

Royaume du Maroc

Ministère de l'Éducation Nationale, de la
Formation Professionnelle, de
l'Enseignement Supérieur et de la
Recherche Scientifique

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah
Faculté des Sciences Juridiques Économiques
et Sociales-Fès



سلطان المملكة المغربية
وزارة التربية الوطنية والتكوين المهني والتعليم
العالي والبحث العلمي

جامعة سيدي محمد بن عبد الله
كلية العلوم القانونية والاقتصادية
والاجتماعية- فاس

مركز دراسات الدكتوراه في العلوم القانونية والسياسية
بنيّة البحث: مختبر الدراسات الدستورية والمالية والتنمية

أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام تحت عنوان

دور الإعفاءات الضريبية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية
بالمغرب

- إعفاء القطاع الفلاحي نموذجاً -

إشراف الأستاذ:

د. عسو منصور

إعداد الطالب الباحث:

المقدم هشام

لجنة المناقشة

أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس مشرفاً ورئيساً

أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس عضواً

أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس عضواً

أستاذة مؤهلة بكلية الحقوق بفاس عضواً

♦ د. عسو منصور

♦ د. أحمد مفيد

♦ د. عبد السلام أوججو

♦ دة. زبيدة النكاز

السنة الجامعية

2020 - 2019

إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل

إلى

والدي الكريمين بارك الله في عمرهما

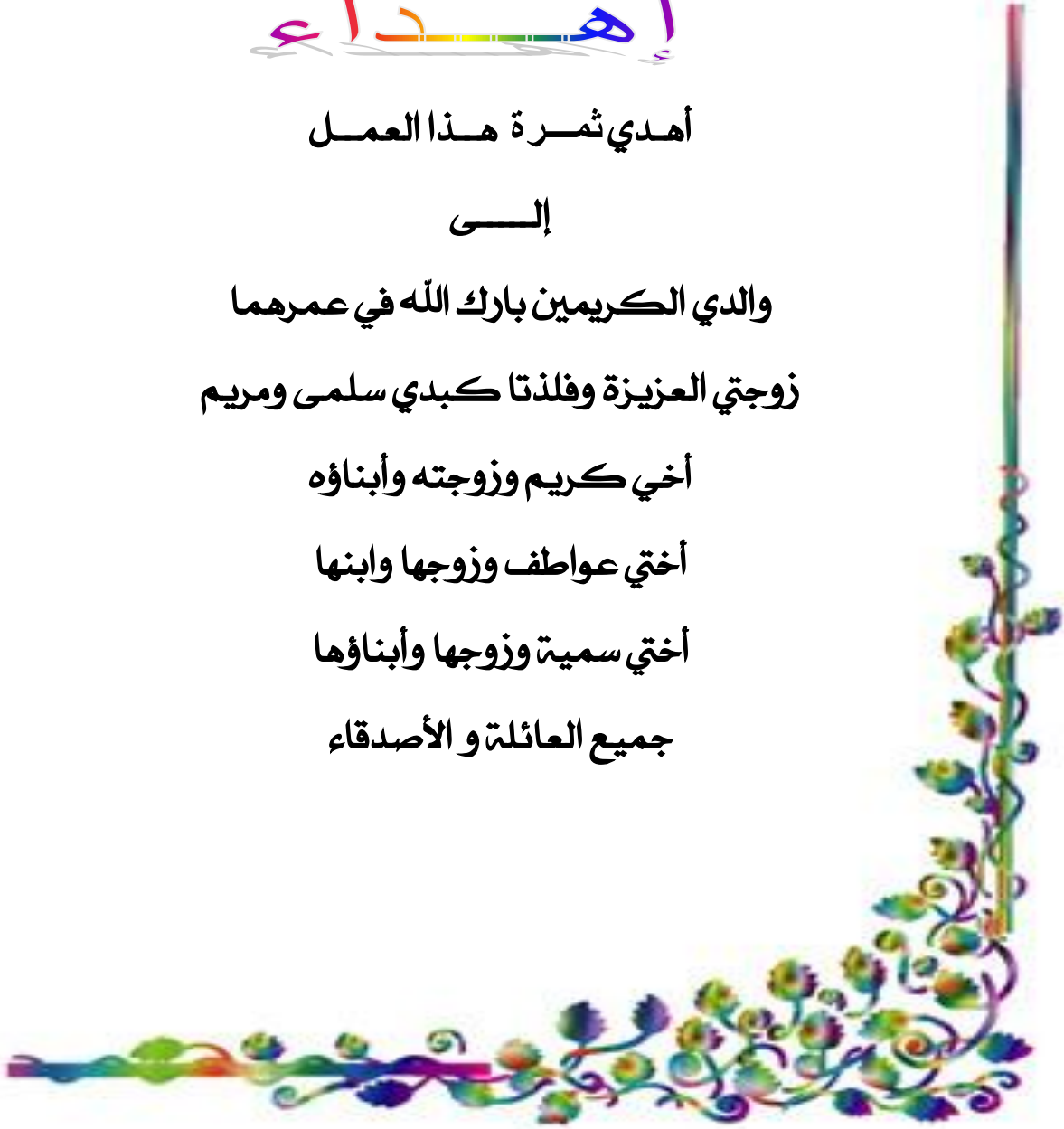
زوجتي العزيزة وفلذتا كبدي سلمى ومريم

أخي كريم وزوجته وأبناؤه

أختي عواطف وزوجها وابنها

أختي سميرة وزوجها وأبناؤها

جميع العائلة والأصدقاء



مقدمة عامة

يعتبر موضوع السياسة الجبائية من أهم المواضيع ذات الارتباط الوثيق بموضوع التنمية، باعتباره يعطي تصورا شاملا¹ وموضوعيا، من خلال تأثيره الفعال على هيكل الاقتصاد الوطني، ثم على شتى جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لأفراد المجتمع².

فالساسة الضريبية كمجموعة من القرارات التي تبلورها الدولة في شكل خطة تسير عليها في تدبير القطاع الضريبي، وتسعى من خلالها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية³، أصبحت سلاحا فعالا لضبط مختلف التوازنات وإعادة توزيع المداخل والثروات، اجتماعيا، قطاعيا وجغرافيا⁴، لذلك فالساسة الضريبية ظلت مرتبطة بالإطار التاريخي الذي تبلورت فيه، وبالواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي المحيط بها⁵.

أمام التحول العميق الذي عرفه دور الدولة الحديثة، لم تعد الجبائية بشكل عام أداة لتسديد النفقات فقط، بل وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، حيث تم التخلي عن مبدأ "الحياد الجبائي"⁶، لصالح مفاهيم جديدة في تحليل السياسة الضريبية كالعادلة

¹ تمازي مولاي الحسن، "الإصلاح الجبائي المغربي واستراتيجية تحقيق التنمية البشرية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دراسات، عدد 69، يوليو - غشت 2006، ص.47.

² الوليد صالح عبد العزيز، "دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2002، ص.2.

³ حامد عبد المجيد دراز، "النظم الضريبية العربية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1995، (بيروت)، ص.48.

⁴ مصطفى الكثيري، "النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، ترجمة: العربي الزباني، عبد الرحمان الشاوي، وخالد عليوي، دار النشر المغربية، (الدار البيضاء)، 1989، ص.50.

⁵ محمد حامد عبد الكريم، "الوسيط في علم المالية"، دار أبو المجد للطباعة، (مصر)، 1979، ص.6.

⁶ حميد النهري بن محمد، "إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكاد. الرباط)، 2001، ص.141.

الجبائية، الإجراءات الاستثنائية، الإعفاءات الضريبية....، ليظل التساؤل مطروحا حول كيفية جعل السياسة الضريبية أداة واستراتيجية لبلوغ التنمية الاقتصادية والاجتماعية¹.

لقد صار التدخل الجبائي أمرا ضروريا في كل السياسات المالية الحديثة. لذا أصبحت جل التشريعات الجبائية والمالية تتضمن إجراءات جبائية استثنائية كآلية للتعبير عن الإختيارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، تمكن الدولة من مساعدة القطاعات المستهدفة، بالنظر لموقعها ضمن التوازنات السوسيو اقتصادية.

لقد اختارت أغلب الدول النامية عقب استقلالها نهج سياسة الإعفاءات الضريبية لتحقيق التنمية السوسيو اقتصادية،، وهو ما دفع بالمغرب إلى تبني هذه السياسة، عن طريق منح العديد من الامتيازات والإعفاءات الضريبية والخصومات والتخفيضات...، وغيرها من الإجراءات الجبائية الاستثنائية التي تشكل نظاما تحفيزيا يتمتع به بعض المزمين دون البعض الآخر، سواء في شكل استثناءات من الأنظمة العامة لفرض وتحصيل الضريبة، أو من خلال الأنظمة الضريبية النوعية. ليشكل بذلك هذا النظام أداة للتدخل غير المباشر لصالح قطاع أو شريحة اجتماعية معينة، وفق أولويات محددة ورؤية استراتيجية متوافق عليها.

فالساسة الجبائية بهذا المعنى تجسد إلى حد كبير علاقة تعاقدية بين الدولة والفئات المستفيدة، تتبني على مجموعة من الالتزامات والحقوق، فعندما تتحرك السياسة الجبائية لتقدم إعفاءات ضريبية لفئة معينة، فهي بذلك تقوم بدورها التأميري والتوجيهي، ولو بشكل غير مباشر، للدفع بالمستفيدين نحو سلك اختيارات تتطابق والرؤية الشمولية للسلطة الجبائية، مقابل استفادة هؤلاء من مجموعة من الإعفاءات والإمتيازات.

¹- Mzouri (A) , » Essai sur les dépenses fiscales au Maroc, objet et intérêt de l'étude dans un pays en voie de développement», Doctorat d'Etat en droit, Paris XII, 1984, p.5.

1 - نطاق الموضوع

احتل النقاش حول موضوع الإعفاءات الضريبية مساحة واسعة في التداول السياسي والإقتصادي، حيث ظلت حدة هذا النقاش حاضرة منذ الإستقلال في إطار الصراع السياسي الذي اتسم به المغرب بعيد الاستقلال نتيجة التوظيف السياسي لتقنية الإعفاء الضريبي. فموضوع الإعفاءات الضريبية لم ينل القدر الكافي في الدراسات الأكاديمية والجامعية بالمغرب، حيث انكب اهتمام جل الباحثين في الحقل الضريبي على الضريبة من حيث مبادئ وأسس وطرق وآثار فرضها، دون الاهتمام بها من حيث إسقاطها أو الإعفاء منها.

وأمام تعدد وتشعب المجالات المشمولة بالإعفاءات الضريبية، تعتبر المقاربة القطاعية إحدى أهم المعايير التي يركز عليها نظام الإعفاءات الضريبية بالمغرب، حيث شكل القطاع الفلاحي العنوان الأبرز لسياسة الإعفاءات الضريبية.

فالدراسة ترتبط بمحاولة البحث في دور مساهمة الإعفاء الضريبي في مسلسل التنمية الاقتصادية والاجتماعية عبر تطور المشهد السياسي بالمغرب منذ الإستقلال، من خلال تجربة الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي، خصوصا أمام ما أثاره هذا الموضوع من نقاش لدى مختلف الفاعلين، حيث ظل دائما محط أخذ ورد حول دور الفلاحة في الاقتصاد الوطني، بالنظر إلى مجموع الامتيازات التي يحظى بها القطاع.

فالقرار السياسي الجبائي غالبا ما تبرره ظروفه الذاتية والموضوعية، وهو ما يعني أن صناعة قرار الإعفاء الضريبي ترتبط بالبعد "الزمكاني"، الذي يجب أن يحكم نظام الإعفاءات الضريبية¹، لا أن ترتبط صياغته بتحقيق أهداف ضيقة، فالإجراء الذي قد يشكل

1 . ففي تقريره السنوي حول عمليات المراقبة التي قام بها المجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2013، وهو التقرير الذي يرصد اختلالات العديد من المؤسسات العمومية وطريقة صرفها للمال العام، عمل المجلس على تشخيص الحالة التي تعرفها الإعفاءات الضريبية المقدمة من طرف الدولة للعديد من القطاعات العمومية، ومن بين المظاهر المقلقة التي تعرفها الإعفاءات الضريبية حسب المجلس، ما لاحظته من كون الإعفاءات غير محددة بسقف زمني، فالغالبية العظمى من النفقات الجبائية يتم إحداثها دون تحديد مدة صلاحيتها مما يجعل منها نفقات دائمة.

إعفاء ضريبي اليوم، ليس بالضرورة إعفاء ضريبي الغد، ومن هنا يشكل مسار الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي النطاق الزمني للدراسة.

يبدو إذن أن موضوع الإعفاءات الضريبية في ارتباطه بالتنمية السوسيو اقتصادية يفرض نفسه بقوة داخل الحقل السياسي والقانوني والسوسيو اقتصادي بالمغرب، بالنظر لتعدد زوايا النظر، ومن هنا تبرز أهمية الدراسة والأهداف المتوخاة منها.

2 - أهداف وأهمية الموضوع

إن الإقدام على محاولة تحليل موضوع الإعفاءات الضريبية في بلد نام كالمغرب هو شيء بالغ الأهمية، لأنه يحاول التعرض لآليات عمل الأدوات الجبائية من قبيل الإعفاءات الضريبية، من خلال محاولة الإجابة على التساؤل المرتبط بكيفية استعمال الإجراءات الجبائية الاستثنائية كوسيلة لتحقيق الهدف المالي من جهة، ومن جهة أخرى، كآلية لكسب رهان التنمية الاجتماعية والاقتصادية.

وبالنظر للمقاربة القطاعية كمعيار لتوزيع الإعفاءات الضريبية، نكون إزاء تحدي كبير، يتمثل في ضرورة التقيب عن نقط التناسب الحقيقية بين تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وآلية الإعفاءات الضريبية، من خلال مقارنة قطاعية عنوانها القطاع الفلاحي، لذا تبرز الأهمية العملية للموضوع، على اعتبار أنه يعنى بتحليل الإعفاءات الضريبية كإجراءات جبائية استثنائية يفرضها واقع السياسة المالية بالمغرب من الناحية الكمية، فهذه التقنية تم استعمالها بشكل كبير، حتى أصبح المغرب يعتبر في هذا المجال نموذجا بالنسبة لعدد من الدول النامية، خصوصا عندما يتعلق الأمر بالقطاع الفلاحي.

لهذا فإن محاولة مقارنة الإعفاءات الضريبية من خلال رسم خريطة تحدد معالم توزيعها، سيكون مفيدا جدا لمعرفة القطاعات والطبقات التي تهتم السياسة المالية بتتميتها، مقابل التضحية بمجموعة من الموارد الجبائية في شكل إعفاءات ضريبية.

فالمقاربة الكميّة سنتّيح إمكانيّة التعرف على مواطن تركيز وتموضع الإعفاءات الضريبية، أي التعرف على الجرعة التحفيزية للقوانين العامة والخاصة¹، كما ستسمح هذه المقاربة من الوقوف عند حجم وحصة القطاع الفلاحي من مختلف الإمتيازات والإعفاءات. لهذا فإن تحليل ومناقشة خريطة توزيع الإعفاءات الضريبية، سيؤدي حتما إلى معرفة الأهداف الحقيقية التي كانت وراء التتصيص عليها من طرف الفاعل السياسي، وبالتالي القيام بتحديد التوجهات العامة التي تحرك السياسة الجبائية في المغرب².

كما أن أهمية الموضوع تتجسد في ضرورة تقييم آثار وانعكاسات الإعفاءات الضريبية على المجهود المالي والضريبي للدولة وللزمين عل حد سواء، وما مدى تناسب حجم التضحيات المقدمة مع النتائج المحصل عليها في النهاية، خصوصا وأن موضوع التقييم هذا لم يحظى بعد بالاهتمام الذي يجب أن يلقاه، سواء في المغرب أو في باقي الدول النامية، على الرغم من الأهمية المركزية التي يحتلها في توجيه السياسة الجبائية.

فالإعفاءات الضريبية تترجم حسابيا في شكل ناقص قيمة جبائية، يؤثر على الميزانية العامة، ويتخذ شكل نفقات جبائية تشكل خطورة بالغة ما لم يتم التحكم فيها وضبطها وفق استراتيجية محكمة، تسمح بقياس تكلفة الإعفاءات الضريبية، والبحث في آثارها الاقتصادية والاجتماعية.

وفي ارتباط موضوع الإعفاءات الضريبية بالقطاع الفلاحي يظهر أن مسألة هذا الأخير حظيت باهتمام كبير على مر تاريخ بنية القرارات المرتبطة بالقطاع الفلاحي، إذ أن البادية كانت محط صراع بين مختلف الفاعلين السياسيين لقناعة الفرقاء أن من سيسيطر على البادية سيملك السلطة السياسية، ومن بيده السلطة يملك قوة السيطرة على الثروة، وعلى

¹ - كقوانين المالية والقوانين الضريبية ومدونات وميثاق الاستثمار والنصوص الخاصة.

² - خالد العسالي، "صناعة القرار السياسي الجبائي في المغرب، محاولة تقويم السياسة العامة (نموذج الامتيازات الضريبية)"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط أكدال)، 2003 - 2004، ص 13.

هذا الأساس نجد أن السياسة الليبرالية كتوجه للنظام السياسي بالمغرب أولت اهتماما كبيرا لواقع الفلاحة وواقع الأرض، بنهج استراتيجية مخططات تنمية تمنح الحصة الكبيرة للقطاع الفلاحي، وبذلك فإن أهمية العلمية للدراسة ستساهم بمحاولة الإجابة على مختلف الإشكالات المثارة، والمساهمة في إغناء الكتابات المهمة بالسياسة الضريبية الفلاحية بالمغرب، والخوض في الكشف عن الأبعاد السوسيوسياسية للقرار الضريبي الفلاحي ومدى انعكاسات مكانة الفلاحة بالمغرب على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، وعلى البعد التنموي بالمغرب، للخروج بمقترحات من شأن الأخذ بها المساهمة في تجويد السياسة الجبائية بالمغرب، خصوصا مع التطور المعيب لهذه السياسة.

3- الإطار التاريخي للموضوع

لقد تطورت فلسفة السياسة الضريبية تطورا شاملا منذ نهاية الحرب العالمية الأولى، متأثرة بالفكر الاقتصادي الحديث والأحداث الاقتصادية العالمية، وأصبحت أداة من أدوات السياسة المالية لتنفيذ سياسة الدولة، ولها آثار بالغة على القطاعات الاقتصادية والاجتماعية¹، خصوصا أمام ما أصبحت تحتله الضريبة من مكانة مهمة في الدولة الحديثة، متجاوزة المنظور الكلاسيكي لها، الذي اعتبر أن السبب الوحيد لجباية الضرائب هو مواجهة نفقات الدولة².

إن فهم الحاضر ينطلق دوما من البحث في الماضي، في محاولة لتوضيح الرؤية وجعلها أكثر شمولية. فإذا كانت الإعفاءات الضريبية نتاجا سياسيا واقتصاديا واجتماعيا، فإن فهمها يجب أن ينطلق من الجذور التاريخية التي تحكم هذه الظاهرة الجبائية. فإذا حاولنا تتبع النظام الضريبي المغربي، فإنه قبل الحماية كان يعتمد أساسا على الشريعة الإسلامية وتعاليمها في استنباط القرارات الضريبية التي لا تخرج عن مبادئ العدالة والمساواة، حيث

¹. حماد حميدي، "المالية العامة"، مطبعة بني يزناسن، (سلا)، 2000، ص.96.

². مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص.13.

كانت الزكاة تلعب دورا محوريا في النظام الضريبي الإسلامي، كما أنها كانت تتجنب كل المظاهر السلبية الحالية للضريبة، كخضوع الضريبة للقرارات السياسية، فالزكاة معطى دينيا غير قابل للتعديل، بالإضافة لكونها تتميز بمقومات العدالة، كتوزيع العبء الضريبي أو توزيع حصيلة الزكاة على مصاريف سابقة تشمل كل الفقراء من أبناء الأمة.

غير أن المغرب عرف منح مجموعة من الإعفاءات الضريبية التي تمتع بها الشرفاء والأجانب قبل دخول الحماية، وذلك بمقتضى معاهدات، أو بمقتضى نظام المحميات الذي كان يستهدف بعض الزعماء والنخب المحلية، بالإضافة إلى ما كان يعرف بظواهر الاحترام والتوقير، وكل هذه الوسائل التي كانت تحابي طبقة الشرفاء والأعيان وذوي النفوذ السياسي الذين احتفظوا بامتيازاتهم رغم محاولات الإخضاع التي تعرضوا لها.

أما في فترة الحماية فقد استمر نظام الاعفاءات الضريبية من خلال التخفيض الذي حظي به الفلاحون الأجانب، الذي وصل إلى 50% بحجة دعم الفلاحة، وكذا إلغاء الضريبة على فائض القيمة العقارية في محاولة استمالة الأعيان والزعامات المحلية لتقف إلى جانب الاستعمار من جهة، ولتشجيع الأجانب على تعمير المغرب، من جهة أخرى.

أما فترة الاستقلال فقد عرفت احتلال أقلية من الأعيان لأماكن المعمرين وبقاء الوضع على ما هو عليه، في حين كان أمل المغاربة في مستقبل أحسن¹، مما زاد من تكريس هذا الواقع الضريبي المختل من خلال مختلف الإعفاءات المتتالية التي حظي بها القطاع الفلاحي.

من خلال استعراض هذا المنحى الكرونولوجي البسيط لتاريخ الاعفاءات الضريبية في المغرب، نتأكد باللموس أن المعطى الضريبي الجبائي يتبع دائما المعطى السياسي، وأن النسق السياسي يعيد إنتاج نفسه، ويعيد إنتاج العلاقات الثابتة عبر التاريخ، والقائمة على إستفادة الأقلية من الإمتيازات الجبائية مقابل خضوع الأغلبية، لكن ورغم هذا التحليل

¹- Anass Ben Saleh Zemrani, » La Fiscalité face au développement économique et social au Maroc », édition La Porte, Rabat, 1982, p.293.

الذي يحمل في طياته شيئاً من السلبية حول واقع وتاريخ نظام الإعفاءات الضريبية، فإن سؤال مساهمة ودور هذه الإعفاءات في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، يبقى سؤالاً ملحا ومستقرا في نفس الوقت، وهو ما يسترعي الوقوف عند المفاهيم الأساسية لموضوع الدراسة.

4- تعريف المفاهيم الأساسية

4. 1- مفهوم الإعفاءات الضريبية

لم يعد الهدف الوحيد للضريبة من المنظور المالي الحديث هو البحث عن المردودية المالية كما كان سائدا في نظريات المالية التقليدية، بل أصبحت لها أبعادا أكثر اتساعا، إذ بإمكانها أن تؤدي دورا آخر يرتبط بخدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وتمت ترجمة هذه السياسة من خلال مجموعة من الإجراءات الجبائية الاستثنائية، باعتبارها استثناء عن القانون بهدف الوصول إلى غايات اقتصادية واجتماعية.

فاستثناء شخص أو قطاع ما أو حتى منطقة ما من القاعدة العامة التي هي التضريب، يمكن اعتباره بمثابة مكافأة لهذا الشخص على اقتحامه أو مغامرته باستثمار أمواله في قطاع أو إقليم مهمش اقتصاديا¹. لذلك فإذا كان من شأن القاعدة القانونية الجبائية أنها قاعدة عامة ومجردة، فإنها تتكسر على مطلب الاستثناء والإعفاء، حيث نجد الفاعل السياسي الجبائي وتحت تأثير مجموعة من الاعتبارات، وتحقيقا لكثير من الأبعاد السياسية والقانونية والسوسيواقتصادية، يتدخل فيعفي أو يسقط كليا أو جزئيا وبصفة دائمة أو مؤقتة بعض الأشخاص أو بعض الدخل من أداء الضرائب. لذا وجب الوقوف عند ماهية الإعفاء.

¹ خديجة حبيبي، "سياسة الإعفاءات الجبائية في النظام الضريبي المغربي من خلال ميثاق الاستثمار لسنة 1995 وقانون المالية لسنة 2000/1999"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (عين الشق، الدار البيضاء)، 2001-2002، ص.18.

تجدر الإشارة أن المشرع المغربي لم يعمل على تحديد تعريف الإعفاءات الضريبية وباعتراف المؤسسات الوطنية¹. لذا يمكن تعريف الإعفاءات الضريبية بأنها تلك المعاملة الضريبية الامتيازية التي تمنح لفائدة بعض القطاعات أو بعض أنواع الأنشطة ذات الاولوية بالنسبة للدولة التي تتماشى مع توجهات التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وهي بصفة عامة مجموعة من القواعد الجبائية الإستثنائية التي تمنح من خلال النظام الضريبي والمالي في شكل إعانة تعود إلى ترك إيراد جبائي بشكل مقصود، بنية التحفيز والتشجيع على تحقيق أهداف معينة²، بمقتضى نصوص قانونية كقانون المالية السنوي أو مدونات الإستثمار أو القوانين الضريبية.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقسيم الإجراءات الجبائية الإستثنائية إلى نوعين:

1. إجراءات تخفيفية³

وهي تهدف بالأساس إلى الحد من اللامساواة والاختلالات بتخفيف العبء الضريبي على الفئات الاجتماعية المحرومة.

2. إجراءات تحفيزية⁴

وهي التي تهدف إلى تشجيع الاستثمار والنهوض بقطاع أو دخل معين أو منطقة معينة.

تشكل الإعفاءات الضريبية إذن تضحية بأموال عمومية كان من المفروض أن تجبى لفائدة خزينة الدولة، وبذلك تعد هذه الإجراءات عملا فيه نقص لموارد الدولة، ومن هذا

² وهي الملاحظة التي أثارها المجلس الأعلى للحسابات في تقريره السنوي حول عمليات المراقبة التي قام بها قضاة المجلس برسم سنة 2013، حيث رصد قضاة المجلس غياب التأطير القانوني المناسب للإعفاءات الضريبية، مستدلا على ذلك بعدم وجود تعريف محدد للإعفاءات الضريبية المعروفة باسم النفقات الجبائية، بل إن المجلس لاحظ غياب أي نص قانوني يحدد مفهوم هذه الإعفاءات، بل حتى المدونة العامة للضرائب التي تعتبر النص المرجعي في مجال الضرائب، لم تخصص أي تعريف لهذا المفهوم.

²—Surrey Stanley , »Rapport au congrès de Jérusalem sur les dépenses fiscales »,1976,p.66

³ - Mesures D'Allégements

⁴ - incitatives Mesures

المنطلق فهي تشكل نفقات تتحملها خزينة الدولة، بمعنى نفقات جبائية¹، وسميت كذلك لأنها تشكل نقصا ماليا هاما من الميزانية العامة للدولة.

4.2- تعريف النفقة الجبائية

يعتبر مصطلح النفقة الجبائية حديث النشأة نسبيا في أدبيات علم المالية، فقد استعمل لأول مرة سنة 1967، وهو عبارة عن إجراءات تشريعية يدخل بواسطتها المشرع أحكاما استثنائية على المجال الجبائي، فالنفقة الجبائية كإجراء ظرفي يمنح نظاما ضريبيا تفضيليا لصالح بعض أشكال النشاطات أو فئات من المكلفين، وهو يسعى إلى منح بعض المساعدات بصورة غير مباشرة وضمنية، ومن هذا المنطلق تظهر النفقة الجبائية كتقنية ليبرالية تمكن الدولة من القيام بوظيفة التوجيه بطريقة خفية².

وأمام التداخل الذي يظل حاضرا عند البعض بين مفهوم الإعفاء ومفاهيم أخرى مشابهة وخاصة مفهوم العفو الجبائي، وجب الوقوف عند التمييز بينهما.

4.3- تمييز الإعفاء عن العفو

جدير بالذكر أن هناك تفاوتاً في المعنى بين اصطلاحى الإعفاء الضريبي والعفو، فإذا كان الإعفاء الضريبي هو بمثابة إجراء تتخلى بموجبه الدولة عن اقتطاعاتها الجبائية التي تفرضها على المكلف، بمعنى إبطال مفعول الضريبة لفترة زمنية محددة، فإن العفو الجبائي هو دعوة الملزمين إلى أداء مساهمة إبرائية تتفاوت من حالة إلى أخرى مقابل تنازل الإدارة الضريبية عن حقها في مراقبة تصريحات الملزم، أي أن جميع الأخطاء وحالات النقصان غير المقصودة التي وردت سهواً، التي ميزت إقرارات الملزم تتقادم بصفة تلقائية

¹ حسن بداوي، "الإعفاءات الجبائية بين النظرية والتطبيق"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (وجدة)، 2007-2008، ص.6.

1. خالد العسالي، مرجع سابق، ص.222.

وفي وقت سابق لأوانه وذلك على إثر مساهمة إبرائية، باعتبار هذه الأخيرة مساهمة مالية غير قابلة للخصم من المداخل الجبائية بالنسبة للفترة اللاحقة¹.

كما يعد العفو الجبائي إجراء استثنائيا يسبق عادة أي إصلاح ضريبي ويمهد له، فهو خيار سياسي قبل أن يكون قرارا قانونيا له آثار اقتصادية، وفي هذا الصدد تجدر الإشارة أن المغرب عرف العفو الجبائي عدة مرات، وكان ذلك سنوات 1984 و1990 و1998 و2013 ثم سنة 2018، في حين أن الإعفاءات الجبائية هي بمثابة تقنية تسعى من خلالها الدولة إلى إعفاء دخل أو نشاط معين من دفع مستحقات الخزينة قصد تشجيع الاستثمارات في مرحلة معينة.

ولا يمكن منح إعفاء ضريبي إلا بموجب ضريبة مؤسسة و تامة، أي أن الإعفاء لا يكون مبدئيا إلا إذا قابله واجب دفع الضريبة. لذا من الضروري التمييز بين عدم الخضوع للضريبة والإعفاء منها، فعدم الخضوع للضريبة يمثل عدم جواز تحديد وتحصيل الضريبة على نشاط أو فئة معينة، أي لم يرد بشأنها نص يخضعها للضريبة، أما الإعفاء فهو تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة على إيراد خاضع لها أصلا، بناء على القوانين والتشريعات الضريبية.

كما أن منح الإعفاءات الضريبية تحكمه مجموعة من الابعاد، ففي ارتباطه بالبعد الزمني يمكن التمييز بين الإعفاء الدائم وبين الإعفاء المؤقت، ومن حيث مضمونه قد يكون كليا يشمل مجموع الضريبة، أو يأتي جزئيا²، كما أن استعمال بعض التقنيات الضريبية والمحاسبية يسمح بالتمييز بين أنواع أخرى من الإجراءات الجبائية الإستثنائية، كالتخفيضات، والخصوم، والمعدلات التمييزية، والتكاليف القابلة للخصم، وترحيل الخسائر، ورد الضريبة.

¹. كمال المرصالي، "جباية المفاولة بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم

القانونية والاقتصادية والاجتماعية (عين الشق - الدار البيضاء)، 2001، ص.132

2- تقرير وزارة الاقتصاد والمالية حول النفقات الجبائية المرفق بقانون مالية سنة 2008،

4.4- مفهوم التنمية

لقد شكلت دراسة المجتمع المحور الأساسي لمختلف الأبحاث والدراسات من طرف المفكرين والباحثين، ولعل من أهم القضايا التي تركز عليها هذه الدراسات هي قضية التنمية، خاصة في دول العالم الثالث، نتيجة تعقد واتساع مشاكل الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، لذلك أخذ البحث في مجال التنمية يزداد شساعة، ومن هنا برزت أهمية التنمية كمفهوم وكتخصص في ميدان العلوم وجب الوقوف عند ماهيتها.

فالتنمية لغة من النمو، أي ارتفاع الشيء من موضعه إلى موضع آخر، أما اصطلاحاً، فقد أثار مفهومها الكثير من الجدل على جميع المستويات، إذ تحمل المؤلفات السياسية والاقتصادية والاجتماعية العديد من التعاريف لهذا المصطلح، بحسب اختلاف الميادين والمناهج العلمية. لذا يصبح مصطلح التنمية لا يؤدي نفس المعنى عند استخدامه من دراسة لأخرى.

حفلت أدبيات الاقتصاد المعاصر بالكثير من النظريات¹ والآراء التي حاولت تحديد طريق المستقبل ووضع تعاريف لمفهوم التنمية، ولكن بشكل عام فإن جميع تلك التعاريف تنصب في مجال واحد، حيث يتم تعريف عملية التنمية بأنها عملية تغيير إرادية هادفة وشاملة لنواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمع معين، من أجل نقله إلى وضع اقتصادي واجتماعي وسياسي أفضل. إنها نقلة نوعية جامعة ومركبة تستهدف إلى جانب تحقيق معدلات النمو الاقتصادي وزيادة الإنتاج الاجتماعي عن طريق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة، تحقيق تطوير جوهري في مستوى الحياة المعيشية والروحية للإنسان. أي أن التنمية نقلة حضارية شاملة يرافقها وينتج عنها تغيير جوهري في القيم الروحية والخلقية

1 - ومن أهم هذه النظريات نجد نظرية المنهج النفسي الثقافي، نظرية التحديث، نظرية الانتشار، نظرية التبعية، نظرية التنمية بالتدرج، نظرية التنمية الإنسانية.

والاجتماعية والمادية للإنسان، تساعده على تفجير طاقاته الكامنة من أجل حياة أفضل وأكثر تقدماً¹.

كما يقصد بها إحداث تطور في مجال ما بواسطة تدخل عدة أطراف واستعمال مجموعة من الأدوات من أجل الوصول إلى التطور والرقي، فالتنمية إذن عبارة عن عملية تدخلية، أو هي تدخل إرادي من قبل الدولة بهدف تحقيق زيادة تراكمية سريعة في الخدمات. كما عرفت أيضا بأنها ذلك الشكل المعقد من الإجراءات والعمليات المتتالية والمستمرة التي يقوم بها الإنسان للتحكم بقدر ما في مضمون واتجاه وسرعة التغيير في مجتمع من المجتمعات بهدف إشباع حاجاته، أي أن التنمية ما هي إلا عملية تغيير مقصود وموجه، له مواصفات معينة بهدف إشباع حاجات الإنسان².

من خلال التعاريف السابقة يمكن التأكيد على نظرتين اثنتين لمفهوم التنمية. تعتمد النظرة الأولى على أساس أنها عملية، على اعتبار أن التغيرات البنائية الناجمة عنها تؤدي إلى ردود أفعال في كافة الأنساق، وبالتالي في الوظائف المرتبطة بها، وكذلك لأنها مجموعة من الخطوات المتتالية والمتداخلة والتي تؤدي إلى تحقيق أهداف محددة.

أما الثانية فتتظر للتنمية بوصفها أداة، وهذا يرجع إلى اعتبار التنمية ليست غاية في حد ذاتها، بل وسيلة لتحقيق الأهداف التي تحقق طموحات المجتمع.

وعليه يمكن استنتاج أهم الخصائص المميزة للتنمية.

♦ التنمية هي عملية وليست حالة، وبالتالي فهي مستمرة ومتصاعدة تعبيراً عن

احتياجات المجتمع وتزايدها.

♦ التنمية عملية مجتمعية يجب أن تساهم فيها كل الفئات والقطاعات والجماعات.

2- محمد خالد المهايبي، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 2، 2003، ص.8

². سعد طه علام، "دراسات في الإقتصاد والتنمية"، دار طيبة للنشر والتوزيع (القاهرة)، 2003، ص. 216

♦ التنمية عملية موجهة.

♦ التنمية عملية واعية، بمعنى ليست عشوائية، بل محددة الغايات و الأهداف.

♦ تعمل التنمية على بناء قاعدة وإيجاد طاقة إنتاجية ذاتية.

♦ تعمل على التزايد المنتظم لقدرات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية.

إن التنمية كظاهرة لها جذور قديمة، ظهرت مع ظهور التجمعات السكانية ، لكن التنمية كمفهوم فهي حديثة النشأة ، حيث بدأ الاهتمام بها من قبل الباحثين والمفكرين وصناع القرار بعد الحرب العالمية الثانية ، لذلك فالتنمية يحكمها مفهوم تقليدي، وآخر حديث.

فمع تراجع المفهوم التقليدي للتنمية، أثارت مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالتنمية من قبيل :تنمية ماذا؟، ولمن؟، لذلك تعالت الأصوات التي تنادي بتوسيع مفهوم التنمية ليشمل أهدافا أخرى. لذا حظي الجانب الاقتصادي والاجتماعي بالخصوص¹، بقدر كبير من الاهتمام، حيث بدأ الاهتمام بالانسان ونوعية الحياة التي يعيش فيها، وهو ما يعكس عدة أنواع حديثة لمفهوم التنمية، أهمها التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

4-4-1 مفهوم التنمية الاقتصادية

هي الجانب المادي الذي تعمل الدولة على تحقيقه، باعتبارها من الركائز الأساسية لأي تنمية، كما تعتبر العملية التي يتم من خلالها الانتقال من حالة التخلف إلى حالة التقدم²، وذلك يقتضي إحداث تغيير في الهياكل الاقتصادية، وبالتالي فهي تنصرف إلى إحداث زيادة الطاقة الإنتاجية للموارد الاقتصادية بما يحقق ارتفاعا في متوسط نصيب دخل الفرد³.

¹ - بالإضافة إلى الجوانب السياسية والثقافية والبيئية بالنظر لارتباطها الوثيق بمفهوم التنمية

² - فالتقدم مصطلح يختلف عن التنمية فهو يشكل المرحلة الأخيرة والنهائية بعد حدوث عملية التنمية

³ - محمد بلقاسم حسن بهلول ،"سياسة تخطيط التنمية وإعادة تنظيم مسارها "، الجزء الأول والثاني ، ديوان المطبوعات

الجامعية (الجزائر)، 2004، ص.21

4-4-2 مفهوم التنمية الاجتماعية

التنمية الاجتماعية هي عملية إرادية مخططة وهادفة وبناءة، تسعى إلى تفعيل الطاقات والإمكانات والموارد المادية والبشرية، وتحفيز جهود الدولة والقطاعات العامة التابعة لها وإيجاد روابط اجتماعية بينها وبين القطاع الخاص والمواطنين، من أجل إحداث تغييرات في المجالات الاجتماعية كالنظم، والمواقف، والعادات، والمعتقدات، دون إهمال الحاجات الأساسية والخدمات والمستوى المعيشي. أي أنها تعمل على توفير كل ما من شأنه خدمة الإنسان ورفاهيته ورفع مستواه المادي والروحي. ومن هنا فإن التنمية الاجتماعية تمتد إلى عدة مجالات تتشعب وتتفاعل مع بعضها البعض، كالتعليم والصحة والإسكان.

5- إشكالية الأطروحة

يقاس كل نظام ضريبي بالإطار الاجتماعي والاقتصادي الذي يولده، وكيف بالأوضاع السياسية والحالة الاقتصادية والوسط الاجتماعي، أي بالبيئة التي يوجد داخلها، وحيث أن نمط الإنتاج الرأسمالي هو السائد في نهاية المطاف في المغرب، فإنه تختفي وراء الدولة حقيقة الطبقات السائدة التي تتحكم فيها، انطلاقاً من مكانتهم في مسلسل الإنتاج والاستغلال، وفي إطار السياسة الجبائية التي انتهجها المغرب، فإن الطابع "الاقتصادي" لسياسة التنمية يؤدي بالضرورة إلى حتمية جبائية، وإلى ممارسات تخول الأولوية للرأسمال على العمل، وتفضل التراكم على التوزيع، لذلك فإن النظام الضريبي المغربي ليس إلا انعكاساً لأوضاع تاريخية حددته وطبعته بثقلها. لذا نجد أن القرار الضريبي الفلاحي اتخذ استجابة لمعايير وتدابير سياسية مقررة لصالح النسق السياسي ولصالح الأوليغارشية الفلاحية، ومن هنا يمكن أن نصيغ إشكالية الأطروحة كالتالي.

إلى أي حد استطاع النسق السياسي من خلال منهجية إعداد قرار الإعفاء الضريبي، أن يجعل من سياسة الإعفاءات الضريبية وسيلة متميزة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية و تحقيق تنمية سوسيو اقتصادية مستدامة على ضوء نموذج الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي؟

لذا تلوح مجموعة من التساؤلات تعد بمثابة إشكاليات فرعية تؤثرت فضاء هذه الدراسة على اعتبار أن مهمة الباحث هي إثارة التساؤلات أكثر من البحث عن الأجوبة ، ونجملها كالتالي:

أي منهجية تتسم بها صناعة قرار الإعفاء الضريبي عموما، والمرتبط بالقطاع الفلاحي بالخصوص؟، وماهي طبيعة المتدخلين في ذلك ؟، وما هي الأسباب والدوافع الحقيقية وراء منح إعفاء ضريبي ضمن التجربة المغربية ؟، وأي خصوصية يكرسها القطاع الفلاحي ضمن مسلسل صناعة قرار الإعفاء؟.

باعتبار الإعفاءات الضريبية تقنية جبائية حديثة تأخذ بها الأنظمة الجبائية لتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية، يظل التساؤل متعلقا بمعالم خريطة توزيع الإعفاءات الضريبية التي اعتمدها النسق الجبائي المغربي، سواء على مستوى القوانين الجبائية العامة، أو على صعيد القوانين الاستثمارية الخاصة، فما هي معايير توزيع نظام الإعفاءات الضريبية ؟ وأي توجه يكرسه هذا النظام ؟.

وبالنظر للآثار المالية لسياسة الإعفاءات الضريبية، ما هي تكلفة نظام الإعفاءات الضريبية؟، وما هو حجم تكلفة الامتيازات الفلاحية ؟، وما هي الآليات التي تعتمدها السلطات الجبائية لتعويض النقص المالي؟، وكيف يتعاطى النسق السياسي المغربي مع تقنية الإعفاءات الضريبية ليجعل منها رافعة حقيقية تقوده نحو إقرار تنمية اقتصادية واجتماعية ؟، وأي مردودية حققها إعفاء القطاع الفلاحي ؟.

هل ينبغي الحفاظ على الوضع الجبائي القائم في المغرب؟ أم السعي لاعتماد إجراءات تصحيحية لقراراتنا واختياراتنا العامة في المجال الجبائي؟.

كيف يمكن أن نسعى لإصلاح النظام الجبائي؟، وما هي منهجية وآفاق تفعيل الضريبة الفلاحية بالمغرب ؟

6- فرضيات الأطروحة

لقد حظي موضوع الإعفاءات الضريبية باهتمام كبير من لدن المهتمين بالشأن الضريبي والسياسي عبر مختلف الأنظمة الضريبية عبر العالم، وبالنظر لخصوصية هذا الموضوع عبر مختلف المراحل التي عرفها تطور السياسة الضريبية بالمغرب، حاولت الأطروحة - ولدواعي منهجية - أن تتطرق من فرضيتين اثنتين:

✓ قد يتسم قرار الإعفاء الضريبي ضمن التجربة المغربية بالعيب من حيث منهجية ودوافع إعدادة، و بالعشوائية من حيث معايير توزيعه.

✓ قد تعتبر سياسة الإعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية معيقة للتنمية السوسيو اقتصادية، بالنظر لحجم الخسارة المالية التي تخلفها هذه السياسة، وبالنظر أيضا للآليات المعتمدة لتغطية آثار هذه الخسارة.

7- مناهج وتقنيات البحث

لا شك أن العلاقة جدلية بين المالية العامة في جانبها الضريبي، وبعض الظواهر الاجتماعية، فالتركيز على العلاقة بين ما هو سياسي وما هو مالي، والاهتمام بالطابع السياسي للسوسيولوجيا المالية يعتبر من الأهمية بمكان، خصوصا وأن طبيعة الدراسة تفرض ضرورة إبراز سلوكيات كل من السلطات العمومية المالية، والإصلاحات الضريبية في ارتباطها مع الطبقة السياسية للبلاد، وبعض الفعاليات الاقتصادية والاجتماعية، وأثرها في بلورة النظام الجبائي المغربي¹.

إن تتبع السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مختلف الإصلاحات الجبائية عموما، وتلك التي همت الضريبة الفلاحية خصوصا، تقتضي ملاحظات وتحاليل مخبرية عميقة، خصوصا وأن أي إصلاح جبائي إلا ويظل مرتبطا بعوامل مختلفة يتداخل فيها السياسي،

¹. المصطفى منار، "الأحزاب السياسية المغربية، ودورها في بلورة التشريع الجبائي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكاد. الرباط)، 2000-2001، ص.19.

السوسيولوجي، الثقافي والإيديولوجي، لذلك فمن الصعب الارتكاز على منهج بعينه لإعطاء إجابة علمية شافية لموضوع الإعفاءات الضريبية ودورها في التنمية في مغرب ظلت فيه الإجراءات الجبائية الإستثنائية مكونا أساسيا ضمن اللعبة السياسية .

إن محاولة مقارنة وتحليل عناصر الدراسة تنطلق من القدرة على توظيف مجموعة من المقتربات والمناهج، فطبيعة الدراسة لا يمكن أن تقتصر على مجرد مقارنة قانونية تقنية، بالنظر للدينامية الاجتماعية التي من شأنها تشخيص منهجية صناعة القرار السياسي الجبائي، وربط هذا الأخير بالبعد السياسي وبالحركة السوسيو اقتصادية، وهذا لن يتأتى إلا من خلال مقترح سوسيو سياسي.

من المفروض أيضا أن يتداخل في تحليل الدراسة إلى جانب المقترح القانوني والسوسيوسياسي، المنهج الوصفي باعتباره الأنسب لعرض الجوانب التي تخدم الدراسة عند التطرق لمفهوم الإعفاء الضريبي وتطوره، والمنهج التحليلي أثناء التعامل مع الأرقام والإحصائيات التي ستثيرها الدراسة، وكذا عند تناول آثار الإعفاء الضريبي على الميزانية العامة وعلى الاقتصاد ككل. بالإضافة إلى الاستعانة بالمنهج الوظيفي من خلال دراسة بنية ووظيفة كل القوى الفاعلة في صناعة القرار الضريبي، واستخلاص مختلف القواعد الفنية للإعفاء الضريبي من خلال المنهج الاستقرائي لقياس مدى فاعلية وجودة مخرجات القرار السياسي الجبائي من خلال المنهج النسقي.

وهكذا يظهر أن لمحاول البحث ارتباطات وثيقة بعدد كبير من الحقول المعرفية ، كعلم السياسة، علم الإحصاء، علم الاقتصاد، علم الاجتماع، وبالنظر لهذه التعددية العلمية لم يكن بالإمكان القفز على الوسائل المستعملة في إطار كل حقل من هذه الحقول، عبر المزج قدر الإمكان بين مجموعة من التقنيات والأدوات التي من شأنها المساعدة على الإحاطة بالأرقام والبيانات التي يثيرها البحث والعمل على ترتيبها وتركيبها وفق ضوابط محددة وترجمتها إلى جداول ومبيانات قصد تحليلها.

8- خطة البحث

إن مقارنة دور الإعفاءات الضريبية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالمغرب من خلال تجربة الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي تستلزم الانضباط الدقيق لمختلف المناهج المعتمدة بغية الإجابة على إشكالية الموضوع لتأكيد أو نفي فرضياته من خلال القسمين التاليين:

القسم الأول: سياسة الإعفاءات الضريبية على ضوء الإعفاء

الضريبي للقطاع الفلاحي

القسم الثاني: البعد التنموي لسياسة الإعفاءات الضريبية

القسم الأول:

سياسة الإعفاءات الضريبية على ضوء
الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي

تعتبر الأنظمة الجبائية وبدون شك نتاجا صرفا للحراك الاجتماعي، وتمظهرها من تمظهرات الصراع السياسي في زمن محدد، إذ تعتبر العلاقة بين الضريبة والنظام السياسي عميقة ومتبادلة، فلهذه العلاقة جذور تاريخية في الأحداث والوقائع¹.

ففي فرنسا مثلا، ظل الملك يستأثر بفرض وجباية الضرائب دون قيد أو شرط إلى حين قيام الثورة الفرنسية، حيث قامت الجمعية الوطنية التأسيسية في عام 1789 بتقرير عدم شرعية كل ضريبة لم تأذن بفرضها وجبايتها الشيء الذي أسس للانتقال التدريجي لنظام ديموقراطي.

أما في المغرب فقد ارتكز التنظيم المالي حتى حدود بداية القرن العشرين على نظام الأمناء الذي تشكل في عهد السلطان المولى إسماعيل والذي يتأسس على هيئة للأمناء الذين تحكموا في رقاب السكان وإفراطهم في فرض الأتاوات²، فلماذا إذن لم يساهم هذا الوضع على غرار التجربة الفرنسية في تعزيز الديمقراطية التمثيلية خصوصا في الجانب المتعلق بفرض وتحصيل الضريبة.

فالإعفاءات الضريبية وباعتبارها إجراءات استثنائية تسعى لإعفاء البعض من كل أو جزء من الأعباء الضريبية، إنما هي نتاج لطبيعة التوظيف السياسي للضريبة، التي انتقل دورها من مجرد أداة لجمع الأموال قصد تغطية أعباء الدولة، إلى أداة تعمل على تحقيق توازنات اجتماعية واقتصادية ولعب أدوار طلائعية من الوجهة السياسية أيضا، ولعل من بين الآليات الإجرائية التي تستعين بها السياسة الضريبية لمحاولة إقرار هذه التوازنات، نجد

- هشام لحرش، هشام لحرش، "النظم الجبائية التفضيلية وإشكالية العدالة الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (مكناس)، 2007 - 2008، ص 120.

2 - عسو منصور، قانون الميزانية العامة و رهان الحكامة المالية الجيدة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2017، ص 19. لقد حمل نظام الأمناء العلامة سيدي الحسن اليوسي على توجيه مذكرته الشهيرة إلى السلطان مولاي إسماعيل والتي يقول فيها " فلينظر سيدنا ، فإن جباة مملكته قد جروا ذبول الظلم على الرعية ، فأكلوا اللحم ، وشربوا الدم، وامتشوا العظم ، وامتصو المخ، ولم يتركوا للناس ديناً ولا دنيا ، أما الدنيا فقد أخذوها، وأما الدين فقد فتنوهم عنه ، وهذا شيء شهدناه ، لا شيء ظنناه، ثم إن أرباب الحقوق قد ضاعوا ، ولم تصل إليهم حقوقهم، فعلى السلطان أن يتفقد الجباة ، وكيف أيديهم عن الظلم، ولا يغتر بكل من يزين له الوقت ، فإن كثيرا من الدائرين به طلاب دنيا لا يتقون الله تعالى...."

سياسة الإعفاءات الضريبية التي يتدخل بموجبها الفاعل الساسي لكسب مجموعة من الأهداف المسطرة.

لذا لا يختلف اثنان في الدور الذي يمكن أن تلعبه الأداة الجبائية في بلوغ هدف التنمية، إذا تمت صياغتها بشكل يضمن فعاليتها في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، ارتكازا على خصوصيات تضمن طابع الموضوعية والعقلانية والواقعية.

فالإعفاءات الضريبية باعتبارها تقنية جبائية تدخلية، يمكن أن تلعب هذا الدور بوصفها ممولا رئيسيا للتنمية، وذلك بتوجيه من الدولة لخدمة قطاعات معينة، تتماشى والرؤية الإستراتيجية للسياسة الجبائية التي تتفق والنهج الليبرالي الذي يدعم المبادرة الحرة والاستثمارات الخاصة.

وعلى هذا الأساس، تمكن الإعفاءات الضريبية من صياغة استثناءات عن القاعدة العامة للفرض الضريبي، وذلك بمنح إعفاءات وتشجيعات جبائية كوسيلة لبلوغ أهداف معينة، ذات غايات اقتصادية و اجتماعية.

لذا فالوقوف عند منهجية صناعة قرار الإعفاء الضريبي، (الفصل الأول)، سيسمح بمحاولة تشخيص مكانة القطاع الفلاحي ضمن نظام الإعفاءات الضريبية (الفصل الثاني).

الفصل الأول: منهجية صناعة قرار الإعفاء الضريبي

إذا كان القرار هو تلك السيورة المترابطة وغير القابلة للانقسام من الأفعال وردود الأفعال الرامية إلى تحديد وتصريف سياسة عامة معينة، سواء كانت قطاعية أو وطنية، فإن صناعته تعني اختيار الحلول لمشكلة ما¹، وفي ارتباط صناعة القرار بالمجال الجبائي، فهو يشير إلى عملية التفاعل بين المشاركين بصورة رسمية وغير رسمية، في وضع السياسة الجبائية، إذ يتم اختيار بديل من البدائل المطروحة لكل المشكلات المثارة على أساس تقييمها والمفاضلة بينها، كما تعني اختيار إجراءات ضريبية بهدف معالجة مشكلة ما².

تتبلور صناعة القرار الجبائي الاستثنائي من خلال عدة عوامل يتداخل فيها المؤسساتاتي بالتنظيمي ثم التشريعي، وهو ما يؤكد خاصية التعقيد والتداخل التي تتسم بها الدراسات الجبائية. لذلك فإن وظيفة صناعة القرار السياسي لا ينبغي اختزالها في بعد دون آخر، فهي عبارة عن سيورة مركبة ونسقية، تترجم حالة موازين القوى بين الفاعلين داخل الحقل السياسي.

إن صناعة قرار جبائي متعلق بمنح إعفاء ضريبي، تستعصي الفهم بمعزل عن الاختيارات السياسية والإيديولوجية للسلطات العامة، فطبيعة النظام السياسي، أو طبيعة الكتلة السياسية الحاكمة، تمارس تأثيرها القوي على اختيارات السلطات العمومية فيما يتعلق

¹ - يجب تمييز صناعة القرار عن صنع السياسة، التي تحيل إلى مجموعة الأعمال والقرارات المعالجة لمشكلة ما، إذ أن فكرة صناعة القرار تجد جذورها في نظريات الفلاسفة والمفكرين والسياسيين عبر مختلف مراحل تاريخ الفكر السياسي، إلا أن تبلورها كموضوع مستقل بذاته يرجع إلى بعض الدراسات التي أنجزت في إطار حقل علم السياسة، ومنها دراسات كل من، روبر مارتن، تالكوت بارسونز ودايفيد إيستون.

² - جميلة ادليمي، " الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب مساهمة في سيورة صناعة القرار الضريبي منذ سنة 1956"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 2004 - 2005، ص. 25.

باتخاذ قرار الإعفاءات الضريبية، كما يؤثر ذلك على الأولويات الاجتماعية والاقتصادية في انسجام مع تصورها وفلسفتها السياسية¹.

لذلك فالجباية ظلت وسط الصراعات السياسية وصراع الطبقات في المغرب، كتعبير واضح عن تعارض المصالح بين مختلف مكونات المجتمع والطبقات الاجتماعية المستحوزة على السلطة، حيث تعمل على توجيه القرار السياسي الجبائي لمصلحتها والإفلات من الضريبة². لذا حري بنا التساؤل عن طبيعة السلطة الجبائية الاستثنائية من خلال الوقوف عند مدى فاعلية مختلف المؤسسات والهيئات المؤثرة في صناعة القرار الجبائي الاستثنائي عموما ، والمرتبطة بالقطاع الفلاحي بالخصوص، من خلال البحث عن طبيعة الفاعل في صناعة القرارات الجبائية الإستثنائية (المبحث الأول). وحيث أن القرار الجبائي الاستثنائي يوجد في قلب جدلية التجاذب بين منظومة قيمية أخلاقية تتبنى خطاب العدالة والإنصاف الضريبي، ومنظومة مصلحة ضيقة تفرض واقع التوزيع غير العادل للعبء الضريبي، وهو الأمر الذي جسده الضريبة الفلاحية عبر مختلف المحطات التي عرفها النظام الضريبي المغربي³، فإن فرضية تغليب البعد السياسي على الهاجس السوسيواقتصادي، تستلزم الإثبات من عدمه من خلال رصد دوافع صناعة القرار السياسي الجبائي الاستثنائي (المبحث الثاني).

¹ - عزيز صميم، "التحفيزات الجبائية بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثالث، يناير، طبعة أولى، طوب بريس، (الرباط)، 2013، ص 29.

² - بدر اليازل، "السياسة الضريبية في المغرب، دراسة سوسيوسياسية للنفقات الجبائية العقارية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكدا - الرباط)، 2007 - 2008، ص. 8.

³ - خالد العسالي، مرجع سابق، ص 2.

المبحث الأول: الفاعل في صناعة قرار الإعفاء الضريبي

تنبؤاً عملية صناعة القرار السياسي مكانة بارزة في التحليل السياسي المعاصر، لأنها تتعلق دائماً بتصميم الأهداف وتشكيلها، وحينما ترتبط هذه الأخيرة بالمجال الاقتصادي، لا تقتصر عملية صناعة القرار على مجرد إطار قانوني تنظيمي، بل إلى تدخل كامل وفعلي، حيث تصطدم إمكانيات التعارض والتناقض بين مختلف الفاعلين في السياسات الاقتصادية، الشيء الذي يطرح مجموعة من الإشكالات التي تنصب حول الفاعل الرئيس في صناعة القرارات الجبائية.

وحيث أن الإعفاءات الضريبية كأحدى أهم الإجراءات الضريبية التي تحظى بأهمية كبيرة، فإن البحث في شرعية القرار الجبائي الاستثنائي يعتبر من الأهمية بمكان، على اعتبار أنها قضية تتدخل في صناعتها طرق متعددة وذات ارتباط كبير بالوزن السوسيواقتصادي والاجتماعي لمختلف الفرقاء، لذلك يبدو من المنطقي التساؤل عن طبيعة المتدخلين في صناعة القرار الجبائي الاستثنائي، ومحاولة تشخيص طبيعة السلطة الجبائية الاستثنائية، من خلال رصد دور المؤسسات الرسمية في صناعة قرار الإعفاء الضريبي (المطلب الأول)، إلى جانب التأثير الذي تمارسه مختلف الدوائر والهيئات في صناعة مثل هذه القرارات (المطلب الثاني).

المطلب الأول: دور المؤسسات الرسمية في صناعة قرار الإعفاء الضريبي

إذا كان منطق الأمور يقتضي أن التشريع الجبائي يجب أن ينبثق عن المؤسسات النيابية والتمثيلية التي اختارها الملزم لتتخذ القرارات باسمه، فإن الواقع الجبائي المغربي يسير في اتجاه آخر، بالنظر إلى المعوقات الدستورية والواقعية التي تحد من حرية التدخل البرلماني لصالح الجهاز التنفيذي في عملية صناعة قرار الإعفاء الضريبي (الفرع الثالث).

فالإعفاءات الضريبية لصيقة بالنظام الجبائي المغربي بالنظر إلى حمولتها وأهدافها، فهي النظام الجبائي نفسه، فمن الطبيعي أن نجد سياسة الإعفاءات الضريبية من بين

الأسس التي ارتكزت عليها الملكية رغبة وإصرارا منها في الحفاظ على تواجدها واستمراريتها، (الفرع الأول)، من خلال مختلف أنماط الشرعية التي تتمتع بها، مما جعل من قراراتها تنسم بالسمو، وهو الأمر الذي يؤكد القرار السياسي الجبائي الفلاحي الذي ظل مجالا محفوظا للملك (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مرتكزات التدخل الملكي

تجدر الإشارة أولا ونحن بصدد الحديث عن مجال تدخل المؤسسة الملكية في صناعة القرار السياسي الجبائي، إلى الطفرة التي عرفت هذه المؤسسة في تدبيرها للحكم بالمغرب، حيث شكلت سنة 1999 منعطفًا كبيرًا من خلال التصور الجديد لجلالة الملك محمد السادس في بناء الدولة الحديثة، وهو الأمر الذي عززته الوثيقة الدستورية لسنة 2011، التي أكدت أن نظام الحكم بالمغرب نظام ملكية دستورية، ديمقراطية برلمانية واجتماعية، وأن النظام الدستوري للمملكة يقوم على أساس فصل السلطات، وتوازنها وتعاونها، والديمقراطية المواطنة والتشاركية، وعلى مبادئ الحكامة الجيدة، وربط المسؤولية بالمحاسبة، وهي كلها أسس ومبادئ تكرر ممارسة الملك محمد السادس لاختصاصاته الدستورية في احترام تام لإختصاصات باقي المؤسسات السياسية والدسورية. لذا فالحديث عن دور المؤسسة الملكية في صناعة قرار الإعفاء الضريبي ظل مرتبطًا في الغالب بفترة ما قبل سنة 1999.

لقد ظل مجال تدخل الملك في صناعة القرارات الجبائية الاستثنائية يرتبط بالمكانة المحورية التي كان يحتلها المغفور له الحسن الثاني في النظام السياسي المغربي، على اعتبار أن الملكية تسود وتحكم في نفس الوقت، فالحكم لديها جزء لا يتجزأ. لذا يعتبر الملك في المغرب سلطة فوق جميع السلطات، وعلى هذا الأساس يستطيع الملك التدخل في كل المجالات بما فيها المجال الضريبي، انطلاقًا من مختلف مظاهر سموه، والتي تترجمها سلطاته الواسعة في صناعة القرارات الجبائية الامتيازية (فقرة أولى)، وحيث أن جلالتة يعتبر

رئيسا للدولة، فإن المقتضيات الدستورية تجعل منه حكما في حالة نشوب خلافات في المجال الجبائي، تقوي من دوره في منح إعفاءات ضريبية من خلال دوره التحكيمي (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: سلطة الملك في صناعة قرار الإعفاء الضريبي

استطاعت الملكية بعد الاستقلال أن تظهر أكثر قوة وتماسكا، وهكذا ستحتل قمة هرم صناعة القرار، وستكرس مكانتها المركزية داخل النظام السياسي بإصدار أول دستور سنة 1962، الذي سيحولها صلاحيات واسعة، يعتبر من خلالها موجهها لباقي السلطات، مما مكنها من الاستئثار باتخاذ القرارات المرتبطة بالسياسة الضريبية¹، من خلال عدة مرتكزات، تتجلى في مختلف أنماط الشرعية التي تتمتع بها، والتي تبوؤها مكانة هامة أمام باقي الفاعلين الرسميين.

إن مكانة المؤسسة الملكية ومحوريتها في بلورة السياسات الضريبية ليست وليدة اليوم، بل لها جذور وتاريخ يرتبط بتاريخ المؤسسة الملكية نفسها، مما يفسر بأن لهذا الامتداد أسانيد قوية، تتجاوز مفهوم الصلاحيات في جانبه الحصري، والذي تؤطره النصوص الدستورية عادة، كتجلى من تجليات الممارسة الديمقراطية عبر العالم، لذلك يستعصي فهم سمو الملكية في مجال الإعفاءات الضريبية بالارتكاز على صلاحيات الملك الدستورية. فالضريبة انعكاس لمنطق السلطة وطبيعة الثقافة السياسية، حيث يظهر اتخاذ الملك للمبادرة في حقل السياسة الضريبية، باعتباره الفاعل الأول في ذلك، ومركزيته في هذا المجال لا تتفصل عن دوره المركزي في كافة المجالات².

¹ - سي محمد غضبان، "السياسة الضريبية بالمغرب، محاولة في الأبعاد السوسيوسياسية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (مراكش)، 2006 - 2007، ص.69.

² - نفس المرجع، ص. 17.

إن اتخاذ كافة القرارات والسياسات المتعلقة بالضريبة، لا يمكن فهمه إلا بربطه بخصوصية المؤسسة الملكية، وما تمتعت وتتمتع به من ثقل تاريخي وديني ووطني، ضمن لها الاستمرارية والتجذر، من خلال مختلف أنماط الشرعية التي ظلت تتمتع وتتمسك بها، التي جعلت من الملك في النظام السياسي حسب البعض¹، الأب الروحي والزعيم الوطني. فمحاولة فهم دور جلالة الملك في صناعة القرارات الضريبية، رهين بالوقوف عند الأسباب التي ظلت تقف وراء الثقل الذي تتمتع به المؤسسة الملكية عبر تاريخ المغرب. يمثل الطابع الديني مدخلا أساسيا لإرساء وتثبيت السلطة، حيث الملك خليفة الله في الأرض، وباسم عقد البيعة يصبح أميراً للمؤمنين، وباسم الانتساب لآل البيت يكتسي منزلة خاصة كحكم بين مختلف الفرقاء.

فانصهار مختلف هذه المرجعيات في شخص الملك جعلت منه مؤسسة سامية، "وشرعنت" سلطاته وضمنت استمراريته، مما يؤهله للاستئثار بتدبير السياسات العامة ومنها السياسة الضريبية²، بالنظر لما تلعبه مختلف الإجراءات الضريبية من ضمانات للولاء والدعم

إن من الخصائص المنبثقة عن مختلف المرجعيات التي تحظى بها الملكية بالمغرب، بالإضافة إلى عنصري الهبة والتوقير، أن سلطة الملك لا تقبل التصنيفات الدستورية، حيث يصعب إدراجها ضمن صلاحيات السلطات الثلاث، انطلاقاً من فكرة وحدة السلطة الملكية، وعدم قابليتها للتجزئة، والتي يتقلد من خلالها الملك مهمة ثلاثية: دينية، وطنية وسياسية³.

فالنظام الدستوري المغربي قائم على حكم الملك الدستوري، رئيس الدولة العصرية، لكن المستند على استمرارية ثقل مشروعية دينية وتاريخية، يفسر مركزية الملكية في اتخاذ

¹ - محمد ضريف ، "النسق السياسي المغربي المعاصر، مقارنة سوسيوسياسية "، مطبعة إفريقيا الشرق، (الدار البيضاء)، 1996، ص. 194.

² - سي محمد غضبان، مرجع سابق، ص. 19.

³ - محمد أشركي، "الظهير الشريف في القانون العام المغربي"، دار الثقافة للنشر، 1983، ص. 142.

القرار في المجال الضريبي، بالإضافة إلى توفرها على مرجعيات تحديثية جديدة، ستتمكنها من مجموعة من الآليات الدستورية والسياسية، خولت لها التحكم في القرار الضريبي، وتوجيه عمل باقي الفاعلين الرسميين.

إن طبيعة التصور السياسي لدى الملكية يعد منظومة فكرية تشكل جملة من الأوامر والنصائح والتوجيهات، وهي كلها ذات قيمة علمية¹، نابعة بالإضافة إلى المكانة المحورية للمؤسسة الملكية في النسق السياسي المغربي، من مختلف الصلاحيات التي أناطها المشرع الدستوري بجلالة الملك في علاقته بمختلف الأجهزة والمؤسسات الدستورية الرسمية.

فإذا كان البرلمان من الناحية النظرية والقانونية يتحكم في زمام التشريع الجبائي باعتباره تشريعا في غاية الأهمية، وبالتالي هو المختص في منح الإعفاءات الضريبية، على اعتبار أنه الممثل لكل الملزمين والناطق باسمهم لاتخاذ القرارات المعبرة عن الرضا الجبائي لدى الملزم، فإن الواقع الجبائي في المغرب يسير عكس هذا الاتجاه، إما لصالح الحكومة²، وإما لصالح جلالة الملك، فجلالته ونظرا لصلاحياته الدستورية في علاقته بالبرلمان، يحتل مكانة مهمة فيما يتعلق بصناعة القرار الجبائي التحفيزي.

فجلالته يتمتع بنصيب بارز من التدخلات في علاقته بالسلطة التشريعية، كترأس افتتاح الدورات الأولى لمجلسي البرلمان³، إذ تكتسي هذه الرئاسة أهمية بالغة بما تتضمنه من توجيهات ونصائح، وإثارة انتباه البرلمان إلى أهم المشاكل التي تواجهها البلاد في مختلف المجالات، بما فيها المجال الضريبي، ومن ثم الحث على دراستها بحسب أولويتها،

¹ - المصطفى منار، مرجع سابق، ص. 30.

² - لقد تعددت الدراسات والأبحاث التي تناولت السلطة المالية للبرلمان خصوصا في علاقته بالحكومة ونذكر منها على سبيل المثال:

- الهبري الهبري، "الاختصاصات المالية للبرلمان المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (وجدة)، 2005 - 2006.

Fikri(A) , « Le Parlement Marocain et les finances de L'Etat », Ed. Afrique orient, 1988.

³ - الفصل 65 من دستور 2011، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91، الصادر في 27 شعبان 1432 هـ/29 يوليوز 2011، المتعلق بتنفيذ الدستور، ج.ر، عدد 1964 مكرر، بتاريخ 28 شعبان 1432 هـ/30 يوليوز 2011.

فمخاطبته لنواب الأمة¹، ومدهم بخارطة طريق ترسم العمل الذي يجب القيام به في السنة التشريعية يترجم المكانة التي يتمتع بها الملك في علاقته بمؤسسة البرلمان.

إن أي سياسة عامة يجب البحث عنها في مصدرها الأم، من خلال الخطب الملكية، على اعتبار أن هذه الأخيرة تعد بمثابة أوامر وتعليمات لتوجيه باقي الفاعلين من أجل صناعة القرار الجبائي عموماً والاستثنائي خصوصاً، حيث يكون مضمونها ملزماً للجميع مما يعطيها حصانة مطلقة.

إن قراءة بسيطة للفصل 95 من الدستور²، تؤكد إمكانية التدخل الملكي لإعادة النظر في مشاريع ومقترحات قوانين، والتي قد تكون ذات مضمون ضريبي، مما يجعل من الملك صاحب سلطة في توجيه السياسة الضريبية، مع عدم إمكانية رفض البرلمان لهذه القراءة الجديدة³.

إن الحكومة في المغرب تأتي في المرتبة الثانية داخل الجهاز التنفيذي بعد المؤسسة الملكية، مما يمكن هذه الأخيرة وبشكل أسهل من التأثير على التوجهات الضريبية للحكومة التي تعتبر مسؤولة أمام الملك⁴.

فالملك يعمل على توجيه عمل الحكومة وإصدار التعليمات لأعضائها من خلال ترأسه للمجلس الوزاري⁵، الذي يمكنه من الاطلاع على جميع القرارات السياسية المزمع اتخاذها، وبنشاط الحكومة في المجال الجبائي، وبذلك فوضع أي مشروع قانون جبائي لدى

¹ - الفصل 52 من دستور 2011.

² - ينص الفصل 95 من الدستور على أن "للملك أن يطلب من كلا مجلسي البرلمان أن يقرأ قراءة جديدة كل مشروع أو مقترح قانون.

تطلب القراءة الجديدة بخطاب ولا يمكن أن ترفض هذه القراءة الجديدة".

³ - علماً أن جلالة الملك محمد السادس لم يطلب إلى حدود نشر هذا البحث من أحد مجلسي البرلمان أن يقرأ قراءة جديدة لأي مشروع أو مقترح قانون.

⁴ - إذ ينص الفصل 47 من الدستور على أنه "يعين الملك رئيس الحكومة ...، ويعين أعضاء الحكومة باقتراح من رئيسها...، للملك بمبادرة منه، بعد استشارة رئيس الحكومة أن يعفي عضواً أو أكثر من أعضاء الحكومة من مهامهم، كما ينص الفصل 88 من الدستور على أنه "...وبعد تعيين الملك لأعضاء الحكومة..."

⁵ - ينص الفصل 48 من الدستور على أنه: "يرأس الملك المجلس الوزاري ... "

البرلمان رهين بالتداول في شأنه داخل المجلس الوزاري، الذي يعد إحدى أهم الآليات التي يوظفها الملك "لغريلة" مختلف مخرجات السياسة الحكومية وفق مقاس ومعايير جلالته.

الفقرة الثانية: سلطة الملك في مجال التحكيم الجبائي

إن المركزية التي يحظى بها الملك في النسق السياسي المغربي، تجعل منه المؤهل الوحيد للتدخل بين مختلف المكونات في حالة نشوب نزاعات أو خلافات، سواء كانت خلافات ذات طبيعة سياسية، اجتماعية أو اقتصادية على اعتبار أن المؤسسة الملكية بالمغرب تشكل قلب النظام السياسي المغربي وحجره الأساس.

وحيث أن الملك ينزل منزلة الحكم في القانون العام المغربي¹، فإنه يتمتع بالسلطة الكافية التي تخوله إبعاد كل من لا يحترم قواعد اللعبة السياسية²، وبذلك تجد الخلافات التي قد تنشأ بين مختلف الفرقاء نصيباً من التحكيم الملكي الذي يمكنه حل هذه النزاعات، ومنها النزاعات السياسية الجبائية.

يمكن القول أن الملكية تقوم بتدبير مختلف المطالب الجبائية، بهدف الحفاظ على استقرار النسق السياسي وعدم إضعافه، ومرد ذلك إلى عرف دستوري وسياسي يجعل من الملك سلطة فوق جميع السلط، وهو ما كرسته الوثيقة الدستورية عبر مختلف التعديلات التي طالت³.

تعتبر رئاسة الدولة المؤسسة الرئيسية التي تتميز بها جل الأنظمة السياسية في بلدان العالم الثالث⁴. لذا فالنزاعات التي قد تنشأ بين مختلف الهيئات والمؤسسات تجد

¹ - Seimi (M) , «La Notion de constitution au Maroc », thèse de doctorat, (Babat), 1984, p. 234.

² - Seimi (M) , « La Prépondérance du pouvoir royal dans la constitution Marocaine », Revue de Droit public , Mais :N° 7 et 8 , 1984, p. 976.

³ - ومنها الفصل 42 من دستور 2011، والذي ينص على أن "الملك رئيس الدولة وممثلها الأسمى ورمز وحدة الدولة...".

⁴ - محمد شقير، "القرار السياسي في المغرب"، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، 1992، ص. 71.

طريقها إلى الحل، من خلال قدرة المؤسسة الملكية على إدارة الصراع، وهو الأمر الذي تأكد من خلال مجموعة من الحالات¹، نورد نموذجا منها على سبيل المثال لا الحصر.

فعلى إثر أزمة السكن الحادة نهاية السبعينات نتيجة الإضراب الذي شنه اللوبي العقاري بعد محاولة السلطات الحكومية إخضاع هذا القطاع لمجهود ضريبي يقترب على الأقل من مستوى المداخل المحققة، الشيء الذي قوبل بالرفض والإحجام على القيام بعمليات البناء، أدى إلى ارتفاع أثمان العقارات بشكل كبير نتيجة زيادة الطلب مقابل ضعف العرض، فجاء التدخل الملكي معلنا عن خفض ثمن الكراء لذوي الدخل المحدودة بنسبة الثلث، مقابل حصول القطاع العقاري على مجموعة من الامتيازات الجبائية، عندما توجه في خطابه إلى السلطات المالية قائلا: "أما الآن فأريد أن أقول بشيء لا رجعة فيه...، المطلوب من وزارة المالية أن تغض الطرف لمدة خمسة عشرة عاما عن المواطنين الذين يبنون ويشيدون دورا وعمارات للسكن..."².

فالملكية من الناحية السياسية تشكل قمة الهرم السياسي المغربي، إذ تمتاز قراراتها بالسمو، وهي المؤسسة الوحيدة التي يمكن أن يلتف حولها مجموع الشعب المغربي من دون أي نزعة عرقية أو قبلية، إضافة إلى ما تحظى به من هبة ووقار، وهي وظائف وخصائص ليس بمقدور أية مؤسسة أو تشكيلة سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية القيام بها أو التوفر عليها.

يرى جون واتربوري في هذا الصدد أن طبيعة السلطة في المغرب تتنافى ووجود أية ممارسة سياسية تطمح إلى الحصول على السلطة وامتلاكها، أو حتى المشاركة فيها، حيث

¹ - إذ تعددت هذه الحالات، وارتكز أغلبها على الجانب العقاري والفلاحي، وحيث أن هذا الأخير نموذج أطروحتنا، ونحن بصدد الحديث عن الإعفاءات الضريبية، فإن الحديث عنه بنوع من التفصيل سيتم في المحاور القادمة من الأطروحة.

² - خطاب الراحل الحسن الثاني بمناسبة ثورة الملك والشعب بتاريخ 20 غشت 1980.

يقتصر دور هذه التشكيلات السياسية على مجرد التأثير في السلطة، وكأنها جماعات ضاغطة¹.

فالملك² لا يعتبر سلطة بالمعنى الضيق المتعارف عليه، وهو الأمر الذي ظلت تستحضره الملكية نفسها في مختلف أشكال حضورها، وهذا ما أكد عليه الراحل الحسن الثاني بقوله: "قلت وكررت ولازلت أكرر أنه بالنسبة لعبد الله الضعيف، خادم المغرب الأول، عبد ربه، بالنسبة لي، ليس هناك فصل في السلط، أنا أبو الجميع، أب المشرع وأب المنفذ..."³.

إن تطور الملكية بالمغرب، ومركزيتها داخل النظام السياسي المغربي أهلتها لمكانة مهمة في صناعة مختلف القرارات، ومنها القرارات المرتبطة بالسياسة الضريبية، وهو الأمر الذي تؤكد مختلف الخلافات التي تدخل جلالته لفضها.

الفرع الثاني: القرار الجبائي الفلاحي: مجال محفوظ للملك

لقد ظلت السياسة الفلاحية بالمغرب تحظى بعناية بالغة من طرف المؤسسة الملكية، وهي تقوم بتدبير الشؤون العامة⁴، بالنظر لما تلعبه الفلاحة والعالم القروي من أدوار مهمة في التوازنات السياسية والاقتصادية والديموقراطية للنظام السياسي المغربي. لقد حرصت الملكية على توطيد أواصر علاقتها بالعالم القروي، في ظل ما سمي بالسلطة الأبوية الجديدة⁵، لذا وقبل الخوض في الحديث عن دور المؤسسة الملكية في صناعة القرار الجبائي القاضي بإعفاء القطاع الفلاحي، (فقرة ثانية)، لابد من الوقوف عند مكانة القطاع الفلاحي ضمن التوازنات الأساسية للنظام السياسي (فقرة أولى).

¹ - جون واتربوري، "أمير المؤمنين، الملكية والنخبة السياسية في المغرب"، ترجمة عبد الغني أبو الفرح، عبد الأحد السبتي، عبد اللطيف الفلق، مؤسسة الغني للنشر، (الرباط)، 2004، ص. 39.

² - والمقصود هنا بالملك الراحل المغفور له الحسن الثاني .

³ - خطاب الراحل الحسن الثاني، أمام أعضاء مجلسي البرلمان بتاريخ 9 أكتوبر 1987.

⁴ - Ihazrir (Abdelmalek), » La Question agraire dans le discours politique Marocaine 1956 - 1983 », Mémoire pour l'obtention du D.E.S. endroit public, fsjes (Fes), 1992, p. 7.

⁵ - خالد العسالي ، مرجع سابق، ص. 46.

الفقرة الأولى: أهمية القطاع الفلاحي في توازنات النظام السياسي

إن حضور المجال الفلاحي في التوازنات السياسية للمؤسسة الملكية هو حضور قديم، من خلال الحضور الفعلي لهذه المؤسسة عند تأسيس الاتحاد المغربي للفلاحة سنة 1958، وهو الأمر الذي أكدّه الراحل محمد الخامس بقوله: "...إن قضايا البادية وشؤون الفلاحة تثير اهتمامنا من قديم لأسباب عديدة، منها أن أهل البادية هم السواد الأعظم من السكان، فالأمر الذي يجعل تطورهم شرطا أساسيا لتطور البلاد وازدهارها الحقيقي...، والثروة الوطنية مبنية على الفلاحين في بلادنا"، ويضيف رحمه الله قائلا "... وسنبقى إن شاء الله شديدي الاهتمام بالفلاحة التي نعرف قضاياها لأننا أيضا فلاحون..."¹.

فسلطة الملكية في اتخاذ مختلف القرارات، وخاصة الجبائية منها، ليس بسلطة مطلقة، إذ ظلت الملكية مدعوة لاحترام التوازنات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، حيث أن أي قرار ملكي كيفما كان نوعه لا يأتي عبثا ولا من فراغ، بل هو نتيجة فعل وأداء سياسي لمجموعة من الفعاليات من أحزاب سياسية، وجماعات مصالح، وفئات اجتماعية². إن وعي المؤسسة الملكية بأهمية الدور الذي يلعبه العالم القروي، جعلها تسارع في حشد دعمه وتأييده لها، عبر مجموعة من الآليات³، فقرار الإعفاء الضريبي يعبر عن حقيقة ورغبة الملكية في ضم العالم القروي لها، في مواجهة مختلف القوى المعارضة التي أبدت

¹ - خطاب الراحل محمد الخامس بمناسبة تأسيس الاتحاد المغربي للفلاحة بتاريخ 22 سبتمبر 1958.

² - خالد العسالي، مرجع سابق، ص، ص. 41 - 42.

³ - من خلال سياسة السدود والإنفاق العمومي الموجه للفلاحة التي حظيت بمكانة الصدارة في كل البرامج والمخططات الاقتصادية والتنموية للبلاد، إلا أن الملاحظة الأساسية التي يمكن إيدؤها بهذا الصدد، كون المساعدات المباشرة كانت مركزة على كبار الفلاحين ولا يستفيد منها عموم العالم القروي، فحوالي 80% من الحجم الإنفاقي للدولة من خلال ميزانية وزارة الفلاحة تخصص للدوائر السقوية التي لا تزيد مساحتها عن مليون هكتار، في حين أن 20% المتبقية ترصد لأراضي البور التي تمتد على مساحة 6 ملايين هكتار والتي يعيش منها السواد الأعظم من الفلاحين الصغار. لمزيد من التفاصيل انظر:

. عبد الله إد مجود، "القطاع الفلاحي وآثار السياسة الإنفاقية من خلال ميثاق الاستثمارات الفلاحية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (الدار البيضاء) 1984، ص. 2 وما بعدها.

رغبتها في الهيمنة على المجال السياسي ووضع المؤسسة الملكية في درجة ثانية على أساس أن تسود ولا تحكم، وهو ما استدعى من الملكية تشكيل سلطة مضادة تستطيع وقف التأثير الكبير الذي كانت تمارسه القوى المعارضة¹.

وحسب "ريمي لوفو" فإن الملك في قرار نفسه كان على وعي تام بكنه الأمور، بحيث كان يرى بأن أي مسؤول قد يعقد تحالفا جديدا مع العالم القروي إنما سيضمن لنفسه السيطرة على النظام السياسي المغربي في شموليته... وهكذا وضع القصر حاجزا أمام الجهود التي كانت تبذل من قبل الحزب الوطني في سبيل تأمين ومراقبة العالم القروي².

فمراقبة العالم القروي شكل هاجسا قويا لدى الملكية منذ الاستقلال، بالنظر لما يمثله هذا العالم من وعاء بشري وديموغرافي كبير³، وهو الأمر الذي تأسست عليه رغبة الملكية في محاولات احتوائه.

وفي هذا السياق يأتي اهتمام المؤسسة الملكية بالقرية، من خلال تبني استراتيجية سلطات الحماية في تعاطيها مع العالم القروي، التي انطلقت من فكرة مفادها أن من يملك البادية والجال البربرية يستطيع أن يملك المغرب كله⁴.

لهذا يشكل العالم القروي مجال الضبط الاجتماعي المفضل تاريخيا من طرف النظام السياسي المغربي، باعتباره الأداة التي تمارس عبرها الهيمنة السياسية على المجتمع برمته⁵، وهكذا فإن ضبط العالم القروي والتحكم فيه، يعد بمثابة عامل للاستقرار السياسي لا تخفى أهميته.

¹ - Ihazrir (A) : « La Question agraire... », Op.cit, p. 62.

² - ريمي لوفو، "الفلاح المغربي المدافع عن العرش"، ترجمة محمد بن الشيخ، مراجعة عبد اللطيف حسني، مطبوعات المؤسسة الوطنية للعلوم والسياسة، (فرنسا)، الطبعة الثانية، 1985، ص. 7.

³ - إذ شكلت نسبة السكان القرويين سنة 1956 حوالي 80% من مجموع سكان البلاد.

⁴ - جميلة ادليمي، مرجع سابق، ص. 85.

⁵ - ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 49.

لقد اتضحت معالم الإستراتيجية الملكية اتجاه العالم القروي، بعد اتجاهها إلى إبعاد وتقليص المد الحزبي، في ظل الوضعية السياسية المعقدة التي كان يعرفها المغرب، والتي اتسمت بتصاعد شوكة أحزاب الحركة الوطنية بإعلانها الدخول في مواجهة مباشرة مع النظام السياسي، ليجد القصر نفسه يتقاسم النفوذ السياسي مع هذه الأحزاب ذات القدرة التأثيرية على الجماهير الشعبية المفرطة في الغليان والقابلة للاشتعال بفعل نشوة الانتصار على المستعمر¹. لذا فالاستباق الذي خاضته الملكية من أجل الحفاظ على توازنها، تركز على استتزاز قوة وشعبية الأحزاب الوطنية عبر خلق تحالفات جديدة مع العالم القروي لتأكيد وضمان تأييده ومراقبته.

الفقرة الثانية: محورية الملك في صناعة القرار الجبائي الفلاحي

إذا كان المجال المحفوظ للملك يغيب صراحة عن مضامين الوثيقة الدستورية، فإنه غالبا ما يتم تحديده من قبل الفاعلين السياسيين في الثوابت والمقدسات الوطنية والمتمثلة في الدين الإسلامي والوحدة الترابية ثم الملكية الدستورية. وفي الواقع السياسي لا يقتصر المجال المحفوظ للملك على الثوابت الثلاث، بل إن الوثيقة الدستورية قد أضافت إليه الزعامة الوطنية، والسياسة الخارجية، ومجال الدفاع الوطني.

إن تتبع مختلف القرارات القضائية بالإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي، تؤكد محورية الملكية وهيمنتها على مختلف هذه القرارات، الشيء الذي يسمح بإدراج السياسة الفلاحية عامة ضمن المجال المحفوظ للملك، عبر مجموعة من القنوات التي ظلت الملكية توظفها، وتظهر من خلالها اهتمامها بالفلاحة وبالعالم القروي.

تعتبر الخطب الملكية وما تحمله من رمزية إحدى أهم الآليات التي توظفها الملكية في اتخاذ مختلف القرارات السياسية، ومنها القرارات السياسية ذات الطبيعة الجبائية، فمكانة

¹ - المصطفى منار، " الأحزاب السياسية المغربية..."، مرجع سابق، ص. 49

القطاع الفلاحي والعالم القروي ضمن أهداف النظام السياسي عكسته قرارات الإعفاء الضريبي كمحاولة لمحاباة القرويين وإبعادهم عن أي تحمل ضريبي.

فأمام ما تعرضت له ضريبة الترتيب من انتقادات موضوعية، بالنظر لارتباطها بالطابع السياسي الاستعماري المهيمن، والاستغلال الفاحش خلال تطبيقها المعمم، وفرضها إجباريا على الفلاحين المغاربة بأدائها نقدا¹، سارعت الملكية لتأكيد استمراريته كفاعل رئيس في اتخاذ مختلف القرارات ذات الصلة بالضرائب الفلاحية، وهو ما تؤكد كلمة الراحل الحسن الثاني بقوله: "أصدرنا منذ بضعة أشهر تعاليمنا إلى وزيرنا في الاقتصاد الوطني والمالية لمراجعة نظام الضرائب الجاري به العمل في المملكة ...، فكان من الواجب تعويض هذا النظام الضرائبي بنظام عادل جديد ملائم لعهد الاستقلال، ملب لرغبات الأمة..."².

إن اتخاذ قرارات الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي بمناسبات خطب العرش ل ذو دلالة رمزية قوية وواضحة، تؤكد رغبة القصر بتوطيد الارتباط بين الفلاحة (الفلاحين) والعرش، وهو ما تأكد من خلال خطاب الراحل الحسن الثاني بتاريخ 3 مارس 1984 بقوله: "إن الوضع يقتضي اتخاذ إجراءات ذات مدى وأبعاد خليقة بإعانة الفلاحين على تدليل الصعاب الحالية. ولذا قررنا أن نعفي الدخل الفلاحي من الضرائب، وأن يمتد هذا الإعفاء إلى سنة 2000"³.

إن قراءة بسيطة لمقتطف الخطاب تؤكد تشبث الملكية بتنصيب نفسها على كل مبادرة تتعلق بالفلاحة والفلاحين، فعبرة "...ولذا قررنا أن نعفي..."، وما تحمله من دلالات، لدليل على إقصاء مختلف القوى التي من شأنها منافسة الملكية في رسم معالم السياسة الجبائية الفلاحية.

¹ - Thami ELkhayari, « Agriculturs au Maroc », éd Okad, (Casablanca) , 1987, p. 20.

² - كلمة الراحل الحسن الثاني بمناسبة الإعلان على إلغاء ضريبة الترتيب المؤرخة في يوم الاثنين 19 يونيو 1961.

³ - كلمة الراحل الحسن الثاني، مرجع سابق.

أيضا نرى أن المدى الزمني الذي حددته الملكية لإبقاء القطاع الفلاحي مستفيدا من الإعفاء الضريبي، يعكس التوجه الملكي في الهيمنة على اتخاذ مختلف القرارات السياسية الفلاحية داخل بعد زمني لا متناهي.

حرصت الملكية في تطورها على كسب ود القرويين عبر احتكارها لاتخاذ قرار الإعفاء وهو الأمر الذي يؤكد خطابه العرش بتاريخ 30 يوليوز 2000 بقول جلالته "وتقديرًا منا لفئة الفلاحين العزيزة علينا...، فقد قررنا تمديد فترة الإعفاء من الضريبة المباشرة على الفلاحين إلى سنة 2010 بدل 2000، آملين أن يمكن هذا التدبير الذي نأمر بإدراجه في مشروع القانون المالي، القطاع الفلاحي من التأهيل الشامل لخوض غمار التحديات الداخلية والخارجية التي تلوح في أفق العشرية القادمة، وفي نفس السياق ننتظر من حكومتنا التفكير في إصلاح جبائي خاص بهذا القطاع الحيوي، إصلاح يجمع بين ضرورة دعمه لجعله قادراً على رفع تحديات تحقيق الأمن الغذائي للبلاد والتنافسية الدولية، وبين مقتضيات العدالة الجبائية التي يتساوى في نطاقها جميع المواطنين"¹.

إن النظام الضريبي المغربي وما عرفه من مناداة لإصلاحات جذرية شاملة² بوأت الملكية مكانة الصدارة في اتخاذ القرارات المرتبطة بهذه الإصلاحات، وخاصة ما يتعلق بالضريبة الفلاحية وهو ما يوضحه الجدول التالي:

¹ - خالد عبد الله عيد، "العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكال - الرباط) 1973، ص. 96.

² - وتمثل هذا الإصلاح في ثمانية ظهائر من بينها:

. ظهير شريف رقم 438 - 61 - 1 بشأن تنظيم الضريبة الزراعية .

للاطلاع على مختلف الظهائر المتبقية، يراجع جميلة ادليمي، مرجع سابق، ص ص. 101 - 102.

الجدول رقم 1 :تطور الضريبة الفلاحية بالمغرب

نوع الضريبة	نوع الحدث	سنة الحدث	النص
ضريبة الترتيب	الإلغاء	يونيو 1961	كلمة الراحل الحسن الثاني: 19 يونيو 1961 بمناسبة إلغاء ضريبة الترتيب
الضريبة الفلاحية	الإحداث و التأسيس	دجنبر 1961	ظهير شريف رقم 1.61.438 بشأن الضريبة الزراعية الصادر بتاريخ 31 دجنبر 1961.
	تعديل	يناير 1966	قانون مالية سنة 1966
	تعديل	ماي 1969	الخطاب الملكي بمناسبة الإعلان عن قانون الاستثمارات الفلاحية لـ 12 ماي 1969.
	الإعفاء	مارس 1984	الخطاب الملكي للعرش لـ 3 مارس 1984
	تمديد الإعفاء	يوليوز 2000	الخطاب الملكي للعرش لـ 31 يوليوز 2000.
	تمديد الإعفاء	2008	الخطاب الملكي بمناسبة الذكرى 55 لثورة الملك والشعب لسنة 2008.
	تضريب الاستغلاليات الفلاحية الكبرى	2013	الخطاب الملكي بمناسبة الذكرى 60 لثورة الملك والشعب

المصدر : تركيب شخصي انطلاقا من النصوص القانونية و الخطب الملكية

إن قراءة بسيطة لمعطيات الجدول أعلاه تؤكد الحضور القوي للمؤسسة الملكية في

اتخاذ مختلف القرارات السياسية الجبائية ذات الارتباط بالقطاع الفلاحي، بالنظر لما يلعبه

الفلاحون والفلاحة من دور استراتيجي مهم، دعما ودفاعا عن المؤسسة الملكية.

الفرع الثالث: صناعة قرار الإعفاء الضريبي تكريس لعدم التكافؤ بين الحكومة و البرلمان

إذا كانت السلطة المالية في المغرب قد ارتبطت تاريخيا بجهاز المخزن فإن إقرار اختصاص المؤسسة البرلمانية لم يتحقق إلا بعد الحصول على الاستقلال ووضع أول دستور سنة 1962، الذي أعطى للبرلمان سلطة التصويت على قوانين المالية، وبذلك وفي إطار علاقته بالسلطة التنفيذية ظل البرلمان المغربي يخضع منذ أول تجربة دستورية إلى الأدوات الكلاسيكية التي تنظم العلاقة بين السلط والمقتبسة من دستور الجمهورية الخامسة الفرنسية لسنة 1958، لكن ما دام أن هذه الآليات قد أعلنت إفلاسها في القانون الدستوري مبكرا بهيمنة سلطة على أخرى أمام تزايد دور السلطة التنفيذية تحت ضغط عولمة المال والاقتصاد، وأن الاتجاه المعاصر للأنظمة بدأ يبحث عن آليات تضمن علاقة أفضل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، تحول أكد على ضرورته المشرع الدستوري¹ محاولا بذلك إعادة رسم العلاقة بين الحكومة والبرلمان، فحظيت بذلك المادة المالية بنصيبها من الإصلاحات الدستورية التي عملت ومنذ 1992 على عقلنة العمل البرلماني الذي كرس عدم التكافؤ بين الحكومة والبرلمان في المجال المالي. من خلال تصاعد مكانة الحكومة (الفقرة الأولى)، على حساب سلطة البرلمان (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مكانة الحكومة في صناعة قرار الإعفاء الضريبي

تلعب السلطات الحكومية والإدارية في النظام السياسي المغربي دورا محوريا في صناعة القرار السياسي الجبائي، نظرا لدورها المركزي في إعداد السياسات الجبائية العامة وتنفيذها .

¹ . الفحصي المهدي: مدى تأثير الإصلاحات الدستورية والسياسية على التوازن بين السلط بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس - أكادال، كلية الحقوق - الرباط، السنة الجامعية 2001 - 2002، ص 111 - 112.

فالسطة الحكومية هي المكلفة بوضع السياسة العامة الداخلية والخارجية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، ويعتبر ذلك من المهام التي تتكلف بها الحكومة على إثر تعيينها، إذ تقوم بوضع برنامج يوضح الخطوط الرئيسية للسياسة التي تعتمد تطبيقها، بما في ذلك السياسة الجبائية.

لقد أصبحت الحكومة تمارس وظيفة تشريعية في إطار سلطتها التنظيمية، كما أنها قد تمارس هذه الوظيفة نيابة عن البرلمان بإذن منه أو في حالة الضرورة، كما تشاركه في وظيفته التشريعية من خلال حق الحكومة في التقدم بمشاريع قوانين، والتحكم في جدول الأعمال، وتقييد حق التعديل، ودعوة البرلمان للإنعقاد في دورة استثنائية وختم الدورات بمرسوم .

إذ يخول الفصل 81 من دستور 2011 للحكومة إمكانية إصدار مراسيم قوانين وذلك خلال الفترة الفاصلة بين الدورات وبتوافق مع اللجان التي يعينها الأمر في كلا مجلسي البرلمان، ويتوجب عرض هذه المراسيم قوانين على البرلمان من أجل المصادقة عليها، خلال الدورة العادية الموالية التي يعقدها¹ .

كما يمكن للقانون أن يقر بأهلية الحكومة للتشريع مكان البرلمان بموجب مراسيم، وذلك بناء على الفصل 70 من الدستور الذي ينص على أن " للقانون أن يأذن للحكومة أن تتخذ في ظرف من الزمن محدود، ولغاية معينة ، بمقتضى مراسيم ، تدابير يختص القانون عادة باتخاذها، ويجري العمل بهذه المراسيم بمجرد نشرها، غير أنه يجب عرضها على البرلمان بقصد المصادقة، عند انتهاء الأجل الذي حدده قانون الإذن بإصدارها، ويبطل قانون الإذن إذا ما وقع حل مجلسي البرلمان أو أحدهما

وبذلك يظهر أن المبادرة الجبائية قد أضحت مبادرة حكومية تستأثر فيها بتهيء جميع النصوص والقوانين ذات الطابع المالي والجبائي، فجل القرارات الجبائية، إن لم تكن

1 - عسو منصور ، قانون الميزانية العامة وهران الحكامة المالية الجيدة، مرجع سابق، ص. 142

كلها، هي ذات أصل حكومي، بالنظر إلى الدور المركزي الذي يضطلع به الوزير المكلف بالمالية في إعداد مشروع القانون المالي، باعتباره المسؤول عن التوازنات العامة للميزانية، وأنه يشرف مباشرة على مختلف المصالح الإدارية¹.

