UNIVERSITÉ SIDI MOHAMED BEN ABDELLAH DE FES
FACULTÉ DES SCIENCES JURIDIQUES, ÉCONOMIQUES, ET SOCIALES

جامعة سيدي محمد بن عبد الله بفاس
كلية العلوم القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية



ⵜⴰⵙⴷⴰⵡⵉⵜ ⵙⵉⴷⵉ ⵎⵓⵃⴰⵎⴻⴷ ⴱⵏ ⵄⴱⴷⵍⵍⴰⵀ ⴰ ⵣⴰⵡⵉ
ⵜⴰⵖⴻⵍⵜ ⴰⵏⴰⵎⵓⵔ ⵏ ⵜⵣⵔⴼⵜ ⵜⴻⵖⵡⵔⵉⵜ ⴷ ⵜⴻⵙⵙⵓⵏⵉⵜ ⴷ ⵜⴻⵍⵍⵉⵙⵜ

مركز الدراسات في الدكتوراه:العلوم القانونية والسياسية

مختبر البحث: الدراسات الدستورية والمالية والتنموية

أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام

في موضوع:

الإصلاح الضريبي بالمغرب بين إكراهات سيادة القرارالضريبي ومتطلبات التنمية

إعداد الطالب :

عمر بجيطرو

تحت إشراف الأستاذة:

الدكتورة زبيدة نكاز

لجنـــة المناقشـــة:

الدكتورة زبيدة نكاز أستاذة التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس .....مشرفة ورئيسة

الدكتور عسو منصور أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس..... عضوا

الدكتور عبد السلام أوحجو أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس..... عضوا

الدكتور عبد الرحمان حداد أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس.....عضوا

السنة الجامعية:2021/2020

الإهداء

إلى روح أبي تغمده الله بواسع رحماته الذي ساندني وأصر على

متابعتي لدراساتي العليا وهو على فراش الموت، وإلى أمي التي لم تبخل علي

بالدعم والدعاء ولولاها بعد الله سبحانه وتعالى ما تحقق هذا العمل.

إلى من ساندني وشجعني على مواصلة مسيرتي العلمية، أجمل ما

صنع القدر إخوتي وأخواتي وإلى كل أفراد عائلتي

وإلى كل من شجعني وساندني على إتمام هذا العمل.

كلمة شكر

أشكر الله –سبحانه وتعالى – وأحمده، الذي ألهمني الصبر والإيمان وأمدني بالقوة والعزيمة اللازمتين لإتمام هذه الأطروحة.

شكري وتقديري لكل الأشخاص الذين لولاهم لما أنجزت هذا العمل. أولهم أبي رحمه الله الذي لم يبخل علي بدعمه المادي والمعنوي لإتمام دراستي العليا، وأمي التي كانت لي السند بدعمها ودعواتها.

شكري الكبير للأستاذة الدكتورة زبيدة نكاز على قبولها تأطير هذا العمل، والتي لم تدخر جهدا ومعرفة وعلما من أجل تجويده وإخراجه إلى الوجود، وأيضا على ما تلقيت منها طيلة سنوات البحث من قيم إنسانية عالية أساسها الإيثار وتقديم العون والحب والاحترام والأخلاق العالية. كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان إلى أستاذي عسو منصور، أستاذ لن تفي الكلمات حقه لما قدمه للطلبة والبحث العلمي بكلية الحقوق بفاس ولازال، سواء كعميد بالنيابة أو مدير لمختبر الدراسات الدستورية، المالية والتنموية، أو كمنسق لماستر الدستور والحكامة المالية، أو كأستاذ للمالية العمومية طيلة عقود برحاب كلية الحقوق بفاس. كما أتقدم بشكري الجزيل للأستاذين عبد الرحمان حداد وعبد السلام أوحجو على قبولهم قراءة هذه الأطروحة ومناقشتها ومساهمتهم في تجويدها وإغنائها من خلال تقييمهم الدقيق وملاحظاتهم الموضوعية القيمة والشاملة.

