك فإن النفقات التي ينفقها صاحب المنشأة في تحقيق مصلحة خاصة به، ولو تمت باسم المؤسسة لا تعتبر تكليفاً على الربح، وبالتالي لا يجوز خصمها مثلاً أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة أو الحصول على قرض باسم المؤسسة من أجل بناء سكن خاص به.
- قابلية المؤونة للخصم : بمعنى يجب أن تتعلق المؤونة بخسارة أو تكلفة فعلية قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة، وهناك تستبعد المؤونات غير المشروعة انطلاقاً من مشروعية الربح الخاضع للضريبة⁷⁸، كما تستبعد بعض الفوائد و الذعائر الناتجة عن المخالفات المتعلقة بالضرائب.
- التسجيل المحاسبي للمؤونة: بمعنى عدم التسجيل للمؤونة في محاسبة المقابلة يفقد عنها إمكانية خصمها من نتائج الدورات المتعلقة بها، وتطبيقاً لذلك فقد يتعين على الشركة أن تكون مسجلة المؤونة في محاسبة منتظمة بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بمراقبتها، والجدير بالذكر أنه في بعض الحالات رغم أن المؤونات تكون مبررة ومقبولة في موضوعها ومسجلة بانتظام، فإنه لا يمكن خصمها من الحصيلة الخاضعة للضريبة إذا امتنع المسير من إظهارها في كشف الأرصدة في المستخلصات الواجب إرفاقها بالتصريح السنوي بالنتائج.
- يجب أن تستخدم المؤونة للغرض المحدد لها: بمعنى إنه إذا لم تستخدم المؤونة وفقاً للاتجاه المرسوم لها أو إن لم تكن ذات موضوع تنتقل قيمتها إلى السنة اللاحقة لتخضع للضريبة. وكهذا يتعين على

⁷⁶ - Mohamed Marzak, Fiscalité marocaine de l'entreprise , Najah EL jadida, Casablanca, 1994, p, 47.

⁷⁷ - سيد حسن عبد الله، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد التاسع، العدد، 1، 2009، ص، 132 ، متاح على الموقع الإلكتروني:

<http://zujournal.org/ar/images/stories/2011/1-2009/6.pdf>

⁷⁸ - مزيداً من التفاصيل حول الموضوع ، أنظر : موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع ، دار الثقافة، بيروت، 2005.

المقابلة أن تقوم بإثبات الشروط الشكلية والموضوعية لاستخدام المؤونات و إلا اعتبرت غير نظامية أو غير قانونية بحيث لا يقبل خصمها من الحصيلة الخاضعة للضريبة⁷⁹.

الفقرة II : أنواع المؤونات الجائز خصمها

تتعدد المؤونات الجائز خصمها في التشريع الضريبي المغربي غير أنه يمكن تصنيفها إلى نوعين : مؤونات اسمية (1) و مؤونات عامة (2).

1- المؤونات الاسمية

يتعلق الأمر بالمؤونات الخاصة⁸⁰ التي تدخل المشرع لتنظيمها سواء من حيث طبيعتها أو شروط تكوينها أو من حيث قواعد استعمالها سواء تلك التي ينص عليها القانون الضريبي أو تلك المنصوص عليها في قوانين أخرى ومن بينها تلك المخصصة للسكن و الاستثمارات⁸¹ ، والواقع أنها كلها تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي عن الملزمين كما تساعد المقابلة إلى أخذ المبادرة في المجالين الاقتصادي و الاجتماعي⁸²، و من أهمها:

❖ تعتبر من التكاليف القابلة للخصم، المؤونات المرصدة لتملك المساكن المؤسسة في حدود 3% من الأساس الخاضع، وذلك بهدف تمويل صندوق يعد إما لتملك عقار أو بناء مساكن من طرف رب العمل، تخصص لأجراء المنشأة على سبيل سكنى رئيسي لهم، وإما لمنح الأجراء المذكورين قروضاً تمكنهم من تملك أو بناء المساكن، شريطة أن تستعمل المخصصات المذكورة وفقاً للغرض المعدة له قبل انصرام السنة الثالثة (3) التالية لسنة تأسيسها أو لسنة إرجاع القروض.

❖ تعتبر من التكاليف القابلة للخصم المؤونات المرصدة من طرف المنشآت المنجمية لإعادة تكوين المناجم والمرخص لها بالبحث أو الاستغلال أو هما معاً، فيما يتعلق بالمواد المعدنية وذلك في حدود 50% من الربح الضريبي الذي تحصل عليه المنشآت المنجمية قبل مباشرة الضريبة من غير

79 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 93.

80 - Mohamed Marzak, Fiscalité marocaine de l'entreprise, op, cit, 47 .

81 - Rachid Lazrak ,L'impôt général sur le revenu, Editions la porte, Casablanca, 2005, p, 255 .

82 - Ibid, p, 254 .

أن يزيد على نسبة 30% من مبلغ رقم الأعمال الناتج عن بيع المنتجات المستخرجة من المناجم المستغلة.

❖ تعتبر من التكاليف القابلة للخصم الديون المعدومة، ويعتبر الدين أو جزء منه معدوماً بعد استنفاد الملزم كافة الطرق لتحصيل الدين، كصدور قرار قطعي من المحكمة يقضي بإفلاس المدين و كفيله و إعسارهما أو وفاة المدين دون تركة تكفي لسداد ديونه أو اختفاء أو رحيل المدين، و لاشك أن هذه الديون تخضع للضريبة لزوال سبب إعفائها.

2- المؤونات العامة

يتعلق الأمر بالمؤونات التي لم يتدخل المشرع لتنظيمها، كما فعل في الصنف الأول، ولكنه ترك أمر تأسيسها وتحديد صنفها للمقولة شريطة الالتزام بالشروط التي سبق التطرق لها أعلاه، و نشير إلى أن هذه المؤونات تختلف حسب طبيعة النشاط التي تقوم به المقولة وحسب حجمها أيضاً، ونسلط الضوء على بعض منها نظراً لأهميتها في تحفيز العبء الضريبي عن الملزمين ودعم النظام الاستثماري للمقولة.

أ-مؤونات الضرائب

يسجل ضمن هذا الحساب كل التوقعات التي تجعل المؤسسة تدفع أكثر من الضرائب المتوقعة بسبب توقع صدور قانون ضريبي يفرض أكثر مما هي عليه أو توقع فحص محاسبي شبه أكيد بفرض ضرائب إضافية أو توقع صدور قرار قضائي بدفع ضرائب إضافية ضد المؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤونة التي يجوز تشكيلها تتعلق بذات الضريبة لا بالغرامات والجزاءات المرتبطة بها والتي تكون ناتجة عن عدم احترام الشركة للنصوص التشريعية والتنظيمية، كما يجب أن تكون من الضرائب القابلة للخصم⁸³.

83 - لا تخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة:

- مبلغ المشتريات والخدمات التي تكتسي طابع تبرع.

-مبلغ المساهمة من أجل دعم التماسك الاجتماعي التي تتحملها الشركات والمحدثة بموجب المادة 9 من قانون المالية رقم 12-22 لسنة المالية 2012 .

- مبلغ المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح والدخول المنصوص عليها في القسم الثالث من الكتاب الثالث من المدونة العامة للضرائب.

و الجدير بالذكر أنه قد خول المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2018 للشركة الحق في خصم الرسوم شبه الضريبية غير القابلة للخصم حالياً، و التي تشمل الرسم البيئي المفروض على البلاستيك والرسم الخاص المفروض على حديد البناء والرسم الخاص المفروض على الرمال، و تكمن فائدة هذا الإجراء في تخفيف العبء عن المقاول.

ب- مؤونة الاندثار

و يتعلق الأمر بالمؤونات المرصدة لمواجهة النقص المحتمل في قيمة عناصر الأصول المادية كالبنائيات و الآلات و المعدات، وكذا المؤونات المتعلقة باندثار السندات والقيم الموظفة والأسهم وكذا اندثار حساب الخزينة.

غير أن أهم هذه المؤونات هي تلك المرصدة لمواجهة اندثار قيمة الديون، وخاصة من حجم الخلافات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية وبين بعض الملمزمين حول قانونية هذه المخصصات، ومدى توفر شروطها و خاصة شرط اندثار هذه الديون وعدم إمكانية استخلاصها، ووسيلة إثبات ذلك⁸⁴.

ج- مؤونة تدني قيم المخزونات

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية والتي تحتفظ بها في المخازن قصد استعمالها المباشر أو غير المباشر⁸⁵، وتعتبر المخزونات من العمليات الخاضعة للضريبة.

غير أنه في فترة التضخم، قد يتسبب تقييم المخزونات انطلاقاً من الكلفة الأصلية في تبخيس كلفة البضائع المباعة، وهو ما يؤدي إلى المبالغة في تقييم الدخل المتأتي من بيع هذه البضائع مما يجعل الأساس الخاضع للضريبة مرتفعاً وبالتالي يؤدي إلى الإضرار بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة.

وهكذا بحسب مقتضيات المادة 8 من المدونة العامة للضرائب، تقيم المخزونات بحسب ثمن التكلفة أو السعر اليومي إذا كان أقل منه، وفي هذه الحالة يجوز للمقاول أن تكون مؤونة لمواجهة النقص الحاصل في تقلبات الأسعار، إذن فالمنهج الذي يأخذ بعين الاعتبار، الكلفة الأصلية، وقياسها بحجم التضخم، هو

⁸⁴ - عبد الرحمان أبليللا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 94-95.

⁸⁵ - فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص، 152.

الوحيد الذي يسمح بتصحيح التأثيرات السلبية للتضخم⁸⁶، الشيء الذي يؤدي إلى تخفيف الأعباء عن الملزمين.

و هكذا فدور خصم المؤونات كما تم توضيحه أعلاه لا يقل أهمية عن خصم الاهتلاك.

الفرع الثاني : خصم الاهتلاك

الاهتلاك أو الاندثار هو ما يفقده رأس مال المشروع من قيمة بسبب استخدامه في الإنتاج، إنه يعني من الناحية المالية عدم فرض الضريبة على دخل المشروع إلا بعد أن تخصص منه تلك القيمة التي تفقد سنوياً. إن الهدف الأساسي الذي يتوخاه المشرع للاندثار هو السماح للمشروع بمواصلة الإنتاج وزيادته عن طريق إحلال مال جديد محل رأس مال تناقصت قيمته فأصبح غير صالح للاستعمال، وأيضاً تسهيل الزيادة في رأس المال بواسطة الأصول الذاتية⁸⁷.

و على غرار إثبات المؤونات فإنه لقبول خصم الاهتلاك لابد تكون تلك الأموال المستهلكة علاقة مباشرة بنشاط المقاول، وأن تكون من الأموال التي تنقص قيمتها بمرور الوقت شريطة أن يتم تسجيلها (الأموال) في حساب الأصول الثابتة أو المجمدة كما يجب إثبات استهلاك الأموال في المحاسبة بصورة منتظمة.

و بدون شك، فإنه خصم الاهتلاك في حدود النسب المعمول وفقاً لأعراف كل مهنة أو صناعة أو فرع من فروع النشاط المهني، وهكذا ترك المشرع أمر تحديد هذه النسب للأعراف الهيئات المهنية التي يجب أن تراعي في ذلك ظروف مزاوله النشاط المهني وكذا نوعية الأموال المستهلكة، إلا باستثناء نسبة استهلاك سيارات نقل الأشخاص، حيث أعتبر المشرع أنه لا يجب أن تتجاوز نسبة 20%.

والجدير بالذكر أن هناك عدة طرق لتقدير مصروف الاهتلاك غير أنه في المغرب يتم تطبيق نظامين : الاهتلاك الثابت (الفقرة I) ونظام الاهتلاك التنازلي (الفقرة II) الذي يتم إعماله في حالات خاصة.

⁸⁶ - عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مطبعة الرسالة، الرباط، 2010، ص، 117.

⁸⁷ - Mohamed Abdou Mouigni, Essai sur la politique fiscales Marocaine d'incitation au développement, Mémoire pour l'obtention du diplôme supérieures en droit public, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Rabat – Agdal, l'année universitaire, 1994-1995 , p, 61 .

الفقرة I : نظام الاهتلاك الثابت

يتم حساب مصروف الاهتلاك في النظام المرجعي للضريبة على الشركات أو على الدخل (نظام النتيجة الحقيقية) بناء على القسط الثابت أو الخطي⁸⁸، وهي طريقة ذات أهمية وأكثرها شيوعاً في التشريعات الضريبية وذلك لسهولة استخدامها في الاستخدام، و تتضمن توزيع تكلفة الأصل الخاضعة للاهلاك بالتساوي على العمر المقدر للأصل، وقد سميت بالقسط الثابت بسبب مصروف الاهتلاك الذي يكون ثابتاً، لا يتغير من سنة إلى أخرى، على مدى العمر المقدر للأصل⁸⁹.

وعليه فحساب مصروف الاهتلاك السنوي سيكون على الشكل التالي⁹⁰:

$$\text{مصروف الاهتلاك} = \frac{\text{قيمة الأصل الخاضعة للاهلاك}}{\text{العمر المقدر للأصل}}$$

كما يمكن كتابة هذه المعادلة بالشكل التالي لبيان أثر قيمة النفاية على عملية حساب مصروف الاهتلاك السنوي :

$$\text{مصروف الاهتلاك} = \frac{\text{التكلفة الكلية} - \text{قيمة النفاية}}{\text{العمر المقدر للأصل}}$$

وعلى سبيل المثال إذا كانت قيمة آلة خاضعة للإهلاك تقدر ب 5000 درهم وكان العمر المقدر لآلة المذكورة هو خمس (5) سنوات فإن احتساب مصروف الاهتلاك سيكون كالتالي :

$$5000 : 5 = 1000$$

و بالتالي فإن 1000 درهم هو مبلغ مصروف الاهتلاك الآلة.

غير أن الاعتماد على طريقة القسط الثابت في حساب أقساط الاهتلاك عند تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة و خاصة في ظروف التضخم النقدي قد يترتب عليه عجز بعض المشروعات عن استبدال الأصول التي تم استهلاكها بأصول أخرى جديدة و متطورة، حيث تكون أقساط الاهتلاك المجمعة أقل بكثير من قيمة

⁸⁸ - Thierry lumelle, Droit fiscal 2011/2012 , lextenso édition, Paris,2012, p, 79 .

⁸⁹ - هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، 2011، ص، 313.

⁹⁰ - نفس المرجع .

العدد والآلات اللازمة لتنفيذ عمليات الإحلال و التجديد، وقد يترتب على ذلك أثر سلبي على معدل التوسع في حجم الاستثمارات القائمة وعلى حجم الاستثمارات الجديدة⁹¹.

و بصفة عامة يقوم القسط الثابت لاحتساب مصروف الاهتلاك على افتراض أساسي وهو ثبات الأسعار، ومن ثم الاعتماد على تلك الطريقة عند تقدير الأرباح والمركز المالي الحقيقي للملزم تصبح ملائمة فقط في حالة ثبات الأسعار، لكن افتراض ثبات الأسعار غير واقعي، خصوصاً في السنوات الأخيرة حيث ارتفعت الأسعار بمعدلات قياسية، وفي ظل ذلك تصبح طرق القسط الثابت غير ملائمة لحساب الربح الخاضع للضريبة⁹²، وقد يترتب عليها آثار سلبية على النشاط الذي يمارسه الملزم ويحد من توسعه بعله ارتفاع الأساس الخاضع للضريبة.

ولهذا السبب اتجهت بعض التشريعات الضريبية إلى اعتماد أسلوب إعادة تقويم الأصول لحساب أقساط الاهتلاك، ووفقاً لهذه الطريقة يتم تصحيح أرصدة الاهتلاك المحسوبة وفقاً لطريقة القسط الثابت لتأخذ في الحسبان أثر ارتفاع الأسعار بحيث يتم اعتماد أقساط معدلة لتخفيف العبء الضريبي تكون أكبر من الأقساط الثابتة في ظل ارتفاع الأسعار وأقل منها في ظل انخفاض الأسعار. وبدون أن شك هذه الطريقة تؤدي إلى انخفاض المخاطر النقدية التي تواجه المستثمر وزيادة قدرته على القيام بعملية الإحلال والتجديد ليس فقط للمحافظة على الطاقات الإنتاجية بل التوسع فيها⁹³، بعله أن الأساس المعتمد للتضريب يكون مطابقاً للمقدرة التكلفة للملزم.

و الجدير بالذكر لقد كانت هناك اقتراحات داخل المديرية العامة للضرائب في المغرب تتجه إلى تطبيق طريقة إعادة تقويم الأصول لحساب مصروف الاهتلاك كطريقة للتصدي لظاهرة ارتفاع الأسعار والتضخم النقدي من أجل عدم المبالغة في تضريب الأصول، إلا أن صعوبة التتبع و المراقبة حالت دون تطبيقه.

91 - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص، 96.

92 - نفس المرجع .

93 - نفس المرجع، ص، 97.

الفقرة II : نظام الاهتلاك التنازلي

يعتبر نظام الاهتلاك التنازلي من الأساليب المتعارف عليها في قانون الضرائب المباشرة في حساب قسط الإهلاك الدوري للأصل الثابت، وفيها يتم تحميل الفترات المالية الأولى بقيمة أعلى من الأصل (مصرف الإهلاك) ثم تبدأ هذه القيمة في التناقص في الفترات الموالية.

وقد وضعت طريقة الاهتلاك التنازلي من أجل تمكين المقاولات من تجديد و عصرية تجهيزاتها حتى في فترة التضخم، ويتكون أساس حساب الاهتلاك من التملك السلع التجهيزية⁹⁴.

وبناء على اختيار معبر عنه لا يمكن الرجوع فيه، فإن السلع التجهيزية المقتناة، باستثناء العقارات، كيفما كان الغرض المعدة له وبعض السيارات المعدة لنقل الأشخاص التي أوردها القانون على سبيل الحصر، يمكن اهتلاكها وفق نظام الاهتلاك التنازلي، وذلك بضرب سعر الاهتلاك العادي في المعاملات التالية :

- 1,5 بالنسبة للسلع التي تعادل مدة اهتلاكها ثلاث (3) سنوات أو أربع (4) سنوات.

- 2 بالنسبة للسلع التي تعادل مدة اهتلاكها خمس (5) أو ست (6) سنوات.

- 3 بالنسبة للسلع التي تتجاوز مدة اهتلاكها ست (6) سنوات⁹⁵.

و يساهم الاهتلاك التنازلي في تسريع أقساط الاهتلاك خلال السنوات الأولى من استعمال الأصل، مما يسمح بتخفيض نسبة الاقتطاع الضريبي على شكل وفورات ضريبية بسبب تنامي التكاليف المخصومة للأرباح

⁹⁴ - مزيدا من التفاصيل حول نظام الاهتلاكات :

-Saadia Boutahlil Bekkali, Le taux d'imposition marginal effectif au Maroc, Doctorat d' état en sciences économiques, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales , rabat - Agdal, Anne universitaire, 1996-1997, P ,60-61.

- Frédéric douet ,Précis de droit de la famille, op,cit , p, 37-38.

⁹⁵ - كما تحدد هذه المعاملات في التشريع الضريبي الفرنسي كالتالي:

- 25 , 1 إذا كانت مدة الاستعمال المنقول ما بين ثلاث (3) إلى أربع (4) سنوات .

- 75 , 1 إذا كانت مدة الاستعمال المنقول ما بين خمس (5) إلى ست (6) سنوات .

- 25 , 2 إذا كانت مدة استعمال المنقول تفوق ست (6) سنوات .

-Thierry Lamulle, Droit fiscal 2011/2012 , op, cit,p,79 .

المضربة⁹⁶، ومن مصلحة المؤسسة أن تحقق وفر ضريبي أكبر بشكل مبكر بدلاً من تحقيقه متأخراً خلال فترة الاسترداد، و من الثابت أن نظام الاهتلاك التنازلي يوفر عدة مزايا نجملها في النقاط الشكل التالية:

- يعتبر الاهتلاك التنازلي عبء غير مدفوع والمؤسسة تجد له مقابلاً من الخزينة، الشيء يمكنها إنجاز استثمارات جديدة⁹⁷.

- تغيير الهيكل التمويلي للاستثمارات في صالح التمويل الذاتي⁹⁸ بالمقارنة مع نظام الاهتلاك الخطي أو الثابت، وكما يقول بومبدو من " مصلحة الدولة ، أن الشركات تطور أرباحها"⁹⁹ خصوصاً إذا كانت البلد لا تتمتع بسوق مالي واسع النشاط¹⁰⁰.

- تزداد فاعلية الاهتلاك التنازلي في ظروف عدم التأكد والمخاطرة، وبصفة خاصة في فترة التضخم النقدي حيث تزيد القيمة الحالية للوفر الضريبي الناتج عن الاستفادة من الاستهلاك المعجل في المشروعات الاستثمارية الطويلة الأجل التي تزداد فيها درجة المخاطرة وعدم التأكد، فتعجيل خصم أقساط الاهتلاك في السنوات الأولى لهذه المشروعات يجعل المستثمر أكثر تأكيداً من استفادته من هذا الحافز بالمقارنة مع الحوافز الأخرى التي تحقق الاستفادة منها طوال العمر الإنتاجي.

- يؤثر الاهتلاك التنازلي على قرار الاستثمارات الطويلة الأجل، حيث يتولد عليه أثر تمييزي في صالح الاستثمارات من النوع الأول وفي غير صالح الاستثمارات القصيرة الأجل، والاستثمارات من النوع الأول تساهم مساهمة فعالة في التنمية الاقتصادية بالمقارنة بالاستثمارات من النوع الثاني.

و بالإضافة إلى خصم مخصصات الاهتلاك من أجل تخفيف العبء عن الملمزين والزيادة في الطاقات الإنتاجية للمقاوله يسمح المشرع بخصم الخسارة من ربح سنة محاسبية تحقيقاً لنفس المبتغى.

⁹⁶ - Hicham Benyassine, l' impact de la fiscalité sur le choix de financement des entreprises, Mémoire pour l'obtention du diplôme des études supérieures en sciences économiques, option , Finance-Fiscalité, Faculté des sciences juridiques et économiques et sociales, Agdal, rabat, L' année universitaire, 1996-1997 , p,28 .

⁹⁷ - Ibid ,p, 29 .

⁹⁸ - Christine Collette, Gestion fiscale des Entreprises, Edition Ellipses, Paris, 1998, P , 163.

⁹⁹ - Brie (C .DE), Charpentier, l'inégalité par l'impôt, Ed. seuil ,Paris , 1973.cité par : Mohamed Abdou Mouigni, Essai sur la politique fiscales Marocaine d'incitation au développement, op, cit , p, 61 .

¹⁰⁰ - محمد لعلوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم ، تخصص علوم اقتصادية، جامعة خيضر - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، بسكرة، السنة الجامعية، 2014-2015، ص ، 38.

أطروحة متاحة على الموقع الإلكتروني: http://thesis.univ-biskra.dz/2217/1/Th%C3%A8se_2015.pdf

الفرع الثالث : ترحيل الخسارة

إن الدولة بفرضها الضريبة على الملمزمين تشاركهم في الربح، ومن ثم لا بد أن تشاركهم في الخسارة، لذلك تعتبر الخسارة الضريبية من العناصر الضرورية التي تدخل ضمن التنزيلات الواجبة الخصم من دخل الملمزم عند تقدير الأساس الضريبي، حتى لا يؤدي ذلك إلى تأكل رأس المال المؤسسة.

والجدير بالذكر أن هذه الضمانة أخذت بها أغلبية التشريعات المعاصرة تيسيراً على الملمزمين وتحفيزاً لهم على الخروج من التعثر المالي واستمرار النشاط الاقتصادي في المجتمع¹⁰¹، لأن معدلات الضرائب يترتب عليها آثار سلبية خطيرة يتعذر الدفاع عنها إن لم يتضمن التشريع الضريبي نصوصاً تسمح بالخصم الكامل للخسائر المحققة من الأرباح الصافية في السنوات السابقة أو اللاحقة لتشجيع الاستثمار الخاص و زيادة تراكم رأس المال في اتجاه الأنشطة الاقتصادية المرغوبة¹⁰².

و على هذا الأساس قد سمح المشرع بخصم الخسائر من الحصيلة الخاضعة للضريبة عند تحديد الأساس الضريبي كيفما كانت طبيعتها سواء كانت خسارة رئيسية (الفقرة II) أم خسارة فرعية (الفقرة II).

الفقرة I : الخسارة الرئيسية

يتعرض الملمزم لخسارة رئيسية تكون ناتجة عن ممارسته للنشاط الاقتصادي العادي، وهي التي يجوز خصمها من الربح الإجمالي عند التحاسب الضريبي للوصول إلى الدخل الصافي المضرب، ونقول أن الشركة في حالة خسارة أو عجز إذا كانت نفقاتها أكبر من دخلها الإجمالي، وتقود الخسارة إلى تعذر فرض الضريبة من جهة، وإلى ترحيل مبلغها إلى السنوات اللاحقة أو السابقة.

وبالرجوع إلى التشريعات الضريبية نجد أن نظام الترحيل يختلف بحسب طبيعة النظام الاقتصادي للدولة، لأن عملية التسيير الضريبي جد معقدة ومحفوفة بالمخاطر على مستوى المؤسسات العالمية¹⁰³.

لذلك فإن من تلك التشريعات من تقضي بترحيل الخسارة إلى الأمام (1) وأخرى تقضي بترحيلها إلى الخلف (2).

¹⁰¹ - حمدي عبد العظيم ، وآخرون، الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، الجزء الأول، الإسكندرية، 1999، ص، 10.

¹⁰² - عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1986، ص، 150.

¹⁰³ - صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات-، رسالة نيل شهادة دكتوراه علوم تخصص: محاسبة و جباية، جامعة خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، السنة الجامعية ، 2015-2016 ، ص، 69 . متاحة على الموقع الإلكتروني:

http://thesis.univ-biskra.dz/2518/1/Th%C3%A8se_36_2016.pdf.

1- ترحيل الخسارة إلى الأمام

يقصد بعملية الترحيل إلى الأمام أن يسمح التشريع الضريبي للملزم بخضم الخسائر الضريبية التي تحققت في الفترة الحالية من الربح الضريبي الذي يتوقع أن تحققه المنشأة في الفترات المستقبلية، وقد يكون الترحيل غير مقيد بمدة زمنية، حيث يسمح للمنشأة خصم الخسارة الضريبية في أي سنة من السنوات المستقبلية، أو يكون محدداً بفترة زمنية لا يجوز من بعدها الترحيل، و يعتبر الأسلوب الأخير هو الأفضل حيث يشجع المقاولات على ضرورة تحقيق ربح في أسرع وقت ممكن لكي تستفيد من ميزة الترحيل إلى الأمام، و بمقابل ذلك فإنه كلما اتسع نطاق هذه الفترة كلما زاد الحافز لدى المستثمرين لزيادة حجم استثماراتهم الطويلة الأجل التي تزداد فيها درجة المخاطرة (مثل تغيير أذواق المستهلكين ، والتغيير في الفنون الإنتاجية المستخدمة، والمخاطر الناتجة عن خسائر معينة مؤكدة في بعض السنوات ...الخ) و العكس صحيح.

و باستقراء بعض التشريعات الضريبية يلاحظ أن التشريع الضريبي المصري يسمح للملزم بترحيل الخسائر إلى الأمام لمدة خمس (5) سنوات¹⁰⁴، وفي لبنان سمح المشرع الضريبي بترحيل الخسائر إلى الأمام لمدة ثلاث (3) سنوات، أما في الولايات المتحدة فيتم الترحيل إلى الخلف لمدة ثلاث (3) سنوات وللأمام لمدة خمسة عشرة (15)¹⁰⁵.

وفيما يتعلق بهذا الوضع فقد سمح المشرع الضريبي المغربي أيضاً بإمكانية ترحيل الخسارة إلى الأمام و ذلك بغض النظر عن طبيعة نشاط المنشأة، حيث جاء في الفقرة الأولى من المادة 12 من المدونة العامة للضرائب ما يلي : " يمكن خصم عجز سنة محاسبية من ربح السنة المحاسبية الموالية ، وإذا لم يكن هناك ربح أو كان الربح لا يكفي لاستيعاب مجموع الخصم أو بعضه جاز أن يخصم العجز أو الباقي منه من أرباح السنة المحاسبية الموالية إلى غاية السنة الرابعة التي تلي السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز".

و يعتبر ترحيل الخسارة إلى الأمام بمثابة منافع ضريبية متوقع أن تحققها المنشأة في المستقبل، مما يؤدي إلى ضرورة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل، حيث ينتج عن عملية الترحيل تخفيض الربح الخاضع

¹⁰⁴ - المادة 29 من قانون الضريبة على الدخل لسنة 2005.

¹⁰⁵ - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع، مرجع سابق، ص ، 88.

للضريبة في السنوات المستقبلية بحد أقصى أربع (4) سنوات و بالتالي تخفيف العبء الضريبي عن الملزمين.

غير أن ضمان ترحيل العجز ينبغي الحذر منه في البلدان النامية، و ذلك لما يشكله من نتائج سلبية على الإخلال بمبدأ المنافسة الشريفة ما بين المقاولات، فمثلا في المغرب حسب الإحصائيات الرسمية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب أن 63% من المقاولات تصرح بنتيجة فيها عجز، و الجدير بالذكر أنه حسب تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2011 هناك 1,5 مليون ملزم بالضريبة منه 315000 شخص معنوي.

لذا نقترح هنا تقوية المراقبة والبحث عن جدية الحسابات التي تثبت مصدر العجز، عن طريق الزيادة في عدد المفتشين الفاحصين، مثلا فلا يعقل الحديث بتاتا عن مراقبة فعالة في ظل وجود ثلاثة(300) مائة من المحققين على صعيد التراب الوطني وهو رقم جد مخجل، علماً أن حوالي ثلاثة ملايين مسجلين في الضريبة على الدخل و حوالي خمسين ألف مسجلين في الضريبة على الشركات¹⁰⁶.

2- ترحيل الخسارة إلى الخلف

إن السماح بترحيل الخسائر إلى الخلف يتضمن ضرورة قيام الخزينة العامة برد ما حصلته كضريبة على ما يعادل مقدار الخسارة، و يعمل المشرع الأمريكي بنظام ترحيل الخسارة إلى الخلف لمدة ثلاث سنوات (وللأمام لمدة خمسة عشرة¹⁰⁷)، وقد اعتمد هذا النظام في بعض الدول المتقدمة للتصدي للظروف التشاؤمية في محيط الأعمال بما فيها انخفاض معدلات الأرباح وإمكانية تحقيق خسائر مستقبلية مما يخفف من حدة الآثار الانكماشية بعبء عدم تحمل أي عبء ضريبي آني .

وترحيل الخسارة إلى الخلف يكون حافزاً قوياً على الزيادة في نسبة الاستثمارات الخطرة في المنشآت القائمة والتي مارست نشاطها الإنتاجي مند فترة زمنية، وحافزاً ضعيفاً بالنسبة للمشروعات الإنتاجية الجديدة والتي لم تمارس بعد النشاط الإنتاجي، والتي تحقق خسائر في المرحلة الأولى للإنتاج.

¹⁰⁶ - محمد قزير، المستجدات الضريبية في قانون المالية لسنة 2011، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة "دراسات"، عدد 96، 2011، ص، 91.

¹⁰⁷ - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، مرجع سابق، ص، 88.

وهذا يعني أن فرص استفادة المشروعات الجديدة من مزايا ترحيل الخسائر للخلف تتعدم بل أنها تستفيد من هذا الحافز لظالما حققت هذه المنشآت أرباحاً موجبة في السنوات السابقة لتحقيق الخسائر، والحالة الوحيدة التي تتعدم فيها مزايا ترحيل الخسائر إلى الخلف هي عندما تحقق المنشأة أرباحاً صفرية في السنوات الأولى لتحقيق الخسائر¹⁰⁸.

ومن الناحية العملية فإن السماح بترحيل الخسائر إلى الخلف وإن كان يمكن أن يحقق نتائج إيجابية، إلا أنه يحقق العديد من الآثار السلبية قد تفوق آثاره الإيجابية في الدول النامية نظراً لصعوبة تطبيقه وبصفة خاصة في الدول النامية التي تملك خزينة عامة تكاد تكون خاوية من الإيرادات، و في مثل هذه الظروف كما عبر على ذلك الفقه¹⁰⁹ يكفي فقط أن تتحمل الخزينة العامة مقدار الإيرادات المفقودة في حال ترحيل الخسارة إلى الأمام. ومما لا شك فيه، أن صعوبات تطبيق هذا الحافز سوف تزداد كلما زادت الفترة الزمنية التي يسمح خلالها بترحيل الخسارة إلى الخلف و العكس صحيح. و هذا يعني أن ترحيل الخسارة إلى الخلف إذا كان يمكن تطبيقه من الناحية النظرية في الدول النامية إلا أن القيود المالية تحول من إمكانية تطبيقه من الناحية العملية¹¹⁰.

الفقرة II: الخسارة الفرعية

تعتبر الأرباح الرأسمالية من العائدات المفروضة عليها الضريبة والتي تنحصر مصادرها في بيع الأصول الثابتة وإعادة تقييم الأصول¹¹¹، غير أن الخسارة الناتجة عن استعمال الأصول المذكورة اتجهت التشريعات الضريبية إلى طرحها من الربح الإجمالي عند تحديد الأساس الضريبي شريطة أن يدير الملزم محاسبة نظامية، ويطلق على الخسارة الفرعية في التشريع الضريبي المغربي بالخسارة بسبب الاندثار وفي تشريعات أخرى بالخسارة الرأسمالية.

ويؤدي خصم الخسارة من الوعاء الخاضع اتجاه محموداً حيث يؤدي إلى تقليص الأساس الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيف الأعباء عن المنشأة مما يزيد من التوسع وبناء طاقات إنتاجية جديدة.

¹⁰⁸ - Brow , C , E , Tax, Incentives for investiment, American Economic, Review, may, 1972 , pp, 335-345.

أشار إليه : سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع، مرجع سابق، ص ، 83.
¹⁰⁹ - نفس المرجع.

¹¹⁰ - نفس المرجع، ص، 83-84.

¹¹¹ - خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار مكتبة الحامد، القاهرة، 2003، ص، 225.

وعلى خلاف الخسارة الإجمالية التي تحدد بمدة زمنية محددة لا يجوز بعدها الترحيل، فإن خصم الخسارة بسبب الاندثار من ربح سنة محاسبية أخرى غير مقيدة بمدة زمنية محددة، ومن إيجابيات عدم التحديد الزمني هنا أن الشركة في غالب الأحيان لا تتحمل هذا المبلغ.

وبهدف دعم برامج الاستثمار المحققة قبل عمليات الاندماج أو الانقسام¹¹² أصبح بإمكان الشركات الدامجة بحسب قانون المالية لسنة 2018 الاستفادة من عملية ترحيل العجز المتراكم لديها والمتعلق بالاهتلاكات المنتظمة الواردة في تصريحات آخر سنة محاسبية، السابقة لعمليات الاندماج أو الانقسام إلى أرباح السنوات المحاسبية لمالية¹¹³.

و عموماً لقد تم استعراض أهم الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي في النظام المشترك للضرائب المباشرة، إذن فماذا عن تلك الإجراءات المرصودة لنفس الهدف في النظام الخاص بالضريبة على الدخل فقط؟

المطلب الثاني: الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي في النظام الخاص

اتخذ المشرع المغربي في النظام الخاص الذي يهم فقط الضريبة على الدخل عدة إجراءات تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي عن الملزمين وتحقيق مطلب العدالة الضريبية وتقرعاتها.

و هكذا، وخلافاً لمبدأ شمول الضريبة قرر المشرع على غرار تشريعات معاصرة قبل فرض الضريبة وعند تحديد أساسها إقرار خصم من مجموع الدخل (الفرع الأول) وخصم آخر عن مصدر كل دخل (الفرع الثاني)، نظراً لسريان الضريبة على الدخل على مجموعة من مصادر الدخل.

الفرع الأول : الخصم من مجموع الدخل

خلافاً لمبدأ شمول الضريبة ينص المشرع الضريبي إلى إقرار خصم من مجموع الدخل عند تحديد الأساس الخاضع للضريبة، وذلك لاعتبارات اجتماعية أو إنسانية تنطلق من الطبيعة التضامنية للدولة الحديثة، وهذا الخصم قد يكون غير محدد بسقف معين (الفقرة I) أو محدد بسقف معين (الفقرة II).

¹¹² - مجلة المالية، عدد خاص، 2018، ص 36.

¹¹³ - و تطبق أحكام هذه المادة على عمليات الاندماج أو الانقسام ابتداءً من فاتح يناير 2018.

الفقرة I : الخصم غير المحدد بسقف

من أجل تخفيف العبء الضريبي عن الملتزمين الخاضعين للضريبة على الدخل، وبغية تحقيق أهداف الضريبة بأبعادها الاجتماعية والاقتصادية والإنسانية، قرر المشرع طرح مبلغ الهبات النقدية والعينية من مجموع الدخل والتي ستند لبعض الهيئات، بما فيها:

- الأوقاف العامة.
- التعاون الوطني.
- الجمعيات المعتمدة ذات منفعة عامة.
- المؤسسات العمومية التي تكون مهمتها الأساسية تقديم علاجات صحية أو القيام بأعمال في مجالات الثقافة و التعليم أو البحث.
- جامعة الأخوين بإفران.
- العصبة الوطنية لمكافحة أمراض القلب و الشرايين.
- مؤسسة الحسن الثاني لمكافحة داء السرطان.
- مؤسسة محمد الخامس للتضامن.
- مؤسسة محمد السادس للنهوض بالأعمال الاجتماعية للتربية و التكوين.
- اللجنة الأولمبية الوطنية المغربية والجامعات الرياضية المؤسسة بصورة قانونية.
- الصندوق الوطني للعمل الثقافي.
- وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية لعمالات و أقاليم شمال المملكة.
- وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية لعمالات و أقاليم جنوب المملكة.
- وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية لعمالات و أقاليم الجهة الشرقية للمملكة.
- الوكالة الخاصة طنجة - البحر الأبيض المتوسط.
- وكالة التنمية الاجتماعية.
- الوكالة الوطنية لإنعاش الشغل و الكفاءات.
- المكتب الوطني للأعمال الجامعية و الاجتماعية و الثقافية.
- جمعيات السلفات الصغرى.

- المشاريع الاجتماعية التابعة للمقاولات العمومية أو الخاصة والمشاريع الاجتماعية التابعة للمؤسسات المؤدّون لها بالقانون الصادر بإحداثها بتسلم هبات، وذلك في حدود نسبة اثنين في الألف (2%) من رقم أعمال الواهب.

و يشترط المشرع لقبول خصم الهبات المذكورة أن تكون مبررة بوثائق محررة في اسم الملزم.

الفقرة II : الخصم المحدد بسقف معين

يهم الخصم المحدد بسقف معين الذي يتعين طرحه من مجموع الدخل عند تحديد الأساس الخاضع للضريبة والهادف إلى تخفيف العبء الضريبي عن الملزمين الخاضعين للضريبة على الدخل حالتين:

- خصم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة بهدف بناء أو تملك مسكن رئيسي (1).
- خصم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة لأقساط عقود التأمين (2).

1 - خصم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة بغرض تملك أو بناء مسكن رئيسي

من أجل تشجيع الملزمين على تملك أو بناء مسكن رئيسي قرر المشرع خصم في حدود 10% من مجموع الدخل الخاضع للضريبة، على أن يستحق هذا الخصم من المبالغ التالية:

- مبلغ فوائد القروض التي تمنحها للملزمين المؤسسات المتخصصة أو مؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها المرخص لها قانوناً بالقيام بهذه العمليات ومؤسسات الأعمال الاجتماعية التابعة للقطاع العمومي و الشبه العمومي أو القطاع الخاص و كذا المنشآت.

- أو من مبلغ الربح المعلوم المتفق عليه مسبقاً في إطار عقد المراجعة، بين الملزمين و مؤسسات الائتمان و الهيئات المعتبرة في حكمها.

و يتوقف الخصم المذكور فيما يرجع لأصحاب الأجور و ما في حكمها المفروضة عليهم الضريبة بطريقة الحجز في المنبع، على قيام رب العمل أو المدين بالإيراد شهرياً على خصم وبحجز و دفع أصل و فوائد المبالغ المسترجعة إلى الهيئات المقرضة، أو تكلفة الربح المعلوم المتفق عليه مسبقاً إلى المؤسسات و الهيئات التي أبرم معها عقد المراجعة.

أما فيما يرجع للملزمين الآخرين فيشترط المشرع لمنح الخصم من أجل تملك أو بناء مسكن على تقديم نسخة مصادق عليها من عقد القرض أو المرابحة أو إجارة "منتهية بالتمليك" و إيصالات الأداء أو إشعارات السحب التي تعدها مؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها، و يجب أن ترفق بالإقرار السنوي بمجموع الدخل المنصوص عليه في 82 من المدونة العامة للضرائب.

و في حالة البناء، يستفيد الملزم من خصم الفوائد المذكورة خلال مدة لا تجاوز سبع (7) سنوات ابتداء من تاريخ تسليم رخصة البناء.

2 - خصم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة لأقساط عقود التأمين

قرر المشرع خصم في حدود 10% من مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة و يتعلق الأمر بالأقساط والاشتراكات المتعلقة بعقود تأمين التقاعد الفردية أو الجماعية التي تساوي مدتها ما لا يقل عن ثماني (8) سنوات والتي سبقت أن أبرمت مع شركات تأمين مستقرة مع المغرب تدفع إعاناتها إلى المستحقين ابتداء من بلوغهم خمسين (50) سنة كاملة من العمر.

و يجب على الملزم كي يستفيد من الخصم المذكور أن يضيف في إقراره السنوي المتعلق بمجموع الدخل، نسخة مشهوداً بمطابقتها لأصل العقد وشهادة بأداء الاشتراكات أو الأقساط تسلمها شركات التأمين المعنية و تبين فيها أن المؤمن له قد اختار خصم الأقساط و الاشتراكات المذكورة.

و الجدير بالذكر أنه لا يجوز الجمع ما بين الخصم أعلاه والخصم المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة 59 من المدونة العامة للضرائب والمتعلق بأنظمة التقاعد المقررة في الأنظمة الأساسية لهيئات التقاعد المغربية المؤسسة و العاملة وفقاً للنصوص التشريعية و التنظيمية الجاري بها العمل في هذا الميدان.

الفرع الثاني : الخصم الخاص بحسب مصدر الدخل

قرر المشرع تمتيع الملزمين بخصم خاص بحسب مصدر الدخل عند تحديد الأساس الخاضع للضريبة نظراً لاختلاف مصادر الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل (بما فيها: الدخل المهني، الدخل الفلاحية، الدخل الأجرية والدخل المعتبرة في حكمها، والدخل والأرباح العقارية، والدخل و الأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة).

ونظراً لأهمية بعض الإسقاطات في حماية الملزمين وأنشطتهم المضربة سنسلط الضوء على الحق في الخصم في الدخول الأجرية والدخول المعتبرة في حكمها (الفقرة I) والحق في الخصم الدخول و الأرباح العقارية (الفقرة II).

الفقرة I : الحق في الخصم في الدخول الأجرية و الدخول المعتبرة في حكمها

بادئ ذي بدء لابد من التنبيه أن المداخل الأجرية والدخول المعتبرة في حكمها تشمل كل من المرتبات والتعويضات والمكافآت والأجور والمعاشات والإيرادات العمرية وكذا المنافع النقدية والعينية الممنوحة، وتعتبر بعض المداخل المرتبطة بها معفية أصلاً من الضريبة مثل التعويض عن نفقات الوظيفة المبررة، والإعانات أو الإعفاءات العائلية والعلاوات المضافة إلى رواتب التقاعد أو المعاشات مقابل الأعباء العائلية وغيرها و التي تجد سندها في الاعتبارات الإنسانية و الاجتماعية.

و من المعلوم أن الأشخاص الطبيعيين يشكلون الخلايا الأساسية في المجتمع، يقوم على كواهلهم تحقيق أهداف المجتمع وغاياته، وهم الأولى بالرعاية الاجتماعية على الدوام، ومن هذا المنطلق منحهم المشرع الضريبي العديد من التنازلات الضريبية لمساعدتهم على تحقيق المستوى اللائق من الحياة الكريمة ضمن إطار الفلسفة الاجتماعية الاقتصادية السائدة في المجتمع، لأن عدم تقرير مثل هذه التنازلات قد يؤدي إلى ارتفاع العبء الضريبي الشيء الذي يخل بالعدالة الاجتماعية إلى حد بعيد.

و على هذا الأساس قرر المشرع خصم المصاريف المهنية في الدخول الأجرية (1) كما قرر خصم شخصي من مجموع المعاشات والإيرادات العمرية (2) عند تحديد الأساس الخاضع للضريبة.

1 - خصم المصاريف المهنية

المصاريف المهنية كثيرة ومتعددة والبعض منها يخضع للضريبة (كتعويضات البحث، تعويضات أخطار المهنة... الخ) وأخرى يقضي المشرع خصمها من الدخل الإجمالي، وتشمل تعويضات التنقل، تعويضات الانخراط في منظمات مهنية أو الاشتراك في جمعيات، التعويضات العائلية... الخ، شريطة أن يتم إثبات المصاريف المذكورة لكي يقبل مأمور التقدير خصمها من الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة.

و القاعدة أن هذه المصاريف تقدر بنسب جزافية وقد حددها المشرع في نسبة عادية تصل إلى

20%¹¹⁴ من الدخل الإجمالي للوصول إلى صافي الدخل المعتمد للتضريب شريطة ألا يتجاوز مبلغ الخصم 30.000 درهم، وهناك نسب أخرى خاصة بمجموعات معينة من المهن المأجورة تتراوح ما بين 25% و 45% على اعتبار أن هذه الفئات يتكبدون مخاطر أكبر ومصاريف أكثر¹¹⁵.

وطبقاً لمقتضيات المادة 59 من المدونة للضرائب يمكن إجمال نظام خصم المصاريف المهنية المتعلقة بالفئات الخاصة في الجدول التالي:

الجدول رقم : 1 نظام خصم المصاريف المهنية في الدخل الأجرية

أصناف المأجورين	نسبة الخصم	سقف الخصم بالدرهم
مستخدمي الكازينوهات والأندية الذين يتحملون مصاريف التمثيل والسهر أو المصاريف المترتبة عن اتخاذهم مسكنين	25%	30.000
عمال الجرائد الذين يعملون بالليل، عمال المناجم، الفنانين المسرحيين، الغنائيين، السينمائيين، راقصي البالية الموسيقيين ورؤساء الأجواق.	35%	30.000
الصحفيون والمحررون والمصورون والمديرون بالصحف، ووكلاء العرض للتأمين على الحياة و المفتشون والمراقبون بشركات التأمين...الخ .	45%	30.000
ملاحو الصيد البحري و الملاحاة التجارية.	40%	30.000

المصدر : تركيب شخصي اعتماداً على المادة 59 من المدونة للضرائب

والملاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه في الوقت التي تستفيد فيه بعض المهن كالصحفيون و المحررون و المصورون والمديرون بالصحف كنسبة خصم 45% قبل تطبيق الأسعار فإنه من باب العدل و المساواة أمام الضريبة أن يتم توسيع هذه القائمة لتضم فئات أخرى لا تقل عنها أهمية على مستوى المخاطر وعلى مستوى الأعباء الملقة على عاتقها، كحراس الغابات، أساتذة التعليم الابتدائي، عمال السكك الحديدية، عمال البناء الذين يعملون في ظروف جد قاسية.

¹¹⁴ - ثم الرفع من نسبة الخصم بمقتضى من 17% إلى 20% بموجب قانون مالية 2009.
¹¹⁵ - السعدية لكدالي ، التصفية الجرافية في النظام الجبائي المغربي، مرجع سابق، ص، 126.

هذا من جهة أما من جهة أخرى، فإن مستخدمو الكازينوهات والأندية الليلية يتمتعون بخصم مزدوج يقدر بـ 25% و 35% في حين يحرم العاملين بالفنادق الذين يتكبدون نفقات باهضة ويعملون في ظروف أكثر قساوة، علماً أن لهم دور حيوي في إنعاش القطاع السياحي والنهوض بالتنمية الاقتصادية للبلاد¹¹⁶.

والجدير بالذكر، فإن النسب الجزافية التي يتم استنزالها عند تحديد الأساس الخاضع للضريبة، لطالما كانت محل نقاش و اختلاف ما بين الإدارة و الملمزمين . إذ تحاول الإدارة قدر الإمكان التقليل من هذه النسب نظراً لتأثيرها على أساس الضريبة، في حين يحاول الملمزم الاستفادة من نسب خصم مرتفعة للتخفيف من العبء الضريبي. و من مظاهر اختلاف الإدارة الملمزم و الإدارة حول نسبة خصم المصاريف المهنية، نجد أن فئة عمال المناجم يستفيدون من خصم يقدر بنسبة 35% إلا أن الإدارة ترى أن هذا التخفيض لا يمنح إلا للعمال الذين يعملون بالمناجم بصفة دائمة و بالتالي لا يمنح لأعضاء من المهندسين و المهندسين المساعدين، الذين كانوا يقومون بممارسة و وظائفهم يومياً في المناجم، إلا أنهم لا يمكنون بصفة مستقرة¹¹⁷.

و بالتالي، فإن الإدارة ترى أن هذه الفئة غير ملائمة لتلك التي يوجد فيها عمال المناجم، و لذلك فلا مبرر لمنحهم نسب خصم خاصة، بل يخضعون لنسبة الخصم العادية المحددة في نسبة 20%.

و بالإضافة إلى الحالات التي أوردناها أعلاه، هناك حالة خاصة للتضريب في الدخول الأجرية وما في حكمها والتي تعتبر مصدر قلق لدى لأصحابها، ويتعلق الأمر بحجز الضريبة في المنبع بسعر جزافي قدره 30% من مجموع المنافع والمكافآت الممنوحة دون الحق في أي خصم، والتي تهم فئتين:

- **الفئة الأولى :** تخص الدخول المدفوعة من طرف المقاولات والهيئات إلى أشخاص لا يعملون في المؤسسة بصفة غير دائمة، و يخضعون لسعر 30% المطبق على الدخل الإجمالي.

- **الفئة الثانية:** تخص الدخول الممنوحة من طرف مؤسسات التعليم الخاصة أو العامة أو التكوين المهني إلى المدرسين الذين يعملون بصفة مؤقتة فيخضعون لنسبة 17% من الدخل الإجمالي دون خصم في المصاريف المهنية.

116 - السعدية لكدي، التصفية الجزافية في النظام الجزافي المغربي، مرجع سابق ، ص، 127.

117 - نفس المرجع ، ص، 128.

و تطبيق السعر مباشرة على الدخل الإجمالي دون اعتبار المصاريف المهنية التي يتكبدها الملزم فيه إضرار كبير بالدخل لأن ذلك يؤدي إلى الرفع من الأساس الضريبي و بالتالي الزيادة في العبء الضريبي عن الملزم مما يعرض حياته للخطر.

2- الخصم الشخصي في المعاشات و الإيرادات العمرية

المقصود بالمعاشات هي المبالغ التي تمنح للشخص بعد إحالته على التقاعد وتدفع له من صندوق كالصندوق المغربي للتقاعد مثلاً، أما الإيرادات العمرية هي مبالغ تدفع بصورة جبرية ودورية للمستفيد مدى حياته تنفيذاً لعقد إبرام بينه و بين شخص آخر¹¹⁸.

و على كل حال، فإن تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة، يتم انطلاقاً من المبلغ الإجمالي المتعلق بالمعاشات والإيرادات العمرية ويخصم منه مبلغ جزافي، مع إمكانية الاستفادة من خصم آخر إن اقتضى الحال، ويتعلق الأمر بخصم الاشتراكات والأقساط المتعلقة بالمبالغ المحجوزة لتأسيس المعاشات ورواتب التقاعد والاشتراكات المدفوعة إلى هيئات الاحتياط الاجتماعي وكذا اشتراكات المأجورين المنخرطين في الضمان الاجتماعي من أجل تغطية النفقات المتعلقة بالمنح القصيرة الأجل.

و من أجل ضمان حياة كريمة لأصحاب الدخل المذكورة وبغية تخفيف الضغط عنهم، نشير أن المشرع بدل مجهودات جبارة من أجل الرفع من نسبة الخصم لفئة أعطت قوتها وشبابها لخدمة المجتمع، ويرصد الجدول أدناه أهم المحطات التي تم الرفع من مبلغ الخصم المذكور :

الجدول رقم 2: تطور نسبة الخصم في المعاشات و الإيرادات العمرية

السنة	نسبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة
1990-1984	25%
1994	35%
2000	40%
2013	55%

المصدر : تركيب شخصي اعتماداً على قوانين المالية

¹¹⁸ - صباح نعوش، الضرائب المباشرة (الجزء الثاني الإصلاحي)، مرجع سابق، ص، 62-63.

والجدير بالذكر أن نظام الخصم الذي جاء به قانون المالية لسنة 2013¹¹⁹ وذلك من أجل تخفيف الضغط الضريبي عن الملتزمين لتحسين قدراتهم الشرائية¹²⁰، قد أظهر تطبيقه فيما بعد أن الفئات ذوي المعاشات و الإيرادات العمرية المرتفعة هي المستفيد الأكبر من هذا الإجراء، وعلى هذا الأساس قد تدارك المشرع في قانون المالية لسنة 2014¹²¹ هذه الثغرة القانونية عن طريق حصر الاستفادة من 55% كحق في الخصم فقط لصالح الملتزمين الصغار والمتوسطين والذين لا يتجاوز أو يساوي المبلغ الإجمالي لمعاشهم 168.000 درهم سنوياً، مع تطبيق نظام خصم خاص قدره 40% على الفئات التي يفوق دخلها الإجمالي مبلغ 168.000 درهم سنوياً.

والواقع رغم المبررات التي يتم الاستناد عليها لتضريب الدخل الناتجة عن المعاشات والإيرادات العمرية وخصوصاً الفئات الصغيرة و المتوسطة والإجراءات المزعومة الإيجابية المتخذة لصالحها. إلا أنها مبررات لا تركز على أسس منطقية، ذلك نرى أنه من باب احترام كرامة الإنسان وأدميته ينبغي أن تكون الفئات المذكورة معفاة من تحمل أي عبء جبائي، على غرار بعض التشريعات المقارنة التي جعلت المعاشات و الربوع العمرية معفاة من الضريبة كيف ما كان مبلغها¹²².

و عموماً إذا كنا نتفق مع تضريب الدخل المرتفعة على غرار ما هو معمول به في الأردن¹²³، إلا أنه عند مقارنة المعاشات ذات المصدر الوطني والأخرى ذات المصدر الأجنبي يظهر أن هناك حيف كبير، فلا يعقل أن تستفيد الفئة الأولى من خصم قدره 40% في حين أن الفئة الثانية تستفيد من نسبة خصم تصل

¹¹⁹ - قانون المالية رقم 115.12 للسنة المالية 2013 الجريدة الرسمية عدد 6113 بتاريخ 17 صفر 1434 (31 ديسمبر 2012).

¹²⁰ - مجلة المالية، العدد 22- يناير 2014، ص، 23 متاحة على الموقع الإلكتروني:

Www.gov.finances.gov/ma

¹²¹ - قانون المالية رقم 110.13 للسنة المالية 2014 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6217 مكرر الصادرة بتاريخ 27 صفر 1435 (31 ديسمبر 2013).

¹²² - تنص المادة 12 من قانون الضريبة على الدخل المصري على ما يلي: " لا تخضع للضريبة :
- المعاشات.

- مكافآت نهاية الخدمة".

كما أن قانون الضريبة على الدخل اللبناني يعفي مبالغ المعاشات التي تمنح لموظفي الدولة والمؤسسات الخاصة و العامة المحددة وفقاً لقوانين التقاعد و أنظمتها.

¹²³ - تخضع للضريبة مكافآت نهاية الخدمة بالنسبة للموظف التي تزيد عن 5000 دينار أردني.

إلى 80% (تطبق أثناء تصفية الضريبة). وإذا كانت لهذه المعاملة لديها ما يبررها على مستوى المردودية نظراً لدورها في تدعيم تدفق العملة الأجنبية فإنها تعد خرقاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة¹²⁴.

الفقرة II: نظام الخصم في الدخل والأرباح العقارية

نظراً للخصوصيات التي تطرحها الضريبة على الدخل صنف الدخل و الأرباح العقارية يتم حساب الدخل العقاري الخاضع للضريبة (1) بطريقة مختلفة عن حساب الربح العقاري الخاضع للضريبة (2).

1 - إقرار خصم جزافي في حساب الدخل الخاضع للضريبة

لقد كشفت تقارير النفقات الجبائية السنوية الصادرة عن وزارة الاقتصاد و المالية أن طريقة حساب الدخل العقاري الخاضع للضريبة و القاضي بتطبيق خصم جزافي قدره 40% على الدخل الإجمالي العقاري الخاضع للضريبة الناتج عن إيجار الأراضي غير العقارية، أنه تدبير يتعين حذفه نظراً لارتفاع الموارد الضائعة عنه بالمقارنة مع تشجيع القطاع.

و لأجله، تم نسخ هذا التدبير التشجيعي بموجب قانون المالية لسنة 2019، و به أصبح تحديد الدخل العقاري الخاضع للضريبة الناتج عن العقارات المؤجرة يتم حسابه انطلاقاً من مجموع المبلغ الإجمالي للأكرية، ويضاف إلى المبلغ المذكور ما يوضع على كاهل المستأجرين من المصاريف التي يجب أن يتحملها عادة المالك أو صاحب حق الانتفاع، ولاسيما منها مصاريف الإصلاحات الكبرى، وتطرح منه التكاليف التي يتحملها المالك لحساب المستأجرين.

كما يتكون إجمالي الدخل المفروضة عليه الضريبة والناتج عن تأجير الأملاك العقارية الزراعية من :

- من المبلغ الإجمالي للكراء أو الإيجار المبين نقداً في العقد.
- أو من المبلغ الإجمالي المحصل عليه بضرب متوسط سعر الزراعة الممارسة في الكميات المنصوص عليها في العقد إذا تعلق الأمر بأكرية تدفع مبالغها عيناً.
- أو من جزء الدخل الفلاحي الجزافي المنصوص عليه في المادة 49 أعلاه إذا تعلق الأمر بأكرية تدفع مبالغها بقسط من الثمار.

¹²⁴ - السعدية لكدالي، التصفية الجزافية في النظام الجبائي المغربي، مرجع سابق، ص، 133.

2 - إقرار خصم حقيقي في تحديد الربح الخاضع للضريبة

من بين المصاريف التي يتعين خصمها من الربح العقاري الخاضع للضريبة على الدخل / صنف الأرباح العقارية، نفقات الاستثمار، وهي مجموعة من المصاريف التي يدفعها الملتزم والمتعلقة بالعقار المبيع، و الهادفة إلى الزيادة في قيمته التجارية حيث أفضت إلى الزيادة في ثمنه¹²⁵.

وهكذا فإن نفقات الاستثمار لها علاقة بالتخصيص الذي سيرصد له العقار من طرف مقتنيه، و تبعاً لهذا فإذا كان العقار سيرصد للبناء فإن مصاريف الاستثمار تشمل ما يتعلق بتتقية هذا العقار وهدم البنايات القديمة التي كانت فوقه، أما إذا كان سيرصد للسكنى فإن نفقات الاستثمار تشمل تلك المتعلقة بالبناء الموجود فوقه¹²⁶.

ومجمل القول أن ضمانات الملتزمين أثناء تحديد الأساس الخاضع للضريبة المخصصة لأهداف الضريبة تكتسي أهمية بالغة في الحفاظ على كرامة الملتزمين وتساهم في دعم النظام الاستثماري للمقولة و الخروج من التعثر المالي، و بمقابل ذلك أن هناك ضمانات أخرى في مواجهة إدارة الضرائب و هذا ما سيتم التطرق إليه في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: ضمانات الملتزمين في مواجهة إدارة الضرائب

تتمتع الإدارة الضريبية بسلطة تقويمية تكاد تكون مطلقة، تلجأ كثيراً إلى استعمالها في مجالي تصحيح و مراقبة الأسس الخاضعة للضريبة، مما يخلق كثيراً من الخوف و الإحساس بالظلم¹²⁷ لدى شريحة واسعة من الملتزمين، يدفعهم في بعض الأحيان إلى امتهان التهرب الضريبي بجميع أشكاله.

و بمقابل تلك الصلاحيات الواسعة، متع المشرع المغربي الملتزمين بمجموعة من الحقوق والامتيازات في مواجهة إدارة الضرائب، يترتب عدم الالتزام بشكليات ومضمون تلك الضمانات بطلان تصرفات مديرية الضرائب إما أثناء جريان المسطرة أو أثناء الطعن في الضريبة.

125 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 102.

126 - نفس المرجع .

127 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص ، 22.

وتنقسم هذه الضمانات بحسب الإجراء الذي تسلكه إدارة الضرائب إلى ضمانات معتمدة بمناسبة المراقبة الضريبية (المطلب الأول)، و أخرى معتمدة بمناسبة تصحيح الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول : الضمانات المعتمدة بمناسبة المراقبة الضريبية

تملك الإدارة الضريبية سلطة مطلقة في إجراء الرقابة في مواجهة الملتزمين، وتظهر أهمية هذه الرقابة من خلال النظم الضريبية المتبعة من قبل المشرع، والذي غالباً ما يعتمد على تصريحات الملتزمين لتحديد الأسس الخاضعة للضريبة، لذا وجد جهاز الرقابة للموازنة ما بين ما يقدمه الملتزم من تصريحات يفترض فيها الصحة و بين حق الدولة في مواجهته.

وإجراءات التحقيق في الضرائب المباشرة تختلف حسب نوع الضريبة إذا ما كانت ضريبة على الدخل أو ضريبة على الشركات، وذلك نسبة إلى النظام المعتمد إذا كان جزافياً أو حقيقياً.

ونظراً لخطورة مساطر المراقبة على السير العادي للمقاولة بصفة خاصة، والنشاط الذي يمارسه الملتزم بصفة عامة، فالإدارة ملزمة باحترام مجموعة من الضمانات القانونية المخولة للملتزمين تبعاً لنوع الرقابة أو التحقيق الذي تجريه، سواء تعلق الأمر: بحق المعاينة (الفرع الأول)، أو فحص المحاسبة (الفرع الثاني)، أو ممارسة حق الإطلاع (الفرع الثالث)، أو فحص مجموع الوضعية الجبائية للملتزمين (الفرع الرابع) الذي يهم فقط الخاضعين للضريبة على الدخل.

الفرع الأول : حق المعاينة

يعتبر حق المعاينة من الإجراءات الجديدة التي جاء بها قانون المالية لسنة 2007، ويتمثل الهاجس الأساسي لهذه المسطرة في تمكين إدارة الضرائب من هامش مناورة، لتتمكن من التدخل بكيفية مباغثة ومن تقوية عملها¹²⁸ المتعلق للتصدي لظاهرة الضريبي و القطاع غير المهيكल¹²⁹، ضمن نظام جبائي يقوم أساساً على عملية التصريح.

¹²⁸ - تقرير صادر عن اللجنة المغربية للشفافية، تحديد خارطة مخاطر الرشوة في تدبير الضرائب ، 2017 ، ص ، 22.
¹²⁹ - السعدية جماني، أسئلة الإصلاح الضريبي في ضوء المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية ، العدد، 10 ، 2015 ، ص، 112 .

و نشير في هذا الصدد، أن المشرع المغربي كان لا يعرف بمبدأ المراقبة المفاجئة ولو استثناءً ، بل أن الإدارة إذا قررت إجراء فحص محاسبة مقابلة معينة لابد أن تبث بإعلام بالتحقيق و منح الملزم خمسة (15) عشر قبل انطلاق عملية المراقبة. وهذا عكس بعض الدول العربية، فمثلا المشرع الجزائري يخول للإدارة تحريك المسطرة المذكورة في حالة المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من الوثائق المحاسبية وحالتها، إذ يسلم الإشعار في هذه الحالة عند بداية عملية المراقبة¹³⁰.

والجدير بالذكر، أنه قد كانت هناك محاولة سابقة لإدماج المراقبة المفاجئة على مستوى قانون المالية لسنة 1996-1997، إلا أن الحكومة آنذاك لم تستطع تمرير هذا المقترح إلى أن نجحت حكومة السيد إدريس جطو في إدماجه ضمن قانون المالية لسنة 2007 .

ونظراً للطبيعة الخاصة لهذه المسطرة والانتقادات الموجهة إليها من أطراف مختلفة، بما في ذلك الأغلبية و المعارضة ومن قبل رجال الأعمال والصحافة الاقتصادية، وقد كان المبرر دائماً هو أن هذه المراقبة ستعطي للإدارة صلاحيات واسعة ودائمة في ملاحقة الملزمين، وقد تستغلها بنوع من التحكم والتعسف، إضافة إلى أن طبيعتها المبالغية التي لن تعطي الفرصة للملزم لتهيئ وثائقه وحججه.

حيث أنه ونظراً للاعتبارات السالفة الذكر، قرر المشرع إحاطة ممارسة حق المعاينة بسياج من الضمانات لصالح الملزمين سواء على مستوى مسطرة إجراءاتها (الفقرة I)، أو على مستوى آثار مباشرتها (الفقرة II).

الفقرة I : مسطرة حق المعاينة

حق المعاينة إجراء يمكن الإدارة الضريبية من الاطلاع على الفاتورات والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها تحرير فواتير أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، حيث يتم

¹³⁰ - العيد الصالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة ، 2008، ص، 39.

معاينة الفعلية للعناصر المجسدة، وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

و في سنة 2015 ، تمت تقوية حق المعاينة، مع استهداف فئة أصحاب التقديرات الجزافية الذين تفوق ضريبتهم السنوية خمسة آلاف (5.000) درهم.

ونظراً للخطورة التي تكتسبها هذه المسطرة على النشاط الاقتصادي للملزمين، جعلت بعض التشريعات الترخيص بإجراء المعاينة يتم بواسطة أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو من قاضي يفوضه هذا الأخير، وذلك بطلب مقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذلك¹³¹.

أما بالنسبة للمشرع المغربي فقد نص في المادة 210 من المدونة العامة للضرائب على مجموعة من الضوابط الأساسية التي يتعين الالتزام بها أثناء القيام بالمعاينة، وهي على الشكل التالي:

- يجب أن يمارس حق المعاينة من طرف مأمورين محلفين معتمدين للقيام بمراقبة الضرائب و المتوفرين على الأقل على رتبة مفتش مساعد، لكن المشرع لم ينص على عدد هؤلاء، و إن كان يفهم أنه يجب ألا يقلوا عن اثنين. وغالب الظن أن المشرع يريد أن يعطي نوعاً من المصادقية، كما يريد أن يحميها من كل محاولة للتلاعب بنتائج المعاينة، ولهذا السبب لم يجز أن يقوم بالمعاينة مأمور واحد¹³²، كما تسند إلى المفتشتين المصنفين نظراً لمستواهم العالي في معرفة القوانين لكي يستطيعوا اتخاذ القرار الملائم حول نوعية المعلومات التي عاينوها.

- لا تصح عملية المعاينة إلا بعد توجيه إشعار مقابل وصل موجه إلى الملزم المعني بها يتضمن الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز المعاينة، على أن يتم تسليم الإشعار المذكور، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين إما إلى الشخص نفسه أو إلى مستخدميه أو إلى كل شخص آخر

131 - تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائية على ما يلي: " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض آخر يفوض هذا الأخير...و تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية".

132 - عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة الجبائية (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 274.

يشتغل مع الملزم . أما بالنسبة للشركات والمجموعات المشار إليها في المادة 26 من المدونة العامة للضرائب فيتم تسليم الإشعار إلى الشريك الرئيسي أو إلى الممثل القانوني أو إلى المستخدمين أو إلى أي شخص آخر يشتغل مع الملزم بالضريبة. غير أنه عند إرسال إشعار بالمعايينة تفقد هذه المسطرة فعاليتها، فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن للملزم أن يحجبها في حالة استسلامه إشعار بالتحقيق.

- يجب أن تباشر عملية المعايينة أثناء ممارسة النشاط، وفي جميع المحلات المخصصة لغرض مهني أو في مستغلات فلاحية أو فيهما معاً، وذلك خلال أوقات العمل القانونية، الشيء الذي يخدم مبدأ الحوار التواجمي.

- يجب على مأموري إدارة الضرائب طلب الحصول على نسخ للوثائق التي عاينوها، شريطة أن تكون مرتبطة بالعمليات التي نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، و ذلك بهدف تجنب مخاطر إفشاء السر المهني.

- تحدد مدة المعايينة في ثمانية أيام (8) من أيام العمل كحد أقصى لا يمكن للإدارة تجاوزها بأي حال من الأحوال، ومن أجل إثبات هذه المدة ألزم المشرع الإدارة بتحرير إشعار بنهاية العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه إلى الملزم، و ذلك لتفادي أي نزاع محتمل بين الطرفين بخصوص مدة المعايينة.

الفقرة II : آثار مباشرة مسطرة المعايينة

بعد الانتهاء من عملية المعايينة و تحرير إشعار بنهاية العملية، يقوم مأموروا الإدارة بتحرير محضر الإختلالات الملاحظة في عين المكان، وذلك خلال الثلاثين (30) يوماً الموالية لانصرام الأجل الافتراضي لممارسة حق المعايينة.

و تسلم نسخة من هذا المحضر إلى الملزم الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل ثمانية (8) أيام الموالية لتاريخ تسلم المحضر، وهي فرصة بالنسبة له لاستكمال بعض الاختلالات الشكلية التي قد تلاحظ على مستوى الفاتورات الممسوكة، كما أنها فرصة له أيضاً لتقديم بعض الفاتورات التي عاينت الإدارة عدم وجودها وتعذر تقديمها في حينه.

وفي حالة عدم اقتناع الإدارة بملاحظات الملزم يمكنها مواجهته بالبيانات الواردة في محضر المعاينة أثناء إخضاعه لمراقبة ضريبية، حيث في هذه المراقبة تتاح للملزم من خلال المساطر التوجيهية الحق مرة أخرى في تقديم ملاحظات حول ما جاء في محضر المعاينة¹³³.

و بالرجوع إلى التشريع المقارن نجد أن المشرع الجزائري كان أكثر تشدداً من جهة الملزم، فبعد تحرير تقرير مفصل من طرف أعوان الإدارة الذين قاموا بالمعاينة على إثره يقرر المدير الولائي إخضاع المعني بالأمر إلى تحقيق محاسبي، أو تحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ، أو مراقبة على الوثائق، و ذلك بعد موافقة مدير البحث و المراجعات دون منحه أية مهلة تذكر لتقديم ملاحظات في هذا الشأن.

الفرع الثاني : فحص المحاسبة

فحص المحاسبة أو التحقيق في المحاسبة هي مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف الملزم بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى للإدارة الضريبية معرفة مدى مصداقيتها.

ويتخلل فترة فحص المحاسبة حوار شفوي وتواجهي¹³⁴ بين المحقق ومسئولي المقابلة ومحاسبها أو مستشارها¹³⁵، والذي لا يطبق عادة على جميع التصرفات الإدارية¹³⁶، مما يجعل الأساس الضريبي يؤسس على نحو علمي ومنظم يحافظ على الملزمين والدولة جنباً إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له.

¹³³ - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة الجبائية (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق ، ص، 275.

¹³⁴ - Karim Sid Ahmed, Droit Fondamentaux du contribuables et procédures fiscales : Etudes comparative , L'Harmattan, Paris , 2009, p, 171 .

¹³⁵ - محمد شكري ، خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي ، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة "دراسات"، عدد 75، 2007، ص، 32.

- Khalil haloui, les garantis des contribuables dans le cadre du contrôle fiscale en droit marocain, op,cit , 63.

¹³⁶ - Patrick Philip, Procédures Fiscales , et garanties des contribuables, Économica ,Paris, 2011 , p ,5 .

وحق فحص المحاسبة عُرف في فرنسا من خلال قرار بلانبيير الشهير الصادر بتاريخ 13-03-1967 (الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي) بأنه : " مراقبة صحة وصدق إقرارات الخاضع للضريبة وذلك بمقارنها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض الضريبة على المتملص منها بدون سند قانوني"¹³⁷.
و الجدير بالذكر، أن هذه المسطرة في التشريع المغربي تندرج في إطار المادة 212 من المدونة العامة للضرائب، ونظراً لأهميتها وخطورتها بنفس الوقت فقد أحيطت بجملة من الضمانات حتى لا يتم الشطط في استعمالها في مواجهة الملزمين، سواء في مرحلة ما قبل الفحص (الفقرة I) أو أثناء مرحلة الفحص (الفقرة II).

الفقرة I : مرحلة ما قبل الفحص

قيد المشرع إدارة الضرائب قبل البدء في عملية فحص المحاسبة إرسال إشعار بالفحص (1) للمعني بالأمر، وإرسال ميثاق الملزم بالضريبة (2)، وذلك تحت طائلة بطلان تصرفاتها.

1- تبليغ الإشعار بالفحص

يلزم المشرع الإدارة الضريبية قبل مباشرة عملية المراقبة توجيه إشعار للملزم بالفحص بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم قبل خمسة عشرة (15) يوماً من تاريخ إجراءها¹³⁸ ، وذلك من أجل أن يكون هذا الأخير مستعداً مادياً ونفسياً لهذه العملية¹³⁹.

بالرجوع إلى القانون المقارن، نجد أن المشرع التونسي ينص على شرط الإعلام المسبق في الفصل 39 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، و يمنح أيضاً مدة خمسة عشر (15) يوماً للبدء في التحقيق تنطلق من أول يوم من تاريخ تبليغ الإعلام، غير أنه يجوز إرجاء البدء في عملية الفحص إما بمبادرة من الإدارة الضريبية أو بطلب من الشخص الخاضع للتحقيق المعمق على أن لا يتجاوز مدة أقصاها ستين (60) يوماً.
و لربما أن المشرع المغربي قد أغفل هذه النقطة، و لم يدرجها في نصوصه القانونية، و إنما ذكر فقط

¹³⁷ - Jacques Grosclaude , Philippe Marchessou , Procédure Fiscale , 4ème éd. Dalloz, 2014,p . 113 .

¹³⁸ - وتعتبر هذه المدة جد مهمة بالمقارنة مع تشريعات أخرى فمثلا المشرع المصري يمنح فقط عشرة أيام قبل إجراء الفحص بحسب مقتضيات المادة 95 من قانون ضريبة الدخل.

¹³⁹ - فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، مرجع سابق ، ص، 227.

الحالات الاستثنائية التي لا تطبق فيها هذه المدة، إذا استعمل الملزم المناورات التدليسية، أو قدم معلومات غير كاملة أو خاطئة.

ونشير في هذا الصدد، وعلى الرغم من عدم إشارة المشرع إلى جميع البيانات الواجبة إدراجها في الإشعار بالفحص، إلا باستثناء الفترة المشمولة بالفحص والضرائب المعينة أو البنود المعينة المشمولة بالمراقبة¹⁴⁰ و أن يكون الإشعار مرفقاً بميثاق الملزم، فإن العادة جرت أن يتضمن عناصر أخرى ضرورية، والتي من شأنها أن تمكن الملزم من فهم غرض ونطاق التحقيق المخطط له¹⁴¹ لأخذ فكرة أولية عليه، بما ذلك:

- تذكير الملزم بإمكانية الاستعانة بمستشار أثناء عملية الفحص.

- أن يبين هوية مأمور إدارة الضرائب الذي يتولى الفحص.

و إذا كانت عناصر محتوى الإشعار بالفحص واضحة إلا أنها تثار بعض الإشكاليات القانونية فيما يخص هوية مأمور إدارة الضرائب الذي يتولى القيام بالعملية، وكهذا، قد استلزم المشرع أن يكون المأمور متوفر على الأقل رتبة مفتش مساعد ومعتمد للقيام بمراقبة الضرائب، لكن إذا كان الشرط الأول لا يطرح أي إشكال باعتبار أن جميع العاملين بإدارة الضرائب وخاصة مفتشين إدارة الضرائب مصنفين في رتبة (مفتش مساعد، مفتش إقليمي، مفتش إقليمي رئيس)¹⁴².

غير أن الشرط الثاني المتعلق بالمأمور المعتمد للقيام بالمراقبة الجبائية يطرح بعض الإشكالات وخاصة فيما إذا كان القصد أن يتوفر هؤلاء على مؤهل علمي وعلمي خاص للقيام بالفحص الجبائي، أم أنه فقط يجب أن يكونوا منتمين إلى المصالح الخاصة المكلفة بالتحقيقات، ومتوفرين على بطاقة التكليف بمأمورية، علماً هنا أنه ولحد الساعة لا يوجد أي تمييز في هذا الإطار بين العاملين في جميع مصالح مديرية الضرائب¹⁴³.

¹⁴⁰ - تم إحداث هذا المقتضى بموجب البند الأول من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2011.

¹⁴¹ - Azzddine Laghmari, Contrôle Fiscal modalités, méthodes et procédures , édition Abacus, Casablanca, 2004, p, 29 .

¹⁴² - عبد الرحمان ابليللا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 132.

¹⁴³ - نفس المرجع .

والواقع أن إسناد عملية الفحص لفتش مساعد ضمانة محققة للملزم لما للعون من هذه الرتبة أو من كان أعلى منه درجة من تأهيل ومعرفة بتعقيدات الملف الجبائي للملزم، والذي يسمح له بتقدير موضوعي للأساس الضريبي، علماً أن عملية التقدير هذه يترتب عنها نتائج خطيرة تقود في أغلب الحالات إلى عملية التصحيح الضريبي¹⁴⁴.

و بالمقابل فإن إسناد مهمة الفحص إلى غير ذلك من أعوان إدارة الضرائب يؤدي إلى ارتكاب أخطاء و خروقات نظراً لخبرتهم المحدودة وقلة معرفتهم بمختلف القوانين التي تحكم عملية الفحص، الشيء الذي يؤدي إلى الإضرار بالملزم إذا كان الأساس المقدر يفوق قدرته التكليفية، أو الإضرار بحقوق الخزينة إذا كان الأساس الضريبي أقل مما يجب أن يكون، علماً أن الملزم يستعين خلال هذه المرحلة بمستشار ذو خبرة وتكوين متخصص، والذي يمكنه من تغليب ومراوغة المحقق بسهولة نظراً لتمرسه على الرقابة الجبائية بصفة عامة .

غير أنه ما يثير للانتباه في هذا المجال أن بطلان الإشعار بالفحص يقتصر فقط على حالة عدم التزام الإدارة بتبليغ الإشعار المذكور، أو عدم توجبه ميثاق الملزم بالضريبة، أو عدم توجيههما معا¹⁴⁵ قبل التاريخ المحدد لإجراء عملية المراقبة.

و بالرجوع إلى التشريع المقارن نجد أن المشرع الفرنسي كان أكثر تشدداً في هذا المجال حيث رتب بطلان مسطرة الإشعار بالفحص طبقاً للمادة 47 من كتاب الإجراءات الجبائية في حالة عدم تحديد الفترة المشمولة بالفحص، أو عدم تذكير الملزم بإمكانية الاستعانة بمستشار خلال عملية الفحص، أو عدم ذكر اسم وعنوان المحقق أو المفتش العام، أو عدم إرفاق ميثاق الملزم بالإشعار بالفحص.

و كهذا، إذا كان تبليغ الإشعار بالفحص يتم قبل خمسة عشر (15) يوماً على الأقل، فإن المشرع المغربي عمل على توضيح تاريخ بداية عملية الفحص لتقادي تضارب التأويلات¹⁴⁶، حيث نص في قانون المالية

144 - مثلاً المشرع التونسي و حرصاً منه على أن يكون تقدير الأساس المعتمد في التضريب موضوعي فقد نص بموجب المادة 31 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية الجبائية على ما يلي: " تكون عملية المراقبة الجبائية من مشمولات أعوان مصالح الجبائية و غيرهم من الأعوان المؤهلين لذلك طبقاً للقانون كل في حدود مشمولاته. و يمكن لمصالح الجبائية في إطار مراقبة تستوجب خبرة و كفاءة فنية خاصة الاستعانة بأعوان الدولة و المؤسسات العمومية أو بخبراء غير منافسين للمطالب بالأداء، ويتم ذلك بتكليف من وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك".

145 - الفقرة الثامنة للمادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

146 - مجلة المالية ، عدد خاص، 2018 ، ص، 43-44، متاحة على الموقع الإلكتروني :

لسنة 2018 على وجوب الشروع في عملية فحص محاسبة خلال أجل لا يتجاوز خمسة (5) أيام عمل ابتداءً من التاريخ المحدد لبداية المسطرة المذكورة¹⁴⁷، حيث كان المشكل مطروحاً من قبل في حالة عدم في حالة عدم حضور المفتش في التاريخ المحدد في الإشعار¹⁴⁸.

2 - تبليغ ميثاق الملزم

تصدر الإدارة الضريبية وثيقة تحتوي على حقوق وواجبات الملزم الخاضع للرقابة الضريبية تسمى بميثاق الملزم أو ميثاق الخاضع للضريبة، وهذه الوثيقة تسلم إلى المعني بالأمر قبل الشروع في عملية الفحص، ويعتبر هذا المقتضى من أهم المستجدات الضريبية التي أقرها قانون المالية لسنة 2011¹⁴⁹. فميثاق الملزم يلخص يشرح بكيفية مبسطة القواعد العامة المطبقة أثناء الفحص الضريبي، بصورة تمكن الملزم من فهم حقوقه وواجباته أثناء هذه العملية، وقبولها بسهولة دون رفض أو احتجاج. وتعتبر هذه الوثيقة مجرد أدلة استرشادية لا ترقى إلى درجة الوثائق القانونية، وليس لها من القوة الإلزامية سوى ما تتضمنه من التزامات أدبية يتعين الوفاء بها، أو ما تتوفر عليه من تطمينات للملزم بالضريبة محل الرقابة بتبيان حقوقه التي يتمتع بها والتي نص عليها القانون صراحة، كما تبين الإجراءات اللازمة للحصول على حقوقه عندما لا تتقيد الإدارة بتطبيقها.

وإذا كان المشرع المغربي جعل لميثاق الملزم نفس القيمة القانونية التي يحظى بها الإشعار بفحص المحاسبة، وذلك على مستوى صحة أو بطلان أو مسطرة التصحيح المترتبة عنها، لطالما كان مطلباً أساسياً

¹⁴⁷ - وتطبق على عمليات المراقبة الضريبية التي تم في شأنها تبليغ الإشعار بالفحص ابتداءً من فاتح يناير 2018.

¹⁴⁸ - الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، 2012، ص، 193.

¹⁴⁹ - إذا كان المشرع المغربي حديث الإقرار لميثاق الملزم فإن العديد من التشريعات التي سبقته في هذا المجال: بدأ العمل به في أمريكا انطلاقاً من سنة 1988 حينما أصدر الكونجرس الأمريكي الجامع لحقوق الملزمين. - أما في كندا فقد صدر ميثاق الملزمين بالضريبة سنة 1984 معلناً عن عمل الإدارة الضريبية وفقاً لنصوص القانون الضريبي و إلا كان عملها غير مشروع.

- أما في بلجيكا فقد صدر ميثاق الملزم بالضريبة سنة 1986 بعد أن تم نقل صلاحيات التحقيق في جرائم الغش الضريبي من إدارة الضرائب إلى النائب العام .

- أما في فرنسا فقد صدر ميثاق الملزم بالضريبة في 19 يناير سنة 1975 لتنظيم أعمالها، غير أنه لم يصبح ملزماً إلا بعد سنة 1985 حينما ألزمت الإدارة الجبائية الفرنسية بتزويد الملزم بنسخة من هذا الميثاق قبل القيام بأعمال المراجعة أو التحقيق، و إلا اعتبرت جميع أعمالها باطلة.

- أما في مصر فقد أنشأت إدارة عامة لخدمة المكلفين بالضريبة بموجب قرار وزير الدولة و للتنمية الإدارية ورئيس الجهاز المركزي للتنظيم و الإدارة رقم 885 سنة 2002 بهدف تسهيل أداء خدمة المكلفين بالضريبة مع إدارة الضرائب و بقيت الإدارة مكلفة بإصدار ميثاق المكلف بالضريبة تحدد فيه حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة الضريبية.

أنظر : فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص، 189.

للعديد من المهتمين والباحثين وكذا لمجموعة من الهيئات الممثلة للملزمين بالضريبة، وذلك إسوة بالعديد من التشريعات المقارنة¹⁵⁰.

غير أنه ما يثير الانتباه، هو كون المشرع لم يفصل في محتوى هذا الميثاق ولم يفرد له مادة مستقلة، كما أن ضرورة إرفاق الإشعار بالميثاق اقتصر على فحص المحاسبة التي تتمتع بها الإدارة ولم يشمل باقي صيغ المراقبة، وخاصة تلك المتعلقة بالتصحيحات التي تقوم بها الإدارة الجبائية لتصريحات الملزمين¹⁵¹، علماً أن الفئة التي لا تملك محاسبة تعتبر في أمس الحاجة إلى لميثاق يذكرها بالحقوق والواجبات لأن غالبيتها تجهل مقتضيات التشريع الضريبي، الشيء يفرغ هذا الإجراء من محتواه.

الفقرة II: أثناء مرحلة الفحص

تجرى عملية الفحص في الموطن الضريبي للملزم، حيث تقدم الوثائق المحاسبية بحسب الحالة في محل الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للخاضعين للضريبة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين إلى أعوان إدارة الضرائب، الذين يتحققون من صحة البيانات المحاسبية والإقرارات، ويتأكدون في عين المكان من حقيقة الأموال المدرجة في الأصول.

وعندما تمسك المحاسبة بواسطة أنظمة معلوماتية¹⁵²، فإن المراقبة تشمل جميع المعلومات أو المعطيات والمعالجات الإعلامية التي تساهم مباشرة أو غير مباشرة في تكوين الحاصلات المحاسبية أو الخاضعة للضريبة، وفي إعداد إقرارات الخاضعين بالضريبة، وكذا جميع المعطيات وبرمجتها وتنفيذ المعالجات.

أما بالنسبة للضمانات التي سنّها المشرع لصالح الملزمين على مستوى هذه المرحلة فتحدد على الشكل التالي:

- تحديد مدة الفحص(1).

¹⁵⁰ - أحمد قزير، أهم المستجدات الضريبية في قانون مالية 2011، مرجع سابق، ص، 90.

¹⁵¹ - نفس المرجع.

¹⁵² - تم تغيير هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.

- الالتزام بكتمان السر المهني (2).

- حق الملزم في الاستعانة بمستشار أثناء عملية الفحص (3).

- تقييد سلطات إدارة الضرائب في حالة اللجوء إلى مراقبة ثانية (4).

- تحديد مدة التقادم الضريبي (5).

1 - تحديد مدة الفحص

إن تحديد مدة الفحص من لدن المشرع ضماناً أساسية للملزمين بالضريبة والإدارة الضريبية بنفس الوقت، فترك مدة التحقيق بدون تحديد يرهق ويؤثر على الملزم الذي هو في حاجة دائمة إلى استقرار في مركزه القانوني حتى يتسنى له متابعة نشاطه بشكل طبيعي، لأن بقاءه يتقرب باستمرار النتائج واستعداده الدائم لتقديم الوثائق يجعل مركزه القانوني مضطرب وغير مستقر، الشيء الذي يؤدي إلى الإضرار بالنشاط أو السير العادي للمقولة¹⁵³، هذا من جهة.

أما من جهة أخرى، فعدم تحديد مدة الفحص قد ينتج عنه تأخر إدارة الضرائب في الوقوف على حقيقة النشاط التجاري للملزم، وبالتالي تأخر تحصيل الضرائب المستحقة أو ربما سقوط حق الإدارة في التحصيل عن طريق التقادم.

ولهذا الغرض، جعل المشرع المغربي مدة الفحص محددة بحسب رقم المعاملات على الشكل التالي¹⁵⁴ :

- أكثر من ثلاثة (3) بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

¹⁵³ - خالد النميلي، حقوق الملزمين بالضريبة من خلال مدونة المساطر الجبائية، مجلة المعيار، عدد 34، 2005، ص138.

¹⁵⁴ - لا يدخل في هذه المدة كل توقف ناتج عن عدم تقديم الوثائق المحاسبية.

- أكثر من ستة (6) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل يفوق رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين(50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

و الجدير بالذكر أن المشرع المغربي عمل على التقليل من مدة الفحص على غرار تشريعات مقارنة¹⁵⁵ بموجب قانون المالية لسنة 2016 من ستة (6) أشهر إلى ثلاثة (3) بالنسبة للمنشآت المتوسطة، ومن أنثى عشر (12) شهراً إلى ستة(6) أشهر¹⁵⁶ بالنسبة للمنشآت الكبرى، و لربما الهدف من هذا التقليل منع تعسف أعوان الإدارة الضريبية من إطالة أمد التحقيق بغية الضغط على الملمزم، و التقليل من حدة التوتر الذي يوجد فيه، فوجود المحققين مكان عمله الذي يتردد عليه عملائه وزبائنه قد ينعكس سلباً على سمعته ويؤثر على نشاطه الاقتصادي.

و من أجل إثبات انطلاق عملية الفحص، فقد ألزم المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2014 المفتش الفاحص بتحرير محضر بهذه البداية¹⁵⁷ يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة على غرار إلزامه بإشعار الملمزم بانتهاء عملية الفحص، وهو محضر يفيد المفتش الفاحص في إثبات التزامه بالمدة القانونية الفاصلة بين التوصل بالإشعار بالفحص و بين تاريخ الشروع في عملية الفحص، ويفيد الملمزم في حالة عدم التزام المفتش الفاحص بالمدة المذكورة في طلب إبطال المسطرة برمتها في حالة المنازعة في الضريبة.

2- الحفاظ على السر المهني

يتحقق إفشاء السر المهني في الميدان الضريبي بإفشاء السر إلى الغير سواء أكان بالقول أم الكتابة أم بالإشارة بأسرار الملمزم المتعلقة بنشاطاته بما في ذلك البيانات و الكشوف و العلامات التجارية و التقارير،

155 - المشرع الجزائري جعل مدة التحقيق كما يلي:

- ثلاثة (3) أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات و التي لا يفوق رقم أعمالها السنوي 1.000.000 دينار جزائري.

- ثلاثة (3) أشهر بالنسبة للمؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 20.000.000 دينار جزائري .

- ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 5.000.000 دينار جزائري و 10.000.000 دينار جزائري.

156 - تم تقليص مدة الفحص بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

157 - تم تغيير وتنظيم هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 4 من قانون المالية لسنة 2014 .

فضلاً عن المعلومات الشخصية المتعلقة بحياة الملمزم ومهنته و جميع الأوضاع التي تقضي إلى الإضرار
بمركز الملمزم الاقتصادي أو الاجتماعي¹⁵⁸.

لذلك، أصبح من الركائز الرئيسية للحفاظ على دخل أو ربح الملمزم في إطار عملية المراقبة الضريبية
الالتزام بعدم المساس بالنشاط الاقتصادي الذي يمارسه، ولا يشمل هذا الحفاظ فقط على ترك جزء من الربح
أو الدخل للزيادة في الإنتاج، بينما يمتد أيضاً إلى الحفاظ على النشاط المضرب من عملية إفشاء السر
المهني المكفول دستورياً للملمزم¹⁵⁹، لأن البوح بأسرار المهنة يترتب عليه أضراراً خطيرة بالنشاط الاقتصادي
للمؤسسة أو ربما التوقف عن العمل إن لم نقل الإفلاس ، مثلاً إفشاء الأسرار المتعلقة ببراءة الاختراع يؤدي
إلى الإضرار بسمعة الملمزم التجارية.

و لهذه الأسباب، وعلى و غرار تشريعات مقارنة¹⁶⁰، يلتزم بكتمان السر المهني وفقاً لأحكام التشريع
الجنائي الجاري به العمل كل شخص يشارك، بمناسبة مزاولته لمهامه أو اختصاصاته، في تحديد الضرائب
والواجبات والرسوم ومراقبتها و استيفائها أو المنازعات المتعلقة بها وكذا أعضاء اللجان الضريبية.

ودائماً في إطار حماية المعطيات الشخصية للملمزم، منع المشرع على مفتشي إدارة الضرائب إخراج
أية وثيقة أو نقلها خارج المقابلة أو تسليم المعلومات أو نسخ من العقود والسجلات التي في حوزتهم
لأشخاص غير المتعاقدين أو الملمزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن
القاضي المختص¹⁶¹.

¹⁵⁹ - تنص الفقرة الثانية للمادة 27 من الدستور المغربي لسنة 2011 على ما يلي : "لا يمكن تقييد الحق في المعلومة إلا بمقتضى القانون،
بهدف حماية كل ما يتعلق بالدفاع الوطني، وحماية أمن الدولة الداخلي والخارجي، والحياة الخاصة للأفراد، وكذا الوقاية من المس بالحريات
والحقوق الأساسية المنصوص عليها في هذا الدستور، وحماية مصادر المعلومات والمجالات التي يحددها القانون بدقة".

¹⁶⁰ - ينص المشرع الجزائري في المادة 65 من قانون الإجراءات الجنائية على ما يلي: " يلتزم بكتمان السر المهني بمقتضى المادة 301
من قانون العقوبات ن و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحيته التدخل في إعداد أو
تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجنائي المعمول به"

¹⁶¹ - أنظر المادة 246 من المدونة العامة للضرائب.

غير أنه، ومن أجل كشف جميع المعلومات التي تفيد عملية الرقابة و محاربة التهرب، قرر المشرع بموجب قانون مالية لسنة 2014 رفع السر المهني لفائدة الإدارات التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية ولبعض الهيئات العمومية، والتي تحتاج إلى تبادل المعلومات مع المديرية العامة للضرائب للقيام بمهام المصلحة المنوطة بها¹⁶² بما فيها: إدارة الجمارك و الضرائب غير المباشرة، مكتب الصرف، الخزينة العامة للمملكة، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

ومن عدم أجل عدم التعسف في استعمال تبادل المعلومات مع الهيئات السالفة الذكر، وتحت ذريعة عدم إفشاء السر المهني للملزمين، قيد المشرع هذه المسطرة بالإجراءات التالية:

- يجب أن تكون المعلومات المدلى بها كتابة من طرف المديرية العامة للضرائب.
- ضرورة توجيه طلب موجه إلى وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لتسليم المعلومات.
- يجب أن تشمل المعلومات إلا العناصر الضرورية لمزاولة المهام الموكولة للطرف الذي قدم الطلب.
- يلزم أعوان الإدارات والهيئات السالفة الذكر بكتمان السر المهني وفقاً لأحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل فيما يتعلق بجميع المعلومات المدلى بها من قبل المديرية العامة للضرائب.

3- حق الملزم في الاستعانة بمستشار أثناء عملية الفحص

يعتبر حق الملزم في التمثيل أمام الإدارة الضريبية حق جوهري و أساسي، ذلك أنّ العلاقة بين الملزم و الإدارة الضريبية محورها التلاقي الشخصي بين الطرفين، فالجهة الإدارية تمثل من قبل موظف الإدارة الجبائية أو ما يسمى بالمفتش الفاحص. أما الملزم بالضريبة إما أن يكون حاضراً بنفسه أو أن يستعين

¹⁶² - مجلة المالية ، العدد 22، 2014، ص، 77.