لذا تعتبر الإدارة الجبائية أحد المتدخلين المحوريين في الشأن الجبائي وأحد العوامل الرئيسية لنجاح أي نظام ضريبي، لأنها هي التي تعمل على إعداد القوانين كما تعمل على تطبيقها من خلال وسائلها المادية والبشرية، فهي المسؤولة تقنيا على إعداد القوانين الضريبية، حيث تقوم بالدراسات التقنية اللازمة لكل مشروع حكومي يحمل الصبغة الجبائية. ولعل تحكم الإدارة الضريبية في القرارات الجبائية هو ناتج بالأساس عن موجة انتقال السلطة الجبائية من يد السياسيين لتستقر في اليد الإداريين والتقنوقراط، طالما أن الإدارة الضريبية تتوفر على ترسانة مهمة من الوسائل المادية والتقنية، لتحضير وتنفيذ أي قرار جبائي، كما أن هامش الحرية أمام السياسيين يتقلص بالنظر لتعقد وصعوبة المجال الجبائي.

لا أحد يمكن أن يجادل في حق الإدارة الضريبية للتدخل في المجال الجبائي لأنها هي التي تتوفر على الخبرة التقنية اللازمة لتسيير هذا المجال، وذلك بسعيها الدائم لتعديل النصوص الجبائية حتى تتلائم مع الظرفيات الاقتصادية المتغيرة بسرعة والتي يقابلها البطء الشديد للعمل البرلماني في المغرب، الذي لا يمكن أن يواكب على كل حال بما له من إمكانيات بشرية ولوجيستكية المجال الجبائي المتحول دوما، غير أن هذا العذر لا يمكن أن يكون ذريعة كافية لتتيح للإدارة الجبائية تقطيع النصوص الجبائية وتفسيرها على مقاس جماعات الضغط وتوصيات المنظمات الدولية.

غير أن ما يهمنا ونحن نتحدث عن سلطة المراقبة هذه، وارتباطا بموضوعنا، هو أن الإدارة الضريبية يمكنها أن تستغل سلطتها في المراقبة إما بشكل قصدي أو عفوي

1 - نفس المرجع ص. 106

لمراقبة فئة دون أخرى مما يعتبر بحق نظاما تفضيليا ممنوحا للفئات الخارجة عن المراقبة، طالما أن هذه الإدارة تتوفر على سلطة تقديرية واسعة في اختيار المكلف الذي سيخضع لعملية المراقبة، وذلك في غياب معايير موضوعية حقيقية¹ تضيق من دائرة حرية اختيار الملزمين الذين يجب أن يخضعوا للمراقبة، حتى لا نصير أمام محاباة واضحة لنوع من الملزمين دون آخر يضيع حقوق الخزينة ويهدر معه مقوم العدالة الجبائية.

ليتبين لنا في الأخير أن الإدارة الجبائية هي فاعل لا يستهان به في مجموع مراحل إنتاج القرار الجبائي بل يحق لنا القول أنها صارت سلطة ضابطة باعتبار أنها تهيي، تفسر، تنفذ ثم تراقب المقتضيات الجبائية، وهو ما يمكنها حتما بطريقة أو بأخرى بواسطة مجموع تدخلاتها الظاهرة والخفية، أن توجه القرار الجبائي وبالتالي توجه توزيع النظم التفضيلية التي قد تتبع الأهواء الشخصية أو تستجيب لضغوط المجموعات السوسيو مهنية، أو تقدم هذه النظم كمحابة لفئة ما، خصوصا في ظل تكتل طبقة اجتماعية معينة وتشكيلها لقطب سياسي ومالي لا يستهان به، وهو ما سيؤدي في نهاية المطاف إلى إنهاك مالية الدولة بإعفاءات ضريبية لا يمكن أن تحقق على المدى القريب أو حتى البعيد أية غاية اجتماعية أو اقتصادية، ما دامت نظاما لا تستند على سياسة جبائية حقيقية ذات نظرة شمولية ملمة بالواقع الاقتصادي الذي لا يحتمل المزيد من نخر مالية الدولة لإرضاء بعض الأقلية.

الفقرة الثانية: سلطة البرلمان في صناعة قرار الإعفاء الضريبي

أما استحالة حكم الشعب نفسه بنفسه أصبحت فكرة اختيار مجموعة من المنتخبين لتمثيل مصالح الشعب والمساهمة في اتخاذ القرارات نيابة عنه بديلا لاغنى عنه ، وعلى هذا الأساس أخذت جل الدول بأسلوب الديمقراطية التمثيلية عن طريق المؤسسات البرلمانية ، وفي هذا السياق يعد البرلمان من أهم المؤسسات البرلمانية الدستورية في النظام السياسي

¹ خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 83.

المغربي، فهو الجهاز الذي تناقش في إطاره مشاريع ومقترحات القوانين المقدمة من لدن الحكومة ومن قبل أعضاء مجلسي البرلمان، بما في ذلك مشاريع القوانين ذات الطبيعة الجبائية، حيث تعتبر السلطة الضريبية للبرلمان تجسيدا لمبدأ التراضي الجبائي وموافقة ممثلي الأمة على القرار السياسي الجبائي¹.

فالنص القانوني الجبائي باعتباره قانونا قبل كل شيء هو نتاج تشريعي خالص لهذه المؤسسة، ولعل هذا ما يؤكد أن البرلمان هو صاحب السلطة الجبائية، إذ لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص، أي أن تدخل البرلمان هو شيء ضروري كلما كنا بصدد تأسيس ضريبة أو الزيادة فيها أو إلغائها، كما يعتبر هذا التدخل أساسيا في خلق أي نظام تحفيزي، ما دام هذا النظام سيؤدي إلى خلق تكلفة جبائية إضافية توزع على باقي الملزمين غير المستفيدين² ولعل الفصل 39 من الدستور يسعفنا للتأكيد على أن البرلمان هو صاحب الحق في اتخاذ القرارات الجبائية، حيث ينص على أن "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده صلاحية إحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في الدستور"، مما يؤكد أن البرلمان ليس مختصا فقط في المجال الجبائي، بل هو صاحب الشأن وحده، ولا يحق لأية سلطة كانت - ما لم يجر القانون ذلك - أن تتدخل في هذا المجال.

إذ يكرس هذا الفصل مبدأ قانونية الضريبة كتكليف عمومي، فالضريبة مجال تشريعي حسب منطوق الفصل 71 من الدستور، كما أن منح امتياز جبائي هو أيضا اختصاص تشريعي لابد للقانون أن يجيزه، فالإختصاص هنا شامل للبرلمان في تحديد كل القواعد المتعلقة بالضريبة كتحديد الوعاء والأسعار وطرق الأستخلاص والإعفاءات أيضا.

لذا يمكن القول أن البرلمان يتدخل لصياغة القرار الضريبي من خلال حقه في دراسة والإطلاع والتصويت على القوانين الضريبية، وأيضا بمناسبة مناقشة قانون المالية

1- خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 84

2- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 94

السنوي للتصويت والمصادقة عليه ، حيث ينص الفصل 75 من الدستور على أن " يصدر قانون المالية بالتصويت من قبل البرلمان طبق الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيمي"، غير أن اختصاص البرلمان في مجال إقرار قوانين المالية ليس اختصاصا مطلقا وحصريا، بل هو اختصاص يتقاسمه مع جلالة الملك، أمير المؤمنين ورئيس الدولة، الذي يتولى في ظل وضعيات دستورية محددة ممارسة هذا الإختصاص، ضمانا لدوام الدولة واستمرارها والدفاع عن حوزة ترابها وتأمين حسن سير مؤسساتها الدستورية وتقادي حصول أي فراغ تشريعي.

كما له الحق في مراقبة العمل الحكومي من خلال مجموعة من الآليات الدستورية، لذا وانطلاقا من المقاربة القانونية لا يمكن منح أي إعفاء ضريبي إلا بموافقة ورضى ممثلي الأمة، إلا أن الواقع لا يعكس هذه الفكرة بالنظر إلى مختلف القيود القانونية التي من خلالها تراجعت مساهمة البرلمان في بلورة القوانين والقرارات المالية والجبائية، إذ صار البرلمان على هذا النحو لا يتوفر على اختصاص شامل وخالص في المجال الجبائي، إذ يتكلف البرلمان فقط بوضع الأسس والقواعد العامة لصالح السلطات الحكومية والإدارية بالخصوص التي أصبحت مصدر القرار وصاحبة المبادرة الجبائية،

إذا كانت مهمة التشريع تهدف إلى سن القوانين من طرف ممثلي الشعب، فإن المادة المالية تؤكد محدودية الدور البرلماني أمام الحكومة التي تملك صلاحية صياغة مشروع قانون المالية باعتبار المبادرة في ذلك مجال محفوظ للحكومة تستأثر بها وفقا لنصوص دستورية وأخرى تنظيمية لاعتبارات تظل مرتبطة بمؤهلات الحكومة ومعرفتها الواسعة بحالة البلاد الاقتصادية والاجتماعية والمالية، الشيء الذي جعل الحكومة تعتبر بمثابة المشرع الرئيس، خصوصا في ظل اتساع مجال التفويض التشريعي في ارتباطه بالمادة المالية التي يظل التداول فيها داخل البرلمان متسما بالغلبة الحكومية عبر تحكم الحكومة في اختتام الدورات العادية واستئثارها باستعمال الدورات الاستثنائية،

فتحضير قوانين المالية التي تتضمن أهم القرارات الجبائية يعود إلى الحكومة، بينما يكتفي البرلمان بالدراسة والتصويت. مع إمكانية إدخال بعض التعديلات التي بدورها تبقى مقيدة بمقتضيات الفصل 77 من الدستور الذي ينص على أنه "واللحكومة أن ترفض بعد بيان الأسباب المقترحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان إذا كان قبولها يؤدي بالنسبة لقانون المالية، إلى تخفيض الموارد العمومية، أو إلى إحداث تكليف عمومي، أو الزيادة في تكليف موجود"، إذ لا يمكن للبرلمان حسب مقتضيات هذا الفصل أن يقدم أي إعفاء ضريبي إلا بموافقة الحكومة، مما يفرغ الفصل 39 من الدستور من محتواه، وكأن المشرع الدستوري ينزع باليد اليمنى ما أعطاه للبرلمان باليد اليسرى. لذا يشكل الفصل 77 من الدستور حق "فيتو" دستوري تستعمله الحكومة لإعاقة المبادرة التعديلية للبرلمان، طالما أنه لا يسمح بتخفيض الموارد العمومية.

فالمبادرة البرلمانية التعديلية يحد منها البعد السياسي لمضمون الفصل 77 من الدستور، لتظل المناقشة البرلمانية مرتبطة بنص المشروع المقدم من طرف الحكومة وداخل آجال محددة غالبا ما لا تحترم، والتي يتلوها تصويت تعمل الحكومة على توجيهه لصالحها من خلال تقنية التصويت الموقوف أو إثارتها لمسألة الثقة للموافقة على نص مشروع القانون المالي.

فإذا كانت الوظيفة التشريعية أثبتت إفلاس الدور البرلماني، فإن الوظيفة الرقابية للبرلمان كرست بدورها ضعف السلطة المالية للبرلمان سواء أثناء المناقشة والتصويت على مشروع القانون المالي، أو أثناء تنفيذ القانون المالي، سمة تظل تطبع رقابته البعيدة من خلال قوانين التصفية.

بالنظر لضعف الآليات التي يعتمد عليها البرلمان لمراقبة العمل الحكومي، سواء تلك المثيرة للمسؤولية السياسية للحكومة من خلال القيود الدستورية والتنظيمية المنظمة لها، أو تلك التي لا تثير المسؤولية السياسية والتي أبانت عن عدم كفايتها وعن التناقضات المرتبطة بممارستها.

كما أن ممارسة البرلمان لمختلف أشكال الرقابة تصطدم في الواقع بعدة عراقيل تحد من فعاليتها، خاصة تلك المتعلقة بتحكم الجهاز التنفيذي في مصادر المعرفة المالية والمحاسبية، مما يبقي الرقابة البرلمانية حبيسة الشكليات دون إمكانية النفاذ إلى جوهر وعمق الأشياء، خصوصا مع افتقار البرلمان للموارد البشرية المتخصصة والوسائل التقنية اللازمة لإجراء التحريات والمعاينات والخبرات التي يتطلبها تدقيق الحسابات والتحقق من مدى احترام الإجراءات المسطرية الخاصة بتدبير المال العام¹.

يبدو إذن أن سلطة منح إعفاء ضريبي هو قرار يتجاوز البرلمان، ولا يمكن تصوره إلا بموافقة السلطات الحكومية ، فالإجراءات القانونية المؤطرة لسلطة البرلمان المالية تحول دون ممارسة البرلمان لسلطته الجبائية وتسير في اتجاه الحد منها، وتجعل السلطة التنفيذية بالمقابل هي سيدة الموقف بتحكمها في جميع المراحل التي يمر منها مشروع القرار الجبائي داخل البرلمان، سواء في مرحلة الدراسة والمناقشة، أو عند وضع التعديلات أو أثناء التصويت والمصادقة ، وهو ما يشكل مساسا خطيرا بمبدأ التراضي الجبائي.

المطلب الثاني: الدوائر والهيئات المؤثرة في صناعة القرار الجبائي

سبق وأن اشرنا إلى المكانة المحورية التي تحظى بها المؤسسة الملكية في صناعة السياسات الضريبية، والتأكيد على محدودية باقي المؤسسات التي تقتصر على تفعيل وأجراة القرارات الملكية، وفي إطار القيام بتحليل أعمق لصناعة القرار الجبائي الاستثنائي، حيث لا تقتصر عملية صناعته على الأجهزة الرسمية، فمثل هذه القرارات تشكل سيرورة تشارك فيها فعاليات أخرى قد يكون تأثيرها أقوى من تأثير الأجهزة الرسمية.

فالملزم بالفرض الضريبي لا يقتصر دوره على الخضوع السلبي للقرار الجبائي، فقد تتوفر لديه إمكانية التعبير عن مطالبه الجبائية، لذلك فإن القرار السياسي الجبائي ليس عبارة عن قوانين ونصوص جبائية تصدر عن الأجهزة المختصة كما يبدو، بل هو نتاج علاقات

1 عسو منصور ، قانون الميزانية العامة و رهان الحكامة المالية الجيدة، مرجع سابق ، ص. 147

القوة وارتباطات المصلحة بين مختلف الفعاليات والمكونات السياسية والاقتصادية والاجتماعية¹، وهو ما تجسده جماعات المصالح، (فرع أول)، التي يتأكد دورها من خلال التنظيمات المهنية الفلاحية (فرع ثان).

الفرع الأول: دور جماعات المصالح

تجدر الإشارة إلى أن الملمزم المغربي يسعى ما أمكن إلى تجنب الفرض الضريبي إما بطريقة فردية من خلال التهرب أو العش الجبائيين، أو بأساليب تعبير جماعية ترفض الضريبة، إما في مرحلة سابقة على اتخاذ القرار أو أثناء صياغته أو في مرحلة تنفيذه، لمحاولة توجيه القرار الجبائي اتجاه الإعفاء، أو على الأقل التخفيف منه.

فآلية الضغط هاته تظل غير متاحة لكل الملمزمين، بل تتوفر لشريحة الملمزمين الأكثر تنظيماً، والأقوى من حيث الثقل السوسيواقتصادي والمالي والتنظيمي، وهي العوامل المميزة لجماعات المصالح².

إن لجماعات المصالح دور كبير في انتزاع قرارات سياسية جبائية لصالحها¹، بالنظر للأهمية التي تحتلها ضمن جهاز صناعة القرار السياسي، وهو ما يعكس تفوقها،

¹ - خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 35.

² - يمكن اعتبار جماعات المصالح ظاهرة تلازم أي نظام سياسي، إلا أن دراسة دورها في صناعة القرار السياسي الجبائي تعد صعبة بالنظر للمظهر الخفي لعملها.

فمجموعة المصالح كلمة تتم عن مختلف التدخلات والتأثيرات الممارسة على السلطات العمومية من أجل الحصول على امتيازات مادية أو دعم.

وكما عرفها الأستاذ صادق الأسود، فهي جماعة من الأشخاص تربطهم علاقات اجتماعية خاصة ذات صفة دائمة أو مؤقتة بحيث تفرض على أعضائها نمطا معيناً من السلوك الجماعي، وقد يجتمعوا على أساس وجود هدف مشترك أو مصلحة مشتركة بينهم يدافعون عنها بالوسائل المتيسرة لهم:

. صادق الأسود، " علم الاجتماع السياسي"، المكتبة الوطنية، (بغداد)، 1986، ص. 355.

. وترتكز جماعات المصالح على أربع عناصر وهي:

- ♦ عنصر التنظيم: والذي يمكنها من مباشرة عملية الضغط على السلطة السياسية بعيداً عن العشوائية .
- ♦ عنصر الهدف: بمعنى وجود هدف خاص بها تطالب به وتدافع عنه.
- ♦ الاستقلالية: أن لا تُدار من قبل منظمة أخرى.
- ♦ الضغط الفعلي: بمعنى التأثير على متخذي القرارات في نظام سياسي معين.

سواء كانت جماعات مصالح داخلية، حيث يعتبر الاتحاد العام لمقاولات المغرب نموذجاً معبراً لأقوى جماعات المصالح الداخلية، (فقرة أولى). أو ممثلة في قوى خارجية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: ملامح القدرة التأثيرية لجماعات المصالح - الاتحاد العام لمقاولات المغرب نموذجاً-

من الأهمية بمكان البحث في شرعية القرار الجبائي، والوقوف عند طبيعة الجهاز القراري المتحكم في رقاب الملزم الضريبي، في ظل الميز الذي يتسم به الفرض الضريبي بين فئة تتحمل تمويل ميزانية الدولة، وأخرى تستفيد من مختلف الإجراءات الضريبية الاستثنائية، بالنظر لما تمتلكه من قدرة سياسية واقتصادية ومالية كافية، تخولها التدخل المباشر للدفاع عن امتيازاتها الضريبية في إطار اتحادات أو كونفدراليات.

يعتبر الاتحاد العام لمقاولات المغرب نموذجاً لأقوى جماعات المصالح، وحيث أننا لسنا بصدد الحديث عن الهيكل التنظيمي للاتحاد²، فإن الآليات التي يركز عليها للتأثير في صناعة القرار السياسي الجبائي، تقاس بقدراته الخاصة (أولاً)، الشيء الذي ينعكس على علاقاته بمختلف المؤسسات المساهمة في صناعة القرار الجبائي (ثانياً).

أولاً: القدرات الذاتية للاتحاد

إن القوة التمثيلية للاتحاد تتجاوز الجانب الكمي من حيث تعدد وتنوع المقاولات والمجموعات المنضوية تحت لوائه، بالنظر إلى الوزن الاقتصادي الذي يساعده على إرساء

3 . جون منيو، "الجمعيات الضاغطة"، ترجمة بهيج شعبان، منشورات عويدات (بيروت)، الطبعة الأولى، 1971، ص. 21 .

² - للاطلاع على الهيئات الممثلة في الاتحاد العام لمقاولات المغرب، يمكن الرجوع لـ:

خالد العسالي، مرجع سابق، ص. من 172 إلى 175.

. أو الموقع الإلكتروني للاتحاد www.Cgem.org/présentation/organisât

سلطاته، باعتباره يشكل ورقة جوهرية ورابحة في التأثير على السلطات العمومية، في ظل النقل المالي الذي يساعده على تحقيق مساعيه¹.

لذلك يعد الاتحاد محاورا مميزا وأساسيا لدى السلطات العمومية، وشريكا ذو مصداقية في اتخاذ القرارات، وقوة اقتراحية حقيقية، تدرك الحكومة أهمية التعامل معها كجماعة ضاغطة لا يستهان بها.

كما أن منطوق المادة الأولى من القانون التنظيمي لمجلس المستشارين²، التي تنص على أنه "يتألف مجلس المستشارين من 120 عضوا ينتخبون وفق القواعد والكيفيات التالية :

يوزع أعضاء مجلس المستشارين على الهيئات الناجبة كما يلي:
.....، ثمانية (8) أعضاء يمثلون المنظمات المهنية للمشغلين الأكثر تمثيلية ينتخبون وفق التوزيع التالي:

- مقعدان لجهة طنجة تطوان الحسيمة ، جهة الشرق، جهة فاس مكناس .
جهة الرباط سلا القنيطرة.

- أربع مقاعد لجهة بني ملال خنيفرة، جهة الدار البيضاء سطات ، جهة مراكش آسفي، جهة درعة تافلات.

- مقعدان لجهة سوس ماسة، جهة كلميم واد نون، جهة العيون الساقية الحمراء، جهة الداخلة وادي الذهب.

فحضور الإتحاد العام لمقاولات المغرب ضمن المؤسسة البرلمانية يقوي من دوره الفعال في صناعة القرار السياسي الجبائي، غير أن حضور ممثلي الإتحاد لا يقتصر على

¹ - جون منيو، مرجع سابق ، ص. 35.

1 - ظهير شريف رقم 1.15.88 الصادر في 29 رمضان 1436 / 16 يوليوز 2015 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 32.15 يقضي بتغيير وتتميم القانون التنظيمي رقم 28.11 المتعلق بمجلس المستشارين ، ج.ر. عدد 6380 بتاريخ 6 شوال 2015/23 يوليوز 1436

مجلس المستشارين، بل يمكنهم كمواطنين أن يتقدموا للانتخابات المباشرة، مما يجعلهم يضمنون تمثيلية قوية في المجلسين معا.

فالقدر الاقتصادي والمالي للاتحاد تعد أداة فعالة للضغط على السلطات العمومية، فكل تهديد بوقف الاستثمارات أو تحويلها إلى دول أخرى يجعل صانع القرار الجبائي يستجيب لمطالب الاتحاد بمنح امتيازات جبائية أكبر، مما يجعل منه شريكا محوريا في صناعة القرار السياسي الجبائي.

وهكذا يستشار الاتحاد بشكل دوري وسنوي بمناسبة تحضير كل مشروع قانون للمالية، أو كلما دعت الضرورة لتبني إصلاح جبائي تعتزم السلطات العمومية اتخاذه، حيث تنسم هذه الاستشارة بطابع تراتبي لآليات الضغط، تبدأ بالحوار والتفاوض الجبائي، مروراً باستعراض القوة، ثم التهديد بوقف الاستثمارات أو تحويلها.

لذلك فمهما بلغت السلطات الجبائية - ولو فرضاً - من إبداء رغبتها في تنفيذ سياستها الجبائية المتعارضة مع مصالح الاتحاد، فإنها تضطر للخضوع لضغوطه ومحاولة إرضائه جبائياً، وإن كان ذلك على حساب مختلف مقومات العدالة الجبائية والسلم الاجتماعي.

فالنقل التنظيمي والاقتصادي والمالي للاتحاد، بالإضافة إلى توفره على خبراء جبائيين متخصصين، والحضور الشخصي القوي لبعض الأسماء النافذة على رأسه، يساعده على نسج شبكة من العلاقات تستهدف الأجهزة الرسمية في صناعة القرار السياسي الجبائي، مما يقوي من حضوره ضمن الجهاز القراري.

ثانياً: الشبكة العلائقية للاتحاد

إلى جانب مختلف الأدوات التي يعتمد عليها الاتحاد، فإن قدرته على الاتصال والتواصل وعلاقاته العامة الداخلية والخارجية تقوي من نفوذه وتزيد من تأثيره على السلطة السياسية الجبائية، لذلك يظل الاتحاد حريصاً على تقوية علاقاته بمختلف السلطات، خاصة

السلطة التنفيذية التي تظل ضمن أولوياته في أجندته التفاوضية، بالنظر لما يوفره الجهاز السياسي الإداري من تسهيل وتسريع لعملية الضغط، بخلاف التدخل لدى البرلمان¹، الذي قد يأخذ أبعاداً سياسية، كما أنه يتطلب إقناع مجموعات برلمانية كثيرة ومتنوعة.

فعنصري السرية والفعالية اللذين يتسم بهما تدخل الاتحاد لدى الجهاز التنفيذي، غالباً ما ينتج عنه قبول السلطات الحكومية والإدارية منح امتيازات جبائية وتضمنها في مشاريع قوانين المالية، من دون أن يثير ذلك أي ردود فعل مضادة محتملة.

فنسبة احتمال خروج القرار النهائي على أساس الصيغة التي تم تحضيره بها من قبل الإدارة هي نسبة مرتفعة جداً، إذ لا يختلف القرار النهائي كثيراً عن الصيغة الأولية، في حين أن اقتناع أعضاء البرلمان والأحزاب السياسية الممثلة داخله بضرورة منح امتيازات قد لا يعني الشيء الكثير، لأنه قد يقابل بالرفض.

إن الاتحاد وهو يقوي علاقاته بمختلف السلطات بناء على معايير مختلفة، منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي، يأخذ بعين الاعتبار وعيه بأن سلطة القرار الجبائي على المستوى الرسمي تأتي من الجهاز الإداري بالخصوص، باعتباره المعني بتحضير الشق الضريبي من قانون المالية وببلورة الإجراءات التنظيمية².

ويرى البعض أن الجهاز الإداري وإن كان لا يرقى إلى مرتبة المشرع، فإنه يتوسع في منح الامتيازات الضريبية³، وهو الأمر الذي يعيه الاتحاد من خلال نهجه إستراتيجية

¹ - إذا كانت مجموعة من الأبحاث والدراسات في مجال المالية العامة والمجال الضريبي خلصت إلى محدودية السلطة المالية للبرلمان، بالنظر إلى القيود القانونية والسياسية التي تحد من دور البرلمان، فإن جماعات المصالح ومن بينها الاتحاد العام لمقاولات المغرب وهو يفضل التدخل لدى الجهاز التنفيذي والإداري لدليل على الدور الهامشي والثانوي للبرلمان.

² - محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 49، ص. 76.

³ - Fikri (A) , » Le Parlement Marocain... », Op.cit , p. 69.

التحالف مع كبار التقنوقراط، وهو التحالف الذي يشكل ميزة أساسية للإدارة المغربية¹ في علاقتها بمختلف التنظيمات المصلحية، في إطار تبادل المعلومات والآراء.

فاطلاع الاتحاد على النوايا الجبائية للسلطات الجبائية من خلال معرفته القبلية، تساعد على عملية التحضير للتأثير بما يخدم مصالحه، والإعلان عنها سواء من خلال مفاوضاته كطريقة مباشرة، أو بطرق غير مباشرة من خلال إقامة مناظرات وندوات وأيام دراسية، من أجل تمرير خطابه ونواياه، والضغط على السلطات الجبائية لتقديم المزيد من التنازلات، وبهذا يتضح الحضور القوي للاتحاد في جميع مستويات صناعة القرار الجبائي، واختراقه لكل القنوات الأساسية والمحورية في عملية اتخاذ القرار، وتأثيره فيها بالشكل الذي يخدم مصالحه، وبذلك يظل القرار الجبائي الاستثنائي خاضعا لمواقف ورغبات جماعات المصالح الداخلية، والخارجية أيضا.

الفقرة الثانية: دور القوى الخارجية في صناعة قرار الإعفاء الضريبي

إن التطور المتسارع للعلاقات الدولية ولحركات التدويل، أدى إلى ضرورة الانفتاح على دول أخرى في إطار عام، يجمع كل المجالات الاجتماعية والثقافية والاقتصادية، والمجال المالي لم يسلم هو الآخر من حركة الانفتاح هاته، حيث يلاحظ التدخل المتزايد يوما بعد يوم في السياسات المالية والجبائية، وهو ما يعكسه مجال تدخل المنظمات المالية الدولية (أولا)، والذي غالبا ما يوجه لصالح الشركات العبر وطنية (ثانيا).

أولا: دور المنظمات المالية الدولية

إن تفاقم مديونية المغرب اتجاه المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، جعل هذه المؤسسات تلعب دورا رئيسيا في توجيه القرار السياسي عامة، والجبائي بصفة خاصة، حيث تفردت بإملاء الاختيارات التي ينبغي على السلطات

¹- Fikri (A), « Fiscalité et groupe de pression in l'économie Marocaine en question », Ed. Albayane,(Casablanca),1985, p. 336.

العمومية المغربية اتباعها من خلال توصيات خبراءها، وقد ازدادت أهمية الدور الذي تقوم به المؤسسات المالية الدولية في تحديد الاختيارات الأساسية للدولة في نهاية السبعينات وبداية الثمانينات، على إثر الأزمة الاقتصادية والمالية الخانقة التي عرفها المغرب¹.

إن الوضع المتأزم للاقتصاد الوطني، ومحاولة الدولة التخفيف من حدة هذه الأزمة، كان لزاما أن يمر عبر قنوات خارجية تجبر السلطات السياسية على التخلي الصريح والواضح عن سلطاتها الاقتصادية والمالية والجبائية.

لقد شكل عجز السلطات المغربية على ضبط التوازنات الماكرواقتصادية مبررا لتدخل صندوق النقد الدولي²، الذي لم يعد مجرد مؤسسة مانحة للقروض، بل أصبح هو صاحب المبادرة السياسية الجبائية في المغرب، إذ لا يمكن اتخاذ أي قرار إلا بموافقة مسبقة من قبله، ويات مفروضا على كل الفعاليات المحلية بأن تتخبط في توجهاته وأن تتصاع لأوامره الجبائية، مما شكل ترخيصا لخضوع المغرب لوصاية المؤسسات المالية الدولية التي

¹ - خالد العسالي، مرجع سابق، ص، ص. 195 - 196.

. إذ في نهاية السبعينات كان المغرب يعيش أزمة اقتصادية أدت إلى اختلال التوازنات المالية الداخلية والخارجية، حيث انتقل عجز الميزانية من 85.02 مليون درهم سنة 1980 أي ما يعادل 12,1% من الناتج الداخلي الإجمالي إلى 12.830 مليون درهم سنة 1981 مسجلا بذلك ارتفاعا بنسبة 16,7%، من الناتج الداخلي الإجمالي، وفي سنة 1982 بلغ عجز الميزانية حوالي 10.487 مليون درهم أي بنسبة 11,6% من الناتج الداخلي الإجمالي.

. إن عجز الميزانية كان نتيجة لارتفاع أسعار البترول خصوصا وأن المغرب يعتبر مستوردا لأكثر من 70% من حاجياته الطاقية.

أيضا فإن المجهود المضاعف من قبل خزانة الدولة في عملية استرجاع الأقاليم الصحراوية ساهم في اتساع حدة الأزمة، حيث ارتفعت ميزانية الدفاع الوطني إلى 7 مليار درهم، يراجع في هذا الخصوص :

. عبد الله دمومات، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب"، مطبعة إفريقيا الشرق، (الدار البيضاء)، 1986، ص. 7.

. أيضا استمرار سنوات الجفاف (1980 - 1982) مما فاقم من الوضعية المالية للمغرب أكثر فأكثر نتيجة ضعف الإنتاج الفلاحي، حيث لجأ المغرب إلى استيراد ما يقارب 25 مليون قنطار من القمح لتغطية الحاجيات الوطنية من هذه المادة.

² - ولمساعدة المغرب على تخطي أزمته المالية والاقتصادية أوفد صندوق النقد الدولي لجنة من الخبراء لمعاينة الحالة الاقتصادية والمالية للبلاد، واقتراح الحلول الكفيلة بتجاوزها، حيث تم إعداد تقرير بتاريخ 22 مارس 1979 يتضمن جردا لمساوئ النظام المغربي ويقدم مشروعا بديلا لإصلاحه.

أصبحت تمارس رقابة سنوية شمولية ودائمة¹، خصوصا أمام تفاقم العجز المالي، نتيجة لإقدام السلطات العمومية على اتخاذ تدابير جزئية من توصيات صندوق النقد الدولي.

فتوفر صندوق النقد الدولي على وسائل ضغط مهمة بفرض برنامج التقويم الهيكلي الذي أرغم مختلف الفعاليات السياسية والاقتصادية والاجتماعية على إدخال الإصلاح الجبائي ضمن القرارات المصاحبة التي على المغرب أن يلتزم بها ليحصل على إعادة جدولة ديونه الخارجية²، انطلاقا من سنة 1983 وإلى غاية 1992.

ويرى الأستاذ أديب عبد السلام أن الإصلاحات الجبائية التي أتى بها صندوق النقد الدولي، والمنصبة شكلا من خلال قانون الإطار على الضرائب الثلاث³، إلى الزيادة في موارد الدولة حسب الاستهلاك الجماهيري الواسع⁴، على اعتبار أن ضرورة تحسين الموارد كفكرة ركز عليها صندوق النقد لم تكن إلا لاسترجاع ديونه، من خلال الضغط على الاستهلاك وعلى شرائح المأجورين والموظفين، الشيء الذي استفحلت معه الأوضاع الاجتماعية، من خلال عدم الرضى، بل السخط الشعبي الذي رافق تطبيق برنامج التقويم الهيكلي في المغرب⁵.

إن مختلف توصيات صندوق النقد الدولي لا يمكن اعتبارها مجرد توجيهات تقنية، بل هي أداة للضغط في عملية صناعة القرارات الجبائية، مما يعني بأن الملزم الضريبي يساهم في مالية الدولة، انطلاقا من قرارات المؤسسات المالية الدولية.

¹ - محمد تاج الدين، "الوجيز في القانون الدولي الاقتصادي"، منشورات المؤسسة العربية للنشر والإبداع، الطبعة الأولى، 2000، ص. 199.

² - المصطفى معمر، "السياسة المالية ونظام التمويل العمومي في ظرفية التقويم الهيكلي، 1983-1999 محاولة في التحليل"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (عين الشق - الدار البيضاء) ، 1998 - 1999، ص. 263.

³ - الضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات و الضريبة على القيمة المضافة

⁴ - عبد السلام أديب، "السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956 - 2000"، إفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، ص. 235.

⁵ - إلى جانب الأحزاب السياسية الوطنية ، خاصة حزب الاتحاد الاشتراكي، تجندت مختلف القوى لمواجهة هذا البرنامج والذي لقي مقاومة واسعة من قبل النسيج السياسي والاجتماعي والشعبي ووجهت بمختلف أشكال القمع .

لقد ظلت المؤسسات المالية الدولية تحتكر لنفسها توجيه القرارات الجبائية الداخلية، وهو الأمر الذي يصعب نفيه حتى الآن، إذ أن هذه المؤسسات ما زالت تساهم وبشكل قوي في إعداد القرار الجبائي، وتسيطر بالتالي على قرار منح الإعفاءات الضريبية، إذ يحاول البنك العالمي وصندوق النقد الدولي توجيه قرار الإعفاء الضريبي نحو مناطق التصدير الحرة، عبر دعم الشركات العبر وطنية ذات القوة التأثيرية المهمة في صناعة القرار الضريبي الاستثنائي.

ثانيا: القدرة التأثيرية للشركات عبر الوطنية

لقد تأكدنا من أهمية الدور الذي تقوم به المؤسسات المالية الدولية في التأثير على القرارات الجبائية بموجب السلطة المالية التي تمتلكها، إلا أن هذا لا يعني أنها المؤسسات الوحيدة المؤثرة في صناعة القرار السياسي الجبائي الاستثنائي، فالشركات العالمية الكبرى العابرة للقارات، لها هي الأخرى من التأثير الممارس على السلطات التي تمتلك سلطة اتخاذ القرار الجبائي¹، ما يؤهلها لحصد قرارات جبائية لصالحها، خصوصا وأن هذه الشركات أصبحت مظهرا هاما من مظاهر فرض الهيمنة من قبل الدول الرأسمالية على العلاقات الجبائية والمالية والاقتصادية الدولية².

فالقدرات المالية والاقتصادية والتكنولوجية التي تتمتع بها هذه الكيانات الاقتصادية، جعلتها تضطلع بدور بالغ الأهمية في التأثير على مجريات الأوضاع داخل البلدان النامية، حيث توجه سياساتها المالية والجبائية، وتحملها على نهج سلوك جبائي معين.

فالتأثير الذي تمارسه الشركات عبر الوطنية يبدو واضحا من خلال مختلف الإجراءات والضمانات التي تمنحها مختلف الدول النامية لرأس المال الأجنبي، كإعفاء من الضرائب، وهذا راجع للحاجة الملحة للدول النامية لمثل هذه الشركات الكبرى والتي تخلق

¹ - هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 130.

² - خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 189.

نوعا من الدينامية في الاقتصاد الوطني. لذا فالدول النامية كالمغرب تحاول تكييف وتعديل سياستها الجبائية بما يتماشى وشروط هذه الشركات.

إن التعامل مع الشركات عبر الوطنية بقدر ما يحقق إيجابيات لصالح الدولة، كامتصاص حدة البطالة، وإعادة التوازن إلى ميزان الأداءات، بقدر ما يأتي بسلبيات، خصوصا أمام فاعليتها وتأثيرها على مستوى صناعة القرارات الجبائية، مما يعني أن السيادة الضريبية التي تعني القدرة على خلق وفرض الضرائب، تتلاشى لصالح التوجيهات الخارجية في إطار المفاوضات التي تقوم بها هذه المجموعات الاقتصادية القوية مع الدولة في إطار عقود¹، أقل ما يمكن القول عنها أنها عقود إذعان².

أيضا، يوحى تدخل مثل هذه المجموعات في صناعة القرار الضريبي على فشل السياسة الجبائية الوطنية، والتأكيد على هشاشتها، فالضعف السياسي والاقتصادي للدولة يساعد الشركات عبر الوطنية على فرض التوجه الجبائي الذي يخدم مصالحها ، حتى تتمكن من حصد قرارات جبائية ذات جرعة امتيازية كبيرة، خصوصا أمام ما تتمتع به هذه الشركات من قدرات كبيرة على التفاوض، نتيجة لتحكمها في المعلومات واستعمال الأساليب المتطورة، واتساع مجال الاختيار على الصعيد الدولي، إذ في وسعها كلما كانت غير راضية على الأوضاع في الدولة المضيفة أن تحول استثماراتها نحو دولة أخرى، الشيء الذي يمنحها مركز التفوق عند إجراء المفاوضات، وهو التفوق الذي تحظى بها التنظيمات المهنية الفلاحية .

¹ - للاطلاع على نماذج من هذه العقود، انظر، خالد العسالي ، مرجع سابق، ص ص. 192 - 194.

² - عقود الإذعان هي صيغة من صيغ إبرام العقود تعتمد على استخدام نموذج نمطي للعقد يعده أحد طرفي العلاقة التعاقدية بصورة منفردة ويعرضه على الطرف الآخر الذي ليس له إلا الموافقة عليه كما هو ، أو رفضه دون أن يكون له أن يغير في العبارات الواردة فيه أو الشروط أو الأحكام التي يتضمنها.

الفرع الثاني: التنظيمات المهنية الفلاحية كجماعة مصالح

إذا كان النشاط الفلاحي من الأنشطة التي يصعب إخضاعها للضريبة لاعتبارات مرتبطة بعدم انتظام الإنتاج، وغياب نظام مسك المحاسبة في أغلب الاستغلاليات الزراعية، بالإضافة لما أثاره موضوع إخضاع القطاع الفلاحي لمجهود ضريبي من مشاكل سوسيوسياسية واقتصادية حاول النظام السياسي تفاديها، فإن هذه الأسباب المعلنة تظل غير مقنعة بالنظر لتواجد منظمات فلاحية مشكلة من بورجوازية فلاحية محافظة وقوية، تعمل على مقاومة كل محاولات الإصلاح الضريبي في المجال الفلاحي.

فإذا كانت المؤسسة الملكية تتمتع بمكانة سامية في النظام السياسي المغربي، فإن ذلك لا يمنع من وجود ضغوط مباشرة أو غير مباشرة تمارس عليها، فالتأثير السياسي 'للأوليغارشية' الفلاحية كبير جدا، لذلك فقياس القدرة التأثيرية للوبي الفلاحي في صناعة القرارات الجبائية، رهين بالوقوف عند خصوصية اللوبي الفلاحي (فقرة أولى)، ثم جرد مختلف تمظهرات فعاليته التأثيرية في صناعة قرار الإعفاء الضريبي (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: خصوصية اللوبي الفلاحي بالمغرب

بعد الاستقلال وجدت الطبقة الاجتماعية القروية نفسها في حاجة إلى من يتحدث بلسانها، ويدافع عن مصالحها، مبرزاً لحاجياتها ومترجماً لوزنها الاقتصادي والسياسي والاجتماعي، لتتولد فكرة تأسيس اتحاد مغربي للفلاحة، باعتباره لا يمثل خصوصية مغربية، بل يعد ظاهرة اجتماعية عامة توجد في أي بلد تحتل فيه الفلاحة أهمية كبرى كفرنسا وإيطاليا والنمسا وهولندا¹.

فاللوبي الفلاحي من خلال النموذج المغربي بقدر ما يتقاطع مع مختلف جماعات المصالح من خلال وزنه السوسيو سياسي والتنظيمي (ثانياً)، فإنه يتميز برصيده العقاري كنتاج للسياسة غير العادلة للدولة في توزيع الأراضي (أولاً).

¹ - جميلة ادليمي، مرجع سابق، ص. 87.

أولاً: سياسة توزيع الأراضي نحو خلق لوبي فلاحى

لما أرادت السلطات الاستعمارية ترسيخ سيطرتها عملت على الاستحواذ على أجود الأراضي الزراعية وتكوين ضيعات كبيرة يستغلها المعمرون¹، خدمة لمصالحها الاستعمارية²، لذا تنبعت الدولة إلى خطورة وضعية الوعاء العقاري غداة الاستقلال، وأبدت رغبتها في القيام بإجراءات سريعة لتقنين وضعية أراضي المعمرين³، والعمل على إرجاعها⁴. لقد ظل الهدف من عملية توزيع الأراضي هو استرجاعها من يد المعمار، ومحاولة تقسيمها على طبقة الفلاحين المحرومين للقضاء على الفوارق الطبقية، في أفق بناء الدولة الوطنية، فكان على المغرب المستقل أن ينهي أثر المظالم التي كرستها الحماية لصالح المعمرين والخونة⁵.

إن عملية التوزيع التي باشرتها الدولة⁶، والمتسمة بنهج سياسة المستعمر نفسها، استهدفت مختلف النخب المستقلة والأعيان لضمان ولائها ومساندتها للحكم القائم، فالتوزيع

¹ - فمثلاً سنة 1935 تمت السيطرة على 840 000 هكتار تتوزع بين 569 000 هكتار للاستعمار الخاص و271 000 هكتار للاستعمار الرسمي.

وللمزيد من التفاصيل انظر:

. المصطفى منار، " الأحزاب السياسية المغربية..."، مرجع سابق، ص، ص. 104 - 105.

² - أي بمعدل يتراوح ما بين 180 و200 هكتار للفرد من المعمرين، وحوالي 7 إلى 8 هكتار للفرد المغربي المحروم.

³ - من خلال الظهير الشريف رقم 1.63.289 الصادر في 7 جمادى الأولى، 1383هـ/26 شتبر 1963 والمتعلق بتحديد الشروط التي تسترجع الدولة بموجبها أراضي الاستعمار، ج.ر. عدد 2657 بتاريخ 27 شتبر 1963، ص 2247.

⁴ - حيث قدرت هذه الأراضي بحوالي 250 000 هكتار من الاستعمار الرسمي.

⁵ - المصطفى منار، " الأحزاب السياسية المغربية..."، مرجع سابق، ص. 107.

⁶ - والتي تجلت أولى مبادراتها في توزيع أراضي "مرجة مولاي بوسلهم" وحوالي 30 000 هكتار أخرى، وزعت على الشكل التالي:

. من سنة 1956 إلى 1957 : حوالي 3410 هكتار، وزعت على 267 مستفيدا في حوض ملوية والغرب.

. من سنة 1957 إلى 1958: حوالي 2600 هكتار، وزعت على 156 مستفيدا في الغرب.

. من سنة 1958 إلى 1959: حوالي 3391 هكتار، وزعت على 505 مستفيدا في الغرب والحوز وتادلة وأن باقي

الأراضي المسترجعة والتي تشكل رصيد أملاك الدولة، ثم شراؤها من طرف الوطنيين أو السيطرة عليها من طرف الباشاوات والقواد والشيوخ.

غير العادل للأراضي أفضى إلى هيمنة فئة قليلة على الثروة العقارية للبلاد، ليظهر عجز الدولة في إنجاز أهدافها.¹

إن وجود الأرض بين أيدي الأقلية التي صادرت لحسابها عملية توزيع الأراضي²، سيجعل منها فئة إقطاعية مدافعة عن مصالحها من خلال وزنها السوسيوسياسي والتنظيمي.

ثانيا: الوزن السوسيوسياسي والتنظيمي للهيئات الفلاحية

لقد شكل الفلاحون في المغرب قوة اجتماعية مؤثرة، لهذا برز لدى هؤلاء رغبة في تحقيق تكتلات مهنية، بعدما ظل الفلاح المغربي محروما من الحق النقابي طيلة فترة الحماية، إذ شكل الاستقلال السياسي للمغرب طفرة بخصوص الحق النقابي بتأسيس الاتحاد المغربي للفلاحة في 22 شتنبر 1958³.

لقد وجد اللوبي الفلاحي بالمغرب في الاتحاد المغربي للفلاحة أداة نقابية، بالنظر للأهداف الأساسية التي تأسس من أجلها⁴. لذا فالفاعلية التأثيرية في صناعة القرارات

للمزيد من التفاصيل، انظر:

. محمد العربي المساري، "قضية الأرض ونضالنا السياسي منذ الاستقلال"، مطبعة الرسالة (الرباط)، 1980.

¹ - طبقا لمقتضيات المادة 4 من الظهير الشريف رقم 1.72.277. التي تنص على أنه "تصدر قرارات مشتركة لوزير الداخلية ووزير الفلاحة والإصلاح الزراعي تعين بموجبها فيما يخص كل تجزئة الجماعة أو الجماعات التي يختار من بين سكانها الأشخاص الذين توزع عليهم الأراضي. ظهير شريف رقم 1.72.277 بتاريخ 22 ذي القعدة 1392هـ/29 دجنبر 1972 بمثابة قانون يتعلق بمنح الفلاحين أراضي فلاحية أو قابلة للفلاحة من ملك الدولة الخاص، جريدة رسمية، عدد 3178 بتاريخ 1973/09/26، ص. 3263.

² - وهو الأمر الذي يترجم من خلال الأرقام المتعلقة بعملية التوزيع، إذ كان معدل نصيب الفرد من هذه العملية سنة 1956 حوالي 12,77 هكتار وفي عملية 1957 بلغ إلى 10,66 هكتار، ثم انخفض إلى 5,56 هكتار سنة 1958 ثم أصبح 6,71 هكتار سنة 1959 وارتفع سنة 1960 إلى 11,77 هكتار،

Pour plus de détails voir : Anas Bensahah Zemrani, Op.cit, p. 62.

³ - للاطلاع على كرونولوجيا تأسيس الاتحاد المغربي للفلاحة راجع:

. عبد الله آيت وكرام، "أثر الفعاليات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في بلورة الإصلاحات والتعديلات الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكاد - الرباط) 1998، صفحات. 37 - 38 - 39.

. الاتحاد المغربي للفلاحة، منجزات وأهداف، الجزء ، I - II - III .

⁴ - بالرجوع إلى الفصل الخامس من القانون الأساسي للاتحاد المغربي للفلاحة.

الجبائية تقاس بدرجة أولى بقوة الاتحاد، الذي ظل مؤكدا في توجهه على إضفاء الطابع المهني الصرف¹، الشيء الذي استلقى قبولا من لدن أعلى سلطة سياسية في البلاد، مما اعتبر إشارة قوية لدعم الاتحاد، ليس فقط من خلال الإشراف على التأسيس، بل أيضا من خلال عناية ومواكبة المؤسسة الملكية لمختلف أنشطة الاتحاد.

لقد شكل حضور المؤسسة الملكية في مختلف مراحل تأسيس الاتحاد دفعة قوية جعلت منه شريكا فعليا في اتخاذ القرارات المرتبطة بالعالم القروي. لذا فالإتحاد يرى أنه من حقه ، بل من واجبه المشاركة في تحضير مختلف التصاميم التنموية الوطنية وإعداد الشق الفلاحي ضمن مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تعرفها البلاد، وإسناد ممثلي الاتحاد- في إطار المخططات التي هيأتها الدولة منذ 1965- رئاسة عدة لجن وحضورهم ضمن المجلس الأعلى للإنعاش الوطني والتخطيط².

وهكذا تجند ممثلوا الاتحاد للدفاع عن القضية الفلاحية بطريقة مباشرة عبر مختلف الآليات من استشارات ومفاوضات، أو بطريقة غير مباشرة، بالإفصاح عن مطالبها

نجد هذه الأهداف كالتالي:

- احترام الملكية الفردية الزراعية والدفاع عنها طبقا لمبادئ القانون والشريعة الإسلامية
- الدفاع عن المصالح والحقوق المشروعة للفلاحين والسهل على تحسين مستوى عيش سكان العالم القروي.
- القيام بكل الأنشطة واتخاذ جميع التدابير التي من شأنها أن ترفع الإنتاج الزراعي والحيواني وتضمن تسويقه وتصديره وتحويله.
- تنسيق عمل جميع المنظمات الفلاحية المنخرطة في الاتحاد مع الوزارات المعنية بالأمر ومع جامعة الغرف الفلاحية متى اقتضى الحال ذلك.
- تسهيل الاتصال بين مختلف المنظمات الفلاحية المنخرطة في الاتحاد والمنظمات الأجنبية الدولية المماثلة.
- المساهمة إلى جانب الدوائر الوطنية والدولية في إعداد وتطبيق كل استراتيجية تنموية وأي مخطط فلاحى وفي إنجاح أي مشروع يكتسي طابعا فلاحيا.
- العمل على تأطير الفلاحين والتنظيم العقلاني لمهنة الفلاحة والمهن المرتبطة بها والسهل على احترام وتطبيق التوجهات المحددة.

¹ طبقا لمقتضيات الفصل السابع من القانون الأساسي للاتحاد.

² عبد الله آيت وكرام، مرجع سابق، ص. 41.

. حول المجلس الأعلى للإنعاش الوطني والتخطيط، يراجع، المرسوم الملكي بمثابة قانون تنظيمي رقم 68 - 81 بتاريخ فاتح ذي الحجة 1387/ فاتح مارس 1968، يغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1.63.322 الصادر في 25 جمادى الثانية 1383/ 13 نونبر 1963 بشأن القانون التنظيمي المتعلق بتأليف المجلس الأعلى للإنعاش الوطني والتخطيط.

ورغبتها، موظفة بذلك الأداة الإعلامية لإثارة انتباه السلطات العمومية وإقناعها بوجاهة مطالبها.

لقد تبلور وعي الاتحاد بالدور الإعلامي في الدفاع عن مصالحه في شتتبر 1958، من خلال "جريدة الفلاح"، اللسان الرسمي للاتحاد والمعبر عن مواقفه من القضايا الفلاحية¹، باعتبارها منبرا يعرض من خلاله القضايا المرتبطة بالوضع الاجتماعي، والحياة المهنية للعالم القروي، ومعبرا عن موقفه من أي إصلاح ضريبي يهم القطاع الفلاحي²، أو أي إجراء للرفع من مردودية الجبائية الفلاحية، وهو الأمر الذي تأكد من خلال النتائج المرضية بالنسبة للاتحاد عبر إفشال جميع المحاولات الرامية إلى تضريب القطاع الفلاحي، معلنا بذلك أنه فاعل أساس في صناعة القرار السياسي الجبائي المرتبط بالقطاع الفلاحي.

إذا كان الاتحاد قد أفلح في الدفاع عن مصالحه، فإن للغرف الفلاحية دور يواكب مجهودات الاتحاد، فالغرف الفلاحية غرف مهنية، وهي مؤسسات عمومية ذات صبغة مهنية، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وطبقا للمادة الثالثة من القانون رقم 27.08 بمثابة النظام الأساسي للغرف الفلاحية³. فالغرف تمثل الفلاحة لدى السلطات العمومية المحلية والإقليمية والجهوية والوطنية، وهو الأمر الذي ينسجم مع مقتضيات المادة الثامنة من دستور 2011 التي تنص على أن "تساهم المنظمات النقابية للأجراء، والغرف المهنية، والمنظمات المهنية للمشغلين، في الدفاع عن الحقوق والمصالح الاجتماعية

1- ينص الفصل الثاني من القانون الأساسي للاتحاد المغربي للفلاحة على أنه: "يؤدي الاتحاد المغربي للفلاحة رسالته، وهي الدفاع عن المصالح المادية والاجتماعية والثقافية والقانونية الخاصة بأعضائه، وذلك عن طريق الصحافة والنشرات الإخبارية والاجتماعات العامة...".

2- تراجع، بهذا الخصوص جريدة الفلاح في عدديها رقم:

324: الصادر في 20 دجنبر 1982.

325: الصادر في 14 فبراير 1983.

3- ظهير شريف رقم 1.09.21 الصادر في 22 صفر 1430 / 18 فبراير 2009، بتنفيذ القانون رقم 27.08 بمثابة النظام الأساسي للغرف الفلاحية

والاقتصادية للفئات التي تمثلها، وفي النهوض بها، ويتم تأسيسها وممارسة أنشطتها بحرية، في نطاق احترام الدستور والقانون".

وبالرجوع إلى القانون التنظيمي لمجلس المستشارين السالف الذكر يتأكد الحضور القوي للغرف الفلاحية من داخل المؤسسة التشريعية، حيث من بين عشرين عضوا كمثلي الغرفة، تحظى الغرفة الفلاحية بسبع مقاعد⁴، مما يسمح لها بالدفاع عن مصالحها من داخل مؤسسة البرلمان، حيث تتمتع الغرفة الفلاحية بمجموعة من الإختصاصات، فبالإضافة إلى أنها تمثل قطاعات الفلاحة، يجوز لها تزويد الحكومة والجماعات الترابية بالآراء والمعلومات، وتقديم اقتراحات وملتمسات تتعلق بكل ما يهم القطاع الفلاحي والتنمية القروية، كما تشارك في وضع مخططات أو اختيارات مرتبطة بالنشاط الفلاحي والتنمية القروية، كما يجوز لها تمثيل الفلاحين ومربي الماشية والدفاع عن مصالحهم، والمساهمة في تعميم المعلومات العلمية والتقنية في مجال الفلاحة والتنمية القروية، خصوصا من خلال المساهمة في تكوين الفلاحين عبر تكوين دورات تكوينية، وتشجيعهم على التنظيم في إطار منظمات مهنية للدفاع عن مصالحهم.

وفي المقابل يجب على الإدارة أن تستشير الغرف في كل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالقطاع الفلاحي، والأنظمة المتعلقة بالأعراف الفلاحية، إلى جانب التدابير الهادفة إلى تنظيم قطاع الفلاحة، وبذلك تبدو أهمية الغرف الفلاحية كتنظيم مهني يعمل على الضغط للمشاركة في صناعة القرار الجبائي الإستثنائي.

⁴ - مقعدان لجهة طنجة تطوان الحسيمة ، جهة الشرق، جهة فاس مكناس . مقعدان لجهة الرباط سلا القنيطرة، جهة بني ملال خنيفرة، جهة الدار البيضاء سطات ، مقعدان لجهة مراكش آسفي، جهة درعة تافلايت، جهة سوس ماسة، مقعد واحد لجهة كلميم واد نون ، جهة العيون الساقية الحمراء، جهة الداخلة وادي الذهب.

الفقرة الثانية: مظاهر الفعالية التأثيرية للوبي الفلاحي

إن دور الدولة في أي مجتمع طبقي ليس بالمحايد، لأنها في قيامها بمختلف وظائفها تنحاز لمصالح طبقية¹، وهكذا تتمتع "الأوليغارشية" الفلاحية بوضع تفضيلي ضمن الطبقات السائدة، بالنظر لما تشكله بالنسبة للسلطة السياسية والإدارية من وساطة ضرورية لممارسة تأثير اجتماعي حقيقي على جمهور الفلاحين، باعتبارهم عنصرا قويا للاستقرار والحفاظ على النظام القائم².

فتجليات القدرة التأثيرية للوبي الفلاحي في صناعة القرار الجبائي اتضحت من خلال الجمود الذي طال الجبائية الفلاحية، فمعارضة كل إصلاح جبائي ظل أحد أهم أهداف اللوبي الفلاحي، وعلى رأسه الاتحاد المغربي للفلاحة.

تمثلت أولى نداءات الاتحاد بعد تأسيسه في إصلاح ضريبة الترتيب³، بدعوى أن إلغائها يبرز مظاهر الاستقلال السياسي للمغرب، خصوصا وأنها ظلت محط انتقادات سواء من طرف الاتحاد المغربي للفلاحة، الذي سجل مجموعة من المواقف بخصوص الترتيب⁴، أو من قبل بعض الباحثين والمهتمين⁵.

¹ - المصطفى منار، "السياسة الجبائية الفلاحية وواقع الامتيازات"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 70، شتبر - أكتوبر 2006، ص 140.

² - ريمي لوفو، مرجع سابق، ص 7.

³ - إن لضريبة الترتيب جذور قديمة، ارتبطت بالمحاولات الأولى لتنظيم الجبائية الفلاحية في عهد السلطان الحسن الأول بمقتضى تنظيم 30 مارس 1881، انطلاقا من مؤتمر مدريد لسنة 1880، لكن لم تجد طريقها نحو التطبيق، نظرا لمحدودية وضعف الجهاز الإداري، إضافة إلى مبررات اجتماعية وسياسية ارتبطت بتمرد بعض القبائل، لتعرف هذه الضريبة سنة 1915 محاولة للإصلاح والتفقيح، من خلال تحديد العناصر التي تخضع لضريبة الترتيب، وهي العناصر التي حافظ عليها المستعمر لكن على نطاق واسع شمل جميع الفلاحين.

⁴ - حيث تجلت هذه المواقف في:

. عدم مراعاة المصاريف التي يتحملها الفلاح.

. عدم الاهتمام بإنتاجية الهكتار الواحد.

. عدم إشراك ممثلين أكفاء في لجن تقدير الضريبة.

. عدم مراعاة الوقت المناسب لاستخلاص الضريبة.

⁵ - اعتبرها نجيب أقصبي ضريبة لا شعبية.

. نجيب أقصبي، "السياسة الفلاحية والتنمية القروية"، ترجمة عزيز الوادي، مجلة نوافد، العدد 3، 1999، ص 7.

إن استجابة الراحل محمد الخامس لمطلب إصلاح الترتيب¹، فتح شهية الاتحاد، الذي لم يعد ينادي بإصلاح الترتيب بل تجاوزه إلى الإلغاء، وظل مدافعا عن وجهة نظره طيلة أربع سنوات، إلى أن تم إلغاء ضريبة الترتيب بقرار ملكي، تضمنه خطاب 14 يونيو 1961، وهو الخطاب الذي أسس لسياسة جبائية فلاحية جديدة²، حاربها الاتحاد المغربي للفلاحة.

بمجرد إلغاء الترتيب تم التفكير في إقرار ضريبة فلاحية جديدة، لهذا شكل إصلاح سنة 1961، بالنظر إلى المميزات الاقتصادية و الاجتماعية الموضوعية³، إصلاحا عادلا في مبادئه وتحفيزيا من الناحية الاقتصادية وذا مردودية بالنسبة للدولة، دون أن يشكل عبئا ثقيلا بالنسبة للملزمين.

فمحاولات التعديل التي طالت الضريبة الفلاحية انطلقا من إصلاح 1961⁴ ستبوء بالفشل نتيجة مقاومة اللوبي الفلاحي، الذي اعتبر أن الإصلاح يكرس معاناة متوسطي الفلاحين وكبارهم من الحيف بناء على نظام التقدير الذي لا يراعي المعدل الحقيقي للإنتاج.

أما الأستاذ أناس بن صالح الزمراني فاعتبر أنها لا تتلاءم والقطاع الفلاحي العصري
-Anas Ben salah Zemrani, Op.cit, p.53

. وأنها تنتم بطابع غير عادل وبارتفاع تكلفة جبايتها إضافة إلى دورها السلبي على المستوى الاقتصادي كان هذا رأي
الأستاذ. عبد السلام أديب.

عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص. 98.

¹ - من خلال خطابه بمناسبة مهرجان تدشين وتأسيس الاتحاد المغربي للفلاحة بسوق ثلاثاء الغرب بتاريخ 22 شتنبر
1958.

² - إذ يقول جلالتة "أصدرنا منذ بضعة أشهر تعاليمنا إلى وزيرنا في الاقتصاد...، لمراجعة نظام الضرائب الجاري به
العمل في المملكة".

خطاب الراحل الحسن الثاني بمناسبة الإعلان عن إلغاء ضريبة الترتيب، المؤرخ في 19 يونيو 1961 .

³ - للاطلاع أكثر على مبررات ومستجدات الضريبة الفلاحية لسنة 1961 يراجع:

. جميلة ادليمي، مرجع سابق ، ص. 93 وما بعدها.

⁴ - بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.61.438 الصادر بتاريخ 31 دجنبر 1961، ج.ر، عدد 2567 بتاريخ 05
يناير 1962.

حيث اعتبر أن الدخل الافتراضي الذي تأسس عليه الإصلاح كمفهوم غامض، لا يشكل أساسا موضوعيا وحقيقيا. لذا فشلت الضريبة الفلاحية المؤسسة على الدخل الافتراضي ولم تؤد إلى أي نتيجة.

ظلت رغبة الدولة في تضريب القطاع الفلاحي قائمة¹، وهو ما تأكد من خلال مشروع 1970، الذي تأسس هذه المرة على الدخل الصافي (الحقيقي)² للاستغلاليات الفلاحية العصرية، أما الدخل الافتراضي فقد أبقى عليه بصفة مؤقتة للاستغلاليات التقليدية، وفي إطار الإبقاء على الجمود الذي ميز الجبائية الفلاحية، تصدى الاتحاد للمشروع الذي كان من المقرر أن يدخل حيز التطبيق في مستهل عام 1971³.

لقد اعتبر الاتحاد أن مشروع الإصلاح تجاهل حقائق الفلاح المغربي⁴، وللدفاع عن مواقفه من المشروع⁵، تقدم بمجموعة من المطالب⁶، مستغلا بذلك توفره على أكثر من 40 نائبا برلمانيا، الأمر الذي أدى إلى سحب المشروع من جدول الأعمال والتخلي عنه، ليتأكد العداء والكراهية التي تبديها البورجوازية الفلاحية اتجاه الضريبة، أو اتجاه أي إصلاح ضريبي، ويتأكد معها الدور القوي للوبي الفلاحي الذي تقوت مناعته في التصدي لأي إصلاح، وهو ما سيتأكد مع منتصف الثمانينات من خلال الإعفاء النهائي للقطاع الفلاحي. عرفت بداية الثمانينات مشروع قانون الإطار للإصلاح الجبائي، نتيجة للإكراهات المالية والاقتصادية التي عرفها المغرب، حيث قامت فلسفته على إسهام كل القطاعات بشكل

¹ - إذ يقول الراحل الحسن الثاني في هذا الصدد: هناك مشروع قانون يتعلق بالضرائب الفلاحية ...، سوف لا أدخل في مناقشة الأرقام، فالقانون يوجد في طريق الإعداد، لكن أريد أن أقول لكم إني فلاح..."

² - Ahmed Gourari, « La Fiscalité Agricole au Maroc », thèse de doctorat, Université Paris II, 1980, P.407

³ - المصطفى منار، " السياسة الجبائية الفلاحية وواقع الامتيازات"، مرجع سابق، ص. 143.

⁴ - الاتحاد المغربي للفلاحة، منجزات وأهداف، ج 2، ص. 83 وما بعدها.

⁵ - لمزيد من الاطلاع على مواقف الاتحاد من مشروع 1970 انظر:

. الاتحاد المغربي للفلاحة، منجزات وأهداف، الجزء الثالث، ص. 90.

. جميلة ادليمي، مرجع سابق، ص. 110

⁶ - الاتحاد المغربي للفلاحة، منجزات وأهداف، الجزء الثالث، ص. 85.

متوازن في المجهود الجبائي، والتقليص من كثرة الامتيازات الممنوحة لبعض القطاعات أو شرائح الدخول، وكان من شأنه لو كتب له أن يطبق على القطاع الفلاحي أن يشرك ذوي الاستغلاليات الفلاحية الكبرى في المجهود الضريبي.

إن نظام النتيجة الصافية الذي تأسس عليه مشروع قانون الإطار في تنظيمه للضريبة الزراعية، وبالرغم من أخذه بعين الاعتبار لمختلف نقائص وثغرات النصوص القانونية السابقة، من خلال الخطوط العريضة التي اتسم بها الشق الفلاحي في قانون الإطار¹، فإن دخوله حيز التطبيق جوبه بمقاومة اللوبي الفلاحي.

فبالرغم من الجدية التي حظي بها مشروع قانون الإطار، من خلال إصرار الحكومة للدفاع عنه، أقبل اللوبي الفلاحي وبعض الكتل السياسية على محاربته والتصدي له داخل قبة البرلمان، من خلال المطالبة بتعديل بعض مقتضيات قانون الإطار²، وهو ما باء بالفشل من خلال استعمال الحكومة لتقنية التصويت على النص برمته - التصويت المغلق - إن المصادقة على مشروع قانون الإطار لم ترق للاتحاد، الذي صعد من "تكتيكاته"، من خلال الاحتكام إلى الملك³، من أجل الحسم لفائدة عدم إخضاع الفلاحة لأي مجهود ضريبي، وهو ما تحقق بموجب الخطاب الملكي للراحل الحسن الثاني في 3 مارس 1984 بقوله، "إن الوضع يفضي اتخاذ إجراءات ذات أبعاد خليقة...، ولذا قررنا إعفاء الدخل الفلاحي من الضرائب، وأن يمتد مفعول هذا الإعفاء إلى سنة 2000"، وعمل على تمديده

1- إذ تجلت الخطوط العريضة للضريبة الفلاحية في إطار مشروع قانون إطار في :
رفع المبلغ المعفى من الضريبة من 1400 درهم إلى 6000 درهم، شأنه في ذلك شأن باقي الدخول .
إعفاء الماشية من الضريبة بهدف تكوين القطيع الوطني الذي تضرر من جراء آثار الجفاف.
إلزام الفلاحين الذين يفوق مقدار معاملاتهم السنوي مليوني درهم على إمساك المحاسبة كما هو الحال بالنسبة لباقي المهن الأخرى.

فرض ضريبة عقارية على الأراضي الفلاحية.

2- إذ تقدم الاتحاد المغربي للفلاحة من خلال نوابه بنص تعديل المادتين 13 و 14 من مشروع قانون الإطار.

3- حيث وجه رئيس الاتحاد أحمد منصور النجاعي، وبتكليف من أعضاء المجلس الأعلى للاتحاد ومن النواب الموقعين على تعديل الفصلين 13 و 14 من مشروع القانون، بتاريخ 18 دجنبر 1982، برقية إلى مستشار الملك يطلبون فيها التدخل لحسم المسألة لفائدة الفلاحين.

الملك محمد السادس بمناسبة خطاب العرش سنة 2000، معلنا جلالته عن تمديد الإعفاء إلى سنة 2010، ثم بمناسبة خطاب الذكرى 55 لثورة الملك والشعب سنة 2008، ممدا فترة الإعفاء حتى سنة 2013.

تعكس صناعة القرار السياسي الجبائي الإستثنائي الخصوصيات والقواعد التي تحكم الممارسة السياسية للفاعل السياسي، وكيفية قيام هذا الأخير بتدبير الصراعات الناشئة، الشيء الذي تأكد من خلاله اندراج صناعة قرارات الإعفاءات الضريبية ضمن جهاز قراري يغلب مصالحه الضيقة. وهو الأمر الذي سنحاول تأكيده من خلال البحث في دوافع صناعة القرار السياسي الجبائي الإستثنائي.

المبحث الثاني: دوافع صناعة القرار السياسي الجبائي الفلاحي

طبيعي أن تتطوي الجباية إلى جانب الأبعاد الاجتماعية والسياسية على جانب تطبيقي وتقني، فالضريبة وظفت كأداة للتمويل، وكذا كوسيلة لضبط المجتمع والتحكم في تمفصلاته كما خضعت لنزوات الحكام، وحرصهم على دعم شبكات حلفائهم والمتعاونين معهم، حيث كانت وسيلة للمحابة وأيضا للعقاب والإخضاع¹.

لذلك حري بنا أن نرصد أهداف الضريبة المعلن عنها والخفي في إطار التجربة المغربية، حتى يسهل علينا وبكل موضوعية مساءلة دوافع القرار السياسي الجبائي والقاضي بمنح إعفاءات ضريبية، وبالتالي تقييم مصداقية الأهداف المتوخاة لدى صانع القرار.

لقد تم التأكيد على مركزية الملكية في صناعة القرارات الجبائية، بما يتماشى وتصوراتها، ومصالح مختلف الفئات الداعمة لها، مستغلة في ذلك الأداة الجبائية بما تحتويه من إجراءات ضريبية تفضيلية، لا لشيء سوى لتعزيز مكانتها وضمان استمرارها ضمن النسق السياسي المغربي.

¹ - أحمد إد علي، "الأبعاد السوسيوسياسية للجباية المغربية، نموذج الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل، (1990 - 2000)"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكدا - الرباط)، 2005 - 2006، ص. 20.

لذلك شكلت الأداة الجبائية، عبر مختلف الإجراءات الضريبية، جوهر القرار السياسي الجبائي للتحكم في مسار النظام السياسي، من خلال عمل هذا الأخير على توزيع الوسائل التي تمكنه من استقطاب شرائح اجتماعية ذات قدرة سياسية واقتصادية وثقافية عالية لضبط وتأطير المجال السياسي، التأطير التي ظل يعتبر من بين أهم الانشغالات الأساسية للنظام السياسي، الذي ما فتئ يبحث منذ الاستقلال عن مداخل لتجسيد هذا المعطى.

لما كانت الإجراءات الجبائية الاستثنائية لا تعتبر غاية في حد ذاتها وإنما وسيلة راهنت عليها السلطات، رغبة منها في التوفيق بين البعد السياسي، (المطلب الأول) ، كسمة تغطي على دوافع صناعة القرار السياسي الجبائي، على حساب المعطى السوسيواقتصادي (المطلب الثاني) للقرار الجبائي الاستثنائي، فإلى أي حد نجحت في ذلك، على ضوء نموذج الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي؟

المطلب الأول: الحمولة السياسية للقرار الجبائي الإستثنائي الفلاحي

من المسلم به أن التداخل والاندماج بين السياسة والجباية كبيرين، فالإجراء الجبائي لا ينفصل عن الفعل السياسي، فتأثير السياسة على الضريبة، وتأثيرها بها ليس وليد اليوم، بل هو تأثير وتأثر قديم على اعتبار أن الجباية ساهمت في تكوّن ونموّ المؤسسات السياسية، كما أنها غالبا ما وظفت من قبل الأنظمة السياسية لخدمة أهداف محددة، ويرتبط ذلك بمدى قدرة النسق السياسي على التدبير الجيد للصراع الجبائي بين مختلف الأنساق الفرعية المكونة له، وإلا فإن الجباية قد تشكل سببا في زعزعة النظام والإطاحة به¹.

إن الرهانات السياسية والاجتماعية التي ظل العالم القروي يخضع لها، والمتسمة بالاختلاف والتباين بين الفاعلين، أدت بالملكية وبالرغم من تمتعها بمشروعات متعددة إلى البحث عن نظام للتحالفات السوسيوسياسية لتأمين وضمان مراقبتها للعالم القروي، وهذا التحالف لن يتحقق إلا عبر شبكة إدارية للنخب على المستوى المركزي والمحلي، استطاعت

¹ -Anas ben saleh Zemrani, Op.cit, p. 232.

من خلالها النخب القروية أن توفر للسلطة السياسية بنيات التعبئة والمراقبة الاجتماعية والسياسية للعالم القروي¹.

غير أن اختراق البنيات الاجتماعية للعالم القروي كان يفترض تدخل مؤسسات إدارية ذات فعالية خاصة، خصوصا وأن السلطات العمومية كانت واعية بمحدودية تأثير النخب القروية.

لذلك وفي إطار صراعها مع مختلف الفعاليات، سارعت الملكية إلى نهج استراتيجيات مختلفة لاختراق وضبط العالم القروي، (الفرع الأول)، تجلت في اتساع نطاق تفاعل كل من النخب القروية والإدارة الترابية لضمان وفاء الساكنة القروية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: أسس التوظيف السياسي للقرار الجبائي الإستثنائي الفلاحي

يرى ريمي لوفو "أن الملكية كانت على وعي تام بأن أي مسؤول قد يعقد تحالفا جديدا مع العالم القروي، إنما سيضمن لنفسه السيطرة على النظام السياسي المغربي في شموله"²، وهو ما يؤكد أن المجال القروي خضع لرهانات سياسية واجتماعية مختلفة ومتباينة بين الفاعلين نظرا للموقع الهام والمتميز الذي احتله العالم القروي داخل المشهد السياسي، والدور الذي يلعبه على مستوى التوازنات السياسية بالمغرب، الأمر الذي جعل منه "طعما" فعالا في إطار الصراع والتوتر الحاد بين مختلف الفاعلين لكسب الرهانات المتصارعة³.

فأمام طموحات أحزاب الحركة الوطنية في اختراق العالم القروي والرغبة في احتوائه وتأطيره بما يتماشى وتصوراتها وأهدافها، كان طبيعيا أن تعمل الملكية - في نفس الاتجاه -

¹ - مهتدي بوزكري، "النخب القروية، الإدارة الترابية وسياسة التنمية القروية، مساهمة في دراسة الرهانات السوسيوسياسية للفاعلين"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (مراكش)، 2008-2009، ص. 4.

² - ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 7.

³ - مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 3.

على عقد تحالف سياسي مع النخب القروية لضمان تفوقها وهيمنتها على النظام السياسي المبحوث عنه، إذ أصبح هذا التحالف يشكل البناء الأساسي للنظام السياسي للبلاد¹، ففهم البعد السياسي للجباية الفلاحية رهين بتقييم الأهداف السوسيوسياسية لهذا التحالف، (فقرة ثانية)، لكن بعد الوقوف عند بعده الاستراتيجي (فقرة أولى).

الفقرة الأولى: الإعفاء الضريبي الفلاحي كاستراتيجية للتحالف

بعد الاستقلال، انصب رهان الفاعلين السياسيين حول مراقبة العالم القروي، سيما وأن هذه المراقبة كانت تعني الفوز بالزعامة السياسية والوصول إلى السلطة، ومن ثم بناء النظام السياسي كما يتوخاه الفاعل السياسي، وقد استمد العالم القروي موقعه هذا من مجاله الجغرافي الواسع، وديموغرافيته الكبيرة، ومن الثقل التاريخي والسياسي للنخب²، مما جعل من هذه النخب حلقة أساسية بين القرويين والسلطة.

إن العالم القروي كرهان سياسي في اللعبة السياسية انطلاقاً مما يحتضنه من وعاء بشري مكثف، ومن نخبه الوازنة التي ظلت حسب ريمي لوفو محط تنافس فيما بين الفاعلين بهدف التمكن من السيطرة على البناء المستقبلي للوطن. من هذا المنطلق سيعود الملك من جديد ليتبوأ مكانة خاصة ضمن النظام السياسي وذلك عندما أبان بالدليل بأنه الوسيط الوحيد الذي يمكن أن يتعامل مع الطبقة المزارعة، بعد صراع قوي مع مختلف القوى

¹ - جون واتريوري، مرجع سابق، ص. 107.

² - أصبح موضوع النخبة يحتل أهمية كبيرة عند علماء الاجتماع السياسي، سيما وأنه من أهم المحددات لملامح الوجه السياسي للدولة عن طريق إفراز نخب تتولى الإدارة العامة والإشراف على التسيير الدولي لشؤون المجتمع، وبالرغم من مجموع التعاريف التي أُرِدفت لمفهوم النخبة، إلا أن دراسة النخبة تمنح إمكانية التحليل لبناء القوة في المجتمع، خصوصاً إذا كان المجتمع المدروس يتميز ببنيتة السياسية الخاصة، والتي يصعب تحليل خباياها كالمغرب مثلاً، وفي هذا الإطار يراجع:

. عزيزة حاجي، " النخب السياسية في المغرب "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكادال - الرباط) 2001 - 2002.

. رشيدة كديرة، "النخب الإدارية بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكادال - الرباط)، 2004 - 2005.

السياسية الساعية لتسييس العالم القروي. لذا فضلت الملكية التحالف مع النخب القروية لتجعل من العالم القروي حليفا استراتيجيا لها.¹

شكل عدد الأعيان المتراوح ما بين 500 ألف و600 ألف شخص، واستحوذهم على ما يناهز أربع ملايين هكتار، سببا رئيسا لدى الملكية لتكريس هيمنتها على المجال القروي، محاولة أن تجعل من هؤلاء الأعيان قاعدة زبونية لها، بدعم من الأحزاب المقربة من الإيديولوجية الملكية، وباستهدافها الكتلة القروية لجعلها زبونا سياسيا بامتياز في برامجها ودعايتها الانتخابية والسياسية²، لاختراق العالم القروي، الذي شكل رقما مهما ضمن معادلة اختراق/طرد، حيث العمل على محاصرة أحزاب الحركة الوطنية الحاملة لأفكار مخالفة للتوجهات الرسمية.

إن النظرية الانقسامية³ (الانكشارية) التي طبقها "جون واتربوري"، وهو يدرس ويحلل طبيعة النخبة السياسية بالمغرب، تفسر قدرة وتكتيك الملكية في اختراق العالم القروي، إذ يقول واتربوري: "لقد ساهم القصر بحظ وافر في انقسام النخبة الوطنية، إلا أن ذلك

¹ - ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 270.

² - مهدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 110.

وفي هذا السياق نجد حزب الحركة الشعبية الذي جعل من إحدى شعاراته البرنامجية، الدفاع عن العالم القروي والحفاظ على الخصوصية الأمازيغية، أيضا جبهة الدفاع عن المؤسسات الدستورية واستراتيجية زعيمها "أحمد اكديرة" الشخصية المخزنية بامتياز، الرامية إلى كسب عطف وود المجموعات الأعيانية، الذي تمكن من ربط علاقات جيدة مع مسؤولي الاتحاد المغربي للفلاح باعباره معقل الأعيان القروية .

³ - تجدر الإشارة إلى أن النظرية الانقسامية تعود جذورها إلى "عصبة" ابن خلدون وتطوّر السوسيولوجي الفرنسي إميل دوركايم.

ولقد طبقت هذه النظرية على تاريخ المغرب في القرن 19، من خلال مجموعة نماذج كالدراسة التي قام بها Ernest guelner على قبائل الأطلس الكبير، و دراسة دايفد هارت: David Hart على قبائل بني ورياغل بالريف، حيث اعتبر المجتمع القبلي المغربي نموذجا حيا لتطبيق النظرية .

تركز النظرية الانقسامية على التطور التدريجي للمجتمعات من مرحلة التضامن الآلي إلى مرحلة التضامن العضوي بمعنى أن التضامن الآلي يكون في حالة تشابه فئات المجتمع، في حين يكون التضامن العضوي في حالة تباين فئات ومكونات المجتمع. وللمزيد من التفاصيل يراجع:

إميل دوركايم، "في تقسيم العمل الاجتماعي"، ترجمة وتحقيق حافظ الجمالي، اللجنة اللبنانية لترجمة الروائع، (بيروت لبنان)، الطبعة الأولى 1982.

الانقسام لم يكن كافيا لتزويد النظام بما كان يرغب فيه من السلطة وهامش المناورة، إذ ظل الملك في حاجة إلى إقامة تماسك أتباعه كي يضع في مواجهة الوطنيين قوة ذات مصداقية¹.

تمكن الملكية بفعل دعم الأحزاب الموالية من ربح رهانها السياسي المتمثل في هيمنتها على العالم القروي، من خلال ما قدمته الجماهير القروية والنخب المحلية من دعم سياسي في صراعها من أجل الحفاظ على السلطة والزعامة السياسية.

صحيح أن الملكية ولأجل ضمان مركزيتها في النظام السياسي المغربي، استهدفت العالم القروي، انطلاقا من كثافة جماهيره ووزن نخبه، كما أخذت بعين الاعتبار أيضا الأهمية السياسية للملكية العقارية²، حيث أن الثروة العقارية تمثل أحد عوامل الاعتبار الاجتماعي الذي له نفوذه المؤكد³.

فالقائمة المضاعفة للأرض وتزايد مردوديتها نتيجة مكننتها وعصرنتها من قبل المعمرين، أثار شهية الأعيان المغاربة، ودفعهم إلى العمل على مراكمة عقارات مهمة، إما بشراء أراضي المعمرين أو بسلبها أو اغتصابها من أصحابها.

يرى جون واتريوري بأن المغاربة ظلوا يعتبرون الأرض أكثر الممتلكات استقرارا، إذ تتصرف مختلف فرق النخبة الحالية على المنوال نفسه، حيث تقتني الأراضي في المدن والبادي، ويساهم هذا التعامل من جملة عوامل أخرى في تعميم التمايزات السياسية داخلها⁴، الشيء الذي حاولت الدولة العدول عنه بعد الاستقلال، حيث اتخذت قرارات صارمة لمراقبة عمليات بيع العقارات الفلاحية⁵، إلا أنه سرعان ما تم العدول عن ذلك.

¹ - جون واتريوري، مرجع سابق، ص. 215.

² - مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 112.

³ - ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 263.

⁴ - جون واتريوري، مرجع سابق، ص. 195.

⁵ - حيث أخضعت جميع هذه العمليات لموافقة كل من وزارة الداخلية ووزارة الفلاحة، وهو ما نصت عليه المادة 3 من الظهير الشريف رقم 1.69.28. بتاريخ 10 جمادى الأولى 1329هـ الموافق ل 25 نونبر 1969 تنقل بموجبه إلى الدولة

فالفوضى التي عمت عمليات البيع والشراء، وتضاعف وتيرتها بعد محاولتي الانقلاب، تمت بإيعاز من القصر، وذلك حتى يبرهن عن عنايته بالبوادي، من خلال توزيع بعض الأراضي المسترجعة عبر مجموعة من القرارات.

إن هذه السياسة تدل وبشكل واضح، حسب واتربوري¹، على أن النظام تغاضى عن التسيير الرديء لهذه الأراضي، لأنه كان يحتفظ بها كوسيلة ضغط لاستعمالها في حالة الاستعجال.

فالإثراء الذي منحه الملك لأتباعه يكرس آليات الضغط التي تبناها القصر لإجبار الملاكين الفرنسيين على البيع بأبخس الأثمان للبورجوازية الفلاحية المغربية، خصوصا وأن نظام رخص البيع لم يكن لي طرح أي إشكال أمام مثل هذه العمليات².

إن الملكية العقارية وهي تشكل دعامة أساسية للهيمنة السياسية والاجتماعية، وأداة لمراقبة وتأطير القرويين، ارتكزت على منح الوسائل المالية والتقنية والقانونية لفئة قليلة من كبار الملاكين³، في إطار تطوير الرأسمال العقاري على حساب مختلف العوامل الأخرى للإنتاج.

فالعالم القروي شكل من خلال نخبه، وبعد أن رسخت الدولة توجهاتها القائمة على أولوية المسألة العقارية، قاعدة اجتماعية وسياسية للملكية، محليا، بتأطير السكان القرويين ووطنيا، بمساهمتها في إعداد وتنفيذ السياسة الفلاحية.

ملكية الأراضي الفلاحية أو القابلة للفلاحة المعتبرة أوقافا عمومية، جريدة رسمية، عدد 2960 مكرر، بتاريخ 1969/07/29، ص. 2016.

¹ - جون واتربوري، مرجع سابق، ص. 198.

² - لقد اعتمد نظام الرخص على رغبة الدولة في مراقبة عمليات البيع والشراء للأراضي، إلا أنه ظهر أن هذه الرخص تمنح بسهولة إلى درجة أن بعض العمليات لم تكن تخضع لأي ترخيص رسمي.

³ - مهندي بوزكري، مرجع سابق، ص. 114.

لقد عمل جون واتربوري على تشخيص أدق للتكتيك الذي اعتمدته الملكية في استهدافها للعالم القروي، من خلال الملكية العقارية، إذ يقول في هذا الصدد: ¹ " لقد استعملت الأرض لتطويع البوادي ²، وأصبح الآن من الممكن وضع طبقة "الكولاك" بين القصر وجماهير الفلاحين الفقراء الذين يتزايد عددهم باستمرار، ولم يكن بوسع الملك أن يعترف بذلك بوضوح أكثر، عندما صرح أنه لو توفر على مليون هكتار مسقية لكان في استطاعة العرش أن يدافع عن نفسه".

يتضح إذا أن نظام النخب كإيولالية تقليدية يحظى بمكانة هامة ضمن إستراتيجية الملكية بخصوص احتكار المجال السياسي، نظام ارتكز على تقويض سلطاته السياسية، من جهة، والوقوف ضد كل ما من شأنه المساس بالوضع الاقتصادية للأعيان القرويين من خلال إيولالية العطاء والمنح، من جهة أخرى.

إن سياسة الاعفاءات استهدفت تطعيم النظام السياسي بنخب سياسية داعمة للخيارات الإستراتيجية للنظام، فهذه الإستراتيجية عملت على إبعاد المجال الفلاحي والقروي عن الأحزاب، وخاصة المعارضة منها، كما عملت على البحث عن قوة الموازنة ³، عبر سياسة جبائية سخية، ليساهم بذلك القرار السياسي الجبائي بشكل مؤكد في ضبط وتأطير المجال السياسي عموماً، والقروي بشكل خاص، وبالتالي ضمان استقرار واستمرارية النظام القائم كإحدى أهم الأهداف السوسيوسياسية لاستراتيجية التحالف.

الفقرة الثانية: الأهداف السوسيوسياسية للتحالف

لقد كانت فترة ما بعد الاستقلال، فترة صراع بين مكونات الحقل السياسي المغربي للتحكم في مسار النظام السياسي، حيث سعى كل مكون إلى استغلال ما يتوفر لديه من وسائل لتقوية موقعه مقابل إضعاف الطرف الآخر. لذا اهتم النظام السياسي بتنويع الوسائل

¹ -جون واتربوري، مرجع سابق، ص، ص. 200 - 201.

² - على غرار المناصب الإدارية التي استعملت للتلاعب بالنخب المثقفة.

³ - خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 437.

التي تمكنه من استقطاب شرائح اجتماعية ذات قدرة سياسية واقتصادية وثقافية عالية لضبط وتأطير المجال السياسي¹.

فباستهداف العالم القروي تمكنت الملكية بفضل تحالفها السياسي مع النخب القروية من ضبط وتأطير ساكنته المحلية، من أجل دعم الاستقرار السياسي والاجتماعي بالبلاد، وتخويل الملكية مكانة أساسية داخل البناء السياسي للنظام المغربي.

لهذا ظل هاجس دعم استقرار النظام السياسي حاضرا بقوة لدى الملكية، حيث كان النظام الملكي يرفض الاستسلام في إطار البحث عن الآليات المتاحة للسيطرة على البناء المستقبلي للوطن، في منافسة شرسة مع مختلف أطماع القوى الراغبة في السيطرة، والمنادية بمجرد الدور الرمزي والوطني للملكية.

وحسب ريمي لوفو²، فالقصر أعاد بلورة نظام من التحالفات مع النخب المحلية التي تؤيده وتقف إلى جانبه في وجه الضغوط التي قد تصدر عن "الأنتلجنسيا" (الطبقة المثقفة)، وعن البورجوازية الحضرية والبروليتاريا، وهكذا فإن ضبط العالم القروي والتحكم فيه، هو إذن بمثابة عامل للاستقرار السياسي لا تخفى أهميته.

لقد استطاعت الملكية أن تؤمن نفسها، وتهيمن على النظام السياسي المغربي، بل وترسم مفاصله السياسية الأساسية، لإضفاء طابع الشرعية، وهو الأمر الذي تحقق بعد المصادقة على أول دستور عرفته البلاد في 7 دجنبر 1962، من خلال ما خولها من مشروعية شعبية كانت في أمس الحاجة إليها³.

إن الدعم الذي أرادته وسعت إليه الملكية رغبة منها في استمرارية استقرار النظام السياسي، كان مشروطا بنجاحها في تطويق الساكنة القروية والحفاظ على الوضع القائم

¹ - محمد العربي المساري ، مرجع سابق ، ص. 18 .

² - ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 8.

³ - مهدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 117.

لتأهيلها، عبر وسائل محددة، بعد النجاح في ضبطها ومراقبتها، إلى المشاركة في السياسات العامة بما يتماشى وتصورات القصر.

فضبط الساكنة القروية وبالتالي مراقبتها، ارتبط بالصراع الذي اشتد بين الفاعلين السياسيين حول السلطة والزعامة السياسية، الصراع الذي كان سببا مباشرا في توسيع قاعدة النخب وبناء التحالفات السياسية¹. لذا عمل النظام الملكي على تشجيع إعادة بناء شبكة إدارية تتسع لإدماج النخب المحلية².

لقد تأسست لدى الملكية فكرة مفادها أنه من قبيل المخاطرة ترك العالم القروي منطويا على نفسه بدون تأطير إداري³. لذا عملت الدولة ومنذ بداية الاستقلال على خلق مجالس جماعية لضمان أمثل لأهداف النظام السياسي.

فالمجالس الجماعية باعتبارها وحدات ترابية، شكلت إحدى أهم الآليات والوسائل التي تسخرها السلطة لتحقيق التأطير السياسي للساكنة القروية والعمل على تقوية الطابع المحافظ، والإبقاء على الوضع القائم على حساب مختلف أورش التنمية والتحديث⁴. إن فكرة الوضع القائم المفسرة لجمود مختلف أورش التحديث تتأسس على الطابع الدائري، وتكرار نفس الأفعال الاجتماعية، من دون أي مشروع اجتماعي للتجاوز، وهي الفكرة التي احتلت موقعا هاما في اختيارات المخططين واهتمامات السلطات الرسمية للهيمنة السياسية.

فالرغبة الأكيدة في احتواء الساكنة القروية من أجل ضبطها ومراقبتها، لم تكن غاية النظام السياسي، بل أيضا في تأهيل الأعيان والنخب القروية للمشاركة في بلورة وتنفيذ

¹ - عبد الرحيم المنار اسليمي، "موت نخب الاستقلال"، مجلة وجهة نظر، عدد 11، 2001، ص. 10.

² - ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 49.

³ - نفس المرجع، ص 49.

⁴ - Guiri (Abdelkrim), « L'Aménagement de l'espace rural au Maroc », D.E.S., Université Mohamed V, Faculté du Droit (Rabat), 1986, p. 177.

السياسة الفلاحية وفق تصور ومقاربة جاهزة للنظام السياسي، رغبة منه في الانفراد باختراق العالم القروي واحتوائه.

إن ما يمكن استنتاجه مما سبق، بالإضافة إلى أهمية العالم القروي ضمن التوازنات الأساسية للنظام السياسي بالمغرب، أن هذا الأخير عمل وفق إستراتيجية الأهداف، وأن كل هدف يشكل وسيلة لأهداف أخرى، مما يضيف طابع التتبع والاستمرارية في تكتيكات النظام السياسي وعلاقته بالعالم القروي والسياسة الفلاحية ككل.

يعتبر الراحل الحسن الثاني، صانع السياسة الفلاحية، ومرد ذلك إلى رغبته في تهميش الأحزاب السياسية المعارضة وإبعادها عن الحقل السياسي في ميدان السياسات العامة¹، ويرى الأستاذ نجيب أقصبي أن جهود الدولة لتنمية وتطوير قطاع الفلاحة عبر مختلف الاستراتيجيات المعتمدة²، اعتمدت على مفهومي العصرية والتحديث³، مما يدل على التوظيف السياسي للقطاع الفلاحي في الحفاظ على استقرار واستمرارية النظام عبر دعم البورجوازية الفلاحية.

إن استحضار النخب المحلية في مختلف الخيارات السياسية التي تبنتها الدولة في القطاع الفلاحي، نابع من نجاح استراتيجية الرقي بالنخب القروية من دائرة التأطير والمراقبة، إلى مستوى المشاركة في الإعداد والتنفيذ للسياسة الفلاحية، عبر ما ظلت تشكله هذه النخب من كتلة سياسية أساسية، سواء من خلال تواجدها بالقوي بالبرلمان أو من خلال استئثارها بحقيبة وزارة الفلاحة⁴.

¹ - والدليل على ذلك يرتبط بالعجوزات البنيوية التي عانت منها الفلاحة، مكرسة تفاوتات صارخة بين فلاحة عصرية يستفيد منها الأعيان القرويون وفلاحة معاشية أو أقل منها، يتزاحم عليها جمهور الفلاحين المحرومين.

² - إذ تمثلت هذه الاستراتيجيات في سياسة السدود، وقانون الاستثمار الفلاحي وكذا المخططات الاجتماعية والاقتصادية التي عرفتها البلاد والتي خصصت استثمارات ضخمة وهامة لتحديث القطاع الفلاحي .

³ - نجيب أقصبي " السياسة الفلاحية والتنمية القروية بالمغرب"، مرجع سابق، ص. 7.

⁴ - على سبيل المثال، تقلد حقيبة وزارة الفلاحة بعض الوزراء كالمنصوري النجاعي والمحجوبي أحرسان، مما ساهم في تكثيف مصالحهم الإنتاجية بفضل استعمال التقنيات الفلاحية الحديثة وإدخال الزراعات الجديدة.

الفرع الثاني: تجليات تسييس القرار الجبائي الإستثنائي الفلاحي

إن الحملة الاستباقية التي خاضتها الملكية في صراعها مع مختلف الأحزاب المعارضة من أجل تعزيز مكانتها لدى العالم القروي، عبر إستراتيجية متدرجة الأبعاد والأهداف، توجت في إطار التحالف مع النخب القروية بهيمنة هذه الأخيرة على مختلف المؤسسات السياسية التمثيلية إبان الاستحقاقات الانتخابية سنوات الستينات والسبعينات، إلا أن الارتكاز على دعم النخب لم يفي بالأهداف التي سطرته الملكية، بل كان لوزارة الداخلية الدور المهم إلى جانب هذه النخب في الدفاع عن أهداف الملكية، سواء على المستوى المحلي (الفقرة الأولى)، أو على المستوى المركزي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: البعد المحلي لتحالف النخب القروية والإدارة الترابية

لقد اندرج خلق مجالس جماعية في إطار إضفاء مشروعية تأطير النخب القروية للسكان المحلية، عبر مجموعة من الوظائف السياسية والاجتماعية، من خلال جعل الأعيان الحلقة الضرورية لضمان استقرار البوادي المغربية (أولا)، وهي الوظيفة التي تتقاطع فيها النخب القروية مع الحضور الدائم والمستمر لأعوان السلطة المحلية (ثانيا).

أولا: دور النخب القروية

إن إدماج النخب القروية ضمن الشبكة الإدارية المحلية من خلال التجارب الجماعية، ساهم بشكل كبير في ضبط الساكنة المحلية وضمان استقرار النظام الاجتماعي والقيمي للمجتمع القروي.

فالشبكات الواسطة التي ينسجها الأعيان بوسائلهم وأموالهم الخاصة وقدرة تدخلهم لدى الجهاز الإداري للدولة، وكذا ارتباطهم بالناخبين، تجعل منهم حلقة أساسية تمارس دور

أيضا أحمد اكديرة الشخصية التي عملت على تكريس التوجه الليبرالي في قطاع الفلاحة وتحقيق ما سمي بـ "الثورة الخضراء".

الوساطة الذي يقتضي ربط الاتصال بين القرويين وممثلي السلطة المركزية، عبر فك اللغة الإدارية، حتى يسهل التواصل بين السلطات العمومية والسكان القرويين، وبالتالي تفادي التوترات الاجتماعية، فالأعيان وبفضل وساطتهم هذه، يلعبون دور الشاشة الواقية للسلطة، حيث أنه غالبا ما يتم إخماد مشاكل واحتجاجات الساكنة القروية محليا¹.

أمام ما اتسم به العالم القروي من تشتت جغرافيته، وصعوبة اختراقه، حرصت الدولة على أن تجعل من الأعيان شرطي هذا العالم²، بما يمكن السلطة المحلية من ضبطه والتحكم فيه، خصوصا أمام الطبيعة المركبة لهذا العالم، والذي تتصهر في إطاره فئات مختلفة اثنيا، قبليا، وعرقيا،...

فالحرص على أن يظل الأعيان الحلقة الأساسية في التوازنات الأساسية للنظام السياسي محليا، تجاوز العلاقة التي أرادتها الملكية أن تنشأ بين الأعيان والسلطة المحلية إلى السيطرة على المجموعات القبلية، من خلال العمل على التقليل من حدة النزاعات التي قد تنشأ بينهما.

لقد استطاعت الدولة بفضل شبكة الأعيان أن تضمن هدوء وسكينة العالم القروي، لكن وربما بأقل حدة من دور الإدارة الترابية من خلال الحضور الدائم والمستمر لأعوان السلطة المحلية.