كما لا يفوتني أن أعبر عن كبير امتناني وشكري لكلية الحقوق بفاس بكل مكوناتها؛ عمادة، أطرا وأعوانا على توفير مناخ البحث العلمي الملائم، وعلى ما قدموه لي طيلة مساري الجامعي بأسلاكه الثلاث؛ إجازة، ماستر ودكتوراه. كما أخص بالشكر السادة الأساتذة خصوصا بماستر قانون المنازعات العمومية، وبماستر الدستور والحكامة المالية، وبمختبر البحث في الدراسات الدستورية والمالية والتنموية، وأيضا بشعبة الاقتصاد والتدبير،على ما أبدوه من دعم وتحفيز ونصائح علمية ومنهجية قيمة كلما أتيحت لي فرصة لقائهم واستشارتهم.

لائحة المختصرات:

ص. : صفحة

م.س. : مرجع سابق

ج.ر.ع. : جريدة رسمية عدد

ق.ت.م. : القانون التنظيمي المتعلق بقوانين المالية

ك.ع.ق.ا.ا. : كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية

م.ض. : مدونة الضرائب

ض.ق.م. : الضريبة على القيمة المضافة

ض. ش. : الضريبة على الشركات

ض.د. : الضريبة على الدخل

ن.د.خ. : الناتج الداخلي الخام

Listes d'abréviations :

op.cit. : ouvrage précité

ibid : de même

ibidem : ici même

éd. :Édition

P.U.F. : Publications universitaires français

L.G.D.J. :Librairie générale de droit et de jurisprudence

T. : tome

f.s.j.e.s. : Faculté de sciences juridiques économiques et sociales

H.C.P. : Haut commissariat au plan

R.F.F.P. : Revue française de finances publiques

Vol : volume

R.F.A.P. : Revue française d'administration publique

C.N.R.S. : Centre national de la recherche scientifique

O.F.C.E. : Observatoire français des conjonctures économiques

F.M.I. : Fonds monétaire international

O.C.D.E. : Organisation de Coopération et de Développement Economiques

C.M.C. : Centre Marocain de Conjoncture

التصميم

القسم الأول: الإصلاح الضريبي بالمغرب وإكراهات سيادة القرار الضريبي

الفصل الأول: مدخلات الإصلاح الضريبي بالمغرب

المبحث الأول: شرعية الاقتطاع الضريبي بالمغرب

المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب وتحديات الضريبة المعاصرة

الفصل الثاني: إكراهات سيادة القرار الضريبي بالمغرب

المبحث الأول: الإصلاح الضريبي وتعدد الفاعلين في اتخاذ القرار الضريبي بالمغرب

المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب وإكراهات التوازنات المالية

القسم الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات التنمية

الفصل الأول: الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات التنمية الاقتصادية

المبحث الأول: ترابطات الإصلاح الضريبي بالمغرب بالتنمية الاقتصادية

المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب وحدوده في تحقيق التنمية الاقتصادية

الفصل الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات العدالة والتماسك الاجتماعيين

المبحث الأول: الوظيفة الاجتماعية للضريبة وضرورة الإصلاح الضريبي بالمغرب

المبحث الثاني: حدود الإصلاح الضريبي بالمغرب في تحقيق العدالة والتماسك الاجتماعيين

مقدمـــــة عامـــــة:

1- تقديم:

يعتبر موضوع الضريبة من بين المواضيع التي يعتمد عليها علم المالية العامة من الناحية النظرية والتطبيقية، حيث أصبح يشغل حيزا مستقلا لدى فقهاء المالية وحقلا متخصصا، تبرز أهميته في سياسات الدولة الحديثة كوسيلة وأداة لتحقيق الأهداف العامة المتعددة والمتنوعة الأغراض، منها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية وحتى البيئية.

وموضوع الإصلاح الضريبي يكتسي صبغة عالمية وموضوع جدال لسنين طويلة، يوحد حاليا كل الانتخابات (البرامج الانتخابية)، ونادرا ما يكون مضمونه موضوع أي إجماع، والتقارب الوحيد هو الذي يسعى إلى "تناقص شامل للاقتطاعات الضريبية" وهو بالمناسبة الهدف المعلن لكل الإصلاحات عبر العالم، وقد انخرط المغرب ضمن هذا المنطق[1].