بمستشار للإجابة عنه، وقد يكون هذا المستشار: محامياً، محاسباً، مستشاراً جبائياً... الخ، ذلك أن المشرع أخذ بعموم الكلمة ولم يشير إلى صاحب مهنة معينة، كما يجب أن يكون شخصاً واحداً ولا يتعدى أكثر من ذلك لتفادي عرقلة عملية الرقابة الجبائية.

و من بين المواضيع التي تثار بين المستشار والمفتش المحقق على سبيل المثال: إعادة إدماج الأعباء في الميزانية، التوزيع غير القانوني للفوائد، التصرفات غير العادية للتسيير، رفض المحاسبة، كيفية تسيير المخاطر الضريبية... الخ، وهذا النقاش الدائر حول إعادة التقويمات من شأنه أن يخلق توازن ما بين أطراف العلاقة الضريبية، وذلك في ظل الإجراءات الصعبة التي يتميز بها القانون الضريبي، خصوصاً أن الضريبة على الشركات تشكو من تأويل فضفاض لمعاييرها الحسابية، مما يخلق لدى الملزم ارتباكاً في التأويل تستغله إدارة الضرائب بطريقة تكاد تكون منهجية لتقويم الوضعية لصالحها¹⁶³، لدى فإن حضور مستشار المقابلة يجعل الأساس المعتمد في التضريب ذو مصداقية، لأن أي إجراء لديه القدرة على التقليل من التكاليف الضريبية يكون له أثر إيجابي على أداء المؤسسات¹⁶⁴.

وإذ كان المشرع حريص على تنبيه الملزم بالاستعانة بمستشار أثناء التحقيق من أجل تذويب سوء التفاهم¹⁶⁵، فالملاحظ أنه لم يرتب جزاء بطلان مسطرة الفحص في حالة عدم إخبار الملزم بهذا الإجراء، و هذا على عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي¹⁶⁶، وأيضاً المشرع الجزائري الذي نص صراحة بموجب المادة 21 في بندها الثاني (2) على ما يلي: "أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو".

¹⁶³ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 25.

¹⁶⁴ - صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات-، مرجع سابق، ص، 55.

¹⁶⁵ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 105.

¹⁶⁶ - Patrick Philip , Les droits de la défense face au control fiscal, Economica, Paris , 2005 ,p 29 .

4- تقييد سلطات إدارة الضرائب في حالة اللجوء إلى مراقبة ثانية

من أجل الحفاظ على استقرار نشاط المقاولات ومعاملاتها، فإن أغلبية التشريعات المقارنة لا تسمح بتجديد التحقيق المحاسبي، و هكذا، منع المشرع الجزائري بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشروع في إجراء رقابة جديدة على نفس الفترة التي انتهت الإدارة الجبائية التحقيق فيها ضمن المهل القانونية المحددة لذلك¹⁶⁷، عدا الحالات التي استعمل فيها الملزم طرقاً تدليسية أو قدم معلومات كان لها تأثير على تقدير الأساس الخاضع للضريبة¹⁶⁸.

كما أن الإدارة الضريبية في الولايات المتحدة الضريبية لا تملك الحق في إعادة فتح قضايا ضريبية تم تدقيقها واتخاذ قرار نهائي بشأنها من قبل المركز الرئيسي أو المكاتب الإقليمية للضريبة، إلا في حالات محددة على سبيل الحصر، مثل أن يكون هناك دليلاً على وجود غش أو تلاعب أو إذا بني إغلاق القضية على خطأ جوهري¹⁶⁹.

وقد سار المشرع الفرنسي في نفس الاتجاه بموجب المادة 51 من الكتاب المتعلق بالمساطر الجبائية حيث منع على الإدارة إعادة تجديد التحقيق بالنسبة لنفس للضرائب وخلال نفس الفترة التي انتهت الإدارة فيها. أما بالنسبة للمشرع المغربي، فقد خول للإدارة الضريبية أثناء فحص محاسبة متعلقة بضرائب مباشرة أو غيرها من الضرائب الأخرى والرسوم خلال فترة محددة إمكانية إجراء مراقبة ثانية ولنفس الفترة، غير أن الإدارة في حالة لجوئها إلى هذه المسطرة يتعين عليها احترام الشرطين التاليين:

- لا يمكن أن يترتب عن المراقبة الثانية زيادة مبالغ التصحيحات أو المستدركات المعتمدة على إثر المراقبة الأولى برسم البنود والعمليات السالفة الذكر.

¹⁶⁷ - المواد 6-8-20-21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

¹⁶⁸ - كما أن المشرع التونسي نص في الفقرة الأخيرة من المادة 38 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية على ما يلي: " لا يمكن لمصالح الجبائية إعادة المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية بالنسبة لنفس الأداء و إلى نفس الفترة إلا عند الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء و احتسابه و لم يسبق للإدارة علم بها"

¹⁶⁹ - موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة، عمان، 2001، ص، 91.

- لا يمكن أن تتجاوز مجموع فترتي التدخل الأول والتدخل الثاني في عين المكان فترة الفحص المنصوص عليها في البند الأول من المادة 212 من المدونة العامة للضرائب (من ثلاثة (3) أشهر إلى ستة (6) شهرا حسب الحالات).

و إذا كان الشرط الأول يشكل ضمانا للملزمين ضد تغير أفكار الإدارة الضريبية بشأن نتائج تقدير الأساس الخاضع للضريبة، إلا أن الشرط الثاني ورغم اشتراط المشرع وجوب إنجاز التدخلين في مدة لا تتجاوز فترة الفحص المحددة في ثلاثة (3) أشهر أو ستة (6) شهراً حسب قيمة رقم المعاملات المصرح به، فإنه لم يحدد الفترة الممتدة ما بين التدخلين، حيث أشار إلى أنه: " يجوز للإدارة أن تقوم لاحقاً بمراقبة ... " مما يطرح عدة تساؤلات في هذا الشأن¹⁷⁰ :

- هل يتعين أن يتم التدخل الثاني قبل انصرام مدة الفحص التي بدأت بالتدخل الأول؟ أم يمكن للإدارة اللجوء إلى مراقبة ثانية بعد انتهاء الأولى شريطة أن تكون داخل أجل التقادم المنصوص عليه في المادة 232 من المدونة العامة للضرائب؟.

- هل ستعمل الإدارة على تبليغ الملزم بنتيجة الفحص الأول لمواصلة إجراءات التصحيح بشأنه، ثم تقوم في مرحلة ثانية بتبليغه بنتيجة الفحص الثاني لتواصل الإجراءات بمعزل عن الأولى؟ أم أن الملزم سيبلغ فقط بالنتيجة النهائية التدخلين لتواصل بشأنهما إجراءات موحدة للتصحيح؟

و الواقع أن هذا الغموض التشريعي خصوصاً في مرحلة التحضير لإتخاذ السندات التنفيذية دائماً يفسر لصالح الإدارة، ويبقى من حق الملزم فقط الطعن في ذلك بواسطة المنازعة الإدارية والقضائية التي تتجيه من شطط سلطات الإدارة الضريبية المتنامية على مستوى هذه المرحلة.

5- تحديد مدة التقادم الضريبي

لا شك في أن الضريبة هي التزام قانوني الذي يسقط كغيره من الالتزامات القانونية الأخرى بالتقادم، فإدارة الضرائب قد ألزمتها القوانين الضريبية بممارسة حقها بصفتها دائنة في فرض العبء المالي على

¹⁷⁰ - حلمي نعطاطة ، قراءة في أهم مستجدات المدونة العامة للضرائب على ضوء قانون المالية لسنة 2011، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة "دراسات"، عدد 96، 2011، ص، 100.

الملزمين به بصفتهم مدينين، داخل آجال معينة و إلا سقط حقها في ذلك، بمعنى أن الضريبة خاضعة لنظام التقادم المسقط الذي يقوم على اعتبارات لها صلة وثيقة بالمصلحة العامة¹⁷¹ المتجلية في وجوب احترام الأوضاع المستقرة ، أو استقرار المعاملات التي مضى عليها من الزمن ما يكفي للاطمئنان عليها و إحاطتها بسياج من الثقة و المشروعية¹⁷².

لذلك ، فإن المشرع حدد أجل التقادم في أربع (4) سنوات، بمعنى أن للإدارة الضريبية يمكنها أن تقوم إلى غاية 31 دجنبر من السنة الرابعة التالية لاختتام سنة محاسبية بمراقبة وتحقيق المحاسبة المتعلقة بالسنة المذكورة ولا يمكن أن تتعداها إلى السنة الخامسة، وإلا اعتبر تدخلها غير قانوني، وكان من حق الملزم الوقوف في وجهها والتشبث بإعمال حقه في الاستفادة من التقادم الضريبي¹⁷³.

و الجدير بالذكر، أن التقادم ينقطع بالتبليغ بإجراءات التصحيح العادية أو بالقيام بإجراءات التصحيح الاستعجالية أو إذا لم يقدم الملزم الإقرار داخل الآجال القانونية أو إذا لم يتم تقديم الوثائق المحاسبية داخل الآجال القانونية، كما يتوقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ الطعن إلى اللجان المحلية لتقدير الضريبة إلى غاية انصرام أجل الثلاثة (3) الموالية لتاريخ تبليغ المقرر الصادر بصورة نهائية إما عن اللجنة المذكورة و إما عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

الفرع الثالث: حق الإطلاع

نصت المدونة العامة للضرائب على مقتضيات خاصة بممارسة حق الإطلاع من طرف المديرية العامة للضرائب¹⁷⁴، كما تضمنت مدونة تحصيل الديون العمومية مقتضيات مماثلة خاصة بالمكلفين بالتحصيل¹⁷⁵، و ما يهمنا هو الإجراء الأول لأنه يهدف إلى مراقبة الضريبة بهدف تحديد أساسها.

ويقصد بحق الإطلاع، السلطة التي أعطاها المشرع للمديرية العامة للضرائب كي تطلب بمقتضاها الهيئات الخاصة والعامة أن تقدم لها كل ما تراه ضرورياً لتحديد الأسس الخاضعة للضريبة، فيما في ذلك

171 - المصطفى التراب ، المختصر العملي في القضاء و القانون، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2013 ، ص، 321.

172 - المصطفى التراب ، المختصر العملي في القضاء و القانون، مرجع سابق، ص، 321.

173 - فتيحة لمعاشي ، وضعية المكلف في التشريع الضريبي و علاقته بالإدارة، مرجع سابق، ص، 229.

174 - المادة 214 من المدونة العامة للضرائب.

175 - المادة 128 من المدونة العامة للضرائب.

الاطلاع على أصل الوثائق المتضمنة لجميع المعلومات أو تسليم النسخ المغناطيسي أو على ورق وعلى كل حامل معلوماتي¹⁷⁶.

إن حق الإطلاع، يعد أقوى سلطة تتوفر عليها المديرية العامة بالمقارنة مع سلطاتها الأخرى من فحص للمحاسبة أو حق المعاينة، ولأجله قيد المشرع ممارسة هذا الحق بمجموعة من الشروط والقواعد للحيلولة دون التعسف في استعماله باتجاه الملمزمين ومنها تحديد الوثائق المشمولة بحق الإطلاع (الفقرة I، بالإضافة إلى إجراءات أخرى ذات أهداف متعددة تقيد سلطة المديرية العامة للضرائب (الفقرة II).

الفقرة I : الوثائق المشمولة بحق الإطلاع

بادئ ذي بدء لابد من الإشارة إلى أن الإطلاع يمكن أن ينصب المحررات التي يكون الملمزم طرفاً فيها، وتعتبر دليلاً كاملاً ضده، ووسيلة إثبات مجموعة من التصرفات القانونية أو الوقائع المادية والتي لها علاقة بأسس الضريبة، ومنها العقود الرسمية والعرفية والتي تتضمن تصرفات قام بها الملمزم من شراء أو تقويت، كما ينصب الإطلاع على الوثائق المحررة على حامل مغناطيسي أو على حامل معلوماتي والتي تحظى بنفس الحجة مع المحررات على ورق¹⁷⁷.

و مهما كانت طبيعة مسك المعلومات، فإنه و من أجل عدم التعسف في استعمال هذه السلطة ضد الملمزمين، قد حدد المشرع الوثائق التي يجوز للمديرية العامة للضرائب الإطلاع عليها، وهي بصفة عامة ثلاثة أصناف:

الصنف الأول : الوثائق المرتبطة بالمحاسبة التي يمسكها مهنيون خاضعين للضرائب المباشرة، وهذه الوثائق ورد التنصيص عليها في القانون المحاسبي و الجبائي و الدورية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب المتعلقة بالضريبة على الشركات رقم 716¹⁷⁸، و كذا في مدونة التجارة من قبيل : الدفتر اليومي،

¹⁷⁶ - تم تنميم الفقرة الأولى بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

¹⁷⁷ - تنص المادة 417 من قانون الالتزامات و العقود على ما يلي: تتمتع الوثيقة المحررة على دعامة إلكترونية بنفس قوة الإثبات التي تتمتع بها المحررات على ورق".

¹⁷⁸ -Note circulaire portant instruction générale de la loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés, promulguée par le Dahir n° 1-86-239 du 31 décembre 1986.

دفتر الجرد، دفتر الأداءات، الفاتورات، بطاقات الصندوق، وكل الوثائق التي تتضمن معلومات تتعلق بمعاملات جرت مع أو لفائدة الغير، شريطة أن لا تكون شخصية ليست لها أي علاقة بالسر المهني¹⁷⁹.

الصنف الثاني : الوثائق والسجلات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يزاولون نشاطاً خاضعاً للضرائب المباشرة، كتلك الموجودة لدى المؤسسات البنكية.

الصنف الثالث: وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة، ومن جملة هذه الوثائق ما يثبت صفقات أبرمت بين هذه الجهات وبين بعض الملمزمين أو ما يثبت خدمات أو أشغال أنجزت ما بين الطرفين ولها آثار ضريبية.

غير أن ممارسة حق الاطلاع على الوثائق الممسوكة من طرف الإدارات العمومية أو الجماعات المحلية فيه الكثير من الإحراج غالباً ما تتمسك هذه الجهات بأن هذه الوثائق لها ارتباط بمعاملات خاصة لبعض الملمزمين، وهو ما استدعى تدخل المشرع للنص على أنه لا يمكن الاعتراض على ممارسة هذا الحق بكتمان السر المهني¹⁸⁰ بهدف الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة.

الفقرة II : إجراءات تقييد سلطة المديرية العامة للضرائب

يتعلق الأمر بإجراءات عامة (1) وأخرى خاصة (2) تمكن من تقييد سلطة المديرية العامة للضرائب، والتي من الممكن أن تحمل في طياتها تهديد لحقوق الملمزمين و لنشاطهم الاقتصادي.

1- الإجراءات العامة

و يمكن إجمال هذه الإجراءات في النقاط التالية:

- يجب أن يكون الموظف الذي يقوم بمهمة حق الإطلاع من الموظفين المحلفين الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مساعد، ويهدف المشرع إلى إسناد هذه المهمة إلى هؤلاء الصنف من الموظفين دون غيرهم أولاً، إلى كون مسطرة حق الاطلاع مسطرة بالغة الأهمية لا يتعين التلاعب بنتائجها. و ثانياً، نظراً لحنكة و كفاءة المفتشين المتوفرين على رتبة مفتش مساعد أو أكثر درجة، وخصوصاً المعرفة الجيدة للقوانين و

¹⁷⁹ - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 264.

¹⁸⁰ - نفس المرجع، ص، 265.

التمرس على ملفات الفحص، وهذا ما يشكل ضماناً للملزم ولإدارة الضرائب من الأخطاء والتجاوزات أثناء البحث عن الواقعة المنشأة للضريبة.

- يجب أن يأخذ حق الإطلاع بعين الاعتبار المعلومات الشخصية التي لها علاقة لها بمداخل الملزم و نفقاته، ويحمي هذا المقتضى التشريعي الملزم من إساءة استعمال الإدارة الضريبية لسلطاتها، بحيث لا يجوز لها استعمال بيانات الملزم في غير الغرض المحدد له، وذلك حفاظاً على سرية بياناته وحماية لخصوصيته الشخصية.

- يمارس حق الاطلاع بأماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعنيين أو مؤسساتهم الرئيسية وخلال ساعات العمل الإداري، الشيء الذي يخدم مبدأ الحوار التواصلي بين الأطراف.

- ضرورة تقديم طلب مكتوب يتم تبليغه إلى الملزم بالطرق المحددة قانوناً، على أن يتضمن بيانات دقيقة تبين نوعية المعلومات والوثائق المطلوبة والسنوات المحاسبية أو الفترات المعنية، وكذا شكل ونوع وحامل هذه المعلومات و الوثائق¹⁸¹ ، حتى يتسنى للملزم من معرفة طبيعة المحررات التي سيقدمها للإدارة الضريبية بدقة متناهية.

- يجب أن تكون المعلومات والوثائق المقدمة من طرف الملزم إلى الإدارة الضريبية خلال أجل أقصاه ثلاثين (30) يوماً التي تلي تقديم طلب الاطلاع، ويجب أن تكون كاملة وذات قوة ثبوتية وذات صدقية، وهو مقتضى يهدف إلى حماية الإدارة من أي تماطل محتمل مرتكب من طرف الملزم في هذا الشأن من جهة، و من أي ممارسات هادفة إلى التقليل من الأساس الضريبي من جهة أخرى.

2- الإجراءات الخاصة

قيد المشرع ممارسة الإدارة لحق الاطلاع بضرورة الالتزام بالسر المهني، بحيث لا يمكن مواجهة الملزم بإثباتات تم الحصول عليها بعد خرق السر المهني، لأنه في هذه الحالة يكون قد تم الحصول عليها بطريقة غير مشروعة، وبالتالي يكون حسب القاعدة الفقهية القائلة ما بني على باطل فهو باطل.

¹⁸¹ - تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016 .

و هكذا، فإن الإدارة مدعوة إلى الأخذ بعين الاعتبار الحفاظ على السر المهني، الذي يلتزم به بعض الملزمين بالنظر إلى طبيعة نشاطهم المهني¹⁸²، حيث يمنع إعطاء معلومات يتعين على الملزم المحافظة عليها وقد جاء في المذكرة التفسيرية رقم 716¹⁸³ الصادرة عن المديرية العامة للضرائب أن المهن الحرة التي تفرض مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو جبائي أو محاسبي والتي تستلزم الحفاظ على السر المهني كالمحامين و التراجمة والموثقين و العدول و المهندسين المعماريين و الأعوان القضائيين و الخبراء و المستشارين القانونيين ... فإن حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل كامل الملف المرتبط بالزبون .

غير أن الضمانات التي يتوفر عليها الملزم بدعوى المحافظة على السر المهني يخلق صعوبات بالنسبة للإدارة في الوصول إلى معلومات من شأنها أن تساهم في تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، مثلا البنوك التي تحاول ما أمكن أن تضمن عنصر الثقة لزبنائها، و ترفض في أغلب الأحيان أو تعرقل إطلاع مأموري إدارة الضرائب على المعلومات و البيانات المطلوبة، على عكس ما هو عليه الحال في فرنسا حيث يتولى البنك المركزي و جميع الهيئات المالية المماثلة إعطاء جميع المعلومات والبيانات المتعلقة بعدد الحسابات لدى جميع الأبنك التي تهم الملزم¹⁸⁴.

و الجدير بالذكر أن المشرع تصدى لبعض الممارسات المعرقلة لحق الإدارة في الاطلاع بموجب قانون المالية لسنة 2018¹⁸⁵، حيث أصبح يلزم مؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها ومقاولات التأمين وإعادة التأمين وجميع المؤسسات المالية الأخرى، الإدلاء لإدارة الضرائب وفق الكيفيات المحددة بنص تنظيمي بجميع المعلومات اللازمة لتطبيق الاتفاقيات المبرمة من لدن المغرب و دول أخرى والتي تمكن من تبادل آلي للمعلومات لأغراض جبائية.

و تتعلق المعلومات السالفة الذكر، بدخول رؤوس الأموال المنقولة وأرصدة الحسابات المفتوحة لدى الهيئات المذكورة و قيمة إعادة شراء الأذون وعقود الرسملة و التوظيفات من نفس الطبيعة للأشخاص الذاتيين و

¹⁸² - تنص المادة 214 من المدونة العامة للضرائب: " غير أن حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم وثائق ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي "

¹⁸³ - Note circulaire , relative à l'impôt sur les sociétés , op, cit, p, 28 .

¹⁸⁴ - فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي و علاقته بالإدارة، مرجع سابق، ص، 202-203 .
-Jean pierre casimir, contrôle fiscale et contentieux de l'impôt, la ville guerim, 4ème édition, Paris, 1990, p, 29.

¹⁸⁵ - تم إدراج هذا البند بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018 .

الاعتباريين المعنيين، وكذا أي دخل آخر يجب أن يتم الإدلاء بالمعلومات المتعلقة به طبقاً للاتفاقيات المذكورة بما في ذلك الإدلاء بهوية الأشخاص المعنيين وحساباتهم و بالتدفقات المالية الخاصة بهم. وبالمقابل أقر القانون المالي المذكور أعلاه، إحداث تدبير لتفعيل الالتزامات المترتبة عن الاتفاقيات الجبائية الدولية¹⁸⁶، وذلك بفرض غرامة قدرها عشرون ألف درهم على جميع المؤسسات المذكورة أعلاه التي لا تدلي بالمعلومات المطلوبة أو معلومات ناقصة والتي لا تفيد للتوصل إلى تحديد الأسس الخاضعة للضريبة.

الفرع الخامس: حق فحص مجموع الوضعية الجبائية للملزمين

يعرف فحص مجموع الوضعية الجبائية حسب مفوض الحكومة الفرنسي "اوليفي فوكيت" بالمراقبة التي تهدف من التحقق من مدى الانسجام ما بين مداخيل الملزم المصرح بها، وما بين العناصر المكونة لذمته المالية خلال مسار الحياة¹⁸⁷.

و يتميز هذا الإجراء بالشمولية، حيث يسمح بإعادة التقييم وفرض الغرامات من خلال كشف عدم التناسب بين الوضعية المالية المصرح بها والحالة الفعلية على أرض الواقع، حيث يشمل فقط الوضعية الإجمالية للملزم الذي له إقامة اعتيادية بالمغرب باعتبار إجمالي دخوله المصرح بها، أو المفروضة عليه الضريبة تلقائياً أو المستفيد من الإعفاء من الإدلاء بالإقرار (كالأجراء و الموظفين) الداخلة في نطاق تطبيق الضريبة على الدخل.

إن المشرع لم يحدد على هذا المستوى أي معيار لتحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة، ويرجع حسب وجه نظرنا إلى طبيعة التحقيق الذي ينصب على أي دخل أي كانت قيمته أو مصدره، وهذا بخلاف التحقيق في المحاسبات الذي وضع معياراً لتحديد مدته، بيد أن المشرع حدد على سبيل الحصر نفقات الملزم التي يجري تقييمها من طرف الإدارة عند دراسة مجموع وضعيته الضريبية¹⁸⁸ (والتي يفوق مبلغها 120.000 درهم في السنة)، وتتمثل هذه النفقات فيما يلي:

¹⁸⁶ - مجلة المالية ، عدد خاص، مرجع سابق ، ص، 44.

¹⁸⁷ - Patrick Philip, les droits de la défense au contrôle fiscal, op, cit, p, 19 .

¹⁸⁸ - المادة 29 من المدونة العامة للضرائب.

- المصاريف المتعلقة بالإقامة الرئيسية التي تزيد مساحتها المغطاة على 150 متراً مربعاً وبكل إقامة ثانوية والمحددة بضرب السعر مساحة البناءات في تعريفه المتر مربع.
 - المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة عربات نقل الأشخاص¹⁸⁹ .
 - المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة العربات الجوية والبحرية و البرية و المحددة بنسبة 10% من ثمن التملك.
 - مبالغ الإيجار الحقيقية التي يدفعها الخاضع للضريبة لأغراضه الخاصة.
 - المجموع السنوي للمبالغ المرجعة من أصل و فوائد الاقتراضات التي يبرمها الخاضع للضريبة لحاجاته المهنية.
 - مجموع المبالغ التي يدفعها الخاضع للضريبة لأجل تملك عربات أو عقارات غير معدة لغرض مهني بما في ذلك نفقات تسليم العقارات المذكورة لنفسه.
 - عمليات تملك القيم المنقولة وسندات المساهمة وغيرها من سندات رأس المال و الدين.
 - السلفات المدرجة في الحسابات الجارية للشركاء أو في حساب المستغل والقروض الممنوحة للغير.
- كما عمل قانون المالية لسنة 2019 على توسيع لائحة النفقات التي يجرى تقييمها إجمالياً، لتشمل كل المصاريف ذات طابع شخصي، والتي يتحملها الخاضع للضريبة لفائدته أو لفائدة الأشخاص الذين يعولهم كزوجته وأولاده ،حيث يمكن للملزم أن يثبت في إطار مراقبة وضعيته الإجمالية موارده بأي وسيلة من وسائل الإثبات و أن يشير بوجه خاص إلى الدخول المعفاة من الضريبة على الدخل، وحاصلات بيع المنقولات أو العقارات، و أن يستعمل كافة التبريرات التي حددها المشرع في هذا الإطار على سبيل الحصر.

¹⁸⁹ - المحددة في :

- 12.000 درهم في السنة فيما يخص العربات التي لا تفوق قوتها الضريبية 10 أحصنة بخارية.
 - 24.000 درهم في السنة فيما يخص العربات التي تزيد قوتها الضريبية على ذلك.

غير أنه ورغم أهمية الإجراء المذكور وخطورته على نشاط الملمزم، فالملاحظ أن المشرع اكتفى فقط بالإشارة على مستوى المادة 216 من العامة للضرائب من إمكانية استفادة الملمزم من مزايا مساطر التصحيح في حالة إعادة التقويمات، ولم يشير إلى باقي الضمانات الأخرى المحاطة بممارسة هذا الحق، ويرى الفقه أن الإدارة تمارس الرقابة على الوثائق المتوفرة لديها حيث ترجع إلى تصريحات تقدم بها الملمزم وبالتالي فهي ليست ملزمة بالقيام بإجراءات معينة¹⁹⁰.

وبالرجوع إلى التشريع المقارن في هذا المجال، نجد أن المشرع التونسي¹⁹¹ والفرنسي¹⁹² و الجزائري¹⁹³ متعوا الملمزم بضمانات لا يستهان بها من أجل عدم التعسف في استعمال سلطة فحص مجمل الوضعية الجبائية بخصوص الضريبة على الدخل، ومن بين هذه الضمانات توجيه طلب للملمزم قبل بدأ العملية في مقره المختار أو المصرح به، قصد تقديم توضيحات أو مبررات لما صرح به¹⁹⁴، أو توضيح تناقضات ملحوظة في تصريحه أو بين ما تتوفر عليه الإدارة من معلومات و التي تفيد أن الملمزم حصل على مداخيل أكثر مما وقع التصريح به¹⁹⁵.

و في جميع الأحوال، وبعد الانتهاء من عملية المراقبة إلى عملية أخرى تسمى التصحيح الضريبي، حيث تقوم هذه الأخيرة بتعديل أسس فرض الضريبة أثناء المراقبة الضريبية إما بالرفع من قيمتها أو التخفيض منها.

190 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 130.

191 - تنص الفقرة الأولى للمادة 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية: " تخضع وجوبا للإعلام المسبق عمليات المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية و يبلغ المطالب بالأداء بمقره الأصلي أو مقره المختار المصرح به لمصالح الجبائية طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة".

192 - أنظر :

-Patrick Philip, les droits de la défense au contrôle fiscal, op, cit, p, 22-33

193 - تنص الفقرة الثالثة (3) للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: " لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من خلال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له من خلال إشعار بالاستلام ، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية و منحه أجلا أدنى للتحضير بخمسة عشر (15) يوما لتاريخ الاستلام"

194 - تنص المادة السادسة (6) من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية التونسية على ما يلي: " يمكن لمصالح الجبائية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 5 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات و التوضيحات و المبررات المتعلقة بوضعية المطالب بالأداء. و يحق لها أن تضبط الأداء و أن تصحح التصاريح بالاستناد على القرائن القانونية أو الفعلية و المتمثلة خاصة في المقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر أو عمليات مماثلة".

195 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 130.

المطلب الثاني : الضمانات المعتمدة بمناسبة التصحيح الضريبي

تكشف عملية المراقبة التي تتم في عين المكان على النحو التي تم التطرق إليها سابقاً، أو المراقبة التي تجرى أطوارها داخل مكاتب الإدارة و التي تنصب على المستندات والتصريحات المودعة من طرف الملمزمين إلى احتمالين أساسيين: عدم وجود اختلالات في المحاسبة أو التصريحات وبالتالي لا يتم اللجوء إلى أي إجراء تصحيحي على أسس فرض الضريبة وهو احتمال نادر الوقوع. أو بخلاف ذلك تكشف عملية المراقبة وجود أخطاء و إغفالات في التصريحات فهنا يخضع الملمزم للتصحيح الضريبي، خصوصاً في حالة ما إذا كانت الأسس الواردة في الوثائق والمستندات تأثير على قيمة الأساس الضريبي، شريطة أن تحترم الإدارة الضريبية في هذه المرحلة كل الضمانات الممنوحة للملمزم بالضريبة.

و في حالات أخرى لا يحترم الملمزم الالتزامات المفروضة عليه كعدم التصريح بالواقعة المنشأة للضريبة أو برقم الأعمال أو عرقل عملية الرقابة، هنا يخضع إلى عملية التصحيح التلقائي، بحيث لا يستفيد الملمزم من مزايا المسطرة المتعارضة.

وبناءً عليه سنبحث عن ضمانات الملمزمين في إجراءات التصحيح الجاهي (الفرع الأول) و في مساطر التصحيح التلقائي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات التصحيح الجاهي

يقصد بالتصحيح الجاهي منع الإدارة من تحصيل الضرائب المصححة بشكل مباشرة دون أن تأخذ في الحسبان ملاحظات الملمزم¹⁹⁶ عن طريق مساطر تواجيهية تضمن للملمزمين حق الدفاع عن وضعيتهم الضريبية، وحق الدفاع بحسب ما ذهب إليه مجلس الدولة الفرنسي مند زمن بعيد يعد من المبادئ العامة للقانون¹⁹⁷، ويعتبر ذو مرجعية دستورية، ويطبق حتى لو في غياب نص¹⁹⁸.

¹⁹⁶ - Jean pierre casimir, contrôle fiscale et contentieux de l'impôt, op, cit, p, 100

¹⁹⁷ - Patrik Philip, Procédures et garantis des contribuables, op, cit ,p,83 .

¹⁹⁸ - Ibid.

و التشريع الضريبي المغربي كتشريع منفتح حاول تنزيل هذه الضمانات ذات المرجعيات الدستورية¹⁹⁹ في صلب مساطر التصحيح الضريبي، سواء كانت مساطر عامة للتصحيح (الفقرة I) أو مساطر خاصة للتصحيح (الفقرة II) وذلك بحسب طبيعة الإجراء الذي تسلكه الإدارة الضريبية.

الفقرة I : المساطر العامة للتصحيح

تباشر هذه المساطر في الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل على حالات تصحيح أساس الضريبي، والقاعدة أنها تكون عادية (1) تحكم أغلبية حالات التصحيح، واستثناء استعجالية (2) والتي يتم فيها التقليل من الضمانات المخولة للملزمين.

1 : المسطرة العادية لتصحيح الأساس الضريبي

تتم مسطرة التصحيح العادية في شكل حوار بين الملزم والإدارة الضريبية على مرحلتين: مرحلة أولى للتصحيح (أ) والمرحلة الثانية للتصحيح (ب).

أ- المرحلة الأولى للتصحيح

تحدد المرحلة الأولى لتصحيح الأسس الخاضعة للضريبة بمضمون رسالة التبليغ الأولى، وموقف الملزم منها.

• مضمون رسالة التبليغ الأولى

يتم تحريك مسطرة التصحيح في حالة ما إذا رأى مفتش الضرائب أنه يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض الضريبة سواء كانت ناتجة عن إقرارات أو فحص محاسبة أو فحص لمجمل الوضعية الجبائية أو ناتجة عن فرض تلقائي للضريبة، حيث ألزم المشرع بتبليغ الملزم بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار

199 - يبنى حق الدفاع في المجال الدستوري على المبادئ التالية:
- تمكين صاحب الشأن بصورة منتظمة وكاملة باللغة التي يفهمها من الإحاطة بالإدعاءات الموجهة إليه، وذلك بالاضطلاع على الملف.
- إبلاغ صاحب الشأن علما بمضمون الإجراء الذي يمكن أن يتخذ في مواجهته.
- تمكين صاحب الشأن من إبداء وجهة نظره، مشافهة أو كتابة، قبل اتخاذ الإجراء، وأن يكون له خلال مدة معينة على أن يقوم بتحضير دفاعه.
- إعلام صاحب الشأن بأسباب القرار، وتمكينه من الحق في الطعن فيه.
أنظر: محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، 1999، ص، 246.

بالتسليم بواسطة المأمورين المحلفين التابعيين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية خلال ثلاثة (3) أشهر التي تلي تاريخ انتهاء المراقبة الضريبية²⁰⁰.

ويجب أن تتضمن الرسالة الأولى أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه، مع التنصيص أيضا على ضرورة دعوة مفتش الضرائب للملزمين بالإدلاء بملاحظاتهم خلال أجل ثلاثين (30) يوماً لتاريخ تسليم التبليغ²⁰¹.

و يتضح من المقتضيات أعلاه أن ضمانات الملزمين اتجاه إدارة الضرائب تحدد على هذا المستوى على الشكل الآتي:

- أسباب التصحيح

يلزم المشرع الإدارة الضريبية على غرار ما هو معمول به في الجزائر بتضمين الرسالة الأولى للتصحيح الأسباب التي أسست عليها التصحيحات، كما يجب أن تكون مفصلة بأرقام وجداول تسمح للملزم من فهم التقويمات المجرة²⁰²، وتضمن تلك الحثثيات في تلك الرسالة يعتبر ترجمة فعلية لضمان إشراك الملزم في مسطرة تصحيح الأساس الخاضع للضريبة، علماً أن ذكر أسباب التصحيح هي التي يتحدد من خلالها الإطار العام الذي سيقدم الملزم على ضوءه بملاحظاته رداً على الرسالة الأولى للإدارة²⁰³.

وفي الجزائر²⁰⁴ على غرار ما هو معمولاً به في فرنسا، يجب أن تتضمن المرحلة الأولى للتصحيح تذكير الملزم بحقه في الاستعانة بخبير من اختياره لأجل مناقشة الأسس الخاضعة للضريبة وذلك تحت بطلان إجراءات التقويم²⁰⁵.

200 - تم تقليص هذه المدة من 6 أشهر إلى 3 أشهر بمقتضى البند الأول من المادة 8 من القانون 70.15 لقانون المالية لسنة 2016.

201 - الفقرة الأولى من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

202 - سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث و المراجعات بسكرة) ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الدكتوراه في العلوم التجارية : تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، بسكرة ، السنة الجامعية، 2014-2015 ، ص، 131.

203 - رشيدة الصابري ، سفيان ادريوش ، تصحيح الأساس الضريبي ، دار القلم ، الرباط ، 2002 ، ص، 95.

204 - تنص الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: " يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشير الإعلان بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراح دفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها".

205 - Patrick Philip, les droits de la défense face au contrôle fiscal, op, cit, p, 29 .

- ضمان الحق في الرد

مكن المشرع الضريبي المغربي الملزم من الحق في الرد دفاعاً على وضعيته الجبائية، ومتعه بأجل ثلاثين (30) يوماً سيراً على نهج المشرعين التونسي²⁰⁶ و الفرنسي²⁰⁷، للإدلاء بملاحظته عما ورد في الرسالة الأولى، فبعد أن يتوصل الملزم بالإشعار بإعادة التقويم مفصلاً و مبرراً ، يكون الملزم على دراية كافية بالتصحّيات التي أجريت على أساس الضريبة، مما يفتح مجالاً للحوار يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية، كما أن هذه الثقة تسمح بتقليل عدد المنازعات في المستقبل و تسعى لتطبيق القواعد التوافقية عملياً²⁰⁸.

- احترام مسطرة التبليغ

يعتبر التبليغ عماد عملية التصحيح، ويندرج ضمن الحقوق الصرفة التي يمثل أدنى إخلال بها مساساً بحقوق الدفاع، لذلك اعتبر هذا الإجراء من النظام العام²⁰⁹، وتكمن الغاية من إيصال وثيقة التبليغ هي قطع التقادم بالنسبة للإدارة، و فتح آجال جديدة للتقادم بالنسبة للملزم سواء للجواب أو التظلم²¹⁰.

و لا تعتبر رسالة التبليغ صحيحة حسب منطوق المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، إلا إذا تم تبليغها إلى العنوان المحدد من قبل الملزم في إقراراته أو عقود أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق.

و في جميع الأحوال يثبت التسليم في شهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه الإدارة، و تسلم نسخه من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر على أن تتضمن البيانات التالية:

- اسم العون و صفته

206 - تنص المادة 44 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية التونسية على ما يلي: " يتعين على المطالب بالأداء أن يرد كتابيا على نتائج المراجعة الجبائية في أجل أقصاه ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الإعلام."

207 - المادة 55 من مدونة المساطر الجبائية الفرنسية.

208 - رشيدة الصابري ، سفيان ادريوش ، تصحيح الأساس الضريبي، مرجع سابق، ص، 95.

209 - عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون و التطبيق، مطبعة دار أبي رقرق، الرباط، 2011، ص، 57.

210 - عمر السكتاني ، و آخرون، المنازعات الضريبية بين القانون و العمل القضائي، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2018، ص، 110.

• تاريخ التبليغ

• الشخص المسلمة إليه الوثيقة و توقيعه

و إذا لم يستطع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ التوقيع على الشهادة، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير فيها إلى ذلك، وفي جميع الحالات، يوقع العون المذكور الشهادة ويوجهها إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر.

و إذا تعذر القيام بالتسليم المذكور نظراً لعدم العثور على الملزم أو من ينوب عنه وجبت الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي توقع من طرف العون وترجع إلى المفتش المشار إليه أعلاه.

و تعتبر الرسالة مبلغة بصورة صحيحة بعد انصرام أجل عشرة (10) أيام الموالية لتاريخ رفض التسلم، إذا وقع تسليمها:

- فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني بالأمر وإما بموطنه أو لأقاربه أو مستخدمين عنده أو كل شخص آخر يعمل أو يسكن مع الملزم الموجه إليه التبليغ.

- فيما يخص الشركات والهيئات الأخرى المشار إليها في المادة 26 من المدونة العامة للضرائب إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدميها أو أي شخص آخر يعمل مع الملزم بالضريبة المسلمة إليه الوثيقة المذكورة.

أما في حالة تعذر تسليم الوثيقة إلى الملزم بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيهها في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية، وتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان إلى عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو خاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الطرف مسلماً بعد انصرام أجل عشرة (10) أيام لتاريخ إثبات التبليغ.

و الجدير بالذكر أنه بموجب قانون المالية لسنة 2018 تم التنصيص على إمكانية التبليغ بطريقة إلكترونية في العنوان الإلكتروني المدلى به للإدارة الجبائية من طرف الملزم، بشكل مواز للوسيلة العادية للتبليغ.

• موقف الملزم من رسالة التصحيح

حدد المشرع أجل ثلاثين(30) يوماً للملزم لتحديد موقفه من رسالة التصحيح الأولى ، فإذا أجاب الملزم في الآجال المحددة بقبول مجموع التصحيحات المقترحة من قبل المفتش فإن هذا الأخير يقوم بفرض الضريبة، أما في حالة عدم تلقي المفتش لأي جواب من لدن الملزم داخل القانوني أو توصلت الإدارة بالرد خارج الأجل تقوم بفرض الضريبة تلقائياً، ولا يمكن المنازعة فيها إلا بواسطة مطالبة إدارية.

و في هذا الصدد قد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي²¹¹ أن غياب أي جواب من طرف الملزم داخل القانوني والمحدد في ثلاثين(30) يوماً يعتبر قبولاً ضمنياً للتصحيح، غير أن هذه القاعدة وضعت لها استثناءات في فرنسا و مصر و الأردن من أجل إقرار حماية أكثر للملزمين، و ذلك في حالة تخلف الملزم عن تقديم ملاحظاته داخل الأجل القانوني إذا حدث طارئ يمنع من ذلك ، كأن يمنعه مرض أو تم تبليغ الملزم بنتائج التصحيح داخل عطلة السنوية أو إذا قدم ملاحظات ذات أهمية من شأنها أن تعيد النظر في نتائج التحقيق خاصة في حالة المنازعة قضائياً مستقبلاً²¹².

أما في حالة رفض الملزم للتصحيحات المقترحة جزئياً أو كلياً من طرف المفتش، فإن ملاحظاته يجب أن تقدم داخل أجل ثلاثين (30) يوماً كما سبقت الإشارة إلى ذلك، كما يجب أن يتم الالتزام بشأنها ببعض الشكليات تحت طائلة عدم القبول:

²¹¹ -CE 17 janvier 1990, requête n° 68477 et n° 68678, Duboscq, RJF mars 1990, n° 323. Cité par : Khalil haloui, les garantis des contribuables dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain ,op, cit,p, 84 .

²¹² - فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص، 257.

- شرط الكتابة

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات الملزم، غير أن الإدارة الضريبية دأبت في هذا المجال إلى عدم قبول التصحيحات التي تقدم شفاهة، والواقع أن الملاحظات المقدمة في شكل كتابي و المرسلة في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم، تعتبر أكثر ضماناً من الملاحظات الشفوية سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها.

- ملاحظات مفصلة

يتطلب في الرسالة الجوابية للملزم بالضريبة أن تفصل في الملاحظات التي تحملها إلى مفتش الضرائب، ومتضمنة للمواقف الجديدة من اقتراحات التصحيح، تحت طائلة عدم قبولها، وأن تحمل توقيع الملزم أو من لهم حق التصرف باسمه.

ونشير إلى أن جواب الملزم يؤدي إلى تمتعه بحق تلقي جواب ثاني من المفتش لتحديد موقفه من رده قبولاً أو رفضاً كلياً أو جزئياً حسب الأحوال.

ب- المرحلة الثانية للتصحيح

ينص المشرع في الفقرة الثانية للمادة 220 من المدونة العامة للضرائب، إذا تلقى المفتش ملاحظات المعنيين بالأمر داخل الأجل المضروب ورأى أن بعضها أو جميعها لا يستند على أساس صحيح، وجب عليه أن يقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوماً من تاريخ تسلم الجواب بتبليغهم، وفقاً للإجراءات التبليغ، أسباب رفضه الكلي أو الجزئي وأساس فرض الضريبة الذي يرى من الواجب اعتماده، مع إخبارهم بأن هذا الأساس سيصير نهائياً إن لم يقدموا طعناً في ذلك إلى اللجنة اللجان الضريبية داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

وعليه يتضح أن مضمون الرسالة الثانية للتصحيح يتحدد بما يلي:

• تعليل الرفض

تعليل التصحيح يعني تبيان الأسباب القانونية والواقعية²¹³ التي أسس عليها الأساس الخاضع للضريبة، ومن هذا المنطلق فالإدارة مدعوة لذكر كل الأسباب سواء كانت قانونية أو واقعية لدحض الحجج والأدلة المدلى بها من طرف الملزم بالضريبة، بمعنى أن تكون الإدارة ملزمة لتأكيد أسباب التصحيح الواردة بالرسالة الأولى وأن تتصدى لملاحظات الملزم وليس أن تغض الطرف عنها، لأن مسطرة التصحيح مبنية على الحوار ومحاولة إقناع كل طرف للطرف الآخر بصحته، وفي فرنسا تلجأ الإدارة الضريبية إلى تعليل كل سبب تصحيح و تفعله بطريقة منفصلة و تترجمه إلى أرقام²¹⁴.

وبالمقابل رتب المشرع المغربي على غرار تشريعات أخرى بطلان عملية تصحيح الأساس الضريبي في حالة عدم التزام الإدارة بتبليغ الملزم داخل أجل ستين (60) يوماً من تاريخ تسلم جوابه، و يعد البطلان من أقصى الجزاءات القانونية نظراً لآثاره الخطيرة حيث يؤدي إلى إهدار حقوق الخزينة كاملة²¹⁵.

• حق الملزم في الطعن أمام اللجان الضريبية

حتى لا يحرم الملزم من حقه في الطعن نتيجة عدم درايته بالمقتضيات الضريبية خاصة بالنسبة للأجل المخول له لمباشرة ذلك، ألزم المشرع الإدارة بتضمين رسالتها الثانية حق الطعن وأجله الممنوح للملزم إذا ارتأى المنازعة في مضمون الرسالة المذكورة من جهة، وأن تنبهه إلى الأثر المترتب عن عدم طعنه أمام اللجنة المحلية أو الوطنية حسب الحالة²¹⁶ وهو اعتبار الضرائب المحددة في الرسالة الثانية نهائية من جهة أخرى ، وذلك تجنباً لمخاطر نقل الأصول التي تشكل ضماناً للخزينة.

2 - المسطرة السريعة لتصحيح الضريبة

يقصد بالمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب هي تلك التي تتطلب نوعاً من السرعة في حفظ حقوق الخزينة من الضياع نتيجة عسر الملزمين أو اندثارهم، أما بالنسبة للضمانات المخولة للملزمين في مواجهة إدارة الضرائب فقد حددت من جهتين:

²¹³ - الحسن الكثير ، بطلان مسطرة التصحيح في القانون الجنائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، ص، 93.
²¹⁴ - Guy Gest, Gilbert Tixier, Manuel de Droit , L.G . D. J, Paris, 1986,p, 248.

²¹⁵ - حسن العفوي، المنازعة في الضريبة بين التأسيس و التحصيل، مرجع سابق ، ص، 106.

²¹⁶ - تم تغيير وتنظيم احكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

فمن جهة أولى، قد حدد المشرع حالات اللجوء إلى مسطرة التصحيح الاستعجالية والتي يتعين على الإدارة التقيد بها، وبالتالي لا يمكن مباشرة هذه المسطرة خارجها ويتعلق الأمر في الضرائب بالحالات التالية:

- تصحيح الحصيلة الخاضعة للضريبة عن فترة النشاط الأخير غير المشمولة بالتقادم، وذلك في حالة تفويت كلي أو جزئي لعناصر الأصول المجسدة وغير المجسدة أو انقطاع كلي أو جزئي عن مزاولة نشاطها²¹⁷، وكذا في حالة تسوية أو تصفية قضائية أو تغيير شكلها القانوني و ترتب عن ذلك إما إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو من نطاق الضريبة على الدخل أو إحداث شخص اعتباري جديد، في هذه الحالات يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم بفتح ملف جديد، وتبسط رقابتها على الحصيلة المصرح بها مادام لم يشملها التقادم.

- تصحيح الإقرارات المودعة من قبل الملتزمين بالضريبة الذين لم يبقى لهم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية أو من ذوي الحقوق المتوفين.

- تصحيح إقرارات الملتزمين الذين يبيعون قيماً منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين.

- تصحيح المبالغ المحجوزة في المنبع، والتي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدنيين بالإرادات الذين ينقطعون كلياً أو جزئياً عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبائنهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشأتهم.

- الحصيلة الجبائية ورقم الأعمال عن فترة النشاط الأخير في حالة توقف المنشأة عن ممارسة النشاط.

أما من جهة أخرى، فإنه وفي جميع الحالات يبلغ المفتش الفاحص إلى الملتزمين وفقاً للإجراءات المحددة في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب خلال الثلاثة (3) أشهر التي تلي تاريخ انتهاء المراقبة الضريبية أسباب التصحيحات المزمع القيام بها وتفاصيل مبلغها والأساس المعتمد لفرض الضريبة.

²¹⁷ - تم تغيير و تتميم هذه الفقرة بمقتضى البند I بمقتضى المادة 8 بموجب قانون المالية لسنة 2018.

ويشترط في هذه الرسالة نفس البيانات والشروط المقررة بالنسبة لرسالة التبليغ في مسطرة التصحيح العادية، مع تحديد أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ تسلم رسالة التبليغ لتقديم جوابهم، والإدلاء إن اقتضى الحال بما لديهم من إثباتات، وفي حالة عدم الجواب الملزم داخل الأجل المضروب لذلك تقوم الإدارة بفرض الضريبة، والتي لا يمكن المنازعة فيها إلا بواسطة مطالبة إدارية.

غير أنه إذا قدم الملزم ملاحظاته داخل الأجل المحدد، ورأى المفتش أن بعضها لا يستند على أساس صحيح، وجب عليه أن يبلغ المعنيين بالأمر وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، داخل أجل لا يتجاوز ستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تسلم جواب الملزمين المعنيين بالأمر، أسباب رفضه الكلي والجزئي وكذا أسس فرض الضريبة المعتمدة، مع إخبارهم بأن لهم الحق أن يطعنوا في الأسس المذكورة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية خلال ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

وهنا يتضح الفرق ما بين المسطرة العادية والمسطرة الاستعجالية للتصحيح لسبب مرتبط بالأساس بتحصيل الضريبة²¹⁸، بمعنى أن الملزم لا يستفيد من تأجيل الاستحقاق كما هو الشأن في مسطرة التصحيح العادية، بحيث أنه يتم وضع الأمر بتحصيل الضرائب موضوع التصحيح بعد تبليغ الملزم برسالة التصحيح الثانية.

الفقرة II : المساطر الخاصة للتصحيح

إذا كان المشرع وفر ضمانات مهمة للملزمين في المساطر العامة للتصحيح، فإن هذه الضمانات لم تحظى بنفس الأهمية في المساطر الخاصة للتصحيح، وتهم هذه المساطر حالات حددها المشرع على سبيل الحصر و يتعلق الأمر:

- تصحيح الأساس في الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل المحجوزتين في المنبع(1).

- تصحيح أساس الضريبة المحجوزة في المنبع عن الدخول المتكونة من الأجور(2).

²¹⁸ - Azzddine Laghmari , Contrôle Fiscal modalités, méthodes et procédures , op, cit ,p,28 .

- تصحيح أساس الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية (3).

1 - تصحيح الأساس في الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل المحجوزتين في المنبع

يتعلق الأمر هنا بمجموعة من الحالات التي يتعين على الملزم، شخصاً طبيعياً أو معنوياً، أن يحجز مبلغ الضريبة ويدفعه إلى خزانة الدولة داخل أجل معين، ويتعلق الأمر بالحالات التالية:

- عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها.

- الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت و عائدات شهادات الصكوك.

- الدخول والأرباح الناتجة عن بيع قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين الخاضعة للضريبة المحجوزة في المنبع.

- المكافآت المدفوعة إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين غير مقيمين.

و القاسم المشترك بين هذه الحالات أن الضريبة تحجز في المنبع من طرف الجهة الدافعة للدخل، بمعنى أن هذه الجهة لا تتحمل شيئاً في ذمتها المالية إذ الملزم الحقيقي يبقى هو الشخص المستفيد من عوائد الأسهم و حصص المشاركة²¹⁹.

و الملاحظ أن الملزم قبل صدور كتاب المساطر الجبائية كان لا يتمتع بأي ضمانات فيما يتعلق بمسطرة تصحيح أساس الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل المحجوزتين في المنبع، إلا أنه بموجب قانون المالية لسنة 2005²²⁰ قيدت هذه المسطرة بضرورة توجيه رسالة إعلام وفقاً لطرق التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب من طرف المفتش المكلف بالحجز في المنبع، ويعقب هذه الرسالة فرض الضريبة على المبالغ المعتمدة.

وهكذا، ونظراً لانعدام أية ضمانات في هذه التسوية، فإن مباشرة هذه المسطرة الاستثنائية يجب أن تنجز في دقة كبيرة، إذ يتعين على الإدارة بداية إثبات مبررات اللجوء إلى هذه المسطرة أي حجز مبلغ أقل

²¹⁹ - عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة الجبائية، مرجع سابق، ص، 139
²²⁰ - قانون المالية رقم 26.04 للسنة المالية 2005 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5278 بتاريخ 16 من ذي القعدة 1425 (29 ديسمبر 2004).

مما يتعين حجه أو عدم حجز المبلغ الواجب بالمرة، تم عليها إقامة الدليل على أنها بلغت الملزم بالحجز تعلمه من خلالها بالتسوية المزمع القيام بها²²¹.

والجدير بالذكر بالإضافة إلى الحالات التي أوردناها أعلاه، هناك حالة خاصة على مستوى هذه المرحلة و تتعلق بتصحيح أساس فرض الضريبة على الشركات والتي يكون لها انعكاس على أساس عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها فإن الملزم يستفيد من جميع الضمانات التي تخولها له المسطرة العادية و الاستعجالية للتصحيح، بعدما كان المفتش من قبل (قبل قانون المالية لسنة 2005) يرفق الرسالة التبليغية برسالة إخبار تتضمن نوع التصحيحات التي ستخضع في النهاية لهذا الاقتطاع دون ترقيمها على اعتبار أنها توزيعات مفترضة²²².

2- تصحيح أساس الضريبة المحجوزة في المنبع عن الدخول المتكونة من الأجر

لا تصحح الأخطاء و الإغفالات وأوجه النقصان المتعلقة بالضريبة التي يحجزها في المنبع رب العمل أو المدين بالإيراد في اسم أصحاب الدخول المتكونة من الأجر وما يعتبر في حكمها عندما يكون الإقرار بمجموع الدخل المدلى به، إن اقتضى الحال، مطابقاً للبيانات الواردة في بطاقة أداء الأجر التي يسلمها رب العمل أو المدين بالإيراد.

و قد تكون مسطرة تصحيح الأساس الضريبي هنا عادية أو تكون استعجالية على أن يستفيد الملزم من جميع الضمانات على غرار المساطر العامة للتصحيح.

3- تصحيح أساس الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية

لقد احتفظ المشرع في المدونة العامة للضرائب على الطابع الخاص لمسطرة التصحيح في الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية، باعتبار أن الإقرار بعمليات التقويات العقارية العرضية يشوبه في بعض الأحيان بعض النقصان مما قد ينتج عنه خلافات بين الإدارة الضريبية والملزم، إضافة إلى ذلك اعتبر المشرع

²²¹ - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة الجبائية، مرجع سابق، ص، 140.

²²² - السعدية جمانى، الإصلاح الضريبي بين محطتي 1999 و 2003 (قراءة مقارنة)، السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية ، العدد 10 ، 3 ، 10 ، ص، 2015 .

أنه نظراً للطابع العرضي لهذه العملية فإن مسطرة التصحيح يجب أن تمر بشكل استعجالي بالشكل الذي يضمن استخلاص حقوق الخزينة للضريبة التكميلية قبل أن يتصرف الملزم في عائدات التفويت.

و حفاظاً على حقوق الملزم ألزم المشرع مباشرة مسطرة تصحيح الأساس الضريبي داخل أجل لا يتجاوز 90 يوماً التالي لإيداع التصريح الأولي أو الإقرار التصحيحي، كما استوجب إصدار أمر باستخلاص الضريبة بمجرد إبداء رأي الملزم موافقته على الأساس المبلغ إليه، غير أنه في حالة عدم جواب الملزم داخل الأجل المضروب لذلك تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا بواسطة مطالبة إدارية.

أما إذا قدم الملزم ملاحظات داخل أجل ثلاثين (30) يوماً ورأى المفتش أن جميعها أو بعضها لا يستند على أساس صحيح، وجب عليه أن يبلغ المعنيين بالأمر وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب داخل أجل لا يتعدى الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تسلم جواب المعنيين بالأمر، أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الضريبة المعتمدة مع إخبارهم بأن لهم أن يطعنوا في الأسس المذكورة أمام اللجنة المحلية أو أمام اللجنة الوطنية بحسب الحالة، داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية²²³.

و هكذا، نلاحظ بأن مساطر التصحيح بشقيها العامة والخاصة مرتبطة بمبادرة الملزم في تقديم إقراره، أما إذا تقاعس عن القيام بذلك فيسمح للإدارة سلوك مسطرة خاصة تتمثل في اللجوء إلى مسطرة التحديد الانفرادي للأساس.

الفرع الثاني : التصحيح التلقائي للأساس الضريبي

يعبر التصحيح التلقائي للأساس الضريبي عن السلطة القوية التي تتوفر عليها خزينة الدولة²²⁴، حيث يتم بمبادرة من الإدارة، بعكس النظام التصريحي الذي يؤسس فيه الأساس وفقاً لمبدأ تواجهي ديمقراطي تراعى فيه مجموعة من الضمانات المسطرية على النحو الذي تم التطرق إليه سابقاً.

²²³ - المادة 224 من المدونة العامة للضرائب.

²²⁴ - جميلة دليمي، الضريبة و اشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب: مساهمة في سيرورة القرار الضريبي بالمغرب مند سنة 1956، مرجع سابق، ص، 229.

ويعتبر هذا الإجراء من أكثر الإجراءات شيوعاً واستعمالاً من قبل الإدارة، وقد استعمل في فرنسا بموجب قانون 8 يوليوز 1987، ويتم اللجوء إليه في عملية الرقابة على الحسابات التي تحمل في طياتها أخطاء أو حذف أو وجود أخطاء متكررة²²⁵، شريطة لا يؤدي إلى تقدير تعسفي.

أما في القانون المغربي فقد ورد ذكر التصحيح التلقائي للأساس الضريبي في المواد 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب، لكن هذا التدخل لا يكون عشوائياً، بل يتم وفق ضوابط قانونية تحول دون التعسف في استعمال هذه السلطة في حق الملتزمين، وهذه الضوابط تتمثل بالأساس في ضرورة احترام مسطرة التصحيح التلقائي (الفقرة I) واعتماد أساليب تراعي المقدرة التكليفية للملزم (الفقرة II).

الفقرة I : احترام مسطرة التصحيح التلقائي

تلجأ الإدارة إلى التصحيح التلقائي للأساس الضريبي إثر تقاعس الملزم عن تقديم تصريحه (1)، أو لإخلاله بحق المراقبة (2) الذي تملكه الإدارة الضريبية.

1- حالات أعمال مسطرة التصحيح التلقائي

بالنظر إلى النتائج الوخيمة المرتبطة بمسطرة الفرض التلقائي للضريبة²²⁶، ربط المشرع الضريبي مسطرة التصحيح التلقائي للأساس الضريبي بمخالفات محددة على سبيل الحصر، حتى لا يتم التعسف في استعمالها في مواجهة الملتزمين من جهة، وحتى يكون التقدير صحيحاً ومحدثاً لآثاره القانونية من جهة أخرى، و تتمثل هذه المخالفات في الإخلال بمقتضيات التصريح (أ) أو الإخلال بحق المراقبة (ب).

أ- حالة الإخلال بمقتضيات التصريح

تعتبر هذه الحالة من أكثر الحالات شيوعاً في الممارسة الجبائية بالمغرب، حيث أن المشرع يخول للإدارة تصحيح الأساس تلقائياً و بالتالي بسط سلطتها في الفرض التلقائي للضريبة في حالتين: الأولى تتصل بعدم وضع التصريح (أ)، فيما تنشأ الثانية عند إيداعه ناقصاً (ب) لدى مفتش الضرائب.

²²⁵ - فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص، 257.

²²⁶ - إبراهيم أخطاب ، مسطرة تصحيح الثمن في العقود : ضريبة التسجيل نموذجاً، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2014 ، ص،

ب- عدم وضع التصريح

بادئ ذي بدء لابد من التأكيد أن التشريعات الضريبية تلزم المكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية في مواعيد محددة سلفاً، حيث تختلف هذه المواعيد من قانون إلى آخر، والمغرب ليس استثناء من القاعدة فقد أعطى المشرع آجالاً فائدة الملزمين لوضع إقراراتهم أو تصاريحهم، و التي تعتبر بدورها من الضمانات المسطرية الممنوحة للملزم²²⁷.

فبالنسبة للضريبة على الدخل فقد أعطى المشرع آجالاً محددة في الثلاثين (30) يوماً لتاريخ بداية النشاط، وإما لتاريخ الحصول لأول مرة على دخل و ذلك بالنسبة للتصريح بالهوية الضريبية²²⁸. أما فيما يخص التصريح المتعلق بالمرتبات و الأجور كذا المعاشات و الإيرادات العمرية فقد حددها المشرع قبل فاتح مارس من كل سنة²²⁹، أما التصريح بمجموع الدخل فيحدد أجله قبل فاتح أبريل من كل سنة هو نفس الأجل بالنسبة للسنة التي أنجز فيها تقويت القيم المنقولة و غيرها من سندات رأس المال و الدين. أما فيما يخص التصريح بالأرباح العقارية فيتم داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ التقويت، أما في حالة مغادرة المغرب أو في حالة الوفاة، فالإقرار يكون داخل ثلاثين (30) يوماً.

أما فيما يتعلق بآجال تقديم التصريحات الضريبية بالنسبة للضريبة على الشركات فتتم داخل ثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ اختتام كل سنة محاسبية. و فيما يخص الشركات غير المقيمة والمفروضة عليها الضريبة جزائياً فإن أجل التصريح يتحدد قبل فاتح أبريل من كل سنة. و يتم وضع التصريح خلال ثلاثين (30) يوماً الموالية للشهر الذي تمت فيه التعويضات بالنسبة للحصيلة المفروضة عليها الضريبة برسم فائض القيمة عن تقويت القيم المنقولة المنشأة في المغرب فيما يخص الشركات غير المقيمة داخل المغرب²³⁰.

و من أجل نزع الطابع اللامادي عن التصريحات الضريبية والتيسير في واقع الوفاء بالالتزامات القانونية بالنسبة للملزمين، نشير هنا منذ فاتح يناير 2017 ، أصبحت جميع المقاولات المغربية ملزمة بالامتثال للقواعد القانونية الجديدة التي وضعتها المديرية العامة للضرائب، من خلال اعتماد نمط جديد للتصريح

227 - يونس مليح ، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2015، ص، 31.

228 - المادة 78 من المدونة العامة للضرائب.

229 - المادة 79 من المدونة العامة للضرائب.

230 - المادة 20 من المدونة العامة للضرائب.

الإلكتروني. ولهذه الغاية، تم إحداث قسم خاص بالخدمات الإلكترونية يتيح، فضلاً عن الإقرار الضريبي الإلكتروني، الأداء الإلكتروني للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة. وقد كانت خدمة الإقرار الإلكتروني موجهة في البداية للمقاولات التي يزيد رقم معاملاتها عن 100 مليون درهم، قبل أن تصبح إلزامية بالنسبة لجميع المقاولات في المغرب، أيّاً كان رقم معاملاتها²³¹.

و بالإضافة إلى ذلك، سن قانون المالية لسنة 2018 إلزامية الإقرار والأداء الإلكترونيين للضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الذاتيين الحاصلين على مداخيل غير المداخيل المهنية الذين يمثلون نسبة مهمة من الملزمين ، ليس من حيث المداخيل، ولكن من حيث العدد . وهكذا، أصبح الأداء يتم بطريقة إلكترونية موازاة مع الإقرار الإلكتروني دون انتظار الجدول الضريبي. ويتعلق هذا الإجراء بالأشخاص الذاتيين الذين يحصلون على: الدخول العقارية، أجر مع دخول عقارية ، عدد من الأجور أو عدد من معاشات التقاعد المحصل عليها من طرف أرباب العمل والمدينين بالإيرادات ، واحد أو عدد من الدخول ذات المنبع الأجنبي (معاشات التقاعد، أجور وغير ذلك)²³².

و بالمقارنة مع فرنسا علاوة على إتباعها نظام التصريح الإلكتروني مند مدة طويلة الذي يوفر الوقت و الجهد بالنسبة للإدارة الضريبية والملزم، نجد أن شهر مايو من كل سنة تعد موعداً لتقديم الإقرارات الضريبية عن ضريبة الدخل، إلا أن سنة 2010 جرى تقسيم الدولة إلى ثلاث مناطق رئيسية ، بحيث يلزم على المكلفين في كل منطقة تقديم إقراراتهم في مواعيد تتوزع على (10، 17، 24) من شهر يونيو من العام نفسه. وهو ما يجب تحذره الإدارة الضريبية بالمغرب. لتخفيف العبء عنها و عن الملزم، بحيث تتناسب هذه الآجال مع طبيعة الأنشطة المزلة داخل كل منطقة، و نهاية سنتها المحاسبية²³³.

و كهذا، إن عدم وضع التصريح داخل الآجال المحددة قانوناً أعلاه هو عدم تمكين الإدارة الضريبية من تحديد الأساس الخاضع للضريبة في الوقت المناسب²³⁴، مما ينتج عنه الفرض التلقائي للضريبة.

231 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق، ص ، 66.

232 - نفس المرجع.

233 - يونس ملبح ، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، مرجع سابق ، 32.

234 - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 186.

غير أنه قبل اللجوء إلى مسطرة التصحيح الانفرادي للأساس الضريبي و من تم الفرض التلقائي، يتعين على مفتش الضرائب تبليغ الملزم برسالة أولى وذلك طبقاً لإجراءات التبليغ في المادة 2019 المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، يتم تذكيره بموجبها بضرورة إيداع تصريحه داخل أجل ثلاثين (30) يوماً تحتسب من تاريخ التوصل. وعند عدم وضع التصريح داخل الأجل القانوني، يتعين تذكير الملزم بواسطة رسالة ثانية طبقاً لإجراءات التبليغ، بضرورة تقديم التصريح داخل أجل ثان حدد في ثلاثين (30) يوماً من تاريخ التوصل، كما يجب أن تتضمن هذه الرسالة أنه في حالة عدم إيداع التصريح فإن الإدارة ستعتمد أساساً معيناً لتصفية الضريبة. إن تبليغ الإنذارين للملزم على مستوى هذه المرحلة يعد من الضمانات الأساسية لعدم تعسف الإدارة²³⁵.

لكن قد يحدث أن يكون الملزم في ظروف تمنعه من تقديم التصريح داخل الأجل القانوني بحيث يتأخر عن هذا التقديم، فهل يُواجه بمسطرة الفرض التلقائي؟

و الواقع أن إدارة الضرائب تلجأ مباشرة إلى التصحيح التلقائي للضريبة في حالة التأخير في وضع التصريح، هناك ذهب الفقه²³⁶ بالقول يكون من غير المقبول تطبيق الفرض التلقائي بالنسبة لحالة التأخير والحال أن هذه المسطرة ترمي إلى إشعار الملزم و دعوته إلى وضع إقراره بعد تخلفه عن ذلك داخل الأجل القانوني.

و الملاحظ أن المشرع المغربي لا يأخذ بحالة الظروف القاهرة كالمرض أو عدم العلم، وغيرها من الظروف التي من الممكن أن تعترض سبيل الملزمين في فيما يخص وضع التصريح على غرار ما هو معمولاً به في فرنسا ودول أخرى، فمثل هذه الموانع المادية والقانونية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار في تحريك مسطرة التصحيح التلقائي للأساس الضريبي من أجل تحقيق عدالة جبائية شفافة و متحركة²³⁷، حتى لا تكون هذه المسطرة مجحفة وقاسية، علماً أنها تكون مرفقة بجزاءات تغريمية ردية.

²³⁵ - جميلة دليمي، الضريبة و إشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب: مساهمة في سيرورة القرار الضريبي بالمغرب مند سنة 1956، مرجع سابق، ص، 230.

²³⁶ - إبراهيم أخطاب، مسطرة تصحيح الثمن في العقود : ضريبة التسجيل نموذجاً، مرجع سابق، 78.

²³⁷ - محمد قصري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات؟، مجلة المعيار، عدد 33، 2005، ص، 18.

ج - حالة التصريح الناقص

طرح تحديد مفهوم التصريح الناقص أو غير التام الذي يخول للإدارة اللجوء إلى مسطرة التصحيح التلقائي للأساس الضريبي عدة إشكالات لدى الباحثين و الإدارة الضريبية.

وفي هذا الإطار اعتبر المشرع أن التصريح أو الإقرار غير التام هو الإقرار الذي لا يتضمن العناصر اللازمة لتحديد أساس فرض الضريبة²³⁸.

لكن مع هذا التعريف، فقد تبين أن الأغلبية الساحقة من الباحثين²³⁹ و المفتشين لا زالوا يجدون صعوبة في التعامل مع هذا المفهوم، فهم يعتبرون أن التصريح الناقص الذي ينقصه دخل ما حققه الملمزم، أو جزء من الدخل، والنتيجة السلبية لهذا المفهوم الخاطئ تتمثل في لجوء هؤلاء (المفتشين) مباشرة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، وهذا المعطى يشكل تهديد حقيقي للملمزين على مستوى هذه المرحلة.

والواقع أن هذا النوع من التصريح ليس تصريحاً ناقصاً أو غير تام مادام أنه يتضمن جميع العناصر لتحديد أساس الضريبة، وإن كان هذا الأساس بخساً.

لذلك، فإن التصريح غير التام هو الذي يستحيل فيه على الإدارة إصدار الضريبة، نظراً لأنه لا يتضمن أحد البيانات اللازمة، كعنوان الملمزم أو رقم جدول الضريبة، أو اسمه الصحيح.

أما إذا كان التصريح يتضمن جميع البيانات اللازمة بما فيها أساس الضريبة ولكن الإدارة تتوفر على معلومات تفيد وجود مادة ضريبية إضافية لم يتضمنها هذا التصريح عن قصد من الملمزم أو عن غير قصد، فإن التصريح في هذه الحالة يكون تاماً لكنه غير صادق، وبين كلا النوعين من التصريح تختلف المسطرة الواجبة لمعالجة لكل تصريح²⁴⁰.

238 - البند II من المادة 228 من المدونة العامة للضرائب.

239 - مثلاً قد أعتبر الأستاذ عبد الغني خالد أن التصريح غير التام أو الناقص الذي يستلزم تحريك المسطرة المذكورة هو الذي لا يشتمل على عنصر رقم الأعمال، أو الدخل العام، أو بالبيانات المحاسبية بالنسبة للأشخاص الطبيعية والمعنوية التي ألزمها القانون بمسك محاسبة.

المصدر: عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي، مرجع سابق، ص، 186 و ما بعدها.

240 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة(على ضوء الممارسة الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، 340.

و كهذا يخضع التصريح غير التام لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة المنصوص عليها في المادة 228 من المدونة العامة للضرائب والتي يحرم فيها الملزم من مساطر تصحيح الأساس، بينما يستفيد الملزم من مزايا المساطر المذكورة في التصريح غير الصادق التي تحميه من غلو تقدير الأساس الخاضع للضريبة.

و سواء تعلق الأمر بإقرار غير صادق أو غير تام، فقد ذهب المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي في تقرير صادر عنه بتاريخ 2019 أنه بالرغم من الجهود التي تمت مباشرتها من أجل ملاءمة مختلف الجزاءات المتعلقة بالمجال الضريبي، فإن هذه الأخيرة مازالت تتضمن عقوبات تعتبر قاسية أو غير متناسبة مع المخالفات المرتكبة والأهداف المتوخاة منها، لا سيما بالنسبة لحالات الإقرار الناقص أو المتضمن لأخطاء دون أن يكون لذلك تأثير كبير على المبالغ الواجب أدائها. فإذا كانت محاربة الإقرارات غير الصحيحة أو الناقصة تعد أمراً مشروعاً بل وواجباً، فينبغي في الوقت ذاته الحرص على أن تكون الجزاءات متناسبة مع طبيعة الأخطاء المرتكبة ونطاق تأثيرها، وذلك من أجل تجنب أن يصبح الملزمون بالضريبة الذين يعملون في إطار من الوضوح والشفافية عرضة لهذه العقوبات، في حين أنها لا تطال الملزمين العاملين في القطاع غير المهيكّل أو الذين يلجؤون إلى عمليات غير مصرح بها²⁴¹.

من جهة أخرى يضيف نفس التقرير المشار إلى مراجعته أعلاه، أنه يتم في العديد من حالات التسوية التقدم بطلب إعفاء للإدارة، وهو الطلب الذي غالباً ما يتلقى جواباً إيجابياً سواء بالإعفاء الكلي أو الجزئي . ويساهم هذا الأمر في تفاقم إحساس الملزمين من ذوي النية الحسنة بعدم الأمان، حيث يشعرون أنهم إزاء إدارة ضرائب تمتلك صلاحية للتقييم قد تتحول أحيانا إلى سلطة تقديرية .ومن جانب آخر، تؤدي هذه الوضعية إلى تحمل إدارة الضرائب لأعباء كبيرة في سبيل معالجة كل ملفات طلبات الإعفاء أو ملفات النزاعات، وذلك على حساب الجهود الواجب بذلها لتحسين أدائها في ما يتعلق بمهامها الأخرى²⁴².

2- حالة عرقلة إجراءات المراقبة

تتجلى عرقلة إجراءات المراقبة في الضرائب المباشرة في عدم تمكين الإدارة الضريبية من إجراء عملية المراقبة، أو وقوف المفتش الفاحص على اختلالات خطيرة بالمحاسبة.

²⁴¹ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق، ص، 65.

²⁴² - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق، ص، 65.

ومن مظاهر عرقلة عملية المراقبة، عدم تمكين المحقق من الاطلاع على الوثائق المحاسبية و
الثبوتية²⁴³ أو إغلاق المحل في وجهه، الشيء الذي يخول للإدارة الضريبية الحق في اللجوء إلى مسطرة
الفرض التلقائي للضريبة²⁴⁴.

أما الحالة الثانية الموجبة لتحديد الانفرادي للأساس الضريبي، تتمثل في وجود إختلالات خطيرة في
محاسبة الملزم و التي تعد مبرر مشروع لرفض هذه المحاسبة، وقد حددت المادة 213 من المدونة العامة
للضرائب على سبيل المثال على سبيل الحصر لائحة الاختلالات الخطيرة على الشكل التالي :

- عدم تقديم محاسبة ممسوكة طبقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية.
- انعدام الجرود.
- إخفاء بعض الأثرية والبيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك.
- الأخطاء و الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الخطيرة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه
المحاسبة من عمليات.
- انعدام أوراق الإثبات الذي يجرّد المحاسبة من كل قيمة إثباتية.
- عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من أنجاز الملزم لها.
- إدراج عمليات صورية في المحاسبة.

من أجل تفسير جيد لمفهوم الإخلالات الجسيمة²⁴⁵ المذكورة أعلاه، والتي يكون من شأنها التشكيك في
قيمة الإثبات التي تكتسيها المحاسبة، حصر قانون المالية لسنة 2018 هذا المفهوم في الإخلالات التي
يترتب عنها نقصان في رقم الأعمال أو في الحصيلة الخاضعة للضريبة، والإخلالات التي لا تمكن المحاسبة
المدلى بها من تبرير الحصيلة المصرح به.

²⁴³ - khalil haloui, les garantis des contribuables face au contrôle fiscales, op, cit , p, 55 .

²⁴⁴ - عثمان الحادك ، المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص و المسطرة، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون الخاص ، وحدة التكوين و
البحث في قانون الأعمال، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية ، 2003-2004، ص، 51.

²⁴⁵ - مجلة المالية، عدد خاص، مرجع سابق، ص، 43.

غير أنه لا يتم اللجوء إلى مسطرة التحديد الانفرادي للأساس الضريبي، الناتج عن الإخلال بحق المراقبة المتعلق بنظام النتيجة الحقيقية في الضرائب المباشرة إلا بعد أن تخبر الإدارة الضريبية الملزم بموجب رسالة طبقاً لإجراءات التبليغ المنصوص عليها بالمادة 219 من المدونة العامة للضرائب، تدعوه إلى التقيد بالالتزامات المحاسبية داخل أجل خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تسلم الرسالة، و إذا لم يستجيب للرسالة الأولى توجه الإدارة رسالة ثانية بنفس طريقة التبليغ الأولى يمنح الملزم من خلالها أجلاً آخر قدره خمسة عشرة (15) يوماً يبدأ احتسابه من تاريخ تقديم الوثائق المطلوبة واللازمة لممارسة الفحص أو تبريره لعدم وجود محاسبة.

وفي جميع الأحوال، يعد تضمين مقتضى الإخبار وكذا الأجل الممنوح للإدلاء بالوثائق الثبوتية ضماناً أساسية تشجيعية للملزم للوفاء بالتزاماته، وتتجيه من مغبة الفرض التلقائي للضريبة، علماً أن هذه الإجراءات التشجيعية لا تتوفر حتى في التشريعات المنفتحة فمثلاً في فرنسا تفرض الضريبة تلقائية في حالة رفض الخضوع للفحص أو عدم تقديم الوثائق المحاسبية دون أي تنبيه يذكر.

ونشير في هذا الصدد أن المدونة للضرائب لم تتطرق لأسباب بطلان مسطرة التصحيح التلقائي للأساس الضريبي، ويعود ذلك بأفعال ارتكبها الملزم تكتسي درجة بالغة الخطورة في نظر المشرع من شأنها عرقلة فرض الضريبة الأولية، وبالتالي حرمان خزينة الدولة من الموارد اللازمة لتمويل نفقاتها²⁴⁶.

علاوة على ذلك، فإن إخلال الملزم بالقيام بواجباته التصريحية أو منع الإدارة الضريبية من ممارسة حقها في المراقبة المخول لها طبقاً للقانون الضريبي تشكل أفعلاً تستوجب تطبيق الجزاءات في حق الملزمين المتقاعسين عن التقيد بالالتزامات²⁴⁷، وليس من حق الإدارة التنصيص على بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، لأن من شأن ذلك أن يشجع بعض الملزمين على التهرب للضريبة والتحلل من التزامهم الضريبي بالاحتجاج على الإدارة الضريبية.

²⁴⁶ - الحسن كثير، بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 90.

²⁴⁷ - إبراهيم أحطاب، مسطرة تصحيح الثمن في العقود: ضريبة التسجيل نموذجاً، مرجع سابق ص، 84.

لذا ارتأى المشرع إتاحة الفرصة للإدارة للقيام بواجبها في تحديد الأساس الضريبي وفي ممارسة حقها في المراقبة وعدم التطرق إلى البطلان عند تناوله لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

كما أن مسطرة التصحيح التلقائي ليست مسطرة تواجدية بين الملزم والإدارة الضريبية وإنما هي مسطرة إخبارية، الغاية منها تذكير الملزم بالتزاماته التصريحية وخضوعه للمراقبة الضريبية وحثه على احترام المقتضيات القانونية في هذا المجال قبل أن تقدم الإدارة الضريبية على فرض الضريبة²⁴⁸.

الفقرة II : اعتماد أساليب تراعي المقدرة التكلفة للملزم

ذهبت إدارة الضرائب بالجزائر في ظل غياب تأطير تشريعي لمسطرة الفرض التلقائي إلى اعتماد قواعد مناسبة لفرض الضريبة دون تعسف أو سوء تقويم²⁴⁹، ومن أجل الوصول إلى الهدف المنشود، يقوم المحقق بفحص بعض الوثائق الأخرى التي لها علاقة بثروة الملزم ومن أهمها²⁵⁰:

- الوثائق الموجودة في مصلحة التسجيل التي تخص العقارات المبنية و غير المبنية.

- جميع الاكتتابات في الأسهم و حصص الشركات.

- الوضعية العائلية.

- القروض الممنوحة .

إلا أن إدارة الضرائب بالمغرب في ظل عدم تأطير المشرع لسلطتها التقديرية في هذا المجال، تلجأ إلى أسلوب المقارنة من أجل عدم المغالات في تحديد الأساس الضريبي، إذ تتم المقارنة مع عمليات سابقة قام بها الملزم (1) كما يمكن أن تجرى المقارنة مع ملزمين آخرين يوجدون في نفس وضعية الملزم (2).

²⁴⁸ - الحسن كثير، بطلان المسطرة في القانون الجنائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، ص، 92.

²⁴⁹ - بن غماري ميلود ، الرقابة الجنائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تلمسان السنة الجامعية ، 2017-2018، ص، 230.

²⁵⁰ - نفس المرجع.

1- المقارنة مع عمليات سابقة قام بها الملزم

يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة في هذه الحالة بناء على مقارنة عمليات قام بها الملزم جرت خلال سنوات سابقة من أجل إقرار نوع من الحماية له، كما يمكن هذا الأسلوب الإدارة من تبرير المنهجية التي اعتمدتها في إعادة تقدير الأساس الخاضع للضريبة.

و طريقة المقارنة في هذه الحالة لا تتعارض مع مبدأ سنوية الضريبة، أو مبدأ استقلال السنوات المحاسبية باعتبار أن الأمر يتعلق بالمقارنة فقط، و من أهم هذه الحالات:

- مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية الواردة بالقوائم المالية الخاصة بالنسبة لموضوع الفحص أو الرقابة بأرصدة السنة أو السنوات السابقة و ملاحظة أي فروق كبيرة قد تظهر من المقارنة، أو مقارنة الأرصدة التفصيلية للإيرادات و المصروفات الشهرية، أو مقارنة البيانات المالية بالبيانات غير المالية مثل عدد العمال و تكلفتهم المالية. و في هذه الحالة يتم تحديد أسس فرض الضريبة على متوسط رقم الأرباح المصرح به، أما في حالة ما إذا كانت النتائج المصرح بها برسم السنة السابقة سلبية يتم الاعتماد على رقم الأعمال الإجمالي للفترة المصرح بها لاستخراج معدل رقم الأعمال بالنسبة للسنة موضوع التحديد الانفرادي.

- الاعتماد على النفقات الثابتة من خلال المعطيات المتوفرة لدى الإدارة، ككتلة الأجور والمبالغ الكرائية للمحلات المستغلة ومن تصريحات الملاك أو المشتريات التي باشرتھا المقاوله إذ ما توفرت للإدارة، وبالتالي يتم تجميع كل هذه النفقات وتخضع لمعامل معين لاستخراج رقم الأعمال أو الحاصلات، بحيث يتم اعتماد معامل حسب طبيعة النشاط المضرب فيكون المعامل منخفضاً نسبياً بالنسبة للأنشطة الصناعية وأكثر ارتفاعاً بالنسبة لأداء الخدمات²⁵¹.

- الاعتماد على هامش الربح الإجمالي لسنوات سابقة والقاعدة أن معدل هذا الربح يكون ثابتاً بالنسبة للمقاولات التجارية و الصناعية ولا يتذبذب إلا في حدود ضيقة و بظروف استثنائية (الحروب مثلاً، حريق، فيضانات، أزمة اقتصادية).

²⁵¹ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، مرجع سابق، ص، 366-367.

2- المقارنة مع ملزمين آخرين يوجودون في نفس وضعية الملزم

تتجسد هذه الحالة في ندرة المعطيات المتوفرة لدى الإدارة خصوصاً عندما تكون المقابلة في السنوات الأولى لنشاطها زيادة على غياب كل التصريحات الأخرى المرافقة، ولهذا الغرض تكون الإدارة مضطرة لاعتماد طريقة المقارنة عن طريق انتقاء ملزمين يوجودون في نفس وضعية الملزم المعني، الاقتصادية و المالية و القانونية، و في ظروف مشابهة له من أجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة.

و يتم اللجوء إلى هذه المقارنة من أجل إقرار نوع من الحماية للملزم حتى لا يكون الأساس المقدر مغالى فيه، و بالمقابل يمكن الإدارة من تبرير المنهجية التي باشرت في إعادة تقدير أساس الضريبة، وخاصة بعض التصحيحات التي كانت قد قامت بها، من قبيل نسبة الاندثار، مبلغ التكاليف المهنية، ارتباط التكاليف بالنشاط المهني، المبلغ الصافي اليومي للعائدات المحصل عليها عن طريق الآلات²⁵²، وضعية المخزون، مبلغ الاستثمارات، عدد الهكتارات المزروعة، عدد العمال... إلخ²⁵³.

لكن السؤال الذي يطرح في هذا المجال حول عدد الملزمين الذين يتم انتقائهم من أجل مقارنة وضعيتهم مع الملزم موضوع التضريب الانفرادي حتى يكون الأساس المقدر موضوعي؟

في ظل غياب نص تشريعي على مستوى الضرائب المباشرة يأطر هذه المسألة، إلا باستثناء الدورية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة²⁵⁴ التي حددت على أن المقارنة يمكن أن تتم على مقابلة أو على ثلاث (3) مقاولات، فإنه و بالرجوع إلى التشريع المقارن في هذا الإطار نجد أن المادة 132 من قانون الضريبة على الدخل في بلجيكا تنص على أنه في غياب محاسبة منتظمة من طرف المعنيين بالأمر أو من طرف الإدارة فإن الأرباح المتعلقة بكل ملزم تحدد بالمقارنة مع ثلاثة (3) على الأقل من الملزمين المماثلين، مع الأخذ بعين الاعتبار رأس مال المستثمر، رقم الأعمال، عدد العمال، القيمة الكرائية للعقارات المشغلة وكذا جميع المعلومات المفيدة²⁵⁵.

252 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 403.

253 - هذا النوع من تقدير الأساس يسمى بالتقدير بناء على المظاهر الخارجية و يتم الالتجاء له في أحوال التهرب .
254 - Note circulaire, N 305 de l'impôt sur la valeur Ajouté du 24 Mars 1986 .

255 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 403.

و قد أيد بعض الفقه هذا التوجه، حيث رأى بأنه لا يمكن المقارنة مع ملزم واحد، وإنما مع ثلاثة ملزمين على الأقل مما يعطي مصداقية أكثر للأساس المقدر²⁵⁶.

على أي حال، مما تقدم يتضح أن تحديد الأساس الضريبي يتميز بالتعقيد والتشابك غير أن المشرع اتخذ إجراءات هادفة من أجل الحفاظ على النشاط المضرب، وذلك عن طريق إقرار امتيازات وحقوق للملزمين بالضريبة سواء لأهداف الضريبة أو في المساطر الضريبية.

و بعد تحديد الأساس التي ستفرض عليه الضريبة بناء على تصريحات مراقبة أو بطريقة انفرادية يتم تطبيق السعر الملائم و ذلك لجعل الضريبة قابلة للأداء و هو ما يسمى بعملية التصفية، وهذا ما سيتم التطرق إليه بعد حين.

²⁵⁶ - Francois Patrice Deruel, La preuve en matière fiscale , 1 , 2 et 3 partie, université de Paris Faculté de droit, 29 Juillet 1962 p, 212 .

أورد: عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق ، مرجع سابق، 403.

الفصل الثاني :

الضمانات التحفيزية لأنشطة الملمزمين أثناء تصفية الضرائب المباشرة

تأتي عملية التصفية في المرحلة الثانية للتضريب بعد تحديد الأساس الضريبي، وتصفية الضريبة إجراء قانوني يتم بواسطته حساب الدين الضريبي عن طريق ضرب السعر في الأساس الضريبي، مع القيام بالتصحيحات اللازمة من طروح وزيادات التي ينص عليها القانون²⁵⁷ بكيفية صريحة.

و إذا كان المشرع يراهن في تحديد الأساس الضريبي على تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها إقرار ضمانات ذات طبيعة مختلطة للملمزمين منها ما هو مخصص لأهداف الضريبة، وأخرى في مواجهة السلطات المتنامية للإدارة الضريبية أثناء المراقبة و التصحيح.

إلا أنه وبمقابل ذلك أثناء تصفية الضريبة، يراهن المشرع بالدرجة الأولى على تحفيز أنشطة الملمزمين الاستهلاكية والادخارية والاستثمارية، لأن من وظيفة الضريبة خدمة أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية، على اعتبار أن مبلغ الضريبة يؤدي إلى التقليل من الدخل.

غير أن الضمانات الحمائية التي قررها المشرع للملمزمين على مستوى هذه المرحلة للحد من الآثار السيئة للضرائب تصطدم بمجموعة من العراقيل تحول دون توفير الحماية اللازمة للملمزمين.

و من أجل مناقشة هذا الفصل ارتأينا أن نعالج القدرات التحفيزية لأنشطة الملمزمين في تصفية الضرائب المباشرة (المبحث الأول) من جهة، ومعوقات تحفيز أنشطة الملمزمين في تصفية الضرائب المباشرة (المبحث الثاني) من جهة أخرى.

²⁵⁷ - Micheal bouvier, introduction au droit fiscal et théorie de l'impôt, op,cit , p,40 .

المبحث الأول: القدرات التحفيزية لأنشطة الملزمين في تصفية الضرائب المباشرة

سن المشرع الضريبي نظام أسعار بتعريفات محددة تطبق على الأساس الضريبي للتوصل إلى المبلغ الضريبي المستحق، حتى لا يقع أي تعسف محتمل من طرف الإدارة الضريبية، كما جعل المشرع أيضاً المعدلات المذكورة ملائمة حتى يتم تحفيز الأنشطة الاستهلاكية الادخارية أو الاستثمارية للملزمين، والتي تعد من المقومات الأساسية لنجاح أي نظام ضريبي لأن السعر الصحيح هو الذي يراعي مجموعة من الظروف الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي يساعد على خلق الثروة و الدخل مما يحقق درجة عالية من العدالة الاجتماعية²⁵⁸.

و تنقسم الضرائب المباشرة في المغرب كما هو معلوم إلى ضريبة على الدخل وضريبة على الشركات، ويتم الاعتماد في تصنيفيهما على أسعار تصاعدية وأخرى نسبية، فالزمرة الأولى من الأسعار هي شخصية، حيث يتم أخذ ظروف الملزمين الاقتصادية والاجتماعية وهي كسياسة للعدالة الجبائية²⁵⁹، في حين أن الزمرة الثانية فتحدد بقيمة المشروع الاستثمارية ولا يتم فيها الاعتداد بظروف الملزمين، وإن كان في الأصل أن الاستهلاك والادخار والاستثمار يشكلون من منظور اقتصادي مفاهيم مترابطة يؤثر أحدهما في الآخر.

و نظراً للأهداف المتعددة للضرائب المباشرة وتشعبها، سنعمل على تحليل القدرات التحفيزية في تصفية الضرائب المباشرة التصاعدية(المطلب الأول)، والقدرات التحفيزية في تصفية الضرائب المباشرة النسبية(المطلب الثاني).

المطلب الأول : القدرات التحفيزية في الضرائب المباشرة التصاعدية

يقصد بالضرائب التصاعدية وهي تلك الضرائب التي يعتمد في تصنيفها على أسعار تصاعدية، والتي يتغير سعرها بتغير قيمة الأساس الخاضع للضريبة، فكلما زادت قيمة الأساس الضريبي، زادت تبعاً لذلك النسبة التي يلتزم بدفعها الملزم.

²⁵⁸ - عبد السلام أبو قحف، نظريات التدويل و جدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص، 135.
²⁵⁹ - Gilbert Orsoni, L 'interventionnisme fiscal, op ,cit ,54 .

حيث أنه فمن جانب أول، فاختيار السعر التصاعدي في المعاملة الضريبية، يحقق عدالة أكبر بين الملزمين من خلال مراعاة قدرتهم التكاليفية على الدفع، كما يحقق وفرة ضريبية إذ بواسطته يتم إخضاع الدخول أو الأرباح البسيطة لمعدل أقل والدخول أو الأرباح المرتفعة لمعدل أعلى مما يجعلها ذات مردودية عالية.

و من جانب آخر، فالسعر التصاعدي يرتبط تطبيقه كما سبق الذكر بالتحفيز على الإنفاق الاستهلاكي والادخاري والاستثماري، من منطلق أن تحديد المقدرة التكاليفية للملزم ترتبط بضرورة احترام نمط معين لاستخدام الفرد لدخله أو لأرباحه.

فبدون شك أن المشرع الضريبي المغربي على غرار تشريعات مقارنة يراهن على تحفيز الأنشطة الاستهلاكية والادخارية في الضريبة على الدخل التصاعدية (الفرع الأول)، ويراهن على تشجيع الاستثمار من خلال الضريبة على الشركات التصاعدية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تحفيز الأنشطة الاستهلاكية و الادخارية في الضريبة على الدخل

تكمن جدوى الضريبة على الدخل في الزيادة في الإنفاق الاستهلاكي بالنسبة للدخول المحدودة، و أيضاً الزيادة في الادخار بالنسبة لأصحاب المداخل المرتفعة.

و بناءً عليه لا يجب أن يترك المشرع الدخل المتبقي من الاقتطاع الضريبي فقط للحد الأدنى لحياة الملزم وحياة أسرته وهو ما يسمى بحد الكفاف، بل الأكثر من ذلك يجب أن يترك للملزم جزء أول من الدخل لتمكينه من مقابلة مختلف أوجه الإنفاق الاستهلاكي²⁶⁰، كم يجب أن يترك جزء آخر للادخار، حتى يكون هناك باعث للإنتاج في مجتمع يقوم فيه النشاط الاقتصادي على الباعث الفردي²⁶¹.

و لأجله، سنتناول تحفيز الملزمين على الإنفاق الاستهلاكي (الفقرة I) من جهة، وتحفيزهم على الادخار (الفقرة II) من جهة أخرى.

²⁶⁰ - يونس أحمد البطريق، مقدمة في علم المالية العامة، مرجع سابق، ص ، 145.
²⁶¹ - محمد دويدار، دراسة في الاقتصاد المالي، منشأة المعارف، الإسكندرية ، 1966 ، ص، 171.

الفقرة I : تحفيز الملزمين على الإنفاق الاستهلاكي

قرر المشرع عدم فرض الضريبة على جزء من دخل الملزم ليسمح له بمواجهة أعبائه الشخصية و العائلية وهو ما يعرف بالحد الأدنى اللازم للمعيشة أو حد الكفاف، والذي يعمل على ضمان مستوى المعيشة العادي من خلال إعفاء الدخل الذي يغطي نفقة الإنسان من الناحية المادية والمعنوية . وبمقابل ذلك قرر أيضاً خصم جزء من مبلغ الضريبة بسبب الأعباء العائلية قصد مراعاة مقدرة الملزمين على الدفع، بحيث عبء الضريبة يكون أخف وقعاً على الشخص العازب الذي لا ترهقه التكاليف العائلية المتزايدة، بالمقارنة مع الشخص الذي يزرع تحت نيرها أي المسؤول عن أسرة كبيرة (وبالإضافة إلى التشجيع على الاستهلاك تهدف التشريعات الضريبية المعاصرة من اتخاذ هذا الموقف إلى تحقيق أهداف اجتماعية أخرى كالعمل على تشجيع الزواج أو زيادة عدد السكان²⁶² أو العكس).

إذن فتشجيع الملزمين على الإنفاق الاستهلاكي أثناء تصفية يتمثل في إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة (1) وفي إقرار خصومات عن الأعباء العائلية(2).

1- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة

متع المشرع الضريبي المغربي على غرار تشريعات معاصرة أصحاب الدخل الدنيا من إعفاء كلي للإخضاع الضريبي من أجل ضمان حياة كريمة لهم ولأسرهم ، بما في ذلك سد نفقاتهم المعيشية كالمسكن و المأكل و المشرب و الملبس²⁶³، ويجد هذا المبدأ سنده من جهة في الاعتبار الإنسانية و الأخلاقية، ومن جهة ثانية في الاعتبار الإدارية والاقتصادية²⁶⁴، خاصة إذا علمنا أن حصيلة تلك الضرائب منخفضة جداً. و تعد فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة موضوعية لكون المشرع يقررها في مواجهة الجميع، فلا يفرق بين مثلاً بين المريض و السليم، و بين المواطن و الأجنبي، وفي تحديده للحد الأدنى اللازم للمعيشة يعتمد

²⁶² - محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة - الجزائر ، مرجع سابق ، ص، 21 .
²⁶³ -Mohamed Nmili, pour impôt juste : Essai sur préalables au civisme fiscal, op, cit , p, 93.

²⁶⁴ - عصام القرني، المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي، مجلة القضاء المدني، سلسلة "دراسات و أبحاث"، العدد، 7، 2015، ص، 31.