ثانيا: دور أعوان السلطة المحلية

ظلت الملكية ومنذ الاستقلال حريصة على تقوية مكانتها داخل النسق السياسي المغربي، مستغلة في ذلك ما يمكن أن يضمن لها الاستمرارية، وفي علاقتها بالشأن القروي لم تقتصر في إطار رغبتها في الإحكام عليه، على تحالفاتها مع النخب القروية، بل تجاوزته من خلال دور الإدارة الترابية.

¹ - مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص 116.

² - Guiri (A), Op.cit, p. 174

إن الأهمية التي يحظى بها أعوان السلطة نابعة مما تخوله لهم مراكزهم القانونية والتي تمكنهم من بسط هيمنة الدولة وهيبتها على المستوى المحلي¹، فالقائد ومن خلال وظيفة الحفاظ على الأمن والنظام العام ، ظل يشكل أحد الأعمدة الأساسية في النسق السياسي المحلي².

فالحضور الدائم والمستمر للقائد بين الساكنة القروية خصوصا، من خلال مختلف أشكال التدخل، يسمح له بلعب دور الوساطة في النزاعات التي قد تقع في دائرته الترابية، وتلقي الشكايات والعمل على حل العديد من المشاكل، لتتجاوز بذلك مهامه صلاحيات المجالس الجماعية³، إلا أنه ورغم تفوق سلطة القائد في الوسط القروي، تظل قراراته رهينة بمساعدة الشيوخ والمقدمين، فهؤلاء يقومان بأدوار في غاية الأهمية، حيث يعتبران من الدعامات الأساسية التي تعتمد عليها السلطة المحلية في ضبط ومراقبة وتأطير الساكنة القروية.

إن التواجد اليومي للشيخ والمقدم⁴ في أصغر الوحدات الجغرافية، وفي أصغر التجمعات السكانية المحلية، يضمن التواجد اليومي للسلطة المحلية، فهما أعين وآذان هذه الأخيرة داخل الجماعة، وحتى داخل أصغر الخلايا الاجتماعية.

فالشيخ والمقدم باعتبارهما من أبناء القبيلة ومن أعيانها غالبا، تكون لهما معرفة أكثر بمشاكل الأفراد والجماعات وتطلعاتهم، ليحتلا بذلك المركز الذي تصدر عنه المعلومات والأخبار.

¹ - مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 163.

² - وهو الأمر الذي كرسته مجموعة من النصوص القانونية، بدءا بظهير 20 مارس 1956 المحدث لهيئة القواد، ثم الميثاق الجماعي لسنة 1960، والذي خول لممثل السلطة على مستوى الجماعة اختصاصات هامة خصوصا ما يرتبط بالسلطة العامة، ثم الميثاق الجماعي لسنة 1976 والذي أبقى على السلطات القوية لممثل السلطة المحلية.

³ - مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 165.

⁴ - للمزيد من الاطلاع حول دور أعوان السلطة في خدمة أهداف الدولة على المستوى المحلي، يراجع: ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 54 وما بعدها.

انطلاقاً من المكانة التي يحتلها أعوان السلطة في إطار حرصهم على مراقبة وتشديد المراقبة على الساكنة القروية، عبر مختلف الصلاحيات الحصرية التي يتمتعون بها، ومن خلال الصلاحيات الضمنية بإيعاز من الإدارة المركزية التي ينتمون إليها، يتأكد الحضور القوي لوزارة الداخلية من خلال أعوانها المحليين، هذا الحضور الذي قزم من دور السلطة الجماعية¹، التي ظلت على مستوى العالم القروي تعاني القصور، إن على مستوى عدم كفاية الإمكانيات المادية والبشرية، أو على مستوى هيمنة أعوان السلطة المحلية على الشأن الجماعي المحلي².

الفقرة الثانية: البعد الوطني للتحالف

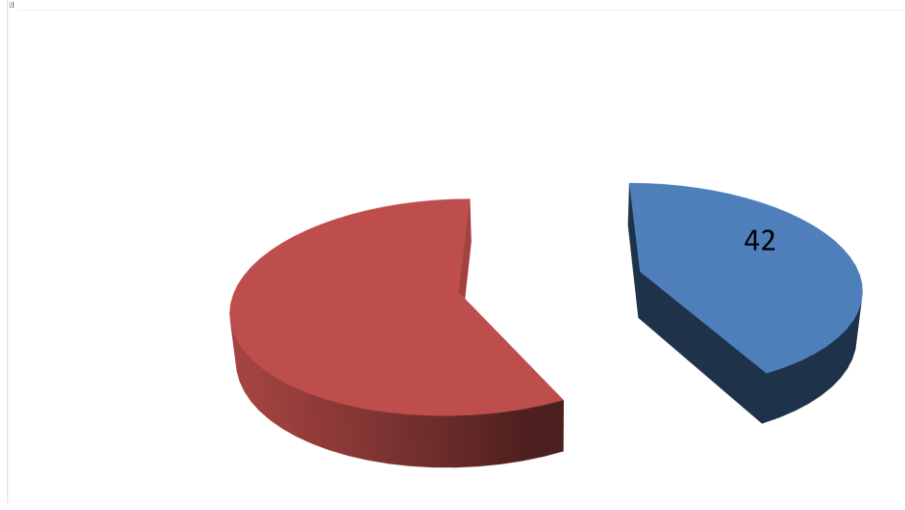
للمشاركة في إعداد وتنفيذ السياسة الفلاحية بما يتماشى والتصور الملكي من أجل كسب رهان العالم القروي في دعم النظام السياسي واستقراره، راهنت الدولة على تعزيز مكانة النخب عبر تأهيلها من مجرد التأثير محلياً، إلى المشاركة في صناعة القرارات على مستوى المجالس النيابية، إلى جانب المقاربة الأمنية التي انتهجتها الملكية من خلال المصالح المركزية لوزارة الداخلية

إن فوز النخب القروية في المجالس الجماعية أعطاهم الفرصة لتأكيد هيمنتها بهذه المجالس، وهو ما أسفرت عنه التجارب النيابية الأولى بداية الستينيات، إذ بالرغم من تراجع تمثيليتها نسبياً في الانتخابات التي سيعرفها المغرب لاحقاً، فإن تواجدها وتأثيرها بقي قائماً وهو الأمر الذي يوضحه الرسم البياني.

¹ . حول ذلك انظر: مهدي بوزكري، مرجع سابق، ص ص. 167 -169.

² . وتأكد ذلك من خلال مختلف التجارب الجماعية وخاصة التجربة الممتدة من 1960 إلى 1976.

الرسم البياني رقم 1 : نسبة الفلاحين بالبرلمان سنة 1963



من خلال الرسم البياني أعلاه يتبين الحضور القوي لفئة الفلاحين داخل البرلمان خلال بداية الستينات، الشيء الذي يوحي بقوة التحالف في بعده الوطني، من خلال العمل على تعزيز مكانة النخب المحلية داخل البرلمان المغربي.

وفي هذا الشأن يرى بول باسكون P.Pascon بأن القرويين يصوتون لصالح الأعيان، لأنهم يعتقدون أن لا أحد غير الأعيان يستحق تمثيلهم بشكل مقبول¹. إن استراتيجية الملكية في حشد دعم الجماهير القروية، بوأت تمثيلية الأعيان مكانة الصدارة، بما يمكن هذه الأخيرة من صون مصالحها والدفاع عنها، وبالتالي ضمان دعمها للاستقرار السياسي.

كما أن مكانة النخب القروية من داخل البرلمان ارتبطت بأدبيات اللعبة الانتخابية، بالنظر إلى طبيعة العلاقات الاجتماعية السائدة التي يغلب عليها الطابع الزبوني والإثني، فأزيد من نصف البرلمانيين وعبر مختلف التجارب النيابية التي عرفها المغرب، مرتبطون

¹ - بول باسكون، "زراع النمادج وغياب التجديد"، مجلة ببيت الحكمة، العدد الثالث، أكتوبر 1986، ص. 20.

بدوائر انتخابية قروية، أو أنهم ذو أصول قروية، حيث يشكل النهوض بأوضاع العالم القروي الخطاب الدعائي لبرامجهم السياسية وحملاتهم الانتخابية¹.

وفي نظرنا نعتقد بأن الفاعلية التأثيرية للوبي الفلاحي لا تتأسس على مجرد حضوره داخل البرلمان، فاللوبي الفلاحي ظل مستفيدا من مخرجات السياسة الضريبية، بالرغم من تساؤل حضوره ضمن التجارب النيابية اللاحقة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فضمام الملكية وحرصها لمصالح البورجوازية الفلاحية ساعد على استمرارية الدور الهام لهذه الأقلية المتحالفة، وهي إشارة قوية أيضا بأن الملكية نصبت نفسها على قمة صناعة القرار الجبائي الاستثنائي.

فمسألة الإصلاح الزراعي وتضريب القطاع الفلاحي، كمطالب ملحة نادى بها أحزاب المعارضة، تصدت لها الملكية ضمن استراتيجيتها التي ظلت قائمة على النخبة، ومحصورة في فلكها، حيث جعلت من تمثيلية الأعيان رهانا سياسيا لها²، عبر إقحامها ضمن الجهاز القرارى لصنع السياسة الضريبية بالمغرب، دفاعا عن مصالحها الفلاحية أساسا، وهو الأمر الذي تحقق غير ما مرة³، معلنة بذلك (النخب القروية) دفاعها عن مصالحها وعن العرش، وهو الأمر الذي سطرته الملكية بالارتكاز أيضا على المقاربة الأمنية من خلال دور وزارة الداخلية.

¹ - خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 111.

² - مهدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 140.

³ - وقد تجلّى ذلك من خلال قانون تحديد الملكية، على إثر الدورة الاستثنائية التي دعت إليها المعارضة أثناء التجربة البرلمانية الأولى لسنة 1963 تحت جدول أعمال محدد، وكانت من بين نقطه الأساسية مسألة الإصلاح الزراعي وتحديد الملكية، وكانت المعارضة (حزب الاستقلال، والاتحاد الوطني للقوات الشعبية) وقتها تأمل من خلال هذين المقترحين إرباك الحكومة التي كانت قد التزمت بتجربة سياسية ليبرالية وتحقيق شعار الأرض لمن يحرثها، غير أن هذه الدورة انتهت بدون تحديد الملكية،

كما تجلّى ذلك أيضا بخصوص الضريبة الفلاحية من خلال مسلسل إقبار كل إصلاح ضريبي للقطاع الفلاحي، كما رأينا ذلك من خلال المحاور الأولى من الدراسة.

إن النخب القروية وإن استطاعت أن تضمن هدوء وسكينة العالم القروي، وأن تكون همزة وصل بين الساكنة المحلية والسلطات المركزية، فإن دورها هذا لم يكن كافيا لضمان أمثل للاستقرار السياسي. لذا ظلت الإدارة الترابية بفضل موقعها المتميز داخل البناء السياسي والإداري تعمل على ضبط المجال القروي ومراقبة تحركات ساكنته المحلية. إذا كانت وزارة الداخلية أداة المراقبة المفضلة لدى الملكية¹، فإن ذلك راجع إلى اختصاصاتها التي لم تتوقف عن التوسع، إذ لا يوجد قطاع من قطاعات القضايا الداخلية إلا وتتدخل فيه ولو بصفة استشارية².

فوزارة الداخلية شكلت إحدى الدعامات الأساسية في دعم واستقرار النظام السياسي والإداري المغربي. لذا جعلتها الملكية من المجالات السيادية بعدما عملت على تحييدها عن الصراع السياسي³، وتقوية بنيتها الإدارية والتأطيرية من خلال شبكة من المصالح الخارجية وأعوان محليين موزعين على مجموع التراب الوطني ومتواجدين بشكل دائم ومستمر، بل وفي احتكاك مباشر مع السكان⁴.

فالمقاربة الأمنية ضمن الإستراتيجية الملكية لم تقتصر على وزارة الداخلية من خلال مهامها التقليدية المرتبطة أساسا بالحفاظ على الأمن والنظام العام، بل اضطلعت بمهام أخرى، غطت كل مجالات وحياة الأفراد والجماعات، ومنها العالم القروي.

إن إقحام وزارة الداخلية في شؤون العالم القروي، كان على حساب تراجع دور وزارة الفلاحة التي أعيد النظر في هيكلتها ووظيفتها، لصالح تقوية دور وزارة الداخلية، وخاصة

¹ - نجيب الحجوي، " سمو المؤسسة الملكية بالمغرب -دراسة قانونية-"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط- أكاد)، 2000-2001، ص. 126 .

² - جون واتربوري، مرجع سابق ، ص. 378.

³ - إذ يقول واتربوري: وعندما أصبح "المبارك البكاي" وزيرا للداخلية في ماي سنة 1960 قرر أن يخلص وزارته من الاستقلاليين المتعصبين وتعويضهم بإداريين أكفاء غير متسيسين، وغير كذلك بعض عمال الأقاليم، بحيث أصبح مطلوبا من هؤلاء أن يعطوا رأيهم حول الموظفين الموجودين في دوائرهم، وسمح لهم أن يقصوا العناصر غير المرغوب فيها...

⁴ - مهدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 150.

من خلال مديرية الشؤون القروية¹، التي خولها المشرع صلاحيات هامة تضاهي أحيانا صلاحيات وزارة الفلاحة، حيث اعتبرها البعض²، أنها تمثل وزارة حقيقية داخل وزارة الداخلية.

وفي هذا الصدد يقول واتروري: "لا يترك هذا التنظيم (أي وزارة الداخلية) شيئا يذكر لوزارة الفلاحة، لكي تجلب إليها النخب، فإن هبة الثراء ستتركز بين أيدي وزير الداخلية"³.

إذا كان ضبط الشأن القروي إحدى أهم الانشغالات الأساسية لوزارة الداخلية، فإن استراتيجيتها من أجل ذلك لم تقتصر على مديرية الشؤون القروية، فأمام التفاوتات الطبقية الصارخة، وخاصة المتعلقة بالرصيد العقاري للأرض وما ترتب عنها من هجرة قروية، ألحقت بوزارة الداخلية مصلحة السكنى في غشت 1967، إذ يمكن القول بأن هذه المصلحة ستتكلف بالأساس بمدن القصدير، وبذلك فإن وضعها ضمن اختصاصات وزارة الداخلية يوضح الأهمية التي يوليها النظام السياسي للفلاح القروي المهجر إلى المدن من أجل مراقبته⁴.

فالتوظيف السياسي الذي أرادته الملكية، وضمنته لقراراتها بغية إحكام القبضة على مختلف تحركات الساكنة القروية، وبالتالي ضمان استقرارها، كان على حساب كل مقارنة من

¹ - حول اختصاصات مديرية الشؤون القروية يراجع الفصل 35 من القانون المنظم لاختصاصات وزارة الداخلية، مرسوم رقم 2.97.176، الصادر في 14 شعبان 1418هـ / 15 دجنبر 1997 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الداخلية، جريدة رسمية، عدد 4558 بتاريخ 05 فيراير 1998، ص 500.

² - Claise (Alain), « Stratégies d'aménagement et supports Sociaux au Maroc », AAN, 1983, p. 250.

أورده مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 162.

³ - جون واتروري، مرجع سابق، ص. 380.

⁴ - نفس المرجع، ص. 381.

شأنها الأخذ بعين الاعتبار للمعطى السوسيو-اقتصادي ضمن توجهات القرار السياسي القاضي بمنح إعفاءات ضريبية.

المطلب الثاني: الاعتبار السوسيواقتصادي لقرار الإعفاء الضريبي

لقد شكلت سياسة الاعفاءات الضريبية بشكل دائم مكونا أساسيا ومميزا من مميزات النظام الجبائي المغربي، اعتمدته السلطات العمومية في سياساتها، حيث ظلت تخضع عملية توزيع الاعفاءات لتنازع وصراع النفوذ، وتستهدف توجيه القرار السياسي الجبائي نحو خدمة مصالح معينة.

إن المظاهر العامة التي تطبع النسق الجبائي المغربي التي تؤثر على القرارات الضريبية التي يفرزها، اتسمت بترجيح البعد السياسي على باقي المدخلات التي من شأنها خلق نوع من التوازن ضمن بنية الإجراءات الجبائية الاستثنائية.

إن رجحان البعد السياسي الذي اتسم به القرار الجبائي الاستثنائي، وفي ظل عزلة الجهاز القراري وعدم انفتاحه في عملية صناعة القرار، يبقى التساؤل مطروحا حول مدى حضور المقاربة السوسيو اقتصادية أثناء صناعة قرار الإعفاء الضريبي، حتى يرقى إلى مستوى القبول والرضى، بالرغم من أزمة التفاوض الجبائي التي يعرفها المغرب، (الفرع الأول)، وهو ما يؤكد العالم القروي باعتباره النموذج المعبر عن تغييب المعطى السوسيواقتصادي للقرار الجبائي الاستثنائي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المعطى السوسيواقتصادي وأزمة التفاوض الجبائي

لا شك أن قرار اعتماد نظام أو أنظمة تحفيزية جبائية يعتبر بطبيعته إجراء استثنائيا وبالتالي تمييزيا¹، فالقرار السياسي الجبائي لا ينبثق من فراغ ، فهو تعبير عن وضع سوسيواقتصادي معين، وعن الفلسفة والإيديولوجية التي يتبناها مجتمع ما².

¹ - عزيز صميم، مرجع سابق ، ص 29.

² - محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص. 260.

طبيعي أن اتخاذ أي قرار يقضي بمنح تحفيزات جبائية في أي نظام ضريبي معين، لا يمكن أن يتم بمعزل عن الاختيارات السياسية والإيديولوجية للسلطات العامة، محاولة منها التوفيق بين مختلف المدخلات، إلا أن هيمنة البعد السياسي في اتخاذ قرار الإعفاء الضريبي بالمغرب، غيّبت المعطى السوسيواقتصادي ضمن مسلسل صناعة القرار، بالإضافة إلى ما ظل يتسم به هذا المسلسل من عزلة وانفراد.

فأي قرار سياسي جبائي مهما كان عقلانيا، إذا لم يتوفر فيه حد أدنى من القبول المجتمعي السيكولوجي والثقافي، يؤول إلى عدم القبول، فأزمة المعطى السوسيواقتصادي ضمن مسلسل صناعة القرار الجبائي (الفقرة الثانية)، نتاج لمجموعة من الاعتبارات، خصوصا تلك المرتبطة بتغييب البعدين السيكولوجي والتواصل (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: مكانة البعد السيكولوجي التواصلي

إن من بين الآليات التي ما زالت شبه غائبة عن دائرة اهتمام صناع القرار الجبائي، آلية الاتصال والتواصل مع عموم الملزمين لقياس حجم الرضا أو السخط لدى الرأي العام اتجاه مختلف الإجراءات الضريبية¹.

فالقرار السياسي الجبائي المعيب من حيث بعده التواصلي، يجعل خضوع الملزمين له ضعيفا، ويزداد هامش عدم القبول المجتمعي اتساعا كلما كانت السلطات الجبائية والدولة عموما غير قادرة على التواصل مع محيطها². لذا يجب أن تتصرف السلطة الجبائية وفقا

¹ - ظهرت الأبحاث المتعلقة بالرأي العام وقياس ردود أفعاله لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1925، وطورها قبل ذلك G.Gallup، وبعد عام 1945 أخذت هذه الطريقة عن أمريكا الشمالية من قبل الكثير، منهج عالمة الاجتماع الألمانية N.Noelle، وبواسطة هذه الطريقة، أي طريقة توجيه الأسئلة، يمكن لهؤلاء الذين يجرون المقابلة interviewer في مجموعة بشرية أن يتوصلوا عن طريق معرفة تصوراتهم واعتقاداتهم وأية معلومات لازمة لمواضيع معينة عند هؤلاء الأشخاص، إلى معرفة الرأي العام نسبيا لدى كافة أبناء ذلك الشعب .

² - عبد الرحمان صباح، "المدخل لدراسة علم الاجتماع"، مطبعة السلام، (فاس)، 1977، ص. 42.

لمبدأ المشروعية والمساواة¹، مستحضرة في ذلك مختلف العوامل، التي من شأنها الرقي بالقرار السياسي الجبائي حتى يحظى بالإجماع المفضي إلى الرضى الجبائي، لذلك حري بنا التساؤل عن مدى حضور البعد السيكولوجي (أولاً)، والتواصلي (ثانياً)، في الاختيارات الجبائية للسلطات العمومية، وهي تمنح مختلف الأشكال التفضيلية الضريبية.

أولاً: القرار السياسي الجبائي وتغيب البعد السيكولوجي

إن السيكولوجية الاجتماعية للملزم تشكل الجزء الأكثر تعقيداً في علم الجبائية، باعتبارها تركيباً ومزجاً بين دراسة الآثار السيكولوجية للضريبة من جهة، والتجارب السياسية و المالية، من جهة أخرى.

فصناعة القرارات الجبائية رهينة بأخذ المعطيات السيكولوجية والسوسيو-سياسية بعين الاعتبار من لدن السلطات الجبائية، وأي إغفال لها يشكل عائقاً أمام أي اختيار جبائي حر للفاعل السياسي، قد يؤدي ليس فقط إلى رفض الملزمين الخضوع لهذه القرارات، بل إلى أشكال مختلفة من السخط السياسي والتمرد على السلطات السياسية.

فالقرار السياسي الجبائي وما يمنحه من امتيازات لصالح فئة معينة على حساب فئات واسعة أخرى، لا يراعي نفسية المكلف العادي، فالإحساس النفسي بالغبن والحيف الجبائي لدى من لا يوفر لهم النسق السياسي أي ملجأ للدفاع عن مصالحهم الجبائية، مقابل من يحتكرون مزايا وعطايا النظام الضريبي، والذين قد يغيب لديهم كل إحساس بالمواطنة الجبائية²، يمكن القول معه أن السياسة الجبائية بالمغرب تعاني من عجز في المشروعية،

¹ - توفيق الطاهري، "اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس،

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط - أكادال)، 2008 - 2009، ص. 27

² - توفيق الطاهري، مرجع سابق، ص. 456.

وأن النظام الجبائي يتطور في محيط أكثر تناقضا وأشد صعوبة، حيث تصارع ميزان القوى يبقى على أشده¹.

فكثرة الامتيازات الضريبية الممنوحة لبعض الشرائح من الدخول أو بعض الفئات الاجتماعية يخلق لدى المكلفين الآخرين غير المستفيدين إحساسا نفسيا بأن الغش والتملص الضريبيين يشكلان صماما للأمان، ووسيلة من وسائل الدفاع الشرعي مقابل حرمانهم من تلك الامتيازات.

فالقرار الجبائي الذي يفتقد إلى دراسة سلوكيات وتصرفات الملزمين، ومحاولة فهم عقلية الملزم وطريقة تفكيره وردود فعله وموقفه من طريقة التدبير المالي، يعتبر قرارا معيبا بالنظر إلى ارتكازه على الجانب المالي، وإلى تغييب وضعية الملزم التي من شأن إقحامها في مسلسل صناعة القرار أن تساهم في الرقي بالأوضاع السوسيواقتصادية وتكريس العدالة الضريبية.

إن انشغالات الفاعل السياسي الجبائي غالبا ما تنصب على عوامل سياسية اقتصادية أو تمويلية، مما يجعله يغفل الجوانب الثقافية والنفسية، مع أن العديد من الظواهر والممارسات تجد مرجعيتها في المكونات الثقافية والسيكولوجية للمجتمع. لذا يتعين على السلطات السياسية أن تعيد للقرار السياسي الجبائي أخلاقياته ومصادقيته في نفسية المكلف، وخلق الظروف الملائمة لتحقيق وعي جبائي عال، فانعدام هذه الظروف تجعل الضريبة من الناحية النفسية عبارة عن إكراه يسعى الجميع للإفلات منه².

¹ - محمد عياد، "النظام الجبائي المغربي بعد الإصلاح"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية (وجدة)، 2004، ص. 76.

² - خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 460.

ثانيا: صناعة القرار الجبائي وإشكالية ضعف التواصل السياسي

إن القانون الضريبي قانون متفاوض بشأنه¹، بين مختلف المكونات المجتمعية بحسب طبيعة النص الضريبي المراد سنه، والنشاط المهني المعني بهذا النص، فصناعة القرار السياسي الجبائي يحتل فيها التواصل مكانة مهمة كقاعدة لربط الحوار بين السلطات الضريبية والملزمين.

ومن هنا يكتسي التواصل بمفهومه الواسع أهمية قصوى في بناء نسيج مجتمعي متماسك، وفي إنجاز كل مشروع تنموي، فهناك علاقة جدلية بين قدرة النظام على التواصل ومستوى التقدم الاقتصادي والسياسي، إذ يصعب إقناع كل الفاعلين بتبني مشروع التجديد والعصرنة دون تواصل، فهذا الأخير يعد وظيفة أساسية داخل النسق، وبدونها ينتفي وجوده. وفي مفهومه البسيط يعتبر التواصل عملية تبادل المعلومات ونقلها من شخص إلى آخر بجميع الوسائل المتاحة، من أجل ترسيخ قيم التضامن الاجتماعي والمواطنة الجبائية. إن الفوارق المتسعة بين المستفيدين من الإعفاءات الضريبية، والملزمين الآخرين الخاضعين للقرار السياسي الجبائي ضمن التجربة المغربية، تستند إلى جملة اعتبارات، يعتبر التواصل الجبائي إحدى أهمها.

فالنسق السياسي وما يتوفر عليه من قنوات التواصل التي تسمح فقط لبعض المكونات من التعبير عن رأيهم وفرض عقلانيتهم الجبائية، تجعل من هذا النسق مكرسا للاتجاه الواحد للسياسة التواصلية.

فحلقة التواصل داخل النسق السياسي تظل ضيقة ومقتصرة على الفئات المهيمنة، من خلال شبكة العلاقات التي تربط السلطات الجبائية ببعض الملزمين، تتجه إلى أن تصبح قارة، وتتضمن استمرارية إنتاج نفس الأنساق الفرعية التي تفضل السلطات الجبائية التعامل

¹ - محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي..."، مرجع سابق، ص. 72.

معها، والتي تتشاور معها باستمرار، كلما كانت هناك حاجة إلى اتخاذ قرار جبائي معين، مما يساهم في اتساع هامش الفقر وتقلص الطبقات المتوسطة.

فضعف البنيات التواصلية ، يعد من بين الاختلالات الجوهرية التي يعاني منها النسق السياسي المغربي، من خلال ضعف النظام التواصل للانسق في الانفتاح على جميع مكوناته وأنساقه الفرعية وغياب الشفافية على مستوى قنواته، فهو نسق مختل، غير قادر على الحفاظ على بقائه بطريقة يتساوى فيها الجميع في التحمل الضريبي.

إن الوصول إلى توافقات وتراض اجتماعي جبائي¹، رهين باتسام النظام الضريبي² بمقاربة تشاركية تعتمد على تنويع أنماط التواصل وقنوات المشاركة السياسية التي تمكن المكلفين من التعبير عن مواقفهم اتجاه مختلف القرارات الجبائية.

الفقرة الثانية: مدى حضور التوجه السوسيو-اقتصادي ضمن صناعة قرار الاعفاء الضريبي

إلى جانب مختلف العوامل المؤثرة في صناعة القرار الجبائي الاستثنائي، فإن المعطى السوسيواقتصادي ينزل بثقله لتوجيه القرارات السياسية الجبائية، ويتحكم في الاختيارات العامة للسلطات السياسية في المجال الجبائي، وتطبع هذه القرارات والاختيارات بل والنظام الجبائي ككل بمميزاته الخاصة.

يمارس الواقع الاجتماعي بمختلف تجلياته الشاذة وكل معوقاته ومحاسنه تأثيرا قويا على مسألة اتخاذ قرار منح اعفاء ضريبي لقطاع معين أو لدخل معين، من خلال استحضار مختلف المؤشرات الاجتماعية، كمستويات الأجور ودرجات الفقر والامية

¹ - وإن كان هذا التراضي يظل نسبيا على اعتبار أنه من الصعب الوصول إلى قرار سياسي جماعي يراعي القناعات الجبائية الفردية لكل ملزم ، لأنه في تاريخ الضريبة لم تكن هناك جباية عادلة بشكل مطلق تستجيب لما يفضله كل ملزم.

² - يراد بالنظام الضريبي مجموعة الضرائب والإجراءات التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.

. حامد عبد الحميد دراز، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، (بيروت) 1989، ص. 59.

والتهميش.....¹، وهي مجالات تمارس تأثيرا في الاختيارات المتعلقة بسن سياسة تحفيزية جبائية، فأى فاعلية سياسية يتميز بها صانع القرار السياسي الجبائي في تعاطيه مع مختلف المدخلات الاجتماعية؟.

فالأواقع والظروف السائدة سياسيا، اقتصاديا واجتماعيا، هي التي تتحكم في تحديد متطلبات السياسة المالية، إذ الإشكال يبقى مطروحا حول مكونات تدخل الدولة، ودورها في عمليات تشكيل المجال الاجتماعي والاقتصادي بالمغرب، حيث تحتل الإعفاءات الضريبية مكانة أساسية في هذا التدخل، وتعبّر عن إرادة الفاعل السياسي في خدمة مصالح فئات محددة بعينها².

لقد استهدف القرار السياسي الجبائي الاستثنائي تدعيم عملية تراكم الرأسمال، لصالح الطبقات المهيمنة، الداعمة لتصورات السلطة السياسية، فعناصر الحقل الاقتصادي مؤثرة وفاعلة في صناعة القرار السياسي الجبائي الاستثنائي بالنظر لارتباطها بالأهداف الضيقة للنسق السياسي وهو يتعاقد مع مختلف الهيئات الضاغطة، مما يعني أن صناعة قرار الإعفاء الضريبي لا تركز بدرجة أولى على المقاربة الاجتماعية³.

إن النظام الجبائي المغربي وما يتسم به من نقائص تؤثر سلبا على انسجامه ومردوديته، وعلى القرارات الضريبية المتخذة، انطلاقا من استمرارية التفكير وفق منطق الاعفاءات الضريبية. ولعل أهم مظهر يعبر عن قصور النظام الجبائي المغربي، يرتبط بما تسببه الإجراءات الضريبية من اختلال هيكلي للمداخل الجبائية⁴، وهو الأمر الذي توضحه المعطيات التالية:

¹ - سيتسع لنا المجال للحديث عن الانعكاسات الاجتماعية لسياسة الإعفاءات الضريبية بنوع من التفصيل في المحاور القادمة من الأطروحة.

² - عزيز صميم، مرجع سابق، ص. 32.

³ - رضوان دحار، "النفقات الاجتماعية على ضوء سياسة الميزانية بالمغرب 1960 - 1999"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 2002 - 2003، ص. 311.

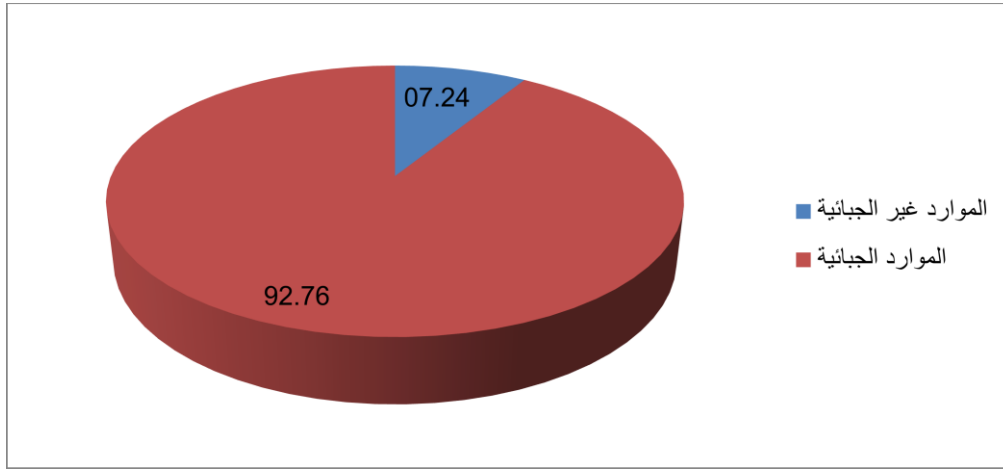
⁴ - عزيز صميم، مرجع سابق، ص. 33.

جدول رقم 2 تطور البنية العامة للموارد العادية (2010 إلى 2017) مليون درهم

2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	السنوات طبيعة الموارد
222 282	212 412	268 102	262 330	283 505	255 961	226 523	216 065	مجموع الموارد العادية للميزانية العامة
206 202	196 938	184 719	180 158	179 397	172 842	159 666	150 080	الموارد الجبائية
16 080	15 474	83 383	82 172	104 108	83 119	66 857	65 985	الموارد غير الجبائية
92.76	92.71	68.90	68.67	63.27	67.53	70.49	69.46	نسبة مساهمة الموارد الجبائية
07.24	07.29	31.10	31.33	36.73	32.47	29.51	30.54	نسبة مساهمة الموارد غير الجبائية

*تركيب شخصي انطلاقا من قوانين مالية سنوات 2010-2017.

الرسم البياني رقم 2 : نسبة الموارد الجبائية وغير الجبائية لسنة 2017

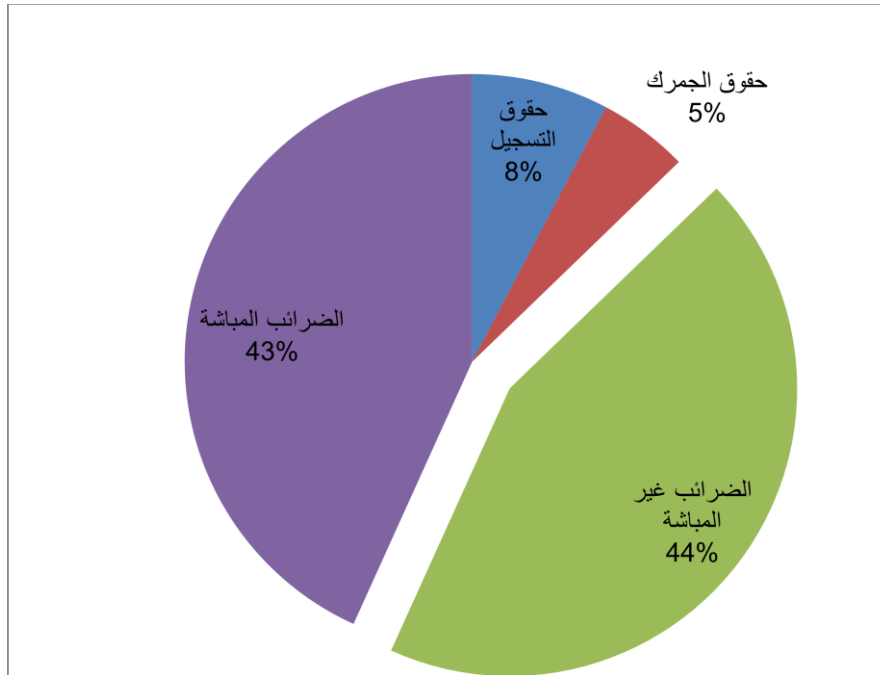


جدول رقم 3: بنية الموارد الجبائية (2012 - 2017)

السنوات بيانية الموارد	2017		2016		2015		2014		2013		2012	
	نسبة %	حجم المدخيل	نسبة %	حجم المدخيل	نسبة %	حجم المدخيل	نسبة %	حجم المدخيل	نسبة %	حجم المدخيل	نسبة %	حجم المدخيل
الضرائب المباشرة	43.63	89982	43.72	86104	44.25	81750	42.83	77167	43.23	77.546	41.35	71.480
حقوق الجمرك	4.32	8913	4.05	7980	3.92	7250	4.27	7700	05.06	9.076	06.98	12.070
الضرائب غير المباشرة	43.27	89232	43.44	85558	43.76	80843	44.75	80630	43.99	78.932	43.75	75.623
حقوق التسجيل	8.78	18075	8.79	17296	8.05	14876	8.15	14661	07.72	13.843	07.92	13.69
مجموع الموارد الجبائية	100	206202	100	196938	100	184719	100	180158	100	179.397	100	172.842

*المصدر:تركيب شخصي انطلاقا من قوانين مالية سنوات 2012 - 2017

الرسم البياني رقم 3: الموارد الجبائية سنة 2017



يتضح جليا من خلال المعطيات أعلاه الاختلال البنيوي في توزيع المداخل ، حيث يعتبر هذا الاختلال سمة تميز النظام الضريبي المغربي، مما يؤكد أن بنية الموارد العادية تعتمد على الموارد الجبائية المباشرة ، مكرسة عبءا ضريبيا يتحمله أصحاب المرتبات والأجور ، مما يعني تمركزا شديدا للمداخل الجبائية حول بعض الشرائح والأنواع المحددة من الضرائب، والموارد غير المباشرة التي تنصب على الإستهلاك، وهو ما تؤكد نسبة مساهمة الموارد الجبائية التي بقيت نسبيا مستقرة من الفقرة الممتدة من سنة 2012 حتى سنة 2017، الشيء الذي يؤكد ضعف سياسة الدولة في المجال الجبائي بتغيبها المعطى السوسيو-اقتصادي ، وهو التغيب الذي ظل العالم القروي يعاني منه أيضا.

الفرع الثاني: العالم القروي نموذج لمحدودية المقاربة السوسيواقتصادية للقرار الجبائي الاستثنائي

يعتبر ضبط المجال القروي ومراقبة ساكنته المحلية الرهان الذي تحكم في تصور السلطات العمومية، وهو ما انعكس سلبا على حصيلة تنمية العالم القروي، فالاعتبارات الأمنية والسياسية لكل المشاريع والبرامج التي استهدفت تنمية وإنعاش العالم القروي، من أجل الحفاظ على التوازن السوسيو-سياسي، لم تقي بهدف تنمية الساكنة المحلية. وهي الوضعية التي كرستها مكانة العالم القروي من خلال السياسة الفلاحية (الفقرة الأولى)، وترجمت من خلال نماذج لمشاريع قروية فاشلة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مكانة العالم القروي ضمن أهداف السياسة الفلاحية

عملت السياسة الفلاحية التي رسم معالمها الراحل الحسن الثاني، في إطار الاستباق نحو السيطرة على تقوية النخب القروية وضمها، من خلال مختلف القرارات السياسية ذات المضمون الجبائي المتسم بالميز، على تهميش البعد السوسيواقتصادي ضمن دوافع صناعة قرار الإعفاء الضريبي.

إن التطور الكبير للتقنيات الجديدة التي استفادت منها البورجوازية الفلاحية، عمل على تقوية نزعة المصالح الفردية بين مختلف الفئات الاجتماعية في البادية، ومما زاد من تقوية هذه الوضعية، مكننة وسائل الإنتاج، حيث أصبحت الآلة مستثمرة بشكل كبير في هذا التطور¹، الشيء الذي أدى وبشكل سريع إلى تكوين استغلاليات فلاحية كبرى²، في مقابل أراضي قاحلة تستعمل آليات تقليدية وبسيطة.

¹ - ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 249.

² - حيث تركزت هذه الاستغلاليات في مناطق تساعد على تطوير وسائل الإنتاج والرفع من المردودية، نظرا لموقعها المتواجد بالقرب من الأنهار والمعروفة بخصوبة تربتها ورطوبة مناخها كسهول تادلة، الشاوية ودكالة.

إن مختلف العجوزات البنيوية التي عاشها العالم القروي، كانت نتيجة لنهج سياسة فلاحية وفق تصورات ومصالح النسق السياسي¹، والتي تقوم على تقوية الملكية الفردية والاستغلال المكثف للأراضي باستعمال الآليات العصرية، وفق منظور يضمن الأمن القانوني والاقتصادي للملاكين الكبار، وهو الأمر الذي ترجمه المخطط الثلاثي (1963 - 1965) وكل المخططات اللاحقة.

فالتفكير الذي طال العالم القروي وأعلنت عنه السياسة الفلاحية التي استهدفت فئة الأعيان، متناشئة عموم الفلاحين، اكتملت حقيقته من خلال تطبيقات السياسة الفلاحية، إذ يتجسد ذلك مثلا من خلال سياسة السدود، باعتبارها مخططا ملكيا بامتياز، استلهمها النظام السياسي من السياسة الاستعمارية²، لتقوية المكانة السوسيواقتصادية للنخب القروية، حيث أن قضية الماء وحسب بول باسكون، ظلت تمثل دائما ومنذ قدم العصور عاملا مهيما في المناطق القاحلة والصحراوية...، ولا يمكن لهذا سوى أن يعزز تفوق الملكية داخل التنافس الاجتماعي³.

أصبحت سياسة السدود حسب البعض⁴، ومنذ سنة 1965 مجالا محفوظا للملك، من خلال مختلف الخطابات الملكية الرسمية والإشراف الشخصي على تدشين العديد من السدود لكسب رهان سقي مليون هكتار في أفق سنة 2000، وهي السياسة التي كلفت الدولة أموالا ضخمة⁵.

¹ - من خلال ندوة المعمورة التي جسدت التصور النهائي لاختيارات السياسة الفلاحية، حيث جمع الراحل الحسن الثاني الحكومة والمهنيين والخبراء الدوليين في ندوة المعمورة في مارس 1964 لعرض الخطوط العامة لهذه السياسة.

² - على اعتبار أن السياسة المائية لم يعرفها المغرب بشكلها الحديث إلا مع دخول الحماية الفرنسية.

³ - بول باسكون، "في علم الاجتماع القروي"، مجلة بيت المحكمة، العدد الثالث، أكتوبر 1986، ص. 32.

⁴ - محمد بلعسري، "دراسة مقارنة للسياسة الزراعية"، دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء - عين الشق)، 1998 - 1999، ص. 37.

⁵ - إذ خصصت الدولة حوالي 85% من الاستثمارات العمومية من خلال المخطط الثلاثي (1965 - 1967)

ويرى الأستاذ نجيب أقصبي أن سياسة السدود كانت سياسة إرادية وشمولية، غير أنها كانت انتقائية بامتياز، فالدولة كمهندس ومدبر لهذه السياسة، ضاعفت من أدوات التدخل المباشرة وغير المباشرة الموجهة لضمان مرتكزات هذه السياسة ونجاحها¹.

لقد ظلت سياسة السدود تسير في اتجاه خدمة مصالح الطبقة التي تتعامل مع الأسواق الخارجية، وهي الطبقة التي تحتكر الأرض والمال، وتستثمر في إطار تشريعي يحسن توجهاتها واختياراتها من خلال قانون الاستثمار الفلاحي لسنة 1969.

لقد عمل قانون الاستثمار الفلاحي، على تنظيم الاستثمار في الأراضي السقوية وتشجيع عصرنة الضيعات وتكثيف الإنتاج، حيث تم إقرار إلزامية الاستثمار داخل الدوائر السقوية، وأصبح من الواجب على المستغلين احترام مخططات المناوبة الزراعية مقابل الاستفادة من ترسانة هائلة من المنح والمكافآت، تشجع على اقتناء مختلف أدوات العصرنة².

إلا أن هذا القانون بتنظيمه لشروط الاستثمار في الأراضي السقوية، والسعي إلى إحداث ضيعات نموذجية وتكثيف الإنتاج، غيب مصالح الفلاحين الصغار، بتكريسه لاستفحال واتساع الفوارق الجهوية، خصوصا المناطق البورية والجبلية المتواجدة خارج نطاق الري الكبير³.

لقد ظل العالم القروي مهماشا في إطار السياسة الفلاحية الوطنية التي اعتمدت على العصرنة والتحديث، مسايرة لطموحات النخب الفلاحية، على حساب الساكنة القروية التي طالها التهميش والإقصاء، وظلت محاصرة في جغرافيتها ومجالها الفلاحي التقليدي، خصوصا بعد الإفشال الذي طال بعض المشاريع القروية .

¹ - نجيب أقصبي، "السياسة الفلاحية..."، مرجع سابق، ص. 8.

² - مهدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 215.

³ - Seddiki (A), « L'Agriculture dans la stratégie Marocaine de développement », Revue Marocaine de Droit et de l'économie du développement, N° 23, 1990, p. 41.

الفقرة الثانية: المشاريع القروية واستراتيجية الإفشال

لعل السياسة الفلاحية التي رسمت معالمها السلطات العمومية في إطار مقارنة أمنية وسياسية، كان لها الانعكاس السلبي على تنمية وتطوير الساكنة المحلية، وهو الأمر الذي عكسته مختلف المشاريع القروية، التي كرست نظرة نمطية حكمت علاقة السلطات العمومية بالعالم القروي، حيث عملت على الإبقاء على البنيات السوسيوسياسية السائدة والحفاظ على نوع من التوازن السوسيو-سياسي، وتنمية لا تتجاوز هدف تحرير السكان القرويين¹.

لقد اتسم العالم القروي بعيد الاستقلال بالضعف والتخلف، من خلال غياب البنيات التحتية، وضعف فرص الشغل، وتدني كبير لمستوى العيش. لذا عملت السلطات العمومية على التفكير في القيام بأوراش تهدف إلى تحسين شروط حياة القرويين، إلا أن ترجيح الاعتبارات السياسية، وتعدد الرهانات الضيقة بين الفاعلين أدى إلى التشكيك في مصداقية هذه المشاريع²، وهو الأمر الذي يعكسه مشروع الإصلاح الزراعي ذو البعد الوطني، (أولا) وأكدته مشاريع ذات بعد محلي كمشروع سبو (ثانيا).

أولا: مشروع الإصلاح الزراعي وأزمة التوافق

إن فكرة الإصلاح الزراعي طرحت بقوة بعد تراجع الدولة عن سياسة عملية الحرث، ومعاناة طبقة الفلاحين من ضريبة "الترتيب"³.

¹ - إذ تأسست هذه النظرة على الاعتبارات الأساسية التالية:

. اصطدام المشاريع والأوراش التي استهدفت الساكنة القروية بتعقيد البنيات العقارية.

. إن هذه الأوراش تعكس سيطرة الاعتبارات السياسية الأمنية.

. توجي هذه الأوراش باستئثار وهيمنة الدولة على العالم القروي.

² - لقد تمثلت هذه المشاريع خصوصا في: مشروع الإنعاش الوطني، المكتب الوطني للري، قضية الإصلاح الزراعي،

ولمزيد من الاطلاع على المشروعين الأولين، يراجع: مهدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 174 - 184.

³ - المصطفى منار، "الأحزاب السياسية..."، مرجع سابق، ص. 99.

لقد أُلقت الاعتبارات السياسية بظلالها على قضية الإصلاح الزراعي، مما انعكس على نتائجه التي بقيت جزئية ومحدودة، أمام حاجيات القرويين وعجز هذا الإصلاح عن إحداث تغيير في البنيات الاجتماعية والسياسية السائدة بالوسط القروي.

في الواقع شكلت عملية توزيع الأراضي نفس الشكل الذي أخذه الإصلاح الزراعي. لذا كان منتظرا إقبار كل مقترح من شأنه أن يحول دون تقوية الرأسمالية العقارية في القطاع الفلاحي، مقابل حرمان الجماهير القروية من اكتساب قطع أرضية تمكنها من تحسين وضعيتها المادية والاجتماعية¹. وهو الأمر الذي ترجمته تصورات ومطالب الأحزاب السياسية، التي كانت ترمي إلى تحقيق إصلاح زراعي من شأنه أن يمس فضلا عن البنية العقارية، العقلية القروية، وهو ما يعني تحرير الإنسان القروي من طرق الاستغلال الذي يكبله. مطالب لم تكن لتقبل بها السلطات العمومية، على اعتبار أنه ومنذ الاستقلال انتبه المخزن إلى خلق قاعدة اقتصادية تعتمد على ملكية الأرض، أي خلق ما يمكن تسميته بالبورجوازية الزراعية².

لذلك فقضية الإصلاح الزراعي وما حظيت به من اهتمام مختلف الفرقاء شكلت المحك الحقيقي لمصادقية إيديولوجية الأحزاب³، وانسجام مواقفها وتصوراتها، خصوصا حول قضية تحديد الملكية العقارية، في مواجهة ضغط الهيئات السوسيو-مهنية.

ثانيا: مشروع سبو: تحريف الأهداف

انطلق مشروع سبو⁴ والذي سمي بالمخطط الاقتصادي المندمج للتنمية الفلاحية لحوض سبو، بعد سنوات من الدراسة، وقد بدا هذا المشروع طموحا لفائدة الساكنة القروية،

¹ - مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 192.

² - محمد العمراني، "حول الإصلاح الزراعي في المغرب"، جريدة النهج الديمقراطي، السبت 12 مارس 2005.

³ - والمقصود هنا أحزاب المعارضة.

⁴ - ارتبط هذا المشروع بنهر سبو، حيث هذا الأخير يعتبر من أهم الأنهار في شمال إفريقيا، ويتسم بجريان دائم يغطي مساحة أكثر من 250.000 هكتار، أي حوالي عشر (1/10) المساحة الإجمالية للبلاد، ويجب على احتياجات مائة لأكثر من 3 ملايين نسمة، أي 20% من مجموع السكان، وحوالي 70% من السكان القرويين.

غير أن تطبيق أوراش هذا المشروع كان يفترض بداية تغيير اللبنة العقارية، وهو ما ظلت ترفضه السلطات العمومية والنخب القروية، الأمر الذي انعكس بشكل سلبي على تحقيق العديد من عملياته.

فبالرغم من أن المشروع شكل مخططاً طموحاً للتنمية المحلية، غايته الرقي بالسكان القروية داخل مجالها الترابي، عبر التعبئة الحيوية للموارد الاقتصادية والاجتماعية والثقافية للمجموعة، إلا أن العراقيل التي واجهته، حذت من طموحاته¹، ليتأكد أن المصالح الضيقة للوبي الفلاحي غيرت من مجرى القرار السياسي الجبائي وأفقدته حمولته الاقتصادية والاجتماعية، مما يعني أن اللوبي الفلاحي قد أصبح قادراً على التصدي لأي مشروع يتناقض ومصالحه الذاتية.

لقد ظلت أزمة الوعاء العقاري بالنظر إلى التوظيف السياسي للبنات العقارية للحفاظ على استقرار واستمرارية النظام السياسي، إحدى أهم العراقيل التي حالت دون نجاح مختلف المشاريع الموجهة للعالم القروي، ومن بينها مشروع سبو.

فالإطار الذي اقترحه خبراء منظمة الزراعة والأغذية² «FAO»، الذي ارتكز على مساهمة جماهير الفلاحين وتعبئتها، لم يجد طريقه للتفعيل، لاعتبارات مرتبطة بمعارضة النظام، وهو ما تأكد من خلال خطاب العرش لسنة 1967، حيث عبر الراحل الحسن الثاني عن نيته في تحقيق المشروع لكن بدون الموافقة على الإطار الذي اقترحه خبراء "الفاو" FAO، وهو الرفض الذي أبدته النخب القروية، مستحضرة في ذلك مصالحها الضيقة ومستغلة طبيعة التنظيم الاجتماعي وطبيعة القيم الثقافية السائدة لدى القرويين، إلا أن هذا الطرح قد يكون مردوداً عنه انطلاقاً من مختلف الأدوات التي وظفها النظام

¹ - مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص، ص. 187 - 198.

² - حيث شارك في الدراسة المتعلقة بمشروع سبو أكثر من 55 مهندساً واقتصادياً وسوسيلوجياً وأكثر من 48 مستشاراً وخبيراً.

حول الإطار الذي اقترحه خبراء الـ FAO يراجع :

. مهتدي بوزكري، مرجع سابق، صفحة 194 و ما بعدها.

السياسي، محاولة منه تطوير ومراقبة العالم القروي، ليتضح أن الدوافع السياسية والمصالح الضيقة تغلب على الإعتبارات السوسيواقتصادية ضمن دوافع صناعة القرار الجبائي .

إن تحالف الملكية والنخب القروية، واعتماد مقارنة أمنية في تدبير قضايا العالم القروي أدت بهذا الأخير إلى أن ينصاع وراء مختلف المواقف الملكية، لا لشيء سوى لكسب دعمه ومساندته.

الفصل الثاني: مكانة القطاع الفلاحي ضمن نظام الإعفاءات الضريبية

أمام الإكراهات التي أصبحت تواجه مشروع التنمية، وفي إطار الرغبة للنهوض بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، كان لزاما أن تساهم السياسة الجبائية عبر مختلف الإجراءات المرتبطة بها في لعب دورها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي. لذا طرحت جملة من المهام الجديدة أمام النظام الضريبي، على اعتبار أنه جزء من السياسة المالية، خصوصا بعد تفاقم الأزمات الاقتصادية وما خلفته من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني. فالعمل على تحقيق التنمية يشكل هدفا أساسيا يتطلب الاستغلال الأمثل للسياسة المالية، حيث تمثل السياسة الضريبية إحدى الركائز الأساسية للسياسة المالية لتحقيق أهدافها المختلفة.

وعليه، نجد للضرائب بمختلف أنواعها وظيفة اجتماعية، اقتصادية ومالية، تتجلى من جهة، في اعتبار الضرائب المورد المالي الأساسي الذي تعتمد عليه الدولة، ومن جهة أخرى، فيما تتنازل عليه - طوعا أو كرها - من إيراداتها لصالح أشخاص أو شرائح أو دخول معينة، من خلال مختلف التدابير الجبائية الاستثنائية.

لقد انتهجت الدولة سياسة الإعفاءات الضريبية، التي من شأنها حث المؤسسات والأشخاص على أخذ المبادرة بالاستثمار والعمل على تشجيعه وتأمين مستويات أفضل من الادخار، فتطور دور الدولة وازدياد تدخلها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، صاحبه تطور في مضمون السياسة الضريبية، بحيث أصبحت ذات مفهوم جديد يتمثل في دورها التدخلية من خلال نظام الإعفاءات الضريبية، والذي يتسم بالتعدد والتنوع واتساع حجم نطاقه ومضمونه.

لذا أصبحت جل التشريعات الجبائية والمالية تتضمن إجراءات استثنائية تمكن الدولة من المساعدة والدفع ببعض القطاعات الحساسة لتحقيق التوازنات الاقتصادية والاجتماعية،

حيث تعتبر هذه الإجراءات الاستثنائية نفقات جبائية توازي من حيث الأهمية النفقات العادية، كما أنها أصبحت تقنية مفضلة على المساعدة المباشرة، طالما أنها لا تكلف الدولة سيولة نقدية، بقدر ما تعتمد على ترك موارد ضريبية من دون تحصيل قصد استعمالها في النهاية لتحقيق الأهداف المسطرة. لذا أصبحت السياسة الجبائية عموماً والإعفاءات الضريبية خصوصاً وسائل مسخرة في يد السلطات العمومية للتأثير والتوجيه نحو تحقيق بعض الأهداف المحددة¹.

إذا كانت الضريبة تمثل انعكاساً حقيقياً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه²، فإن الإعفاء منها يعكس حجم القدرة التأثيرية في صناعة القرارات الرامية لهذا الإعفاء، وهو الأمر الذي يؤكد القطاع الفلاحي من خلال مختلف المحطات التي مر منها المسلسل الفاشل لتضريب القطاع.

بعد الوقوف في الفصل الأول عند منهجية صناعة القرار الجبائي الاستثنائي، وجب الحديث في فصل ثانٍ عن النظام العام للإعفاءات الضريبية لمحاولة تشخيص هذا النظام والكشف عن تجلياته، انسجاماً وأرضية الأطروحة من خلال نموذج القطاع الفلاحي (مبحث أول) ثم رصد مكانة القطاع ضمن سياسة التشجيع والدعم من خلال النظام الخاص للإعفاءات الضريبية (مبحث ثانٍ).

المبحث الأول: تشخيص نظام الإعفاءات الضريبية بالمغرب

لقد شكلت سياسة الإعفاءات الضريبية مكوناً أساسياً ومميزاً من مميزات النظام الجبائي المغربي، بعدما أصبحت الضريبة أداة لخدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، لتشكل أبعاداً أكثر اتساعاً في الفكر المالي الحديث.

لقد تبنت السلطات العمومية بالمغرب سياسة الإعفاءات الضريبية، التي بقي سياق استعمالها مشروطاً بالسيروية التاريخية، وبالظرفية السياسية والاقتصادية والاجتماعية

¹ - هشام لحرش، مرجع سابق، ص . 05.

² - Anas ben saleh Zemrani, Op.cit, p . 19.

الداخلية والخارجية للبلد، وخاضعا لضرورة احترام التوازنات السوسيو-سياسية¹، وهو ما انعكس على طبيعة القرار الجبائي الاستثنائي باعتباره أحد أهم مخرجات تنازع وصراع النفوذ حول نظام توزيع الإعفاءات الضريبية، إن على مستوى مضمونه أو نطاقه.

ولأن النظام الضريبي المغربي يتضمن العديد من الإجراءات الاستثنائية في شكل إعفاءات كلية أو جزئية، أو في شكل خصوم أو تخفيضات أو إسقاطات أو تسهيلات مالية ...، أصبح لزاما علينا الوقوف عند مضمون ونطاق توزيع هذا النظام في جانبه الكمي (المطلب الأول)، ليس من أجل تعدادده فقط، بل تمهيدا لقياس مختلف المؤشرات المرتبطة به، ثم معرفة حجم القدرة التدخلية للدولة من خلال نظامها الضريبي، والوقوف عند نطاق الإعفاءات الضريبية عبر معرفة الأسانيد المرتكز عليها في توزيع مختلف الإعفاءات التي ظلت الأقليات المهنية مستفيدة منها (مطلب ثان).

المطلب الأول: التوزيع الكمي لنظام الإعفاءات الضريبية

لقد شكلت مسألة تحقيق العدالة الجبائية والتوزيع الأفضل للعبء الضريبي، من خلال التقليل من حجم الامتيازات والإعفاءات، إحدى أهم الأهداف التي حاولت أن تعلنها السلطات الجبائية العمومية، إثر الإصلاح الضريبي بداية الثمانينات.

فالإعفاءات الضريبية كخاصية ملازمة للنظام الجبائي بالمغرب، تسترعي ضرورة الوقوف عند حجم الجرعة التحفيزية لهذا النظام، عبر رصد تطور مختلف هذه الإعفاءات ، إن على مستوى الجباية المباشرة (فرع أول) ، أو على مستوى الجباية غير المباشرة (فرع ثان).

¹-Mohamed Abdou , « Essai sur la politique fiscale marocaine, d'incitation au développement », D.E.S., Université Mohamed V, Faculté du Droit(Rabat), 1994-1995, P.12

الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية ضمن الضرائب المباشرة

تعتبر الضريبة في وقتنا الحالي من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها. لذا حظي موضوع الضريبة باهتمام كبير في دراسة بنيتها، والتنظيم الفني لها، وتطورها وتصنيفها وتأثيراتها.

فالضريبة تعتبر مباشرة حين يتم اقتطاع المبلغ المالي مباشرة من دخل الملزم أي من ثروته¹، إلا أن الملزم وفي مجموعة من الحالات التي ينص عليها القانون يستفيد من امتيازات جبائية سواء على مستوى الضريبة على الدخل (فقرة أولى)، أو على مستوى الضريبة على الشركات (فقرة ثانية)، فما هو حجم وطبيعة هذه الامتيازات والإعفاءات؟

الفقرة الأولى: إمتيازات الضريبة على الدخل

تعتبر الضريبة على الدخل² من ضمن الضرائب الأكثر فعالية، باستهدافها لدخول الأشخاص، وضمن التجربة المغربية تعتبر من بين أهم إنجازات الإصلاح الجبائي لسنة 1984، الذي أقام التمييز بين دخول الأشخاص العاديين ودخول الأشخاص المعنويين³. وإذا كانت الضريبة على الدخل تستغل دائما لتحفيز النشاط الاقتصادي بشكل عام، وتكوين الادخار بشكل خاص⁴، فإن ذلك ينبع مما تتسم به الضريبة من خصائص مختلفة

¹ - مدني احميدوش، " الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات"، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (فاس)، 2008، ص . 45.

² - ظهير شريف رقم 116 - 89 - 1 بتاريخ 21 ربيع الثاني/ 21 نونبر 1989 بتنفيذ القانون رقم 89 - 17 تحديث بموجبه ضريبة على الدخل، ج.ر، عدد 4023 بتاريخ 6 دجنبر 1989، ص : 1497.

³ - وتتجلى مختلف هذه الدخول طبقا للمادة الأولى من قانون الضريبة على الدخل رقم 89 - 17 في: . الدخل المهنية .

. الدخل الناتجة عن المستغلات الزراعية .

. الأجور وما في حكمها .

. الدخل العقارية الناتجة عن إيجار العقارات .

. دخول رؤوس الأموال .

⁴ - عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص . 265.

جعلت منها أداة لإعادة توزيع الدخل، من شأنها أن تخفف من الفوارق والتفاوتات ، كما أنها أداة لاستقرار النشاط الاقتصادي¹، وهو الأمر الذي يحدو بمختلف التشريعات الضريبية – ومن بينها المغرب- إلى تبني نظم جبائية تحفيزية تهدف إلى تشجيع بعض أنواع الادخار² عبر جملة من الإجراءات الجبائية الاستثنائية.

لقد خص المشرع المغربي الضريبة على الدخل بمجموعة من الإجراءات الجبائية الاستثنائية، تجلت في منح العديد من الإعفاءات الضريبية التي عرفت نوعا من التطور، وهو الأمر الذي يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 4 : تطور عدد ونسبة التدابير الجبائية الاستثنائية برسم الضريبة على الدخل خلال فترة

2016-2010

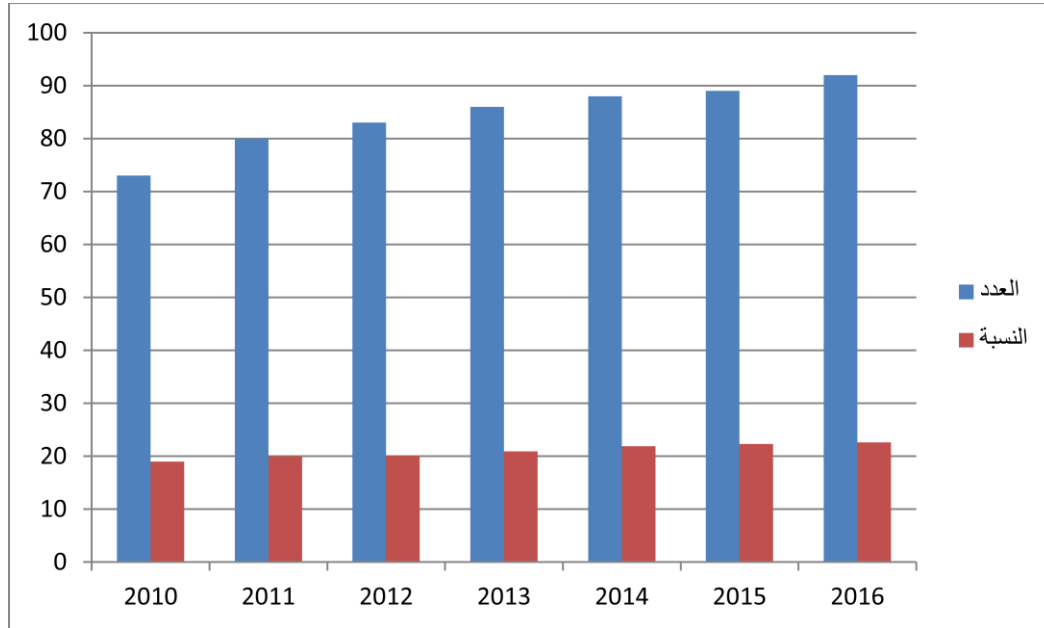
السنة	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
	73	%19	80	%20	83	%20,1	86	%20,9	88	%21,9	89	%3,22	92	%22,6

المصدر :تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2010-2016

¹ - مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص . 14.

² - حميد النهري بن محمد، مرجع سابق، ص. 28.

الرسم البياني رقم 4 : تطور التدابير الجبائية الإستثنائية 2010-2016



لقد عرفت الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضريبة على الدخل نوعاً من التطور في جانبه الكمي، حيث ارتفعت من 73 تدبير جبائي استثنائي سنة 2010، إلى حوالي 92 تدبير سنة 2016، أي بمعدل 10,95%، مما يفسر التوجه السياسي للقرار الجبائي الاستثنائي في حصر مستويات الادخار في نسب معينة.

إذا كانت الضريبة على الدخل تحظى بامتيازات جبائية مهمة، فإن طبيعة هذه الامتيازات تتنوع وتتعدد بدورها، إذ تصدرها الإعفاءات الكلية بحوالي 40 تدبير من بين 92، أي بحوالي 32,6% من مجموع التدابير الجبائية الاستثنائية المقررة برسم الضريبة على الدخل، لتليها الخصوم، ثم الإعفاءات الجزئية، فأى نصيب يحظى به القطاع الفلاحي ضمن امتيازات الضريبة على الدخل؟

يحظى القطاع الفلاحي بأهمية بالغة في الاقتصاد الوطني، حيث خصه المشرع بمجموعة من الامتيازات المختلفة، استهدفته من خلال مختلف الامتيازات المقررة برسم كل

ضريبة على حدة. لذا نجده يستفيد من امتيازات الضريبة على الدخل من خلال الإعفاءات التالية¹:

- ♦ إعفاء دائم بالنسبة للدخول المتأتية من المغارس الغابوية التي لا تفوق مساحتها هكتار واحد والمغارس غير المثمرة المتخذة على سبيل السياج².
- ♦ إعفاء دائم بالنسبة للدخول المتأتية من بيع الحيوانات الحية ومنتجات تربية المواشي التي لم يباشر تحويلها بوسائل صناعية³.
- ♦ إعفاء دائم بالنسبة للدخول المتأتية من المغارس الغابوية غير المثمرة والتي تغرس لأجل الحفاظ على التربة من الانجراف الناتج عن الرياح والأمطار⁴.
- ♦ إعفاء إلى غاية 31 دجنبر 2013 بالنسبة للأرباح المتأتية من المستغلات الزراعية ومن كل نشاط يكتسي طابعا زراعيا ولا تخضع للرسم المهني⁵.
- ♦ إعفاء الربح المحصل عليه من تقويت حقوق مشاعة في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث⁶.

الفقرة الثانية: امتيازات الضريبة على الشركات

حلت الضريبة على الشركات محل الضريبة على الأرباح المهنية⁷، وشكلت الشق الثاني من الإصلاح الجبائي لسنة 1984، لتدخل حيز التنفيذ في يناير 1987.

1- انطلاقا من تقرير النفقات الجبائية المرفق بقانون مالية سنة 2012

2- المادة 47 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات 2015.

3- نفس المادة.

4- نفس المادة.

5- نفس المادة، مع مراعاة مقتضيات المادة 247 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات 2015.

6- نفس المادة.

7- فرضت الضريبة على الأرباح المهنية أول مرة سنة 1941 كمجرد ضريبة مهنية إضافية، وانطلاقا من سنة 1945 أصبحت ضريبة على أرباح أغلب المهن المربحة الخاضعة للضريبة المهنية أو غير الخاضعة لها، إلا أن هذه الضريبة لم تستطع الإحاطة بدخول كل المكلفين الاعتباريين.

وبتصفح القانون المنظم، نجده يحدد الإطار العام لهذه الضريبة وذلك بتحديد نطاق التطبيق ونوعية الشركات التي تخضع لهذه الضريبة وجوبا، أو اختياريا، كما يحدد طرق وأنظمة احتسابها، وقد أقر هذا القانون مجموعة من الإعفاءات الجبائية على غرار الضريبة على الدخل، وذلك قصد تشجيع الشركات على الادخار وأيضا على الاستثمار¹، فأي خصوصية تتسم بها الإعفاءات المقررة برسم الضريبة على الشركات، وما هو حجم حضور القطاع الفلاحي في ذلك؟.

تحتل الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضريبة على الشركات مكانة هامة على مستوى التطور الكمي والنوعي لمختلف هذه الإعفاءات رغبة في دفع الشركات إلى لعب الدور الاقتصادي والتموي المنوط بها، وهو ما يوضحه الجدول التالي ورسمه البياني:

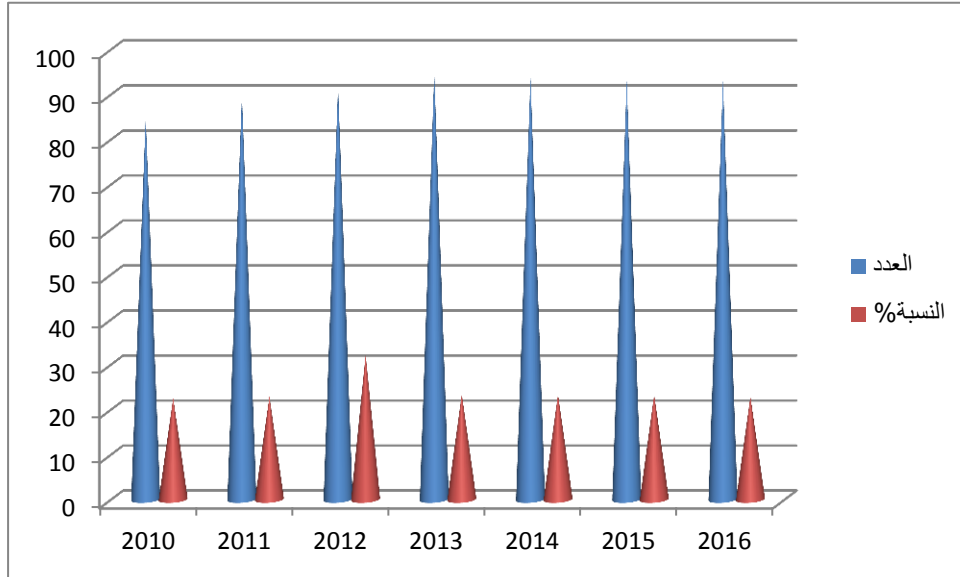
الجدول رقم 5 : تطور عدد ونسبة التدابير الجبائية الاستثنائية برسم الضريبة على الشركات 2010-2016

السنة	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %
	85	22,1	90	22,6	92	22,9	95	32,1	94	23,4	93	3,23	93	22,9

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2010-2016

¹ . هشام لحرش، مرجع سابق، ص . 51.

الرسم البياني رقم 5: تطور عدد ونسبة التدابير الجبائية الاستثنائية برسم الضريبة على الشركات 2010-2016



لقد حظيت الشركات بالمغرب بنظام استثنائي عن النظام الضريبي العام، من خلال مجموعة من الإجراءات الجبائية الاستثنائية التي همت هذه الضريبة ، وهذا نابع كما يرى البعض¹، من الدور الذي تلعبه الدولة في مراقبة القطاع الخاص، إذ لم يكن بالإمكان تصور وجود قطاع خاص دون امتيازات جبائية، مما جعله يتطور بجانب الدولة وتحت رعايتها دون أن يستطيع تشكيل قوة مستقلة، وقد عرفت هذه الإجراءات تطورا نسبيا بلغ حوالي 7,65%، خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 التي بلغ فيها عدد الإعفاءات حوالي 85 إعفاء، إلى سنة 2016 حيث وصل عددها حوالي 93 إعفاء ، تحتل فيها الإعفاءات الكلية حوالي 49,9% متبوعة بالخصوم بحوالي 18,8% ثم التخفيضات بنسبة 9,47.

إن مختلف هذه النسب تفسر الإستراتيجية التي تتبناها السلطات العمومية في تعاطيها مع الشركات، والتي تتسم بنوع من السخاء المبالغ فيه لاعتبارات مرتبطة أحيانا بهاجس دعم الاستثمار، وفي أحيان كثيرة بالقدرة التأثيرية التي يخضع لها صانع القرار

¹ - خالد العسالي، مرجع سابق، ص . 449.

الجبائي الاستثنائي، وهو ما ظل يؤكد القطاع الفلاحي خصوصا في إطار الضريبة على الشركات، فكيف ذلك؟

لقد ظلت الدخول الفلاحية¹ المرتبطة بالضريبة على الشركات الفلاحية تستفيد من الإعفاء الكلي والدائم، وظلت خارج مجال التضريب حتى حدود سنة 2013، بمقتضى قانون مالية سنة 2014²، وفي إطار الإعفاءات الدائمة من الضريبة على الشركات، أصبحت المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعمال سنوي يقل عن خمسة ملايين (5.000.000) درهم معفاة، كما يستمر في الاستفادة من الإعفاء، الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل وفق البرنامج التالي:

♦ ابتداء من فاتح يناير 2014 إلى غاية 31 دجنبر 2015 المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 35 مليون درهم.

♦ ابتداء من فاتح يناير 2016 إلى غاية 31 دجنبر 2017 المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 20 مليون درهم.

♦ ابتداء من فاتح يناير 2018 إلى غاية 31 دجنبر 2019 المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 10 ملايين درهم.

إن معيار رقم الأعمال كمحدد لتضريب المستغلات الفلاحية مردود عنه، على اعتبار أنه لا يعكس الجراءة القوية لتضريب القطاع الفلاحي خصوصا في جانبه العصري المتطور، فأمام قلة - إن لم نقل انعدام - المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعمال سنوي

¹ - طبقا للمادة 46 من المدونة العامة للضرائب، تعتبر دخولا فلاحية الأرباح المحققة من طرف فلاح أو مرب للماشية أو هما معا والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة إنتاج نباتية أو حيوانية أو هما معا، تكون منتجاتها معدة لتغذية الإنسان أو الحيوان أو هما معا، وكذا الأنشطة المرتبطة بمعالجة تلك المنتجات باستثناء أنشطة التحويل المنجزة بواسطة وسائل صناعية.

وتعتبر دخولا فلاحية كذلك الدخول المشار إليها أعلاه والمحققة من طرف مجمع يكون هو بنفسه فلاحا أو مربيا للماشية أو هما معا في إطار برامج التجميع.

² - ظهير شريف رقم 15 - 13 - 1 صادر في 26 صفر 1435/30 دجنبر 2013 بتنفيذ قانون مالية سنة 2014 رقم 13 - 110، ج. ر. عدد 6217 مكرر بتاريخ 27 صفر 1435، 31 دجنبر 2013.

يفوق 35.000.000 درهم، بالإضافة إلى أنه معيار غير قادر على أن يدفع القطاع الفلاحي إلى تحمل واجباته الجبائية في ظل أزمة التهرب الضريبي التي يتسم بها النظام الضريبي المغربي.

فحتى لو افترضنا وجود مستغلات فلاحية يفوق رقم أعمالها السنوي الأسقف المحددة، فإن الأمر يظل مستعصيا أمام أي إجراء من شأنه تجزئة هذه المستغلات حتى يقل رقم أعمالها السنوي عن السقف الموجب للمساهمة الجبائية، فمعيار رقم الأعمال دون إجراءات مواكبة يعتبر إعفاء في حد ذاته.

الفرع الثاني: الحمولة التفضيلية للضرائب غير المباشرة

تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل بمناسبة استعماله ، أو على المال بمناسبة انتقاله أو تداوله، إلا أن السلطة الجبائية وفي إطار سياستها الجبائية تعمل على تشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي، والعمل على الحفاظ على مستويات مقبولة من الادخار لتحريك عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فكيف تدخلت السلطات الجبائية بواسطة نظام الإعفاءات الضريبية لتوجيه الضرائب غير المباشرة؟، خاصة على مستوى الضريبة على القيمة المضافة (فقرة أولى)، وعلى مستوى باقي الضرائب غير المباشرة (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: امتيازات الضريبة على القيمة المضافة

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة¹ أهم مكون للضرائب غير المباشرة في المغرب، وقد كانت أول ضريبة شرع في تنفيذها غداة اعتماد قانون إطار الإصلاح الضريبي المؤرخ في 23 أبريل 1984 بواسطة القانون رقم 85-30، وهي ضريبة حديثة الظهور في الأنظمة الضريبية المقارنة².

¹ - ظهير شريف رقم 347 - 85 - 1 بتاريخ 7 ربيع الثاني 1406هـ/10 دجنبر 1985 بتنفيذ القانون رقم 85 - 30

بفرض الضريبة على القيمة المضافة، ج.ر عدد 3818 بتاريخ فاتح يناير 1986، ص : 2.

² . ظهرت لأول مرة في فرنسا بمقتضى قانون 10 أبريل 1954.

فالضريبة على القيمة المضافة التي تفرض على رقم المعاملات، تطبق على العمليات المنجزة بالمغرب سواء كانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية، أو كانت داخلة في نطاق مزاولة مهنة حرة، وتطبق أيضا على عمليات الاستيراد، إلا أن مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة غير شامل، إذ تستفيد من الإعفاء مجموعة من العمليات، على اعتبار أن الضريبة على القيمة المضافة تعد جزءا من السياسة الضريبية ككل، تحاول هي الأخرى الانسجام والمتطلبات العامة التي تهدف إلى تحقيق النمو الاقتصادي، وهو الأمر الذي لا يمكن أن يتأتى لها إلا من خلال اعتماد إجراءات جبائية استثنائية، وهو ما يوضحه الجدول التالي ورسمه البياني.

الجدول رقم 6 : تطور الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضريبة على القيمة المضافة 2010

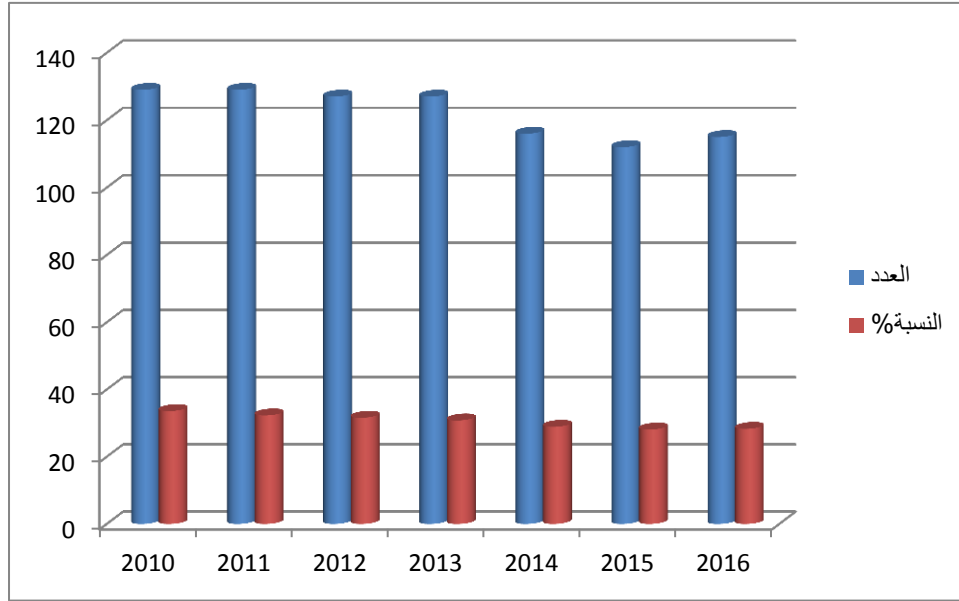
2016 -

السنة	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %
	129	33,6	129	32,3	127	31,6	127	30,8	116	28,9	112	28,1	115	28,3

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2016/2010

الرسم البياني رقم 6 :تطور عدد و نسبة الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضريبة على

القيمة المضافة 2010-2016



يلاحظ من خلال الجدول ورسمه البياني أن حصة امتيازات الضريبة على القيمة المضافة عرفت نوعا من التراجع قدر بـ 15% ، بين سنة 2010 وسنة 2016، حيث تراجع عدد التدابير من 129 تدبير إلى 115، مما يفسر لجوء السلطات إلى تقليص حجم هذه الامتيازات، مستهدفة بذلك المستهلك النهائي عبر توسيع الوعاء الضريبي في اتجاه إقحام أكبر للملزم المستهلك، عبر الزيادة في مستوى الضغط الجبائي .

وبغية تشخيص أدق لمختلف الإعفاءات المقررة برسم الضريبة على القيمة المضافة، وجب الوقوف عند طبيعة هذه الإعفاءات، حيث شكلت الإعفاءات الكلية حوالي 96 تدبير، أي بحوالي 76,8% من مجموع التدابير الجبائية الاستثنائية التي خص بها المشرع الجبائي الضريبة على القيمة المضافة.

أما بالنسبة للقطاع الفلاحي ضمن امتيازات الضريبة على القيمة المضافة فهو يحظى بمجموعة من الامتيازات تأخذ شكل إعفاء كلي وتخفيض.

فبالنسبة للإعفاءات الكلية التي خص بها المشرع القطاع الفلاحي تجلت من خلال العمليات التالية¹:

- ◀ إعفاء عمليات بيع الثمرور الملففة المنتجة بالمغرب وكذا الزبيب والتين المجفف.
- ◀ إعفاء عمليات بيع اللحم الطري أو المجمد.
- ◀ إعفاء زيت الزيتون والمنتجات الثانوية المستخرجة من سحق الزيتون المصنوعة من لدن الوحدات التقليدية.
- ◀ إعفاء عمليات بيع الخشب بقشوره أو المقشور أو المربع فقط والحطب في حزم أو الحطب المنشور في شكل قطع صغيرة الطول وفحم الخشب والفلين في حالته الطبيعية.
- ◀ إعفاء السببب النباتي.
- ◀ إعفاء العمليات الضرورية لإنجاز أهداف جمعيات مستغلي المياه الفلاحية.
- ◀ الإعفاء بالداخل وحين الاستيراد للأسمدة.
- ◀ الإعفاء بالداخل وحين الاستيراد للمنتجات والمعدات إذا كانت مخصصة لأغراض فلاحية لا غير.
- ◀ تعفى من الضريبة عند الاستيراد الحيوانات الحية الأصلية من أنواع الخيول والأبقار والأغنام وكذا الماعز والجمال والنعام وبيض النعام المعد للحضن.
- ◀ يعفى من الضريبة عند الاستيراد للباب وأنواع البصل والعساقيل والجذور ذات العساقيل.
- ◀ يعفى من الضريبة عند الاستيراد الحمص والعدس والفلول على حالتها الطبيعية.
- أما بالنسبة للتخفيضات فقد شملت أربع عمليات.

1- انطلاقا من تقرير النفقات الجبائية المرفق بقانون مالية سنة 2012

« تخفيض الضريبة بالسعر المخفض البالغ 7% مع الحق في الخصم بالنسبة للأغذية المعدة لتغذية البهائم والدواجن، ما عدا الأغذية البسيطة مثل الحبوب والنفائات واللباب وحثالة الشعير والتبن.

« تطبيق الضريبة بالسعر المخفض البالغ 7% على الذرة والشعير المعدة لصنع الأغذية المعدة للبهائم والدواجن.

« تطبيق الضريبة بالسعر المخفض البالغ 14% مع الحق في الخصم على الزبدة باستثناء الزبدة ذات الصنع التقليدي.

« تطبيق الضريبة بالسعر المخفض البالغ 7% فيما يخص المنيهوت (Manioc) والذرة البيضاء ذات البذور « Grainsasargho ».

الفقرة الثانية: امتيازات باقي الضرائب غير المباشرة

بالإضافة للضريبة على القيمة المضافة، تعتبر ضريبة التسجيل إحدى الضرائب غير المباشرة التي تحظى بأهمية بالغة بالنظر إلى حجم الإعفاءات التي تنسم بها. فضريبة التسجيل هي مجموع الواجبات التي تؤدي من أجل إجراء التسجيل الذي تخضع له المحررات والاتفاقات¹، وتستوفى بموجبه ضريبة تسمى واجب التسجيل، وحيث أن

¹ - طبقا للمادة 127 من المدونة العامة للضرائب، فالاتفاقات والمحررات تخضع للتسجيل الإجباري في الحالات التالية:

أ. جميع الاتفاقات المكتوبة أو الشفوية المتعلقة بـ:

أ-1. التفويطات بين الأحياء بعوض أو بغير عوض مثل البيع أو الهبة أو المعاوضة فيما يخض:

✓ العقارات المحفظة أو غير المحفظة أو الحقوق العينية الواقعة على العقارات المذكورة .

✓ الملكية أو حق الانتفاع الواقعة على الأصل التجاري أو الزبائن.

✓ تفويت الحصص من المجموعات ذات النفع الاقتصادي والحصص والأسهم في الشركات التي لم تدرج أسهمها

ببورصة القيم.

أ-2. الإيجار ذي الإيراد الدائم للأموال العقارية والإيجار الحكري وكذا الإيجار لمدى الحياة أو لمدة غير محددة

أ-3. التخلي عن حق الإيجار أو الاستفادة من وعد بإيجار واقع على عقار أو جزء منه سواء وصف بتخل عن العتبة

أو بتعويض عن الإفراغ أو غير ذلك.

أ-4. الإيجار والتخلي عن الإيجار والكراء من الباطن للعقارات والحقوق العقارية أو الأصول التجارية.

ب -جميع المحررات العرفية أو الرسمية المتعلقة بما يلي:

واجب التسجيل يندرج ضمن الضرائب غير المباشرة فإنه يتضمن مجموعة من الامتيازات والإعفاءات إلى جانب الرسوم الداخلية على الاستهلاك والرسوم الجمركية التي يوضح تطورها الجدول التالي.

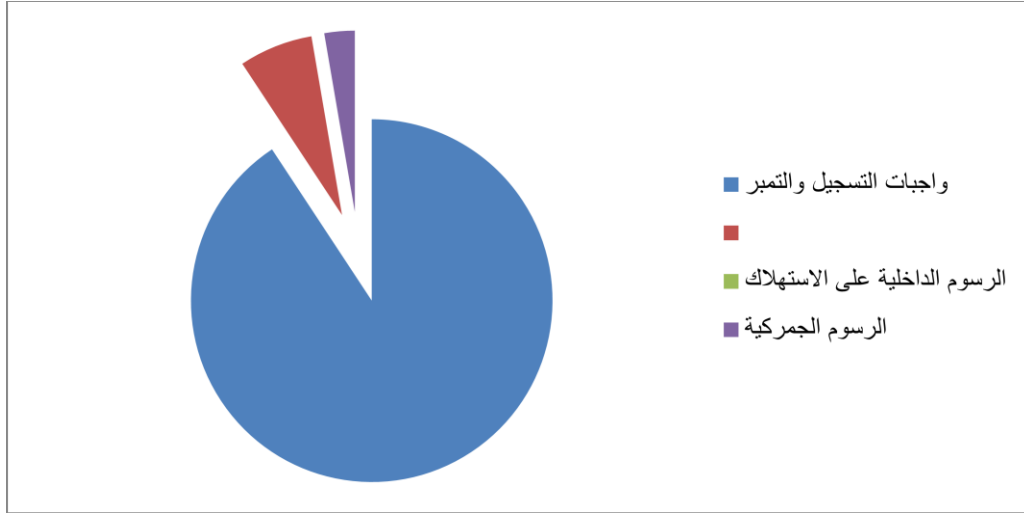
الجدول رقم 7 : تطور التدابير الجبائية الاستثنائية برسم واجب التسجيل والرسوم الداخلية على الاستهلاك والرسوم الجمركية 2010-2016.

السنة	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %	عدد	النسبة %
واجبات التسجيل والتمبر	87	22,7	90	22,6	90	22,4	94	22,8	94	23,4	95	23,8	97	23,8
الرسوم الداخلية على الاستهلاك	7	1,8	7	1,8	7	1,7	7	1,7	7	1,7	07	1,8	07	1,7
الرسوم الجمركية	3	0,8	3	0,8	3	0,7	3	0,7	3	0,7	03	0,8	03	0,7

المصدر تركيب شخصي انطلاقاً من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2010-2016

- ب-1 . إنشاء رهن رسمي أو افتكاكه والتخلي عن الدين المضمون برهن رسمي أو الإنابة فيه.
- ب-2 . تأسيس والزيادة في رأسمال وتمديد وحل الشركات أو المجموعات ذات النفع الاقتصادي وكذا جميع المحررات المغيرة للعقد أو النظام الأساسي.
- ب-3 . تقويت أسهم الشركات التي أدرجت أسهمها في جدول أسعار بورصة القيم.
- ب-4 . قسمة الأموال المنقولة أو العقارية.
- ب-5 . الرهن العقاري الحيازي أو رهن الأموال العقارية والمتخلي عنها.
- ج - المحررات المبينة بعده والمثبتة للعمليات غير العمليات المذكورة في - أ - و - ب -.
- ج-1 . المحررات الرسمية أو العرفية التي ينجزها الموثقون أو الموظفون المكلفون بالتوثيق .
- ج-2 . المحررات التي ينجزها العدول والموثقون العبريون.
- ج-3 . الأحكام القضائية والمحررات القضائية وغير القضائية لكتاب الضبط بالمحاكم وكذا أحكام المحكمين، التي تخضع بحكم طبيعتها أو حسب مضمونها لواجبات التسجيل.
- د - بيع المنتجات الغابوية المنجزة بمقتضى الفصل الثالث وما يليه من الظهير الشريف الصادر بتاريخ 20 ذي الحجة 1335هـ/10 أكتوبر 1917 المتعلق بالمحافظة على الغابات واستغلالها، وكذا البيوع المنجزة من طرف مأموري الأملاك المخزنية أو الجمارك.

الرسم البياني رقم 7 : تطور التدابير الجبائية الاستثنائية برسم واجب التسجيل والرسوم
الداخلية على الاستهلاك والرسوم الجمركية لسنة 2016



تشكل واجبات التسجيل جزءا لا يتجزأ من الضرائب غير المباشرة، وبالتالي فهي إحدى مكونات السياسة الجبائية، يستطيع عبرها الفاعل السياسي التحكم في المشهد الضريبي، من خلال ما تحظى به من امتيازات وإعفاءات، وهو الأمر الذي يفسره التطور الذي تعرفه كتلة هذه الإعفاءات والامتيازات، التي ارتفعت من 87 تدبير سنة 2010 إلى حوالي 97 تدبير سنة 2016، أي بحوالي 6%.

إن المعاملة الخاصة لتسجيل العقود والمحركات¹ تتخبط هي الأخرى للمساهمة في الدفع بالاقتصاد الوطني، خصوصا وأنها تستهدف قطاع الاستثمارات العقارية والقطاع

¹ - طبقا لمقتضيات المادة 129 من المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات 2015 تعفى من واجبات التسجيل

. المحركات ذات المنفعة العامة

. المحركات المتعلقة بالجماعات العمومية

. المحركات ذات المنفعة الاجتماعية

. المحركات المتعلقة بالاستثمار

. المحركات المتعلقة بعمليات القرض.

المالي، بما فيه النشاط البنكي ونشاط بورصة القيم نظرا لشدة استعمال هذين القطاعين للمحركات والاتفاقات التي تمر وجوبا عبر إجراء التسجيل الذي يضمن حقوق الأفراد¹.

المطلب الثاني: نطاق توزيع الإعفاءات الضريبية

إن دور الدولة في أي مجتمع طبقي ليس بالمحايد، لأنها في قيامها بمختلف وظائفها تتحاز لمصالح طبقية معينة²، وهو الأمر الذي يعكسه نطاق توزيع الإعفاءات الضريبية، كنتاج لعملية التفاعل بين المشاركين في صنع السياسة الجبائية بصورة رسمية أو غير رسمية، من خلال نهج إستراتيجية تعمل على وضع الجانب الكمي للإعفاءات الضريبية في خدمة مختلف المقاربات العمودية التي تتبناها الدولة. لذا نجد في طبيعة التوجه والمقاربة القطاعية (فرع أول) إطارا ممنهجا تتصهر فيه مختلف الإجراءات الجبائية الاستثنائية في مستواها الشمولي، لنترجم إلى مخرجات يعبر عنها نظام الإعفاءات الضريبية بالإجابة عن التساؤل التالي: ما الهدف ومن المستفيد من نظام الإعفاءات الضريبية؟ (فرع ثان).

الفرع الأول: توزيع الإعفاءات الضريبية بين المقاربة القطاعية والتوجهات الاقتصادية والاجتماعية

تنبؤاً بعملية صنع القرار الجبائي مكانة بارزة في التحليل المالي المعاصر، حيث تتعلق دائما بتصميم الأهداف وتشكيلها، والاختيار على صعيد الأهداف والوسائل بقصد تكريس بعض النتائج لدعم هذه الأهداف وتوطيدها³.
فعملية صنع القرار الجبائي الاستثنائي تعد من أبرز وظائف النظام السياسي ككل، تكمن في العلاقة بين هذا النظام ومحيطه ومدى استجابته للمطالب الموجهة إليه من أجل

¹ - هشام لحرش، مرجع سابق، ص . 59.

² - المصطفى منار، "السياسة الجبائية الفلاحية وواقع الامتيازات.."، مرجع سابق، ص . 140.

³ - أحمد ناصوري، "دراسة تحليلية لعملية صنع القرار السياسي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الأول، 2005، ص. 267.

انتزاع أكبر قدر من الامتيازات والإعفاءات. لهذا يضع الفاعل السياسي ضمن تصوراتهِ الإطار الذي يحكم مزاياه الجبائية ويشعرنها وفق توجهاته الاقتصادية والاجتماعية (فقرة أولى)، بما يخدم أولوياته القطاعية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: توجهات نظام توزيع الإعفاءات الضريبية

إن مسألة إقرار الإعفاءات الضريبية ضمن القرار السياسي الجبائي لا تنبثق من فراغ، بل تعبر عن الإيديولوجية التي يتبناها مجتمع ما، فسيرورة القرارات الجبائية الاستثنائية تنطبع بجملة من المعطيات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. لذا فالجانب الكمي لنظام الإعفاءات، تعمل السلطات العمومية على توظيفه من أجل المساهمة في تأطير ومراقبة وهيكله المجال السوسيو - اقتصادي من خلال توجهاتها الإستراتيجية.

لهذا فالإعفاءات الضريبية بالمغرب محكومة في تطورها بنموذج السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة في فترة معينة، فمن الضروري إذن أن نقف عند كيفية توزيع مختلف الإعفاءات، بالنظر إلى طبيعة النشاط ضمن أولويات سياسة الدولة ككل، وهو ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 8 : تطور عدد ونسبة التدابير الجبائية الاستثنائية حسب طبيعة النشاط 2011-2016.

السنة	2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %
النشاطات الاقتصادية	219	54,9	221	55	228	55,3	223	55,5	224	56,1	227	55,8
النشاطات الاجتماعية	166	41,6	166	41,3	168	40,8	163	40,9	159	39,8	164	40,3
النشاطات الثقافية	14	3,5	15	3,7	16	3,9	16	4	16	0,4	16	3,9
المجموع	399	100	402	100	412	100	402	100	399	100	407	100

المصدر: تركيب شخصي انطلاقاً من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2011-2016

يعكس الجدول أعلاه فلسفة الدولة وأولوياتها في إطار نظام الإعفاءات الضريبية، حيث تحتل الأنشطة الاقتصادية الصدارة من حيث توزيع هذه الإعفاءات، إذ ينبع هذا الوضع من الرغبة في مراقبة المجال الاقتصادي باستعمال القرار السياسي الجبائي، حيث تشكل هذه المراقبة إحدى الوظائف الخفية لسياسة الامتيازات الجبائية التي طبعت أسلوب تعامل الدولة مع الشؤون الاقتصادية.

لهذا اعتبر البعض¹ أن الامتيازات الجبائية الممنوحة للقطاع الخاص تعد علاقات زبونية تنهجها الفئات المهيمنة لإحكام سيطرتها على المجتمع من أجل دعمها حفاظا على الوضع القائم.

إن رفع سقف مستوى الإعفاءات الضريبية بخصوص الأنشطة الاقتصادية، على حساب باقي الأنشطة الأخرى، خصوصا الاجتماعية منها، يكرس نوعا من اللامعالية الجبائية، وهو ما يتضح من خلال تضمين مختلف الضرائب لتدابير استثنائية تخص كل نشاط على حدة، وهو ما حاولنا أن نوضحه في الجدول التالي ورسمه البياني.

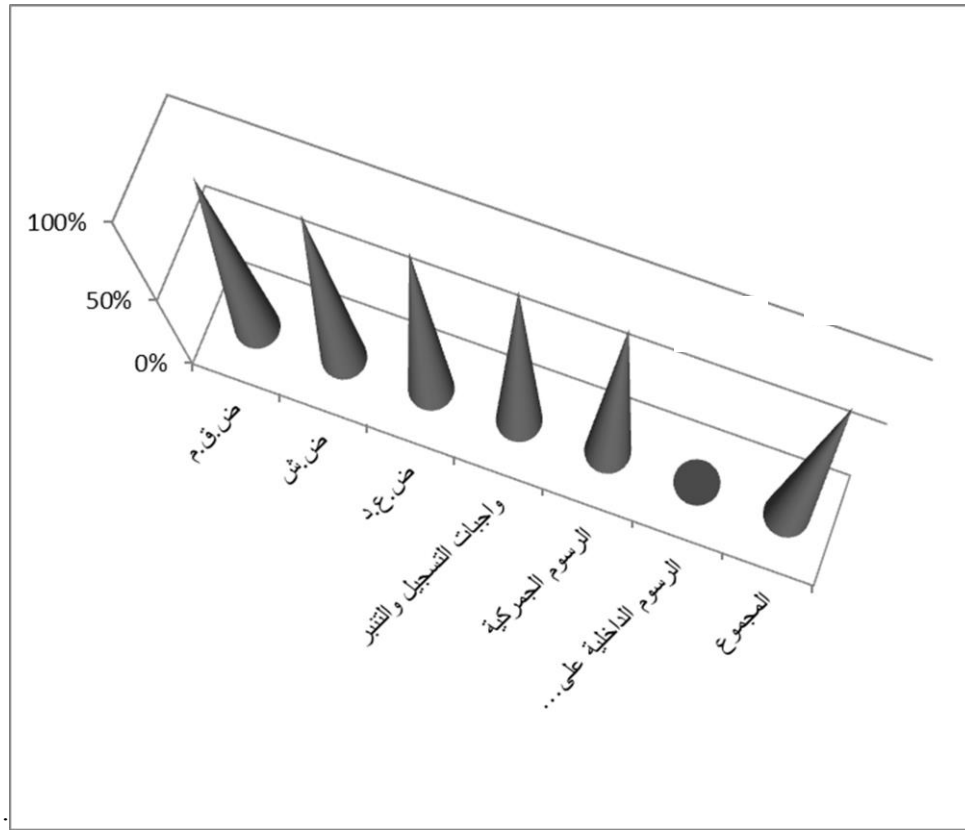
الجدول رقم 09: توزيع الإعفاءات الضريبية حسب طبيعة التدبير ونوع الضريبة خلال سنة 2013

التدابير برسم كل ضريبة		تدابير ذات طبيعة اقتصادية		تدابير ذات طبيعة اجتماعية وثقافية	
العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
127	30,42	67	52,75	60	47,25
95	23,05	49	51,60	46	48,40
86	20,87	36	41,9	50	58,1
94	22,81	67	71,3	27	28,7
03	0,7	02	66,7	01	33,3
07	1,7	7	100	00	00
412	100	228	55,33	184	44,67

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقرير النفقات الجبائية المرفق بقانون مالية سنة 2013

¹ - خالد العسالي، مرجع سابق، ص 449.