وتاريخيا يمكن تعداد أسباب عدة للإصلاح الضريبي، لكن تبقى الأسباب ذات الطبيعة السياسية المباشرة بارزة – ويتعلق الأمر بتحولات سياسية كبرى (كالثورة الفرنسية) – حيث قادت إلى اختفاء كل النظام الضريبي وظهور آخر بديل، أو يتعلق الأمر بتغييرات سياسية معتدلة تؤدي إلى خلق ضريبة أو محوها[2]، أو بتأخر على مستوى التطور الاقتصادي، بالنظر أساسا للمناخ الخارجي والدولي، كما عرفتها معظم الدول النامية منتصف الثمانينات من القرن الماضي مع سياسات التقويم الهيكلي. وهناك بعد أو أسباب تقنية، مع الخصائص غير الموائمة، أو المهملة، لبعض الضرائب أو لبعض التقنيات الضريبية التي يمكن أن يقوم عليها مبدأ الضريبة نفسه[3].

---

[1]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال الرباط، السنة الجامعية، 2008-2009، ص 12.

[2]- نفس المرجع، ص59.

[3]- Gilbert ORSONI, le jeu des acteurs dans les processus de reforme, R.F.F.P., n°60-Novembre 1997, pp. 59-76

والحديث حول الضريبة اليوم من طرف منظري الاقتصاد السياسي أو خبراء المالية العامة لا يخرج عن طرحين. الأول يتبنى مطلب النجاعة في أي نظام ضريبي ووسيلته في ذلك الضريبة الموحدة، وطرح ثان يتبنى مطلب العدالة الاجتماعية عبر الضريبة التصاعدية. والاتجاهان يقران بضرورة الضريبة، وينطلقان من فهم مختلف لمبادئها والتي أهمها الإنصاف. فالضريبة الموحدة حسب الكاتِبَيْن المؤسسَيْن لهذه الضريبة "روبرت هال و"الفن رابوشكا "[1]، تشكل ثلاث خصائص أساسية لطريقة الاقتطاع الضريبي هي: البساطة، الإنصاف والفاعلية الاقتصادية. وفي نفس الاتجاه الذي يروم النجاعة نجد مقترح ل"جيروم شارتيي"[2]، ينطلق من ضرورة البحث عن النجاعة من خلال التناسق بين السياسات الضريبية وكأساس تجريبي بين الجباية الفرنسية والألمانية، ويبحث في إصلاح جزئي يروم الإجابة عن إشكالات التنافس الضريبي والاجتماعي الذي يخدم أوروبا. وينطلق من أن الضريبة على الرأسمال أكثر تقلا بالخارج على فرنسا[3].

وفي الاتجاه الآخر نجد أنصار الضريبة التصاعدية من أجل العدالة الاجتماعية وتقليص الفوارق في الدخول. ونجد كتابات كثيرة في هذا الاتجاه خصوصا لأنصار اليسار بأوروبا، وأهمها مشروع "طوماس بكيتي" وآخرون[4]، ومحاولتهم الفريدة "من أجل ثورة ضريبية" والتي تهدف إلى إصلاح شامل للنظام الضريبي عبر توسيع الأسس التضريبية (ومحو الأعشاش الضريبية)، وأيضا عبر وضع خيار لمعدلات جد تصاعدية. والهدف الأساس لهذا الإصلاح هو "دفع الأغنياء للأداء" دون اعتبار عنف المنافسة الجبائية في أوروبا، فالضرورة حسبهم تقتضي الانتقال من نظام سوسيو–جبائي يشجع الريع إلى نظام يشجع اتخاذ مخاطر القرار الاستثماري والمقاولاتي، عبر بناء نظام إنتاجي مشجع لانتقال الأموال.

[1]-Hall ROBERT and Rabushka ALVIN; the flat tax, Hoover institution press publication, second edition, 1995.
[2]-Jérôme CHARTIER , réflexions pour une convergence fiscale franco-allemande, UMP , 2011.
[3] -Christian SAINT-ETIENNE, l'état et votre argent, les vrais enjeux de la fiscalité, FB Editeur, Paris 2011, pp.105-109.
[4]-Camille LANDAIS, Thomas PIKETTY et Emmanuel SAEZ, pour une révolution fiscale, Seuil, 2011.