المشرع على ما يلزم الفرد العادي وأسرته في ضوء المستوى الاجتماعي السائد والذي بالإمكان التعرف عليه من خلال معرفة متوسط نصيب كل فرد من الدخل الوطني²⁶⁵.

وتأسيساً على ذلك، فقد ربط المشرع المغربي الإعفاء المذكور بالمستوى العام للأسعار وبالقوة الشرائية للنقود، بغية التصدي لارتفاع كلفة المعيشة ومواجهة الإنفاق الاستهلاكي الذي يمكن الملزم من اقتناء ضروريات الحياة، ولأجله تمت مراجعة الحد الأدنى مرات متعددة في اتجاه تصاعدي منذ إحداث الضريبة على الدخل إلى حدود سنة 2010، ونرصد أهم محطات هذه التعديلات في الجدول التالي :

الجدول رقم 2 : تطور مبلغ الحد الأدنى المعفى في الضريبة على الدخل

السنة	الحد الأدنى المعفى من الضريبة بالدرهم
1990	12.000
1993	15.000
1994	18.000
1999	20.000
2007	24.000
2009	28.000
2019-2010	30.000

المصدر: تركيب شخصي بناء على قوانين المالية من سنة 1990²⁶⁶ إلى 2019²⁶⁷

²⁶⁵ - عادل ذواوي، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية تخصص: قانون دستوري، جامعة الحاج لخضر -1- كلية الحقوق و العلوم السياسية، باتنة، السنة الجامعية، 2016-2017 ص، 96 ، أطروحة متاحة على الموقع الإلكتروني:

http://theses.univ-batna.dz/index.php/theses-en-ligne/doc_download/5471

²⁶⁶ - قانون المالية رقم 56.90 للسنة المالية 1991 منشور بالجريدة الرسمية عدد 4079 بتاريخ 9 جمادى الآخرة 1411 (31 ديسمبر 1990) .

²⁶⁷ - قانون المالية رقم 80.18 للسنة المالية 2019 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6736 المكررة بتاريخ 13 ربيع الآخر 1440 (21 ديسمبر 2018) .

والواقع أن التدابير الواردة في الجدول أعلاه، تبقى من أهم ركائز العدالة الضريبية التي تتبني على أساس مراجعة وظيفة الضريبة و المتمثلة في تصحيح إخفاقات السوق، لأن ما يعرض بالسوق قد يتعارض مع مصالح الملزم المادية والأخلاقية، ولهذا فالضريبة يجب أن تراعي ذلك حتى تضمن سلامة الملزم أولاً و بالتالي تحقق العدالة بمفهومها الشامل و الرامية إلى إلغاء كل ما يهدد الملزم و يؤدي إلى ظلمه²⁶⁸.

إلا أنه و رغم الإجراءات المتخذة، فإن مبلغ الحد الأدنى المعفى يبقى ضعيفاً إذا قورن مع حجم الدخل الفردي (علماً أن المغرب يحتل المرتبة 108 فيما يخص مستوى الدخل الفردي وذلك بشهادة تقرير خمسين سنة من التنمية البشرية وآفاق 2025²⁶⁹) والزيادات المتواصلة في المواد الاستهلاكية والخدمات.

حيث ومن هنا، فالضرورة ملحة حتى يرفع هذا الحد حسب الفئات الاجتماعية (أعزب ، متزوج زوجة تشتغل، متزوج مع أطفال أو عدة أطفال...الخ)²⁷⁰، لأن المبلغ الحالي فيه اعتداء واضح على حق الملكية والعدالة الضريبية التي يعمل الدستور على ضمانها، ولا محل لتكليف الفرد بما يهدد حياته²⁷¹.

والجدير بالذكر أن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي كان قد أقترح مند سنة 2012 أنه من أجل تحسين القدرة الشرائية لأصحاب الدخل المتواضع ضرورة الرفع التدريجي من عتبة الإعفاء من الضريبة على الدخل إلى 4000 درهم شهرياً²⁷²، غير أنه و للأسف فحد الكفاف لم يطرأ عليه أي تغيير مند سنة 2010 رغم الأصوات المطالبة بالرفع من قيمته.

2- إقرار خصومات عن الأعباء العائلية

اعتبر الفقه أن "وجود إعفاءات من فرض الضريبة تتيح دخل مناسب لذوي الدخول الأقل، بما يتناسب وتوفر مستوى معيشي لائق اجتماعياً لهم"²⁷³، وخصوصاً عندما يكون الشخص التزامات وأعباء عائلية، إما لأنه متزوج أو لأنه متكفل و معيل لأسرته، فلا ريب بأن ذلك يجعل من قدرته المالية أقل من قدرة من هو متساو

268 - محمد عباد ، الإدارة الجبائية بين التحديث و إكراهات الضبط الداخلي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "دراسات"، عدد مزدوج 72-73، 2007، ص، 90 .

269 - مولاي الحسن تمازي، موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الإنسان، مرجع سابق، ص، 81 .

270 - محمد سليم الوريكلي ، إمكانية مساهمة الضريبة في المبادرة الوطنية للتنمية البشرية، مجلة مسالك ، عدد 4 ، 2005، ص، 58.

271 - عادل داودي ، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، مرجع سابق ، ص، 97.

272 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 29.

273 - فليح حسن خلف، المالية العامة، جدارا للكتاب العالمي، عمان، 2008، ص، 220.

له في الدخل و لكنه ليس لديه تلك الأعباء. و لما كان قوام العدالة الضريبية، كما هو مبين من قبل هو ضرورة مراعاة قدرة كل ملزم على الدفع، فإن ذلك يقتضي تخفيض مقدار الضريبة بحسب ما يتحمله كل ملزم من أعباء²⁷⁴ ، ولهذا يطلق عليها الفقه²⁷⁵ "بالقاسم العائلي"، كما يفسر هذا الإعفاء أو الخصم من الضريبة بكون الأعباء العائلية تحتاج دوماً إلى استهلاك مضاعف من السلع و الخدمات²⁷⁶.

وعلى هذا الأساس، اتجه المشرع الضريبي المغربي إلى إقرار خصومات عن الأعباء العائلية بهدف عدم المس بمستوى عيش الملزمين²⁷⁷ (و الجدير بالذكر أن هذه الخصومات تنزل من مبلغ الضريبة على عكس تشريعات أخرى والتي تعمل على إسقاطها من الأساس الخاضع للضريبة²⁷⁸). حيث تعد هذه الإجراءات ذات وقع جيد على الإنفاق الاستهلاكي للملزمين لأن تأثير الاقتطاع الضريبي على أصحاب المداخل الصغيرة أكبر من تأثيره على المداخل الكبيرة، لأنه غالباً ما تخصص المداخل الصغيرة للإنفاق على الاستهلاك²⁷⁹، وبالإضافة إلى ذلك، فإن الخصومات المذكورة آلية تصحيحية للضريبة على الدخل على مستويين :

- اتساع نطاقها يؤثر بشكل ايجابي على اتجاه الضريبة وانسجامها مع العدالة الجبائية²⁸⁰، لأن نجاح أية سياسة ضريبية في العالم رهينة في نهاية المطاف بتحقيق الأهداف الاجتماعية باعتبارها الهدف الأسمى من إنشاء الضريبة.

- تعد تقنية أساسية لتصحيح عيوب التصاعد في الأسعار الضريبية وبالتالي تطبيق قاعدة الفرض الضريبي المنسجم مع المقدرة التكليفية الحقيقية للملزم، لأن من شروط العدالة الضريبية هو توزيع النفقات الجبائية بحسب عدد أفراد الأسرة من أجل تأكيد قبول الضريبة²⁸¹.

274 - عادل داودي، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، مرجع سابق، ص، 97.
275 - Claude Gambier, les impôts en France, traité pratique de la fiscalité des affaires, Edition Francis lefebvre, Paris, 1994, p, 105.

276 - عادل داودي، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، مرجع سابق، ص، 97.
277 - حميد النهري بن محمد، إشكالية التدخل الجبائي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية - أكادال، الرباط، السنة الجامعية، 2001-2002، ص، 105.
278 - مثلاً ينزل المشرع الأردني الخصومات عن الأعباء من الأساس الخاضع للضريبة.
279 - كمال مرصالي، الوجيز في القانون الضريبي المغربي، مطبعة الخليج العربي، تطوان، 2014، ص، 41.
280 - عبد الفتاح بنعيد، وضعية المكلفين في إطار الضريبة العامة على الدخل و الضريبة على الشركات على القيمة المضافة لقانون الإطار لسنة 1984 دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق - أكادال، الرباط، السنة الجامعية، 1996-1997، ص، 178.

281 - Nourdinne Bensouda, Analyse de la décision Fiscale au Maroc, Imprimerie El Maarif el Jadida, Casablanca, 2009, p, 73.

وتطبيقاً لذلك، متع المشرع الملزم في الضريبة الدخل من خصم قدره ثلاثمائة وستون (360) درهم من المبلغ السنوي للضريبة، شريطة ألا يتجاوز مجموع المبالغ المخصومة ألفين ومائة و ستين (2160) درهم، اعتباراً للأعباء العائلية التي يتحملها عن كل شخص يعوله :

- زوجته.

- أولاده من صلبه أو أولاد غيره الذين يأويهم بصورة شرعية في بيته، شريطة ألا يكون لكل واحد منهم دخل يفوق مجموعه السنوي جزء الدخل المعفى المنصوص عليه قانوناً، ولا يتجاوز سنهم سبعة وعشرين (27) سنة، غير أن شرط السن لا يسري على الأشخاص المصابين بعاهة تحول بينهم وبين كسب معيشتهم بأنفسهم، ويعتبر تضمين هذا المقتضى في المدونة العامة للضرائب التقاتة حسنة من لدن المشرع.

و في إطار مقارنة النوع تستفيد المرأة من نفس الخصم المتعلق بالأعباء العائلية، وذلك فيما يتعلق بزوجها وأولادها إذا كانت نفقتهم تجب عليها شرعاً وذلك وفقاً للشروط المبينة أعلاه أعلاه.

وتطبق الخصومات أو الإعفاءات المذكورة بالاعتماد على الإقرار المقدم من طرف الملزم المحدد لمجموع الدخل أو الإقرار في حالة الوفاة أو مغادرة المغرب، أما إذا كان الملزم بالضريبة أجيراً أو منتفع بمعاش وكانت الضريبة تحجز في المنبع فإن المبلغ الواجب خصمه برسم الأعباء يستتزل من مبلغ الضريبة.

وعلى كل حال، فقد اتخذ المشرع المغربي بخصوص موضوع التنزيلات عن الأعباء العائلية على مستوى تصفية الضريبة بوادر حمائية للملزمين، وقد أنصب الأجراء الأول على الرفع من مبلغ الإعفاء من مائة و ثمانون (180) درهم إلى ثلاثمائة وستون (360) درهم كتدبير تم إحداثه بموجب قانون مالية 2009²⁸²، و ذلك تطبيقاً لما ورد في توصيات منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

أما الإجراء الثاني فقد استهدف الرفع من سن حق الاستفادة من تنزيل أعباء الإعالة عن الأولاد إلى سبعة وعشرين (27) سنة بموجب القانون السالف الذكر، بعدما كان من قبل يتحدد في خمسة وعشرين (25) سنة بالنسبة للأولاد المتمدرسين وإحدى وعشرين (21) سنة لغير المتمدرسين.

²⁸² - تم إدراج هذا التدبير بمقتضى أحكام البند الثاني للمادة 7 من قانون المالية رقم 40-08 للسنة المالية 2009 جريدة الرسمية عدد 5695 مكرر - 3 محرم 1430 (31 ديسمبر 2008) .

حيث أنه و بالرغم من الإجراءات المتخذة، إلا أن الإعفاءات المذكورة أعلاه تبقى من حيث مبلغها هزيلة جداً، اعتباراً لما تتطلبه تربية الأطفال من مصاريف باهظة كالملبس و العلاج و الأكل و اللعب و الحليب للرضاعة، أما من حيث نطاق تطبيقها اقتصرت على الأولاد الذين هم من صلب الملمزم أو الذين يأويهم بصورة شرعية، دون أن يتعدى ذلك إلى الوالدين والبنات المطلقات والأرامل وغير المتزوجات واللائي تجاوزن سبعة وعشرين (27) سنة.

و تبعا ذلك، نخلص أن مبلغ الضريبة الذي يدفعه الملمزم الصغير والمتوسط يبقى في مجمله غير مشجع بتاتا على الاستهلاك، لأنه يقلل من الدخل إن لم نقل فيه اعتداء واضح على حق الملكية، في حين أن أصحاب المداخل الكبيرة عادة ما يحافظون على معدلات استهلاكهم على حساب الادخار²⁸³.

غير أنه بالرجوع إلى التشريع المقارن، ففي بلجيكا و إيطاليا يعتبر تحت كفالة الملمزم بالضريبة كل قريب يعيش معه تحت السقف، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فيعتبر تحت كفالة الملمزم من يتلقى مساعدة خاصة من قبل الخاضع للضريبة²⁸⁴.

أما بخصوص البلدان الإسلامية، نجد مثلا المشرع الأردني يعتبر أكثر تشخيصاً للضريبة، وقد سائر المتطلبات المعيشية للملمزمين، و تظهر هذه الحقيقة على مستوى التنزيل عن أعباء الإعالة، و على مستوى التنزيل عن تكاليف الدراسة:

• التنزيل عن أعباء الإعالة

سمح المشرع الأردني لكل فرد مقيم في البلاد أن يثبت بصورة مقنعة أنه (بواسطة فواتير و مستندات)، أنه قد أنفق خلال السنة السابقة مبلغاً من المال على إعالة شخص لا يستطيع إعالة نفسه، و ذلك على الشكل التالي²⁸⁵:

- مبلغ 1000 دينار عن زوجه على أن لا يتكرر ذلك لأي منهما.

²⁸³ - كمال مرصالي، الوجيز في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 91.

²⁸⁴ - حميد النهري بن محمد، إشكالية التدخل الجبائي في المغرب، مرجع سابق، ص، 108.

²⁸⁵ - المادة 13 من قانون الضريبة على الدخل لسنة 2002 .

- مبلغ 500 دينار عن كل ولد من أولاده يتولى إعالتهم وعن كل من والديه إذا تولى إعالتهم.
- مبلغ 200 دينار عن كل شخص تكون إعالتهم من مسؤولية المكلف شرعاً وبعد أقصاه 1000 دينار، ويشترط في ذلك أن لا يمنح الإعفاء عن الشخص المعال الواحد لأكثر من مكلف معيل واحد.
- و الجدير بالذكر أنه في التشريع الأردني يتمتع الشخص الطبيعي الأردني غير المقيم بالإعفاءات الخاصة بالزوجة والأولاد والمعالين المقيمين في المملكة إذا كان هذا الشخص مسؤولاً عن إعالتهم.

• التنزيل عن تكاليف الدراسة

يسمح لأي فرد مقيم في البلاد أن يثبت لمأمور التقدير بصورة مقنعة أنه أنفق خلال السنة السابقة لسنة التقدير مبلغاً من المال لقاء نفقات دراسته الجامعية أو لقاء نفقات تعليم طالب جامعي أو أكثر، وهكذا يسمح المشرع الأردني بتنزيل هذه الأعباء على الشكل التالي²⁸⁶:

- إعفاء قدره 2000 دينار في السنة إذا كان الملزم طالباً غير مبعوث في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة.

- إعفاء قدره 2000 دينار في السنة لقاء الإنفاق على دراسة كل ولد من أولاده أو على دراسة حفيده أو زوجه أو أخيه أو أخته ممن يتولى إعالتهم وكان أي منهم غير موفد في بعثة ولا يستطيع الإنفاق على دراسته وكان طالباً يدرس في جامعة أو في كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة، وإذا تعدد الأشخاص الذين ينفقون على دراسة طالب واحد غير موفد في بعثة فيوزع بينهم مبلغ الإعفاء بمقدار ما ينفقه كل منهم على الطالب.

وفقاً لتوجهات التشريعات المقارنة، فإن المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي المغربي كان قد اقترح في تقرير صادر عنه سنة 2012 ضرورة الأخذ بعين الاعتبار التضامن العائلي في تصفية الضريبة على الدخل، ليتم توسيع دائرة التخفيض من الاقتطاعات حسب الأشخاص المعالين لتشمل الفروع و الأطراف (الإخوة و الأخوات) المعالة، ودائماً في حدود الستة أشخاص، كما أنه يستحسن في إطار إصلاح

286 - المادة 13 من قانون الضريبة الدخل لسنة 2002.

منظومة التربية و التكوين أن يتم اقتطاع من القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل جزء من المصاريف الدراسية بالنسبة للأسر التي تؤدي عن تـمدرس أبنائها²⁸⁷. في نفس السياق شدد المشاركون في المناظرة الوطنية للإصلاح الجبائي لسنة 2013 ضرورة الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف التي تتحملها الأسرة في أفق اعتماد ضريبي يشمل جميع دخوله²⁸⁸، لكنه و للأسف لم يتم تفعيل هذه التوصيات لحدود الآن.

و على كل حال لا تقتصر التدابير التشجيعية للملزمين في الضريبة على الدخل التصاعدية في التحفيز على الإنفاق الاستهلاكي بل تمتد إلى تشجيع الادخار.

الفقرة 2 : تحفيز النشاط الادخاري للملزمين

يشكل الادخار الجزء غير المستهلك من الدخل²⁸⁹ وقد يكون إما إجباريا أو اختياريا، يقوم بالادخار الإجباري القطاع العام، أما الاختياري فيتم تدبيره من طرف القطاع الخاص، وكليهما يعتبران من أبرز المتغيرات في النمو الاقتصادي²⁹⁰.

لأجل ذلك، سخرت جل التشريعات المعاصرة الضرائب التصاعدية لتشجيع الملزمين على الادخار، و ذلك من خلال سن أسعار مخفضة مطبقة على النشاط المضرب، واختيار شكل تصاعدي ملائم غير معرقل للنشاط الاقتصادي للملزمين في المجتمع²⁹¹.

287 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 29.

288 - التوصية الرابعة من محور الأول المتعلق ب " بالتشريع الجبائي و العدالة الجبائية" من المناظرة الثانية للإصلاح الجبائي المنعقدة بالصخيرات يومي 29 و 30 أبريل لسنة 2013 .

289 - عبد الله آيت و كرام، أثر الفعاليات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية في بلورة الإصلاحات و التعديلات الضريبية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، تخصص، المالية العامة، كلية العلوم القانونية و الاجتماعية -أكـدال- الرباط، السنة الجامعية، 1997-1998 ، ص، 149.

290 - عبد السلام أديب، السياسة الضريبية و إستراتيجية التنمية، مرجع سابق، ص، 96.

291 - شفيق أزبة، تضريب دخول العمل في ظل الضريبة العامة على الدخل بالمغرب: دراسة ميدانية مقارنة، رسالة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة العلوم الإدارية و القانون الإداري، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، أكـدال، الرباط ، السنة الجامعية ، 2001-2002، ص، 78.

إلا أنه من بين الأسئلة الجوهرية التي تطرح في هذا الباب تحوم حول كيفية مساهمة الضرائب التصاعدية في التحفيز على الادخار (1)؟، و إلى حد استطاع المشرع المغربي تحفيز الملزمين على الادخار في تصفية الضريبة على الدخل (2)؟.

1- مساهمة الضريبة على الدخل التصاعدية في التحفيز على الادخار

تعد الضريبة التصاعدية حسب البعض معرقة للادخار عند الطبقة ذات الدخل المرتفع، ومن المعروف أن هذه الأخيرة تتوفر على إمكانات للادخار وبالتالي الاستثمار²⁹²، غير أنه و حتى تقوم الضريبة التصاعدية بتحقيق أهدافها في مجال تحفيز الادخار يجب أن يتم تصفيتها بناء أسعار مخفضة (أ)، كما يجب تصفيتها بشكل تصاعدي ملائم (ب).

أ- تصفية الضريبة التصاعدية بأسعار مخفضة

إن فرض سعر ضريبي مخفض على دخل مرتفع يدفع صاحبه إلى الزيادة في نفقاته الإنمائية أو بعض نفقاته الكمالية، مما يؤدي تحريك عجلة الاقتصاد بما فيها الادخار، في حين يقود السعر المرتفع إلى الإخلال بحقوق الملكية وتجزئة ثروات الملزمين وتحطيم الوعاء التي أسست عليه الضريبة وعرقلة النشاط الاقتصادي للملزم و قتله²⁹³، أو تقليل دوافعه في بدله الجهد و النشاط بالقدر الذي يتيح توسيع عمله²⁹⁴، وبالتالي تدهور الاقتصاد والحيلولة دون تحقيق الرفاهية بصفة عامة جراء انتشار آفة التهرب. ومثال على ذلك ما جرى في إنجلترا، حينما وصل معدل الضريبة التصاعدية بالشرائح إلى 95% من الدخل الذي يزيد عن ستة آلاف جنيه إسترليني سنوياً، حيث أدى إلى انخفاض عدد الملزمين المشمولين بالوعاء من سبعة آلاف مليون ملزم سنة 1938- 1939 إلى ستين(60) ملزم فقط في سنة 1944-1945²⁹⁵.

²⁹² - يسري مهدي، حسن السمراي، تحليل أثر التغيرات في الأسعار الضريبية في النظام العراقي للمدة 1995-2010، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 10، 2010، ص، 32.

متاحة على الموقع الإلكتروني: <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=69041>

²⁹³ - Maurcie daurverger, Financier, P.U.F, Paris, 1970, 132.

²⁹⁴ - فليح حسن خلف، المالية العامة، جدارا للكتاب العالمي، عمان، 2008، ص، 211.

²⁹⁵ - يسري مهدي، حسن السمراي، تحليل أثر التغيرات في الأسعار الضريبية في النظام العراقي للمدة 1995-2010، مرجع سابق، ص، 32.

ب- تصفية الضريبة التصاعدية بشكل تصاعدي ملائم

إن الشكل التصاعدي الملائم الذي يتعين إتباعه لجعل الضريبة التصاعدية في خدمة الادخار ينبغي تحقق شرطين: إحداث تهوية بين الطبقات أو الشرائح، و إتباع أسلوب التصاعد بالشرائح:

• إحداث تهوية بين الطبقات أو الشرائح

يكون هدف الضريبة الشديدة التصاعدية هدف مالي محض وتغفل الجانب الاقتصادي، مما يؤدي إلى الإضرار بالنشاط الاقتصادي للملزمين بما ذلك الادخار، لذلك يجب إحداث تهوية بين الطبقات أو الشرائح حسب النظام المعمول به.

• إتباع أسلوب التصاعد بالشرائح

تعمل العديد من الدول بالتصاعد بالشرائح (فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية، ...الخ) الذي يمكن من معرفة القوة الاقتصادية الحقيقية للدخل²⁹⁶، الشيء الذي يجعل الضريبة منصفة، ومفروضة فقط على أساس المقدرة التكاليفية الحقيقية للملزم²⁹⁷، ولتوضيح صحة هذا الطرح لابد من مقارنة التصاعد بالشرائح بالتصاعد بالطبقات.

296 - السعودي خالد ، الإصلاح الجديد للضرائب المباشرة من زاوية المردودية المالية والعدالة الضريبية ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام ، وحدة العلوم السياسية ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، الدار البيضاء، السنة الجامعية ، 1994-1993، ص، 21.

297 - التوصية العاشرة من المحور الأول من المناظرة الثالثة حول الجبايات المنعقدة بمدينة الصخيرات بتاريخ 5 و 4 ماي 2019.

الجدول رقم 3: جدول الضريبة على الدخل في قانون المالية لسنة 2019

شريحة الدخل بالدرهم	السعر	مبلغ الخصم بالدرهم
30.000-0	0%	0
50.000-30.001	10%	3.000
60 .000-50.001	20%	8.000
80.000-60.001	30%	14 .000
180.000-80 .001	34%	17 .200
ما زاد على 180.000	38%	24.400

لنفترض مثلاً أن النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة لتاجر هي : 150.000 درهم تحتسب الضريبة وفقاً لأسلوب التصاعد بالشرائح، كما يلي²⁹⁸:

$$\begin{aligned}
 & 0X- 30 .000+10\%X(30.000-50 .000)+20X(50 .000-60 .000)+ \\
 & 30\%(60 .000-80.000)+34\%x(80 .000-150 .000)= \\
 & 23 .800+6 .000+2 .000+20.000+0= \\
 & 33.800 \text{ درهم.}
 \end{aligned}$$

وتتمتاز طريقة التصاعد بالشرائح بأنها تؤدي إلى تطبيق الأسعار المرتفعة بالنسبة لأجزاء من الأساس فقط لا بالنسبة للأساس كله، مما يجعل الضريبة أكثر عدالة ضريبية، الشيء الذي يمكن من التشجيع على الادخار و الاستهلاك.

²⁹⁸ - محمد النميلي، الوجيز في الضرائب بالمغرب تقديم مبسط لأهم المقتضيات الفنية و المسطرية ، مرجع سابق ، ص، 78-79.

- التصاعد بالطبقات

طبقاً لهذا الأسلوب يقوم المشرع بتقسيم الملمزمين إلى طبقات، ويحدد لكل طبقة قدرًا من الأساس الضريبي يبدأ من الصفر وينتهي عند حد معين، وبالتالي الملمزمين الذين ينتمون إلى طبقة معينة يخضعون إلى سعر واحد²⁹⁹، فلو مثلاً تم فرض الضريبة على الدخل بسعر تصاعدي طبقاً لأسلوب التصاعد الإجمالي بالطبقات، فإن المشرع يقسم ملمزمين هذه الضريبة إلى طبقات على النحو التالي:

الجدول رقم 4: التصاعد بالطبقات

الفئات	الدخل الخاضع للضريبة	المعدل
الأولى	0 - 20.000	0%
الثانية	0 - 50.000	5%
الثالثة	0 - 90.000	10%
الرابعة	0 إلى أكثر من 90.000	15%

المصدر : تركيب شخصي

لنفترض أن شخصين الأول يقدر دخله الإجمالي ب 80.000 درهم ، و الثاني يقدر دخله ب 45.000 درهم، ولتحديد قيمة الضريبة المفروضة عليهما يجب أن نحدد أولاً الفئة التي ينتميان إليها، فالشخص الأول ينتمي للفئة الثالثة لدى ستقرض عليه الضريبة بمعدل 10% و يتم حسابها على الشكل الآتي : $8.000 = 80.000 / 10$ أي تساوي 8.000 درهم.

أما الشخص الثاني فإنه ينتمي إلى الفئة الثانية، لذلك سيخضع لضريبة 5 %، يتم حسابها كالتالي : $2.500 = 45.000 : 5$ أي تساوي 2.500 درهم.

²⁹⁹ - سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص، 102.

وهكذا، إذا كانت هذه التقنية ستساهم في تبسيط المسطرة الضريبية بالنسبة للإدارة الضريبية أو بالنسبة للملزم وتساهم في تقادي كثرة المنازعات. إلا أن عيب هذا الأسلوب يظهر في الحالات التي تكون زيادة الدخل فيها طفيفة إذا تنقل الملزم من سعر إلى آخر، مما يؤدي إلى زيادة الضريبة عليه بشكل كبير نتيجة هذه الزيادة الطفيفة أو بمعنى آخر بمجرد ارتفاع الدخل بقيمة صغيرة ينتقل للطبقة الأخرى التي يخضع دخلها لمعدل مرتفع يكلفه تكاليف أكبر من الأولى³⁰⁰، الشيء الذي يؤدي إلى التأثير السلبي على الادخار والاستهلاك.

2 - التشجيع على الادخار في التشريع الضريبي المغربي

تتصف الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي المغربي بخاصتين: فالخاصية الأولى كونها غير شديدة التصاعدية، أما الثانية فيتم تصفيتها بناء على التصاعد بالأجزاء بدل التصاعد بالطبقات، والجدير بالذكر أن هاتين الخاصيتين يشكلان القاعدتين البارزتين في التشريعات المعاصرة التي سخرت الضريبة على الدخل لخدمة الأنشطة الادخارية للملزمين.

أما بالنسبة للخصائص الأخرى المتعلقة بتطبيق سعر مخفض على دخل مرتفع وأسعار مخفضة على شرائح الدخل، نشير أن المشرع المغربي بدل مجهودات جبارة على هذا المستوى مما يفسر النية الأكيدة لتشجيع الادخار.

وهكذا، فقد شهد السعر المطبق على شريحة الدخل العليا انخفاضات متوالية عبر قوانين المالية بصفة خاصة، وتخفيض الأسعار المطبقة على شرائح الدخل بصفة عامة، ولرصد أهم التعديلات التي خضعت لها الضريبة على الدخل، نتوقف على تلك التعديلات على الشكل التالي:

أ- تخفيض سعر الشريحة العليا

إن أي تضريب ثقيل مرفوق بتصاعدية قوية من شأنه أن يقلص الادخار الخاص و إحباطه، مادام أن الضريبة التصاعدية تمس بشكل أثقل الدخول العليا التي لديها مبدئياً ميل إلى الادخار³⁰¹.

لذلك، فإن التعديلات التي أجراها المشرع على أسعار شرائح الدخل العليا كانت باتجاه تنازلي بدعوى تحفيز الأنشطة الادخارية للملزمين، وتظهر هذه الحقيقة في الجدول الآتي:

300 - محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة، الجزائر، مرجع سابق، ص، 38.
301 - عبد الله آيت و كرام، أثر الفعاليات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية في بلورة الإصلاحات و التعديلات الضريبية، مرجع سابق، ص، 149.

الجدول رقم 5 : سعر شريحة الدخل العليا ما بين سنة 1990 إلى 2019

السنة	سعر شريحة الدخل العليا في الضريبة على الدخل
1990	52%
1994	46%
1996	44%
2007	42%
2009	40%
2010 - 2019	38%

المصدر: تركيب شخصي تم انجازه اعتماداً على قوانين المالية السنوية

ب- تخفيض الأسعار المطبقة على الشرائح

أما من جهة تخفيض الأسعار المطبقة على الشرائح، نسوق هنا السعر الأصلي، والسعر المطبق انطلاقاً سنة 1999 إلى 2006، والسعر المعمول به إلى حدود سنة 2019 من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم 6 : السعر الأصلي المطبق من سنة 1990 إلى 1993

شريحة الدخل بالدرهم	السعر
12000	0%
12.001-24 .000	14%
24.001-36 .000	22%
36.001-60.000	36%
60.001-90.000	44%
90 .001-120.000	46%
120 .001-200 .000	48%
أكثر من 200 .000	52%

الجدول رقم 7: سعر الضريبة على الدخل المطبق من سنة 1999 إلى 2006

الشريحة الدخل بالدرهم	السعر
20.000	0%
24.000 - 20.001	13%
36.000 - 24.001	21%
60.000 - 36.001	35%
ما زاد عن 60.000	44%

جدول رقم 8 : سعر الضريبة على الدخل المطبق من سنة 2010 إلى سنة 2019

الشريحة الدخل بالدرهم	السعر
30.000 - 0	0%
50.000 - 30.001	10%
60.000 - 50.001	20%
80.000 - 60.001	30%
180.000 - 80.001	34%
- ما زاد على ذلك .	38%

و الواقع أن جميع الإجراءات المرصودة أعلاه تبقى ذات أهمية بالغة، إلا أنها لازالت دون المستوى المطلوب لسببين :

- بمقارنة الأسعار التصاعدية مع الأسعار النسبية الواردة في الضريبة على الدخل نجد أن هناك هوة شاسعة ما بين الطائفتين الأولى و الثانية، والجدير بالذكر أن الدخول الناتجة عن رأس المال استفادت من أسعار جد سخية بهدف تشجيع الادخار، حيث يتراوح سعرها الأعلى ما بين 20% بالنسبة للدخول

والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة، و 15% بالنسبة للأرباح الصافية الناتجة عن تقويت الأسهم المسعرة ببرصة القيم وبالنسبة للأرباح الصافية الناتجة عن استرداد أو سحب السندات أو السيولة من مخطط الادخار قبل المدة المحددة³⁰².

- إذا تمت مقارنة السعر الأعلى للضريبة على الدخل، مع بعض الدول المغربية والمشرقية نجد أن السعر المغربي يبقى من بين الأسعار الأكثر ارتفاعاً كما هو وارد في الجدول التالي :

الجدول رقم 9 : سعر شريحة الدخل العليا في قوانين المالية لسنة 2014 الخاصة ببعض الدول

الدولة	معدلات الشريحة العليا في الضريبة على الدخل
اليمن	15%
الأردن	20%
مصر	25%
تونس	35%
جبوتي	25%
لبنان	20%
موريتانيا	33%
إيران	35%
الجزائر	35%

المصدر: تركيب شخصي تم إنجازه اعتماداً على القوانين الوطنية لسنة 2014 و صندوق النقد الدولي.

³⁰² - و إلى جانب هذه الأسعار السخية والتي تهدف بالأساس إلى تشجيع الادخار فقد استفادت الدخول الناتجة عن رأس المال من العديد من الإعفاءات و أهمها:

- إعفاء الدخول و الأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة المحققة في إطار مخطط الادخار بالأسهم.
- إعفاء الدخول و الأرباح الناشئة على رؤوس الأموال المنقولة المحققة في إطار مخطط الادخار في المقاولات.
- إعفاء الربح أو كسر الربح المتعلق بجزء قيمة أو قيم عمليات تقويت القيم المنقولة و غيرها من سندات رأس المال و الدين المنجزة خلال سنة مدنية إذا كان لا يتجاوز حدود 30.000 درهم.

و بناء على الجدول أعلاه أصبح من الضروري مراجعة أسعار الشرائح بصفة عامة، ومراجعة سعر الشريحة العليا على غرار دول مماثلة للمغرب من حيث اقتصادها، وذلك لجعل الضريبة على الدخل في خدمة الادخار وبالتالي الاستثمار مادامت أن العلاقة فيما بينهما علاقة دياليكتيكية، بحيث لا يمكن للفرد أن يقوم بأي استثمار مهما كان نوعه وحجمه ما لم يدخر جزء من دخله.

ومن الثابت أن المغرب كغيره من الدول النامية يتصف بضعف وضالة عملية الادخار، نظراً لانخفاض الدخل في مجمله وقلة مؤسسات الادخار، وكذلك انخفاض الوعي الاقتصادي ومحدودية محفزات الادخار إلى جانب تواجد الادخار السلبي الواسع للاكتناز³⁰³، ويشكل هذا الشكل العقيم عائقاً يعترض الدول النامية بصفة عامة.

الفرع الثاني : التحفيز على الاستثمار في تصفية الضريبة على الشركات التصاعدية

بادئ ذي بدء، وقبل تحليل دور الضريبة على الشركات التصاعدية في تشجيع الاستثمار، لابد من الرجوع إلى تقرير للمجلس للاقتصادي والاجتماعي و البيئي الصادر سنة 2012، حيث توصل واضعوا هذا التقرير على أن اعتماد رقم المعاملات مع نسبة تناسبية في الضريبة على الشركات، يمكن أن يفضي إلى إرادة الحد من رقم المعاملات المصرح به لتظل الشركة في العتبة التي تمكن من الاستمرار في الاستفادة من النسب المخفضة. ذلك أن النقيذ برقم المعاملات لا يشكل المعيار الصائب لتقدير القدرة الربحية للمقولة وبالتالي قدرتها على دفع الضريبة، فالضريبة على الشركات هي ضريبة على الربح وليست ضريبة رقم المعاملات³⁰⁴.

إن النسب التصاعدية حسب التقرير المشار إلى مراجعه أعلاه، المطبقة بكيفية متسلسلة وفق أهمية الربح هي أكثر إنصافاً باعتبار وحدة الربح الذي يفوق عتبة الانتقال إلى نسبة أعلى يمكن أن يخضع لهذه النسبة الأعلى. ذلك أنه ليس من الطبيعي أن تتحمل شركة تعمل في قطاع آخر غير القطاع المالي وتحقق

³⁰³ - محمد أحمد الدوري، التخلف الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987، ص، 24.
أشار إليه: محمد علاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، مرجع سابق، ص، 35.
³⁰⁴ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 131.

أرباحاً مهمة تؤدي ضريبة على الشركات بنسبة 30% في حين تؤدي شركة للتأمين التي تحقق نتيجة أقل من ذلك بكثير هذه الضريبة بنسبة 37%.³⁰⁵

حيث أنه واستجابة للأصوات المنتقدة لوحدة السعر وتأثيره السلبي على قرار الاستثمار في تصفية الضريبة على الشركات، أحدث قانون المالية لسنة 2016 أسعار تصاعدية بحسب الأرباح الصافية المحققة عوض الأسعار التناسبية المطبقة سابقاً، وتم تغيير الأشرط و أسعار الضريبة على الشركات، كالآتي:

جدول رقم 10³⁰⁶ : السعر العادي للضريبة على الشركات

السعر	مبلغ الربح الصافي (بالدرهم)
10%	- يساوي أو يقل عن 300.000
17,50% ³⁰⁷	- من 300.000 إلى 1.000.00
31%	- يفوق 1.000.00

و نشير في هذا الصدد أنه منذ إحداث الضريبة على الشركات سنة 1988 إلى حدود سنة 2018 (أحدث السعر التصاعدي سنة 2016 ولم يتم تطبيقه إلا في سنة 2018) كان يعتمد في تصفيته على سعر نسبي موحد مهما كانت الأرباح الصافية المحققة، حيث يتم الاعتماد بقيمة المشروع الاستثمارية وليس بالظروف الخاصة للملزمين، ولذا الأسباب شهد السعر العادي للضريبة تخفيضات تنازلية من أجل تخفيف العبء الضريبي عن المقاولات لتشجيع قدرتها على الإنتاج و الاستثمار، لهذا سجل السعر المعتمد في التصفية انخفاضاً متواصلاً، فمن معدل 45% إلى 40% سنة 1989 إلى 38% سنة 1993 تم إلى 36% سنة 1994 و خُفض أيضاً إلى 35% سنة 1996، و صولاً إلى معدل 30% بموجب قانون المالية لسنة 2008.

³⁰⁵ - نفس المرجع ، ص، 132.

³⁰⁶ - تم إدراج هذا الجدول بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016 .

³⁰⁷ - تم تخفيض سعر 20% إلى سعر 17,50% بمقتضى البند I للمادة 7 من قانون المالية لسنة 2019 .

أما بالنسبة السعر المعتمد في تصفية الضريبة على الشركات المتعلقة بالمؤسسات المالية(مؤسسة القروض، وبنك المغرب، و صندوق الإيداع و التدبير، و كذا شركات التأمين و إعادة التأمين) فقد شهد بدوره انخفاضاً نـم 39.60% إلى 37% ابتداء من القانون المالي لسنة 2008.

وإذا كان لتوحيد السعر في تصفية الضريبة على الشركات لديه ما يبرره، لكونه يؤدي إلى تبسيط المسطرة الضريبية سواء بالنسبة للملزم أو بالنسبة الإدارة الضريبية.

و هكذا، فإن توحيد السعر من جانب الإدارة الضريبية يؤدي توحيد السعر إلى التقليل من الجداول الضريبية والتصريحات و بالتالي تسهيل تصفية الضريبة ومراقبتها، أما من جانب الملزم فيقوم تطبيق السعر الموحد إلى تسهيل عملية الأداء ويحول دون اللجوء للمنازعة مما يوفر مزيداً من الوقت و الجهد.

غير أن عدم التمييز في أسعار الضريبة على الشركات يترتب عنه عدة مخاطر على قرار الاستثمار على المستويات التالية:

- يترتب عليه أثر تمييزي في صالح الاستثمارات ذات السيولة المرتفعة والكسب السريع وذات المخاطر المحدودة، والتي تكون استثمارات تجارية واستهلاكية لا تخدم عملية التنمية الاقتصادية في شيء بل تعوقها، وأثر تمييزي في غير صالح المشروعات الطويلة الأجل ذات العائد المنخفض والمخاطر المرتفعة.

- تطبيق سعر موحد على كافة الأنشطة سوف يشجع الاستثمارات الخاصة في اتجاه الأنشطة الأقل مخاطرة، وفي غير صالح الأنشطة شديدة المخاطرة (مثل تغيير أذواق المستهلكين، والتغيير في الفنون الإنتاجية المستخدمة، والمخاطر الناتجة عن خسائر معينة مؤكدة في بعض السنوات... الخ)، والأنشطة الأخيرة هي الأكثر قدرة على تحقيق معدلات تنمية اقتصادية فعالة³⁰⁸.

- توحيد السعر يعتبر ضد قرار الاستثمار بصفة خاصة، وضد الاقتصاد بصفة عامة، باعتباره يعاقب الشركات ذات النتائج الإيجابية³⁰⁹، والتي لها منفعة جماعية أي المقاولات الدينامية، ذلك أن الربح

308 - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع، مرجع سابق، ص، 73.

309 - Andouh yamina, L'incidence de l'IS sur les PMI, 1992, ISCAE ,p, 57.

أورده : محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم السياسية، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية عيش الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 1998-1999، ص، 166.

الجباي المرتبط بتسيير جيد يجسد نفسه لا يخضع لنفس التفضيل الذي تعامل به الشركات التي تعلن عن عجز أو فيها سوء تسيير و التي تؤدي فقط إلا الحد الأدنى.

لهذه الأسباب يعتبر التمييز في الأسعار في تصفية الضريبة على الشركات من الأمور الضرورية والحتمية لاستخدام الضريبة في توجيه الاستثمارات ليس فقط في اتجاه الأنشطة المرغوب فيها بل أيضا في اتجاه المناطق المرغوبة فالتمييز في سعر الضريبة على الأرباح يمكن أن يحقق تنمية فعالة، على أساس أن يختلف معدل الضريبة من صناعة إلى أخرى من منطقة إلى أخرى.

وهكذا لجعل الضريبة على الشركات تستجيب لمطلب الفعالية الاقتصادية اعتماداً على الأسعار التمييزية وعلى القدرة الربحية، يستلزم توافر مجموعة من الشروط أهمها³¹⁰:

- أن يصاحب التخفيض في أسعار الضريبة على الأرباح بالنسبة للأنشطة المرغوبة زيادة معدلات الضريبة على أرباح الأنشطة غير المرغوبة.

- أن يكون العبء النسبي للضريبة على الشركات كبيراً نسبياً عند تحديد الأساس الخاضع للضريبة مما يجعل من قرار التخفيض ميزة فعالة.

- أن تكون الفرص الاستثمارية المتاحة في مجال الأنشطة المرغوبة تحقق نتائج موجبة، أما إذا كانت تلك الفرص تحقق نتائج سالبة وخاصة في المراحل الأولى، فإن تخفيض سعر ضرائب دخل الاستثمار يصبح عديم أو قليل الفاعلية في التأثير على حجم الاستثمارات الخاصة في اتجاه تلك الأنشطة.

المطلب الثاني : القدرات التحفيزية في الضرائب المباشرة النسبية

يقصد بالضرائب النسبية، هي تلك الضرائب التي يعتمد في تصفيتها على أسعار نسبية، والسعر النسبي هو النسبة المئوية المقطوعة من الأساس الضريبي، والتي لا تتغير بتغير قيمة الأساس الخاضع للضريبة. وتتميز الضرائب النسبية بالسهولة في التطبيق بحيث لا تحتاج عمليات حسابية معقدة، على عكس الضريبة التصاعدية، إلا أن ما يأخذ على الضريبة النسبية أنها غير عادلة وقليلة الحصيلة في نفس الوقت، غير

³¹⁰ - سعيد عبد العزيز، النظام الضريبي و أهداف المجتمع، مرجع سابق، ص، 75-76.

عادلة لأن العبء النسبي للضريبة يكون أكبر بالنسبة للملزم ذي الدخل الأقل ويكون أقل بالنسبة للملزم ذي الدخل الأكبر، من ناحية أخرى هي قليلة الحصيلة لأن أسعارها منخفضة.

ومهما كانت الانتقادات، فإن التشريعات الضريبية تراهن على تشجيع الملزمين على الاستثمار من خلال سن نظام أسعار نسبية، حيث يتم الاعتداد بقيمة المشروع الاستثمارية وليس بالظروف الخاصة للملزمين، الشيء الذي يعود بالنفع على الدولة و المواطنين .

و هكذا، فإن تصفية الضرائب المباشرة يتم بناءً على أسعار نسبية انتقائية (الفرع الأول)، وسعر نسبي أدنى (الفرع الثاني) يتم أداه ولو في غياب ربح.

الفرع الأول: تصفية الضريبة بناءً على الأسعار النسبية الانتقائية

إن احتمال التشريع الضريبي في نطاق الضرائب بصفة عامة والضرائب المباشرة على وجه الخصوص على معدلات مخفضة انتقائية يؤكد رغبة الدولة في تشجيع الاستثمار في الأنشطة ذات الأولوية في خطة التنمية الاقتصادية، لأن أي محاولة لرفع السعر يأتي في أغلب الأحيان بنتائج عكسية³¹¹.

و هكذا فإن التخفيض الانتقائي غالباً ما يكون هيكلياً حيث يركز على بعض المقاولات أو بعض القطاعات المرغوب في تشجيع ديناميته، إن مفهوم الانتقائية داخل السياسة الجبائية يكتسي أهمية متميزة في إطار الاستثمار لأن المظهر الكيفي في الإطار أكثر أهمية من المظهر الكمي³¹².

إن الأسعار الانتقائية على هذا المستوى تهم المؤسسات الأجنبية والمكافآت العرضية (الفقرة I)، بالإضافة إلى أسعار خاصة مطبقة على بعض الأنشطة (الفقرة II).

الفقرة I: الأسعار الخاصة بالمؤسسات الأجنبية والمكافآت العرضية

لتوضيح دور الأسعار الخاصة في التأثير على النشاط الاستثماري للملزمين يتعين التطرق إلى: الأسعار الخاصة بالمؤسسات الأجنبية (1) و الأسعار الخاصة المتعلقة بالمكافآت العرضية (2).

³¹¹ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص، 114.
³¹² محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام، مرجع سابق، ص،

1- الأسعار الخاصة بالمؤسسات الأجنبية

تحظى المؤسسات الأجنبية غير المقيمة لتعامل جبائي نوعي تشجيعي في تشريع الضرائب المباشرة، حيث حدد لها أسعار تفضيلية كالآتي:

- سعر 8% : بالنسبة للشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات الأشغال أو البناء أو التركيب التي اختارت الضريبة الجزافية دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، وقد يرفق هذا السعر السخي بامتياز الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع، و الجدير بالذكر أن هذا السعر كان يتحدد في قانون المالية لسنة 2000/1999³¹³ في 12% تم خفض فيما بعد إلى 10%، و بموجب قانون المالية لسنة 2008³¹⁴ استفادت هذه الشركات من تخفيض آخر حدد في نسبة 8% ، ويجد هذا الاتجاه مبرره إلى كون أن صفقات الأشغال العمومية هو الميدان التي تحتكره المقاولات الكبرى الأجنبية في حين لا زالت المقاولات المغربية لا تملك القدرة الكافية للدخول إلى في هذه الحلقة³¹⁵.

- 8,75% : بالنسبة للمكاتب التمثيلية للشركات غير المقيمة المكتسبة لصفة « القطب المالي للدار البيضاء » فيما يتعلق بالضريبة على الشركات. و الواقع، بالرغم ما يليه المشرع من أهمية لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر، إلا أن قرار الاستثمار الأجنبي غالباً ما يكون خارجاً عن الاعتبارات الضريبية لأن عوامل أخرى تجعل حتمية رحيله مؤكدة أكثر من الضريبة³¹⁶.

2- الأسعار الخاصة المتعلقة بالمكافآت العرضية

و يتعلق الأمر بتطبيق أسعار متباينة النسب ما بين الضريبة على الشركات (أ) والضريبة على الدخل (ب).

³¹³ - القانون المالي رقم 26.99 للسنة المالية 1999 – 2000 صادر في 16 من ربيع الأول 1420 بالجريدة الرسمية عدد 4704 (30 يونيو 1999).

³¹⁴ - قانون المالية رقم 40.08 للسنة المالية 2009 الصادر في 2 محرم 1430 بالجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر (31 دجنبر 2008).

³¹⁵ - محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام، مرجع سابق، ص، 176.

³¹⁶ - صميم عزيز ، التحفيزات الجبائية بالمغرب، مرجع سابق، ص، 103.

أ- أسعار المكافآت العرضية في الضريبة على الشركات

يطبق سعر 10% بالنسبة للمكافآت العرضية المتعلقة بالضريبة على الشركات، ومن أهم هذه المكافآت ما يلي:

- تخويل امتياز رخص استغلال البراءات والرسوم و النماذج و التصاميم و الصيغ و الطرائق السرية و علامات الصنع و التجارة.
- تقديم معلومات علمية أو تقنية أو غيرها أو إنجاز أشغال دراسات في المغرب أو خارج المغرب.
- تقديم مساعدة تقنية أو وضع مستخدمين رهن تصرف منشآت يوجد مقرها بالمغرب أو تزاوّل فيه نشاطها.
- حقوق الإيجار والمكافآت المماثلة المدفوعة عن استعمال أو حق استعمال تجهيزات.
- المكافآت عن الخدمات المختلفة المستعملة بالمغرب أو المقدمة من لدن أشخاص غير مقيمين.
- استغلال أو تنظيم أو مزاولة أنشطة فنية أو رياضية و المكافآت المماثلة لها.

و الواقع أن تطبيق سعر 10% يعتبر مساعدة تقنية للشركات الناشطة في مجال الابتكار و البحث و التطوير و التكنولوجيات الحديثة³¹⁷، لكن السعر يبقى غير مبرر في ميادين أخرى مثل الأغنية، حفلات الرقص... الخ، خصوصاً وأنه ليست معايير لتحديد الجولات الفنية والأشرطة السينمائية والتلفزيونية التي يمكن أن تستفيد من هذا السعر التفضيلي، ثم ما هي الضوابط الثقافية التي تسمح بتشجيع مثل هذه الأنشطة³¹⁸.

ب- أسعار المكافآت العرضية في الضريبة على الدخل

أسعار المكافآت العرضية متعددة تبعاً لطبيعة النشاط الخاضع للضريبة، ومن أهمها:

³¹⁷ - شدد المشاركون في المناظرة الثالثة المنعقدة بمدينة الصخيرات بتاريخ 4 و 5 ماي 2019 بالمحور الثاني المعنون ب" بالعقلنة الاقتصادية" على إحداث سعر خاص بالقطاع الصناعي و التكنولوجيات الحديثة ، و كذا إحداث تدابير تشجيعية للشركات في مجال البحث و التطوير.

³¹⁸ - محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام ، مرجع سابق ، 176.

- سعر 17% : بالنسبة للمكافآت والتعويضات المدفوعة إلى من قبل مؤسسات التعليم أو التأهيل المهني الخاصة أو العامة إلى مدرسين ليسوا من مستخدميها الدائمين، والجدير بالذكر أن هذا السعر لم يطرأ عليه أي تغيير من دخول الضريبة على الدخل حيز التطبيق .

- سعر 20% : فيما يخص المكافآت الإجمالية المدفوعة للأجراء الذين يشتغلون مناصب عمل لحساب الشركات المكتسبة لصفة القطب المالي الدار البيضاء، و ذلك لمدة أقصاها عشر سنوات من توليهم لمهامهم.

- سعر 30% : فيما يخص المكافآت و التعويضات المدفوعة إلى أشخاص ليسوا بمستخدمي رب العمل الدائمين غير المدرسين، والجدير بالذكر أن سعر 30% ينصب على المكافآت الإجمالية دون نظام الشرائح، وهو ما يعاكس ضرورة تفعيل سوق الشغل وخاصة أنه ينصب على فئة تتأرجح بين الشغل و البطالة³¹⁹. و يمتد هذا السعر إلى المكافآت العرضية للأطباء في المصحات غير الخاضعين للرسم المهني.

الفقرة II: الأسعار الأخرى المطبقة على بعض الأنشطة

أقر المشرع المغربي العديد من التدابير الضريبية لتشجيع الاستثمار، حيث استفاد كل من قطاع المناجم (ويتعلق الأمر بالمنشآت المنجمية المصدرة، والمنشآت المنجمية التي تقوم ببيع منتوجاتها إلى منشآت تقوم بتصديرها بعد الرفع من قيمتها) ومؤسسات التعليم الخصوصي و التكوين المهني (خلال الخمس (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية الموالية لتاريخ الشروع في استغلالها) و القطاع السياحي (و يتعلق الأمر بالمؤسسات الفندقية و التنشيط السياحي) و غير ذلك من القطاعات المحددة على سبيل الحصر في المادة 19 من المدونة العامة للضرائب من تطبيق سعر مخفض قدره 17,50% للضريبة على الشركات و التي يفوق فيها الربح الصافي 1.000.000 درهم.

319 - محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام ، مرجع سابق ، 176.

أما فيما يخص القطاع المصرفي، استفادت البنوك الحرة³²⁰ طوال خمسة (15) عشرة سنة الأولى المتتالية لسنة المحاسبية لتاريخ الحصول على الاعتماد بالنسبة للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل من سعر مخفض قدره 10%.

وقد وصلت قيمة هذه التشجيعات حسب تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي سنة 2012 ما قدره 32 مليار درهم، استفاد منها على وجه الخصوص: قطاع التصدير، و قطاع الفلاحة و العقار (5 . 413 مليون درهم من النفقات الضريبية في مجال العقار و 296. 4 مليون للفلاحة).

غير أنه إطار محاربة الأنظمة الاستثنائية وترشيد النفقات الجبائية، تم بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2019 نسخ النظام الجبائي المطبق لفائدة البنوك الحرة³²¹ فيما يتعلق بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل (الأجر) و الضريبة على القيمة المضافة و واجبات التسجيل، وعليه ستصبح هذه البنوك الحرة خاضعة للضريبة وفق قواعد النظام العام على غرار الأبنك الأخرى³²² (المحددة في 37%).

علاوة على ذلك، تم بموجب نفس القانون المالي المشار إلى مراجعته أعلاه، نسخ النظام الجبائي المتعلق بالشركات القابضة الحرة فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والضرائب الوطنية الأخرى .

لأن الدعم الزائد لبعض القطاعات، قد يفضي إلى إحداث مفعول طارد يؤثر سلباً في الاستثمارات التي من شأنها أن تتوجه مباشرة إلى القطاع المعني، مما ينجم عنه مفعول خطير على الاقتصاد في مجموعه³²³.

لذلك، فإن مراجعة شروط الاستفادة من التحفيزات على الاستثمار أضحي اليوم أمراً ضرورياً، من أجل تفادي آثار الريع والانعكاسات السلبية الناجمة عن استبعاد بعض الفاعلين الاقتصاديين، وهي مراجعة

³²⁰ - يعتبر بمثابة بنك حر كل شخص معنوي أو فرع تابع يوجد مقره داخل منطقة مالية حرة و يتجلى نشاطه الاعتيادي و الرئيسي في تلقي الودائع بعملات أجنبية قابلة للتحويل و القيام بمعاملات مالية لحساب زبائنه (قروض ، بورصة ، صرف)، المصدر ، دليل الضرائب، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، طبعة ، 2012، ص، 21.

³²¹ - وتأتي المنطقة المالية الحرة بطنجة ستة بنوك، وهي: البنك التجاري الدولي التابع لمجموعة التجاري وفا بنك، وبنك طنجة الدولي فرع مصرف المغرب، والمغربي للتجار والصناعية أوف شور، وفرع سوسيته جنرال المغرب، وفرع البنك المغربي للتجارة الخارجية، والبنك الشعبي الدولي.

³²² - مجلة المالية ، عدد خاص ، مرجع سابق، ص، 45.

³²³ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 159-160.

تقتضي إعادة النظر جملة و تفصيلاً وبشكل شمولي في الاستثناءات و مواطن الربيع، بل الإلغاء التام لها للبعض منها، مع استثناء تلك التي تضمن إنتاجاً أفضل للقيمة المضافة المستدامة³²⁴.

الفرع الثاني : تصفية الضريبة بناء على سعر الحد الأدنى

إن النص الأصلي للضريبة على الشركات الصادر بتاريخ 21 يناير 1987 هو الذي أسس لأول مرة لقاعدة الحد الأدنى للضريبة، و ذلك تصدياً لظاهر الشركات المصرحة بالعجز المستمر و التي كانت آنذاك تبلغ نسبة 83% تقريباً³²⁵.

ويعد حسب مدلول المادة 144 من المدونة العامة للضرائب حداً أدنى للضريبة مبلغ الضريبة الدنيا الذي يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو الدخل أدائه ولو في غياب ربح، ويتم احتسابه من مبلغ الحاصلات دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، والجدير بالذكر أنه قبل سنة 2001 كان يحتسب على أساس مبلغ الحاصلات مع احتساب الضريبة على القيمة المضافة وهو أسلوب غير منطقي يؤدي إلى تراكم ظاهرة التضريب³²⁶.

و تتكون الحاصلات المعنية بالحد الأدنى من رقم الأعمال وعائدات الاستغلال الأخرى والعائدات المالية من قبيل عائدات سندات المساهمة، مكاسب الصرف و الفوائد الجارية والعائدات المالية الأخرى، و كذلك الإعانات والهبات المسلمة من طرف الدولة و الجماعات الترابية أو الغير و التي تصنف في إعانات الاستغلال و إعانات التوازن(عائدات المقاصة مثلاً)، و بعض العائدات الجارية بما فيها التخفيضات التي تحصل عليها الشركة من الإدارة الضريبية في شكل تخفيضات من الضرائب القابلة للخصم³²⁷.

أما سعر الحد الأدنى يتحدد في نسبة موحدة قدرها % 0,75³²⁸ وفي نسبة خاصة محددة في % 0,25 بالنسبة للعمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية والمتعلقة ببيع المراد التالية : المنتجات النفطية،

³²⁴ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق، ص 52.

³²⁵ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و عملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب، الجزء الأول، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، الدار البيضاء، 2015، ص 119.

³²⁶ - نفس المرجع، ص 120.

³²⁷ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و عملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 120.

³²⁸ - تم رفع هذا السعر من 0,5% إلى 0,75% بمقتضى البند I من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2019 .

الغاز، الزبدة، الزيت، السكر، الدقيق، إضافة إلى الماء و الكهرباء، والواقع أن هذا التخفيض يدعم المقولات المنتجة في هذه المجالات لتحقيق أكبر قدر من الأرباح³²⁹.

أما بالنسبة للمهن الحرة التي تدخل إطار الضريبة على الدخل فتتم تصفية الحد الأدنى بسعر 6% ، وسعر 3% من ثمن البيع لو في غياب ربح فيما يخص الضريبة على الدخل صنف للأرباح العقارية.

وفي جميع الأحوال لا يمكن أن يقل مبلغ الحد الأدنى للضريبة عن ثلاثة آلاف (3000) درهم بالنسبة للضريبة على الشركات، وعن ألف وخمسمائة (1500) درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية المحددة وفق النتيجة الصافية الحقيقية أو النتيجة الصافية المبسطة، وكذا الخاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخول الفلاحية المحددة وفق النتيجة الصافية الحقيقية .

و الجدير بالذكر أنه لا يؤدي الحد الأدنى الشركات الحديثة التأسيس أي ما بين ثلاث (3) إلى خمس (5) سنوات المالية لتاريخ بداية نشاطها³³⁰، إن هذا الإعفاء في بداية النشاط يترجم الرغبة في تجنب أي إجراء جبائي يرفع من المخاطر المحتملة في نشاط المقاول أو يخفض من مردودها، الذي قد يمارس أثراً ردعياً على خلق المقاولات.

فبالنسبة لمراحل حياة المقاول تتشكل في البداية من مرحلة الإنشاء، حيث يتم استهلاك جزء من الرأس المال الأصلي و تتحمل خسارات، و تتطلب وقتاً معيناً من أجل إقامة مسلسل الإنتاج و ايجاد الأسواق. و في مرحلة ثانية تؤسس المقاول فترتها التنموية حيث قد تحصل على أرباح مرتفعة لأن درجة الابتكار عندها تكون أكثر من المقاولات الموجودة، وهذه المرحلة تتطلب رساميل إضافية³³¹. و أخيراً تأتي مرحلة الاستقرار.

إن اقتصار هذه الإعفاءات على مدة قصيرة قد تكون وهمية لأن المقاولات لا تحقق أرباحاً في الغالب في السنتين الأوليتين، وبالتالي فمن أجل أن يكون هذا التشجيع حقيقياً يجب أن ينصب على فترة أطول نسبياً، للتقليل من درجة المخاطرة التي تواجه بعض الفرص الاستثمارية.

329 - محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام، مرجع سابق، ص، 181.

330 - لا تعفى الشركات الحاصلة على امتياز تدبير مرفق عمومي من أداء مبلغ الحد الأدنى.

331 - محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام، مرجع سابق، ص، 179 .

و يمكن للحد الأدنى أن يحمل بعض السلبيات وقد يكون ضاراً، و خاصة عندما يفرض على مقاولات مهمة من وجهة نظر تنموية لكنها تتحمل خسارة فعلية في بداية حياتها الإنتاجية، الشيء الذي يحتم تعويض السعر الموحد الأدنى بأسعار تصاعدية.

إن المقاولات التي تعلن عن عجز سنوي منتظم تفرض إمكانيتين: إما العجز صحيح ومبرر غير أنه لا يمكن للمقاولات أن تتحمل عجزاً أبدياً وتبقى مع ذلك قائمة و بالتالي يجب اتخاذ حلول مالية و اقتصادية و تنظيمية من أجل ضمان تجديدها، أو على العكس أن العجز مستبعد وبالتالي أن الحلول لا ترتبط بتخفيف الأضرار عن طريق الحد الأدنى وإنما باتخاذ إجراءات رادعة كالمراقبة المنتظمة وتقوية العقوبات³³²، فلا يتصور أن مقاولات معينة تقدم عجز موازني سنوي دون أن تقوم الإدارة الضريبية بواجب معالجة الوضعية عن طريقة مراقبة صحة الوقائع وجدية الحسابات³³³.

و بدون شك هذه الحقيقة تؤدي إلى انتشار ظاهرة المنافسة غير المشروعة، ذلك أن المقاولات الملتزمة و التي تقدم حصيلة فعلية تغلق أبوابها بسبب تراكم الديون الضريبية عليها.

و هكذا رغم الإجراءات الجبارة التي اتخذها المشرع من أجل الحد من الآثار السيئة للضرائب و العمل على تسخيرها لخدمة للأهداف التحفيزية لأنشطة للملزمين إلا أن هناك العديد من العراقيل تحول دون ذلك .

³³² - ، محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام، مرجع سابق، ص 180.

³³³ - نفس المرجع.

المبحث الثاني: معيقات تحفيز أنشطة الملزمين في تصفية الضريبة

يصطدم تحفيز نشاط الملزمين في التشريع الضريبي المغربي بالعديد من العراقيل تحول دون تحقيق الأهداف التحفيزية المتخذة أثناء تصفية الضريبة، وتتعدد أسباب تلك المعوقات فمنها ما هو مرتبط بالاختلال في توزيع الدخل التي تظهره جداول الضرائب المباشرة (تطبيق أسعار انتقائية على بعض القطاعات، تفضيل رأس المال على حساب العمل... الخ)، أو ضيق وعاء الضرائب التصاعدية على أساس أنها المعول عليها في تصحيح إعادة توزيع الدخل في التشريعات الضريبية، كما أن هذه المعوقات متداخلة فيما بينها وتطرح في الأساس الضريبي والتصفية نظراً لصعوبة فصل الأساس الضريبي عن التصفية.

ورغم تسليمنا بوجود العديد من المعوقات التي تسيء إلى الإجراءات التحفيزية لأنشطة الملزم الاقتصادية والاجتماعية في تصفية الضريبة، فإنه ولأسباب منهجية، وكذلك بالنظر إلى الدور الثانوي لبعض المعوقات، سيتم الاقتصار على تلك الناتجة عن الإخلال بمبدأ إعادة توزيع الدخل (المطلب الأول) وتلك الناتجة عن ارتفاع الضغط الضريبي (المطلب الثاني) على اعتبار أن هذه المعوقات تعد الأكثر وقعاً على عدم فعالية الإجراءات التحفيزية للأنشطة المضربة للملزمين أثناء تصفية الضريبة.

المطلب الأول : معيقات ناتجة عن الإخلال بمبدأ إعادة توزيع الدخل

يعتبر عدم التكافؤ في توزيع الدخل سمة أساسية تعاني منها الدول الصاعدة ومن بينها المغرب، فهناك تفاوت كبير في توزيع الدخل، ويعود هذا الأمر بالأساس إلى عوامل اقتصادية واجتماعية.

وإذا كانت الدول المتقدمة تخصص الضرائب المباشرة التصاعدية خصوصاً منها الضرائب على الدخل لتصحيح الاختلالات القائمة والتوزيع العادل للعبء الضريبي بين المكلفين³³⁴، غير أن الضريبة على الدخل في المغرب أدت إلى تعميق الفوارق الاجتماعية نتيجة عيوب في تصفية الضريبة المذكورة، و التي ساهمت في تكريس الحيف الضريبي بدل تصحيحه.

³³⁴ - khath Nightingale , Taxation theory and practice, Pentice hall, London, 2000-2001, p,66

أورده : عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية: تخصص: علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، السنة الجامعية، 2015-2016، ص،

كما يسجل أيضا غياب تطبيق الضرائب على التركات والضريبة على الثروة، الشيء الذي يزيد من تعميق الفوارق الاجتماعية، و تركيز الضغط الضريبي على بعض القطاعات الحيوية أو نقله إلى ملزمين ذوي الدخل المحدودة والمتوسطة، مما يسيء في نهاية المطاف إلى أي إجراء تحفيزي يتم المراهنة عليه أثناء تصفية الضريبة .

وهكذا، يتضح أن الإخلال بمبدأ إعادة توزيع الدخل يؤول إلى: عيوب في طريقة تصفية الضريبة على الدخل (الفرع الأول)، وأيضاً غياب تطبيق ضرائب تصاعدية (الفرع الثاني).

الفرع الأول : عيوب في طريقة تصفية الضريبة على الدخل

اجمع المهتمين بالشأن المالي والضريبي على أهمية الضريبة على الدخل في تحقيق إعادة توزيع الدخل الايجابية³³⁵، طبعاً في حالة التنظيم والتصور المعقلن والمخطط، غير أن الضريبة المذكورة كرسست الحيف الضريبي في المغرب بدل تصحيحه.

و نتيجة لهذا الوضع أصبح من الضروري تبني إصلاح جذري للضريبة على الدخل، كما أكد على ذلك خبراء صندوق البنك الدولي³³⁶ والمشاركون في المناظرتين الثانية³³⁷ و الثالثة³³⁸ للإصلاح الجبائي، نظراً لدورها (الضريبة على الدخل) الفعال في تخفيف العبء الضريبي على أصحاب الدخل البسيطة والمتوسطة، وتحسين قدراتها الشرائية.

إن تحليل الأفكار الواردة أعلاه، يقتضي التطرق إلى مظاهر الحيف الضريبي في الضريبة على الدخل (الفقرة I)، وسبل تصحيحه (الفقرة II).

³³⁵ - Mohammed Nmili, pour impôt juste : Essai sur préalables au civisme fiscal, op, cit , p,79-80.

- Benard Bobe, Pierre Plau, Fiscalité et le choix économique, op, cit , p, 76 .

³³⁶ - فراس جابر، إيداد الرياحي، الأنظمة الضريبية في ست دول عربية (دراسة مقارنة)، سلسلة أوراق بحثية، المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، لبنان، 2014، ص، 10.

مأخوذة من الموقع الإلكتروني: www.annd.org

³³⁷ - التوصية الرابعة من محور الأول المتعلق ب " التشريع و الإنصاف الجبائي " من المناظرة الثانية للإصلاح الضريبي المنعقدة بالصخيرات يومي 29 و 30 أبريل 2013 .

³³⁸ - التوصية الأولى من المحور الثالث المتعلق ب" التماسك و الشمولية " من المناظرة الوطنية الثالثة للجبائيات المنعقدة بالصخيرات يومي 3 و 4 ماي 2019.

الفقرة I : مظاهر الحيف الضريبي في الضريبة على الدخل

يلحق النظام الحالي للضريبة على الدخل أضراراً بالغة بالملزمين ذوي الدخل المحدودة والمتوسطة، علماً أن المس بالقدرة الشرائية للطبقة المذكورة يشكل خطراً على الاقتصاد، لأن المس بالقدرة الاستهلاكية للطبقة المكونة للأغلبية للمجتمع يخفض من الطلب الكلي مما يدفع المقاولات إلى للتقليل من الإنتاج، و بالتالي سيتم التردد في اتخاذ القرارات الاستثمارية الكبرى.

وإذا كانت الحيف الضريبي في الضرائب على الدخل في النظام النوعي راجع بالأساس إلى تعدد الضرائب النوعية، وما ينتج عن ذلك من اختلاف طرق التضييب والجداول و التحملات عن الأعباء العائلية غير المتطابقة³³⁹، غير أنه في الضريبة على الدخل الحالية فإن حقيقة الظلم والحيف الضريبي تظهر في الجوانب التالية:

- تصميم جدول الأسعار (1).
- تقنية الحجز في المنبع (2).
- اعتماد معاملات خاصة لتضييب الدخل الفلاحية (3).

1 - تصميم جدول الأسعار

لتوضيح مظاهر الحيف والظلم باتجاه الملزمين ذوي الدخل الضعيفة والمتوسطة من خلال أسعار الضريبة على الدخل، يتعين الرجوع إلى الفقرة الأولى للمادة 73 من المدونة العامة للضرائب التي حددت جدول الأسعار على الشكل التالي:

³³⁹ -Nourdinne Bensouda , Analyse de la décision Fiscale au Maroc ,op, cit ,p , 69 .

الجدول رقم 11 : جدول أسعار الضريبة على الدخل في قانون مالية لسنة 2019

الشريحة الدخل بالدرهم	السعر
0 - 30.000	0%
30.001 - 50.000	10%
50.001 - 60.000	20%
60.001 - 80.000	30%
80.001 - 180.000	34%
- ما زاد على ذلك .	38%

وتنقود القراءة المتأنية لهذا الجدول إلى إبداء الملاحظات التالية:

الملاحظة الأولى: الحد الأدنى المعفى من الضريبة والمحدد في 30.000 درهم، يعتبر مبلغاً زهيداً كما سبقت الإشارة إلى ذلك في مناسبات فائتة.

الملاحظة الثانية: إن المعدلات المطبقة على الشرائح الدنيا والمتوسطة جد مرتفعة، فالشريحة الأولى تبدأ من 10% بالنسبة للمداخيل المتراوحة ما بين 30.001 درهم إلى 50.000 درهم، ثم ابتداء من الشريحة الثانية المتراوحة دخلها ما بين 50.001 درهم إلى 60.000 درهم يرتفع المعدل بعشرة نقط، وأيضاً يرتفع السعر بنفس المعدل بالنسبة لشرائح الدخل المتراوحة ما بين 60.001 درهم إلى 80.000 درهم ، في حين لا ينتقل معدل السعر بالنسبة لشرائح الدخل العليا سوى بأربعة نقط.

وبالرجوع إلى التعديلات التي أجراها المشرع المغربي منذ دخول الضريبة على الدخل إلى حيز التطبيق كانت دائماً في مصلحة أصحاب الدخل المرتفعة، والدليل على ذلك أن السعر الأعلى انتقل من 52% سنة 1990 إلى 38 % كسعر مطبق إلى حدود سنة 2019 أي بنسبة تخفيض قدرها 14%، في حين أن المداخيل الدنيا خلال نفس الفترة انقل سعرها من 14% إلى 10 % بمعنى أنه لم ينخفض السعر بالنسبة إليهم إلا بنسبة 4% .

وهنا يظهر أن العبء الضريبي يتركز فقط على ذوي الدخل الصغيرة والمتوسطة، والتي تشكل فئات عريضة من المجتمع، علماً أن 80% من رواتب الأجراء تقل عن 6 آلاف درهم، الشيء الذي يؤكد أن النية الأكيدة تتجه في استخلاص الموارد المالية للدولة من المداخل الضعيفة والمتوسطة³⁴⁰.

و يزيد من وقع الحيف المذكور أعلاه، كون أصحاب الدخل المرتفعة يتوفرون على جميع المؤهلات للتهرب بسهولة من الخضوع للسعر الضريبي الأعلى، حيث يمكنهم أن يخضعوا لمعدل ضعيف إذا ما استغلوا جيداً الإمكانيات المتاحة لهم (كالهبات التي تعتبر قابلة للإسقاط بدون حدود وغيرها) من أشكال التهرب الضريبي المشروع أو غير المشروع، في حين أن إمكانيات التهرب لا تتوفر لذوي المداخل المتواضعة والمتوسطة لأنها تخضع لتقنية الحجز في المنبع.

و الواقع أن هذه الوضعية تجعل ثروة المجتمع تتحكم بها قلة من الناس، الشيء الذي يعرض التنمية الاقتصادية و الاجتماعية للخطر.

2 - تقنية الحجز في المنبع

يقصد بالحجز في المنبع، أن تحجز الضريبة من المصدر ويلتزم باقتطاعها وتسديدها رب العمل الذي يعتبر مسؤولاً عن ذلك أمام الخزينة نيابة عن الأجراء والمستخدمين، كما تتولى الإدارات العمومية حجز الضريبة على المرتبات والإيرادات العمرية التي تصرفها الدولة والهيئات العمومية الأخرى³⁴¹.

والحجز في المنبع معروف في جميع التشريعات الضريبية، غير أن كيفية تطبيقه يختلف من دولة إلى أخرى، حيث يطبق بصورة واسعة في بعض الدول مثل الولايات الأمريكية وبريطانيا، أما بالمغرب يهم بعض الدخل بما فيها: القيم المنقولة، الدخل الأجرية والمرتبات و الإيرادات العمرية، وكذا الدخل التي يتسلمها الأشخاص والشركات الأجنبية عن استعمال حقوق وامتيازات أو معلومات أو مساعدات أو جولات أو تجهيزات أو قروض نقل وغيرها من العملات و الأتعاب، وذلك سواء في إطار الضريبة على الدخل أو في إطار الضريبة على الشركات.

³⁴⁰ - مدني احميدوش، ظاهرة الضغط الضريبي في المغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة " دراسات " عدد 69، 2006 ، ص، 71.

³⁴¹ - محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام ، مرجع سابق، ص، 188.

وإذا كانت طريقة الحجز في المنبع تتميز بالسهولة واليسر وانعدام التهرب الشيء الذي يجعل حصيلتها جد عالية، فإن سلبياتها في المغرب تتجلى في كونها تركز على أصحاب المرتبات الأجور، وتجعل الحصة الأكبر يتحملها المأجورون الأميون والموظفون المتوسطون (في حين لا يتأثر أصحاب الدخل المرتفعة أولئك الخاضعين للحجز في المنبع لأن أغلبهم موظفون سامون ومسيري المؤسسات العمومية والشبه العمومية، كما أنهم يستفيدون من امتيازات عينية جد هائلة كالتعويضات عن السكن و التنقل...الخ) المتوفرون على مداخيل متواضعة جداً.

ولتوضيح صحة هذا الطرح يقتضي الرجوع إلى المادة 71 من المدونة العامة للضرائب، حيث نجد أن مبدأ سنوية الضريبة يطبق على الدخل المهنية و الفلاحية و العقارية بعد انتهاء السنة المالية التي يحددها المشرع، أي من فاتح يناير حتى نهاية دجنبر، في حين أن المبدأ المذكور لا يسري على المرتبات والأجور، حيث أن الاقتطاع من المنبع يتم عند كل عملية دفع للمرتب أو الأجر، أي شهرياً أو أسبوعياً و أحياناً يومياً.

إن الخروج عن مبدأ سنوية الضريبة تكمن خطورته في تحميل الدخل المذكورة أعباء ضريبة مرتفعة جداً³⁴²، وتزيد الأعباء في اتجاه الدخل الأجرية والدخل المعتبرة في حكمها في وقت التضخم، أي بدليل لما كان صاحب المرتب يسدد مبلغ الضريبة قبل أوانها قياساً بالآخرين، فإن القيمة الحقيقية لهذا المبلغ تفوق تلك التي يدفعها الآخرون، وتزداد الأعباء الحقيقية كلما ارتفعت نسبة التضخم، ناهيك على ضعف وعدم التحيين الدوري لبعض الخصومات كتلك المتعلقة بالاحتمالات العائلية يؤدي إلى الزيادة في العبء الضريبي الحقيقي، و بالتالي يؤثر سلباً على مفعول التخفيض على مستوى الأسعار³⁴³.

إن ضعف مساهمة المهن الحرة (التجار، الأطباء، المحامون، المقاولون الممارسون بشكل فردي ...) في المنظومة الجبائية الناتج عن التهرب، جعل البعض يسمي الضريبة على الدخل بالضريبة على العامة على

342 - صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب الجزء الثاني، مرجع سابق، ص، 119.

343 - عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الاجبارية في المغرب، مرجع سابق، ص، 99.

الأجور حيث أن المكانة المالية لاقطاعات الأجور تكاد تفوق مكانة الضريبة على الشركات³⁴⁴ (حيث 80% من الضريبة على الشركات تؤديها فقط 2% في حين أن ثلثي الشركات تصرح بعجز مزمّن³⁴⁵).

و قد تأكد ما ورد ذكره أعلاه، من خلال التشخيص الذي تم إنجازه في إطار التقرير الصادر عن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي لسنة 2019 ، وبما وقفت عليه المديرية العامة للضرائب من فوارق كبرى ما بين الضريبة على الدخل المقطعة في المنبع و الضريبة على الدخل المصرح بها في مهن أخرى، و تظهر هذه الفوارق في الجدول التشخيصي الآتي:

الجدول رقم 9: توزيع الضريبة على الدخل حسب المهن لسنة 2018³⁴⁶

النسبة المئوية	المساهمة الإجمالية بالمليون درهم	توزيع الضريبة على الدخل
90 , 3%	20294,2	الضريبة على الدخل/ الأجور
7 , 9%	2184,0	قطاعات الأنشطة -التصنيف المغربي للأنشطة الاقتصادية لسنة 2010
25 , 9 %	565 ,1	الصحة البشرية و العمل الاجتماعي (88 من المساهمة تتأتي من أنشطة الأطباء و أنشطة المختبرات التحاليل الطبية)
22 , 6%	493,7	تجارة و إصلاح السيارات و الدرجات النارية (56 في المائة تأتي من تجارة المواد الصيدلانية و بالتقسيط و بالجملة)
22 , 0	480, 9	أنشطة متخصصة علمية و تقنية (35 في المائة تأتي من أنشطة المحامين و أنشطة المحاسبة)
11 , 7	255 ,0	البناء

³⁴⁴ - محمد قزير، واقع الضغط الجبائي بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة "دراسات" ، عدد 83، 2008، ص، 101.

³⁴⁵ - سعيد جعفري، المناظرة الوطنية الثانية للجبائيات و أسئلة الإصلاح الضريبي بالمغرب، مرجع سابق، ص، 82.

³⁴⁶ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق ، ص، 54.

7,9%	173,5	الأنشطة العقارية
2,2%	48,4	الإيواء و المطاعم
1,7%	37,1	التعليم
1,6%	35,2	صناعات تحويلية
1,3%	27,4	أنشطة غير مطابقة للتصنيف المغربي للأنشطة الاقتصادية
0,9%	19,4	النقل و التخزين
0,8%	17,3	الإعلام و الاتصال
0,6%	13,0	أنشطة الخدمات الأخرى
0,5%	10,3	الأنشطة المالية و أنشطة التأمين
0,2%	4,6	أنشطة الخدمات الإدارية و أنشطة الدعم
0,1%	2,8	الفنون والترفيه و أنشطة العروض
0,0%	0,2	إنتاج و توزيع الغاز و البخار و الهواء المكيف

3 - استبعاد تضريب الدخل الفلاحية

الجدير بالذكر أن الدخل الفلاحية تم تضريبها بمقتضى قانون مالية 2014 كما سبقت الإشارة إلى ذلك في المقدمة، وذلك تفعيلاً للمقترحات الصادرة عن المناظرة الوطنية حول الجبايات لسنة 2013، و تفعيلاً أيضاً لتوصيات المجلس الاقتصادي و الاجتماعي والبيئي الذي اعتبر في تقرير صادر عنه في سنة 2012 أن فرض نظام ضريبي على القطاع الفلاحي ضرورة لا مناص لها، لأسباب تتعلق بالإنصاف و المساواة و في إطار التضامن الوطني³⁴⁷.

³⁴⁷ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص40.

غير أن تضريب القطاع الفلاحي جاء جد محتشم ودون مستوى تطلعات الفاعلين³⁴⁸، بل الأكثر من ذلك اتضح فيما بعد أن القطاع قد دخل في إعفاء آخر وبصيغة أخرى إلى حدود سنة 2020، وتظهر هذه الحقيقة من خلال المعاملات التي تم اعتمادها في تضريب الدخول الفلاحية المذكور :

- من فاتح يناير 2014 إلى 31 دجنبر 2015 ستضرب الشركات الفلاحية التي تحقق رقم معاملات سنوي يفوق أو يساوي 35 مليون درهم.

- من فاتح يناير 2016 إلى 31 دجنبر 2017 ستضرب الشركات الفلاحية التي يفوق أو يساوي رقم معاملات 20 مليون درهم.

- من فاتح يناير 2018 إلى 31 دجنبر 2019 ستضرب الشركات التي يفوق أو يساوي رقم معاملات 10 مليون درهم.

و في نفس السياق تم فرض الضريبة على المستغلات الزراعية الكبرى بالسعر المخفض المحدد في 17,50% بالنسبة للضريبة على الشركات و 20% بالنسبة للضريبة على الدخل ، و ذلك خلال الخمس سنوات المحاسبية الأولى لفرض الضريبة.

وهذا الواقع أدى وسيؤدي إلى حد بعيد إلى المس بمبدأ العدالة الضريبية والزيادة في تركيز الضغط الضريبي على الملمزمين ذوي الدخل المتوسط والمحدود، وبالتالي التأثير السلبي على الأنشطة المضربة .

الفقرة II : سبل تصحيح الحيف الضريبي في الضريبة على الدخل

إن الميل الحدي للطبقة الفقيرة والمتوسطة، سيسمح بإعادة توزيع الدخول لصالح الطبقات المذكورة الشيء الذي يحفز الطلب الكلي، لدى فإن القيام بعمليات تصحيحية للضريبة على الدخل وفقاً لهذا التوجه، نقترح إتباع الإجراءات التالية :

1-إعادة النظر في جدول أسعار الضريبة على الدخل

لتكييف جدول أسعار الضريبة على الدخل مع مطلب العدالة التوزيعية³⁴⁹، نقترح تعديل جدول الأسعار في أفق:

³⁴⁸ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و عملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، 120، ص، 168.

³⁴⁹ - أوصى المشاركون في المناظرة الوطنية للإصلاح الجبائي الثالثة المنعقدة بمدينة الصخيرات بتاريخ 3 و 4 ماي 2019 بمراجعة جدول وأسعار و أشطر الضريبة على الدخل من أجل دعم القدرة الشرائية لذوي الدخول الدنيا و المتوسطة .

- رفع الحد الأدنى الخاضع للضريبة المعفى الشيء الذي يقود إلى إعفاء شريحة واسعة من الملزمين ذوي المداخل الضعيفة.

- خفض سعر شريحة الدخل الأولى من 10% إلى 5% اقتضاء بالتجربة الفرنسية³⁵⁰، كما يقترح الزيادة في طولها لتشمل مختلف الدخل البسيطة لأن السعر الحالي جد مرتفع يجعل صاحبه مضطراً لتقليص استهلاكه اليومي فيعيش دون الحد الأدنى الضروري للمعيشة، وبالتالي تتعرض حياته للخطر.

- خفض سعر الشريحة الثانية والثالثة بخمس نقط لأن الفئات الوسطى تشكل لبنة حيوية في المجتمعات السائرة في طريق النمو، وتعتبر رافداً للاستهلاك بصفة عامة وممولاً لسياسة الادخار وتكوين الرأسمال³⁵¹.

2- ضرورة مباشرة الأجور بالنسبة للتضخم

يعتبر التضخم عاملاً مخلاً بالأهداف المسطرة في إطار الإصلاح الضريبي، لأنه يولد ثقلاً في الضرائب ويغير العبء الضريبي باتجاه الملزمين ذوي الدخل الخاضع للحجز في المنبع، والذي يهم المأجورين و العمال، لهذا يكون ضرورياً القيام بعمليات تصحيحية، عن طريق إقرار خصم خاص بسبب التضخم، وهذا الخصم يساوي معدل التضخم الشهري، فإذا كان المعدل 2% مثلاً وجب تخفيض المبلغ الاقتطاع بنفس النسبة، و ذلك تلافياً لتآكل القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة بسبب ارتفاع كلفة العيش³⁵².

3- إقرار خصم بسبب استحالة التهرب

تمتاز الدخل الناتجة عن المرتبات والأجور بغزارة الحصيلة (73% من الضريبة على الدخل لا زالت تأتي من الأجور) لأن تحصيلها يتم من المصدر، لدى من الأجدر أن يتم إقرار خصم بسبب

³⁵⁰ - سعر الشريحة الأولى بالنسبة للضريبة على الدخل في القانون المالي الفرنسي لسنة 2013 تصل إلى 5,5% للدخل المتروحة ما بين 5963 أورو و 11896 أورو.

³⁵¹ - رشيد حجي، قراءة في المداورات البرلمانية حول الضريبة العامة على الدخل، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين و البحث : المالية، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2002-2003، ص، 180.

³⁵² - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 29.

- تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق، ص، 80.

استحالة التهرب والذي يمكن خصمه من الأساس الخاضع للضريبة أو أثناء تصفيتها، وذلك بنسب تتناسب عكسيا مع حجم المرتب³⁵³.

4-تشجيع الملزمين الخاضعين للضريبة على الدخل – صنف الدخول المهنية على الأداء

من أجل تحقيق الإنصاف الضريبي يجب أن يتم تشجيع أصحاب المهن الحرة على أداء الضريبة على الدخل، وذلك عبر سن نظام يتيح الاستفادة من منحة من العملة الصعبة الإضافية يتم احتسابها على أساس الدخل الخاضع للضريبة(20% من مجموع الدخل الخاضع للضريبة المصرح به، في حدود مبلغ الضريبة المؤداة)³⁵⁴.

وعلى كل حال، إن الاختلال في توزيع الدخل كأحد معوقات تحفيز الأنشطة المضربة على مستوى تصفية الضريبة لا يقتصر فقط على الحيف الضريبي الذي تكرسه الضريبة على الدخل، بل ينتج أيضا عن غياب تطبيق ضرائب تصاعدية أخرى.

الفرع الثاني : غياب تطبيق ضرائب تصاعدية أخرى

أدى توسيع وعاء الضرائب التصاعدية لشمول ضرائب أخرى من غير الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات في دول متقدمة إلى تخفيف العبء الضريبي عن الأنشطة المضربة بهدف الزيادة في الإنتاج من جهة، وتحويل جزء من موارد تلك الضرائب إلى الطبقات المتضررة للرفع من قدراتها الشرائية من جهة أخرى، غير أن هذه المزايا غائبة في المغرب نتيجة غياب تطبيق الضريبة على التركات (الفقرة I)، وأيضا غياب تطبيق الضريبة على الثروة (الفقرة II)، الشيء شكّل ولا زال يشكل عرقلة لأي إجراء تحفيزي يتم اتخاذه على مستوى تصفية الضرائب المباشرة .

الفقرة I : غياب تطبيق الضريبة التركات

يعفى أصحاب التركات الكبرى من تحمل أي عبء ضريبي في المغرب، الشيء يزيد من تركيز الضغط في اتجاه قطاعات بعينها أو على فئات دنيا ومتوسطة.

³⁵³ - رشيد حجي، قراءة في المداولات البرلمانية حول الضريبة العامة على الدخل، مرجع سابق، ص 121.

³⁵⁴ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص 35.

ونشير في هذا الإطار، أن الضريبة على التركات تفرض على رأس المال الشخص المتوفي الذي آل لغيره، وتعد من أهم الضرائب على رأس المال التي لها تأثير مباشر على المداخل، حيث أنها تفرض في غالبية الأنظمة الضريبية بمعدل تصاعدي مع إعفاء التركات الصغيرة.

إن الضريبة على التركات بحسب نظر العديد من المفكرين تعد من الضرائب التي تساعد على الحد من التفاوت في التوزيع ما بين المداخل، بدعوى أن فرض ضريبة مرتفعة على التركات تحد من الثروات الضخمة التي يتلقاها الأبناء، وهي بذلك وسيلة هامة للحد من التباين الشديد لتوزيع الثروات والسير بها نحو طريق التكافؤ إذ تلهم بسعرها المرتفع مقدار غير يسير من ملكيات ذوي الجاه فتصح توزيع الملكية ، وتصل بها إلى التسوية بين الثروات الموروثة أولاً، ثم بعد ذلك ما بين الثروات عموماً، وكل ذلك يقضي المقاصة ما بين دخول الأفراد.

وتطبق الضريبة على التركات بكيفية متشددة في دول متقدمة كأمریکا والتي تجعل وعائها يمتد إلى الهبات بهدف مواجهة التحايل على ضرائب الإرث (تحويل الثروة للوارثين المفترضين قبل الوفاة لتجنب الضريبة على الإرث)، كما تطبق الضريبة المذكورة أيضاً في دول إسلامية كمصر والجزائر، ويعتبر إقرارها في المغرب ذو أهمية كبرى لما لديها من فوائد في بناء ثقافة التضامن والتكافل، كما أنها تساهم في استمرارية الأنشطة وتفادي كل تأثير يوقف عملها شريطة ألا تتجاوز سعرها نسبة 20%³⁵⁵.

وقد اعتبر المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي المغربي في تقرير صادر عنه سنة 2012 أن الضريبة على التركات تبدو مشروعة لمحاربة المضاربة وتعبئة الموارد الضرورية لسلاسل الإنتاج³⁵⁶، كما أوصى المجلس المذكور في تقرير صادر عنه سنة 2019 بتطبيق الضريبة على الإرث و على الهبة، بما يسمح بشكل خاص باحتساب زائد القيمة في حالة بيع عقار مكتسب عن طريق الإرث ، على أساس سعر التكلفة الأولى، و ليس عند تاريخ الوفاة³⁵⁷.

355 - حميد النهري ، ملاحظات حول إصلاح المنظومة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، "سلسلة دراسات" عدد، 82-81، ص، 144.

356 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 29.

357 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد ، مرجع سابق، ص، 17.

الفقرة II : غياب تطبيق الضريبة على الثروة

يسجل في المغرب على عكس دول أخرى غياب تطبيق للثروة. ونشير أن الضريبة على الثروة تطبق على مجمل ثروة الملمزم، وعادة ما يعتمد في تصفيتها على معدلات متصاعدة ضعيفة مع وضع حد أدنى معفى منها، وتفرض على الأغنياء دون الفقراء، لذلك تعتبر أداة فعالة لتقليل الفوارق الاجتماعية³⁵⁸ بين الأفراد، بالإضافة إلى تمويل خزينة الدولة بموارد مالية معتبرة، وتوجد عدة اعتبارات تبرر فرض هذه الضريبة من أهمها، توظيف الأموال العاطلة في الاستثمار، مما يؤدي للحد من المضاربات الضارة بالاقتصاد³⁵⁹.

و يتم تبرير عدم إمكانية تطبيق الضريبة على الثروة بالمغرب بعلّة أنها تؤدي إلى هروب رؤوس إلى الخارج من جهة، و عدم توفر الحكومة على بنك للمعلومات حتى تتمكن من معرفة مكونات الثروة من جهة أخرى .

غير أنه وخلافاً للتوجه الرسمي، فإن الضريبة على الثروة لا تقل أهمية عن الضريبة على الدخل والإرث في تصحيح مساوئ سوء التوزيع في الدخل وتخفيف الضغط على الدخل المحدودة، قد أوصى صندوق النقد الدولي في تقرير صادر عنه في سنة 2013³⁶⁰ بفرض ضرائب على الثروات لمرة واحدة من أجل تصحيح الاختلال الاقتصادي، وزيادة النمو، وزيادة إيرادات الدولة وتجاوز أزمة الديون السيادية، كما أوصى المشاركون في المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات على الزيادة في الاستثمارات غير الإنتاجية (الأراضي غير المبنية)³⁶¹.

وعرف التشريع الفرنسي هذا النوع من الضريبة بمقتضى القانون المالي لسنة 1982، وقد تقديمها آنذاك بأنها عادلة من الناحية الاجتماعية، منطقية اقتصادياً، وبسيطة من الناحية التقنية³⁶²، وقد تم تعويضها

³⁵⁸ - عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة الممتدة (1988 - 2011)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، السنة الجامعية، السنة الجامعية، 2013-2014، ص، 87. متاحة على الموقع الإلكتروني:

<http://dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/6991/1/impot-distribution-rev>

³⁵⁹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، مرجع سابق، ص، 100- 101.

³⁶⁰ - IMF. Fiscal Monitor, taxing times, October, 2013.

³⁶¹ - التوصية الثانية من محور الأول المتعلق ب " التشريع و الإنصاف الجبايى " من المناظرة الثانية للإصلاح الضريبي المنعقدة بالصخيرات يومي 29 و 30 أبريل لسنة 2013 .

³⁶² - حميد النهري، ملاحظات حول إصلاح المنظومة الجبايية، مرجع سابق، ص، 140.

فيما بعد بضريبة التضامن على الثروة والتي تفرض على الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز قيمة صافي أصولهم الخاضعة للضريبة 3, 1 مليون أورو بسعر تصاعدي يتراوح ما بين 0,55% و 1,8%³⁶³.

وهكذا، نجد أن أغلب الدول أصبحت تتوجه نحو العمل بهذه الضريبة بأسعار متفاوتة، مثل إسبانيا التي اعتمدتها في سنة 2011 بمعدل تصاعدي يتراوح ما بين 0,2% إلى 2,5%، وألمانيا هي الأخرى تطبق الضريبة على الثروات الكبرى بسعر يبلغ 0,5% و 1,8%.

و المغرب كبلد يتميز بفوارق طبقية صارخة لذا يعتبر إقرار ضريبة على الثروة ضرورة ليس على المستوى الاجتماعي فحسب، بل على المستوى الاقتصادي حيث أن هذه الضريبة ستساهم في تحريك الرأسمال العقيم الذي يمثل نسبة هامة بالمغرب :

أما بخصوص الأسعار الذي يجب اعتمادها لتصنيفاتها نشير هنا أن الأستاذ نجيب أقصبي³⁶⁴ كان قد حددها على الشكل التالي :

- من 2 مليون درهم إلى 5 ملايين درهم سعر 0,5%.

- من 5 ملايين درهم إلى 10 ملايين درهم 1%.

- من 10 ملايين درهم فأكثر 2%.

هذا الطرح يبقى صالحاً شريطة إدخال بعض التعديلات عليه لجعله مواكباً لارتفاع كلفة المعيشة في الوقت الحاضر.

ونتيجة لتعالى الأصوات القاضية بتعزيز حصة موارد الضرائب المباشرة للرفع من القدرة الاستهلاكية للطبقات المتضررة وتخفيف العبء الضريبي عن الملمزمين أصحاب الدخل الدنيا والمتوسطة، وقبل غلق هذا المبحث لا بد من أن نشير هنا، قد تمت مؤسسة مساهمة تضامنية³⁶⁵ بموجب قانون المالية لسنة 2013،

³⁶³ - سعية جمانى، الإصلاح الجبائي بين محطتي 1999 و 2013 (قراءة مقارنة)، مرجع سابق، ص، 129.
³⁶⁴ - Najib Akasbi, L'impôt : l'état et l'ajustement , Edition Actes, Rabat, 1993, 380 .