الرسم البياني رقم 8 : توزيع الإعفاءات الضريبية حسب طبيعة التدبير ونوع الضريبة
لسنة 2013



تحتل التدابير الاستثنائية ذات الطابع الإقتصادي أهمية كبيرة، ليس فقط على المستوى الكمي لنظام الامتيازات والإعفاءات الضريبية، بل حتى على مستوى كل ضريبة، وهو ما يعكس خاصية التنوع التي تتميز بها التدابير الجبائية الاستثنائية على مستوى النظام الضريبي المغربي.

الفقرة الثانية: المقاربة القطاعية لنظام توزيع الإعفاءات الضريبية

تمثل الإعفاءات الضريبية أهم الآليات التي تتوفر عليها الأنظمة المالية الحالية من أجل تحقيق أهدافها التنموية على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، وفق استراتيجية تنصهر في إطارها مختلف الاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، والتي تترجمها مختلف

السياسات القطاعية، بالنظر للأهمية الإستراتيجية التي يحتلها كل قطاع على حدة ضمن السياسة العامة للدولة.

لهذا يختلف مدى توزيع الإعفاءات الضريبية انطلاقا من معيار المقاربة القطاعية بحسب أهمية القطاع. أهمية تجد تبريرها في مدى متانة العلاقات الزبونية التي يوفرها كل قطاع ضمن النظام القائم للتحالفات. لذا فالتباين الذي يعرفه نظام توزيع الإعفاءات الضريبية قطاعيا، يندرج ضمن منطق الحفاظ على المكتسبات الذي تقوده الأقليات المهيمنة. لذلك وتبعا لمعيار المقاربة القطاعية فإنه يتم توزيع الإعفاءات وفق اللائحة المغربية لتسمية النشاطات لسنة 1999، وهو الأمر الذي يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 10 : توزيع التدابير الجبائية الإستثنائية حسب طبيعة القطاع (2011-2016)

2016		2015		2014		2013		2012		2011		عدد التدابير القطاع
نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	
13,5	55	13.0	52	12,9	52	12,6	52	12,9	52	13,3	53	الصحة والعمل الاجتماعي
11,1	45	10.8	43	10,9	44	11,2	46	10,9	44	10,3	41	النشاطات العقارية
11,5	47	11.8	47	11,2	45	10,7	44	10	40	10	40	الوساطة المالية
6.9	28	6.3	25	6,5	26	7,5	31	7,7	31	7,8	31	الفلاحة والصيد البحري
6,6	27	6.8	27	6,7	27	6,6	27	7	28	7	28	المناطق الجغرافية
4,4	18	4.5	18	4,5	18	4,4	18	4,5	18	4,5	18	الاحتياط الاجتماعي
9 ,5	24	5.5	22	5,2	21	5,1	21	4,7	19	5	20	النقل
2,9	12	30	12	3,2	13	3,4	14	3,5	14	3,5	14	الصناعات الغذائية
4,2	17	4,3	17	4,2	17	4,1	17	4	16	3,8	15	المرافق العمومية
2,7	11	2,8	11	3,2	13	3,2	13	3	13	3	13	التصدير
0,7	03	0,8	03	1	04	1	4	1	04	1	4	الكهرباء والغاز
1,0	04	1,0	04	1	4	14	4	1	4	1	4	النشر والطباعة
1,0	04	1,0	04	1	4	1	4	1	4	1	4	السياحة
6,9	28	7,5	30	7,2	29	7	29	6,7	27	6,8	27	امتيازات مشتركة
20,6	84	21,1	84	21,1	85	20,1	83	22,1	88	22,1	87	قطاعات أخرى
100	407	100	399	100	402	100	412	100	402	100	399	المجموع

المصدر :تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2011-2016

يتضح من خلال الجدول أن الإجراءات الجبائية الاستثنائية بمختلف أشكالها تهم جميع قطاعات النشاط¹ ، بالإضافة إلى امتيازات مشتركة، قدر عددها سنة 2014 بحوالي 28 تدبير، أي بنسبة 6,9%، مما يوحي بأن القرار السياسي الجبائي الاستثنائي قد حافظ على مستوى تطور نسبة الامتيازات والإعفاءات بالنسبة لكل قطاع على حدة خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 حتى اليوم، وهو ما يؤكد طابع الاستمرارية للسلطات العمومية التي راهنت على محاربة الريع الاقتصادي في التعاطي مع الإعفاءات الضريبية على المستوى القطاعي.

كما يلاحظ أيضا أن القطاعات الاقتصادية تتال النصيب الأكبر من حيث عدد التدابير، حيث أنه من أصل 402 امتياز استفادت من 223 تدبير، أي ما يشكل 55,5% من مجموع الامتيازات، في حين تستفيد النشاطات الاجتماعية من نسبة 40,5%، أما النشاطات الثقافية فلا تتجاوز 4%.

أما بخصوص نموذج الأطروحة، فالقطاع الفلاحي يحتل الرتبة الرابعة من حيث عدد التدابير، إذ ظل محافظا على تموقعه داخل نظام الإعفاءات الضريبية، مما يفسر مرة أخرى قدرة وقوة اللوبي الفلاحي على الحفاظ على امتيازاته والدفاع عنها ضدا على أي محاولة لإشراكه في تحمل أعباء الدولة.

الفرع الثاني: مخرجات نظام الإعفاءات الضريبية

كما أشرنا فصناعة القرار تعني اختيار أحد البدائل المتاحة في إطار السياسات العامة بما يقوي المنافع²، تبعا لمعيار أو اتجاه أو أسلوب يتم اعتماده للاقتراب من ظاهرة معينة، بغية تحليلها تبعا لعلاقتها بمتغير أو مجموعة من المتغيرات، تأخذ بعين الاعتبار طبيعة الفاعلين داخل البيئة الاجتماعية والسياسية كمدخلات لصناعة القرار عبر تحويل

¹ مع ضرورة الإشارة إلى تغييب قطاع البيئة

² - أحمد ناصوري، مرجع سابق، ص 45.

المطالب إلى قرارات، من خلال سلسلة من الإجراءات والتفاعلات بين النسق السياسي والوعاء الاجتماعي الذي يحتضنه ويتفاعل معه.

لهذا فالمخرجات التمييزية للنظام الضريبي بالمغرب تحكمها موازين القوى داخل النسق السياسي، إن على مستوى الأهداف المسطرة لنظام الإعفاءات الضريبية (فقرة أولى)، أو على مستوى طبيعة المستفيد من هذا النظام (فقرة ثانية)

الفقرة الأولى: الأهداف المعلنة لنظام التوزيع

لقد ظل التقليديون يرون أن الهدف الأساسي للضريبة هو الهدف المالي، أما أنصار النظرية المالية الحديثة فقد نادوا باختفاء مبدأ حياد الضريبة، وضرورة اعتماد الضريبة كأداة مهمة يمكن الاعتماد عليها لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة¹، لذلك تعتبر الإعفاءات الضريبية من بين أهم الآليات التي تتدخل من خلالها الدولة لكسب رهانها وأهدافها.

وقبل أن ننساق وراء الأهداف المعلنة من جانب السلطات الجبائية، لابد من الإشارة إلى أن الضريبة وفي كثير من الأحيان تبقى وسيلة لضبط المجتمع والتحكم في تمفصلاته لصالح تعزيز مكانة الأقليات المتحركة في زمام أمور الدولة والحفاظ على استمراريتها². لذا تتعدد وتتوزع أهداف نظام توزيع الإعفاءات الضريبية بحسب الأولويات التي تسطرها الدولة، وبحسب طبيعة الخدمات المقدمة، وهو ما يترجمه الجدول التالي:

1 - محمد خالد المهابني، "دور الضريبة في عملية التنمية"، مرجع سابق ، ص 263.

2 . كما تم التفصيل في ذلك من خلال الفصل الأول من الدراسة، حيث تم الحديث عن منهجية صناعة القرار الجبائي الاستثنائي وما خلص إليه من نتائج.

الجدول رقم 11 توزيع التدابير الجبائية الإستثنائية حسب طبيعة الهدف (2011-2016)

السنة الهدف		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
		عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %
تشجيع امتلاك السكن		36	9	38	9,5	40	9,7	38	9,5	37	9,3	39	9,6
النهوض بالاقتصاد الاجتماعي		38	9,5	36	9	36	8,7	36	9	36	9,0	36	8,8
تعبئة الادخار الداخلي		31	7,8	31	7,7	34	8,3	34	8,5	35	8,8	35	8,6
النهوض بالقطاع الفلاحي		28	7	28	7	28	0,8	23	5,7	22	5,5	23	5,7
خفض كلفة الخدمات الصحية		28	7	28	7	28	6,8	28	7	28	7,0	31	7,6
دعم القدرة الشرائية		27	6,8	27	6,7	27	6,6	25	6,2	22	5,5	22	5,4
تقليل كلفة عوامل الإنتاج		23	5,8	24	6	24	5,8	24	6	26	6,5	26	6,4
تقليل كلفة التمويل		22	5,5	22	5,5	22	5,3	24	6	24	6,0	24	5,9
تشجيع التعليم		19	4,8	19	4,7	19	4,6	18	4,5	18	4,5	18	4,4
تنمية المناطق المحرومة		18	4,5	18	4,5	18	4,4	18	4,5	18	4,5	18	4,4
تشجيع الاستثمار		16	4	16	4	20	4,9	20	5	21	5,3	22	5,4
تشجيع عمليات التصدير		15	3,8	15	3,7	15	3,6	15	3,7	13	3,3	13	3,2
النهوض بالثقافة		14	3,5	15	3,7	16	3,9	16	4	16	4,0	16	3,9
تقليل تحملات الدولة		10	2,5	10	2,5	09	2,2	09	2,2	09	2,3	09	2,2
جلب الادخار الخارجي		07	1,8	07	1,7	07	1,7	07	1,1	07	1,8	07	1,7
عصرنة النسيج الاقتصادي		07	1,8	07	1,7	07	1,7	09	2,2	09	2,3	10	2,5
تنمية القطاع المنجمي		6	1,5	6	1,5	06	1,5	6	1,5	06	1,5	06	1,5
تشجيع الصناعة التقليدية		5	1,3	5	1,2	05	1,2	5	1,2	05	1,3	05	1,2
أهداف أخرى		49	12,3	50	1,2	51	12,41	47	11,1	47	11,8	47	11,5
المجموع		399	100	402	100	412	100	402	100	399	100	407	100

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2011-2016

ليس بغريب عند تصفح معطيات الجدول أعلاه أن نجد الأهداف المتعلقة بالاستثمار وتشجيع الادخار، داخليا كان أو خارجيا مسيطرة من حيث العدد على باقي الأهداف، حيث خصّ هذا الهدف بحوالي 61 تدبير خلال سنة 2014، أي بنسبة 15% من مجموع التدابير، وهو ما يبرر رغبة الدولة في دعم تنوع الأنشطة الاقتصادية لكسب الأهداف المرسومة، من جهة، ومن جهة أخرى، يبرر أن انتزاع أكبر حجم من الإعفاءات مرتبط بالقدرة التأثيرية والضغط على صانع القرار السياسي الجبائي، وهو الأمر الذي تحظى به التنظيمات الاقتصادية، ومن بينها الاتحاد المغربي للفلاحة، حيث ظل هذا اللوبي يراهن على التأثير للنهوض بالقطاع الفلاحي كهدف ضمن الأهداف المعلنة لنظام الإعفاءات الضريبية.

إن غلبة الطابع الاقتصادي على أهداف نظام الإعفاءات يتجلى أيضا من خلال مجموعة من الأهداف المرتبطة أساسا بتشجيع عمليات التصدير وعصرنة النسيج الاقتصادي وتقليص كلفة التمويل وكلفة عوامل الإنتاج¹، في مقابل أهداف جد بسيطة ومحدودة من حيث التنوع ومن حيث الكم التي تحظى بها الأهداف ذات الطابع الاجتماعي، وهو ما يعكسه على سبيل المثال هدف دعم القدرة الشرائية².

الفقرة الثانية: نظام الاستفادة كمعيار لتوزيع الإعفاءات الضريبية

مما لا شك فيه أن نظام الإعفاءات الضريبية يعكس بوضوح طبيعة الخيارات السياسية ذات البعد الجبائي للنظام السياسي في فترة معينة، فطبيعة الشرائح والدخول والقطاعات المستفيدة من الإعفاء تعكس ذلك.

فالمفاوضة الجبائية التي قد تأخذ شكلا مباشرا أو غير مباشر، من أجل انتزاع الإعفاءات والامتيازات الضريبية، تُترجم من خلال معرفة الجهات المستفيدة من نظام

¹ - إذ بلغ عدد التدابير الجبائية الاستثنائية المتعلقة بهذه الأهداف سنة 2014 حوالي 72 تدبير .

² - بلغ عدد الإعفاءات المخصصة لدعم القدرة الشرائية حوالي 27 تدبير سنة 2010 وانخفض إلى 25 تدبير

سنة 2014.

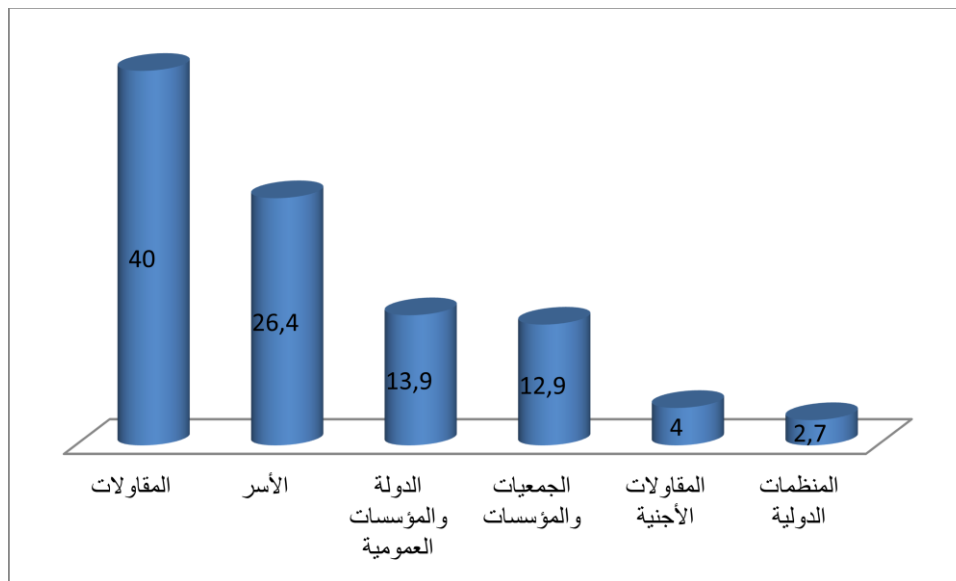
الإعفاءات، هذا النظام الذي عمل على استثناء مجموعة من الأشخاص، ذاتيين ومعنويين من خلال مزاياه الضريبية، يترجم تطورها الجدول التالي ورسمه البياني:

الجدول رقم 12: توزيع التدابير الجبائية الإستثنائية حسب طبيعة المستفيد (2011-2016)

التدابير المستفيد		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
		عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %
المقاولات		157	39,3	162	40,3	168	40,8	161	40	160	40,1	162	39,8
الأسر		110	27,6	107	26,6	111	26,9	106	26,4	104	26,1	106	26,0
الدولة والمؤسسات العمومية		56	14	56	13,9	56	13,6	56	13,9	56	14,0	57	14,0
الجمعيات والمؤسسات		51	12,8	52	12,9	52	12,6	52	12,9	52	13,0	55	13,5
المقاولات الأجنبية		16	4	16	4	16	3,9	16	4,0	16	4,0	16	3,9
المنظمات الدولية		09	2,3	09	2	09	2,2	11	2,7	11	2,8	11	2,7
المجموع		399	100	402	100	412	100	402	100	399	100	407	100

المصدر تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2011-2016

الرسم البياني رقم: 9 نسبة توزيع التدابير الجبائية الاستثنائية حسب المستفيد خلال سنة 2016.



لقد اجتهد صانع القرار الجبائي في دعم المقاول من خلال الرفع من حجم الإعفاءات، الذي ارتفع من 150 تدبير سنة 2010 إلى 162 تدبير سنة 2016، حيث تحتل المقاولات الصدارة ضمن المستفيدين من نظام الإعفاءات الضريبية بحوالي 40%، يحتل فيها الفلاحون حوالي 11,8%، في مقابل 26,4% المخصصة للأسر، بحوالي 106 تدبير، وهو رقم يوحى بمستوى الضغط الضريبي الذي تتحمله الأسر.

ولفهم أدق لواقع وطبيعة الاستفادة من نظام الإعفاءات الضريبية، ارتأينا مساءلة القرار الجبائي الاستثنائي، وخاصة في بعده السوسيو-اقتصادي من خلال إجراء مقارنة بين طبيعة ما تستفيد منه الأسر والمقاولات من إعفاءات ضريبية، للوقوف عند جدية ومصادقية المرتكزات التي تعتمد عليها الدولة في مشروعها التنموي، وهو الأمر الذي يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 13 : حجم وطبيعة الإعفاءات الضريبية المخصصة للأسر والمقاولات بالمغرب

خلال سنة 2014

المقاولات				الأسر				
واجبات التسجيل والتمبر والرسوم الجمركية	ض ق م	ض ش	ض د	واجبات التسجيل والتمبر والرسوم الجمركية	ض ق م	ض ش	ض د	
30	35	26	11	11	34	0	23	إعفاء كلي
16	14	06	02	0	14	01	10	تخفيض
0	0	06	08	0	0	0	01	إعفاء جزئي
0	0	03	0	0	0	0	01	إعفاء مؤقت
0	0	0	0	0	0	0	03	إسقاط
0	0	0	02	0	0	0	05	ضرائب جزافية
0	0	06	06	0	0	0	03	خصم

المصدر تركيب شخصي انطلاقا من تقرير النفقات الجبائية المرفق بقانون مالية سنة 2014.

إن ملاحظة أولية لمضمون الجدول أعلاه توحى بالتباين الكمي على مستوى الامتيازات المخصصة لكل من الأسر والمقاولات، ناهيك عن طبيعة هذه الإمتيازات والإعفاءات. إذ استهدف صانع القرار السياسي الجبائي دعم المقاولات بشكل مباشر وآخر غير مباشر من خلال مختلف الضرائب، عبر تدابير جبائية استثنائية متعددة على رأسها الإعفاءات الكلية، بما مجموعه 102 تدبير، ثم التخفيضات التي بلغ عددها حوالي 36 تدبيرا، رغبة منه في وضع المقاولات المغربية في وجه المنافسة وبالتالي تأهيلها لمسايرة المشروع التنموي، في مقابل إثقاله كاهل الأسرة المغربية التي تقل الإعفاءات المخصصة لها عددا ونوعا، مما يفسر مرة أخرى الإستراتيجية التي تعتمدها الدولة في تغذية خزينتها العامة.

المبحث الثاني: مكانة القطاع الفلاحي ضمن إستراتيجية دعم الاستثمار

تعد الإعفاءات الضريبية أداة جبائية تعمل على خلق التوازن الذي قد لا يفلح التشريع الضريبي في المحافظة عليه، كما أنها أداة فعالة لضمان تطبيق السياسة الجبائية والدفع بها وفق إستراتيجية جبائية تهدف إلى تنمية قطاع معين، أو خلق التوازن التنموي بين المناطق والجهات، على اعتبار أن القانون الجبائي لا يقيم وزنا لهذا الاختلاف في المستويات الاقتصادية والمؤهلات الطبيعية لكل جهة على حدة.

ومن أجل تدارك إغفال التشريع الجبائي لمسألة خلق التوازن في التنمية بين المناطق والجهات، يبقى دعم الاستثمار هو المعول عليه في محاولة الموازنة بين المستويات الاقتصادية والمؤهلات الطبيعية لكل جهة، لهذا عملت الدولة وعلى غرار باقي الدول النامية على جلب الرساميل كوسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية عبر توفير المناخ المناسب للاستثمار.

لقد حاول المغرب تفادي الصعوبات التي واجهته لتمويل استثماراته مباشرة بعد الاستقلال، إذ توجه نحو نهج سياسة سن قوانين خاصة تروم جذب الرأسمال الخاص وتشجيعه على الاستثمارات، وفق مقاربات متعددة. لذا حظي القطاع الفلاحي في إطار المقاربة القطاعية لدعم الإستثمار بحضور كبير ضمن سياسة الدولة لتشجيع الاستثمار الفلاحي¹، فما هو إذن الإطار العام لتشجيع الاستثمار وأي خصوصية يحظى بها القطاع الفلاحي؟

إن الإجابة على السؤالين تقتضي الوقوف عند تطور قوانين الاستثمار بما اشتملت عليه من امتيازات وإعفاءات (المطلب الأول)، ومساءلة النظام الخاص بدعم الإستثمار الفلاحي (المطلب الثاني).

1- إدريس الكراوي وعبد العزيز النويضي، "الاقتصاد المغربي: نموذج الفلاحة والاستثمار الأجنبي"، دار توبقال للنشر، الطبعة الأولى، 1988، ص.56

المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية ضمن تطور قوانين الاستثمار

إن للسياسة الضريبية أهميتها القصوى، حيث تؤثر تأثيرا فعالا على هيكل الاقتصاد، وينسحب هذا التأثير إلى شتى جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لأفراد المجتمع. لذا فرضت السياسة الضريبية أهميتها كأداة من أدوات التدخل الاقتصادي، إذ يعد الاستثمار من أهم أوجه تحقيق التنمية الاقتصادية في العصر الحالي، والواقع الاقتصادي الدولي خير شاهد على أن دول العالم تتسابق نحو اللحاق بركب التنافس الرامي إلى جذب أكبر قدر من الاستثمارات¹، تلك المسألة التي تحتل أولوية خاصة ضمن الأجندات الاقتصادية للدول النامية ومن بينها المغرب.

لقد شكلت عملية تحفيز الاستثمار في المغرب إحدى أهم الوسائل التي لجأت إليها السلطات من أجل تحقيق أهداف التنمية، فمذ بداية الستينات تبنى المغرب مجموعة من السياسات والإصلاحات التي شملت مجموعة من القطاعات بهدف احتلال مكانة متميزة على مستوى جذب الاستثمارات.

وهذا ما يبرز أساس تعامل الإدارة الجبائية مع مختلف التنظيمات الاقتصادية، التعامل الذي كان مبنيا على قوانين الاستثمار وليس على قانون الضريبة على الشركات، الذي أصبح يشكل الاستثناء، بدل أن يكون القاعدة، لهذا حري بنا أن نشخص واقع تشجيع الاستثمار (فرع ثان)، لكن قبل ذلك، ولفهم الواقع، وجب استحضار تجربة المغرب في دعم الاستثمار (فرع أول).

الفرع الأول: تجربة المغرب في دعم الاستثمار

تؤثر السياسة الضريبية على جذب وتحفيز الاستثمار، وذلك عن طريق استخدام آلياتها المتعددة لتحقيق أهداف التحفيز، فإما أن تكون عاملا محفزا ومساندا لعملية الاستثمار ودفع عجلة التنمية الاقتصادية، أو أن تكون عاملا لطرده للاستثمارات وإبعادها².

¹ - الوليد صالح عبد العزيز، مرجع سابق، ص 02.

² - الوليد صالح عبد العزيز، مرجع سابق، ص 15.

أصبحت سياسة الاقتصاد الحر تطرح نفسها كمعطي واقعي يفرض تبني استراتيجية تمكن من مواكبة التوجهات الدولية نحو الليبرالية الاقتصادية القائمة على تزايد الاعتماد المتبادل وسيادة الشركات¹، خصوصا العبر وطنية منها.

لقد اتجه المغرب منذ الاستقلال نحو تشجيع المقاولات الخاصة في إطار إستراتيجية الليبرالية الاقتصادية، عن طريق مدونات الاستثمار التي تخول العديد من المزايا الجبائية للمستثمرين الخواص، إذ يعتبر المغرب من الدول الإفريقية السبّاقة إلى إقرار مدونات لتشجيع الاستثمار، من خلال سلسلة من التدابير التي استهدفت الاهتمام بالرأسمال الوطني واستقطاب الاستثمارات الأجنبية في مرحلة أولى (فقرة أولى)، وفي مرحلة ثانية، بنهج سياسة التدبير القطاعي للاستثمارات (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: قوانين الاستثمار بين الاهتمام بالرأسمال الوطني واستقطاب الاستثمار الأجنبي

نتيجة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي أعقبت الاستقلال السياسي للمغرب، والتي تميزت بانخفاض مستوى الادخار وهروب رؤوس الأموال إلى الخارج، اضطر الفاعل السياسي والاقتصادي المغربي إلى نهج سياسة ركزت في البداية على الاستثمار الخاص، عبر دعم الاستثمار الوطني من خلال مجموعة من الامتيازات التي أطرها القانون المتعلق بالاستثمارات الصناعية لسنة 1958، ليرتكز الاهتمام بداية الستينات على تشجيع الاستثمار الأجنبي وخروج القانون المتعلق باتخاذ تدابير لتشجيع توظيف الأموال الخاصة، إلى حيز الوجود.

أحدث الاستغلال الاستعماري للمغرب تغيرات في البنية الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي انعكس على سياسته الاقتصادية، مما عجل بالتفكير في محاولة الخروج مما كان يسمى بـ "التقسيم الدولي للعمل"، ثم العمل على تحرير الاقتصاد الوطني وخلق نسيج

¹ - منال منصور، "الاستثمار الأجنبي بالمغرب بين التنظيم القانوني والمقاربة التنموية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (طنجة)، 2012 - 2013، ص 05.

اقتصادي متكامل، فانصب الاهتمام على سياسة التصنيع، توجت بصدر قانون لتشجيع الاستثمار الصناعي¹، الذي استهدف بالدرجة الأولى المقاولات الوطنية ذات النشاط الصناعي²، رغبة منه في إعطاء الاستقلال السياسي مضمونا اقتصاديا ووضع حد لنزيف تهريب رؤوس الأموال، عبر مختلف الإجراءات التحفيزية التي جاء بها القانون والتي تجلت بالخصوص في :

✓ الإعفاء من رسم الاستيراد والضريبة الخاصة على المنتجات³.

✓ الأحكام المتعلقة برسم التسجيل والتمبر⁴.

✓ أحكام تتعلق بالضريبة المفروضة على الأرباح المهنية⁵.

✓ أحكام تتعلق بتأسيس مدخرات للاستثمار⁶

✓ أحكام تتعلق بالضريبة المهنية⁷

✓ أحكام تتعلق برد جزء من الفائدة¹

¹ - ظهير شريف رقم 220 - 82 - 1 بتاريخ 2 ربيع الآخر 1403/17 يناير 1983 بتنفيذ القانون رقم 82 - 17 المتعلق بالاستثمارات الصناعية، ج.ر. عدد 3664 بتاريخ 19 يناير 1983، ص . 83.

² - لقد ميز المشرع في إطار قانون الاستثمارات الصناعية بين ثلاث أنواع من المقاولات :
المقاولات الصناعية: وهي كل مقاولات تستعمل تجهيزات لصنع منتجات تامة أو شبه تامة الصنع ويشتمل برنامج استثمارها على تجهيزات إنتاجية لا تقل قيمتها عن 100.000 درهم دون اعتبار الرسوم.
مقاولات ذات طابع صناعي ومقاولات خدمات مرتبطة بالصناعة: وهما كل مقاولات تزاوّل نشاطها في قطاع يساهم مساهمة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق الأهداف المرسومة لتنمية الصناعة الوطنية، وتحدد الإدارة قائمة القطاعات التي يجب على المقاولات المذكورة أن تمارس فيها نشاطها والحدود الدنيا للاستثمارات المتعين عليها القيام بها للاستفادة من المنافع المنصوص عليها في هذا القانون.

³ - الفصول من 8 إلى 14 من القانون رقم 82 - 17 المتعلق بالاستثمارات الصناعية.

⁴ - الفصول من 15 إلى 18 من نفس القانون.

⁵ - الفصول 19، 20 و 21 من نفس القانون.

⁶ - الفصول 22، 23 و 24 من نفس القانون.

⁷ - إذ تستفيد المقاولات الجديدة التي تقام في المنطقتين الثالثة والرابعة والصناعات الصغيرة والمتوسطة الجديدة التي تقام بالمناطق الثانية والثالثة والرابعة من الإعفاء الكلي من الضريبة المهنية خلال سنوات استغلالها الخمس الأولى المتوالية.
لمزيد من الاطلاع حول طبيعة المناطق الثانية والثالثة والرابعة تراجع الإحالة المضمنة في المادة 25 من القانون رقم 82 - 17 المتعلق بالاستثمارات الصناعية.

✓ أحكام تتعلق بالمكافأة على إحداث مناصب عمل من قبل الصناعات الصغيرة والمتوسطة²

✓ أحكام تتعلق بالأراضي لإقامة منشآت صناعية³

✓ أحكام تتعلق بنظام الصرف⁴

✓ أحكام تتعلق بالمقاولات التي تحقق اقتصادا في استهلاك الماء أو الطاقة أو حماية البيئة⁵.

إن المتصفح لمضمون قانون الاستثمارات الصناعية يجد أن هذا القانون لم يمنح سوى مجموعة من الإعفاءات الجزئية، والتي لم تكن تمنح إلا بعد الموافقة على المشروع واعتماده من لدن لجنة الاستثمارات، والتي كانت لها سلطة واسعة في قبول منح الإعفاء من عدمه⁶، فكان لهذا التعقيد الإداري، بالإضافة إلى نظام الاستفادة المشروط بالاستثمار في قطاعات معينة دون غيرها آثار سلبية على نتائج القانون والذي اتسم بضعف نتائجه، فكان لزاما التسريع بمراجعة القانون في اتجاه إغراء المستثمر الأجنبي .

إن النتائج التي آل إليها قانون الاستثمارات الصناعية من غموض وتعقيد وضعف النتائج، وفي إطار التوجه الليبرالي الذي أصبح ينفذه المغرب انسجاما وتوصيات المؤسسات المالية العالمية، انصب الاهتمام حول الرأسمال الأجنبي، وهو ما تضمنه قانون الاستثمار لسنة 1960⁷، حيث راهن من خلاله المغرب على ربح ثقة المستثمر الأجنبي من

¹ - الفصل 26 من نفس القانون

² - الفصلان 27 و 28 من نفس القانون

³ - الفصل 29 من نفس القانون

⁴ - الفصلان 30 و 31 من نفس القانون

⁵ - الفصلان 32 و 33 من نفس القانون

⁶ - Najib Akesbi , « L'Expérience des codes des investissements industriels au Maroc " L'évaluation des investisseurs » , bulletin économique et social du Maroc, N° 151 – 152, (Rabat), p . 52.

⁷ - الظهير الشريف رقم 1.60.383 بتاريخ 31 دجنبر 1960 بشأن اتخاذ تدابير لتشجيع توظيف الأموال الخاصة،

خلال محاباة هذا الأخير عبر منحه العديد من الإعفاءات الجبائية والمستوحاة من تجربة قانون الاستثمار الصناعي.

لقد احتفظ قانون 1960 بنفس الأحكام الخاصة فيما يتعلق بالرسوم الجمركية ورسوم التسجيل والضريبة على الأرباح المهنية، كما احتفظ هذا القانون بنفس نشاطات التسجيل، إلا أنه اختلف مع سابقه في مجال تنظيم المبادلات¹، من خلال المكافأة على التجهيز وإمكانية إنشاء مدخرات من قبل المقاولات لاقتناء مواد التجهيز والإنتاج، أما من حيث نطاق التطبيق، فالقانون الجديد يشمل كافة التراب الوطني بعدما كان القانون السابق يستثني عمالة طنجة²،

أيضا تم منح الضمانة التلقائية لإعادة تحويل الرأسمال الأجنبي، ونص على مزايا تتمتع بها المقاولات عند نشأتها وعند مزاولتها.

فعند إنشاء المقولة أو الشركة يتم الإعفاء من:

♦ حقوق الجمرك على الواردات بالنسبة للمواد وأدوات التجهيز الجديدة والمخصصة إما لإنشاء المقولة أو توسيعها إن كانت موجودة.

♦ الرسوم المستحقة في حالة المساهمة بعقارات أو حقوق عقارية.

♦ تخفيض حقوق التسجيل على الرأسمال عند تكوين الشركات أو عند الزيادة في رأسمالها، بسعر مخفض يبلغ 1,5% .

♦ إعطاء منحة التجهيز لفائدة المقاولات التي تتمركز خارج محور الدار البيضاء – المحمدية .

أما عند مزاولتها المقولة لنشاطها فقد خصص قانون 1960 مجموعة من الإعفاءات لتشجيع تقنية التمويل الذاتي وتجلت هذه الإعفاءات في:

ج.ر. عدد 2520 بتاريخ 10 فبراير 1961، ص . 184.

¹ - عزيز صميم، مرجع سابق، ص . 82.

² - عبد السلام أديب، "الإصلاح الجبائي والتنمية في المغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط)، 1994، ص . 55.

♦ إعفاء جزئي من الضريبة المهنية لمدة 5 سنوات.

♦ استفادة المقاولات بتقنية الاندثار المعجل وذلك في حدود السعر المقبول من

الإدارة الجبائية.

♦ إمكانية تكوين احتياطي من المدخرات لاقتناء المعدات الجديدة.

إذا كان الهدف الأساسي من قانون 1960 هو خلق الظروف الملائمة لتنمية القطاع الخاص، فإن بوادر فشله أكدت مختلف الأرقام المتعلقة بمعدل الاستثمارات الوطنية أو الأجنبية¹ التي ظلت ضعيفة.

فرغم أهمية الإعفاءات وحجمها ضمن قانون 1960، إلا أنه لم ينجح في استقطاب رؤوس الأموال أو الزيادة في نسبة الاستثمارات، مما أدى إلى نهج سياسة تصحيحية عبر محاولة سن قوانين استثمارية قطاعية تهم كل قطاع على حدة من خلال التدبير القطاعي للاستثمار.

الفقرة الثانية: تجربة التدبير القطاعي للاستثمار

طبيعي وأمام مختلف الإكراهات التي ووجهت بها قوانين الاستثمار لسنتي 1958 و1960، أن يقوم المغرب بمحاولة التنقيب عن سياسة استثمارية مغايرة ترقى بطموحاته الاقتصادية وترضي المؤسسات المالية العالمية، لذلك شكلت المقاربة القطاعية أساسا للسياسة الاستثمارية، أطرتها قوانين الاستثمارات لسنتي 1973 و1983 وما تلتها من تعديلات .

في إطار توسيع مجال ومفهوم الليبرالية، عمل المغرب على وضع إطار قانون استثماري جديد¹ أكثر اتساعا، من حيث الوسائل المستعملة ومن حيث الأهداف، و من

¹-حيث أكدت لجنة الاستثمارات على أنه خلال الفترة الممتدة ما بين 1960 و1972 لم يتعدى المعدل السنوي للاستثمارات المقبولة من طرف اللجنة 224 مليون درهم، في حين أن الاستثمارات الأجنبية لم تتجاوز نسبتها 19% من الاستثمارات المقبولة من طرف اللجنة.

حيث القطاعات المراد تشجيعها، وهو ما حاول قانون 1973 أن يجيب عنه متجاوزا- في إطار حملته التشجيعية- النشاط الصناعي، ليشمل تشجيع الاستثمارات البحرية والمنجمية والتصديرية والصناعة التقليدية²، عبر مجموعة من الإجراءات تجلت بالخصوص في:

♦ إعفاء كلي من الضريبة على الأرباح المهنية لمدة 10 سنوات متتالية بالنسبة للأشخاص أو الشركات التي تزاوّل نشاطها في مناطق معينة³ بهدف النهوض بالاستثمار على المستوى الجهوي.

♦ الإعفاء الكلي من "الباتانتا" لمدة 5 سنوات.

♦ إعفاءات من الضريبة على المنتجات بالنسبة للآلات المستوردة.

♦ تخفيض حقوق التسجيل بالنسبة للمقاولات من 1,5% إلى 0,5% على الرأسمال.

♦ تخفيض من قيمة الفائدة⁴.

إن حجم الإجراءات التحفيزية التي تضمنها قانون 1973 تعكس بوضوح المبادئ الليبرالية لهذا القانون، والذي شكل طفرة على مستوى المساطر المتبعة في المنح من عدمه لأي إجراء تحفيزي⁵، إلا أن العفوية المبالغ فيها في تشجيع الاستثمار الوطني تماشيا وموجة

¹ - تجدر الإشارة إلى أن قانون 1973 جاء في مرحلة عرف فيها المغرب تحولات كبيرة، فقد تزامن والأزمة التي كان يعرفها المغرب اقتصاديا واجتماعيا، خصوصا والآثار السلبية للمحاولات الانقلابية سنتي 1971 - 1972، كما تزامن والمخطط الخماسي 1973 - 1977 الذي أسس لسياسة التصنيع وتشجيع الاستثمارات الأجنبية وتدعيم سياسة التسويق، كما تزامن أيضا مع صدور قانون المغربية.

² - لقد اشتمل قانون 1973 على ستة قوانين للاستثمار القطاعي وهي:

قانون استثماري صناعي،	قانون يهتم بالاستثمارات السياحية
قانون استثمار خاص بالتصدير	قانون يهتم بالملاحة والصيد البحري
قانون استثمار خاص بالصناعة التقليدية	قانون يهتم بالقطاع المعدني

لمزيد من التفاصيل حول هذه القوانين انظر، مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص ص. 218 - 231.

³ - وتتمثل هذه المناطق في: طنجة، الناظور، ورزازات، طرفاية، الصويرة.

⁴ - حيث بلغ التخفيض من قيمة الفائدة بنسبة 2% بالنسبة للقروض الممنوحة من طرف البنك الوطني للانماء الاقتصادي وبنسبة 4,5% بالنسبة للقرض العقاري والسياحي.

⁵ - إذ لم تعد الاستفادة من الامتيازات خاضعة لبحث مسبق من طرف ما كان يعرف بلجنة الاستثمارات، بالإضافة إلى الطابع التلقائي في منح الامتيازات دون تدخل لمراقبة أهمية الاستثمارات المقترحة.

المغربية¹ التي تزامنت وقانون 1973، أدت إلى نتائج محدودة، أفرغت السياسة التحفيزية من مضمونها، فكانت البورجوازية الكبرى هي المستفيد الوحيد، بعدما صادرت لحسابها النتائج العملية، مما أدى إلى إعادة التفكير في الإصلاح، وإصدار قوانين جديدة.

أدى فشل قانون الاستثمارات لسنة 1973 إلى التفكير في تعديله، خصوصا مع دخول (أو إدخال) المغرب في برنامج التقويم الهيكلي. لذلك حلت مدونات الاستثمار لسنة 1983²، وفق حمولة تحفيزية أكثر نطاقا لتشمل الاستثمارات الأجنبية، عبر التخلي عن شرط المغربة الذي أثار حافطة المستثمرين الأجانب، وأكثر مضمونا خصوصا على مستوى توسيع مجال الاستفادة من الامتيازات بالنسبة للقطاع الصناعي، الذي لم يعد يعطي لمداول الصناعة معنى ضيقا، بل تجاوزه إلى درجة إشراك مختلف المقاولات، حتى تستفيد من مخرجات السياسة التحفيزية، رغبة منه في الرفع من المستوى العام للاستثمارات خصوصا الصناعية منها، وفق إستراتيجية عملت على تقسيم البلاد إلى أربعة مناطق³، لتحقيق أهداف الجهوية، والحد من ظاهرة تمركز الاستثمارات والعمل على توجيهها وتوزيعها جغرافيا بشكل جيد.

إن مختلف التدابير التشجيعية الممنوحة على مستوى قوانين الاستثمار القطاعية أدت إلى نتيجة عكسية، أكدها الانكماش الاقتصادي الذي عرفه المغرب باعتراف مؤسسات

¹ - إذ جاء قانون 1973 بمبدأ المغربة، حيث كان يشترط مساهمة قدرها 50% من رأسمال المشروع بالنسبة للاستثمارات الصناعية، أما الاستثمارات الخاصة بالصناعة التقليدية فقد اشترطت المغربة الكلية للرأسمال، أما بالنسبة للقوانين المتعلقة بتشجيع الصادرات وتشجيع الاستثمارات السياحية، فالاستفادة بقيت عامة مهما كانت الجنسية.

² - ظهير شريف رقم 134 - 83 - 1 بتاريخ 3 يونيو 1983، ج.ر، عدد 3658 بتاريخ 15 يونيو 1983.

³ - وتتمثل هذه المناطق الجغرافية في:

المنطقة 1: تضم عمالة الدار البيضاء أنفا

المنطقة 2: باقي عمالات الدار البيضاء المحمدية بن سليمان

المنطقة 3: المدن المغربية المهمة الأخرى: الرباط، القنيطرة، فاس، مكناس، أكادير، آسفي، طنجة ثم تطوان.

المنطقة 4: باقي المدن المغربية الأخرى.

مالية دولية¹. الشيء الذي استرعى اهتمام المشرع المغربي من خلال الدورة الاستثنائية المنعقدة في يناير 1988، قصد مناقشة التقليل من حجم الإعفاءات التي تجاوزت الحد المعقول، وإعادة صناعة قوانين للاستثمار حتى تتماشى والضرورات المستجدة، توجت بإصدار قانون للاستثمار، فأى واقع يعرفه دعم الاستثمار من خلال هذا الميثاق؟

الفرع الثاني: واقع دعم الاستثمار

إن سياسة الاقتصاد الحر التي أصبحت تطرح نفسها كمعطى واقعي يفرض تبني استراتيجية تمكن من مواكبة التوجهات الدولية نحو الليبرالية الاقتصادية، لذلك ظلت مسألة تحفيز الاستثمار تدرج في إطار عقلانية التسيير العمومي الاقتصادي².

وأمام النتائج المحدودة لمختلف مدونات الاستثمار التي تزامنت والإلحاح على ضرورة وضع آليات تدبيرية جديدة، من شأنها رفع الإنتاجية وتحسين القدرة التنافسية، أصبح الاهتمام متزايداً بملف الاستثمار الذي يندرج ضمن سلوك منهجية جديدة في التعاطي مع الملفات الكبرى.

وفي إطار متابعة سياسة الإصلاحات التي تم نهجها خلال عقد التسعينات، قامت السلطات العمومية بإعداد ميثاق للاستثمار ليتجاوز تجربة مدونات الاستثمار القطاعية، وبالتالي التأسيس لمنظور جديد لسياسة تشجيع الاستثمار، يرمي إلى توفير المناخ الملائم للاستثمار وتكريس دولة القانون في الميدان الاقتصادي، بالإضافة إلى توفير متطلبات التنمية التي يقتضيها المجتمع الديمقراطي الحداثي، وهو ما حاول ميثاق الاستثمار³ أن يأخذه على عاتقه، لذلك وجب التساؤل عن مدى قدرة هذا الميثاق على دعم الاستثمار بالمغرب؟

¹ - إذ في تقريره لسنة 1987 دعا البنك الدولي صراحة إلى تجاوز منطق قوانين الاستثمار القطاعية والتفكير في إطار تحفيزي شمولي.

² - منال منصور، مرجع سابق، ص 05.

³ - ظهير شريف رقم 213 - 95 - 1 بتاريخ 14 جمادى الثانية 1416هـ/ 8 نونبر 1995م بتنفيذ القانون الإطار رقم 95.18 بمثابة ميثاق للاستثمارات، ج.ر عدد 4335 بتاريخ 29 نونبر 1995، ص 3030.

إن محاولة الإجابة على التساؤل المطروح تستلزم الوقوف عند حجم وطبيعة الآليات التشجيعية لميثاق الاستثمار (فقرة ثانية)، لكن قبل ذلك وجب تشخيص الوضعية التي جاء فيها الميثاق (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: ظرفية ميثاق الاستثمار

نتيجة للبيروقراطية الإدارية التي كانت تواجه المستثمرين المغاربة والأجانب، بالإضافة إلى مختلف النقائص والعيوب التي اتسمت بها مختلف القوانين والمدونات المتعلقة بالاستثمار، تولدت الرغبة في الدفع بالاستثمار إلى المساهمة الفعالة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالمغرب، لذلك أصبحت موازين القوى تتأرجح بين الفعل الضاغط للفعاليات الاقتصادية، ورد فعل النسق السياسي المغربي، الذي يعتبر نسقا مقاوما للتغيير ولا يقبل به إلا مرغما، وهذا تجل واضح وملحوس يؤكد مرة أخرى أن صناعة القرارات الجبائية الاستثنائية الموجهة لتشجيع الاستثمار تخضع بدورها لمنطق علاقات القوة، وارتباطات المصلحة بين مختلف الفعاليات والمكونات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك جاء ميثاق الاستثمار كإطار موحد ليعوض تجربة المدونات القطاعية، كما شكل فرصة ل طرح سؤال الاستقلالية، خصوصا أمام طبيعة وحجم الضغوطات التي مورست على السلطات العمومية بمناسبة الإعداد له.

إن مسألة تدارك النتائج السلبية لمختلف قوانين الاستثمار استرعت انتباه مختلف القوى الخارجية منها والداخلية، واسترعت أيضا السلطة السياسية في أعلى مستوياتها، وهو ما تأكد من خلال الدعوة الملكية للخروج بإطار موحد لتشجيع الاستثمار على إثر الرسالة الملكية الأولى التي انبثقت عنها خلية وزارية في التاسع من شتنبر 1990، كلفت بإعداد مشروع حول إطار تشجيع الاستثمار¹، والذي لم يكتب له الخروج إلى حيز التطبيق.

¹ - كلفت اللجنة الوزارية لجنة تقنية مختصة لإعداد ودراسة قانون للاستثمار بغية ملاءمته وتبسيطه، وأوضح التقرير الذي أعدته اللجنة التقنية مختلف العراقيل التي تواجه الاستثمار، كما أصدرت مجموعة من التوصيات كان أهمها:

وأمام العجز عن وضع إطار موحد لتشجيع الاستثمار، وبتاريخ 11 يونيو 1993 جاءت الرسالة الملكية الثانية التي ألحت على ضرورة وضع إطار تحفيزي جديد، وهي المهمة التي أنيطت بلجنة مختصة تحت رئاسة والي بنك المغرب، حاولت الوقوف على العراقيل التي تعترض الاستثمار في المغرب بغية إصلاحها، إلا أن تضارب المهام الإدارية وتداخلها جعل توصيات هذه التقارير لا تعرف التطبيق هي الأخرى¹.

إذا كانت الاعتبارات والضغوط الداخلية من أجل إطار موحد منظم للتشجيعات المتعلقة بالاستثمار قد باءت بالفشل، فإن الضغوطات الخارجية، على العكس من ذلك استطاعت أن تعجل بذلك، فعلى إثر الدراسة التي أعدها البنك العالمي في أبريل 1995 والتي أوصت بضرورة إعادة النظر في مدونات الاستثمار، حيث اعتبرت هذه الدراسة الإطار النظري الذي شكل أرضية للتوجهات الجديدة التي تأسس عليها مشروع قانون الإطار بمثابة قانون الاستثمار المعلن عنه في الخطاب الملكي بتاريخ 16 ماي 1995، حيث دعا الملك الحكومة إلى تقديم مشروع إصلاح شمولي، وهو ما تمت المصادقة عليه بتاريخ 3 أكتوبر 1995، وبذلك أصبح تشجيع الاستثمار بالمغرب يحظى بإطار قانوني مستقل، سطر مجموعة من الأهداف وتحكمه مجموعة من المبادئ.

بالرجوع إلى الفقرة الثانية من المادة الثانية من القانون رقم 95.18 نجدها تحدد

الأهداف التي يرمي إليها الميثاق والمتجلاة في:

♦ تشجيع التصدير

♦ إنعاش التشغيل

♦ تخفيض كلفة الاستثمار

. ضرورة إلغاء كل الامتيازات المالية والتي لا يمكن الوفاء بها.

. تهيئة قانون يجمع كل قوانين الاستثمار

. تحليل المناخ العام للاستثمار على المستوى العقاري، المالي والإداري

. ضرورة خلق جهاز مركزي مكلف بتشجيع الاستثمار على جميع المراحل.

¹. حميد النهري بن محمد، مرجع سابق، ص. 84.

♦ تخفيض كلفة الإنتاج

♦ ترشيد استهلاك الطاقة والماء

♦ المحافظة على البيئة

يندرج القانون الإطار رقم 95.18 ضمن مسلسل الإصلاحات الهيكلية بغية تعزيز الاستثمارات وتدفقها، عبر نهج مجموعة من الإجراءات لمحاولة خلق أسلوب جديد لتشجيع الاستثمار، لذلك شكل الميثاق منظورا جديدا لتحفيز المبادرة الخاصة من خلال مجموعة مبادئ ارتكز عليها وهي:

☆ مبدأ التجميع:

كانت قوانين الاستثمار السابقة تتميز بمنح تشجيعات حسب القطاعات، الشيء الذي كان يؤدي إلى تفاوت الاستفادة بين المستثمرين، إلا أن ميثاق الاستثمار عمل على تدارك ذلك من خلال امتيازاته التي شملت جميع العمليات الاستثمارية، سواء كانت تهدف إلى إنشاء وحدات جديدة أو توسيع الوحدات القائمة، وبغض النظر عن القطاع الذي يتم فيه الاستثمار والموقع الجغرافي الذي ينجز فيه، أو جنسية المستثمر.

☆ مبدأ الانسجام:

إذ عمل ميثاق الاستثمار على تمتيع جميع عمليات الاستثمارات، بنفس المعاملة الجبائية.

☆ مبدأ التلقائية:

يندرج هذا المبدأ ضمن تبسيط الإجراءات والتخفيف من حدة العراقيل الإدارية، إذ تم إلغاء تأشيرة المطابقة التي كانت تعتبر شرطا ضروريا لمنح الامتيازات المخولة لفائدة الاستثمار.

تكريس المنظور الشامل في الميدان الضريبي الرامي إلى توسيع القاعدة الجبائية بالموازاة مع خفض أسعار الضرائب¹.

الفقرة الثانية: الإجراءات التحفيزية للميثاق

تعتبر التشجيعات الجبائية من الأدوات الرئيسية للنهوض بالاستثمار الخاص، لذلك حاول ميثاق الاستثمار بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، الرقي بالحمولة التشجيعية للاستثمار، من خلال مجموعة من الإجراءات المختلفة التي حاولت أن تستهدف العمليات الاستثمارية سواء في مرحلة الإنجاز، أو في مرحلة الإستغلال، كما أن الميثاق أسس لامتيازات إضافية مختلفة وهو الأمر الذي يوضحه الجدول التالي:

¹ - أمينة السنوسي، "الامتيازات الضريبية وتأثيرها على الاستثمار الجهوي، نموذج جهة طنجة - تطوان"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (طنجة)، 2006 - 2007، ص 81.

الجدول رقم 14 :التوزيع الكمي والنوعي لامتيازات ميثاق الإستثمار

نوع الضريبة أو الرسم		الإجراء
الامتيازات الممنوحة في مرحلة الإنجاز	الضريبة على القيمة المضافة	. إعفاء تام بالنسبة للسلع والتجهيزات المراد إدراجها في الأصول الثابتة في الداخل أو عند الاستيراد . . منح الحق في استرجاع الضريبة . . منح الحق في الخصم .
	رسم الاستيراد	. يفرض رسم استيراد بسعر لا يقل عن 2,5% من القيمة أو بسعر لا يتجاوز 10% منها
	رسم التسجيل	. سعر 2,5% بالنسبة لعقود شراء الأراضي المخصصة للبناء والتجهيز . سعر أقصاه 0,50% لتسجيل حصص المساهمة في الشركات عند التأسيس أو الزيادة في رأس المال
الامتيازات الممنوحة في مرحلة الاستغلال	الضريبة على الشركات	. تخفيض سعر الضريبة ليصبح 35% . إعفاء تام لمدة 5 سنوات بالنسبة لرقم الأعمال الذي يتم بالعملة الصعبة جراء التصدير . تخفيض بنسبة 50% بعد هذه الفترة بالنسبة لنفس العمليات
	الضريبة على الدخل	. إعفاء تام لمدة 5 سنوات بالنسبة لرقم الأعمال الذي يتم بالعملة الصعبة جراء التصدير . . تخفيض نسبة 50% بعد هذه الفترة بالنسبة لنفس العمليات
	واجب التضامن الوطني	. الإعفاء منه وفرض مساهمة قدرها 2,5% من مبلغ الضريبة
	الرسم المهني	. إعفاء تام لمدة 5 سنوات الأولى من الاستغلال

المصدر : تركيب شخصي انطلقا من مقتضيات ميثاق الإستثمار

يلاحظ من مضمون الجدول أن الميثاق وفي إطار امتيازاته التشجيعية ميز بين مرحلة الإنجاز ومرحلة الاستغلال، فبالنسبة للأولى فهي الإجراءات التي تكون قبل إنشاء المقولة، أي الإجراءات القبلية التي تهدف إلى تشجيع إنشاء المقاولات، إن على مستوى رسم الاستيراد بهدف تسهيل استيراد مواد التجهيز، وهذا سيعطي لا محالة فرصة لتطوير تواجد مواد التجهيز في السوق الداخلي¹، أو على مستوى رسم التسجيل الذي لا يهم

¹ - حميد النهري بن محمد، مرجع سابق، ص . 94.

المقاولات سوى مرة واحدة، إلا أنه يعتبر مهما، فرضية التسجيل نظرا لخصائصها تبقى وسيلة مهمة للتدخل الجبائي¹، وهو الأمر الذي ينطبق على الضريبة على القيمة المضافة التي يهدف من خلالها ميثاق الاستثمار إلى تشجيع التجهيز وتقوية النسيج الاقتصادي.

أما بالنسبة لمرحلة الاستغلال فهي تهم الضرائب والرسوم البعدية، إذ تتوزع بين الضريبة على الشركات² والضريبة على الدخل³ وواجب التضامن الوطني⁴ ثم الضريبة المهنية⁵، فهذا التنوع في دعم وتشجيع الاستثمار يوحي بقدرة السياسة الضريبية على التأثير في السياسة الاقتصادية ككل، بتوفير المناخ المناسب للمقاولات للعمل على تطوير الاقتصاد الوطني.

كما كان الحال بالنسبة لقوانين الاستثمار السابقة، فإن ميثاق الاستثمار لسنة 1995 اعتمد إلى جانب الإجراءات الجبائية على امتيازات أخرى غير جبائية بهدف تشجيع الاستثمار والتي تمثلت في :

1- العقود الاستثمارية الخاصة

حددت المادة 17 من ميثاق الاستثمار مجالها في كونها إما استثمارات كبرى، بالنظر لنوعية أو حجم برامجها أو عدد مناصب الشغل القارة التي ستحدثها⁶، وتتلخص الامتيازات التي تضمنتها هذه العقود في النفقات المتعلقة بتملك الأرض اللازمة لإنجاز

¹ - يحيى الصافي، "الوجيز في نظرية وتطبيق التسجيل بالمغرب"، منشورات الهلال العربية، (الرباط) ، 1991، ص. 21.

² - المادة 7 من الميثاق.

³ - المادة 8 من الميثاق.

⁴ - المادة 6 من الميثاق.

⁵ - المادة 12 من الميثاق.

⁶ - وقد وضع المرسوم التطبيقي رقم 895 - 00 - 2 الصادر في 6 ذي القعدة 1421/31 يناير 2001 لتطبيق المادتين 17 و 19 من القانون الإطار رقم 18 - 95، فمعنى منصب شغل قار طبقا للمادة الأولى من المرسوم التطبيقي أنه: عقد مأجور لمدة لا تقل عن 24 شهرا، كما حدد نفس المرسوم عدد المناصب القارة في 250 منصبا كشرط للاستفادة من إبرام عقد خاص مع الدولة.

الاستثمار، ثم نفقات البنىات الأساسية الخارجية، وكذا مساهمة الدولة في مصاريف التكوين المهني المنصوص عليه في برنامج الاستثمار ضمن حدود 20% من تكلفته.

2 - تدابير خاصة بتجهيز المناطق الصناعية

تقضي المادة 19 من الميثاق بخلق نظام تشجيعي خاص بالمناطق الصناعية التي تقام بالأقاليم والعمالات التي يتطلب مستواها الاقتصادي إعانة خاصة¹، ويتجلى فحوى هذا النظام في مساهمة الدولة بجزء من تكلفة إعداد هذه المناطق².

3 - نظام صندوق إنعاش الاستثمارات

نصت المادة 18 من الميثاق على أنه يحدث حساب مرصد لأمر خاصة يسمى صندوق إنعاش الاستثمارات، ويعد لضبط حسابات العمليات المتعلقة بتكفل الدولة بتكلفة المنافع المفتوحة للمستثمرين في إطار نظام عقود الاستثمار، وكذا بالنفقات التي يستلزمها إنعاش الاستثمارات، فالهدف من وراء إحداث هذا الصندوق هو تجاوز عدم قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها الشمولية اتجاه الفاعلين الاقتصاديين.

4 - حرية تحويل الأرباح والرساميل

من بين أهم الإجراءات التي تهتم مباشرة بالاستثمار الأجنبي، حرية تحويل الرساميل المستثمرة أو الأرباح، إذ يمكن لأي مستثمر يحول مشروعه بالعملة الصعبة أن يستفيد من

¹ - وقد صدر المرسوم رقم 52 - 98 - 2 بتاريخ ربيع الأول 1419هـ/30 يونيو 1998 والذي يحدد هذه المناطق التي تحتاج لمعاملة خاصة.

² - فالمادة 10 من المرسوم التطبيقي للمادة 19 من ميثاق الاستثمار توضح شروط هذه الاستفادة ومسطرتها، حيث يجب إيداع طلب الاستفادة من الإعانة لدى الوزارة المكلفة بالصناعة مصحوبا بمجموعة من الوثائق تهتم بالأساس حجم المشروع وتكلفته المالية ودراسة جدوى هذا المشروع ومؤهلات المستثمرين والمكان المحدد لإقامة المشروع ووصفا للأشغال والتجهيزات المراد إنجازها داخل الموقع وخارجه، ثم يحال الطلب على اللجنة الوزارية المكلفة بالاستثمار التي أحدثتها المرسوم رقم 895 - 00 - 2، يترأسها الوزير الأول وتتكلف بالمصادقة على عقود الاستثمار الخاصة والنظر في طلبات الاستفادة من إعانة تكوين المناطق الصناعية، وفي حالة موافقة اللجنة تحيله على الوزير المختص .

إمكانية تحويل أرباحه إلى الخارج بالعملة الصعبة¹، سواء كانوا أشخاصا أجنبيا طبيعيين أو معنويين، مقيمين أو غير مقيمين، وكذا الأشخاص الطبيعيين المغاربة المستقرين بالخارج الذين ينجزون استثمارات ممولة بعملات أجنبية.

5 - استقبال المستثمرين وتقديم المساعدة لهم

يعد استقبال المستثمر ومساعدته عنصرا أساسيا في التأثير على عملية جلب الاستثمارات، فقد نص الميثاق في المادة 21 على إحداث جهاز إداري يعهد إليه استقبال المستثمرين وتوجيههم وتقديم المعلومات والمساعدة لهم كما يعهد إليه إنعاش الاستثمارات.

المطلب الثاني: خصوصية الاستثمار الفلاحي بالمغرب

يعد الاستثمار محور التنمية الاقتصادية، فهو أداة لتحقيق النمو الاقتصادي، بحيث يتوقف معدل النمو الاقتصادي على كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي، وتؤثر الضريبة في الميل إلى الاستثمار، فعندما تفرض الضريبة على قطاع اقتصادي ما بمعدل منخفض أو يكون الإعفاء فيه واسعا، يوجه الممولون استثماراتهم نحو هذا القطاع لأنه ذو مردودية أكبر².

لقد ظل القطاع الفلاحي ومنذ الاستقلال يحظى بمكانة متميزة ومتقدمة في النسيج الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، بواته الأولوية في جميع مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية. لذا أعطى المغرب منذ السنوات الأولى للاستقلال أهمية كبرى للقطاع الفلاحي وجعله محورا أساسيا للنشاط الاقتصادي، حيث جعل من تطوير الفلاحة وعصرنتها هدفا

¹ - عبد السلام لزرق، "المشروعات الاقتصادية بين الدولة والشركات الأجنبية في ظل الإنتاج الاقتصادي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (الرباط)، 2001 - 2002، ص. 147.

² - محمد خالد المهاياني، مرجع سابق، ص : 6.

رئيسيا، باعتبارها القاطرة التي ستقود الاقتصاد الوطني بكل مكوناته¹، لذلك عملت السياسة الجبائية على تكريس أهداف القطاع الفلاحي، الذي ظل وجهة مفضلة لمختلف رؤوس الأموال، اضطرت معه السلطات العمومية إلى تنظيم الاستثمار الفلاحي (فرع أول)، ومواكبته من خلال سياسة الدعوم، (فرع ثان).

الفرع الأول: واقع الاستثمار الفلاحي

يعتبر الاستثمار الفلاحي من بين التحديات الكبرى التي تطرح على القطاع الفلاحي، حيث عمل المغرب على جعل الاستثمار في المجال الفلاحي رافعة أساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، من خلال تحسين جاذبية البلاد الاستثمارية أمام المستثمرين. لذا فتجليات تشجيع الاستثمار الفلاحي، (فقرة ثانية)، تحكمها مجموعة من المبررات، (فقرة أولى).

الفقرة الأولى: مبررات دعم الاستثمار الفلاحي

يعمل القانون في الدولة الحديثة على تأطير أنشطتها في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية، كما يعمل على تبني نهج معين لتحقيق ما تهدف إليه الدولة من خلال اختيارات أساسية واستراتيجية تنص عليها القوانين، وترجمها التخطيطات الاقتصادية.

غير أن هذه المسألة وإن كانت قد وجدت تطبيقا لها في بعض القطاعات، فإنها كانت صعبة التحقيق في القطاع الفلاحي²، وهو ما انعكس جليا من خلال تشتت النصوص التشريعية المنظمة لتشجيع القطاع الفلاحي.

¹ - حسناء امهاوش، "دور الاستثمار في التنمية الفلاحية بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط - أكاد)، 2007، ص 10.

² - سناء بنصري، "الصادرات الفلاحية المغربية في مواجهة الحمائية الأوروبية (1999 - 2000)"، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط)، 2001 - 2002، ص 72.

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 24 من قانون الإطار رقم 18.95 بمثابة ميثاق للاستثمارات نجدها تنص على أنه: "لا تطبق أحكام هذا القانون الإطار على القطاع الفلاحي الذي سيكون نظامه الضريبي وخاصة النظام المتعلق بالاستثمارات محل تشريع خاص"، مما يفسر خصوصية القطاع الفلاحي ضمن آليات تشجيع الاستثمار، وهو الأمر الذي أهله لينفرد بنظام قانوني خاص، يعمل على توضيح حجم القدرة التدخلية للدولة لتشجيع الاستثمار المرتبط بالقطاع الفلاحي.

يحدد ميثاق الاستثمارات الفلاحية طبيعة العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين الفلاح والدولة، لذلك فهو يحدد المنافع التي يمكن للفلاحين الحصول عليها من الدولة وكذا الواجبات المفروضة عليهم.

يأتي قانون الاستثمارات الفلاحية ضمن استراتيجية الدولة التي اتخذتها اتجاه القطاع الفلاحي، وبالتالي فهو يمثل أسلوب إدارة الدولة لتشجيع الاستثمار في القطاع الفلاحي، في محاولة لمعالجة الصعوبات التي تواجه الاستثمار الفلاحي للتكيف مع الشروط الجديدة¹.

كما أن هذا الميثاق جاء نتاجا لما احتله العالم القروي من موقع هام داخل المشهد السياسي المغربي، حيث ظل يخضع لرهانات سياسية واجتماعية مختلفة ومتباينة بين الفاعلين، بغية مراقبة المجال القروي وضبط ساكنته.

لقد لعبت الاعتبارات السياسية دورا مهما في تحديد أسس السياسة الفلاحية لما بعد الاستقلال، غير أن هناك اعتبارات أخرى، كالانتصار لنموذج الفلاحة العصرية القائم على تحديث الفلاحة، التي أدت إلى رسم توجهات السياسة الفلاحية، من خلال مختلف الإمكانيات القانونية والمؤسسية والمادية التي سخرتها السلطات العمومية لتحقيق هذه التوجهات².

¹ - نفس المرجع، ص. 73.

² - مهدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 205.

لقد خضعت المسألة الفلاحية خلال السنوات الأولى للاستقلال لاختيارات إيديولوجية متباينة بين الفاعلين، ففي الوقت الذي كان فيه الوطنيون المسلحون بالرأسمال الوطني يدافعون عن الفئات القروية التقليدية وعن إصلاح البنيات العقارية، كان المقربون من المخزن يعارضون هذه الإصلاحات وينادون بالمقابل بتطبيق سياسة فلاحية تقوم على العصرية والتجهيزات الهيدرو- فلاحية الكبيرة¹.

لذلك يعتبر ميثاق الاستثمارات الفلاحية إحدى أهم تطبيقات السياسة الفلاحية التي رسم معالمها الراحل الحسن الثاني، حيث عملت الدولة على القيام في نطاق مخططات التنمية باستثمار الطاقات الطبيعية لسد الحاجات من المنتجات النباتية والحيوانية، ورفع مدخول الفلاحة والمساهمة في الازدهار العام لاقتصاد البلاد، لذلك فدعم الدولة للاستثمار الفلاحي أخذ أشكال مختلفة، كالمكافآت والإعانات المالية والمنح والقروض²، لفائدة الفلاحين، وبالنسبة لغير الفلاحين من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين ينجزون استثمارات تتعلق بالآلات الخاصة بالأشغال الفلاحية يمكنهم الاستفادة من مساعدة الدولة قصد شراء المعدات الفلاحية³.

وكما جاء في ديباجة الميثاق في بيان الأسباب، أن مساعدة الدولة ستبقى مقتصرة على إنجاز أعمال التجهيز الأساسي وعمليات حماية وتحسين طاقة إنتاج الأراضي والزراعات والماشية وأشغال البحث الزراعي والتعليم الفلاحي والتنظيم المعقول لوسائل التسويق وعمليات التحفيز العقاري، لذلك نجد تفرع مجموعة هائلة من النصوص القانونية

¹ - Ihazrir Abdelmalek, « Paysans ... », Op.cit, p . 282.

² - المادة 2 من ميثاق الاستثمارات الفلاحية، تمت بالظهير الشريف رقم 55.01.1 بتاريخ 21 ذي القعدة 1421 / 15 فبراير 2001 الصادر بتنفيذ القانون رقم 26.00، ج.ر. بتاريخ 19 ذي الحجة 1421 / 15 ماري 2001.
³ . وذلك بتوفر مجموعة من الشروط من قبيل.

. أن يكونوا حاصلين على شهادة مهندس أو تقني في الميدان الفلاحي إذا تعلق الأمر بالأشخاص الذاتيين.

. أن يكون جميع الشركاء مهندسين أو تقنيين في الميدان الفلاحي إذا تعلق الأمر بشركة الأشخاص

. أن يكون مديروا الأشخاص المعنوية، غير شركات الأشخاص، مهندسين أو تقنيين في الميدان الفلاحي.

التي تساعد على توضيح المجالات والعمليات المشمولة بمقتضيات ميثاق الاستثمارات
الفلاحية ويمكن إجمالها فيما يلي:

1. أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لاقتناء الأدوات الفلاحية¹.
2. أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لإحداث البساتين².
3. أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة من أجل إنجاز تحاليل مخبرية³.
4. تحديد مبلغ المساهمة المباشرة في ارتفاع قيمة الأراضي المسقية في مناطق الاستثمار الفلاحي الواقعة داخل دوائر السقي⁴.
5. تنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة من أجل التهيئة المائية الزراعية والتحسينات العقارية في الأراضي الفلاحية⁵.

-
- 1- المرسوم رقم 2.69.313 بتاريخ 10 جمادى 1389/25 يوليوز 1969 بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لاقتناء الأدوات الفلاحية، ج.ر. بتاريخ 29 يوليوز 1969.
قرار مشترك لوزير الفلاحة ووزير المالية ووزير الداخلية رقم 90 - 1056 صادر في 18 ربيع الأول 1411/موافق ل 9 أكتوبر 1990 بتحديد إجراءات صرف إعانة الدولة لإنجاز وحدات لحفظ وخزن المنتجات الفلاحية ولا ترتبط بنشاط ميناء من الموانئ.
 - 2- مرسوم رقم 315 - 69 - 2 بتاريخ 10 جمادى 1389/موافق ل 25 يوليوز 1969 بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لإحداث البساتين/ ج.ر. بتاريخ 29 يوليوز 1969.
 - 3- مرسوم رقم 563 - 89 - 2 صادر بتاريخ 18 جمادى الأولى 1410/موافق ل 18 دجنبر 1989. بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة من أجل إنجاز تحاليل مخبرية في الميدان الفلاحي ج.ر. عدد 4029 بتاريخ 17 يناير 1990.
 - 4- مرسوم رقم 21 - 84 - 7 ربيع الثاني 1404/موافق ل 11 يناير 1984 يتعلق بتحديد مبلغ المساهمة المباشرة في ارتفاع قيمة الأراضي المسقية في مناطق الاستثمار الفلاحي الواقعة داخل دوائر السقي ج.ر. عدد 3715 بتاريخ 11 يناير 1984.
 - 5- مرسوم رقم 752 - 83 - 2 صادر في 7 جمادى الأولى 1405/موافق ل 29 يناير 1985 بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة من أجل التهيئة المائية الزراعية والتحسينات العقارية في الأراضي الفلاحية، ج.ر. بتاريخ 20 فبراير 1985.
 - قرار مشترك لوزير الفلاحة ووزير الداخلية ووزير المالية رقم 83 - 1305 صادر في 10 جمادى الأولى 1405 بتحديد كيفية صرف إعانة الدولة لتهيئة الأراضي الفلاحية، ج.ر. بتاريخ 20 فبراير 1985 .
 - قرار مشترك لوزير الفلاحة ووزير الداخلية ووزير المالية رقم 01 - 1994 بتاريخ 23 من شعبان 1422/ 10 نونبر 2001 بتحديد كيفية منح مساعدات الدولة المخصصة لتهيئة الضيعات الفلاحية بأنظمة الري الموضعي، ج.ر. 4970 بتاريخ 17 يناير 2002.
 - قرار مشترك لوزير الفلاحة ووزير الداخلية ووزير المالية رفع 01- 1995 بتاريخ 23 شعبان 1422 موافق ل 9 يونيو 2001 بتحديد كيفية منح مساعدات الدولة المخصصة لتهيئة الضيعات الفلاحية بأنظمة الري التكميلي، ج.ر. عدد 4970 بتاريخ يناير 2002.

- 6 . أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لتكثير الإنتاج النباتي السنوي في الأراضي القابلة للفلاحة بمناطق البور¹.
- 7 . دوائر الاستثمار في الأراضي الفلاحية غير المسقية².
- 8 . الحد من تقسيم الأراضي الفلاحية الواقعة داخل دوائر الري ودوائر الاستثمار بالأراضي الفلاحية غير المسقية³.
- 9 . حماية الأراضي و إحيائها.
- 10 . إحداث دوائر لتحسين المراعي⁴.
- 11 . تشجيعات الدولة لتكثيف الإنتاج الحيواني⁵.
- 12 . اللجنة الجهوية المكلفة ببعض العمليات العقارية⁶.

-
- 1- مرسوم رقم 316 - 69 - 2 بتاريخ 10 جمادى الأولى /موافق ل 25 يوليوز 1969 بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لتكثير الإنتاج النباتي السنوي في الأراضي القابلة للفلاحة بمناطق البور، ج.ر، بتاريخ 29 يوليوز 1969.
 - 2- ظهير شريف رقم 10 - 95 - 1 بتاريخ 22 رمضان 1415/موافق ل 22 فبراير 1995 بتنفيذ القانون رقم 94 - 33 المتعلق بدوائر الاستثمار في الأراضي الفلاحية غير المسقية، ج.ر. عدد 4312 بتاريخ 21 يونيو 1995 .
 - مرسوم رقم 589 - 94 - 2 بتاريخ 2 جمادى الآخرة 1416/موافق ل 27 أكتوبر 1995 لتطبيق القانون رقم 94 - 33 ج.ر، عدد 4333 بتاريخ 19 نونبر 1995
 - 3- ظهير شريف رقم 152 - 95 - 1 بتاريخ 13 ربيع الأول 1416/ موافق ل 11 غشت 1995 بتنفيذ القانون رقم 94 - 34 المتعلق بالحد من تقسيم الأراضي الفلاحية الواقعة داخل دوائر الري ودوائر الاستثمار بالأراضي الفلاحية غير المسقية، ج.ر. عدد 4323 بتاريخ 6 شتبر 1995.=
 - مرسوم رقم 590 - 94 - 2 بتاريخ 22 جمادى الآخرة 1416/ موافق ل 16 نونبر 1995 لتطبيق القانون رقم 94 - 93 المتعلق بالحد من تقسيم الأراضي الفلاحية الواقعة داخل دوائر الري ودوائر الاستثمار في الأراضي الفلاحية غير المسقية، ج.ر، عدد 4336 بتاريخ، 01 دجنبر 1995.
 - 4- مرسوم رقم 312 - 69 - 2 بتاريخ 10 جمادى الأولى 1389/بتطبيق الظهير الشريف رقم 171 - 169 بتاريخ 10 جمادى الأولى 1389/ موافق ل 25 يوليوز 1969 بإحداث دوائر لتحسين المراعي، ج.ر. بتاريخ 29 يوليوز 1969.
 - 5- مرسوم رقم 551 - 86 - 2 صادر في 20 محرم 1408/موافق ل 15 شتبر 1987 بتنظيم تشجيعات الدولة لتكثيف الإنتاج الحيواني، ج.ر. عدد 3912 بتاريخ 21 أكتوبر 1987.
 - قرار منشور لوزير الفلاحة ووزير المالية ووزير الداخلية رقم 87 - 1537 بتاريخ 13 جمادى الأولى 1408/ موافق ل 4 يناير 1988 بتحديد إجراءات صرف إعانة الدولة لتكثيف الإنتاج الحيواني، ج.ر. عدد 3923 بتاريخ 16 يناير 1988.
 - 6- مرسوم رقم 683 - 04 - 2 بتاريخ 16 من ذي القعدة 1425/موافق ل 29 دجنبر 2004 يتعلق باللجنة الجهوية المكلفة ببعض العمليات العقارية، ج.ر، عدد 5282 بتاريخ 6 يناير 2005.

- 13 . مراقبة العمليات العقارية الواجب إنجازها من طرف الأشخاص والمتعلقة بالأمالك الفلاحية القروية¹.
- 14 . نقل ملكية الأراضي الفلاحية أو القابلة للفلاحة المعتبرة أوقافا عمومية إلى الدولة².
- 15 . اقتناء العقارات الفلاحية أو القابلة للفلاحة من خارج الدوائر الحضرية³.
- 16 . تقويت بعض القطع الأرضية الفلاحية أو القابلة للفلاحة من ملك الدولة الخاص إلى مستغليها بصفة منتظمة⁴.
- 17 . رهن المحصولات الفلاحية⁵.
- 18 . إصلاح القرض الفلاحي⁶.
- 19 . المكاتب الجهوية للاستثمار⁷.

¹ - ظهير شريف رقم 288 - 63 - 1 بتاريخ 7 جمادى الأولى 1383 / موافق ل 26 شتنبر 1963 بشأن مراقبة العمليات العقارية الواجب إنجازها من طرف الأشخاص والمتعلقة بالأمالك الفلاحية القروية، ج.ر. بتاريخ 27 شتنبر 1463. قرار وزير المالية رقم 71 - 553 بتاريخ 3 يوليوز 1971 بتطبيق المادة 12 (المقطع 3) من الظهير الشريف رقم 288 - 63 - 1 السالف الذكر، ج.ر. 3069 بتاريخ 25 غشت 1971.

² - ظهير شريف رقم 28 - 69 - 1 بتاريخ 10 جمادى الأولى 1689 / موافق ل 25 يوليوز 1969 تنقل بموجبه إلى الدولة ملكية الأراضي الفلاحية أو القابلة للفلاحة المعتبرة أوقافا عمومية، ج.ر. بتاريخ 29 يوليوز 1989.

³ - ظهير شريف بمثابة قانون رفع 645 - 73 - 1 بتاريخ 11 ربيع الثاني 1395 / موافق ل 23 أبريل 1975 يتعلق باقتناء العقارات الفلاحية أو القابلة للفلاحة خارج الدوائر الحضرية، ج.ر. بتاريخ 21 ماي 1975.

⁴ - ظهير شريف رقم 251 - 04 - 1 بتاريخ 25 من ذي القعدة 1425 / 7 يناير 2005 بتنفيذ القانون رقم 01 - 05 المتعلق بتقويت بعض القطع الأرضية الفلاحية أو القابلة للفلاحة من ملك الدولة الخاص إلى مستغليها بصفة منتظمة، ج.ر. عدد 5282، بتاريخ 13 يناير 2005.

⁵ - ظهير شريف بتاريخ 19 ذي القعدة 1336 / 27 غشت 1918 في ضبط رهن المحصولات الفلاحية ج.ر. بتاريخ 16 شتنبر 1918.

⁶ - ظهير شريف رقم 221 - 03 - 1 بتاريخ 16 رمضان 1424 / 11 نونبر 2003 بتنفيذ القانون رقم 99.15 القاضي بإصلاح القرض الفلاحي، ج.ر. عدد 7150، بتاريخ 18 دجنبر 2003.

⁷ - المراسيم الملكية رقم 817.66 - 828.66 - 829.66 - 830.66 - 831.66 - 832.66 - 833.66 بتاريخ 7 رجب 1386 / 22 أكتوبر 1966 بإحداث المكاتب الإقليمية للاستثمار الفلاحي بتادلة، ورزازات، الغرب، الحوز، ملوية ثم تافيلالت، ج.ر. عدد 2819 بتاريخ 9 نونبر 1966.

20 . النظام الأساسي للغرف الفلاحية¹.

21 . التعاونيات الفلاحية².

22 . القواعد الجبائية المتعلقة بالأعمال الفلاحية³.

الفقرة الثانية: تجليات تشجيع الاستثمار الفلاحي

يعتبر ميثاق الاستثمارات الفلاحية تطبيقاً لسياسة فلاحية جرى العمل بها تحت فعل عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية، لسد الفراغ القانوني الذي كان يطبع القطاع الفلاحي، فالميثاق جاء في فترة لم يستطع فيها الاقتصاد الوطني إرساء بنياته في اتجاه تحريره من التبعية، وتخلصه من المؤثرات والمكونات التي شخصته إبان الفترة الاستعمارية.

ظهرت الحاجة إلى قانون للاستثمارات في القطاع الفلاحي على غرار القطاع الصناعي⁴، غير أن طبيعة الاستثمار في القطاع الفلاحي تختلف عنه في القطاع الصناعي، من حيث التجهيزات وأدوات الإنتاج والعمل. لذا يعتبر قانون الاستثمارات

¹ - ظهير شريف رقم 281 - 62 - 1 بتاريخ 25 جمادى الأولى 1382، 24 أكتوبر 1962 بمثابة نظام أساسي للغرف الفلاحية، ج.ر. بتاريخ 26 أكتوبر 1962.

² - ظهير شريف رقم 226 - 83 - 1 بتاريخ 9 محرم 1405/موافق ل 9 أكتوبر 1984 بتنفيذ القانون رقم 83 - 24 المتعلق بتحديد النظام الأساسي العام للتعاونيات ومهام مكتب تنمية التعاون، ج.ر، عدد 3773 بتاريخ 20 فبراير 1985. والظهير الشريف رقم 278 - 72 - 1 بتاريخ 22 ذي القعدة 1392/موافق ل 29 دجنبر 1972، ج.ر. عدد 3178 بتاريخ 26 شتنبر 1973.

والمرسوم الملكي رقم 67 - 490 بتاريخ 30 جمادى الأولى 1387/5 شتنبر 1967 تحدد بموجبه شروط تحويل ضمان الدولة للتسبيقات التي تمنحها مؤسسات القرض عن الحبوب والقطاني والحبوب الزيتية المرهونة، ج.ر. بتاريخ 13 شتنبر 1967.

³ - مقتطفات من القانون رقم 05 - 35 للسنة المالية 2006 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 197 - 05 - 1 بتاريخ 24 من ذي القعدة 1426/موافق ل 26 دجنبر 2009، ج.ر. عدد 5382 بتاريخ 29 دجنبر 2005.

⁴ - وهو الأمر الذي أكدته المشرع نفسه من خلال ديباجة قانون الاستثمارات الفلاحية: "وعلى غرار ما نص عليه ميثاق الاستثمارات لصالح القطاع الصناعي فإن أحد المظاهر الرئيسية للسياسة الفلاحية يهدف إلى العمل قدر الإمكان على إنجاز الاستثمارات الخصوصية، ومن الواجب أن تعتبر مختلف أنواع المساعدات التي تقدمها الدولة (القرض والمكافآت والإعانات المالية والإصلاحات الجبائية) عملاً مشجعاً في هذا الصدد.

الفلاحية تعهدا قانونيا بين الدولة والفلاحين لتحقيق هدف منشود في دوائر الاستثمار الفلاحي، فكيف إذن عالج الميثاق مسألة الاستثمار الفلاحي؟.

لقد ميز المشرع من خلال قانون الاستثمارات الفلاحية بين أنماط مختلفة من أعمال الاستثمار بحسب ما إذا كانت الأراضي الفلاحية المعنية بالاستثمار تتواجد داخل أو خارج دوائر الري، مع التأكيد على الاهتمام الكبير الذي أولاه بأعمال الاستثمار في دوائر الري¹، وهو الأمر الذي يستشف من منطوق الفصل الخامس من قانون الاستثمارات الفلاحية، الذي نص على أنه " إن استثمار الأراضي الفلاحية أو القابلة للفلاحة الواقعة داخل دوائر الري يعتبر إجباريا طبق الشروط المنصوص عليها في هذا الجزء".

وترتبط مسألة الإلزامية بحرص الدولة على بلوغ أهدافها في الاستثمار وتثمين أعمال التجهيز الأساسي بدوائر التدخل الفلاحي وبلوغ الطاقة الانتاجية الممكنة، ولحمل الفلاحين على تعاطي التقنيات الزراعية كلما توافرت في مناطق التدخل مؤهلات الاستثمار. يستهدف قانون الاستثمارات الفلاحية أعمال الاستثمار في دوائر الري من خلال أشغال التجهيز الخارجي والداخلي للأراضي الفلاحية، ثم الاستغلال المعقول للأراضي²، إذ يشتمل التجهيز الخارجي بالإضافة إلى ضم الأراضي بعضها إلى بعض، على منشآت خزن المياه وتحويلها، والقنوات الرئيسية والثانوية والثلاثية وكذا على شبكات تصريف مياه الري، وبصفة عامة على جميع التهيئات المائية الفلاحية المنجزة داخل أو خارج دوائر الري والتي تمكن من جلب الماء إلى الأراضي الفلاحية³.

¹ - طبقا لمقتضيات الفصل السادس من قانون الاستثمارات الفلاحية، الذي ينص على أنه تحدد دوائر الري بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المكلف بالفلاحة بعد استشارة وزير المالية ووزير الداخلية، وتقسم هذه الدوائر إلى مناطق استثمار تحدث وتحدد بقرار يصدره وزير الفلاحة بعد استشارة وزير الداخلية، ويوكل وزير الفلاحة في حالة الشك حول موقع عقار فلاحي لتسليم شهادة تبين ما إذا كان هذا العقار موجودا داخل دائرة للري أو خارجها.

² - الفصل التاسع من قانون الاستثمارات الفلاحية.

³ - الفصل العاشر من قانون الاستثمارات الفلاحية.

أما أعمال الاستثمار المتعلقة بالتجهيز الداخلي، فهي تشتمل على التجهيزات المتعلقة خاصة بتتقية الأراضي وحفرها وتجفيفها، وأشغال بناء الشبكة الداخلية للري وتصريف المياه والتسوية، والأشغال المماثلة المعدة للمساعدة على حسن استعمال الماء والتربة¹، في إطار برنامج أشغال التجهيز الذي يعرض على أنظار اللجنة المحلية للاستثمار الفلاحي²، ويصادق على هذا البرنامج بقرار يصدره وزير الفلاحة بعد استشارة وزير الداخلية .

لقد أحاط المشرع أعمال الاستثمار في دوائر الري وخاصة ما يتعلق بالتجهيز الداخلي لمسطرة طويلة ، الشيء الذي يعكس تعقد مستويات الاستثمار خصوصاً أمام تحديد القواعد التي يجب أن يباشر الاستغلال بموجبها فيما يخص كل دائرة مائية توجد داخل منطقة من مناطق الاستثمار الفلاحي التي يجب أن يراعى فيها على الخصوص:

♦ تصميم التناوب الزراعي

♦ التقنيات الزراعية

♦ تنظيم كفايات الري وضبط استعمال الماء

♦ تطبيق مناهج ملائمة لتربية الحيوانات قصد تحسين الإنتاج النباتي والمحافظة

على خصوبة الأراضي، كما يمكن استغلال الأراضي الواقعة داخل دوائر الري إما مباشرة من طرف المالك نفسه أو بمساعدة متصرف مأجور وإما تبعا لعقد كراء³.

¹ - الفصل الحادي عشر من قانون الاستثمارات الفلاحية.

² - إذ تحدث في كل منطقة من دوائر الري لجنة تدعى اللجنة المحلية للاستثمار الفلاحي وتتألف من:

. عامل الإقليم أو العمالة أو ممثله بصفة رئيس،

. عضو من مجلس النواب يعينه هذا المجلس من بين منتخبي الإقليم أو العمالة،

. رئيس أو رؤساء المجالس الجماعية المعنية بالأمر،

. ممثل للغرفة الفلاحية،

. تقنيان يعينهما وزير الفلاحة.

³ - لمزيد من الاطلاع حول طبيعة وكيفية إبرام عقد كراء الموجب لاستغلال الأراضي الواقعة داخل دوائر الري تراجع الفصول 32 ، 33 و 34 من قانون الاستثمارات الفلاحية.

أما بالنسبة لأعمال الاستثمار في مناطق التجفيف¹، فهي عبارة عن قطاعات تكون الأراضي الفلاحية فيها مهددة بمياه الفيضان أو تفجر المياه الباطنية أو المياه الفائضة فوق سطح الأرض، حيث تقوم الدولة أو المكاتب الإقليمية للاستثمار الفلاحي العاملة لحساب الدولة بإنجاز أشغال التجفيف الخارجية والداخلية، وكذا استغلال وصيانة الشبكات الأولية والثانوية والثلاثية وتشتمل الأشغال على:

♦ إنجاز شبكة عامة للتجفيف

♦ تهيئات داخلية مثل نصب الدفوف الترابية وتصريف المياه من أعماق الأرض وجميع الأشغال المماثلة اللازمة للمساعدة على تجفيف شامل للأراضي الفلاحية². وتجدر الإشارة إلى أن ملاكي مؤسسات الاستغلال الفلاحية ملزمون بدفع وجيبة سنوية، تدعى "وجيبة التجفيف"³، لتغطية صوائر استغلال الشبكة العامة وصيانتها، بالإضافة إلى جزء من النفقات التي تدفعها الدولة لإنجاز الشبكة العامة للتجفيف والتهيئات الداخلية.

أما بالنسبة للأراضي الفلاحية أو القابلة للفلاحة الواقعة خارج دوائر الري ومناطق التجفيف، فإن استغلالها يعتبر إجبارياً طبقاً لمقتضيات الفصل 50 من قانون الاستثمارات الفلاحية.

ورغبة منه في مراقبة تنفيذ الواجبات المفروضة على الفلاحين، سواء تعلق الأمر بأعمال الاستثمار داخل دوائر الري أو بمناطق التجفيف، عمل المشرع على تحصين هذه المراقبة من خلال عمل اللجان المحلية للاستثمار الفلاحي في دوائر الري ومناطق التجفيف،

¹ - تجدر الإشارة إلى أن مناطق التجفيف تحدث وتحدد وفق نفس المقتضيات التي تخضع لها دوائر الري .

² - الفصل 36 من قانون الاستثمارات الفلاحية.

³ - تتألف وجيبة التجفيف من ثلاث أداءات:

. أداء عن صيانة واستغلال الشبكة العامة للتجفيف.

. أداء عن الاستهلاك الجزئي لشبكة التجفيف العامة.

. أداء عن الاستهلاك الجزئي للتهيئة الداخلية الخاصة بتجفيف الأراضي الفلاحية.

حيث تضع هذه اللجان لائحة الأراضي التي لا تستغل أو التي يتنافى استغلالها والشروط المطلوبة، أو من خلال عمل اللجان الإقليمية للاستثمار الفلاحي خارج دوائر الري ومناطق التجفيف، حيث تضع لائحة الأراضي المهملة، لذلك فهي تستمع في عين المكان إلى ملاكي ومستغلي الأراضي المبينة في اللوائح، أو تستدعيهم بواسطة السلطة الإدارية المحلية، وبعد الاستماع تضع تقريراً توجهه إلى وزير الفلاحة ، هذا الأخير يوجه إنذاراً إلى المالك يقضي بوجوب استغلال العقار ويحدد له أجلاً لهذا الغرض، فإذا ثبت لدى المصالح الإقليمية المختصة أن الإنذار بقي عديم المفعول فرضت على المالك غرامة إدارية قدرها الأقصى مائة درهم (100.00) عن كل هكتار.

الفرع الثاني: سياسة الدعوم الفلاحية

اتسمت السياسة الفلاحية التي انتهجها المغرب باعتمادها على دعم الدولة للقطاع، من خلال توفير الشروط اللازمة له لرفع الإنتاج وتحسين الإنتاجية، على نحو يجعله قادراً على الاضطلاع بالمهام المنوطة به ضمن عملية التنمية الاقتصادية للبلاد، وفي مقدمتها تلبية الطلب الوطني المتزايد على المنتجات الفلاحية وخاصة الغذائية منها للحيلولة دون وقوع البلاد في تبعية غذائية للخارج.

لقد تراوح دعم الدولة للقطاع الفلاحي بين التكفل التام باحتياجاته في مجال الاستغلال والاستثمار، وبين الدعم المباشر من خلال أسعار عوامل الإنتاج ، والدعم غير المباشر من خلال معدلات الفائدة التفضيلية على القروض، لذلك ظل القطاع الفلاحي ومنذ الاستقلال يحظى بمكانة مهمة ضمن آليات الدعم والتشجيع التي سخرتها الدولة في مشروعها التنموي من خلال صندوق التنمية الفلاحية¹. (فقرة أولى)، إلى جانب آليات أخرى للدعم (فقرة ثانية).

¹ - في إطار تشجيع الاستثمار في القطاع الفلاحي سعت الدولة إلى إنشاء مجموعة من الصناديق إلى جانب صندوق التنمية الفلاحية من قبيل:

الفقرة الأولى: صندوق التنمية الفلاحية واجهة دعم الإستثمار الفلاحي

يلعب القطاع الفلاحي دورا حيويا في الاقتصاد المغربي، حيث عملت الدولة وباستمرار على إيلاء عناية خاصة من أجل النهوض به، وجعله أكثر قدرة على مواجهة التنافسية القائمة في هذا الميدان وتسهيل الانفتاح على الأسواق الخارجية، لهذا ترتبط مسألة تمويل الأنشطة الفلاحية بوجود آليات كفيلة بذلك، وهذا ما دفع بالمغرب إلى إحداث صندوق التنمية الفلاحية .

تم إحداث صندوق التنمية الفلاحية سنة 1986 حيث جعل من إنعاش الاستثمار الخاص بالقطاع الفلاحي هدفا رئيسيا له، بالإضافة لتوجيهه عبر تقديم الدعم والمنح نحو أنشطة تتيح استغلالا أمثل للطاقات الفلاحية. لذا شكل هذا الصندوق أداة أساسية لتطبيق السياسة الحكومية في القطاع الفلاحي ورافعة للاستثمار الذي من شأنه المساهمة في إعطاء دفعة قوية للاقتصاد الوطني وتحسين مداخيل الفلاحين، وتتجلى أهميته من خلال حجم المداخيل والنفقات المنجزة في إطاره والتي يبينها الجدول التالي ورسمه البياني :

الجدول رقم:15 تطور الموارد والنفقات المنجزة من طرف صندوق التنمية الفلاحية خلال الفترة

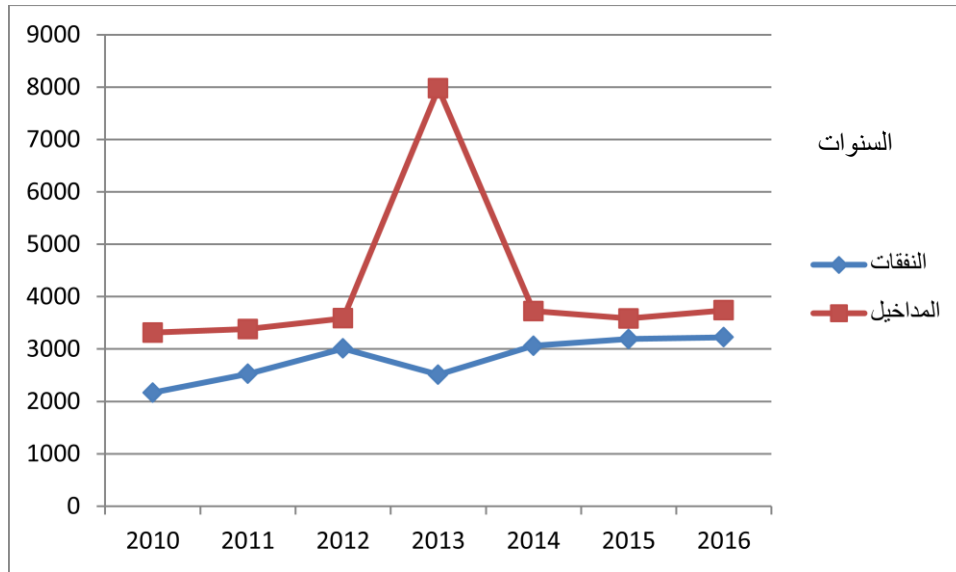
2010-2016 (مليون درهم)

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	
3738,4	3582,8	3723,0	7976,1	3585,4	3382,19	3313,81	المداخيل
3224,2	3191,7	3062,9	2509,9	3009,1	2525,28	2166,87	النفقات

. صندوق التنمية القروية الذي تم إحداثه سنة 1994 في إطار البرنامج المندمج للتنمية القروية وقد ساهم في تمويل إنجاز البنيات التحتية السوسيو-اقتصادية المبرمجة في إطار مشروع التنمية القروية المندمجة المرتكز على الري الصغير والمتوسط والذي ستستفيد منه أقاليم خنيفرة الحوز وأزيلال مع إنجاز أشغال إعادة تأهيل مساحات الري الصغير والمتوسط بإقليم بني ملال والخنيفرة بمبلغ يقدر بـ 4,5 مليون درهم

. صندوق الإصلاح الزراعي ثم إحداثه سنة 1962 ويتضمن حصيلة بيع الأراضي الفلاحية التابعة للدولة والتعويضات الممنوحة في إطار مساطر نزاع الملكية المنصوص عليها في مدونة الاستثمارات الفلاحية.