واليوم يعتبر البحث عن الضريبة الجيدة والمثلى حسب صناع القرار في الدولة، السبب في جعل النظام الضريبي عرضة لإصلاحات وتعديلات متتالية، حيث أصبحنا أمام نظرية قائمة بذاتها للضريبة المثلى[1]. والضريبة الجيدة هي بالمناسبة إما ضريبة واضحة ومعاصرة أو قديمة و مستقرة، فدون إصلاح، لا توجد ضريبة واضحة ومتلائمة مع تحديات العالم المعاصر، ودون استقرار القواعد بما فيها المعقدة هناك تعاظم الصعوبات المرتبطة بتدبير الضريبة[2].

وما يجب التنبيه إليه هو أن تحديث التنظيم الضريبي في البلدان المتخلفة مازال يطرح وبالضرورة بعض التساؤلات، لأنه لا يندرج في نفس المناخ الاقتصادي والسياسي السائد في البلدان الرأسمالية المتطورة. فبالنسبة للدول النامية فإن النظام الضريبي، يعد قبل كل شيء فعل معنوي وسياسي، يأتي كنتيجة لعدة عوامل متعارضة وصراع من التأثيرات[3]. أو كما يرى الأستاذ "غاستانيد" أن النظام الضريبي–بهذه الدول– يعد تطبيقا لما هو ممكن قبل أن يكون تطبيقا لما هو مطلوب ...، وبذلك فهو نتيجة لمجموعة من الاتفاقات بين ما يمكن قبوله من طرف الفئات القريبة من السلطة، وملزم من طرف الفئات البعيدة...[4]

ففي البلدان الرأسمالية المتطورة مثلا، كان إحداث الضريبة العامة على الدخل الفردي والضريبة على القيمة المضافة نتيجة ارتفاع الدخل الوطني والمداخيل الفردية من جهة، وتقدم الاندماج والتداخل القطاعيين، بحيث أن التحديث الضريبي جاء مكملا لتحديث النسيج الاقتصادي والاجتماعي، أما في البلدان المتخلفة فالإشكالية مطروحة بشكل معكوس في غالب الأمر، حيث أن عمليات التحديث التنظيمية تسبق تطور مسلسل الإنتاج كميا وكيفيا، مما قد يؤدي أحيانا إلى تعقد الاختلالات وتوطيد الازدواجية وإعطاء الحداثة طابعا سطحيا. لذا فمن الضروري الحرص على أن تكون هناك مواكبة جدلية بين التطور

---

[1]- Optimal Tax Theories, see : -Pierre CHAIGNEA, Les propriétés d'un système fiscal optimal, éclairages économiques, http://www.eclaireco.org/SystemeFiscalOptimal , 03/01/2017.

[2] -André BARILARI, RFFP, n°60-Novembre 1997, p.77.

[3]-P. Heuiphanh NGAOSYVATHN, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, col, Bibliothèque de sciences financière, Tome 12, Paris, 1974, p.190.

[4] -Bernard CASTAGNEDE, présentation générale du séminaire, fiscalité et développement, in RFAP,1980, pp. 6-7.

الاقتصادي وتقدم التداخل والتضامن بين القطاعات من جهة وإدخال التقنيات الضريبية إلى حيز التطبيق من جهة أخرى، مما يفرض السهر على ربط هذه الأخيرة بعملية دافعة للنمو الاقتصادي[1].

وفي هذا السياق اتجه قسم من البلدان النامية نحو الإصلاح الذاتي، المعتمد على الكفاءة المحلية، وفقا لطبيعة المشاكل والإمكانيات الداخلية المتاحة للبلد، بينما اعتمد القسم الآخر على برامج الإصلاح الاقتصادي والتكييف الهيكلي المدعومة من الصندوق والبنك الدوليين. ووفقا لوجهة نظر المؤسستين الدوليتين، فإن عملية الإصلاح الضريبي تنطوي على برامج متعددة تعد تدابير مساندة لنجاح بقية السياسات الاقتصادية، وتصحيح المسار الاقتصادي. ولتحقيق الإصلاح الضريبي عند خبراء البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، ينبغي تحسين عائد الضرائب الموجودة، وزيادة مرونة النظام الضريبي، وإدخال إصلاحات على إدارة الضرائب، وعلى طريقة تحصيل الموارد، وربما إضافة ضرائب جديدة[2].