³⁶⁵ - وتتكون المساهمة التضامنية من الموارد التالية :
- الأرباح الصافية للشركات التي تساوي أو تفوق 15 مليون درهم، و تخضع لسعر تصاعدي يبدأ من 0,5% و ينتهي في 2%.
- الدخل الصافية التي تساوي أو تفوق 360 ألف درهم، للأشخاص الذاتيين، وتخضع هي الأخرى لسعر تصاعدي يبدأ من 2% و ينتهي 6%.

- 60 درهم للمتر المربع على السكن المسلم للنفس بالنسبة للمساحة المغطاة التي تفوق 300 متر مربع، و التي حلت محل الضريبة على القيمة المضافة التي كانت مطبقة على نفس المساحة.
- موارد أخرى متأتية من التبغ و عائدات الضريبة على عقود التأمين في حدود 25% كحصة من منتوج هذه الضريبة.

من أجل توفير موارد قارة لصندوق التضامن الاجتماعي، يهتم على الخصوص دعم السياسات والبرامج الاجتماعية وتقوية آليات التضامن الاجتماعي عبر استهداف الفئات المعوزة حسب التوجه الحكومي.

غير أن الطرح النظري لا تسانده الممارسة على أرض الواقع، فالمساهمة المحدثة انحرفت عن مسارها بل إن مواردها خصصت للتحكم في عجز الميزانية و تمويل بعض البرامج العائقة للتنمية.

وعلى كل حال، فإن معيقات تحفيز الأنشطة المضربة لا يقتصر فقط إلى الإخلال بمبدأ إعادة توزيع الدخل بل ينتج أيضا عن ارتفاع الضغط الضريبي.

المطلب الثاني : معيقات ناتجة ارتفاع الضغط الضريبي

يقصد بالضغط الضريبي بذلك التأثير الذي تحدثه السياسة الضريبية كجزء من السياسة الاقتصادية على الإنفاق الاستهلاكي والادخار والاستثمار³⁶⁶، وبالتالي يكون الضغط المذكور مؤشراً للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني بصفة خاصة، ومن أهم المؤشرات لتقدير النظم الضريبية بصفة عامة.

و الضغط الضريبي نوعان، فالأول كمي يكون ناتج عن حجم الاقتطاع الضريبي الفعلي المعبر عنه بمعطيات رقمية، حيث يستند إلى بعض المعايير الاقتصادية والمتمثلة في الناتج المحلي الخام والناتج الوطني الخام ومجموع الاقتطاعات العامة أو الاقتطاعات الضريبية. أما الثاني فهو ضغط ضريبي نفسي يتجسد في انطباعات الملزمين الناجمة عن تكليفهم بالضريبة والذي ينعكس صداه على تصرفاتهم، وهو يعبر عن الجانب النفسي لفرض الضريبة.

وقد بدل المشرع العديد من الإجراءات للتقليل من حدة الضغط الضريبي، وجعله في حدود التحمل ومنسجماً مع تشريعات معاصرة، إلا أن تلك الإجراءات لا تزال دون المستوى المطلوب، الشيء الذي انعكس سلباً على الأنشطة الاقتصادية للملزمين، ولتأكيد صحة هذا الطرح، يقتضي التطرف إلى ارتفاع الضغط الضريبي الكمي (الفرع الأول) و مؤشرات ارتفاع الضغط الضريبي النفسي (الفرع الثاني).

366 - عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، 1978 ، ص، 128.

الفرع الأول: ارتفاع الضغط الضريبي الكمي

يعرف الضغط الضريبي الكمي بالعلاقة بين الاقتطاع الضريبي الذي يتحمله شخص طبيعي أو معنوي أو فئة من المجتمع، والدخل الذي يحصل عليه هذا الشخص الطبيعي أو المعنوي أو فئة من المجتمع³⁶⁷، وقد تبث أن الضغط الضريبي الذي يتجاوز حده الأملل يكون له تأثير سلبي على أنشطة الاقتصادية للملزم، حيث يعيق أي إجراء تحفيزي يتم اتخاذه سواء على مستوى أساس الضريبة أو تصنيفاتها.

و تبعاً لذلك، سنستعرض مؤشرات ارتفاع الضغط الضريبي في المغرب (الفقرة I)؟ و آثار ارتفاعه على أنشطة الملزمين (الفقرة II).

الفقرة I : مؤشرات ارتفاع الضغط الضريبي الكمي في المغرب

بادئ ذي بدء لابد من التأكيد أن معدل الضغط الضريبي الأملل والذي تحاول الأنظمة الضريبية عدم تجاوز عتبه، هو الذي يخلق التكافؤ بين مختلف المعدلات التي هي في محك قوانين اللعبة بين الأطراف المعنية بالعملية الاقتصادية كعناصر تتأثر فيما بينها، و الدولة لها دور التدخل كصمام الأمان من خلال ضمان المعدل الأملل للضغط الضريبي.

و بدون شك أن تخفيض الأسعار الاسمية للضرائب المباشرة في التشريع الضريبي المغربي و الإجراءات الأخرى المرافقة لها، هو جعل الضغط الضريبي في حدود التحمل من أجل إقرار الحماية اللازمة لأنشطة الملزمين بصفة خاصة، وعدم الإضرار بالاقتصاد الوطني بصفة عامة، ولأجل تحقيق هذا المبتغى تم اتخاذ عدة إجراءات على مستوى تصفية الضريبة و من أهمها:

- التخفيض التدريجي للسعر العادي للضريبة على الشركات من 45% إلى 30% كنسبة مطبقة إلى نهاية سنة 2017، وإحداث ضريبة تصاعدية بحسب القدرة الربحية للمقاولات بموجب قانون المالية لسنة 2018 .

- تخفيض السعر المطبق على المؤسسات المالية (مؤسسات القروض، بنك المغرب، شركات التأمين وإعادة التأمين) من 60%، 39 سنة 1994 إلى 37% إلى حدود اليوم.

³⁶⁷ - Pierre beltrame, Lucien Mehl , Sciences et technique fiscale, PUF , Paris, 1984 , p, 153 .

- تخفيض أسعار الضريبة على الدخل سواء تلك المطبقة على شرائح الدخل أو تلك المطبقة على شريحة الدخل العليا.

- الرفع من قيمة الحد الأدنى المعفى والرفع من مبلغ الخصم المقرر عن التحويلات العائلية في الضريبة على الدخل.

- ترشيد النفقات الجبائية المتعلقة بالضرائب المباشرة.

والجدير بالذكر فإنه قد رافق الإجراءات المذكورة أعلاه تدابير أخرى في ضرائب غير مباشرة لا تقل أهمية عن الأولى، غير أن جميع الإجراءات لم تفلح في خفض معدل الضغط الضريبي والذي لازال مرتفعاً، و تظهر هذه الحقيقة على مستوى الجدول التالي :

الجدول رقم 12 : تطور معدل الضغط الضريبي ما بين سنتي 2007 و 2017 ³⁶⁸

السنوات	نسبة الضغط الجبائي
2007	23 ,18%
2008	25 ,89%
2009	22 , 36%
2010	22 ,12%
2011	22 ,56%
2012	23 , 41%
2013	21 , 91%
2014	21,42%
2015	20 ,71%
2016	20 , 80%
2017	21 ,15%

³⁶⁸ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق ، ص، 54.

يتبين من خلال تحليل تطور الضغط الجبائي في المغرب، أن مستوى التضريب تطور وفق منحنيين اثنين: تطور متفاوت بين 2007 و 2014 ، حيث لم يتم تسجيل منحى معين، سواء أكان تصاعدياً أم تنازلياً، منحى تصاعدي طفيف ابتداءً من 2015 ، مع تسجيل ارتفاع في مستوى التضريب والذي يبقى مرتفعاً للغاية، حيث انتقلت نسبة المداخل الجبائية قياساً بالنواتج الداخلي الإجمالي من 20.7% في المائة في 2015 ، إلى 20.9 % في المائة في 2016 ، ثم إلى 21.15% في سنة 2017³⁶⁹ .

وتجدر الإشارة أن الضغط الجبائي المذكور يغطي فقط المداخل الجبائية، ولا يشمل جميع الاقتطاعات الإجبارية³⁷⁰ بما في ذلك الرسوم المحلية و الإتاوات و التي تصنف حسب المنهجية الإحصائية الدولية في إطار الاقتطاعات الجبائية، لذلك يبقى الرقم الذي يتم تسويقه بعيداً عن إعطاء فكرة واضحة عما يشكله الضغط الضريبي من عبء على كاهل الأسر وتنافسية الاقتصاد الوطني³⁷¹ .

بمقارنة نسبة الضغط الجبائي في المغرب مع بلدان أخرى متقدمة يظهر أن نسبته لا تفوق كثيراً الدول المتقدمة، حيث يصل المعدل مثلاً في ألمانيا إلى 24,5% و في اليابان إلى 19,3% ، و يتراوح ما بين 28 % إلى 29 % في إسبانيا³⁷²، و إن كان مجال المقارنة هنا شاسعاً نظراً لضعف دخل عموم المواطنين، والتفاوت الكبير بين الأجور، إضافة إلى اتساع نطاق مفهوم الضغط الضريبي بهذه البلدان.

الفقرة II : آثار ارتفاع الضغط الضريبي الكمي على أنشطة الملزمين

يؤدي ارتفاع الضغط الضريبي بصفة عامة إلى ارتفاع تكلفة هامش الربح، وبالتالي إحباط عزيمة الأفراد في الاستثمار والادخار و الاستهلاك وإذا تأثرت هذه المعطيات تهبط مستويات التنمية، و بالتالي ينخفض الدخل القومي . وبصفة خاصة يؤدي الضغط المرتفع إلى عدم تحفيز المقاولات لتبني الاستراتيجيات التوسعية، وبالتالي يقضي على التجديد و النمو، كما يعمل على تثبيط القرار الاستثمار لأن للضريبة أثراً معرقلاً على الإنتاجية الكلية.

³⁶⁹ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق، ص 53.

³⁷⁰ - نفس المرجع .

³⁷¹ - عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص 10 .

³⁷² - Mohammed Nmili , Pour impot juste: Essai sur préalables au civisme fiscal , op, cit,p, 213.

و قد تبنت مجلة فوريكس الأمريكية هذا التوجه والتي تقوم سنوياً بدراسة حول المقارنة الدولية لمعدلات الضغط الضريبي و المتعلق: بالضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات ، الضريبة على الثروة، الضريبة على القيمة المضافة، رسوم اشتراكات الضمان الاجتماعي، أن ثقل الضغط الضريبي لديه تأثير تنازلي و قاسي على قرارات على الاستثمار .

إن النظام الضريبي السائد في دولة ما، يلعب دوراً بارزاً في مسار تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة، فإذا كان معدل الضغط الضريبي لدولة معينة مرتفعاً بالمقارنة بدول أخرى في نفس المنطقة الاقتصادية، فإن وعاء الضريبة قد ينتقل إلى الدول ذات النظام الضريبي الأقل إرهاقاً وتكلفة، منسحباً من الدولة التي يتميز ضغطها الضريبي بالثقل.

إن النظام الضريبي أن يلعب دوراً رئيسياً في قرارات الشركات بشأن المكان الذي تعلن فيه أرباحها، والواقع الاقتصادي يبين بأن الشركات دولية النشاط تتفق مبالغ معتبرة في عمليات التخطيط الضريبي، وهذا بغرض تقليل الالتزامات الضريبية إلى أدنى حد ممكن، حيث يمكنها التهرب من الضرائب المحلية بالكامل عن طريق الاستثمار في الخارج، الشيء الذي يؤكد وجود رابطة قوية بين حجم الاستثمار الأجنبي المباشر والنظام الضريبي السائد في دولة ما³⁷³.

الفرع الثاني : ارتفاع الضريبي الضغط النفسي

يتحدد الضغط الضريبي النفسي في الضرائب غير المباشرة بحرمان شخص من استهلاك سلعة معينة نتيجة ارتفاع سعرها في السوق (نتيجة ارتفاع الضريبة المفروضة عليها).

373 - عزوز علي ، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع و التحديات"، أطروحة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة حسنية بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، السلف، السنة الجامعية 2013- 2014 ، ص، 76. متاحة على الموقع الإلكتروني:

<http://dspace.univchlef.dz:8080/jspui/bitstream/handle/123456789/395/ali%20azouz.pdf?sequence=1&isAllowed>

أما الضغط الضريبي النفسي³⁷⁴ في الضرائب المباشرة يقصد به ذلك الشعور الذي يصيب الأفراد بحرمانهم من ممارسة نشاط معين، ويكون هذا الحرمان إما ناتج عن غموض في النصوص الضريبية (الفقرة I) أو ناتج عن عدم استقرارها (الفقرة II)، مادامت أنها تخضع لتعديل وتغيير مستمر بهدف مواكبة المستجدات المطروحة على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي.

الفقرة I : غموض النصوص الضريبية

تعود الأسباب التي تؤدي إلى غموض القانون الضريبي إلى تسرع المشرع في إصدار التشريعات الضريبية دون تركيزه على سياسات وأهداف محددة يسعى لتحقيقها من وراء تلك التشريعات، أو عدم مراعاته للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في الدولة وما ستشهده تلك الجوانب من تطورات مستقبلية، حيث يقع ذلك غالباً لعدم أخذ المشرع مشورة الخبراء المختصين وموظفي الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب قبل إصداره تلك التشريعات³⁷⁵.

فبدون شك أن النص الغامض يترتب من الجانب الذي نناقشه شعوراً بعدم إنصاف ضريبي بين الملزمين وتردداً في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، ويتخذ الغموض عدة أشكال، إما تعقيداً أو عدم الانسجام ما بين النصوص أو وجود ثغرات تقود إلى عدة تأويلات، ولتوضيح مدى تأثير كل ذلك المتغيرات على نشاط الملزم سنتطرق لكل عنصر على حدة كالآتي:

1 - تعقيد النصوص

يتميز النظام الضريبي المغربي بتعقيد فادح³⁷⁶ كسائر الأنظمة السائرة في طريق النمو، لأن أغلب مقتضياته منقولة بدون تكييف أو ملائمة من تشريعات غريبة، وتعقيد النصوص يترتب عنه عدة مخاطر، وهي كالآتي:

³⁷⁴ - حيث قام الأمريكي "ميلورو" في عام 1985 بتجربة عملية على 30 فرد من المنتظر أن يعملوا كمحلفين في إحدى المحاكم في ولاية "لوس أنجلوس" من خلال تقديم "سيناريو" "ثلاثة عشر" حالة ضريبية واستهدفت الدراسة تحليل مواقفهم من درجة تعقيد القانون الضريبي وتأثيره على قرار الإفصاح عن الدخل الضريبي. وقد أوضحت الدراسة أنه ينبغي عدم النظر إلى مواد القانون الضريبي باعتبارها مؤشراً مادياً يتم تفسيره بطريقة آلية روتينية، بل يجب النظر إليها بوصفها حقائق قد يختلف تفسير مضمونها حسب إدراك مستخدميها، ومن ثم ينبغي أن تساعد نصوص التشريع الضريبي في تهيئة الظروف والعوامل الملائمة للبيئة النفسية للمكلفين، بحيث يقترب موضوع هذا التشريع مع احتياجاتهم، وبما يحقق رضائهم عنه دون أن تؤثر ذلك على حصيلة الضرائب.

- Milliron, V, "A Behavioural Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity", Journal of Accounting Research, Vol.23(2),1985, P, 794.

أشار إليه: محمد روابة، نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي- دراسة حالة-، مرجع سابق، ص، 87-88.

³⁷⁵ - محمد روابة، نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي- دراسة حالة-، مرجع سابق، ص، 81.

³⁷⁶ - عبد الله العكوشي، الاقطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، 73.

- يرفع من الكلفة التي يتحملها الملمزم في احتساب وتصريح ضرائبه³⁷⁷، حيث يجبر الملمزم إلى اللجوء إلى خبراء ذوي كلفة عالية، وغالباً ما يجأ الملمزم إلى خبراء محاسبين³⁷⁸ أو خبراء معتمدين³⁷⁹ أو مكاتب الاستشارة الجبائية لمسك المحاسبة، حيث يؤدي ذلك إلى التأثير السلبي على تنافسية المقولة من خلال امتصاص جزء من الأرباح مما يرفع من ثمن البيع³⁸⁰.

- يرتب عدم احترام الملمزم للقواعد الجبائية³⁸¹ التي تعرضه للغرامات و العلاوات أو عدم معرفة الإجراءات التي تمكنه من الحصول على الامتيازات الضريبية، مما يترتب عليه الإحجام في اتخاذ القرار الاستمراري.

- يفتح الباب أمام التفسيرات المتضاربة، حيث تختلف وجهات نظر الملمزمين والإدارة الضريبية تبعاً للمصالح المتعارضة، مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية للأفراد والمشروعات.

- تؤدي إلى إطالة أمد المنازعات الضريبية بين الإدارة والملمزمين، كما تعجز اللجان الإدارية عن إنهاؤها، فيحال الكثير منها إلى القضاء مما يؤخر الوفاء بدين الضريبية، ويحرم الملمزم بالضريبة من تحديد مركزه الضريبي في وقت قصير³⁸².

أما من جهة أخرى، فقد توصل أحد الكتاب في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أن تعقيد النص الضريبي يؤثر على عملية صناعة القرار الاقتصادي للدولة من خلال الآثار المترتبة على عدم الالتزام الضريبي، والصعوبة في تحديد الإيرادات الضريبية المتوقعة للخبزينة³⁸³، كما ذهب المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني في دراسة صادرة عنه سنة 2014، أن فرض الضرائب دون الأخذ بعين الاعتبار الانعكاسات

³⁷⁷ - Mohammed Nmili, Pour un impôt juste : Essai sur les préalables au civisme fiscal, op.cit , 296 .

³⁷⁸ - ظهير شريف رقم 193-92-1 بتنظيم مهنة خبراء المحاسبة وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين الصادر بتاريخ 3 يناير 1992 جريدة رسمية عدد 4188 بتاريخ 3 فبراير 1993.

³⁷⁹ - مرسوم صادر بتاريخ 3-2-1993 منشور بالجريدة الرسمية عدد 4188 بتاريخ 3 فبراير 1993 المتعلق بنظام الخبراء المعتمدين.

³⁸⁰ - خلال حجاج ، جباية المقولة بالمغرب، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2014، ص، 262.

³⁸¹ - نفس المرجع ، ص، 281.

³⁸² - محمد روابة، نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي- دراسة حالة-، مرجع سابق، ص، 83 .

³⁸³ - Simon James, Tax Simplification Is Not A Simple Issue, The Reasons For Difficulty And A Possible Strategy, University of Exeter, UK, Discussion Papers in Management, Paper number 07/18, ISSN 1472- 2939, 2007, P: 7.

أشار إليه: محمد روابة، نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي- دراسة حالة-، مرجع سابق، ص، 81.

المرتتبة على النشاط الاقتصادي ورفاهية المواطنين يمكن أن يحدث تأثيراً كبيراً في دخل الشركات أو الأفراد ، وأن يؤدي إلى تثبيط القرار الاستثماري للأفراد و الشركات، وينعكس سلباً على النمو الاقتصادي³⁸⁴.

كما يرى بعض الفاعلين الاقتصاديين المغاربة أن مشكل الادخار لا يكمن في حجم تضريبه أو إعفائه، بل في مدى تعقيد النظام الضريبي الخاضع له، و الذي يقف حاجزاً أمام تطور هذا الفرع المالي و توجهه نحو القنوات الاقتصادية المنتجة³⁸⁵.

وبالتالي فإن النظام الضريبي الجيد لا يجب أن يعرقل أو يخفض من الطاقات الإنتاجية للاقتصاد، كما أنه لا يجب أن يعيق أهداف الاقتصاد الوطني، مثل النمو الاقتصادي التكوين الرأسمالي وقابلية المنافسة الدولية³⁸⁶.

و لهذه الأسباب، قد شكل تبسيط النظام الضريبي هدفاً أولياً للإصلاح الضريبي، فالبساطة تعتبر ضماناً لاستيعاب الضريبة من قبل الملزمين، وشرطاً أساسياً لتدبير أفضل من قبل الإدارة المكلفة بذلك.

إن أهم مقتضى جاءت به المدونة العامة للضرائب في مجال التبسيط³⁸⁷ هو تجميع كل القوانين والنصوص التي تضمنها كتاب الوعاء والتحصيل وكتاب المساطر الجبائية في نص واحد، وذلك تفادياً للتشتت وكثرة الإحالات والجرائد الرسمية التي طبعت القانون الضريبي السابق.

وهكذا بالنسبة للضريبة على الشركات تم إدماج بعض الإعفاءات المتضمنة في نصوص خاصة(مثلاً إعفاء الشركة المالية الدولية³⁸⁸ والهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة³⁸⁹ والبنك

384 - تقرير صادرة عن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي الأردني، التهرب الضريبي في الأردن (أسبابه ، وطرقه، وحجمه)، 2014، ص، 11 . متاح على الموقع الإلكتروني:

<http://www.ammanchamber.org.jo/Uplaoeded/PRFiles/trw.pdf>

385 - عزيز صميم، الحفيزات الجبائية بالمغرب، مرجع سابق ، ص، 96

386 - حسين محمود عبد الله، أثر تطبيق المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سوريا) ، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد، السنة الجامعية، 2015 ، ص، 69. أطروحة متاحة على الموقع الإلكتروني:

<http://mohe.gov.sy/Masters/Message/PH/hosen%20abd%20alla.pdf>

387 - في تقرير صادر عن صندوق النقد الدولي أوصى بضرورة سن قوانين ضريبية بسيطة وشفافة وذلك لما لديها من نتائج إيجابية بل يمكنها أكثر من ذلك تحقق جودة أكبر من الدول المتقدمة ، 2011 ، ص، 57.

متاح على الرابط الإلكتروني: <https://www.imf.org/external/arabic/np/pp/2011/030811a.pdf>

388 - المنظمة بواسطة الظهير الشريف رقم 145 . 62 . 1 بتاريخ 16 صفر 1382 (19 يوليوز 1962) بالمصادقة على انضمام المغرب إلى الشركة المالية الدولية.

389 - الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 213 . 1.93 بتاريخ 4 ربيع الآخر 1414 (21 سبتمبر 1993) يتعلق بمجلس القيم المنقولة و بالمعلومات المطلوبة إلى الأشخاص المعنوية التي تدعو جمهورها إلى الاكتتاب في أسهمها و سنداتها، الجريدة الرسمية عدد 4223 بتاريخ 1993/10/06.

الإفريقي للتنمية³⁹⁰... الخ) ضمن المدونة العامة للضرائب، كما تم اتخاذ مجموعة من التدابير الأخرى المرافقة تدريجياً بمناسبة تحيين المدونة العامة للضرائب بواسطة القوانين المالية السنوية وأهمها:

- توضيح الاقتطاع من المنبع بالنسبة للفوائد المدفوعة لمؤسسات القرض بمناسبة تحصيل الفوائد عن القروض التي منحتها لزمائها، مادامت تعتبر ضمن رقم أعمال هذه المؤسسات.

- توحيد الصياغة اللغوية ما بين المصطلحات الواردة في القانون المحاسبي والواردة في المدونة العامة للضرائب باعتماد المصطلحات المحاسبية، مثلاً استعمال مصطلح الاستعقار في قيم معدومة بدل مصاريف التأسيس.

- تبسيط إجراءات التصريح بالأداء بالنسبة للشركات غير المقيمة التي تنجز عمليات بيع أسهم أو قيم منقولة وذلك داخل أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ التوقيت.

- توضيح شروط الاستفادة من السعر الجزافي المقدّر 500 دولار في السنة المطبق على الشركات القابضة الحرة بالنسبة للغرض منه، والذي يكمن في تدبير محفظة مالية كمساهمات في شركات غير مقيمة في المغرب، و أن يحرر رأسمالها بالعملة الصعبة، وتجرى كل عملياتها مع البنوك الحرة أو شركات أشخاص غير مقيمين بالعملة الصعبة الغير القابلة للتحويل³⁹¹.

أما بالنسبة للضريبة على الدخل، اتجهت التعديلات إلى توحيد صياغة بعض المعايير والمقتضيات باعتماد مصطلح الملكية المشاعة بدل الملكية المشتركة، وكذلك تعويض مصطلح الإقامة الاعتيادية بالموطن الضريبي، وتعميم عملية إيداع الإقرار والأداء بطريقة إلكترونية فيما يتعلق ببعض الدخل والأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل (كالدخل العقاري والدخل والأرباح ذات المنشأ الأجنبي)، و كذا تبسيط شروط الإعفاء من الضريبة على الدخل المرتبطة بتشغيل الشباب في إطار تحسين جاذبية نظام "تحفيز"³⁹².

أما بالنسبة للإجراءات المشتركة بين الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات فقد همت بالأساس (سنقتصر على الإجراءات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2018):

390 - الظهير الشريف رقم 1.62.145 بتاريخ 24 جمادى الآخرة 1383 (12 نوفمبر 1963) المتعلق بإحداث البنك الإفريقي للتنمية .

391 - محمد شكيري، المستجدات الضريبية في قانون المالية 2009، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، "سلسلة دراسات"، عدد ، 84-85، 2009، ص، 175.

392 - مجلة المالية، عدد خاص، مرجع سابق، ص، 37.

- تطبيق نفس النظام الجبائي برسم الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل على شهادات الصكوك المحققة في إطار عملية تسديد الأصول التي تتميز بخصوصية العائدات المترتبة عنها، و التي لا تعتبر كفوائد بنكية أو كفوائد سندات الديون بل كعوائد شهادات استثمار تتداول وفق شروط وضوابط محددة و تتحمل الربح و الخسارة.

- تبسيط مسطرة تحويل المقر الاجتماعي أو الموطن الضريب ، حيث أصبح لازماً على المنشآت الخاضعة للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أن تشعر مفتش الضرائب التابع له المقر الاجتماعي أو الموطن الضريبي الجديد أو المؤسسة الرئيسية برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو تسليم رسالة مقابل وصل أو من خلال وضع إقرار وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة.

- توضيح مفهوم الإخلالات الجسيمة الواردة في المادة 213 من المدونة العامة للضرائب، والتي من شأنها التشكيك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، حيث تم حصر هذا المفهوم في الإخلالات التي يترتب عنها نقصان في رقم الأعمال أو في الحصيلة الخاضعة للضريبة التي لا تمكن المحاسبة المدلى بها من تبرير الحصيلة المصرح بها.

بيد أنه، فإذا كان الإصلاح قد حقق هدفه في التبسيط على مستوى الشكل، فإنه قد ظل بعيداً عن هدفه فيما يخص القاعدة الضريبية، فالتعقيد مازال ملحوظاً، والوجود الوفير للقواعد الاستثنائية المتعلقة بالضريبة على الدخل، وكذا الضريبة على الشركات، شاهد على مدى التعقيد، ككثرة القرارات وتعدد مضامينها و الالتزامات المحاسبية³⁹³ وغيرها³⁹⁴ (مثلا الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري والمدرجة

³⁹³ - تم إحداث التزامات خاصة بمسك المحاسبة بمقتضى قانون المالية لسنة 2018:

- إلزام الخاضعين للضريبة بتسليم من ملف التقييدات المحاسبية على شكل إلكتروني في بداية المراقبة.
- تطبيق غرامة قدرها 50.000 درهم عن كل سنة محاسبية على الخاضعين للضريبة الذين يمسون المحاسبة على شكل إلكتروني والذين لا يدلون بالوثائق المحاسبية على دعامة إلكترونية وذلك وفق مسطرة إعلام مسبقة.
- ضرورة الاحتفاظ بالوثائق على دعامة إلكترونية بالنسبة للخاضعين الذين يمسون هذه المحاسبة على شكل إلكتروني.
- تمديد الأجل المخول للخاضع للضريبة من أجل إخبار الإدارة بضياع الوثائق المحاسبية، من 15 يوما إلى 30 يوما في حالة القوة القاهرة.
- تطبيق غرامة قدرها 50.000 درهم على الخاضعين للضريبة عن كل سنة محاسبية في حالة عدم الاحتفاظ خلال عشر (10) سنوات بالوثائق المحاسبية، أو نسخ منها على حامل معلوماتي، أو إذا تعذر ذلك على حامل ورقي طبقاً لأحكام المادة 211 من المدونة العامة للضرائب.

³⁹⁴ - نص قانون المالية لسنة 2018 على ضرورة توفر الخاضعين للضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية وفقاً لنظام النتيجة الصافية الحقيقية و النتيجة الصافية المبسطة على برامج للفوترة، وفق معايير تقنية تحددها الإدارة طبقاً للإجراءات المحددة بنص تنظيمي.

أسهمها في بورصة القيم، يلزمها المشرع بالإدلاء بلائحة الشركاء المساهمين فيها، غير أن هذا الالتزام صعب التطبيق على أرض الواقع على هذه الشركات التي يتغير مالكي أسهمها بشكل مستمر جراء عمليات تداول هذه الأسهم بالبورصة، وهذا ما تعارض مع مبدأ إنعاش برصة القيم وتشجيع الاستثمار. و أيضاً طرق احتساب الضريبة على الشركات في حالة وجود إعفاء أو نسبة ضريبية مخفضة ليست واضحة على المستوى العملي، وذلك في غياب تحديد تشريعي على مستوى المدونة العامة للضرائب³⁹⁵، طريقة احتساب فترة الإعفاء الخماسية في الضريبة على الشركات بالنسبة للمقاولات المصدرة و المقاولات التي تباع منتجات إلى شركات مستقرة في المناطق الحرة للتصدير ليست واضحة، فاستعمال لفظتي "سنة" و "سنة مالية" يخلق نوعاً من الالتباس³⁹⁶... (الخ) وأجالتها، ناهيك عن تعدد النفقات الجبائية وتعدد أهدافها كما أن مفهومها يفتقر إلى عدم الوضوح حيث يتم تعريفها بالإشارة إلى "معياري" ذو معالم غير دقيقة في بعض الأحيان³⁹⁷.

وفي ظل هذا الوضع تصدر الإدارة الضريبية مجموعة من القرارات و المنشورات والدوريات وأجوبة وزارية³⁹⁸ تارة بالعربية، وأخرى باللغة الفرنسية وهو ما يزيد من الأمر تعقيداً وتضارباً و يفتح الباب أمام التاويلات الخاطئة.

2- عدم الانسجام

لقد شكل الانسجام مطلباً أساسياً لتصحيح مركز الضريبة لدى الملزم، ونم ضمن الإجراءات التي تصب في اتجاه الانسجام هو إدماج طرق تحصيل الضريبة في المدونة العامة للضرائب، بغية إحداث انسجام ما بين تشريع التأسيس وتشريع التحصيل على غرار دول متقدمة كفرنسا والولايات المتحدة.

كما تمت ملائمة النظام الجبائي المطبق على العائدات المترتبة على ودائع الاستثمار المنصوص عليها في إطار المالية التشاركية، وذلك بمنحها نفس التعامل الجبائي المخصص لحاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت³⁹⁹ المشار إليها في المادة 14 من المدونة العامة للضرائب.

³⁹⁵ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 186.

³⁹⁶ - نفس المرجع.

³⁹⁷ - نفس المرجع، ص، 92.

³⁹⁸ - Jean claude Martinez, le statut de contribuable, Paris, 1986 , p, 106 .

³⁹⁹ - مجلة المالية، عدد خاص، مرجع سابق، ص، 41.

علاوة على ذلك، تمت ملائمة إصدارات ضرائب الدولة التي يتكفل بتحصيلها قباض إدارة الضرائب مع باقي الرسوم المنصوص في القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية ، حيث تم تجلي مبدأ الملائمة هنا على عدم إصدار الضرائب والواجبات والرسوم التي يقل مبلغها عن مائة (100) درهم⁴⁰⁰. و رغم المجهودات المبذولة في هذا الإطار غير أن مظاهر عدم الانسجام والتنافر مازالت مطروحة بقوة في التشريع الضريبي بصفة عامة، والتشريع المتعلق بالضرائب المباشرة بصفة خاصة، و في هذا الصدد يلاحظ أن إجراءات معالجة المنازعات على مستوى اللجان الضريبية أدمجت في إطار الباب الخاص بتصحيح أسس فرض الضريبة عوض تضمينها في باب إجراءات المنازعة، علماً أنها تهيمن على أكثر من 90% من المنازعات الجبائية، ولا تصل إلى المرحلة القضائية سوى أقل من 10%⁴⁰¹. كما يلاحظ أيضاً عدم انسجام نظام الجزاءات وطبيعة المخالفات، مثلاً فلا يعقل المساواة ما بين الملزم الممتنع عن وضع التصريح و المتأخر في وضعه (تطبق زيادة تقدر 15% تضاف إلى مبلغ الضريبة في كلا الحالتين)، علماً أن عدم الإخطار بمزاولة النشاط يشكل عدواناً على إدارة الضرائب يكون الهدف منه التهرب من الضريبة، في حين أن التأخير في وضع التصريح هو مخالفة بسيطة ربما تكون لظروف قاهرة خارجة عن إدارة الملزم مثلاً.

ومن جهة أخرى، يسجل أيضاً في إطار عدم الانسجام أن المدونة العامة للضرائب تتيح خصم المصاريف المتعلقة بالاهتلاكات بالنسبة للأصول العقارية المحررة بعملة أجنبية في القيمة المقابلة بالدرهم المغربي في تاريخ تحرير الفاتورة ، وهذا المقتضى يتنافى مع القانون العام للتوحيد المحاسبي، الذي ينص أن قيمة الدخول للأصول العقارية المقتناة بعملات أجنبية يتم حسابها بالدرهم على أساس سعر تبادل العملات في يوم الدخول⁴⁰².

و بالتالي يمكن أن يؤدي التنافر بين النصوص إلى أوضاع يهيمن فيها الازدواج الضريبي أو التهرب الضريبي، وهذا ما يحرف المنافسة بين الفاعلين الاقتصاديين⁴⁰³، بل الأكثر من ذلك يدخل عناصر

400 - نفس المرجع، ص، 43.

401 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي " دراسة تحليلية و نقدية ، مرجع سابق، ص، 333.

402 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 189.

403 - Mohammed Nmili, Pour un impôt juste : Essai sur les préalables au civisme fiscal, op,cit ,298_299.

المضاربة والبحث عن الربح في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مما يؤدي إلى خلق تنافسية مزيفة و مضرة بالمقاولات⁴⁰⁴.

3 - وجود الثغرات

- يحتوي التشريع المتعلق بالضرائب المباشرة على العديد من الثغرات والهفوات، و من بين ذلك ما يلي:
- إغفال التنصيص على مقتضيات الواجب إدراجها في رسالة الرد التي يبعث بها الملزم رداً على تصحيحات الأسس الخاضعة للضريبة التي يقوم بها المفتش الفاحص.
 - عدم تحديد الفترة الممتدة ما بين التدخلين الأول و الثاني في حالة لجوء الإدارة إلى إجراء مراقبة ثانية لمحاسبة الملزم.
 - عدم التأطير القانوني للسلطة التقديرية في مجال التضييق التلقائي.
 - إغفال النص على مقتضيات انتقالية لما تم إلغاء بعض الضرائب (مثلاً لما تم إلغاء ضريبة واجب التضامن الوطني سنة 2001 لم يتم التنصيص على مقتضيات انتقالية، ولما تم إلغاء الضريبة على الأرباح المهنية و تعويضها بالضريبة العامة على الدخل، حيث تبين أن المشرع أغفل فعلاً النص على إجراءات انتقالية).
 - عدم التنصيص في المدونة العامة للضرائب على طرق استنزال الضرائب المباشرة المقطوعة من المنبع في الخارج، وخصوصاً بالنسبة للبلدان المتعاقدة⁴⁰⁵.
 - عدم التأطير القانوني للاتفاقات الودية المبرمة الملزمين و مديرية الضرائب إثر عمليات المراقبة الضريبية.
- و مما لا شك فيه أن الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي تضاعف من احتمالات التهرب الضريبي الذي يؤدي إلى تشويه المنافسة ما بين الفاعلين الاقتصاديين⁴⁰⁶، ذلك أن المقاولات التي تستغل ثغرات التشريع الضريبي للتجنب من الضريبة تتمكن من تأهيل نفسها لتحقيق مكاسب اتجاه المنافسين، أما المقاولات التي لم تتمكن من ذلك فإن بقائها في حد ذاته محل تهديد حقيقي.

⁴⁰⁴ - عبد الله العكوشي، الاقطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص، 70.

⁴⁰⁵ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 187.

⁴⁰⁶ - Célestin Fomdjen, Blanchiment des Capitaux et Fraude fiscale, L'harmattan, Paris, 2011, p, 23 .

الفقرة II : عدم استقرار النصوص الضريبية

تعيش المنظومة الضريبية المغربية على إيقاعات إصلاحات دائمة، تتم بشكل متقطع و غير منتظم، إذ يتم بمناسبة إعداد كل قانون مالية، اعتماد 20 و 30 و أحيانا 50 تدبيرا ضريبيا⁴⁰⁷، وقد عرفت الضرائب المباشرة تعديلات قياسية، حيث وصلت هذه التعديلات في الضريبة على الشركات 47 تعديلاً في غضون 9 سنوات (من سنة 1988 إلى حدود 1996)، كما أدخلت على الضريبة على الدخل في غضون خمس (5) سنوات (1992-1996) عدة تعديلات بلغ عددها 36 تعديلاً⁴⁰⁸، همت قواعد الأساس و التصفية.

و نشير في هذا الصدد أن المشاركون في المناظرة الوطنية الثانية للإصلاح الجبائي كانوا قد اقترحوا وضع إطار جبائي قار من أجل تحسين مناخ الأعمال ومنح الفاعلين الاقتصاديين الرؤية الضرورية لمزاولة نشاطهم⁴⁰⁹، كما نادت لجنة المرافعات في الولايات المتحدة الأمريكية بترك القوانين الضريبية دون تعديل لفترة كافية من الزمن ليتعود الملزمين عليها⁴¹⁰.

إن التعديلات المتكررة والكثيرة التي يعرفها التشريع الضريبي جعلته يتميز بحركية واسعة، جعلت النصوص الضريبية فاقدة لمعناها الأصلي و الأهداف المتوخاة منها، بل أنها تناثرت في شكل مذكرات تفسيرية ومنشورات، مما زاد من عوامل القلق وعدم الثقة في المعاملات و الإضرار بالنشاط الاقتصادي. بل الأكثر من ذلك، أن التعديلات العشوائية وغير الهادفة التي تلحق بقواعد الأساس والتصفية تقود إلى مطالب متعددة على مستوى القرار الاستثماري للملزمين، ومن بين ذلك :

- المس بالأمن القانوني للملزمين الشيء الذي لا يساعد على إدماج المتغير الضريبي ضمن البرامج الاستثمارية و استراتيجيات المقاولات على المدى القصير والمتوسط⁴¹¹.
- نفور المستثمرين وخصوصاً الأجانب منهم، لأن المستثمر يولي أهمية بالغة للنظام القانوني الذي يحكم استثماره، وما إذا كان يتماشى مع مصالحه، وبالتالي فإن اتجاهه لتوظيف أمواله في بلد ما متوقف على التشريع الضريبي الذي يسود في ذلك الوقت ومدى استقراره، هذا من جهة.

407 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 91.

408 - أنظر هامش رقم 1 لعبد القادر التيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 5.

409 - التوصية الأولى من محور الأول المتعلق ب " تدعيم النظام الجبائي لتنافسية النسيج الاقتصادي " من المناظرة الثانية للإصلاح الضريبي المنعقدة بالصخيرات يومي 29 و 30 أبريل 2013 .

410 - محمد روابية، نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي- دراسة حالة- ، مرجع سابق، ص، 89 .

411 - محمد شكيري ، المستجدات الضريبية في قانون مالية 2009، مرجع سابق، ص، 177.

- المس بمبدأ اليقين الذي تقوم عليه الضريبة فالتحديد الواضح للضريبة (كأن يعرف الملزم بها مقدار الأساس، ومعدل الضريبة وتاريخ سدادها، و كذا العقوبات و الجزاءات)⁴¹² يتعارض مع كثرة التعديلات في جوانبها المختلفة مما يؤدي إلى الظلم والتحكم والفساد من طرف إدارة الضرائب وزعزعة النشاط الاستثماري والمراكز المالية للملزمين، لأن عدم اليقين أكثر خطراً من عدم عدالة الضريبة.

أضف إلى ذلك، أن كثرة التعديلات التشريعية في المجال الضريبي قد تؤدي إلى عجز الإدارة الضريبية و تحت ضغط ظروف العمل من ملاحظة هذه التعديلات، مما يؤدي إلى التراخي أو التشدد في ربط و تحصيل الضريبة، ويعرض الخزينة العامة للخطر بفعل تراكم المتأخرات، وصعوبة تحصيلها أو سقوط دين الضريبة بالنقادم⁴¹³.

وهنا لا نقصد بالاستقرار جمود التشريع الضريبي ورفضه لأي إصلاح بل يجب أن يتغير لمُجارات التغيير في حاجات الدخل، أو بهدف خلق تحفيز اقتصادي جديد أو استجابةً لمشاكل قطاع اقتصادي معين أو فئة اجتماعية معينة⁴¹⁴، إذا يتعين على المشرع التأكد من ضرورة أي إجراء تعديل اعتماد على دراسات علمية وعملية بعيدة عن أي ارتجال⁴¹⁵.

وعلى هذا الأساس يتعين إحداث مجلس للضرائب على غرار ما هو معمول به في فرنسا وتونس⁴¹⁶، تكون مهمته تقييم النظام الضريبي مع قوة اقتراحية، وذلك بهدف فصل الإصلاحات الضريبية عن سياق إعداد قوانين المالية، وتجدر الإشارة أن إحداث مجلس للضرائب كان من بين التوصيات التي شددت

412 - محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة - الجزائر ، مرجع سابق ، ص، 19.

413 - يونس أحمد البطريق وعبد العزيز السوداني، البناء الضريبي -مدخل تحليل النظم-، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 1995 ، ص، 64- 63.

أشار إليه: محمد روابة، نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي- دراسة حالة-، مرجع سابق، ص، 86.

414 - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 21.

415 - طارق السلومي ، تجريم الغش في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية ، الرباط ، 2014، ص، 62.

416 - ينص الفصل الرابع(4) من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية على ما يلي: " يحدث مجلس وطني للجبائية تكون مهمته تقييم النظام الجبائي و مدى ملائمة مع الأهداف المرسومة و المتعلقة خاصة بتوازن الميزانية العمومية، و تحقيق النجاعة الاقتصادية و العدالة الجبائية.

ويبدي المجلس الوطني للجبائية رأيه في جميع المسائل المتعلقة بالجبائية المعروضة عليه. تضبط تركيبة المجلس الوطني للجبائية و طرق تسيره بمقتضى أمر".

عليها المناظرة الوطنية للإصلاح الضريبي لسنة 1999⁴¹⁷، كما أن المناظرة الثالثة للجبايات أوصت أيضا بضرورة إحداث مجلس وطني للاقتطاعات الضريبية⁴¹⁸.

إن إعداد أي نص ضريبي ناجح لا يمكن إنجازه في إطار قانون المالية (ذلك أن النظام الضريبي و الإصلاحات و التعديلات التي مسته منذ صدور قانون الإطار لسنة 1984 جاءت خلال قوانين المالية ، و التي يصادق عليها البرلمان خلال مدة أقصاها 70 يوماً، وأن تلك المقترحات الجبائية، ونظرا لضيق الوقت، اتخذت استجابة للوبيات معنية أو تنفيذاً لاتفاقيات مع منظمات مهنية⁴¹⁹)، بل يحتاج إلى متسع من الوقت، وأن يعهد لذوي الاختصاص، مع إشراك الأطراف المعنية في إطار لجنة موسعة تضم خبراء أساتذة جامعيين متخصصين في القانون الضريبي، قضاة مارسوا في مجال المنازعات الجبائية، ممثلي المنظمات المهنية⁴²⁰، وكل الفعاليات المهمة بالشأن الضريبي، ولو أن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي اطلع بمهمة إنجاز تقرير حول النظام الضريبي، إلا أن ذلك يعتبر غير كافٍ في ظل غياب مجلس الضرائب.

417 - المناظرة الأولى للإصلاح الضريبي المنعقدة في الرباط بتاريخ 3 نونبر 1999.
418 - الورشة الخامسة من التوصية الرابعة من المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات المنعقدة بالصخيرات بتاريخ 3 و 4 ماي 2019.
419 - محمد شكيري، قراءة في تنظيم المناظرة الوطنية الثانية للجبايات، السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية، العدد، 10، مكتبة الرشاد، سطات، ص، 87.
420 - السعدية جمانى، الإصلاح الضريبي بين محطتي 1999 و 2003 (قراءة مقارنة)، مرجع سابق، ص، 134.

خاتمة القسم الأول

لقد حاولنا على مدار هذا القسم أن نتعرض لأهم ضمانات الملزمين قبل المنازعة في الضرائب المباشرة في التشريع الضريبي المغربي.

و تبعا لذلك، كان لازماً نظراً لطبيعة الموضوع المركبة أن نتطرق في الفصل الأول إلى الضمانات المختلطة المقررة من لدن المشرع للملزمين في تحديد الأساس الضريبي، محاولين في ذلك رصد مكامن القوة والضعف واقتراح بعض الحلول بالاستناد على التشريع المقارن.

فمن جانب الضمانات المقررة للملزمين لأهداف للضريبة تم استعراض أهم الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي عن الملزمين في مقتضيات المشتركة ما بين الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، وأيضاً في النظام الخاص الذي يهم أصنافاً محددة من الدخول، مبرزين دورها في حماية الأنشطة الاقتصادية وكرامة الملزمين وأسرههم على اعتبار أن تلك الإجراءات تؤدي إلى تقليل الأساس الخاضع و بالتالي تقليل المبلغ المدفوع.

وبمقابل ذلك تم التطرق إلى الضمانات المقررة للملزمين في مواجهة سلطات الإدارة الضريبية أثناء تحديد الأساس الضريبي سواء تلك المبنية على تصريحات مراقبة أو أثناء التحديد الانفرادي للأساس الضريبي والتي تحد من السلطات المتنامية لإدارة الضرائب، حيث تم التوصل أن الملزم يتوفر على ضمانات جد هامة تضاهي تلك المتعارف عليها في التشريعات المعاصرة، في حين تنقص تلك الضمانات أثناء التحديد الانفرادي الناتجة عن عدم احترام المقتضيات التشريعية المنظمة لحق المراقبة و التصريح.

أما على مستوى الفصل الثاني، فقد تم التطرق إلى الضمانات ذات الطبيعة التحفيزية في تصفية الضريبة على اعتبار أن الملزم كفرد يستهلك و يدخر ويستثمر، واستناداً على ذلك تم تناول الرهانات التحفيزية لأنشطة الملزمين المضربة واقفين على مظاهر تشجيع الملزمين على الإنفاق الاستهلاكي و الادخاري من خلال الأسعار التصاعدية، ومظاهر التشجيع على الاستثمار من خلال الأسعار النسبية.

و بالمقابل ذلك تم تناول في المبحث الأخير عراقيل تحفيز أنشطة الملزمين أثناء تصفية الضريبة وقد تم التركيز عن تلك الناتجة عن الإخلال بمبدأ إعادة توزيع الدخول، وتلك الناتجة عن ارتفاع الضغط

الضريبي بنوعيه: الكمي والذي يعد مقياساً لتقييم الأنظمة الضريبية، والنفسي والذي يكون ناتج فقط على تعقيد النصوص و عدم استقرارها.

وهكذا من خلال المعطيات المقدمة في هذا القسم يتضح أن العلاقة بين الملزم والضريبة نفسها تتطوي على حساسية مفرطة لدى الملزمين على مختلف أصنافهم لأنها تؤدي إلى التقليل من الدخل أو الربح وتأثر على نشاطهم في المجتمع، كما تتضوي على علاقة اصطدام و مشاحنة أثناء مراقبة الضريبة و تصحيح أساسها.

و على هذا الأساس يتضح، أن الضريبة التي بنيت على أساس سليم والعادلة والمتوازنة على مستوى الآثار هي التي تلقى قبول واستحسان من طرف الملزمين الشيء الذي يقلل من حدة المنازعات، غير أن عكس هذه المعطيات يفسر اللجوء بكثرة إلى المنازعة كحل بديل للتعبير عن رفض للضريبة، وهذا ما سيتم التطرق له على مستوى القسم الثاني.

القسم الثاني :

ضمانات الملتزمين في الأساس والنصفية أثناء المنازعة في الضرائب المباشرة

تولّد عن كثرة التعديلات في النصوص المتعلقة بالضرائب المباشرة، والتعليمات المتعلقة بشرحها، صعوبة الإلمام بها من لدن الملتزمين، وكذلك موظفي الإدارة الضريبية، ناهيك عن التعقيد في التصريحات الجبائية، وملايين التسجيلات المحاسبية خلال السنة مما لا يجعل وجود عدد هائل من الأخطاء أمراً مفاجئاً. كما أن نظام الضرائب المباشرة المبني على نظام الإقرار جعل الإدارة في وضعية ريب دائم إزاء الملتزمين⁴²¹، و قد رافق هذا الواقع تغليب القراءة المبنية على توسيع هامش تأويل النصوص من قبل إدارة الضرائب، والتطبيق المتحيز لها في كثير من الأحيان، مما أدى إلى تصحيحات ضريبية تغذي الشعور بعدم الثقة وعدم الإنصاف⁴²².

و قد آلت المعطيات السالفة الذكر إلى جعل العلاقة بين أطراف العلاقة الضريبية تتميز بالمنازعة على نطاق واسع⁴²³، التي مكنت الملتزم من إفراغ عدم رضاه أو سخطه من هذا الاقتطاع في إطار مقنّن مصدره التشريع ولا شيء غير التشريع⁴²⁴.

إن المنازعة في أساس و تصفية الضرائب المباشرة هي عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحدهما مستعمل في المشاكل التي تثور بين الملتزم و الإدارة الضريبية بخصوص شرعية أو صحة حساب الضريبة⁴²⁵، والآخر

⁴²¹ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 110.

⁴²² - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، مرجع سابق، ص، 67.

⁴²³ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 110.

⁴²⁴ - محمد شكيري، خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي، مرجع سابق، ص، 32.

⁴²⁵ - Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, op, cit, p,123.

يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالملزم مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناء على ذلك للإدارة ليطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه⁴²⁶.

وتبعاً لذلك ، يكون للفظ منازعة في مادة الضرائب المباشرة معنى ضيق و آخر واسع، فالمعنى الضيق عندما يستعمل اللفظ في المنازعات التي تثور ما بين الملزم والإدارة الضريبية بمناسبة تقدير الأساس الخاضع للضريبة أو تصفيتها، و المعنى الواسع فيظهر حين استعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين الملزم والإدارة، بل هناك وضعية معينة قد حلت به، كإعساره أو هلاك أمواله، فيطلب على أساسها من الإدارة أن ترفق به⁴²⁷.
إلا أن تشعب وخصوصية المنازعة الضريبية جعل أمر فضها يتم عبر مرحلتين: مرحلة ما قبل قضائية تسند إلى الإدارة الضريبية ولجان الطعن الضريبي، ومرحلة قضائية يتم الاحتكام فيها إلى جهاز قضائي مختص، غير أن الملزم في كلا المرحلتين، محاط بمجموعة من الضمانات كيفما كان الجهاز الذي يتولى الفصل في النزاع.

واستناداً على ورد ذكره أعلاه، سيتم تناول هذا القسم في نقطتين:

- الوسائل الدفاعية المخولة للملزمين في المرحلة ما قبل القضائية للنزاع الضريبي (الفصل الأول).

- حماية الملزمين في المرحلة القضائية للنزاع الضريبي (الفصل الثاني).

⁴²⁶ -Louis Trotabas et Jean Mari Cotteret , Droit Fiscal , Paris, 1980; P, 286.

⁴²⁷ - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008، ص، 7-8.

الفصل الأول:

الوسائل الدفاعية المخولة للملزمين في المرحلة ما قبل القضائية للنزاع الضريبي

تحتل المرحلة ما قبل القضائية بأهمية بالغة في التشريع الضريبي المغربي، حيث تنص أغلبية التشريعات على إلزامية سلوكها قبل طرق باب القضاء⁴²⁸، والهدف من سن هذه المرحلة إيجاد حلول ودية للنزاع بين الملزم والإدارة الضريبية عن طريق حوار جدي و مسئول يتم من خلاله تبادل الحجج ومختلف وسائل الإثبات بين طرفي العلاقة الضريبية، وقد يفضي هذا الحوار إلى الاتفاق حول إعادة تقدير الأساس الخاضع للضريبة، أو إعادة حساب مبلغ الضريبة، أو إعادة النظر في بعض الجزاءات التي تتطلب التخفيض أو الإلغاء لظروف إنسانية.

حيث تمكن الوسائل الدفاعية المخولة للملزمين من التعبير عن ردود فعلهم اتجاه الاقتطاعات الإجبارية، والتي تكون لا تناسب مقدرتهم التكاليفية، نتيجة فرض الضريبة خطأً أو أكثر من اللازم، أو فرضت رغم وجود حالة إعفاء، أو تم فرضها وهي مثقلة بالجزاءات الضريبية وغيرها من الحالات، في هذا الصدد يحق للملزم الذي ثبت له ذلك أن يتقدم بطعن أو تظلم كما هو متعارف في الأدبيات الإدارية، أمام مديرية الضرائب، مطالباً بتعديل مبلغ الضريبة أو إلغائها.

أما في يخص حالات أخرى مرتبطة بمجال الفحص، وما ينتج عن ذلك من تصحيح للأسس والقيم المصرح بها، يمارس الطعن أمام لجان التحكيم الضريبي.

لذلك يعد التظلم أمام الإدارة أو طلب تحكيم للجان الضريبية من الوسائل الدفاعية المهمة المقررة لصالح الملزمين بالضريبة لإقرار حماية لأنشطتهم المضربة، وتبعاً لذلك سنتناول التظلم أمام إدارة الضرائب المباشرة (المبحث الأول) من جهة، وطلب تحكيم للجان الضريبية (المبحث الثاني) من جهة أخرى.

428 - حيث أن اللجوء إلى القضاء المختص في المنازعات الضريبية لا يتم إلا بعد استنفاد إجراءات المراجعة الإدارية و تشمل الاعتراض لدى اللجنة الداخلية و لجنة الطعن الإداري في التشريع المصري ، و قد سلك المشرع الأردني ذات المسلك في المواد (41- 40- 29)، حيث نظم إجراءات التظلم الوجوبي قبل اللجوء إلى القضاء، وقد أشارت محكمة التمييز في حكمها رقم (85/ 169): " إذا لجأ المميز إلى الاستئناف قبل الاعتراض على قرار المأمور فإن الحكم برد استئنافه شكلاً يكون متفقاً و أحكام القانون. أنظر: موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، مرجع سابق، ص، 145 .

المبحث الأول : التظلم أمام إدارة الضرائب المباشرة

يعتبر التظلم لدى الإدارة قبل طرق باب القضاء مسطرة مألوفة في النزاع الإداري⁴²⁹ ، ومع ذلك آثار الكثير من الجدل نظراً لعدم وجود نص قانوني يحدد مفهوم بشكل واضح، ويعرف بأنه التظلم الذي يباشره الأفراد من أجل دفع الإدارة إلى العدول عن القرارات التي أصدرتها في حقهم والتي من شأنها أن تؤثر في مراكزهم القانونية .

وقد عمل المشرع المغربي على التنقيص على التظلم الإداري منذ انطلاق مسلسل الإصلاح الجبائي لسنة 1984 في جميع الضرائب المباشرة والضريبة على القيمة المضافة، والهدف من تكريس الحق في التظلم يكمن في إيجاد حل ودي للنزاعات الضريبية توفيراً للوقت والجهد و يخفف عن القضاء العديد من الأعباء⁴³⁰، علماً أن الدعوى القضائية غالباً ما تكون بطيئة المسطرة وباهظة التكلفة.

وتكتسي الشكاية أهمية بالغة وخصوصاً في الضرائب المباشرة، نظراً لإمكانية وقوع أخطاء و خروقات قد أثبت الواقع العملي أنها ترتكب بنسب عالية سواء على مستوى تحديد أسس فرض الضريبة أو في بيان التصفية، حيث يشكل الطعن هنا مناسبة تستطيع فيها الإدارة القيام بفحص جديد ومعمق في إطار التطبيق السليم للقانون، أما في قضايا أخرى يكون الهدف من الشكوى حث الإدارة العدول عن بعض الجزاءات الضريبية أو طلب تسهيل في أداء الدين الضريبي لظروف عسيرة ألمت بالمشتكي.

وعلى هذا الأساس تنقسم المطالبات أمام إدارة الضرائب المباشرة باختلاف الأسباب المنشأة لها إلى نوعين: مطالبات استعطفية (المطلب الأول) وأخرى نزاعية (المطلب الثاني).

المطلب الأول : المطالبات الاستعطفية

تعتبر المطالبة الاستعطفية أو التظلم الاستعطافي أسلوباً من أساليب التسيير والإدارة وطريقة لرفع الضرر⁴³¹ وإبعاده، فالملزم لا يناقش في هذا الإطار لا في أساس الضريبة أو تصفيتها، وإنما يستعطف

⁴²⁹ - Khalil EL Haloui, Les garantis du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, op, cit, p , 121 .

⁴³⁰ - الحبيب العطشان، مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الاستثمار، مرجع سابق، ص، 276.

⁴³¹ - أحمد حضاراني، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، منشورات المجلة المغربية للإدارة والتنمية المحلية، سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية"، عدد 22، 2001، ص، 68.

الإدارة الضريبية، بغية الحصول على تخفيض أو طرح لبعض الزيادات و الغرامات⁴³² أو منحه مهلة استرحامية لأداء ما بذمته من ديون، من منطلق مبادئ الشفقة والإنصاف⁴³³.

إن التظلم المذكور يشمل الضرائب المباشرة ولا يتعدى إلى غيرها من الضرائب غير المباشرة إلا باستثناء الضريبة على القيمة المضافة⁴³⁴، نظراً لكون الضرائب المباشرة ضرائب شخصية وسنوية، وكذلك لأنها أكثر التصاقاً بحياة الشخص الاجتماعية والاقتصادية التي تتأثر بمختلف التقلبات⁴³⁵.

و قد تم التنصيص على هذا المبدأ لأول مرة في ظهير 22 نونبر 1924 في شأن استخلاص مستحقات وديون الدولة، إلى أن تم تكريسه بشكل واضح على مستوى النصوص التشريعية اللاحقة.

إن التظلم الاستعطافي يستقطب فئة عريضة من الملمزمين لكونه لا يخضع لقواعد شكلية معينة ولا لأجل معين لتقديمه، حيث يرفع الطلب في شكل رسالة بسيطة، طالما لم يتقدم الدين الضريبي شريطة إثبات حالة العوز والضيق بواسطة الشواهد الإدارية والكشوفات البنكية والتحملات العائلية.

و هكذا، فالتظلم المذكورة في التشريع الضريبي المغربي يمكن أن يتعلق بطلب الإعفاء من الضريبة والجزاءات المرتبطة بها (الفرع الأول) أو يمكن يهدف من ورائه المشتكي إلى طلب منح تسهيلات في الأداء (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: طلب الإعفاء من الضريبة والجزاءات المرتبطة بها

يهدف الملمزم من وراء التظلم الاستعطافي في هذه الحالة إما إلى طلب إعفاء كلي من مبلغ الضريبة (الفقرة I)، أو طلب الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات الضريبية (الفقرة II).

⁴³² - André Balarilari, le contentieux fiscal, R.F.F.P, n° 17, 1987, p, 16 .

⁴³³ - محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة الصومعة، الدار البيضاء، 1997، ص، 230.

⁴³⁴ - الظهير الشريف رقم 1.85.347 الصادر في 19 ربيع الثاني 1406 المتعلق بفرض الضريبة على القيمة المضافة، جريدة رسمية عدد 3818 بتاريخ 19 ربيع الثاني 1406 (فاتح يناير 1986).

⁴³⁵ - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليلا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمانة الرباط، 1998، ص، 175.

الفقرة I : طلب الإعفاء الكلي من الضريبة

في الواقع أن الدين الضريبي يبقى معلقاً في ذمة الملمزم، طالما لم يلحقه تقادم⁴³⁶. ونظراً لبعض الظروف القاهرة التي تحل بوضعية الملمزم حول المشرع للقابض أن يرفع طلب الإبراء أو الإعفاء من المسؤولية، وذلك باقتراح إلغاء الضرائب، معززة بتبريرات نصت عليها المادة 126 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهي كالتالي :

- محضر عدم وجود ما يحجز عليه.

- محضر التفتيش.

- شهادة الغياب.

- شهادة العوز.

إذ ينجز المحضر الأول، عند انعدام منقولات قابلة للحجز، وحين يتبين عدم وجود أية وسيلة أخرى لاستقاء المبالغ الواجبة في حق الملمزم⁴³⁷، أما المحضر الثاني فيتم إنجازه في حالة اختفاء أو رحيل الملمزم دون الإعلان عن عنوانه، وعند انعدام أموال قابلة للحجز⁴³⁸، و ذلك بعد القيام بالتحريات اللازمة.

وهنا لا يجب أن يفهم من هذا الإجراء، أن القابض ينوب عن الملمزم في تقديم طلبه الاستعطافي، بل يهدف القابض إلى التحلل من مسؤولية عدم تحصيل الضريبة التي عهد إليه بتنفيذ إجراءات التحصيل الجبري بشأنها وهي مبالغ غالباً ما تكون ضئيلة تتعلق بالعجز التام⁴³⁹، أو حدوث بعض عوارض الحجز، كانعدام أثر الملمزم المقيد بجدول الضريبة أو انعدام أشياء قابلة للحجز كما سبق الذكر.

حيث يتولى المدير العام للضرائب، أو يوكل اختصاصه في هذا المجال إلى المدير الجهوي للضرائب البث في هذه المطالبات، ويعتبر عدم جوابه داخل أجل سنة هو بمثابة قبول ضمني لها، ويرتب

⁴³⁶ - تنص المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية : " تتقدم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل و التمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها".

⁴³⁷ - تنص المادة 56 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي : " عند انعدام منقولات قابلة للحجز، وحين يتبين عدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء".

⁴³⁸ - تنص المادة 54 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي : " في حالة اختفاء أو رحيل المدين دون الإعلان عن عنوانه الجديد، وعند انعدام أموال قابلة للحجز، يتم تحرير محضر تفتيش من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله و ذلك بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء".

⁴³⁹ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، مرجع سابق، ص، 528.

عن هذا الإجراء إعفاء القابض من مسؤولية استخلاص الضرائب، وقد يتحمل من ماله الخاص كل مبلغ لم يباشر المتابعة بشأنه اتجاه الملزم⁴⁴⁰.

وإذا كان التظلم المذكور المقدم من طرف القابض يحمي كرامة الملزم أو الأشخاص المتضامنين معه من أية ملاحقة أو متابعة، إلا أنه ما يأخذ على المشرع في هذا المجال، هو عدم جعل أصل الدين الضريبي موضوعاً للطلبات الاستعطفية، رغم ارتباط الضريبة المباشرة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والمناخية كالدخول الفلاحية مثلاً. وهذا بخلاف المشرع الفرنسي الذي جعل من أصل الدين موضوعاً للطلبات الاستعطفية، وذلك بمجرد ثبوت حالة العوز والضييق، تجعل الملزمين في وضعية يستحيل معها التحرر اتجاه الخزينة⁴⁴¹.

الفقرة II : طلب الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات الضريبية

يعزى ارتفاع طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات الضريبية المقدمة أمام إدارة الضرائب المباشرة إلى كون الزيادات والغرامات قد تفوق المبلغ الأصلي للضريبة في بعض الأحيان.

و المقصود بالجزاءات الضريبية بحسب تعريف أحد الفقهاء : " هي التي تهدف إلى تعويض الدولة عما أصابها من ضرر مالي بسبب ارتكاب المخالفة الضريبية"⁴⁴²، ونشير هنا إلى أن الجزاءات الجنائية والتي يعاقب عليها بالسجن أو الحبس أو الغرامة بحسب الحالات والتي تدخل في زمرة الجزاءات الجنائية، فلا مجال لاستعطاف بشأنها.

حيث أنه و على غرار مدونة الجمارك والتي أعطيت أهمية بالغة لمساطر الصلح نظراً لحنكة الإدارة ودرايتها بالمجال الذي تسهر على إدارته، كوسيلة للتلطيف من قسوة الجزاء بشكل يتناسب مع ملاسات النزاع، تبعاً لسلطتها التقديرية في اعتماد حسن نية الظنين وظروفه الشخصية. فإنه بالمقابل أصبحت التظلمات الاستعطفية، وخصوصاً في مجال طلب الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات والعلاوات بمثابة صلح يتم الاتفاق عليه بين الملزم و إدارة الضرائب المباشرة وذلك لظروف إنسانية، وتنقسم إلى تظلمات

440 - نفس المرجع، ص 529.

441 - الفقرة الثالثة للمادة 1930 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية.

442 - محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 222.

تهدف إلى الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات المرتبطة بالأساس (1) و أخرى تهدف إلى الإعفاء الكلي أو الجزئي من جزاءات التأخير في الأداء (2).

1- الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات المرتبطة بالأساس

تتعدد المخالفات المرتبطة بالأساس الضريبي المرتكبة من طرف الملزمين بالضرائب المباشرة، والتي تؤدي إلى تطبيق جزاءات ضريبية قد تكون فيما بعد موضوعاً لطلب إعفاء كلي أو جزئي أمام الإدارة الضريبية . إذن فقبل التطرق إلى منح الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات المذكورة (ب) لابد من التعرف أولاً على أنواع هذه الجزاءات في الضرائب المباشرة (أ).

أ- أنواع الجزاءات في الضرائب في المباشرة

تشكل الجزاءات الضريبية مظهراً من مظاهر السلطة الجبائية، وقد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة، أو تكون غرامة مالية ذات طابع إداري.

• الزيادات

تمثل الزيادة نسبة معينة تزيد على مبلغ الضريبة وتختلف باختلاف درجة المخالفة، حيث تطبق على الملزم نتيجة عدم قيامه بتسوية وضعيته الضريبية وفقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل وتفرض تلقائياً، وتجدر الإشارة أن هذه الزيادات و صلت 2678.5 مليون درهم خلال سنة 2016 و 2602.6 مليون درهم خلال سنة 2017⁴⁴³، و تطبق في الحالات التالية :

- النقص في التصريح⁴⁴⁴.

- التأخير في وضع التصريح.

- عدم وضع التصريح.

⁴⁴³ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد مرجع سابق ، ص، 65.

⁴⁴⁴ - إلا أنه في الإقرارات الناقصة أو غير الكافية لا تطبق الزيادة إذا لم يكن للعناصر الناقصة أو المتضاربة تأثير على أساس الضريبة أو تحصيلها.

- حالة تصحيح أساس الضريبة (حالة تصحيح حصيلة فيها عجز، تصحيح كل إغفال أو نقصان أو تقليل في المداخل...الخ)

ومهما كانت المخالفات فهذه النسب أصبحت موحدة في تشريع الضرائب المباشرة، حيث تحدد في نسبة 15%⁴⁴⁵، إلا باستثناء بعض الحالات الخاصة، كالمنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير التي تطبق عليها زيادة بنسبة 25%⁴⁴⁶.

ويتم احتساب نسب الزيادات أعلاه، إما من مبلغ الضريبة التي لم يقع الإقرار بها أو تم الإقرار بها خارج الأجل أو على أساس مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع⁴⁴⁷، وإما من مبلغ الحد الأدنى للضريبة⁴⁴⁸ (و هو أدنى حد واجب على الخاضعين للضريبة على الشركات والدخل أدائه و ذلك في غياب ربح) أو يتم احتسابها على أساس المبالغ المعنية بالبيانات غير الكاملة أو على المبالغ الناقصة وغيرها من الحالات. وترفع الزيادات بشأن المخالفات المتعلقة بتصحيح أساس الضريبة من 15% إلى 100% بعد ثبوت سوء نية الملزم الذي يكون هدفه التملص من الضريبة.

• الغرامات

الغرامة الضريبية هي قدر من المال تقدر بنسبة معينة مما يؤدي من الضريبة، وتعني بالمعنى الدقيق بالغرامة الإضافية التي تلحق بالضريبة الأصلية، وتطبق في الحالات التالية:

- عدم تقديم التصريح بالوجود.

- عدم إشعار الإدارة الضريبية بتغيير الموطن الضريبي.

- عدم مسك الدفاتر المحاسبية .

- الإخلال بمقتضيات حق الرقابة.

⁴⁴⁵ - قبل سنة 2013 كانت تطبق زيادة قدرها 25% فيما يتعلق بالمخالفات الناتجة عن الإقرارات المتعلقة بالمكافآت المخولة أو المدفوعة للغير، و قد تم إقرار هذا التغيير بموجب البند الثاني بمقتضى المادة 7 من القانون المالي لسنة 2013.

⁴⁴⁶ - البند الثالث من المادة 197 من المدونة العامة للضرائب.

⁴⁴⁷ - المادة 196 من المدونة العامة للضرائب.

⁴⁴⁸ - المادة 184 من المدونة العامة للضرائب.

- الإخلال بمقتضيات حق الإطلاع .

- عدم تقديم البيان الذي يوضح مصدر العجز أو الحصيلة بدون ربح المصرح بها⁴⁴⁹.

و تتعدد الغرامات المطبقة في حق الملمزم المخل بقواعد التشريع الضريبي وهي تعكس حجم المخالفة المرتكبة والتي تصل في بعض الأحيان إلى عشرة آلاف درهم⁴⁵⁰.

والجدير بالذكر أن جميع الجزاءات تصدر مهما كان نوعها عن طريق جداول التحصيل، أو قائمة الإيرادات أو الأوامر بالاستخلاص وتستحق حالا بدون مسطرة.

غير أنه في حالة تصحيح الأساس الضريبي الناتج عن المراقبة الضريبية، فإن الجزاءات الناتجة عن هذا التصحيح تصدر في نفس الوقت مع الواجبات الأصلية⁴⁵¹.

ب- منح الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات المرتبطة بالأساس

مكن المشرع بمقتضى المادة 236 من المدونة العامة للضرائب الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض إليه أن يسمح بناء على طلب الملمزم بالضريبة ومراعاة للظروف المسند إليها التخفيف من العلوات و الغرامات و الذعائر المقررة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

غير أنه ما يثير الانتباه كون المشرع لم يحدد بصورة دقيقة الحالات التي يتم فيها الإبراء أو التخفيف من الجزاءات الضريبية ولا أنصاف الملمزمين اللذين يشملهم الإجراء المذكور، تاركاً بذلك سلطة تقديرية للإدارة الضريبية في شخص الوزير المكلف أو الشخص المفوض من لدنه في تقدير الحالات. وهذا على عكس ما ذهب إليه المشرع الجزائري الذي حدد بدقة الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى الإعفاء أو التخفيض من الجزاءات الضريبية، وقد حصر ذلك في الملمزمين ذوي النية الحسنة، وذلك إثر عوز أو ضيق مالي يعانون منه عن طريق طلبات ولائحة أو شكاوي يلتزمون فيها عطف الإدارة⁴⁵².

449 - ثم إحداث هذا الجزاء بمقتضى البند الثاني من المادة 7 لقانون المالية لسنة 2012.

450 - المادة 199 من المدونة العامة للضرائب.

451 - المادة 209 من المدونة العامة للضرائب.

452 - المواد 92 و 93 و 173 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائية.

وبالرغم من الفراغ التشريعي المرصود في هذا الباب إلا أن فقه الإدارة الضريبية قد حصر الاستجابة لمطلب التخفيض أو الإبراء من الجزاءات التي لم يثبت فيها سوء نية الملتزم والذي يعاني من ضائقة مالية. وعادة ما يقدر الوزير المكلف المالية أو يفوض سلطته إلى مرؤوسيه بحسب سقف معين لكل فئة، ويوزع ذلك ما بين المدير الجهوي للضرائب ونائب المدير الجهوي ورئيس مصلحة الوعاء.

وهكذا أنه فيما يتعلق ببعض المخالفات البسيطة كوضع الإقرار خارج الآجال القانونية أو إقرار ناقص⁴⁵³، فإنه يتم منح إعفاء جزئي يتراوح ما بين 25% إلى 50%، كما أكد على ذلك أحد الباحثين⁴⁵⁴.

أما في حالات أخرى يتم منح إعفاء كلي من الجزاءات إذا كان المبلغ الأصلي للضريبة الذي سيدفعه الملتزم هاماً، وخصوصاً حينما يتعلق الأمر بمقاولات كبرى أو مؤسسات عمومية أو أجنبية⁴⁵⁵، بهدف تشجيع للاستثمار والزيادة في الإنتاج.

و الجدير بالذكر أنه فيما يخص الحالات التي ترفع فيها نسبة الزيادة إلى 100% من مبلغ الضريبة، والتي ترتبط بسوء نية الملتزم فإن الإدارة ترفض طلب الملتزم بهذا الشأن.

2 - الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات المرتبطة بالتأخير في الأداء

بادئ ذي بدء لا بد من الإشارة هنا، أن القاعدة الواردة في التشريع الضريبي أن الديون الضريبية تؤدي على أبعد تقدير قبل تاريخ الاستحقاق لكن حلول هذا التاريخ يفتح المجال لتطبيق فوائد التأخير، وهكذا نصت مدونة تحصيل الديون العمومية على أجل معين للاستحقاق، فهناك ديون ضريبية تستحق فوراً، وهناك ديون تستحق بأجل.

لكن معظم الديون المتعلقة بالضرائب المباشرة تستحق بأجل . غير أنه قبل تاريخ الاستحقاق، هناك تاريخ الشروع في تحصيل جداول هذه الضرائب، وبين التاريخين يمكن استقاء هذه الديون رضائياً، وبالتالي

⁴⁵³- Abdelaziz doueb, le contentieux de l'imposition en droit Marocain , thèse pour l'obtention du doctorat en droit public UFR. Droit administratif et sciences administratives, faculté des sciences juridiques économiques et sociales , Fès, 2005, p , 162.

⁴⁵⁴ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، مرجع سابق، ص، 530.

⁴⁵⁵ - نفس المرجع.

لن يكون أي مجال لتطبيق فوائد التأخير، إلا أن تخلف الملمزم عن أداء دينه الضريبي داخل الأجل المذكور يبرر لجوء القابض لتطبيق فوائد التأخير.

ونشير إلى أن الجزاءات الضريبية المتعلقة بالتأخير في الأداء والتي تكون موضوعاً لطلب الاستعطاف فيما بعد تنقسم إلى نوعين : فوائد التأخير، وغرامات جبائية.

و هكذا فبالنسبة للضرائب المباشرة موضوع هذه الدراسة تطبق ذعيرة نسبتها 10% وزيادة قدرها 5% عن الشهر الأول من التأخير، و 0.5% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي من مبلغ :

- الأداءات التلقائية جميعها أو بعضها، بعد انصرام الأجل المحدد، عن المدة المنصرمة بين تاريخ الاستحقاق و تاريخ الأداء.

- الضرائب الصادرة عن طريق الجدول أو قائمة الإيرادات عن المدة المنصرمة بين تاريخ استحقاق الضريبة وتاريخ إصدار الجدول أو قائمة الإيرادات.

وفيما يتعلق بتحصيل الجدول الصادر أو قائمة الإيرادات تطبق زيادة قدرها 0,5% عن كل شهر أو جزء شهر من التأخير ينصرم ما بين فاتح الشهر الذي يلي تاريخ صدور الجدول أو قائمة الإيرادات و تاريخ أداء الضريبة.

لكن السؤال الذي يطرح في هذا الباب من هم الملمزمون الذين يتم الاستجابة لطلبهم؟ وما هو سقف الإعفاء الممنوح لهم؟

بالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة للتظلم الاستعطافي نجد أن تحديد مقدار الإعفاء أو شروط منحه يدخل في إطار السلطة التقديرية للوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه⁴⁵⁶، و الذي يقرر الإعفاء أو التخفيض من مبلغ الغرامات والزيادات بحسب حجم المخالفة، وذلك بعد ثبوت حسن النية لدى المشتكي، أما بالطبع بعد ثبوت سوء نية المشتكي الذي استعمل طرقاً تدليسية للإفلات من أداء الضريبة يتم رفض الطلب مباشرة.

456 - 122 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أما في حالات أخرى ننبه أنه تمت إضافة فقرة أخرى على المادة 208 من المدونة العامة بموجب قانون المالية لسنة 2016 حيث أصبحت ذعيرة 10% المذكورة أعلاه تخفض تلقائياً بغض النظر عن سوء نية الملمزم أو حسننها إلى 5% في حالة أداء الواجبات المستحقة داخل أجل لا يتعدى ثلاثين (30) يوماً من التأخير، و ترفع إلى 20% في حالة عدم الأداء أو الأداء خارج الأجل في حالات محددة.

إلا أنه ونظراً لأهمية التظلمات الاستعطفية في زرع الثقة ما بين الملمزم والإدارة الضريبية في استخلاص الديون العالقة وتهيئ الجو للمقاولة، قرر المشرع منح عفو ضريبي دوري انطلاقاً من القانون المالي لسنة 2013 إلى سنة 2018 حيث عمل على طي صفحة الماضي عن طريق إجراء عفو ضريبي يقضي بإلغاء الغرامات والزيادات وفوائد التأخير و صوائر التحصيل بمجرد أداء أصل الدين، ونشير هنا أن إدارة الضرائب كانت قد أقدمت على هذا الإجراء ما بين سنتي 1984-1999.

وهكذا لا تتوقف الطلبات الاستعطفية أمام إدارة الضرائب عند حد طلب الإعفاء من الجزاءات الضريبية بل تتعداها إلى طلب منح تسهيلات في الأداء.

الفرع الثاني: طلب منح تسهيلات في الأداء

طلب منح تسهيلات في الأداء أو ما يسمى بالإيقاف الاستعطافي إجراء استثنائي يلجأ إليه القابض لتقسيط الدين الضريبي إلى دفعات تؤدي عبر أقساط داخل آجال محددة شريطة تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118⁴⁵⁷ من مدونة تحصيل الديون العمومية، دون أن يكون الأطراف في علاقة نزاعية⁴⁵⁸.

ويتم اللجوء إلى طلب منح تسهيلات في أداء الدين الضريبي في حالة المشاكل المالية، أو الانخفاض الملحوظ في وثيرة النشاط المهني الذي يمارسه الملمزم أو حالات المقاولات التي تتجزأ بناء أو

⁴⁵⁷ - تنص المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: "لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب و الرسوم الديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت إثارة مسؤوليتها الشخصية و المالية، وفق الشروط المحددة في الظهير الشريف المؤرخ في 1374 (2 أبريل 1955) بشأن مسؤولية المحاسبين العموميين. إلا أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها تبرئة ذمتهم على أقساط، مقابل تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 أعلاه".

⁴⁵⁸ - رضوان أعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية و سلطات القاضي الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام و العلوم السياسية، مركز دراسات الدكتوراه في القانون المقارن و الاقتصاد التطبيقي و التنمية المستدامة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية، 2014-2015، ص، 101.

أشغال عامة لفائدة الدولة والجماعات المحلية، وبعض المؤسسات العامة التي تتأخر في أداء الدفعات المؤقتة، مما يؤثر سلباً على خزينة المقاولات ويرغمها على عدم احترام الآجال القانونية لدفع الضريبة⁴⁵⁹.

حيث تكمن فائدة هذا الإجراء في تحسين وتلطيف العلاقة بين الملتزم والخبزينة والحفاظ على استقراره الاقتصادي و المالي، من جهة، و تمكين الخزينة من المبالغ المستحقة لفائدتها من جهة ثانية⁴⁶⁰.

و يشمل طلب الإيقاف الاستعطاقي للدين الضريبي، المدين الذي هو مدلول شامل ودقيق الذي يستوعب الملتزم بالضريبة نفسه حين يؤدي الضريبة، كما يستوعب غيره حين يكون ملتزماً بالأداء على وجه التضامن، غير أنه مقيد بشروط دقيقة يؤدي عدم احترامها من قبل المشتكي إلى عدم الاستجابة لطلبه من قبل الإدارة.

و تبعا لذلك، ومن أجل مناقشة هذا الأمر لابد من التطرق صفة الأشخاص المؤهلون لتقديم طلب منح تسهيلات في الأداء (الفقرة I) و شروط منح تسهيلات في الأداء (الفقرة II).

الفقرة I : صفة الأشخاص المؤهلون لتقديم طلب منح تسهيلات في الأداء

يمكن أن يقدم طلب منح تسهيلات في الأداء من طرف المدين، الذي هو مدلول شامل ودقيق الذي يستوعب الملتزم بالضريبة نفسه حين يؤدي الضريبة، كما يستوعب غيره حين يكون ملتزماً بالأداء على وجه التضامن، ويعتبر توسيع لائحة الأشخاص الذين يجوز لهم مطالبة الإدارة بتسهيلات في الأداء رغم إشارة المشرع إلى ذلك اتجاهها محموداً لكونه يجسد نوع من المساواة بين الملتزم والإدارة الضريبية، مادامت هذه الأخيرة تحرك مساطر التحصيل الجبري في حق الأشخاص المتضامنين مع الملتزم الأصلي، وهؤلاء الأشخاص هم كالاتي:

1- صفة الخلف و كل الأشخاص الذين اتخذ الملتزم موطنه الجبائي لديهم

كما سبقت الإشارة إلى ذلك في المقدمة نصت المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية، أن جداول الضرائب و قوائم الإيرادات و سندات التحصيل الأخرى تكون قابلة للتنفيذ ليس فقط ضد المدينين

459 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية ، مرجع سابق، ص ، 528.
460 - رضوان أعممي ، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية و سلطات القاضي الإداري، مرجع سابق، ص، 101.

المسجلين فيها، لكن تكون نافذة ضد ذوي حقوقهم أو ما يصطلح عليهم بالخلف وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل لديهم.

أ- صفة الخلف

تعتبر الديون الضريبية بصفة عامة قابلة للتنفيذ ضد المدنيين الأصليين (المسجلين فيها) أو خلفهم و بالتالي يبقى من حق هؤلاء ذوي الحقوق طلب الاستفادة من تشطير الدين الضريبي في حالة عجز المدين الأصلي.

و المقصود بالخلف هنا هو الخلف الخاص و الخلف العام، و قد أعتبر الفقه الخلف العام⁴⁶¹ هو الذي من يخلف الشخص في ذمته المالية أو جزء منها كالوارث، و كالموصى له بحصة من التركة.

أما الخلف الخاص فهو من يخلف الشخص في ملكية شيء معين، أو في حق عيني على شيء، فالمشتري يعتبر خلفاً خاصاً للبائع لأنه يخلفه في العين المباعة، و الموصى له بعين يعتبر خلفاً خاصاً للموصى⁴⁶².

ب - صفة الأشخاص الذين اتخذ الملزم موطنه موطنه الجبائي لديهم

زيادة في ضمانات استيفاء الخزينة لديونها، نص المشرع في المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية على المسؤولية التضامنية للأغيار الذين اتخذ الملزم موطنه الضريبي لديهم ، وتبرز أهمية الموطن الجبائي بالنسبة لإدارة الضرائب في حالة المستثمرين الأجانب الذين يتقعدون لعنوان شخصي لهم، و لهذا السبب ألزمهم المشرع بتحديد عنوان الشخص الطبيعي أو المعنوي المقيم بالمغرب⁴⁶³.

و بالتالي يبقى من حق هؤلاء الأشخاص الذين اتخذ الملزم موطنه الجبائي طلب منح تشطير الدين الضريبي في حالة عجز الملزم عن تقديم الطلب، نظراً لعدم وجوده داخل أرض الوطن أو وجود موانع أخرى حالت دون تقديمه.

461 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة الجبائية(على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 157.

462 - نفس المرجع .

463 - العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص، 144.

2 - صفة المدين بالتضامن

إلى جانب المدين الأصلي أو الشخص الذي يخل محله هناك أشخاص آخريين يمكن متابعتهم على سبيل التضامن بنفس الذين الضريبي و بنفس المتابعة الجبرية، ويتعلق الأمر:

- المالك الجديد للعقار.

- العدول و الموثقون.

و قياساً على حالة التضامن الناجم عن التفويطات المهنية والعقارية أعلاه يمكن للمالك الجديد للعقار أو العدول أو الموثقين طلب تقديم منح تسهيلات في الأداء أمام إدارة الضرائب، وذلك في حالة عجز الملزم (المدين الأصلي) عن القيام بذلك، بعد إثبات المسؤولية التضامنية.

3- صفة الشركات و بعض الجهات الأخرى

و يتعلق الأمر هنا بالشركات الضامنة أو المنبثقة عن الإدماج، ويعتبر هذا النوع من الشركات حسب منطوق المادة 97 من مدون تحصيل الديون العمومية متمتعة بالصفة في تقديم طلب منح تسهيلات في الأداء لأنها ملزمة قانوناً بأداء مجموع المبالغ الواجبة عن الشركات المنحلة.

الفقرة II : شروط منح تسهيلات في الأداء

يدور طلب منح تسهيلات في الأداء وجوداً أو عدماً بتكوين الضمانات⁴⁶⁴ بغض النظر عن الظروف الاقتصادية الصعبة التي يكون عليها الملزم⁴⁶⁵، والواقع أن تقييد الطلب المذكور بشرط تقديم الضمانات يفرغ هذا الإجراء من محتواه، علماً أن الضمانات المحددة من طرف المشرع في هذا المجال جلها تحتاج إلى مساطر جد معقدة وتكاليف لتكوينها كما سنرى لاحقاً، الشيء الذي يؤدي إلى زيادة المتأخرات وبالتالي التأثير السلبي على حصيلة الضرائب.

و بالرجوع إلى التشريع المقارن في هذا الشأن نجد المشرع الفرنسي يشترط فقط لقبول الطلب تقديم تعهد كتابي يلتزم بموجبه الملزم بأداء دينه الضريبي إلى أقساط⁴⁶⁶، أما بالنسبة للمشرع المصري هو الآخر لم

464 - أنظر المادتين 117 و 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

465 - رضوان أعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية و سلطات القاضي الإداري، مرجع سابق، ص، 101.

466 - عبد الرحمن أبليل، ورحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص، 66.

يشترط تكوين الضمانات لمنح تسهيلات في الأداء، وهذا ما نقرأه في مقتضيات المادة 111 من قانون الضريبة على الدخل : " يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة. وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية. و يسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس المصلحة أو من ينيبه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقرها".

وعلى هذا الأساس نضم صوتنا لما نادى به بعض الباحثين⁴⁶⁷، في أن يحذو المشرع المغربي حذو هذه التشريعات ويكتفي بتقديم تعهد كتابي يلتزم بموجبه الملتزم بأداء الضريبة إلى أقساط، وإعفاءه من تقديم الضمانات مادام أن القابض حسب المذكرة المصلحية الصادرة عن الخزينة العامة⁴⁶⁸، ملتزم بالتأكد من حقيقة المعطيات التالية:

- وجود الضائقة المالية.
 - ملاحظة ما إذا كان المدين معروف بقدرته على الأداء.
 - ملاحظة ما إذا كان لأول مرة يقدم طلب في هذا الشأن، أم أنه سبق له أن قام بذلك وهل كانت نتيجة ذلك أن أوفى بالتزاماته أم لا.
- لذلك، يمكن القول أن نظرة المشرع إلى مسطرة التسهيلات في الأداء يتعين تغييرها باعتبارها حق للملتزم، يجأ إليها في حالات استثنائية و حصرية تكون فيها وضعيته المالية مهددة ، وذلك لتغليب هاجس التوازن مع الطبيعة الملزمة لأداء الدين الضريبي، خاصة لفائدة الملتزم حسن النية⁴⁶⁹.
- و هكذا، وبجانب المطالبات الاستعطفية التي يستند فيها الطاعن على ظروف اقتصادية معينة يوجد صنف آخر من المطالبات إذا يدعو فيها المشتكي الإدارة إلى للاحتكام إلى نصوص القانون.

⁴⁶⁷ - عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2003-2004، ص، 197.

⁴⁶⁸ - Note circulaire N° 17 du 1 mars 2000 relative à l'octroi de fiscalités de paiements des créances publiques, p, 2 .

⁴⁶⁹ - رضوان أعميمي ، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية و سلطات القاضي الإداري، مرجع سابق، ص، 103 .

المطلب الثاني : المطالبات النزاعية

تعتبر التظلمات أو المطالبات⁴⁷⁰ النزاعية طعون إلزامية قبل طرق باب القضاء، وهي وسيلة دفاعية مقررة لصالح الملزمين إذ تهدف إلى مخاصمة قرارات الإدارة الضريبية بكل الحجج والوسائل المتوفرة، والتي تمكن الإدارة من إجراء مراقبة ذاتية على أعمالها، و تصحيح الأخطاء و الإغفالات التي تكون ارتكبتها في تحديد أساس و تصفية الضريبة.

إلا أن تقديم التظلم أمام الإدارة الضريبية لا يجعل المشتكي بمنأى عن أداء الضريبة طبقاً للقاعدة المتعارف عليها في الميدان الضريبي " ادفع واشتكي"، و خلافاً لهذه الحالة خول المشرع للملزمين الحق في طلب وقف أداء الضريبة المتنازع حولها جزئياً أو كلياً، و ذلك في انتظار صدور قرار بات في موضوع المطالبة النزاعية، لدى كان من الأولى التطرق للمطالبات في أساس و تصفية الضريبة (الفرع الأول) والمطالبات المتعلقة بوقف أداء الضريبة المتنازع بشأنها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المطالبات في أساس و تصفية الضريبة

تهدف المطالبات النزاعية في أساس و تصفية الضريبة إلى مخاصمة قرارات إدارة الضرائب المباشرة ولفت أنظارها إلى التطبيق السليم للقانون، والملزم في إطار هذا التظلم، لا يرغب في تحقيق امتياز بقدر ما يطالب بحقوقه في مواجهة الإدارة الضريبية عن طريق تقديم حجاج تبث عدم مشروعية الضريبة المفروضة عليه.

إن المطالبات على هذا المستوى يسعى من خلالها المشرع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها تمكين الإدارة من إجراء مراقبة ذاتية على أعمالها لتدارك الأخطاء و الإغفالات، كما أنها من جانب آخر تهدف إلى إقناع الملزم بسند وصحة الضريبة المتنازع حولها، إذ كانت مطالبته لا تستند على أساس و التي تنجيه من عدم مقاضاة الإدارة بدون جدوى.

و تبعاً لذلك، ومن أجل رصد أهم الضمانات التي توفرها المطالبات النزاعية للملزمين بالضريبة يتعين مناقشة: موضوع المطالبات النزاعية (الفقرة I)، شروطها (الفقرة II)، التحقيق فيها (الفقرة III).

470 - في الأدبيات الإدارية يتم استعمال مصطلح تظلم و في المدونة العامة للضرائب مطالبة و كليهما يحملان نفس المعنى.

الفقرة I: موضوع المطالبات النزاعية

ذهب جانب من الفقه⁴⁷¹ إلى تقسيم موضوع المطالبة النزاعية في أساس و تصفية الضرائب إلى نوعين: نوع أول يهدف من ورائه المشتكي إلى طلب تصحيح الأخطاء، والنوع الثاني يهدف إلى طلب الاستفادة من امتياز أو حق يترتب نص تشريعي أو تنظيمي، وهذا التوجه قد تنبأه الأغلبية الساحقة من الباحثين المغاربة فيما بعد.

وإذا كان المشرع المغربي إلى حدود اليوم لم يحدد بدقة موضوع المطالبات النزاعية⁴⁷²، غير أنه باستقراء المدونة العامة للضرائب وواقع الممارسة يتضح أن الأمر يتعلق بأنواع مختلفة من المطالبات، وهي كالآتي :

- طلبات تصحيح الأخطاء (1).
- طلبات التخفيض من مبلغ الضريبة (2).
- طلبات استرجاع الضريبة (3).
- طلبات تتعلق بالاستفادة من حق يترتب نص تشريعي أو تنظيمي(4).

1 - طلبات تصحيح الأخطاء

ترتكب الإدارة أثناء عملية الفرض الضريبي العديد من الأخطاء وخصوصاً في الضرائب المباشرة، فالمديرية العامة للضرائب وحدها تقوم بأربعة ملايين عملية سنوياً تتعلق بربط واستخلاص مختلف الضرائب، و بالتالي من الطبيعي جداً أن يتضمن جزء من الجداول التي يتم إصدارها بعض الأخطاء التي قد تشكل فيما بعد موضوعاً لطلبات ترمي إلى تصحيح الأخطاء المادية، وهذه الفئة كانت⁴⁷³ ولا تزال تشكل الأغلبية الساحقة من المطالبات التي تتوصل بها الإدارة الضريبية⁴⁷⁴.

بصفة عامة تتوزع الأخطاء المادية بين أن تكون أخطاء في الواقع، كالأخطاء الحسابية أو كتضريب دخل مرتين أو اعتماد رقم أرقام غير تلك المصرح بها أو أخطاء في جدول حساب النتائج. و أخطاء في تطبيق القانون، كخطأ في السعر الواجب اعتماده أو خطأ في تطبيق الخصومات.

⁴⁷¹ - Abdallah Boudhrain, le contentieux fiscal , Edmar ,Casablanca, 1985, p, 85-86 .

⁴⁷² - أنظر المادة 236 من المدونة العامة للضرائب.

⁴⁷³ - Abdallah boudahrain, le contentieux fiscal, op, cit ,p,85 .

⁴⁷⁴ - محمد بيصة ، المنازعة في قانونية ربط الضريبة بين دعوى الإلغاء و طعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص، 165.

ونشير أن المزم هو من يتحمل عبء إثبات وجود خطأ في تصفية أو في أساس الضريبة، وذلك بتقديم الحجة الدالة على وجود فرض مزدوج أو على خطأ في العملية الحسابية، أو في السعر الواجب اعتماده⁴⁷⁵.

لكن، ونظراً لطبيعة هذه الطلبات، و التي تتحمل فيها الإدارة جزءاً من المسؤولية، ما دامت طبيعة عملها تفتح لها المجال لوجود أخطاء مادية متنوعة، فإنها غالباً لا تطلب من المزم إثباتاً معيناً. ومن إيجابيات طلبات تصحيح الأخطاء أن الإدارة في كثير من الأحيان لا تطالب المزم بتقديم شكاية مكتوبة، بل يتم الاكتفاء فقط بتسجيل طلب المزم أثناء زيارته لمصالحها و إصلاح الخطأ من خلال ما تسميه بالتخفيضات التلقائية⁴⁷⁶.

2 - المطالبات المتعلقة بإسقاط الضريبة أو التخفيف منها

تهدف هذه المطالبات إلى إبطال الضريبة برمتها لسبب من الأسباب، أو إلى تخفيضها إلى القدر المعقول.

و من الأسباب الموجبة لطلب إسقاط الضريبة وجود عيب في مسطرة فرضها ومن بينها:

- عدم احترام مساطر التصحيح الضريبي .
- عدم تبليغ الإشعار الفحص أو عدم احترام مدته.
- عدم احترام إجراءات الفرض التلقائي للضريبة.
- أو طلب إبطال الضريبة نظراً لسقوطها بالتقادم.

و من إيجابيات طلب إسقاط الضريبة، أن المزم يعفى من تقديم الإثبات على صحة ما يدعيه، بل إن هذا العبء ينتقل إلى الإدارة التي عليها أن تقدم الحجة الدالة على صحة مسطرة فرض الضريبة أو على فرضها داخل الأجل القانوني.