الرسم البياني رقم 10 : تطور مداخل ونفقات صندوق التنمية الفلاحية خلال الفترة 2010-2016



عرفت موارد الصندوق كما بالنسبة لنفقاته تطورا ملحوظا ، حيث ارتفعت نفقاته من 2166.87 مليون درهم سنة 2010، إلى حوالي 3224.2 مليون درهم سنة 2016، أما بالنسبة للمداخل فقد ارتفعت من 3313.81 مليون درهم، إلى 3738.40 مليون درهم خلال نفس الفترة، وهذا ما يؤكد أهمية هذا الصندوق ضمن آليات دعم الإستثمار الفلاحي. وتختلف الموارد الأساسية لصندوق التنمية الفلاحية، فمثلا خلال سنة 2013 تمثلت موارد في:

♦ مخصصات الميزانية بنسبة 47%،

♦ الفائض بنسبة 33%

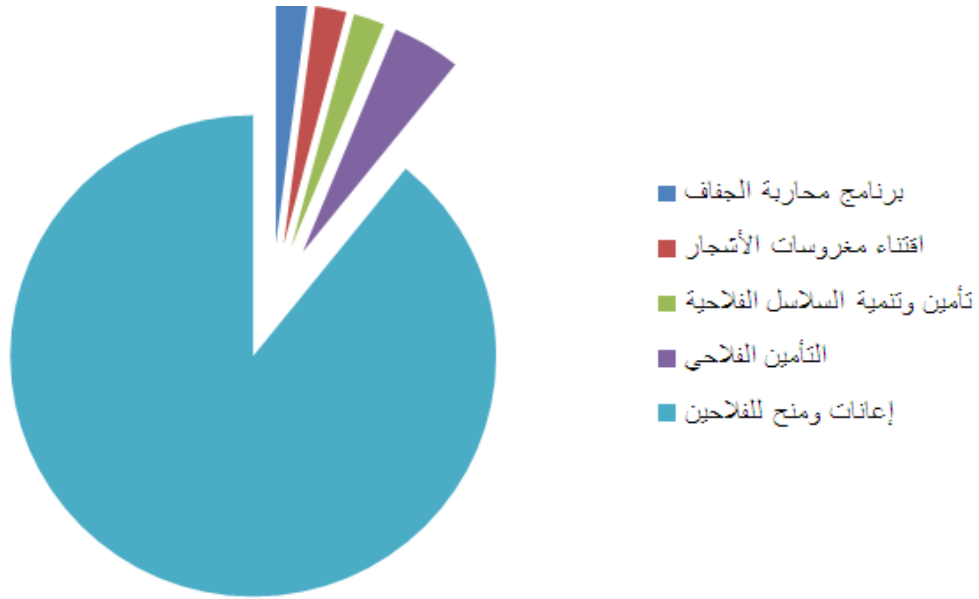
♦ الموارد الذاتية بنسبة 17%

♦ مساهمة صندوق الحسن الثاني وموارد أخرى بحوالي 3%.

لقد مكنت نفقات الصندوق سنة 2016 والتي بلغت 3224.20 مليون درهم من إنجاز

مجموعة من العمليات يوضحها الرسم البياني التالي:

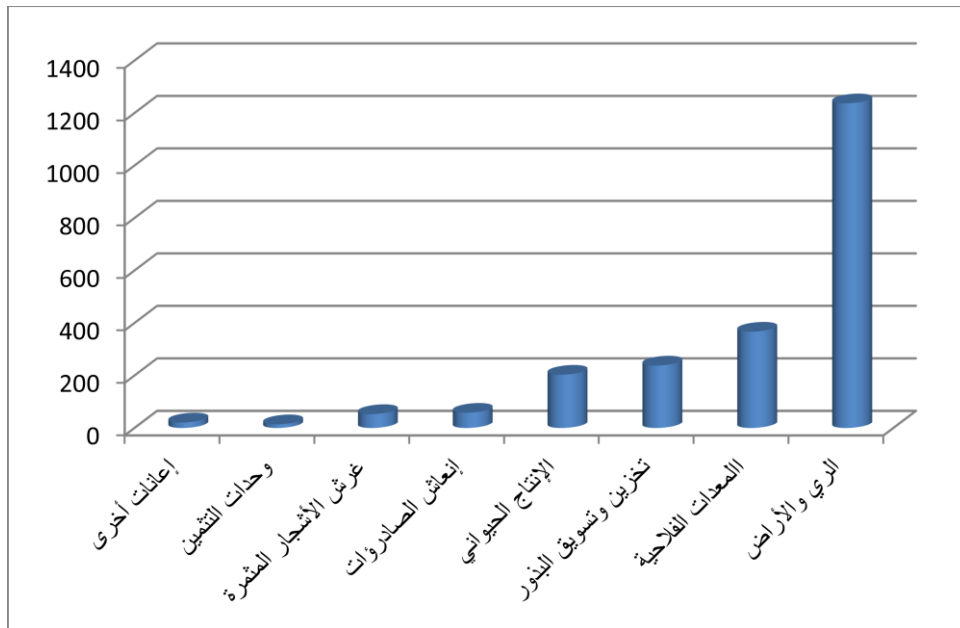
الرسم البياني رقم 11 : توزيع النفقات المنجزة حسب العملية سنة 2016



وتتوزع المساعدات الممنوحة من طرف صندوق التنمية الفلاحية خلال سنة 2016

حسب مجموعة من الوجهات يوضحها الرسم البياني التالي:

الرسم البياني رقم 12 : وجهة الإعانات والمنح المقدمة من طرف صندوق التنمية الفلاحية برسم سنة 2016 (مليون درهم)



إن تحليل العمليات المنجزة خلال سنة 2016 تمكن من التأكيد على أولوية الوعاء العقاري و الري ضمن أهداف صندوق التنمية الفلاحية مما يوحى بالزيادة في وتيرة تحويل الأراضي الفلاحية إلى مناطق مسقية باستعمال الري الموضعي، وهذا ناتج عن الارتفاع في حجم الإعانة الذي بلغ سنة 2013 حوالي 1237 مليون درهم، والذي تسيطر عليه الأقليات الإقطاعية في مقابل الحصص الهزيلة التي يستفيد منها صغار الفلاحين، وهو الأمر الذي توضحه العمليات المنجزة فعلا خلال سنة 2013 والمتمثلة في:

♦ اقتناء ما يقرب من 2942 وحدة من الجرارات

♦ زراعة 3290 هكتار من الحمضيات،

♦ اقتناء 5250 من رؤوس الأبقار المستوردة،

♦ إنتاج 25860 رأس من العجول الملقحة اصطناعيا،

♦ تنفيذ برنامج مكافحة آثار الجفاف.

♦ تأهيل وتنمية السلاسل الفلاحية.

كما وصل حجم المساعدات التي تمنحها الدولة عبر صندوق التنمية الفلاحية خلال الفترة الممتدة من سنة 2014 إلى سنة 2018 حوالي 15 971 مليون درهم وفق البرمجة التالية:

الجدول رقم 16 : برمجة مشاريع صندوق التنمية الفلاحية خلال سنوات 2010 و 2016

(مليون درهم)

العمليات المبرمجة لسنة	2014	2015	2016	2017	2018 ¹
تشجيع الإنتاج الفلاحي	2 600	2682.00	2377.00	2785.00	2825.00
التأمين الفلاحي	326.30	350.00	268.00	370.00	400.00
غرس أشجار النخيل	59.70	100.00	120.00	135.00	140.00
إعادة تأهيل السلاسل الفلاحية	50.50	32.10	50.00	50.00	50.00
المجموع	3036.50	3164.10	3015.00	3340.00	3415.00

المصدر : تقارير الحسابات الخصوصية للخزينة المرفقة بقوانين مالية سنوات 2014-2018

إن الأرقام التي يتضمنها الجدول أعلاه توحى من جهة، في الرفع من حجم الإعانات التي تقدمها الدولة من خلال صندوق التنمية الفلاحية، حيث انتقلت من 3036.50 مليون درهم سنة 2010 ، إلى 3415.00 مليون درهم سنة 2018، ومن جهة أخرى، تؤكد على استمرارية الحكومة في تبني سياسة غير عادلة فيما بين القطاعات، وفيما بين العمليات التي تدعمها من داخل القطاع الفلاحي، حيث تستمر البورجوازية الفلاحية في الاستحواذ على مختلف الإعانات التي يمولها صندوق التنمية الفلاحية.

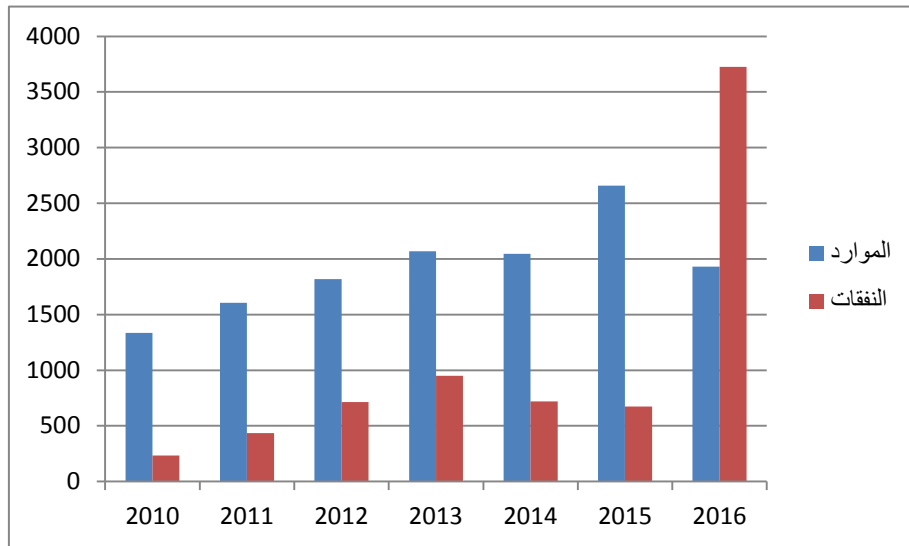
الفقرة الثانية: دور صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية في دعم الإستثمار الفلاحي

تم إحداث صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية سنة 1994 في إطار البرنامج المندمج للتنمية القروية، وقد ساهم في تمويل مجموعة من العمليات، ويحتل أهمية كبيرة من حيث الاعتمادات المخصصة له برسم كل سنة مالية.

1- تعتبر الأرقام المرتبطة بمشاريع صندوق التنمية الفلاحية لسنة 2018 مجرد توقعات مستمدة من مشروع قانون مالية سنة 2018

لقد بلغت الموارد المنجزة لهذا الصندوق سنة 2013، حوالي 2.068,43 مليون درهم، مقابل 2.045.20 مليون درهم سنة 2014، ثم 2657.60 مليون درهم سنة 2015 مسجلة بذلك ارتفاعا سنويا قدر بـ 47,36%¹، في حين سجلت النفقات المنجزة برسم سنة 2013 ما مجموعه 948,51 مليون درهم، مقابل 719.9 مليون درهم سنة 2014، ثم 673.5 مليون درهم سنة 2015، وهو ما يوضحه الرسم البياني التالي:

الرسم البياني رقم 13: تطور موارد و نفقات صندوق التنمية القروية و المناطق الجبلية خلال الفترة 2010 – 2016 (مليون درهم)



إذا كان صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية يحظى بمكانة مهمة من حيث الاعتمادات المخصصة له، فإنه عمل على استهداف مجموعة من العمليات منذ سنة 2008 تمثلت أساسا في ما يلي:

¹ - تقرير وزارة الإقتصاد والمالية حول الحسابات الخصوصية للخزينة برسم سنة 2015.

الجدول رقم: 17 عمليات دعم صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية 2008-2013 (مليون درهم)

العمليات	الكلفة
بناء وتجهيز منشآت وتنمين الإنتاج الفلاحي	242,73
برنامج مكافحة آثار الجفاف	501,55
إنجاز الأشغال المتعلقة بالري الصغير والمتوسط	856,25
غرس الأشجار المثمرة	191,86
أشغال صيانة المسالك	62,37
النهوض بالبنيات التحتية السوسيو-اقتصادية	49,79
برنامج التأهيل الترابي لـ 22 إقليم	32,50
استصلاح التربة وكذا تهيئة الأراضي	20,39
الدراسات والمساعدة التقنية	36,74

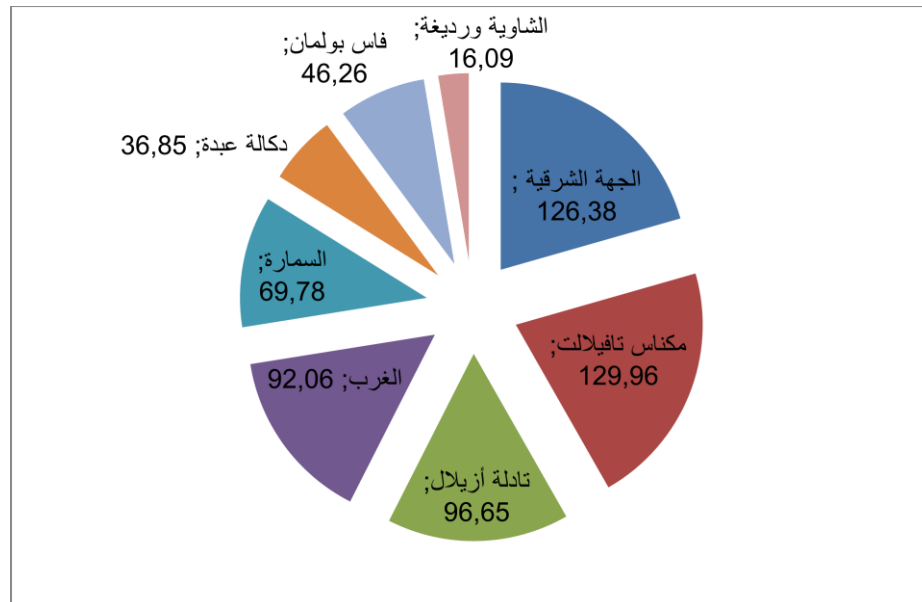
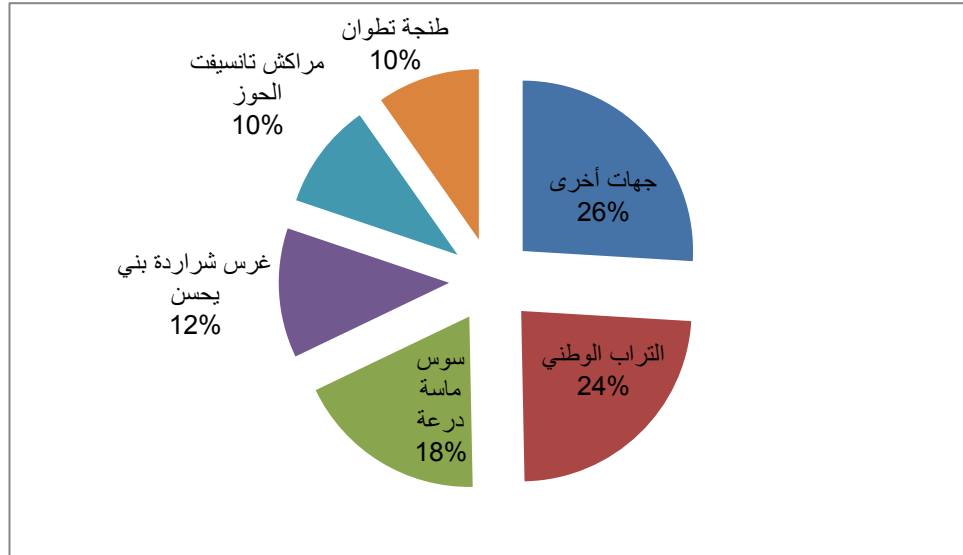
أما بخصوص عمليات دعم الصندوق للفترة الممتدة من 2014 إلى 2016 فكانت على الشكل التالي: (مليون درهم)

العمليات	الكلفة
فك العزلة وتنمية العالم القروي	1460.00
تمويل برنامج تقليص آثار نقص التساقطات المطرية	883.00
بناء المسالك القروية	756.00
تطوير الري	434.00
إنعاش البنية التحتية الإقتصادية والاجتماعية	220.00
تمويل البرامج الإستعجالية	195.00
إنجاز برنامج التأهيل الترابي لـ 22 إقليم	87.5
تنمين المنتجات الفلاحية	74.00

كما تتجلى مساهمة الصندوق في تمويل المشاريع المتعلقة بتنمية القطاع الفلاحي

الجهوي برسم الفترة 2008 – 2013 فيما يلي:

الرسم البياني رقم 14 تمويل التنمية القروية حسب الجهات سنة 2013 (بمليون درهم)



انطلاقاً من الرسم البياني أعلاه، يلاحظ أن صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية يغطي في إطار استراتيجية الدعم مختلف جهات البلد، إلا أن التباين في حجم الاعتمادات يبدو جلياً، حيث تصدره جهة سوس ماسة درعة بنسبة 18% متبوعة بجهة الغرب شراردة بني احسن، ثم جهة طنجة تطوان وجهة مراكش تانسيفت الحوز بنسبة 10%.

إن البعد الجهوي ضمن أهداف صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية يتأسس على تفاوت كبير وخطير، فإذا كان صندوق التنمية الفلاحية قد كرس الفوارق الاجتماعية، فإن صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية كرس الفوارق المجالية، لاعتبارات تظل دائماً مرتبطة بخلفيات سياسية و تاريخية واقتصادية واجتماعية.

كما أن مسألة تمويل الأنشطة الفلاحية غالباً ما ترتبط بوجود مؤسسات للقرض الفلاحي، إذ قامت الدولة بإنشاء صندوق للقرض الفلاحي¹ من أجل تمكين الفلاحين من مصادر تمويل كافية وآمنة. لذا وفي إطار الشراكة الإستراتيجية مع الدولة، بادرت مجموعة القرض الفلاحي بالمغرب بالإضافة إلى دورها التمويلي بإنشاء شركة التمويل للتنمية الفلاحية المعروفة باسم "تمويل الفلاح" لمواكبة المزارعين الصغار ومشاريع التجميع والفلاحة التضامنية، والذين يجدون صعوبات في الولوج إلى التمويل البنكي العادي، لذلك ومن أجل مواكبة فعالة للضيعات الصغيرة أو المتوسطة قام تمويل الفلاح بتطوير منتجات بنكية تشتمل على سلفات الاستثمار والاستغلال، حيث يصل سقف القروض إلى 100.000 درهم لكل ضيعة، تخصص 80.000 درهم منها كقروض استثمار و 20.000 درهم كقروض استغلال.

¹ - بموجب الظهير رقم 106 - 60 - 1 بتاريخ 4 1960 دجنبر والذي عرف مجموعة من الإصلاحات بمقتضى الظهير الشريف رقم 221 - 03 - 1 المؤرخ في 11 نونبر 2003 الصادر بتنفيذ القانون رقم 99 - 15 المتعلق بإصلاح القرض الفلاحي، ثم الظهير رقم 85 - 08 - 1 الصادر في 20 شوال 1429/20 أكتوبر 2008 بتنفيذ القانون رقم 07 - 41 بتغيير القانون رقم 99 - 15 القاضي بإصلاح القرض الفلاحي، ج.ر، عدد 5681 بتاريخ 11 ذو القعدة 1429/10 نونبر 2008، ص . 4128.

وبالنسبة للتعاونيات والجمعيات يضاعف هذا السقف حسب عدد المنخرطين والاحتياجات المالية للمشروع المقدم للتمويل، إذ تصل نسبة التمويل إلى 100% من كلفة المشروع حسب الإمكانيات المالية والمؤهلات الزراعية لكل ضيعة فلاحية.

شكلت الفلاحة قطب الاقتصاد الوطني ورافعة أساسية للتنمية، وبعد الاستقلال شهد القطاع الفلاحي العديد من الإصلاحات الهيكلية لتمكين البلد من ضمان الأمن الغذائي والمساهمة في النمو. لذا ومنذ 2008 تبنى المغرب مخطط المغرب الأخضر كاستراتيجية وطنية تهدف إلى التأهيل المستدام للفلاحة الوطنية، تعمل على المراجعة العميقة لنظام التحفيزات الممنوحة في إطار صندوق التنمية الفلاحية انسجاماً والالتزامات التي تم التعاقد بها في إطار عقود البرامج الموقعة¹ بين الدولة والمهنيين بمختلف سلاسل الإنتاج والرفع من

¹ - Cp 2011.2020 entre le gouvernement et la profession de la filière biologique LA.MA.BIO / relatif au développement de la filière biologique.

Cp2009 -2020 entre le gouvernement et la profession céréalière relative au développement de la filière céréalière.

Cp2009 -2020 entre le gouvernement et la profession céréalière relative au développement de la filière DAHIÈRE

CP 2009-2014 Entre Le Gouvernement et la fédération interprofessionnelle marocaine de lait relatif au développement de la filière de lait.

Cp 2009-2020 entre le développement et la profession de la filière maraîchère de primeur relative au développement de la filière maraîchère de primeurs.

Cp 2009 – 2020 entre Le Gouvernement et la fédération interprofessionnelle marocaine de l'Olive interprolève, relatif au développement de la filière Oleicole.=

=Cp 2012– 2020 entre le gouvernement et la fédération de la rose à parfum représentée par la fédération interprofessionnelle marocaine de la rose à parfum (FIMAROSE), relatif au développement de la filière de la rose à parfum.

Cp 2012 -2020 entre le gouvernement et la profession du SAFRAN représentée par la fédération interprofessionnelle marocaine de SAFRAN (FIMASASRAN) relatif au développement de la filière du SAFRAN.

CP 2009- 2020 entre le gouvernement et la Fédération interprofessionnelle marocaine du sucre fi. ???, Relatif à la mise à niveau de la filière sucrière.

Cp2009-2014 entre le gouvernement et la Fédération interprofessionnelle des viandes rouges, relatif au développement de la filière des viandes rouges.

عقد برنامج 2011 بين الحكومة ورؤساء الغرف الفلاحية الجنوبية نيابة عن الجمعيات الجهوية لمربي الإبل، والمصطلح عليه ب " المنظمات المهنية المتعلقة بتدبير سلسلة الإبل بالجهات الجنوبية للمملكة.

Avenant N° 1 au contrat programme entre le gouvernement et la défération interprofessionnelle du secteur AVICOLE –FISA, relatif à la mise à niveau du secteur AVICOLE.

مستوى بعض المساعدات بالإضافة إلى تحفيز قوي لمشاريع التجميع¹ من خلال ثلاث أنواع من الإعانات.

- ♦ إعانات بنسب وأسقف مميزة بالنسبة للتجهيز بأنظمة الري الموضعي أو التكميلي وكذلك بالنسبة لاقتناء الأدوات الفلاحية.
- ♦ إعانة خاصة بوحدة التثمين الذي يتمحور حولها مشروع التجميع.
- ♦ إعانة جزافية.

Contrat programme entre le gouvernement et la profession agrumicole représentée par l'association des productions d'agrumes du Maroc et les groupes exportateurs Maroc fruit Board et Freshfruit, relatif à la mise au niveau de la filière Agrumicole.

Contrat 2011-2020 entre le gouvernement et la profession Apicole représentée par la fédération interprofessionnelle Marocaine de l'Apiculture(FIMAR), relatif au développement de la filière Apicole.

Cp2011 -2020 entre le gouvernement et la profession des arboriculteurs fruitiers représentés par la fédération de développement de l'Arboriculture au Maroc (DAM) relatif à la mise au niveau de la filière des arbres fruitiers.

Cp2011-2020 entre le gouvernement et la fédération interprofessionnelle Marocaine de la filière l'Argane (FIMARGAME), relatif au développement de la filière de la l'Arganier.

Cp 2011-2020 entre le gouvernement et de la profession avicole représentée par la fédération interprofessionnelle du secteur Avicole-FISA, relatif au développement de la filière Avicole.

Cp2008-2013 entre le gouvernement et la. FISA. Relatif à lamise a niveau du secteur Avicole.

¹ - ظهير شريف رقم 19 - 12 - 1 صادر في 27 شعبان 1433هـ/ 17 يوليوز 2012 بتنفيذ القانون رقم 12 - 04 المتعلق بالتجميع الفلاحي، ج.ر. عدد 6076 بتاريخ 3 رمضان 1433 هـ/ 23 يوليوز 2012.

خاتمة القسم الأول

لقد حاول الفصل الأول من هذا القسم الوقوف عند مسلسل صناعة القرار الجبائي الإستثنائي من خلال البحث في شرعية القرارات القاضية بمنح الإعفاءات الضريبية، حيث تأكد أن صناعة القرار الجبائي الإستثنائي تتبلور من خلال عدة عوامل. لهذا تتبوأ عملية الصناعة هاته مكانة بارزة في التحليل السياسي المعاصر.

فالإعفاءات الضريبية كأحدى أهم الإجراءات الضريبية تتسم بتعدد الفاعلين والمتدخلين، ذلك أن السلطة الجبائية هي سلطة متعددة القوى تتحدد توجهاتها بالنظر لمصالح مختلف الطبقات والمجموعات المكونة للجسم الإجتماعي وموقعها في الحسابات والتوازنات السياسية، فاحتكار السلطة الجبائية ضمن التجربة المغربية يعتبر شرطا أساسيا لامتلاك السلطة السياسية، وهو الأمر الذي يتأكد من خلال دور المؤسسة الملكية في صناعة القرارات الجبائية

فمجال تدخل جلالة الملك ظل مرتبطا بالمكانة المحورية التي يحتلها في النظام السياسي المغربي، حيث استطاعت الملكية بعد الإستقلال أن تظهر أكثر قوة وتماسكا مرتكزة في ذلك على خصوصيتها كمؤسسة لها ثقل تاريخي وديني ووطني، بالإضافة إلى مختلف المرجعيات التي تشرعن قراراتها .

كما أن النظام الدستوري القائم على حكم الملك الدستوري يفسر كذلك مركزية الملك في صناعة القرارات الجبائية الإستثنائية، فاختصاصات جلالته التشريعية أو التنفيذية أو القضائية يصعب معها تصنيف سلطه ضمن خانة من خانات السلط المتعارف عليها. مما يؤكد محورية الملك في النسق السياسي المغربي، وهو ما يضمن للملك القدرة على تدبير مختلف المطالب الجبائية ، كما جسد ذلك القطاع الفلاحي.

إن المكانة الإستراتيجية التي ظل القطاع الفلاحي يحظى بها ضمن التوازنات الأساسية للنظام السياسي كرسست ولاعتبارات سياسية المجال المحفوظ للملك في ارتباطها

بالإعفاء الضريبي لهذا القطاع، لهذا يعتبر السمو الملكي على باقي المتدخلين السمة التي ميزت القرار الجبائي الفلاحي .

إن المتدخلين في عملية اتخاذ القرارات ليست لديهم نفس القدرة التأثيرية ، بالنظر للقدرة التنظيمية ووسائل الضغط المتوفرة لدى كل متدخل. لذا هناك من لهم القدرة على الحوار والمناورة وتفعيل مطالبهم الجبائية، وهناك من لهم القدرة على مقاومة قرار جبائي قد لا يكون في مصلحتهم، بينما هناك من لهم القدرة فقط على الخضوع لقرار جبائي لم يشاركوا في تحضيره ولا مناقشة مضمونه .

إن السلطات العمومية وهي تحاول التوفيق بين مجموعة المصالح الجبائية المتناقضة وتدبير الصراعات السياسية لا تقوم دائما بدور الحكم المحايد، بل هي في الغالب طرف منحاز بامتياز لصالح مجموعات الضغط القوية، وهو ما خلصنا إليه من خلال قياس مدى تأثير الهيئات والدوائر غير الرسمية في صناعة القرار الجبائي الإستثنائي.

فلجماعات المصالح دور كبير في انتزاع قرارات سياسية جبائية لصالحها بالنظر للأهمية التي تحتلها ضمن دوائر القرار ، فمثلا يعتبر الإتحاد العام لمقاومات المغرب نموذجا لأقوى جماعات المصالح الداخلية بالنظر لقدراته التأثيرية، وهي القدرات نفسها التي تحظى بها بعض القوى الخارجية كالمنظمات المالية والشركات عبر الوطنية، نتيجة للتطورات المتسارعة للعلاقات الدولية لحركات التدويل، التي همت بشكل كبير المجال المالي.

أما بخصوص التنظيمات المهنية الفلاحية كجماعة مصالح، فهي تتمتع بقدرة تأثيرية كبيرة وبحظوة خاصة لدى المؤسسة الملكية، الشيء الذي ساعدها على اكتساب مناعة قوية في التصدي لأي إصلاح جبائي، وهو ما تأكد من خلال المسلسل الذي عرفته الضريبة الفلاحية.

لقد شكلت الأداة الجبائية من خلال مختلف الإجراءات الضريبية جوهر القرار السياسي الجبائي للتحكم في مسار النظام السياسي. لذا اعتبرت الإعفاءات الضريبية الوسيلة التي راهنت عليها السلطات للتوفيق بين مجموع المصالح الجبائية المتناقضة.

كما شكل القطاع الفلاحي أو بالأحرى العالم القروي النموذج الأمثل للتأكيد على التوظيف السياسي للقرار الجبائي الإستثنائي، فاستهداف العالم القروي واختراقه من خلال صناعة نخب محلية وتقوية نفوذها عبر الغلو في منح إعفاءات ضريبية أعطى للقرار السياسي الجبائي مدلولاً سياسياً أكثر منه اقتصادياً أو اجتماعياً، وهو ما انعكس مختلف العجوزات البنيوية التي يعيشها العالم القروي.

بعد الحديث في الفصل الأول عن مسلسل صناعة القرار الجبائي الاستثنائي ارتأينا في الفصل الثاني محاولة رسم خارطة طريق نظام الإعفاءات الضريبية، إذ خلص تشخيص هذا النظام في إطار النظام العام لتوزيع الإعفاءات الضريبية إلى الإنطلاق من مقاربتين أساسيتين :

مقاربة كمية عملت على تشخيص نظام الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وأخرى نوعية اعتبرت مدخلاً رئيسياً لمساءلة صانع القرار السياسي الجبائي عن الاختيارات والأولويات الاقتصادية والاجتماعية.

ينطلق توزيع الإعفاءات الضريبية ضمن النموذج المغربي وفق عدة مقاربات تتعلق أساساً بالأهمية الإستراتيجية للقطاع وبطبيعة النشاط، حيث تأكد باعتماد منهج احصائي تحليلي، الأولوية التي تحظى بها النشاطات الاقتصادية في إطار توزيع قطاعي متباين ضمن الأجندة السياسية للفاعل السياسي المغربي.

لقد أكدت السلطات العمومية بالمغرب وهي تعتمد على التقنيات الجبائية الإستثنائية عن محدودية هذه الأخيرة، من خلال عدم قدرتها على التوفيق بين المصالح والمطالب الجبائية وتدبير الصراعات السياسية، فانحيازها لصالح المجموعات الضاغطة، وهي المسألة التي تثبتتها مختلف مخرجات نظام الإعفاءات الضريبية ، يؤكد عجز هذا النظام في لعب دوره المرتبط أساساً بطبيعة الأهداف وطبيعة المستفيدين، حيث خلصنا إلى أن دعم استثمار المقاولات يحظى بالأولوية من حيث عدد الإعفاءات الضريبية المخصصة لذلك، على

حساب الجانب الاجتماعي، وهو ما يمكن أن نلمسه من خلال تجربة الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي.

إلى جانب النظام العام لتوزيع الإعفاءات الضريبية، يعتبر النظام الخاص للدعم والتحفيز على الإستثمار آلية قانونية تعتمد السلطات لتدارك الهفوات والنقائص التي قد تشوب القانون الجبائي الذي لا يقيم وزنا للاختلاف في المستويات الاقتصادية والمؤهلات الطبيعية بغية تنمية قطاع معين أو خلق التوازن التنموي بين المناطق والجهات.

فالدفع بتطوير الإستثمار جعل السلطات العمومية تحيطه وتدعمه بمجموعة من الإمتيازات والإعفاءات التي تقررت بمقتضى قوانين الإستثمار التي عرفت تطورا ملحوظا إن على مستوى المضمون أو على مستوى النطاق، حيث حاولت الإهتمام بالرأسمال الوطني تارة، وتارة أخرى بمحاولة استقطاب الإستثمار الأجنبي مما حال دون نجاحها.

أمام محدودية نتائج قوانين الإستثمار، عرف دعم الإستثمار منحى آخر ارتبط بمقاربة التدبير القطاعي، إلا أن التدابير التشجيعية الممنوحة على مستوى قوانين الإستثمار القطاعية أدت إلى نتيجة عكسية تأكدت من خلال الانكماش الاقتصادي الذي عرفه المغرب.

إن البحث عن إطار قانوني يسمح بتوفير مناخ الإستثمار دفع بالسلطات العمومية ، في إطار سياسة الإصلاحات، إلى إعداد ميثاق للإستثمار سطر مجموعة من الأهداف مرتكزا على جملة مبادئ للنهوض بالإستثمار الخاص، لذلك حاول ميثاق الإستثمار بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، الرقي بالحمولة التحفيزية للإستثمار من خلال مجموعة من الإجراءات التي حاولت أن تستهدف العمليات الإستثمارية سواء في مرحلة الإنجاز، أو في مرحلة الإستغلال.

يعد الإستثمار محور التنمية الاقتصادية، وهو أيضا أداة لتحقيق النمو، وفي ارتباطه بالقطاع الفلاحي، ظل هذا الأخير ومنذ الاستقلال يحظى بمكانة متميزة في النسيج

الإقتصادي والإجتماعي، توج بإصدار قانون خاص بالإستثمار الفلاحي الذي اعتبر التزاما قانونيا بين الدولة والفلاحين لتحقيق الأهداف المنشودة في دوائر الإستثمار.

لقد شكل الإستثمار الفلاحي إحدى التحديات الكبرى خصوصا في ظل المكانة الإستراتيجية التي حظي بها القطاع الفلاحي، حيث لعبت الإعتبارات السياسية دورا مهما في تحديد أسس السياسة الفلاحية من خلال قانون الإستثمارات الفلاحي .

كما أن لسياسة الدعوم التي خصت الإستثمار الفلاحي دورا كبيرا في رسم معالم الإستثمار الفلاحي، من خلال دور صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية وصندوق التنمية الفلاحية، إذ منذ تأسيسه سنة 1986 عمل هذا الأخير على جعل إنعاش الإستثمار الخاص بالقطاع الفلاحي هدفا رئيسيا، مما جعل من هذا الصندوق أداة أساسية لإعطاء دفعة قوية للإقتصاد الوطني، إلا أنه كرس لاتساع الهوة بين الفلاحة العصرية المتطورة والفلاحة التقليدية المعاشية.

القسم الثاني:

البعد التنموي لسياسة الإعفاءات
الضريبية

كثيرا ما تبدو قرارات السياسة الاقتصادية متناقضة سواء في أهدافها أو في وسائلها أو في إجراءات تنفيذها، وذلك شيء طبيعي بالنظر لتداخل النشاطات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وسرعة تطورها، ولعل هذه الأخيرة تعد سببا كافيا للإقرار بضرورة تقييم ومراجعة السياسات الاقتصادية بين الحين والآخر¹.

لقد تضمنت سياسة الانفتاح التي يعرفها المغرب وكذا التعديلات الهيكلية للاقتصاد الوطني جملة من التصحيحات التي ترمي إلى تحفيز الإنتاج والعرض وتقليص عجز الميزانية، وفي هذا المسعى حظيت السياسة الجبائية بعناية خاصة، حيث أريد لها أن تكون المحفز الرئيس للتنمية السوسيو اقتصادية .

لا شك أن توجه السلطات العمومية نحو اتخاذ سياسة الإعفاءات الضريبية كعامل وأداة جبائية من أجل تحفيز وتشجيع الاستثمار والمبادرة الخاصة، لم يكن غاية في حد ذاته، فالسلطات العمومية سطرت مجموعة من الأهداف وحاولت أن تجعل منها وسيلة أساسية لتحقيق النمو المنشود².

لهذا فإن من بين الأمور المنطقية التي يجب أن تتوفر في كل نظام جبائي، أن يحاول هذا الأخير الموازنة بين النتائج المحققة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وحجم النفقات الجبائية التي تخسرها خزينة الدولة، وهو الأمر الذي يثير الإشكالية المتعلقة بمدى قدرة القرار السياسي الجبائي على تحقيق الأهداف المتوخاة منه عبر التقليص من الفوارق الاجتماعية ودعم الإستثمار وتشجيع الإدخار من جهة، وجعله أداة لضبط المجال السياسي ومراقبته، من جهة أخرى .

1- محمد فرحي، "سياسة الاعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الادارية، الجزء 39، رقم 01، 2001، ص. 63

. عزيز صميم، مرجع سابق، ص. 294.

إن أهداف السياسة الجبائية يمكن أن تكون أهدافا أساسية تتعلق بهدف النمو، أو أهدافا أدواتية، تتعلق عادة بهدف التوازن الإقتصادي والمالي، لذا تحتل الإعفاءات الضريبية مكانة محورية ضمن التوجهات الاستراتيجية للسياسة الجبائية التي يجب أن تنصب حول البحث عن تحقيق الأهداف المنشودة، ومن هنا يأتي دور الإعفاءات الضريبية كوسيلة ينبغي تقييم نتائجها الإقتصادية (الفصل الأول)، إلى جانب انعكاساتها الإجتماعية (الفصل الثاني).

الفصل الأول : الانعكاسات الاقتصادية للإعفاءات الضريبية

من الصعب التوصل إلى تحديد دقيق لكل النتائج الاقتصادية لسياسة الإعفاءات الضريبية، خصوصا أمام التداخل الموجود بين مجموعة من العوامل في المجال الاقتصادي، فقياس مدى تحقق الأهداف الاقتصادية المرسومة من خلال تقنية الإعفاءات الضريبية، ينطلق وجوبا من قياس حجم الخسارة المالية المترتبة عن نظام الإعفاءات الضريبية، (المبحث الأول)، باعتبارها مساعدات غير مباشرة ستسمح بتشخيص البعد التنموي الإقتصادي لهذا النظام، (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الآثار المالية لسياسة الإعفاءات الضريبية

لقد أثبتت تقنية الإعفاءات الضريبية نجاعتها في الدول المتقدمة - في غالب الأحيان - نظرا لوجود مناخ سوسيواقتصادي ملائم، ووجود متابعة واهتمام من طرف السلطات القائمة على الشأن الجبائي، مما يساعد على ضمان استعمال هذه التقنية بالطريقة المثلى، خصوصا وإن أغلبية هذه الدول تعي جيدا خطورة النفقات الجبائية وتعتبرها في مرتبة النفقات العادية.

وعلى هذا الأساس، فإن الدول النامية قامت بتبني تقنية الإعفاءات الضريبية في مجموعة من المجالات الاقتصادية والاجتماعية، إذ وزعت العديد من الإعفاءات الضريبية، إلا أن هذه التقنية ضمن التجربة المغربية لم تؤدي إلى نتائج مرضية، بقدر ما شكلت خسارة مالية استنزفت مالية الدولة. لذا فتحليل الآثار المالية لنظام الاعفاءات الضريبية بالمغرب رهين بالوقوف عند الوقع المالي لهذا النظام (المطلب الاول)، وعند الآليات والتدابير المتخذة لتغطية حجم هذه الخسارة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الوقع المالي لنظام الإعفاءات الضريبية

لا يمكن أن نجادل في اعتبار الاعفاءات الضريبية تقنية جبائية في غاية الأهمية، تدخل ضمن مجموع التقنيات التي يستعين بها كل نظام جبائي قصد تحقيق أهدافه

الاستراتيجية. لذا فكيفما كانت ايجابيات سياسة الاعفاءات الضريبية، فإن الأثر المباشر لها ينعكس على المستوى المالي، بالنظر للخسارة التي تتحملها خزينة الدولة.

فالاعفاءات الضريبية تمثل تنازلاً من الدولة عن حقها في فرض وتحصيل الضريبة وفقاً لقرارات معينة. ومن هنا تبرز الأهمية البالغة لتقييم الأثر المالي لنظام الاعفاءات الضريبية من خلال قياس الكلفة المالية لهذا النظام، (الفرع الثاني)، بالرغم مما تثيره مسألة التقييم من إشكاليات (الفرع الأول).

الفرع الأول: إشكالية تقييم حجم الخسارة المالية

أمام اتساع حجم ونطاق نظام الإعفاءات الضريبية، تتولد الرغبة في مساءلة القرار الجبائي الاستثنائي حول الكلفة المالية التي تتنازل عليها الدولة، ومن هنا تبرز أهمية تقييم الآثار المالية لنظام الاعفاءات الضريبية (فقرة أولى)، حيث يعتبر هذا التقييم إحدى أهم مقومات نجاح أي سياسة¹، فهو يسمح بالمقارنة بين التكلفة المحتملة والأهداف المنشودة والنتائج المحصل عليها، بالرغم مما قد يعترض هذا التقييم من صعوبات (فقرة ثانية)، تحد من تشخيص أدق للكلفة المالية للإعفاءات الضريبية.

الفقرة الأولى: أهمية التقييم

لا شك أن الاعفاءات والحوافز الضريبية تعد نظاماً مصمماً بطريقة معينة في إطار السياسة العامة للدولة، بهدف تشجيع الادخار والحث على الاستثمار. لذا تنتوع هذه الاعفاءات، ومن هنا تبدو الأهمية في الاختيار بين الأنواع المختلفة لها²، لذلك يمكن القول بأن للضريبة وجهان لعملة واحدة، حيث ينجم عنها ضياع لحصيلة مالية، وبالتالي انخفاض

1- محمد الزكري، مرجع سابق، ص. 316

2- أمين السيد لطفي، "تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها"، دار النهضة العربية، (القاهرة)، مؤسسة الملك عبد العزيز آل سعود، (الدار البيضاء)، 1997، ص 1.

الموارد المالية من جهة، كما ينجم عنها أيضا ، تشجيع وتحفيز الاستثمارات و حدوث رواج استثماري من شأنه إصلاح الاوضاع الاقتصادية القائمة و تطويرها، من جهة أخرى.

إن تقييم الآثار المتولدة عن الاعفاءات الضريبية أمر أساسي في عملية توجيه السياسة الجبائية، وبالتالي الحكم عليها بالنجاح أو الفشل، وحيث أن السياسة الجبائية جزء من السياسة الاقتصادية، فإنها لا تشكل العامل الوحيد المؤثر في مجرى النشاطات الاقتصادية، مما يصعب معه فصل الآثار الناجمة عن فرض الضريبة ومنح الإعفاء، عن غيرها من الآثار الناجمة عن مختلف الآليات الأخرى للسياسة الاقتصادية¹. إلا أنه وبالنظر لما أصبحت تلعبه سياسة الاعفاءات من دور بارز في توجيه مختلف المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية، حري بنا عزل آلية الاعفاءات الضريبية باعتبارها انعكاس لأوضاع تاريخية لم تنتج عن مجهود تصوري، قصد الوقوف عند أهمية تقييمها.

لقد ظلت مسألة الرفع من المداخل الجبائية إحدى أهم أهداف السياسة الضريبية بالمغرب، من خلال البحث عن جميع التدابير الكفيلة بتلبية الحاجيات الضريبية للدولة، إلا أن ذلك لا يقل أهمية عن مسألة إيجاد حوافز وإعفاءات ضريبية بالنظر لما تلعبه هذه التدابير من دور فعال في تحقيق النمو الاقتصادي، فمن الطبيعي أن فكرة اللجوء إلى الاعفاء الضريبي تصاغ وفق استراتيجية تنموية في بعدها السوسيو-اقتصادي، تختارها الدولة لتحقيق أهداف محددة²، على اعتبار ان السياسة الجبائية ومن بينها آلية الاعفاءات الضريبية تعتبر من الأدوات المسخرة في يد السلطات العمومية للتأثير والتوجيه.

تتطلب إذن الإعفاءات الضريبية من أهداف محددة، يراعى فيها الجانب السياسي والاقتصادي والاجتماعي والمالي. لذا فتقييمها بطريقة تجعلها ذات جدوى وفعالية يتطلب قرارا سياسيا جبائيا قادرا على التوفيق بين مختلف الاهداف المسطرة، فهل هذا يعني أن هناك قرارا سياسيا جبائيا قادرا على أن يكون أداة لإعادة توزيع الثروات والتقليص من الفوارق

3- محمد فرحي، "مرجع سابق ، ص. 72

2- حسن بداوي، مرجع سابق، ص. 20.

الاجتماعية ورافعة للاستثمار والادخار، وفي نفس الوقت أداة لضبط المجال السياسي ومراقبته؟.

فالنظريات الاقتصادية والتطبيقات الحديثة برهنت عن تجاوز الدور الكلاسيكي للأداة الجبائية عند ابراز الدور التدخلّي الذي أصبحت تلعبه هذه الأداة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، خاصة من خلال نظام الإعفاءات الضريبية. لذا فتقيم هذا النظام ضمن التجربة المغربية يسمح بمعرفة طبيعة الأهداف المعلنة والخفية للسلطات الجبائية، خصوصا وأن التوزيع الكمي والكيفي لنظام الإعفاءات الضريبية بالمغرب يتسم بطابع العفوية، لأنه نظام لا يراعي المبادئ التقنية أثناء صناعة القرارات السياسية الجبائية ، وهو ما يفقد هذه الصناعة الطابع 'التوجيهي' الذي توجده الشروط المصاحبة لمنح أي إعفاء ضريبي.¹

إن أهمية تقييم نظام الإعفاءات الضريبية لا تكمن في الجانب الحسابي، من خلال قياس حجم الكلفة المالية التي تتخلى عنها خزينة الدولة، بل تتعداه إلى محاولة الربط بين حجم الإعفاء والأهداف التي تبرره، على اعتبار أن صناعة القرار الجبائي القاضي بمنح إعفاء ضريبي يشكل مجالا لمساءلة صانع القرار على اختياراته. وهو ما يمكن أن يشكل صعوبة تواجه مسألة تقييم نظام الإعفاءات الضريبية.

الفقرة الثانية: صعوبات التقييم

إذا كان تقييم الأثر المالي لنظام الإعفاءات الضريبية يسمح بالمقارنة بين التكلفة المحتملة والأهداف المنشودة والنتائج المحصل عليها، فإن عملية التقييم هاته لا تعتبر بالسهولة المتصورة، طالما أن هناك صعوبات تقنية عديدة تعترض عملية التحديد والتقييم بالإضافة لصعوبات أخرى تمنع من الحصول على النتائج وتقييمها.

1- محمد بلعوشي، "الإعفاءات الضريبية لتشجيع الإستثمار الصناعي"، دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1990، ص. 01.

إن محاولة تقييم الآثار المالية لنظام الإعفاءات الضريبية تقتصر إلى المعطيات الضرورية، على اعتبار غياب دراسات علمية متخصصة، أو اقتصار هذه الدراسات على الجانب الوصفي فقط ، ووفق مقاربات افتراضية.

فكل تحليل صائب لنتائج الإعفاءات الضريبية يجب أن ينطلق، من جهة، من تشخيص كيفي يهدف إلى معرفة خارطة توزيع الإعفاءات الضريبية وجملة الاعتبارات التي تحكم في هذا التوزيع قصد معرفة مدى فعاليتها، ومن جهة أخرى، من دراسة كمية تبين حجم النفقات المالية التي كلفها منح هذه الإعفاءات بدرجة أولى.

غير أن هذا الهدف يواجه بالنصوص التشريعية التي تركز نوعاً من التعدد والتطور لنظام الإعفاءات الضريبية إلى جانب العشوائية والسخاء المبالغ فيه، والعمومية التي تتميز بها الإعفاءات الضريبية، مما يؤدي إلى تعقيد النظام الجبائي وقصور فهمه، وهو ما يعكسه نظام توزيع الإعفاءات الضريبية الذي يشترط استيفاء مجموعة من الشروط ترتبط بعوامل مختلفة، يتداخل فيها الهاجس القطاعي، وطبيعة التدبير التحفيزي، ونوع الضريبة المقرر الإعفاء برسمها، ثم أهداف الإعفاء وطبيعة المستفيد منه.

وهذا التعقيد تنتج عنه كلفة مالية سواء بالنسبة للسلطات الجبائية أو بالنسبة للملزم، على نحو يفقد هذه الإجراءات الجبائية الاستثنائية جانبها التحفيزي، بل قد يحولها إلى أداة كابحة.

إن التشنت الذي تعرفه الإعفاءات الضريبية¹، في ظل غياب إطار قانوني أو تشريعي موحد يجمع مختلف التدابير الجبائية الاستثنائية، يزيد من ضبابية الكشف عن الآثار المالية للإعفاءات الضريبية، وبالتالي يصعب الإطلاع عليها ومراقبتها .

ويرى البعض¹ أن ضعف الإدارة المتخصصة يعد من بين الأسباب التي تعيق عملية التقييم، إلا أن هذا الطرح، مردود عليه على اعتبار أن صناعة القرار الجبائي

1- إذ نجد الإعفاءات الضريبية موزعة ما بين المدونة العامة للضرائب وقوانين الإستثمار وبعض المراسيم ومجموعة من القوانين

الإستثنائي تحكمها عوامل تتجاوز مسألة توفر الكفاءة من عدمها ضمن الجهاز الإداري الضريبي.

إن أجهزة التحكم في نظام الإعفاءات الضريبية بالمغرب ترتبط ارتباطا عضويا ووثيقا بالنظام السياسي ككل، باعتباره الفاعل الأول الذي تنصهر في إطاره مختلف المدخلات الجبائية التي يترجمها لصالح البعض دون الآخر بما يخدم مصالحه، وإحاطته بمختلف السياسات القطاعية ، بما فيها السياسة الإقتصادية، من خلال مزاياه الضريبية.

ولعل ما يساهم بشكل جلي في توضيح هذه الفكرة، هو تمركز الإحصائيات المتعلقة بالآثار المالية للإعفاءات الضريبية، التي ظلت حكرا على كبار المسؤولين وصناع القرار الفعليين، في ظل المنع الواضح من حق الاطلاع، حتى لا تعرف الوجهة التي تذهب إليها هذه الإعفاءات مع التخوف من نشر هذه الإحصائيات إلى العموم².

إن انفراد صناع القرار السياسي الجبائي بمختلف الإحصائيات المتعلقة بمنظومة الإعفاءات الضريبية، يجعل من الدولة حليفا مع جماعات المصالح التي تتجنب بدورها إعداد دراسات إحصائية قد تؤدي لزرع الريبة والشك، في مقابل انشغالها البالغ بكيفية فرض إرادتها واستغلال الأساليب الانسب للضغط، وتوجيه اختيارات السلطات الجبائية للحصول على امتيازات جبائية³.

إن مسألة تقييم الآثار المالية لنظام الإعفاءات الضريبية لا تنطوي على سرد الأرقام الموضحة لحجم وكتلة هذه الإعفاءات⁴، بل تتبع من محاولة السلطات الجبائية تقييم الوضعية المتعلقة بالنتائج المحصل عليها لسياسة الإعفاءات الضريبية، التي تكلف خزينة الدولة كلفة مالية مهمة، هذه النتائج التي غالبا ما لا تتطابق والأهداف المسطرة.

1- عبد السلام أديب، " السياسة الجبائية واستراتيجية التنمية بالمغرب "، مرجع سابق ، ص.46

2- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 137

3- عبد السلام أديب، " الإصلاح الجبائي...."مرجع سابق، ص. 80

4 - كما عملت على ذلك وزارة الاقتصاد والمالية من خلال تقاريرها المرفقة بمشاريع قوانين المالية المتعلقة بالنفقات الجبائية.

لهذا فتقييم مختلف مؤشرات التنمية الاقتصادية والاجتماعية رهين بالإجابة الموضوعية عن المنتهى الحقيقي للإعفاءات الضريبية، وعن مدى فعاليتها ودورها في خلق قيمة مضافة أكبر وبتكلفة أقل، وهو ما تتعدم له الإرادة السياسية بالمغرب، خصوصا أمام الصعوبة المتعلقة بإدراك الآثار الجانبية وغير المباشرة في بعدها الزماني المتوسط والبعيد، على اعتبار أن السلطة الجبائية الاستثنائية تجتهد في منح امتيازات ضريبية ليس من أجل تقييم آثارها المالية أو الجانبية، أو حتى من أجل الرقي بواقع التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بل لإعتبارات مرتبطة ببنية ومحيط النظام السياسي، وهو ما يمكن تأكيده من خلال مجموعة من المؤشرات، كمؤشر العجز، مؤشر الناتج الداخلي الإجمالي، مؤشر الضغط الضريبي، مؤشر مستوى المعيشة.

الفرع الثاني: الكلفة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية

تنطلق سياسة الإعفاءات الضريبية من اعتبارات معينة، لتحقيق أهداف محددة تدخل في صلب اهتمامات صناع القرار، من أجل دعم قطاع أو نشاط معين. دعم لا يتأتى إلا من خلال التضحية بأموال عمومية باعتبارها خسارة مالية يحدثها نظام الإعفاءات الضريبية، الذي بموجبه تنتازل الدولة عن جزء من مواردها الجبائية المحتملة، رغبة منها في بلوغ تنمية اقتصادية واجتماعية منشودة، لذلك تشكل هذه الإعفاءات ضياعا ماليا¹، وجب الوقوف عند منهجية احتسابه (الفقرة الأولى)، وحيث أن البعد القطاعي يشكل إحدى أهم معايير توزيع نظام الإعفاءات الضريبية، وانسجاما وأرضية موضوع الأطروحة، حري بنا أن نسائل صانع السياسة الجبائية الإستثنائية حول حجم الخسارة المالية التي تتحملها خزينة الدولة جراء إعفاء القطاع الفلاحي (الفقرة الثانية).

1- محمد سليم الوريكلي، "حدود وامكانيات إعادة توزيع الدخل عبر الإدارة الجبائية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1986، ص.

الفقرة الأولى: منهجية التقييم

إن غياب معطيات إحصائية ودراسات خاصة لا يسمح باحتساب وتحديد دقيق لحجم الخسارة المالية المترتبة على منح إعفاء ضريبي، وهو ما يتسم به النموذج المغربي¹، حيث حجم النفقات الجبائية غير معروف، ولم يسبق أن تمت إثارته في السنوات الأولى لاعتماد سياسة الإعفاءات الضريبية²، حيث تبني المغرب موقف اللامبالاة من الناحية الرسمية حول تحديد ومعرفة مدى فعالية نظام الإعفاءات الضريبية³.

لقد شكل مطلع الألفية الثالثة بالمغرب طفرة نوعية من حيث مراقبة تدبير المالية العمومية في جانبها المتعلق بالنفقات الجبائية. لذا لم يعد أماننا بدا في إطار تقييم ورصد الحمولة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية، سوى اللجوء لتقنية النفقات الجبائية التي أصبح المغرب يعمل بها منذ سنة 2005، في شكل تقارير مرفقة بقوانين المالية، توضح طبيعة المساعدة المالية، على اعتبار أنها نفقات عمومية، لها نفس أهداف النفقات المباشرة المقررة في الميزانية، فأى كلفة مالية يعكسها تطور النفقات الجبائية بالمغرب؟

تتعلق مسألة الارتكاز على تقنية النفقات الجبائية المصرح بها من طرف السلطات الجبائية بالمغرب من فكرتين أساسيتين.

ترتبط الفكرة الأولى بتقادم الدراسات والإحصائيات التي قام بها على الخصوص المعهد الوطني للإحصاء والإقتصاد التطبيقي، وإحصائيات المندوبية السامية للتخطيط،

1- تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية أول من أخذ بتقنية النفقة الجبائية، حيث بدأت كتابة الدولة في الخزينة منذ سنة 1968 بنشر تقارير سنوية وقائمة بالنفقات الجبائية باعتبارها أيضا تكاليف تتحملها ميزانية الدولة شأنها في ذلك شأن النفقات العمومية العادية، وفي سنة 1974 تم إقحام هذه القائمة في الميزانية العامة للولايات المتحدة. وفي فرنسا فقد نص الفصل 32 من قانون مالية سنة 1980 على وجوب نشر النفقات الجبائية كل سنة في إطار وثيقة مرفقة بقانون المالية تسمى: "Voies et moyens"

2- عزيز صميم، مرجع سابق، ص. 143

3- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 138

حيث اتسم عمل هاتين المؤسستين بضعف صحة مقروعية النتائج التي ارتبطت بفترة زمنية تلاشت الاعتبار التي أدت إلى إقرار نظام تحفيزي معين.

أما الفكرة الثانية فتتعلق بحدثة تقنية النفقات الجبائية واعتبارها الآلية الوحيدة لاحتساب الكلفة المالية لسياسة الإعفاءات الضريبية، وهو ما يحيلنا إلى التساؤل عن الكيفية التي تعتمد عليها السلطات الجبائية كمنهجية لاحتساب الكلفة المالية للنفقات الجبائية؟

تساؤل تجيب عنه التقارير المرفقة بقوانين مالية السنة¹، التي عملت على الربط بين تحقيق الشفافية في الميزانية العامة للدولة، وترشيد أحسن لتوظيف الموارد، وبين الإلمام التام بالكلفة المالية للنفقات الجبائية و إعطائها تقييما ماليا ملائما.

لقد أطرت التقارير المتعلقة بالنفقات الجبائية المرفقة بقوانين المالية مسألة تقييم الكلفة المالية لهذه النفقات بمجموعة من المعطيات المنهجية وفق مقارنة تشاركية²، عملت على تقييم الأنظمة الإستثنائية مع نظام فرض الضريبة بالنسبة لمختلف القطاعات الاقتصادية، مع استحضار البنية الخاصة بكل ضريبة على حدة، سواء فيما يتعلق بأسعار الضريبة، أو بالقاعدة الضريبية.

أما بخصوص منهجية التقييم، فهي تنصب على تقدير الخسائر الحاصلة مباشرة في الموارد الجبائية بتحديد كلفة الفارق مقارنة مع النظام المرجعي من خلال أربع طرق للتقييم.

1 - طرق تقييم التدابير الإستثنائية ذات الإجراءات المسبقة

وتهم الضريبة على القيمة المضافة وتتم معالجة هذه الإعفاءات من طرف المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب تبعا لإجراءين اثنين هما :

1- تراجع التقارير المتعلقة بالنفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية السنة عبر الموقع الإلكتروني لوزارة الإقتصاد والمالية:

<http://www.Finance.gov.ma>

2- حيث تم إعداد هذه التقارير بتشارك كل من المديرية العامة للضرائب، إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة ومديرية الدراسات والتوقعات المالية.

✦ تسليم شهادة الإعفاء.

✦ إرجاع الضريبة على القيمة المضافة.

ويتم تقييم الإنعكاس المالي لهذه التدابير بعد مركزة مجموع الطلبات المتعلقة بالإعفاء والأوضاع التي تتم معالجتها من طرف مصالح الإدارة الضريبية.

2 - طرق تقييم في شكل تخفيض أسعار الضريبة

يتم تقييم الإنعكاس المالي لهذه التدابير بعد أن تطبق على أسس فرض الضريبة المصرح بها من طرف الملزمين المستفيدين من هذه الإعفاءات الاسعار العادية للضرائب المكونة للنظام المرجعي.

3- طرق تقييم التدابير الممنوحة في شكل خصوم واسقاطات

ويتم ذلك من خلال معالجة عينة من القرارات الضريبية للملزمين وخصوصا القوائم الضريبية، ويطبق سعر الضريبة الجاري به العمل على الأساس المعفى.

4 - منهج تقييم انطلاقا من معطيات غير جبائية

حيث يتم تقييم النفقات الجبائية التي لا توجد المعلومات المتعلقة بها ضمن إقرارات الملزمين، ثم استنادا إلى احتساب الاساس المفروضة عليه الضريبة انطلاقا من معطيات غير جبائية، ويطلق على هذا الاساس، سعر ضريبي متوسط.

لقد تعددت المعايير التي تتبناها السلطات الجبائية لقياس حجم الكلفة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية، فمسألة الوقوف عند الكلفة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية تكشف نوعا من التعقيد بالنظر للتطور الكمي والنوعي الذي يحكم التدابير الجبائية الإستثنائية، الشيء الذي انعكس على مستوى حجم التقييم، وهو الامر الذي يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 18 : تطور نسبة تقييم التدابير الجبائية الإستثنائية (2011-2016)

2016	2015	2014	2013	2012	2011	
407	399	402	412	402	399	عدد التدابير التي تم إحصاؤها
306	300	300	302	284	271	عدد التدابير التي تم تقييمها
75.6	75.2	74.6	73.3	70.6	68.0	نسبة التقييم (%)

المصدر: تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات. 2011-2016 وزارة الإقتصاد والمالية.

من خلال الجدول أعلاه يتضح تطور مستوى تقييم الآثار المالية لنظام التدابير الجبائية الاستثنائية، حيث انتقل من 68,0% سنة 2011 إلى 75,6% سنة 2016، إذ يفسر هذا التطور رغبة السلطات في رفع اللبس عن نظام الإعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية، إلا أنه وبالنظر لتطور عدد التدابير الجبائية الإستثنائية التي تم إحصاؤها يمكن القول أن نسبة تقييم الإعفاءات الضريبية بقيت مستقرة بالنظر للتزايد العددي للتدابير الجبائية الإستثنائية برسم كل سنة مالية.

الفقرة الثانية: حجم الخسارة المالية للإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي

إن التقييم الجزئي للتدابير الجبائية الإستثنائية يحول دون صدقية حجم الكلفة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية عموماً، وتلك التي يخلفها القطاع الفلاحي خصوصاً من خلال امتيازاته وإعفاءاته، فالأرقام المصرح بها ضمن التقارير المتصلة بالنفقات الجبائية تعبر ولو بشكل جزئي عن حجم الخسارة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 19: حجم الخسارة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية حسب نوع الضريبة (مليون درهم)

السنة نوع الضريبة	2014			2013		
	نسبة النفقات إلى الموارد %	النفقات الجبائية	الموارد الجبائية	نسبة النفقات إلى الموارد %	النفقات الجبائية	الموارد الجبائية
الضريبة على القيمة المضافة	17,4	14254	81707	18,6	14012	75131
الضريبة على الشركات	21,2	8415	39710	17,5	7115	40754
الضريبة على الدخل	11,3	3964	35137	12,3	4104	33238
واجبات التسجيل والتمبر	35,8	5242	14655	39,8	5353	13454
الرسوم الداخلية على الإستهلاك	5,8	1355	23435	5,8	1327	22875
الرسوم الجمركية	18,4	1415	7700	17,9	1374	7681
المجموع	17,1	34645	202344	17,2	33284	193132

المصدر: تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنتي 2013، 2014

بالرغم من أن حجم المبالغ المالية المصرح بها لا تعكس بشكل دقيق وكامل الكلفة الحقيقية لنظام الإعفاءات الضريبية. إلا أنها تظل أرقاما كبيرة، فخلال سنة 2014 بلغ حجم الخسارة المالية للإعفاءات الضريبية حوالي 34 مليار درهم، أي بنسبة 17.1 % بالنسبة لمجموع الموارد الضريبية.

أما بخصوص القطاع الفلاحي فإن الخسارة المالية التي يسببها النظام التفضيلي لهذا القطاع عرفت نوعا من الاستقرار خلال السنوات الأخيرة وهو ما سنبينه من خلال الجدول التركيبي التالي.

الجدول رقم 20 : تطور كلفة الخسارة المالية للقطاع الفلاحي بالنسبة لكل ضريبة خلال
2010- 2016 (مليون درهم)

السنة / نوع الضريبة	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الضريبة على القيمة المضافة	2798	3061	2998	2711	2179	2207	2085
الضريبة على الدخل	974	962	873	843	853	821	760
الضريبة على الشركات	244	240	258	249	300	271	252
واجبات التسجيل	18	33	35	101	112	101	91
المجموع	4035	4296	4164	3904	3444	3400	3188
المجموع العام	26 431						

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2010-2016

إن قراءة أولية لمضمون الجدول تبرز أن السلطات الجبائية استهدفت القطاع الفلاحي عبر دعمه وإعفاءه من خلال مختلف أنواع الضرائب. إلا أن أهم النفقات الجبائية المرتبطة بالفلاحة تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة التي بلغت قيمتها سنة 2016 حوالي 2085 مليون درهم، متبوعة بالضريبة على الدخل بحوالي 760 مليون درهم، فالضريبة على الشركات ب 252 مليون درهم، ثم واجبات التسجيل والتمبر بمبلغ يقدر ب 91 مليون درهم، مما يعني أن الدولة تخلت عن 3188 مليون درهم سنة 2016، جراء الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي. كما بلغ مجموع النفقات المرتبطة بالفلاحة حوالي 26.5 مليار درهم خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2016 .

يحتل القطاع الفلاحي المرتبة الثانية بعد القطاع العقاري من حيث حجم الخسارة المالية التي تسببها الإعفاءات الضريبية، حيث يشكل القطاع العقاري هو الآخر جنة ضريبية ضمن القطاعات التي تهتم السياسة الجبائية بالمغرب على تتميتها، فخلال سنة

2016 ، بلغ حجم الخسارة المالية جراء إمتيازات هذا القطاع حوالي 7656 مليون درهم، موزعة كالتالي.

- الضريبة على القيمة المضافة، حوالي 2 534 مليون درهم.

- الضريبة على الشركات ، حوالي 1 038 مليون درهم.

- الضريبة على الدخل حوالي، 1 463 مليون دلاهم .

- واجبات التسجيل والتمبر حوالي 2 621 مليون درهم.

المطلب الثاني: آليات تغطية الآثار المالية لنظام الإعفاءات الضريبية

طبيعي؛ أمام الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لسياسة الإعفاءات الضريبية، أن تشكل هذه الأخيرة نقصانا في القيمة الجبائية، خصوصا أمام الاتساع النوعي والكمي لها بالنسبة لكافة القطاعات. مما يتسع معه حجم الخسارة المالية لهذا النظام. فكيف تتعامل السلطات الجبائية مع هذا الخصاص؟

إن الإجابة على التساؤل المطروح تجرنا إلى رصد استراتيجية السلطات الجبائية قصد تغطية النقص الحاصل في الموارد الجبائية، من خلال سياسة الإستدانة (الفرع الأول)، إضافة إلى التوجه نحو تعزيز الموارد الجبائية عبر الزيادة في الضغط الجبائي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: سياسة الإستدانة

تعتبر المديونية الحل الأول الذي يمكن من مواجهة نقص القيمة الجبائية الناتج عن تحمل المزيد من النفقات الجبائية، لهذا تعمل الدولة من أجل تعويض النقص الذي تسببه هذه النفقات المرتبطة بنظام الإعفاءات الضريبية إلى اللجوء إلى المديونية سواء الداخلية منها (الفقرة الأولى)، أو الخارجية، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: المديونية الداخلية

يشكل الاقتراض الداخلي إحدى أهم الوجهات المفضلة لدى السلطات لتجاوز أزمة الضائقة المالية كنتاج للتوسع في منح إعفاءات ضريبية. لذا أصبح المغرب ومنذ سنة 1985 يتجه في إطار سياسته التمويلية نحو وسائل التمويل الداخلية، أمام تراجع التمويلات الخارجية، لذلك تم الاتجاه بشكل منظم ومكثف إلى السوق المالية والنقدية الداخلية.

تجد مسألة اللجوء إلى القروض الداخلية لتمويل عجز الميزانية الناتج عن نقصان القيمة الجبائية أسبابها في مجموعة من الاعتبارات، منها أن القرض الداخلي لا يمثل أي زيادة على إجمالي الثروة الوطنية، إذ لا يعدو أن يكون مجرد إعادة لتوزيع جزء من الثروة لصالح الدولة.

كما أن القرض الداخلي وفوائده تقع أعباؤها على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة، دون أن يؤثر على حجم الثروة الداخلية¹، وبذلك يصبح المجتمع هنا مدينا لنفسه، عكس القرض الخارجي الذي يؤدي إلى خروج الثروة لصالح مؤسسات مالية أجنبية، أو إلى دولة أخرى²، مما يعني أن اللجوء إلى القروض الداخلية يحافظ على سيادة البلد حين يظل مدينا لنفسه فقط، دون وصاية اقتصادية تتحكم في موارده المالية في حالة عجز خدمة الدين الخارجي.

إن تفضيل اللجوء إلى القروض الداخلية ينبع أيضا من اعتبارات واقعية، تتجلى بالخصوص في تراجع الدائنين الخارجيين على تمكين الدولة النامية من قروض مباشرة، نظرا لانكماش السوق المالية العالمية³، ودعوة المؤسسات المالية الدولية إلى التوجه نحو الأسواق المالية الداخلية، لهذا تتجه رغبة المغرب في إطار آلياته لتمويل عجز الميزانية إلى اللجوء إلى الاقتراض الداخلي. فما هي تجليات ذلك؟

1- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 145

2- سوزي عدلي ناشد، "المالية العامة"، منشورات الحلبي الحقوقية، 1986، ص. 244

3- المصطفى معمر، مرجع سابق، ص 262.

إن الإجابة على هذا التساؤل المتعلق بتجليات الاقتراض الداخلي لتمويل العجز الناتج عن نقصان القيمة الجبائية، تجرنا إلى الوقوف عند حجم الاقتراض الداخلي وهو الأمر الذي يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 21: تطور حجم الدين الداخلي (2010-2016)

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	السنة الدين الداخلي
514.7	488.4	445.5	424.5	376.8	331.3	292.2	حجم الدين الداخلي
%50.7	%49.4	%48.2	%47.1	%45.5	%41.3	%38.3	نسبة حجم الدين الداخلي إلى الناتج الداخلي الخام %

المصدر: مديرية الدراسات والتوقعات المالية. www.finances.gov.ma (تاريخ الزيارة 2015/06/20)

تترجم معطيات الجدول أعلاه التوجه الذي تتجهه الدولة لتدارك العجز الميزانياتي، حيث يتضح التطور الذي يعرفه حجم الاقتراض الداخلي الذي ارتفع من 292.2 مليون درهم سنة 2010 إلى 514.7 مليون درهم سنة 2016، بمعدل متوسط سنوي يقدر بـ 14.28%، وهو ما انعكس على تطور نسبة حجم الدين الداخلي بالنسبة إلى الناتج الداخلي الخام.

إن اللجوء إلى الاقتراض بصفة عامة، والإقتراض الداخلي بالخصوص، ينبع في إطار السياسة الاقتصادية التي تتجهها الدولة في فترة محددة، من الرغبة في تغطية نقصان القيمة الجبائية والذي يعد الإعفاء الضريبي إحدى أوجهه .
ولتوضيح الرؤية بشكل أدق فيما يخص واقع الإقتراض الداخلي، حري بنا أن نقيس حجم الخسارة المالية لنظام الاعفاءات الضريبية بالنسبة لحجم الاقتراض الداخلي وهو ما سنوضحه من خلال الجدول التركيبي التالي:

الجدول رقم:22 حجم الخسارة المالية لنظام الاعفاءات الضريبية بالنسبة لحجم الاقتراض الداخلي(مليار درهم)

السنة حجم الخسارة	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
حجم الخسارة المالية للتدابير الجبائية الاستثنائية ¹	29,801	32,722	36,238	34,173	34,407	31,749	32,423
حجم الدين الداخلي	292,2	331,3	376,8	424,5	445,5	488,4	514,7
نسبة حجم خسارة الاعفاءات إلى حجم الدين الداخلي	%10,19	%9,87	%9,6	%8,04	%7,72	%6,50	%6,29

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من قوانين مالية سنوات 2010-2016

بالرغم من التطور الملحوظ على مستوى حجم الخسارة المالية لنظام الاعفاءات الضريبية، أو على مستوى تطور حجم الدين الداخلي، فإن نسبة حجم خسارة الاعفاءات الضريبية بالنسبة إلى حجم الدين الداخلي عرفت تراجعا خلال الأربع سنوات الممتدة من 2010 بحوالي % 10.20 إلى سنة 2013 بنسبة % 8.04، إلا أنها تظل نسبة مهمة بالنظر إلى حجم الاقتراض، مما يوحي بالحجم الكبير للخسائر التي يكلفها نظام الاعفاءات الضريبية، فأى وضعية يعكسها الاقتراض الخارجي؟.

الفقرة الثانية: المديونية الخارجية

إن منح إعفاء ضريبي بشكل عشوائي دون تخطيط ودراسة مسبقة يسلب الدولة موارد مالية وافرة، فتغدو مضطرة إلى اللجوء إلى المؤسسات المالية الدولية، لهذا تعد ظاهرة

1- تجدر الإشارة هنا إلى أن حجم الخسارة المالية لنظام الاعفاءات الضريبية المعتمد في هذا الجدول غير كامل على اعتبار التقييم النسبي وغير الكامل للتقارير المتعلقة بالنفقات الجبائية .

الاقتراض الخارجي ظاهرة ليست بالجديدة، ترتبط بالاقتصاد النقدي وبالتبادل الدولي خصوصاً¹.

لقد وجد المغرب نفسه بعد الاستقلال بقاعدة اقتصادية هشة، وبرغبة أكيدة للخروج من وضعه الاقتصادي المتأزم، لمحاولة بناء اقتصاد قوي. لذا اصطدم ذلك بواقع افتقار وضعف السيولة المالية اللازمة، فخير الاقتراض الخارجي يأتي كنتيجة لطبيعة القرار السياسي الجبائي وما كرسه من امتيازات وإعفاءات ضريبية، أدت إلى قصور الأداة الجبائية على القيام بدورها. لذا فالوقوف عند حجم المديونية الخارجية يسمح بإعطاء صورة واضحة عن هذه الديون²، وبالتالي الوقوف عند مصداقية المبررات التي أدت إلى اللجوء إلى الاقتراض الخارجي، ومن بينها مبرر نقصان القيمة الجبائية.

إن اللجوء إلى الاعفاءات الضريبية وفق النموذج المغربي، دفع بالسلطات العمومية إلى محاولة تعويض النقص المالي الذي تحدثه بالاتكال على سوق الاقتراضات الخارجية، الشيء الذي جعل المغرب أكبر زبون للمؤسسات المالية الدولية المانحة³، أمام قصور الأدوات التمويلية الداخلية عن تحقيق التوازن المالي⁴.

إن اللجوء للقروض الخارجية ساهم في تراكم المديونية الخارجية التي جعلت من المغرب تابعا للمؤسسات المالية الدولية، وبالتالي خاضعا لمنطقها وايدولوجيتها المالية⁵.

¹- محمد سليم الوريكلي، مرجع سابق، ص. 224

²- فضيلة جنوحات، "إشكالية الديون الخارجية وآثارها على التنمية الاقتصادية في الدول العربية - حالة بعض الدول المدينة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2005-2006، ص. 21

³- عزيز صميم، مرجع سابق، ص. 152

⁴- بوشعيب زيات، "النظام العالمي وانعكاساته على المالية العامة بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (عين الشق - الدار البيضاء)، 2001-2002، ص. 25

⁵- حيث تجاوز حجم المديونية الناتج الداخلي الاجمالي بنسبة 111% سنة 1983، وبنسبة 120% سنة 1984، وهو ما دفع بالمؤسسات المالية إلى الضغط على السلطات العمومية لتفعيل الإصلاح الجبائي الذي طغى عليه هاجس المردودية المالية.

وهو ما أدى بها إلى الدخول في دوامة التقويم الهيكلي نتيجة لرغبته في تحقيق التوازن المالي.

لقد شكلت مصادر التمويل الخارجية جزءا لا يستهان به في سياسة التمويل العمومي، بحيث ظل المغرب يسعى دوما للبحث عن مصادر تمويل جديدة لتغطية الحاجيات المالية الملحة، ولتغطية جزء كبير من ناقص القيمة الجبائية الذي يحدثه نظام الإعفاءات الضريبية، باعتباره من بين أهم الأسباب الداخلية لتفاقم أزمة المديونية الخارجية. إن الوقوف عند حجم الديون الخارجية يحيل إلى طرح التساؤل المرتبط بالهدف الاساس من وراء اللجوء إلى الاقتراض، هل يرتبط بتحقيق معدلات عالية من النمو الاقتصادي بحسب ما تعلنه السلطات العمومية، أم لتغطية ومحاولة تدارك فضاء نظام الإعفاءات الضريبية كمكون أساسي من مكونات السياسة الجبائية؟.

إن الزيادة في معدلات النمو هي وحدها التي تمكن البلدان النامية من تحقيق تنميتها الاقتصادية والاجتماعية. لذا فالحاجة إلى الاقتراض الخارجي تجد مبررها الموضوعي في سد الفجوة القائمة بين الاحتياجات الاستثمارية المستهدفة ومستوى الادخار، أي بين معدل الاستثمار المطلوب تحقيقه لبلوغ معدل النمو المستهدف، وبين معدل الادخار الذي يتحقق في ظل ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة. فالسلطات العمومية عند تحديدها لمعدل معين للنمو، فهي تعمل على تحقيق معدل معين من الاستثمار، والذي غالبا ما يرتبط بموارد محلية غير كافية لتمول الاستثمارات المطلوبة، مما يفتح المجال للاقتراض الخارجي¹، فهل اللجوء إلى هذا الأخير يبرر حقا تمويل عمليات الاستثمار؟، أم أنه يكشف كما يرى البعض عن العشوائية في تدبير مسألة الإعفاءات الضريبية، وعدم مراعاة شروط الترشيح والعقلنة².

1- فضيلة جنوحات، مرجع سابق، ص. 24

2- عزيز صميم، مرجع سابق، ص. 152

إن كثرة اللجوء إلى الاعفاءات الضريبية دفع بالسلطات العمومية إلى محاولة تعويض النقص المالي الذي تحدثه، إلا أن خيار الاقتراض الخارجي كان له الأثر البالغ في تعميق الأزمة الاقتصادية والاجتماعية، وتكريس التبعية للمؤسسات المالية الدولية، وورهن مستقبل الأجيال الصاعدة بتحمل سداد الديون الخارجية التي عرفت تطورا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة، كما يوضح ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم 23 : تطور حجم الدين الخارجي (2010-2016) (مليون درهم)

السنة الدين الخارجي	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
حجم الدين الخارجي	173,8	189,1	212,7	234,7	271,9	301,00	312,50
النسبة إلى الناتج الداخلي الخام	%22,20	%23,10	%25,70	%26,90	%29,40	%30,50	%30,8

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير وزارة الإقتصاد و المالية وقوانين مالية السنة

لقد عرف حجم الدين الخارجي بالمغرب ارتفاعا ملحوظا خلال الفترة الممتدة بين 2010 و 2016، بمعدل سنوي وصل إلى 19.943 مليون درهم، وهو ما يعكس حجم الغلو والإفراط في الاستدانة الخارجية، وهي السمة التي يتميز بها مستوى الضغط الضريبي .

الفرع الثاني: الضغط الضريبي

تقتضي التنمية الاقتصادية والاجتماعية توفير الموارد المالية اللازمة، لذلك تلعب السياسة المالية دورا مهما في تعبئة الموارد اللازمة لتمويل التنمية، وزيادة مستوى النشاط الاقتصادي للمجتمع. لذا تستخدم الدولة كل الوسائل والإمكانيات لتوفير المال اللازم للوصول إلى أهدافها¹.

1- دراوسى مسعود، "السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، حالة الجزائر، 1990-2014"، أطروحة لنيل الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2005، ص. 91

لقد شكلت الضريبة أداة فعالة لتحقيق التوازن الاقتصادي من خلال التأثير على حجم الادخار والاستثمار، إلا أن هذا الدور لا يتعلق بتحقيق التوازنات الحسابية فقط، بل يتعداه إلى تحقيق الانسجام بين مختلف القطاعات الاقتصادية، أي التأثير على التنمية، وذلك في إطار التوجهات الكبرى للسياسة المالية للدولة .

لهذا فما يحدثه فرض الضريبة من متغيرات اقتصادية واجتماعية يختلف عمقا واتساعا، تبعا لحجم الاقطاعات الضريبية، وتبعا لصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي، والذي عادة ما يتسم بالاختلال بالنظر لمجموعة من الاعتبارات، حيث تعد لا عقلانية سياسة الاعفاءات الضريبية إحداها.

إن التعدد الذي تعرفه الاعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية، نتيجة الضغوطات السياسية والاقتصادية لمجموعة المصالح، بالإضافة إلى ظاهرة تزايد النفقات العمومية، التي تعتبر إحدى السمات الأساسية المميزة للمالية العمومية بالمغرب لمواجهة أعباء الدولة المتزايدة باستمرار، عادة ما يؤدي إلى تزايد النفقات العمومية وتراجع حصيلته بعض الضرائب وهو ما يعكس قوة الضغط الضريبي الذي تتحمله أصناف معينة من الدخل¹.

لقد ظل العبء أو الضغط الضريبي مرتبطا بالتحويلات التي عرفتتها وظيفة الدولة، ففي ظل الدولة الحارسة كانت وظيفة الدولة تقتصر على العدالة والأمن بشكل أساسي. لذا كانت نفقات الدولة صغيرة الحجم مما انعكس على حصيلته الضريبية المفروضة على الملزمين، بحيث كان من السهل على الملزم تحمل العبء الضريبي، غير أن تطور الدولة وتدخلها في مجالات متعددة استلزم زيادة النفقات العامة، مما أدى إلى زيادة أسعار الضرائب وعددها كذلك، في اتجاه إثقال كاهل الفرد².

¹ -Mohammed Nmili, « Pour un impôt juste, Essai sur les préalables au civisme fiscal », les éditions Oser, (casablanca), 2011, p.227

² -الحسين البر، "التهرب الضريبي بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، الطبعة الأولى، يناير 2013، ص.56

فمفهوم الضغط الجبائي بالإضافة لمدلوله الفيزيائي الذي يعني القوة الممارسة من طرف كتلة على مساحة معينة، فهو يحيل إلى معنيين.

معنى واسع: يقصد به العلاقة بين مجموع الاقتطاعات الضريبية وواجبات الضمان الاجتماعي والنتاج الداخلي، والنتاج الوطني.

معنى ضيق: يفيد العلاقة الموجودة بين مجموع الاقتطاعات الضريبية والنتاج الداخلي والنتاج الوطني.

إن الضغط الجبائي يتحدد في العلاقة التي تقوم بين الاقتطاع الضريبي الذي يتحمله شخص طبيعي أو معنوي، أو مجموعة اجتماعية أو جماعة ترابية، وبين الدخل الذي يحصل عليه هذا الشخص، أو هذه المجموعة أو هذه الجماعة الترابية¹.

فالضغط الجبائي هو ناتج قسمة المبلغ الاجمالي للاقتطاعات على الناتج الداخلي الإجمالي²، أما الضغط الجبائي الفردي فهو العلاقة القائمة بين الاقتطاع الضريبي للمكلف ومجموع قدراته التكاليفية المكونة من مبلغ الدخل الذي يحصل عليه الفرد أو يستهلكه فعلا خلال فترة زمنية معينة³.

إن للضغط الضريبي بالمغرب ارتباط وثيق بتاريخ النظام الضريبي، فقبل الحماية عرفت مستويات الضغط الضريبي ارتفاعا كبيرا نتيجة للضغوط الخارجية والهجمات الاقتصادية والمالية للدول الأجنبية، أما في عهد الحماية فإنه سجل أرقاما تتماشى وأهداف الاستعمار⁴.

1- عبد السلام أديب، "الإصلاح الجبائي والتنمية في المغرب.."، مرجع سابق، ص. 54

2- مدني احميدوش، "ظاهرة الضغط الضريبي بالمغرب" المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 69، يوليوز- غشت، 2006، ص. 65

3- صباح نعوش، "الضرائب في الدول العربية"، مرجع سابق، ص. 179

4- عادل فراج، "النظام الضريبي في إطار دولة القانون"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (مراكش)، 2003-2004، ص. 67

بعد الاستقلال أخذت نسبة الضغط الضريبي في تصاعد، حيث انتقلت من 10% سنة 1960، إلى 16% سنة 1972، لتنتقل فيما بعد إلى 27,20% سنة 2008، ثم إلى 23,70% سنة 2009، لتصل إلى 23,50% سنة 2010، ثم إلى 23,80% سنة 2011، إلى 26,60% سنة 2012 و 23,3% سنة 2013، ثم 24% سنة 2017¹، وهو ما يفسر دأب السلطات العمومية على توجيه قراراتها الجبائية نحو نفس الفئات والقطاعات الخاضعة في الاصل لمجهود ضريبي يتجاوز بكثير قدراتها الإسهامية ويجعلها تتحمل لوحدها عبء تمويل خزانة الدولة².

إن المساحة المتسعة لنظام الاعفاءات الضريبية أدت إلى تقليص القاعدة الضريبية، وجعل التمويل العمومي منحصرا في عدد محدود من الملزمين، في مقابل تخفيض العبء الجبائي على كبار المكلفين³، كما أن اللجوء لسياسة الاعفاءات الضريبية يساهم في تأجيل كل إمكانيات إصلاح النظام الضريبي، فالتوسع في منح إعفاءات ضريبية لدخل أو لقطاع معين، يقابل بالضرورة بتقليص في الموارد الجبائية، وكل فقدان للقيمة الجبائية يكرس تقليص المجهود الإنفاقي للدولة، أو حصول عجز في الميزانية، وبالتالي زيادة الضغط الضريبي.

لقد أجمع جل الباحثين والمختصين في المالية العمومية على وصف مستوى الضغط الضريبي في المغرب بالمرتفع⁴، الأمر الذي أكدته مؤسسات مالية دولية في وقت سابق، عندما اعتبرت أن مستوى الضغط الجبائي بالمغرب يعد من بين المؤشرات السلبية التي يعاني منها النظام الضريبي المغربي⁵.

1 . حسب معطيات وزارة الإقتصاد والمالية.

2 - Mohamed Abdou Mouigni, « Essai sir la politique fiscale Marocaine d'initiation ou développement », mémoire pour l'obtention du diplôme d'Etudes supérieures en droit public, Université Mohamed v, Faculté du droit (Rabat), 1994, 1995, P. 33

3- جميلة الدليمي، مرجع سابق، ص. 308

4 -Mohammed Nmili, op. cit, p.226

5- مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص. 126

إذا كان الضغط الضريبي يحدد بنسبة مجموع الاقطاعات الاجمالية إلى الناتج الداخلي الإجمالي، فإن هذا من شأنه إبراز موقع الجباية داخل الاقتصاد الوطني، وأيضاً درجة تدخل الدولة، فمستواه يتأثر بمستوى التطور الاقتصادي، وهذا ما يتأكد من خلال ضعف المردودية الجبائية في دول العالم الثالث كنتيجة لضعف الانتاج الوطني¹، مما يفسر أن ارتفاع الضغط الضريبي بالمغرب لا تحكمه الاعتبارات نفسها التي جعلت منه مرتفعاً في فرنسا مثلاً، حيث يصور "موريس كوزيون" المستوى المرتفع للضغط الجبائي بقوله: "إن الفرنسيين يعملون يوم الاثنين، الثلاثاء والأربعاء لتمويل حاجاتهم الشخصية، والخميس والجمعة والسبت صباحاً لأداء الضرائب والمساهمات الاجتماعية"²، فهل الضغط الضريبي بالمغرب تحكمه نفس الاعتبارات في فرنسا؟.

إن الإجابة على التساؤل المطروح تقتضي منا مساءلة نظامنا الضريبي الذي نراه يتكون من ثلاث أنواع من الملزمين.

- ♦ فئة معفية من أداء الضريبة وهي مرتبطة أساساً بالقطاع الفلاحي.
- ♦ فئة ثانية تتمتع بامتياز أداء الضرائب التي تريد هي، وهي الفئة المرتبطة بالقطاع العقاري.

♦ أما الفئة الثالثة فهي التي تؤدي نيابة عن الآخرين وتحمل عبء الضريبة. لذلك تتمثل هذه الفئة الأخيرة وتتجسد في الطبقات الفقيرة والمتوسطة، على اعتبار أنها تشكل القاعدة الواسعة، بحيث تتحمل أكثر من 70 رسماً وضريبة³، مما يعكس حجم الحصار الضريبي المضروب على فئة الملزمين الفقراء.

1- الحسين البر، مرجع سابق، ص. 57

1-Mourice Gozian, « Précis de fiscalité des entreprises », 16ème éd, 1992, Litec, p. 01

2- مدني احميدوش، "ظاهرة الضغط الضريبي بالمغرب"، مرجع سابق، ص. 66

أشرنا سابقا إلى تطور نسبة الضغط الجبائي بالمغرب. فهذا التطور لا يمكن اختزاله في مجرد أرقام تتغير وفق متتالية حسابية يحكما منطق رياضي، بل لا بد من وضعه في إطار يعكس حقيقة وواقع التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

إن مقارنة تطور الضغط الضريبي بالمغرب مع ما هو عليه الحال في الدول المتقدمة، قد يوحي بأن المغرب قد وصل إلى مستوى تلك الدول من حيث مستوى التقدم ، علما أن ما يميز الأنظمة الجبائية في الدول النامية عن مثيلاتها المتقدمة¹، هو الاختلاف البين في مستوى الضغط الضريبي، إلا أن المغرب كبلد نامي، وبمعدل متوسط للضغط الضريبي يصل إلى % 20.8، يقترب من فرنسا بنسبة % 21.3 ، ومن الولايات المتحدة الأمريكية بنسبة % 22.3 ، ويفوق معدل إيطاليا بنسبة % 18.9، لا يعكس أي مدلول على مستوى التنمية الاقتصادية.

فالتطور الذي يعرفه الضغط الضريبي بالمغرب ينم على أن ثمة نقلا للعبء الضريبي من القطاعات والدخول المستفيدة من الاعفاءات والامتيازات، إلى قطاعات ودخول أخرى، فاختلال الهيكل الضريبي بالمغرب من خلال هيمنة الضرائب غير المباشرة يوحي بحقيقة الميز بين الفئات السوسيو مهنية، حيث يتزايد الضغط الضريبي غير المباشر²، وبالتالي فأكبر قدر في فاتورة الضرائب يؤدي من قبل الفئات والقطاعات غير المستفيدة³. لذا من المفروض أن نضع هذه المعطيات ضمن ميزان العدالة الضريبية، من خلال منطوق الفصل 40 من دستور فاتح يوليوز 2011 الذي ينص على أنه "على الجميع أن يتحمل بصفة تضامنية وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد".

¹ – Mohammed Nmili, op,cit, p.212

² - عادل فراج، مرجع سابق، ص. 67

³ - محمد الرهج، جريدة الأحداث المغربية، 11 غشت 1999، ص. 06

فمضمون هذا الفصل يكرس المسؤولية التضامنية في التكاليف، وهو ما ينتفي بحكم الواقع، وفي هذا الصدد لا يسعنا إلا أن نتساءل كما تساءل الأستاذ عبد السلام أديب على ضوء مضمون الفصل 40 من الدستور: هل من العدل أن 70% من حصة الضريبة على الدخل تأتي من المأجورين؟، وهل من المنطق أن تساهم أقل من 2% من الشركات بأكثر من 70% من محصول الضريبة على الشركات؟، وهل من العدل أن أكثر من 60% من الشركات تصرح بالعجز¹.

إن التكاليف التي تتطلبها التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالمغرب تتحملها الفئات الاجتماعية المتوسطة والفقيرة، فإذا كان القانون يلزم الجميع تحمل تكاليف التنمية، فإن العلاقات الزبونية ومصالح الأقلية وضغوطات اللوبيات الاقتصادية، تجعل القرارات الجبائية تتجه نحو خلق نوع من التباين أمام التحمل الضريبي، وبذلك يكون القانون في سموه من خلال الفصل 40 من الدستور بعيدا كل البعد عن واقع التحمل الضريبي المنوط بالفئات الهشة، لهذا نعتبر أن الاعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية تعد إحدى أهم العوامل المبررة لارتفاع الضغط الضريبي بالمغرب.

المبحث الثاني: تقييم الأهداف الاقتصادية لسياسة الاعفاءات الضريبية

أمام التطور العميق للدولة، أصبحت الجبائية وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، حيث بدأت تحتل مكانة مفضلة في استراتيجية التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد، إذ لعبت الضريبة بوصفها موردا رئيسيا لتمويل التنمية دورا حاسما في توجيه وإنجاز الاختيارات الاقتصادية².

لقد اعتمدت الدول النامية على سياسة التدخل الجبائي كآلية فعالة لضمان التنمية الاقتصادية والاجتماعية أكثر من الدول المتقدمة، فالسياسة الجبائية في الدول الصناعية تعد عاملا لملائمة النمو، بينما في الدول النامية تهدف إلى إحداثه.

1- عبد السلام أديب، "أزمة النظام الضريبي المغربي"، الحوار المتمدن، العدد 4089، 2013، ص. 03

2- مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص. 138

إن الاختيارات الاقتصادية التي نهجها المغرب أعطت للجباية مكانة بارزة ومتميزة، كوسيلة للنهوض بالتنمية الاقتصادية من خلال تقنية الاعفاءات الضريبية ، حيث ساهمت في إحداث انفلات جبائي أدى إلى اختلال التوازنات الموازناتية (المطلب الأول)، وهو ما انعكس على أهم الأهداف الاقتصادية التي يجسدها الاعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الانفلات الجبائي لسياسة الاعفاءات الضريبية وأثره على التوازنات الميزانية

تعد الظاهرة المالية مترابطة العناصر والأدوات، ومتداخلة التأثير والأهداف، إلا أن لها مع ذلك قدرا من المرونة يسمح بتوظيفها، التوظيف الذي لا يقفز على تحكيمات منطقها المالي، بل تسمح بالموازاة مع ذلك من استعمالها كشرط موضوعي للتنمية¹. فالتوظيف التنموي لسياسة الاعفاءات الضريبية بالمغرب انطبع بطابع الصلابة العسوية عن الانشغال بالاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية، سواء من خلال أزمة السياسة الضريبية التي يتسم بها النظام الضريبي المغربي (الفرع الأول)، أو من خلال التأثير السلبي للاعفاءات الضريبية على الميزانية العامة (الفرع الثاني).

الفرع الأول : خصوصية النظام الضريبي من خلال نظام الاعفاءات الضريبية

يعتبر النظام الجبائي انعكاس لصورة المجتمع، لذلك فلا بد لهذا النظام أن يتأثر بطبيعة العلاقات السائدة عند تحديد أو اختيار المادة الضريبية، إذ هناك مجموعة من العناصر تؤثر في النظام الجبائي، وغالبا ما ترتبط بالتقاليد والبنى السياسية والإدارية والاقتصادية، ثم بالمحيط الدولي²، وهو ما تترجمه سياسة الاعفاءات الضريبية التي تستنبت

1- الحسين البر، مرجع سابق، ص. 03

2- حميد النهري بن محمد، " محاضرات في النظرية العامة للضريبة "، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (طنجة)، 2014، ص. 34

ظواهر جبائية غير صحية،(الفقرة الأولى)، تؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي برمته (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: ظاهرة التهرب الضريبي

إن الحديث عن الضرائب هو حديث عن واحد من أصعب القضايا في الفكر السياسي والاقتصادي، ليس لكونها موردا أساسيا لميزانية الدولة ، بل لاعتبارها الأساس الحقيقي في تحديث دور الدولة وحدوده، ومكان الفرد ومسؤوليته¹. لذا فالظاهرة المالية مترابطة العناصر والأدوات ومتداخلة التأثير والأهداف، بالنظر لما أصبحت تكتسيه الضريبة من أهمية مالية قصوى، إذ لم يعد أثرها يقتصر على تمويل النفقات العامة وفقا لمذهب الحياد المطلق، بل أصبحت أداة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي، وكذا لتحقيق مختلف التوازنات داخل المجتمع².

لقد دخلت الضرائب في الوقت الحالي حياة كل فرد، إذ لم يعد هناك من لا تلحقه بعض أحكام تشريعاتها، فمن لا يؤخذ بقواعدها بطريقة مباشرة، تلحقه أثارها عن طريق الضرائب غير المباشرة. فالحاجة إلى المال شكلت عبر مختلف الأزمنة والعصور ضرورة قصوى وعنصرا لا غنى عنه لاستمرار الدولة في القيام بوظائفها³.

إن الاداء الضريبي مهما انتظم وشكل تصرفا حضاريا راقيا ينم عن مواطنة جبائية صادقة وقيم أخلاقية عالية، فإنه يواجه بممارسات تقوض دوره وتترك السياسة الضريبية

1- أحمد حليبة، "التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكال-الرباط) ، 2007-2008، صص. 7-8.

2- الحسين البر، مرجع سابق، ص.04.

3- الصديق جعوان، "إشكالية التهرب الضريبي في المغرب" ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكال -الرباط)، 2001- 2002 ، ص.11

ككل، وتجعل من المواطنة الجبائية مجرد خطابات واهية¹، كالممارسة المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي.

لقد شكل موضوع الضريبة ومحاولة التهرب منها إحدى أهم المواضيع التي شغلت بال السلطات العامة وأثارت اهتمام المواطنين والمهتمين، كل من زاوية نظره وتأثره بالظاهرة، باعتبارها إفرازا لطبيعة البنية السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة والمتسمة بعلاقات القوة والهيمنة المسيطرة. لذا فالوضع الجبائي بالمغرب يبدو كوعاء لعدة متناقضات وإكراهات، لا تخلو من انعكاس سلبي على حقوق الخزينة وأداء الملزم لواجبه الضريبي².