وبالمغرب، وعلى غرار الكثير من البلدان السائرة في طريق النمو، شغلت ضرورة الإصلاح الضريبي السياسة المالية للسلطات العمومية في المغرب منذ الاستقلال، وتعمقت خلال فترة الثمانينات من القرن الماضي بغية إرساء نظام ضريبي عصري، يسهر على تلبية ثلاث مهام أساسية ومتناقضة في نفس الوقت، وهي:

–تمويل النفقات العمومية تماشيا مع المردود المالي؛

–إعادة توزيع الموارد تطابقا مع هدف العدالة الضريبية؛

–استقرار الأنشطة الاقتصادية أو تصحيح الاختلالات تماشيا مع أهداف الفعالية الاقتصادية[3].

وهكذا أصبح النظام الضريبي المغربي الحالي، نتاج لإصلاحات تتابعت في القرن العشرين وتسارعت وتيرتها في الثمانينات و التسعينات منه، وهو في الآن ذاته تعبير عن

---

[1]- فتح الله ولعلو، تقديم كتاب، مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزياني، عبد الرحمان الشاوي، خالد عليوة، مصطفى الكثيري، 1985، ص9.

[2]- عدنان فرحان الجوراني، الإصلاح الضريبي: المفهوم والأسباب، مجلة الحوار المتمدن، العدد 3580 بتاريخ 2011/12/18، مصر، المحور:الإدارة والاقتصاد.

[3]-Annie VALLE, économie des systèmes fiscaux imposes, PUF, paris, 1994, p. 47.

اندماج الدولة في اقتصاد السوق العالمي و نتيجة لذلك الاندماج. واليوم يمثل إقرار سياسة ضريبية عادلة و منصفة أحد أهم العناصر المؤسسة للديمقراطية بالمغرب، وقد عرض دستور 2011[1] لهذه المسألة في فصلين هما الفصل 39 و75، فأرسى بصفة واضحة مبدأ المساواة أمام الضريبة، ومنح ممثلي الأمة داخل البرلمان الصلاحية العامة في مجال الضرائب عبر المناقشة والتصويت على قانون المالية.

وتاريخ الضرائب بالمغرب هو إلى حد بعيد تاريخ تطور الإدارة المركزية، فالنظام الضريبي الذي كان يستند في بادئ الأمر إلى الأنساق التقليدية، مر بتغيرات مختلفة ليعتمد بعد ذلك أنظمة أكثر حداثة خلال القرن العشرين[2].

ويمكن إبراز ثلاث مراحل تاريخية طبعت النظام الضريبي بالمغرب، وهي عادة تتم وفق تحقيب يقوم على ثلاث مراحل أوسطها مرحلة فرض الحماية، وفترتين ما قبل وما بعد هذه الفترة؛ ففترة ما قبل الحماية، كانت الدولة تفرض الضرائب بشكل أساس على القرويين وبشكل عرضي على الحرفيين، هذه الاقتطاعات كانت ثقيلة وجد مجحفة، حيث كان التعسف في استقطاع الضريبة هو المبدأ، ولعل هذا ما جعل السكان وبعض القبائل يمتنعون عن الأداء والتمرد على السلطة المركزية أو ما كان يسمى بالمخزن، وهو ما أدى إلى تقسيم البلد إداريا وسياسيا إلى بلاد المخزن وبلاد السيبة، وتتمثل أهم الضرائب التي فرضت آنذاك في : الزكاة، العشور، الجزية، الخراج، الهدية، الحركة، المكس، الترتيب..الخ، في حين أن فترة الحماية والتي استمرت بين سنة 1912 و 1956، فقد عرفت محاولات لعصرنة النظام الضريبي على الشاكلة الأوربية بتغيير النظام الضريبي القديم بآخر حديث من أجل تمويل ميزانية إدارة الحماية ونفقات التجهيز والبنيات التحتية الضرورية لاستغلال موارد البلد، وتتمثل أهم ضرائب هذا النظام في حقوق التسجيل

[1]- دستور المغرب الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.11.91 الصادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011) بتنفيذ الدستور.
[2]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي، النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، تقرير صادر سنة 2012، إحالة ذاتية رقم 2012/9 ، ص15.