⁴⁷⁵ - عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة الجبائية (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 189.

⁴⁷⁶ - نفس المرجع .

أما من جهة أخرى، قد يطالب الملزم فقط التخفيف أو التخفيض من مبلغ الضريبة في حالة ما إذا تبين له سوء تقدير من قبل الإدارة، مثل تقدير الأساس الخاضع للدخل الفلاحي وفقاً لنظام الربح الجزافي أو مراجعة قيم التملك ونفقات الاستثمار في الضريبة على الدخل - صنف الأرباح العقارية.

3 - طلبات الاسترجاع

تتعلق طلبات الاسترجاع أو الاسترداد في مطالبة الملزم الإدارة بأداء ما عليها من دين نشأ لفائدته من فائض الأداء الذي دفعه لها، فهو نزاع يهدف إلى استرداد ما وقع دفعه دون وجه حق .
وتقدم هذه الطلبات من طرف الملزمين الذي يتمسكون بأنهم أدوا للإدارة مبالغ غير مستحقة (أ)، كما يمكن أن تقدم من طرف الغير (ب).

أ- طلبات الاسترداد المقدمة من طرف الملزم

يتعلق الأمر بالمطالبات المقدمة من لدن الملزم الأصلي المقيد في جدول الضريبة والذي يوجه إليه الإنذار بالأداء، والأصل أن تقوم الإدارة الضريبية برد كل المبالغ التي تم تحصيلها من الملزم زيادة على مبلغ الضريبة أو على المبالغ التي تم تحصيلها لحساب الضريبة، ويجب عليها أن تقوم بهذا الرد من تلقاء نفسها أي حتى لو لم يطلب منها الملزم ذلك⁴⁷⁷، وهذا الطرح تبناه المشرع في الضرائب المباشرة في يخص أصناف بعض الدخول في الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات:

• الرد في الضريبة على الدخل

يهم الاسترداد المباشر في الضريبة على الدخل بحسب مقتضيات المادة 241⁴⁷⁸ من المدونة العامة للضرائب مكرر المحدثه بموجب قانون المالية لسنة 2017 الحالات التالية :

- **الدخول المحجوزة في المنبع المتعلقة بالأجور**

يتم الرد لما يكون مجموع المبالغ المحجوزة في المنبع والمدفوعة إلى الخزينة من لدن رب العمل أو المدين بالإيراد المستوطن أو المستقر بالمغرب أو الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، يتجاوز مبلغ الضريبة المطابق لمجموع الدخل السنوي للملزم فإن هذا الأخير يستفيد تلقائياً من استرداد الضريبة، ويجب أن يتم

⁴⁷⁷ - محمد شكيري ، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، مرجع سابق ، ص، 149.

⁴⁷⁸ - تمت إضافة هذه المادة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2017 .

الاسترداد المذكور قبل نهاية السنة المتعلقة بالإقرار، ويحسب استناداً إلى الإقرار بمجموع دخل الملزم بالضريبة.

- الأرباح الناشئة عن الأموال المنقولة

و يكون الرد هنا في حالة ما إذا كان مجموع المبالغ المحجوزة في المنبع والمدفوعة إلى الخزينة من لدن الوسطاء الماليين المؤهلين ماسكي حسابات السندات⁴⁷⁹ يتجاوز مبلغ الضريبة المطابق للربح السنوي للملزم، فإن هذا الأخير يستفيد من استرداد الضريبة محسوبة استناداً إلى الإقرار بالأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة⁴⁸⁰.

- استرداد الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية

يستفيد الملزم في حالة استرداد العقار أو الحق العيني العقاري المفوت في إطار عملية بيع الثنيا من استرداد مبلغ الضريبة المدفوع برسم هذه العملية شريطة استيفاء الشروط التالية:

- أن يكون كل من بيع الثنيا و الاسترداد منجز في شكل محرر رسمي.
- أن ينص عقد بيع الثنيا على مبلغ الاسترداد.

- أن يتم الاسترداد داخل أجل لا يتجاوز ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ إبرام عقد الثنيا.

من أجل الاستفادة من الاسترجاع السالف الذكر، يجب على المعني بالأمر أن يوجه طلباً إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه خلال الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ الاسترداد مشفوعة بعقد بيع الثنيا و بالعقد المثبت للاسترداد.

غير أنه في حالة الإخلال بأحد الشروط المشار إليها أعلاه، يمكن للإدارة القيام بالتصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية.

⁴⁷⁹ - طبقاً لأحكام المادة 24 من القانون 96-35 المتعلق بإحداث وديع مركزي وتأسيس نظام عام لقيود بعض القيم في الحساب، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-26-246 بتاريخ 29 شعبان 1417 الموافق ل 9 يناير 1997.

⁴⁸⁰ - الفقرة الرابعة للمادة 174 من المدونة العامة للضرائب.

• الرد في الضريبة على الشركات

تقوم الشركة تلقائياً باستنزال زائد الضريبة الذي دفعته من الدفعة الاحتياطية الأولى الحال أجلها، وإن اقتضى الحال من باقي الدفعات الأخرى ويرد الباقي المحتمل تلقائياً إلى الشركة من قبل وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض داخل أجل شهر من تاريخ حلول أجل آخر دفعة على الحساب⁴⁸¹.

وننوه هنا بما اعتمدته المشرع بخصوص تنصيبه على مبدأ الاسترجاع التلقائي الذي يهتم الضريبة على الشركات وبعض أصناف الدخول المتعلقة بالضريبة على الدخل على النحو الذي تم ذكره أعلاه، والذي يوفر للملزم الجهد والوقت من جهة، ويحد من تماطل الإدارة الضريبية مادام أن المشرع قد ألزمها بأجال محددة لطرح الفائض من جهة أخرى.

غير أن هناك حالات أخرى لا تلتزم فيها الإدارة برد المبالغ المدفوعة لها، مثلاً يمكن للملزم أن لا يتوصل إلى طرح الفائض المتبقي من الدفعات الاحتياطية بسبب توقفه عن النشاط، هنا تبقى المطالبة ضرورة ملحة، باعتبار أن الملزم قد توقف عن النشاط ولم يبق لديه إمكانية لطرح الفائض من الأداء المستوجب في السنوات المستقبلية⁴⁸²، ناهيك عن الحالات الأخرى التي لم يتم فيها التنصيب على الاسترجاع المباشر.

و تجدر الإشارة حتى وفي حالة استرداد مبلغ الضريبة الذي دفع بدون وجه حق فإن الإدارة غير مقيدة بأجل للرد⁴⁸³، كما أن المشرع لم يفرض عليها أداء فوائد التأخير عن الإرجاع كما هو الحال بالنسبة للملزم الذي يتأخر عن دفع مستحقته الضريبية فيضطر إلى دفع غرامات التأخير⁴⁸⁴.

ونشير في هذا الصدد إلى أن المشرع المغربي قد تبني قواعد منافية لمبدأ العدالة، إثر تجاهله لحق الملزم في استحقاق فوائد التأخير، بعكس نظيره المصري الذي نص في قانون ضريبة الدخل لسنة 2005 بموجب المادة 112 منه على ما يلي : " إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من

481 - الفقرة الرابعة من المادة 170 من المدونة العامة للضرائب.

482 - كمال العياري، النزاعات الجبائية، نزاعات الأساس ونزاعات الاستخلاص والنزاعات الجبائية الجزائية، تونس، 2006 ص 336.

483 - وهذا على عكس ما ذهب إليه المشرع اللبناني حيث جاء في المادة 54 من القانون رقم 44 للإجراءات الضريبية لسنة 2006 ما يلي : "... يرد إلى المكلف الرصيد المتبقي من الزيادة ضمن مهلة 45 من تاريخ تقديم طلب الاسترداد ، في حال كانت الزيادة ناتجة عن اكتشاف خطأ من الإدارة الضريبية ، فعلى هذه الإدارة أن تعيد الزيادة تلقائياً بدون طلب ضمن مهلة 30 يوماً من تاريخ اكتشاف الخطأ" 484 - محمد شكيري ، الملزم والإدارة الضريبية (تقديم الأطراف و تحليل أطوار المواجهة)، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، الدار البيضاء ، السنة الجامعية ، 2002-2003، ص، 150.

تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه 2%".

وقد سلك المشرع الفرنسي نفس التوجه حيث خول هو الآخر للملزم الحق في المطالبة بالتعويض عن كل المبالغ التي دفعها أكثر من مبلغ الضريبة وذلك بحساب فوائد التأخير⁴⁸⁵.

و الحقيقة، أن حق الملزم في الاستفادة من فوائد التأخير عن المبالغ الواجب ردها إليه يمثل تطبيقاً واقعياً للعدالة والمساواة بين الملزم والإدارة الضريبية.

ب- طلبات الاسترداد المقدمة من طرف الغير

يتعلق الأمر بحالات لم يتم التنصيص عليها في التشريع الضريبي المغربي، وقد يحصل في حالة لما تدفع الضريبة من طرف غير الملزم بها إما طوعاً أو كرهاً.

و على هذا الأساس فإذا كان الغير يعلم أنه مطالب بهذه الضريبة لكنه أقدم مع ذلك على دفعها بدافع الوكالة أو التصرف الفضولي أو بأية صورة كانت، فإن القضاء درج على أن هذا الغير لا يحق له مطالبة الإدارة الضريبية بما دفعه⁴⁸⁶، وذلك بالاستناد على الفصل 69 من قانون الالتزامات والعقود.

أما إذا دفع الغير الضريبة مكرهاً تحت متابعة الإدارة الضريبية له أو بسبب غلط نشأ عن فعلها، كأن تصدر الضريبة في اسمه عوض الملزم الحقيقي المعني بها، وكأن تبشر إجراءات التحصيل في مواجهته رغم عدم وجود أية مسؤولية له عن أداء الدين، فيقوم بالأداء تقادياً لاستمرار عمليات المتابعة ضده⁴⁸⁷.

و هكذا إذا قدم الغير وسائل الإثبات للإدارة أنه دفع الضريبة كرهاً فإن الإدارة تستجيب لمطلب الاسترجاع.

485 - محمد شكري، الملزم و الإدارة الضريبة (تقديم الأطراف و تحليل أطوار المواجهة)، مرجع سابق، ص، 223.

486 - عبد الرحمن أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة الجبائية (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، 192.

487 - نفس المرجع، ص، 193.

4 - طلبات الاستفادة من نص يرتبه نص تشريعي أو تنظيمي

و يتعلق الأمر بطلب الاستفادة من حقوق وامتيازات يقرها القانون الضريبي⁴⁸⁸ أو نص تشريعي أو تنظيمي عامة، وتتدرج ضمن هذه الطلبات في الضرائب المباشرة :

- طلبات الاستفادة واردة في اتفاقية ضريبية مبرمة بين المغرب ودولة أخرى والتي تهدف إلى نقادي الأزواج الضريبي في الضريبة على الدخل، كطلب الحصول على الائتمان الضريبي و الذي يخول للملزم خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية و التي تقيم تمييزاً ما بين رأس المال المستمر في الخارج و رأس المال المستثمر في الداخل، أو طلب الحصول على الحق في الخصم على اعتبار أن الضريبة الأجنبية تدخل ضمن التكاليف الواجبة الخصم قبل تحديد أساس الضريبة الوطنية.

- الطلبات الرامية إلى الاستفادة من خصومات معنية والمقررة في الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، كطلبات خصم مخصصات أو مصاريف أو مؤونات من الحصيلة الخاضعة للضريبة. شريطة أن يتم تبرير طلبات خصم المخصصات (الاهتلاكات العادية أو التتازلية) أو المصاريف بفواتير محررة في اسم الملزم.

أما فيما يتعلق بالطلبات الرامية للاستفادة من خصم المؤونات، فيجب أن تكون المؤونة محددة بكل دقة على أن تكتسي الطابع الاحتمالي للعبء أو الخسارة، كما يجب أن ترتبط بنشاط المؤسسة وتكون من بين التكاليف الجائز خصمهما (كمؤونات الضرائب، مؤونات الاستثمار... الخ).

الفقرة II : شروط المطالبة النزاعية

تستلزم المطالبة النزاعية التقيد بشكليات دقيقة جداً بحيث لا يستطيع الملزم ذو ثقافة ضريبية بسيطة التقيد بها، مما يعرض حقوق نسبة كبيرة من الملزمين للضياع⁴⁸⁹، وتتمثل هذه الشروط في ضرورة توجيه المطالبة لذوي الصفة (1) واحترام أجل التظلم (2) وأيضا التقيد بشكليات المطالبة و محتواها (3).

⁴⁸⁸ - Jean –Pierre Casimir , ,Le Control fiscal (Contentieux-Roucouvrement) ,Paris , Revue Fiduciaire ,10^{eme} édition,2007 , p 312.

⁴⁸⁹ - عبد الرحمان أبليلا، محمد مرزاق، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص، 32.

1- ضرورة توجيه المطالبة لذوي الصفة

ترفع المطالبة النزاعية تحت طائلة عدم القبول باسم المدير العام للضرائب⁴⁹⁰ أو بعض الأشخاص الذين يجوز تفويضهم للبث في المطالبة كالمدير الجهوي للضرائب أو رئيس مصلحة الوعاء أو مفتش الضرائب، شريطة أن تقدم للمديرية الجهوية للضرائب التابع لها الموطن الضريبي للملزم، وعملياً يلاحظ أن الإدارة الضريبية لا تلتزم بالقواعد الإجرائية الجامة، بحيث يتم قبول جميع التظلمات حتى وإن وجهت إلى مصلحة إدارية غير كمصلحة الشؤون القضائية، شريطة أن تقدم إلى المديرية الجهوية التابعة للموطن الضريبي للملزم .

2 - احترام آجال التظلم

خلافًا للمشرع الفرنسي الذي عمد إلى توحيد آجال الطعن في الضرائب المباشرة منذ زمن بعيد، فإن المشرع المغربي لم يتخطى هذا المشكل الذي لازال يأرق العديد من الملزمين، وتحدد آجال الطعن في الضرائب المباشرة في التشريع المغربي كآلاتي :

- حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية، خلال الستة (6) أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة.
 - حالة فرض الضريبة عن طريق الجداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص، خلال الستة (6) أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بالتحصيل.
- ولابد من لفت الانتباه إلى أنه إذا كانت مدة الآجال موحدة في هذه الحالة إلا أنه تثار مشكلة حول بداية احتسابها، فإذا كان تقديم المطالبة في الضريبة على الدخل يبدأ فيها احتساب الأجل من أول يوم يوضع فيها جدول الضريبة موضع التحصيل والذي يكون واضحاً في جدول الضريبة، لكنه في الضريبة على الشركات غير واضح، و من تم فإن بداية احتساب الأجل يتحدد بحسب الحالتين التاليتين:
- في حالة أداء الضريبة بصورة عفوية كقاعدة عامة، يتم في نهاية كل شهر أو ثلاثة (3) أشهر، و بالتالي ينطلق أجل المطالبة ابتداء من انقضاء أجل الدفع الذي يوافق أجل وضع التصريح.

⁴⁹⁰- عوضت عبارة " مدير الضرائب " بعبارة " المدير العام للضرائب " بمقتضى البند 7 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2009 الجريدة الرسمية 5695 بتاريخ 31 ديسمبر 2008، ص، 7577.

- في حالة التضريب التلقائي لعدم وضع التصريح أو عدم الدفع التلقائي، فإن أجل الستة (6) أشهر تبتدئ من وضع جدول الضريبة موضع التحصيل.

واستثناء من الحالات التي أوردناها أعلاه، هناك بعض الآجال الخاصة والتي تهم الضريبة على الدخل، حيث تتعلق الحالة الأولى بالخسائر التي تصيب المحاصيل الزراعية التي يجب أن تقدم المطالبة بشأنها خلال ثلاثين (30) يوماً الموالية لوقوع الكارثة الطبيعية⁴⁹¹، أما في الحالة الثانية تهم عدم استفاء الأكرية إذ يبقى الأجل مفتوح شريطة لا يتقدم الذين الضريبي والمحدد في أربع (4) سنوات⁴⁹².

و تبعت المطالبات المذكورة عن طريق البريد ويستحسن أن يكون مضموناً أو تقدم مباشرة إلى المصالح المختصة، طالما أن الأجل قائماً، إلا أن الإشكال الذي يطرح عملياً هنا هو حالات عدم توصل بعض الملمزمين بجدول الضريبة أثناء إصدارها خصوصاً وأنها تبعت من مديرية الضرائب عن طريق البريد العادي (غير مضمون)، وبالتالي قد لا يكتشف الملمزم مبلغ الضريبة إلا بعد أن يوجه له القابض الإنذار، أو أثناء مباشرة عملية الحجز⁴⁹³، وهو ما يشكل إجحافاً في حق الملمزمين ويسيء إلى مفهوم الضمانات المخولة لهم أثناء هذه المرحلة.

غير أن المشرع رغم ما يعطيه من أهمية بالغة لمسألة التبليغ سواء على مستوى تأسيس الضريبة أو تحصيلها، إلا أنه لم يتدارك هذه الثغرة القانونية والتي تشكل ضماناً فعلية للإدارة الضريبية التي ترغب في استخلاص ديونها في آجال محددة، وضمانة كذلك للملمزم بالضريبة الذي يجب أن يكون على إطلاع بمقدار الضريبة حتى يتسنى له دفعها إذا كانت تناسب قدرته التكليفية، أو يطعن فيها إذا كانت مغالى في مبلغها أو غير مشروعة.

3- التقيد بشكليات المطالبة ومحتواها

خول المشرع المغربي للملمزم أو من ينوب عنه الحق في تقديم التظلمات النزاعية أمام الإدارة الضريبية، إلا أنه أطر هذا الحق بمجموعة من الشروط الواجب توافرها في المطالبة، وهي على الشكل التالي:

491 - المادة 238 من المدونة العامة للضرائب.

492 - المادة 239 من المدونة العامة للضرائب.

493 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، مرجع سابق، ص، 522.

- يجب أن تقدم المطالبة في شكل كتابي، وتحمل توقيع الملمزم أو من يمثله كالمحاميين أو المدراء أو مسيرين الشركات أو بعض الأغيار المتضامنين في أداء الضريبة، ولا تقبل الشكايات الشفوية إلا استثناءً وذلك في حالتين: هما تكرار فرض نفس الضريبة، أو الفرض الخاطئ لها. وذلك أنه إذا ما قارنا هذا الوضع مع النظام الضريبي الفرنسي نجد أن الإدارة في هذا النموذج تقبل الشكايات الشفوية، وتقوم بضبط ما يسمى ببطاقة الزيارة التي يسجل فيها مضمون المطالبة النزاعية و بعض العناصر المرتبطة بالضريبة المتنازع فيها.

- توجه التظلمات النزاعية بصفة فردية باسم الخاضع للضريبة المعني وتحمل توقيع، لكن الإدارة الضريبية في التجارب المقارنة وعلى رأسها فرنسا ذهبت إلى قبول المطالبة الجماعية في حالة ضياع المحاصيل الزراعية، وكذا قبولها من طرف رئيس الجماعة باسم كافة الملمزمين المتضررين من جماعته، كما أنه في الجزائر يتم قبول الشكوى الجماعية استثناء كأعضاء شركة الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة⁴⁹⁴.

- يجب أن يحمل التظلم النزاعي توقيع المعني بالأمر إذا قدمه مباشرة أو وكيله، لكنه في الحالة الأخيرة يجب أن يكون مصحوباً بوكالة قانونية ما عدا إذا تعلق الأمر بمحام أو شخص آخر يكون مؤهلاً للنياحة عن الملمزم.

- يجب أن يتضمن التظلم النزاعي مجموعة من البيانات التي تساعد الملمزم على بيان موقفه للإدارة الضريبية، كتحديد هوية الملمزم، تعيين الضريبة المتنازع فيها، ويستحسن في هذا الشأن إرفاق المطالبة بنسخة من الإشعار الضريبي أو بيان التصفية، وكذا عرض الحجج والوسائل التي يستند عليها الملمزم⁴⁹⁵، وتوضيح الغاية من التظلم النزاعي (طلب تخفيض، طلب استرداد، طلب إلغاء...).

إن عدم اشتمال المطالبة على البيانات أعلاه يؤدي إلى رفضها من طرف الإدارة الضريبية، غير أنه يمكن للملمزم أن يصحح النقائص طالما الأجل قائم.

494 - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية.

495 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، مرجع سابق، ص، 522.

حيث أنه ومن أجل التخفيف من حدة هذه الشروط لجأت المديرية العامة للضرائب في السنوات الأخيرة إلى فتح مراكز استقبال على مستوى المديريات الجهوية يترأسها رئيس مصلحة⁴⁹⁶، الهدف منها الإجابة عن استفسارات الملمزمين وإرشادهم فيها يخص كيفية إيداع الطلبات، كما وضعت رقم أخضر لنفس الهدف على مستوى جميع المديريات الجهوية للضرائب بالمملكة.

وبالتالي لم يعد حسن الاستقبال ترفاً تنظيمياً بل أصبح ضرورة وواجباً، علماً أن من بين التدابير التي اقترحتها منظمة الأمم المتحدة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل هو تمكين الملمزمين من الاتصال هاتفياً ومجاناً بالمصلحة، كما أن المديرية الفدرالية للضرائب في أمريكا تكلف 5% من العاملين بها بمهمة المساعدة بصفة دائمة، وتضع رهن إشارة الملمزمين مصلحة خاصة يمكن الاتصال بها هاتفياً بالمجال لطلب الاستشارة.

الفقرة III: البت في المطالبة النزاعية

إن البت في مطالبة الملمزم ينقسم إلى مرحلتين: مرحلة التحقيق (1) لاستجماع العناصر الواقعية و القانونية لموضوع المنازعة ومرحلة اتخاذ القرار (2) الملائم.

1 - مرحلة التحقيق

يمكن تقسيم مرحلة التحقيق إلى : المرحلة الإعدادية للتحقيق(أ) ومرحلة دراسة الوثائق و إجراء التحريات (ب).

أ- المرحلة الإعدادية للتحقيق

نظراً لغياب أي تنظيم تشريعي لهذه المرحلة سوى ما تعلق ببحث الإدارة على اتخاذ قرارها داخل أجل ثلاثة (3) أشهر، فإن تدبيرها يعود إلى اختصاص الإدارة الضريبية وحدها التي تدبر الأمر حسب الأجهزة المكلفة بذلك، وحسب الإمكانيات المتاحة.

⁴⁹⁶ - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب : الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات نموذجاً ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، و حدة علم الإدارة و القانون الإداري، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الرباط ، السنة الجامعية ، 2012-2013، ص، 173.

و هكذا، يوكل المشرع الضريبي المغربي أمر البث في المطالبات إلى الوزير المكلف بالمالية باعتباره السلطة الرئاسية بالنسبة لإدارة الضرائب، وفي نفس الوقت أجاز له في إطار سياسة إعادة التمرکز الإداري وخاصة بعد إعادة هيكلة مديرية الضرائب سنة 1991 أن يفوض سلطته إلى بعض مرءوسيه على المستوى المركزي و الجهوي، ولعل معطى عدم التمرکز في اتخاذ القرار من شأنه أن يقرب الإدارة من الملزمين، ويسرع من وثيرة البث في الملفات والتي توفر الوقت والجهد للأطراف العلاقة الضريبية⁴⁹⁷.

إن من بين الأجهزة المكلفة بالتحقيق في المنازعات، توجد مصالح خاصة بالوعاء سواء على المستوى المركزي أو الجهوي، يحيل عليها المدير العام للضرائب أو المدير الجهوي جميع الشكايات الموجهة إليه قصد التحقيق فيها.

و نشير، إلى أنه قد تم دمج مصلحة المنازعات في مصلحة الوعاء انطلاقاً من سنة 2006 بعد أن تبين قصور فيما يخص التواصل ما بين المصلحتين بسبب تكرار الأخطاء في فرض الضريبة. وإذا كان البعض يعلل وجود مصلحة خاصة بالمنازعات أضمن للملزم، فإن ذلك غير صحيح تماماً، لأن الإدارة الضريبية لها مواقف موحدة حول جل القضايا المطروحة عليها، وأن مصلحة المنازعات كانت غالباً ما تستشير المصالح المكلفة بالوعاء أو المراقبة حول الموقف الذي يجب اتخاذه بصدد القضية المعروضة أمامها، بالإضافة إلى أن موقف جميع مصالح المديرية العامة للضرائب تعبر عن موقف المدير العام للضرائب⁴⁹⁸ الرئيس التسلسلي.

497 - كانت تتكون مديرية الضرائب طبقاً للمرسوم الملكي رقم 539-78-2 المتعلق باختصاصات و تنظيم وزارة الاقتصاد و المالية بتاريخ 22 نونبر 1978، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 3450 بتاريخ 1978/12/13 من المصالح الآتية:

- قسم الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها.

- قسم الضريبة على رقم الأعمال.

- قسم رسوم التسجيل و التتمير.

- قسم الدراسات و التشريع الجبائي.

أما على المستوى الجهوي، فقد كانت المصالح الضريبية تتوزع بين مصالح فرعية أو تقسيمات تابعة للقسم المركزي المعني، حيث كانت هناك تقسيمة خاصة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها مكلفة بتأسيس هذه الضرائب و مراقبتها و البث في المنازعات التي تنوّر بشأنها، و تقسيمية خاصة برقم المعاملات تطلع بنفس الوظائف السالفة الذكر، و مصلحة التسجيل و التتمير تؤسس و تراقب و تبث في المنازعات الخاصة بها، و لم يكن هناك أي مسؤول أو بنية للتنسيق بين هذه المصالح لا أفقياً و لا عمودياً.

انظر في هذا الإطار : عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب: الضريبة على و الضريبة على الشركات نموذجاً، مرجع سابق، ص، 169-170.

498 - عبد المنعم بلوق، النزاع الضريبي في التشريع الضريبي، وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، السنة الجامعية، 2003-2004، ص، 56.

إن الهيكلية الحالية للمديرية العامة للضرائب، سواء على الصعيد المركزي أو على الصعيد الجهوي، أصبحت تلاءم التقسيمات الكبرى لفئات الملمزمين، وهكذا نجد هياكل خاصة للأشخاص الذاتيين و أخرى للأشخاص الطبيعيين، وأخرى للمقاولات الكبرى، و ذلك لتسهيل و عقلنة تسيير ملفات الملمزمين و تمكينهم من خدمة إدارية متميزة⁴⁹⁹.

و قد أصبحت كل هيكلية تضم، أو من المفترض أن تضم مفتشين متخصصين للتعامل مع كل فئة من الملمزمين الذين يكلفون بهم، كما يفترض فيهم أن يكونوا على علم بالأنشطة بخصوصيات العمليات و الأنشطة التي يقومون بها والتي تكون خاضعة للضريبة⁵⁰⁰.

و بالتالي فإن التحقيق في المطالبات وتحضير القرار الواجب اتخاذه يدخل في اختصاص المفتش المكلف بالملف الضريبي للملمزم الذي أصبح المسؤول عن تلقي الشكايات، ودراستها، والبث فيها، و تصحيح الخطأ حتى لا يتكرر مرة أخرى.

ب- دراسة الوثائق و إجراء التحريات

بمجرد تسلم الوثائق يقوم المفتش التابع لمصلحة الوعاء بدراسة الوقائع المثارة من طرف الملمزم قصد التأكد من مدى جديتها، كما يقوم بدراسة الوسائل القانونية التي يستند عليها الطلب والتأكد من مدى ملائمتها للمقتضيات القانونية، كما يمكنه أن يستدعي الملمزم للدفاع عن موقفه .

ودائماً في إطار البحث عن الحل المناسب، يمكن للمفتش أن يجري جميع التحريات اللازمة على ضوء الوثائق المقدمة والمعلومات المتوفرة و التي كان على ضوئها فرض الضريبة، ويمكنه أيضاً أن ينتقل إلى مقر الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لهم علاقة بالملمزم كزبائنه ومورديه و الأبنك أو المقاولات و الإدارات التي يتعامل معها.

وفي إطار استكمال مسطرة التحقيق، خول المشرع المغربي للإدارة الضريبية الحق في إجراء مقاصة ما بين المطالبات المتعلقة بإسقاط الضريبة أو التخفيض منها أو الاسترداد وما بين المبالغ التي مازال مديناً

499 - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات نموذجاً، مرجع سابق، ص، 172.

500 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة الجبائية (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 253.

بها الملزم، بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المتنازع فيها الملاحظة في تحديد أو حساب نفس الضرائب المفروضة عليه وغير المتقادمة⁵⁰¹، وعندما ينازع الملزم فيما استحق عليه بسبب نقصان أو إغفال يدخل تصحيحه في نطاق الإجراءات المنصوص عليها في مسطرة التصحيح.

لكن و بالرجوع إلى القانون الفرنسي نجده ينص في المادة 230 من كتاب المساطر الجبائية على ما يلي: " عندما يطلب الخاضع للضريبة الإعفاء و التخفيض من فرض الضريبة كيفما كان نوعه يحق للإدارة خلال أي مرحلة من مراحل المسطرة، و رغم مرور أجل التقادم ، أن تقوم أو تطلب المقاصة في حدود الفرض الضريبي المتنازع فيه، ما بين التخفيض الذي له الحق في النقصان أو الإغفال كيفما كانت طبيعته الملاحظ في وعاء أو في حساب الضريبة خلال بحث مطالبته ".

و على خلاف ذلك نجد المشرع المغربي نظم فقط مسطرة المقاصة التي تقوم بها الإدارة حين البحث في شكاية الملزم، ولم ينظم إمكانية دفع الإدارة بالمقاصة أثناء المنازعة أمام القضاء، هنا يرى أحد الباحثين⁵⁰² و الذي نوافقه في الرأي، أنه لا يوجد ما يمنع قانوناً القيام بذلك طالما أن أوجه النقص أو الإغفالات لم يتم اكتشافها إلا بعد عرض النزاع أمام المحكمة.

وهكذا، وبعد إتمام فحص الوثائق المقدمة وإنهاء التحريات اللازمة، يعد المفتش تقريراً نهائياً يتضمن عرضاً مختصراً للمنازعة وملاحظاته بخصوص ما ورد في المطالبة النزاعية، و يختمه برأيه المعلن على ضوء مقتضيات الجاري بها العمل، ثم يرفعه إلى رئيسه، الذي يتخذ القرار النهائي بشأنه.

2 - مرحلة اتخاذ القرار

نشير أنها لا توجد نصوص تشريعية تلزم الإدارة الضريبية بالرد على مطالبة الملزم باستثناء الأجل الممنوح لها والمحدد في أجل ثلاثة (3) أشهر⁵⁰³، فيمكنها أن تتخذ بشأن طلبات الإسقاط أو الإرجاع أو التخفيض قرار صريح أو ضمني، والقرار الصريح هو الذي ترد فيه الإدارة على طلبات الملزم في شكل مكتوب والذي يكون مسبباً الشيء الذي يمكن الملزم من عرض نزاعه أمام المحكمة الإدارية.

501 - المادة 237 من المدونة العامة للضرائب.

502 - حسن عفوي، المنازعة في الضريبة بين التأسيس و التحصيل ، مجلة القانون و الاقتصاد، العدد ، 24، 2009، ص، 108.

503 - تم خفض هذا الأجل من 6 إلى 3 أشهر بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

أما القرار الضمني يكون ناتج عن سكوت الإدارة على الطلبات الموجهة إليها، وهو ما يشكل عرقلة للملزم ومانعاً له من التقاضي، و على هذا الأساس يفقد هذا الإجراء قيمته كضمانة حقيقة و أساسيه للملزم من دون اقتران عدم احترامه بجزاء معين، مما يجعل الإدارة وبطريقة غير مباشرة تقصر أو تهمل في الكثير من الحالات للدراسة الجيدة و المعمقة للشكاوى المطروحة أمامها، وخاصة في ظل تعدد الشكايات و الخصاص المهول الذي تشهده مصالحها من حيث الأطر المكلفة بالتحقيق، و بالتالي، فإن كثيرا من المطالبات بل جلها لا يصدر بشأنها أي قرار صريح داخل الأجل القانوني.

وفي ظل هذا الوضع، يجد الملزم نفسه ملزماً بأداء مبلغ الضريبة لأن المطالبة النزاعية لا تحول دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة، تحت طائلة فرض جزاءات التأخير، وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري⁵⁰⁴.

هذا الأمر يحتم على الملزم إلى مطالبة الإدارة الضريبية بوقف أداء الضريبة وخصوصاً إذا كانت المنازعة تدور حول مبالغ مهمة، واستخلاصها يسبب لا محالة في الإخلال بالتوازن المالي للملزم وسيؤثر سلباً على نشاطه الاقتصادي.

الفرع الثاني : المطالبات المتعلقة بوقف أداء الضريبة

تشكل المطالبات المتعلقة بوقف أداء الضريبة ضمانة مهمة لصالح الملزمين اتجاه ملاحقة الإدارة الضريبية، ووقف أداء الضريبة هو طلب يتقدم به الملزم (أو الأشخاص المتضامنين) إلى الإدارة الضريبية من أجل الاستفادة من تأجيل أداء الضريبة مؤقتاً إلى حين البت في منازعته⁵⁰⁵، شريطة إيداع الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁵⁰⁶. وقد أقر هذا الحق من أجل حماية

⁵⁰⁴ - الفقرة الأخيرة من المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

⁵⁰⁵ - Martin Collect, Procédures fiscales, Presses universitaire de France, 2011, p, 293.

⁵⁰⁶ - قانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، جريدة رسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1424 (فاتح يونيو 2000)، ص، 1256. و نشير أن القانون المذكور خضع لعدة تعديلات كان آخر تعديل أدخل عليه تم بموجب المادة 9 من قانون المالية رقم -48- 09 للسنة المالية 2011 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.10.200 بتاريخ 23 محرم 1432 (29 ربيع سب 2010) (جريدة رسمية عدد 5904 بتاريخ 24 محرم 1432 (30 ديسمبر 2010).

الحقوق المالية الملزم، الذي يرى أن تسديد الدين المطالب به في الوقت الحالي سيؤثر سلباً على توازنه المالي، ومن أجله اعتبر في فرنسا أن أي قانون يتناقض مع هذا الحق هو مخالف للدستور⁵⁰⁷.

و بخلاف طلب الإسقاط الكلي أو الجزئي للضريبة، والذي يحتاج إلى شروط شكلية دقيقة لكي يتم قبوله على النحو الذي تطرقنا إليه سابقاً، فإن طلب وقف الأداء لا يستلزم كل ذلك الإجراءات، شريطة أن يعبر عن ذلك الطالب بشكل صريح لا يدع أي لبس في استيعابه⁵⁰⁸، و يستحسن تقديمه رفقة المنازعة في أصل الدين.

إلا أنه، و بالمقابل فإن عملية وقف أداء الضريبة المتنازع حولها جزئياً أو كلياً تدور وجوداً أو عدماً بشرط بتكوين الضمانات، و أن تكوينها بشكل قانوني يرتب آثاراً موقفة لعملية الأداء بالنسبة للملزم سواء كان القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبة بشأن المطالبة في أساس وتصفية الضريبة لصالح الملزم أو لغير صالحه.

و قياساً على ذلك، سنناقش الضمانات المكونة ومدى قدرة الملزمين على دفعها (الفقرة I)، والأثر الموقف لأداء الضريبة (الفقرة II).

الفقرة I : الضمانات المكونة ومدى قدرة الملزمين على دفعها

إن الإصلاح الذي أتى به قانون المالية لسنة 2002 الفرنسي يتمثل في إعفاء الملزم من تقديم الضمانات إذا كانت الضريبة المطالب بها لا تتجاوز 3000 يورو، لكي ترفع هذه القيمة إلى مبلغ 4500 يورو فيما بعد كأصل دين دون احتساب الزيادات أو الغرامات الإضافية⁵⁰⁹.

غير أنه وبخلاف ما هو معمول به فرنسا، فإن المشرع المغربي جعل عملية وقف الأداء تدور وجوداً أو عدماً بتكوين الضمانات مهما كانت قيمة الدين المتنازع حوله، والهدف من ذلك حسب البعض هو التصدي للطلبات الكيدية التي يهدف من ورائها بعض الملزمين الحصول على متسع من الوقت لإخفاء أموالهم وممتلكاتهم أو التأخير التعسفي في تسديد الدين الضريبي⁵¹⁰.

⁵⁰⁷ - عبد الرحمن أبليلا ، رحيم الطور، تحصيل الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص ، 68.

⁵⁰⁸ - عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل و البحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، مرجع سابق ، ص 20.

⁵⁰⁹ - Martin Collect, Procédures fiscales, op, cit, p, 294 .

⁵¹⁰ - عبد الرحمن أبليلا، رحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص، 74.

وقد عددت المادة 118 من مدونة التحصيل أشكال الضمانات التي يمكن أن يكونها الملمزم (أو الملمزم) حتى يتمكمن من الحصول على وقف أداء الضريبة والجزاءات المرتبطة، و هي على الشكل التالي :

- إيداع في حساب الخزينة.
- سندات ممثلة لحقوق دين⁵¹¹.
- سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة.
- كفالة بنكية.
- ديون على الخزينة.
- سند التخزين.
- رهن أصل تجاري.
- تخصيص عقار للرهن الرسمي.

علاوة على ذلك، أضافت الفقرة الثانية (2) من نفس المادة 118 ما يلي: "يمكن للملمزم أن يعرض أشكال أخرى من الضمانات شريطة أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل".

ويلاحظ من لائحة الضمانات هي أوسع بكثير من التي كان منصوفاً عليها في ظهير 21 غشت 1935⁵¹²، ولعل العلة من ذلك هو محاولة من المشرع لجعل مسطرة وقف الأداء في متناول جميع الملمزمين، و أيضا لمواكبة للتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي، الاجتماعي والمالي للدولة.

و هكذا، فإن دراسة مدى قدرة الملمزمين على دفع الضمانات تظهر من خلال مسطرة تكوينها، وتنقسم كما ورد تعدادها في المادة 118 من مدونة التحصيل إلى ضمانات محددة (1) وأخرى غير محددة (2).

1 - الضمانات المحددة قانوناً

و يتعلق الأمر بمختلف الضمانات التي ورد تعدادها في الفقرة الأولى من المادة 118 من مدونة التحصيل الديون العمومية، وتنقسم إلى ضمانات سهلة التقويم (أ) وأخرى صعبة التقويم (ب).

⁵¹¹ - المنصوص عليها في القانون رقم 94 - 35 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 98/3/1 بتاريخ 24 شعبان 1415 (16 يناير 1995).

⁵¹² - كانت تشمل الضمانات المنصوص عليها بمقتضى الفقرة الأولى من ظهير 1935 ما يلي : "... إما تخصيص الرهن الرسمية، أو رهن الأصل التجاري ، أو القيم المنقولة ، أو ديون على الخزينة أو سندات مكفولة"

أ- الضمانات السهلة التقويم

الضمانات السهلة التقويم هي التي لا يجد القابض أية صعوبة في تقدير قيمتها، وتوفر لأطراف العلاقة الضريبية بصفة عامة مزيد من الوقت والجهد، وتجنب الملزم التكاليف والمصاريف، علماً أن هذا الأخير يتحمل من ماله الخاص مساطر تكوينها⁵¹³، و هذه الضمانات كالآتي:

• الإيداع في حساب الخزينة

يقوم في هذه الحالة الملزم أو الشخص المتضامن معه الذي يريد الاستفادة من وقف أداء الضريبة بإيداع مبلغ من النقود في حساب الإدارة الضريبية، و ذلك بما يعادل مبلغ الضريبة، وهذا الإيداع يكون مقابل تسليم توصيل يفيد أن الملزم قد كون ضمانات لتأمين تحصيل الدين، وهذا التوصيل يمكن أن يطلب منه لاحقاً عند استرجاع الأموال.

ويلاحظ أن تكوين هذه الضمانة لا تحتاج إلى شكليات معقدة، وتتسم بالبساطة الشديدة، الشيء الذي يفسر الإقبال عليها من طرف الملزمين وخصوصاً الشركات الكبرى.

• الكفالة البنكية

الكفالة عقد يلتزم شخص الدائن بأداء التزام المدين، إذا لم يؤديه هذا الأخير نفسه⁵¹⁴، و الكفالة المقصودة في وقف أداء الضريبة وكما يدل عليها اسمها "الكفالة البنكية" هي عقد بمقتضاه يلتزم أحد الأبنك بأداء الضريبة محل النزاع بدلاً من الملزم وفي محله، في حالة نقصير هذا الأخير. و تبعاً لذلك، يظهر جلياً بأن الكفالة البنكية وسيلة قانونية و بسيطة، يلجأ لها العديد من الملزمين من أجل إيقاف أداء ضريبة مشكوك في مشروعيتها.

• سندات ممثلة لحقوق دين وسندات عمومية

تسمى هذه الأنواع من السندات بالقيم المنقولة، وهي عبارة عن أوراق مالية يدخل ضمنها الأسهم وشهادات الاستثمار وسندات القرض وغيرها من السندات ذات القيمة المالية سواء كانت اسمية أم لحاملها،

⁵¹³ - تنص الفقرة 2 من دةاملا 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: " يتحمل الملزم صوائر تكوين الضمانات"⁵¹³.

⁵¹⁴ - الفصل 117 من قانون الالتزامات والعقود.

وقد تم تحديدها في قوانين مختلفة⁵¹⁵، وكذا في اختصاصات المجلس الوطني للقيم المنقولة، ويمكن التمييز داخلها ما بين نوعين من القيم⁵¹⁶:

- القيم المنقولة المسجلة ببرصة القيم التي تسعيرها يومياً، ويكفي تتبع نشرات الأخبار أو تصفح الجرائد الاقتصادية لمعرفة قيمة أي قيمة مدرجة بالبورصة يومياً.

- القيم المنقولة الغير المدرجة ببورصة القيم، كالسندات وصكوك الدين ومختلف المساهمات، فإن هناك صعوبة في وضع معايير دقيقة لتقدير قيمتها، مما دفع بعض التشريعات إلى اشتراط تعزيز هذه القيم بكفالة بنكية تضمن الفرق بين مبلغ المطالبة ومبلغ القيم عند تحقيقها.

و تجدر الإشارة أن قبول القيم المنقولة كضمانة لوقف أداء الضريبة بصفة عامة، يقتضي تحرير عقد الرهن بين الملمزم والقابض والذي يختلف إنشاءه ما بين القيم المسجلة ببرصة القيم أو غير المسجلة، ذلك أنه في الحالة الأولى يرفق عقد الرهن بنسخة من الشهادة الاسمية للأسهم محل الرهن، ثم يتم تسجيل الرهن والتأشير على الشهادة الاسمية للأسهم⁵¹⁷.

أما بالنسبة للقيم المنقولة غير المسجلة ببرصة القيم، فتختلف مسطرة إنشاء الرهن حسب ما إذا تعلق الأمر بالقيم المنقولة الاسمية أو القيم المنقولة للحامل، فبالنسبة للفئة الأولى فتتم إما بواسطة الحوالة على وجه الضمان، أو بواسطة التظهير على وجه الضمان. أما بالنسبة للفئة الثانية فتتم بواسطة المناولة اليدوية المؤيدة بعقد الرهن.

⁵¹⁵ - الفصول من 337 إلى 340 ومن 537 إلى 544 من مدونة التجارة.

- المادتان 14 و 18 من قانون البرصة .

- المواد 245 و 256 و 253 و 254 من قانون الشركات المساهمة .

- الفصول من 1184 إلى 1230 من قانون الالتزامات والعقود.

⁵¹⁶ - محمد منقار بنيس، المنازعة الجديدة في طلب إيقاف تحصيل الأمر بالاستخلاص ، أشغال اليومين الدراسييين، 28 و 29 مارس

2005، عدد 8، سلسلة دفاتر المجلس الأعلى، ص، 292.

⁵¹⁷ - محمد بيصة ، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص، 353 .

و في هذا الصدد كان قد ذهب مجلس الدولة الفرنسي في قراره المؤرخ بتاريخ 25/04/2001 بأنه يجب أن تكون القيم المنقولة متداولة في البرصة الفرنسية، أما إذا كانت القيم المنقولة أجنبية فإنه يتعين أن تكون مصحوبة بكفالة بنكية التي تضمن دفع الضريبة المتنازع فيها⁵¹⁸.

• سند التخزين

يعرف سند التخزين على أنه استمارة ضمان ملحقة بوصل البضائع المودعة في المخازن العامة أي التابعة للدولة⁵¹⁹، ويشترط لصحة قبول سند التخزين كضمانة في المطالبات المتعلقة بوقف أداء الضريبة أن يسلم المخزن العمومي لمودع البضاعة إيصالاً تلحق به بطاقة رهن تسمى سند التخزين، حيث يبين الإيصال الأسماء العائلية والشخصية وعناوين المودعين وطبيعة السلعة المودعة، وكذا جميع البيانات الخاصة بتحديد هويتها وقيمتها.

و يعد تظهير سند التخزين بانفصال عن الإيصال بمثابة رهن للبضاعة لفائدة من فوت إليه سند التخزين. و بالتالي فإن تكوين هذه الضمانة يكون عن طريق تظهير سند التخزين لفائدة الخزينة⁵²⁰.

• ديون على الخزينة

هناك حالة وحيدة وتتمثل في طلب إجراء المقاصة، حيث خول المشرع للإدارة الضريبية الحق في إجراء المقاصة إذا ما طلب أحد الملمزمين إسقاط أو التخفيض من الضريبة أو استردادها، حيث يتم في هذا الإطار إجراء المقاصة بين مبالغ الإسقاط أو الاسترداد المقررة لفائدة الطالب، و بين مبالغ الأداء التي مازال مديناً بها بسبب نقص أو إغفال في تحديد الأساس أو في بيان التصفية تم اكتشافه أثناء التحقيق⁵²¹.

⁵¹⁸ - إلياس واضح، إرجاء الدفع في المواد الجبائية دراسة مقارنة، أطروحة للحصول على شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة وهران 2، كلية الحقوق و العلوم السياسية، السنة الجامعية 2014-2015، ص، 114. أطروحة متاحة على الموقع الالكتروني:

www.univ.oran2.dz/index.php/fr/449

⁵¹⁹ - نفس المرجع، ص، 115.

⁵²⁰ - محمد ببيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة، بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص، 335.

⁵²¹ - المادة 237 من المدونة العامة للضرائب.

و يلاحظ أن جل الضمانات المذكورة تتطلب فقط إجراءات بسيطة لتكوينها، وبالتالي فهي في متناول الملزمين والتي تتوفر فيهم بالطبع أحد المواصفات المذكورة، إلا باستثناء سند التخزين والقيم المنقولة اللذان يطرحان بعض الإشكاليات في تقدير قيمتها، وبعض المصاريف فيما يخص مسطرة تكوينهما .

ب- الضمانات الصعبة التقويم

تهم الضمانات الصعبة التقويم بتأمينات يصعب تقديرها وقيمتها، ويمكن أن تؤدي إلى مصاريف كبيرة فيما يخص تصفيتها، ويتعلق الأمر:

• رهن الأصل التجاري

تطرقت مدونة التجارة بإسهاب لرهن الأصل التجاري دون تحديد مدلول هذا الرهن، والذي يكتسي أهمية بالغة في ميدان التجارة والأعمال، غير أنه و بالرجوع إلى مقتضيات الفصل 77 من المرسوم الملكي بشأن التحفيظ العقاري ل 12 شتنبر 1913 يعرف رهن الأصل التجاري بأنه : "عقد يخصص بموجبه تاجر أصله التجاري، باستثناء البضائع، لضمان دين أو عدة ديون، لصالح دائن أو عدة دائنين، بدون أن يفقد الحياة، ويعطي للدائنين المرتهنيين على هذا النحو حق أفضلية على ثمن الأصل التجاري، ولا ينتج أثره إلا من تاريخ تقييده في سجل لدى المحكمة الابتدائية والذي يستغل في دائرتها الأصل التجاري".

وتبعاً لذلك، يتضح أن رهن الأصل التجاري في المطالبة بوقف أداء الضريبة هو عقد يخصص بموجبه الملزم أصله التجاري (باستثناء البضائع) للقابض، بغية إرجاء للضريبة المودعة أمام مديرية الضرائب، والذي يعطيها حق أولية على ثمن الأصل التجاري، ويتم تقييد هذا التصرف القانوني في سجل خاص تمسكه كتابة ضبط المحكمة الابتدائية التي يوجد بدائرتها الأصل موضوع الرهن أو في السجل التجاري.

غير أنه ما يهمننا من هذا التعريف هو أن مسطرة إنشاء رهن الأصل التجاري، والذي يتضح أنه يتم بواسطة عقد الرهن، الذي يتخذ طابعاً رسمياً أو عرفياً شريطة أن يشتمل على العناصر المشمولة بالرهن على نحو صريح ودقيق والمتمثلة في الزبناء و السمعة، وكذلك الأموال الضرورية الأخرى للاستغلال الأصل التجاري، فالشعار والحق في الكراء، والمعدات والأدوات، وبراءات الاختراع والرخص وعلامات الصنع والتجارة

والخدمة والرسوم والنماذج الصناعية، وبصفة عامة كل حقوق الملكية الصناعية أو الأدبية الملحقة بالأصل التجاري⁵²².

ونسجل من خلال ما ذكر أعلاه أن:

- عقد الرهن يخضع لشكلية التسجيل الذي يتحمل كلفتها الملمزم - المدين.

- يخضع عقد الرهن إلى التقييد في المحكمة الابتدائية أوفي السجل التجاري ويتحمل كذلك كلفتها الملمزم - المدين.

وكل هذه الشروط تزيد من نفور الملمزمين من عرض هذه الضمانة بالرغم من وجود أصول تجارية لدى بعضهم نظراً لتكلفتها الباهضة، ناهيك عن إجراءاتها المعقدة، وهنا تسأول أحد الباحثين⁵²³ والذي نؤيده في الرأي عن الفائدة التي ستجنبها الخزينة من إجبار الملمزمين بشكليات القيد لدى كتابة الضبط وتحمل كلفتها في الحالات التي يتأكد فيها أن دين الخزينة مؤمن بها فيه الكفاية بواسطة امتياز الخزينة⁵²⁴.

• تخصيص عقار للرهن الرسمي

تخصيص عقار للرهن الرسمي للاستفادة من وقف أداء الضريبة موضوع المطالبة الموضوعة أمام مديرية الضرائب ما هو إلا رهن اختياري، والذي عرفه الفقه بأنه: "الرهن الذي حصل باتفاق الأطراف، كأن

522 - الفقرة الثالثة من الفصل 107 من مدونة التجارة.

523 - محمد ببيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص 360.

524 - تحيل المادة 168 من المدونة العامة للضرائب على القانون 97-15. والجدير بالذكر أن حق الامتياز حسب مدلول الفصل 1243 من قانون الالتزامات والعقود: "هو حق أولية يمنحه القانون على أموال المدين نظراً لسبب الدين".

وحق الامتياز يهم كافة الديون العمومية بما فيها :

- ديون الضرائب والرسوم المماثلة لها بمعنى أنه يشمل الضرائب المباشرة.

- الديون العمومية الأخرى (المحددة في المادة 2 من مدونة التحصيل).

- ديون حقوق ورسوم الجمارك .

- ديون الجماعات المحلية.

إلا أنه يختلف بحسب كل صنف من الديون على حدة وما يهمننا نحن هو الامتياز المتعلق بالضرائب المباشرة، والذي ينقسم إلى نوعين :
- امتياز عام : ويتعلق الأمر هنا بالامتياز المنظم بواسطة الفصل 105 من مدونة التحصيل، والذي ينص على ما يلي : "لتحصيل الضرائب والرسوم تتمتع الخزينة ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الجداول أو قائمة الإجراءات، بامتياز على الأمتعة، وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت وكذا المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها"
- امتياز خاص : ويتعلق الأمر هنا بالامتياز الذي تشير إليه المادة 106 من مدونة التحصيل والذي ينص على ما يلي : " لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات تتمتع الخزينة علاوة على ذلك، بامتياز خاص يمارس والثمار و الأكرية، وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكاها"

يستدين شخص مبلغاً من المال من آخر، ويعقد المدين رهناً رسمياً على عقار له، ضماناً للدائن على استقاء دينه⁵²⁵.

وهكذا فإن تكوين هذه الضمانة يقتضي تكوين عقد الرهن بين الملمزم والقابض يلتزم فيه الطرف الأول بتخصيص عقار (أو عدة عقارات) يكون محفظ أو في طور التحفيظ في ملكيته لتأمين أداء الضريبة، ويجب أن يشير عقد الرهن لزوماً اسم العقار الواقع عليه الرهن ورقم رسمه ومكانه⁵²⁶، وعادة ما يتم تقييد العقار احتياطياً لدى مصالح المحافظة العقارية.

2 - الضمانات غير المحددة

على غرار توجه الإدارة الضريبية بفرنسا والتي كرست قبول أنواع متعددة من الضمانات ونذكر من بينها ما يلي⁵²⁷:

- تخصيص الرصيد الدائن لحساب إيداع الأموال لدى الخزينة كلياً أو جزئياً.

- رهن الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- إيداع سبائك الذهب.

- الحسابات في الدفاتر لدى الأبنك .

فإنه في المغرب كذلك أثبتت الممارسة أن القابض يقبل أي شيء لتأمين تحصيل الدين في المطالبات المتعلقة بالتحصيل مثلاً سيارات، آلات... الخ⁵²⁸.

كما أن فقه الإدارة الضريبية أشار إلى إمكانية عرض ضمانات أخرى من طرف الملمزم، ويتعلق بالكفالة الشخصية والتضامنية أو الرهن الحيازي للمنقول.

525 - مأمون الكزبري، التحفيظ العقاري والحقوق الأصلية والتبعية على ضوء التشريع المغربي، الجزء الثاني، 1987، الهلال العربية للطباعة والنشر، ص 324.

526 - وذلك طبقاً لمقتضيات المرسوم الملكي المحدد للتشريع المطبق على العقارات المحفظة.

527 - محمد بيضة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص، 363-364.

528 - عبد الرحمان أبليلا، رحيم الطور، تحصيل الضرائب و الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص، 103.

فبالنسبة للضمانة الأولى، يشير فقه الإدارة الضريبية أنه لا يمكن أن تقدم الكفالة الشخصية أو التضامنية إلا من طرف شخص مشهور يلتزم بالأداء بدلاً من الملزم بالضريبة في حالة تقصير هذا الأخير، ويشكل التزامه موضوعاً لعقد مكتوب خاضع لجميع شرط تكوين العقد بما فيها شكلية التسجيل⁵²⁹. أما فيما يتعلق بالضمانة الثانية فهي لا تشمل إلا المنقولات التي يمكن أن تكون موضوعاً للرهن الحيازي.

الفقرة II : الأثر الموقوف لأداء الضريبة

يبدأ وقف أداء الضريبة من تاريخ إيداع الشكاية طبعاً، بعد تكوين الضمانات القانونية إلى حين أن يصدر قرار نهائي من طرف مديرية الضرائب أو القضاء بشأن المطالبة المتعلقة بالضريبة محل النزاع. ووقف الأداء يحصن الملزم من الزيارات الناتجة عن التأخير في الأداء، ويحصنه كذلك من إجراءات التحصيل الجبري، بل الأكثر من ذلك يحق له مثلاً أن يطلب رفع اليد عن الحجز ومختلف أنواعه من القابض، سواء منها تلك الجارية ضده أو الجارية ضد المتضامنين معه (الأشخاص المنصوص عليهم في المواد من 93 إلى 99) وضد غير الحائز، غير أن السؤال الذي يطرح في هذا الباب حول مصير الضمانات المكونة التي رتبت أثراً موقفاً للضريبة محل النزاع في حالة صدور قرار لصالح الملزم (1) أو صدور قرار لغير صالحه (2)؟.

1- صدور قرار لصالح الملزم

بدون شك أنه بعد صدور قرار إيجابي بشأن المطالبة المتعلقة بأصل الدين الضريبي، تشرع مديرية الضرائب في التشطيب على الضمانات المكونة إما مباشرة أو بعد مطالبة القابض بذلك، وهكذا يتم رفع اليد عن الضمانة المكونة كالتالي⁵³⁰:

- ديون على الخزينة : بمجرد قرار إداري عادي موجه إلى القابض الدافع.

⁵²⁹ - محمد بيصة ، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وقضاء الشامل، مرجع سابق، ص ، 364.

⁵³⁰ - محمد بيصة ، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وقضاء الشامل، مرجع سابق ، ص، 375.

- إيداع في حساب الخزينة: يرد المبلغ المودع إلى صاحبه.
- سند التخزين: يبرأ سند التخزين عن طريق التوقيع عليه مما يفيد الوفاء، ويرجع إلى صاحبه مقابل واسترداد الإقرار بالإيداع المسلم من طرف المحاسب القابض.
- القيم المنقولة : بمجرد التشطيب على عقد الرهن.
- الكفالة البنكية : يرجع عقد الكفالة إلى البنك الكفيل إذا طلبه هذا الأخير رسمياً.
- تخصيص عقار للرهن: يتم التشطيب على عقد الرهن من المحافظة العقارية وفق شكليات إنشائه.
- رهن الأصل التجاري : يتم التشطيب على العقد وفق شكليات إنشائه.
- الكفالة الشخصية والتضامنية : يرجع عقد الالتزام إلى الكفيل إذا طلبه هذا الأخير.
- الرهن الحيازي للمنقول : يتم إرجاع الشيء المرهون إلى للملزم مع ما يفيد انقضاء الالتزام الأصلي.

أما فيما يخص مصاريف تكوين الضمانات والتي يتحمل الملزم كفلتها حسب الفقرة 2 من المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث نصت صراحة على ما يلي : "يتحمل الملزم صوائر تكوين الضمانات"⁵³¹، فهذا المعطى هو تجسيد لحيف تشريعي وموقفاً منافياً لقواعد العدالة على نحو صريح.

ويعتبر من المنطقي عندما تسقط أو تخفض الضريبة محل النزاع فإن المبالغ التي حازتها الإدارة بدون وجه حق خلال سنوات، يجب أن تنتج الفوائد حتى تاريخ إرجاعها إلى الملزم كما هو معمول به في القانون الفرنسي، كما أنه يعد من المنطقي تماماً أن يقع على كاهل الخزينة واجب أداء مصاريف تكوين الضمانات، وهذا ما سكت عنه المشرع المغربي، الشيء الذي يزيد من نفور الملزمين على وقف أداء الضريبة، والإقبال المتزايد على وقف تنفيذها أمام القاضي المختص.

⁵³¹ - بالمقابل نجد المشرع نص في الفقرة 2 من الفصل 16 من ظهير 21 غشت 1935 الملغى على ما يلي : "يتحمل الملزم مصاريف تكوين الضمانات، حتى وإن قبل الإسقاط الذي طلبه."

2 - القرار الصادر بغير صالح الملزم

على إثر صدور قرار سلبي بشأن المطالبة النزاعية يبقى الملزم أمام خيارين: إما أن يلجأ إلى الأداء الفوري للمبالغ الضريبية، ومن بعدها يطلب من القابض رفع اليد عن الضمانات التي كونها على النحو الذي تم ذكره سابقاً، أما الخيار الثاني هو أن يترك الضمانة التي كونها للقابض ليباشر مسطرة تحقيقها، واستيفاء مبلغ الدين منها.

و نشير هنا أن حتى وإن كوّن الملزم الضمانات وكانت غير كافية لاستخلاص مبلغ الدين المتنازع حوله فإن القابض يواصل إجراءات التحصيل الجبري لاستفائه، والواقع أن اللجوء الإدارة إلى مساطر التحصيل الجبري ضد الملزم الذي يعجز عن تكملة الضمانات خصوصاً إذا كان المبلغ المطالب كبيراً قد يؤدي إلى إفلاسه والإضرار بنشاطه، وهنا كان لزاماً على المشرع أن يتدخل حتى يمنح لهؤلاء الملزمين البقاء ضمن الحياة الاقتصادية.

و كذلك مسألة أخرى سياسية أكثر منها قانونية، تتعلق أساساً بالحماية القانونية للمستثمرين خاصة من خلال إضفاء نوع من الليونة على أحكام القانون المنظم للمنازعات الجبائية، لأن ثقة المستثمرين سواء الوطنيين أو الأجانب لا تتجسد إلا بوجود قوانين توازي بين المصالح⁵³².

و بالرجوع إلى التشريع المقارن في هذا المجال، نجد أن المشرع الفرنسي منع على الإدارة الضريبية اللجوء إلى لإجراءات المتابعة التنفيذية في مواجهة الملزمين في الحالة التي لا يتقيدون بالضمانات أو أن تكون هذه الأخيرة غير كافية لتأمين مبلغ الدين الضريبي، حيث حصر إمكانية المتابعة في الإجراءات التحفظية⁵³³.

كما أن المشرع الجزائري، يشترط فقط تقديم ضمان بنسبة 20% (كسيولة مالية) من قيمة الضريبة المتنازع حولها مع احتساب الزيادات و الغرامات المالية المرتبطة بالوعاء للاستفادة من وقف الأداء، و

⁵³² - إلياس واضح، إرجاء الدفع في المواد الجبائية، مرجع سابق، ص، 102.

⁵³³ - 4 éme alinéa de l'article 1 277 : « A défaut de la constitution des garantis ou si les garantis offertes sont estimées insuffisantes , le comptables peut prendre les mesures conservatoires pour les impôts constatés »

يقصون من هذا الإجراء بصفة نهائية الأشخاص الممارسين للتملص الضريبي أثناء عملية التحقيق و الشركات الأجنبية التي لم يبقى من عقود عملها سوى مدة سنة على الانتهاء⁵³⁴.

و على كل حال، أنه رغم أهمية طلب وقف تنفيذ أداء الضريبة، إلا أنه يبقى يدور وجوداً أو عدماً بتكوين الضمانات والتي تتطلب مساطر معقدة لتكوينها، أو التشطيب عليها في حالة صدور قرار لصالح الملزم بالضريبة بشأن المطالبة النزاعية على النحو الذي رأينا، لذلك تبقى التظلمات الاستعطفية أكثر ضمانات (إلا باستثناء طلب منح تسهيلات في الأداء المشروط بضمانات) من التظلمات النزاعية.

أما الحالات الأخرى المرتبطة بالفحص سواء المعمق أو المستندي وما ينتج عنه من تصحيح الأسس والقيم المصرح بها، فإنها من صلاحيات لجان التحكيم الضريبي والتي تم إحداثها كضمانة إضافية للملزمين بالضريبة.

المبحث الثاني: طلب تحكيم اللجان الضريبية

اهتم المشرع المغربي على غرار نظيره الفرنسي و البلجيكي و البرازيلي، بوضع مسطرة نزاعية خاصة بمعالجة الشق الواقعي للمنازعة في تأسيس الضريبة تتمثل في اللجان الضريبية⁵³⁵ و هي امتداد للحوار بين الملزم والإدارة الضريبية، وتأتي نتيجة لما آلت إليه مسطرة التصحيح من نتائج دون الحصول على اتفاق مرضي حول الأساس الخاضع للضريبة، والتي تكن أطوارها قد جرت خلال المسطرة التوجيهية⁵³⁶.

وتعد الهيئات المذكورة من أهم الأجهزة التي أحدثتها المشرع بغية إشراك أطراف متعددة، قضاة، ممثلين للملزمين، ممثلين للإدارة الضريبية، على نحو يضمن تعادلية التمثيل، و يسمح بالنقاش التواجهي أمام أناس لهم فهم جيد بالملف مما يسهل الوصول إلى حل يرضي الطرفين.

534 - إلياس واضح، إرجاء الدفع في المواد الجبائية، مرجع سابق، ص، 70.

535 - محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وقضاء الشامل، مرجع سابق، ص،

169.

536 - راجع الفصل الأول من القسم الأول.

إن ممارسة الطعن أمام لجان التحكيم الضريبي في الضرائب المباشرة يكون أمام لجان محلية ولجنة الوطنية، و في حالات أخرى أمام لجنة استشارية مهمتها النظر في الطعون المتعلقة بالتعسف في استعمال حق يخوله القانون⁵³⁷.

و لرصد أهمية اللجان المذكورة خصوصاً منها اللجان المحلية و اللجنة الوطنية في تدعيم ضمانات الملزمين بالضريبة سنتطرق إلى هيكله اللجان الضريبية (المطلب الأول) وآليات عملها (المطلب الثاني).

المطلب الأول : تشكيلة اللجان الضريبية

توخى المشرع من إحداث اللجان الضريبية أن يشرك عدة فعاليات في تحديد أساس الضريبة، تنتمي إلى قطاعات مختلفة بغية أن تحظى العملية الضريبية بمصادقية وأن يلف القرار الضريبي بأكثر ما يمكن من العدل⁵³⁸ والشفافية، وتتكون هذه الأخيرة من رئاسة (الفرع الأول) وممثلين عن الإدارة الضريبية (الفرع الثاني) وممثلين عن الملزمين (الفرع الثالث).

الفرع الأول : رئاسة اللجان الضريبية

يتأخر اللجان الضريبية قاضي، ويتم تعيينه من طرف رئيس المحكمة الابتدائية بالنسبة إلى اللجان المحلية، أما بالنسبة للجنة الوطنية فيعين من طرف رئيس الحكومة باقتراح من وزير العدل.

وقد جرت العادة أنه في حظيرة اللجان - أن يقوم الرئيس بصفته منتقياً إلى سلك القضاء باقتباس طرق تسيير الجلسات القضائية بالمحاكم، حيث يعطي الكلمة للمتازعين، ويشير في الجلسة بما يجب تقييده في المحضر، وكذا رفع الجلسة للمداولة⁵³⁹، ويقول في هذا الصدد الأستاذ عبد الغني خالد⁵⁴⁰: "من خلال تجربتنا في تمثيل الإدارة أمام هذه اللجان، عاينا تصرفات الرؤساء في هذا الباب ولاحظنا أن أغلبهم يميل إلى الحياد فيما يتعلق بالسماع لكل طرف، وتمكين كل متنازع من إبداء رأيه وأحياناً يتم حسم المواجهة، كلما

537 - لا يتم تسليط الضوء على هذه اللجنة لكون النص التنظيمي الذي يحدد تنظيمها الإداري و كيفية اشتغالها لم يصدر بعد، إضافة إلى كون المعلومات المقدمة عنها في المادة 226 مكرر من المدونة العامة للضرائب تشبه مساطر التصحيح و التي سبق التطرق إليها بإسهاب في القسم الأول.

538 - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 305

539 - نفس المرجع، ص، 317.

540 - نفس المرجع .

حادت عن موضوع المنازعة، ليبقى الرأي النهائي للجنة خلال المداولة وليس خلال المناقشة، وهي طريقة محمودة على مستوى المناقشة- لكن دور الرئيس- يكون أكثر أهمية خلال المداولة".

و يتمتع الرئيس في حظيرة اللجان الضريبية بصوت فقط من بين الأصوات المعبر عنها، غير أن صوته يصبح مهماً في حالة تعادل الأصوات، بحيث يتم اتخاذ القرار الذي في جهته.

و إذا كان المشرع قد أسند رئاسة اللجان الضريبية إلى السلطة القضائية باعتبارها الضامن الأساسي لحقوق وحريات الأفراد بصفة عامة، إلا أنه يستحسن في هذا المجال أن تسند إلى القضاء الإداري، بدل القضاء العادي، اقتضاء بالتجربة الفرنسية والتي أسندت فيها المهمة المذكورة إلى رئيس المحكمة الإدارية أو أحد قضاتها ليس فقط على سبيل التقليد، وإنما لتمرس هؤلاء على المنازعات الضريبية.

و من أجل تدعيم مكانة الرئيس داخل اللجنة الوطنية، فقد تم إحداث منصب الكاتب العام بمقتضى المرسوم رقم 2-09-606 الصادر بتاريخ 30 دجنبر سنة 2009 ، ويعين الكاتب العام من طرف رئيس الحكومة، باقتراح من وزير الاقتصاد والمالية، وتحدد مهامه على الشكل التالي :

- تدبير الموارد البشرية الإدارية.

- طلب عناصر المسطرة من إدارة الضرائب.

- توزيع الملفات على الموظفين أعضاء اللجان الفرعية .

- برمجة الملفات أمام اللجان الفرعية.

- تنظيم جلسات اللجان الفرعية⁵⁴¹.

و الواقع أن إحداث منصب الكاتب العام داخل اللجنة الوطنية اتجاه محمود من شأنه أن يسرع مسطرة البت في الملفات المعروضة عليها.

⁵⁴¹ - الحسن الكاسم ، اللجنة الوطنية للطعون الضريبية ، الاختصاص و المسطرة و القرارات الصادرة عنها ، مساهمة في الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى ، العدد 16، مطبعة النجاح الجديدة ، الرباط ، 2011 ، ص، 97، أورده كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 77.

و بالإضافة إلى رؤساء لجان الطعن الضريبي يوجد في حظيرتها ممثلين عن الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني : ممثلين عن الإدارة الضريبية

يوجد في حظيرة اللجان الضريبية ممثلين عن الإدارة الضريبية، بحيث تختلف هذه التمثيلية نسبياً إذا ما انتقلنا من اللجنة المحلية لتقدير الضريبة صوب اللجنة الوطنية.

وتبعاً لذلك، سنحاول رصد ضمانات الملمزمين من خلال تمثيلية الإدارة الضريبية في اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (الفقرة I) وتمثيلية الإدارة في اللجنة الوطنية (الفقرة II).

الفقرة I : تمثيلية الإدارة الضريبية في حظيرة اللجان المحلية لتقدير الضريبة

تتواجد الإدارة الضريبية بتمثيلية قوية في حظيرة اللجان المحلية فتارة تقوم فقط بتمثيل الإدارة الضريبية (1)، وتارة أخرى تجمع بين وظيفة التمثيل والقيام بمهام الكاتب المقرر (2).

1 - وظيفة تمثيل الإدارة الضريبية

يمثل الإدارة الضريبية في اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو ممثله الذي غالباً ما يكون المفتش الفاحص، وهذا التمثيل يستمد قوته من القانون، نظراً لما يتوفر عليه المفتش الفاحص من تجربة ودراية بالمسائل التقنية، إضافة إلى كونه يتوفر على أصل ملف النزاع الذي يسهل على اللجنة الاطلاع على النقاط الحساسة في أوجه الخلاف.

و تتكون اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من ممثلاً لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه، ويعين هذا العنصر من طرف العامل من بين الموظفين العاملين تحت إمرته بصفته ممثلاً للسلطة التنفيذية وصلة وصل بين سكان العمالة و الإقليم و السلطة المركزية، و هكذا نجد بعض العمال من يعين ممثلاً عنه من بين الأطر التابعة سواء للقسم الاقتصادي أو الاجتماعي أو التابعة لقسم التعمير، ويمكنه أن يعين ممثلاً عنه من أي قسم شاء من الأقسام التابعة للعمالة أو الإقليم⁵⁴².

⁵⁴² - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص ، 65.

وإذا كان ممثل عامل العمالة أو الإقليم يعتبر عنصراً أساسياً ضمن تركيبة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، فإنه خاصية فريدة يتميز بها التشريع الضريبي المغربي بالمقارنة مع التشريعات المقارنة : فرنسا، مصر، تونس، والتي لا تعترف بضرورة تمثيل السلطة المحلية أو أية سلطة إدارية أخرى باستثناء إدارة الضرائب المعنية مباشرة بتأسيس الضريبة ومراقبتها. وهو توجه يحيل على أن هذا النوع من التمثيلية داخل تشكيلة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، تمثيل شكلي لا يضيف أية قيمة مضافة لأنه لا يدافع على أية جهة داخل المنازعة الضريبية⁵⁴³.

2 - وظيفة التمثيل والقيام بمهام الكاتب المقرر

يقوم رئيس المصلحة المحلية لربط أو من يمثله في اللجنة المحلية بالإضافة إلى الدور الطبيعي في تمثيل الإدارة الضريبية بمهمة الكاتب المقرر، نظراً لتمرسه على ملفات الفحص. و يتجلى دور الكاتب المقرر في السهر على القيام بالمهام التالية⁵⁴⁴:

- تلقي طلبات الإحالة على اللجنة وتسجيلها وإعطائها رقماً ترتيبياً.
- إعداد ملف الإحالة بما فيها أصل الملف والوثائق المرفقة له.
- السهر على توجيه الاستدعاءات الممضاة من طرف الرئيس إلى أعضاء اللجنة والأطراف المتنازعة.
- السهر على تبليغ مقرر اللجنة إلى الأطراف.
- علاوة على ذلك، يتوفر المقرر المذكور على تجربة وحكمة تجعل اللجنة على إطلاع دقيق على وقائع النزاع، الشيء الذي يوفر مزيداً من الوقت والجهد بالنسبة للإدارة الضريبية و الملزم.

الفقرة II : تمثيلية الإدارة الضريبية في اللجنة الوطنية

تتكون اللجنة الوطنية من تشكيلة مختلفة من ممثلين للإدارة الضريبية وقد وصل عددهم في حالياً حوالي ثلاثون (30) موظفاً يتم تعيينهم من طرف رئيس الحكومة وذلك باقتراح من وزير المالية، يكونون حاصلين

543 - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 65.

544 - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 306.

على تأهيل من ميدان الضرائب أو المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد، وأن تكون لهم رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من سلاليم الأجور أو ما يعادل ذلك، ويلحق الموظفون المذكورون باللجنة.

و يلاحظ في هذا الصدد أن المشرع اعتمد معيار الكفاءة في تعيين هؤلاء لإضفاء نوع من الفعالية على أعمال اللجنة الوطنية، إضافة إلى كونه قد أحسن صنعاً حينما جعل الرئيس يختار الكاتب المقرر من غير الموظفين العضوين في اللجنة الفرعية لحضور اجتماعاتها دون تمتيعه بصوت تقريرى الشيء الذي يضفي نوعاً من المصادقية على أعمالها.

ولا يخلو دور الكاتب المقرر في حظيرة اللجنة الوطنية من أهمية لأنه يضطلع على مضمون الشكاية، والوثائق المرفقة لها، وتاريخ وصولها ورقم تسجيلها، ويعد ملخصاً للدعوات الملزم لتسهيل المأمورية على أعضاء اللجنة⁵⁴⁵.

وهكذا بالإضافة إلى ممثلين عن الإدارة الضريبية يوجد في حظيرة اللجان الضريبية ممثلين عن الملزمين.

الفرع الثالث : ممثلين عن الملزمين

يعتبر وجود ممثلين عن الملزمين في حظيرة اللجان الضريبية إحدى الضمانات المهمة المنصوص عليها في التشريع الضريبي، علماً أن هؤلاء الممثلين يتم تعيينهم من القطاع المهني الذي ينتمي إليه الملزم، وذلك حتى يتسنى للجنة أن تكون على إطلاع ودراية بالنشاط المهني المضرب.

ففي اللجنة المحلية لتقدير الضريبة فيتم التعيين على الشكل الذي تناولته الفقرة الثانية للمادة 225 من المدونة العامة للضرائب: " يعين ممثلو الخاضعين للضريبة وفق الشروط التالية :

1- فيما يخص الطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو فلاحيا.

545 - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 308.

يعين عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاثة (3) سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات الأكثر تمثيلاً لفروع النشاط المشار إليها أعلاه، المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة، وكل من رؤساء غرفة التجارة والصناعة والخدمات وغرفة الصناعة التقليدية، وغرفة الفلاحة وغرفة للصيد البحري قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعنيين في حظيرة اللجنة المحلية.

2- فيما يخص الطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون مهناً حرة.

يعين عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر، الممثلين الرسميين ومثل عددهم من بين الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث سنوات من بين الأشخاص الطبيعية أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعنيين في حظيرة اللجنة المحلية.

ويباشر تعيين الممثلين المشار إليهم في (1) و(2) أعلاه قبل فاتح يناير من السنة التي تبتدئ خلالها مهامهم في حظيرة اللجان المحلية

و تضيف الفقرة(3) الثالثة من المادة المذكورة أعلاه أنه: "إذا طرأ تأخير على تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق، وقع تلقائياً تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ثلاثة(6) أشهر"⁵⁴⁶.

أما فيما يخص اللجنة الوطنية فيجوز تعيين الممثلين حسب مقتضيات الفقرة الأولى للمادة 226 من المدونة العامة للضرائب على الشكل التالي : "مائة 100 شخص من ميدان الأعمال يعينهم الوزير الأول لمدة ثلاث(3) سنوات بصفتهم ممثلين للخاضعين للضريبة، بناء على اقتراح مشترك لكل من الوزراء المكلفين بالتجارة والصناعة والصيد البحري والوزير المكلف بالمالية، ويختار هؤلاء الممثلون من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء للمنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً المزاولين نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدماتها أو حرفياً أو في الصيد البحري والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة، وكل من رؤساء غرفة التجارة

⁵⁴⁶ - تم رفع مدة الانتداب من ثلاثة (3) أشهر إلى سنة (6) أشهر بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016

والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري وذلك قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة، التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعنيين في حظيرة اللجنة الوطنية.

وإذا طرأ تأخير على تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق، وقع تلقائياً تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ستة (6) أشهر.

لا يمكن لأي ممثل من ممثلين الخاضعين للضريبة أن يحضر اجتماع اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة عندما يعرض نزاع سبق أن نظر في حظيرة لجنة محلية لتقدير الضريبة".

ويلاحظ أن المشرع أعتمد أسلوب التعيين لممثلين⁵⁴⁷ الملزمين، والذي يتم:

- من قبل العامل في اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

- من قبل رئيس الحكومة في اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.

وقد انتقد البعض هذا التوجه معتبراً إياه لا يتوافق مع روح الديمقراطية⁵⁴⁸، فمن الناحية المنطقية لا يمكن أن يطلب تحكيم من ممثلين تابعين لمديرية الضرائب، فرغم أنهم يعينون من المنظمات الأكثر تمثيلاً، فإنهم بالطبع يبقون يكون الولاء للجهة التي عينتهم، الشيء الذي يؤثر على استقلال اللجان.

و لتفادي مساوئ أسلوب التعيين، يبقى الاختيار هنا والذي سارت عليه بعض التشريعات كمصر أنجع أسلوب، لأنه يخول للملزم الحق في اختيار من يمثله من القوائم التي تضعها المنظمات المهنية التي تشترط العضوية فيها الخبرة و الكفاءة.

وبالإضافة إلى مشكل التعيين السالف الذكر، هناك معطى آخر يتمثل في وجود عدد غير كافي لممثلين الملزمين، فثلاثة (3) أعضاء رسميون وثلاثة (3) آخرون احتياطيون في اللجان يبقى دون المستوى المطلوب، لأن بعض الأنشطة المضربة تبقى بدون تمثيل. و يبقى هذا المشكل مطروحاً بالحاح في اللجنة الوطنية، فرغم أن المشرع عمل على الرفع من عدد ممثلي الملزمين إلى مائة (100) شخص، إلا أن العدد

⁵⁴⁷ - غير أنه في اللجنة المشكلة على مستوى الجماعة لم يشير المشرع الضريبي إلى هذا التعيين.

⁵⁴⁸ - نعيمة ولكبير، لجان الطعن الضريبي في المغرب محاولة لتحديد مساهمتها في حماية الملزمين ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، وحدة قانون المقاولات ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الرباط ، السنة الجامعية ، 2003-2004 ، ص، 51.

المذكور يبقى دون المستوى المطلوب وتبقى هناك بعض المهن غير ممثلة داخل اللجنة الوطنية، مثل: قطاع التعليم الخاص، قطاع الخشب، النقل الجوي، وغيرها من القطاعات الحيوية ، الشيء الذي يجعل الإدارة تهيمن على أعمال اللجنة المذكورة. ولتجاوز ذلك يتعين على المشرع المغربي أن ينهج في هذا المجال نهج المشرع الفرنسي الذي عمل على تمكين الملزم في حالة عدم وجود ممثلاً ينتمي إلى نفس حرفته أو مهنته طلب تعويضه بأحد ممثلي المنظمات التي ينتمي إليها⁵⁴⁹، وهذا ليس فقط على سبيل التقليد، وإنما انطلاقاً من مبادئ الإنصاف والمساواة.

و على أي حال فلا يقتصر دور التحكيم الضريبي في تدعيم حقوق الملزمين على مستوى التشكيلة بل يمتد إلى آليات عملها.

المطلب الثاني : آليات عمل اللجان الضريبية

تباشر اللجان الضريبية عملها وفق آليات محددة سواء على مستوى الاختصاص وكيفية إصدار المقررات، أو على مستوى سير النزاع، و في جميع الأحوال يمتّع المشرع الملزمين بضمانات مهمة على مستوى هذه المرحلة تحميهم من التقديرات التعسفية للإدارة، وتظهر معالم هذه الحماية في محددات عمل اللجان الضريبية (الفرع الأول) وعلى مستوى سير النزاع أمام اللجان الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول : محددات عمل اللجان الضريبية

ألزم المشرع الضريبي اللجان الضريبية العمل وفق منهجيتين : فالمنهجية الأولى تركز المفهوم الذي أنشأت من أجله، والمتمثل في إيجاد حل لمشاكل الفحص الواقعية، وذلك لإنتاج قرار عادل يرضي الطرفين، أما المنهجية الثانية فتكمن أهميتها في ضرورة توفر شروط معينة لإصدار المقررات، لأجل إعطاء نوع من المصادقية على أعمال اللجان المذكورة.

وبالتالي فمنهجية عمل اللجان الضريبية تتحدد في النظر في المسائل الواقعية (الفقرة I) من جهة، مع ضرورة التقيد بشروط معينة في إصدار المقررات (الفقرة II) من جهة أخرى.

⁵⁴⁹ - نعيمة ولكبير، لجان الطعن الضريبي في المغرب محاولة لتحديد مساهمتها في حماية الملزمين ، ص، 57.

الفقرة I : النظر في المسائل الواقعية

وضع المشرع في قانون المالية لسنة 2016 إطاراً محدداً لاشتغال اللجان الضريبية، وذلك لإضفاء نوع من الفعالية على أعمالها، وكهذا تم حصر اختصاص اللجنة المحلية لتقدير الضرائب المباشرة في التصحيحات التي تهم الدخل المهني المحددة حسب نظام الربح الجزافي والدخول والأرباح العقارية و الدخل و الأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة، و أيضاً في فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يقل رقم أعمالهم المصرح به في الحاصلات و التكاليف عن كل فترة محاسبية غير المتقدمة موضوع الفحص عشرة ملايين (10) درهم .

أما بالنسبة للجنة الوطنية للطعن الضريبي فقد حددت مهامها على الشكل التالي:

- فحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة على الدخل أيا كان رقم الأعمال المصرح به.
- فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يساوي أو يفوق رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات و التكاليف، برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص عشرة (10) ملايين درهم.
- التصحيحات المتعلقة بأسس فرض الضريبة التي تثير الإدارة بشأنها تعسفاً في استعمال حق يخوله القانون.
- الطعون التي لم تصدر فيها اللجان المحلية لتقدير الضريبة مقررات في شأنها داخل اثني عشر (12) شهراً.

وإذا كان المشرع قد حصر اختصاص اللجان الضريبية على الشكل الذي تم ذكره أعلاه في المشاكل التي تثار بين الملمزم والإدارة الضريبية حول الأسس الخاضعة للضريبة الناتجة عن مساطر المراقبة، فإنه بمقابل ذلك، وبمعنى أدق فإن مهام هاته اللجان تنحصر في عمليات تحديد الأرقام و استقراء الوقائع ووضع ميزانيات صحيحة لمنشأة لم يضع صاحبها ميزانية، وليس من حقها التعرض للمسائل القانونية، فذلك متروك للقضاء لكي يفصل في الدفوع القانونية استناداً على أنه يستعصي على اللجان حل المسائل القانونية بسبب طبيعة تكوينها⁵⁵⁰.

⁵⁵⁰ - العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص، 182.

ومن أهم المسائل الواقعية في الضرائب المباشرة: مراقبة اللجان للقيمة الثبوتية لمحاسبة الشركة، تقدير حجم معاملات الشركة، تقدير طبيعة عدم قابلية الدين للتحصيل، تقدير حجم التكاليف القابلة للخصم (تكاليف عامة، مخصصات، اندثارات)، تقدير حجم المبالغ المتعلقة بالسلع وحقيقة العجز في الميزانية القابلة للنقل من دورة محاسبية إلى أخرى⁵⁵¹.

غير أن التمييز ما بين الواقع والقانون أمر صعب في المجال الضريبي في ظل غياب نص يميز ما بينهما على سبيل الحصر⁵⁵²، مثلاً تقدير المصاريف الحقيقية القابلة للخصم مسألة واقعية، لكن البحث في أساسها وطريقة حسابها فهي مسألة قانونية.

وقد فتح هذا الوضع المجال لتدخل بعض الجهات لوضع تعاريف في هذا الشأن، و هكذا، أعتبر القضاء، مثلاً أن بث اللجنة الوطنية في بعض الأمور الإجرائية المتعلقة بمسطرة التصحيح يعتبر من المسائل القانونية التي تخرج عن اختصاصها⁵⁵³، بينما أعتبر الفقه المغربي كلما تعلق الأمر بنطاق تطبيق القانون الجبائي وتكييف الوقائع بالاستناد إلى القانون نكون أمام مسألة قانونية، أما المسائل الواقعية فتكون كلما كان هناك ربح أو رقم أعمال ستحدد الضريبة على أساسه.

أما بالنسبة للفقه الفرنسي⁵⁵⁴ أعتبر من بين المسائل الواقعية عندما يتعلق الأمر بالتحديد المادي لظروف عمل مقاول أو ممارسة مهنة أو التحقق من تحويل الأرباح إلى الخارج، في حين نكون أمام المسائل القانونية في حالة ما إذا كان الأمر يهم تفسير أو تطبيق القانون الجبائي كتحديد مكان فرض الضريبة أو تحديد الطبيعة القانونية لمهنة معينة.

⁵⁵¹ - محمد منقار بنيس، مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، العمل القضائي و المنازعات الضريبية، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب، أشغال اليوميين الدراسي، 28 29 مارس سلسلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2005، ص32.

⁵⁵² - جواد العسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه، في القانون العام "وحدة القانون الإداري و علم الإدارة" كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية - أكادال - الرباط، السنة الجامعية، 2000-2001، ص 221.

⁵⁵³ - القرار الصادر عن المجلس الأعلى عدد 24 بتاريخ 2000/10/1640 في ملف 99/1/4/1640 ورد فيه : "...فلا تكون مختصة عندما يتعلق الأمر بمسألة إجرائية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة كما هو الشأن في مراعاة الأجل الذي يجب أن يعطي للملزم قبل الانتقال إلى مراقبة وثائقه المحاسبية إذ يمكنه أن يلجأ في شأن ذلك مباشرة إلى المحكمة"، أورده : عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة، مرجع سابق، ص، 205.

⁵⁵⁴ - Arret du 11 juillet 1913 cité par Michel richard, la pratique du contentieux administratif et fiscal, 2^e édition, edition Moniteur, Paris ,1979 ,p,180 .

أشار إليه : العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، 184.

و الواقع إن حصر اختصاص هذه اللجان في النظر في المسائل الواقعية يربك أعمالها، الشيء الذي يترتب عنه بعض المثالب:

- تقوية مناورات الإدارة مادام أنها الطرف القوي في العلاقة الضريبية للدفع بتجاوز اللجان لاختصاصها أو بعدم أحقيتها في البت سواء أمام اللجان نفسها أو أمام القضاء، مما يجعل تقدير الأساس الضريبي في بعض الأحيان يتم وفقاً لتوجه الإدارة الضريبية.

- إطالة أمد النزاع و الزيادة في المصاريف لأن قرارات اللجان الضريبية غالباً ما تكون موضوع استئناف أمام المحاكم الإدارية من طرف الإدارة أو من طرف الملزم بعله تجاوز اللجان لاختصاصها مما يؤدي أولاً: إلى الإضرار بالملزم الذي هو في حاجة دائمة لاستقرار في أوضاعه، و ثانياً، يؤدي إلى الإضرار بحقوق الخزينة والتي تتأخر في تحصيل ديونها.

و لتجاوز هذا الحيف التشريعي يتعين على المشرع أن يسلك في هذا المجال مسلك المشرع الليبي والجزائري واللدان وسعا من اختصاص اللجان ليطال كل المسائل القانونية والواقعية، وذلك لضمان حماية أكثر للملزمين.

الفقرة II: شروط إصدار المقررات

يشترط في المقررات الصادرة عن اللجان الضريبية التعليل والتفصيل (1)، كما يشترط أيضاً أن تتخذ المقررات داخل أجل قانوني محدد (2) تدعياً لحقوق الملزمين و للإدارة الضريبية بنفس الوقت.

1- التعليل والتفصيل في إصدار المقررات

يجب أن تكون المقررات الصادرة عن اللجان الضريبية مفصلة ومعللة، ويعد هذا الشرط من الشروط الجوهرية لسببين:

- ليتمكن أطراف العلاقة الضريبية من الطعن فيها لاحقاً⁵⁵⁵.

⁵⁵⁵ - ورد في حكم عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ ما يلي: "إن الأصل في الطعن هو الإباحة سيما أن المشرع أوجب أن تكون مقررات اللجنة الوطنية معللة وأن يتم تبليغها للطرفين برسالة مضمونة التوصل ، وأن هدف المشرع من ذلك هو وضع توازن بين حقوق الإدارة وحقوق الملزم وتمكين هذا الأخير من عرض المقررات المذكورة في جميع الأحوال على رقابة القضاء" حكم رقم 1599 بتاريخ 2007/7/5 ملف رقم 01/27.

- حتى يكون الأطراف على علم بالقواعد والأسس المعتمدة في اتخاذ القرار .

و يؤدي عدم احترام اللجان لهذا المقتضى إلى بطلان مقرراتها مادام أن واقع التعليل والتفصيل منصوص عليه صراحة بموجب المادتين 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب⁵⁵⁶ في حالة المنازعة في المقررات الصادرة عنها قضائياً.

و تعليل قرارات اللجان للضريبة يندرج في إطار المبادئ العامة المعمول بها في القانون الإداري، بحيث تكون الإدارة ملزمة بذكر الأسباب التي استندت عليها في اتخاذ القرار، كما أن مجلس الدولة الفرنسي أكد على ذلك في العديد من المناسبات⁵⁵⁷.

غير أن الإشكال الذي يطرح في هذا الباب أن المقررات المذكورة تصدر باللغة الفرنسية، الشيء الذي يؤدي إلى الإضرار بشريحة واسعة من الملزمين لأن أغلبهم يجهلون اللغة الفرنسية من جهة، ويعد خرقاً لروح الدستور المغربي الذي ينص أن اللغة العربية هي اللغة الرسمية للبلاد من جهة أخرى.

وإذا كان المشرع الضريبي المغربي حديث الإقرار بتعليل لجان الطعن الضريبي لمقرراتها، (و نشير في هذا الصدد أن اللجنة المحلية فقد قيدت بهذا الإجراء انطلاقاً من القانون المالي لسنة 2001 ، أما بالنسبة للجنة الوطنية فقد قيدت بذلك ابتداء من القانون المالي لسنة 1993)، إلا أن هناك العديد من التشريعات سبقت في هذا المجال، فالمشرع المصري قد عمد إلى إقراره ابتداء من صدور قانون رقم 14 لسنة 1939، والمشرع الفرنسي ابتداء من صدور مرسوم 30 أبريل 1955⁵⁵⁸.

⁵⁵⁶ - أنظر البند الرابع من المادة 225 و البند الثالث من المادة 226 من المدونة العامة للضرائب.

⁵⁵⁷ - وقد جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية الرباط حينما قضت ببطلان مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة: " ...أن اللجنة المحلية لم تجعل لقرارها هذا أي سند، ذلك أنها لم تتطرق بالتفصيل لهذه التبريرات كما أنها تبقى غير جديرة بالاعتبار نظراً لأنها غير مقرونة بأي حجج قانونية تثبتنها، وما ذهبت إليه اللجنة المحلية في تحديد لقيمة العقار في مبلغ 100 درهم غير ذي أساس، ويتعين إلغاؤه ... " حكم رقم 3774 المؤرخ 15 شتنبر 2015 ملف رقم 18/7113/2015 (غير منشور).

⁵⁵⁸ - الحسن ضجة، لجان التحكيم العامة ودورها في تسوية المنازعات الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط - أكادال ، السنة الجامعية، 1996-1997 ، ص، 118.

2 أجل إصدار المقررات

إن بادرة المشرع بتحديد الأجل القانوني الذي سيستغرقه النزاع أمام اللجان الضريبية بادرة فعالة، الهدف منها تفادي بعض المعوقات التي تطيل أمد النزاع⁵⁵⁹.

وفي هذا الإطار عمل المشرع بمقتضى قانون المالية لسنة 2016 على توحيد أجل إصدار المقررات بالنسبة للجان محل الدراسة حيث أصبح محدداً في اثني عشر (12) شهراً، يبتدئ احتسابه من تاريخ تسلم المطالبات و الوثائق من الإدارة⁵⁶⁰. ويهدف هذا الإجراء من جهة نظرنا إلى تبسيط و توحيد نصوص التشريع الضريبي أما الفاعلين الاقتصاديين، وأيضاً لتفادي التأخير في إصدار المقررات بالنسبة للجان المحلية لتقدير الضريبة (كانت مدة إصدار المقررات بالنسبة للجنة المحلية لتقدير الضريبة تحدد في أربعة و عشرون (24) شهراً) والذي كان لا يخدم لا مصلحة الإدارة و التي تهدف دائماً إلى إنهاء منازعاتها في أقرب وقت، و لا مصلحة الملزم الذي هو في حاجة ماسة إلى الاستقرار في الوضع المهني و المالي.

والجدير بالذكر أنه في حالة انصرام الأجل المشار إليه أعلاه ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، وجب على الكاتب المقرر أن يشعر الأطراف بذلك بواسطة رسالة خلال الشهرين المواليين لانصرام اثني عشر (12) شهراً المذكور، وفقاً لمقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

أما بالنسبة للجنة الوطنية فإذا انصرم أجل اثني عشر (12) شهراً ولم تتخذ مقررها، فإن المشرع رتب جزاء قاسياً، بحيث منع عدم جواز إدخال أي تصحيح على إقرار الخاضع للضريبة أو على أساس فرض الضريبة بصورة تلقائية بسبب عدم الإدلاء بالإقرار أو إقرار غير تام.

غير أنه في حالة إعطاء الملزم موافقته الجزئية على الأسس المبلغة من لدن إدارة الضرائب أو في حالة عدم تقديمه لملاحظات على أسباب التصحيح المدخلة من طرف الإدارة ، يكون الأساس لإصدار الضرائب هو الأساس الناتج عن تلك الموافقة الجزئية و أسباب التصحيح الكلية.

559 - الحسن ضجة، لجان التحكيم العامة ودورها في تسوية المنازعات الجبائية، مرجع سابق، 118 .

560 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2016.

الفرع الثاني : سير النزاع أمام اللجان الضريبية

لقد وضع المشرع مسطرة واضحة لعمل اللجان الضريبية بالشكل الذي يسهل معه الحوار التواحيي ما بين الملمزم و الإدارة الضريبية. و قد مكنت المسطرة المذكورة الملمزم من الدفاع عن مصالحه وفي طرح جميع الإثباتات، وخولت له الحق أيضاً في الإطلاع على ملفه دون التقيد بكتمان السر المهني، إضافة إلى أن اللجنة تطالب المفتش المحقق تقديم إيضاحات لتبرير المنهجية التي أعتمدها في إعادة تقدير الأساس الضريبي.

ونظراً لخصوصية النزاع أمام اللجان الضريبية ارتأينا أن نعالج سير النزاع أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (الفقرة I) وسير النزاع أمام اللجنة الوطنية (الفقرة II).