لقد أثار مصطلح التهرب الضريبي غموضا كبيرا في ظل غياب أي تعريف تشريعي له، لهذا بقي الخلاف قائما على مستوى الفقه في تحديد مفهومه³، إلا أنه يكتسي أهمية كبرى، نظرا لما له من انعكاسات جبائية ومالية، بالإضافة إلى ما يسمح به من تشخيص لطبيعة الأطراف المتدخلة في ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال تسليط الضوء على الملزم كمفهوم سوسيولوجي، ثم الإدارة كجهاز إداري.

إنه من قبيل المجازفة ربط ظاهرة التهرب الضريبي واختزالها في سبب معين، بالنظر للاعتبارات السوسيو اقتصادية والثقافية والادارية والسياسية، التي أصبح التهرب الضريبي بموجبها ظاهرة تفرض نفسها وبقوة داخل النظام الجبائي، لهذا فمحاولة الربط بين ظاهرة التهرب الضريبي وسياسة الاعفاءات الضريبية لا تعني أن هذه الأخيرة هي السبب الوحيد في تنامي الظاهرة.

1- أحمد حليبة، مرجع سابق، ص. 09.

2- الحسين البر، مرجع سابق، ص. 07.

3- فمن الفقه من يأخذ بالمفهوم الضيق للتهرب، حيث يشترط لتوفره مخالفة الفاعل لأحكام القانون، ومنهم من يفضل الأخذ بالمفهوم الواسع حيث يعتبر التهرب متوفرا كلما تم اللجوء إلى استعمال أساليب تمكن من التخلص كليا أو جزئيا من الضريبة، سواء اقترن ذلك أو لم يقترن بمخالفة نص قانوني.

للإطلاع على مختلف التعاريف الفقهية لظاهرة التهرب الضريبي. يراجع:

- الحسين البر، مرجع سابق، ص. 9.

- أحمد حليبة، مرجع سابق، ص. 19، 20.

لقد كان للنهج الاقتصادي الليبرالي الذي اعتمدته المغرب منذ بداية الاستقلال تأثير كبير على النظام الجبائي، وعلى توجهاته التي عملت على تشجيع تراكم رأس المال على حساب تكلفة الانتاج والتوزيع العادل للدخول والثروات بين أفراد المجتمع، وهو ما عبرت عنه قوانين الاستثمار المتراكمة التي منحت إعفاءات ضريبية هامة لفائدة كبار الفلاحين والملاكين العقاريين وأرباب الصناعة، على حساب الفقراء وذوي الدخل المحدود الذين يتحملون أعباء ضريبية تفوق بكثير طاقاتهم وقدراتهم على الدفع .

لقد أصبح المعطى السوسيواقتصادي يشكل أهم أولويات البرامج التنموية لجل الأنظمة. لذا حاول المغرب ترجمة إملاءات المؤسسات المالية الدولية، بالخضوع لسياسة التقويم الهيكلي، والتركيز على المبادلات التجارية وعولمة التجارة وأخذ التجارب والمعارف من الدول المتقدمة التي لها السبق في التقدم الاقتصادي¹، موظفا بذلك السياسة الضريبية، باعتبارها مجموعة من البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها وآلياتها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة، للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع².

إن الميز الذي تكرسه سياسة الاعفاءات الضريبية، من خلال تحمل فئة معينة من الملزمين أعباء الدولة دون فئة أخرى، يجعل الملزمين غير قادرين على تحمل النزعة الظالمة للنظام الجبائي الذي يقضي بمحاباة الفئة المحظوظة من الملزمين أصحاب الأموال، فهذا النوع من التعامل يثير لديهم إحساسا بالظلم، مما يدفعهم إلى البحث عن أساليب عديدة للتخلص من الضريبة، كرد فعل سلبي عن سياسة التقدير والتهميش التي تنهجها السلطات العمومية في حقهم.

1- فتح الله ولعلو، تقديم كتاب، "السياسة الجمركية المغربية وإشكالية المبادلات التجارية الدولية"، فاطمة الحمدان بحير، مطبعة النجاح الجديدة (الدار البيضاء)، 2005، ص. 05

2- سعيد عبد العزيز عثمان، " النظام الضريبي (مدخل تحليلي مقارن) "، الدار الجامعية (الاسكندرية)، 2000، ص. 13.

فكون الضريبة ذات ارتباط كبير بميادين عديدة تتأثر بها وتؤثر فيها، وفي إطار الأهداف غير المعلنة للسياسة الضريبية، تقر هذه الأخيرة إلى جانب قوانين أخرى غير القانون الضريبي، منح مجموعة من الامتيازات والإعفاءات يصعب التحكم فيها نظرا لأشكال التناقض والغموض وشتات القوانين، مما يصعب معه تحديد المركز القانوني للممول اتجاه الضريبة في ظل التنوع الكمي والنوعي للإعفاءات الضريبية، وهكذا تصبح الاستفادة من وضع جبائي طريقا معبدا يؤدي بأمان إلى التهرب الضريبي¹، فأزمة الاعفاءات الضريبية بالشكل التي هي عليه لا ترتبط بعدم ضبطها فقط، بل أيضا بالتحريف الذي يطالها، واستغلالها كأداة للتهرب من الضريبة، فالتباين الصارخ وغير المقبول في الاستفادة من نظام الاعفاءات الضريبية يعد تهريا ضريبيا، والفئات المحظوظة لها القدرة الكافية لممارسة التهرب² بمختلف أشكاله وأنواعه³، مما يؤثر على السير الطبيعي لاستراتيجية التنمية، فتشجيع الاستثمار ومحاربة الفقر والبطالة رهين بالحد من مختلف الأسباب المؤدية لاستتبات ظواهر شاذة داخل النظام الضريبي التي تزيد من تعقيده.

الفقرة الثانية: تعقيد النظام الضريبي

أصبح لزاما على المغرب أمام الظرفية الاقتصادية العالمية أن يتكيف مع المتغيرات الراهنة، ليس على المستوى السياسي فقط، ولكن اقتصاديا أيضا، بتحويل وتغيير بنيته

1- أحمد حلبية، مرجع سابق، ص. 88

2- الصديق جعوان، "مرجع سابق، ص. 160

3- حيث نميز كما جرت العادة بين التهرب الضريبي المشروع أو ما يعرف بالتجنب الضريبي باعتباره فن تحاشي السقوط في حقل جاذبية القانون الضريبي، ثم التهرب الضريبي غير المشروع أي الغش الضريبي وهو المخالفة الصريحة للقانون =بهدف التخلص من فرض الضريبة، ثم التملص الضريبي والذي يفيد تملص الملزم من أداء الضريبة مستغلا إعفاء ضريبيا أو النقص الذي يعتري نصوص القانون الضريبي.

لمزيد من الاطلاع حول أنواع التهرب الضريبي يراجع:

- الحسين البر، مرجع سابق، ص. 21 وما بعدها.

- أحمد انميلي، "التهرب الضريبي الداخلي والدولي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الاول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (وجدة)، 2006-2007، ص. 14 وما بعدها

الانتاجية، عبر توفير الموارد المالية، وتحديث نظامه الضريبي، مواكبة للتحديات الاقتصادية العالمية، على اعتبار أن أي نظام ضريبي هو ثمرة لمسار تظافر مجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية التي تحركه وتشتطره، فالنظام الضريبي يعد أحد عناصر النظام الاجتماعي المسيطر¹. لذا فأى محاولة لإصلاحه وتطويره لا بد أن تستحضر الأوضاع الاقتصادية والسياسية، ليس في راهنيتها فقط، بل من خلال رصد التطورات والمستجدات التي قد يتسم بها الوضع السوسيو-اقتصادي في إطار بعد استشرافي علمي وموضوعي.

وكما يظهر حاليا فإن النظام الضريبي المغربي يكرس مرحلة من مسلسل طويل التطور، إذ يحاول أن يحقق التكامل بين أساس تقليدي وتقنيات عصرية مقتبسة²، كتقنية الاعفاءات الضريبية، وفي هذا الاتجاه التوسعي، حري بنا الوقوف عند الدور الذي تلعبه الاعفاءات الضريبية من داخل النظام الضريبي، فهل استطاعت سياسة الاعفاءات الضريبية رفع اللبس والغموض عن هذا النظام، وبالتالي توحيد وتماسك مجموع مكوناته؟، أم أنها ساهمت في تعقيده؟.

إذا كانت سياسة الاعفاءات الضريبية تشكل وبشكل دائم مكونا أساسيا ومميزا من مميزات النظام الضريبي بالمغرب، على اعتبار أن عملية توزيع هذه الاعفاءات ظلت تخضع لتنازع وصراع النفوذ، خدمة لمصالح ضيقة مستبعدة في كثير من الأحيان خدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فإنه كان ومازال لزاما على النظام الضريبي المغربي أن يحافظ على اللاتوازنات المجتمعية، لذلك ظل هذا النظام يتسم بمجموعة من العراقيل حالت دون بلوغ الاهداف المنشودة.

إن النظام الضريبي المغربي على امتداده وتنوعه، يستدعي القيام بجرد مجموعة من الضرائب المطبقة فعليا، إذ تمتد هذه الضرائب من الجباية المحلية، فالجباية الوطنية، مروراً

1- عبد الغني خالد، "تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب القرن 19"، مطبعة دار النشر المغربية (الدار البيضاء)، 2002، ص. 115

2- مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص. 112

بالاقتطاعات الجبائية وشبه الجبائية الإلزامية. لذا نجد في النظام الضريبي المغربي فسيفساء ضريبية¹، توحى بغياب الاستراتيجية الواحدة للنظام الضريبي المغربي، حيث يحكم هذا النظام عدة تشريعات ونصوص صدرت بشكل متفرق وفترات مختلفة، ولم يتم إصدارها في ظل استراتيجية واحدة.

فتطور الدولة وتدخلها في شتى المجالات، وكذا تعقد أشكال الحياة الاقتصادية قاد بالضرورة إلى الزيادة في عدد الضرائب وأشباه الضرائب والرسوم في إطار بالغ من التعقيد، عبر ما تتطلبه من تحديدات وتصاريح والتزامات محاسبية يصعب على الملزم فهمها واستيعابها في كثير من الأحيان².

إن الملزم الضريبي المغربي يجد نفسه أمام نظام متشعب وخاضع باستمرار للتعديل والتغيير، بحسب ما تمليه الاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية، وبشكل لا يسمح بترسيخه في ذهن الملزم، وهو ما يثير حالة قلق دائم لدى الملزمين، لإحساسهم بعدم الاستقرار الضريبي وتخطيهم في تشريعات متعددة ومتناثرة، تقودهم إلى تضارب في التفسيرات والدخول في مواجهات عديدة مع إدارة الضرائب لالتماس الإيضاحات³.

إن المبالغة في منح الإعفاءات الضريبية تؤدي بالضرورة إلى التأثير سلبا على مساواة الجميع أمام الأعباء العامة، فاستفادة الأقليات المؤثرة في صناعة القرار الجبائي الاستثنائي من الامتيازات والإعفاءات الضريبية مسألة تمس التصور العام للنظام الجبائي. فالطابع التصاعدي الذي تعرفه الإعفاءات الضريبية يسير في تعميق نقل العبء الجبائي إلى الفئات الضعيفة⁴، خصوصا في ظل توازن معيب لبنية النظام الضريبي.

1- نفس المرجع ، ص.47.

2- فالنظام الضريبي المغربي عبارة عن أنظمة مختلفة، نظام ضريبي تقوده المديرية العامة للضرائب ونظام تسييره إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة وأنظمة محلية تسيروها الجماعات الترابية بالإضافة إلى الرسوم الشبه ضريبية تتكلف بها بعض المؤسسات العمومية.

3- الحسين البر، مرجع سابق، ص. 83.

4- محمد سليم الورياكلي، مرجع سابق، ص. 218

فالدارس للمنظومة الجبائية المغربية يجد في نهاية المطاف غلبة الجباية غير المباشرة على الجباية المباشرة، إذ يتضح من خلال تحليل البنيات الضريبية المغربية الأهمية التي يكتسبها كل نوع من أنواع المداخل الضريبية ضمن مجموع مكونات النظام الجبائي، كما أن التفاوت بين مختلف المداخل يعكس تفاوتاً رئيسياً داخل النظام الضريبي النوعي¹، وهو تعبير واضح وصريح عن ضعف الدولة الجابية، فهذه الأخيرة ليس بمقدورها الوصول إلى تضريب قطاعات ودخول واسعة، وبالتالي تحقيق إيرادات حقيقية نتيجة لذلك².

فالعجز في تضريب قطاعات ودخول معينة مرتبط بطبيعة الوعاء الضريبي، إذ كلما اتسع هذا الوعاء ليشمل كل الدخل، إلا وتأكدت مصداقية النظام الضريبي، وهو ما يعاني منه نظامنا الضريبي النوعي المطبق حالياً، إذ يتسم بضيق وعاءه ولا يشمل كل صور الدخل³، لذلك تعرض هذا النظام لانتقادات شديدة توجت بالمطالبة الفورية لاصلاح شامل. فبالرغم من مختلف محاولات الاصلاح، فإن الأهداف المرجوة لم تتحقق باعتراف السلطات والمؤسسات المعنية نفسها⁴ التي عملت على تشخيص واقع النظام الضريبي والوقوف عند عيوبه وثغراته، وطرح البدائل الممكنة والموضوعية لتدارك التعقيدات التي يعاني منها النظام الجبائي المغربي، من خلال عقد مناظرة وطنية حول الجبايات.

1- عبد السلام أديب، " السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية"، مرجع سابق، ص. 57

2- إلياس القاطي، مرجع سابق، ص. 64

3- محمد المشط، "المردودية والعدالة الضريبية من خلال الجباية المباشرة بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1986، ص. 82.

4- ففي تقريره بمناسبة انعقاد الدورة العشرية العادية للمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بمناسبة مناقشة تقرير حول موضوع " النظام الجبائي المغربي والتنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، أكد المجلس واعترف بمختلف الأعطاب التي يعاني منها النظام الضريبي المغربي والتي أجملها في:

- عدم توزيع العبء الضريبي بصفة عادلة بين الفاعلين الاقتصاديين. حيث تؤدي 2% من المقاولات المغربية حوالي 80% من الضريبة على الشركات، فيما يتحمل الأجراء 75% من مجموع الضرائب على الدخل.

- عدم خضوع عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية المذرة للدخل لأي نظام جبائي.

- عدم وجود أي دراسات ميدانية تقيم أثر وفاعلية الحوافز المالية التي توفرها الحكومة لدعم الاقتصاد

- تقويت العديد من الموارد الإضافية التي يمكن أن يساهم فيها القطاع غير المهيكل

كما اعتبر المجلس أن الضريبة على القيمة المضافة لا تتوزع بشكل منصف على بعض القطاعات الاقتصادية

الفرع الثاني: الانعكاسات الميزانية لسياسة الاعفاءات الضريبية

إن الأداة الجبائية كوسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية، جعلت أغلب الدول النامية تنص ضمن تشريعاتها الجبائية على مجموعة من التشجيعات والاعفاءات الضريبية بهدف تسريع وثيرة التنمية، إذ تمثل هذه الاعفاءات تنازلاً من الدولة عن حقها في فرض وتحصيل الضريبة وفقاً لقرارات سياسية معينة، لذلك تشكل نقصاً مالياً هاماً في الميزانية العامة للدولة. إن الاعفاءات الضريبية باعتبارها نفقات جبائية تشبه النفقات العمومية من حيث الانعكاسات التي تخلفها على الميزانية، تستوجب الوقوف عند تأثيرها على بنية موارد الميزانية العامة (الفقرة الأولى)، والوقوف عند طبيعة مخرجاتها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تأثير الاعفاءات الضريبية على بنية الميزانية العامة

إن فاعلية أي سياسة مالية تقتضي تجانس عناصرها التي تساهم في تكوين بنيتها، فالسياسة المالية تلعب دوراً إيجابياً في مسلسل التنمية، وتحقيق العدالة الاجتماعية، كما تسعى إلى تكيف كافة العلاقات الاقتصادية القائمة في المجتمع، ولتحقيق ذلك تلجأ الدولة إلى العديد من الآليات لتطبيق وأجراء سياستها المالية.

فالميزانية العامة كبيان تقديري مفصل بالنفقات والإيرادات غير الواردة بالميزانيات الملحقة أو ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة أو الحسابات الخصوصية للخزينة، التي يأذن البرلمان للحكومة بصرفها وتحصيلها برسم سنة مقبلة تنفيذاً للسياسة العامة للدولة¹. تعد من بين أهم الآليات القانونية التي تعمل من خلالها الدولة على تنفيذ برامجها.

1- عسو منصور، قانون الميزانية العامة، مرجع سابق، ص. 14

تحتل المنظومة الضريبية إذن موقعا متميزا داخل إعداد الميزانية العامة ، باعتبارها موردا أساسيا لإعداد وتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية¹، وحيث أن النظام الضريبي المغربي يتسم بمجموعة من المعوقات التي ساهم فيها نظام الاعفاءات الضريبية، تصبح الميزانية العامة أداة سياسية تترجم مصالح وفلسفة مراكز القوى السائدة في المجتمع والمؤثرة في صناعة القرارات الجبائية الاستثنائية، على اعتبار الارتباط الوثيق بين الاعفاءات الضريبية والميزانية العامة.

إذا كانت الاعفاءات الضريبية أداة اقتصادية ومالية توجه كما يرى المسؤولون، إما إلى تشجيع أو انعاش قطاع معين، أو تنمية منطقة أو مجال سوسيو-اقتصادي، أو تحفيز فئة أو فئات اقتصادية معينة، فإنها تشكل في الآن نفسه أزمة موارد ضريبية بالدرجة الأولى، مما ينعكس بالسلب على ميزانية الدولة.

كما أشرنا فالميزانية العامة تعتبر العمود الفقري للمالية العامة، وأداة لضبط الأموال العامة والعلاقة بين تحصيلها وإنفاقها، حيث تترجم بشكل واضح التوجهات الفكرية والايدولوجية والسياسية للدولة. وحيث أن الضرائب تحتل مركز الصدارة ضمن الأنواع المختلفة لمداخل الميزانية، فإن المغرب كما في باقي الدول النامية يكرس نوعا من التفاوت البنيوي في طبيعة موارد الميزانية العامة²، مما جعل هذه الأخيرة تتسم بالصلابة³.

إذا كان ممكنا أن تدفع الضرائب بالتنمية إلى الأمام وتواكبها في شموليتها، فإن الاعفاءات الضريبية تعاكسها بالنظر لأبعادها السلبية على المستوى المالي والاجتماعي، وهو ما يعكسه حجم الخسارة المالية لهذه الإعفاءات بالنسبة لحجم المداخل الجبائية للميزانية العامة للدولة. كما يوضح ذلك الجدول التالي:

1- Farid Lakhdar Ghazal, » Les recettes fiscales dans la politique budgétaire au Maroc, Revue juridique, politique et économique du Maroc », N°28, p.125.

2- عادل فراج، مرجع سابق، ص. 97.

3- مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص. 161.

الجدول رقم 24: نسبة الخسارة المالية المترتبة عن الاعفاءات الضريبية بالنسبة لحجم المداخل الجبائية للميزانية

السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
مجموع موارد الميزانية (مليون درهم)	226.523	255961	283504	262330	268101	212411	222281
حجم خسارة الاعفاءات الضريبية (مليون درهم)	32722	36238	34173	34407	3174	32423	33421
نسبة حجم الخسارة إلى مجموع موارد الميزانية	%14,45	%14,16	%12,05	%13,20	%11,84	%15,26	%15,03

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من قوانين مالية سنوات (2011-2016)

يبدو من خلال الجدول أن ميزانية الدولة تعتمد على الضرائب بدرجة أولى، والتي يتحملها الملزم المتوسط الدخل والفقير، في مقابل استفادة الأقلويات من امتيازات وإعفاءات ضريبية كبيرة، الشيء الذي ينعكس على كتلة الموارد المالية، حيث تخلت الدولة عن حوالي 33 مليار درهم سنة 2011، أي بنسبة %14,50 بالنسبة لمجموع موارد الميزانية العامة ليرتفع حجم الموارد المتخلي عنها إلى حوالي 34 مليار درهم سنة 2014. لهذا فخلال الخمس سنوات الممتدة ما بين 2010 و2014 تخلت الدولة عن ما مجموعه 167,579 مليار درهم، أي ما يعادل تقريبا 64% بالنسبة لمجموع موارد الميزانية العامة لسنة 2014، الشيء الذي يؤكد الانعكاسات السلبية التي تسببها الاعفاءات الضريبية على ميزانية الدولة خصوصا في ظل محدودية نتائجها الإقتصادية والإجتماعية، وهو ما يمكن أن يشكل مساسا سلبيا بالسياسة الإستثمارية للدولة.

الفقرة الثانية : مخرجات الميزانية وأزمة العجز

تلعب الميزانية العامة دورا رئيسيا في التنمية، لأنها تمثل الأداة المنظمة لتمويل الخطط والبرامج والمشاريع، وأداة مهمة للتأثير على النشاط الاقتصادي وتوجيهه خلال فترة زمنية مقبلة¹. لذا ظلت مسألة التمويل إحدى القضايا الأساسية داخل السياسة العامة للدولة، فمجرد تحديد الأهداف والأولويات دون توفير الامكانيات اللازمة للتنفيذ يجعل أي سياسة عامة مهما بلغت من تماسك وتكامل فارغة من أي معنى.

إن الوقوف عند مخرجات الميزانية العامة بالمغرب يسمح لنا بمعرفة طبيعة الانفاق الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بشكل الدولة ومدى تدخلها، وبالتالي الوقوف عند مميزات الضريبة بالمغرب، فهل ترتبط بمواجهة نفقات الدولة أم تتجاوزها من خلال مشاريع وأوراش تنموية؟ تتعدد أشكال وأنماط التدخل بارتكاز السلطات العمومية بالمغرب على مجموعة من الآليات والتقنيات الضريبية. جاعلة من نظام الاعفاءات الضريبية الآلية الأولى لتشجيع قطاع معين أو تنمية مجال جغرافي محدد، إلا أن لهذه الآلية انعكاسات قلصت من مجموع مداخل الميزانية العامة، فأي تأثير لها على مستوى نفقات الميزانية العامة؟

طبيعي أن تكون الميزانية العامة أداة لضبط الأموال العامة والعلاقة بين تحصيلها وانفاقها، وأن تتأثر النفقات العامة بتأثير الاعفاءات الضريبية على موارد الميزانية.

فبالإضافة إلى مجموعة من العوامل والأسباب التي يتداخل فيها الاقتصادي، الاجتماعي، السياسي والإداري، تعتبر الاعفاءات الضريبية بالشكل التي هي عليه بالمغرب أداة مؤثرة على طبيعة الانفاق العام.

لهذا فقياس حجم تأثير الاعفاءات الضريبية على نفقات الميزانية العامة بالمغرب ينطلق من تحليل الأرقام التي يوضحها الجدول التالي.

1- أسامة عبد الرحمان، " المورد الواحد والتوجه الاتفاقي السائد"، مركز دراسات الوحدة العربية، بدون سنة، ص.13

الجدول رقم: 25 نسبة حجم الاعفاء بالنسبة لحجم طبيعة نفقات الميزانية العامة لسنة 2014. (بالدرهم)

نسبة حجم الاعفاء ¹ بالنسبة لحجم النفقة	حجم النفقة (بالدرهم)	نسبة الإعفاء طبيعة النفقة	
		نفقات الموظفين	نفقات
%33.4	103.700000000	نفقات المعدات	التسيير
%111	30959163000	التكاليف المشتركة	
%55.85	62028000000	النفقات الطارئة والمخصصات الاحتياطية	
%1300	26660000000	مجموع نفقات التسيير	
%17.4	199353163000	نفقات الاستثمار للميزانية	
%70	49502282000	نفقات الفوائد والعمولات المتعلقة بالدين العمومي	
%144	23934667000	نفقات استهلاك الدين العمومي المتوسط والطويل الأجل	
%103.8	33378262000	مجموع نفقات الميزانية	
%11.3	306168374000		

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من مقتضيات قانون مالية سنة 2014

يختلف تأثير الاعفاءات الضريبية على حجم نفقات الميزانية العامة للدولة بحسب طبيعة كل نفقة على حدة، فبالنسبة للنفقات المتعلقة بالأجور فهي تستنزف كتلة أجور ضخمة، يشكل حجم الخسارة المالية للاعفاءات الضريبية بالنسبة لها حوالي 33.4%. أما بالنسبة لنفقات استثمار الميزانية التي بلغت حوالي 495 مليار درهم، فإن نسبة حجم الاعفاء بالنسبة لهذه النفقات وصلت إلى 70%.

إن هذه الأرقام والنسب توضح بجلاء مدى التأثير السلبي لنظام الاعفاءات الضريبية على الميزانية العامة بالمغرب إيرادا وإنفاقا. لذا تظل مختلف مؤشرات التنمية

1- حيث بلغ حجم الخسارة المالية للإعفاءات الضريبية التي تم تقييمها سنة 2014 حوالي 34 مليار و 645 مليون درهم.

الاقتصادية والاجتماعية في مستويات متدنية، بالنظر إلى عدم القدرة على تمويل المشاريع التنموية¹، في ظل ما تتسم به الميزانية العامة من عجز نتيجة تزايد حجم النفقات.

يعرف عجز الميزانية في أدبيات المالية العامة بأنه زيادة النفقات الحكومية على الإيرادات² التي يتم تحصيلها من قبل السلطات لتحقيق الأهداف المتعددة للمجتمع وإشباع الحاجات العامة. لذا فالإنفاق يعد إحدى الأدوات المالية الرئيسية التي من خلالها يحدد حجم العجز. فهذا الأخير يعبر عن الوضعية التي تكون فيها النفقات العامة أكبر من الإيرادات.

إذا كان عجز الميزانية يتأسس - إلى جانب العوامل المؤدية إلى زيادة الإنفاق العام - على العوامل المؤدية إلى تراجع الإيرادات العامة، التي تعتبر الإعفاءات الضريبية إحداها، فإنه من الطبيعي أن يؤثر استئثار الأقليات واللوبيات الضاغطة المستفيدة من مخرجات القرار السياسي الجبائي على التوازنات المالية في اتجاه تكريس العجز، الذي يعد أبرز سمات المالية العمومية بالمغرب. لهذا فالإعفاءات الضريبية من شأنها التخفيف من حدة العجز وهو ما سنوضحه في الجدول التالي.

الجدول رقم 26: تطور نسبة حجم الإعفاء بالنسبة لحجم العجز (2011-2016). (مليون درهم)

2016	2015	2014	2013	2012	2011	
24063	35395	43837	13,929	33754	15863	حجم عجز الميزانية
32423	31749	34645	34173	36238	32722	حجم الإعفاء الضريبي
%135	%89,7	%79	%245	%107	%206	نسبة حجم الإعفاء بالنسبة لحجم العجز

المصدر: تركيب شخصي انطلاقاً من قوانين مالية سنوات (2011-2016) والتقارير المرفقة.

1- وهو الأمر الذي يتأكد من خلال نفقات الاستثمار للميزانية التي تظل ضعيفة بالمقارنة مع مختلف النفقات. حيث بلغت ميزانية الاستثمار سنة 2010 حوالي 54 مليار درهم لتتراجع سنة 2014 و تصل إلى 49 مليار درهم.

2- إبراهيم منشد حلمي، " تحليل وقياس ظاهرة العجز المزدوج في مصر، تونس والمغرب 1975-2000 "، أطروحة لنيل الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، 2004، ص. 71

من خلال معطيات الجدول، يتضح أن النظام المالي بالمغرب أرادته السلطات العمومية أن يظل معطوبا، فالتمادي في منح الاعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية لن يزيد المالية العمومية إلا تعقيدا وعجوزات إضافية، إذ بلغت نسبة حجم الاعفاء بالنسبة لحجم العجز أرقاما قياسية خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 حتى سنة 2016، حيث انتقلت هذه النسبة من 206% سنة 2011 ، إلى 245% سنة 2013، ثم إلى 135% سنة 2016.

المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية لنظام الاعفاءات الضريبية على ضوء نموذج القطاع الفلاحي

لقد حاولت الدولة خلق إطار تستطيع من خلاله تحفيز المبادرة الخاصة من أجل توجيهها نحو الاستثمارات المنتجة، وهكذا جعلت من خلال سياسة الاعفاءات الضريبية آلية تعمل على إنعاش القطاع الاقتصادي بما يتماشى والتوجه العام الذي تشكله السياسة الاقتصادية والمالية وحتى السياسة الاجتماعية للدولة.

فكثيرا ما يبرر وجود إعفاءات ضريبية بالرغبة في تنمية حجم الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار (الفرع الأول)، لكسب رهان التنمية، وهو ما يسوقنا إلى استحضار تجربة إعفاء القطاع الفلاحي من خلال الوقوف عند الأهداف الاقتصادية لإعفاء هذا القطاع (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مدى مساهمة الاعفاءات الضريبية في تنمية حجم الادخار ومستوى الاستثمار

أشرنا للعلاقة الجدلية بين الجباية والادخار والاستثمار، فإذا كانت وظيفة الجباية تتمثل في استقرار الاقتصاد في بلد متقدم، فإنها في بلد نام كالمغرب تنحصر في تحقيق أقصى مستوى للادخار الاجمالي وبالتالي تشجيع الاستثمار.

تعد تنمية الادخار (فقرة أولى) من بين أهم الأهداف التي تسعى السلطات العمومية إلى تحقيقها، باعتبار الادخار هو المتغير الأساسي للنمو الاقتصادي. لذا فهو يعد من السياسات غير المباشرة لتشجيع الاستثمار (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: دور الإعفاءات الضريبية في تنمية الادخار

الادخار ظاهرة اقتصادية أساسية في حياة الأفراد والمجتمعات. لذا فهو يعد حجر الزاوية لأي خطة تنموية. لذلك فإن قضية تنمية الادخار تعد من أهم قضايا النمو والتنمية التي تسعى السلطات العمومية إلى تحقيقها، مرتكزة في ذلك على القرار الجبائي الاستثنائي للمساهمة في الدفع بعجلة التنمية¹.

يعبر الادخار عن المبالغ المالية المحتفظ بها للاحتياط أو الاستثمار، إذ تعتبر عملية الادخار المرحلة الأولى السابقة للاستثمار، لأنه عملية تسبق عملية تنفيذ المشروع، كما يعد بمثابة تحويل الموارد المالية إلى عناصر موجهة نحو تمديد القدرة الاستهلاكية للاقتصاد².

كما يقصد به، الجزء من الدخل الجاري الذي لم يستخدم في الاستهلاك الجاري خلال فترة معينة، وتوجيهه لبناء الطاقات الانتاجية التي تعمل على زيادة هذا الدخل أو تحافظ على مستواه المحقق فعلا، كما يعرف بأنه ناتج النشاط الاقتصادي الذي لا يستهلك، بل يوجه بطريقة تجعل له في المستقبل قدرة أكبر على إشباع الحاجات³.

1- مداخلة وزير الاقتصاد والمالية بمناسبة مناقشة مشروع القانون الاطار للإصلاح الجبائي

2- عبد السلام أديب، " السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية"، مرجع سابق، ص. 48.

3- حسين عبد المطلب الأسرج، " دور سوق الأوراق المالية في تنمية الادخار في مصر"، رسالة لنيل الماجستير في الاقتصاد، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، 2002، ص. 47.

لذلك يعتبر القرار الجبائي الآلية المعول عليها لتشجيع وتحريك الادخار بشكل يعطي دينامية أكبر للاستثمار المنتج الذي يخلق قيمة جديدة وفرصا للشغل، على اعتبار العلاقة الجدلية بين الجباية والادخار والاستثمار¹.

تؤثر السياسة الجبائية بأشكال مختلفة على الادخار بنوعيه العام والخاص، فالادخار العمومي يتحقق عبر فرض ادخار اجباري من خلال الرفع من العبء الضريبي، أما الادخار الخاص فيتحقق من خلال نظام الاعفاءات الضريبية. فإلى أي حد استطاعت الاعفاءات الضريبية تعبئة أمثل للادخار بالمغرب؟

يشكل الادخار الخاص الداخلي أو الخارجي إحدى الأهداف التي تستهدفها الإعفاءات الضريبية، لهذا ظل هاجس الادخار يراود السلطات الجبائية من خلال مختلف قوانين المالية، لكن بإجراءات جبائية استثنائية محتشمة على مستوى الكم والكيف، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 27: التدابير الجبائية الإستثنائية المتعلقة بتشجيع الإدخار خلال سنة 2014

نوع الادخار				طبيعة التدبير	
الادخار الخارجي				الادخار الداخلي	
إعفاء كلي	تخفيض	إعفاء كلي	إسقاط	تخفيض	ضرائب جزافية
4	2	7	1	.	.
1	.	8	1	.	5
.	.	3	.	2	.
.	.	7	.	.	.

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقرير النفقات الجبائية المرفق بقانون مالية سنة 2014

1- عبد النور أولاد عبد الهادي، مرجع سابق، ص. 107.

إن قراءة بسيطة لمضمون الجدول أعلاه توحى بضآلة وقلة الاجراءات الجبائية الاستثنائية الرامية إلى تعبئة الادخار سواء الخارجي أو الداخلي، حيث بلغ عدد التدابير الجبائية سنة 2014 حوالي 34 تدبير، يحتل فيها الادخار الداخلي الحصة الكبرى بحوالي 27 تدبير جبائي استثنائي، كما يلاحظ أيضا أن التدابير الجبائية الاستثنائية استهدفت تعبئة الادخار من خلال الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، فالجانب الكمي للإعفاءات الضريبية يضعف حجم الادخار، أما التوزيع النوعي لها فهو يوجهها وعلى قلتها لصالح فئات محدودة وذات وزن اقتصادي كبير، فحجم الاعفاءات الكلية الذي بلغ حوالي 29 تدبير يوجه بالخصوص لصالح المقاولات سواء الاجنبية منها أو الوطنية.

إن الامتيازات الجبائية تبقى بدون فعالية بالنظر إلى الهيكلية العامة للتوزيع غير العادل للدخل، والمستوى المتوسط والضعيف لأغلبية الدخل بصفة عامة، لتبقى الامتيازات والاعفاءات الممنوحة في مصلحة أصحاب المداخل العليا¹، الذين يعتمدون إلى تجميد أموالهم عوض استثمارها، أو يتم تهريبها إلى الخارج²، مما ينعكس على تعبئة الادخار. لذا فتأثيرها يصبح أكثر وضوحا عندما يتعلق الأمر بالادخار، فاستهداف الجباية للإدخار يتوقف على طبيعة هذا الأخير، فالادخار العام ينطلق من اعتبار الضريبة بمثابة ادخار إجباري، على افتراض قيام الدولة بإنفاق حصيلة الضريبة لتمويل الاستثمارات العامة اللازمة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية³، أما الرفع من الادخار الخاص فيتأتى من خلال التخفيض من الضرائب عبر مختلف الاعفاءات والامتيازات، لهذا فالادخار بالمغرب يثير مجموعة من الملاحظات.

أن اختيارات السلطات العمومية تتجه نحو تعبئة الادخار العمومي اعتمادا على إقبال العبء الضريبي على الاستهلاك، مما يؤدي إلى رفع أسعار السلع والخدمات نتيجة

1 - Boussetta (M), « Fiscalité et développement : éléments d'analyse et de politique », Tthèse du doctorat, Université de Paris X, Novembre 1981, p.210.

2- خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 40.

3- عبد السلام أديب، "السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية"، مرجع سابق، ص. 19.

سهولة نقل عبئها وبالتالي الحد من حجم استهلاك أصحاب الدخل المنخفض وتقليص قدرتهم على الادخار إلى الحدود الدنيا، في مقابل ذلك تعمل السلطات على تشجيع الادخار الخاص عن طريق التقليل من الضرائب ومنح أكبر قدر من الاعفاءات الضريبية على نحو يترجم بخسارة جبائية على مستوى الخزينة العامة للدولة لصالح القوى المؤثرة والمضاغطة.

إن تعبئة وتنمية الادخار بالمغرب يثير تناقضا صارخا بين الادخار العام والخاص، ففي الوقت الذي تنقل فيه السلطات الجبائية كاهل أصحاب الدخل المتوسطة والضعيفة من خلال الزيادة في العبء الضريبي من أجل تنمية الادخار العام، تستغني عن أموال طائلة لصالح اللوبيات والتنظيمات الاقتصادية للرفع من الادخار الخاص تحت ذريعة تشجيع الاستثمار، فهل واقع حجم الاستثمار يبرر ذلك؟

الفقرة الثانية: مدى دعم الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار

إن الغاية من اعتماد أي سياسة اقتصادية هو تحقيق التنمية، لهذا تعتبر السياسة المالية من الأدوات الأساسية للوصول إلى هذه الغاية، لكن محتوى هذه السياسة يختلف تبعا للاختلاف النظري والايديولوجي¹، لذلك تحتل الجباية مكانة مفضلة في استراتيجية التنمية، وتلعب الضريبة بوصفها موردا رئيسيا لتمويل التنمية دورا حاسما في توجيه وانجاز الاختيارات الاقتصادية².

1- محمد قزير، "موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال الاصلاح الجبائي العام"، أطروحة لنيل الدكتوراه في العلوم السياسية، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1998-1999، ص. 13.

2- مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص. 138.

لقد انصب اهتمام مختلف النظريات الاقتصادية¹ على الدور الذي يمكن أن يلعبه الاستثمار في تمويل الاقتصاد، بالنظر للعلاقة الوثيقة بين النمو الاقتصادي والاستثمار، الذي يعد أحد العوامل الأساسية لتحقيق التنمية.

فإذا كانت تقنيات الاعفاءات الضريبية تستلزم الانطلاق من أهداف محددة وواضحة يتسنى بها توجيه نشاط أو قطاع معين. فإن الجانب الاقتصادي يشكل أهمية بالغة ضمن أهداف نظام الاعفاءات.

تختلف أهمية الاعفاءات الضريبية في تأثيرها من قطاع لآخر، ومن دولة لأخرى، وحتى داخل الدولة نفسها من إقليم لآخر²، فهل فعلا وضمن النموذج المغربي يرتبط وجود الاعفاءات الضريبية بالرغبة في دعم وجلب الاستثمارات؟. سؤال يجرنا إلى الكشف عن الآثار الاقتصادية لسياسة الاعفاءات الضريبية من خلال دراسة النتائج المحققة للاستثمار.

تظهر الضريبة وكأنها أداة معرقة للاستثمار، إلا أنه يمكن لها أن تقوم على عكس هذه النتائج عن طريق الاعفاءات التي تمنحها لبعض الاستثمارات³.

إن من بين الأهداف التي سعت إلى تحقيقها السلطات العمومية المغربية، خلق نوع من التناغم والتناسق بين مكونات النظام الضريبي والسياسة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي جعل الضريبة أداة فعالة اقتصاديا واجتماعيا، بالإضافة إلى دورها الكلاسيكي⁴.

لقد اختار المغرب تشجيع الاستثمار في إطار سياسته الاقتصادية معتمدا في ذلك على عدة وسائل وآليات، أخرجت الضريبة من دورها الكلاسيكي المقتصر على تمويل خزينة

1- وتجلّى هذا الاهتمام أساسا في نوعين من التحاليل: تحليل ذو أصول كنزية وآخر ذو أصول ليبرالية انتهت في أواخر السبعينات وبداية الثمانينات على المستوى التطبيقي إلى هيمنة التوجهات الاقتصادية النيوليبرالية في إطار فلسفة جديدة تؤثر على اقتصاد العرض وتستهدف إعادة النظر في طرق التنمية المنتهجة.

2- محمد قزير ، مرجع سابق ، ص. 15

3- الوليد صالح عبد العزيز ، مرجع سابق، ص. 42

4- خديجة حبيبي، مرجع سابق، ص. 69

الدولة، إلى استخدامها لتحقيق أهداف اقتصادية في إطار السعي لبلوغ التنمية¹، غير أن ضعف الاستثمارات المحلية تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه الدول النامية، مما يجعلها تتسابق من أجل استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية حتى تغطي الخصائص الحاصل في الاستثمار، كمحاولة للرفع من مستواه وإنعاش الاقتصاد الوطني.

إن حجم الاستثمار الأجنبي بالمغرب يعكس حقيقة وخلفية الإعفاءات الضريبية، إذ على الرغم من حجم المزايا الضريبية الهامة والمنح الجبائية التي تستفيد منها الاستثمارات الأجنبية، فإن نسبة مساهمتها في الاستثمارات الخاصة تبقى ضعيفة على العموم، حيث انتقلت من حوالي 191 مليون درهم سنة 2005، إلى حوالي 316 مليون درهم سنة 2009، فبالرغم من التطور الإيجابي الذي شهده حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة، إلا أنه يتميز بتوزيع جغرافي متباين، حيث تميز في السنوات الماضية باستمرار هيمنة الاستثمارات القادمة من أربع دول² تسيطر على حوالي 74.4% من مجموع الاستثمارات الأجنبية.

لقد كان لظهور العولمة التي ارتكزت على تحرير التجارة وانتشار التكتلات الاقتصادية، الأثر الكبير على تسريع وثيرة النمو الاقتصادي للاستثمار الأجنبي والزيادة في حدة التنافسية في مختلف المجالات³. لذا فمن شأن المزايدات والمنافسة الحادة في منح الإعفاءات الضريبية أن تؤدي إلى خسائر مالية بالنسبة للدول المستوردة والمستقبلية لرؤوس الأموال بشكل قد يساهم في تفكير دول المستقبل، مقابل إغناء الدول المصدرة، فالمستثمر الأجنبي يستفيد من عدة امتيازات وإعفاءات جبائية في الدولة التي يمارس فيها نشاطه، بينما يدفع الضريبة للدولة التي يربطه بها عنصر الجنسية في إطار اتفاقيات ثنائية أو جماعية

1- الياس القايطي، مرجع سابق، ص.82.

2- وهي فرنسا بحوالي 49.8%، إسبانيا ب 16.5%، الولايات المتحدة الأمريكية ب 4.2%، ثم سويسرا ب 3.9%

3- ويعتبر قطاع الاتصالات والبنوك والصناعة والاسمنت أهم القطاعات التي تستقطب استثمارات فرنسا بالمغرب، أما إسبانيا التي حافظت على المركز الثاني تتركز أبرز استثماراتها في قطاعي الصناعة والاتصالات، أما الولايات المتحدة فترتبط أنشطة استثماراتها في الصناعة والطاقة، وسويسرا في قطاع الإسمنت.

لتفادي الازدواج الضريبي، إذ يكفي أن يكون المستثمر حاملا لجواز سفر الولايات المتحدة الأمريكية ليعفى من دفع الضرائب في بلد آخر يستثمر فيه ويحقق أرباحا كبيرة.

إن علاقة سياسة الاعفاءات الضريبية، كما أرادت السلطات الجبائية وارتضتها الفئات واللوبيات المستفيدة، بتشجيع الاستثمار تبقى معيبة، إن على مستوى مضمونها أو على مستوى نطاقها ومجال توزيعها.

فالاستثمار كرافعة للتنمية يقتضي توجيه الاستثمارات وفق مقاربة قطاعية، تركز على انتقاء الفروع والأنشطة المنتجة التي تستجيب للأهداف المحددة بالنسبة للسياسة الاقتصادية، فالقوانين المتعلقة بتشجيع الاستثمار وقوانين المالية غالبا ما تعطي الأولوية لقطاعات ذات إنتاجية عالية لكن بانعكاسات ضعيفة بالنسبة لمؤشرات التنمية.

فإذا كانت مساهمة الاعفاءات الضريبية في جلب الاستثمارات والتحسين من وثيرتها لم تستطع أن توازي القدر الذي تتحمله الخزينة من نقص في القدرة الجبائية وتزايد النفقات الجبائية، بالإضافة إلى قصورها في ترجمة المقاربة القطاعية ضمن استراتيجية التنمية، فإن هدف تحقيق التوزيع العادل للاستثمارات ما بين الجهات ليس بأحسن حال من باقي الأهداف الاقتصادية الأخرى، على اعتبار أن المغرب يعرف تركيزا للاستثمارات في مناطق معينة من التراب الوطني دون أخرى، لاعتبارات مرتبطة بما هو اجتماعي و اقتصادي وطبيعي وتاريخي وسياسي. لذا يعاب على الإطار القانوني بالمغرب أنه يكرس الفوارق الجهوية¹. لهذا فقوانين الاستثمار وقوانين المالية لم تتمكن من إعادة التوازن بين الجهات الغنية والفقيرة، فالنتائج العملية تؤكد عدم فعالية نظام الاعفاءات الضريبية، كنظام مهترئ، في بلوغ أهداف التنمية الوطنية المنشودة، فالمغالة في منح امتيازات وإعفاءات مجانية قد

1- كالظهير الشريف رقم 1.95.1 الصادر في 24 شعبان 1415/26 يناير 1995، بتنفيذ القانون رقم 19.94 المتعلق بمناطق التصدير الحرة، ج.ر. عدد 4293 بتاريخ 08 فبراير 1995، ص. 289.

لا يكون دائما إيجابيا على اعتبار أن التوجيه الجغرافي للاستثمارات تتحكم فيه عوامل متعددة ترتبط أساسا بمناخ الاستثمار¹، الذي يبقى مفهوما فضفاضا وغير دقيق.

الفرع الثاني: الاهداف الاقتصادية لإعفاء القطاع الفلاحي

منذ الاستقلال والفلاحة المغربية تحتل أولوية في التخطيطات الاقتصادية، كما اعتبرت ميدانا لاختبار البرامج الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في محاولة لإحداث إصلاحات بالبادية المغربية بالنسبة للحكومات الوطنية المتعاقبة، ولعل في ذلك ما يفيد مركزية هذا القطاع بالنسبة للاقتصاد الوطني، إذ منه وإليه يجب على كل برنامج إنمائي أن يتعامل معه، أخذا بعين الاعتبار تناقضاته الداخلية وترابطها مع باقي الأنشطة القطاعية الأخرى، وبالنظر لما توليه السياسة الجبائية من اهتمام لهذا القطاع، لابد من الوقوف عند الدور الاقتصادي للقطاع الفلاحي (الفقرة الأولى)، ورصد الأهداف المتوخاة من إعفاءه خاصة تلك المتعلقة بمسألة الأمن الغذائي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الدور الاقتصادي للقطاع الفلاحي

لقد كان لعدم وجود نظرة شمولية للإصلاح الجبائي بالمغرب أثر على بلورة سياسات قطاعية واضحة المعالم، ترتبط بالإمكانيات التي تمنحها الضريبة لتمويل أي بعد استراتيجي قطاعي. لذا فالامتيازات والاعفاءات التي تستفيد منها البورجوازية الفلاحية، تتم عن الدور الذي تلعبه الضريبة لكسب مجموعة من الأهداف، نتساءل من خلالها عن المكانة الاقتصادية للقطاع الفلاحي.

لقد ظل العالم القروي عبر التاريخ السياسي المغربي مركز صراع ومصدر قلق دائم بالنسبة للسلطة السياسية بالمغرب. لذا كان من الطبيعي أن تفكر الدولة في إرساء دعائم

1- حيث يرتبط مناخ الاستثمار بمجموعة من المعطيات المتعلقة بالبعد أو القرب من الموانئ ومراكز التمويل بالمواد الأولية، حجم السوق، القدرة الشرائية، التحويلات الإضافية في مجال النقل، نقصان اليد العاملة المؤهلة.

للتنمية القروية، حيث تم توظيف مجموعة من الآليات القانونية والايديولوجية لضبط العالم القروي¹، مما انعكس على قدرة القطاع الفلاحي في المساهمة في التنمية الاقتصادية للبلاد. بدأ المغرب بعد الاستقلال يبحث عن الاطار الذي ستتحقق فيه عملية التنمية الاقتصادية عموما، والفلاحية بالخصوص، بقصد تجاوز الفوارق الجهوية التي رسخها التواجد الاستعماري، في إطار العودة لرهان القطاع الفلاحي في النسيج الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، مكانة جعلت الفلاحة تحظى بالأولوية في جميع مخططات التنمية، إذ أعطى المغرب منذ السنوات الأولى للاستقلال أهمية كبرى للقطاع وجعله محورا أساسيا للنشاط الاقتصادي للبلاد، حيث جعل من تطوير الفلاحة وعصرنتها هدفا رئيسيا، باعتبارها القاطرة التي ستقود الاقتصاد الوطني بكل مكوناته².

عملت الدولة على الزام كل المؤسسات الفاعلة في القطاع الفلاحي بفك العزلة عن العالم القروي بإقامة البنيات التحتية والتجهيزات الضرورية للإنتاج الفلاحي، غير أن هذه المؤسسات بقيت بعيدة عن متطلبات الفلاح المغربي، فتدخل الدولة مثلا من خلال صندوق التنمية الفلاحية لم تستفد منه بالدرجة الأولى إلا المشاريع الكبرى ذات الارتباط باللوبيات الفلاحية المستفيدة من مختلف الامتيازات.

لذا عملت الدولة على نهج استراتيجية وطنية تهدف إلى تأهيل مستدام للفلاحة الوطنية توجت سنة 2008 بتبني مخطط المغرب الأخضر، إذ يهدف هذا المخطط إلى رفع الاكراهات التي تعيق التنمية الفلاحية القائمة على التنافسية والعصرنة، وذات قيمة مضافة عالية قادرة على مواجهة تحديات العولمة والانفتاح، من خلال الزيادة في حصة القطاع الفلاحي في الناتج الداخلي الخام عبر دعمتين أساسيتين.

1- ريمي لوفو، مرجع سابق، ص. 315.

2- حسناء أمهاوش، مرجع سابق، ص. 14.

♦ **الدعم الأولي:** تهدف إلى تطوير فلاح ذات قيمة مضافة وإنتاجية عالية موجهة بالأساس نحو التصدير¹.

♦ **الدعم الثانية:** الرامية إلى التأهيل التضامني للنسيج الانتاجي لصغار الفلاحين الموجودين بمناطق هشة².

منذ اعتماده سنة 2008، يعمل مخطط المغرب الأخضر في إطار تصوره، على إعطاء دينامية جديدة للقطاع الفلاحي عبر إرساء إصلاحات هيكلية وتعبئة استثمارات منتجة، تغطي مختلف السلاسل وكافة فئات الأنشطة الفلاحية، فقد شرع في إنجاز عدة إجراءات بما فيها إرساء منهجية تعاقدية تهم التزامات كل من الدولة والقطاع الخاص في إطار عقود برامج السلاسل الفلاحية، وكذا اعتماد مقاربة التجميع، بالإضافة إلى إصلاح وتعزيز منظومة الحوافز.

إن استراتيجية مخطط المغرب الأخضر كخارطة طريق تتصهر فيها مختلف الامتيازات والدعوم التي تخص القطاع، جعلت من هذا الأخير يعرف استثمارات هامة، حيث تعززت التمويلات العامة منها والخاصة في الفترة الممتدة ما بين 2008 و 2013، التي انتقلت من 4.7 إلى 13.8 مليار درهم³، إذ مكنت الدينامية التي أحدثها الاستثمار العمومي من رفع نسبة الاستثمارات الخاصة، وكذا من تنويع مصادر التمويل، حيث تمت مضاعفة الاستثمار الأجنبي بحوالي عشر مرات خلال نفس الفترة، في ظل وعاء عقاري فلاح يقدّر ب 8.7 مليون هكتار كمساحة صالحة للزراعة، تشكل ثروة مهمة من حيث الأنظمة المناخية للزراعة والتي تمكن من إنتاج قدر كبير من التنوع في المنتوجات، وهو ما

1- إذ همت الانجازات الرئيسية لهذه الاستراتيجية المجالات التالية:

- المجال المؤسسي، المجال التحفيزي، مجال السقي واقتصاد المياه المستعملة في الفلاحة
- مجال الفلاحة التضامنية، مجال الفلاحة ذات القيمة المضافة والإنتاجية العالية، مجال عوامل الإنتاج

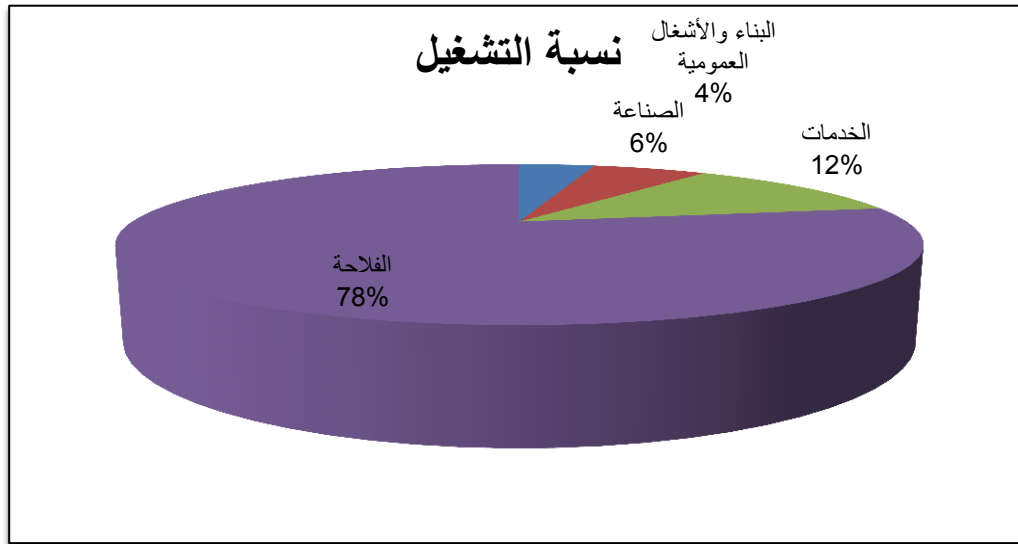
2- ويتجلى كذلك في:

- دعم الاستثمار الخاص، تطوير الري وتهيئة المجال الفلاحي، برامج أخرى أفقية.

3- التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2013.

أدى إلى اعتبار الفلاحة المساهم الأساسي في فرص الشغل متبوعا بفارق كبير بالقطاعات الاقتصادية الأخرى كما يوضح ذلك المبيان التالي.

الرسم البياني رقم 15: نسبة التشغيل حسب القطاعات 2008-2013



المصدر : المندوبية السامية للتخطيط

تحتل الفلاحة مكانة محورية من حيث نسبة التشغيل، التي تصل إلى حوالي 78% في مقابل المحدودية التي تتسم بها مساهمة باقي القطاعات في إنعاش الشغل والتشغيل. فهل ذلك يعني أن القطاع الفلاحي بالمغرب يلعب دوره الإقتصادي وقادر على تحقيق الاكتفاء الذاتي الغذائي.

الفقرة الثانية: الإعفاء الضريبي الفلاحي وقضية الأمن الغذائي

يقصد بالأمن الغذائي قدرة المجتمع على توفير الغذاء المناسب للمواطنين على المدى البعيد والقريب كما ونوعا وبالأسعار التي تتناسب مع دخولهم¹. لذا يتضح من خلال التعريف أن قضية الأمن الغذائي ترتبط بحصول المستهلك على حاجاته الغذائية الأساسية بما يضمن له حدا أدنى من هذه المتطلبات بشكل منتظم، أما المنظمة العربية للتنمية

1- محمد رفيق أمين حمدان، " الأمن الغذائي نظرية ونظام وتطبيق"، دار وائل للنشر (الأردن)، 1999، ص. 16.

الزراعية (AOAD)، فتعتبر الأمن الغذائي أنه "توفير الغذاء بالكمية والنوعية اللزمتين للنشاط والحيوية وبصورة مستمرة لكل أفراد الأمة، اعتمادا على الانتاج المحلي أولا، وعلى أساس الميزة النسبية لإنتاج السلع الغذائية لكل قطر، وإتاحته للمواطنين بالأسعار التي تتناسب مع دخولهم وإمكانياتهم¹. لذا ومن خلال ما سبق يمكن التمييز بين مستويين للأمن الغذائي².

1 . الأمن الغذائي المطلق: يعني إنتاج الغذاء داخل الدولة الواحدة بما يعادل أو يفوق الطلب المحلي، وهذا المستوى مرادف للاكتفاء الذاتي الكامل، ويعرف أيضا بالأمن الغذائي الذاتي.

2 . الأمن الغذائي النسبي: يعني قدرة دولة ما أو مجموعة من الدول على توفير السلع والمواد الغذائية كليا أو جزئيا وضمان الحد الأدنى من تلك الاحتياجات بانتظام. تعتبر مسألة الأمن الغذائي من أهم القضايا التي تشغل اهتمام أغلب الاقتصاديين، كما تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه معظم دول العالم في الوقت الحاضر، وخاصة الدول النامية التي تعاني من عجز غذائي وانخفاض دخول أفرادها. لذا فخلال أكثر من أربعين سنة من الاستقلال عملت الدولة على إرساء قواعد متينة للأمن الغذائي للبلاد، حيث تمت تجربة العديد من النظريات، لدرجة أن مجمل مخططات التنمية كانت حافلة بكل أنواع المشاريع والاجراءات الهادفة إلى الرقي بمستوى الانتاج والمردودية، ليظل التساؤل قائما حول مدى فاعلية هذه النظريات ومدى انعكاساتها الايجابية أو السلبية على واقع الأمن الغذائي.

منذ أن تولى المغرب أواسط الثمانينات إبان الشروع في سياسة التقويم الهيكلي على سياسة الاكتفاء الذاتي، وكان ذلك راجع لعدة معطيات من أهمها تفاقم الكلفة الاجمالية لهذه

1- حلقة عمل " السياسات الزراعية والأمن الغذائي في ظل الموارد المائية والتجارية والدولية، المنظمة العربية للتنمية الزراعية، جامعة الدول العربية، القاهرة، ص. 9. www.aoad.org

2- ريم قصوري، " الأمن الغذائي والتنمية المستدامة - حالة الجزائر - دبلوم الماجستير، جامعة باجي مختار (عنابة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (الجزائر)، 2011-2012، ص. 62.

السياسة وهشاشة النتائج المحصلة في مجال تنمية الانتاج الفلاحي وتنافسيته على الصعيد الدولي، وواقع الأمن الغذائي بالمغرب يتميز بالتذبذب، بالرغم من توفر كل الامكانيات والطاقات، بما في ذلك وجود أراضي شاسعة، وموارد طبيعية متنوعة ويد عاملة متمرسة.

إن ظروف الانتاج الفلاحي تواجه العديد من المشاكل المرتبطة بالفلاحة وظروف الانتاج والعقلية الحياتية للفلاح وأساليب عمله، كما أن لعدم اندماج كافة مكونات القطاع الفلاحي في الاقتصاد الوطني وانتشار الفلاحة المعاشية¹، التي يمارسها الفلاحون الصغار، الذين يمثلون حوالي 80% من مجموع الفلاحين الذين يمارسون الفلاحة من أجل الاستجابة المباشرة للمتطلبات العائلية وحاجيات الماشية، تأثير سلبي على ظروف الانتاج التي تتسم بعدم الاستقرار وهو ما تترجمه الأرقام المتعلقة بأهم المنتوجات الفلاحية الضرورية.

فبالنسبة لإنتاج الحبوب فإن المساحة المخصصة تقدر ب 57% من مجموع المساحة المزروعة، يغطي انتاجها ما يعادل 54% من الحاجيات، وترجع هذه النسبة إلى المساحة الضعيفة المخصصة لهذا الانتاج ، بالإضافة إلى إشكالية تقسيم الأراضي، حيث تشكل الضيعات الصغيرة والمتوسطة - أقل من هكتار - حوالي 70% من مجموع الضيعات، مما لا يسمح باستعمال الوسائل العصرية للإنتاج، بالإضافة إلى امتداد مساحة الحبوب على أراضي هامشية تجعل النشاط الفلاحي أكثر هشاشة في هذه المناطق، الشيء الذي يستدعي اللجوء إلى الاستيراد لتعويض الخصاص من حيث كمية الحبوب لتحقيق نوع من الاكتفاء الذاتي وهو الأمر الذي يوضحه الجدول التالي.

الجدول رقم 28 : تطور قيمة الواردات من الحبوب (2009-2016) (مليار درهم)

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
قيمة الواردات من الحبوب	8.8	11.1	17.3	17.8	14.6	11.2	9.1	11.1

المصدر: المكتب الوطني للحبوب والقطاني.

إن هيمنة الحبوب على المساحة المزروعة تجعل الفلاحة ضعيفة التنوع، وبذلك تصبح مرتبطة بالتقلبات المناخية، مع كل ما يترتب عن ذلك من عواقب على مستوى الانتاج، وبالتالي على نمو القطاع ككل، فإذا كانت الحبوب تمثل 57% من المساحات المزروعة فإنها لا تساهم إلا بنسبة 19% من الناتج الداخلي الاجمالي، الشيء الذي يفيد أن نظام الاعفاءات والامتيازات التي يستفيد منها القطاع الفلاحي يوجه بالخصوص لقطاع الفلاحة العصرية المعتمدة على مساحات كبيرة وعلى آليات وتقنيات متطورة ذات إنتاج غالبا ما يستهدف السوق الخارجي، وهو ما توضحه المعطيات التالية¹.

الجدول رقم 29 : تطور قيمة الصادرات الفلاحية (2009-2014) (مليار درهم)

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الصادرات						
قيمة الصادرات الفلاحية	14.8	16.7	19.3	18.0	21.0	18.6
الحوامض	2.5	3.2	4.0	2.8	3.4	2.6
الخضر الطازجة، المجمدة	4.8	5.1	6.0	5.7	6.9	5.2
الطماطم الطازجة	2.4	2.5	3.5	3.4	3.6	2.8
الفواكه الطازجة	4.1	4.8	6.0	4.9	5.8	5.0
معلبات الخضر	1.6	1.7	1.6	1.6	1.6	1.8

1- حيث ارتبطت الإحصائيات المتعلقة بالصادرات والواردات الفلاحية بالفترة الممتدة من سنة 2009 إلى سنة 2014، نظرا لعدم نشر وزارة الفلاحة والصيد البحري للإحصائيات المتعلقة بسنوات 2015 و 2016 و 2017.

الجدول رقم 30: تطور قيمة الواردات الفلاحية (2009-2014) (مليار درهم)

السنة	الواردات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
قيمة الواردات الفلاحية	31.0	35.8	47.3	50.3	42.9	44.9	
الحبوب	8.9	11.9	17.3	19.2	12.8	16.6	
الزيوت والبذور	4.16	4.14	5.11	5.01	4.07	3.97	
السكر	3.4	3.3	4.8	5.1	3.7	2.6	
الحليب ومشتقاته	1.5	2.0	2.3	2.3	2.5	3.0	

المصدر: وزارة الفلاحة والصيد البحري

إن ملاحظة أولية لمضمون الأرقام أعلاه توحى بالاختلال الكبير على مستوى الميزان التجاري الفلاحي كما ونوعا، الشيء الذي يفسر واقع الأمن الغذائي بالمغرب، إذ تعتبر الحبوب بكل أنواعها إلى جانب الزيوت والسكر أهم المكونات الغذائية لأغلب المغاربة، بالنظر لدخولهم المتواضعة والضعيفة. لذا كان من المنتظر من نظام الاعفاءات الضريبية وسياسة الدعوم الفلاحية أن يستهدفا وبشكل أكبر الفلاحة المتوسطة والصغيرة الموجهة بالخصوص إلى السوق الداخلية عوض إقصاءها وتهميشها. في المقابل تستفيد اللوبيات الفلاحية ذات الضيعات الفلاحية الكبرى الموجه إنتاجها إلى السوق الخارجية بالعديد من الامتيازات والاعفاءات.

إن قضية الأمن الغذائي تتأثر بعدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وبيئية وسياسية، فمما لا شك فيه أن اعتماد الدول النامية على الاستيراد لتحقيق أمنها الغذائي - كما في المغرب - نتاج فشل سياستها العامة، مما يعرضها للتبعية الغذائية الدائمة.

إن تأمين الغذاء لا يعتمد فقط على توفر المقومات الطبيعية من مناخ، تربة،....
لكن يعتمد أيضا على القوة والوزن السياسي للدولة¹. وهو ما يمكن التشكيك فيه بالنسبة لقدرة
المغرب ووزنه السياسي في تحقيق الاكتفاء الذاتي الغذائي خصوصا أمام إملاءات
المؤسسات المالية الدولية والقوى المؤثرة.

1- لقد كشفت الدراسات أن العديد من الدول التي عانت المجاعة والجفاف خاصة في افريقيا، في ظل تواجد كميات كبيرة
وهائلة من المواد الغذائية على المستوى العالمي ولم تستغل لانقاذ هذه المناطق، ومن هنا يفسر استخدام صفقات القمح في
الضغط السياسي الدولي وخاصة من طرف الولايات المتحدة الامريكية باعتبارها المورد الرئيسي لسوق الحبوب العالمية
حيث تسعى أحيانا إلى تأخير شحن كميات القمح للرد على سياسات الدول والاضرار بها ، مثلما فعلت مع بنغلاديش
والاتحاد السوفياتي سابقا.

الفصل الثاني: البعد التنموي الاجتماعي لسياسة الإعفاءات الضريبية وسبل تجاوز الوضع القائم

إلى جانب الدور المؤثر الذي تضطلع به الضريبة في سياسة التنمية الاقتصادية من حيث قدرتها على توجيه رؤوس الأموال نحو بعض الأنشطة أو القطاعات المراد إنعاشها أو تطويرها، فهي تستطيع أن تلعب دورا مهما في توجيه رؤوس الأموال نحو المناطق الفقيرة التي تشكو من ركود اقتصادي أو نقص في الإنتاج من خلال سن نظام جبائي استثنائي خاص بهذه المناطق.

كذلك تشكل الضريبة على المستوى الاجتماعي وسيلة للتأثير على البنيات الاجتماعية، وتعتبر أداة من شأنها التخفيف من الفوارق والتفاوتات في توزيع الدخل، إذ من المفترض أن تقوم بدور المصحح في إطار بنية مجتمعية معينة.

فعلى غرار النتائج الاقتصادية الخجولة التي حققتها سياسة الإعفاءات الضريبية على المستوى الاقتصادي في المغرب، فإن لهذه السياسة آثار اجتماعية لا تقل أهمية على المستوى الاجتماعي. لذا فمحاولة تدارك الوضع القائم لنظام الإعفاءات الضريبية، (المبحث الثاني)، رهين بالوقوف عند طبيعة تأثير هذا النظام على مقومات العدالة الاجتماعية (المبحث الأول).

المبحث الأول: العدالة الضريبية/الاجتماعية الثابت والمتحرك

تشكل الضريبة على المستوى الاجتماعي وسيلة للتأثير على البنيات الاجتماعية وتعتبر أداة من شأنها التخفيف من الفوارق والتفاوتات في توزيع الدخل. لذا يفترض في القرار السياسي الجبائي الانطلاق من أهداف واضحة ومتكاملة يراعى فيها بالإضافة إلى الجانب المالي والاقتصادي، الجوانب الاجتماعية حتى يتسنى بلوغ تنمية مندمجة ومتوازنة، دون التضحية بجانب لصالح آخر، فإذا كانت النتائج الاقتصادية لنظام الإعفاءات الضريبية اتسمت بالمحدودية، فإن هذا النظام لم يأتي بجديد على المستوى الاجتماعي، فالمس

الخطير والسلبى بمبدأ العدالة الضريبية الذي كرسه واقع القطاع الفلاحي (المطلب الأول) ، انعكس على أهم المؤشرات الاجتماعية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: موقع العدالة الضريبية ضمن نظام الاعفاءات الضريبية بالمغرب

لم تعد ظاهرة الاعفاءات الضريبية مشكلة مالية فقط، ولكنها قضية ذات أبعاد اجتماعية، خاصة إذا علمنا أن العدل في مجال التحصيل يستند على ركيزة أساسية مفادها المساواة أمام تحصيل الضريبة بين الملتزمين. لذا فأخطر آثار الاعفاءات الضريبية، بالإضافة إلى الخسارة المالية التي تكلفها هذه الاعفاءات، نجد تعميق الهوة بين الشرائح المتجانسة للمجتمع، وهو ما يعتبر خرقاً لمبدأ العدالة الضريبية، فلهذه الأخيرة ارتباط وثيق بنظام الاعفاءات الضريبية، وبالنظر لما يتسم به هذا النظام من اختلالات، تظل مسألة العدالة الضريبية تتسم بالأزمة والتراجع (فرع ثان)، بالنظر لما تتسم به ماهية العدالة الضريبية من خصائص ومميزات (فرع أول).

الفرع الأول: ماهية العدالة الضريبية

من البديهي أن غاية العدالة الضريبية تتصرف إلى تحقيق عدالة النظام الضريبي ككل، فإذا كان النظام الضريبي في دولة ما يتكون من أنواع مختلفة من الضرائب، فإنه من الخطأ أن ننتقد إحدى هذه الضرائب على حدة لكونها غير عادلة، لأن هذه الضرائب المتعددة قد تلغي أثر بعضها البعض فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل. ومن الخطأ أيضاً أن نقف عند تحقيق العدالة في كل ضريبة على حدة، إنما المقصود هنا بعدالة النظام الضريبي، من خلال توزيع الأعباء بين ممولي كل ضريبة على حدة بصورة عادلة، وأن تتحقق في نفس الوقت العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين ممولي كل الضرائب وبين بعضهم البعض¹، ومن هنا تبرز إشكالية مفهوم العدالة الضريبية (الفقرة الأولى)، إلا أن

1- خالد عبد الله عيد ، مرجع سابق، ص 16.

الوقوف عند خصائصها وأسسها على ضوء الإعفاءات الضريبية (الفقرة الثانية) سيخفف من لبسها.

الفقرة الأولى: إشكالية مفهوم العدالة الضريبية

تعد العدالة الضريبية من بين الأهداف الأساسية التي تسعى التشريعات المالية الحديثة إلى تحقيقها، من أجل نظام ضريبي ينسجم مع متطلبات الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فالعدالة الضريبية تعد من المبادئ الأساسية التي يجب أن يتحلى بها كل نظام ضريبي، فهي تعد من خصائص النظام الضريبي الفعال التي يسعى المشرع الضريبي تحقيقها عند صناعة أي نظام ضريبي¹.

لم تجد العلوم والدراسات الخاصة بالمالية إجابة واضحة ودقيقة للسؤال المتعلق بمعنى العدالة الضريبية، ولعل هذه الصعوبة التي لا ترتبط فقط بالمالية، بل بالعدالة بمفهومها العام، هي التي أدت إلى استناد العدالة الضريبية على معايير ذاتية لا على أسس موضوعية².

فمفهوم العدالة مفهوم نسبي قد يختلف تفسيره من شخص لآخر، إذ يتوقف ذلك المفهوم على الفلسفة الاجتماعية السائدة في المجتمع ، وعلى القدرة في قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وعدم امكانية تعيين عبء الضريبة.

يرتبط مفهوم العدالة الضريبية بالطبيعة الاجتماعية للضريبة وما تحمله في طياتها من علاقات وما لها من انعكاسات اقتصادية واجتماعية وسياسية خطيرة. لذا ظل الاهتمام

1- إلياس القاطي، مرجع سابق، ص 44.

2- حيث ارتكز آدم سميث في كتابه " ثروة الأمم " على القواعد الأربع للضريبة بغية تحقيق العدالة الضريبية وتجلت هذه القواعد في:

- المساواة: بمعنى أن يساهم كل فرد حسب قدرته الاسهامية أي حسب دخله.
- اليقين: بمعنى أن الحصة من الضريبة التي يقدمها كل فرد يجب أن تكون مؤكدة.
- اليسر: كل ضريبة يجب أن تؤدي في الوقت وبالكيفية الأكثر ملاءمة للملزمين.
- الاقتصاد: كل ضريبة يجب التفكير بها بشكل يجعل الأفراد يؤدون أقل ما يمكن

منذ القدم بالبحث عن نموذج مثالي لنظام ضريبي يستبعد السقوط في النظام الجبائي التعسفي.

إلا أنه وبالرغم من التشديد والتركيز عن تحقيق العدالة الضريبية، لم يتحقق بالشكل الذي يرضى عنه الجميع، إما لعدم القدرة على اعتماد مقياس ثابت يحدد مقدار المنفعة أو القدرة على الدفع الذي يقوم عليه هذا المفهوم. أو لعدم مواكبة الأنظمة الضريبية والقوانين وملائمتها لقاعدة العدالة.

ظل مدلول العدالة الضريبية يختلف باختلاف مراحل تطور الدولة¹، فمدلولها في مرحلة الفكر الكلاسيكي يختلف عن مفهومها في العصر الحديث، بل أكثر من ذلك نجد له داخل نفس الحقبة الزمنية عدة تعاريف تختلف فيما بينها، الشيء الذي يجعل من العدالة الجبائية مجرد معيار ذاتي قابل للتغيير بين الفينة والأخرى، كما تختلف باختلاف المشارب الفكرية والايديولوجية، فإذا كانت مثلاً المساواة في معاملة الأفراد في تحملهم لأعباء الضريبة تعني تطبيق السعر النسبي الذي يتغير من شخص لآخر، أو من فئة لأخرى في أعقاب الثورة الفرنسية، حيث كان النظام الضريبي في العهد الملكي مجحفاً وغير عادل بسبب الإعفاءات الضريبية الممنوحة للنبلاء ورجال الدين، أما في الوقت الحاضر فالضريبة النسبية لا تعتبر مقوماً للعدالة الضريبية²، وهو الأمر الذي يفيد أن المفهوم الحالي للعدالة الضريبية سيجد مبرراته ليتغير في المستقبل تبعاً للظروف المستجدة والمعايير المقبولة لتلك الظروف.

إن معيار تحديد مفهوم العدالة الضريبية يعد معياراً ذاتياً غامضاً ونسبياً قابلاً للتعديل والتغيير، فهو اصطلاح نسبي يختلف من مفكر لآخر، فهناك من اعتبر أن العدالة الضريبية تعني توزيع العبء الضريبي استناداً إلى نصيب كل فرد من خدمات الانفاق العام، وهناك من ميز بين العدالة الأفقية التي تعني توزيع العبء الجبائي بالتساوي على أشخاص

1- محمد حسن البياتي، "القرار السياسي والعدالة الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، ص. 96

2- توفيق الطاهري، مرجع سابق، ص. 09

يوجدون في نفس الوضعية الاقتصادية، والعدالة العمودية التي تعني فرض الضرائب بنسب مختلفة حسب اختلاف الظروف الاقتصادية للأفراد¹، لهذا نجد لكل باحث أو تيار فكري مفهومه الخاص للعدالة الضريبية. وفي هذا الإطار يقول الأستاذ صباح نعوش "... لأسباب سياسية بحتة تنتقد أحزاب المعارضة النظام الضريبي، ولأسباب اقتصادية فردية تنتقد الطبقات الغنية الضرائب شديدة التصاعد"²، أما الطبقات الفقيرة والمتوسطة فلا يسعها إلا أن تخضع للحيف والظلم الجبائي.

لقد تعددت واختلفت المحاولات الفقهية التي ترمي إلى تفسير مفهوم العدالة الضريبية، سواء في الفكر التقليدي أو على مستوى الفكر الحديث، ومع ذلك لم تتوصل إلى تحديده تحديدا واضحا ومستقرا، إلا أنها خلصت إلى اعتبار العدالة الضريبية كمفهوم نسبي يتعلق بالنظام القائم ويختلف باختلاف الظروف والعوامل المحيطة به، أما كمبدأ فهي تعني التوزيع العادل والمتساوي لمقدار مساهمة الأفراد في تغطية موارد الدولة من الضرائب والرسوم المفروضة تبعا لما يحققونه من منافع على ضوء مقدرتهم على الدفع من أجل تحقيق أهداف وسياسات الدولة.

الفقرة الثانية: خصائص وأسس العدالة الضريبية على ضوء الاعفاء الضريبي

إن مفهوم الضريبة بمعناه المالي لم يستقر داخل المجتمعات الحديثة إلا بعد العديد من الرؤى والتكييفات الفلسفية والسياسية والقانونية، واستقر اليوم تبرير وحيد للضريبة كإطار فكري ونظري وفلسفي وسياسي، وهو التضامن الاجتماعي، وانطلاقا من كون الضريبة من حاجيات السيادة تحصلها الدولة لإشباع وتغطية نفقات المصلحة العامة. فإن المواطنين

1- توفيق الطاهري، مرجع سابق، ص. 09

2- صباح نعوش، " الضرائب في الدول العربية "، المركز الثقافي العربي، الطبعة الأولى (الدار البيضاء)، 1987، ص.133.

ملزمين ومتضامنين لتحمل عبء الضريبة كواجب مواطنة يرتبط ديمقراطيا بالمقدرة التكليفية، حتى يساهم كل مواطن مكلف حسب مقدرته وإمكانياته في هذا التضامن¹.

لذا ولتحقيق سياسة ضريبية عادلة، يجب أن تتسم بمجموعة من الخصائص وهي:

«**عدالة التشريع:** تعني سن تشريعات وقوانين ضريبية وفقا للقواعد الأساسية التي

تقوم عليها الضريبة، مع الأخذ بعين الاعتبار للمتغيرات والتطورات، بما يضمن ويؤسس لرؤية عامة وشاملة لتحقيق المنفعة، إذ يجب على الدولة أثناء التشريع أن تعتمد على وسائل التقدير المباشرة وغير المباشرة للمقدار الضريبي وطرق تحصيله، كما يجب على هذه التشريعات أن تتميز بالسهولة والسلاسة لتحقيق الهدف المنشود من الضريبة، دون أن تسقط في فخ الغش الضريبي أو التهرب الضريبي الذي يعتبر ضربا قويا لمبادئ العدالة الضريبية.

«**عدالة التكليف:** بمعنى أن يتم احترام قدرة كل مكلف وفقا لقواعد وشروط

موضوعية، فلا يتم التفريط بشكل غير معقلن في تكليف الملزم، فهذا التكليف يجب أن يكون ملائما للمعطيات الاقتصادية لكل فرد.

وبالرجوع إلى الفصل 13 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789 نجده

ينص على أن " الضريبة مساهمة موزعة بشكل متساو بين المواطنين حسب مقدرتهم"، وهو الأمر الذي يعني تدويل خاصية عدالة التكليف والحث على تكريسها ضمن النظم الضريبية لمختلف الدول، وهو ما استجاب له المشرع الدستوري من خلال منطوق الفصل 40 من دستور فاتح يوليوز 2011.

بالإضافة إلى هذه الخصائص هناك أسس ومبادئ ثابتة لتحقيق العدالة الضريبية

والمتمثلة في :

1- توفيق الطاهري، مرجع سابق، ص.08.

٧ مبدأ العدالة الأفقية

يقضي هذا المبدأ أن تتم معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المماثلة معاملة ضريبية متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة، وهو ما يشكل أساساً لمبدأ العدالة أمام الضريبة، غير أن تحقيق العدالة بهذه الصورة يقتضي بداية محاولة تحديد المقصود بالظروف الاقتصادية المماثلة تحديداً دقيقاً، وذلك عبر إمكانية قياسها إحصائياً وعددياً، عبر استعمال معيار معين، كمعيار الدخل أو الثروة أو الانفاق أو الاستهلاك، وهو الأمر الذي قد يتيح الفرصة للسلطات الجبائية بالمناورة وإعطاء تبريرات مغلوبة حول الظروف الاقتصادية، باعتبارها مفهوماً غامضاً وفضفاضاً لإعفاء فرد أو قطاع معين، كما يحدث مع القطاع الفلاحي، فإعفاء هذا الأخير ظل مرتبطاً إلى جانب مجموعة من العوامل بعامل المناخ.

٧ مبدأ العدالة العمودية

بمعنى معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فمن هم في وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيداً من الضرائب، إذ العدالة الضريبية بهذا المعنى تصبح جزءاً من العدالة الاجتماعية، وتصبح أداة أخرى لإعادة توزيع الدخل والثروات¹.

فبالاستناد إلى مبدأ العدالة الأفقية والعمودية يتضح أن العدالة الضريبية يجب أن تسير الانتقال من المساواة أمام القانون إلى المساواة عن طريقه، وذلك من خلال الحرص على استحضار مبدأين آخرين.

٧ مبدأ المنفعة أو الضريبة الثمن: *L'impôt prix*

يقوم هذا المبدأ على دفع الممول مقابل ما يتلقاه من منافع، وبذلك تكون الضريبة عادلة، وبالتالي تتحقق العدالة الضريبية وفق هذه النظرية باستعمال معيار المنفعة، حيث

1- محمود علي إبراهيم، " الضريبة وقيم التنمية"، مطبعة الإسكندرية، 2008، ص. 18

يؤدي الملزمون قدرا من الضرائب يتناسب ومستوى انتفاعهم واستهلاكهم الخدمات العمومية، على أساس أن الدولة تستهلك وتستثمر أموال الملزمين في إنتاج الخدمات الاجتماعية والأمنية والصحية وغيرها من الخدمات¹.

٧ مبدأ القدرة على الدفع

إن يقوم هذا المبدأ على أن يدفع كل فرد الضريبة بما يتناسب وإمكاناته ومقدرته على الدفع، إذ تعد الضريبة عادلة إذا كانت تتناسب مع قدرة الملزم على تحمل أعباء الدولة، وفي هذا الإطار يقول آدم سميث "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في الدولة"².

الفرع الثاني: أزمة العدالة الضريبية بالمغرب

لقد عانى النظام المغربي بشكل كبير مع سياسة التقويم الهيكلي، إذ شملت هذه المعاناة النظام الضريبي، حيث زعزعت أسس وقيم العدالة الضريبية، حيث خلفت السياسة الاقتصادية خلال فترة الثمانينات من القرن الماضي مجموعة من الثغرات الاقتصادية التي كرس غياب مبدأ العدالة الضريبية في النظام الجبائي المغربي.

أمام تنامي اقتصاد الربيع³، من خلال فتح الأسواق وإلغاء الحواجز الجمركية، نتج عنه ارتفاع مهول لمستوى الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، نتيجة لسد

1- فمن أسسوا لهذا المبدأ اختلفوا في تفسير عبارة المنفعة، مما أدى إلى اختلافهم في تحديد كيفية توزيع الأعباء الضريبية وفقا لنظرية المنفعة وبالتالي إقرار عدالة ضريبية. فظهر وفقا لهذا الخلاف ثلاث اتجاهات في تفسير المنفعة، فهناك من قال على أن المنفعة تساوي الضريبة، واتجاه قال إن المنفعة النسبية تساوي الضريبة، بمعنى أن توزع الأعباء الضريبية بين الملزمين باعتبارها نسبة مأوية موحدة من إجمالي المنافع التي عادت على كل واحد منهم، وهناك توجه ثالث نادى بالمنفعة الحدية والتي تساوي الضريبة حيث يتم توزيع الأعباء الضريبية بين الملزمين وفقا للمنفعة الحدية التي عادت عليهم: أي أنه كلما زادت الوحدات التي يستهلكها الشخص من سلعة أو خدمة ما كلما نقص بمقدار المنفعة التي تعود عليه من استهلاك الوحدة التالية، فكلما زاد الدخل الذي يحصل عليه من انفاق الوحدة الحدية من هذا الدخل، وبذلك تتحقق العدالة والمساواة بين شخصين أحدهما أقل دخلا من الآخر.

2- محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2003، ص. 25.

3- من العبارات الاقتصادية والسياسية التي أصبحت شائعة الاستعمال عبارة اقتصاد الربيع، فالربيع هو الثمن الذي يدفع لقاء خدمات، أي عامل من عوامل الانتاج يكون عرضه ثابتا خلال فترة زمنية قصيرة، كما عرفه "مارشال الفريد

الثغرة التي خلفها الانفتاح الاقتصادي على الخارج بشكل غير معقلن، أصبحت أعباء الضريبة تتحملها بشكل كبير الطبقة الكادحة والمقاولات الناشئة والمقاولات الصغرى، وقد أدت هذه الفوضى والعشوائية الضريبية إلى تركيز الممارسات الضريبية التي تمس من مبدأ العدالة الضريبية، ومن أسسها الاجتماعية والتضامنية (الفقرة الأولى). فقد ظهرت نتيجة لذلك لوبيات اقتصادية وسياسية اغتنت من الأزمة، خاصة من خلال نموذج اللوبي الفلاحى. (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الاعفاءات الضريبية تكريس لأزمة العدالة الضريبية

طبيعي أن تتحول الضريبة بعد تحصيلها إلى نفقات عمومية، لهذا يجب أن تتوزع بالعدل والتكافؤ بين طبقات المجتمع في سبيل تحقيق العدالة الاجتماعية، وإذا كان تحقيق هذا المبدأ يبدو من الناحية النظرية ممكناً، فإن تطبيقه على أرض الواقع يصطدم بعدة صعوبات، خاصة في الدول النامية، حيث تتعدد الأهداف المتوخى تحقيقها بواسطة الضريبة باعتبارها المورد الرئيسي لغالبية هذه الدول، سيما توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة المتعددة، إلى جانب تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل بين مختلف طبقات المجتمع¹.

إن الامتيازات والاعفاءات الضريبية تؤدي إلى تمركز العبء الضريبي على مستوى دخول معينة، في حين تؤدي إلى تخفيضه على بعض القطاعات، فمن خصائص البنية

Marchal ALFRID بأنه الفائض الاقتصادي الذي يعطيه كل عنصر انتاج حينما يكون عرضه عديم المرونة بالنسبة للطلب عليه خلال فترة قصيرة الأجل.

عن عبد السلام أديب، " الادارة و الاقتصاد"، الحوار المتمدن، العدد 3911، بتاريخ 14 نونبر 2012.

1- الصديق جعوان، مرجع سابق، ص. 159

الضريبية المغربية قيامها على درجة من التركيز الشديد¹، فالنظام الجبائي لا يفترض أن يكون مجرد أداة ظرفية للموارد، ولكن أداة فعالة لسياسة اقتصادية واجتماعية ناجعة.

إذا كان مفهوم العدالة الضريبية قد ارتبط بتطور الحياة السوسيو-اقتصادية والسياسية في المجتمع، فإنه من الثابت ضمن التجربة المغربية أنه لا يراعي الدعائم والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها العدالة الضريبية من يقين وملائمة واقتصاد، وهو ما يعيق إقامة نظام مالي سليم، من شأنه تحقيق نوع من التوازن بين الإيراد الضريبي والعدالة الضريبية.

تتعدد أشكال المس بمبدأ العدالة الضريبية بالمغرب سواء من خلال النظام الضريبي المعمول به، أو من خلال الاستثناءات الواردة عليه في شكل امتيازات وإعفاءات ضريبية، فكثرة الضرائب النوعية وتعددتها يجعلنا أمام نظام ضريبي شديد التعقيد، يقوم على أساس خليط من عدة مكونات ضريبية، غالبا ما تحكمها أبعاد مالية ووظيفية صرفة، تلعب دورا هاما في تغطية النفقات العمومية للدولة. لذا فالعدالة الضريبية لا تقاس بالتنظيم الفني للضرائب أو بمستوى الأسعار، بل أيضا بالسياسة الحكومية في ميدان الانفاق بصفة عامة²، وكذا مدى مراعاة مقدرة الملزم من الناحية الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يعني معرفة مقدرته التكاليفية الحقيقية.

ظلت مسألة العدالة الضريبية في منأى عن اهتمامات صناع السياسة الضريبية بالمغرب، فالغلو في تغليب الطابع الإيرادي الظرفي على حساب الجانب الاجتماعي بالخصوص ضمن الضرائب المطبقة في المغرب، أدى إلى تدمير شرائح كبيرة من المجتمع المغربي وبالتالي إلى تعميق الهوة بين مختلف طبقاته³.

1 -Najib AKESBI« L'Impôt, l'état et l'ajustement », imprimerie almaarif aljadida Rabat, 1993, p.101

2- هشام زرقاوي، "تجريم التملص الضريبي من خلال قانون المالية لسنة 1997"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1999، ص. 17.

3- الحسين البر، مرجع سابق، ص. 115.

أسلفنا أن أوجه الحيف التي تتضمنها الضرائب المطبقة في المغرب كثيرة ومتعددة، بحيث لا تحقق في شيء من مبدأ العدالة الضريبية، سواء الأفقية منها أو العمودية، ويتجلى ذلك بوضوح في التباين الصارخ في الاستفادة من نظام الاعفاءات الضريبية المختلفة التي تمنحها القوانين والأنظمة المتعاقبة، حيث لا يستفيد منها إلا الفئات المحظوظة، كما أن عدم إمكانية تحقيق المساواة أمام الضرائب وتقوية اللامساواة أدى إلى إثقال كاهل فئات معينة من المجتمع لفائدة فئات أخرى¹.

إن التوزيع الكمي والنوعي لنظام الاعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية يؤكد بجلاء مستوى المس الخطير بمبدأ العدالة الضريبية، فالتباين على مستوى الاعفاءات الضريبية المقررة برسم كل ضريبة على حدة، يوحي بمستوى العبء الجبائي الذي تتحمله بعض الفئات، حيث بلغ عدد الاعفاءات الضريبية المقررة برسم الضرائب المباشرة سنة 2015، حوالي 182 تدبير جبائي استثنائي، مقابل 112 تدبير برسم الضريبة على القيمة المضافة، وسبع تدابير برسم الرسوم الداخلية على الاستهلاك²، وهو ما يمكن أن يعتبر تهديدا للمستوى المعيشي لفئات الملزمين الفقراء كنتاج لنموذج العدالة الضريبية الذي ارتضته السلطات الجبائية ضمن التجربة المغربية. ومن ثم يبرر الحيف الاجتماعي في أوضح صورته.

الفقرة الثانية: إعفاء القطاع الفلاحي نموذج انتفاء العدالة الضريبية

مع مجيء الاستقلال اعتقد المواطن المغربي أن السلطات العمومية ستعمل على إحداث تغييرات على جميع المستويات لتحسين مستوى عيشه، إلا أن خيبة الأمل التي أصيب بها بعد أن حلت أقلية محلية مكان أقلية المعمرين، وتكريس الاستمرارية في توزيع الامتيازات والاعفاءات الضريبية على نفس الشرائح والفئات بأساليب جديدة، جعلت من

1- الصديق جعوان، مرجع سابق، ص. 160.

2- تقرير وزارة الاقتصاد والمالية حول النفقات الجبائية برسم سنة 2015

الأوليغارشية المرتبطة بالأرض، التي حصلت عليها نتيجة استرجاع أراضي المعمرين، أكبر مستفيد من المزايا الضريبية.

إن الميزة الأساسية للعائلات البورجوازية الكبرى بعد الاستقلال هو امتلاكها لأجود الأراضي وأكثرها مردودية، فأصبحت بذلك حوالي 500 ألف هكتار بين يدي ممثلي النخبة المتوقعة في الحكم ابتداء من سنة 1973، في إطار سياسة المغربية واسترجاع أراضي المعمرين، مما قوى من نفوذ هذه الأسر وجعلها تتكفل في إطار تنظيمات فلاحية مهنية واجهت مختلف محاولات إصلاح الضريبة الفلاحية، حيث توجت في 19 يوليوز 1961 بإلغاء ضريبة الترتيب.

شكل إذن إلغاء الترتيب بداية انسحاب القطاع الفلاحي من أي تحمل ضريبي، وبالتالي من المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي كان المغرب في أمس الحاجة إلى الامكانيات المالية لتمويل المشاريع التنموية بعيد الاستقلال، وهو الأمر الذي أدى إلى الزيادة في الضغط الضريبي عبر استهداف أكثر لحيوب الفئات المتوسطة.

إن الاعتبارات السياسية التي انتهجتها السلطات لإعفاء القطاع الفلاحي من أي مجهود ضريبي شكلت ضربا لمبدأ المساواة في تمويل خزينة الدولة. وهو الأمر الذي عمل على تقوية نفوذ اللوبي الفلاحي، حيث أصبح الفلاحون الكبار القلب النابض في حركية الاقتصاد بالمغرب إلى جانب التجار والصناع، ومن ثم فإن هؤلاء يشكلون أقطاب المتهربين من أداء الضريبة بامتياز بسبب العلاقات المتشعبة التي يتمتع بها اللوبي الفلاحي على الخصوص¹.

إذا كانت الفلاحة تشكل القطاع الأول في الاقتصاد الوطني، فإن مساهمتها الضريبية لم تتجاوز في أحسن الأحوال 1% من مجموع موارد الميزانية العامة²، فعدم إخضاع القطاع الفلاحي للعبء الضريبي الذي يتناسب ومستوى كل مكون من مكوناته،

1- المصطفى منار، "الأحزاب السياسية المغربية ودورها في بلورة التشريع الجبائي"، مرجع سابق، ص. 353.

2- محمد سليم الوريكلي، مرجع سابق، ص. 01.

ومستوى ما يرصد له من استثمارات في مجال البنيات التحتية والمساعدات المباشرة وسياسة القروض، يزيد من تعميق الهوة بين فلاحه معاشية ضعيفة وفلاحه عصرية متطورة مستفيدة من الامتيازات والإعفاءات الضريبية و الجمركية¹.

إن أزمة العدالة الضريبية في ارتباطها بالقطاع الفلاحي أو بالأحرى بالدخول الفلاحية لا تتأسس على استثناء هذا القطاع من أي تحمل ضريبي فقط، بل إن المسألة أكبر من ذلك، عندما تقبل السلطات الجبائية على دعم الأنشطة الفلاحية العصرية والمتطورة التي تدر دخولا مرتفعة وتحقق ثروات طائلة.

المطلب الثاني: مؤشرات التنمية الاجتماعية لسياسة الاعفاءات الضريبية

من المتفق عليه أن الضريبة من بين الأدوات الأساسية والفعالة التي تمتلكها الدولة لتطبيق سياستها الجبائية والمالية، وإحداث تغييرات عميقة في البنيات الاقتصادية والاجتماعية داخل المجتمع، مرتكزة على مجموعة من الآليات، تعد الاعفاءات الضريبية إحداها.

أبانت النتائج الاقتصادية لسياسة الاعفاءات الضريبية عن محدودية كبيرة بالنظر لحجم الخسارة المالية، فهذه السياسة لم تأتي بجديد على المستوى الاجتماعي، إذ بالرغم من صعوبات تقويم إحصائي دقيق لمختلف المؤشرات الاجتماعية، سنحاول مقارنة هذه الأخيرة من خلال رصد مستوى البطالة والفقر، (الفرع الأول)، والوقوف عند مستوى العيش بالمغرب (الفرع الثاني).

1- حيث تستفيد من إعفاءات جمركية الفلاحه الموجهة للتصدير، والإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة الذي يشمل المعدات الفلاحية الضخمة كالأذرع المحورية المتحركة الخاصة بالسقي والآلات، فهذا النوع من المعدات لا يستعمله إلا أصحاب الأموال والضيعات الكبرى ويدعم من الدولة.

الفرع الأول: دور الاعفاءات الضريبية في الحد من ظاهرتي العطالة والفقر

رغم المجهودات التي تبذلها السلطات العمومية لامتنصاص العجز الاجتماعي المتفاقم، حيث تحاول العمل على إعادة توزيع الثروات من أجل محاربة كل مظاهر الاقصاء والتهميش، أصبح الاتجاه نحو التوزيع العادل للثروات مسألة أساسية، من خلال البحث عن سبيل تحسين الإنسجام الاجتماعي الذي تجد تبريره في صورة المساهمة في التحسين الدائم لجودة الحياة.

فإذا كانت السياسة الجبائية المعول عليها في كسب رهان التنمية، فإن الشق الاجتماعي لهذه الأخيرة يظل متأخرا بالنظر لعدم قدرة سياسة الإعفاءات الضريبية على حل معضلة التشغيل (الفقرة الأولى) وبالتالي التخفيف من حدة الفقر (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مدى مساهمة الاعفاءات الضريبية في حل معضلة التشغيل

إن من بين الأهداف التي حدت بالسلطات العمومية المغربية إلى التخلي عن جزء من مداخيلها الضريبية لصالح الفاعلين الاقتصاديين، نجد زيادة الأنشطة الاقتصادية من أجل التخفيف من حدة البطالة التي بلغت نسبا مقلقة، همت فئات عريضة من الساكنة النشيطة في المجال الحضري وكذا القروي¹.

لقد أصبح التشغيل من بين المواضيع الملحة، بل يشكل المعضلة التي لم تتجح أي من الحكومات المتعاقبة في معالجتها أو التخفيف من حدتها. لذا يشكل إنعاش التشغيل التحدي الرئيسي الذي يواجه المغرب، بحيث يكتسي هذا الملف أهمية بالغة خصوصا بعد التراكم الحاصل منذ أوائل الثمانينات وتفاقم مستوى البطالة، مما دفع بالمسؤولين إلى وضع عدة آليات لمحاربة بطالة الشباب سيما حاملي الشهادات. فهل استطاعت السياسة الجبائية أن تلعب دورها في خلق مناصب شغل قارة تخفف من وطأة البطالة؟

1- عزيز صميم، مرجع سابق، ص. 133.