والتنبر، حقوق الجمرك، الترتيب، البتانتا أو الضريبة المهنية، الضريبة الحضرية، الاقتطاعات عن الأرباح المهنية والأجور[1]..الخ.

أما مرحلة ما بعد الحماية فقد عرفت إصلاحات متتالية انطلاقا من إصلاح 1961 الذي أدخل الضرائب النوعية والذي استبدل بنظام مختلط سنة 1972، والذي أدخل إليه ضريبة على القطاع العقاري سنة 1978. ويبقى الإصلاح الشمولي لمنتصف الثمانينات أهم إصلاح خلال هذه الفترة عبر القانون الإطار رقم 83-3 المتعلق بالإصلاح الضريبي، والذي أسس لنظام ضريبي جديد، جاء بالضرائب الثلاث الكبرى المعروفة: الضريبة على القيمة المضافة (1985)، الضريبة على الشركات (1986) والضريبة على الدخل (1990). كما عرفت العشرية الماضية دفعة جديدة من الإصلاحات الضريبية. وقد توجت هذه الإصلاحات بإصدار مدونة الضرائب سنة 2007 وبدء إصلاح الضريبة على القيمة المضافة؛ الإصلاح الذي عمل على التقليص من الإعفاءات الممنوحة، وكذلك تقليص عدد الأسعار المطبقة.

واليوم، يمكن اعتبار النظام الضريبي المغربي في هندسته العامة، نظاما حديثا شبيها بالأنظمة المعتمدة في الدول ذات الاقتصاد المفتوح، غير أنه يشكو رغم ذالك من أوجه نقص كبيرة سواء في ما يتعلق بالممارسة، أو بتدبير العلاقة بين الإدارة الضريبية والمواطنين، وكذا بسبب غياب الحس المدني الضريبي، الذي ينتج عنه أن عددا من أشكال النشاط والعديد ممن ينطبق عليهم النظام لا يزالون غير خاضعين له[2]، كما أن نتائج الأزمة المالية التي تعرفها الدولة تحتم تقوية وتمنيع المالية العمومية، والتحكم في مسلسل اتخاذ القرار، وبناء دولة قوية قادرة على مواجهة التحولات الداخلية و الخارجية غير المستقرة، وبالتالي تبقى الضريبة هي الوسيلة المثلى والناجعة لتخطي عجز الميزانية، أو الحد منه، وإعادة توزيع الثروة.

[1]-Mohamed RAHJ, stratégie de la réforme fiscale au Maroc, Revue Marocaine des Sciences Politiques et Sociales, N° hors-série-volume 8-décembre 2013 , p.47.

[2]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي، النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، مرجع سابق، ص15.

إن الحكومات السابقة كانت تقترح إصلاحات ضريبية مدمجة في قوانين المالية، التي تحضر وتناقش من طرف البرلمان بنوع من الارتجال وضيق الوقت، لتمرر كالعادة ثم يتم التفكير في إصلاح الإصلاح الضريبي، كمصطلح مستهلك ودائم الحضور في خطابات الحكومة و المعارضة، لذلك فتخفيض أسعار بعض الضرائب أو تدوين بعض المقتضيات أو تعديل بعض قواعد مساطر المراقبة أو المنازعة، لا يعتبر إصلاحا جديا وشاملا لكل مضامين المنظومة الضريبية.

فالإصلاح الضريبي أصبح مسألة حتمية ومحط إجماع من طرف كل الملاحظين والفاعلين العموميين والخواص. لكن الإشكال المحوري الذي يطرح نفسه هو؛ في أي اتجاه يجب أن يوجه هذا الإصلاح؟