الفقرة I: سير النزاع أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

إن ممارسة الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يقتضي التقيد بشروط محددة (1) حتى يتسنى لها التحقيق في النزاع (2).

1- شروط بث اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في النزاع

يتعين على الملمزم الراغب في الاستقادة من مزايا مساطر تحكيم اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التقيد بشكليات عريضة الطعن (أ)، و احترام أجل الطعن (ب) .

أ- التقيد بشكليات عريضة الطعن

ترفع الطعون أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في شكل عرائض يقدمها الملمزمون بالضريبة الكائن مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها⁵⁶¹، ويشترط في العريضة ما يلي :

- أن تكون مكتوبة لأن من شروط الطعن الكتابة.
- أن تكون موقعة من طرف الملمزم أو من يمثله، ويعد هذا الإجراء جوهرياً وهو ضمانات أساسية للملمزم نفسه، ويفيد بأن ما ورد في العريضة هو من صنعه⁵⁶².
- أن تتضمن جميع الحجج والوسائل التي استند عليها الملمزم لتدعيم موقفه.

⁵⁶¹ - البند الأول من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب.

⁵⁶² - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليلا، المنازعات الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق ، ص 106 .

ويعد التقييد بهذه الشروط تدعيماً لموقف الملمزمين اتجاه الإدارة وإسهاماً لهم في نجاعة التحكيم الضريبي⁵⁶³.

و هكذا، توجه العريضة عبر رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل إلى المفتش الفاحص، والذي يعبر فيها الملمزم عن نيته الصريحة في طلب المثل أمام اللجنة.

غير أن ما يثير الانتباه هنا، رغم التعديلات السنوية التي يلحقها المشرع بالقوانين الضريبية إلا أنه مازال يعتمد نظام الإحالة في طلب المثل أمام اللجنة المذكورة، والتي من خلالها يحل المفتش الفاحص محل الملمزم في تقديم طلب التحكيم أمام اللجنة المذكورة، لذلك كان من الأجدر أن تحال الطعون في قرارات الإدارة الضريبية مباشرة إلى اللجنة المحلية دون وساطة⁵⁶⁴، خصوصاً في الوقت الذي أصبح لكل لجنة مقر معلوم، ورئاسة موكولة إلى رئيس المحكمة الابتدائية⁵⁶⁵.

ب- احترام أجل الطعن

يتحدد أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر لتسليم اللجنة لتقدير الضريبة المطالبات والوثائق مصحوبة بالمسطرة التوجيهية من طرف الإدارة، ابتداء من تاريخ تبليغها بالطعن المقدم من لدن الملمزم الراغب في المثل أمام اللجنة المذكورة.

و في حالة عدم توجيه هذه الطلبات داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة أسس تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من قبل الملمزم، و يعد هذا الإجراء كعقاب قاسي للإدارة التي تتماطل في إرسال طلبات الملمزمين.

2 - التحقيق في النزاع

يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التوجيهية لتمكين اللجنة من البث في جميع نقط الخلاف المثارة حول المسطرة المذكورة ، وذلك إسوة باللجنة الوطنية كما سنرى لاحقاً.

563 - عبد المنعم بلوق، وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 97.

564 - نفس المرجع، ص، 98.

565 - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص، 112.

و كهذا وعلى وائر تسلل المفتش الفاحص مقال الطعن من الملزم الذي يرغب في المثل أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، يعد هذا الأخير تقريراً مفصلاً يستعرض فيه جميع الحجج التي تدعم موقف الإدارة، والجزء الذي لم يقع عليه الاتفاق بين الملزم والنقط العالقة التي مازال يحوم حولها النزاع.

و تدعيماً للمسطرة التواجهية المتعارف عليها في الميدان الضريبي يتم توجيه الاستدعاءات بمبادرة من الكاتب المقرر والذي يستدعي وجوباً ممثلي الخاضعين للضريبة، وممثلي الإدارة بخمسة عشر (15) يوماً على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع وفقاً لقواعد التبليغ، و تكمن فائدة هذا الإجراء في معالجة مشكل الغياب داخل هذه اللجان الذي يحد من فعالية دورها وخاصة بالنسبة لممثلي الملزمين، الذي يؤدي إلى تضييع حقوقهم في مواجهة الإدارة⁵⁶⁶، كما أن عملية الأخبار قبل موعد الجلسة من شأنه أن يمكن الملزمين من تقديم حجج ووسائل جديدة تدعم ادعاءاتها.

و هكذا عند افتتاح الجلسة تستمع اللجنة إلى ممثلي الملزمين (أو ممثل واحد) والمفتش الفاحص، كل على حدة أوهما معاً، بطلب من إحداهما، أو إذا ارتأت أن هذه المواجهة ضرورية.

وفي إطار البحث عن حل عادل للطرفين، خول المشرع الضريبي للجنة الاستعانة بخبير أو خبيرين، وقد يقع تعيينهم من بين الموظفين أو الملزمين بالضريبة، وذلك حتى تكون اللجنة على إطلاع بالمسائل الفنية والتقنية المرتبطة بعملية الفحص، شريطة أن يكون لهما صوت استشاري وهي مسألة بديهية مادام أنهم فقط أعوان في الجلسة.

وتبث اللجنة بصورة صحيحة إذا حضرها الرئيس واثان من أعضائها، وتتداول بأغلبية أصوات الحاضرين، وإن تعادلت الأصوات رجع الجانب الذي يكون فيه الرئيس، أما في حالة تخلف أحد الأطراف عن الحضور، فإنها تعقد اجتماع ثاني بحضور الرئيس ويتم التداول فيه بنفس الطريقة السالفة الذكر لاتخاذ المقرر.

566 - امحمد قزير، أهم المستجدات الضريبية في قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص، 93.

غير أنه و للأسف تتميز اجتماعات اللجنة المذكورة بمناقشات سطحية لمختلف النقط موضوع النزاع، و هو أمر لا يمكنها من اتخاذ قرار مبني على أساس⁵⁶⁷، كما أن قصور التكوين التقني لأعضائها خصوصاً في مجال المحاسبة و الاقتصاد لا يمكنها من تقدير سريع لحجج كل واحد من الطرفين⁵⁶⁸.

وفي جميع الأحوال يجوز للملزم بالضريبة أو الإدارة أن ينازعا قضائياً في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية التي أصبحت نهائية بما في ذلك المسائل التي صرحت فيها بعدم الاختصاص، إلا أنه لا يمكن تقديم الطعن في آن واحد أمام المحاكم و أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة.

الفقرة II : سير النزاع أمام اللجنة الوطنية

يظهر دور اللجنة الوطنية للطعن الضريبي في تدعيم حقوق و ضمانات الملزمين بالضريبة من خلال: مسطرة الطعن (1)، وكيفية بث اللجنة في النزاع (2).

1 - مسطرة الطعن أمام اللجنة الوطنية

يتم تقديم الطعن أمام اللجنة الوطنية على غرار ما هو معمول به أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في صورة عريضة توجه إلى المفتش في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، الذي يحيلها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن اللجنة من البت، شريطة أن يحدد الطالب في العريضة، موضوع الخلاف و تتضمن عرضاً للحجج المستند إليها. و يتحدد أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر لتسليم اللجنة الوطنية المطالبات و الوثائق مصحوبة بالمسطرة التواجهية من طرف الإدارة، ابتداء من تاريخ تبليغها بالطعن المقدم من لدن الملزم الراغب في المثول أمام اللجنة المذكورة.

و في حالة عدم توجيه العرائض و الوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضعين للضريبة.

⁵⁶⁷ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 106.
⁵⁶⁸ - نفس المرجع.

2- كيفية بث اللجنة الوطنية في النزاع

يتعين على القاضي رئيس اللجنة أن يكلف ببحث الملفات إلى أحد الموظفين أو أكثر، على أن توزع هذه الملفات فيما بعد إلى اللجان الفرعية، وقد وصل عددها حالياً إلى سبعة (7) لجان وتتكون من:

- قاضي (رئيساً).

- موظفين يعينان بالقرعة من بين الموظفين الذين لم يقوموا ببحث الملف المعروض على اللجنة للبحث فيه.

- ممثلين اثنين للملزمين يختارهما رئيس اللجنة.

و يختار رئيس اللجنة كاتباً مقررّاً من غير الموظفين العضوين فيها لحضور اجتماعاتها دون صوت تقريرى، وتعد كل لجنة فرعية العدد اللازم من الجلسات ويستدعي وجوباً ممثل أو ممثلي الملزمين، وممثل أو ممثلي إدارة الضرائب في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم وذلك بقصد الاستماع إليهما كل على حدة أو هما معاً وإما بطلب من أحدهما أو إذا رأت هذه المواجهة ضرورية.

ويلاحظ أن المشرع أكد على إلزامية استدعاء ممثلين الملزمين لكنه بالمقابل لم يرتب أي جزاء قانوني إثر عدم التقيد بهذا المبدأ، إلا أن القضاء يرتب بطلان مقررات اللجنة، وذلك من منطلق الإخلال بمبدأ الدفاع.

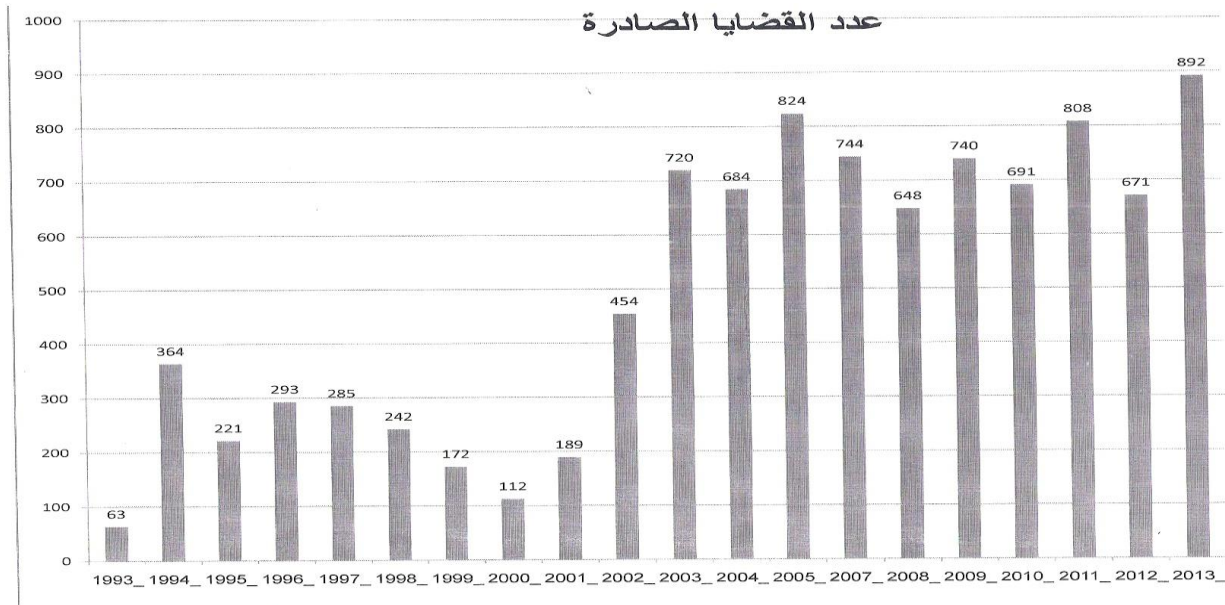
و في إطار الإجراءات المكملة لعملية التحقيق الضريبي يمكن أن تضيف كل لجنة في كل قضية خبير أو خبيرين لتتوير مسارها في عملية الفحص، قد يكون من الموظفين أو من غير الموظفين مع تمتعهم بصوت استشاري. ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تتخذ مقرراتها بحضور ممثل الملزم بالضريبة أو موكله أو ممثل للإدارة أو الخبيرين.

وتتداول اللجان بصورة صحيحة بحضور الرئيس وعضوين آخرين على الأقل من بين الأعضاء المكونين لها، فإن تعادلت الأصوات رجع الجانب الذي يكون فيه الرئيس.

و هكذا أصبحت اللجنة الوطنية مع مرور الوقت تضبط نسبة كبيرة من الحالات الواقعية المتعلقة بأغلبية المهن التي خضعت لتحقيق جبائي، كما تمكنت من وضع نوع من المنوغرافيا لهذه المهن أو الأنشطة⁵⁶⁹ الشيء الذي مكنها من تصفية العديد من النزاعات.

و يرصد المنحنى أسفله نشاط اللجنة الوطنية منذ إحداثها إلى حدود سنة 2013 :

المنحنى رقم : 2



المصدر : اللجنة الوطنية للطعن الضريبي

إلا أنه وبالرغم من المجهودات التي يرصدها المنحنى أعلاه، فإن اللجنة لازالت تتخبط داخل دوامة من المعوقات التي تحد من فاعليتها ، ولتجاوز هذه العراقيل نقترح ما يلي :

- العمل على إحداث لجان فرعية أخرى للرفع من أدائها، فرغم أن عددها وصل حاليا إلى سبعة (7) لجان إلا أنه يبقى عدد غير كافي بالمقارنة مع عدد قضايا الفحص الشائكة التي تتلقاها، مع جعلها تشمل على الأقل المدن الكبرى للمملكة لتخفيف عبء التنقل عن الملمزمين.

⁵⁶⁹ - عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي) مرجع سابق، ص، 206.

- تزويد اللجنة بالوسائل الضرورية لنشر مقرراتها، خصوصاً تلك المتعلقة بالتصحيحات نابعة من مسألة مبدأ قبل أن تكون مسألة قانون⁵⁷⁰.
 - إحداث ميزانية خاصة باللجنة وذلك لضمان استقلالها من جهة، ولتسيير شؤونها من جهة ثانية، علماً أنها تشكو من قلة التجهيزات من لوازم مكتبية كالورق و الأظرفة⁵⁷¹ مثلاً.
 - يجب اعتماد اللغة العربية في تحرير المقررات بالإضافة إلى اللغة الفرنسية⁵⁷²، وذلك أخذاً بعين الاعتبار المستوى الثقافي للملزمين بالضريبة.
 - وضع مساطر داخلية وميثاق أخلاق يوقع عليه بكيفية منتظمة كل عضو من هذه الأخيرة و من الأعضاء الممثلين للخاضعين للضريبة⁵⁷³.
 - تزويد اللجنة بعدد كافي من الموظفين والأطر المشكلين للطاقت الإداري والتقني.
- و هكذا وعلى الرغم من مساهمة اللجان الضريبية في حل العديد من منازعات الفحص المحالة عليها، غير أنه يستحيل في بعض الأحيان الحصول على اتفاق يرضي الملزم أو الإدارة، الشيء الذي يحتم لجوء الأطراف إلى القضاء للفصل بينهما.

⁵⁷⁰ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص 106.

⁵⁷¹ - محمد منقار بنيس، مسطرة تصحيح الضريبة ، مرجع سابق، ص، 35.

⁵⁷² - هناك من بعض الملزمين من أسس طعنه حول تحرير مقرر اللجنة باللغة الفرنسية، حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 795 بتاريخ 2011/03/16 ملف عدد 2009/11/176، أوردته: السعدية جماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2014، ص، 141 و ما بعدها.

⁵⁷³ - تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 106.

الفصل الثاني :

حماية الملمزمين في المرحلة القضائية للنزاع الضريبي

توفر الرقابة القضائية ضماناً وحماية لحقوق الأشخاص من أخطاء وتجاوزات الإدارة، علماً أنها ترتكب أخطاء فادحة في الضرائب المباشرة، لهذا أجاز المشرع المغربي للملمزمين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم، سواء الإجبارية منها (المطالبات النزاعية) أو الاختيارية (التظلم الاستعطافي أو للجاني) والتي أسفرت جميعها عن قرارات غير مرضية. وعليه فالرقابة على هذا المستوى تجعل الملمزمين في مأمن من اعتداء الإدارة.

و تتميز المنازعة الضريبية أمام القضاء بالتشعب والتعقيد بالمقارنة مع باقي المنازعات العادية و الإدارية على وجه التحديد، و مجال خصب للنقاش الفقهي و القضائي⁵⁷⁴، نظراً لكون المنازعة على هذا المستوى تحكمها قواعد خاصة وأخرى عامة.

فمن جهة القواعد الخاصة بالدعوى الضريبية تخضع لقواعد خاصة تنظمها إجرائياً وموضوعياً من بداية رفعها وحتى صدور الحكم، وتملك الإدارة من خلال هذا القانون موقفاً أقوى بفعل الامتيازات المخولة لها، كعدم قبول الطعن دون تقديم تظلم مسبق إلى الإدارة من لدن المشتكي، شرط تقديم الضمانة أثناء طلب وقف تنفيذ الضريبة في المقررات النهائية الناتجة عن مسطر المراقبة الضريبية، إضافة إلى أنها الطرف الحائز للملف الجبائي للملمزم والمزود بأدلة الإثبات.

و من جهة القواعد العامة فإن الدعوى الضريبية تسري عليها قوانين التقاضي العادية المعمول بها في إطار قانون المسطرة المدنية والقانون المحدث للمحاكم الإدارية⁵⁷⁵، بما فيها ذلك إجراءات التحقيق و تبادل المذكرات و المستندات و الاستماع إلى الأطراف.

و تبعاً لذلك، فإن القاضي الضريبي يسعى إلى تطبيق القانون بغية تطبيق قواعد الشرعية على تصرفات الإدارة الضريبية، حيث يبحث في أغوار التشريع و ذلك بحسب نوع الدعوى المعروضة أمامه من

⁵⁷⁴ - مجلة المالية، العدد 15، 2011، ص، 29، متاحة على الموقع الإلكتروني:

Www.gov.finances.ma

⁵⁷⁵ - القانون رقم 41-90 المتعلق بإنشاء المحاكم الإدارية الصادر بموجب الظهير رقم 1-91-225 المؤرخ 22 ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993).

أجل صد القرارات الإدارية المجحفة أو المتعسفة⁵⁷⁶ باتجاه الملمزمين على اعتبار أنه حامي لحقوق وحرقات الأفراد، مادام أن العلاقة بين الملمزم وإدارة الضرائب تتميز ببون شاسع في المواقف⁵⁷⁷.

وهكذا فالدعاوى التي تعرض على المحاكم الإدارية إما دعاوى يهدف من خلالها المشتكي إلى إبطال أو تقويم قرار ضريبي غير مشروع في مجال تقدير الأساس أو التصفية في إطار دعاوى الموضوع، أو فقط أن الطالب يريد وقف تنفيذ القرار لأسباب جدية ومستعجلة في إطار إجراءات الدعاوى المستعجلة، ما دامت المنازعة في الضريبة لا تعد شرطاً لوقف التنفيذ.

و على هذا الأساس سنناقش حماية الملمزمين في إطار دعاوى الموضوع (المبحث الأول) من جهة، و الدعاوى المستعجلة (المبحث الثاني) من جهة أخرى.

المبحث الأول: حماية الملمزمين في إطار دعاوى الموضوع

تهدف دعاوى الموضوع إلى الحسم في جوهر النزاع الذي يثور بين الملمزمين والإدارة الضريبية بمناسبة تحديد الأساس وتصفية الضريبة، وتوفر للقاضي سلطات تقديرية واسعة تمكنه من تأويل وتحوير النص الضريبي بما لا يضر بالحقوق الثابتة للإدارة، وتحمي حقوق المشتكين من التعسفات التي تطالهم في مجال الفرض الضريبي.

و من أجل رصد مظاهر وأبعاد الحماية القضائية للملمزمين بالضريبة، نسلط الضوء على دور القاضي الضريبي في تأصيل بعض القواعد لصالح الملمزمين (المطلب الأول)، وأيضاً سلطاته في مراقبة نشاط الإدارة الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: دور القاضي في تأصيل بعض القواعد لصالح الملمزمين

يلعب القاضي الضريبي دوراً إيجابياً ملموساً في توجيه الدعاوى الصحيحة بما يكفل والتطبيق السليم لأحكام القانون بغض النظر عن التكييف القانوني للأطراف، ووعياً منه بأن المنازعة الضريبية هي ملك

⁵⁷⁶ - البر الحسين ، التهرب الضريبي بالمغرب، طوب بريس، الرباط، 2013، ص، 161.
⁵⁷⁷ - تقرير صادر عن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي مرجع سابق، ص، 104.

للمحكمة وليس للخصوم، وأن المنازعة الضريبية تقوم على روابط القانون العام التي تستلزم الاستقرار في أقرب الآجال، وأنها تحكم بين طرفين غير متكافئين.

و في هذا السياق عمل القاضي الضريبي بالرغم من حداثة تجربة القضاء الإداري في المغرب من تأصيل بعض القواعد لصالح الملزم هو ينظر في الدعوى سواء فيما يتعلق بالجوانب الشكلية (الفرع الأول)، أو على مستوى قواعد الموضوع (الفرع الثاني).

الفرع الأول : القواعد الحمائية الشكلية

ذهب مجلس الدولة الفرنسي⁵⁷⁸ في إطار حمايته للملزمين على مستوى الإجراءات الشكلية للدعوى للضريبة، إلى التمييز ما بين الشكليات الأساسية والشكليات غير الأساسية، ومن هذا المنطلق فإن الإلغاء لا يطال إلا الشكليات الأساسية المقررة بقوة القانون أو التنظيمات أو المبادئ العامة للقانون.

كما أن القضاء المغربي رفض إخضاع دعاوى الملزمين لشكليات تعرقل من ممارسة حقوقهم، حيث عمل على تأصيل العديد من القواعد الشكلية دون التمسك بالقوانين الشكلية الجامدة.

و هكذا قد ساهم القاضي الضريبي المغربي في تكريس بعض القواعد الشكلية التي تستلزمها الدعوى الضريبية (الفقرة I)، و قواعد أخرى تهم مسطرة التبليغ (II).

الفقرة I : التكريس لبعض القواعد الشكلية التي تستلزمها الدعوى الضريبية

ساهم القاضي الضريبي في تكريس العديد من القواعد الشكلية، فمنها ما هو مستمد من القواعد المتعارف عليها في مجال القانون (1) أو تلك المتعلقة بآجال الطعن (2) وأخرى تتعلق بقبول الطعن القضائي دون أن يكون مسبوقاً بالطعن الإداري (3) .

1 - القواعد الشكلية العامة

عمل القاضي الضريبي على تأصيل مجموعة من المبادئ من قوانين مختلفة من أجل إقرار الحماية اللازمة للملزمين بالضريبة ومن أهمها:

⁵⁷⁸ - www.blog.saeed.com/2011/04/ajudication,of-tax-disputs.

- إن الجهاز القضائي يتميز بخاصيتين هما: الاستقلال والحياد، مع ما يعنيه ذلك من حرية التحرك بالنسبة للقاضي دون الخضوع إلى ضغوط كيفية كانت طبيعتها أو مصدرها، حيث يعامل أطراف الدعوى الضريبية على قدم المساواة دون منح امتياز لهذا الطرف أو ذاك ، فالقاضي يبث طبقاً للقانون وبناء على الحجج والدلائل التي قدمها كل طرف من أطراف الدعوى بشكل وافر ومستفيض. خلافاً لما يحدث في المرحلة الإدارية حيث تتم دراسة الشكاية في غالب الأحيان بشكل سطحي وغير معمق، نظراً لتقيد الإدارة الضريبية بالرد على طلبات الملزم الطاعن خلال الستة (3) أشهر من تاريخ تقديم الشكاية⁵⁷⁹.

- طبقاً لما هو معمول به في الدعاوي الإدارية والعادية فإن الدعوى الضريبية تتم بشكل حضوري، حيث يتم تمكين الملزمين من إبداء دفوعاتهم والرد على جميع المسائل التي أثيرت في المقال الافتتاحي في جميع أطوار المحاكمة حتى يصدر الأمر بالتخلي من لدن القاضي المقرر.

- استقر القضاء على إبراز الدور الإيجابي للقضاء الإداري وهو ينظر في الدعوى بتطبيق المادة 32 من قانون المسطرة الإدارية أخذاً بعين الاعتبار خصوصية المنازعة الضريبية، وذلك بإنذار الملزم المدعي سواء تعلق الأمر بالصفة أو أداء الرسوم القضائية أو بالتوجيه الصحيح للدعوى (دعوى إلغاء دعوى قضاء شامل)، ولقد أكد القضاء على هذا المبدأ في عدة مناسبات وذلك حماية لحقوق الملزم⁵⁸⁰ ، أضف إلى ذلك إلى كون القاضي يتوفر على سلطة تكييف الدعوى الضريبية بما يكفل التطبيق السليم لأحكام القانون وصولاً إلى الحكم العادل في القضية.

- إذا كان الأصل في قانون المسطرة المدنية هو علنية الجلسات، فإن البث في الدعاوي التي ترفع من طرف الملزم أو عليه تتم في سرية تامة حفاظاً على أسرار الملزم ومنعاً من للإضرار بنشاطه، وقد استمد القاضي الضريبي هذا المبدأ من المشرع، الذي ألزم بكتمان السر المهني و فق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل كل شخص يشارك بمناسبة مزاولته وظيفته أو اختصاصه، في تحديد الضرائب و الواجبات و الرسوم و مراقبتها و استيفائها أو المنازعة فيها.

579 - عبد المنعم بلوق، وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي، مرجع سابق ، ص، 212.

580 - عبد المنعم بلوق، وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي، مرجع سابق ، ص، 212.

- إذا كانت بعض التشريعات المقارنة تنص بكيفية صريحة على أن الدعاوى التي ترفع على الملزم أو عليه يكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة⁵⁸¹، وذلك من أجل ضمان استقرار أوضاع الملزمين والحفاظ على أنشطتهم المضربة، وحماية لحقوق الخزينة العامة من الضياع، فإن القضاء الإداري المغربي يتجه إلى تطبيق هذا المبدأ ولو أنه لم يتم التنصيص عليه صراحة في القانون⁵⁸²، وهذا ما يكرس حماية للملزم من جهة، وتعزيز الثقة لديه واطمئنانه على حقوق⁵⁸³ من جهة ثانية .

فطول مدة النظر في الدعوى الضريبية يعتبر عقوبة في حق الملزمين الأوفياء في أدائهم الضريبي، لأن الآجال الطويلة الأمد هي مضيعة لوقتهم وإضافة مصاريف جديدة عليهم، مما قد يستمليهم من إخلاصهم في صدق تصريحاتهم و بالتالي احترافهم للتهرب الضريبي.

2 - القواعد المرتبطة بالآجال

يتعين على الملزم الذي ينازع في الأساس والتصفية أمام المحكمة أن يحترم الآجال المنصوص في النصوص المتعلقة بالضرائب المباشرة، وتختلف هذه الآجال بحسب ما إذا تعلق الأمر بالطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة بشأن المطالبات التمهيدية (أ) أو تعلق الأمر بطعن ضد المقررات الصادرة عن اللجان الضريبية (ب)، وقد سلك القاضي الضريبي منحى إيجابي في كلا الحالتين من أجل تلطيف هذه المساطر، نظراً للإشكالات القانونية المترتبة عنها، وذلك من أجل حماية الملزمين بالضريبة.

أ- أجل الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية

نصت المادة 243 على أجلين لإمكانية رفع دعوى ضريبية، إما داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ بقرار الإدارة الضريبية أو داخل أجل الشهر الموالي لانصرام أجل الثلاثة (3) أشهر على المطالبة التمهيدية.

⁵⁸¹ - تنص المادة 125 من قانون الضريبة على الدخل المصري على ما يلي : " الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة، على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى، يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة".

⁵⁸² - رسالة السيد الوزير الأول إلى الوزارات يحثهم فيها على البث بسرعة في قضايا المواطنين، مذكرة رقم 20- 95 بتاريخ 28 أبريل 1995.

أشار إليها: الصديق جعوان ، إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث قانون الأعمال، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية – أكادال- الرباط، السنة الجامعية، 2002- 2001، ص، 278.

⁵⁸³ - فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة ، مرجع سابق، ص، 123.

و هكذا، فقد سلك القاضي الضريبي منحى ايجابياً واستقر في أغلب الحالات بقبول المنازعة في أساس و تصفية الضرائب المباشرة حتى لو رفعت خارج الأجل المحدد قانوناً متى دخلت الإدارة مع المشتكي في حوار خلال أجل البث في مطالبته، حيث ذهبت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)⁵⁸⁴ في قرار لها : " مطالبة إدارة الضرائب للمتشكي للإدلاء بالوثائق المثبتة لشكايته يفتح له أجلاً جديداً لاحتساب أجل الطعن القضائي"⁵⁸⁵ .

وذهبت اجتهادات أخرى أبعد من ذلك واعتبرت أن المشرع لم يضع جزاء معيناً على عدم الالتزام بالأجل، و في هذا الصدد ورد في قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) : " و حيث إنه بخصوص رفع الدعوى قبل أوانها فإنه و كما أشار إلى ذلك في الحكم المستأنف فإن المشرع لم ينص على أي جزاء في حالة رفع الدعوى قبل الأجل المحدد لها خصوصاً وأن الإدارة لم تغير موقفها وأنها لم تضرر من هذا الإجراء"⁵⁸⁶.

و بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي المقارن، نجد أن القضاء الفرنسي هو الآخر جرى على قبول الطعون التي تقدم أمامه حتى ولو كان تقديم الطعن سابقاً على إعلان قرار الإدارة الذي تم بعد انقضاء الميعاد⁵⁸⁷.

ب- أجل الطعن في المقررات الصادرة عن اللجان الضريبية

فيما يتعلق بأجل الطعن في المقررات الصادرة عن اللجان الضريبية يتعين الإشارة إلى أن المشرع وقبل تعديل قانون المالية 2011 كان يحدد ثلاث حالات لأجل الطعن:

584 - حلت عبارة "محكمة النقض" محل المجلس الأعلى و ذلك بمقتضى المادة الفريدة من القانون رقم 58.11 المتعلق بمحكمة النقض، المغير بموجب الظهير الشريف رقم 1.57.233 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.170 بتاريخ 27 ذو القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011) المنشور بالجريدة الرسمية 5989 مكرر بتاريخ 28 ذو القعدة 1432 (26 أكتوبر 2011)، ص، 5228.

585 - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 482، بالملف الإداري 635، أوردته: مريم الخمليشي، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، القانون الإداري و العلوم الإدارية، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، فاس، السنة الجامعية، 2013-2014، ص، 104.

586 - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 733 بتاريخ 2001/05/31 في الملف الإداري عدد 99/14/105، وزير المالية ضد الشركة الصناعية، أورده : عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 210.

587 - مصطفى الفوركي، المسطرة القضائية ، مجلة المنارة، عدد 5، 2013، ص، 16.

الأولى: إذا ترتب عن المقرر النهائي للجنة المحلية أو عن مقرر اللجنة الوطنية ضرائب فإن الطعن القضائي يمكن أن يمارس داخل أجل ستين (60) يوماً التالي لوضع الأمر بالتحصيل.

الثانية: إذا لم يترتب عن المقرر النهائي للجنة المحلية أو عن مقرر اللجنة الوطنية إصدار بيان التصفية، فإن الطعن القضائي يمكن أن يباشر داخل أجل ستين (60) يوماً التالي تبليغ مقرر اللجان المذكور.

الثالثة: إذا كان تصحيح الضرائب تم في إطار مسطرة التصحيح الاستعجالية، فإن الطعن القضائي يمكن أن يباشر داخل أجل ستين (60) يوماً التالية لتاريخ تبليغ مقرر اللجنة الوطنية.

باعتبار أن أغلبية الدعاوي المقامة تهم المرحلة الأولى فقد استعصى على الملزمين الإلزام ببداية احتساب الأجل، وهو ما جعل الدعاوى المقامة من طرفهم إما تقدم قبل الأجل أي قبل تاريخ وضع الأمر بالتحصيل، أو بعد الأجل، أي بعد مرور أجل ستين (60) يوماً على مرور هذا التاريخ.

و لهذا السبب تدخل القاضي الضريبي لحماية الملزمين من هذا الحيف التشريعي، حيث استقر على قبول الدعاوي المقامة ضد مقررات اللجنة الوطنية رغم عدم تقديمها داخل الأجل القانوني، حيث ورد في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي : " حيث استقر قضاء المجلس الأعلى عبر قرارات متواترة على إمكانية قبول الطلبات الرامية إلى الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة دون انتظار صدور الأمر بالتحصيل، وذلك على أساس أن المادة 46 من القانون السالف الذكر المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة والمادة 41 من القانون المنظم للضريبة على الشركات، تخولان الإدارة صلاحية الطعن أمام القضاء في مقررات اللجنة الوطنية إذا بنتت بغير حق في مسائل قانونية، مما يستخلص منه أن للملزم كذلك حق الطعن في تلك المقررات سواء اقتصر على البت في مسائل واقعية أو قانونية، إذ الأصل في الطعون هو الإباحة سيما وأن المشرع أوجب أن تكون مقررات اللجنة الوطنية معللة وأن يتم تبليغها للطرفين برسالة مضمونة التوصل، وأن هدف المشرع من ذلك هو وضع توازن بين حقوق الإدارة وحقوق الملزم وتمكين هذا الأخير من عرض المقررات المذكورة في جميع الأحوال على رقابة القضاء، ما دامت أن الإدارة يمكنها أن تحولها في أي وقت إلى أوامر قابلة للتنفيذ بقوة القانون، وبالتالي تشكل في حد ذاتها تهديداً للملزم بالضريبة ومن مصلحته الطعن فيها وعدم انتظار تحويلها إلى أوامر بالاستخلاص"⁵⁸⁸

588 - حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 1599 صادر بتاريخ 2007/7/5 ملف رقم 01/7.

ونتيجة لهذا الموقف الإيجابي والثابت للاجتهاد والذي يعد كضمانة حقيقية للملزمين في المرحلة القضائية، جعل المشرع يتدخل في إطار قانون المالية لسنة 2011 ليحد من السلطة التقديرية للقضاء في هذا المجال و ينص على أجل موحد للطعن في مقرر اللجنة الوطنية، و يحدده في أجل ستين (60) يوماً من تاريخ تبليغ المقرر المذكور.

3 - قبول الطعن القضائي دون أن يكون مسبوقاً بطعن إداري

إذا كانت القاعدة الواردة في التشريع الضريبي هي أن الملزم مقيد بأن يراجع الإدارة الضريبية في إطار مطالبة تمهيدية، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء، فإن هناك بعض الحالات الاستثنائية التي استقر فيها القضاء على إعفاء المدعي من مباشرة المطالبة التمهيدية، والواقع مثل هذا التوجه يحمي العديد من الملزمين الذين لم يتمكنوا من مراجعة الإدارة لظروف قاهرة أو نتيجة لجهلهم لمقتضيات القانون، ويتعلق الأمر بالحالات التالية:

أ - خرق الإدارة لمساطر تحديد الأساس الخاضع للضريبة

استقر الاجتهاد القضائي بالمغرب على قاعدة أساسية في المنازعات الضريبية وخاصة الدعاوي المتعلقة بقواعد الأساس والتصفية على إعفاء الملزم من الالتزام بمسطرة المطالبة التمهيدية، والتي تعد شرطاً أساسياً لقبول الدعوى القضائية، وذلك متى تبين للقاضي أن الإدارة خرقت مسطرة الفرض التلقائي للضريبة أو التصحيح الضريبي أي المسطرة التي تمت حياداً للشكليات القانونية التي تتطلبها (كعدم احترام مدة الفحص، أو عدم إرسال الإشعار بالفحص، أو عدم تبليغ بالأسس المعتمدة في التصحيح قبل اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة... الخ).

وقد صدرت و لازالت تصدر عدة أحكام وقرارات قضائية تتبنى هذه القاعدة⁵⁸⁹، و قد جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) ما يلي " لكن حيث أن المشرع إذا كان في الفصل 47 من القانون المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة قد أوجب على الملزم بالضريبة أن يتظلم لدى الإدارة المختصة قبل رفع منازعته أمام القضاء، فإن المشرع أعطى حقا أساسيا نص عليه الفصل 28 من

589 - عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 222

نفس القانون و هو حق الدفاع المتمثل في وجوب تمكين الملمزم من التعرف على أساس الضريبة و مناقشته قبل فرض الضريبة تلقائيا عليه و بالنظر لطبيعة حق الإدارة في أن يتم لديها و حق الملمزم في وجوب إشعاره بما ذكر، فإن المحكمة كانت على صواب عندما اعتبرت أن وجوب التظلم معلق على أسبقية الملمزم حسب الفصل 28 المذكور...⁵⁹⁰

و بحسب هذه القاعدة فإنه يكفي للملمزم أن يثير أمام القضاء وجود عيب في مسطرة تحديد الأساس الخاضع للضريبة، سواء أثناء جريان مسطرة المراقبة أو تصحيح الأساس الخاضع للضريبة أو الفرض التلقائي للضريبة، لينتقل عبء الإثبات كله إلى الإدارة.

ب- حالات حجز مبلغ الضريبة من المنبع

استقر الاجتهاد القاضي على إعفاء الملمزمين الخاضعين للحجز في المنبع والذي يهم بعض أصناف الدخول في الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات من مسطرة المطالبة التمهيدية، ولفهم الأسانيد التي يعتمدها في ذلك نقراً في حكم صادر عن إدارية الرباط ما يلي : "وحيث يتضح من جميع هذه المقتضيات أن إصدار الأمر بالتحصيل وتبليغه إلى الملمزم الفعلي يكون في الحالة العادية التي تتولى فيها إدارة الضرائب بنفسها استخلاص مبلغ الضريبة من المعني بالأمر، وتكون الوسيلة الوحيدة لذلك هي الأمر بالتحصيل الذي يحدد المستحقات الواجبة عليه مع تبليغه إياه . أما في الحالة التي تكون فيه وسيلة الاستخلاص هي " الحجر من المنبع "، فإنه في هذه الحالة لا يكون هناك موجب من حيث المبدأ لإصدار الأمر بالتحصيل ، لأن الإدارة المشغلة التي تتولى عملية الحجز ملزمة باقتطاع المبالغ الضريبية قبل صرف الدخول المفروضة عليها لأصحابها ، ثم دفع المبلغ المحجوز إلى صندوق المحصل داخل الأجل القانوني المحدد لذلك ، ولا يتم اللجوء إلى إصدار الأمر بالتحصيل إلا عندما يتقاعس القائم بالحجز عن حجز مبلغ الضريبة أو عدم دفع المبلغ المحجوز داخل الأجل، ويصدر الأمر المذكور في مواجهته مع الغرامات المترتبة عن ذلك التأخير، عملاً بمقتضيات المادة 93 مكررة ثلاث مرات من نفس القانون المشار إليه وحيث إنه تبعا لذلك ، فإنه لا مجال

⁵⁹⁰ - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالملف الإداري عدد 96/1/15/1140 قضية دريدير إدريس ضد إدارة الضرائب، أوردته: مريم الخمليشي، الحماية القضائية للملمزم في المنازعات الجبائية ، مرجع سابق ، ص، 127.

لمطالبة المدعي بسلوك المسطرة التظلم الإداري طالما لم يكن هناك أي أمر بالتحصيل صدر في مواجهته، وبالتالي يبقى ما تمسكت به إدارة الضرائب في هذا الصدد غير مؤسس قانوناً ، ويتعين رده.⁵⁹¹

ج- حالات الطلبات الاستعجالية

يعفى الملزم من مباشرة المطالبة التمهيدية المتعلقة بالطلبات المستعجلة الهادفة إلى وقف تنفيذ الضريبة، شريطة إثبات الملزم على كون الضريبة المطالب بها أسست مخالفة للنصوص القانونية للفرض الضريبي، و في حالات أخرى يقوم القاضي بإعفاء الملزم من شرط المطالبة التمهيدية لكونها تتعارض مع الطلبات المستعجلة، وهذا ما نقرأه في حيثيات أمر استعجالي صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط : " و حيث أن سلوك مسطرة الطعن الإداري المنصوص عليها بالفصل 120 من القانون 97-15 قبل اللجوء إلى القضاء المستعجل لرفع الحجز يعتبر غير ملزم لتعارضه مع حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الإجراء والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار وتقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة بالتالي أن احترام هذه المسطرة ترد على الدعاوي الموضوعية دون الاستعجالية مما يبقى الدفع حول ذلك غير مؤسس "⁵⁹².

د- حالات الإعفاء من الضريبة

قد يحصل أن تقوم الإدارة الضريبية بإخضاع شخص للضريبة على الرغم من أنه لم يقم بالواقعة المنشأة لها، وعلى الرغم من أنه أجنبي عنها، وتطبيقاً لذلك، جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي : " وحيث إن المدعي في نازلة الحال أسس طلبه باسترجاع مبلغ الضريبة المفروضة عليه على المنازعة الجدية في صفته كملزم أصلاً بالضريبة المذكورة ، باعتبار أن الدخل المفروضة عليه يعتبر معفياً من الفرض الضريبي ولا يدخل في خانة الدخول المفروضة عليه الضريبة على الدخل، الأمر الذي يكون معه غير مخاطباً بمقتضيات المادة 114 الموجبة لمسطرة التظلم الإداري، ويبقى بالتالي من حل منها "⁵⁹³ .

⁵⁹¹ - حكم رقم 638 صادر عن المحكمة الإدارية الرباط بتاريخ 29-3-2007 في ملف عدد 538-06 ، حكم منشور بالبوابة القانونية و القضائية لوزارة العدل المغربية قسم القضاء الشامل:

www.adala.justice.gov.ma/production/jurisprudence/ar/tribunaux_administratif .

⁵⁹² - أمر رقم 701 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 27/9/2006 ملف رقم 06/474، منشور بالبوابة القانونية و القضائية لوزارة العدل قسم القضاء المستعجل:

www.adala.justice.gov.ma/production/jurisprudence/ar/tribunaux_administratifs

⁵⁹³ - حكم رقم 638 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 29-3-2007 ملف عدد 538-06 ، حكم منشور بالبوابة القانونية و القضائية لوزارة العدل المغربية قسم القضاء الشامل:

www.adala.justice.gov.ma/production/jurisprudence/ar/tribunaux_administratifs

كما يحصل أن يتابع المحاسب المكلف بالتحصيل شخص على أساس أنه مدين بالتضامن في أداء دين ضريبي، غير أنه في الأصل لا توجد بينه وبين المدين الأصلي المسجل في اسمه الجدول الضريبي و في هذه الحالة يعفى الملتزم من مسطرة المطالبة التمهيدية .

و في كلا الحالتين فإن منازعة مثل هؤلاء تنصب على مبدأ الخضوع للالتزام الضريبي فإن القضاء دأب على إعفائهم من مسطرة المطالبة التمهيدية، واللجوء مباشرة إلى للقضاء في إطار دعوى الإلغاء بما يترتب عن ذلك من الإعفاء أيضا من الرسوم القضائية⁵⁹⁴.

الفقرة II : تكريس بعض القواعد الشكلية التي تهم مسطرة التبليغ

نشير أن التبليغ في القواعد العامة لا يحصل إلا بالعلم اليقيني للمبلغ إليه، غير أن المشرع الضريبي خرج عن المألوف في مسطرة التبليغ في قواعد الأساس والتصفية، و هكذا جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب أن الطرف يعتبر مسلماً إذا أرجع بعبارة غير مطالب به أو انتقل إلى عنوان غير محدد، أو عنوان غير معروف أو أماكن مغلقة . وقد لقيت هذه المقتضيات احتجاجاً كبيراً من طرف الفقه باعتبار أنها تشكل تراجعاً عن الضمانات المقررة لصالح الملتزمين، كما أنها كانت موضوع اعتراض من لدن العديد من الملتزمين الذين يرون فيها مساً بضمانة حقوق الدفاع، وخروجاً عن المستقر في جميع المواد⁵⁹⁵.

لذلك تدخل القضاء من أجل تلطيف هذه المسطرة، وذهب في الكثير من الحالات⁵⁹⁶ على اعتبار رجوع محضر التبليغ بعبارة غير مطلوب بمثابة تبليغ غير قانوني في حالة عدم إثبات الإدارة ما يفيد ذلك، و يقضي بإلغاء الضريبة الناتجة عن هذا التبليغ، و تطبيقاً لهذه المسطرة جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي : " حيث من الثابت من وثائق الملف أن المدعي قام بتاريخ 2007/03/8 بالتصريح بعملية البيع طبقاً لنص المادة 83 من المدونة العامة للضرائب مع أداه لمبلغ 160.820.00 درهم بواسطة وصل أداء عدد 1796798 بتاريخ 2007/03/9 وحيث أن ادعاء الإدارة الرسالة التبليغية للملزم بتاريخ

594 - عبد الرحمان أبليلا ، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، ص، 227.

595 - نفس المرجع، ص، 323-324.

596 - حكم عدد 1126 الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 2015/04/7، ملف إداري عدد 2015/7113/19 (غير منشور).

- حكم عدد 305 الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 2017/03/7 ملف 2016/7113/950 (غير منشور).

2007/03/8 مضمون عدد 652 و رجوعها بعبارة غير مطالب في ضل غير ثابت بمقبول طبقاً للمادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

وحيث أن عدم احترام الإدارة لإجراءات التصحيح الضريبي بالإدلاء بما يفيد تبليغ الملمزم رسالة التصحيح داخل الأجل القانوني المحدد في 90 الموالية لتاريخ إيداع الإقرار طبقاً للفصل 224 من المدونة العامة للضرائب يجعل المسطرة باطلة⁵⁹⁷.

و إذا كان القاضي الضريبي ساهم في تأسيس العديد من القواعد الشكلية لحماية الملمزمين فقد دأب أيضاً على سن مجموعة من القواعد الموضوعية لنفس الهدف.

الفرع الثاني : القواعد الحماينة الموضوعية

عمل القاضي الضريبي المغربي على تأصيل مجموعة من القواعد الموضوعية المستمدة من النصوص التشريعية الهادفة إلى إقرار حماية أكثر للملمزمين وأنشطتهم المضربة، وتطبيقاً لذلك فقد استقر القاضي الضريبي في منازعات الأساس و التصفية على المبادئ التالية:

- توزيع عبء الإثبات ما بين الملمزم و الإدارة الضريبية (الفقرة I).

- تفسير القانون الضريبي تفسيراً ضيقاً (الفقرة II).

- تطبيق مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي (الفقرة III).

الفقرة I : توزيع عبء الإثبات بين الملمزم و الإدارة الضريبية

إن عنصر الإثبات في المادة الضريبية هو الكفيل وحده بتسيير فهم الخصائص التقنية للقانون الضريبي، ويجعل المواطنين سواسية أمام الضريبة.

و يقصد بالإثبات إقامة الدليل على حقيقة أمر مشكوك فيه، وذلك بالنظر لما يترتب عليه من آثار، وفي المعنى القانوني يقصد به إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون، والغاية من الإثبات في الضرائب المباشرة تختلف ما بين الإدارة الضريبية والملمزم.

⁵⁹⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم 501 ، بتاريخ 2014/6/3 ملف عدد 501/7/2013 .

فالإثبات بالنسبة للإدارة الضريبية يهدف إلى إعطائها صلاحيات وإمكانات إثبات توفر شروط أعمال النص الضريبي، وأيضاً إثبات المخالفات المخلة بقواعد الأساس والتصفية.

أما بالنسبة للملزم فالهدف من الإثبات هو تمكينه من إثبات دخله أو ربحه بجميع الوسائل المتاحة في القانون.

وإذا كان المشرع الضريبي لم ينظم قواعد الإثبات ما بين الملزم والإدارة الضريبية على غرار بعض التشريعات المعاصرة، فإن جانب من الفقه المغربي جعل البيئة على المدعي سواء كان المدعي أصلياً في الدعوى أو مدعى عليه، وذلك تطبيقاً لما هو منصوص عليه في الفصل 399 من قانون الالتزامات والعقود الذي جاء فيه ما يلي : " إثبات الالتزام على مدعيه". غير أن هذه القاعدة نجد أن مجال تطبيقها الطبيعي و العادل في الدعوى المدنية ذات الطرفين المتكافئين، أي أن نطاق تطبيق هذه القاعدة ، يجب أن ينحصر فقط في الخصومات الشخصية التي تحدث في القانون الخاص، أما الخصومة في روابط القانون الضريبي فهي خصومة عينية موضوعية، و ينبنى على ذلك، وجوب استبعاد قواعد الإثبات المدنية من مجال الالتزامات الضريبية.

و بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي الفرنسي، نجد أن تحميل عبء الإثبات محدد بوضوح حسب الاتجاه العام للاجتهاد القضائي في الحالات التالية⁵⁹⁸:

• بالنسبة للملزم

- حالة التقدير الجزافي للضريبة بتحميل الملزم عبء إثبات غلو التقدير.
- حالات تحديد الأساس الضريبي على إثر مسطرة التصحيح.
- حالات خروقات تشوب المحاسبة.

• بالنسبة للإدارة

- حالة الخروقات المسطرية التي ارتكبتها أثناء الإجراءات أمام اللجان الضريبية.

⁵⁹⁸ - عبد القادر التيعلاتي، حماية الملزم في التشريع الجبائي المغربي، مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، 1997 وجدة، ص، 149.

- إثبات سوء نية الملزم والأعمال الاحتياطية.

- وقوع التبليغ الصحيح.

- إثبات عدم انتظام محاسبة الملزم.

ونظراً لخصوصية الدعوى الضريبية التي تقف فيها الإدارة كطرف قوي، فإن أعمال هذه القواعد بشكل مطلق في المغرب سيؤدي إلى إفراغ المنازعة من محتواها، و يبقى إخفاق الملزم بسبب ضعف مركزه في تقديم ما يكفي من أدلة لإثبات حقيقة ما يدعيه أمراً جد وارد ، لاسيما و أن وسائل الإثبات غالباً ما تكون غير كافية لإثبات الحق المدعى به، إضافة إلى أن أكثرها وأهمها يوجد في حيازة الإدارة الضريبية⁵⁹⁹، علماً أن الملزم هو الذي يكون المدعي عليه في أغلب الحالات⁶⁰⁰.

و لأجل تلافي ذلك، عمل القاضي الضريبي (ويقصد به القاضي المقرر في القضية) على حمل الإدارة على المساهمة الايجابية في حل المنازعات، التي يثيرها ضدها الملزمون عن طريق إلزامها بتقديم ما تحت يديها من مستندات و أوراق، و لو كان ذلك يخالف من حيث الظاهر مبدأ أن عبء الإثبات يقع على المدعي. خصوصاً بعد تجميع وظائف الوعاء و المنازعات و الفحص المستندي مصلحة واحدة، حيث أصبح لكل ملزم ملف جبائي خاص به يتضمن جميع المعلومات المتعلقة به وجميع الضرائب التي خضع لها، كما يتضمن جميع التظلمات التي قام بها.

الفقرة II : تفسير القانون الضريبي تفسيراً ضيقاً

يختزل التفسير الضيق للقانون وظيفة المؤول في مسلسل ميكانيكي ضيق، عبر استعمال وسائل و تقنيات تحد من السلطة الإنشائية للمؤول⁶⁰¹، و بمعنى آخر قصر تطبيق النص على واقعة خاصة مطروحة أمام القاضي الضريبي، بحيث لا يجوز القياس وتكملة النص بشأنها، وذلك من أجل إقرار الحماية للملزم وللإدارة الضريبية بنفس الوقت.

599 - عبد المنعم بلوق، وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي، مرجع سابق، 207.

600 - محمد شكيري، الملزم و الإدارة الضريبية (تقديم الأطراف و تحليل أطوار المواجهة)، مرجع سابق، ص، 498.

601 - نصير مكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين و البحث، الأنظمة القانونية و القضائية الإدارية المقارنة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية - سلا- ، السنة الجامعية ، 2013-2014 ص، 230.

و يتم اللجوء إلى التفسير بصفة عامة في حالة الغموض أو الإبهام أو التعارض⁶⁰² أو النقص أو السكوت، وفي الوقت الذي يعتمد فيه القضاء المغربي قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية بشكل عام، فإن القضاء الفرنسي يميز ما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. و تبعاً لذلك، سنناقش قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية في المغرب (1)، وموقف القضاء الفرنسي من قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية (2).

1 - قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية في المغرب

يرجع السبب في تبني قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية إلى مبدأ الحظر الذي يشنه المشرع في هذا المجال، فمجموعة من النصوص تكبل يد القاضي وتفرض عليه التفسير الضيق للنصوص الضريبية⁶⁰³، فالفصل 39 من الدستور المغربي المراجع سنة 2011 ينص على ما يلي : " على الجميع أن يتحمل قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

علاوة على ذلك، أن القانون الجنائي منع تحت طائلة العقاب جنائياً استيفاء أية ضريبة مهما كان الوصف أو الاسم التي تجبى به إلا بموجب أحكام القانون.

و الجدير بالذكر أن الإدارة الضريبية اعتادت على إدخال مذكرات تفسيرية في القانون المالي السنوي أغلبها تتعلق بالضرائب المباشرة (لأنها تتميز بالتعقيد والغموض) إذا كانت النصوص غير واضحة بما فيه الكفاية، وهذا ما يسمح لها بواسطة المشرع نهج الطريقة التي ينبغي أن يؤول حسبها القانون⁶⁰⁴، الشيء الذي يزيد من تكبيل يد القاضي في تفسير النصوص الضريبية.

⁶⁰² - Mounia Rhomri Mounir , le recouvrement des créances publiques : Ya-il un équilibre dans la relation entre le fis et le redevable devant le juge, thèse pour l'obtention du doctorat en droit privé, UFR droit des affaires, option droit de l'entreprise, faculté des sciences juridiques Economiques et sociales – Fès, année universitaire, 2007/2008 , P , 389

⁶⁰³ - الحبيب العطشان، مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الاستثمار، مرجع سابق، ص، 284

⁶⁰⁴ - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص، 21.

إن تقييد السلطة التفسيرية القاضي في المادة الجبائية يمكن أن تعلل بمجموعة من الأسباب⁶⁰⁵، و لأجله فإن القاضي الضريبي عندما يعرض عليه نزاع يهتدي دائماً بقاعدة التفسير الضيق، أي الالتزام بتطبيق النص تطبيقاً حرفياً، وفي حالة الشك يجب تفسير النص لصالح الملمزم⁶⁰⁶، ذلك أن حسن النية هي الأصل، أما سوء النية فيجب إثباتها⁶⁰⁷، على غرار القوانين الجنائية التي تفسر الشك لصالح المتهم استناداً إلى مبدأ " أن الأحكام الجنائية لا تتبني إلا على اليقين"، أما في الحالة التي ينتفي فيها النص الضريبي الصريح فإن القاضي يمتنع عن المطالبة بالضريبة لأن الأصل هو براءة الذمة قياساً على قاعدة أن " لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص" المعمول بها في الميدان الجنائي.

و قد تبث أن التفسير الضيق للنصوص الضريبية سواء تعلق الأمر بضرائب مباشرة أو غير مباشرة هو أكثر عدلاً وإنصافاً، لأن التفسير الواسع يمكن أن يشكل خطراً على الملمزم أو على الإدارة الضريبية بنفس الوقت.

فمن جهة الملمزم، يمكن أن يؤدي التفسير الواسع إلى تحميله أعباء تفوق مقدراته التكليفية أو إخضاعه لفرض ضريبي غير مخاطب به، الشيء الذي يؤدي إلى المساس بحق الملكية الفردية التي تعتبر كحق مقدس أقرته المواثيق الدولية وكرسته الدساتير الليبرالية⁶⁰⁸.

أما من جهة الإدارة الضريبية، فمن شأن التوسع في تفسير النصوص أن يفضي إلى تمتيع بعض الأشخاص أو النشاطات بإعفاءات لم يقررها المشرع، الشيء الذي يؤدي من جهة إلى التناول على إرادة المشرع وبالتالي إلى تداخل الاختصاصات، أو إحداث النقص في المداخل الضريبية.

⁶⁰⁵ - Mounia Rhomri Mounir , le recouvrement des créances publiques : Ya-il un équilibre dans la relation entre le fis et le redevable devant le juge, op, cit, 393.

⁶⁰⁶ - وقد جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ما يلي : " " و بخصوص الوسيلة المستمدة من خرق مقتضيات المادة 63 من المدونة العامة للضرائب، و التي تنص على أن الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء عقار يشغله الملمزم على وجه السكنى الرئيسية، منذ ثمان سنوات على الأقل من تاريخ التفويت المذكور يعفى من الضريبة، و أن المستأنف عليه تمسك بكون السكن موضوع الفرض اتخذ سكناً رئيسياً لزوجته الثانية لمدة تفوق ثمان سنوات.

و حيث أن مفهوم السكن الرئيسي تنطبق على سكني الملمزم مادامت إدارة الضرائب لم تثبت أن المستأنف عليه لا يقيم بشكل دائم مع زوجته الثانية ... و حيث أن سكناه مع زوجته الثانية لا يعتبر سكناً ثانوياً، لأنه ملزم شرعاً بتوفير لكل زوجة سكني مستقلة و أن القوانين الضريبية إنما تفسر لصالح الملمزم، وأن الحكم المطعون فيه مصادفاً للصواب وواجب التأكيد" قرار رقم 283 -1 بتاريخ 2012-01-26 في الملف عدد 9-11-75.

⁶⁰⁷ - عبد الصادق الأنصاري ، أزمة التواصل بين الملمزم و الإدارة الجبائية، مرجع سابق، ص، 270.

⁶⁰⁸ - الحبيب العطشان، القضاء الضريبي و الإكراهات الملازمة لحقوق الملمزم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة " دراسات" عدد مزدوج 84-85، 2009 ، ص، 87.

وتطبيقاً للمقتضيات التي تم طرحها أعلاه، نقرأ في حيثيات حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: " ...قاعدة التفسير الضيق للنص الضريبي إعمالاً لمبدأ الشرعية الضريبية الذي يقضي بأنه : "لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص" . فالضريبة باعتبارها اقتطاعاً جبرياً من مالية الأفراد لفائدة الخزينة تشكل إنشاء للالتزام على عاتقهم، فيه مساس بحق الملكية الفردية. و من تم، فإن هذا الالتزام ينبغي أن يبقى في حدود الخط التشريعي المرسوم له وفي حالة غموض هذا الخط يجب الوقوف بالتفسير عند حدوده الضيقة ولصالح الملمزم⁶⁰⁹ .

غير أن التفسير الضيق لا يعني دائماً التفسير الحرفي، بل يحتاج في بعض الأحيان إلى إيضاح الغامض في النص أو تكملة النقص أو بيان العلة أو تأصيل القاعدة بردها إلى الأصل الذي تتحدّر منه أو تحليلها لبيان العناصر المكونة لها، وذلك بهدف تحديد النطاق الصحيح للقاعدة القانونية موضع التفسير⁶¹⁰ ، باللجوء إلى حكمة التشريع والأعمال التحضيرية والمصادر التاريخية للقوانين، بشكل يتطابق مع متطلبات حماية الملمزمين⁶¹¹ ودعم الاستثمار الإنتاجي⁶¹² .

609 - حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 638 بتاريخ 29-3-2007 ملف رقم 06-538 ، منشور بالبوابة القانونية و القضائية لوزارة العدل المغربية قسم القضاء الشامل:

[Www://adala.justice.gov.ma/production/jurisprudence/ar/tribunaux_administratif](http://www.adala.justice.gov.ma/production/jurisprudence/ar/tribunaux_administratif)

610 - إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية ، حوان ، 2006، ص24.
611 - جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي : " وحيث إنه بعد دراسة المحكمة لمعطيات القضية وموقف الطرفين منها، يتبين أن جوهر النزاع يتمحور حول التاريخ المحدد للإدارة من أجل الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وما إذا كان يحتسب من تاريخ توصلها بتلك المقررات أو من تاريخ صدور الأمر بالتحصيل.
وحيث بالرجوع إلى مقتضيات المادة 35 من مدونة المساطر الجبائية الصادرة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2005 ، نجدها تنص على أنه : " يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي الضرائب التي تفرضها الإدارة تلقائياً باعتبار الأساس: الذي بلغته بسبب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها، وذلك داخل أجل الستين(60) يوماً التالي لتاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص. إذا لم يترتب على المقرر الصادر عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة الذي أصبح نهائياً أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إصدار جدول تحصيل أو قائمة إيرادات أو أمر بالاستخلاص ، جاز تقديم الطعن القضائي داخل الستين (60) التالية لتاريخ تبليغ قرار اللجان المذكورة.
ويمكن كذلك أن تنازع الإدارة عن طريق المحاكم داخل نفس أجل في القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة سواء تعلقت هذه القرارات بمسائل قانونية أو فعلية"

وحيث يتضح من ذلك أن الجواب على التساؤل المطروح يتوقف على تحديد المقصود بعبارة " نفس أجل " الواردة في الفقرة الثالثة من المادة 35 هل تنسحب على أجل الوارد في الفقرة الأولى من نفس المادة، أو على أجل الوارد في الفقرة الثانية.
وحيث إن تحديد قصد المشرع من أجل المنصوص عليه في الفقرة الثالثة ينطلق من معرفة الغاية الأساسية من نظرية الأجل المقيدة لممارسة الطعون القضائية بشكل عام ولا سيما ما يتعلق بالأجل القصيرة ، وهي في الدرجة الأولى كفالة استقرار الأوضاع الإدارية من خلال عدم بقاء أعمال الإدارة مستهدفة لخطر الإلغاء وقتاً طويلاً ، ثم من ناحية أخرى الرغبة في تحقيق الاستقرار للمراكز القانونية للأفراد المستفيدين من القرار المطعون فيه ، وذلك في محاولة للتوفيق بين مصالح الأفراد المتضررين التي تقتضي أن تتحصن مراكزهم في أقرب وقت ممكن. وحيث إن تحقيق الغاية المذكورة يقتضي بدهاء أن لا يترك حق التحكم في تحديد سريان أجل الطعن بيد المواجه به وإلا فقد ذلك الأجل معناه وأفرغ من محتواه، لأنه سيدفع هذا الأخير إلى تمديد الأجل بحسب ما يتلاءم مع مصلحته. وفي نازلة الحال ، فإن القول باحتساب الأجل المخول للإدارة من أجل الطعن في مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة يكون من تاريخ=

2- موقف القضاء الفرنسي من التفسير الضيق للنصوص الضريبية

ميز القضاء الفرنسي في إطار تفسيره للنصوص الضريبية بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

فبالنسبة للضرائب المباشرة ينهج القضاء الفرنسي قاعدة التفسير الواسع، ويستند في ذلك على أن إرادة المشرع الضريبي تتمثل في تقرير قاعدة عامة بفرض الضريبة المباشرة على أنواع الدخول المختلفة ، فالقضاء وفق هذا المنطق حينما يفسر النصوص الضريبية يقوم بفرض الضريبة المباشرة على مختلف أنواع الدخول، ولا يجيز تهرب أي منها بعلّة أنه لم يرد فيه نص، فإرادة المشرع الضريبي الفرنسي في نظره هي وضع نظام ضريبي متكامل بشأن ضرائب الدخل وجعل الالتزام بالضريبة هو القاعدة العامة، بحيث لا يستثني من ضرائب الدخل سواء تلك التي وردت بها نصوص أو التي توخت حكمة التشريع الضريبي أن يمتد إليها أثر النصوص⁶¹³، حيث يعمل في الحالة الأخيرة على سد ثغرات النص القانوني⁶¹⁴.

أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة فينهج المفسرون المفهوم الضيق للقانون الضريبي، على اعتبار أن المشرع الضريبي الفرنسي بالنسبة لهذا النوع من الضرائب نظم أحداثاً معينة وجعل الالتزام بها قاصراً عليها فقط، وبالتالي فلا يسوغ أن يشمل غيرها من الوقائع⁶¹⁵، وذلك بالبحث عن نية المشرع من خلال النص نفسه، ولا يجوز الاعتماد في هذا الصدد على المذكرات الإيضاحية أو الأعمال البرلمانية إذا كانت مخالفة للنص القانوني أو اللجوء إلى القياس.

= صدور الأمر بالتحصيل المترتب عن ذلك المقرر وليس من تاريخ توصلها بهذا الأخير ، يهدم الغايات المشار إليها من أساسها ما دامت أنها - أي الإدارة - هي التي تتولى إصدار الأمر المذكورة ، وبالتالي لا ينتج أجل الطعن في مواجهتها أي أثر من الناحية الفعلية ما دام أنه بإمكانها أن تؤخر صدور الأمر بالتحصيل لفترة طويلة إلى حين أن تقرر الطعن في مقرر اللجنة، لا يحد من ذلك إلى فوات أمد التقادم الرباعي بشأن مسطرة الفرض الضريبي ، وهو ما يشكل تهديداً مستمراً لمركز الملزم الذي صدر القرار لفائدته ويتعارض مع مبدأ استقرار الوضع القانوني الذي يهدف إليه أجل الطعن بصرف النظر عن إرادة الطرفين . وحيث من جهة ثانية ، فاستعمال المشرع لعبارة " نفس الأجل " عند حديثه عن الأجل المحدد للإدارة ، يفيد من الناحية اللغوية الإحالة على آخر أجل تحدث عنه النص، وهو المنصوص عليه في الفقرة الثانية و المحدد في ستين يوماً التالية لتاريخ تبليغ قرار اللجنة الوطنية ، سواء ترتب عن ذلك القرار صدور الأمر بالتحصيل أم لا ، لأن ذلك التمييز إنما يخاطب الخاضع للضريبة وليس الإدارة وحيث بالرجوع إلى أوراق الملف، فالثابت أن إدارة الضرائب توصلت بقرار 2005 / 9 / 30 ، في حين لم تتقدم بطعنها الحالي إلا اللجنة الوطنية المطعون فيه بتاريخ 2005 / 9 / 30 حسب تأشيرة كتابة الضبط على المقال، مما يجعله خارج الأجل القانوني، ويتعين بالتالي التصريح بعدم قبوله " ، حكم رقم 137 بتاريخ 2007 / 2 / 1 ملف رقم 05 / 5 / 1989 ، منشور بالبوابة القانونية و القضائية لوزارة العدل المغربية قسم القضاء الشامل:

www.adala.justice.gov.ma/production/jurisprudence/ar/tribunaux_administratif

⁶¹² - محمد قزير ، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام ، مرجع سابق، ص، 240.

⁶¹³ - الحبيب العطشان، القضاء الضريبي و الإكراهات الملازمة لحقوق الملزم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "

دراسات" عدد مزدوج 84-85، 2009، ص، 86.

⁶¹⁴ - Norma Caballero Guzman, les codes des impôts en droit comparé : contribution a une théorie de la codification fiscale, l'Harmattan, Paris, 2011 , p , 355 .

⁶¹⁵ - الحبيب العطشان، القضاء الضريبي و الإكراهات الملازمة لحقوق الملزم، مرجع سابق، ص، 86.

الفقرة III : تطبيق مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي

يعتبر مبدأ عدم رجعية القانون من المبادئ المصرح بها دستورياً بحسب ما يقضي به الفصل 6 من الدستور المغربي، وتطبيق هذا المبدأ في المجال الضريبي مؤداه أن التشريع الضريبي يسري من وقت إصداره أو في تاريخ لاحق، فلا يسري بأثر رجعي، فلا يمتد إلى الوقائع التي تمت قبل صدوره، ولا يحكم إلا على ما يحدث في ظله من وقائع، و تنص قوانين الضرائب على سريانها بأثر مباشر⁶¹⁶ (تبدأ من فاتح يناير و تنتهي في 31 دجنبر طبقاً لمبدأ سنوية الضريبة).

وهذه القاعدة تطبق ليس فقط في حالة فرض ضرائب جديدة أو زيادة في سعرها، و إنما تطبق في حالة تخفيض هذا السعر أو الإلغاء الكلي للضريبة⁶¹⁷، ويمكن تقرير عدم جواز مبدأ الرجعية للملزم من اتخاذ قراراته الاقتصادية بناء على ما هو قائم من قوانين وأنظمة ضريبية من دون أن يفاجئ بتعديلها أو تغييرها بالمستقبل، إلا أنه نظراً لخصوصية القانون الضريبي من جهة، وعلاقته بقوانين المالية التي يطبعا التعديل والتغيير المستمر من جهة أخرى، جعلت المبدأ المذكور ترد عليه بعض الاستثناءات.

و تبعا لذلك فما هي القيمة القانونية لمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي (1)؟ ما هي الاستثناءات الواردة عليه(2)؟

1- القيمة القانونية لمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي

أشارت اللجنة المعروفة في فرنسا باسم " اللجنة المصنفة " في تقريرها إلى الأسباب التي تدعوها إلى رفض مبدأ الرجعية في المجال الضريبي، تتمثل في أن أكثر هذه التشريعات يخلق لدى الممولين شعوراً بالظلم و العجز في آن واحد، لأن للإدارة دائماً الوسائل لتغيير من "قواعد اللعبة" إلى الماضي⁶¹⁸. و لهذا فمن الظلم إلزام الملزمين بضريبة معينة عن مدة سابقة من دون أن يكونوا على علم بها، فلا يكونوا قد أخذوها في الحسبان في ترتيب شؤونهم المالية، الشيء الذي يجعل أغلبهم أمام تحديات مالية كبيرة تجعلهم في حالة إفسار قد تؤدي بهم إلى التهرب من الضريبة⁶¹⁹، أو إلى غلق الشركات أو التوقف عن العمل إن لم نقل الإفلاس، و هذا ما سيكون له تأثير على الاقتصاد الوطني، لأن تكلفة الاستيراد ستزداد و عمليات الادخار و

616 - محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، سابق، ص، 179.

617 - نفس المرجع، ص، 180.

618 - نفس المرجع، ص، 197.

619 - فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص، 285.

الاستثمار ستقل بفعل بهذه السياسة الضريبية، التي كان يفرض فيها أن تكون محفزة و مشجعة و ليس العكس.

كما أن القضاء المغربي استقر على ضرورة صيانة الحق المكتسب في ظل القانون الضريبي، وأن كل تراجع في قانون لاحق بشأن هذا الحق لا يمكنه أن يؤثر على وضعية الملمزم المكتسبة، ولا يسمح للإدارة الضريبية التراجع عما هو مقرر قانوناً لفائدة الملمزم في نطاق القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل وقت صدورها.

والجدير بالذكر لقد طرحت أمام القضاء الإداري عدة منازعات حول مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي، وبالذات حينما قام المشرع بإلغاء بعض الضرائب دون أن ينص على مقتضيات انتقالية⁶²⁰ تمكن الإدارة من مراجعة وضعية الملمزمين بها عن السنوات السابقة للإلغاء. وقد خلق هذا الأمر مجموعة من المنازعات بين الطرفين، حيث أعتبر بعض الملمزمين بأنه بما أن المشرع أغفل النص على قواعد إجرائية انتقالية فلا حق للإدارة في مراجعة وضعيتهم أمام الضريبة الملغاة، على اعتبار أن في ذلك انتهاك لمبدأ عدم رجعية القانون، بينما تتمسك الإدارة بقانونية الضريبة على الرغم من عدم وجود إجراءات انتقالية. و تطبيقاً لهذه الوضعية جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) ما يلي : " وحيث إن القانون يسري بأثر فوري على الوقائع التي تتحقق في ظله، وأن الآثار النسخ هذا القانون أو تعديله تسري من تاريخه ما لم ينص القانون القاضي بذلك النسخ أو التعديل على الأثر الرجعي له بالنسبة للوقائع التي نشأت قبل ذلك بصرف النظر عن تنصيب القانون الناسخ أو المعدل على مقتضيات انتقالية من عدمه...⁶²¹ .

620 - تشمل المقتضيات الانتقالية التي أثير جدل بشأنها أمام المحاكم حالتين:
- الحالة الأولى : تتعلق بالحالة التي تم فيها إلغاء الضريبة على الأرباح المهنية وتعويضها بالضريبة العامة على الدخل، حيث تبين أن المشرع أغفل فعلاً النص على إجراءات انتقالية .
الحالة الثانية : تتعلق بالحالة التي تم فيها نسخ واجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية بموجب قانون المالية لسنة 2001، حيث إن المشرع لم يعوض هذه الضريبة بضريبة أخرى على عكس الحالة الأولى. و هكذا قامت الإدارة في فترة كانت فيها الضريبة منسوخة ، بمراجعة وضعية الملمزمين إزائها عن سنوات سابقة لسنة 2001، حيث لقيت هذه المراجعة معارضة من قبل هؤلاء تركزت بالخصوص حول عدم وجود إجراءات انتقالية تبيح للإدارة القيام بالمراجعة.
أنظر: عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق ، ص ، 26.
621 - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 38 الصادر بتاريخ 2007/01/17 في الملف رقم 2004/2/4/2102 ، أورده : عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 21.

وبالرجوع إلى الاجتهاد القضائي المقارن، نجد مجلس الدولة المصري حريص على تطبيق هذا المبدأ في المجال الضريبي، ولا يتردد في إلغاء كل تطبيق يخالفه، وقد كانت أفتت الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة في مصر بأنه إذا صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات بتاريخ 28 أبريل 1991، وعمل به من 3 مايو 1991 فإنه تستحق الضريبة على كميات حديد الأبراج التي تم توريدها وتسليمها لهيئة كهرباء مصر اعتباراً من التاريخ الأخير لوقوعها في تاريخ السريان الزمني للقانون، وتلتزم الهيئة المشترية بأدائها إذا لم يقدّم من القانون تعفى بموجبه من التزاماتها بأداء الضريبة⁶²².

أما في فرنسا فقد اعتبر مجلس الدولة أن منح امتياز ضريبي للملزم بأثر رجعي يتطلب وجود نص تشريعي صريح⁶²³ يقرره، و الواقع أن تشيبت القضاء بتطبيق مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية له فوائد كثيرة نجملها في النقاط التالية:

- يؤدي إلى استقرار المعاملات المالية ويوفر السلام الجبائي للملزمين.
- يؤدي إلى تقوية روح الادخار و الاستثمار لدى الملزمين ويؤثر بشكل ايجابي على المناخ الاستثماري بصفة عامة.
- يؤدي إلى عدم المساس بالحقوق المكتسبة للملزمين عن طريق التقادم.
- يؤدي إلى عدم المس بالحقوق المكتسبة للإدارة الضريبية عندما يأتي قانوناً مخفضاً أو لاغياً أو موسعاً لإعفاءاتها.

⁶²² - فتوى للجمعية العمومية بمصر رقم 484/2/37 بتاريخ 22 مارس 1995، أشار إليها: محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص، 180.

⁶²³ - CE 14 janvier 2008 , n 3012239 , M, serras-Paulet, cité par , Patrik Philip, Procédures fiscales et garantis des contribuables ,op ,cit, p,78 .

2 - الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم رجعية

إن التوجه السائد بالنسبة للاجتهاد القضائي المغربي⁶²⁴ ونظيره الفرنسي⁶²⁵ والمصري⁶²⁶ هو تقرير جواز رجعية القانون الضريبي في حالتين: الأولى حينما يتعلق الأمر بالقانون الضريبي التفسيري (أ)، أما الحالة الثانية فحينما يتعلق الأمر بالقانون الأصلح للملزم (ب)، و في كلا الحالتين يتم تبرير ذلك استناداً للمصلحة العامة بما فيه الكفاية، ودون تجريد مضمون الرجعية من المتطلبات الدستورية⁶²⁷.

أ - سريان القانون الضريبي التفسيري بأثر رجعي

يقصد بالقانون الضريبي التفسيري ليس سوى تصحيح لخطأ في الصياغة وتحديد التفسير الذي كان يتضمنه النص المعيب، فهو يقتصر على الاعتراف بحق موجود دون إضافة ما، وهذا ما قرره محكمة النقض بمصر⁶²⁸ : " أن القانون التفسيري يسري منذ صدور التشريع الأصلي المفسر لطالما لم يضيف جديداً لأنه يعتبر صادراً في الوقت الذي أصدره التشريع الأصلي. و يسري بالتالي على جميع الوقائع منذ نفاذ التشريع الأصلي ولا حاجة للنص على أنه تشريع مكمل للتشريع الأصلي ".

أما بالنسبة للقضاء المغربي فإننا لم نعثر سوى على حالة وحيدة بشأن تطبيق قانون تفسيري بأثر رجعي، و كان قد أثير بالمناسبة أمام محكمة الاستئناف الإدارية⁶²⁹ بالرباط، حيث تعود وقائع القضية بعد ما أن دفعت المديرية العامة للضرائب حول أسباب استئنافها ضد مقرر صادر عن اللجنة الوطنية مستندة في ذلك عدم إمكانية الطعن في المسائل الواقعية بأثر رجعي، وقد جاء في القرار ما يلي : " أما فيما يتعلق

624 - لقد أكد المجلس الدستوري في القرار رقم 476-2001 بأن مبدأ عدم رجعية القانون ترد عليه استثناءات : " لكن حيث أن مبدأ عدم رجعية القانون المنصوص عليه في الفصل الرابع من الدستور لا تشكل قاعدة مطلقة إذ ترد عليه استثناءات تقوم بخصوص قانون المالية على معيار يبررها يستند إليه المشرع في إصلاح أوضاع غير عادية محددة من قبل الإدارة و تهدف إلى الصالح العام".

625 - المجلس الدستوري في فرنسا يقرر أيضاً أنه يجوز ولأسباب تتعلق بالمصلحة العامة، أن يقوم المشرع بتعديل القواعد التي يقع على عاتق كل من الإدارة الضريبية و قاضي الضرائب مهمة تطبيقها، وذلك بأثر رجعي، استثناء من الأحكام التشريعية .

أنظر : محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص، 185.

626 - فالمحكمة الدستورية العليا بمصر تقرر أنه : " و إذا كان المواطنون جميعهم معاملة على قدم المساواة في مجال أداء الفريضة الضريبية التي يلتزمون بها، و ليس لأحد حصانة تعفيه من أدائها إلا في الأحوال التي يبينها القانون وفق ضوابط موضوعية لا تقيم في مجال تطبيقها تمييزاً بين المخاطبين بها، فإن رجعية قانون الضريبة لا تدل في حد ذاتها - و بالضرورة - على مخالفة أحكام الدستور ، و هو ما قرره المادة 187 منه بإجازتها للرجعية في غير المواد الجنائية"، قرار المحكمة الدستورية العليا بمصر ، 2 يناير 1992 ، الجريدة الرسمية ، العدد 3، 21 يناير ، 1993، ص، 120، أشار إليه : محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص، 185.

627 - Décision N° 404 Dc du 18 décembre 1998 , cité par , Patrik Philip, op, cit , 78 .

628 - نقض مدني (مصر)، بتاريخ 30 يناير 1979، أشار إليه : محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، 189.

629 - القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.07 بتاريخ 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) كما تم تغييره وتنميه؛ الجريدة الرسمية عدد 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 (23 فبراير 2006).

بالطعن في المسائل الواقعية، فإن العبرة ليس بتاريخ المراقبة الجبائية، وإنما بتاريخ وضع الأمر بالتحصيل موضوع التنفيذ في 2004/9/30 أي بعد تعديل المادة 41 من قانون 24-86 سنة 2003⁶³⁰.

ب- سريان القانون الأصلح للملزم بأثر رجعي

إن مبدأ عدم رجعية النصوص الضريبية لا تنطبق على القوانين الأصلح للملزم، ولا يجوز للقاضي أن يستبعد رجعية النصوص الأصلح للملزم ويقرر تطبيقها بأثر مباشر، وهو مبدأ متفرع من مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، وأساس ذلك أن الحرية الشخصية وإن كان يهددها القانون الأسوأ، إلا أن هذا القانون يحميها ويرعاها إذا كان أكثر رفقا بالمهتم، وتكون هنا الرجعية أمراً محتوماً. و يطبق مجلس الدولة الفرنسي القانون الأصلح للملزم في الجزاءات الضريبية سواء تلك المرتبطة بالأساس أو المتعلقة بالتأخير في الأداء و في هذا الصدد قد جاء في قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي مستنداً في ذلك على المادة 8 من إعلان حقوق الإنسان و المواطن ما يلي : " لطالما أن زيادة الضرائب تشكل عقوبة الغرض منها هو منع تكرار المخالفات التي تتناولها وليس موضوعها فقط مجرد تعويض ضرر مالي، فإن هذه الزيادة تشكل - حتى لو عهد المشرع بمهمة تطبيقها وتوقيعها إلى سلطة إدارية - جزءاً إدارياً يخضع لمبدأ ضرورة العقوبة على النحو الوارد في المادة 8 من إعلان حقوق الإنسان و المواطن في سنة 1789 ووفقاً لها فإنه" لا يجوز للقانون أن يتضمن إلا العقوبات الضرورية"⁶³¹، و عليه فمجلس الدولة الفرنسي رأى بأن الضريبة الإضافية ليست إلا عقوبة ضرورية، حتى و إن كان أمر تسليطها موكلاً لإدارة الضرائب، لذلك ارتأى بأنه عند صدور قانون ضريبي جديد يخفض من مقدار هذه الضريبة فإنه يجب تطبيقه بأثر رجعي استناداً لمبدأ ضرورة العقوبات⁶³².

و لعل من المهم ببيان ما ذهبت إليه المحكمة الدستورية العليا بمصر من أنه قاعدة رجعية القانون الجزائي الأصلح للمتهم لا تشكل استثناء من قاعدة عدم رجعية القانون الجزائي، ولا تعد قيداً عليها و

630 - قرار رقم 1006 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2011/04/11 ملف عدد 9/11/59، شركة لمي الصناعية ضد المديرية العامة للضرائب، أوردته : السعدية جمانى، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص، 200.

631 - C.E.5 avril, 1999, Houdhome, R, F, D, A, 1997, p, 35, J. Petit, L'application du principe de la rétroactivité in mitus aux sanctions Fiscales, R.F.A, 1997, n° 4, pp, 843-864.

أشار إليه : محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص، 227.

632 - عادل داودي، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين في الجزائر، مرجع سابق، ص، 69.

إنما هي - بحسب ذات المحكمة - فرع منها و نتيجة حتمية لها، و قد اعتبرت المحكمة امتداداً لازماً لمبدأ شرعية الجرائم و العقوبات، و قررت تمتعها بالقيمة الدستورية ذاتها⁶³³.

و بدون شك أن تقرير رجعية القانون الضريبي على النحو الذي تم التطرق إليه لا يجوز أن يترتب عنه :

- الاعتداء على حق الملكية: وهذا القيد قد استخلصه القضاء الفرنسي، ففي حكم صادر عن المجلس الدستوري بتاريخ 4 يوليوز 1991 قرر المجلس أنه لا يجوز أن يكون من نتيجة النصوص الرجعية التأثير على الذمة المالية للممولين، أو الاعتداء على حق الملكية⁶³⁴.

- لا يجوز أن يترتب على تطبيق قانون ضريبي بأثر رجعي المساس بالحقوق التي اكتسبها الملزمون بالتقادم المكتسب بشكل قانوني، وذلك في وقت نفاذ تلك القانون.

- ألا يكون من تقرير الأثر الرجعي للنصوص الضريبية المس بالقرارات القضائية التي أصبحت حائزة للشيء المقضي به⁶³⁵.

المطلب الثاني : سلطات القاضي الضريبي في مراقبة نشاط الإدارة الضريبية

يتجلى الدور الرقابي للقاضي الضريبي على نشاط الإدارة الضريبية في الإلغاء الكلي أو الجزئي للأساس الضريبي، وذلك بعد ثبوت عدم مشروعيته، أو تعديل مبلغ الضريبة أو تخفيضه إلى القدر المعقول، أو إصدار الأمر إلى الإدارة⁶³⁶ بإرجاع المبلغ الذي تم تحصيله بغير حق من الملزم، وذلك بعد إلغائه في إطار مبدأ حماية الشرعية وحماية الحقوق الشخصية للملزمين، وكلها إجراءات تهدف حتماً إلى الحسم في جوهر النزاع ومضمونه.

و يمارس القاضي الضريبي هذه الصلاحيات في إطارين : دعوى الإلغاء (الفرع الأول) ودعوى القضاء الشامل (الفرع الثاني).

633 - أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، الطبعة الثانية، دار الشروق العربية، القاهرة، 2000، ص، 114.

أورده: عادل داودي، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين في الجزائر، مرجع سابق، ص، 68.

634 - محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص، 198.

635 - Patrik Philip, Procédures fiscales et garantis des contribuables, op, cit, 78 .

636 - عباس التاقي، المنازعات الضريبية و اجتهادات المحاكم الإدارية ، دار أبي رقرق ، الرباط ، 2013 ، ص، 65.

الفرع الأول : دعوى الإلغاء

يأتي دور قضاء للإلغاء كقلعة حصينة لحماية حقوق و رعاية حريات الأفراد، و ذلك بالتصدي لقرارات الإدارة الجائرة والعمل على إلغائها⁶³⁷، ولهذا اعتبر القاضي الإداري المغربي على غرار نظيره الفرنسي أن الطعن في تجاوز السلطة، هو طعن من النظام العام⁶³⁸، حيث يهدف إلى حماية مبدأ الشرعية والحقوق الشخصية .

غير أن دعوى الإلغاء تحتل جانباً هامشياً في المنازعات الضريبية، أمام تنامي تصنيفها في خانة طعون القضاء الشامل⁶³⁹، وبالتالي فهي لا تشمل إلا القرارات المنفصلة عن عملية تقدير أساس وتصفية الضريبة بما فيها: مراقبة سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الجزاءات (الفقرة I) و إلغاء القرارات التي لا تقود إلى فرض الضريبة (الفقرة II).

الفقرة I : مراقبة سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الجزاءات

يختص قضاء الإلغاء بمراقبة سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الجزاءات، بمعنى أن الإدارة لا تكون دائماً حرة في تطبيق هذه الجزاءات، وإنما توجد تحت مراقبة القضاء الذي يعمل على التوفيق بين حريات وحقوق الملزمين وبين مصلحة الإدارة، حيث تظهر هذه الضمانة أكثر إزاء ما هو مسلم به لجهة الإدارة من امتيازات متعددة، تكفل لها وحدها حق الأمر و النهي بالإرادة المنفردة ، و حق التنفيذ المباشر لقراراتها بالقوة الجبرية.

و تنقسم الجزاءات الموقعة في حق الملزم المخل بمقتضيات التشريع الضريبي كما سبق التطرق إلى ذلك سابقاً إلى :

⁶³⁷ - محمد وليد حامد العابدي ، قضاء الإلغاء ضمانة لاحترام حقوق الأفراد وحرياتهم، دراسة مقارنة، فرنسا-مصر-المغرب-الأردن، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، الدار البيضاء، السنة الجامعية-1993، 1992، ص6 .

⁶³⁸ -Mohammed ELyagoubi , le juge protecteur de l administré au Maroc entre le Minétisme et l'autonomisation, Imprimerie , Info Print, Fès , 2006 , p.19.

⁶³⁹ - تنص الفقرة 6 من المادة 23 من القانون المحدث الإدارية رقم 90-41 على ما يلي : " لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء القرارات الإدارية إذا كان بوسع المعنيين بالأمر أن يطلبوا بما يدعونه من حقوق بطريقة الطعن العادي أمام القضاء الشامل".

- جزاءات ضريبية محضنة والتي تكون العقوبة بشأنها عبارة عن غرامة أو زيادة تؤدي من مبلغ الضريبة تقدر بحسب المخالفة المرتكبة⁶⁴⁰.

- جزاءات جنائية يعاقب عليها بالغرامة أو العقوبة الحبسية أو هما معاً.

وعادة ما تتوفر الإدارة الضريبية على صلاحيات واسعة في توقيع الجزاءات الضريبية، مع حفظ حق الملزم في الاستفادة من الإعفاء الكلي أو الجزئي من الزيادات والعلاوات، إذا كان هذا الأخير يعاني من ظروف مادية عسيرة .

وبالمقابل تتوفر الإدارة على سلطة مقيدة، إن لم نقل جد محدودة (متعلقة فقط بالكشف عن الفعل المجرم) في توقيع الجزاءات ذات الطبيعة الجنائية، والتي تبقى من اختصاص قاضي الإلغاء الذي يعمل على تفريد العقوبة بما يناسب مع جسامة الضرر أو يقرر إلغائها في حالة عدم تحقق جميع أركانها.

وعلى هذا الأساس سنتناول مراقبة السلطة التقديرية الواسعة للإدارة الضريبية في منح التخفيض أو الإعفاء من الجزاءات الضريبية (1)، ومراقبة السلطة التقديرية المقيدة للإدارة الضريبية في توقيع الجزاءات الجنائية (2).

1 - مراقبة السلطة التقديرية الواسعة للإدارة في التخفيض أو الإعفاء من الجزاءات الضريبية

يخول المشرع المغربي على غرار تشريعات معاصرة للملزم الحق في الاستفادة من التخفيض أو الإعفاء من الجزاءات الضريبية غير التدليسية، إذا كان هذا الأخير يعاني من ظروف عسيرة، والتي تهم أساساً الضرائب المباشرة واستثناء الضريبة على القيمة المضافة، ورسوم التسجيل التي لا يفوق فيها مبلغ الذعائر 1000 درهم.

ويملك قاضي الإلغاء حق مراقبة سلطة التخفيض أو الإعفاء من الجزاءات على سبيل الاستعطف في النزاعات التي ترفع إليه في هذا الشأن من طرف الملزم المتضرر من قرار الإدارة، والذي يعمل على تدعيمها لصالح الإدارة إذا كان القرار المتخذ بشأنها سليماً موضوعاً وشكلاً، وبالمقابل لديه حق إلغاء القرار

⁶⁴⁰ - راجع الفصل الأول من هذا القسم المتعلق بالجزاءات الضريبية.

المتخذ في شأنها إذا كان غير مشروع، رغم أن الملمزم لا ينازع في خرق قانوني أو واقعي لمقتضيات القانون الضريبي، وإنما في خرق أخلاقي لمقتضياته، و ذلك إثر وجود ظروف عسيرة يمر بها وخصوصاً أنه قد أثبت حسن نيته.

في ظل عدم إمكانية جواز الطعن في سلطة الإدارة الضريبية في التخفيض أو الإعفاء من الجزاءات على وجه الرحمة عن طريق دعوى القضاء الشامل، لكونها تكتسي طابعاً نزاعياً محضاً، يستند فيه الطاعن على معطيات قانونية وواقعية، بعكس المطالبة الاستعطفية التي يتم الاستناد فيها على معطيات إنسانية لا علاقة لها بالواقع، هنا تشكل دعوى الإلغاء ضماناً فعلية للملمزم المحروم من طعن قضائي فعلي⁶⁴¹.

بيد أنه يبقى السؤال مطروحاً هنا، فهل يملك القضاء فعلاً من الناحية الواقعية حق سحب القرار موضوع التظلم الاستعطائي ؟

إن تحليل واقع الاجتهاد القضائي في المغرب وإن كان شحيحاً في هذا الشأن، فإن القاضي يعمل على قبولها (الدعوى) شكلاً، وترفض من حيث الموضوع، مؤكداً أنه يرفض مراقبة تقدير الوقائع التي قامت بها الإدارة في إطار ممارسة سلطتها التقديرية⁶⁴² الواسعة، وتطبيقاً لذلك فقد جاء في حيثيات قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) ما يلي : " وحيث إنه ما دام أن الغرامات والجزاءات الأخرى ترتبت على المستأنف بطريقة قانونية ولا يطعن في شرعيتها كما أن رفض الإدارة طلب إعفائه منها يستند على السلطة التقديرية، ما دام أنه لم يثبت أن قرار الإدارة يتسم بالانحراف والشطط في استعمال السلطة، فإن قرارها يبقى قانونياً، و يكون طلب المستأنف لا يستند على أساس، ويكون الحكم المستأنف القاضي برفضه واجب التأييد"⁶⁴³.

641 - محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء و طعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص، 89.

642 - نفس المرجع، ص، 101.

643 - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 49 بتاريخ 4 أبريل 1975 أورده أمينة جبران البخاري ، دعوى القضاء الشامل، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1994، ص، 217

و بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي المقارن نجد أن الملزم يتمتع بضمانات مهمة على المستوى، ووفقاً لهذا التوجه فقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن التظلم الاستعطاوي المتعلق برفض الإعفاء أو التخفيض من ضرائب مباشرة بصفة قانونية يعد قراراً منفصلاً يخضع لرقابة قضاء الإلغاء⁶⁴⁴.

كما أعتبر كل من القضاء المصري والأردني أن القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية بشأن التظلمات الولائية التي يقدمها الملزم لتخفيف الضريبة أو الإعفاء منها كلياً أو جزئياً قرارات منفصلة، ومثال ذلك القرار الصادر عن مدير ضريبة الدخل برفض إعفاء من غرامة التأخير في تقديم الكشف هو بمثابة قرار منفصل يستوجب الإلغاء⁶⁴⁵.

2- مراقبة السلطة التقديرية المقيدة للإدارة الضريبية في توقيع الجزاءات الجنائية

إذا كانت الإدارة الضريبية تتوفر على صلاحيات واسعة في مجال توقيع الجزاءات الضريبية ذات الطبيعة الإدارية، إلا أنها تتوفر على صلاحيات مقيدة في مجال توقيع الجزاءات الجنائية، لأن القضاء هو الذي يمتلك من الناحية الموضوعية توقيع هذه العقوبات، وهنا تبرز سلطته الفعلية في حماية سمعة الملزمين الشخصية و التجارية.

و يعتبر إسناد مهمة توقيع الجزاءات الجنائية في حق الملزم المرتكب للمخالفة ذات الطبيعة الجنائية في المجال الضريبي إلى قاضي الإلغاء أمر بالغ الأهمية، لأنها عادة ما تفرض الثقة في القضاء لما يتوفر عليه من استقلال وحياد، وتنتقي في الإدارة التي تصطدم أنشطتها بحقوق وحریات الأفراد. إن سلطة قاضي الإلغاء على هذا المستوى تشمل التحقق من عناصر الجريمة الضريبية، والتي تثبت بوجود ثلاثة عناصر منشأة لها، وهي كالاتي:

- العنصر الشرعي : و يفهم من هذا العنصر أن الجريمة الضريبية لا تتحقق إلا بوجود نصوص قانونية تجرم الفعل المرتكب إعمالاً لمبدأ "لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص"⁶⁴⁶.

⁶⁴⁴ - قرار رقم 70/12/18 أورده، عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية، مجلة المعيار، عدد 22، 1996، ص، 36.

⁶⁴⁵ - موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص، 53.

⁶⁴⁶ - Gibert Texier , droit pénal fiscal, Dalloz, Paris, 1980 ,p, 14-15 .

- العنصر المادي : يتحقق العنصر المادي في الضرائب المباشرة بأفعال يرتكبها الملتزم تهدف إلى التقليل من الأساس الخاضع للضريبة، تكون ناتجة بالأساس عن استعمال أساليب احتيالية (تسليم فواتير وهمية، تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية، بيع بدون فواتير بصورة متكررة، إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة..الخ) عن طريق اختيار أسس قياس ووسائل إفصاح وإخفاء بعض الأنشطة⁶⁴⁷ .

- العنصر المعنوي: يتحقق العنصر المعنوي للجريمة الضريبية في الضرائب المباشرة بالتحريف المعتمد للقوائم المالية أو إساءة استعمال الموارد بشكل متعمد، فالأخطاء غير المتعمدة لا تعتبر غشاً مثل تحميل التكلفة على حساب خطأ أو فقدان بطاقة الصنف أثناء الجرد⁶⁴⁸ .