لقد راهنت السلطات العمومية في تعاطيها مع أزمة العطالة بالمغرب على الأداة الجبائية، بغرض المساهمة في انعاش سوق الشغل من خلال تعزيز منظومة الاعفاءات الضريبية للقطاع الخاص، قصد التقليل من العجز الذي يعرفه سوق الشغل. لهذا ظل القطاع الصناعي المعول عليه للتخفيف من حدة البطالة باعتبارها معضلة اجتماعية واقتصادية، على اعتبار أن التطور الاقتصادي غالبا ما يبنى على أسس قطاع صناعي نشيط بمختلف فروع.

لقد نص ميثاق الاستثمار لسنة 1996 على أن أهم أهدافه تكمن في انعاش التشغيل عبر تشجيع الاستثمار¹، عندما قام بمنح مجموعة من الامتيازات والإعفاءات الجبائية والمالية. لذا يلعب المحيط الضريبي في هذا الإطار دورا مهما في التخفيف من ظاهرة العطالة، إلا أن ذلك لم يساهم في إطار دينامية حقيقية لسوق العمل، حيث عرفت مستويات خلق فرص الشغل نوعا من الركود ابتداء من سنة 1998 بنسبة نمو أقل من 1% سنتي 1999 و2002.

يتميز سوق الشغل بالضعف نظرا لتضخم عدد العاطلين والارتفاع السنوي في وثيرة طلبات التشغيل، وهو سوق يكتنفه نوع من الاختلال واللا وظيفية على مستوى العرض، هذا الأخير الذي أصبح رهينا بالظرفية السياسية، بدل الاحتكام إلى محددات النمو الاقتصادي والقدرة التكوينية للرأسمال البشري.

وفي هذا الإطار لا يتم استيعاب الكفاءات بطرق عقلانية ومنطقية في مجال التنمية، فإنعاش التشغيل حسب المنطق الاقتصادي يرتبط أساسا بحجم الاستثمار وإنتاجية

1- نصت المادة 2 من قانون الإطار رقم 95-18، على أنه " تهدف التدابير المنصوص عليها في الميثاق إلى التحفيز على الاستثمارات عن طريقإنعاش الشغل .

2- إن هذا الركود يرجع في جزء كبير منه إلى وضعية نسبة الركود التي عرفها أحداث مناصب الشغل القارة وللتراجع الضعيف في مناصب الشغل، كما أن التراجع الذي عرفته وضعية التشغيل في قطاعات النسيج والجلد الذي يعتبر أكثر قطاع مشغل لليد العاملة نتيجة الأزمة الاقتصادية التي شهدتها هذا القطاع ودخول مهنييه في صراع مع السلطات العمومية للحصول على المزيد من الاعفاءات

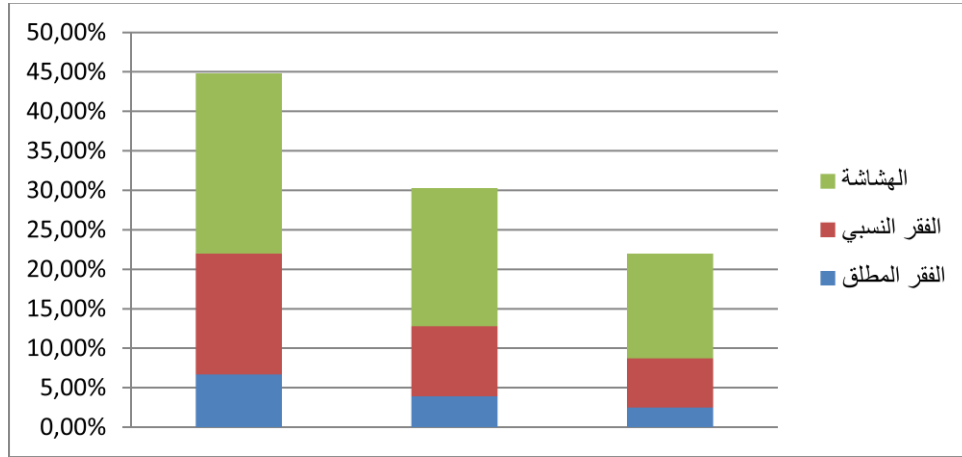
العمل، وهي محددات يصعب تحقيقها باستعمال القرار الجبائي، فالإجراءات الجبائية الاستثنائية والمساعدات المالية أبانت عن محدوديتها، بل هي مجرد هدايا مجانية، فالمقاولة تشغل نفس عدد اليد العاملة سواء منحت هذه الحوافز أم لم تمنح، ولا يمكنها أن تغامر بمسايرة المنطق الذي تتعامل به السلطات العمومية، لأن ذلك سينعكس على مردوديتها، وقد تضطر إلى القيام بتسريحات فردية أو جماعية للعمال أو قد تشهر إفلاسها، فأولوية المنطق الاقتصادي البراغماتي تدفع المقاولات إلى تشغيل أقل.

لقد أبانت سياسة الاعفاءات الضريبية عن نتائج محدودة اقتصاديا، على الرغم من أهمية الاعفاءات الجبائية التي استفادت منها المجالات الاقتصادية، وتجلّى ذلك من خلال ضعف وتيرة النمو في حجم الادخار والاستثمارات، مما يدل على أن الاعتماد على الامتيازات الجبائية لوحدها في المجال الاقتصادي أمر مبالغ فيه، وهو ما انعكس سلبا على واقع سوق الشغل بالمغرب.

الفقرة الثانية: دور الاعفاءات الضريبية في الحد من حدة الفقر

إذا كان الخطاب السياسي للسلطات العمومية يحاول رسم صورة وردية للوضعية الاجتماعية، ويؤكد على أن نمط التنمية المتبع يكتسي صبغة تضامنية ترمي إلى الحفاظ على الانسجام الاجتماعي، من خلال التوزيع العادل للثروات ودعم النمو الاقتصادي وتطوير الرأسمال البشري، ثم محاربة الفقر والفوارق الاجتماعية والمجالية. فإن الواقع يعكس عكس مضمون هذا الخطاب، على اعتبار أن مختلف المؤشرات الاجتماعية بقيت في مستويات جد متدنية، إذ بالرغم مما حققه المغرب خلال السنوات الأخيرة من إنجازات في مجال تقليص الفقر، إلا أن هذا الأخير تظل نسبه مقلقة وهو ما يوضحه الرسم البياني التالي:

الرسم البياني رقم 16: تطور نسبة الهشاشة والفقر بين سنوات 2001-2011



المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من التقارير الاقتصادية والمالية لوزارة الاقتصاد والمالية.

يتميز التطور العام للفقر بمنحنى تنازلي، إلا أنه لا يزال مرتفعا في المناطق القروية، مما يفسر حجم التهميش الذي يعيشه العالم القروي، كما أن التوزيع المجالي للفقر الذي كشفت عنه نتائج المسح الوطني لمعيشة الأسر 2006-2007، أن خمسة جهات من بين 16 تضم وحدها أكثر من 60% من فقراء المغرب¹.

إن الفقر بالمغرب لا يتجسد فقط في المقاربة النقدية القيمة، فالتفاوتات الاجتماعية نجدها في جميع مجالات الحياة اليومية للأسر، فتحليل بعض المؤشرات الاجتماعية وفقا لمختلف مستويات الانفاق تؤكد أن الفقر يتجسد أيضا في صعوبة الولوج إلى بعض الخدمات الأساسية كالصحة والتعليم.

فمن شأن عقلنة نظام الاعفاءات الضريبية أن يرقى بمختلف المؤشرات الاجتماعية نحو مستوى يضمن كرامة المواطن، وهو الأمر الذي يجزنا إلى طرح التساؤل التالي، ما الذي يمكن أن تحققه حجم الخسارة المالية لنظام الاعفاءات الضريبية على المستوى الاجتماعي؟ وهو ما سنجيب عنه من خلال الجدول التالي:

1- وهذه الجهات هي: جهة سوس ماسة درعة، المغرب شراردة بن حسن، مكناس تافيلالت، دكالة عبدة ثم مراكش تانسيفت الحوز - قبل العمل بالتنظيم والتقطيع الجهوي الجديد.

الجدول رقم 31: انعكاس حجم الخسارة المالية على بعض المؤشرات الاجتماعية.

ما يمكن تحقيقه بالنسبة لـ			حجم الخسارة المالية
بناء مدرسة تعليمية	بناء مستشفى جامعي	بناء الطرق السيارة	للإعفاءات الضريبية من 2010 إلى 2013
12 090 مدرسة	100 مركز استشفائي	5 586 كلم من الطرق السيارة	113 مليار درهم

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تصريحات وزارتي الصحة والتربية الوطنية.

يتضح من خلال الجدول أعلاه حجم الاجهاز على الوضع الاجتماعي الذي تسببه الاعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية. فإذا كان المغرب يتوفر على أربع مراكز استشفائية جامعية التي تتسم بعدم قدرتها على تلبية حاجيات المواطنين، علما أن تكلفة بناء مستشفى جامعي تصل إلى 20 مليار درهم، فإن 133 مليار درهم من شأنها بناء 100 مركز استشفائي بحوالي 50.000 سرير¹، وهو ما يمكن أن يشكل قطيعة مع أزمة الولوج إلى الصحة.

كما أن الكلفة المالية لأربع سنوات من العشوائية التي يعرفها نظام الإعفاءات الضريبية من شأنها بناء 12.000 مدرسة²، وهو ما يمكن أن يجيب عن أزمة الجهل والأمية المتفشية في النسيج المجتمعي المغربي، إلا أن الإرادة السياسية للفاعل السياسي المغربي تتجه نحو تقزيم الأوضاع الاجتماعية لصالح التراكم الخاص للرأسمال. وهو ما ينعكس بالسلب على مستوى العيش بالمغرب.

1- محمد العم، مدير مديرية التجهيزات والصيانة بوزارة الصحة، البرنامج التلفزيوني 45 دقيقة، بتاريخ 25 ماي 2014، الإذاعة والتلفزة المغربية.

2- يونس بنعكي، مدير الشؤون العامة والميزانية والممتلكات بوزارة التربية الوطنية، برنامج 45 دقيقة، مرجع سابق

الفرع الثاني: مستوى العيش بالمغرب

إذا كانت الضريبة على المستوى الاجتماعي تشكل وسيلة للتأثير على البنيات الاجتماعية، فإن الاعفاءات الضريبية كتقنية ضريبية لا بد أن تحاول من الناحية الاجتماعية التخفيف من العبء الجبائي على الفئات المحرومة وذات الدخل المنخفض. لذا فمقاربة دور الاعفاءات الضريبية في تحسين ظروف العيش، (الفقرة الأولى)، رهين بتشخيص الوضع الاجتماعي بالعالم القروي (فقرة ثانية) باعتباره يعبر عن مستوى العيش بالمغرب.

الفقرة الأولى: محدودية مساهمة نظام الاعفاءات الضريبية في تحسين

ظروف العيش

يفترض في نظام الاعفاءات الضريبية الانطلاق من أهداف واضحة ومتكاملة يراعى فيها الجانب الاجتماعي الذي يبقى لصيقا أيضا بالرغبة في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية، حتى تتحقق من خلال هذا النظام تنمية مستدامة ومتوازنة¹. فالضريبة على المستوى الاجتماعي تشكل وسيلة للتأثير على البنيات الاجتماعية، وتعتبر أداة من شأنها التخفيف من الفوارق والتفاوتات الاجتماعية التي تعتبر سمة حاضرة وبقوة ضمن التجربة المغربية.

إن السياسة الضريبية التي انخرط فيها المغرب في تسعينيات القرن الماضي كرس الاتجاه العام نحو تحميل الفئات الوسطى والفقيرة التكلفة المالية للاختيارات المفروضة على الدولة، بعد أن تحملت هذه الفئات عبء سياسة التقويم الهيكلي وانعكاساتها الاجتماعية الوخيمة، إذ ستجد نفسها مجددا أمام أعباء وضغوط جديدة فرضتها الاختيارات الاقتصادية والاجتماعية المتأثرة بالعولمة، مما سيعمق من التفاوتات الاجتماعية، حيث ستركز الثروة

1- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 177

بشكل أكبر في يد شريحة ضيقة، في حين ستستمر الشرائح الوسطى في الاندحار الاجتماعي، وستتسع قاعدة وخريطة الفقر والفقراء¹.

لهذا فمن المفروض أن تقوم الضريبة بدور المصحح في إطار بنية مجتمعية معينة، من خلال الاعفاءات الضريبية كتقنية ضريبية، تحاول من الناحية الاجتماعية التخفيف من العبء الجبائي على الفئات المحرومة وذات الدخل المنخفض، حتى تحافظ هذه الطبقات على الأقل على حد أدنى من العيش.

فلا شك أن الاعفاءات الضريبية تهدف إلى تخفيف العبء الجبائي على الفئات التي تعاني من الهشاشة. وذلك من أجل تحسين ظروف عيشها عن طريق تدعيم قدرتها الشرائية، إذ يقول الأستاذ نجيب أقصبي في هذا الصدد: "إن الفقر والبؤس والشقاء لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يصبحوا أساسا لوعاء ضريبي أوفر مردودية وأكثر عدالة"².

إن ميزة الأنظمة الضريبية في الدول النامية هو اعتمادها الكبير على الضرائب المباشرة، فإذا كانت سياسة الاعفاءات الضريبية تهدف إلى تخفيف العبء على المستثمرين، فإن هذا العبء يقع على الفئات غير المستثمرة، وهي الفئات الضعيفة اقتصاديا، ليؤثر ذلك على مبدأ تساوي المواطنين أمام الأعباء العامة³، ومن هنا تغدو هذه الاعفاءات وبشكل غير مباشر أداة للزيادة في اختلال الدخول نظرا لاستفادة القلة المستثمرة، وبالتالي تصبح أداة لعرقلة أي إمكانية لتحسين ظروف العيش.

إن كل تخفيض أو إعفاء يمنح للمستثمر يقاس ويعوض بالضرورة عبر إثقال العبء الجبائي لغير المستثمر، ويزداد هذا الأمر تفاقمًا بتكريس الطابع التوسعي للإعفاءات الضريبية من حين لآخر⁴، في اتجاه يخدم مصالح الفئات القوية اقتصاديا، في مقابل تقليص

1- سي محمد غضبان، مرجع سابق، ص. 164

2 - Najib Akesbi , « L'impôt , l'état » , op.cit,p. 33

3- محمد سليم الورياكلي، مرجع سابق، ص. 216.

4- عزيز صميم ، مرجع سابق، ص. 120.

عدد الاعفاءات الموجهة للفئات الضعيفة أو الحفاظ عليها كما لو أن الوضع الاجتماعي في أحسن الأحوال.

إن السلطات الجبائية لا تتجه في إطار قراراتها الجبائية الاستثنائية إلى تدعيم الوضع الاجتماعي، بل تجهز عليه، من خلال التقليل من عدد الامتيازات والإعفاءات الموجهة لخدمة أبعاد اجتماعية غالبا ما ترتبط ارتباطا وثيقا بالقوت اليومي لعموم الجماهير الكادحة الفقيرة.

فمثلا على مستوى الضرائب غير المباشرة، وتحديد الضريبة على القيمة المضافة، نجد إعفاءات ضريبية اجتماعية تهدف إلى الحفاظ على القدرة الشرائية للفئات ذات الدخل المحدود والضعيف، من خلال إعفاء مجموعة من السلع الاستهلاكية والخدمات الأساسية والضرورية، في مقابل أسعار تصاعدية ضعيفة لا تتماشى وطبيعة بعض السلع الكمالية التي تدخل في باب الرفاه.

وبالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب نجد المشرع مايز بين الإعفاء مع الحق في الخصم، وإعفاءات أخرى دون الحق في الخصم، وهو بذلك يسير بهذا التقسيم عكس منطق البعد الاجتماعي لنظام الاعفاءات الضريبية، إذ أن حرمان مجموعة من المواد الاستهلاكية الشائعة الاستعمال من الحق في الخصم ينعكس بالسلب على ثمنها في السوق¹.

إضافة إلى ذلك، نجد بعض المواد التي تعتبر أساسية ومع ذلك فهي تخضع للضريبة، وقد كان من الأجدى إعفاؤها، على اعتبار أنها مواد يصعب الإستغناء عنها خصوصا وأنها تستهلك بشكل كبير من قبل الفئات الاجتماعية الضعيفة وتمتص جزءا كبيرا من دخولها، ويتعلق الأمر مثلا بالمنتجات الصيدلانية، الأدوات المدرسية، الأغذية المركبة الخاصة بالأطفال.....

1- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 178.

إن الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضريبة على القيمة المضافة يسعى من خلالها المشرع الجبائي المغربي إلى الحفاظ على السلم الجبائي أكثر من بحثه عن السلم الاجتماعي، وهو الأمر الذي يتكرس أيضا على مستوى الضرائب المباشرة، فقوة الضغط الضريبي على الطبقات الفقيرة والمتوسطة دون الطبقات الأخرى يزيد من ضيق الخناق، خصوصا مع موجة ارتفاع الأسعار التي أضعفت القدرة الشرائية للمواطنين، والتي مست بمبدأ الحد الأدنى اللازم للمعيشة، خصوصا بالعالم القروي.

الفقرة الثانية: الوضع الاجتماعي بالعالم القروي

مع دخول الحماية أصبحت للأرض قيمة مضافة نتيجة الاستغلال العقلاني للأراضي الفلاحية وتطور مردوديتها عبر إدخال التقنيات العصرية، الشيء الذي أثار شهية الأعيان المغاربة بعد الاستقلال للاستثمار الفلاحي، حيث راكموا عقارات هامة حتى أصبحوا يشكلون قوة اجتماعية وسياسية نافذة، لهذا شكلت المسألة العقارية عنصرا يمكن أن يكون ذا قيمة تفسيرية في شرح وتأويل الجوانب المتعلقة بالحياة السياسية، الاجتماعية والاقتصادية في المغرب، على اعتبار أن المسألة العقارية ظلت عبر تاريخ المغرب في قلب الصراع السياسي.

لقد ساهم المخزن في تكريس الوضعية المتفاوتة بين مكونات المجتمع فيما يتعلق بالمسألة العقارية، إذ كان على وعي تام بأن الملكية العقارية هي دعامة أساسية للهيمنة السياسية والاجتماعية، وهو ما يفسر أن الدولة عملت على تشجيع ودعم الملاكين أصحاب العقارات الكبرى، عبر تركيز الأراضي الفلاحية ومنح الوسائل المالية والتقنية والقانونية لفئة الملاكين العقاريين المستغلين¹.

لقد أدت تطبيقات السياسة الفلاحية إلى تقوية النخب الفلاحية، وهو ما جعلها تحتل مواقع متميزة في الميدان الانتاجي، خصوصا وأنها المستفيد الوحيد من دعم الدولة،

1- مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 114.

والمستفيد الأكبر من نظام الاعفاءات الضريبية، إلا أن هذه السياسة انعكست تطبيقاتها بشكل سلبي على الساكنة القروية، حيث لم تستفد هذه الأخيرة من دعم الدولة المادي والتأطيري، حيث ظلت محاصرة في جغرافيتها ومجالها الفلاحي التقليدي المعاشي.

يشكل المجال القروي بالمغرب الحيز الجغرافي الخارج عن نطاق المدارات الحضرية، فهو المجال الاستيطاني للساكنة المغربية، الشيء الذي كرس وضعية مزرية من الناحية الاجتماعية.

يعيش العالم القروي وضعية اجتماعية مقلقة من حيث الفقر والتهميش، ف 70% من الفقراء المغاربة يتواجدون بالقرى والبوادي، حيث يتخذون من الأنشطة الموسمية مصدرا لرزقهم وقوتهم، وأن 30% من الساكنة القروية تنفق أقل من 3000 درهم سنويا، وهو ما يعتبر دون عتبة الفقر المحددة دوليا، بالرغم مما سجله معدل الفقر من انخفاض، منتقلا من 26.8% إلى 10% خلال الفترة المتراوحة بين سنة 1985 و سنة 2011.

إن استثناء غالبية الفلاحين سكان العالم القروي من أي دعم مادي مباشر أو غير مباشر أو أي تحفيز، أدى إلى تنامي ظاهرة التفقير والامية، حيث مازال العالم القروي يعاني من مختلف أشكال التخلف والاقصاء الاجتماعي، فمعدل الأمية لدى الساكنة البالغة من العمر عشر سنوات فما فوق، بلغ حوالي 36.7% سنة 2012، تتركز أغلبها بالوسط القروي بحوالي 51.2%.

انطلاقا مما سبق يتبين أن التحدي التعليمي يهدد مستقبل القرية في المغرب، فأقصاء القطاع الفلاحي في شكله التقليدي والمعاشي من مخرجات السياسة التحفيزية للدولة يشكل عائقا أمام تطور العالم القروي في امكانياته الطبيعية والبشرية، بالإضافة إلى الخصائص المهيول في البنيات التحتية وغياب الخدمات الصحية والماء الصالح للشرب والكهرباء. لهذا تستفحل الوضعية الاجتماعية لسكان القرى والبوادي الذين اختاروا الهجرة نحو ضواحي المدن، حيث انخفضت نسبة سكان البوادي وانتقلت من 64.8% سنة 1971 إلى 57.3% سنة 1982، ثم إلى 48.6% سنة 1994، مما يوحى بتأزم الوضعية

الاجتماعية بالعالم القروي وبالمدن أيضا، حيث ستشكل فئات الفلاحين المهجرة مدن صفيحية منتجة لمختلف أشكال الانحراف.

المبحث الثاني: أزمة الاعفاءات الضريبية: نحو تجاوز الوضع القائم

لقد أكدت سياسة الإعفاءات الضريبية بالمغرب ضمن السياسة الاقتصادية والاجتماعية عن محدودية أهدافها السوسيو-اقتصادية، الشيء الذي ينم عن أزمة القرار السياسي الجبائي في بلوغ أهدافه المنشودة ، فلا يمكن أن نجادل في حتمية وضرورة التقيب عن إصلاحات آنية وجذرية في النظام الجبائي المغربي، وذلك بمحاولة كسب رهان إصلاح السياسة الجبائية من خلال متغير نظام الإعفاءات الضريبية(المطلب الأول)، انسجاما وأرضية موضوع الأطروحة، من خلال التفكير في آلية تسمح بالعدول عن امتيازات القطاع الفلاحي في اتجاه يسمح بتضريبه(المطلب الثاني).

المطلب الأول: رهان إصلاح السياسة الجبائية بالمغرب

إن السياسة الجبائية كسياسة ظرفية يجب أن تكون اجراءاتها متخذة بالتنسيق بين مختلف أشكال السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، ولبلوغ أهدافها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الاعتبارات التي تشكل عناصرها، والارتقاء بها إلى مستوى استقرار النظام الجبائي وتدعيمه، ولهذا الغرض فإن إصلاح السياسة الجبائية المبني على أسس علمية سليمة يعد عاملا رئيسيا وضروريا لضمان بلوغ السياسة الجبائية لأهدافها.

فإذا كانت سياسة الاعفاءات الضريبية تحتل مكانة بارزة ضمن السياسة الضريبية بالمغرب، فإن دور نظام الإعفاءات الضريبية أخفق في الرقي بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية. لذا تبقى المطالبة قائمة بعقلنة سياسة الإعفاءات الضريبية (الفرع الأول) وبالتالي إعطاء تصور جديد لهذه السياسة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: عقلنة سياسة الإعفاءات الضريبية

إن سياسة الإعفاءات الضريبية كإجراء جبائي يرمي إلى خلق مزايا وامتيازات بفرض ضريبي أقل، يجب أن تتجه نحو العقلنة عن طريق محاولة التقليل من حيث العدد. لذا يبدو أن قرارات منح الإعفاءات الضريبية ينبغي أن تحترم بعض الحدود التي تساهم في فعالية هذه الإعفاءات والعمل على تجاوز العشوائية التي تغطي عليها، نظرا لعموميتها وعدم ارتباطها بالأهداف التي كانت وراء منحها.

فالحديث عن عقلنة سياسة الإعفاءات الضريبية يفترض اتخاذ إجراءات عملية تنطلق أولا من عقلنة التدخل في صناعة القرارات الجبائية المرتبطة بها، (الفقرة الأولى)، في إطار استراتيجية واضحة و بأهداف محددة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: عقلنة صناعة القرار الجبائي الاستثنائي

إن النظام السياسي كمجموعة من التفاعلات المؤسسية والسلوكية المرتبطة بعملية صنع القرار السياسي ليس منفصلا عن وعائه الاجتماعي، أي عن السياق الذي يجري فيه، والظروف التي تكتنفه وتحيط به، فلا معنى للقرار بذاته ولا بترابطه الداخلي، فهو يكتسي أهميته ومعناه الحقيقي من خلال الإطار السياسي والاجتماعي الذي يشكل أحد متغيراته وجزءا أساسيا من تفاعلاته وسيرورته¹.

فلا شك أن اتخاذ قرار يقضي بمنح إعفاءات ضريبية لا يمكن أن يتم بمعزل عن الاختيارات السياسية والايدولوجية، إذ غالبا ما تبرر مثل هذه القرارات بالقدرة على التدخل المباشر أو غير المباشر للدفاع عن المصالح الضيقة للأقليات المستفيدة من نظام الإعفاءات الضريبية.

1- أحمد ناصوري، مرجع سابق ، ص. 01.

فالقرارات الجبائية لا تقل أهمية عن بقية القرارات، بل هي طليعتها طالما أنها تمس المواطن، لذلك تبقى أول خطوة لإصلاح أي نظام جبائي عموماً، ومن خلاله إصلاح نظام الإعفاءات الضريبية خاصة، تتجسد في المحاولة والرغبة الجدية في عقلنة صناعة القرار الجبائي الاستثنائي.

فإذا كانت عملية صناعة القرار الجبائي تتبوأ مكانة بارزة في التحليل السياسي المعاصر، بالنظر إلى مختلف عمليات التفاعل بين المشاركين في وضع السياسة الجبائية، فإنها تظل عملية معقدة لأنها عبارة عن سيرورة مركبة ونسقية تترجم حالة موازين القوى بين الفاعلين داخل الحقل السياسي.

ظلت الجبائية وسط الصراعات السياسية وصراع الطبقات في المغرب كتعبير واضح عن تعارض المصالح بين مختلف مكونات المجتمع والطبقات الاجتماعية المستحودة، التي تفرض توجيه القرار السياسي الجبائي لمصلحتها والإفلات من الضريبة¹، الشيء الذي عدد من المتدخلين بحسب قدراتهم التأثيرية في عملية صناعة القرار الجبائي الاستثنائي. لذا فالدعوة إلى عقلنة التدخل في صناعة نظام الإعفاءات الضريبية تتبع من فكرة تحديد المسؤولية في الاختيار ومبدأ شرعية قرار الإعفاء.

يندرج قرار الإعفاء ضمن السياسة الضريبية التي أناطها المشرع الدستوري وضمناها للسلطة المالية للبرلمان²، في إطار الممارسة الديمقراطية التي تقتضي أن تكون التمثيلية البرلمانية والنيابية موافقة لإرادة الأمة، وأن تكون مجموع القرارات ذات الارتباط بالحياة اليومية للأمة نابعة من هذه التمثيلية، وهو ما يمكن التشكيك فيه عندما يتعلق الأمر بسن إعفاء ضريبي بالمغرب.

1- بدر اليازل، مرجع سابق، ص. 08

2- ينص الفصل 71 من الدستور على أنه: " يختص القانون بـ ... التشريع في الميادين التالية ... النظام الضريبي ووعاء الضرائب ومقدارها وطرق تحصيلها".

إن عقلنة التدخل في صناعة القرار الجبائي الاستثنائي رهين بتجويد السلطة المالية للبرلمان، عوض تقزيم دورها سواء التشريعي أو الرقابي لصالح الحكومة ومعها الإدارة الضريبية، فيما يتعلق بإعداد القرارات الجبائية.

إذا كان من المستساغ تدخل السلطة الحكومية والادارية بوصفهما طرفا في عملية التدخل الجبائي، فإنه لا يمكن أن توجد مبررات لتدخل القوى الضاغطة التي تتخذ عادة شكل لوبيات، تعمل على حماية مصالحها المالية على حساب الملزمين الآخرين، حيث أنهم يشكلون التهديد الحقيقي للعملية الديمقراطية والتنمية، وذلك بتحريف القرار الجبائي التفضيلي عن الفئات والقطاعات التي يجب أن يستهدفها، وتحريفه عن الأهداف التي يجب أن يحققها، قصد خدمة مصالحها الضيقة.

فإطلاق العنان للوبيات على الشأن الجبائي يفتح باب المزايدات والتدخلات في القرار الجبائي، الشيء من شأنه أن يؤثر على كل مجهود للتنمية، طالما أن منطق المصلحة الشخصية هو السائد لدى هذه الجماعات، فهي تستمر بطلب المزيد من الاعفاءات¹.

إن المطالبة بعدم تدخل الهيئات الضاغطة سواء الدولية منها أو الوطنية، تطرح الإشكال المتعلق بهدف الضريبة، بمعنى هل سيقصر دورها في تمويل خزينة الدولة فقط، دون التوجه نحو المجالات الاقتصادية والاجتماعية، لهذا فالمطالبة بعدم التدخل لا تعني بأن يكون القرار الجبائي محايدا وألا يمايز بين قطاع وآخر، لأنه مطلب أقرب للمستحيل، كما أن المطالبة بعقلنة التدخل من خلال حصر وتحديد الصلاحيات المتعلقة بإقرار نظام الاعفاءات الضريبية رهين قبل كل شيء بتوفر إرادة سياسية ورغبة في الإصلاح، ففشل الإصلاحات الجبائية التي عرفها المغرب خلال العقود الأخيرة كان مرده إلى ضعف وغياب الإرادة السياسية².

1- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 191

2- حميد النهري بن محمد، " محاضرات في النظرية العامة للضريبة، مرجع سابق، ص. 361.

فالإرادة السياسية ضمن النموذج المغربي هي إرادة ذات طبيعة فوقية، لها ارتباط بتصورات ومصالح المؤسسات العليا المتحركة في الشأن السياسي في إطار هاجس التوازنات الماكروسياسية. إذ لا يتم إبداء الرغبة والإرادة السياسية في الإصلاح إلا إذا تم التوافق مع الهيئات المؤثرة في القرارات العامة.

فمثلا الاعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي كان نابعا من أهمية التوازنات السياسية الكبرى للنظام السياسي، وليس بناء على الظروف المناخية الصعبة أو بناء على الرغبة في الرقي بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية لعموم الفلاحين الفقراء. لذا فإن الإرادة السياسية لن تتحرك في اتجاه تضريب هذا القطاع بصفة تتلاءم وقدرته التكاليفية إلا حينما تصبح هذه الإرادة حرة ومستقلة من تأثير جماعات الضغط.

لقد صار مطلب التغيير يتطلب تواجد دولة قوية قادرة على فرض إصلاحاتها بالقوة في إطار استقلال تام اتجاه المؤثرات الدولية والداخلية. لذا فقوة الدولة تضمن استقلالية القرار الجبائي وتجعل منه قرارا نافذا كلما توفرت شروطه، من دون أي اعتبارات سياسية ضيقة، مما سيؤثر بالإيجاب على خطط التنمية إذا ما تم نهج استراتيجية محددة وبأهداف واضحة لنظام الاعفاءات الضريبية.

الفقرة الثانية: التحديد الاستراتيجي للأهداف

يعد الإصلاح الجبائي المدخل الرئيسي الذي تلج منه كل التصحيحات، فإليه ترجع مسألة تطوير الأنظمة الجبائية لعصرنتها وجعلها أكثر انسجاما، والسماح لها بالانفتاح على الاقتصاد من جهة، وتشجيع رأس المال الخاص، من جهة أخرى. لذا فالسياسة الجبائية باعتبارها سياسة تتسم بالظرفية في النموذج المغربي، يجب أن تكون إجراءاتها متخذة بالتنسيق بين مختلف أشكال السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، كما أنه ولبلوغ أهدافها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الاعتبارات التي تشكل عناصرها، والارتقاء بها إلى مستوى استقرار النظام الجبائي، ومن خلاله إصلاح منظومة الاعفاءات

الضريبية التي يجب أن تنبني على أسس علمية سليمة لضمان بلوغ السياسة الجبائية لأهدافها.

إن عمومية نظام الاعفاءات الضريبية دليل على غياب سياسة واضحة الأهداف، فالمعاملة الموحدة التي نلمسها على مستوى القطاعات تجعل المبادرة الخاصة تتجه صوب الاستثمارات المربحة، حتى أصبحت بعض القطاعات مجالا للفرص السهلة لتكوين أرباح على المدى القريب، بمساعدة جبائية سخية¹، كما أن حقيقة نظام الاعفاءات الضريبية بالمغرب تكشف عن التوظيفات السياسية لتقنية الاعفاءات الضريبية، في إطار توافقات ومصالح طبقية ضيقة، وهو ما اعترفت به حتى السلطات المغربية².

لذلك، جاءت المناظرة الوطنية³ حول الجبايات لتشخيص واقع السياسة الجبائية بالمغرب، حيث أكدت المناقشات والآراء المتفاعلة على ضرورة التوفر على رؤية واضحة وعلى إدراج الإصلاح الجبائي في إطار سياسة اقتصادية واجتماعية شاملة.

لقد حظيت مسألة ترشيد نظام الاعفاءات الضريبية مكانة محورية ضمن التوصيات المنبثقة عن أشغال المناظرة، حيث اتفق الجميع على الحد وبشكل تدريجي من الاختلالات الناتجة عن تعدد الاعفاءات التي تستفيد منها بعض القطاعات، لذلك لا بد من إيجاد توازن عادل بين حياد النظام الجبائي ودعم المقاولات والأسر. لذا يجب التوفر على رؤية واضحة تأخذ بعين الاعتبار الأثر الاقتصادي والاجتماعي لهذه الاعفاءات وتقييمها، وتحديد أهميتها

1- خالد العسالي، مرجع سابق، ص. 421

2- ففي تقريره السنوي حول عمليات المراقبة التي قام بها المجلس الأعلى للحسابات سنة 2013 رصد المجلس مجموعة من الاختلالات المرتبطة بنظام الاعفاءات الضريبية والتي أجملها في:

- غياب التأطير القانوني المناسب للإعفاءات الضريبية.

- أن نظام الاعفاءات الضريبية لا يخضع لأي نظام للحكمة أو التتبع حتى يمكن ضبطها.

- أن مجموع الاعفاءات الضريبية يكلف أموال باهظة.

- التقييم الجزئي لنظام الاعفاءات الضريبية وعدم تقييم كلفتها على الاقتصاد المغربي بشكل كامل.

3- أشغال المناظرة الوطنية حول الجبايات المنعقدة بالصخيرات يومي 29 و 30 أبريل 2013 www.maroc.ma/ar2013

الاستراتيجية بالنسبة للتنمية، واستشراف الاختلالات الاقتصادية التي يمكن أن تتجم عنها، والحرص على عدم ازدواجيتها مع أشكال أخرى من الإعانات الحكومية¹.

إن المتتبع للسياسة الجبائية بالمغرب يلاحظ وبسهولة كيف أن أغلب الاعفاءات الضريبية جاءت ضمن سياسة تتسم بالظرفية، إما بفعل تأثير جهات معينة، أو لتجاوز أزمة قطاع معين، حتى أصبحنا أمام صورة ضبابية وغير واضحة لمسار وأهداف التدخل الجبائي، في ظل غياب أي استراتيجية محددة بأهداف واضحة .

من المعلوم أن التخطيط ليس أسلوبا يخص موازنة الدولة فحسب، بل إنه أسلوب فني أكثر سعة، يشمل المالية ويحدد نطاقها ويستخدمها لتحقيق أهدافه، ولكنه يتجاوزها مستهدفا وضع تنظيم شامل للتنمية الاقتصادية²، فالتخطيط مجهود متواصل يقوم به جهاز مركزي يستهدف استيعاب وتوجيه ومراقبة تطور مختلف المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية، و تحقيق الأهداف المحددة مسبقا³.

إن عملية التحديد المسبق للأهداف المرجوة قبل منح أي إعفاء ضريبي، وكذا تحديد وسائل التنفيذ، تبرز أهمية الرؤية الشمولية التي تعتمد على الواقعية في التصورات بالدرجة الأولى، فالأهداف المحددة يجب أن تكون واقعية وتتماشى مع القدرات التمويلية والامكانيات البشرية التي تسمح بها الظرفية الاقتصادية والاجتماعية، فالتسابق نحو منح إعفاءات ضريبية مجانية دون حساب مضبوط لنتائجها يمكن أن يخلف عجزا في الميزانية، وهي الخاصية الملازمة للمالية العمومية بالمغرب.

فالدراسات الاستشرافية لمآل الاعفاءات الضريبية، من شأنها تقادي المخاطر التي تميز التوقعات التي تبنى عليها السياسة المستقبلية لنظام الاعفاءات الضريبية، كما أن البعد

1- كما بالنسبة للقطاع الفلاحي، فبالإضافة إلى أنه يستفيد من الإعفاء الضريبي فهو يستفيد من سياسة الدعوم التي تنهجها الدولة من خلال مجموعة من الصناديق كصندوق التنمية الفلاحية .

2- عادل فراج، مرجع سابق، ص.103

3- أناس بن صالح الزمراني، "المالية العامة والسياسة المالية"، الطبعة الأولى، مطبعة الوراقة الوطنية، 2002،

الاستشرافي لنظام الإعفاءات الضريبية المشروط بأهداف مسطرة، سيسمح باستهلاك هذا النظام داخل حيز زمني يسمح بمساءلة القرار الجبائي الاستثنائي والقدرة على تقييم أهدافه. إن النظام الحالي للإعفاءات الضريبية بحاجة ماسة إلى ترشيده، على اعتبار الميز الصارخ في كيفية توزيعه. لذا يجب التمييز بين الأهداف المنتجة لمناصب الشغل، وأخرى تدعم الاندماج القطاعي والإقليمي¹، وغيرها من الأهداف التي لا تصب في تحقيق التنمية. فإعادة النظر في مسألة الإعفاءات الضريبية أصبح أمرا ضروريا ومستعجلا من أجل دور اقتصادي واجتماعي جديد يساهم في الرقي بمختلف مؤشرات التنمية.

الفرع الثاني: التصور الجديد لنظام الإعفاءات الضريبية

يعد مفهوم النفقات الجبائية مفهوما شائع الاستعمال في مالية الدول المتقدمة منذ الثمانينات، حيث فضلت العديد من الدول اللجوء إلى مفهوم النفقات الجبائية، عوض اعتماد نفقات الميزانية المباشرة، أي مد يد المساعدة بواسطة التخلي عن جزء من الإيرادات الجبائية لصالح القطاع أو الطبقة المراد تقديم المساعدة لها، عوض العمل على المساعدة المباشرة، عبر ضمهم إلى النفقات المباشرة للميزانية².

غير أن الاعتماد على هذا المفهوم لعقلنة سياسة الإعفاءات الضريبية ومحاولة إصلاحها، لا يمكن أن يؤدي إلى النتائج المرغوبة منه إذا بقي الحال على ما هو عليه في المغرب، إذ لابد من إعادة النظر في طبيعة الوعاء الجبائي عبر ضرورة توسيعه بشكل يتماشى والحد من العشوائية التي يتسم بها توزيع نظام الإعفاءات الضريبية، (الفقرة الثانية). حتى يتسنى إعطاء صورة واضحة لهذا النظام، خصوصا إذا ما انخرط المغرب في تجربة إحداث ميزانية لنظام الإعفاءات الضريبية (الفقرة الأولى).

1- محمد فرحي، مرجع سابق، ص. 80.

1- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 195.

الفقرة الأولى: إحداء ميزانية للنفقات الجبائية

تعد النفقات الجبائية الإطار النظري الملائم لدراسة وعقلنة ظاهرة استعمال السياسة الجبائية، لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، لذلك دأبت العديد من الدول المتقدمة على إعداد تقارير سنوية للنفقات الجبائية، فقد كانت الولايات المتحدة الأمريكية أول من أخذ بتقنية النفقات الجبائية عندما قام الأستاذ S.SURREY بتحذير الحكومة الأمريكية من خطورة عدم الإهتمام بالنفقات الجبائية، معتبرا أنها تشكل عبئا كبيرا بالنسبة للدولة الفيدرالية، لذلك يجب أن تلقى نفس الإهتمام الذي تحظى به النفقات العمومية العادية.

وهكذا بدأت الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1968 بإصدار ميزانية خاصة بالنفقات الجبائية، تهم كل من إجراءات الضرائب على الدخل، والضريبة على الشركات، لتمتد فيما بعد إلى مجموع الضرائب الأخرى، ليتم منذ سنة 1974 إصدار تقارير سنوية حول الميزانية الفيدرالية، تتضمن تحليلا متكاملا وتقديرا حقيقيا لتكلفة النفقات الجبائية¹، حيث أصبحت هذه النفقات مضمنة في وثيقة تهم مختلف وظائف الدولة.

وبعد التجربة الأمريكية تلتها تجارب دول أخرى كألمانيا والنمسا وكندا وإنجلترا...، لتتضم باقي الدول الصناعية الأخرى نهاية الثمانينات، وعليه أصبحت ميزانية النفقات الجبائية أداة مالية ضرورية في الدول المتقدمة صناعيا، وآلية في غاية الأهمية من حيث القدرة على التقييم الدقيق لنتائج المجهود الجبائي الذي يقدمه عموم المواطنين كمجهود إضافي لتنمية قطاع معين أو نوع من الاستثمارات لا يمكن أن تتكامل العملية التنموية بدونه.

أما على مستوى البلدان النامية فإن الإهتمام بدور دراسة مستقلة للنفقات الجبائية وميزانية خاصة بها لا يزال ضعيفا ولا يقارن بمستوى الإهتمام في الدول المتقدمة، فهل ذلك

1- حميد النهري بن محمد، "إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب"، مرجع سابق، ص. 403.

راجع لعدم وعي الدول النامية كالمغرب بخطورة النفقات الجبائية على السياسة المالية عموماً، وعلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالخصوص؟.

إن الخلفيات السياسية والاقتصادية التي ظلت وراء نظام الاعفاءات الضريبية بالمغرب تجيب وبوضوح عن التساؤل المطروح، على اعتبار أن هذا النظام ظلت تأثيراته سلبية وبوعي تام من لدن السلطات العمومية، الشيء الذي حذى بهذه الأخيرة إلى الإبقاء على الوضع القائم لإرضاء اللوبيات والهيئات الضاغطة، والسير قدماً نحو إثقال كاهل الفئات المتوسطة والفقيرة والأجيال القادمة لتحمل تبعات الإختيارات الخاطئة ذات الطابع الجبائي.

إن محاولة إحداث ميزانية خاصة بنظام الإعفاءات الضريبية والنفقات الجبائية سيساهم لا محالة في تطوير العمل بهذه التقنية المالية، من خلال وثيقة متكاملة تضم مجموع النفقات الجبائية التي يتم تأسيسها سواء في شكل إعفاءات ضريبية أو تخفيضات أو امتيازات...، وإجراء لائحة تقوم بجرد كل هذه النفقات، وتقدر تكلفته بشكل دقيق، ولم لا القيام بتقدير تكلفة النفقات الجبائية لمدة طويلة.

كما أن تقنين نظام الاعفاءات الضريبية في إطار ميزانية خاصة من شأنه تعزيز شفافية وصدقية هذا النظام، والقدرة على تقييم أهدافه، الشيء الذي سيسمح بالتوقف عن منح الاعفاءات التي لا يمكنها أن تقي بالغرض الذي رصد لها إذا ما ظلت مجرد نفقات جبائية لا ترقى إلى مستوى تحقيق أدنى مستوى من الربح، سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي.

فإحداث ميزانية للإعفاءات الضريبية سيسمح بالوقوف عند مختلف الإختلالات المرتبطة بمدى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المنشودة من وراء منح إعفاء ضريبي معين، والسعي وراء تصحيح هذه الإختلالات بسرعة، نظراً لآثارها على المالية العامة، وعلى العدالة الضريبية بالنسبة للطبقات التي تتحمل مسؤولية تعويض النقص المالي.

إن السعي وراء إحداث ميزانية للاعفاءات الضريبية لن يكون ذا جدوى حقيقية دون أن يدرج في وثيقة الميزانية، ويتم التصويت عليه بنفس كيفية التصويت على مشاريع قوانين المالية الأخرى، رغم أن هذه النفقات نابعة من قوانين الميزانية التي تم التصويت عليها بصفة قبلية، غير أن هذا لا يمنع من إعادة التصويت على وثيقة الإعفاءات الضريبية في صورتها النهائية، وبذلك ستسمح للبرلمان بهذه الكيفية وضع يده على الأرقام الحقيقية للخسائر المالية¹.

كما أن تشتت الإعفاءات الضريبية وتفرقها عبر قوانين المالية والقوانين الأخرى، لا يسمح بتحديد الحجم النهائي لها إلا بتجميعها في وثيقة واحدة ، لتركيب صورة واضحة يتم من خلالها رسم مسار واضح للطريقة المثلى التي يجب أن تستغل بها الإعفاءات الضريبية والنفقات الجبائية، لتكون آلية فاعلة في عملية التنمية.

إذا كانت الدول الصناعية سباقة إلى تقنين نظمها التفضيلية في إطار قوانينها المالية، فإن هذا النوع من الوثائق المالية أصبح يتنامى في الأوساط السياسية والمالية في المغرب، فمنذ سنة 2005 دأبت وزارة الاقتصاد والمالية على نشر تقارير تتعلق بالنفقات الجبائية، ترفقها بقوانين المالية السنوية، محاولة توضيح كيفية التوزيع الكمي والكيفي لهذه النفقات. إلا أنه وبالرغم من الاشارات الايجابية لهذا النشر تبقى هذه التقارير غير قادرة على مواكبة مستوى الاهتمام لدى الدول المتقدمة.

الفقرة الثانية: ضرورة توسيع الوعاء الجبائي

يجمع فقهاء المالية على أن الضرائب العادلة يمكن أن تعمل على إعادة توزيع الدخل وتقليص الفوارق الاجتماعية بين الطبقات، لذلك فالسياسة الجبائية السليمة هي التي تتأسس على أمثل الطرق التي تؤدي إلى تحسين توزيع الدخل²، كما تؤدي إلى تكريس نوع

1- هشام لحرش، مرجع سابق، ص. 197

2- عبد المنعم فوزي، " اقتصاديات المالية العامة"، المعارف (الاسكندرية)، 1970، ص . 57

من المساواة أمام الضريبة، وهو ما تفتقده سياستنا الجبائية، بالنظر للتوزيع غير العادل للدخل من جهة، ومن جهة أخرى، لبقاء نماذج من الدخل خارج مجال تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد.

فالمطالبة مثلا بإحداث ضريبة على رأس المال تعد أمرا ضروريا تمليه الضرورات الاقتصادية، كما أن هذا الاختيار أصبح من بين الاختيارات الأساسية المتاحة في ظل عدم توجيه الرأسمال الداخلي نحو الاستثمار، إذ يرى البعض¹ أن تكوين الرأسمال الخاص يعتبر المؤيد الرئيسي ضد استحداث هذا النوع من الضرائب، في اعتقاد أن الضريبة على الثروة وعلى التركات ستؤثر على رأس المال الذي يوجه نحو الاستثمار، وهو عذر تأكدت عدم وجاهته من خلال المحاباة الواضحة لرؤوس الأموال والثروات.

كما أن السلطات الجبائية حاولت أن تجد تبريرا لعدم قدرتها على تضريب رؤوس الأموال، مستندة في ذلك على التعقيد التقني الذي يحدثه هذا النوع من الضرائب ومردوديتها الهزيلة، وهي في الحقيقة أضرار تبدو واهية ولا تسعى لشيء، سوى لحماية الطبقة التي تمتلك الثروات.

فعلى عكس التجربة المغربية تحظى الضريبة على الثروات الكبرى بأهمية بالغة في الدول الرأسمالية بالرغم من ضالة دورها المالي والاجتماعي²، ومع ذلك فهي خطوة أولى للتخفيف من العبء الجبائي وإعطاء صورة تؤكد مدى عدالة السياسة الضريبية.

لقد أصبحت المفاهيم المؤطرة للعدالة الضريبية تفرض إخضاع الثروة للضريبة، كوسيلة كفيلة بمحاربة تجميد الأموال وتمركز الثروات، والتداول الإقطاعي للأصول بين نفس الفئة، كما أن تطبيق الضريبة على الثروة سيكون له وقع سيكولوجي، حيث سيؤثر على نفسية الملزمين، فالغبن والظلم الجبائي الذي يحس به الملزم الفقير والمتوسط الدخل، قد

1- صباح نعوش، "الضرائب المباشرة في المغرب: (الاصلاح)"، الجزء الثاني، المدارس للنشر والتوزيع (الدار البيضاء)، 1987، ص. 38

2- ففي ألمانيا مثلا لا تتجاوز حصيلتها 2% من الإيرادات.

يتلشى لصالح الرضى الجبائي المشروط بتضريب شريحة الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة، وهو ما يمكن أن نعتبره نوعا من التضامن اتجاه الطبقات الفقيرة بواسطة ضريبة الثروة وهو النموذج المطبق في فرنسا كما يوضح ذلك الجدول التالي.

الجدول رقم 32 : توزيع الضريبة على الثروة في فرنسا

شريحة الثروة الخاضعة للضريبة (بالفرنك الفرنسى)	السعر الضريبي
4700.000	0%
بين 4700001 و 7640000	0.55%
بين 7640001 و 15160000	0.75%
بين 15160001 و 23540000	1.00%
بين 23540001 و 45580000	1.30%
بين 45580001 و 100000000	1.65%
أزيد من 100000000	1.80%

المصدر: <http://www.mesfinances.fr/fiches/F15334> (تاريخ الزيارة: 02/09/2014)

لقد حافظت السلطات الجبائية الفرنسية كما هو الحال بالنسبة لأغلب الدول الأوروبية على هذه الضريبة رغبة منها في تكريس وتلميع إرثها الديموقراطي، عبر خلق نوع من العدالة الجبائية بالرغم من الضغوطات التي مورست من قبل لوبيات المصالح الفرنسية، وهو الأمر الذي يعبر عن قوة ورغبة وإرادة السلطات الجبائية الفرنسية في التصدي لأي ضغط أو محاولة للإستفادة من الإعفاء الضريبي المرتبط بالثروة، وهو ما تفتقده سلطاتنا الجبائية بالمغرب.

فالضغوط التي مارستها الكونفدراليات العائلية الكبرى من خلال العراقيل السوسيوسياسية التي وضعتها للحيلولة دون تطبيق ضريبة عامة على الثروات الكبرى باءت

بالنجاح¹، لتتخلص الثروات الكبرى من أي مساهمة ضريبية، وبالتالي من أي دعم للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

لهذا فعوض أن تظل الثروة خارج الوعاء الضريبي، أصبح لزاما على السلطات الجبائية بالمغرب أن تعمل على تضريب الثروة بكل عناصرها، ولو اختلفت الصيغ الواقعية والنماذج التي تتبلور فيها هذه الثروة، سواء كانت قيما منقولة أو غير منقولة، في إطار استراتيجية محكمة وخطة متدرجة تعتمد في البداية على وعاء ضيق شيئا ما في انتظار تطويره.

إن المطالبة بتوسيع الوعاء الجبائي تتدرج في إطار الحد أو التخفيف من العشوائية المفرطة في توزيع نظام الاعفاءات الضريبية، وذلك رهين أيضا بضرورة تضريب التركات ، على اعتبار أن الضريبة على التركات تأخذ نفس أهمية الضريبة على الثروات في حلقات الإصلاح الجبائي، إلا أنه وكما هو الشأن بالنسبة لفشل القرار الجبائي في تضريب الثروات، فإن تضريب التركات لقي نفس المصير بدعوى أنها مخالفة للشريعة الإسلامية².

وفي الحقيقة فإن أمر تطبيق هذه الضريبة يعود للرغبة السياسية في تضريب التركات، أما الاستناد إلى مخالفة التضريب لمقتضيات الشريعة الإسلامية فهي مسألة مردود عنها، بدليل أن مجموعة من الدول الإسلامية عملت على تضريب التركات منذ زمن، كمصر والعراق والجزائر وسوريا، حين استطاعت هذه الدول تجاوز مختلف النقاشات العقيمة، وعملت على تطبيق الضريبة على التركات³.

1- فمحاولة إخضاع الملزمين للضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي جاء بها مشروع القانون الإطار من خلال الفصل 109 المتعلق بالضريبة على الدخل التي كان بالإمكان أن تشكل خطوة أولى نحو اقرار ضريبة على الثروة ، حيث نجد أغلب أعضاء لجنة المالية تدعم من الكونفدراليات العائلية الكبرى التي عملت على الضغط على السلطات الجبائية الرسمية، لذا تميز القانون المتعلق بـ ض.ع.د بشرط حذف الفصل 109 الذي اعتبر حسب العديد من النواب منزلقا نحو اتجاه مبني أساسا على الظن.

2 - Anas Ben Saleh Zemrani , op.cit,p. 328

3- إذ تمت مقاومة الضريبة على التركات بشدة من قبل المجموعات المؤثرة التي قامت بتوظيف الخطاب الديني عن طريق العلماء الذين عبروا عن رفضهم لمشروع خلق ضريبة على التركات سنة 1968 ليتم إلغاؤها ستة أشهر بعد إحداثها،

لذا فعلى السلطات الجبائية وصناع القرار السياسي الجبائي العدول عن الموقف الرافض لآحداث ضريبة على التركات بالنظر لما يمكن أن تلعبه هذه الضريبة من دور في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، شريطة مراعاة بعض الجوانب الاقتصادية والاجتماعية في هذه الضريبة¹، وفق أسعار تصاعدية كما هو الشأن بالنسبة لبعض التجارب المقارنة²، كفرنسا، فبالإضافة إلى أنها اعتمدت مسألة التصاعدية، فإنها قامت بالتفريق بين من يتلقى التركة اعتمادا على نوعية العلاقة التي كانت تجمع الهالك بالورثة وهو ما نوضحه من خلال الجدول التالي:

إلا أن المثير للجدل هو موقف بعض العلماء من الضرائب المفروضة على المشروبات الكحولية والمراهقات والأرباح الربوية مع أنها تبدو أكثر مخالفة لتعاليم الشريعة الإسلامية كما أن تطبيق الضريبة على التركات عرف نظامين اثنين: يتميز الأول بسرمان الضريبة على التركة قبل توزيعها وانتقالها إلى الورثة. وهو نظام معمول به في دول كالولايات المتحدة الأمريكية والعراق...، أما النظام الثاني فيقتضي بأن تفرض الضريبة حسب كل حصة من حصص الانتقال أي بعد توزيع التركة وهو الأمر المطبق في ألمانيا وفرنسا. ويرى الأستاذ صباح نعوش أنه من الناحية الاجتماعية يعتبر الزام الأول متعارضا مع مبادئ العدالة لأن الضريبة تفرض دون تمييز بين المكلفين، الشيء الذي يجعل المكلف الميسور والذي سيزيده الارث غنى أكثر بتحمل نفس العبء الضريبي الذي يتحمله الوارث المتوسط الحال، لذلك فاعتماد نظام جبائية حصة كل وارث على حدة يعد أكثر ملائمة لتطبيق الضريبة على التركات.

يراجع: صباح نعوش، " المالية العامة ومالية الدول النامية"، مطبعة النجاح الجديدة (الدار البيضاء)، 1983، ص. 139.
1- فمن الناحية الاجتماعية يجب على الضريبة على التركات أن تقدم تنازلا أو إعفاء ضريبيا بالنسبة للسكن الرئيسي بتحديد سقف أعلى لنصيب الدولة في التركة.

- أما من الناحية الاقتصادية فإن التوريث غالبا ما يؤدي إلى إفلاس العديد من المقاولات والمصانع، لدى الدولة وحفاظا على اليد العاملة وعلى الانتاجية، أن تقوم بتقديم تنازلات لأحد الورثة ليتمكن آية الانتاج لتجنب تعطيل عجلة التقدم.

Pour plus de détails voir : Najib Akesbi « , L'impôt l'état... », op.cit,p. 385

الجدول رقم 33: توزيع الضريبة على التركات في فرنسا

الشرائح الخاضعة للضريبة (فرنك)	سعر الضريبة
التركة والهبة بين الأزواج	
50000	5%
بين 50001 و 100000	10%
بين 100001 و 200000	15%
بين 200001 و 340000	20%
بين 340001 و 560000	30%
بين 560001 و 1120000	35%
أكثر من 1120000	40%
التركة والهبة بين الأصول والفروع	
50000	5%
بين 50001 و 75000	10%
بين 75001 و 100000	15%
بين 100001 و 340000	20%
بين 340001 و 560000	30%
بين 560001 و 1120000	35%
أكثر من 1120000	40%
التركة والهبة بين الإخوة والأخوات	
150000	35%
أكبر من 150000	45%

المصدر : <http://www.eduFrance.com/patrimoine> (تاريخ الزيارة: 2014-09-02)

المطلب الثاني : نحو تضريب القطاع الفلاحي بالمغرب

اعتبارا لارتباط النفقات الجبائية بالسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، فإنه من الضروري اعتماد أساليب حديثة في تدبير هذه النفقات، أساليب تقوم على الضبط والترشيد. لذا ومن خلال نموذج القطاع الفلاحي يعتبر مشروع الضريبة الفلاحية إحدى أهم مستجدات السياسة الجبائية بالمغرب، الذي من شأنه أن يعزز موارد الدولة ويكرس مبدأ العدالة الضريبية .

إن إشراك القطاع الفلاحي في تحمل العبء الضريبي تفرضه مجموعة من الإعتبارات الموضوعية (الفرع الأول)، حتى يساهم مشروع الضريبة الفلاحية في تحقيق أهداف التنمية، خصوصا إذا ما تم تنزيل هذا المشروع وفق آليات معقولة، (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإعتبارات الموضوعية للتضريب

تنطلق مسألة تضريب القطاع الفلاحي من مجموعة من الإعتبارات التي أصبحت تشكل أولوية ضمن السياسة الاقتصادية ككل، والجبائية خصوصا، إذ بالنظر لموضوعية هذه الاعتبارات أصبحت مسألة تفعيل الضريبة الفلاحية ذات راهنية، حتى تشكل قطيعة مع تجربة الإعفاء (الفقرة الأولى)، على اعتبار أن القطاع الفلاحي أصبح يشكل وعاءا جبائيا قابلا للتضريب (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الضريبة الفلاحية والقطاع مع تجربة الإعفاء

أدت الهيمنة الاستعمارية والسياسية التي اتبعتها سلطات الاحتلال إلى إحداث تحولات اقتصادية واجتماعية، لذلك شكل ضبط العالم القروي ومراقبة مجموعاته القبلية إحدى الاهتمامات الأساسية للحماية، لهذا فرض التحكم في المجال القروي على سلطات الحماية التفكير في كيفية الاستيلاء على الأرض وتثبيت المعمرين، لذا شكلت المسألة العقارية رهانا سياسيا كبيرا بالنسبة لسلطة الحماية واعتبرتها الطريق الأنجع لترسيخ وتثبيت احتلالها، مما جعلها تشجع المعمرين على اكتساب الأراضي واحتلال أجودها.

بعد الاستقلال اختلت رهانات الفاعلين حول المجال القروي، نظرا لما مثله هذا الأخير كنسق فرعي، من ثقل سياسي وتاريخي داخل النسق السياسي العام، إذ انتهى الصراع كما هو معلوم بتكريس الهيمنة الملكية على المجال القروي¹. اعتبرت الفلاحة والعالم القروي محددين أساسيين ومحوريين في التوازنات السياسية والاقتصادية والديموغرافية للنظام المغربي، وهو الأمر الذي تترجمه العناية الملكية بالقطاع الفلاحي، فوعي المؤسسة الملكية بأهمية الدور الذي يلعبه العالم القروي جعلها تسارع في حشد دعمه وتأييده، عبر مجموعة من الآليات، يتربعها قرار الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي². فهل مازال القطاع الفلاحي يشكل الأهمية نفسها التي ظل يلعبها في التوازنات الأساسية للنظام السياسي بالمغرب، حتى يظل مستفيدا من الاعفاء الضريبي؟، بمعنى آخر هل ما زالت الاعتبارات التي أدت إلى صناعة قرار الاعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي قائمة إلى اليوم؟.

إن الظروف الخاصة التي جاء فيها الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي، والتي يشهد عليها التاريخ المعاصر للنظام السياسي المغربي في علاقته بمختلف القوى المؤثرة في المشهد السياسي المغربي إبان الاستقلال لم تعد قائمة، فالترويض السياسي الذي نهجه النظام السياسي في حق مختلف القوى السياسية، يعتبر خارطة طريق للعبة السياسية بالمغرب، وبذلك لم يعد الفلاح المغربي مدافعا عن العرش، أو بمعنى آخر لم يعد العرش في حاجة إلى دفاع عموم القرويين الفلاحين، لا لشيء سوى لأن النظام السياسي المغربي قد أصبح قادرا للدفاع عن نفسه.

إن التوظيف السياسي للعالم القروي ومن خلاله للقطاع الفلاحي، بقدر ما ساهم في الحفاظ على استمرارية النظام السياسي واستقراره، بقدر ما أضاع على خزينة الدولة أموالا باهظة، وبالتالي شكل الإعفاء الضريبي إحدى أكبر نقائص وعوائق العدالة الضريبية

1- مهتدي بوزكري، مرجع سابق، ص. 165.

2 - Ihazrir (A), « La Question agraire ... », op.cit, p. 62

بالمغرب. لهذا فالدعوة إلى تضريب القطاع الفلاحي تشكل إعلانا عن القطيعة مع مختلف الاعتبارات والدوافع الضيقة التي أدت إلى صناعة قرار الاعفاء، فالفلاح المغربي اليوم مطالب بالدفاع عن التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال مساهمته في تحمل الأعباء العامة، لا لشيء، سوى لأن القطاع الفلاحي أصبح يشكل في جانبه العصري والمتطور وعاءا جبائيا قابلا للتضريب.

الفقرة الثانية: القطاع الفلاحي كوعاء جبائي قابل للتضريب

لقد صار من بين المسلمات في النظام الجبائي المغربي أن الفلاحة والضريبة الفلاحية تشكلان عائقا كبيرا أمام أية محاولة للإصلاح الجبائي، وتمثلان أيضا عائقا أمام تطور مالية الدولة، نظرا للقيمة الجبائية التي تفقدها الخزينة سنويا جراء الجمود الجبائي الذي يعرفه هذا القطاع منذ العمل على إلغاء ضريبة الترتيب¹، حيث اعتبرت هذه الأخيرة من بين الضرائب الأكثر مردودية.

كانت الضريبة الفلاحية تشكل مصدرا جبائيا مهما، فبصدد ميزانية 1925 بلغ مجموع إيرادات الضريبة الفلاحية حوالي 481 مليون فرنك، وبلغت مساهمة ضريبة الترتيب حوالي 72 مليون فرنك، أي ما يعادل سدس (1/6) الإيرادات الاجمالية².

إن إلغاء الترتيب يعني نقل العبء الضريبي إلى ملزمين آخرين من الناحية الجبائية، وضياع أموال وافرة على خزينة الدولة، خصوصا تلك المتعلقة بالضريبة على الدخل الفلاحية، وكذا مجموع الإعفاءات المقدمة برسم الضريبة على القيمة المضافة فيما

1- حيث ناضل الاتحاد المغربي للفلاحة من أجل إلغاء نظام الترتيب، و طالب في البداية بمجرد الإصلاح الذي أعلن عنه الراحل محمد الخامس في 22 شتنبر 1958 بمناسبة تأسيس الاتحاد المغربي للفلاحة، وبعد القيام بمحاولة الإصلاح هذه، نادى اللوبي الفلاحي بإلغائها ، وهو الشيء الذي أعلن عنه في الخطاب الملكي لـ 19 يونيو 1961 لنتهائ بذلك الأداة الجبائية في العالم القروي.

2- عبد الله آيت وكرام، مرجع سابق، ص. 52

يتعلق بالآلات والمعدات الفلاحية، سواء عند الاستيراد أو عند التداول فيها في السوق الداخلية.

إن نهاية ضريبة الترتيب شكل نهاية المداخل الفلاحية وبداية تدهورها نتيجة لكثرة الإعفاءات وكذا ضعف التصاعدية في الأسعار، نتيجة سعي الاتحاد المغربي للفلاحة إلى التقليل من مردودية هذا القطاع ومن إنتاجيته، رغبة منه في إعفائه من أي تحمل ضريبي، وهو الشيء الذي حصل فعلا بعد، كما يوضح ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم 34: تطور حصيلة الضريبة الفلاحية 1972-1983

السنوات	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983
حصيلة الضريبة الفلاحية (مليون درهم)	76	50	40	50	50	50	60	136	60	60	60	60
النسبة إلى مجموع الضرائب المباشرة %	9.8	5.1	1.8	1.4	1.6	2	1.8	3.9	1.3	1.2	1	1
النسبة إلى مجموع المداخل %	2.3	1.4	0.7	0.6	0.6	0.6	0.5	1.1	0.4	0.3	0.2	0.2

المصدر: تركيب شخصي مستمد من قوانين مالية سنوات 1972-1983

إن قراءة بسيطة لمضمون الجدول يتضح معها تدني مستوى مساهمة الضريبة الفلاحية سواء ضمن مجموع الضرائب المباشرة، حيث انتقلت من 9.8% سنة 1972، إلى 1% سنة 1983، وهو الأمر الذي يؤكد احتيالية اللوبي الفلاحي من خلال التقليل من مردودية الانتاج الفلاحي في بلد فلاحي كالمغرب، وهو ما ينعكس سلبا على نسبة المساهمة في الناتج الداخلي الاجمالي.

عموما فقد استمرت مساهمة القطاع الفلاحي في التناقص حتى توقفت نهائيا سنة 1984، وذلك بإعفاء الفلاحة من أي مجهود ضريبي، جعلها وجهة تستقطب رساميل تشتغل فيها بصمت.

وارتباطا بموضوع الإصلاح الجبائي، يحق القول أنه قد حان الوقت لوضع حد لإعفاء القطاع الفلاحي، فالإقلاع الاقتصادي الحقيقي هو بحاجة لكل الفاعلين الاقتصاديين، والفلاحة العصرية على رأس هؤلاء الفاعلين باعتبارها كانت دائما ومازالت محركا حقيقيا للتنمية في كل بلدان العالم¹.

إن الامكانيات الطبيعية المتوفرة في المغرب، خاصة الأراضي الصالحة للزراعة، التي تستفيد في شقها العصري من إمكانيات إضافية هائلة من خلال مختلف أشكال دعم الدولة للقطاع الفلاحي، التي تتنوع كما وكيفا عبر صندوق التنمية الفلاحية، هذه الامكانيات تجعل من القطاع الفلاحي، والفلاحة العصرية خصوصا وعاءا ضريبيا سيساهم لا محالة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يوضحه الجدول التالي:

1- مثل تجربة الهند واليابان اللتان تمكنتا من تحقيق التنمية اعتمادا على نظام صارم، يعتمد على الجباية الفلاحية في الأساس، حيث أدرك القائمون على الشأن الجبائي في هذين البلدين ومنذ أواسط القرن 19، أن تحصيل الفائض الموجود بالقطاع الفلاحي وتوجيهه إلى القطاعات المنتجة يعد شرطا أساسيا لتحقيق التنمية، وبالتالي توجهت هذه الدول نحو القيام بإصلاحات جبائية شاملة اهتمت بالفلاحة كرافد رئيسي للتنمية.

الجدول رقم 35 : توزيع الوعاء العقاري الفلاحي بالمغرب

النسبة توزيع الوعاء العقاري	عدد الإستغلايات بالآلاف	النسبة من المجموع %	عدد المستغلين بالآلاف	النسبة من المجموع %	المساحة الصالحة للزراعة بالآلاف	النسبة من المجموع %
بدون أرض	64716	4.3	64445	4.3	00	0
أقل من هكتار	315323	21.1	315250	21.1	170361	1.9
من 1 إلى 3	446710	29.8	446570	30	904728	10.4
من 3 إلى 5	237669	15.9	237472	15.9	1011088	11.6
من 5 إلى 10	247766	16.6	246968	16.5	1894722	21.7
من 10 إلى 20	125169	8.4	123756	8.3	1880472	21.5
من 20 إلى 50	47985	3.2	47595	3.2	1526298	17.5
من 50 إلى 100	7829	0.5	7769	0.5	585157	6.7
أكثر من 100	3182	0.2	319	0.2	759397	8.7
المجموع	1496349	100	1492844	100	8732223	100

المصدر: عن حميد النهري بن محمد، "إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب"، مرجع سابق، ص. 371

يتضح من معطيات الجدول، هيمنة المستغلات ذات المساحة الصغيرة، حيث ما يقارب 70% من المستغلين الزراعيين لا يتوفرون إلا على أقل من خمس هكتارات، في حين تتناقص نسبة المستغلين كلما زادت المساحة المستغلة، مما يعني غياب التوازن في توزيع الأراضي الزراعية.

إن اللاتوازن في توزيع الوعاء العقاري الفلاحي لا يمنع من القول بأهمية تطبيق الضريبة الفلاحية، فإذا كانت المستغلات الفلاحية الصغيرة يتقاسمها جمهور عريض من الفلاحين، فإن الأقلية الاقطاعية المسيطرة على أكبر المساحات الزراعية وأجودها، مطالبة بالمساهمة في تمويل خزانة الدولة على اعتبار نسب الدخل المرتفعة التي تحققها، وبالنظر أيضا لحجم الدعوم والإعانات التي توجه خصوصا إلى الفلاحة العصرية.

الفرع الثاني: الضريبة الفلاحية: آليات التفعيل

بالرغم من الضجة السياسية والإعلامية حول الضريبة الفلاحية، فإن تفعيل هذه الضريبة وفق الطرح الحكومي (الفقرة الأولى)، أبان عن عدم نضج الإرادة والرغبة السياسية في إشراك القطاع الفلاحي في تحمل أي مجهود ضريبي، فهل من مقترح بديل من شأنه تفعيل الضريبة الفلاحية؟. (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الطرح الحكومي للضريبة الفلاحية

شكلت نهاية ضريبة الترتيب نهاية للمداخل الفلاحية وتدهورها بفعل المواجهة الشرسة التي أبادها الاتحاد المغربي للفلاحة، ليعاد التفكير في محاولة إعادة تحميل القطاع الفلاحي واجبه الضريبي.

إن من بين ما خلصت إليه أشغال المناظرة الوطنية حول الجبايات التي تمت الإشارة لها، تعزيز الانصاف في النظام الضريبي وتنافسية المقاولات والمواطنة الضريبية، إذ أكدت التوصيات في إطار محور التشريع والانصاف الجبائي على ضرورة إحداث توازن في هيكلية الإيرادات الضريبية، وترشيد الانفاق والاعفاءات الضريبية بكيفية تستجيب للأولوية الاقتصادية، ثم الإقرار التدريجي للضريبة الفلاحية، وهو ما أكدته قانون مالية سنة 2014 ، الذي نص على التنزيل المتدرج للضريبة على المستغلات الفلاحية الكبرى، والحفاظ على الإعفاء بالنسبة للمستغلات الفلاحية الصغيرة والمتوسطة ، من خلال منطوق المادة 147 ، التي نصت على أنه "... يستمر في الاستفادة من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل:

✓ ابتداء من فاتح يناير 2014 إلى غاية 31 ديسمبر 2015 المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 35 مليون درهم.

✓ ابتداء من فاتح يناير 2016 إلى غاية 31 ديسمبر 2017 المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 20 مليون درهم.

✓ابتداء من فاتح يناير 2018 إلى غاية 31 ديسمبر 2019 المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 10 ملايين درهم.

غير أنه لا يطبق هذا الاعفاء على أصناف المداخيل الأخرى غير الفلاحية المحققة من لدن الأشخاص المعنيين، كما لا يستفيد من الإعفاء السالف الذكر المستغلون الفلاحيون الذين أصبحوا خاضعين للضريبة ابتداء من فاتح يناير 2014.

كما تعفى كليا من الضريبة على الشركات المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعمال سنوي يقل عن خمسة ملايين (5.000.000) درهم فيما يخص دخولها الفلاحية¹.
إذ تعتبر دخولا فلاحية الأرباح المحققة من طرف كل فلاح أو مرب للماشية أو هما معا والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة إنتاج نباتية أو حيوانية² أو هما معا، وكذا الأنشطة المرتبطة بمعالجة تلك المنتجات باستثناء أنشطة التحويل المنجزة بواسطة وسائل صناعية³، وتعتبر دخولا فلاحية كذلك الدخول المشار إليها والمحققة من طرف مجمع يكون هو بنفسه فلاحا أو مربيا للماشية أو هما معا⁴.

لقد اعتبر الأستاذ نجيب أقصي أن الصيغة التي انتهجتها الحكومة لتضريب القطاع الفلاحي فضيحة بكل المقاييس بالنظر إلى المعايير التي اعتمدتها، لأنها تخدم اللوبي الفلاحي أكثر مما تخضعه للمساهمة ضريبيا بسبب اتخاذ الحكومة رقم معاملات الاستغلاليات الفلاحية معيارا للضريبة الفلاحية.

وأضاف الأستاذ أن ما جاء به القانون المالي لسنة 2014 بخصوص الضريبة على القطاع الفلاحي يعد مهزلة حقيقية، على اعتبار أن معيار خمس ملايين درهم كرقم

1- المادة 6 من قانون مالية سنة 2014

2- ويعتبر كإنتاج حيواني، الإنتاج المتعلق بتربية الأبقار والأكباش والماعز والجمال

3- تراجع المادة 46 من قانون مالية سنة 2014

4- في إطار برنامج التجميع كما هو منصوص عليها في القانون رقم 12 - 04 الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 112.15 بتاريخ 27 شعبان 1433هـ/ 17 يوليوز 2012 المتعلق بالتجميع الفلاحي .

معاملات للتمييز بين الاستغلاليات التي ستعفى من أي ضريبة بشكل دائم ومطلق إذا ما كانت تحت عتبة الخمس ملايين درهم¹.

ومن المعلوم أن الغالبية العظمى من الاستغلاليات الفلاحية في المغرب يناهز رقم معاملاتها 20 أو 30 مليون سنتيم، أو يبلغ 100 مليون سنتيم في أحسن الحالات، وبالتالي كم عدد الاستغلاليات التي سيشملها التضريب إذا كانت الضريبة ستسري على الاستغلاليات التي تحقق أزيد من 500 مليون سنتيم.

فالفلاح أو المقولة الفلاحية التي يبلغ رقم معاملاتها خمسة ملايين درهم هي مقولة كبيرة، فمثلا بالنسبة لزراعة الحبوب والقمح خصوصا يجب التوفر على ما يفوق 600 هكتار لكي نصل إلى 5 ملايين درهم، علما أن إحصائيات للهياكل العقارية في الفلاحة تشير إلى أن 70 % يتوفرون على أقل من 5 هكتارات و 50% أقل من 3 هكتارات.

إن المعيار الحكومي المعتمد لتضريب القطاع الفلاحي مجاني للصواب ولا يعبر عن الرغبة الأكيدة للعدول عن استمرارية استفادة القطاع الفلاحي من الإعفاء الضريبي، على اعتبار أن مقترح الحكومة يفيد أن الإعفاء مازال في صالح كبار الفلاحين و ليس صغارهم، لهذا فتضريب الفلاحة بالصيغة الحكومية يعتبر إجراء مختلفا بكل المقاييس على اعتبار أنه يخدم لوبي الفلاحة أكثر مما يخضعه للمساهمة ضريبيا.

الفقرة الثانية: مقترح التفعيل

إذا كانت الإعفاءات الضريبية تعد أداة جبائية تعمل على خلق التوازن الذي قد يجانبه التشريع الضريبي، فإن محاولة الموازنة بين مختلف المستويات الاقتصادية والاجتماعية والجغرافية تتطلب دعم الإستثمار، حيث يعتبر هذا الأخير في علاقته بالقطاع الفلاحي رافعة أساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية .

1- نجيب أقصبي، "الضريبة على الفلاحة كارثة، ولوبي القطاع نال ما أراد"، الجريدة الإلكترونية هسبريس، بتاريخ 25 نونبر 2014.

لقد خصت السلطات المغربية القطاع الفلاحي بمجموعة من الإمتيازات الضريبية والمالية بغرض تأهيل القطاع إلى المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، حيث ظل القطاع بالمغرب خارج مجال المساهمة الضريبية، الشيء الذي ساهم في تقليص موارد الدولة من خلال حجم الخسارة المالية التي تحققها النفقات الجبائية المرتبطة بإعفائه.

فأمام الرغبة الملحة لمختلف القوى في تضريب القطاع الفلاحي، أصبح لزاما اعتماد آليات جديدة من شأنها تكريس العدالة الضريبية وبالتالي تعزيز موارد الدولة، وهو ما اعتقدت الحكومة أن تحققه من خلال اعتمادها معيار رقم الأعمال للتمييز بين الدخول الفلاحية الموجبة للضريبة عن تلك المعفاة.

تمت الإشارة أن الغالبية العظمى من الاستغلاليات الفلاحية في المغرب يناهز رقم معاملاتها بالكاد 20 أو 30 مليون سنتيم أو يبلغ 100 مليون سنتيم في أحسن الحالات ، وبالتالي كم عدد الاستغلاليات التي ستشكل وعاءا ضريبيا إذا كانت الضريبة ستسري على الاستغلالية التي تحقق أزيد من 500 مليون سنتيم، وهو رقم مهم قياسا بأغلب الفلاحين، دون إغفال احتمال تتصل لوبي الفلاحة من معيار رقم الأعمال بتقسيم الاستغلالية إلى فروع لا تصل الواحدة منها إلى العتبة الموجبة للضريبة.

وارتباطا بموضوع الإصلاح يحق القول أنه قد حان الوقت لوضع حد لتماطل البورجوازية الفلاحية وتهربها من المشاركة في مجهود التنمية، وكما أشرنا فالإقلاع الاقتصادي الحقيقي هو بحاجة لكل الفاعلين، والفلاحة على رأس هؤلاء الفاعلين.

تثير مسألة تضريب القطاع الفلاحي إشكالية كبيرة ضمن التجربة المغربية ، فالقطاع الفلاحي يرتبط ارتباطا وثيقا بمجموعة من الإعتبارات التي قد تحول دون تفعيل الضريبة الفلاحية، وهو الأمر الذي يجرنا إلى طرح التساؤلات التالية :

هل معيار رقم الأعمال قادر على أن يوفق بين قطاع غير متجانس وغير مستقر في خصوصياته ووضعه الاستثنائي؟ .

ألا يمكن الارتكاز على معايير أخرى لتضريب القطاع الفلاحي حتى ينسجم ومبدأ العدالة الضريبية؟.

إن مبدأ العدالة الضريبية الذي من المفروض احترامه ضمن مشروع الضريبة الفلاحية، يجب أن يستحضر البعد الاجتماعي للضريبة الفلاحية من خلال استمرار إعفاء المستغلات الصغيرة ذات الطبيعة المعيشية، في مقابل اعتماد مقاربة موضوعية لتضريب المستغلات الفلاحية الكبيرة. إلا أن هذا لا يعني الارتكاز فقط على مساحة المستغلات الفلاحية وحدها كمعيار محدد للإعفاء من عدمه، فكبر المساحة أو صغرها لا يدل على المردودية الموجبة للتضريب، فمثلا 10 هكتارات من البيوت المغطاة المغروسة بالخضر أو الفواكه يمكن في بعض الحالات أن تتجاوز مردوديتها، مردودية مائة هكتار من الحبوب.

لهذا ينبغي لقيام القطاع الفلاحي بدور تنموي، أن نضيف معيار الربح المحقق إلى جانب المساحة، فإذا كنا أمام مستغلة فلاحية مهما بلغت مساحتها من الصغر تمكن صاحبها من تحقيق دخل يفوق الحد الأدنى تصبح بذلك موجبة للضريبة، غير أنه باعتماد معيار الدخل وحده لا يمكن أن تعفى مستغلة كبيرة مساحتها 100 هكتار لا تحقق هذا القدر من الربح، لتجنب تملك الأراضي الفلاحية وعدم استغلالها. فهل هذا سيعني فرض ضريبة على الأراضي الفلاحية غير المزروعة على غرار الأراضي الحضرية غير المبنية؟.

لهذا فالإبقاء على الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي رهين بتبني معيار تتداخل فيه مجموعة من العناصر، خصوصا تلك المتعلقة بالمساحة وحجم الدخل المحقق، هذا مع ضرورة التمييز بين الفلاحين الذين لا يزاولون إلا النشاط الفلاحي وحده و الذين أغلبهم فلاحون صغار ومتوسطون، وبين فئة أخرى تزاول زيادة على النشاط الفلاحي أنشطة أو مهن أخرى كالطب والقضاء والمحاماة...، كما يجب استحضار الموقف القائل باعتماد معيار القيمة التجارية للأراضي الفلاحية سواء التي تستغل أو غير المستغلة، إذ يجب حسب هذا الرأي أن يتم تقييم باقي الأصول المملوكة من طرف المستغلين بما فيها الأدوات والمعدات قصد الاستغلال والإنتاج، وكل ما يتواجد بالمستغلة كالماشية والأنعام وغيرها،

مما يمكن أن يشكل قيمة تجارية ، وهو الأمر الذي سيسمح بإدراج مستوى الدعم الذي تقدمه الدولة من خلال صندوق التنمية الفلاحية ضمن المعيار المنشود لتضريب القطاع الفلاحي، حيث يسمح مستوى وحجم الدعم بمعرفة حقيقة القيمة التجارية للمستغلة.

واعتبارا للتوزيع غير المتكافئ للمستغلات الزراعية، فإن الضريبة الفلاحية يجب أن تعتمد على معدلات ضريبية أكثر تصاعدية بشكل يؤدي في النهاية إلى توزيع عادل للعبء الجبائي، ولم لا البدء بمعدلات تصاعدية بطيئة لترتفع بمعدلات تزايد ثابتة كلما اقتربت من الطبقات العليا، كأن تبدأ بمعدل 10% وتتزايد بشكل ثابت حتى تصل نسبة 35% مثلا، ويكون السلم المعتمد هو 5 نقط.

وبالرغم من أنه سلم مرتفع إلا أنه يبرر حجم ما يمكن تحقيقه من الأرباح خصوصا إذا ما استحضرننا المساحات الهائلة من الأراضي الصالحة للزراعة التي تؤدي حتما إلى البحث عن تطوير وعصرنة سبل الإنتاج، والاتجاه نحو التصدير والتصنيع مما يحول هذه المساحات إلى مقاولات حقيقية، عكس المستغلات الصغيرة التي تحصر نفسها في الزراعات المعيشية فقط.

لهذا سيحتل عنصر التصاعدية مكانة هامة ضمن الضريبة الفلاحية، وهو الأمر الذي أكداه الملك محمد السادس في خطابه ل 20 غشت 2008، حيث صرح جلالته أن بداية تطبيق الضريبة الفلاحية سيكون في مطلع السنة المالية ل 2014 ، ولكنها ستكون ضريبة تعتمد العدالة والتصاعدية في جوهرها .

إن إعادة النظر في الضريبة الفلاحية هو أمر أساسي وحيوي طالما أنه قطاع يختزن من الإمكانيات ما لا يوجد في غيره من القطاعات التي تتحمل جزءا كبيرا من العبء الجبائي خصوصا المستغلات الكبرى التي تعتمد الوسائل المتطورة في الإنتاج والتسويق.

خاتمة القسم الثاني

من الأهمية بمكان عند الحديث عن الإعفاءات الضريبية الوقوف عند أهدافها وانعكاساتها، فالطابع التحفيزي لنظام الإعفاءات الضريبية يسمح بمساءلة الأهداف الإقتصادية لهذا النظام، من خلال قياس الكلفة المالية كنتيجة مباشرة لمنح الإعفاء الضريبي، ومدى تحقق الأهداف المسطرة.

يعتبر الأثر المالي أولى الآثار المترتبة عن منح إعفاء ضريبي ، لهذا فقياس الكلفة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية أثار مجموعة من الإشكاليات المرتبطة بمنهجية التقييم، إذ بالرغم من الأهمية التي حظيت بها مسألة التقييم، إلا أنها تواجه بمجموعة من الصعوبات، خصوصا التقنية منها، الشيء الذي يصعب معه احتساب وتحديد دقيق لحجم الخسارة المالية.

لهذا وفي إطار البحث عن النموذج الأمثل لتقييم الانعكاسات المالية لنظام الإعفاءات الضريبية ، كان لزاما علينا اعتماد التقارير المتعلقة بالنفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية السنة الصادرة عن وزارة الاقتصاد والمالية، التي اعتمدت في تقدير الخسائر الحاصلة مباشرة في الموارد الجبائية على تحديد كلفة الفارق مقارنة مع النظام المرجعي. لذا يعتبر التساؤل المتعلق بكيفية تعويض ناقص القيمة الجبائية تساؤلا يفرض نفسه بالحاح .

شكل الإقتراض الداخلي إحدى أهم الآليات التي اعتمدتها السلطات الجبائية لتجاوز ناقص القيمة الجبائية، على اعتبار أن القروض الداخلية لا تمثل أي زيادة في إجمالي الثروة الوطنية، كما أن فوائدها تقع أعبائها على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة، حيث يصبح المجتمع مدينا لنفسه، إلا أن هذا لا يعني الاستغناء عن المؤسسات المالية الدولية ، فظاهرة الإقتراض الخارجي سمة من سمات النظام المالي بالمغرب . لذا اعتبر المغرب أكبر زبون للمؤسسات المالية الدولية.

إلى جانب الطرح المتعلق بالإقتراض، داخليا كان أم خارجيا، تجد السلطات الجبائية بالمغرب في الضغط الضريبي وسيلة مفضلة لتعويض النقصان الحاصل في القيمة الجبائية التي يخلفها نظام الإعفاءات الضريبية، فالضغط الضريبي من الحلول السهلة وغير المكلفة، إلا أن التطور الذي عرفه مستوى الضغط الضريبي بالمغرب بعد الإستقلال يوحي باتساع مساحة نظام الإعفاءات الضريبية، كما يؤكد العشوائية التي يتسم بها هذا النظام، وبالتالي فشل السياسة الجبائية في إيجاد حلول موضوعية للحفاظ على التوازنات المالية وتكريس العدالة الضريبية.

طبيعي أن يتأسس أي مشروع أو تصور تنموي على المعطى المالي، فمن خلال هذا الأخير يتم تمويل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية . لذا تعد الإعفاءات الضريبية مدخلا رئيسيا لكسب رهان التنمية، وهو ما يعني أن تقييم الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لسياسة الإعفاءات الضريبية رهين بمحاولة الربط بين نظام الإعفاءات الضريبية والمعطى المالي، من خلال تشخيص خصوصية النظام الضريبي وأثره على الميزانية العامة.

لقد كان لسياسة الإعفاءات الضريبية وفق النموذج المغربي تأثير سلبي على النظام الضريبي ككل، بالنظر لاستتبات بعض الظواهر الجبائية السلبية، كظاهرة التهرب الضريبي، التي تعد إحدى الممارسات المعبرة عن الرفض والعصيان الجبائي، كما تساهم هذه السياسة في إطفاء طابع التعقيد على النظام الجبائي نتيجة التعدد والتنوع الذي تتميز به النصوص المنظمة لمنح الإعفاءات الضريبية، وهو ما شكل اختلالا على مستوى الميزانية العامة سواء من حيث المداخل أو من حيث النفقات.

لقد تأكد أن الميزانية العامة تعتمد على الضرائب بدرجة أولى، لهذا تحتل المنظومة الضريبية موقعا متميزا داخل إعداد الميزانية العامة، باعتبارها معطى أساسيا لتمويل برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبالنظر للإرتباط الوثيق بين هذه الأخيرة وتقنية الإعفاءات الضريبية، تعرف الميزانية العامة للدولة مجموعة من الاختلالات، وهو الأمر الذي يعكسه حجم الخسارة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية بالنسبة لمجموع المداخل الجبائية، مما

ينعكس بالسلب أيضا على طبيعة النفقات المقررة سنويا برسم مقتضيات قانون مالية السنة، حيث ترتبط هذه النفقات بتلبية حاجيات تقليدية تتعلق أساسا بنفقات التسيير. لذا تبقى الميزانية العامة بعيدة عن خدمة الأهداف الاقتصادية، خاصة ما يتعلق بتطوير الإدخار وجلب الإستثمار.

تعتبر قضية تنمية الإدخار من أهم قضايا النمو والتنمية التي تسعى إليها السلطات العمومية، من خلال القرارات الجبائية القاضية بمنح إعفاءات ضريبية، إلا أنه وبالنظر لطبيعة الفئات والدخول المشمولة بهذه الإعفاءات تظل تنمية الإدخار تتسم بنوع من المحدودية.

كما أن هدف جلب الاستثمار ليس بالأحسن، فضعف الاستثمارات محلية كانت أم أجنبية، يعتبر إحدى أهم خصائص الإقتصاد المغربي، بالرغم من حجم المزايا والإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها رؤوس الأموال، مما سمح لنا بالتشكيك في مصداقية الأهداف المعلنة لنظام الإعفاءات الضريبية، خاصة ما يتعلق بدعم وتشجيع الاستثمار، وهو الأمر الذي تؤكد الأرقام المتعلقة بواقع الإستثمار، وخصوصا الإستثمار الفلاحي.

أولت السياسة الجبائية اهتماما كبيرا للقطاع الفلاحي من خلال مجموع الإعفاءات والإمتيازات الضريبية التي حظي بها القطاع، لذلك كان لزاما الوقوف عند مدى تحقق الأهداف المرجوة من الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي، خاصة الهدف المتعلق بمسألة الأمن الغذائي.

لقد حالت الإعفاءات الضريبية الموجهة للقطاع الفلاحي دون تحقيق مطلب الأمن الغذائي، بالنظر لطبيعة المستفيدين وطبيعة الأنشطة الفلاحية المستفيدة، فأمام حجم وطبيعة الواردات الفلاحية يتضح أن المغرب يعرف تبعية غذائية، وهي نتيجة طبيعية بالنظر للضغوطات التي تمارسها القوى المؤثرة في صناعة القرارات السياسية الجبائية.

لقد أدت سياسة الإعفاءات الضريبية إلى تركز العبء الضريبي على مستوى دخول معينة لصالح بعض القطاعات والأنشطة، وهو ما يمكن أن نستشفه من خلال تجربة

الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي، وهي تجربة حافلة بالميز الصارخ الذي يكرسه النظام الضريبي.

يعتبر إنعاش التشغيل من بين الاهداف الاجتماعية لسياسة الاعفاءات الضريبية، عبر المراهنة على الأداة الجبائية بغرض المساهمة في إنعاش سوق الشغل، إلا أنه وبالرغم من حجم الإعفاءات الضريبية المتعلقة بإنعاش سوق الشغل، طلت نسب العطالة بالمغرب في مستويات كبيرة، وهي المحدودية التي يتسم بها واقع محاربة الفقر كإحدى الأهداف الاجتماعية لنظام الإعفاءات الضريبية.

يعتبر تحسين ظروف العيش غاية مختلف السياسات العمومية، فالسياسة الضريبية تحاول التخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية، إلا أن نظام الإعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية، يعاكس هذه الغاية بالنظر لضآلة حجم الإعفاءات والإمميزات الموجهة لتحسين مستوى العيش من خلال تدعيم القدرة الشرائية للفئات التي تعاني من الهشاشة، في مقابل الغلو في منح الإمميزات والإعفاءات لصالح الجماعات الضاغطة، كما يجسد ذلك القطاع الفلاحي.

يعتبر القطاع الفلاحي النموذج الأمثل لمحاباة نظام الإعفاءات الضريبية للفئات المسيطرة على وسائل الإنتاج، على حساب فلاحة معاشية يتقاسمها جمهور الفلاحين الفقراء، الشيء الذي أفرز وضعاً اجتماعياً مزريراً اعتبر عنواناً عريضاً لحياة القرويين عبر تاريخ المغرب.

لقد أبان القرار السياسي الجبائي عن محدوديته في الرقي بمؤشرات التنمية الإقتصادية والاجتماعية. لذا أصبح التفكير جدياً في إعادة صناعة نظام الإعفاءات الضريبية بشكل يتمشى والرهانات السوسيو اقتصادية للمغرب في محيطه الداخلي والإقليمي والدولي.

من خلال النتائج المحدودة لنظام الإعفاءات الضريبية، خلصت الأطروحة إلى ضرورة تجاوز الوضع القائم لنظام الإعفاءات الضريبية، من خلال الدعوة إلى إصلاح

المنظومة الضريبية عبر عقلنة سياسة الإعفاءات، حيث تقتضي هذه العقلنة تدارك أزمة القرار السياسي الجبائي وتحسينه من أي تأثيرات تخدم المصالح الضيقة، بتضمينه الأهداف الحقيقية المرجو بلوغها في إطار سياسة جبائية واضحة المعالم والأهداف.

كما أن اصلاح السياسة الجبائية رهين بالتصور الجديد الذي يجب أن يخضع له نظام الإعفاءات الضريبية، عبر تبني بعض التجارب المقارنة، خاصة تلك المتعلقة بإنشاء ميزانية للنفقات الجبائية، لتعزيز شفافية وصدقية نظام الإعفاءات الضريبية، وإعادة النظر في طبيعة الوعاء الجبائي الذي لم يعد قادرا على مواكبة الطموحات المجتمعية، خاصة في ظل المحاباة التي تحظى بها بعض الدخول.

فالإبقاء على إعفاء الثروة من أي تحمل ضريبي يشكل مساسا بمبدأ العدالة الضريبية، ويزيد من حدة الضغط الضريبي. لذا فإحداث ضريبة على الثروة من شأنه توسيع الوعاء الضريبي بشكل يساهم في تعزيز مداخل الخزينة، كما يعتبر وسيلة كفيلة بمحاربة تجميد الأموال وتمركز الثروات، على غرار التجارب المقارنة، وخاصة فرنسا التي اعتبرت رائدة في تكريس مبدأ العدالة الضريبية والدفاع عنه.

كما يعد تضريب القطاع الفلاحي ضرورة ملحة بالنظر إلى اضمحلال الإعتبرات التي أدت إلى إعفاءه، حتى يشكل قطيعة حقيقية مع مختلف التوظيفات السياسية التي ظلت تطبع القطاع الفلاحي حتى تتخرب الفلاحة في مسلسل التنمية الاقتصادية و الاجتماعية ، على اعتبار أن القطاع يشكل وعاءا جبائيا مهما .

ففي محاولة منها لإيجاد صيغة ملائمة لإخضاع القطاع الفلاحي للتحمل الضريبي، عملت السلطات العمومية بالمغرب على اتخاذ رقم الأعمال كمعيار لتضريب القطاع الفلاحي، وهو المعيار الذي لم يحظى بتأييد المختصين والمهتمين، على اعتبار أنه معيار يخدم مصالح البورجوازية الفلاحية بالخصوص. لذا يجب تبني مقاربة مندمجة تجمع بين مجموعة من العناصر، التي من شأنها إقحام القطاع الفلاحي المتطور والمعصرن في المجهود الضريبي بشكل تدريجي.

خاتمة عامة

لقد سعت الأطروحة إلى محاولة استيعاب الدور الذي يمكن أن تلعبه سياسة الإعفاءات الضريبية في الرقي بمختلف المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية على ضوء تجربة الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي، من خلال محاولة الربط بين البنية الداخلية لسياسة الإعفاءات الضريبية، ومخرجاتها التنموية على المستوى الاقتصادي والاجتماعي.

ولعل محاولة الربط هاته، كانت تستلزم بداية فهما دقيقا لطبيعة النظام السياسي، باعتباره الإطار الذي يتبلور فيه القرار السياسي الجبائي ، وفقا لخليط متفاوت الأهمية من العناصر والمتغيرات، وهو ما يمكن أن يشكل خصوصية لسياسة الإعفاءات الضريبية بالمغرب، باعتبارها سياسة تركز نوعا من الميز في الخضوع أو الإعفاء من الضريبة. فالإعفاء الضريبي ضمن التجربة المغربية محكوم مسبقا بمجموعة من الأهداف السياسية، ترتبط بحسب منطق الفاعل السياسي الجبائي ومنظومته القيمية أو المصلحية التي ينطلق منها و يسعى إليها.

ولعل القرار السياسي الجبائي المرتبط بالقطاع الفلاحي باعتباره من القرارات السياسية الجبائية الكبرى، لدليل على أن اتخاذ قرار الإعفاء الضريبي غير مرتبط باختيارات حرة للسلطات الجبائية، بل نتاج لواقع سياسي معين، تميز بمحاولة تدبير الصراع السياسي الذي خاضه النظام السياسي.

أكدت الأطروحة أن صناعة القرارات السياسية الجبائية لا يمكن فهمها أيضا إلا بربطها بخصوصية النظام السياسي، وما تمتع به من ثقل وقوة أهلتها لفرض إرادته الجبائية، ومنح الإعفاءات الضريبية التي يراها مناسبة للحفاظ على التوازنات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

فالنسق السياسي لا يقبل بالتغيير الجبائي إلا وهو مضطر بشكل ظرفي لتجاوز الأزمة واسترجاع التوازن، كما تأكد من خلال نموذج الأطروحة، حيث شكل القطاع الفلاحي المجال الذي تتضح من خلاله مركزية النظام السياسي في اتخاذ القرارات الجبائية الإستثنائية، بالنظر للأهمية الإستراتيجية للقطاع في التوازنات الأساسية للنظام السياسي،

حيث تتأكد أهمية الإعفاءات الضريبية ضمن التكتيك الدفاعي/الهجومي الذي انتهجه النظام السياسي، لهذا شكلت صناعة القرار الجبائي الإستثنائي تجربة خاصة ضمن التجربة المغربية.