فالظرفية الحالية خاصة، وتذكرنا بالظرفية التي سادت في بداية الثمانينيات وما تبعها من سياسة تقشف وتقويم هيكلي؛ هذه الظرفية التي تتميز بتفاقم عجز الميزانية العامة للدولة وتدهور الحسابات الخارجية، وكذلك تزايد مبلغ الدين العمومي الخارجي الذي انتقل من 152 مليار درهم سنة 2009 ليصل إلى 234 مليار درهم سنة 2013، و 312 مليار سنة 2016[1]، كما انتقلت نسبة الدين الداخلي للخزينة[2] من 266 مليار درهم سنة 2009 إلى 424 مليار سنة 2014. وهكذا ومن أجل تجنب سياسة تقويم هيكلية جديدة، لابد من الحفاظ على التوازنات الاقتصادية الكبرى، وهذا يتطلب تعبئة موارد ضريبية جديدة، لكن إذا تمت هذه التعبئة على حساب التوازنات الاجتماعية، وتنافسية الاقتصاد الوطنيين فإن ذلك قد يدخل البلاد إلى مرحلة مجهولة العواقب اقتصاديا واجتماعيا، فاللحظة التي يمر منها الاقتصاد المغربي فاصلة وتستوجب أخذ القرارات المناسبة.

من هنا جاء الإصلاح الضريبي من بين المشاريع التي تضمنها البرنامج الحكومي لأولى الحكومات بعد دستور 2011، وذلك بهدف تحقيق العدالة الضريبية[3]، كما جاءت

---

[1]- تقرير حول الدين العمومي، ملحق بمشروع قانون مالية 2019، ص 59.

[2]- دين الخزينة لا يشمل دين المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية والجماعات الترابية والقطاع البنكي العمومي والمؤسسات ذات المنفعة العمومية.

[3]- ".. كما سيشمل هذا الإصلاح التقليص المتدرج للاستثناءات والإعفاءات الضريبية باستثناء تلك الهادفة إلى تشجيع الاستثمار المنتج وتوخي العدالة الاجتماعية، وكذا تقوية مجهودات الدولة في محاربة الغش والتملص الضريبي من خلال تعزيز الموارد البشرية

المناظرة الوطنية الثانية حول الإصلاح الجبائي في هذا الإطار، والتي نظمتها الحكومة يومي29 و30 أبريل 2013، هذه المناظرة هي الثانية من نوعها، إذ سبق ونظمت وزارة الاقتصاد والمالية المناظرة الأولى أيام 26 و27 نونبر من سنة 1999، وقد شكلت أعمال هذه الأخيرة أرضية "للإصلاح الجبائي" الذي تم تطبيقه على مراحل خلال العشرية الأولى الماضية.

وقد عرفت هذه المناظرة والتي دامت يومين، وساهم فيها خبراء وفاعلون، خمس ورشات همت: مراجعة التشريع و العدالة الجبائية، محاربة الغش الضريبي والقطاع غير المهيكل، تدعيم النظام الجبائي لتنافسية النسيج الاقتصادي، وورشة حول علاقة الشراكة والثقة بين الإدارة والملزم، ثم الجهوية المتقدمة والتنمية المحلية والجهات. وقد انبثق عن هذه المناظرة مجموعة من التوصيات تعهد رئيس الحكومة من خلال كلمته في افتتاح المناظرة على عزم حكومته البدء في تطبيقها انطلاقا من السنة المالية 2014، وهو ما تم فعلا عبر مجموعة من الإجراءات والتدابير، والتي تم اعتمادها تدريجيا خلال السنوات الست اللاحقة للمناظرة، والتي تقوم على أساس توسيع القاعدة و الوعاء الضريبي إلى جانب تخفيف العبء والضغط الضريبيين.

ويأتي بحثنا هذا المعنون ب **"الإصلاح الضريبي بالمغرب بين إكراهات سيادة القرار الضريبي ومتطلبات التنمية"**، في ظل هذه الظروف و في سياق هذه الإصلاحات والأوراش الكبرى التي عرفها ويعرفها المغرب منذ العقد الأخير. والتي أهمها الإصلاح الميزانياتي الذي توج بإصدار القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية سنة 2015، مع مبادئه الميزانياتية الكبرى التي جاء بها دستور 2011، والتي تنحوا نحو تحول في بنية ووظائف الدولة برمتها.

وفي بحثنا هذا سيكون تعاطينا بالدراسة للإصلاح الضريبي، قائما على قراءة وتحليل الإطار العام الاقتصادي والمالي للدولة والأسس والمبادئ التي يقوم عليها هذا الإصلاح

وتطوير نظام المراقبة مع مواصلة توسيع الوعاء وتخفيض العبء الضريبي، إضافة إلى فتح النقاش حول الإعفاء الضريبي للقطاع الفلاحي بما يضمن العدالة الجبائية واستمرارية استفادة صغار الفلاحين من هذا الإعفاء"؛ البرنامج الحكومي الذي قدمه رئيس الحكومة الأسبق السيد عبد الإله بنكيران أمام مجلس النواب يوم 19 يناير 2012.