وإذا كان قاضي الإلغاء يمتلك من الناحية القانونية التأكد من وجود العنصر الشرعي والعنصر المعنوي و المادي⁶⁴⁹، للنطق بالعقوبة بما يتناسب وحجم الضرر أو تقرير إلغائها في حالة انتفاء عدم تحقق أحد عناصر الجريمة الضريبية، غير أنه بالرجوع إلى المادة 231⁶⁵⁰ من المدونة العامة للضرائب، يلاحظ أن الوزير المكلف المالية أو الشخص المفوض من لدنه في هذا الصدد بمشاركة لجنة يتم تكوينها هما اللذان يمتلكان حق التوقيع الفعلي للعقوبة، في حين أن القاضي الضريبي لا يتوفر سوى على سلطة الإلغاء عاجزاً على امتلاك السلطة التقديرية في تحديد العقوبة و تفريدها، لأنه لا يمتلك سلطة التصحيح المباشر للجزاءات الجنائية.

647 - سامح محمد رضى رياض أحمد، اكتشاف الغش و التلاعب في القوائم المالية، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، 2001، ص، 131.

648 - جانسين روهيل و آخرون، وظيفة المراقب المالي، الجزء الأول، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2001، ص، 75.

649 - Pierre Di Malta, Droit Fiscal pénal , Presses Universitaires de France, 1992 , p, 197.

650 - تنص المادة 231 من المدونة العامة للضريبة على ما يلي : " تثبت المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه بمحضر يحرره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل ينتدبان خصيصاً لهذا الغرض و محلفين وفقاً للتشريع الجاري بها العمل . مهما يكن النظام الخاضع للضريبة، فإن عقوبة الحبس المقررة في المادة المشار إليها أعلاه، لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه أو بموافقه. و يتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال أو ساعد أو أرشد الأطراف على تنفيذها. لا يمكن إثبات المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 إلا في إطار مراقبة ضريبية.

إن الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في المادة 192 المذكورة، يجب أن يعرضها سلفاً وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض على سبيل الاستشارة على لجنة للنظر في المخالفات الضريبية يترأسها قاضي وتضم ممثلين اثنين عن إدارة الضرائب وممثلين اثنين للخاضعين للضريبة يختاران من القوائم التي تقدمها المنظمات الأكثر تمثيلاً ، ويعين أعضاء هذه اللجنة بقرار للوزير الأول.

و يجوز لوزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض أن يحيل بعد استشارة اللجنة المذكورة الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات الجنائية المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه على وكيل الملك المختص التابع له مكان ارتكاب المخالفة . يجب على وكيل الملك أن يحيل الشكاية على قاضي التحقيق".

وهذا الطرح بالذات يخلق تعارضاً لما هو منصوص عليه في المادة 231 من المدونة العامة للضرائب، وما هو منصوص عليه صراحة بمقتضى الفصل 141 من القانون الجنائي الذي جاء فيه ما يلي: " للقاضي سلطة تقديرية في تحديد العقوبة وتقريرها في نطاق الحد الأدنى والأقصى المقررين في القانون المعاقب على الجريمة مراعيًا في ذلك خطورة الجريمة المرتكبة من ناحية، وشخصية المجرم من ناحية أخرى".

و تبعاً لذلك تبقى الحماية التي يوفرها قاضي الإلغاء للملزمين على هذا المستوى جد نسبية.

الفقرة II : إلغاء القرارات التي لا تقود إلى فرض الضريبة

يعمل القاضي الضريبي على إلغاء القرارات المجحفة في حق الملزمين والتي لا تقود إلى الضريبة أو التي تهدف إلى التخلص من أدائها، ويتعلق الأمر بإلغاء القرارات الفردية (1) وإلغاء القرارات التنظيمية (2).

1- إلغاء القرارات الفردية

ينصب الإلغاء هنا على القرارات التي تتعلق بمراكز شخصية، يترتب عنها إنشاء أو تعديل أو إلغاء مركز قانوني شخصي، ومن أهمها في الضرائب المباشرة ما يلي:

أ - إلغاء قرار رفض طلب الإعفاء من الضريبة

يعد رفض طلب الإعفاء من الضريبة، في ظل وجود حالة إعفاء مقررّة بمقتضى نصوص تشريعية أو تنظيمية أو عدم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة⁶⁵¹ من القرارات الجائرة والمتعسفة في حق الملزمين، ومبرراً واضحاً لإعدام القرار الصادر عن الإدارة الضريبية، ومن بين الحالات التي يلغي فيها قاضي الضريبة القرار الإداري غير المشروع ما يلي :

- التوقف عن ممارسة نشاط مهني معين.

- تحويل المنشأة للغير .

⁶⁵¹ - جاء في حكم صادر عن إدارية الرباط ما يلي: " و حيث أن عقد الهبة تم الحكم ببطلانه بمقتضى الحكم الذي أصبح نهائياً و حيث أن الفقرة الثالثة من المادة 62 من المدونة العامة للضرائب، نصت على ما يلي : لا تخضع للضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية إلغاء عملية التقويت المنجز بحكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به ... و حيث أنه تبعاً لذلك، تكون إدارة الضرائب غير محقة في مطالبة المدعية بالضريبة موضوع الطعن لانتفاء الواقعة المنشأة لها"، حكم رقم 886 بتاريخ 2010/03/24 في الملف الإداري عدد 2007/492 أورده : مريم الخمليشي، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص، 146.

- قيام الإدارة الضريبية مثلاً بإخضاع شخص للضريبة على الرغم من أنه لم يقيم بالواقعة المنشأة لها، و على الرغم من أنه أجنبي عنها كإخضاع موكل في تفويت عقار للضريبة على الربح العقاري عوض إخضاع المالك.

- انتهاء الأشغال في بناء معين.

و غالباً ما يحتاج الملزم هنا إلى وسائل ليست من صنعه لإثبات وقائع مادية منتجة لوضعيته الجبائية، من قبيل واقعة توقفه عن نشاط معين أو انتهاء الأشغال من تاريخ معين وغيرها من الحالات التي تم ذكرها أعلاه على سبيل المثال على سبيل الحصر .

وفي بحثه عن الوسائل لتبرير إلغاء الضريبة غالباً ما يلجأ الملزم إلى بعض الجهات العمومية (القائد، رئيس المقاطعة) أو الخاصة (الأبنك، المهندسين المعماريين، الموثقين... الخ)، وهذه الجهات لا تردد في منحه شواهد مكتوبة لهذا الغرض.

و هكذا تبين أن نسبة مهمة من الإثباتات المقدمة من طرف الملزمين تتعلق بشواهد تثبت انتفاء الواقعة المنشأة للضريبة، والقضاء لا يتردد في اعتمادها كوسيلة إثبات لإلغاء الفرض الضريبي⁶⁵²، بالرغم من تشبث الإدارة الضريبية بكون هذا الاتجاه يخالف بعض المبادئ التي وضعها المشرع لإثبات وقائع معينة⁶⁵³، التي تنص مثلاً على أن التوقف عن مزاوله النشاط المهني يثبت بالتصريح بالتوقف، أو بقرار التشطيب من نظام المقاول الذاتي.

ب- إلغاء القرارات الرافضة لطلب وقف الأداء

أقر العديد من الكتاب (عبد المعطي القدوري، عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور...) أن القاضي الضريبي قد كرس مبدأ تأجيل الضريبة كإحدى الضمانات المهمة المقررة لصالح الملزمين، والواقع أن هذا

652 - مثلاً صدر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط حكم ورد فيه ما يلي : " و حيث أنه في نازلة الحال، لئن الشهادة الإدارية صادرة عن القائد رئيس الملحقة الإدارية بتاريخ 2010/12/17 تفيد بكون المستأنفة كان تسكن بالشقة المفوتة منذ 1994 إلى غاية 2010 و لا تشير إلى أن يتعلق الأمر بسكنى رئيسية إلا أن هذا المعطى الأخير أي استعمال الشقة كسكن رئيسي تؤكد الشهادة الإدارية عن الوكالة المستقلة لتوزيع الماء و الكهرباء تفيد بأن عقدة تزويد الماء و الكهرباء المبرمة بين زوج المستأنفة تسجل حجم استهلاك مهم للماء و الكهرباء، مما يدل على الإقامة الفعلية والمستمرة للشقة في هذه الفترة بالإضافة إلى بطاقة التعريف الوطنية الخاصتين بالمستأنفة وزوجها تتضمنان عنوانها بالشقة المذكورة ، و حيث تبعاً لذلك ، تكون المستأنفة قد أثبتت بمقتضى الوثائق المشار إليها أعلاه المدعمة لبعضها واقعة استغلالها للشقة موضوع التضريب كسكنى رئيسية مما يجعلها محقة في الاستفادة من الإعفاء من الضريبة على الأرباح العقارية طبقاً للمقتضى القانوني أعلاه "، القرار عدد 1133 بتاريخ 2012/03/17 في الملف رقم 9/11/559.

653 - كريم مفتاح ، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام ، الرباط ، 2016، ص، 95.

الأخير قد ساهم في وقف تنفيذها على اعتبار أن مصطلح التأجيل شامل، حيث يشمل الإيقاف الاستعطافي والذي يهم الضريبة المباشرة والضريبة على القيمة المضافة، وهذا النوع يخرج من قبضة المراقبة القضائية من جهة، وحق مراقبة وقف الأداء النزاعي الذي يدخل ضمن اختصاص قضاء الإلغاء من جهة أخرى.

و تعد القرارات الراضية لطلب وقف الأداء بمثابة قرارات سلبية للقابض، والذي يعلل فيها هذا الأخير رفض الطلب لسببين:

- وجود عيب في الشكل كفوات الأجل المحدد لتقديم الطلب أو عدم توجيهه لذوي الصفة.

- وجود خرق في موضوع طلب الوقف كعدم كفاية الضمانات أو رفض الضمانات المكونة.

وتعد هذه القرارات، قرارات إدارية بطبيعتها تخضع لمراقبة قضاء الإلغاء، ونشير في هذا الصدد أن المشرع الضريبي لم يتطرق إلى هذا الصنف من النزاعات التي تثور بين الملزم والإدارة الضريبية بهذا الشأن، رغم أن الواقع العلمي قد أفرز نزاعات عميقة بين الطرفين، و الدليل على ذلك هو أن إدارة الضرائب وضعت شروطاً دقيقة للاستفادة من الإجراء المذكور، ناهيك على أن المشرع أعطى صلاحيات واسعة للمحاسب المكلف بالتحصيل لقبول أو رفض الطلب وهو ما يوسع من سلطة المناورة لدى الإدارة الضريبية تجر الملزم إلى مقاضاتها قضائياً.

ونشير في هذا الصدد أنه في ظل عدم وجود مقتضيات تشريعية تنظم نطاق اختصاص قضاء المشروعية بدقة في المجال الضريبي، جعل القاضي يظن في بعض الأحيان أن الأمر يكتسي صبغة استعجالية وذلك عبر تكييف المنازعة على أنها توقيف الحد الأدنى للضريبة بكفالة وخصوصاً قبل سنة 2006، في مثل هذه الحالة وكما يقول الأستاذ محمد ببيصة⁶⁵⁴ : " يقع انزلاق من أرضية وقف الأداء (المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية) إلى أرضية وقف الحد الأدنى للضريبة (المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية و المادة 149 و ما يليها من قانون المسطرة المدنية)، بمعنى أن القاضي لا يدرس طلب تأجيل أداء الضريبة محل النزاع في ضوء الشروط المنصوص عليها في المادتين

⁶⁵⁴ - محمد ببيصة ، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء و طعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص، 340-341.

117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي ليس من بين شروطها المنازعة الجدية في قانونية الضريبة، وإنما يدرسه كما لو كان طلب وقف الحد الأدنى للضريبة في ضوء الشروط المنصوص عليها في المادة 19 من قانون المحاكم الإدارية و المادة 149 وما يليها من قانون المسطرة المدنية، وبالتالي فهو يستجيب إلى الطلب أو لا يستجيب في ضوء مدى جدية أداء الضريبة محل طلب تأجيل الأداء وذلك بصرف النظر عن قانونية طلب وقف الأداء من حيث الشكل وكفاية الضمانة المعروضة على القابض لتأمين تحصيل الضريبة محل النزاع".

وبناء عليه، ومن الناحية المبدئية فقرار رفض طلب وقف الأداء يدخل في اختصاص قضاء الموضوع وبالضبط قضاء الإلغاء هو الذي يمتلك سلطة افتتاح الطلب المذكور من حيث الشكل، ومن حيث الجوهر، بحيث يعمل على رفض الضمانات المقترحة لدعم وقف الأداء أو يقدر أنها كافية أو مقبولة لصالح الملزم، و بالتالي لا يبقى لقاضي المستعجلات أية مكانة لأنه ممنوع من البت في جوهر الحق.

و نشير أن هذا التوجه قد تنبأه الاجتهاد القضائي الفرنسي قبل تصنيف المنازعة في قرار المحاسب المكلف بالتحصيل الراض لطلب وقف الأداء ضمن اختصاص القضاء المستعجل، و لأجله أعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن القرار الراض لطلب وقف الأداء خاضعاً لرقابة قضاء الإلغاء⁶⁵⁵ باعتباره قراراً منفصلاً عن العملية الضريبية.

و بالتالي، في انتظار حسم تشريعي لإخضاع إلغاء القرار الراض لطلب وقف الأداء لمراقبة قضاء المشروعية، يبقى التوجه القضائي لإقراره من الضمانات المهمة المقررة لصالح الملزمين بالضريبة.

2 - إلغاء القرارات التنظيمية

بادئ ذي بدء نؤكد أن أعمال الإدارة اتجاه حقوق وحريات الأفراد غالباً ما تكون أعمال ضبط إداري، وبتعبير أدق تعد من قبيل التنظيمات، و حينها لا مانع من إخضاع هذه الأخيرة لرقابة القضاء الإداري، ماعدا تلك الأعمال الموصوفة بأعمال السيادة⁶⁵⁶.

⁶⁵⁵ - قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر بتاريخ 10/2/1984 ، أورده عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص، 36

⁶⁵⁶ - لزرق حبشي، أثر سلطة التشريع على الحريات العامة و ضماناتها، مرجع سابق، ص، 272 .

و عليه فإن وضعية القرارات التنظيمية بسبب تجاوز السلطة يسيرة وسهلة بحكم طبيعتها المنفصلة عن عملية فرض وتحصيل الضريبة⁶⁵⁷، حيث تشمل القرارات التنظيمية العادية (أ) و المنشورات التنظيمية (ب).

أ- القرارات التنظيمية العادية

و يتعلق الأمر بالمراسيم أو القرارات التي لم تتم المصادقة عليها من طرف البرلمان، أو تلك التي تتعلق بمرسوم اتخذ لتطبيق قانون ضريبي⁶⁵⁸، ومن أمثلتها المراسيم التي تهدف إلى التوسع في المنطقة الرابعة أو التي تهدف إلى تغيير في وضعية جبائية معينة، وبالتالي فالقاضي الضريبي يعتبرها بمثابة قرارات منفصلة عن عملية فرض ويسير في اتجاه إلغائها إذا أنشأت التزاماً مخالفاً للقانون باتجاه الملزمين. و بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي المقارن، نجد أن محكمة العدل العليا الأردنية تنظر إلى القرارات التنظيمية العادية كقرارات قابلة للانفصال عن العملية الضريبية المركبة، فهي لا تردد في إلغائها إذا كانت مخالفة للأنظمة التشريعية والتنظيمية، مثلاً إلغاء قرار مدير عام ضريبة الدخل متعلقة بفرض ضريبة مقطوعة على أصحاب مهنة معينة، وكذلك التعليمات التي شابتها أحد عيوب عدم المشروعية⁶⁵⁹.

ب- المنشورات التنظيمية

يعني مفهوم المنشور من الناحية العملية حقائق متباينة الأمر الذي أدى إلى التمييز ما بين المنشورات التفسيرية والمنشورات التنظيمية.

ويعتبر المنشور تفسيرياً إذا لم يضيف أي قاعدة قانونية إلى النص القانوني محلّ التفسير وبالتالي لا يمس أي مركز قانوني ولا يلحق أذى بذاته، ويهدف المنشور التفسيري إلى إعطاء تأويل وتفسير مناسب للقوانين والتنظيمات القائمة⁶⁶⁰، حيث أنه عادة لا يضيف أحكاماً جديدة، ولهذا لا يقبل الطعن فيه بالإلغاء، باعتباره عملاً يدخل في نطاق التدابير الداخلية للإدارة، وليس من شأنه أن يولد حقوقاً أو واجبات اتجاه المواطنين، ولكن يولد

657 - العربي الكزداح ، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص، 66 .

658 - نفس المرجع، ص، 67.

659 - موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية قرارات تقدير ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص، 146.

660 - ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، دار المجد ، سطيف ، 2010، ص، 254. أوردته : فاطمة زعزوعة ، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص، 284.

بالنسبة للموظف واجب الامتثال الرئاسي له، وقد ينصب المنشور على تفسير عمل تشريعي أو قضائي أو إداري⁶⁶¹، ومن بينها الكتب الدورية مثل ميثاق الملمزم بالضريبة ودليل التشجيعات الضريبية.

أما المنشورات التنظيمية وفضلاً على أنها تتعرض للتفسير، كالمنشورات التفسيرية فإنها تضيف ما يكمل النقص أو القصور الذي قد يلحق به، أي أنها المنشورات التي تغير النظام القانوني السائد بفرضها التزامات جديدة أو خلقها لحقوق جديدة قد تضيف أو تصحح قيمة النص الجبائي⁶⁶² يمكنه التأثير على مصالح الملمزمين، ويصبح بموجب ذلك مثل النصوص القانونية التنظيمية، ويرى أغلب الفقهاء أنّ هذا النوع من المنشورات هي الوحيدة التي يجوز الطعن فيها بالإلغاء، وبالتالي فخرق مقتضيات منشور تنظيمي يعني خرقاً للشرعية التي تختص المحاكم الإدارية بحمايتها⁶⁶³.

وهكذا، فقد ألغى مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 1990/5/4 منشوراً لأنه تضمن إضافات في القانون الضريبي فأضحى بذلك ذا طابع تنظيمي⁶⁶⁴.

الفرع الثاني : دعوى القضاء الشامل

تصنف المنازعة في أساس وتصفية الضريبة بامتياز ضمن طعون القضاء الشامل⁶⁶⁵، وهذا التوجه أكد عليه الاجتهاد القضائي المغربي⁶⁶⁶ ونظيره الفرنسي⁶⁶⁷ في مناسبات عديدة، وإذا كان القاضي الضريبي على هذا المستوى يتوفر على صلاحيات واسعة، مما يجعله يوفر حماية أكثر للملمزم الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية، غير أن الممارسة أثبتت وجود عوائق تحول دون تحقيق الحماية المنشودة على عكس بلدان متقدمة، و من أجل مناقشة هذا الطرح، سنطرق إلى الصلاحيات الواسعة للقاضي الضريبي في دعوى القضاء الشامل (الفقرة I) وعوائق حماية الملمزمين في إطار نفس الدعوى (الفقرة II).

661 - فاطمة زعزوعة ، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص، 284.

662 - محمد عياد، النظام الجبائي بعد الإصلاح، مرجع سابق، ص، 70.

663 - نفس المرجع ، 285.

664 - عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملمزم في مجال المنازعات الجبائية، مجلة المعيار، عدد 23، 2007، ص، 37 .

665 - المادة 23 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية.

666 - حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 679 الصادر بتاريخ 19/02/ 2013 ملف رقم 95/ 5/ 2012.

- قرار محكمة النقض عدد 1-86 الصادر بتاريخ 30-01-2014 في الملف الإداري عدد 1900-2-4-2012 .

667 - Requete n° 33554 du 17/12/1978, C.E Cite par : Cyrille David et Autres , Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscal , 4eme édition , DALLOZ , 2003 , p ,133.

الفقرة I : الصلاحيات الواسعة للقاضي الضريبي في دعوى القضاء الشامل

تهدف دعوى القضاء الشامل بحسب تعبير الأستاذة أمينة جبران البخاري إلى: " حماية حق شخصي أو إقرار الشرعية أو إلى الأمرين معاً، أو أي هدف من نوع آخر بشكل يتطلب قيام القاضي بعملتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطات أوسع ودور ايجابيا في توجيه الدعوى"⁶⁶⁸.

وينقل هذا التوجه إلى النزاع الضريبي فإن القاضي في دعوى طعون القضاء الشامل يتوفر على سلطات وصلاحيات أكبر، بحيث لا يقتصر دوره على إلغاء الأساس المضرب أو إلغاء بيان التصفية برمته بل يحل محل مفتش الضريبة⁶⁶⁹ في تصحيح الأسس المصرح بها وإعادة تحديد رقم المعاملات، ويتعدى دوره إلى الأكثر من ذلك للحكم بالتعويض الذي رتبته الضرر الناتج عن تطبيق نص ضريبي مجحف في حق الملمزم⁶⁷⁰، ويقضي في حالات أخرى باسترجاع الضريبة التي دفعت بدون سند قانوني الشيء الذي يوفر أمن واطمئنان جبائي.

الفقرة II : عوائق حماية الملمزمين في دعوى القضاء الشامل

إذا كان القاضي الضريبي يتوفر على سلطات واسعة في إطار دعوى القضاء الشامل، إذ يحق له أن يأمر بجميع التدابير التي يراها مناسبة لتصحيح الوضع غير المشروع، سواء بتعديله أو جبره أو بإرجاع

668 - أمينة جبران البخاري، القضاء الإداري، دعوى القضاء الشامل، المنشورات الجامعية المغاربية، الدار البيضاء، 1994، ص20.

669 - عمرو صادق، القاضي الإداري... مفتشا سامي للضريبة و أسلوب ووسائل الرقابة القضائية في مجال المنازعات الجبائية، مجلة المعيار، عدد 22، 1996، ص، 6.

670 - مثلاً جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 2013 /1/31 ما يلي : "

أولاً : حول التصحيح الضريبي

1- حول شخصية الضريبة "

وحيث إن فرض إدارة الضرائب الضريبة على الدخل على الأرباح العقارية على البائعين جميعاً ودفعة واحدة دون تحديد نصيب كل واحد منهم مرده إلى تقديمهم لإقرار موحد ومشترك مما يجعل ما نعه المدعي على خرق شخصية الضريبة غير مؤسس .

2- "حول القيمة الحقيقية للعقار "

وحيث إن إدارة الضرائب لم تدل بعقود المقارنة المشار إلى مراجعها في مذكرتها الجوابية المؤرخة في 2012-10-28، حتى يتسنى للمحكمة مراقبة التقيد بالعناصر المستوجبة للتصحيح، مما يجعل التصحيح الضريبي المعتمد والذي رفع ثمن التفويت من 8000 درهم للمتر المربع المصرح به إلى مبلغ 10000 درهم للمتر المربع الواحد غير مؤسس على أساس صحيح من الواقع، لكون القيمة الحقيقية للعقار المبيع يجب أن تتم أخذاً بعين الاعتبار موقع العقار، ومساحته، وحالته، ونوع الملك، وحالة الشيوخ، وأساس تملكه، لاسيما وأن العقار قدم كتعويض عيني في إطار مسطرة نزاع الملكية لأجل المنفعة العامة .

وحيث إن تجاوز التصحيح للعناصر المستوجبة له وفقاً لمقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب، وللعادلة الضريبية المكرسة دستورياً والتي تفرض توزيع الأعباء العامة الضريبية مراعاة لمساهمة الملمزم في تحقق النفع العام وتحمل نصيب من الأعباء العامة في إطار مسطرة نزاع الملكية لأجل المنفعة العامة يحتم إلغاءه .

ثانياً: حول مسطرة تحصيل الضريبة

وحيث إن التصريح ببطلان الضريبة على الدخل على الأرباح العقارية التكميلية يترتب عنه وبالتبعية بطلان إجراءات تحصيلها مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية." حكم رقم 304 الصادر بتاريخ 2013/13/31 ملف رقم 551/7/2012 .

الحالة كما كانت عليه⁶⁷¹ في الطعون الضريبية التي يتقدم بها الملزم أو الإدارة الضريبية، إلا أن هناك مجموعة من العراقيل تحول دون تحقيق الحماية الكافية للملزمين المتضررين من الفرض الضريبي.

حيث نؤكد مرة أخرى أن نظام الضرائب المباشرة يبقى من أعقد الأنظمة الضريبية على الإطلاق، جعلت القاضي الضريبي يلجأ في الأغلبية الساحقة (ما يزيد عن 95% من القضايا الرائجة و المتعلقة بمنازعات الملزمين هي ضرائب صادرة على إثر مراقبة ضريبية⁶⁷² والتي تخرج عن وإدراك القاضي) من القضايا المطروحة عليه إلى إجراء الخبرة، ويقضي بها في المسائل القانونية⁶⁷³ والواقعية.

ونشير في هذا الصدد، أنها توجد عدة أصناف من الخبرات التي يأمر بها القاضي في المنازعات الضريبية كخبرة تحقيق الخطوط، وخبرة إثبات الدخل العام، غير أن التي يتم اللجوء إليها بكثرة في الضرائب المباشرة هي الخبرة المحاسبية أو العقارية فيما يخص تقدير الوعاء العقاري الخاضع للضريبة⁶⁷⁴ على الدخل :

• الخبرة العقارية

بادئ ذي بدء لابد من الإشارة إلى كون قطاع العقار يشهد أكبر عدد من المنازعات، حيث تدفع ظاهرة غير المصرح به (أو ما يصطلح على تسميته "بالنوار") الإدارة الضريبية إلى التشكيك في أي تصريح والإقدام على تقويم العديد من عمليات البيع و الشراء، مما يدفع أصدق دافعي إلى نية استباق ذلك التقويم و التقدم بتصريحات ناقصة عن عملياتهم، هذه الحقيقة أدت إلى نشوب العديد من المنازعات المستعصية يتطلب حلها انتداب خبير.

671 - مجلة المالية ، العدد 34، 2018، ص، 18.

672 - واردة عن عبد الرحمان ابليل (رئيس مصلحة الشؤون القضائية بالمديرية العامة للضرائب)، مداخلة تحت عنوان: " خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية"، في الندوة الوطنية المنظمة بمراكش بين المجلس الأعلى و المديرية العامة للضرائب حول موضوع: " الاشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي"، بتاريخ 4 و 5 فبراير 2011، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2011، ص، 110.

أشارت إليه: السعدية جماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص، 11.

673 - و من الأمور القانونية التي يبت فيها الخبير:

- البحث في مجال ونطاق تطبيق الضريبة أو شروط الإعفاء منها.
- البحث في انتظام المحاسبة من عدمه.
- تقدير وسائل الإثبات المقدمة كالفاتورات و الوثائق المحاسبية عموماً و مدى استيفائها لشروط القبول.
- البحث عن القانون الواجب تطبيق.
- الاطلاع على الملف الجبائي للملزم.
- تحديد تاريخ بداية النشاط المهني.
- تحديد الشكل القانوني للشركة.
- البحث عن إخضاع واقعة ما للضريبة.

674 - ميمون رحو، أحمد العلالي، الضابط العلمي للمنازعة الضريبية تأسيساً و تحصيلاً، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة " مواضيع الساعة"، عدد، 95، ص، 92.

و على هذا الأساس يتم اللجوء إلى خبير عقاري لتحديد القيمة الحقيقية للعقار موضوع الضريبة التكميلية على الدخل صنف الأرباح العقارية، وتتراوح المدة الزمنية لإجراء خبرة عقارية ما بين ثلاثة(3) شهور إلى ثمانية (8) شهور، وهي مدة طويلة إلى قورنت بالمهمة.

و هكذا باستقراء مجموعة من الأحكام الصادرة عن محاكم المملكة، يتضح أن القاضي الضريبي يعتمد في الأغلبية الساحقة من القضايا المطروحة عليه الأساس الضريبي بناء على ما ورد في تقرير الخبير، مثلاً صدرت عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء سبعة (7) أحكام من سنة 2007 إلى سنة 2012 كلها توصل فيها الخبير إلى كون القيمة التجارية للعقار التي اعتمدت عليها الإدارة الضريبية لاحتساب الضريبة التكميلية على الدخل صنف الأرباح العقارية مبالغ فيها بالنظر إلى القيمة التجارية للعقار المبيع، وحسب توجه المحكمة أن الخبير قد أخذ بعين الاعتبار كل المعايير الموضوعية الحقيقية لتحديد القيمة التجارية للعقار، بما في ذلك الموقع والمواصفات وتاريخ التفويت وكذا الأثمان التي كانت سائدة وقت التفويت⁶⁷⁵ مما يتعين الأخذ بتقرير الخبرة.

• الخبرة المحاسبية

تهم الخبرة المحاسبية المنازعات الضريبية على إثر مراقبة لمحاسبة الملزم سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، و ذلك في حالة ثبوت للإدارة الضريبية وجود الاختلالات الجسيمة المنصوص عليها في المادة 213 من المدونة العامة للضرائب، و أيضاً الحالة التي تكون فيها المحاسبة منتظمة، وربط فيها المشرع إعادة تقدير رقم المعاملات على إثر نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها كما جاء في الفقرة الأخيرة من البند الأول للمادة 213 من المدونة العامة للضرائب⁶⁷⁶، والمحكمة سعياً منها للتأكد من صحة الادعاء للوقوف على حقيقة رقم المعاملات، تلجأ إلى الاستعانة بخبير متخصص ليتولى التحقيق في الادعاء⁶⁷⁷.

675 - السعدية جماني ، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص، 107.
676 - تنص الفقرة الأخيرة من البند الأول للمادة 213 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: "إذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من الاختلالات الجسيمة المبينة أعلاه، لا يجوز للإدارة أن تعيد النظر في المحاسبة المذكورة و تعيد تقدير رقم المعاملات إلا إذا ثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها".
677 - السعدية جماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص، 108.

وبالرجوع إلى منهجية تقييم القضاء المغربي للمحاسبة هنا القاعدة⁶⁷⁸ و هناك الاستثناء ، و يقول في هذا الصدد الأستاذ عبد الرحمان أبليل رئيس مصلحة الشؤون القضائية بالمديرية العامة للضرائب: " و تتمثل القاعدة في أن الأغلبية الساحقة من القضايا التي عرضت على القضاء و المرتبطة بضرائب تكميلية بنيت على التشكيك في المحاسبة، اعتبر القضاء أن موضوعها يتعلق بأمور تقنية، و بالتالي قد انتدب فيها خبرة، و بدون أن يدخل في تفاصيل مستنتاجات الخبرة، استند القضاء جملة وتفصيلا إلى نتائجها تحت علة واحدة مفداها أن الخبير التزم بالأوامر المسطرة إليه في الحكم التمهيدي وأن الخبرة كانت حضورية وجرت وفق القواعد القانونية. بمعنى أن دور القضاء اقتصر على مراقبة الجانب المسطري في الخبرة، أما مهمة التفصيل في القيمة الإثباتية للمحاسبة فقد تركت للخبير.

هذه الوضعية العامة لم تسمح للقضاء بالدخول في تفاصيل الضوابط المحاسبية، وبالتالي تحديد موقفه منها، ومن جميع المفاهيم وخصوصاً مفهوم المحاسبة المنتظمة، ومفهوم المحاسبة المعتمدة، و كذلك التشكيك في المحاسبة ووسائل لإثبات ذلك.

678 - هناك مجموعة من الأحكام و القرارات التي تم الاطلاع عليها في هذا المجال ، والتي تؤكد هذا التوجه نستعرض بعض النماذج التي تهم الضرائب المباشرة :

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط جاء في حيثياته ما يلي: "... فباطلاع المحكمة على الحكم المستأنف تبين لها أنه بني قضاءه على الخبرة المنجزة من طرف الخير بيجو بعدما تبين له أن هذا الأخير أبرز للمحكمة المعطيات الكافية و الكفيلة لتحديد القيمة التجارية للعقار بتاريخ تفويته في سنة 2007 على إثر وصفه للعقار المذكور وصفا دقيقا من حيث مشتملاته ومميزاته"، القرار عدد 5006 الصادر بتاريخ 2012/12/17 في ملف عدد 9/12/543، أورده: ميمون رحو، أحمد العاللي، الضابط العلمي للمنازعة الضريبية تأسيسا و تحصيلاً، مرجع سابق، ص، 113-115.

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ورد فيه ما يلي : " و حيث إن الخبرة جاءت حضورية و متضمنة للعناصر و المعطيات المبررة لما انتهى إليه الخبير فإن المحكمة بما لها من سلطة تقديرية ترى اعتمادها و التصريح بعدم واقعية استبعاد محاسبة المدعية ... " حكم رقم 624 الصادر بتاريخ 2012/04/02 في ملف عدد 9/11/85، شركة أنترناسيونال ضد المدير العام للضرائب، أورده: السعدية جماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص، 173-179.

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء إذ جاء فيه ما يلي : " و حيث أن تقرير الخبير جاء مستوفيا للشروط الشكلية و الموضوعية المتطلبة قانونا الأمر الذي يتعين الحكم معه الحكم وفقه"، حكم رقم 113 بتاريخ 2012/05/08 ملف عدد 2010/9/130، شركة امبار ضد المدير العام للضرائب و من معه: أورده السعدية جماني، نفس المرجع، ص، 211-232.

- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط قضى ورد فيه ما يلي: "... حيث أن الاستئناف المقدم بتاريخ 2011/07/06 من طرف المديرية العامة للضرائب ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 1258 بتاريخ 2010/09/15 في الملف رقم 2008/6/312 ق. شو كذا ضد حكم التمهيدي القاضي بإجراء خبرة، جاء وفق الشروط الشكلية المتطلبة قانونا ، مما يتعين معه التصريح بقبوله....و بالتالي ما أثير من طرفها في الاستئناف غير مرتكز على أساس، و الحكم بهذه العلة واجب التأييد"، قرار رقم 232 بتاريخ 2012/01/23 ملف عدد 9/11/484 ، شركة عوتشار ضد المديرية العامة للضرائب.

- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط جاء فيه ما يلي: " و حيث أن المحكمة وبعد إطلاعها على تقرير الخبير تبين لها كونه أنجز مطابقا لمنطوق الحكم التمهيدي، و كانت خلاصته موضوعية و معللة ، مما أرتأت إلغاء مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية وفق الأسس الواردة في تقرير الخبرة مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية " حكم رقم 4904 بتاريخ 2012/12/27 ، أورده: مريم خمليشي، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية، مرجع سابق ، ص، 111.

ولذلك لم تلق هذه الوضعية القبول من طرف الإدارة ولا من طرف الفقه الضريبي الذين اعتبروا أن القضاء تولى عن مهمته لفائدة الخبير خاصة بعدما تبين أن جل الأحكام التي تصدر في المرحلة الابتدائية معتمدة على مستنتاجات خبرة، يتم تأييدها في المرحلة النهائية، فالغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تبحث دائما عن التعليقات لتأييد الأحكام⁶⁷⁹.

أما الاستثناء في موقف القضاء المغربي، فقد تمثل في بعض المواقف النادرة له من تقييم المحاسبة و مناقشة تقرير الخبير⁶⁸⁰.

و غير أن اللجوء المفرط للخبرة من الجانب الذي نناقشه إلى المثالب التالية:

- الحكم القاضي بالخبرة والمصادقة عليه يؤدي إلى إعدام سلطة القاضي التقديرية⁶⁸¹، ذلك أن تكليف الخبير بمهام قانونية في حين أن مهمته تكون تقنية⁶⁸² يؤدي إلى المس بمصادقية الأحكام و بسمعة القضاء مما يزيد من نفور المستثمرين و خصوصا الأجانب منهم.

- تلجأ المحكمة في بعض الأحيان إلى انتداب أكثر من خبير في بعض القضايا الشائكة التي تهم الشركات الكبرى، هنا بالضبط يصبح الملزم عرضة لإفشاء لأسرار مهنته، وبالتالي المس بنشاطه الاقتصادي، علماً أن القانون المغربي لم ينص صراحة على مسألة الخبير جنائياً.

- تسبب في تأخير الملفات لأن إنجازها يتطلب شهوراً، الشيء الذي ينتج عنه إضرار بمصالح أطراف النزاع، فمن جهة الإدارة هناك تفاقم الباقي استخلاصه، وبالتالي ارتفاع المديونية باتجاه

679 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة الجبائية (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص، 382.

- انظر أيضاً: ميمون رحو، أحمد العلالي، الضابط العلمي للمنازعة الضريبية تأسيساً و تحصيلاً، مرجع سابق، ص، 93
680 - و من بين المواقف النادرة التي عثرنا عليها في هذا المجال حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 4172 بتاريخ 8/7/2014 ملف رقم 2013 /7113/ 417، منشور بالموقع الإلكتروني : www.marocdroit.com

681 - ميمون رحو، أحمد العلالي، الضابط العلمي للمنازعة الضريبية تأسيساً و تحصيلاً، مرجع سابق، ص، 95.
682 - تنص المادة 59 من قانون المسطرة المدنية على ما يلي : " يحدد القاضي النقط التي تجري الخبرة فيها في شكل أسئلة فنية لا علاقة لها مطلقاً بالقانون.

يجب على الخبير أن يقدم جواباً محدداً وواضحاً على كل سؤال فني كما يمنع عليه الجواب على أي سؤال يخرج عن اختصاصه الفني و له علاقة بالقانون".

و بالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب فقد نصت على أن الخبير يمكنه : " أن يبدي رأيه في مسائل قانونية غير تلك التي تهم مطابقة الوثائق و الأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها"، ونشير أن هذا التدبير تم إدراجه بمقتضى أحكام البند I من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2009.

الملزمين. و من جهة الملزم، فقد يجد نفسه مجبراً اتجاه الإدارة الضريبية على أداء ما بذمته بالطرق التي نص عليها القانون، إذا لم يتبع المسطرة الإدارية من خلال تقديم طلب وقف الأداء أمام المحاسب المكلف بالحصول أو طلب وقف التنفيذ أمام القاضي الضريبي⁶⁸³، علماً أن كل منها يتطلبان تكوين الضمانات⁶⁸⁴، الشيء الذي يؤدي إلى ضياع الوقت ونفاذ جهد الملزمين.

- تتطلب الخبرة العقارية أو الخبرة المحاسبية مصاريف باهظة، مما يؤدي إلى الإضرار بالذمة المالية للملزمين.

و عموماً، و بالرغم من الطعن في قرار تحديد الأساس وبيان التصفية الضريبية في إطار دعوى الموضوع، غير أن ذلك لا يعفي الملزمين من أداء ما بذمته من ديون، ولولا وجود طريق الدعوى المستعجلة التي تتجى طالبها من مغبة مساطر التحصيل الجبري.

المبحث الثاني: حماية الملزمين في إطار الإجراءات المستعجلة

تتعدد الأمور المستعجلة التي تصدر عن رئيس المحكمة باعتباره قاضياً للمستعجلات⁶⁸⁵ في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة، كمنح الإذن بالحجز أو الإذن ببيع العقار أو الأصل التجاري، غير أننا نسلط الضوء على تلك التي تهم وقف تنفيذ الضريبة المباشرة الناتجة عن المنازعة في الأساس أو التصفية باعتبارها صمام أمان للملزمين المداheimين بإجراءات التنفيذ الجبري، من حجز وبيع و إكراه بدني. علماً أن المنازعة في الضريبة لا تعفي الملزم من أدائها بدليل ما يقضي به المشرع في هذا المجال⁶⁸⁶.

وبخلاف طلب إلغاء القرار الضريبي أو طلب تعديل المركز القانوني في إطار دعوى الموضوع والذي تكون مسطرته في غالب الأحيان باهظة التكلفة وبطيئة، حيث يشعر فيها الملزم بالملل وفقدان الثقة، نجد القضاء المستعجل في إطار مسطرة وقف التنفيذ يعمل على اتخاذ إجراءات تحفظية هدفها الحفاظ على

683 - السعدية جمانى، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص، 102.

684 - تنص الفقرة الأخيرة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: " بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب و الواجبات و الرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية كما هو منصوص عليها في المادة 118 من القانون 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية".

685 - يختص القضاء المستعجل في مادة الضرائب في مساعدة القابض في القيام بإجراءات التنفيذ الجبري.

686 - أنظر المادة 235 من المدونة العامة للضرائب و المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الحق بصفة مؤقتة واحتياطية⁶⁸⁷، حيث يقضي بوقف تنفيذ الضريبة والجزاءات الجبرية المصاحبة لها، شريطة التقيد بمجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية.

و بناءً على ما ورد ذكره، سنبحث مظاهر حماية الملمزم من خلال: شروط وقف تنفيذ الضريبة (المطلب الأول)، وتطبيقات عملية وقف التنفيذ (المطلب الثاني) التي تنجي الملمزم من بطش المتابعة الجبرية مهما بلغت درجتها.

المطلب الأول : شروط وقف تنفيذ الضريبة

إن دور القاضي في القضايا الضريبية بصفة عامة وفي القضايا المتعلقة بالضرائب المباشرة بصفة خاصة والتي تمس بشكل مباشر الميزانية العامة للدولة، يجب أن يتسم بالدقة والاجتهاد القضائي المؤسس الذي يجب أن لا يخرج عن نطاق حماية حقوق الأطراف⁶⁸⁸ و الشرعية الضريبية، ونظراً لعدم وجود مقتضيات تنظم مسطرة وقف تنفيذ الضريبة على مستوى التشريع الضريبي، فقد دأب القاضي الضريبي على إعمالها بناء على شروط مستمدة من المبادئ العامة المتعارف عليها في قانون المسطرة المدنية ويطلق عليها بالقواعد العامة لوقف التنفيذ (الفرع الأول)، وأخرى يتم استنباطها من روح مقتضيات التشريع الضريبي ويطلق بالشروط الخاصة لوقف التنفيذ (الفرع الثاني).

الفرع الأول : القواعد العامة لوقف تنفيذ الضريبة

من المعلوم أن المشرع المغربي لم يحدد شروط انعقاد الاختصاص لقاضي المستعجلات في وقف تنفيذ الضريبة، حيث اكتفى الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية بالنص على أن رئيس المحكمة الابتدائية يختص بصفته قاضياً للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال، وبما أن المادة 7 من القانون رقم 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية تحيل على مقتضيات قانون المسطرة المدنية، فإن القاضي لم يتوانى في إيقاف تنفيذ الضريبة حماية للملمزمين، شريطة توفر عنصري الاستعجال (الفقرة I) و الجدية (الفقرة II) بدون أن يتم المساس بجوهر الدعوى (الفقرة III).

687 - بحار عبد الرحيم، الإجراءات التحفظية في مادة العقود التجارية، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة "دراسات و أبحاث" العدد 8، 2009، ص، 27.

688 - خالد الشراقي السمني، إيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي : حالة إيقاف بيع المحجوز، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية " ، سلسلة " تعاليق على أحكام" ، عدد 69 ، 2006 ، ص، 125.

الفقرة I : شرط الاستعجال

يمثل شرط الاستعجال إحدى الشروط الموضوعية للتصريح بوقف تنفيذ الضريبة في القضاء المغربي⁶⁸⁹ و الفرنسي في إطار القواعد العامة⁶⁹⁰، والاستعجال خطر حقيقي محقق بالحق المراد المحافظة عليه، والذي يلزم درؤه عنه بسرعة والتي لا تكون عادة في إجراءات النقاضي العادي حتى لو قصرت مواعده.

وقد أضفى مجلس الدولة الفرنسي على شرط الاستعجال وصف الضرر الذي يصعب تداركه فيما بعد⁶⁹¹، وهنا يتعين على المعني بالأمر إثبات بأن القرار الضريبي محل طلب وقف التنفيذ سينجم عنه أضرار لا يمكن إصلاحها في المستقبل، أي أن القرار يحمل معه مخاطر كبيرة على حقوق و مصلحة الملمزم في شتى المجالات (الإنسانية، الاجتماعية، المهنية، الحريات)، مثل: الشركة التي تكون مجبرة على تسريح عمالها بسبب دفع الضريبة المفروضة عليها⁶⁹²، بيع المؤسسة لعقارها الذي يشكل أصولها الوحيد⁶⁹³، انخفاض في موارد الملمزم الذي يعيل أطفاله القاصرين.

كما أن القاضي الاستعجالي المغربي دأب على حصر حالة الاستعجال للحكم بوقف تنفيذ الضريبة في الخسارة المادية الفادحة، التي يصعب تقاضي أضرارها أو أضرارها عن طريق التعويض⁶⁹⁴، حيث جاء في أمر استعجالي صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بتاريخ بالرباط ما يلي: "... إجراءات التحصيل المباشرة على حساب الطالب لدى كل من البنك الشعبي والتجاري و فابنك إنما تباشر من أجل استخلاص الضريبة المذكورة على الرغم من إلغاء السند الضريبي الذي على أساسه يتم الاستخلاص بمقتضى الحكم

689 - جاء في أمر استعجالي صادر عن إدارية فاس ما يلي: " و حيث أستقر العمل القضائي بهاته المحكمة على قبول المطالبة بوقف تنفيذ الدين العمومي المنصوص عليه بالفصل 2 من القانون 15-97 بما فيه الدين الضريبي في إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه، بموجب الفصل من قانون 41-90"، أمر رقم 2009/80 بتاريخ 2009/05/20، أورده: رضوان أعممي، تطور الاختصاص الاستعجالي للقضاء الإداري المغربي: مسطرة الإشعار غير الحائز نموذجاً، المجلة المغربية للإدارة و التنمية المحلية، سلسلة "دراسات"، عدد 103، 2012، ص، 41.

690 - أنظر :

- Cyrille David et autre, les grands arrêts de la jurisprudence Fiscale, Edition Dalloz, Paris, 2003, p, 127-128.

691 - Ibid , p, 227 .

692 - C.E. 17 JUIN 1981. S.a. des établissements Knecht, R.J.F. 1981, n°442, D.F. 1981

أشار إليه: إلياس واضح، إرجاء الدفع في المواد الجبائية دراسة مقارنة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة وهران 2، كلية العلوم الحقوق و العلوم السياسية، السنة الجامعية، 2014-2015، ص، 199.

693 - C.E. 6 avril 1967, req.6604, R.J.F.1987, n° 0332. Avis C.E. Section finances 30 avril 1996, R.J.F.

10/96, n° 1229.

أشار إليه: إلياس واضح، إرجاء الدفع في المواد الجبائية دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص، 199.

694 - مولاي إدريس الحلابي الكتاني، إجراءات الدعوى الإدارية، دار السلام، الرباط، 2001، ص، 36.

المذكور، فإن طلب الإيقاف يكون على درجة من الجدية التي تبرر له علاوة على توفر عنصر الاستعجال بالنظر لما سيترتب عن إجراءات الحجز وتنفيذه وتحويل المبلغ المحجوز لحساب الخزينة من أضرار يصعب تداركها مستقبلاً⁶⁹⁵.

الفقرة II: شرط الجدية

يقصد بشرط الجدية هو الشرط الذي يبرر أن الطعن ليس مجرد طعن كيدي يبتغي المماطلة فقط وإطالة الإجراءات⁶⁹⁶، وإنما هو الذي يظهر للوهلة الأولى ودون تعمق القاضي في جوهر النزاع ما إذا كان من المرجح إلغاء القرار المطعون فيه⁶⁹⁷.

بالرجوع إلى مقتضيات الفقرة الأولى من الفصل 149⁶⁹⁸ من قانون المسطرة المدنية يتضح أن رئيس المحكمة بوصفه قاضياً للمستعجلات لا يبت في الصعوبة وإنما يختص في تقدير جدية أسباب الصعوبة المثارة لتنفيذ حكم أو سند تنفيذي، بمعنى أن تكون الوسائل المعتمدة في دعوى الموضوع لا تدع مجالاً للشك في أنه سيتم إلغاء القرار المطعون فيه.

و على العموم تعتبر أوجه أو أسباب جدية تسمح للقاضي أن يأمر بوقف التنفيذ طبقاً لما استقر عليه القضاء المقارن⁶⁹⁹:

- الطرح أو الأسس التي اعتمدت عليها الإدارة الضريبية في عمليات إعادة تقييم التي تكون مؤسسة.

- الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة تلقائياً تظهر بأنها غير قانونية و مشكوك في صحتها.

- أساس حساب الضريبة المعتمد من قبل الإدارة الضريبية مبالغ فيه.

أما بالنسبة للقضاء المغربي و لفهم أسانيد أعمال شرط الجدية في تطبيقات القضاء الإداري نستدل

⁶⁹⁵ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم 90، بتاريخ 2009/06/03 ملف رقم 1.09.04 (غير منشور).

⁶⁹⁶ - سمير شكري، وقف تنفيذ القرارات الإدارية - دراسة مقارنة -، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين و البحث علم الإدارة و القانون الإداري، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية، 2004-2005، ص، 309.

⁶⁹⁷ - نفس المرجع، ص، 310.

⁶⁹⁸ - تنص الفقرة الأولى من الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية على ما يلي: " يختص رئيس المحكمة الابتدائية و حده بالبت بصفته قاضياً للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ....أو أي إجراء آخر تحفظي سواء كان النزاع في الجوهر أم لا...".

⁶⁹⁹ - إلياس واضح، إجراء الدفع في المواد الجبائية دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص، 195.

على ذلك بأمر استعجالي صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁷⁰⁰ بتاريخ 2011/2/3 والذي جاء في حيثياته ما يلي : "...و حيث أنه فيما يتعلق بالدفع بعدم جدية الوسائل فقد تبين لنا أنه ما دامت المدعية تدعي بعدم أحقية الإدارة الجبائية في فرض الضريبة المتنازع بشأنها اعتباراً لعدم وجودها كشركة خلال سنة الفرض فقد قدرنا أن هذه الوسيلة تكتسي طابعاً جدياً خلافاً لما تدفع به الإدارة الجبائية .

و حيث أنه فيما يتعلق بعدم وجود أي ضرر لا يمكن تداركه مستقبلاً وبالتالي عدم توفر حالة الاستعجال تبين لنا أن المبلغ المطلوب أدائه و المحدد في 16.180.589.00 درهم على جانب من الأهمية وأن أدائه بشكل فوري قبل البث في دعوى الموضوع من شأنه أن يؤثر على الوضعية المالية للمدعية ، و بالتالي الحد من نشاطها الاستثماري ، ومن مساهمته في النمو الاقتصادي الوطني.

و حيث إنه لذلك يبقى الدفع المثار بهذا الشأن غير ذي جدوى و يتعين استبعاده.

وحيث إنه أمام استبعاد كل الدفوع المثارة يبقى الطلب مقبول و يتعين الاستجابة له".

و هذا الشرط يعتبر كحماية قانونية للإدارة من وجهتين مختلفتين: الأول يتمثل في وضع حد للطعون الكيدية و التعسفية، وكذلك الطعون غير المؤسسة قانوناً التي يمكن أن تقام ضد القرارات الإدارية ومن ثم تعطيل النشاط الإداري، أما الوجه الثاني فإنه يخص تقاضي قيام مسؤولية الإدارة في حالة تنفيذها لقرار غير مشروع الذي يمكن أن يترتب عنه أضرار للمعني بالأمر، والذي ستقوم بتعويضه حتماً.

و لعل أهم ملاحظة يمكن إدراجها في هذا السياق هي أن القضاء الإداري نادراً ما يبين طبيعة الوجه الجدي و يعرفه ضمن المنازعات المعروضة عليه، و إنما يكتفي بالمصطلح القانوني المتمثل في عبارة أن هناك وجه جدي في النزاع أو أسباب وجيهة مثارة من قبل الطاعن كما هو وارد في حيثيات الأمر السالف الذكر.

الفقرة III : شرط عدم المساس بالجوهر

إذا كان شرطي الاستعجال والجدية يشكلان الأساس لقبول طلب وقف التنفيذ، فإن ذلك مقيد بعدم المساس بأصل الحق أي جوهر الدعوى.

و ينص الفصل 152 من قانون المسطرة المدنية على ما يلي : " لا تثبت الأوامر الاستعجالية إلا في

⁷⁰⁰ - أمر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة بالدار البيضاء عدد 273 بتاريخ 2011/2/3 ملف عدد 1477/10/1 أشار إليه: سعيد العمري، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الاستعجالي، دار النشر المعرفة، مراكش، 2013، ص، 230.

الإجراءات الوقتية ولا تمس فيما يمكن أن يقضي به في الجوهر"، ومعنى جوهر الدعوى أو أصل الحق بصفة عامة هو كل ما يتعلق بموضوع الدعوى و يرتبط بها وجوداً أو عدماً، و يندرج فيه كل ما يمس صحته أو يؤثر سلباً أو إيجاباً أو يغير من معالمه وكذا من آثاره القانونية⁷⁰¹.

و جوهر الحق في مجال المنازعات الضريبية يعني : "ألا يتعرض القاضي للفصل في موضوع النزاع الذي بني عليه الإشكال كالحكم ببراءة ذمة المدين أو انقضاء الدين أو الحكم ببطلان إجراءات الحجز على المنقولات"⁷⁰² مثلاً، غير أن القاضي يملك سلطة تحويل الطلبات التي تمكنه من الهيمنة على سير الدعوى وتوجيهها والحكم فيها بما يتفق وروح العدالة بشرط ألا يتعدى في ذلك حدود ولايته المقررة قانوناً فهو لا يتقيد حرفياً بطلبات الخصوم وله أن يغير أو يحور فيها وأن يأمر باتخاذ الإجراءات الوقتية الذي يراه كفيلاً بالمحافظة على حقوق الطرفين⁷⁰³.

وقد نهج الفقه المصري ضوابط محددة لسلطة التحويل، والتي تعد من السمات الجوهرية التي تفصل قضاء الموضوع عن القضاء المستعجل وهي كالتالي⁷⁰⁴:

- عدم تقييد سلطة القاضي المستعجل بالطلبات التي تطرح عليه وتعديله وتغييره فيها حماية للطرفين، وعدم المساس بالموضوع أو تجاوز الحدود التي أرادها الخصوم.
- ألا يترتب على التحويل زيادة الأضرار بالمدعى عليه فإذا ترتب عليه زيادة الأضرار ارتفعت سلطة التحويل.
- يجب أن يكون التحويل منصباً على إجراءات وقتية أو تحفظية ولا يجوز التطرق لهذه السلطة من الناحية الموضوعية.
- تحويل الطلبات سلطة احتياطية للقاضي المستعجل بمعنى أنه لا يلجأ إليها إلا في ظل عدم وجود إجراءات وقتية ظاهرة.
- سلطة تحويل الطلبات على النحو المتقدم سلطة مقيدة للقاضي المستعجل وليست تقديرية.

⁷⁰¹ - رضوان أعيمي، تطور الاختصاص الاستعجالي للقضاء الإداري المغربي : مسطرة الإشعار غير الحائز نموذجاً، مرجع سابق، ص، 42.

⁷⁰² - أمينة النمر، القواعد العامة في التنفيذ، والتنفيذ بطريق الحجز، منشأة المعارف الجامعية، الإسكندرية، 1991، ص، 241.

⁷⁰³ - معوض عبد التواب، الوسيط في قضاء الأمور المستعجلة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1988، ص، 740-741.

⁷⁰⁴ - نفس المرجع، ص، 742-743.

و الجدير بالذكر إن سلطة التحويل المتعارف في الاجتهاد القضائي المصري تعد إحدى الضمانات القضائية الحمائية المهمة للملزمين بالضريبة، غير أن القضاء الضريبي المغربي لم يتمرس بعد على استعمالها إلا في بعض الحالات النادرة، ومن بين ما قد تم العثور عليه في هذا المجال قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش بتاريخ 2008/4/9 والذي جاء فيه ما يلي: " لكن حيث أنه بغض النظر عن تلك المنازعة الموضوعية، فإن قضاء الاستعجال دأب على تحويل الطلبات المقدمة بشأن رفع الحجز الموقع بمقتضى الإشعار للغير الحائز على الحساب البنكي وإعادة تكييفها إلى طلبات إيقاف إجراءات التحصيل، باعتبار أن ذلك هو الجوهر الحقيقي لتلك الطلبات مادام تم تقديمها إلى القضاء الاستعجال. حيث إن الاستجابة لطلب إيقاف إجراءات التحصيل رهينة بتوفر عنصرى الاستعجال وجدية الطلب... و حيث إن إيقاف الحجز على الحساب البنكي للطالب لدى بنك المغرب بمقتضى الإشعار للغير الحائز موضوع الطلب، من شأنه أن يوفر عنصر الاستعجال"⁷⁰⁵.

و بالإضافة إلى الشروط العامة لوقف التنفيذ هناك شروط أخرى يتم استنباطها من التشريع الضريبي.

الفرع الثاني : الشروط الخاصة لوقف تنفيذ الضريبة

لقد حاول قاضي المستعجلات تقنين مسطرة وقف تنفيذ الضريبة، وذلك لإقرار حماية أكثر للملزمين في ظل وجود فراغ تشريعي ينظمها بناء على روح مقتضيات القانون الضريبي، ومن هنا يظهر الدور الخلاق للقاضي الضريبي والذي يتحول من مجرد شخص ناطق بالقانون إلى شخص منشأ له، وتتمحور الشروط المذكورة في شروط شكلية (الفقرة I) وأخرى موضوعية (الفقرة II).

الفقرة I : الشروط الشكلية

يشترط القضاء الفرنسي شروطاً شكلية دقيقة لقبول طلب إيقاف التنفيذ وفاء لمبدأ إسقاط الطلبات الكيدية، مثلاً كأن لا تكون أمام الملزم إمكانية لطلب وقف الأداء، كما لا يقبل طلب وقف التنفيذ إلا بالنسبة لجزء الدين الذي لم يقبل بصدده وقف الأداء، غير أن نظيره المغربي لم يسلك هذا التوجه وهو اتجاه محمود يخدم بالدرجة الأولى مصلحة الملزم الذي فوت فرصة طلب وقف الأداء، نظراً لمرور الوقت المحدد لطلبه أو لعدم توجيهه إلى ذي صفة أو لم يستطيع تكوين الضمانات التي ينص عليها القانون.

⁷⁰⁵ - قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 142 بتاريخ 2008/4/9 ملف عدد 07/2/76 منشور بمجلة المحاكم الإدارية عدد 3، 2008، ص، 198.

و تتماز مسطرة وقف التنفيذ بالسهولة واليسر في العمل القضائي المغربي، بحيث ليس هناك وقت محدد لطلب الوقف بل يتم قبوله في جميع مراحل الدعوى حتى ولو كانت التدابير الجزئية في آخر إجراء لها، والأكثر من ذلك يتم قبول الطلب حتى لو قدم لأول مرة في مرحلة الاستئناف، كما يجوز إعادة تقديم الطلب نفسه متى تغيرت الظروف المحدثة لشرط الاستعجال، الشيء الذي يجعل الملزم لا يفوت الفرصة الثمينة لطلب وقف التنفيذ، والدليل على ذلك هو التضخم الحاصل بشأنها أمام محاكم المملكة، شريطة أن يتم توجيه الطلب ضد ذي صفة (1) مع ضرورة وجود منازعة في أصل الدين (2).

1- ضرورة توجيه طلب وقف التنفيذ ضد ذي صفة

ترفع الطلبات المتعلقة بوقف تنفيذ الضريبة في أساس الضريبة وتصفياتها تحت طائلة عدم القبول ضد المدير العام للضرائب، و ذلك على اعتبار أن المديرية العامة للضرائب هي التي تملك الصفة القانونية للترافع أمام المحاكم⁷⁰⁶ في شخص رئيس مصلحة شؤونها القضائية⁷⁰⁷.

و الجدير بالذكر أن المديرية العامة للضرائب أصبحت بالإضافة إلى مسؤوليتها الكلاسيكية في تحديد أساس و تصفية الضرائب المباشرة (بالإضافة إلى الضرائب الأخرى) مسؤولة كذلك عن تحصيلها، و قد بدأت هذه العملية بالضريبة على الشركات سنة 2005 والضريبة على الدخل - صنف الأرباح العقارية في السنة الموالية وبعد تعميم الإقرار و الأداء الإلكترونيين ابتداء من سنة 2017، كما جاءت مقتضيات القانون المالي لسنة 2018 بالتصحيح على توسيع نطاق التحصيل بالنسبة لقباضة إدارة الضرائب⁷⁰⁸، ليشمل الضريبة المحجوزة في المنبع و المتعلقة بدخول الأجور و الدخل المعتبرة في حكمها بالنسبة للقطاع الخاص و دخول رؤوس الأموال المنقولة و الدخل لإجمالية للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.

وقبل هذا التعديلات الجوهرية كان الملزم يجد صعوبة في استيعاب الجهة التي يجب أن يرفع ضدها

⁷⁰⁶ - تنص المادة 244 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: " ... تمثل مديرية الضرائب بكيفية صريحة أمام القضاء، مطالبة كانت أو مطلوباً ضدها، بمدير الضرائب أو الشخص الذي يعينه لهذا الغرض و الذي يمكنه، إن اقتضى الحال ، توكيل محامي.."
- تنص المادة الثامنة من المرسوم المتعلق بتنظيم و اختصاصات وزارة المالية رقم 2-07-995 الصادر في 23 من شوال 1429(23 أكتوبر 2008)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5680 بتاريخ 6 نونبر 2008 على ما يلي: " تتولى المديرية العامة للضرائب بتنفيذ السياسة الجبائية طبقاً لتوجيهات وزير الاقتصاد و المالية.
و يعهد لها القيام بما يلي:

...تمثيل الإدارة الضريبية أمام المحاكم".

⁷⁰⁷ - تنص الفقرة الثانية للمادة 34 من قانون المسطرة المدنية على ما يلي: " غير أن الإدارات العمومية تكون ممثلة بصفة قانونية أمام القضاء بواسطة أحد الموظفين المنتخبين لهذه الغاية".

⁷⁰⁸ - مجلة المالية ، عدد خاص ، مرجع سابق، ص ، 38.

عريضة وقف التنفيذ، وذلك لفصل مصالح الأساس عن مصالح التحصيل في الضرائب المباشرة، مما كان يعرض العديد من الطلبات إلى عدم القبول شكلاً ، الشيء الذي كان يضيّع على الملزم فرصة مكافحة الأثر الغير الموقف للضريبة.

و الأكثر من ذلك أن المحاكم بدورها كانت تجد صعوبة كبيرة في استيعاب هذا الأمر، بحيث كانت تخط بين طلب وقف تنفيذ الضريبة باعتباره منتوجاً فرعياً للمنازعة في قرار فرض الضريبة وبين المنازعة في قانونية إجراءات تحصيل الضريبة⁷⁰⁹، والدليل على ذلك أن المحاكم المغربية كانت لا تتردد في أغلب الأحيان في الدفع بعدم قبول وقف التنفيذ الضريبة لعدم توجيه الطلب ضد الخازن العام رغم أن المنازعة تحوم حول أصل الدين، علماً أنه من حيث المبدأ يجب أن توجه ضد المدير العام للضرائب وليس ضد الخازن العام، لأن الدين الضريبي هو المستهدف و ليس إجراءات التحصيل الجبري.

2- ضرورة وجود منازعة في أصل الدين

يعد شرط وجود منازعة في أصل الدين سواء كان كلياً أم جزئياً شرط شكلي مهم، والذي يشكل مبرراً قوياً لطلب وقف التنفيذ في الأساس والتصفية بمعنى أن الطلبات الاستعطافية غير مشمولة بوقف التنفيذ وهو من الطبيعي جداً لأن الملزم لا ينازع في خرق مساطر قانونية أو واقعية، وإنما سيتعطف الإدارة على وجه الرحمة والإحسان بإعفائه من الغرامات و العلوات.

و من صور المنازعة في أصل الدين والتي يتأكد منها القاضي في طلب وقف التنفيذ: وجود نزاع أصلي يحوم حول أصل الدين (أ) أو وجود نزاع فرعي في أصل الدين (ب).

أ- وجود نزاع أصلي يحوم حول أصل الدين

ويتعلق الأمر بالحالات الشائعة التي صنفت على أنها تشكل منازعة في أصل الدين⁷¹⁰، وهي

كالتالي :

- المغالات في تقدير الأساس الضريبي.

⁷⁰⁹ - محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص، 436.

⁷¹⁰ - Cyrielle David et autres , les grands arrêts de la jurisprudences fiscale , op, cit,p, 227 .

- عدم احترام الإدارة الضريبية ل ضمانات الملزم المسطرية أثناء تحديد الأساس الضريبي.
- طلب استرجاع ضريبة دفعت بدون وجه حق.
- وجود خطأ في تقدير الأساس الضريبي أو خطأ في بيان التصفية.
- تمتع الملزم بحالة إعفاء أو من امتياز ضريبي لم يأخذ بعين الاعتبار من لدن الإدارة الضريبية.

ب - وجود نزاع فرعي في أصل الدين

يتفرع عن النزاع الأصلي المتعلق بأصل الدين نزاعات أخرى تعتبر هي الأخرى مبرراً لطلب وقف تنفيذ الضريبة من قبل الملزم، ويتعلق الأمر بالحالات التالية:

• طلب وقف التنفيذ لأن الضريبة لم تستحق بعد

لا يجوز اتخاذ أي إجراء تنفيذي ضد الملزم قبل الموعد المحدد للاستحقاق الضريبة، وتاريخ الاستحقاق هو التاريخ الذي يصبح بحلوله بإمكان القابض استخلاص الضريبة، وابتداء منه يكون باستطاعته اللجوء إلى تطبيق مساطر التحصيل بمرحلتها الرضائية ثم الجبرية عند اللزوم⁷¹¹، و الذي يكون واضحاً في بيان التصفية.

و تكون الضرائب المباشرة مستحقة انطلاقاً من أجل عادي معين يحتسب من تاريخ الشروع في تحصيل الجدول الضريبي أو إصدار أو إصدار قوائم الإيرادات. وهكذا إذا شرعت إدارة الضرائب في تطبيق فوائد التأخير أو توقيع الحجز على الأموال أو المنقولات، مثلاً جاز للملزم أن يستشكل في التنفيذ، والقاضي مجبر الاستجابة إلى الطلب لوجود صعوبة في التنفيذ في انتظار أن يصدر حكم في دعوى الموضوع يقضي ببطلان تلك الإجراءات.

• طلب وقف التنفيذ بسبب توقف المنشأة عن العمل

تقوم في بعض الأحيان إدارة الضرائب بالتنفيذ على الملزم في السنة التي توقفت فيها المنشأة عن مزاولة نشاطها، هنا يجوز له أن يعترض على التنفيذ لأنه غير ملزم بأداء مبلغ الضريبة إلا لغاية التاريخ الذي توقف فيه العمل، والقاضي المستعجل أن يقدر مبلغ الجد في النزاع، فإن تبين له أن المنشأة توقفت فعلاً

⁷¹¹ - جهكادان حجية ، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق ، ص ، 79.

عن العمل، وأن الملزم كان قد أخطر مديرية الضرائب في الميعاد القانوني محسوباً من تاريخ وقوف المنشأة عن العمل وقوفاً فعلياً والذي يتحدد في أجل خمسة وأربعين (45) يوماً⁷¹²، هنا يجوز للقاضي أن يقضي بوقف إجراءات تحصيل الضريبة ابتداء من التاريخ الذي توقفت فيه المنشأة عن العمل إلى أن يتم البث بقرار نهائي في دعوى الموضوع.

• طلب وقف التنفيذ بسبب خضوع بعض التغيرات على وضعية الملزم

يمكن للملزم أن يطلب وقف تنفيذ الضريبة إثر حدوث بعض التغيرات على وضعيته الضريبية، بما فيها: حالة إدماج أو انفصال الشركة، تحويل الشكل القانوني للشركة، التنازل عن المنشأة أو الشركة للغير، شريطة أن يكون الملزم قد كشف و وضعيته الضريبية للقبض داخل أجل خمسة وأربعين (45) يوماً. وعلى هذا الأساس فإذا ثبت للقاضي أن إدارة الضرائب شرعت في مطالبة الملزم خلال المدة التي وقعت فيها تغيرات على وضعيته، جاز له أن يأمر بوقف تنفيذ الضريبة والإجراءات المصاحبة لها.

• طلب وقف التنفيذ بسبب تقادم الدين الضريبي

تتجه التشريعات إلى وضع مدة زمنية محددة يستطيع فيها صاحب الحق أن يطالب بحقه عن طريق اللجوء إلى القضاء، وبعد هذه المدة يسقط حقه في المطالبة، وذلك تحقيقاً لاستقرار المعاملات وإشاعة الاطمئنان و الثقة بين أفراد⁷¹³ من جهة، وحتى لا يكون المدين رهينة بيد الدائن في أي وقت يطالبه بهذا الحق لذلك وضع المشرع مدة زمنية يستطيع من خلالها الدائن أن يطالب مدينه بقيمة الدين.

و على هذا الأساس إذا ما طالبت إدارة الضرائب الملزم بأداء الضريبة خارج مدة أربع (4) سنوات المحددة من لدن المشرع لانقضاء الدين الضريبي المتعلق بالضرائب المباشرة، جاز للملزم طلب وقف تنفيذ الضريبة شريطة ألا يكون التقادم قد انقطع إما بواسطة إصدار الجداول أو قوائم الإدارية مثلاً، أو التبليغ أو تحرير المحاضر أو باعتراف المدين بتسديد جزء من الدين⁷¹⁴ أو بتبليغ الحكم أو القرار القضائي الحائز لقوة

⁷¹² - المادة 150 من المدونة العامة للضرائب

⁷¹³ - مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الثاني، مطابع دار القلم، بيروت،

1970، ص، 516.

⁷¹⁴ - عبد الصمد التامري، جباية العقود بين مقتضيات قانون التسجيل و أحكام القانون المدني، دار النشر المعرفة، الرباط، 2012، ص،

الشيء المقضي، أو أي وسيلة أخرى لا تخرج عن القواعد العامة⁷¹⁵.

الفقرة II : الشروط الموضوعية

إذا كان الاجتهاد القضائي لبعض الدول لم يشترط تكوين الضمانات كشرط موضوعي في وقف تنفيذ الضريبة، فإنه بالمقابل وباستقراء واقع الاجتهاد القضائي في المغرب يتضح أن هناك تضارباً بشأن اشتراط تكوين الضمانات، إلا بعد أن أتي حتماً تشريعياً لهذا الوضع بمقتضى قانون المالية لسنة 2009 والذي حصر تكوينها في وقف التنفيذ الناشئ عن مساطر المراقبة الضريبية فقط، ومن هذا المنطلق سنناقش مرحلة تضارب المواقف بشأن اشتراط تكوين الضمانة (1)، ومرحلة ما بعد صدور قانون المالية لسنة 2009(2).

1- مرحلة تضارب المواقف بشأن تكوين الضمانة

تضارب القضاء حول تكوين الضمانة كشرط موضوعي لوقف تنفيذ الضريبة، بل الأكثر من ذلك أن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) وقعت في تناقضات عديدة بخصوص هذا الشأن، و يتضح التضارب المذكور في الاتجاهات التالية:

- الاتجاه الأول : هنا حالة وحيدة يشترط فيها قاضي المستعجلات تكوين الضمانة وتظهر في الفترة الممتدة تقريباً ما بين 1998 و 2003⁷¹⁶، حيث كان قاضي المستعجلات يتقاضي الحكم بعدم الاختصاص في النظر في قرار المحاسب المكلف بالتحصيل القاضي برفض طلب وقف الأداء، و ذلك من خلال إعادة تكييف المنازعة على أنها طلب وقف تنفيذ الضريبة بكفالة أو تقديم الضمانة⁷¹⁷.

⁷¹⁵ - جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: " انصرام أربع سنوات على تاريخ الشروع في التحصيل دون ثبوت القيام بأي إجراء قاطع للتقدم يجعل المطالبة بالتحصيل لاغية لتقدمها. كما أن الأداء الطوعي للضرائب المتقدمة لا يخول الحق في استردادها بصريح الفصل 73 من قانون الالتزامات والعقود" حكم رقم 2023 بتاريخ 2012/05/29 ملف رقم 2012-7-41.

⁷¹⁶ - لا تشكل هذه الفترة قاعدة بل هناك من المحاكم تقضي بتكوين الضمانة في حالة مراقبة سلطة القابض في منح وقف الأداء ما بعد 2003 ، و قد جاء في أمر صادر عن إدارية فاس بتاريخ 4 يوليوز 2006 ورد فيه ما يلي : " و حيث قدرنا على ضوء ذلك أن الطالبة قد استجابت لمقتضيات المادتين 117 و 118 من قانون 97/15 الموما إليه أعلاه ، و أنها كونت الضمانة الكافية و الكفيلة بتأمين استخلاص الدين المطلوب ، سيما أن استمرار الحجز على حسابها البنكي في وجود هذه الضمانة الإضرار بمركز الشركة المالي، و هو ما يؤدي حتماً إلى شل حركتها التجارية ، مما يخلق لها ارتباكاً في ممارسة نشاطها التجاري مع زبائنها"، أمر رقم 64 بتاريخ 4/7/2006 ملف عدد 2006/83، منشور في ملحق رسالة حياة البوجداني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، منشورات مجلة الحقوق المغربية سلسلة دراسات قضائية، الإصدار الثالث 2010، ص، 227.

⁷¹⁷ - محمد بيبسة ، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص، 340 .

و الواقع أن قرار وقف الأداء يدخل في اختصاص قضاء الموضوع، وبالضبط قضاء الإلغاء هو الذي يملك سلطة افتتاح الطلب المذكور من حيث الشكل، ومن حيث الجوهر، بحيث يعمل على رفض الضمانات المقترحة لدعم وقف الأداء أو يقدر أنها كافية أو مقبولة لصالح الملزم، وبالتالي لا يبقى لقاضي المستعجلات أية مكانة لأنه ممنوع من البت في جوهر الحق، كما سبق أن أشرنا إلى ذلك في مناسبات فائتة.

- **التوجه الثاني :** هذا التوجه يعفي الملزم من تقديم الضمانات، ويقضي بوجوب إيداعها في حالة وحيدة، أي حينما يتعلق الأمر بالمنازعة الجدية في تقدير الدين الضريبي، والمقصود بذلك الحالة التي يستكثر فيها الملزم تقديرات الإدارة الضريبية ويتمسك بأساس أقل مما اعتمدته هذه الأخيرة، في هذه الحالة يكون طالب وقف التنفيذ مخاطباً بأحكام المادتين 117 و 118 من مدونة التحصيل، وهذا ما نقرأه في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) : " لكن حيث المستأنفة تنازع في قيمة الضريبة المفروضة عليها بادعائها بأنها ملزمة بالأداء في حدود المبلغ المعقول، ولا تنازع في مبدأ الضريبة أو مشروعيتها، فإنه يتعين عليها قبل رفع الدعوى أمام القضاء لإيقاف إجراءات التحصيل تكوين الضمانة المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويكون الأمر المستأنف بهذه العلة واجب التأييد"⁷¹⁸.

و الواقع أن اشتراط تكوين الضمانات توجه خطير كان يتخبط فيه القضاء، بحيث كان يخلط بين وقف التنفيذ والتي يعتبر من صميم اختصاصه كهيئة قضائية مستقلة، ووقف أداء الضريبة والذي يعد كحق يمنحه القابض للملزم متى توفرت شروطه، الشيء الذي كان يحول دون استفادة العديد الملزمين من مزايا وقف التنفيذ، وبالتالي يصبحون مهددين بإجراءات التحصيل الجبري في دين لم يثبت مشروعيته بعد.

- **الاتجاه الثالث :** هذا الاتجاه يعفي الملزم من تقديم الضمانات كشرط موضوعي لوقف تنفيذ الضريبة المتنازع حولها في جميع الحالات بما ذلك المنازعة الجدية في تقدير مبلغ الضريبة أو مسطرة تأسيس الضريبة أو في حالة المنازعة الجدية في تقادم الدين الضريبي أو في حالة عدم حلول أجل استحقاق الدين الضريبي... الخ، و لمعرفة الأسانيد التي يعتمدها القاضي للأمر بوقف تنفيذ الضريبة سنتطرق إلى نموذجين على الشكل التالي :

• الإعفاء من تقديم الضمانة في حالة المنازعة الجدية في تقدير مبلغ الضريبة

كلما كانت المنازعة جدية في صفة الملزم بما في ذلك مبلغ الدين برمته أو جزء منه يتم وقف تنفيذ

⁷¹⁸ - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 162، المؤرخ بتاريخ 2006/02/22 ملف إداري عدد 2005/4/2/3036.

الضريبة دون اشتراط تقديم الضمانة، وهذا ما أكدته مجموعة من الاجتهادات القضائية⁷¹⁹، ولفهم الحجج الذي يعتمدها القاضي للاستجابة لطلب وقف التنفيذ في هذه الحالة نقرأ في قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) ما يلي: " لكن بالرجوع إلى نص المادة 117 من مدونة التحصيل المحتج به، يتبين أن الطلب الذي يستلزم تقديم الكفالة هو طلب وقف الأداء المتعلق بجزء من الضريبة المتنازع فيه وتقدم أساساً إلى المحاسب المكلف بالتحصيل كما يستخلص من النص المذكور، في حين أن الطلب المعروض يتعلق بإجراءات التنفيذ متنازع فيها كلياً بناء على طالب إيقاف التنفيذ في صفته كملزم ولا يتعلق الطلب بمجرد إيقاف الأداء ولا محل لهاته الحالة للتمسك بأن الطلب إيقاف التنفيذ يخضع لمقتضيات المادة 117 المحتج به مما يجعل ما أثير بدون أساس"⁷²⁰.

• الإعفاء من تقديم الضمانة في حالة المنازعة الجدية في مسطرة تحديد أساس الضريبة

و يخضع تحديد الأساس الضريبي لضوابط يتم بواسطتها احترام مجموعة من الضمانات المخولة للملزم حتى يكون الفرض الضريبي مبني على أساس شرعي سليم، وبخرق تلك الضوابط يعرض مسطرة فرض الضريبة للبطلان.

ولهذا الاعتبار أمر قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط بإيقاف تنفيذ الضريبة حياً على ضوابط المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، لكون الطالب ينازع في مسطرة الفرض الضريبي نظراً لما شابها من خروقات، وهكذا، قد جاء في الأمر المذكور ما يلي: " تقبل المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين الضريبي و الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال حياً على ضوابط وإجراءات إيقاف أداء والتنفيذ كما ما هي منصوص عليها بالفصلين 117 و 118 من القانون 97-15 متى توافرت في الطلب

⁷¹⁹ - ورد في أمر صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "إن المنازعة الجدية في مشروعية فرض الضريبة أو رسم ما، لا يستوجب تقديم الضمانة المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية أمام قاضي المستعجلات عند المطالبة بإيقاف إجراءات التحصيل مؤقتاً إلى حين البث في دعوى الموضوع". أمر رقم 216 صدر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 20 دجنبر 2000 في الملف الإداري رقم 00/193 - قضية خوان كاروس مولا ضد قابض العرائش ومن معه. أورده: زهير بونعامة، الإشعار للغير الحائز خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي والمغربي، طوب بريس، الرباط، 2012، ص، 101.

- كما صدر عن نفس المحكمة أمر بتاريخ 2001/10/24 ورد فيه: " أن وجود نزاع جدي حول قيمة الضريبة المفروضة على المدعي يبرر الأمر بإيقاف مسطرة التحصيل إلى حين البث في دعوى الموضوع " أمر رقم 144 بتاريخ 2001/10/24 في الملف عدد 01/106 - قضية أحمد السنوسي ضد قابض المضيق ومن معه، أشار إليه: زهير بونعامة، مرجع سابق، ص، 101.

⁷²⁰ - قرار الغرفة الإدارية عدد 272، بتاريخ 2003/4/24 بالملف الإداري عدد 2001/4/4/70 قضية بلهادي ميمون ضد الخزينة، أشار إليه محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص، 155-156.

حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يتعذر تدارك نتائجه بعد التنفيذ وجدية السبب بمفهوم المنازعة في مبدأ الخضوع للضريبة أو في مسطرة فرضها أو تحصيلها الآلية بحسب الظاهر إلى إلغاء الدين الضريبي موضوعاً. ولذلك فإذا نازع الملمزم منازعة جدية في تأسيس ذلك الدين، كأن يدعي ببطلان مسطرة التصحيح الضريبي أو مسطرة الفرض التلقائي للضريبة نظراً لما شابها من خروقات، فإنه يكون معفى من تقديم الضمانات التي تؤمن تحصيل الضريبة نظراً لجدية منازعته⁷²¹.

2- مرحلة ما بعد صدور قانون المالية لسنة 2009

وضع المشرع الضريبي المغربي ما بعد صدور قانون المالية لسنة 2009 حداً للتأويلات والتفسيرات التي كان يتخبط فيها القضاء المغربي، وذلك بإدخال تعديل على مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب عن طريق إضافة فقرة أخرى على المادة المذكورة، والتي جاء فيها ما يلي : " ... بغض النظر عن الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات و الرسوم المستحقة إثر وجود مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية كما هو منصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية من القانون 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ... " .

وهكذا، وبحسب بمفهوم نص المادة 242 من المدونة العامة للضرائب فإن كل ملمزم ينازع في الضرائب على إثر مراقبة ضريبية في إطار مسطرة التصحيح الضريبي، يكون ملزماً بتقديم الضمانات والتي من شأنها أن تؤمن تحصيل الدين الضريبي.

ويهدف المشرع من إدخال تعديلات على مقتضيات المادة المذكورة إلى التقليل من سلطة القضاء الاستعجالي في مجال وقف تنفيذ الضريبة بصفة عامة، وإقصاء بعض الطلبات الكيدية التي يكون الهدف منها ربح الوقت فيما يخص حالات تصحيح الأساس الخاضع للضريبة، والذي لا يترتب عنه إصدار الأمر بتحصيل الضريبة بصفة خاصة.

أما الحالات الأخرى غير الناتجة عن المراقبة الضريبية فيستجيب قاضي المستعجلات لوقف تنفيذ الضريبة، رغم تمسك الإدارة الضريبية بمقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب. وعلى كل حال سواء كان الوقف المذكور مشروطاً بضمانة أو بدونها، فإنه يتم مباشرة توقيف

⁷²¹ - أمر صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم 552 بتاريخ 06/06/21 ملف رقم 06/252 (غير منشور).

إجراءات المتابعة الجبرية مهما بلغت درجتها، إلى حين صدور قرار في دعوى الموضوع وهو ما سيتم تناوله في المطلب الموالي.

المطلب الثاني : تطبيقات وقف تنفيذ الضريبة

يترتب عن وقف تنفيذ الضريبة أو وقف أدائها وقف الجزاءات الإدارية والعينية والشخصية مهما وصلت درجاتها، أو مرحلتها حتى وإن كانت في آخر إجراء لها (الإكراه البدني)، طالما أن الخصومة مازالت جارية المفعول ومستمرة بين إدارة الضرائب والملزم، ويصبح الطلب بدون موضوع في حالة انتهاء الآثار المترتبة عن تنفيذه.

و إذا كان لمسطرتي وقف أداء الضريبة أو وقف تنفيذ الضريبة نفس الآثار، إلا أنه يعد في غاية الأهمية التفصيل في تطبيقات مسطرة وقف تنفيذ الضريبة على مستوى هذه المرحلة لأن مسطرة التحصيل الجبري للديون الضريبية بصف عامة، والدين المتعلق بالضريبة المباشرة بصفة خاصة، توصف بالمرحلة القضائية لأنها تتطلب في معظمها نهج مساطر قضائية، كالحجز، والبيع، والإكراه البدني. و بالتالي فإن إيقاف تنفيذ الدين الضريبي إما أن ينصب على إيقاف مفعول الإنذار الضريبي (الفرع الأول) أو إيقاف مفعول الجزاءات العينية (الفرع الثاني) أو إيقاف الإكراه البدني (الفرع الثاني) وذلك بحسب الإجراء الذي بلغته الإدارة الضريبية.

الفرع الأول: إيقاف مفعول الإنذار الضريبي

لم يقدم المشرع المغربي أي تعريف للإنذار الضريبي، وقد عرفه الفقه بأنه: " إشعار يتضمن ما يفيد إجبار المدين على الوفاء بالدين المترتب في ذمته لفائدة الخزينة ⁷²²، وهو يهدف إلى تحفيز الملزمين على الوفاء ودياً بديون الدولة العالقة بذمتهم.

ولا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد مضي أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين (20) يوماً من تاريخ إرساله على الأقل ⁷²³، طالما أن ميزة الأجل في جميع الأحوال هي المبتغاة في الأداء وهو ما يتوافق

⁷²² - عسو منصور، قانون الميزانية العامة، مرجع سابق، ص، 87.

⁷²³ - المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ويتم تبليغ الإنذار من قبل مأموري التبليغ والتتفيذ التابعين للخرزينة أو من قبل المفوضين القضائين⁷²⁵، كما يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أو بواسطة البريد المضمون، ويسلم للملزم مقابل إقرار بالتوصل، لكن إذا تعذر ذلك فيسلم في ظرف مختوم في موطن المعني بالأمر لأقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه، ويشهد المتسلم على توصله بالإنذار على الأصل.

في حالة رفض الملزم تسلم الإنذار فإن التبليغ يعتبر صحيحاً في اليوم الثامن (8) الموالي لتاريخ رفض تسليم الإنذار، أما في حالة عدم العثور على المدين أو على أي شخص في موطنه، أو في محل إقامته، فالتبليغ يعتبر صحيحاً في اليوم العاشر (10) الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له.

و كهذا، فإن مواجهة الملزم بالإنذار بالتحصيل يشكل حالة استعجال تبرر اللجوء إلى قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية لاستصدار أمر بإيقاف تنفيذه، لكن قد يتساءل البعض عن الخطورة التي يمكن أن يشكلها الإنذار وبالتالي عن مدى توافر عنصر الاستعجال في طلب إيقافه؟

و الواقع أن الإنذار بالتحصيل يشكل تهديداً للملزم أو المتضامن معه وخطراً داهماً لحقوقه، و ذلك لكونه يمهّد لإجراءات أخرى أشد وطناً على الملزم، و يعطي الضوء الأخضر للجهة المكلفة بالتحصيل لمباشرة تلك الإجراءات⁷²⁶، و لأجله يقضي قاضي المستعجلات بوقفه، وهذا ما نقرأه في أمر صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير : " حيث إن الطلب يرمي إلى الحكم بإيقاف إجراءات التحصيل الجارية في حق العارضة بموجب الإنذار عدد 2009/2501 المؤرخ في 2009/10/26، الإنذار الآخر تنبيه المؤرخ في 2009/12/10 إلى حين انتهاء دعوى الموضوع المفتوح لها الملف الإداري 2008/497 ش مع ما يترتب على ذلك قانوناً...و حيث تبين للمحكمة بعد دراسة الطلب وتفحص ظاهر الوثائق المدلى بها و النصوص القانونية المتمسك بها ودون المساس بما يمكن أن يقضي به الجوهر أن المدعية تنازع بصفة جدية في قانونية الدين، مما يتعين

⁷²⁴ - الأمراني الزنطار الحسن ، المنازعات الجبائية، طرق استخلاص الضرائب المباشرة والمنازعة فيها، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1996، ص، 29.

⁷²⁵ - تنص المادة 34 من مدونة تحصيل الديون العمومية: " يمكن اللجوء عند الحاجة إلى أعوان مكاتب التبليغات و التنفيذيات القضائية محاكم المملكة، و إلى الأعوان القضائين للقيام بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية . و يباشر الأعوان المشار إليهم في الفقرة الأولى من هذه المادة التحصيل الجبري في جميع درجاته و أشكاله ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

⁷²⁶ - سعيد العمري ، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القاضي الإداري الاستعجالي، مرجع سابق، ص، 90.

معه الحكم بإيقاف إجراءات الاستخلاص الجبري المباشرة في حق المدعية من طرف قباضة أولاد تايمية إلى حين البث في الموضوع...⁷²⁷.

الفرع الثاني : إيقاف تنفيذ الجزاءات العينية

يقصد بالجزاءات العينية هي تلك التدابير التي يتخذها القابض في حق المدين المتخلف عن الأداء، من حجز وبيع لاستقاء مبلغ الدين، وتمس هذه الإجراءات الذمة المالية للمدين، والتي بمجرد قبول وقف تنفيذ الضريبة من طرف القاضي يتم وقف تنفيذ تلك الإجراءات مباشرة، وذلك بحسب الإجراء الذي تسلكه الإدارة الضريبية، وتبعاً لذلك نتطرق إلى وقف تنفيذ عملية الحجز (الفقرة I) ومن بعدها إلى وقف تنفيذ البيع (الفقرة II).

الفقرة I: وقف تنفيذ عملية الحجز

يمكن التمييز في مدونة تحصيل الديون العمومية بين نظامين للحجز: الأول يأتي في ترتيب إجراءات التحصيل الجبري، أما الثاني لا يلتزم بهذا الترتيب نظراً لطبيعته الفورية وهو ما يسمى الحجز بناء على الإشعار للغير الحائز⁷²⁸.

ونظراً لخطورة إجراءات الحجز على الذمة المالية للمدين كيف ما كانت طبيعته يعمل قاضي المستعجلات على تمتيع طالبه من وقف تنفيذ الحجز، سواء في إطار ترتيب إجراءات التحصيل الجبري (1) أو بناء على الإشعار للغير الحائز (2).

1- وقف تنفيذ الحجز في إطار ترتيب إجراءات التنفيذ الجبري

يندرج هذا النوع من الحجز في إطار المادة 39 من مدونة التحصيل، ويأتي في إطار ترتيب إجراءات التنفيذ الجبري .

ويعد وقف تنفيذ الحجز على هذا المستوى ثاني ضمان يوفره انعقاد القضاء المستعجل للمدين المتابع بإجراءات التحصيل الجبري بعد عملية وقف صيرورة الإجراءات الإدارية، والذي يخول للقاضي أن يوجه أمر للقابض لمنعه من مباشرته، كما يحق له أن يطلب منه رفع اليد عن الحجز إلى حين صدور حكم نهائي في

⁷²⁷ - أمر رقم 2009/268، صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ : 2010/03/31 ملف رقم : 2010/01/14 ، أورده: سعيد العمري، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القاضي الإداري الاستعجالي، مرجع سابق، ص، 90.

⁷²⁸ - أنظر المادتين 101 و 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

المنازعة في أساس و تصفية الضريبة.

و ننبه هنا، أن الحجز يعد وسيلة ناجعة لإجبار المدين على دفع الديون المترتبة في ذمته⁷²⁹، و في إطار أنسنة هذا الإجراء وقبل مباشرته قد ألزم المشرع ضرورة صدور ترخيص مسبق من طرف المدير العام للضرائب في الضرائب المباشرة من جهة، وبعد مرور 30 يوماً على تبليغ الإنذار للمدين⁷³⁰ من جهة أخرى. و استثناء من هذا، يكون القابض غير ملزم بسلوك هذا الإجراء في حالة قيام المدين بتصرفات من شأنها أن تؤدي إلى إضعاف ذمته المالية⁷³¹.

إن عملية الحجز تنصب على الأموال المنقولة من أثاث وأمتعة منقولة ومحاصيل وثمار وفي حالة عدم كفايتها يتم الحجز⁷³² على العقارات و الأصول التجارية⁷³³، إلا باستثناء بعض المستلزمات الضرورية لحياة الملزم وعائلته⁷³⁴، و لعل إقرار هذا الإجراء من طرف المشرع هو حماية مصلحة المدين وعدم تعريضه لحرش أو ضيق ينال منه، و من عائلته⁷³⁵، وتجدر الإشارة أنه في حالة خرق هذه الإجراءات من طرف القابض يحق للمدين أن يطعن في ذلك أمام قضاء الموضوع لطلب بطلان إجراءات الحجز.

ودون الدخول في تفاصيل إجراءات الحجز باعتبارها لا تدخل ضمن مجال هذا البحث، نشير إلى أن الحجز ينقسم إلى عدة أقسام، غير أن ما هو متعارف عليه في ميدان تحصيل الضرائب، حجز تحفظي وحجز تنفيذي وحجز ما للمدين لدى الغير.

⁷²⁹ - عسو منصور، قانون الميزانية العامة، مرجع سابق، ص، 88.

⁷³⁰ - المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷³¹ - تنص المادة 53 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي : " .. عندما يقع إخبار المحاسب المكلف بالتحصيل ببداية أخذ الثمار خفية، ويخشى جراء ذلك ضياع ضمان الخزينة يجب عليه، إذا ما تم تبليغ الإنذار، أن يجري مباشرة بواسطة مأمور التبليغ و التنفيذ التابع للخزينة، حجزاً تنفيذياً أو حجزاً على المحاصيل و الثمار دونما حاجة أمر آخر أو ترخيص".

⁷³² - المادة 67 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷³³ - المادة 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷³⁴ - و تتمثل في :

- فراش النوم و الملابس و أواني الطبخ.

- السكنى العائلية الرئيسية شريطة ألا يتجاوز قيمتها 200.000 درهم.

- الكتب و الأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه.

- المواد الغذائية اللازمة لتغذية المحجوز عليه و عائلته لمدة شهر واحد.

- الحيوانات مصدر قوت المحجوز عليه و العلف اللازم لتربيتها.

- البذور اللازمة لبذر مساحة تعادل خمس هكتارات.

- الأشياء الضرورية للأشخاص المعاقين أو المخصصة لعلاج المرضى.

⁷³⁵ - أحمد جواهرى ، اللجوء إلى الإكرام البدني لاستخلاص الديون العمومية الإشكالات القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، كلية الحقوق-أكدا، الرباط، السنة الجامعية ، 1999-2000، ص، 91.

فالحجز التحفظي بصفة عامة هو إجراء قضائي مؤقت ينحصر أثره المباشر في التحفظ على مال معين أو حق معين للمدين، و ذلك بوضعه تحت يد العدالة لمصلحة الدائن حتى لا يقوم المدين بأي فعل أو تصرف مادي أو قانوني من شأنه أن يضر بدائنه⁷³⁶، و في الميدان الضريبي يقصد به وضع الأشياء المحجوزة تحت مراقبة القضاء، مع بقاء حيازتها واستغلالها من طرف الملزم ضماناً لحق مديرية الضرائب.

أما الحجز التنفيذي فيتم اللجوء إليه نتيجة عدم نجاعة مسطرة الحجز التحفظي ويأتي نتيجة عدم أداء المدين ديونه فهو يغل يد المالك المحجوز عليه ، أما حجز ما للمدين لدى الغير فهو ذو طابع مختلط فهو يبدأ حجزاً تحفظياً ثم يتحول إلى حجز تنفيذي⁷³⁷.

و يلاحظ أن رئيس المحكمة، وأخذاً بعين الاعتبار لمصالح الملزم بالضريبة وتحت ذريعة للأضرار التي يصعب تداركها فيما بعد، كالتوقف عن النشاط المهني أو التسبب في إعسار المقاول أو حدوث نقص هام في موارد ملزم لا يزال يكفل أولاده القاصرين...الخ، جراء التنفيذ الجبري، يأمر بوقف الحجز مهما كان صنفه أو درجته رغم جسامته وحجم المسؤوليات التي يثيرها.

وهكذا يتم إصدار أمر للقابض، وذلك بحسب الإجراء الذي سلكته الإدارة الضريبية سواء تعلق وقف عملية حجز الأثاث والأمتعة و المنقولات، أو وقف عملية الحجز على الحسابات البنكية، أو وقف عملية حجز المحاصيل و الثمار (فمثلا في هذه الحالة يجوز للمدين إذا شرع القابض في الحجز على الزراعة القائمة قبل نضجها أن يستشكل في توقيع الحجز دفعا للضرر الذي يصيبه بسبب ذلك، وللقاضى المستعجل أن يقدر ظاهريا ميعاد نضج الزراعة حسب المؤلف في الجهة القائمة فيها، ليصل في ذلك إلى الحكم بوقف التنفيذ⁷³⁸) أو وقف عملية حجز العقارات، أو وقف حجز الأصول التجارية. علماً أن الحجز لا يتم وقفه إلا بواسطة الدفع الذي يقوم به المدين لمبلغ الدين بأكمله بما في ذلك تكلفة الحجز التي يتم تصفيته على أساس

⁷³⁶ - محمد بورمضان، تنفيذ قضاء الإلغاء، طوب بريس، الرباط، 2017، ص، 54.