إن النسق السياسي وهو يهدف إلى الحفاظ على استمراريته وتوازنه، يسخر الأداة الجبائية بما يخدم مصالحه ومصالح الأنساق الفرعية وفق منطق توافقي، لا يضمن المشاركة في صناعة القرار الجبائي لكل الملزمين والمخاطبين بمقتضيات النظام الضريبي، وهو ما ينطبق على المكلف العادي الذي يعتبر العنصر الرئيسي في الجباية والخاضع للقرار السياسي الجبائي، وهذا نابع من ضعف القنوات التي من المفروض أن تدافع على مثل هذا النوع من الملزمين من خلال محدودية السلطة المالية للبرلمان، نتيجة لمجموعة من القيود الدستورية والتنظيمية التي تبوأ السلطة التنفيذية مكانة مهمة ضمن عملية صناعة القرار السياسي الجبائي. لتتأكد الفرضية المتعلقة بأن صناعة أو منح إعفاء ضريبي، ترتبط بقدرة الضغط و التأثير .

أما المكلف القوي فهو الذي يملك القدرة السياسية والإقتصادية والتنظيمية التي تؤهله وتضمن له التدخل عن طريق المنظمات السوسيو مهنية، دفاعا عن امتيازاته وأوضاعه الجبائية الخاصة، فالدراسة أكدت بأن التكتلات الإقتصادية تلعب دورا حاسما في توجيه القرارات السياسية الجبائية في اتجاه يخدم مصالحها، وهو ما تأكد من خلال الدور الذي تلعبه جماعات المصالح ، داخلية كانت أم خارجية.

ولفهم أدق للمنطق البراغماتي في التأثير على صناعة قرار الإعفاء الضريبي، والتأكيد على قدرة المنظمات السوسيو مهنية في مصادرة السلطة الجبائية بما يخدم مصالحها، خلصنا من خلال نموذج الأطروحة إلى المكانة التي حظيت بها التنظيمات المهنية الفلاحية، وعلى رأسها الإتحاد المغربي للفلاحة، الذي أبان عن رفضه لكل إصلاح من شأنه المساس بمكتسباته.

لقد كان للمنهجية الشاذة في إعداد القرارات الجبائية، الإنعكاس السلبي على توجهات القرار الجبائي، فعوض أن ينسجم هذا الأخير ويتكامل مع مختلف الأدوات الأخرى لبلوغ رهان التنمية السوسيو اقتصادية، ظل نتيجة للمزايدات والحسابات الضيقة منحرفا عن الأهداف التي تبرره.

وبالعودة مرة أخرى إلى نموذج البحث، يتأكد الحضور القوي للهاجس السياسي على حساب مختلف المقاربات ذات الارتباط بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تأكد بأن المزايا التي حظي بها القطاع الفلاحي لم تكن إلا ذريعة لاختراق العالم القروي لكسب دعمه وتأييده، مما أضفى الطابع السياسي على القرار الجبائي.

لقد عكست منهجية إعداد قرار الإعفاء الضريبي بالمغرب رجحان الهاجس السياسي على حساب التوجه السوسيو اقتصادي، إذ تميزت هذه المنهجية بعدم الإنفتاح على جميع المكونات المجتمعية، من خلال ضعف مستوى الإشراك في إعداد القرارات الجبائية الإستثنائية، وذلك نابع من غياب القنوات التواصلية بين السلطات الجبائية والملزم الضريبي غير المهيكّل، لهذا تحتل المعطيات السوسيو اقتصادية المكانة الأخيرة ضمن مرتكزات ودوافع إعداد قرار الإعفاء الضريبي.

لقد أدى التوظيف السياسي للقرار الجبائي الفلاحي إلى تهميش البعد السوسيو اقتصادي ضمن مخرجات السياسة الجبائية الفلاحية، بالنظر للتمايزات الصارخة لنظام الإعفاءات الضريبية، الذي يتميز بطابع التعدد والتنوع. لذا شكلت سياسة الإعفاءات الضريبية مكونا أساسيا ضمن هذا النظام، وهو ما خلصت إليه الأطروحة من خلال نتيجتين اثنتين لتشخيص خارطة الإعفاءات الضريبية.

ارتكزت الأولى على حصر الإعفاءات الضريبية من حيث عددها ضمن الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، وحيث أننا لسنا بصدد تكرار ما تطرقنا له، تبقى ضرورة الإشارة إلى ما عرفه هذا التوزيع من تمايزات، ليتأكد مرة أخرى منطق الضغط والتأثير الذي تمارسه التكتلات واللوبيات الاقتصادية، من خلال تقليص حصة الإعفاءات

المقررة برسم الضرائب غير المباشرة لصالح الضرائب المباشرة، وحتى من داخل هذه الأخيرة حيث الإهتمام الكبير بتعزيز الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالضريبة على الشركات، وبذلك تتأكد فرضية عشوائية نظام الإعفاءات الضريبية ضمن النموذج المغربي.

أما النتيجة الثانية فتتعلق بنطاق توزيع الإعفاءات الضريبية ، حيث تم جرد المعايير التي اعتمدتها السلطات الجبائية كإطار مرجعي لتوزيع نظام الاعفاءات الضريبية، والذي خلص إلى رصد مجموعة من الملاحظات .

1. فالارتكاز على طبيعة النشاط كمعيار لتوزيع الإعفاءات الضريبية يعكس فلسفة الدولة من حيث ترتيب الأولويات، حيث أولت اهتماما كبيرا للنشاطات الإقتصادية على باقي النشاطات الأخرى وخصوصا الاجتماعية منها، بالنظر لطبيعة العلاقة الزبونية التي تربط الفاعل السياسي بالتكتلات الاقتصادية.

2 . أما المقاربة القطاعية كمعيار لتوزيع الإعفاءات الضريبية فهي تجسد منطق "الجنة " الضريبية الذي تستفيد منه بعض القطاعات دون أخرى ، كالقطاع العقاري، والقطاع الفلاحي .

لهذا فتضمن السياسة الجبائية في بعدها القطاعي لمجموعة من الإعفاءات الضريبية ليس نتاج لمشروع تنموي متوافق عليه، بقدر ما هو تجلي ملموس لدور الهيئات غير الرسمية في التأثير على مجريات صناعة القرار الجبائي.

3 . أما الهدف كمعيار لتوزيع الإعفاءات الضريبية، فقد ارتبط لدى السلطات الجبائية بدعم الإستثمار وتشجيع الإدخار، وهي خلاصة واضحة تبرز خصوصية نظام الإعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية، خصوصا عندما يكرس هذا النظام نوعا من اللامعالة في الإستفادة من مزاياه وامتيازاته، حيث تحتكر المقاولات أكبر قدر من الإعفاءات سواء من حيث عددها أو من حيث طبيعتها.

4 . كما أن تغليب الجانب الإقتصادي على مختلف الإعتبارات ضمن معيار طبيعة النشاط لتوزيع الإعفاءات الضريبية، يتأكد معه رغبة الدولة في تعزيز ودعم

الإستثمار، من خلال النظام الخاص للإعفاءات الضريبية الذي ظل معيبا ضمن التجربة المغربية.

وعموما يمكن القول بان عملية توزيع الإعفاءات الضريبية في المغرب لم تخضع لسياسة ملائمة ومعقنة، وتميزت بمجموعة من التجاوزات والانحرافات باسم هدف تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية، وهو ما يؤكد فرضية تحيز القرار السياسي الجبائي لأهداف خفية شكلت المرجعية التي ينطلق منها النظام السياسي.

كما عكس نظام الإعفاءات الضريبية بالمغرب اللجوء المكثف لهذا النظام قصد تشجيع الاستثمار والقيام بتسريع وتيرة التنمية، إلا أن تجربة المغرب في دعم الإستثمار لم تستقر على استراتيجية معينة، وبالتالي لم ترقى بمؤشرات التنمية السوسيو اقتصادية. لهذا توجت تجربة المغرب في دعم الإستثمار بتجربة التدبير القطاعي للإستثمار من خلال اعتماد مقارنة قطاعية لتوزيع الاعفاءات الضريبية، فكان لهذه المقاربة آثار سلبية أفرغت سياسة الإعفاءات الضريبية من مضمونها، بالنظر لاحتكار البورجوازية الكبرى لأغلب الإعفاءات.

بالرغم من التجارب الفاشلة التي أبانت عنها مختلف قوانين الإستثمار في ترجمة رغبة الدولة في تطبيق مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، أصبح المغرب ومعه المسؤولون عن الشأن الاستثماري يتعرضون لضغوط من أجل إيجاد إطار جديد ومناسب لتشجيع وتنظيم مجال الاستثمار في المغرب. لذا يعد ميثاق الإستثمار إطارا موحدا لتدارك اختلالات التجارب السابقة، يحدد مجال الإعفاءات الجبائية والامتيازات المتصلة بها والتي تعمل القوانين المالية السنوية على إقرارها.

إلا ان الظرفية التي جاء فيها الميثاق سواء من حيث منهجية إعداده ، أو من حيث مضمونه، أبانت عن الطابع الصوري لنظام الإعفاءات الضريبية الموجه لدعم الاستثمار، وبقي بعيدا عن الفعالية المرجوة منه، وذلك من خلال المحاباة الواضحة للمقاولات المختصة في التصدير على حساب المقاولات الأخرى.

أما بالنسبة لدعم الاستثمار الفلاحي فقد احتل مكانة محورية ضمن مخططات التنمية، وهو ما يعني أن القطاع الفلاحي ينفرد بنظام قانوني خاص، يعمل على توضيح حجم القدرة التدخلية للدولة لتشجيع الاستثمار المرتبط بهذا القطاع .

فالمكانة الاستراتيجية للقطاع الفلاحي ضمن التوازنات السوسيو سياسية خصته بإطار قانوني خاص، اعتبر بمثابة خارطة طريق للاستثمار الفلاحي، إلا أن الأطروحة خلصت إلى أن هذا القانون عمل على توسيع الفجوة بين نوعين من الفلاحة، فلاحة تقليدية معاشية، وفلاحة عصرية متطورة، وهو الأمر الذي تؤكد سياسة الدعم، من خلال توفير الشروط اللازمة لرفع الإنتاج وتحسين الإنتاجية من خلال صندوق التنمية الفلاحية.

إذا كانت تقنية الإعفاءات الضريبية قد أثبتت نجاعتها في الدول المتقدمة، نظرا لوجود مناخ سوسيو اقتصادي ملائم للقيام بهذه العملية، ووجود متابعة واهتمام من طرف السلطات القائمة على الشأن الجبائي، مما يساعد على ضمان استعمال هذه التقنية بالطريقة المثلى، فإن المغرب بتبنيه لهذه التقنية، كرس نوعا من العشوائية وهو يقوم بتوزيع نظام الإعفاءات الضريبية.

من الطبيعي أن يكون لنظام الإعفاءات الضريبية انعكاس اقتصادي، إذ يشكل هذا الأخير إحدى أهم المبررات المفسرة لتقنية الإعفاءات الضريبية، فمقاربة الانعكاس الاقتصادي تنطلق أولا من قياس الكلفة المالية لهذا النظام.

تحظى مسألة تقييم حجم الخسارة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية أهمية بالغة، على اعتبار أنها تشكل أمرا أساسيا في عملية تقويم السياسات الجبائية، وبالتالي الحكم عليها بالنجاح أو الفشل، كما أنها تسمح بمحاولة الربط بين حجم الاعفاء والأهداف التي تبرره، إلا أن محاولة الكشف عن حقيقة الخسارة المالية التي تسببها الإعفاءات الضريبية تواجه بحسب الأطروحة بمجموعة من الصعوبات التي من شأنها أن تعرقل مسألة التقييم . فكل محاولة للتقييم يجب أن تنطلق من مقارنة شمولية، ووفق منهجية محكمة تساعد على التقريب من حقيقة حجم الخسارة المحققة فعلا، لا المفترضة.

إن الخسارة المالية التي يخلفها نظام الإعفاءات الضريبية يجب تعويضها بتحقيق الأهداف المسطرة سلفاً، إلا أننا خلصنا إلى كون هذه الإعفاءات غير مجدية وتحمل في بعض الأحيان طابع الصورية، وتبقى بعيدة عن الفعالية المرجوة منها .

فالرقي بمختلف المؤشرات السوسيو اقتصادية رهين ببلوغ الإعفاء الضريبي لعتبة معينة من الأهداف، وهو ما تفتقده نتائج الإعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية، خصوصاً وأن ناقص القيمة الجبائية الناتج عن تقديم أي إعفاء ضريبي يتحمله الملزم الضريبي من خلال رهن أجيال المستقبل باللجوء الكبير لسياسة الاقتراض، أو من خلال الإبتزاز الجبائي أو ما يعرف بالضغط الضريبي الذي تمارسه السلطات الجبائية في اتجاه تصاعدي.

كما خلصت الأطروحة إلى أن سياسة الإعفاءات الضريبية كان لها تأثير مباشر على مدى تماسك ومتانة النظام الضريبي ككل، بالنظر للممارسات الجبائية الشاذة التي تشوبه ، وهو ما يمكن أن يشكل بحسب خلاصات الأطروحة سبباً مباشراً في التأثير السلبي على الميزانية العامة للدولة، بالنظر لمكانة المعطى الضريبي داخل إعداد الميزانية، فالخسارة المالية التي كرسها الإعفاءات الضريبية أضعفت من حجم مداخيل الميزانية العامة، وبالتالي تحد من جودة مخرجاتها التي ترتبط في غالب الأحيان بالاستجابة لنفقات التسيير .

لقد أبانت التجربة المغربية عن محدودية الأهداف المبررة لسياسة الإعفاءات الضريبية، بالنظر للنتائج المحققة إن على مستوى تنمية الادخار أو جلب الإستثمار .

لقد ظل القطاع الفلاحي يحظى بمكانة محورية ضمن الاقتصاد الوطني، أريد له أن يلعب دوراً اقتصادياً خاصاً في ما يتعلق بتحقيق الأمن الغذائي، من خلال منحه العديد من الإعفاءات والامتيازات الضريبية التي لم ترقى بالاستقلال الغذائي إلى المستوى المطلوب .

أما بالنسبة للأهداف الإجتماعية لسياسة الإعفاءات الضريبية فقد تميزت بنوع من السلبية، فأولى الآثار ارتبطت في راهنتها بالمس بأسس ومبادئ العدالة الضريبية، إذ بالرغم

من الإشكالات التي يثيرها مفهوم العدالة الضريبية فإن ارتباطه بالإعفاءات الضريبية كرس أزمة مساواة أمام تحمل التكاليف العامة.

فالمحابة الضريبية التي حظيت بها اللوبيات الاقتصادية وعلى رأسها الأوليغارشية المرتبطة بالأرض، أدت إلى زعزعة مقومات العدالة الضريبية في اتجاه تدهورت معه مختلف المؤشرات الاجتماعية.

من الطبيعي أن يرتبط منح أي إعفاء ضريبي بهدف تحسين الأوضاع الاجتماعية في أي نظام ضريبي، فالرغبة في محاصرة ظاهرتي الفقر والبطالة، والرقى بمستوى العيش كانت إحدى الأهداف الاجتماعية التي تتشدها السلطات بالارتكاز على الأداة الجبائية. إلا أن نظام الإعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية قد أبان عن محدودية أهدافه الاجتماعية، سواء على مستوى توفير فرص الشغل، وبالتالي الحد أو التخفيف من حدة البطالة، أو على مستوى التخفيف من حدة الفقر وتحسين ظروف العيش .

فنظام الإعفاءات الضريبية بالمغرب غير قادر على محاصرة الفقر. لذا انحرف هذا النظام عن لعب دوره في التخفيف من حدة الفوارق والتفاوتات الاجتماعية، وهو ما أكدته الأطروحة بعد تشخيص الوضع الاجتماعي بالعالم القروي.

فالإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي بقدر ما ساهم في الاستجابة لمطالب اللوبي الفلاحي، بقدر ما كرس وضعاً متأزماً داخل العالم القروي، فتطبيقات السياسة الفلاحية أدت إلى تقوية الإقطاع بالمغرب باعتباره المستفيد الأكبر من دعم الدولة ومزاياها الضريبية، فلا غرابة أن نجد أن 70% من الفقراء المغاربة يتواجدون بالقرى والبوادي.

إن ما حاولنا التوصل إليه من خلال الأطروحة يؤكد بطريقة لا تدعو إلى الشك، فشل سياسة الإعفاءات الضريبية وتخطيها في عدة مشاكل تنظيمية وبنوية، فما أبان عنه نظام الإعفاءات الضريبية من عجز في الرقي بالأداة الجبائية للعب دورها الاقتصادي والاجتماعي، يستوجب الوقوف عند مختلف الاختلالات التي يعاني منها هذا النظام، وحيث

أن البحث العلمي يشكل قوة اقتراحية، ارتأينا الخروج بجملة ملاحظات من شأن الأخذ بها تجويد هذا النظام .

فتجاوز الوضع القائم رهين بالانطلاق من إصلاح جذري للسياسة الجبائية ، عبر عقلنة سياسة الاعفاءات الضريبية، إذ يرتبط ذلك بإعطاء القرار السياسي الجبائي استقلالية تامة، تحصنه من أي ضغط أو تأثير، والعمل على الحد من مبدأ التوافقات مع جماعات الضغط والأوليغارشيات، من خلال تحول القرار السياسي الجبائي من خدمة الأفراد والمصالح الفئوية الضيقة، نحو خدمة الصالح العام وخدمة التنمية، وربطه بأهداف محددة في إطار تخطيط متواصل يعمل على استيعاب وتوجيه مختلف المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق الأهداف المحددة.

كما أن التصور الجديد الذي يجب أن يحكم نظام الإعفاءات الضريبية، لا بد أن ينطلق من إعادة رسم خريطة جديدة لتوزيع هذه الإعفاءات، تعتمد مبادئ العدالة والمساواة والملائمة، والتوازن ما بين القطاعات، وما بين المناطق والجهات.

كما أن المطالبة بدمقرطة نظام الإعفاءات الضريبية من شأنها تعزيز شفافية وصدقية هذا النظام، من خلال إنشاء ميزانية للنفقات الجبائية يصوت عليها من طرف البرلمان في شكل وثيقة واحدة، حتى نحقق شرعية القرارات الجبائية الإستثنائية، ونكون أمام عمل مخطط له بإحكام وبأرقام واضحة وأهداف أكثر وضوحا.

أيضا يرتبط إصلاح نظام الاعفاءات الضريبية بإعادة النظر في طبيعة الوعاء الجبائي، بتوسيعه ليشمل دخولا أخرى، كالضريبة على رأس المال، والضريبة على التركات، وإشراك القطاع الفلاحي بطريقة جدية في التحمل الضريبي، فمع تلاشي الاعتبارات التي أدت إلى إعفاءه، خاصة تلك المتعلقة بالتوظيف السياسي للأداة الجبائية، أصبح لزاما إحداث ضريبة فلاحية لتشكيل قطيعة مع تجربة الإعفاء، خصوصا وأن القطاع الفلاحي في شقه المتطور والمعصرن أصبح يشكل وعاءا جبائيا قادرا على المساهمة الفعالة في تعزيز مداخل خزانة الدولة.

فمتطلبات التنمية السوسيواقتصادية تقتضي ترشيد النفقات المالية الناتجة عن نظام الإعفاءات الضريبية، بإتباع سياسة تعتمد على المحاسبة والمراقبة والتتبع، ولن يتم هذا الترشيح إلا من خلال استعمال الإطار النظري للنفقات الجبائية كآلية تقنية لعمل الإعفاءات الضريبية، عبر القيام بإصلاحات جريئة بخصوص الإدارة الجبائية، والقطع مع الممارسات "الباتريمونيالية" داخل هذا الجهاز الذي ينفذ ويراقب السياسة الجبائية، فالنظام الجبائي الناجع يرتبط بقدرة وحزم الإدارة الجبائية على مواجهة وتذليل كل التحديات والرهانات.

شكل الإستثناء المغربي ضمن موجة الحراك الإجتماعي الذي عرفته مجموعة من الدول العربية، دافعا قويا لإعادة نظر الفاعل السياسي في أسس ومقومات الإستقرار السياسي، حيث لم يعد هذا الأخير يعني الحفاظ على الأمن فقط، من خلال حرص السلطات المغربية على تعزيز وتقوية المقاربة الأمنية في تعاطيها مع المطالب الشعبية، بل أصبح يشكل مجموعة من التدابير السياسية والإجتماعية والإقتصادية التي تراعي حاجات المواطنين وحقوقهم المشروعة في الحرية والكرامة والعدالة الإجتماعية.

لذلك سيعلم المغرب عن انخراطه وتبنيه لسياسة الأوراش الكبرى، ببعد استراتيجي وتأثيرات على المدى المتوسط والبعيد، تهم المجالات الحيوية المتعلقة خصوصا بالفلاحة والصيد البحري والسياحة والبنيات التحتية ...، حيث ستمكن هذه الأوراش من ترسيخ التوازنات الماكرو اقتصادية و تدشين حقبة جديدة في المجال الإقتصادي، كما ستؤكد على الدينامية التي يشهدها المغرب على مستوى مسيرة التنمية الاقتصادية والإجتماعية. في إطار الإصلاحات السياسية والمؤسسية عبر الآلية الدستورية التي راهنت على الجهوية المتقدمة كورش وطني كبير يعتمد مقاربة شاملة ترقى بالجهة إلى مؤسسة دستورية حقيقية، وذات استقلالية على مستوى الإمكانيات المادية والبشرية، وظروف العمل وعلاقتها بالسلطة المركزية. فهل من منظور جديد لسياسة الإعفاءات الضريبية يتلائم وأهداف هذا الورش؟، بمعنى آخر هل يمكن للمغرب أن يكون سباقا إلى اعتماد المقاربة الترابية في تقطيعها الجهوي كإطار لنظام الإعفاءات الضريبية يراعي الخصوصية الاقتصادية والإجتماعية

والديموغرافية لكل جهة على حدة، حتى تشكل معياراً يضمن مسائلة صانع القرار السياسي
الجبائي الجهوي من خلال الإستحقاقات الإنتخابية المحلية كممارسة ديموقراطية تكرر
التنزيل الطبيعي لمبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة؟

المصادر والمراجع المعتمدة

1- باللغة العربية :

*الكتب:

- أحمد الورغلي ، " دراسات في القانون الجبائي"، (تونس)، 2003.
- أحمد حضرائي، "النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن"،
المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 2، 2001.
- أحمد مفيد، "النظرية العامة للقانون الدستوري والمؤسسات السياسية"، مطبعة أنفو
برينت، الطبعة الأولى، 2007.
- أحمد ناصوري، "دراسة تحليلية لعملية صنع القرار السياسي"، مجلة جامعة دمشق
للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الأول، 2005
- إدريس الكراوي ، "الإقتصاد المغربي ، التحولات والرهانات"، دار النشر المغربية ،
1996
- إدريس الكراوي وعبد العزيز النوبيضي، " الإقتصاد المغربي: نموذجا الفلاحة
والاستثمار الأجنبي"، دار توبقال للنشر، الطبعة الأولى، 1988.
- أسامة عبد الرحمان، "المورد الواحد والتوجه الانفاقي السائد". مركز دراسات الوحدة
العربية، بدون سنة.
- الحبيب الدقاق، "العمل التشريعي للبرلمان أية حكمة ؟"، منشورات جامعة محمد
الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (أكدا- الرباط)، 2010.
- الحسين البر، " التهرب الضريبي بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات
الضريبية، العدد الثاني، الطبعة الأولى، يناير 2013.
- السيد متولي عبد المولى، "التشريع الضريبي المغربي"، مكتبة الطالب، (الرباط)،
يونيو، 1979 .

- المصطفى منار، "الاقتطاع الضريبي والعدالة الاجتماعية"، جامعة محمد الخامس، السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (سلا)، 2010.
- الوليد صالح عبد العزيز، "دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2002
- أمين السيد لطفي، "تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها"، دار النهضة العربية، (القاهرة)، مؤسسة الملك عبد العزيز آل سعود (الدار البيضاء) 1997
- أناس بن صالح الزمراني، "المالية العامة والسياسة المالية"، الطبعة الأولى، المطبعة الوراقة الوطنية، مكتبة ووراقة البديع، 2002.
- إيميل دوركايم، "في تقسيم العمل الاجتماعي"، ترجمة وتحقيق حافظ الجمالي، اللجنة اللبنانية لترجمة الروائع، (بيروت لبنان)، الطبعة الأولى 1982.
- بول باسكون، "علم الاجتماع القروي"، ترجمة عمران المليح، عبد الكريم بلكندوز، برونو إيتيان، خالد الناصري، مجلة بيت الحكمة، العدد الثالث، السنة الأولى، 1986.
- بول باسكون، "زرع النماذج وغياب التجديد"، مجلة بيت الحكمة، العدد الثالث، السنة الأولى، 1986.
- جون واتروري، "أمير المؤمنين، الملكية والنخبة السياسية المغربية"، ترجمة عبد الغني أبو الفرج، عبد الأحد السبتي، عبد اللطيف الغلق. مؤسسة الغني للنشر، الرباط، 2004.
- حامد عبد المجيد دراز، "النظم الضريبية العربية"، الدار الجامعية بيروت، 1995.
- حميد النهري بن محمد، "محاضرات في النظرية العامة للضريبة"، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (طنجة)، مطبعة سليكي إخوان، 2005.

- حياة الیحدانی، " قواعد التقاضي في المادة الضريبية "، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة دراسات قضائية، الإصدار الثالث، 2010.
- دفاتر المجلس الأعلى ، " العمل القضائي والمنازعات الضريبية "، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 8، 2008.
- سعد طه علام ، "دراسات في الإقتصاد والتنمية"، دار طبية للنشر والتوزيع، (القاهرة)، 2003.
- سعيد عبد العزيز عثمان، "النظام الضريبي (مدخل تحليلي مقارنة)"، الدار الجامعية، (الاسكندرية)، 2000
- صادق الأسود، "علم الاجتماع السياسي"، المكتبة الوطنية، (بغداد)، 1986
- صباح نعوش، " المالية العامة ومالية الدول النامية "، مطبعة النجاح الجديدة، (الدار البيضاء)، 1983.
- صباح نعوش، "الضرائب المباشرة في الدول العربية"، المركز الثقافي العربي، (الدار البيضاء، بيروت)، الطبعة الأولى، 1987.
- صباح نعوش، "الضرائب المباشرة في المغرب"، الجزء الثاني، الإصلاح، شركة النشر والتوزيع المدارس، (الدار البيضاء)، 1987.
- عادل خليفة، "اقتصاديات الدول العربية وتحديات التنمية رؤية جديدة"، دار المنهل اللبناني، 1992.
- عبد الرحمان القادري، " القانون الدستوري والمؤسسات الدستورية، الأنظمة السياسية، الجزء الثاني، مطبعة الساحل، (الرباط)، 1992.
- عبد الرحمان القادري، "المؤسسات الدستورية والقانون الدستوري"، النظرية العامة للقانون الدستوري"، الجزء الأول، دار النشر المغربية، (الدار البيضاء)، 1985.
- عبد الرحمان القادري، "الوجيز في المؤسسات الدستورية والقانون الدستوري: النظم السياسية، الأنظمة السياسية، دار النشر المغربية، (الدار البيضاء)، 1982.

- عبد الرحمان صباح، "المدخل لدراسة علم الاجتماع"، مطبعة السلام، (فاس)، 1977.
- عبد السلام أديب، "السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية. دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي، 1956-2000". أفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، 1998.
- عبد القادر تيعلاتي، "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار النشر المغربية، 1997.
- عبد الله العروي، "مجلد تاريخ المغرب"، المركز الثقافي العربي، الطبعة الخامسة، 1996.
- عبد الله حمودي، "الشيخ والمريد"، ترجمة عبد المجيد جحفة، دار توبقال للنشر، (الدار البيضاء)، الطبعة الرابعة، 2010.
- عبد الله دمومات، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي، محاولة في التركيب"، مطبعة أفريقيا الشرق، (الدار البيضاء)، 1986.
- عبد المنعم فوزي، "اقتصاديات المالية العامة"، المعارف، (الاسكندرية)، 1970
- عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1982.
- عبد المنعم فوزي، "النظم الضريبية". دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1983.
- عبد النبي اضريف، "المالية العامة، أسس وقواعد تدبير الميزانية العامة ومراقبتها"، الطبعة الثانية، 2007.
- عزيز صميم، "التحفيزات الجبائية بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثالث، يناير، طبعة أولى، طوب بريس (الرباط)، 2013
- عسو منصور، "قانون الميزانية العامة"، مطبعة دار النشر المغربية، (الدار البيضاء)، الطبعة الأولى، 2005.

- عسو منصور، قانون الميزانية العامة ورهان الحكامة المالية الجيدة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2017
- مجموعة من الباحثين والمهتمين، "المالية العامة بالمغرب"، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، دجنبر، 2001.
- مجيد مسعود، "التخطيط للتقدم الإقتصادي و الإجتماعي"، عالم المعرفة، العدد 7، يناير 1978 .
- محمد العربي المساري، " قضية الأرض ونضالنا السياسي منذ الاستقلال"، مطبعة الرسالة (الرباط)، 1980 .
- محمد بلقاسم حسن بهلول، "سياسة تخطيط التنمية وإعادة تنظيم مسارها"، الجزء الأول والجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، (الجزائر)، 2004 .
- محمد حامد عبد الكريم، "الوسيط في علم المالية"، دار أبو المجد للطباعة، مصر، 1979.
- محمد خالد المهاني، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 2، 2003
- محمد شقير، "القرار السياسي في المغرب"، دار الألفية، الطبعة الأولى، 1992.
- محمد رضا سليمان محمد، "دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي"، جامعة عين شمس، 1980.
- محمد رفيق أمين حمدان، " الأمن الغذائي نظرية ونظام وتطبيق"، دار وائل للنشر، (الأردن)، 1999
- محمد رمضان صديق ، "نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة حلوان، مصر، 2005.

- محمد شكيري، "التشريع الضريبي المغربي"، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، 1997-1998.
- محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي"، دراسة تحليلية ونقدية، الطبعة الأولى، 2003.
- محمد ضريف، "النسق السياسي المغربي . مقارنة سوسيوسياسية ."، مطبعة أفريقيا الشرق، 1991.
- محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2003.
- محمد محمد عبد اللطيف، "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي"، مطبوعات جامعة الكويت، 1999.
- محمد معتصم، "النظام السياسي الدستوري المغربي"، الطبعة الأولى، مؤسسة إيزيس للنشر، مارس، 1992.
- مدني حميدوش، "الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات"، الطبعة الأولى، 2008.
- محمد القصري : "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، الطبعة الثانية، 2009.
- مصطفى الكثيري، " النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، ترجمة الزياني والشاوي وعليوة والكثيري، دار النشر المغربية، (الدار البيضاء)، 1985 .
- مصطفى حجازي، " التخلف الاجتماعي: مدخل إلى سيكولوجية الإنسان المقهور"، بيروت ، منشورات معهد الإنماء العربي، 1984.
- منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، " مدونة المساطر الجبائية"، سلسلة - نصوص ووثائق- ' عدد 128، الطبعة الأولى، 2005.

- منى رحمة، " السياسات الزراعية في البلدان العربية"، مركز دراسات الوحدة العربية ، أكتوبر، 2000.
- نجيب أقصبي، " السياسة الفلاحية والتنمية القروية بالمغرب"، ترجمة عزيز الوردي ، نوافذ العدد 3، 1999.
- يحيى الصافي، " الوجيز في نظرية وتطبيق التسجيل بالمغرب"، منشورات الهلال العربية، (الرباط)، 1991
- جون مينيوي، " الجمعيات الضاغطة"، ترجمة بهيج شعبان، منشورات عويدات، (بيروت) ، الطبعة الأولى، 1971.
- صباح نعوش، " الضرائب المباشرة في المغرب"، الجزء الأول، الضرائب الحالية لماذا الإصلاح ؟ شركة النشر والتوزيع المدارس، (الدار البيضاء)، 1986.
- محمود علي ابراهيم، " الضريبة وقيم التنمية"، مطبعة الإسكندرية، 2008
- عبد الغني خالد، " تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب القرن 19"، مطبعة دار النشر المغربية، (الدار البيضاء)، 2002
- محمد ضريف، " الأحزاب السياسية المغربية"، مطبعة إفريقيا الشرق، 1988.
- محمد طالب حبيب، "حالة الإستثناء(1965-1970) ، التجربة الديمقراطية في المملكة المغربية"، دار المستقبل العربي، القاهرة، الطبعة الأولى، 1987.
- محمد معتصم، " الحياة السياسية المغربية (1962-1991) "، الطبعة الأولى، مؤسسة إيزيس للنشر، ماي، 1992.
- رفاعي الهزيمة ، " الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن ودورها في السياسة الضريبية للدولة"، المطبعة الأردنية، (عمان)، 1983.

- ريمي لوفو، " الفلاح المغربي المدافع عن العرش". ترجمة محمد بن الشيخ ، مطبوعات المؤسسة الوطنية للعلوم والسياسة بفرنسا، منشورات وجهة نظر، الطبعة الأولى، 2011.

* الأطروحات والرسائل الجامعية

• الأطروحات

- أحمد إدعلي، " الأبعاد السوسيوسياسية الجبائية المغربية "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكدا- الرباط)، 2005-2006.

- أحمد حضرائي ، "النظام الجبائي المحلي بين مقتضيات قانون 30.89 وجوانبه العملية."، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1999-2000.

- أحمد حليبة ، " التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب". أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكدا- الرباط)، 2007-2008.

- إدريس آيت الشيخ ، " العولمة وانعكاساتها السياسية و القانونية "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الرباط-أكدا)، 2001-2002.

- الصديق جعوان ، " إشكالية التهرب الضريبي في المغرب " ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكدا- الرباط)، 2001-2002.

- الطاهري توفيق ، " اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية " ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكدا- الرباط)، 2008-2009.

- المصطفى معمر ، " السياسة المالية ونظام التمويل العمومي في ظرفية التقويم الهيكلي "1983-1999" ، محاولة في التحليل. أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام. جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(عين الشق- الدار البيضاء)، 1998-1999.

- المصطفى منار ، " الأحزاب السياسية المغربية ودورها في بلورة التشريع الجبائي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكدا- الرباط)، 2001-2001.

- المهدي الفحص ، " مدى تأثير الإصلاحات الدستورية والسياسية على التوازن بين السلط بالمغرب " ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكدا- الرباط)، 2001-2002.

- الناجي الدرداري ، "الحكومة في ظل الدساتير المغربية من 1962 إلى 1996"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكدا- الرباط)، 2001-2002.

- الهبري الهبري ، " الاختصاصات المالية للبرلمان المغربي " ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(وجدة)، 2005-2006.

-أم كلثوم جمال الدين ، "القانون البرلماني المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(وجدة)، 2005-2006.

- بوشعيب زيات ، "النظام العالمي وانعكاساته على المالية العامة بالمغرب"،
أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية
والاقتصادية والاجتماعية (عين الشق - الدار البيضاء)، 2001-2002.

- جميلة ادليمي ، "الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب. مساهمة في
رصد سيرورة صناعة القرار الضريبي منذ سنة 1956"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون
العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)،
2004-2005.

- جواد العسري ، "علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها". أطروحة
لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية
والاجتماعية (أكادال - الرباط) ، 2000-2001

- حميد النهري بن محمد ، "إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب"، أطروحة لنيل
الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية
والاجتماعية (أكادال - الرباط) ، 2001،

- خالد العسالي ، "صناعة القرار السياسي الجبائي في المغرب. محاولة تقييم
السياسات العامة . نموذج الامتيازات الضريبية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام،
جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكادال - الرباط)،
2003-2004.

- دراوسي مسعود ، " السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الإقتصادي حالة
الجزائر 1990-2004"، أطروحة لنيل الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية
العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2005-2006 .

- رضوان دحار ، " النفقات الاجتماعية على ضوء سياسة الميزانية بالمغرب.
1960-1999". أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم
القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 2002-2003.

- عبد الحافظ أدمينو، " نظام البيروقراطية الإدارية بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الرباط -أكdal)، 2001-2002.
- عبد الرحيم احزيكر ، " إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 2003-2004.
- عبد الفتاح بلخال ، " المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي " ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 2001-2002.
- عبد العالي حامي الدين، " المسألة الدستورية في الفكر السياسي المغربي المعاصر " ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط أكdal)، 2001-2002.
- عبد الكريم جلام ، " تأهيل الصادات الفلاحية المغربية في إطار المنظمة العالمية للتجارة.-العلاقات التجارية الفلاحية الأورو-مغربية نموذجا- "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكdal الرباط)، 2005-2006.
- عبد السلام لزرق، " المشروعات الاقتصادية بين الدولة والشركات الأجنبية في ظل الإنتاج الاقتصادي "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط)، 2001 - 2002
- عبد النبي اضريف ، " الخصخصة بالمغرب: إصلاحات، حصيلة ورهانات"، أطروحة لنيل الدكتوراه، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 1999-2000.

- عزيزة حاجي، " النخب السياسية في المغرب: محاولة للتحديد "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الرباط - أكادال)، 2001-2002.
- فاطمة حداد ، " الإعفاء لأسباب تكنولوجية، أو هيكلية أو اقتصادية وإغلاق المقاولات (دراسة مقارنة)"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 2004-2005.
- فاطمة عطراوي ، " الرقابة على المالية العامة بالمغرب بين التقنين والتفعيل "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (عين الشق - الدار البيضاء)، 2004-2005.
- فضيلة جنوحات ، " إشكالية الديون الخارجية و آثارها على التنمية الاقتصادية في الدول العربية حالة بعض الدول النامية "، أطروحة لنيل الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2005-2006 .
- محمد سقيم ، " السوق المالية بالمغرب (دراسة مقارنة)"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 2003-2004.
- محمد عياد ، " النظام الجبائي المغربي بعد الإصلاح " ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (وجدة)، 2004.
- محمد قزير ، " موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (عين الشق - الدار البيضاء)، 1998-1999.

- مدني أحמידوش ، " المجلس الأعلى والمجالس الجهوية للحسابات -التشكيل والإختصاصات - "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط-أكدا)، 2001-2002.

- مهتدي بوزكري ، " النخب القروية، الإدارة الترابية وسياسة التنمية القروية، مساهمة في دراسة الرهانات السوسيوي- سياسية للفاعلين "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (مراكش)، 2008-2009.

- موسى سعادوي ، " دور الخصوصية في التنمية الاقتصادية -حالة الجزائر-"، أطروحة لنيل الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر السنة الجامعية 2006 - 2007.

- كمال المرصالي ، "جباية المقاول بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (عين الشق-الدار البيضاء)، 2001

- نجيب الحجوي ، " سمو المؤسسة الملكية بالمغرب - دراسة قانونية - "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكدا- الرباط) ، 2000 - 2001.

- يحيى سعيدي ، " تقييم مناخ الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، السنة الجامعية 2006 - 2007.

*الرسائل

- ابراهيم سهير، "الجبائية العقارية في المغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1991.
- أحمد القويضي، "السياسة الجبائية والمقاولات الصغرى والمتوسطة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (طنجة)، 2008-2009.
- أحمد انميلي، "التهرب الضريبي الداخلي والدولي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (وجدة)، 2006-2007.
- أحمد محمد صالح الجلال، "دور السياسات النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية"، رسالة لنيل الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، السنة الجامعية 2006 - 2005.
- الشيخ سيدي أحمد الرقيبي الإدريسي، "تدبير الميزانية الجماعية ودورها في التنمية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (سطات) 2006-2007.
- العباس الوردي، "الأبعاد الاقتصادية للنظام الجبائي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط)، 2009-2010.
- إلياس القاطي، "السياسة الجبائية ورهان التنمية في المغرب"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (طنجة)، 2009-2010.

- أمينة السنوسي، " الامتيازات الضريبية وتأثيرها على الاستثمار الجهوي "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام ، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(طنجة)، 2006-2007.

- بدر اليازل، " السياسة الضريبية في المغرب، دراسة سوسيوسياسية للنفقات الجبائية العقارية "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام ، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (أكادال- الرباط)، 2006-2007.

- جاعا لوشاعا، " إصلاح الميزانية وهران الحكامة المالية "، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(السويسي- الرباط)، 2007-2008.

- حسن بداوي، "الإعفاءات الجبائية بين النظرية والتطبيق"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام ، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(وجدة)، 2007-2008.

- حميد القشطي، "الضريبة في الدستور المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(وجدة)، 2001-2002.

- خالد عبد الله عيد، " العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الرباط)، 1972-1973.

- خديجة حبيبي، "سياسة الإعفاءات الجبائية في النظام الضريبي المغربي من خلال ميثاق الاستثمار لسنة 1995، وقانون المالية لسنة 1999-2000"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 2001، 2002.

- رشيد الكامل، "الضغط الضريبي في المغرب : دراسة للمفهوم وتقييم للحصيلة العشرية 1990-2000"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 2001-2002.

- زكرياء الدغمي، " الإطار القانوني والعملية لتحصيل الديون الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة مولاي اسماعيل. كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(مكناس)، 2007-2008.

- سعيد بن جلول، " الإعفاءات الضريبية وتشجيع الاستثمار العقاري في الوسط الحضري بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (الدار البيضاء)، 1995.

- سليم محمد الوريكلي، " حدود وإمكانيات إعادة توزيع الدخل عبر الإدارة الجبائية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 1986.

- سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، " النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي -دراسة تحليلية مقارنة-"، أطروحة لاستكمال درجة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا، نابلس- فلسطين (بدون سنة).

- سناء بنصري، " الصادرات الفلاحية المغربية في مواجهة الحمائية الأوروبية (1995-2000)"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، (أكادال- الرباط)، 2001-2002.

- سي محمد غضبان، "السياسات الضريبية بالمغرب، محاولة في الأبعاد السوسيوسياسية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(مراكش)، 2006-2007.

- صالح النشاط ، " الإعفاء الجبائي المحلي ومطلب العدالة الجبائية " ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(سطات)، 2007-2008.
- عائشة الشناح، "الإستثمارات الأجنبية الخاصة والشركات عبر الوطنية في المغرب - ما بين 1958 و 1994 " ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الرباط)، 1998.
- عائشة العيدوني، " دور الخزينة العامة في تحصيل الضرائب المباشرة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكدا -الرباط)، 1998.
- عادل فراج، " النظام الضريبي في إطار دولة القانون " ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(مراكش)، 2003-2004.
- عبد الإله منظم، " صناعة القرار الجبائي المحلي بالمغرب على ضوء القانون 47.06 " ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(سطات)، 2007-2008.
- عبد الحليم آيت وكرام، " التصاعدية في النظام الضريبي المغربي، نموذج الضريبة العامة على الدخل " ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 2000.
- عبد الرحمان الطماوي، "استراتيجية الوساطات في النسق السياسي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة ، المدرسة الوطنية للإدارة (الرباط)، 1993.

- عبد الرحمان بلحارتي، " أثر قطاع الضرائب على المال العام والاقتصاد بالمغرب ودوره في التنمية "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (طنجة)، 2005-2006.
- عبد الرحيم الكنداري، "تحصيل الديون الضريبية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي والواقع العملي"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة المولى اسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(مكناس)، 2010-2011.
- عبد السلام عروض، " الضريبة على القيمة المضافة والتمويل المحلي "، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الرباط- السويسي)، 2010-2011.
- عبد العزيز القراقي، "المالية العامة في خطاب الأحزاب السياسية المغربية منذ 1983 إلى 1992 بين المديونية والجبايات"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكادال- الرباط)، 1996.
- عبد العزيز بنيزهق، "العدالة الضريبية من خلال نظام الشرائح. حالة الضريبة العامة على الدخل بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 2001-2002.
- عبد الغني عماري، "الإصلاح الجبائي المحلي ورهان الحكامة الجيدة"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة مولاي اسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(مكناس)، 2009-2010.
- عبد القادر بن التهامي، " الإستقرار السياسي في المغرب "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكادال- الرباط)، 1991.

- عبد الله آيت أوكرام ، "أثر الفعاليات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في بلورة الإصلاحات والتعديلات الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط- أكادال)، 1998.
- عبد الله إد مجود ، "القطاع الفلاحي وأثر السياسة الإنفاقية للدولة من خلال ميثاق الاستثمارات الفلاحية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1984-1985.
- عبد النور أولاد عبد الهادي، "السياسة الجبائية ودورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية . الامتيازات الجبائية نموذجاً"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(طنجة)، 2006-2007.
- عوض ابن الفقيه، "إشكالية العدالة الجبائية بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد الملك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(طنجة)، 2009-2010.
- فتيحة بلمانية، "حكمة الإنفاق المحلي ورهان التنمية بالمغرب"، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(السويسي- الرباط)، 2008-2009.
- كريمة حسان و ناصرة لكليبي، "العفو الجبائي بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(وجدة)، 1997-1998.
- محمد البلقسي، "المراقبة المالية للدولة على المؤسسات العمومية في المغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الرباط)، 1986-1987.

- محمد الحياي، "معوقات التنمية في إطار الجماعات الحضرية والقروية بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (وجدة)، 1997-1998.
- محمد المشط، "المردودية والعدالة الضريبية من خلال الجبائية المباشرة بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1986.
- محمد بلعوشي، "الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الصناعي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1989-1990.
- محمد بنزغديدة، "القانون 47.06 نحو حكامه جبائية محلية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (سطات)، 2009-2010.
- محمد حسن البياتي، "القرار السياسي والعدالة الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1989.
- محمد سكلي، "سياسة الإعفاءات الضريبية بالمغرب، بين ميثاق الاستثمار لسنة 1995 والقانون المالي الحالي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكادال - الرباط)، 2007-2008.
- محمد كنوف، "الحياة السياسية بعد انتهاء حكومة عبد الله إبراهيم إلى الإعلان عن حالة الاستثناء"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (أكادال - الرباط)، 1991.

- مصطفى الحجامي ، "العفو الضريبي على ضوء القانون المالي لسنة 1998-1999" ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (الدار البيضاء)، 1998-1999.
- معاد احميداش، "موقع العدالة الجبائية ضمن تطبيقات الإصلاح الجبائي المغربي، دراسة وتحليل"، رسالة نيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية (طنجة)، 2009-2010.
- منير قسييري، "البرلمان المغربي والضريبة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام. جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(وجدة)، 2001-2002.
- نادية بلعربي و ادريس خذري،"السياسة الإنفاقية لحكومة التناوب في القطاع الفلاحي" ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 1998-1999.
- نفيسة شكراد ، "الإعفاءات الجبائية ودورها في تنمية المقاولات" ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(وجدة)، 2009-2010.
- هشام زرقاوي، "تجريم التملص الضريبي بالمغرب من خلال قانون المالية لسنة 1996-1997" ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(الدار البيضاء)، 1999.
- هشام شطاط، "العدالة الجبائية من خلال النظام الضريبي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(طنجة)، 2009-2010.

- هشام لحرش، "النظم الجبائية التقضيلية وإشكالية العدالة الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، جامعة المولى إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(مكناس)، 2007-2008.

- هند الرملي، "التهرب الضريبي وإشكالية المواطنة الجبائية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(سطات)، 2006-2007.

- هنية ناجيم، "تقييم السياسة الجبائية في المغرب"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(طنجة)، 2007-2008.

- ياسين بوخال، "العدالة الضريبية ودورها في التنمية، نموذج الضريبة العامة على الدخل"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(أكدا - الرباط)، 2002-2003.

- يمينه الخير و نجاه السني، " ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على التنمية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(وجدة)، 1999-2000.

❖ المقالات:

- أحمد الكوراري، "المميزات الأصلية والإتجاهات الجديدة لضرائب الجماعات المحلية بالمغرب"، مجلة القانون والاقتصاد، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية(فاس)، العدد الثالث، 1987.

- أحمد طالب محمد، "أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الإستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 6.

- أحمد مفيد، "مقاربة النوع في قانون مالية 2010"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد الأول، أبريل 2010.
- أحمد منصوري زين، "واقع وآفاق سياسة الإستثمار في الجزائر"، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 2.
- أحمد نغاش، "إشكالية تدبير الشأن المالي العام وفق المناهج الثلاثة: الديمقراطية، التنمية وحقوق الإنسان"، مجلة طنجيس للقانون والاقتصاد، العدد الرابع، 2004.
- أسعد عبد المجيد، "الجباثية العقارية في الوسط الحضري بالمغرب"، المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية، العدد 12، 1986.
- السمن ضياء، "قانون مالية 2010 أية مخاطر للاستدانة على التوازنات المالية والاقتصادية"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد 2، السنة 2012.
- الصديق نخلي، "الحكمة التشريعية ضمانات استقلالية المؤسسة البرلمانية"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 23-24، السنة 2007.
- الطاهر مبروكي، "الأمن الغذائي في المغرب العربي"، مجلة الباحث، العدد 9، 2011.
- المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، "مشروع قانون المالية لسنة 2012، هواجس تفعيل الإصلاحات المؤسساتية وترسيخ مبادئ الحكامة الجيدة"، عدد خاص 31-32، السنة 2011.
- المصطفى معمر، "إصلاح النظام المالي المحلي: قراءة في القانون رقم: 45.08"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد 2، السنة 2012.
- المصطفى منار، "السياسة الجباثية الفلاحية وواقع الامتيازات"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 70، شتنبر - أكتوبر 2006.
- المصطفى منار، "واقع الأموال العمومية بين ضعف البرلمان وهيمنة الحكومة"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 80، ماي-يونيو 2008.

- الهاشمي ابا سيدي، "المقاربة الاجتماعية في قانون مالية 2010"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد الأول، أبريل 2010.
- الهاشمي ابا سيدي، "الجوانب المالية لمشروع المالية الموسعة -الواقع والآفاق-"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد 2، السنة 2012.
- بول باسكون، "الفترات الكبرى للقايدية، ترجمة زبيدة بورحيل"، المجلة المغربية للاقتصاد والاجتماع، العدد 5 و6، 1981.
- بول باسكون، "نحو الرأسمالية في عهد الحماية في حوز مراكش"، ترجمة زبيدة بورحيل، المجلة المغربية للاقتصاد والاجتماع. العدد الرابع، 1978.
- تمازي مولاي الحسن، "الإصلاح الجبائي المغربي واستراتيجية تحقيق التنمية البشرية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية (دراسات) العدد 69، يوليو- غشت، 2006.
- حليلة بنركعي، "الإصلاح الفلاحي في عهد السلطان سيدي محمد الخامس"، مجلة البادية المغربية، العدد الرابع، السنة الرابعة، 2011.
- رانية ثابت الدروبي، "واقع الأمن الغذائي العربي وتغيراته المحتملة في ضوء المتغيرات الاقتصادية الدولية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
- رشيد الحسين، "العيوب المسطرية في المادة الجبائية من خلال بعض قرارات المجلس الأعلى وأحكام المحاكم الإدارية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية (دراسات)، عدد مزدوج 99-100 يوليو- أكتوبر 2011.
- زبيدة نكاز، "التوجهات الإنفاقية للدولة من خلال الحسابات الخصوصية للخزينة"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد الأول، أبريل 2010.
- سعيد الوردي، "الامتيازات الجبائية المخولة لفائدة قطاع السكن في القانون الضريبي المغربي"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد 2، السنة 2012.

- عادل الخصاصي ، " التشريع المالي المغربي بين متطلبات التنمية وتحديات العولمة "، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد خاص 31-32، السنة. 2011.
- عبد الإله طاهر، "قراءة جبائية للقانون المالي 2010"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد الأول، أبريل 2010.
- عبد الرفيع بوداز، "تجريم الغش الضريبي وحدود الإرادة السياسية بالمغرب"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية (دراسات) العدد 102، يناير- فبراير 2012.
- عبد السلام أديب ، "المسألة الزراعية في المغرب "، مجلة الحوار المتمدن، 21 أبريل 2005.
- عبد القادر برادة ، " تقويم السياسة المالية والاقتصادية في المغرب"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، العدد 15، -سلسلة دراسات- دجنبر 2002.
- عبد الله العلوي الحضري ، " خطة التنمية الزراعية بالمملكة وأهميتها في الاقتصاد الوطني وعلاقتها بالتنمية الشاملة"، المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية، الأيام الدراسية حول الفلاحة 23-24-25، فبراير، 1982، العدد 2، 1982.
- علي شفيق، "العلاقة بين الموازنة والتخطيط الاقتصادي والاجتماعي في المغرب : دراسة مقارنة"، المجلة المغربية للقانون المقارن، العدد 69 .
- فاطمة الزهراء هيرات، "من أجل مقارنة تشاركية في إعداد الميزانية السنوية: المجتمع المدني نموذجاً"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية -سلسلة دراسات-، العدد 104، ماي- يونيو 2012.
- محجوب أدو، "ميثاق الاستثمارات الفلاحية"، مجلة الاقتصاد والمجتمع، عدد 2، 1986.
- محمد الأعرج، "مداولات لجنة المالية والتنمية الاقتصادية بخصوص قانون مالية 2010"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد الأول، أبريل 2010.

- محمد العمراني، "حول الإصلاح الزراعي"، في المغرب، جريدة النهج الديمقراطي، السبت 12 مارس 2005
- محمد الأنصاري، "الحكامة ومتطلبات الجودة التشريعية"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 23-24، السنة. 2007.
- محمد السماحي، "قانون الديون العمومية هل يضع حدا لمتاهات الباحث والملمزم؟"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، العدد 15 -سلسلة دراسات- دجنبر 2002.
- محمد باهي، "قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 101، نونبر- دجنبر 2011.
- محمد حركات، "حول بعض الشروط الكفيلة بتفعيل المراقبة المالية للدولة على المنشآت العامة"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، العدد 15، -سلسلة دراسات- دجنبر 2002.
- محمد حيمود، "واقع متطلبات الإصلاح: قانون المالية 2011 نموذجا"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد 2، السنة 2012.
- محمد خالد المهايني، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، 2003.
- محمد شكيري، "إشكالية تجديد الوعاء الضريبي ومراقبته في إطار الجبايات المحلية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 66-67، 2006.
- محمد شكيري، "إصدار المدونة العامة للضرائب وإشكالية مسلسل الإصلاح الضريبي في المغرب"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 74، 2007.
- محمد لمزوعي، "القضاء الإداري ومجال تدخله في حماية الاستثمار"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية (دراسات) عدد مزدوج 51-52، يوليوز- أكتوبر، 2003.

- مدني احميدوش، "إشكالية التهرب الضريبي في المغرب"، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد 2، السنة 2012 .
- مدني احميدوش، "الإصلاحات الضريبية في قانون مالية 2010، المجلة المغربية للمالية العمومية، العدد الأول، أبريل 2010.
- مصطفى الكثيري وحسن الصبار، "المالية العامة بالمغرب وتأثيرها على التنمية الاقتصادية والاجتماعية"، المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية، العدد 10، 1985.
- نجيب أقصبي، "السياسة الفلاحية والتنمية القروية بالمغرب"، مجلة نوافذ، العدد 2، يناير 1999.
- نجيب جيري، "إصلاح التدبير المالي بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية -سلسلة دراسات-، العدد 104، ماي-يونيو 2012.
- نجيب جيري، "السلطة المالية للبرلمان المغربي: قراءة في مقتضيات الدستور الجديد"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 107، نونبر-دجنبر 2012.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "البعد التنموي في قانون مالية 2008"، مجلة المالية، العدد 8، مارس 2008.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "التدابير الضريبية الجديدة المعتمدة في إطار قانون المالية 2008"، مجلة المالية، العدد 8، مارس 2008.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "الحصيلة الاقتصادية والمالية لسنة 2006"، مجلة المالية، العدد 6، مارس 2007.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "المقاربة الجديدة لتدبير ميزانية الدولة"، مجلة المالية، العدد الأول، مارس 2005.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "قانون المالية لسنة 2007"، مجلة المالية، العدد 6، مارس 2007.

- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "قانون المالية لسنة 2007: تدابير ضريبية وجمركية جديدة"، مجلة المالية، العدد 6 مارس 2007.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "مراقبة الالتزام بنفقات الدولة"، مجلة المالية، العدد الأول، مارس 2005.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "مراقبة النفقات العمومية: ورش إصلاح تدريجي يمتد من 2006 إلى 2013"، مجلة المالية، العدد 4، يونيو 2006 .
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "مرتكزات مشروع قانون المالية لسنة 2007"، مجلة المالية العدد 6، مارس 2007.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "الإصلاح الضريبي بين المطلب الاقتصادي والمطلب الاجتماعي: نظرة متكاملة أم متناقضة"، مجلة المالية، العدد 9 دجنبر 2008.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "التنمية الجهوية والترابية في قانون مالية 2008"، مجلة المالية، العدد 8، مارس 2008.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "المقاربة الجديدة في الميدان الاجتماعي"، مجلة المالية، العدد 8، مارس 2008.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "قانون المالية لسنة 2007: المؤشرات الكبرى"، مجلة المالية، العدد 6، مارس 2007.
- وزارة الإقتصاد والمالية، مديرية الميزانية، هيئة التحرير، "قانون المالية لسنة 2007: 55 سنة من الميزانية للقطاعات الاجتماعية وغلاف الاستثمار يرتفع بـ 21%"، مجلة المالية العدد 6، مارس 2007.
- وفاء الفلالي، "البرلمان في النظام السياسي المغربي من 1963 إلى 2005"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 23-24، السنة 2007.

* وثائق وتقارير:

- الاتحاد المغربي للفلاحة، منجزات وأهداف عن أطوار تأسيس الاتحاد والمكاسب التي حققها لصالح الفلاح والفلاحين، الجزء الأول، 1957-1966. - الاتحاد المغربي للفلاحة، منجزات وأهداف، الجزء الثاني، 1967-1983.
- الاتحاد المغربي للفلاحة، منجزات وأهداف، الجزء الثالث، 1984-1990.
- مكتب الصرف، وضع الإستثمار الدولي للمغرب، 2007.
- وزارة الفلاحة والتنمية القروية والصيد البحري، أشغال المناظرة الوطنية للفلاحة والتنمية القروية أيام 19-20 يوليوز 2000.
- الإحصاء العام الفلاحي لسنة 1996-1997.
- تقرير المجلس الأعلى للحسابات السنوي حول عمليات المراقبة التي قام بها قضاة المجلس برسم سنة 2013
- التقرير الاقتصادي والمالي للسنوات من 2000 إلى 2018.
- تقارير الوضعية الاقتصادية بالمغرب من سنة 2005 إلى 2018.
- تقارير حول الحسابات الخصوصية للخزينة للسنوات المالية من سنة 2000 إلى 2017.
- تقارير حول النفقات الجبائية لسنوات 2000 إلى 2017.
- تقارير حول قطاع المؤسسات والمنشآت العامة لسنوات من 2000 إلى 2017.

* نصوص قانونية:

- دستور المملكة المغربية لسنة 2011 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91، الصادر في 27 شعبان 1432 هـ/ 29 يوليوز 2011، المتعلق بتنفيذ الدستور، ج.ر، عدد 1964 مكرر، بتاريخ 28 شعبان 1432 هـ/ 30 يوليوز 2011

- قانون مالية سنة 2018 رقم 68.17 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.17.110، الصادر في 06 ربيع الآخر 1439 هـ/25 دسمبر 2017، ج.ر. عدد 6633
- قانون مالية سنة 2017 رقم 73.16 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.17.13، الصادر في 14 رمضان 1438 هـ/ 09 يونيو 2017، ج.ر. عدد 6577
- قانون مالية سنة 2016 رقم 70.15 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.150، الصادر في 07 ربيع الآخر 1437 هـ/19 دسمبر 2015، ج.ر. عدد 6423
- قانون مالية سنة 2015 رقم 100.14 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.14.195، الصادر في فاتح ربيع الأول 69 هـ/24 دسمبر 2014، ج.ر. عدد 6320
- قانون إطار رقم 3-83 المتعلق بالإصلاح الجبائي لسنة 1984، ج.ر. بتاريخ 2 ماي 1984.
- القانون رقم 12 - 04 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 112.15 بتاريخ 27 شعبان 1433 هـ/ 17 يوليوز 2012، المتعلق بالتجميع الفلاحي .
- ظهير شريف رقم 213 - 95 - 1 بتاريخ 14 جمادى الثانية 1416 هـ/ 8 نونبر 1995م بتنفيذ القانون الإطار رقم 95.18، بمثابة ميثاق الاستثمارات، ج.ر. عدد 4335 بتاريخ 29 نونبر 1995، ص . 3030.
- ظهير شريف رقم 220 - 82 - 1 بتاريخ 2 ربيع الآخر 1403/17 يناير 1983 بتنفيذ القانون رقم 82 - 17، المتعلق بالاستثمارات الصناعية، ج.ر. عدد 3664 بتاريخ 19 يناير 1983
- ظهير شريف رقم 281 - 62 - 1 بتاريخ 25 جمادى الأولى 1382، 24 أكتوبر 1962، بمثابة النظام الأساسي للغرف الفلاحية، ج.ر. بتاريخ 26 أكتوبر 1962
- ظهير شريف رقم 1.95.1 الصادر في 24 شعبان 1415 هـ/26 يناير 1995، بتنفيذ القانون رقم 19.94، المتعلق بمناطق التصدير الحرة، ج.ر. عدد 4293 بتاريخ 08 فبراير 1995

- ظهير شريف رقم 1.63.289 الصادر في 7 جمادى الأولى، 1383هـ/26 شتنبر 1963، والمتعلق بتحديد الشروط التي تسترجع الدولة بموجبها أراضي الاستعمار، ج.ر. عدد 2657 بتاريخ 27 شتنبر 1963
- ظهير شريف رقم 1.72.277 بتاريخ 22 ذي القعدة 1392هـ/29 دجنبر 1972، بمثابة قانون يتعلق بمنح الفلاحين أراضي فلاحية أو قابلة للفلاحة من ملك الدولة الخاص، جريدة رسمية، عدد 3178 بتاريخ 1973/09/26
- ظهير شريف رقم 220 - 82 - 1 بتاريخ 2 ربيع الآخر 1403/17 يناير 1983، بتنفيذ القانون رقم 82 - 17 المتعلق بالاستثمارات الصناعية، ج.ر. عدد 3664 بتاريخ 19 يناير 1983
- ظهير شريف رقم 213 - 95 - 1 بتاريخ 14 جمادى الثانية 1416هـ/ 8 نونبر 1995م، بتنفيذ القانون الإطار رقم 95.18 بمثابة ميثاق الاستثمارات، ج.ر. عدد 4335 بتاريخ 29 نونبر 1995
- ظهير شريف رقم 10 - 95 - 1 بتاريخ 22 رمضان 1415/ 22 فبراير 1995، بتنفيذ القانون رقم 94 - 33 المتعلق بدوائر الاستثمار في الأراضي الفلاحية غير المسقية، ج.ر. عدد 4312 بتاريخ 21 يونيو 1995 .
- ظهير شريف رقم 152 - 95 - 1 بتاريخ 13 ربيع الأول 1416/ 11 غشت 1995 بتنفيذ القانون رقم 94 - 34 المتعلق بالحد من تقسيم الأراضي الفلاحية الواقعة داخل دوائر الري ودوائر الاستثمار بالأراضي الفلاحية غير المسقية، ج.ر. عدد 4323 بتاريخ 6 شتنبر 1995.
- ظهير شريف رقم 28 - 69 - 1 بتاريخ 10 جمادى الأولى 1689/ 25 يوليوز 1969 تنقل بموجبه إلى الدولة ملكية الأراضي الفلاحية أو القابلة للفلاحة المعتبرة أوقافا عمومية، ج.ر. بتاريخ 29 يوليوز 1986.

- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 645 - 73 - 1 بتاريخ 11 ربيع الثاني 1395/ الموافق ل 23 أبريل 1975 يتعلق باقتناء العقارات الفلاحية أو القابلة للفلاحة خارج الدوائر الحضرية، ج.ر. بتاريخ 21 ماي 1975.
- ظهير شريف رقم 251 - 04 - 1 بتاريخ 25 من ذي القعدة 1425/7 يناير 2005 بتنفيذ القانون رقم 01 - 05 المتعلق بتقويت بعض القطع الأرضية الفلاحية أو القابلة للفلاحة من ملك الدولة الخاص إلى مستغليها بصفة منتظمة، ج.ر، عدد 5282، بتاريخ 13 يناير 2005.
- ظهير شريف رقم 19 - 12 - 1 صادر في 27 شعبان 1433هـ/17 يوليوز 2012 بتنفيذ القانون رقم 12 - 04 المتعلق بالتجميع الفلاحي، ج.ر. عدد 6076 بتاريخ 3 رمضان 1433 هـ/23 يوليوز 2012
- ظهير شريف بتاريخ 19 ذي القعدة 1336/27 غشت 1918 في ضبط رهن المحصولات الفلاحية ج.ر. بتاريخ 16 شتنبر 1918.
- ظهير شريف رقم 221 - 03 - 1، بتاريخ 16 رمضان 1424/11 نونبر 2003 بتنفيذ القانون رقم 99.15 القاضي بإصلاح القرض الفلاحي، ج.ر، عدد 7150، بتاريخ 18 دجنبر 2003.
- ظهير شريف رقم 288 - 63 - 1، بتاريخ 7 جمادى الأولى 1383/26 شتنبر 1963 بشأن مراقبة العمليات العقارية الواجب إنجازها من طرف الأشخاص والمتعلقة بالأموال الفلاحية القروية، ج.ر. بتاريخ 27 شتنبر 1463.
- ظهير شريف رقم 281 - 62 - 1 ، بتاريخ 25 جمادى الأولى 1382، 24 أكتوبر 1962 بمثابة نظام أساسي للغرف الفلاحية، ج.ر. بتاريخ 26 أكتوبر 1962.
- ظهير شريف رقم 226 - 83 - 1، بتاريخ 9 محرم 1405/9 أكتوبر 1984 بتنفيذ القانون رقم 83 - 24 المتعلق بتحديد النظام الأساسي العام للتعاونيات ومهام مكتب تنمية التعاون، ج.ر، عدد 3773 بتاريخ 20 فبراير 1985.

- ظهير شريف رقم 55.01.1 ، بتاريخ 21 ذي القعدة 1421 / 15 فبراير 2001 الصادر بتنفيذ القانون رقم 26.00 بمثابة القانون التعديلي لميثاق الاستثمارات الفلاحية، ج. ر. بتاريخ 19 ذي الحجة 1421 موافق 15 ماي 2001
- مرسوم رقم 2.69.313، بتاريخ 10 جمادى 1389/ 25 يوليوز 1969 بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لاقتناء الأدوات الفلاحية، ج.ر. بتاريخ 29 يوليوز 1969
- مرسوم رقم 315 - 69 - 2 ، بتاريخ 10 جمادى 1389 / 25 يوليوز 1969 بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لإحداث البساتين، ج ر ، بتاريخ 29 يوليوز 1969.
- مرسوم رقم 563 - 89 - 2، صادر بتاريخ 18 جمادى الأولى 1410 / 18 دجنبر 1989. بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة من أجل إنجاز تحاليل مخبرية في الميدان الفلاحي ج.ر، عدد 4029 بتاريخ 17 يناير 1990.
- مرسوم رقم 21 - 84 - 7، ربيع الثاني 1404 / 11 يناير 1984 يتعلق بتحديد مبلغ المساهمة المباشرة في ارتفاع قيمة الأراضي المسقية في مناطق الاستثمار الفلاحي الواقعة داخل دوائر السقي ج.ر، عدد 3715 بتاريخ 11 يناير 1984.
- مرسوم رقم 752 - 83 - 2 ، صادر في 7 جمادى الأولى 1405 / 29 يناير 1985 بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة من أجل التهيئة المائية الزراعية والتحسينات العقارية في الأراضي الفلاحية، ج.ر. بتاريخ 20 فبراير 1985.
- مرسوم رقم 316 - 69 - 2 ، بتاريخ 10 جمادى الأولى / 25 يوليوز 1969 بتنظيم أعمال التشجيع التي تقوم بها الدولة لتكثير الإنتاج النباتي السنوي في الأراضي القابلة للفلاحة بمناطق البور، ج.ر، بتاريخ 29 يوليوز 1969.
- مرسوم رقم 589 - 94 - 2 ، بتاريخ 2 جمادى الآخرة 1416 / 27 أكتوبر 1995 لتطبيق القانون رقم 94 - 33 ج.ر، عدد 4333 بتاريخ 19 نونبر 1995

- مرسوم رقم 590 - 94 - 2، بتاريخ 22 جمادى الآخرة 1416 / 16 نونبر 1995 لتطبيق القانون رقم 94 - 93 المتعلق بالحد من تقسيم الأراضي الفلاحية الواقعة داخل دوائر الري ودوائر الاستثمار في الأراضي الفلاحية غير المسقية، ج.ر، عدد 4336 بتاريخ، 01 دجنبر 1995.

- مرسوم رقم 312 - 69 - 2، بتاريخ 10 جمادى الأولى 1389 /، بتطبيق الظهير الشريف رقم 171 - 169 بتاريخ 10 جمادى الأولى 1389 / يوليو 1969 بإحداث دوائر لتحسين المراعي، ج.ر. بتاريخ 29 يوليو 1969.

- مرسوم رقم 551 - 86 - 2، صادر في 20 محرم 1408 / 15 شتنبر 1987 بتنظيم تشجيعات الدولة لتكثيف الإنتاج الحيواني، ج.ر. عدد 3912 بتاريخ 21 أكتوبر 1987.

*مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية:

- مخطط 1960-1964

- مخطط 1965-1967

- مخطط 1968.1972

- مخطط 1973-1977

- مخطط 1978-1980

- مخطط 1981-1985.

- مخطط 1983-1992

*الخطب والرسائل الملكية:

- خطاب محمد الخامس بمناسبة تأسيس الاتحاد المغربي للفلاحة، 22 شتنبر 1958.

- خطاب الحسن الثاني بتاريخ 19 يونيو 1961.

- خطاب العرش بتاريخ 3 مارس 1979.

- الخطاب الملكي بمناسبة ثورة الملك والشعب بتاريخ 20 غشت 1980.
- خطاب العرش بتاريخ 3 مارس 1984.
- كلمة الراحل الحسن الثاني بمناسبة استقبال أعضاء المجلس الأعلى للاتحاد المغربي للفلاحة بتاريخ 31 يوليوز 1984.
- الخطاب الملكي أمام أعضاء مجلس النواب بتاريخ 9 أكتوبر 1987.
- خطاب العرش بتاريخ 30 يوليوز 2000.
- خطاب افتتاح الدورة البرلمانية لأكتوبر 2000.
- خطاب الملك محمد السادس بمناسبة عيد العرش لسنة 2003.
- خطاب الذكرى 55 لثورة الملك والشعب سنة 2008
- الرسالة الملكية الموجهة للحكومة حول الخروج بإطار موحد لتشجيع الاستثمار بتاريخ 11 يونيو 1993.

2- المراجع باللغة الفرنسية :

A)- Les ouvrages :

- Anas Ben Saleh Zemrani, « La Fiscalité face au développement économique et social du Maroc », Ed. La Porte, Rabat, 1982.
- Basso jaques, « les Groupes de pression », PUF, collection que sais-je ? 1^{er}édition, paris, 1983."
- Najib Akesbi et D. Guerraoui, « Enjeux agricoles », Edition La ferme, 1991.
- Najib Akesbi, « L'impôt, l'Etat et l'Ajustement », Actes éditions Rabat, 1993.
- Najib Akesbi, « La Dynamique et l'investissement étranger dans l'agriculture au Maroc. Les investissements étrangers sous la direction de Guerraoui. Edition Toubkal, 1999.
- Najib Akesbi, Mustapha El ktiri, « La Réforme de la fiscalité marocaine à l'heure de l'Ajustement structure », Ed. Toubkal, (Casablanca), 1987.
- Thami El Khahyari, « Agriculture au Maroc », Ed. Okad,(Casablanca), 1987.
- Abdellah elkouzi, « Contributiondu plan Maroc vert a sécurité Alimentaire, ministre de l'Agriculture et de la pêche maritime», septembre, 2012.
- Abdellah Laroui, « Histoire du Maghreb », Tome II, Maspero, 1979.
- Bahbouhi Tahar, « le Parlement dans le discours royal in l'expérience au Maroc », Ed toubkal, 1985.
- Bureau régional de la FAO, « Pour le proche orient stratégie régionale cadre », novembre 2009.
- J .Perceboi, « Economie des finances publiques », Edition Armand colin, 1991.

- Mohammed Nmili, » Pour un impôt juste, Essai sur les préalables au civisme fiscal », les éditions Oser, (casablanca), 2011.

B)- Thèses et Mémoires:

Les Thèses

- Abdellah El Kesri, » La Fiscalité marocaine du protectorat à l'indépendance », thèse du doctorat, université de Val-De-Marne, Paris XII, Faculté de Saint Mour, 1980.

- Ahmed Gaurari, » La Fiscalité agricole au Maroc », Thèse du doctorat, Université Paris II, 1980.

- Aziz Belal, » Le Développement du capitalisme agraire et la politique agricole du Maroc indépendant », Thèse de doctorat, Université Mohamed V, Faculté du Droit, Rabat, 1982

- Mohamed Boussetta, « Fiscalité et développement : éléments d'analyse et de politique », Thèse du doctorat, Université de Paris X, Novembre, 1981.

- Mzouzi Amine Mfedal, » Essai sur les dépenses fiscales au Maroc objet et intérêt de l'Etat dans un pays en voie de développement », Thèse du doctorat, Université Paris Val-De-Marne, Paris XII, faculté de Saint Mur, 1984.

-Tahar EL Messmoudi, » Le Crédit agricole et le développement de l'agriculture au Maroc », Thèse du Doctorat, Université Mohamed V, Faculté du Droit, Rabat, 1980.

- Ihazrir Abdelmalek, » Paysans, Elites rurales et politique agricole Au Maroc, contribution à l'étude de l'univers social et politique des acteurs », thèse du doctorat en droitpublic, FSJES Marrakech, 1997.

- Sehim (M), «La Notion de constitution au Maroc », thèse de doctorat, (Rabat), 1984.

Les Mémoires :

- Guiri Abdelkrim, « L'Aménagement de l'espace rural au Maroc », D.E.S., (Université Mohamed V, Faculté du Droit, Rabat),1986.

- Ihazrir Abdelmalek, « la Question agraire dans le discours politique marocain, 1956-1983 », mémoire pour l'obtention du D.E.S. en droit public, FSJES fès ,1992.

- Mohamed Abdou Mouigni, « Essai sur la politique fiscale marocaine, d'incitation au développement », D.E.S., Université Mohamed V, Faculté du Droit, Rabat, 1994-1995.

- Tahar El Messsmoudi, « L'Imposition des revenus de l'Agriculture au Maroc », D.E.S. Faculté du Droit Rabat, 1971.

C)- Les articles

-Abdelkader Berrada, « L'Impôt agricole au Maroc, raison d'être et rendement socio-économique et financier », Revue juridique, politique et économique du Maroc, Rabat, n°11, 1982.

- Ahmed Sadik, « Eléments de réflexion sur l'agriculture et la sécurité alimentaire – cas du monde arabe », Revue marocaine de droit et d'économie du développement, 1982.

- Farid Lakhdar Ghazal, « Les Recettes fiscales dans la politique budgétaire au Maroc », Revue juridique, politique et économique du Maroc, N°28.

- Mohamed Boussetta, « Déficits budgétaires et stratégies de financement public au Maroc », 1974-1994. Revue juridique, politique et économique du Maroc. N°29, 1997.

- Moussa Ndoeye, « Développement agricole et participation populaire au Sénégal », Revue marocaine de droit et d'économie du développement, n°2 ; 1982.

- N. Bourenane, « Développement agricole et indépendance alimentaire », Revue marocaine de droit et d'économie du développement, n°2, 1982.

- R. Badouin, « Système productif et problématique de développement en agriculture », Revue marocaine de droit et d'économie du développement, n° 1982.

-Saâdia Boutahlil et Abdesselam Bekkali, » Les chambres d'agriculture au Maroc, agent de développement », revue juridique, politique, et économique du Maroc, n°29.

-Thami El Khayari, » Le Développement du capitalisme dans l'agriculture marocaine », Revue juridique, politique et économique du Maroc, n°29.

-Françoise Conac, » La Maitrise de l'eau et la croissance de la production agricole dans les pays en développement », Revue marocaine de droit et d'économie du développement, n°2, 1982.

-Gilbert Texier, » Les Incidences de l'impôt sur les grandes fortunes », Revue Marocaine de droit compare, N° :6, 1986.

-Mohammed ELkadmiri, » La Classification des dépenses publiques au Maroc à travers la mise en œuvre de la nouvelle nomenclature budgétaire », Revue juridique, politique et économique du Maroc, N°28.

- Sehim (M), « La Prépondérance du pouvoir royal dans la constitution Marocaine », Revue de Droit public, Mais : N° 7 et 8, 1984.

قائمة الجداول

الجدول رقم 1: تطور الضريبة الفلاحية بالمغرب.....	39
الجدول رقم 2: تطور البنية العامة للموارد العادية 2010 إلى 2016	94
الجدول رقم 3: بنية الموارد الجبائية 2011 – 2013.....	95
الجدول رقم 4 : تطور نسبة التدابير الجبائية الاستثنائية برسم الضريبة على الدخل.....	109
الجدول رقم 5: تطور عدد التدابير الجبائية الاستثنائية برسم الضريبة على الشركات 2010-2016.....	111
الجدول رقم 6: تطور الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضريبة على القيمة المضافة 2010-2014.....	115
الجدول رقم 7: تطور التدابير الجبائية الاستثنائية برسم واجب التسجيل والرسوم الداخلية على الاستهلاك والرسوم الجمركية 2010-2016.....	119
الجدول رقم 8: تطور عدد التدابير الجبائية الاستثنائية حسب طبيعة النشاط 2010-2016	122
الجدول رقم 9 : توزيع الإعفاءات الضريبية حسب طبيعة التدبير ونوع الضريبة لسنة 2013	123
الجدول رقم 10 : توزيع التدابير الجبائية الإستثنائية حسب طبيعة القطاع 2010-2016.....	128
الجدول رقم 11: توزيع التدابير الجبائية الإستثنائية حسب طبيعة الهدف 2010-2016	129
الجدول رقم 12: توزيع التدابير الجبائية الإستثنائية حسب طبيعة المستفيد 2010-2016	131

الجدول رقم 13: حجم وطبيعة الإعفاءات الضريبية المخصصة للأسر والمقاولات بالمغرب خلال سنة 2014.....	133
الجدول رقم 14: التوزيع الكمي والنوعي لامتيازات ميثاق الإستثمار.....	148
الجدول رقم 15 : تطور الموارد والنفقات المنجزة من طرف صندوق التنمية الفلاحية خلال الفترة 2010-2016	163
الجدول رقم 16 : برمجة مشاريع صندوق التنمية الفلاحية خلال سنتي 2014 و 2015	167
الجدول رقم 17 :عمليات دعم صندوق التنمية الفلاحية	169
الجدول رقم 18: تطور نسبة تقييم التدابير الجبائية الإستثنائية(2010-2016)	192
الجدول رقم 19: حجم الخسارة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية حسب نوع الضريبة.	193
الجدول رقم 20: تطور كلفة الخسارة المالية للقطاع الفلاحي بالنسبة لكل ضريبة....	194
الجدول رقم 21: تطور حجم الدين الداخلي 2010-2013.....	197
الجدول رقم 22 : حجم الخسارة المالية لنظام الاعفاءات الضريبية بالنسبة لحجم الاقتراض الداخلي.....	198
الجدول رقم 23 : تطور حجم الدين الخارجي 2009-2014.....	201
الجدول رقم 24 : نسبة الخسارة المالية للإعفاءات بالنسبة لحجم المداخل الجبائية للميزانية العامة للدولة.....	218
الجدول رقم 25 : نسبة حجم الاعفاء بالنسبة لحجم طبيعة نفقات الميزانية العامة لسنة 2014.....	220
الجدول رقم 26 : تطور نسبة حجم الاعفاء بالنسبة لحجم العجز 2010-2016.....	221

الجدول رقم 27: التدابير الجبائية الإستثنائية المتعلقة بتشجيع الإدخار خلال سنة	2014.....	224
الجدول رقم 28 : تطور قيمة الواردات من الحبوب 2008-2012.....	235	
الجدول رقم 29: تطور قيمة الصادرات الفلاحية 2009-2012.....	236	
الجدول رقم 30: تطور قيمة الواردات الفلاحية 2009-2012.....	237	
الجدول رقم 31: انعكاس حجم الخسارة المالية على بعض المؤشرات الاجتماعية.....	256	
الجدول رقم 32: توزيع الضريبة على الثروة في فرنسا.....	274	
الجدول رقم 33: توزيع الضريبة على التركات في فرنسا.....	277	
الجدول رقم 34: تطور حصيلة الضريبة الفلاحية 1972-1983.....	281	
الجدول رقم 35: توزيع الوعاء العقاري الفلاحي بالمغرب.....	283	

قائمة الرسوم البيانية

- الرسم البياني رقم 1 : تطور نسبة الفلاحين بالبرلمان بين سنة 1963 و 1997..... 83
- الرسم البياني رقم 2 : الموارد الجبائية وغير الجبائية لسنة 2009..... 95
- الرسم البياني رقم 3 : تطور الموارد الجبائية سنوات 2011 - 2013..... 96
- الرسم البياني رقم 4 : تطور التدابير الجبائية الإستثنائية 2010-2014..... 109
- الرسم البياني رقم 5: تطور عدد التدابير الجبائية الاستثنائية برسم الضريبة على الشركات 2010-2014..... 112
- الرسم البياني رقم 6: تطور نسبة الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضريبة على القيمة المضافة 2010-2014..... 116
- الرسم البياني رقم 7: تطور التدابير الجبائية الاستثنائية برسم واجب التسجيل والرسوم الداخلية على الاستهلاك والرسوم الجمركية لسنة 2014..... 120
- الرسم البياني رقم 8: توزيع الإعفاءات الضريبية حسب طبيعة التدبير ونوع الضريبة لسنة 2013..... 124
- الرسم البياني رقم 9: نسبة توزيع التدابير الاستثنائية حسب المستفيد خلال سنة 2014..... 131
- الرسم البياني رقم 10: تطور مداخيل ونفقات صندوق التنمية الفلاحية خلال الفترة 2011 - 2013..... 164
- الرسم البياني رقم 11 : توزيع النفقات المنجزة حسب العملية سنة 2013..... 165
- الرسم البياني رقم 12 : وجهة الإعانات والمنح المقدمة من طرف صندوق التنمية الفلاحية برسم سنة 2013 165
- الرسم البياني رقم 13 : تطور موارد ونفقات صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية خلال الفترة 2011 - 2013..... 168

- الرسم البياني رقم 14 : تمويل التنمية القروية حسب الجهات سنة 2013.....170
- الرسم البياني رقم 15: نسبة التشغيل حسب القطاعات 2013-2008.....233
- الرسم البياني رقم 16: تطور نسبة الهشاشة والفقر بين سنة 2001-2011.....255

الفهرس

1	مقدمة عامة.....
3	1 - نطاق الموضوع.....
4	2 - أهداف وأهمية الموضوع
6	3- الإطار التاريخي للموضوع.....
8	4- تعريف المفاهيم الأساسية.....
8	4. 1- مفهوم الإعفاءات الضريبية
10	4. 2- تعريف النفقة الجبائية
10	4.3- تمييز الإعفاء عن العفو
12	4.4- مفهوم التنمية
14	4-4-1 مفهوم التنمية الإقتصادية.....
15	4-4-2 مفهوم التنمية الإجتماعية.....
15	5- إشكالية الأطروحة.....
17	6- فرضيات الأطروحة.....
17	7- مناهج وتقنيات البحث
19	8- خطة البحث
20	القسم الأول: سياسة الإعفاءات الضريبية على ضوء الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي
23	الفصل الأول: منهجية صناعة قرار الإعفاء الضريبي.....
25	المبحث الأول: الفاعل في صناعة قرار الإعفاء الضريبي
25	المطلب الأول: دور المؤسسات الرسمية في صناعة قرار الإعفاء الضريبي
26	الفرع الأول: مرتكزات التدخل الملكي

27	الفقرة الأولى: سلطة الملك في صناعة قرار الإعفاء الضريبي
31	الفقرة الثانية: سلطة الملك في مجال التحكيم الجبائي.....
33	الفرع الثاني: القرار الجبائي الفلاحي: مجال محفوظ للملك
34	الفقرة الأولى: أهمية القطاع الفلاحي في توازنات النظام السياسي
36	الفقرة الثانية: محورية الملك في صناعة القرار الجبائي الفلاحي
40	الفرع الثالث: صناعة قرار الإعفاء الضريبي تكريس لعدم التكافؤ بين الحكومة و البرلمان
40	الفقرة الأولى: مكانة الحكومة في صناعة قرار الإعفاء الضريبي
43	الفقرة الثانية: سلطة البرلمان في صناعة قرار الإعفاء الضريبي.....
47	المطلب الثاني: الدوائر والهيئات المؤثرة في صناعة القرار الجبائي.....
48	الفرع الأول: دور جماعات المصالح.....
49	الفقرة الأولى: ملامح القدرة التأثيرية لجماعات المصالح - الاتحاد العام لمقاولات المغرب نموذجاً-.....
49	أولاً: القدرات الذاتية للاتحاد.....
51	ثانياً: الشبكة العلائقية للاتحاد.....
53	الفقرة الثانية: دور القوى الخارجية في صناعة قرار الإعفاء الضريبي
53	أولاً: دور المنظمات المالية الدولية
56	ثانياً: القدرة التأثيرية للشركات عبر الوطنية
58	الفرع الثاني: التنظيمات المهنية الفلاحية كجماعة مصالح.....
58	الفقرة الأولى: خصوصية اللوبي الفلاحي بالمغرب
59	أولاً: سياسة توزيع الأراضي نحو خلق لوبي فلاحي
60	ثانياً: الوزن السوسيوسياسي والتنظيمي للهيئات الفلاحية

64	الفقرة الثانية: مظاهر الفعالية التأثيرية للوبي الفلاحي
68	المبحث الثاني: دوافع صناعة القرار السياسي الجبائي الفلاحي
69	المطلب الأول: الحمولة السياسية للقرار الجبائي الإستثنائي الفلاحي
70	الفرع الأول: أسس التوظيف السياسي للقرار الجبائي الإستثنائي الفلاحي
71	الفقرة الأولى: الإعفاء الضريبي الفلاحي كاستراتيجية للتحالف
75	الفقرة الثانية: الأهداف السوسيوسياسية للتحالف
79	الفرع الثاني: تجليات تسييس القرار الجبائي الإستثنائي الفلاحي
79	الفقرة الأولى: البعد المحلي لتحالف النخب القروية والإدارة الترابية
79	أولاً: دور النخب القروية
80	ثانياً: دور أعوان السلطة المحلية
82	الفقرة الثانية: البعد الوطني للتحالف
87	المطلب الثاني: الاعتبار السوسيواقتصادي لقرار الإعفاء الضريبي
87	الفرع الأول: المعطى السوسيواقتصادي وأزمة التفاوض الجبائي
88	الفقرة الأولى: مكانة البعد السيكلوجي التواصلي
89	أولاً: القرار السياسي الجبائي وتغييب البعد السيكلوجي
91	ثانياً: صناعة القرار الجبائي وإشكالية ضعف التواصل السياسي
92	الفقرة الثانية: مدى حضور التوجه السوسيو-اقتصادي ضمن صناعة قرار الاعفاء الضريبي
97	الفرع الثاني: العالم القروي نموذج لمحدودية المقاربة السوسيواقتصادية للقرار الجبائي الاستثنائي
97	الفقرة الأولى: مكانة العالم القروي ضمن أهداف السياسة الفلاحية
100	الفقرة الثانية: المشاريع القروية واستراتيجية الإفشال

100	أولاً: مشروع الإصلاح الزراعي وأزمة التوافق
101	ثانياً: مشروع سبو: تحريف الأهداف
104	الفصل الثاني: مكانة القطاع الفلاحي ضمن نظام الإعفاءات الضريبية
105	المبحث الأول: تشخيص نظام الإعفاءات الضريبية بالمغرب
106	المطلب الأول: التوزيع الكمي لنظام الإعفاءات الضريبية
107	الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية ضمن الضرائب المباشرة
107	الفقرة الأولى: إمتيازات الضريبة على الدخل
110	الفقرة الثانية: إمتيازات الضريبة على الشركات
114	الفرع الثاني: الحمولة التفضيلية للضرائب غير المباشرة
114	الفقرة الأولى: إمتيازات الضريبة على القيمة المضافة
118	الفقرة الثانية: إمتيازات باقي الضرائب غير المباشرة
121	المطلب الثاني: نطاق توزيع الإعفاءات الضريبية
121	الفرع الأول: توزيع الإعفاءات الضريبية بين المقاربة القطاعية والتوجهات الاقتصادية والاجتماعية
122	الفقرة الأولى: توجهات نظام توزيع الإعفاءات الضريبية
124	الفقرة الثانية: المقاربة القطاعية لنظام توزيع الإعفاءات الضريبية
127	الفرع الثاني: مخرجات نظام الإعفاءات الضريبية
128	الفقرة الأولى: الأهداف المعلنة لنظام التوزيع
130	الفقرة الثانية: نظام الاستفادة كمعيار لتوزيع الإعفاءات الضريبية
134	المبحث الثاني: مكانة القطاع الفلاحي ضمن إستراتيجية دعم الاستثمار
135	المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية ضمن تطور قوانين الاستثمار
135	الفرع الأول: تجربة المغرب في دعم الاستثمار

الفقرة الأولى: قوانين الاستثمار بين الاهتمام بالرأسمال الوطني واستقطاب الاستثمار الأجنبي	136
الفقرة الثانية: تجربة التدبير القطاعي للاستثمار	140
الفرع الثاني: واقع دعم الاستثمار	143
الفقرة الأولى: ظرفية ميثاق الاستثمار	144
الفقرة الثانية: الإجراءات التحفيزية للميثاق	147
1- العقود الاستثمارية الخاصة	149
2 - تدابير خاصة بتجهيز المناطق الصناعية	150
3 - نظام صندوق إنعاش الاستثمارات	150
4 - حرية تحويل الأرباح والرساميل	150
5 - استقبال المستثمرين وتقديم المساعدة لهم	151
المطلب الثاني: خصوصية الاستثمار الفلاحي بالمغرب	151
الفرع الأول: واقع الاستثمار الفلاحي	152
الفقرة الأولى: مبررات دعم الاستثمار الفلاحي	152
الفقرة الثانية: تجليات تشجيع الاستثمار الفلاحي	158
الفرع الثاني: سياسة الدعوم الفلاحية	162
الفقرة الأولى: صندوق التنمية الفلاحية واجهة دعم الإستثمار الفلاحي	163
الفقرة الثانية: دور صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية في دعم الإستثمار الفلاحي	167
القسم الثاني: البعد التنموي لسياسة الإعفاءات الضريبية	179
المبحث الأول: الآثار المالية لسياسة الإعفاءات الضريبية	182
المطلب الأول: الواقع المالي لنظام الإعفاءات الضريبية	182

183	الفرع الأول: إشكالية تقييم حجم الخسارة المالية
183	الفقرة الأولى: أهمية التقييم
185	الفقرة الثانية: صعوبات التقييم
188	الفرع الثاني: الكلفة المالية لنظام الإعفاءات الضريبية
189	الفقرة الأولى: منهجية التقييم
190	1 - طرق تقييم التدابير الإستثنائية ذات الإجراءات المسبقة
191	2 - طرق تقييم في شكل تخفيض أسعار الضريبة
191	3- طرق تقييم التدابير الممنوحة في شكل خصوم واسقاطات
191	4 - منهج تقييم انطلاقا من معطيات غير جبائية
192	الفقرة الثانية: حجم الخسارة المالية للإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي
195	المطلب الثاني: آليات تغطية الآثار المالية لنظام الإعفاءات الضريبية
195	الفرع الأول: سياسة الإستدانة
196	الفقرة الأولى: المديونية الداخلية
198	الفقرة الثانية: المديونية الخارجية
201	الفرع الثاني: الضغط الضريبي
207	المبحث الثاني: تقييم الأهداف الاقتصادية لسياسة الاعفاءات الضريبية
	المطلب الأول: الانفلات الجبائي لسياسة الاعفاءات الضريبية وأثره على التوازنات
208	الميزانياتية
208	الفرع الأول : خصوصية النظام الضريبي من خلال نظام الاعفاءات الضريبية
209	الفقرة الأولى: ظاهرة التهرب الضريبي
212	الفقرة الثانية: تعقيد النظام الضريبي
216	الفرع الثاني: الانعكاسات الميزانياتية لسياسة الاعفاءات الضريبية

216	الفقرة الأولى: تأثير الإعفاءات الضريبية على بنية الميزانية العامة.....
218	الفقرة الثانية : مخرجات الميزانية وأزمة العجز.....
222	المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية لنظام الإعفاءات الضريبية على ضوء نموذج القطاع الفلاحي.....
222	الفرع الأول: مدى مساهمة الإعفاءات الضريبية في تنمية حجم الادخار ومستوى الاستثمار.....
223	الفقرة الأولى: دور الإعفاءات الضريبية في تنمية الادخار.....
226	الفقرة الثانية: مدى دعم الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار.....
230	الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية لإعفاء القطاع الفلاحي.....
230	الفقرة الأولى: الدور الاقتصادي للقطاع الفلاحي.....
233	الفقرة الثانية: الإعفاء الضريبي الفلاحي وقضية الأمن الغذائي.....
239	الفصل الثاني: البعد التنموي الاجتماعي لسياسة الإعفاءات الضريبية وسبل تجاوز الوضع القائم.....
239	المبحث الأول: العدالة الضريبية/الاجتماعية الثابت والمتحرك.....
240	المطلب الأول: موقع العدالة الضريبية ضمن نظام الإعفاءات الضريبية بالمغرب.....
240	الفرع الأول: ماهية العدالة الضريبية.....
241	الفقرة الأولى: إشكالية مفهوم العدالة الضريبية.....
243	الفقرة الثانية: خصائص وأسس العدالة الضريبية على ضوء الإعفاء الضريبي.....
246	الفرع الثاني: أزمة العدالة الضريبية بالمغرب.....
247	الفقرة الأولى: الإعفاءات الضريبية تكريس لأزمة العدالة الضريبية.....
249	الفقرة الثانية: إعفاء القطاع الفلاحي نموذج انتفاء العدالة الضريبية.....
251	المطلب الثاني: مؤشرات التنمية الاجتماعية لسياسة الإعفاءات الضريبية.....
252	الفرع الأول: دور الإعفاءات الضريبية في الحد من ظاهرتي العطالة والفقر.....

252	الفقرة الأولى: مدى مساهمة الاعفاءات الضريبية في حل معضلة التشغيل
254	الفقرة الثانية: دور الاعفاءات الضريبية في الحد من حدة الفقر
257	الفرع الثاني: مستوى العيش بالمغرب
257	الفقرة الأولى: محدودية مساهمة نظام الاعفاءات الضريبية في تحسين ظروف العيش
260	الفقرة الثانية: الوضع الاجتماعي بالعالم القروي
262	المبحث الثاني: أزمة الاعفاءات الضريبية: نحو تجاوز الوضع القائم
262	المطلب الأول: رهان إصلاح السياسة الجبائية بالمغرب
263	الفرع الأول: عقلنة سياسة الاعفاءات الضريبية
263	الفقرة الأولى: عقلنة صناعة القرار الجبائي الاستثنائي
266	الفقرة الثانية: التحديد الاستراتيجي للأهداف
269	الفرع الثاني: التصور الجديد لنظام الإعفاءات الضريبية
270	الفقرة الأولى: إحداث ميزانية للنفقات الجبائية
272	الفقرة الثانية: ضرورة توسيع الوعاء الجبائي
278	المطلب الثاني : نحو تضريب القطاع الفلاحي بالمغرب
278	الفرع الأول: الإعتبارات الموضوعية للتضريب
278	الفقرة الأولى: الضريبة الفلاحية والقطع مع تجربة الإعفاء
280	الفقرة الثانية: القطاع الفلاحي كوعاء جبائي قابل للتضريب
284	الفرع الثاني: الضريبة الفلاحية: آليات التفعيل
284	الفقرة الأولى :الطرح الحكومي للضريبة الفلاحية
286	الفقرة الثانية: مقترح التفعيل
295	خاتمة عامة