⁷³⁷ - أمينة النمر، القواعد العامة في التنفيذ والتنفيذ بطريق الحجز، مرجع سابق، ص، 252.

⁷³⁸ - عبد الحميد المنشاوي، إشكالات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص، 70-71.

التعرفة المنخفضة التي تقدر ب 1% ⁷³⁹، أو حدوث بعض عوارض الحجز كعدم وجود ما يحجز عليه، أو عسر المدين.

وبمجرد توصل القابض بأمر وقف تنفيذ الحجز يتم العمل مباشرة على رفع اليد على كل الإجراءات التي اتخذها في هذا المجال، شريطة أن يرفع طلب وقف تنفيذ الحجز قبل توقيعه أو أثناء توقيعه وقبل تمامه والذي يكون بتوقيع المحضر والحارس و الشهود على ذلك ⁷⁴⁰، أما إذا رفع طلب وقف التنفيذ بعد تمام الحجز فلا يحكم القاضي إلا بوقف إجراءات البيع دون المساس بإجراءات الحجز السابقة ⁷⁴¹، بمعنى أنه يظل المال أو المنقول أو العقار أو الأصل التجاري محبوساً بالرغم من وقف إجراءات التنفيذ ⁷⁴²، أما الحكم بقبول الاعتراض الموضوعي فيؤدي إلى إبطال هذه الإجراءات ⁷⁴³، وهي عملية مرتبطة بصفة رئيسية في الطعن في إجراءات التحصيل والتي تعتبر كمنتوج ثانوي في هذه الأطروحة.

لكن الإشكال القانوني الذي يطرح هنا حول الجهة القضائية أو بالأحرى المحكمة المختصة التي تملك الاختصاص النوعي للبت في طلب وقف تنفيذ عملية الحجز، علماً أن مدونة تحصيل الديون العمومية فهي تارة تنص بصفة صريحة على المحكمة المختصة للبت في النزاع، و تارة أخرى تكتفي بالإحالة على نصوص قانون المسطرة المدنية أو مدونة التجارة، و هو ما يخلق عدة إشكالات ⁷⁴⁴ مستعصية.

في الواقع أنه في ظل غياب حسم تشريعي لهذا الوضع لم يستطع القضاء المغربي بلورة اجتهاد قضائي يمكن الاعتماد عليه لفك لغز تنازع الاختصاص النوعي، ليس فقط في وقف تنفيذ عملية الحجز وإنما في النزاعات المتعلقة بتطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، الشيء الذي يؤدي إلى خلق عدم أمن قانوني يروح ضحيته المدين الذي يكون عرضة لرفض لطلبه دعفاً من المحكمة بعدم اختصاصها نوعياً، الذي

⁷³⁹ - تنص المادة 55 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي : " إذا طلب المدين الوفاء بما ذمته خلال عملية الحجز، يتم وقف عملية الحجز حيناً، بمجرد أداء المبالغ الواجبة بما فيها صوائر الحجز، التي يتم تصفيتها حسب التعرفة المنخفضة المقررة في المادة 91 " و لعل إقرار المشرع لهذه التعرفة المنخفضة، فيها دعوة وتشجيع للملزمين إلى الجنوح إلى الأداء الضريبي بصفة حبية رغم أن أطراف العلاقة قد دخلوا فعلاً إلى المرحلة الجبرية للتحصيل، سعيد المرتضي، ضمانات تحصيل الضرائب المباشرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص، 97.

⁷⁴⁰ - مزيد من التفاصيل حول موضوع تحرير محضر الحجز، انظر: جهكdan حبيبة، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية و خصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص، 335 - 336 .

⁷⁴¹ - عبد الحميد المنشاوي، إشكالات التنفيذ في المواد المدنية و التجارية، مرجع سابق، ص، 68- 69.

⁷⁴² - عبد الجليل إبراهيم، قواعد التنفيذ الجبري في قانون المرافعات، دار الفكر العربي، الإسكندرية، 1980، ص، 257.

⁷⁴³ - نفس المرجع.

⁷⁴⁴ - فاروق الهاشمي، عراقيل التحصيل و الطرق الاستثنائية للتحصيل، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة " دراسات " عدد مزدوج، 97-98، 2011، ص، 80 .

يعرض و وضعيته الاقتصادية و المالية للخطر .

و إذا كان وقف تنفيذ حجز المنقولات والأموال، لا يطرح أية مشكلة حول الجهة القضائية الموكولة للبت فيه، على اعتبار أن المحاكم الإدارية هي المختصة في هذا المجال بدون منازع، غير أن هذا الطرح لا يصمد فيما يتعلق بالجهة القضائية المختصة في وقف تنفيذ حجز العقار، ووقف تنفيذ حجز الأصل التجاري، ويرى البعض أن المحاكم الإدارية هي المختصة بدليل المادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تقضي بما يلي: " تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان التي تستحق فيه الديون العمومية"، وكذا بمقتضى الباب الخامس من القانون 90 - 41 المحدث للمحاكم الإدارية الذي يقر بهذا الاختصاص العام للقضاء الإداري. غير أن هذا الطرح يتماشى فقط قبل توقيع الحجز أي في الحالات التي يكون فيها القابض يتخذ فيها البوادر الأولى لتوقيعه، أما بعد البدء في توقيعه أو أثناء تمتّه فإن الاختصاص يجب أن ينعقد للمحكمة التي أمرت به، ما دام الدائن يجب أن يحصل موافقة قضائية⁷⁴⁵.

وقد تم الاعتماد هذا الاتجاه من منطلقين :

المنطق الأول : كون المنازعات العقارية تعد المجال الطبيعي للقضاء العادي، إضافة إلى أن القابض يلجأ إلى رئيس المحكمة الابتدائية لطلب الحصول على الإذن ببيع العقار موضوع المتابعة الضريبية.

المنطق الثاني : كون أن الحجز على السفن (المادة 66 من مدونة تحصيل الديون العمومية) وحجز الأصل التجاري (المادة 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية) وبيعهما يتم وفقاً لمقتضيات مدونة التجارة، إضافة على أن الأمر ببيع الأصل التجاري يكون بموافقة رئيس المحكمة التجارية بمعنى المحكمة التجارية هي المختصة في إلقاء الحجز على الأصل التجاري و بيعه لاستقاء دين عمومي.

و بالتالي نخلص إلى النتائج التالية :

- وقف تنفيذ حجز العقار ينعقد لاختصاص لرئيس المحكمة الابتدائية بعد الشروع في تنفيذه من طرف القابض.

⁷⁴⁵ - أنظر في هذا الإطار مثلاً:

- Thierry Gingembre ,Recouvrement de créances, encyclopédie Delmas, Dalloz, 1999, p, 152.

- وقف تنفيذ حجز الأصل التجاري ينعقد لاختصاص لرئيس المحكمة التجارية بعد الشروع في تنفيذه من طرف القابض.

- وقف تنفيذ الحجز ينعقد إلى للمحكمة الإدارية قبل البدء في عملية توقيع الحجز كيف ما كانت طبيعته.

2- وقف تنفيذ الحجز بناء على الإشعار للغير الحائز

الإشعار لغير الحائز حسب أحد الكتاب الفرنسيين " هو إجراء مسطري يمكن المحاسب المكلف بالحصول من إلزام الغير الحائز لأموال تعود ملكيتها للمدين بتسديد الضرائب العالقة بذمة هذا الأخير"⁷⁴⁶ و يشكل إجراء من إجراءات الحجز المبسط الذي تمارسه الإدارة الضريبية المستحقة الأداء، و المقرونة بامتياز الخزينة⁷⁴⁷.

فالإشعار للغير الحائز إجراء تستأثر به الإدارة الضريبية مما يجعله يتميز عن التنفيذ في القانون الشامل هو صورة مبسطة لحجز ما للمدين لدى الغير حائز على قوة الشيء المقضي به، ويتميز بطابعه السريع و الناجز⁷⁴⁸.

و بالرغم من أن مسطرة الإشعار للغير الحائز كانت منظمة في إطار ظهير 1935/08/21 إلا أنها اكتست حلة جديدة بإصدار مدونة تحصيل الديون العمومية من حيث الصياغة و المضمون، والجديد في ذلك، هو النتائج التي أصبحت ترتبها المسطرة المذكورة و المتمثلة في التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار والتي تعود ملكيتها للملزم⁷⁴⁹، دون تدخل طرف ثالث⁷⁵⁰.

⁷⁴⁶ - Yves saite-Aure, Paiment et recouvrement de l'impôt, Ed, Laisins, 1999 , p, 86.

أورده: فاروق الهاشمي، عراقيل التحصيل و الطرق الاستثنائية للتحصيل ، مرجع سابق، ص، 86.
⁷⁴⁷ - زهير بونعامة ، الإشعار للغير الحائز خاصية التسليم الفوري بين القانون المغربي و الفرنسي، مرجع سابق ، ص، 12.
⁷⁴⁸ - نفس المرجع .

⁷⁴⁹ - Instruction relative au recouvrement des créances publique, op, cit ,p, 122 .

⁷⁵⁰ - يخلط العديد من الباحثين ما بين الإشعار للغير الحائز وحجز ما للمدين لدى الغير، و نشير في هذا الصدد أن الإجراء الأول يتضمن التخصيص الفوري للدين ويتميز بالسهولة والبساطة دون حاجة لتدخل للمحكمة، في حين أن حجز ما للمدين لدى الغير إجراء من خلاله يقوم الدائن بحصر بين يدي الغير لأموال أو منقولات تعود إلى دائنه، حتى يتمكن من اقتضاء دينه من هذه الأموال أو من محصولات بيع المنقولات، ويمكن بواسطته منع الدائن طالب الحجز، الغير المحجوز عليه، من دفع المبالغ أو تسليم منقولات تعود إلى دائنه المحجوز عليه في انتظار الحصول على حكم بمقتضاه تخصص المبالغ التي يدين بها الغير أو محصولات بيع المنقولات للوفاء بدينه.

و الملاحظ من الناحية العملية أن الإدارة الضريبية كثيراً ما تلجأ إلى الحجز بواسطة هذه المسطرة لما لها من فعالية وسرعة في استخلاص الضرائب المباشرة في وقت يسير وبأقل التكاليف⁷⁵¹.

ونظراً لما يشكله الحجز بناء على هذه المسطرة من تهديد حقيقي للمدين المباشر في حقه، والذي من شأنه تعطيل مصالحه المالية، والحيلولة دون وفائه بالتزاماته تجاه الأشخاص الذين يتعامل معهم، فإن قاضي المستعجلات يمتنع طالبه الذي ينازع بشكل جدي في موضوع الأساس أو التصفية من وقف تنفيذ الحجز.

و في هذا السياق، جاء في أمر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي : " و حيث إن الثابت من أوراق الملف و مستنداته... أن من شأن الاستمرار في إجراءات التحصيل إحداث أضرار بالطالبة يصعب تداركها أو درئها بالمسطرة القضائية العادية في حالة التنفيذ عن طريق تفعيل الإشعار للغير الحائز وتحويل المبالغ المحجوزة لحساب المطلوب ضده، مما يجعل مسطرة الإشعار للغير الحائز مؤسساً و يتعين الاستجابة له"⁷⁵².

ونشير هنا أن قاضي المستعجلات يوقف مسطرة الحجز بناء على الإشعار للغير الحائز، قبل الشروع في تنفيذها وبعد مباشراتها أما إذا تمت فلا يصح له التقرير ببطلانها.

الفقرة II : وقف تنفيذ البيع

البيع إجراء يتخذه القابض من أجل تحويل المحجوزات إلى مبالغ نقدية سواء كانت عقارات أم منقولات أم أصول تجارية، إلا أن هناك حالة خاصة لا تتطلب اللجوء لهذا الإجراء، و يتعلق الأمر بالحالة التي يكون فيها للمدين نقود تكفي لتغطية الدين، حيث يستوفي الدائن حقوقه مباشرة دون بيع.

و لا يتم اللجوء إلى عملية البيع من طرف القابض إلا بواسطة الحصول على ترخيص من لدن المدير العام للضرائب في الضرائب المباشرة موضوع دراستنا من جهة ، وبعد مرور ثمانية(8) أيام ابتداء من

⁷⁵¹ - خلال سنة 2008 وجه محاسبو الخزينة العامة للمملكة حوالي 20000 إشعار للغير الحائز، لمختلف الأبنك . وإذا أضيف إلى هذا الرقم عدد الإشعارات الصادرة عن الضمان الاجتماعي، وتلك الصادرة عن المديرية العامة للضرائب فإن الرقم سيصل إلى 70000، أما عدد الأشخاص المعنيين بهذا الإجراء فيصل إلى 12000، وعلى سبيل المثال يتلقى التجاري و فابنك و البنك الشعبي 12000 إشعار للغير الحائز سنوياً لكل منهما على حدة، أي ما يناهز 230 إشعار تتم معالجته أسبوعياً. أنظر هامش رقم 2 لزهير بونعامة، مرجع سابق، ص، 8.

⁷⁵² - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط رقم : 01 بتاريخ 2010/01/04، ملف رقم 09/1/1083، أورده : سعيد العمري، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الاستعجالي، مرجع سابق، ص، 89.

تاريخ الحجز من جهة أخرى، و الجدير بالذكر أن هذا الأجل يكون قابلاً للتخفيض باتفاق مع المدين .

و يتم البيع بكل وسائل الإشهار المتناسبة مع أهمية الحجز، كما يتم بيع المحجوزات إما من طرف القابض أو لحسابه من طرف مأموري التبليغ التابع للخرينة، وإما من طرف مأموري كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين، وذلك بطلب من القابض المذكور وبحضور السلطة الإدارية المحلية أو من يمثلها، وتعرض الأشياء المحجوزة للبيع حسب الترتيب الذي يرغب فيه صراحة المدين المحجوز عليه، وتتم الإشارة إلى ذلك في محضر البيع⁷⁵³.

ودون الدخول في تفاصيل البيع وتداعياته القانونية، نؤكد أن بمجرد الحصول على وقف تنفيذ الضريبة يتم وقف عملية البيع شريطة رفع طلب وقف التنفيذ قبل البدء في إجراءاته، أو أن أثناء مباشرته من قبل أعوان الإدارة الضريبية، أما إذا ما أتم البيع فلا يصح لقاضي المستعجلات التقرير ببطلان إجراءات البيع لأن ذلك من اختصاص قضاء الموضوع⁷⁵⁴، ويبقى من حقه منع القابض من اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني في حالة فشل إجراءات البيع.

الفرع الثالث : وقف عملية الإكراه البدني

الإكراه البدني هو أقصى درجات المتابعة في ميدان التحصيل الجبري للديون العمومية، ويقصد به إلقاء القبض على المدين الواجب إكراهه بدنياً والزج به في السجن لإجباره على الأداء⁷⁵⁵، و يتم تحريكه ضد المدينون الذين لم يثبت عسرهم أو المفتعلين لعسرهم.

و يستثنى من تطبيق مسطرة الإكراه البدني بصفة مؤقتة: المرأة الحامل، المرأة المرضعة في حدود سنتين ابتداء من تاريخ الولادة، الزوج وزوجته في آن واحد ولو تعلق الأمر بديون مختلفة، الأشخاص الذين ثبت عسرهم إما بمحضر عدم وجود ما يحجز عليه أو بشهادة العوز، المدين الذي يقل عمره عن عشرين (20) سنة.

و يستثنى بصفة نهائية من هذا الإجراء المدينين الذين يبلغ أو يزيد عمرهم عن ستين (60) سنة، أو

753 - المادة 60 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

754 - إن عدم احترام المحاسب المكلف بالتحصيل إجراءات البيع كعدم الحصول على الترخيص مثلاً أو عدم احترام المدة القانونية لمباشرة بحق للمدين أن يطعن في ذلك أمام القضاء لإبطال إجراءات البيع.

755 - عسو منصور، قانون الميزانية العامة، مرجع سابق، ص 89.

إذا كان مبلغ الدين يقل عن 8000 درهم .

أما فيما يخص مسطرة توقيع الإكراه البدني فتتم إلا بناء على طلب اعتقال يوقعه القابض ويؤشر عليه رئيس الإدارة، ويوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية قصد البث فيه من طرف قاضي المستعجلات داخل آجال لا تتعدى ثلاثين (30) يوماً.

والجدير بالذكر أن مسطرة الإكراه البدني لا تتوقف إلا بعد صدور أمر من طرف رئيس المحكمة يقضي بوقف تنفيذه تحت طلب المعني بالأمر، نظراً لوجود منازعة جدية في أصل الدين، أو الطعن في وجود خرق قانوني في مسطرة تطبيقه كتوقيعه في حق امرأة حامل أو شخص يتجاوز الستين (60) سنة وغيرها من الحالات التي أوردناها أعلاه.

وما يهمنا نحن على هذا المستوى هو وقف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني الناتج عن وجود منازعة في أصل الدين الضريبي (الأساس أو التصفية) التي تحمي سمعة المدين الشخصية و التجارية في حالة إذا ما كان يمارس نشاطاً اقتصادياً معيناً، علماً أن هذا الإجراء لا يتم وقفه إلا بأداء لمبلغ الدين أو أداء قسط يساوي على الأقل نصف الدين المترتب في ذمة المدين، وتعهد هذا الأخير بدفع القسط الباقي داخل أجل لا يتعدى ثلاثة (3) أشهر مع تقديم الضمانات التي من شأنها تأمين تحصيل الدين.

ونشير هنا أن قاضي المستعجلات يوقف مسطرة الإكراه البدني قبل الشروع في تنفيذها وبعد مباشراتها ولا يصح له التقرير ببطلانها، لأن ذلك يدخل من اختصاص قضاء الموضوع على اعتبار أن ذلك ينصرف إلى جوهر الحق الذي يتطلب الغوص في مضمونه، وهذا ما يميز طلب الإبطال عن وقف التنفيذ. لكن الإشكال الذي يطرح هنا حول الجهة القضائية التي يتعين على الملمزم أن يرفع أمامها وقف تنفيذ هذا الإجراء الذي يمس حريته، علماً أن المشرع بإعطائه الاختصاص في إطار القرار الاستعجالي لقاضي المحكمة الابتدائية و إثارته في موضوع آخر أن النزاعات تبث فيها المحاكم الإدارية⁷⁵⁶، وهذا الغموض التشريعي برز عنه اتجاهين:

- الاتجاه الأول : يرى أن طلب وقف تنفيذ الإكراه البدني يبقى من اختصاص المحكمة الابتدائية على اعتبار أن المحاكم الإدارية لا تتوفر على نيابة عامة بالمفهوم المؤسسي التقليدي، حتى يتسنى لها رفع

⁷⁵⁶ - عبد الرحيم حزيكر، نحو تشريع ضريبي يؤسس لتواصل جيد التشريع في مجال الحصيل نموذجاً، مجلة القصر، العدد 13، 2006، ص، 140.

حالة الاعتقال عن المكره بدنياً⁷⁵⁷، إضافة أن طلب اعتقال المدين يوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية للبت فيه وهذا الطرح دعمه الاجتهاد القضائي⁷⁵⁸.

- **الاتجاه الثاني :** أن البت في إجراءات الإكراه البدني أو إيقافه في الدعوى العمومية ترجع صلاحيته للمحاكم الإدارية في شخص رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضياً للأمر المستعجلة⁷⁵⁹، وذلك طبقاً لمقتضيات المادة 141 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، والتي تقضي بأن النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون تعرض وجوباً على المحاكم الإدارية المتواجدة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية.

و الجدير بالذكر إن تنازع الاختصاص حول وقف تنفيذ الإكراه البدني يجعل المشتكي في بعض الأحيان يفوت الفرصة في طلب وقفه، وذلك لتقديمه لجهة غير مختصة الشيء الذي يعرض كرامته وحرية للخطر.

غير أنه من الناحية المنطقية وكما رأى أحد الباحثين⁷⁶⁰ في هذا المجال، وفي حالة ما إذا كان المدين في غير حالة اعتقال وإن كانت منازعته تنصب على عدم خضوعه للضريبة موضوع المتابعة بالإكراه البدني في هذه الحالة يبقى رئيس المحكمة الإدارية هو المختص بالبت في طلب إيقاف مسطرة الإكراه البدني في ضوء السبب المذكور لغاية البت في جوهر النزاع.

أما في حالة إذا كان المدين في حالة اعتقال فإن الاختصاص يعود إلى القضاء العادي تطبيقاً للفصل 643 من قانون المسطرة الجنائية.

و ختاماً لهذا المبحث يمكن القول، أنه يستمر الأثر الموقوف للدين الضريبي والإجراءات الجزرية المصاحبة له طيلة مدة الخصومة بين الملمز والإدارة الضريبة علماً أنها تستغرق سنوات أمام القضاء والتي تنتهي:

⁷⁵⁷ - الحسن بوقين، الدليل العملي و القضائي في مسطرة الإكراه البدني ، المطبعة الوراقة، مراكش، 2004 ، ص، 384.

⁷⁵⁸ - حيث جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) ما يلي : " لنن كانت المادة 149 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، تجعل الاختصاص في النزاعات الناشئة عن تطبيق أحكامها للمحاكم الإدارية ، فإن المادة 80 تمنح استثناء الاختصاص بخصوص تحديد الإكراه البدني لقاضي المستعجلات بالمحكمة الابتدائية"، قرار عدد 274 الصادر بتاريخ 14 أبريل 2011 في الملف الإداري عدد 1/508 /2010، قرار أورده: كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مرجع سابق، ص، 163.

⁷⁵⁹ - نفس المرجع، ص، 385 .

⁷⁶⁰ - محمد قصري، تنازع الاختصاص بين المحاكم حول مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة "دراسات" عدد 52- 51 ، 2003، ص، 27-28 .

- إما بحكم نهائي لغير صالح المدين يقر بمشروعية الضريبة المفروضة عليه في هذه الحالة يبقى من حق القابض أن يواصل التنفيذ الجبري على المدين لاستيفاء مبلغ الدين، أو أن المدين يجنح إلى الوفاء بالدين بما في ذلك صوائر التحصيل.

- وإما بحكم نهائي لصالح المدين المتضرر من قرار تقدير الأساس أو التصفية وهي الحالات الأكثر شيوعاً مادام أن قاضي المستعجلات لا يصدر أمره بوقف التنفيذ إلا إذا كانت هناك مبررات قوية (جدية الطلب) تبين مظلومية المدين من قرار الإدارة الضريبية.

و نشير في هذا الصدد أن القضاء لا يقضي فقط بإلغاء إجراءات التحصيل الجبري وإرجاع مبلغ الضريبة عند الاقتضاء، وإنما يقضي بتحميل إدارة الضرائب الصائر ما دامت هي الطرف الخاسر في الدعوى وهو اتجاه محمود يوفره القضاء باعتباره حامي لحقوق وحرّيات الأفراد، كما يحق للملزم كذلك أن يرفع دعوى ضد المصالح الضريبية للمطالبة بالتعويض عن الضرر⁷⁶¹، الذي لحقه جراء مباشرة القابض لمساطر التحصيل الجبري والتي تكون قد أترث عليه مادياً (الحجز أو البيع) ونفسياً (الإكراه البدني) أمام القضاء، وهكذا قد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن واقعة قيام الإدارة الضريبية بحجز الأموال المنقولة والعقارية تشكل خطأً خطيراً وجسيمياً يرتب للمعني بالأمر الحق في التعويض.

⁷⁶¹ - ويمكن أن يحرك الملزم مسؤولية إدارة الضرائب من خلال :
- المادة 8 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية التي تنص على أن : " دعاوى التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال و نشاطات أشخاص القانون العام، تدخل في الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية ، ما عدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها يملكها شخص من أشخاص القانون العام فتدخل من اختصاص قاضي المسؤولية الإدارية".
- الفصل 79 من قانون الالتزامات و العقود الذي ينص على ما يلي : " الدولة و البلديات مسؤولة عن الأضرار الناتجة مباشرة عن الأخطاء المصلحية لمستخدميها".

خاتمة القسم الثاني

على مدار هذا القسم استعرضنا أهم ضمانات الملزمين في نظام المنازعة الضريبية في الأساس والتصفية مبرزين خصوصيتها في الضرائب المباشرة.

و نظراً للطبيعة التقنية للموضوع كان لازماً التعرض في الفصل الأول إلى ضمانات الملزمين في الأساس والتصفية في المرحلة ما قبل القضائية، التي تهم المطالبات التمهيدية أمام إدارة الضرائب أو تلك التي تجرى أطوارها أمام لجان التحكيم الضريبي.

وفي ظل ندرة النصوص التشريعية المنظمة للمطالبات أمام الإدارة، حاولنا استنباط أهم ما تحمله في طياتها من ضمانات عن طريق مقاربتها من منهجية واسعة بالبحث في المذكرات التفسيرية والوثائق الداخلية للإدارة وواقع الممارسة.

وعلى هذا الأساس تم الوقوف على أصناف المطالبات الاستعطفية كحق مخول للملزمين لاستعطاف الإدارة للعدول عن بعض الجزاءات الناتجة عن المخالفات الضريبية، أو التي تهدف إلى طلب تقسيط الدين الضريبي. كما تم التطرق إلى أشكال المطالبات النزاعية سواء تلك التي تهدف إلى التطبيق السليم للقانون وقد تم تسجيل أنها تشكل فرصة لإدارة الضرائب لتصحيح الأخطاء و الاغفالات التي تكون قد شابت عملية فرض الضريبة، أو تلك التي تهدف إلى طلب وقف أداء الدين الضريبي مادام أن المنازعة في الضريبة لا تعد شرطاً موقفاً لأدائها، هذا من جهة.

و من جهة أخرى، فقد تم إبراز دور لجان الطعن الضريبي في تدعيم ضمانات الملزمين أثناء تقويم الأساس الخاضع للضريبة، من حيث تشكيلها ومحددات عملها وسير علمها أثناء النظر في المنازعات الناتجة عن المراقبة الضريبية.

أما على مستوى الفصل الثاني فقد استعرضنا الحماية القضائية للملزمين بالضريبة أثناء المنازعة في الضرائب المباشرة، مبرزين تجلياتها وحدودها من خلال الدعاوى المعروضة على القاضي.

وهكذا، فيما يخص جانب دعاوى الموضوع حاولنا التنقيب على دور القاضي الضريبي في تكريس بعض القواعد الحمائية للملزمين للتخفيف من حدة النصوص التشريعية الضريبية الجامدة على مستوى قواعد الشكل وقواعد الموضوع، ومن جانب بحث سلطاته في مجال تكييف الدعوى فقد اتضح أن القاضي الضريبي ساهم في إلغاء العديد من القرارات التي تمس الذمة المالية للملزمين أو غير المشروعة في إطار دعوى الإلغاء. أما فيما يخص دعوى القضاء الشامل فقد تم تسجيل أن القاضي لم يستطع توفير الحماية المنشودة للملزمين في ظل الإجراءات المعقدة للمنازعة التي تكون في أغلب الحالات ناتجة عن المراقبة الضريبية، حيث تم إبراز أن المنازعة انفلتت من قبضته واستندت إلى الخبير الذي أصبح يسود ويحكم، الشيء أدى إلى الزيادة في المصاريف وإطالة أمد النزاع.

وبمقابل ذلك استعرضنا في المبحث الثاني الحماية التي يوفرها القاضي الضريبي للملزمين في إطار الدعوى الضريبية المستعجلة، والتي يهدف من خلالها المشتكي إلى طلب وقف تنفيذ ضريبة لم تثبت مشروعيتها بعد، ولإجراءات الجبرية المصاحبة لها دون اشتراط تكوين الضمانة عدا الحالة التي ينص المشرع بصفة صريحة على ضرورة تكوينها.

خاتمة عامة

لقد، اتضح على مدار هذه الأطروحة أن دراسة ضمانات الملزمين في أساس تصفية الضرائب المباشرة جد متشعبة، وذات أبعاد قانونية واقتصادية واجتماعية وسلوكية.

وعلى هذا الأساس كان هدفنا هو المساهمة في وضع إطار واضح للضمانات المخولة للملزمين سواء تلك التي ينص عليها المشرع بكيفية صريحة أو التي لم يتم التنصيص عليها صراحة، من خلال الإحاطة بعلاقة الملزم بالضريبة باعتباره عنصر يستهلك ويدخر ويستثمر، وعلاقة الملزم بالإدارة الضريبية من خلال عملية المراقبة و التصحيح والمنازعة في الضريبة، في حالة ما إذا كانت الضريبة تفوق قدرته التكاليفية أو مثقلة بجزاءات أو غير مؤسسة على أساس سليم أو طعن انفعالي خالص كتعبير ناتج عن عدم عدالة الضريبة المفروضة عليه.

ومن خلال المراجع المستعملة والإحصائيات الصادرة عن وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب و المناقشات التي أجريت مع المتخصصين في الشأن الضريبي، يتضح أن رغم الإجراءات التي اتخذها المشرع بهدف تطوير حقوق وامتيازات الملزمين بالضرائب للارتقاء بها إلى مصاف التشريعات المتطورة، نظراً لما تشكله من ركيزة أساسية لبناء اقتصاد قوي وتنافسي، إلا أنها إجراءات تحمل في طياتها العديد من الهفوات والثغرات ولا توفر الحماية الكافية للملزمين وأنشطتهم المضربة.

وهكذا فبالنسبة للضمانات المخولة للملزمين قبل المنازعة في الضرائب المباشرة فقد لاحظنا أن العبء الضريبي المرتفع لا زال يشل القدرة الشرائية للملزم وخصوصاً بالنسبة للشريحة البسيطة والمتوسطة بما فيها الأجراء والموظفين، نتيجة ضالة التكاليف المخصومة على مستوى تقدير الأساس الخاضع للضريبة (الضريبة على الدخل)، كما لازالت سلطات الإدارة الضريبية في مجال التحقيق والمراقبة غير منظمة بشكل كافي مما يفتح الباب للتأويلات الخاطئة من طرف مأموري التقدير مما يخلق كثيراً من الخوف و الإحساس بالظلم لدى شريحة واسعة من الملزمين .

أما على مستوى تصفية الضريبة فقد تم تسجيل، أنه رغم الإجراءات المتخذة للحد من الآثار السيئة للضرائب المباشرة، إلا أن نظام الأسعار المعتمد يتسم بعدم الضبط والعشوائية ولا يوفر الحماية اللازمة

لأنشطة الملزمين الاستهلاكية والادخارية والاستثمارية نتيجة الاختلال بمبدأ إعادة توزيع الدخل وارتفاع الضغط الضريبي بنوعيه: الكمي، والنفسي الناتج عن غموض النصوص وعدم استقرارها.

أما على مستوى القسم الثاني فقد سجلنا أن نظام المنازعة في المرحلة ما قبل القضائية أن المشرع لم يلزم الإدارة الضريبية بأجل للرد على مطالبات الملزمين، بمقابل ذلك أن الإدارة الضريبية تتوفر على سلطة تقديرية في مجال تكييف المنازعة، وكذا البث والتحقيق فيها إضافة إلى كونها (المنازعة) لا توقف أداء الضريبة، الشيء يجعل من نظام المطالبة غير مجدي في كثير من الحالات .

علاوة على ذلك، أن الطعن الناتج عن مساطر الفحص يكون بحسب الحالات أمام لجان محلية ولجنة وطنية، علماً أن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة توجه إليها انتقادات لاذعة، و ذلك فيا يخص طريقة مناقشة الأسس الخاضعة للضريبة، حيث تكون مناقشتها سطحية وغير مبنية على أساس في أغلب الأحيان.

أما على مستوى الحماية التي يوفرها القاضي للملزمين فقد تم تسجيل أن الملزم يواجه في علاقاته بالإدارة الضريبية مشكلة قواعد الإثبات الثقيلة لإثبات الواقعة المنشأة للضريبة أو انتقائها أو لإثبات صحة البيانات التي تطلبها منه الإدارة و التأكد من سلامتها.

علاوة على ذلك، أن غياب قضاء متخصص في المادة الضريبية جعل المنازعة تخرج من قبضة القاضي لتسند للخبير الشيء يؤثر سلباً على سمعة القضاء ويرتب أضرار بالغة بأطراف النزاع . و يزيد من عدم فعالية نظام الطعن القضائي ويجعله مخيب للآمال عدم وجود نصوص تشريعية صريحة لإنهاء الدعاوى الضريبية، والتي تعتبر عقوبة في حق الملزمين الأوفياء، لأنّ الأجل الطويلة الأمد هي مضيعة لوقتهم وإضافة مصاريف جديدة عليهم.

و خلاصة القول، أنه في نهاية هذه الخاتمة لابد من تقديم مجموعة من التوصيات والتي من شأنها أن تسد بعض الثغرات ومواقع الخلل، وهذا من وجهة نظرنا لن تتأتى إلا بإعادة النظر في المرتكزات التالية:

• تعزيز الأمن القانوني للملزمين

- الحد من استيراد القوانين التي لا تتلاءم مع خصوصيات النظام الاقتصادي والاجتماعي للمملكة حتى يتلاءم ذلك مع وضعية الملزمين.
- إحداث مجلس للضرائب مكون من خبراء في الميدان الضريبي تكون مهمته إعداد النصوص الضريبية، وذلك بهدف فصل الإصلاحات الضريبية عن قوانين المالية.
- تسهيل الإجراءات القانونية المتعلقة بفرض الضريبة على الملزمين لتحفيزهم على مراجعة الإدارة الضريبة لغرض تقديم تصاريح عن نشاطهم.
- جعل النظام الضريبي نظاماً مستقراً وتقادي التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية، وهي أهم نقطة ينبغي مراعاتها، إذ لا يمكن للملزمين بالضريبة الإلمام بكل جديد في الميدان الضريبي خاصة إذا علمنا أن أغلب الملزمين لهم مستوى تعليمي محدود، وعلماً أيضاً أن حتى الساهرين على تطبيق التشريع الضريبي لا يلمون بكل التعديلات التي تأتي بها قوانين المالية نظراً لكثرتها وغموضها.
- تقييد حرية مفتش الضرائب في تحديد الأساس الخاضع للضريبة من خلال إجراء تعديلات على الضوابط وجعلها غير قابلة للتأويلات خصوصاً في مجال الفرض التلقائي.
- تقييد الإدارة الضريبية بأجل للرد على مطالبات الملزمين لما لذلك من أثر طيب لبث الاطمئنان في نفوسهم، مع العمل أيضاً على الحد من سلطاتها التقديرية في مجال تكييف المنازعة المتعلقة بالأساس والتصفية.
- حل مشكلة بطء إجراءات التقاضي حيث يجب وضع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لإنهاء قضايا الملزمين أمام إدارة الضرائب.
- ضرورة ضبط الاجتهادات القضائية وتصنيفها قصد نشرها بشكل رسمي ليتسنى لجميع الملزمين و المهتمين بالشأن الضريبي من مواكبة المستجدات التي يعرفها الميدان القضائي.

• تحقيق الإنصاف الضريبي بين الملزمين

- توسيع وعاء الضرائب التصاعدية من خلال إقرار الضريبة على الثروة والضريبة على التركات الكبرى تحقيقاً لمبدأ العدالة التوزيعية .
- العمل على توسيع الوعاء عبر الرفع من مساهمة الضريبة المترتبة على الدخل المهنية بشكل يضمن توازناً في بنية الضريبة على الدخل.
- مراجعة جدول أسعار وأشطر الضريبة على الدخل من أجل دعم القدرة الشرائية لذوي الدخل الدنيا و الطبقات المتوسطة.
- خلق توازن في التضريب ما بين الدخل الناتجة عن رأس المال والدخل الناتجة عن العمل.
- ضرورة احتساب الضريبة على الدخل في ارتباط مع نسب التضخم حفاظاً على القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة، وتوحيد قواعد احتساب الضرائب الاجتماعية و الجبائية في الضريبة على الدخل، مما يتيح تفادي تعدد القواعد بالنسبة إلى عمليات للمراقبة، ويخلق تحفيزاً أقوى على التصريح.
- توسيع قاعدة الحجز في المنع لتشمل دخول أخرى من أجل تحقيق إنصاف ضريبي ما بين جميع أصناف الملزمين، علماً أن 73% من الضريبة على الدخل يتم تحصيلها من الدخل الناتجة عن المرتبات و الأجور.
- إعادة النظر في نظام الأسعار بما يتماشى مع الدور الاقتصادي للضرائب دون إغفال مطلب العدالة الضريبية.
- إعادة النظر في التدرج المعتمد حالياً في تضريب القطاع الفلاحي من خلال اعتماد معاملات تهدف إلى مساهمة القطاع في تمويل ميزانية الدولة.
- الحد من الاختلالات التنافسية الناتجة عن تعدد النفقات الجبائية والامتيازات التي تستفيد منها بعض القطاعات، وقياس أثرها في ضوء الأهداف المحددة لها فيما يخدم المصلحة الاقتصادية والاجتماعية.

• تحسين علاقة الإدارة الضريبية بالملزمين

- ضرورة تحرير المراسلات الصادرة عن مديرية الضرائب باللغة العربية بدل اللغة الفرنسية، فالإدارة الضريبية مازالت تعتمد اللغة الفرنسية في كافة مراسلاتها مما يترتب عنه جهل بعض الملزمين الذين لا ينطقون اللغة الفرنسية بفحوى المراسلات الموجهة إليهم، مع ضرورة تجنب الرموز المختصرة و التي يفهمها سوى الممارسون.
- استكمال مسلسل الرقمنة والتحول الالكتروني وتنويع استعمال التكنولوجيات لتبسيط المساطر الإدارية، و لإقرار مزيد من الانفتاح على مختلف شرائح الملزمين.
- تحسيس أعوان الإدارة الضريبية بالمسؤولية فيما يتعلق بدواعي التصحيح الأسس الخاضعة للضريبة المبالغ فيها التي يبلغ بها الملزمون، و التي يتبين أن لا أساس لها.
- إقرار إجبارية الاجتماعات لهدف المراقبة، وذلك بحضور مستشار الملزم، بما يتيح الارتقاء بالعلاقة بين إدارة الضرائب الملزمين عبر تبديد حالات سوء التفاهم.
- تأطير سلطة التسوية التي يتمتع بها المدير العام للضرائب ومساعدوه، و ذلك عبر تحديد سياسة عامة لتدبير الملفات بالتراضي بما يخدم مصلحة أطراف العلاقة الضريبية.
- وضع عبئ الإثبات على الإدارة الضريبية في مجال المراقبة الضريبية.
- العمل، متى طلب الملزم ذلك، على تفعيل لجوء اللجان للخبرات الضرورية، ووضع تصور لكيفية تحمل الأطراف المعنية المصاريف المترتبة عن ذلك.
- و في النهاية نشير أن هذه الأطروحة تناولت الضمانات الممنوحة للملزمين بالضرائب المباشرة في الأساس التصفية، ولم تتناول دور هذه الضمانات في على المستوى الاقتصادي والاجتماعي والمالي وإن كان قد تم التطرق لها بكيفية جد مقتضبة على مستوى القسم الأول.
- و عليه، يمكن أن تشكل هذه الجوانب التي لم تتناولها هذه الأطروحة موضوعاً لأبحاث أخرى لاحقة.

لائحة المراجع

المراجع باللغة العربية

❖ المؤلفات

- ✓ إبراهيم أخطاب، مسطرة تصحيح الثمن في العقود : ضريبة التسجيل نموذجاً، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2014.
- ✓ البر الحسين ، التهرب الضريبي بالمغرب، طوب بريس، الرباط، 2013.
- ✓ الأمراني الزنطار الحسن، المنازعات الجبائية، طرق استخلاص الضرائب المباشرة و المنازعة فيها، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1996.
- ✓ أمينة جبران البخاري، القضاء الإداري، دعوى القضاء الشامل، دار النشر المغربية، الدار البيضاء ، 1994.
- ✓ أمينة النمر، القواعد العامة في التنفيذ، والتنفيذ بطريق الحجز، منشأة المعارف الجامعية، الإسكندرية، 1991 .
- ✓ جانسين روهيل وآخرون، وظيفة المراقب المالي، الجزء الأول، معهد الإدارة العامة ، الرياض، 2001.
- ✓ جهد كان حجيبة، تحصيل الديون العمومية بين خصوصيات التشريع الضريبي وقانون المسطرة المدنية، المطبعة الوراقة، مراكش، 2006.
- ✓ حامد عبد المجيد دراز و آخرون ، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 1999 .
- ✓ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008.
- ✓ الحسن بوقين، الدليل العملي والقضائي في مسطرة الإكراه البدني، المطبعة الوراقة ، مراكش، 2004.
- ✓ الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية ، الرباط ، 2012.
- ✓ حمدي عبد العظيم و آخرون ، الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار و الخصخصة، الجزء الأول، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، الإسكندرية ، 1999.
- ✓ خالد الشاوي، نظرية الضريبة و التشريع الضريبي الليبي، منشورات قار يونس، بنغازي، 1988.

- ✓ خليل عواد أبو حشيش، دراسة متقدمة في المحاسبة الضريبية ، دار مكتبة الحامد ، الأردن ، 2004.
- ✓ خلال حجاج، جباية المقاولة بالمغرب، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2014.
- ✓ رشيدة الصابري ، سفيان ادريوش ، تصحيح الأساس الضريبي، دار القلم ، الرباط ، 2002.
- ✓ زهير بونعام، الإشعار للغير الحائز خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي و المغربي، طوب بريس، الرباط ، 2012.
- ✓ سامح محمد رضا رياض، اكتشاف الغش و التلاعب في القوائم المالية ، معهد للإدارة العامة، الرياض، 2010.
- ✓ السعدية جماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية، الرباط ، 2014.
- ✓ سعيد العمري، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الاستعجالي، دار المعرفة، مراكش، 2013.
- ✓ سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007.
- ✓ صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الثاني، المدارس، الدار البيضاء، 1987.
- ✓ صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت ، 1987.
- ✓ طارق السلومي، تجريم الغش في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية، الرباط، 2014.
- ✓ عبد الجليل إبراهيم، قواعد التنفيذ الجبري في قانون المرافعات، دار الفكر العربي، الإسكندرية، 1980.
- ✓ عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة و خصوصيات المادة(على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية، الرباط ، 2013.
- ✓ عبد الرحمن أبليل، رحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2000.
- ✓ عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، القاهرة ، 1986.

- ✓ عبد السلام أديب ، السياسة الضريبية و إستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي ما بين 1956-2000، إفريقيا الشرق، الدار البيضاء، 1998.
- ✓ عبد العزيز خليل إبراهيم بدوي ، قواعد إجراءات التنفيذ الجبري والتحفظ في قانون المرافعات بالمقارنة مع أحكام الشريعة، دار الفكر العربي ، القاهرة، 1980.
- ✓ عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، دار النشر المغربية، الدار البيضاء ، 2002.
- ✓ عبد القادر تيعلاتي ، النزاع الضريبي في التشريع الضريبي (الوجيز في النزاعات الضريبية على مستوى أسس فرض الضريبة واحتسابها)، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1997.
- ✓ عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1998.
- ✓ عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإلزامية الشاملة في المغرب ، مطبعة الرسالة ، الرباط ، 2010.
- ✓ عباس التاقي، المنازعات الضريبية واجتهادات المحاكم الإدارية، دار أبي رقرق ، الرباط ، 2013.
- ✓ عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت ، 1978.
- ✓ عسو منصور، قانون الميزانية العامة، مطبعة انفوبرانت ، فاس ، 2004.
- ✓ العيد الصالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر، 2008.
- ✓ عزيز صميم، التحفيزات الجبائية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية ، طوب بريس، الرباط ، 2011.
- ✓ علي محمد خليل، سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران، عمان، 2000.
- ✓ عبد السلام أبو قحف، نظريات التدويل و جدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989.
- ✓ فليح حسن خلف، المالية العامة، جدارا للكتاب العالمي، عمان، 2008.
- ✓ فؤاد توفيق، المحاسبة الضريبية ، دار اليازودي للنشر و التوزيع، القاهرة ، 2005.
- ✓ قطب إبراهيم محمد، السياسة المالية للرسول، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، الإسكندرية، 1989.
- ✓ كريم لحرش ، المنازعات الضريبية في القانون الضريبي المغربي، طوب بريس، الرباط ، 2013.

- ✓ كمال العياري، النزاعات الجبائية ، نزاعات الأساس ونزاعات الاستخلاص والنزاعات الجبائية الجزائرية، تونس، 2006 .
- ✓ كمال مرصالي، الوجيز في القانون الضريبي المغربي، مطبعة الخليج العربي، تطوان، 2014.
- ✓ كريم مفتاح ، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام ، الرباط ، 2016.
- ✓ مأمون الكزبري، التحفيز العقاري والحقوق الأصلية والتبعية على ضوء التشريع المغربي، الجزء الثاني، الهلال العربية للطباعة والنشر ، 1987.
- ✓ مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي ، الجزء الثاني ، مطابع دار القلم ، بيروت ، 1970.
- ✓ محمد بورمضان، تنفيذ قضاء الإلغاء، طوب بريس، الرباط، 2017 .
- ✓ محمد البقالي ، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي : مقارنة قانونية ، مطبعة البصيرة ، الرباط، 2018 .
- ✓ محمد النميلي، الوجيز في الضرائب بالمغرب تقديم مبسط لأهم المستجدات الفنية و المسطرية ، مطبعة انفو- برانت ، فاس ، 2016.
- ✓ محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية ، 1976.
- ✓ محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة الصومعة، الدار البيضاء، 1997.
- ✓ محمد حاتم عبد الكريم، الوسيط في علم المالية العامة، دار أبو المجد للطباعة، الإسكندرية، 1989.
- ✓ المصطفى التراب، المختصر العملي في القضاء و القانون، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013.
- ✓ محمد عبد الرحمان العادي، أصول محاسبة التكاليف، الجزء الأول، مكتبة الجلاء الحديثة ، بور سعيد، 1997.
- ✓ محمد قرقوري، وعاء و منازعات الضرائب، مطبعة الأمنية، الرباط، 2002.
- ✓ محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، 1999.

- ✓ محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق ، مطبعة الأمنية، الرباط ، 1998 .
- ✓ محمد ويام ملاك ، البرصات و الأسواق المالية العالمية، دار المنهل، لبنان ،1999.
- ✓ محمود محب مصطفى يونس، النظام القانوني للحجز التحفظي القضائي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.؟
- ✓ مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1988.
- ✓ معوض عبد التواب، الوسيط في قضاء الأمور المستعجلة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1988.
- ✓ موفق سمور علي المحاميد ، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع ، دار الثقافة ، بيروت، 2005.
- ✓ موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة، عمان، 2001.
- ✓ مولاي إدريس الحلابي الكتاني، إجراءات الدعوى الإدارية ، دار السلام ، الرباط، 2001.
- ✓ محمد محي مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، 2000.
- ✓ محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و عملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب، الجزء الأول، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، الدار البيضاء، 2015.
- ✓ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة ، الجزائر ، 2003.
- ✓ نوح محمد عبد الرحيم ، المحاسب الضريبي ، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، 1988.
- ✓ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، 2008 .
- ✓ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2011.
- ✓ هشام علي صادق، النظام العربي لضمان الاستثمار ضد المخاطر غير التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2003.

- ✓ يونس أحمد البطريق، مقدمة في علم المالية، مطابع الأهرام التجارية، الإسكندرية، 1977.
- ✓ يونس مليح ، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2015.
- ✓ عبد الصمد التامري، جبائية العقود بين مقتضيات قانون التسجيل و أحكام القانون المدني، دار النشر المعرفة، الرباط ، 2012.
- ✓ عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون و التطبيق، مطبعة دار أبي رقرق، الرباط، 2011.
- ✓ عمر السكتاني ، و آخرون، المنازعات الضريبية بين القانون و العمل القضائي، مطبعة الأمنية ، الرباط، 2018.

❖ الأطروحات و الرسائل الجامعية

أ- الأطروحات

- ✓ توفيق الطاهري ، القرار الجبائي و العدالة الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، أكادال - الرباط ، السنة الجامعية ، 2007-2008.
- ✓ جواد العسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه، في القانون العام "وحدة القانون الإداري وعلم الإدارة" كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية أكادال - الرباط ، السنة الجامعية، 2000-2001.
- ✓ جواد النوحى، الاستثمارات الأجنبية بالمغرب ما بين 1990-2006 مقارنة سياسية، أطروحة لنيل الدكتوراه لنيل الدكتوراه في الحقوق في القانون العام ، و حدة القانون الدستوري و علم السياسة ، كلية العلوم القانونية و الاجتماعية ، أكادال - الرباط ، السنة الجامعية ، 2006-2007.
- ✓ جميلة دليمي، الضريبة و اشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب: مساهمة في سيرورة القرار الضريبي بالمغرب منذ سنة 1956 ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة التكوين و البحث المالية العامة ، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2004-2005 .

- ✓ الحبيب العطشان، مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الاستثمار، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة علم الإدارة و القانون الدستوري، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، أكادال - الرباط، السنة الجامعية، 2006-2007.
- ✓ حبشي لزرق، أثر سلطة التشريع على الحريات العامة و ضماناتها، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تلمسان، السنة الجامعية، 2012-2013.
- ✓ رضوان أعممي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية و سلطات القاضي الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام و العلوم السياسية، مركز دراسات الدكتوراه في القانون المقارن و الاقتصاد التطبيقي و التنمية المستدامة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية، 2014-2015.
- ✓ رشيد حجي، قراءة في المداولات البرلمانية حول الضريبة العامة على الدخل، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين و البحث، المالية العامة، كلية العلوم القانونية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2002-2003.
- ✓ السعيدة لكدالي، التصفية الجزافية في النظام الجبائي المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين و البحث المالية العامة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2005-2006.
- ✓ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث و المراجعات بسكرة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص، محاسبة، جامعة خيضر، بسكرة، السنة الجامعية، 2014-2015.
- ✓ سمير شكري، وقف تنفيذ القرارات الإدارية -دراسة مقارنة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين و البحث علم الإدارة و القانون الإداري، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية، 2004-2005.

✓ الصديق جعوان ، إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث قانون الأعمال، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية - أكادال-، الرباط، السنة الجامعية، 2001-2002.

✓ عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، محاولة في التأسيس والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاجتماعية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2003-2004.

✓ عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب : الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات نموذجا ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، و حدة علم الإدارة و القانون الإداري، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الرباط ، السنة الجامعية ، 2012-2013.

✓ عبد الصادق النصاري ، أزمة التواصل بين الملزم و الإدارة الجبائية ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، وحدة التكوين والبحث: المالية العامة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية ، 2003-2004.

✓ عبد الفتاح بلخال، المشروععية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، وحدة المالية العامة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية ، الدار البيضاء عين الشق، السنة الجامعية، 2000-2001.

✓ عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص و المسطرة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين و البحث، قانون الأعمال ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، الدار البيضاء، السنة الجامعية ، 2003-2004.

✓ عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية: تخصص: علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، السنة الجامعية، 2015-2016.

✓ فتيحة لمعاشي وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي و علاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاجتماعية و الاجتماعية، أكدال - الرباط ، السنة الجامعية، 2000-2001.

✓ محمد بوزكني، الحماية الجنائية لقواعد القانون الجبائي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين و البحث "قانون الأعمال"، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2004-2005.

✓ محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة الضريبية بين دعوى الإلغاء و طعون القضاء الشامل، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية ، 2003-2004.

✓ محمد شكيري، الملزم و الإدارة الضريبية(تقديم لأطراف العلاقة و تحليل أطوار المواجهة)، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2002-2003 .

✓ محمد عياد، النظام الجبائي بعد الإصلاح، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة " الإدارة الداخلية"، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، وجدة، السنة الجامعية ، -2004 2003.

✓ محمد قزير، موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم السياسية، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية عيش الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 1998-1999.

✓ محمد وليد حامد العابدي، قضاء الإلغاء ضمانات لاحترام حقوق الأفراد و حرياتهم، دراسة مقارنة، فرنسا-مصر المغرب-الأردن، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 1992-1993.

✓ نصير مكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين و البحث، الأنظمة القانونية و القضائية الإدارية المقارنة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية - سلا- ، السنة الجامعية ، 2013-2014 .

ب - الرسائل

- ✓ أحمد جواهري، اللجوء إلى الإكرام البدني لاستخلاص الديون العمومية الإشكالات القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ، أكadal - الرباط، السنة الجامعية،1999-2000.
- ✓ الحسن طجة، لجان التحكيم العامة ودورها في تسوية المنازعات الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، أكadal- الرباط ، السنة الجامعية، 1996-1997.
- ✓ السعودي خالد ، الإصلاح الجديد للضرائب المباشرة من زاوية المرودية المالية و العدالة الضريبية ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، وحدة التكوين و البحث المالية العامة ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية، السنة الجامعية ،1993-1994.
- ✓ سعيد المرتضي، ضمانات تحصيل الضرائب المباشرة في القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص ، وحدة قانون المقاولات، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، أكadal -الرباط ، السنة الجامعية، 2003 - 2004 .
- ✓ عبد المنعم بلوق ، وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط ، السنة الجامعية، 2003-2004.
- ✓ عبد الفتاح بنعياد، وضعية المكلفين في إطار الضريبة العامة على الدخل و الضريبة على الشركات و القيمة المضافة لقانون الإطار لسنة 1984دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ،أكadal- الرباط، السنة الجامعية.
- ✓ محمد قزير، الضريبة على الشركات بين تشجيع الاستثمار ومبدأ العدالة الضريبية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية، الدار البيضاء، السنة الجامعية ،1994-1995.

- ✓ مروان سود، النظام القانوني للاستثمار في المناطق الحرة في ضوء التشريع المغربي و المقارن، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث، قانون المقاولات، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية ، أكдал ، الرباط ، السنة الجامعية ، 2010-2011.
- ✓ مصطفى بن عياد ، التشجيعات الجبائية و سياسة التنمية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط، السنة الدراسية ، 1992-1993 .
- ✓ نعيمة و لكبير، لجان الطعن الضريبي في المغرب محاولة تحديد مساهمتها في حماية الملمزمين، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، و حدة قانون المقاولات، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، أكдал، الرباط ، السنة الجامعية، 2003-2004.
- ✓ الوريكلي سليم محمد، حدود و إمكانيات إعادة توزيع الدخول عبر الأداة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 1985-1986.

❖ المقالات

- ✓ أحمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، منشورات المجلة المغربية للإدارة والتنمية المحلية، سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية"، عدد 22، 2001.
- ✓ امحمد قزير، قراءة في المستجدات الضريبية على ضوء القانون المالي لسنة 2011، المجلة المغربية للإدارة و التنمية ، سلسلة "دراسات"، عدد 96، 2011.
- ✓ تمازي مولاي الحسن، الإصلاح الجبائي المغربي و إستراتيجية تحقيق التنمية البشرية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة "دراسات"، عدد 69 ، 2006.
- ✓ الحبيب العطشان، القضاء الضريبي و الإكراهات الملائمة لحماية الملمزم، المجلة المغربية للإدارة و التنمية المحلية، سلسلة "دراسات"، عدد مزدوج يناير - أبريل، 2009.
- ✓ حلمي نبطاطة ، قراءة في أهم مستجدات المدونة العامة للضرائب على ضوء قانون المالية لسنة 2011، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة "دراسات"، عدد 96، 2011.

- ✓ حسن العفوي، المنازعة في الضريبة بين التأسيس و التحصيل ، مجلة القانون و الاقتصاد، العدد ، 24، 2009.
- ✓ خالد الشرقاوي السموني، إيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي: إيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي حالة إيقاف بيع محجوز، المجلة المغربية للإدارة و التنمية، سلسلة "دراسات"، عدد 69، 2006.
- ✓ رضوان أعميمي، تطور الاختصاص الاستعجالي للقضاء الإداري المغربي : مسطرة الإشعار غير الحائز نموذجاً، المجلة المغربية للإدارة و التنمية المحلية، سلسلة "دراسات"، عدد 103، 2012.
- ✓ طاهر عبد الإله، قراءة جبائية للقانون المالي لسنة 2010 ، المجلة المغربية للمالية العمومية ، العدد 1 2010.
- ✓ عادل الخصاصي، التشريع المالي المغربي بين متطلبات التنمية وتحديات العولمة، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية ، عدد مزدوج 31-32، 2011 .
- ✓ عمرو صادق، القاضي الإداري...مفتشاً سامي للضريبة وأسلوب ووسائل الرقابة القضائية في مجال المنازعات الجبائية، مجلة المعيار، عدد 22 ، 1996.
- ✓ عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية، مجلة المعيار، عدد 22، 1996.
- ✓ عبد الباسط علي جاسم، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي، مجلة الزافدين للحقوق ، المجلد 11 ، العدد ، 41، 2009.
- ✓ فاروق الهاشمي، نشاط الخزينة في مجال تحصيل الضرائب و الرسوم، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة "دراسات" ، عدد مزدوج 43-44، 2011.
- ✓ محمد النميلي، حقوق الملزم بالضريبة من خلال مدونة المساطر الجبائية، مجلة المعيار، عدد 34، 2005.
- ✓ محمد بنزهره ، المحاكم التجارية و المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية و الترخيص للسنديك بمواصلة تنفيذ عقد الصفقة العمومية، المجلة المغربية للمنازعات القانونية ، العدد 1، 2004.

- ✓ محمد شكري ، المستجدات الضريبية في قانون مالية 2009، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة "دراسات" عدد مزدوج 84-85، 2009.
- ✓ محمد شكري ، خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "دراسات"، عدد 75، 2007.
- ✓ محمد شكري ، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية "سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية " عدد 9 4، 2005.
- ✓ محمد عياد، الإدارة الجبائية بين التحديث و إكراهات الضبط الداخلي ، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة "دراسات"، عدد مزدوج 72-73، 2007.
- ✓ محمد قزير، واقع الضغط الجبائي بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة "دراسات"، عدد 83، 2008.
- ✓ محمد قصري ، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مجلة المعيار، عدد 33، 2005.
- ✓ محمد قصري، تنازع الاختصاص بين المحاكم حول مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة "دراسات"، عدد 52، 2005.
- ✓ مدني احميدوش ، ظاهرة الضغط الضريبي في المغربي، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة "دراسات"، عدد 69 ، 2006.
- ✓ مراد الخروبي، التعرض على أموال المدين كوسيلة ناجعة لاستخلاص الديون العالقة ، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، عدد مزدوج 43-44، 2002.
- ✓ مصطفى الفوركي، المسطرة القضائية ، مجلة المناظرة، عدد 5، 2013
- ✓ عصام القرني، المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي، مجلة القضاء المدني، سلسلة "دراسات و أبحاث"، العدد، 7، 2015.
- ✓ طاهر عبد الإله ، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد 1، 2010.

❖ المناظرات الوطنية

- ✓ المناظرة الأولى للإصلاح الجبائي بتاريخ 26 و 27 نونبر من سنة 1999.
- ✓ المناظرة الثانية للإصلاح الجبائي بتاريخ 29 و 30 أبريل لسنة 2013 .

✓ المناظرة الثالثة للجبايات بتاريخ 3 و 4 ماي 2019.

❖ الوثائق:

✓ دليل الضرائب ، تدابير التشجيعات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب، وزارة الاقتصاد و المالية
طبعة، 2012.

❖ النصوص القانونية

✓ الدستور المراجع لسنة 2011 ظهير رقم 1.11.91 صادر في 27 شعبان 1432 (29 يوليوز
2011) بتنفيذ نص الدستور 5964 مكرر بتاريخ 30 يوليوز.

أ - المراسيم

✓ المرسوم رقم 2.11.63 الصادر في 16 من جمادى الآخرة سنة 1432 (20 ماي 2011)
المتعلق بنظام التعريف الموحد للمقولة.
✓ مرسوم رقم 132 - 12 - 2 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6084 بتاريخ 20 شتنبر 2012
المتعلق بتحديد صفة الملزم المصنف لفائدة المنشآت.

ب- الظهائر

✓ ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون
رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.
✓ ظهير شريف رقم 145 . 62 . 1 بتاريخ 16 صفر 1382 (19 يوليوز 1962 المتعلق بالمصادقة
على انضمام المغرب إلى الشراكة المالية الدولية.
✓ ظهير شريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.213 بتاريخ 4 ربيع الآخر (1414 21 سبتمبر
1993) يتعلق بمجلس القيم المنقولة و بالمعلومات المطلوبة إلى الأشخاص المعنوية التي تدعو
جمهورها إلى الاكتتاب في أسهمها و سنداتها، الجريدة الرسمية عدد 4223 بتاريخ 06/10/1993.
✓ ظهير شريف رقم 1.62.145 بتاريخ 24 جمادى الآخرة 1383 (12 نوفمبر 1963) يتعلق
بالمصادقة على الاتفاق المتعلق بإحداث البنك الإفريقي للتنمية .

- ✓ الظهير الشريف المتعلق بالمجلس الأعلى رقم 57.233.1 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 سبتمبر 1957).
- ✓ الظهير الشريف المتعلق بمحكمة النقض رقم 1.11.170 بتاريخ 27 ذو القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011) المنشور بالجريدة الرسمية 5989 مكرر بتاريخ 28 ذو القعدة 1432 (26 أكتوبر 2011).
- ✓ الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 93.211.1 بتاريخ 4 ربيع الآخر 1414 (21 سبتمبر 1993) المتعلق ببرصة القيم.

ج- القوانين

- ✓ قانون المالية رقم 80.18 للسنة المالية 2019 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6736 المكررة بتاريخ 13 ربيع الآخر 1440 (21 ديسمبر 2018).
- ✓ قانون المالية رقم 68-17 للسنة المالية 2018 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6633 بتاريخ 6 ربيع الآخر 1439 (25 ديسمبر 2017).
- ✓ قانون المالية 14-100 للسنة المالية 2015 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6320 بتاريخ 2 ربيع الأول 1436 (25 ديسمبر 2014).
- ✓ قانون المالية رقم 110.13 للسنة المالية 2014 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6217 مكرر الصادرة بتاريخ 27 صفر 1435 (31 ديسمبر 2013).
- ✓ قانون المالية رقم 115.12 للسنة المالية 2013 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6113 بتاريخ 17 صفر 1434 (31 ديسمبر 2012).
- ✓ قانون المالية رقم 43.10 للسنة المالية 2011 الجريدة الرسمية عدد 5904 الصادرة بتاريخ 24 محرم 1432 (30 ديسمبر 2010).
- ✓ قانون المالية رقم 08-40 للسنة المالية 2009 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر - 3 محرم 1430 (31 ديسمبر 2008).
- ✓ قانون المالية رقم 26.04 للسنة المالية 2005 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5278 بتاريخ 16 من ذي القعدة 1425 (29 ديسمبر 2004).

- ✓ قانون المالية رقم 56.90 للسنة المالية 1991 منشور بالجريدة الرسمية عدد 4079 بتاريخ 9 جمادى الآخرة 1411 (31 ديسمبر 1990).
- ✓ قانون رقم 89.17 المحدث للضريبة على الدخل، جريدة رسمية عدد 4023 بتاريخ 06/12/1989 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 116.89.1 صادر في 21 ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989).
- ✓ القانون رقم 86-24 المحدث للضريبة على الشركات الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 86-1-239 بتاريخ 28 ربيع الآخر 1407 (31 دجنبر 1986) ، جريدة رسمية عدد 73 38 بتاريخ 6 جمادى الأولى 1410 (21 يناير 1987).
- ✓ قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 23 الصادر في 9 يونيو 2005 لجمهورية مصر.

❖ المواقع الالكترونية

أ- الأطروحات

- ✓ إلياس واضح، إرجاء الدفع في المواد الجبائية دراسة مقارنة، أطروحة للحصول على شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة وهران 2 ، كلية الحقوق و العلوم السياسية- بوهران ، السنة الجامعية ، 2014-2015 (www.univ.oran2.dz/index.php/fr/449).
- ✓ زعزوعة فاطمة ، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان، السنة الجامعية ، 2012-2013 (<http://dspace.univ-tlemcen.dz/handle/112/2674>).
- ✓ صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات- ، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم تخصص: محاسبة و جباية، جامعة خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، السنة الجامعية ، 2015-2016 (http://thesis.univ-biskra.dz/2518/1/Th%C3%A8se_36_2016.pf)

✓ عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الجباية العقارية دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد حيضر، بسكرة، الموسم الجامعي، 2011-2012

(Dspace.univ.biskra.dz/808/ispmi/handle/123456789/1189)

✓ عزوز علي ، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع و التحديات"، أطروحة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسبية بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الشلف، السنة الجامعية ، 2013- 2014

(<http://dspace.univchlef.dz:8080/jspui/bitstream/handle/123456789/395/ali%20azouz.pdf?sequence=1&isAllowed>)

✓ عادل نوادي، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية تخصص: قانون دستوري، جامعة الحاج لخضر -1- كلية الحقوق و العلوم السياسية، باتنة، السنة الجامعية، 2016- 2017

(http://theses.univ-batna.dz/index.php/theses-en-ligne/doc_download/54)

✓ عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة الممتدة (1988 - 2011)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة أبو بكر بلقائد - تلمسان، السنة الجامعية، السنة الجامعية ، -2013 2014
(<http://dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/6991/1/impot-distribution-rev>)

✓ محمد لعلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص علوم اقتصادية، جامعة خيضر - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، السنة الجامعية، 2014-2015

(http://thesis.univ-biskra.dz/2217/1/Th%C3%A8se_2015.pdf)

✓ محمد روابة، نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي- دراسة حالة- أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسبية بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الشلف، السنة الجامعية، 2017_2018

(<http://dspace.univ-chlef.dz:8080/jspui/bitstream/handle/123456789/397/ab>)

- ✓ محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة - الجزائر، أطروحة دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمود منتوري - قسطنطينية، السنة الجامعية، 2009-2010
(<http://www.univ-bouira.dz/fr/images/uamob/fichiers/memoires%20et%20>)
- ✓ محمود نيسد عبد الله ، أثر تطبيق المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سوريا)، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، السنة، 2014-2015
(<http://mohe.gov.sy/Masters/Message/PH/hosen%20abd%20alla.pdf>)

ب-المجلات

- ✓ مجلة المالية، عدد خاص، 2018 (www.Finances.gov.ma)
- ✓ مجلة المالية، العدد 34، 2018 (www.Finances.gov.ma)
- ✓ مجلة المالية، العدد 28، 2015 (www.Finances.gov.ma)
- ✓ مجلة المالية، العدد 22، 2014 (www.Finances.gov.ma)
- ✓ مجلة المالية، العدد 16، 2012 (www.Finances.gov.ma)
- ✓ مجلة المالية، العدد 15، 2011 (www.Finances.gov.ma)
- ✓ مجلة المالية، العدد 16، 2012 (www.Finances.gov.ma)
- ✓ يسري مهدي، حسن السمرائي، تحليل أثر التغيرات في الأسعار الضريبية في النظام العراقي للمدة 1995-2010، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العدد 10، 2010.
(<http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=69041>)

ج - التقارير

- ✓ تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي و البيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية و التماسك الاجتماعي، 2012 (www.ces.ma)
- ✓ تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي الأردني، التهرب الضريبي في الأردن (أسبابه، وطرقه، وحجمه)، 2014 (<http://www.ammanchamber.org.jo/Upladed/PRFiles/trw.pdf>)

✓ تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، لسنة 2019 (www.ces.ma) .

تقرير صادر عن صندوق النقد الدولي لسنة 2011

(<https://www.imf.org/external/arabic/np/pp/2011/030811a.pdf>)

✓ تقرير حول النفقات الجبائية لسنة 2014 الصادر عن وزارة الاقتصاد و المالية

(www.Finances.gov.ma)

✓ تقرير حول النفقات الجبائية لسنة 2006 الصادر عن وزارة الاقتصاد و المالية

(www.Finances.gov.ma)

LES OUVRAGES

- ✓ Abdallah boudahrain, contentieux fiscal, Edmar , Casablanca,1985 .
- ✓ Azzddine Laghmari, Contrôle Fiscal modalités, méthodes et procédures, édition Abacus, Casablanca, 2004 .
- ✓ Lucine Mehle, Pierre Beltrame, Sciences et techniques fiscales, P .U .F , Paris, 1984 .
- ✓ Benard Bobe et Pierre Plau , Fiscalité et choix économiques- Calamannlevey , Paris,1979.
- ✓ Célestin Foudjem, Balancement de Capitaux et fraude fiscale, Harmattan, Paris,2012 .
- ✓ Christine Collette, Gestion fiscale des Entreprises, Edition Ellipses, Paris, 1998 .
- ✓ Claude Gambier, les impôts en France, traité pratique de la fiscalité française, Editions Francis Lefebvre, Paris,1982 .
- ✓ Cyrielle David et autre ,les grands arrêts de la jurisprudences fiscale ,Edition Dalloz ,Paris,2003 .
- ✓ Frédéric douet, Précis de droit Fiscal de la famille , litec , Paris, 2011 .
- ✓ Gibert Texier , droit pénal fiscal, Dalloz, Paris, 1980.
- ✓ Gilbert Orsni, L'interventionnisme fiscal ,Press universitaire, Paris, 1995.
- ✓ Jean – Luc Rossignol, et autres, la gouvernance juridique et fiscale des organisations, éditions tec, Paris, 2010 .
- ✓ Jean-Jacques bienvenu, droit fiscal, presse Universitaires de France, Paris 1987.
- ✓ Jacques Groslaude , Philippe Marchessou , Procédure Fiscale , 4ème éd. Dalloz, 2014.

- ✓ Jean pierre casimir, contrôle fiscale et contentieux de l'impôt, la ville guerim, 4ème Edition, Paris, 1990 .
- ✓ Guy Gest, Gilbert Tixier, Manuel de Droit , L.G . D. J, Paris, 1986 .
- ✓ Louis Trotabas et Jean Mari Cotteret , Droit Fiscal , Paris, 1980
- ✓ Jean claude Martiniz, le statut de contribuable, Paris, 1986 .
- ✓ khalil haloui, les garantis des contribuables face au contrôle fiscales, ESCAE, Casablanca, 2014 .
- ✓ Karim Sid Ahmed, Droit Fondamentaux du contribuables et procédures fiscales : Etudes comparative , L'Harmattan, Paris , 2009 .
- ✓ Maurice daurverger , institutions Financiers, P .U.F, Paris , 1970.
- ✓ Micheal Bouvier, introduction au droit fiscal et théorie de l'impôt, 8ème édition, LGDJ, Paris, 2007 .
- ✓ Mohammed ELYagoubi , le juge protecteur de l' administré au Maroc , entre le minétisme et l autonomisation, Imprimerie Info Print 2006 .
- ✓ Martin Collect, Procédures fiscales, Presses universitaire de France, 2011 ,
- ✓ Mohammed Mazak, Fiscalité Marocaine de l'entreprise , librairie el badi, Marrakech, 1994 .
- ✓ Mohammed Nmili, Pour un impôt juste, Imprimerie el maarif al jadida, Casa blanca , 2011 .
- ✓ Najib Akasbi, L'impôt : l'état et l'ajustement , Edition Actes, Rabat, 1993 .
- ✓ Nourdinne Bensouda, Analyse de la décision Fiscale au Maroc, Imprimerie El Marif el Jadida, Casablanca, 2009 .
- ✓ Patrick Philip, Procédures Fiscales et garanties des contribuables ,Economica, paris , 2011 .
- ✓ Patrick Philip , Les droits de la défense face au control fiscal, Economica, Paris ,p, 2005 .

- ✓ Phippe Borrás, Alain Garay, le contentieux du recouvrement fiscal, LGDJ , Paris, 1994.
- ✓ Pierre beltrame, Lucien Mehl , Sciences et technique fiscale, PUF , Paris, 1984 .
- ✓ Pierre Di malta, Droit pénal Fiscal , Presse Universitaire, paris, 1992 .
- ✓ Thierrey lamulle, Droit fiscal 2011/2012 , Lextenso édition, Paris, 2012 .
- ✓ Thierry Gingembre , Recouvrement de créances, encyclopédie Delmas, Dalloz, 1999 .
- ✓ Rachid Lazrak , L'impôt général sur le revenu, Editions la porte, Casablanca, 2005.
- ✓ Norma Caballero Guzman, les codes des impôts en droit comparé : contribution a une théorie de la codification fiscale, l'Harmattan, Paris, 2011
- ✓ Xavier greffe et autres, encyclopédie économique, economica, paris, 1990.

Thèses et mémoires

- ✓ Abdelaziz doueb, le contentieux de l'imposition en droit marocain , thèse pour l'obtention du doctorat en droit public UFR. Droit administratif et sciences administratives, faculté des sciences juridiques économiques et sociales Fès, 2004- 2005.
- ✓ Ahmad Narach, Essai sur la nature du pouvoir Fiscal au Maroc (approche de la dimension administrative des rapports autorités fiscales / contribuables), thèse pour l'obtention du doctorat en droit public UFR. Finances Publiques et Fiscalité, faculté des sciences juridiques économiques et sociales ,Rabat ,2000-2001 .

- ✓ Khalil haloui, les garantis des contribuables dans le cadre du contrôle fiscale en droit marocain, thèse pour obtenir le grade de docteur en droit, spécialité droit privé , l'université de Grenoble , 2006 .
- ✓ Mounia Rhomri Mounir , Le recouvrement des créances publiques : Ya-il un équilibre dans la relation entre le fis et le redevable devant le juge, thèse pour l'obtention du doctorat en droit privé, UFR droit des affaires, option droit de l'entreprise, faculté des sciences juridiques Economiques et sociales – Fès, année universitaire, 2007/2008.
- ✓ Saadia Boutahlil Bekkali, Le taux d'imposition marginal effectif au Maroc, Doctorat d' état en sciences économiques, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Agdal , rabat, Anne universitaire, 1996-1997.
- ✓ Alami zaza, le contribuable Marocain, Mémoire de cycle supérieur, E.NA.P , Rabat,1984.
- ✓ Hicham Benyassine, impact de la fiscalité sur les choix de financement des entreprises, mémoire pour l'obtention du diplôme des études supérieures en sciences économiques, option, Finance-Fiscalité faculté des sciences juridique économiques et sociales rabatAgdal, année universitaires,1996-1997.
- ✓ Mohamed Abdou Mouigni, Essai sur la politique fiscales Marocaine d'incitation au développement, Mémoire pour l'obtention du diplôme supérieures en droit public, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Rabat – Agdal, l'année universitaire, 1994-1995 .

REVUES , CIRCULAIRES

- ✓ Note circulaire, N° 722,Relative aux disposition Fiscales de la loi de finance, N° 110-13 pour l'Année budgétaire, 2014 .

- ✓ Note circulaire, N° 305 de l'impôt sur la valeur Ajouté du 24 Mars 1986 .
- ✓ Note circulaire N° 17 du 1 mars 2000 relative à l'octroi de fiscalités de paiements des créances publiques .
- ✓ Note circulaire portant instruction générale de la loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés, promulguée par le Dahir n° 1-86-239 du 31 décembre 1986 .
- ✓ Jean Pierre Casimir , Le Control fiscal (Contentieux-Recouvrement),Paris, Revue Fiduciaire ,10 éme édition,2007 .

الفهرس

1	مقدمة
6	أ: تحديد الموضوع
6	1- تحديد صفة الملزم
7	2- مفهوم الضمانات
8	3- مدلول الأساس و التصفية
8	أ- أساس فرض الضريبة
9	ب- تصفية الضريبة
10	4- بنية الضرائب المباشرة
10	أ - الضريبة على الشركات
12	ب- الضريبة على الدخل
16	II: أهداف الدراسة
16	1- الأهداف الاقتصادية
17	2- الأهداف المالية
18	3 - أهداف العدالة الضريبية
19	4- الأهداف الاجتماعية
19	III : أهمية و مبررات اختيار الموضوع
19	1- أهمية الموضوع
20	2 - مبررات اختيار الموضوع

20	IV : صعوبات البحث
22	V : إشكالية البحث
22	VI : نطاق و منهجية البحث
23	1- نطاق البحث
23	2- منهجية البحث
23	VII : تصميم البحث

القسم الأول: ضمانات الملزمين في الأساس والتصفية قبل المنازعة في الضرائب المباشرة

27	الفصل الأول : ضمانات الملزمين المختلطة في تحديد الأساس الضريبي
29	المبحث الأول : الضمانات المقررة لفائدة الملزمين لأهداف الضريبة
29	المطلب الأول : الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي في النظام المشترك
30	الفرع الأول : خصم المؤونات
30	الفقرة I : شروط الاستفادة من خصم المؤونات
32	الفقرة II : أنواع المؤونات الجائز خصمها
32	1- المؤونات الاسمية
33	2- المؤونات العامة
33	أ- مؤونات الضرائب
34	ب- مؤونة الاندثار
34	ج- مؤونة تدني قيم المخزونات

- 35 _____ الفرع الثاني : خصم الاهتلاك
- 36 _____ الفقرة I : نظام الاهتلاك الثابت
- 38 _____ الفقرة II : نظام الاهتلاك التنازلي
- 40 _____ الفرع الثالث : ترحيل الخسارة
- 40 _____ الفقرة I : الخسارة الرئيسية
- 41 _____ 1- ترحيل الخسارة إلى الأمام
- 42 _____ 2- ترحيل الخسارة إلى الخلف
- 43 _____ الفقرة II : الخسارة الفرعية
- 44 _____ المطلب الثاني: الإجراءات الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي في النظام الخاص
- 44 _____ الفرع الأول : الخصم من مجموع الدخل
- 45 _____ الفقرة I : الخصم غير المحدد بسقف
- 46 _____ الفقرة II : الخصم المحدد بسقف معين
- 46 _____ 1 - خصم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة بغرض تملك أو بناء مسكن رئيسي
- 47 _____ 2 - خصم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة لأقساط عقود التأمين
- 47 _____ الفرع الثاني : الخصم الخاص بحسب مصدر الدخل
- 48 _____ الفقرة I : الحق في الخصم في الدخول الأجرية و الدخول المعتبرة في حكمها
- 48 _____ 1 - خصم المصاريف المهنية
- 51 _____ 2- الخصم الشخصي في المعاشات و الإيرادات العمرية
- 53 _____ الفقرة II : نظام الخصم في الدخول و الأرباح العقارية
- 53 _____ 1 - إقرار خصم جزافي في حساب الدخل الخاضع للضريبة

54	2 - إقرار خصم حقيقي في تحديد الربح الخاضع للضريبة
54	المبحث الثاني : ضمانات الملزمين في مواجهة إدارة الضرائب
55	المطلب الأول : الضمانات المعتمدة بمناسبة المراقبة الضريبية
55	الفرع الأول : حق المعاينة
56	الفقرة : مسطرة حق المعاينة
58	الفقرة II : آثار مباشرة مسطرة المعاينة
59	الفرع الثاني : فحص المحاسبة
60	الفقرة : مرحلة ما قبل الفحص
60	1- تبليغ الإشعار بالفحص
63	2 - تبليغ ميثاق الملزم
64	الفقرة II: أثناء مرحلة الفحص
65	1 - تحديد مدة الفحص
66	2- الحفاظ على السر المهني
68	3- حق الملزم في الاستعانة بمستشار أثناء عملية الفحص
70	4- تقييد سلطات إدارة الضرائب في حالة اللجوء إلى مراقبة ثانية
71	5- تحديد مدة التقادم الضريبي
72	الفرع الثالث: حق الإطلاع
73	الفقرة : الوثائق المشمولة بحق الإطلاع
74	الفقرة II : إجراءات تقييد سلطة المديرية العامة للضرائب
74	1- الإجراءات العامة

- 75 _____ 2- الإجراءات الخاصة
- 77 _____ الفرع الخامس: حق فحص مجموع الوضعية الجبائية للملزمين
- 80 _____ المطلب الثاني : الضمانات المعتمدة بمناسبة التصحيح الضريبي
- 80 _____ الفرع الأول: إجراءات التصحيح الوجيه
- 81 _____ الفقرة I : المساطر العامة للتصحيح
- 81 _____ 1 : المسطرة العادية لتصحيح الأساس الضريبي
- 81 _____ أ-المرحلة الأولى للتصحيح
- 86 _____ ب- المرحلة الثانية للتصحيح
- 87 _____ 2 - المسطرة السريعة لتصحيح الضريبة
- 89 _____ الفقرة II : المساطر الخاصة للتصحيح
- 90 _____ 1 - تصحيح الأساس في الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل المحجوزتين في المنبع
- 91 _____ 2- تصحيح أساس الضريبة المحجوزة في المنبع عن الدخول المتكونة من الأجور
- 91 _____ 3- تصحيح أساس الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية
- 92 _____ الفرع الثاني : التصحيح التلقائي للأساس الضريبي
- 93 _____ الفقرة I : احترام مسطرة التصحيح التلقائي
- 93 _____ 1- حالات إعمال مسطرة التصحيح التلقائي
- 93 _____ أ- حالة الإخلال بمقتضيات التصريح
- 94 _____ ب- عدم وضع التصريح
- 97 _____ ج - حالة التصريح الناقص
- 98 _____ 2- حالة عرقلة إجراءات المراقبة

- 101 _____ الفقرة II : اعتماد أساليب تراعي المقدرة التكليفية للملزم
- 102 _____ 1- المقارنة مع عمليات سابقة قام بها الملزم
- 103 _____ 2- المقارنة مع ملزمين آخرين يوجودون في نفس وضعية الملزم
- 105 **الفصل الثاني : الضمانات التحفيزية لأنشطة الملزمين أثناء تصفية الضرائب المباشرة**
- 106 **المبحث الأول : القدرات التحفيزية لأنشطة الملزمين في تصفية الضرائب المباشرة**
- 106 **المطلب الأول : القدرات التحفيزية في الضرائب المباشرة التصاعدية**
- 108 **الفرقة I : تحفيز الملزمين على الإنفاق الاستهلاكي**
- 108 _____ 1- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة
- 110 _____ 2- إقرار خصومات عن الأعباء العائلية
- 115 **الفرقة 2 : تحفيز النشاط الادخاري للملزمين**
- 116 _____ 1- مساهمة الضريبة على الدخل التصاعدية في التحفيز على الادخار
- 116 _____ أ- تصفية الضريبة التصاعدية بأسعار مخفضة
- 117 _____ ب- تصفية الضريبة التصاعدية بشكل تصاعدي ملائم
- 120 _____ 2 - التشجيع على الادخار في التشريع الضريبي المغربي
- 120 _____ أ- تخفيض سعر الشريحة العليا
- 121 _____ ب- تخفيض الأسعار المطبقة على الشرائح
- 124 **الفرع الثاني : التحفيز على الاستثمار في تصفية الضريبة على الشركات التصاعدية**
- 127 **المطلب الثاني : القدرات التحفيزية في الضرائب المباشرة النسبية**
- 128 **الفرقة I: الأسعار الخاصة بالمؤسسات الأجنبية و المكافآت العرضية**
- 129 _____ 1- الأسعار الخاصة بالمؤسسات الأجنبية

- 129 _____ 2- الأسعار الخاصة المتعلقة بالمكافآت العرضية
- 130 _____ أ- أسعار المكافآت العرضية في الضريبة على الشركات
- 130 _____ ب- أسعار المكافآت العرضية في الضريبة على الدخل
- 131 _____ الفقرة II: الأسعار الأخرى المطبقة على بعض الأنشطة
- 133 _____ الفرع الثاني : تصفية الضريبة بناء على سعر الحد الأدنى
- 136 _____ المبحث الثاني : معيقات تحفيز أنشطة الملزمين في تصفية الضريبة
- 136 _____ المطلب الأول : معيقات ناتجة عن الإخلال بمبدأ إعادة توزيع الدخل
- 137 _____ الفرع الأول : عيوب في طريقة تصفية الضريبة على الدخل
- 138 _____ الفقرة : مظاهر الحيف الضريبي في الضريبة على الدخل
- 138 _____ 1 - تصميم جدول الأسعار
- 140 _____ 2 - تقنية الحجز في المنبع
- 143 _____ 3 - استبعاد تضريب الدخل الفلاحية
- 144 _____ الفقرة II : سبل تصحيح الحيف الضريبي في الضريبة على الدخل
- 144 _____ 1-إعادة النظر في جدول أسعار الضريبة على الدخل
- 145 _____ 2-ضرورة ميثرة الأجور بالنسبة للتضخم
- 145 _____ 3-إقرار خصم بسبب استحالة التهرب
- 146 _____ 4-تشجيع الملزمين الخاضعين للضريبة على الدخل - صنف الدخل المهنية على الأداء
- 146 _____ الفرع الثاني : غياب تطبيق ضرائب تصاعدية أخرى
- 146 _____ الفقرة I : غياب تطبيق الضريبة التركات
- 148 _____ الفقرة II : غياب تطبيق الضريبة على الثروة

- المطلب الثاني : معوقات ناتجة ارتفاع الضغط الضريبي _____ 150
- الفرع الأول: ارتفاع الضغط الضريبي الكمي _____ 151
- الفقرة 1 : مؤشرات ارتفاع الضغط الضريبي الكمي في المغرب _____ 151
- الفقرة 2 : آثار ارتفاع الضغط الضريبي الكمي على أنشطة المزمين _____ 153
- الفرع الثاني : ارتفاع الضريبي الضغط النفسي _____ 154
- الفقرة 1 : غموض النصوص الضريبية _____ 155
- 1 - تعقيد النصوص _____ 155
- 2- عدم الانسجام _____ 160
- 3 - وجود الثغرات _____ 162
- الفقرة 2 : عدم استقرار النصوص الضريبية _____ 163
- خاتمة القسم الأول _____ 166

القسم الثاني : ضمانات المزمين في الأساس والتصفية أثناء المنازعة في الضرائب المباشرة

- الفصل الأول: الو سائل الدفاعية المخولة للمزمين في المرحلة ما قبل القضائية للنزاع
الضريبي _____ 170
- المبحث الأول : التنظيم أمام إدارة الضرائب المباشرة _____ 171
- المطلب الأول: المطالبات الاستعطافية _____ 171
- الفرع الأول: طلب الإعفاء من الضريبة والجزاءات المرتبطة بها _____ 172
- الفقرة 1 : طلب الإعفاء الكلي من الضريبة _____ 173

- الفقرة II : طلب الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات الضريبية _____ 174
- 1- الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات المرتبطة بالأساس _____ 175
- أ- أنواع الجزاءات في الضرائب في المباشرة _____ 175
- ب- منح الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات المرتبطة بالأساس _____ 177
- 2 - الإعفاء الكلي أو الجزئي من الجزاءات المرتبطة بالتأخير في الأداء _____ 178
- الفرع الثاني: طلب منح تسهيلات في الأداء _____ 180
- الفقرة I : صفة الأشخاص المؤهلون لتقديم طلب منح تسهيلات في الأداء _____ 181
- 1- صفة الخلف و كل الأشخاص الذين اتخذ الملزم موطنه الجبائي لديهم _____ 181
- أ- صفة الخلف _____ 182
- ب - صفة الأشخاص الذين اتخذ الملزم موطنه موطنه الجبائي لديهم _____ 182
- 2 - صفة المدين بالتضامن _____ 183
- 3- صفة الشركات و بعض الجهات الأخرى _____ 183
- الفقرة II : شروط منح تسهيلات في الأداء _____ 183
- المطلب الثاني : المطالبات النزاعية _____ 185
- الفرع الأول: المطالبات في أساس و تصفية الضريبة _____ 185
- الفقرة I: موضوع المطالبات النزاعية _____ 186
- 1 - طلبات تصحيح الأخطاء _____ 186
- 2 - المطالبات المتعلقة بإسقاط الضريبة أو التخفيف منها _____ 187
- 3 - طلبات الاسترجاع _____ 188
- أ- طلبات الاسترداد المقدمة من طرف الملزم _____ 188

191	ب- طلبات الاسترداد المقدمة من طرف الغير
192	4 - طلبات الاستفادة من نص يرتبه نص تشريعي أو تنظيمي
192	الفقرة II : شروط المطالبة النزاعية
193	1- ضرورة توجيه المطالبة لذوي الصفة
193	2 - احترام آجال التظلم
194	3-التقيد بشكليات المطالبة ومحتواها
196	الفقرةIII: البث في المطالبة النزاعية
196	1 - مرحلة التحقيق
196	أ- المرحلة الإعدادية للتحقيق
198	ب- دراسة الوثائق و إجراء التحريات
199	2 - مرحلة اتخاذ القرار
200	الفرع الثاني : المطالبات المتعلقة بوقف أداء الضريبة
201	الفقرة I : الضمانات المكونة ومدى قدرة الملزمين على دفعها
202	1 - الضمانات المحددة قانوناً
203	أ- الضمانات السهلة التقويم
206	ب- الضمانات الصعبة التقويم
208	2 - الضمانات غير المحددة
209	الفقرة II : الأثر الموقوف لأداء الضريبة
209	1- صدور قرار لصالح الملزم

212	المبحث الثاني : طلب تحكيم اللجان الضريبية
213	المطلب الأول : تشكيلة اللجان الضريبية
213	الفرع الأول : رئاسة اللجان الضريبية
215	الفرع الثاني : ممثلين عن الإدارة الضريبية
215	الفقرة I : تمثيلية الإدارة الضريبية في حظيرة اللجان المحلية لتقدير الضريبة
215	1 - وظيفة تمثيل الإدارة الضريبية
216	2 - وظيفة التمثيل والقيام بمهام الكاتب المقرر
216	الفقرة II : تمثيلية الإدارة الضريبية في اللجنة الوطنية
217	الفرع الثالث : ممثلين عن الملتزمين
220	المطلب الثاني : آليات عمل اللجان الضريبية
220	الفرع الأول : محددات عمل اللجان الضريبية
221	الفقرة I : النظر في المسائل الواقعية
223	الفقرة II : شروط إصدار المقررات
223	1- التعليل والتفصيل في إصدار المقررات
225	2 - أجل إصدار المقررات
226	الفرع الثاني : سير النزاع أمام اللجان الضريبية
226	الفقرة I : سير النزاع أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة
226	1- شروط بث اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في النزاع
226	أ- التقيد بشكليات عريضة الطعن
227	ب- احترام أجل الطعن

227	2 - التحقيق في النزاع
229	الفقرة II : سير النزاع أمام اللجنة الوطنية
229	1 - مسطرة الطعن أمام اللجنة الوطنية
230	2- كيفية بث اللجنة الوطنية في النزاع
233	الفصل الثاني : حماية الملمزمين في المرحلة القضائية للنزاع الضريبي
234	المبحث الأول : حماية الملمزمين في إطار دعوى الموضوع
234	المطلب الأول: دور القاضي في تأصيل بعض القواعد لصالح الملمزمين
235	الفرع الأول : القواعد الحماائية الشكلية
235	الفقرة I : التكريس لبعض القواعد الشكلية التي تستلزمها الدعوى الضريبية
235	1 - القواعد الشكلية العامة
237	2 - القواعد المرتبطة بالآجال
237	أ- أجل الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية
238	ب- أجل الطعن في المقررات الصادرة عن اللجان الضريبية
240	3 - قبول الطعن القضائي دون أن يكون مسبوقاً بطعن إداري
240	أ- خرق الإدارة لمساطر تحديد الأساس الخاضع للضريبة
241	ب- حالات حجز مبلغ الضريبة من المنبع
242	ج- حالات الطلبات الاستعجالية
242	د- حالات الإعفاء من الضريبة
243	الفقرة II : تكريس بعض القواعد الشكلية التي تهم مسطرة التبليغ
244	الفرع الثاني : القواعد الحماائية الموضوعية

- 244 _____ الفقرة I : توزيع عبء الإثبات بين الملزم و الإدارة الضريبية
- 246 _____ الفقرة II : تفسير القانون الضريبي تفسيراً ضيقاً
- 247 _____ 1 - قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية في المغرب
- 250 _____ 2- موقف القضاء الفرنسي من التفسير الضيق للنصوص الضريبية
- 251 _____ الفقرة III : تطبيق مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي
- 251 _____ 1- القيمة القانونية لمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي
- 254 _____ 2 - الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم رجعية
- 254 _____ أ- سريان القانون الضريبي التفسيري بأثر رجعي
- 255 _____ ب- سريان القانون الأصلح للملزم بأثر رجعي
- 256 _____ المطلب الثاني: سلطات القاضي الضريبي في مراقبة نشاط الإدارة الضريبية
- 257 _____ الفرع الأول : دعوى الإلغاء
- 257 _____ الفقرة I : مراقبة سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الجزاءات
- 258 _____ 1 - مراقبة السلطة التقديرية الواسعة للإدارة في التخفيض أو الإعفاء من الجزاءات الضريبية
- 260 _____ 2- مراقبة السلطة التقديرية المقيدة للإدارة الضريبية في توقيع الجزاءات الجنائية
- 262 _____ الفقرة II : إلغاء القرارات التي لا تقود إلى فرض الضريبة
- 262 _____ 1- إلغاء القرارات الفردية
- 262 _____ أ - إلغاء قرار رفض طلب الإعفاء من الضريبة
- 263 _____ ب- إلغاء القرارات الراضية لطلب وقف الأداء
- 265 _____ 2 - إلغاء القرارات التنظيمية
- 266 _____ أ- القرارات التنظيمية العادية

- 266 _____ ب- المنشورات التنظيمية
- 267 _____ الفرع الثاني : دعوى القضاء الشامل
- 268 _____ الفقرة I : الصلاحيات الواسعة للقاضي الضريبي في دعوى القضاء الشامل
- 268 _____ الفقرة II : عوائق حماية الملتزمين في دعوى القضاء الشامل
- 273 _____ المبحث الثاني : حماية الملتزمين في إطار الإجراءات المستعجلة
- 274 _____ المطلب الأول : شروط وقف تنفيذ الضريبة
- 274 _____ الفرع الأول : القواعد العامة لوقف تنفيذ الضريبة
- 275 _____ الفقرة I : شرط الاستعجال
- 276 _____ الفقرة II : شرط الجدية
- 277 _____ الفقرة III : شرط عدم المساس بالجوهر
- 279 _____ الفرع الثاني : الشروط الخاصة لوقف تنفيذ الضريبة
- 279 _____ الفقرة I : الشروط الشكلية
- 280 _____ 1- ضرورة توجيه طلب وقف التنفيذ ضد ذي صفة
- 281 _____ 2- ضرورة وجود منازعة في أصل الدين
- 281 _____ أ- وجود نزاع أصلي يحوم حول أصل الدين
- 282 _____ ب - وجود نزاع فرعي في أصل الدين
- 284 _____ الفقرة II : الشروط الموضوعية
- 284 _____ 1- مرحلة تضارب المواقف بشأن تكوين الضمانة
- 287 _____ 2- مرحلة ما بعد صدور قانون المالية لسنة 2009
- 288 _____ المطلب الثاني : تطبيقات وقف تنفيذ الضريبة

288	الفرع الأول: إيقاف مفعول الإنذار الضريبي
290	الفرع الثاني : إيقاف تنفيذ الجزاءات العينية
290	الفقرة ا: وقف تنفيذ عملية الحجز
290	1- وقف تنفيذ الحجز في إطار ترتيب إجراءات التنفيذ الجبري
295	2- وقف تنفيذ الحجز بناء على الإشعار للغير الحائز
296	الفقرة II : وقف تنفيذ البيع
297	الفرع الثالث : وقف عملية الإكراه البدني
301	خاتمة القسم الثاني
303	خاتمة عامة
308	لائحة المراجع
332	الفهرس