انطلاقا من توصيات المناظرة الوطنية الثانية حول الإصلاح الضريبي، وكذا انطلاقا من الرغبة التي يوليها الفاعلون العموميون لهذا الإصلاح.

2- تحديد المفاهيم:

يقوم بحثنا على مجموعة من المفاهيم تشكل نظرية الضريبة نواته الكبرى؛ فنظرية الضريبة تحتل مكانة خاصة في نظريات علم المالية العامة، ليس فقط لكون الضريبة واحدة من أهم صور الإيرادات العامة، وإنما لأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أهداف السياسة المالية، إضافة إلى ما تثيره الضريبة من مشكلات سياسية وفنية واقتصادية عند فرضها.

فالنظرية العامة للضريبة تعتبر فرعا مفتاحيا للعلوم الضريبية، هذه العلوم التي تدرس المسائل القانونية والاقتصادية والسوسيولوجية والسياسية المرتبطة بالضريبة. و تعالج نظرية الضريبة الحدث الضريبي نفسه، وتعرف مفهوم الضريبة، وتحلل العناصر المؤسسة لها، وتحدد تصنيفات مختلف أنواع الضرائب، و تعالج خصائص كل واحدة منها لتصل إلى مفهوم النظام الجبائي.

ويقوم بحثنا على مجموعة من المفاهيم التي تشكل نواته، أهمها: الضريبة وما يرتبط بها من أوصاف كالسياسة الضريبية والنظام الضريبي والقانون الضريبي والسيادة الضريبية والإصلاح الضريبي..، إضافة إلى مفاهيم مرتبطة بالتنمية بمفهومها الواسع.

مفهوم الضريبة:

فالضريبة كانت موضوع محاولات تعريف فقهية، مختلفة ومتعددة، انطلاقا من الأسس التي تقوم عليها، وانطلاقا من تطور أدوار الدولة، فقد عرفها "ميرابو" بأنها: "ليست سوى مبلغ يدفع مسبقا للدولة لضمان الحصول على حماية السلطة". أما "برودون" فيعرفها بأنها "ثمن لخدمات الدولة التي تقوم بإشباع الحاجات العامة". في حين يعرفها "غاستون جيز"[1]، بأنها:" أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية

[1]- يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، 1975، ص122.

الأعباء العامة "، هذا التعريف الذي يحدد أكثر أوجهها وخصائصها وهدفها، من خلال العناصر الست[1] الأساسية للضريبة : فهي ذات طبيعة نقدية، يؤديها الأفراد، عبر آلية السلطة (أي أن قواعدها تتم من طرف واحد)، وعبر الإكراه والقوة (في حالة الرفض للسلطة حق اللجوء إلى القوة)، بصورة نهائية وبدون مقابل، وبهدف تغطية الأعباء العامة.

لكن هذا التعريف الأخير، ورغم تبنيه من طرف غالبية الفقه، إلا أنه بقي عاجزا عن مجاراة التطورات التي عرفتها الضريبة المعاصرة، حيث لم تشمل مفهوم التصاعدية ومفهوم المقدرة التكلفية، أو مبادئ العدالة والإنصاف الضريبي، أو مبدأ أن الضريبة ليس لها هدف مالي مقترن بتمويل الميزانية بل وظائف السياسة الاقتصادية والاجتماعية[2]، بل حتى البيئية.

كما وقعت تطورات حتى على مستوى السلطة المكلفة باستخلاص الضرائب، فبعدما كانت الدولة، هي التعبير الوحيد للسيادة، أصبحت كيانات أخرى تتقاسم معها هذا الدور. فمع تزايد الاندماج الاقتصادي والمالي، والتكتلات الإقليمية، أصبحنا نتحدث عن الكيانات الفوق– دولتية كالاتحاد الأوربي، إضافة إلى ظواهر مرتبطة باللامركزية سواء من خلال الأنظمة الفدرالية، أو المدن الدول، أو الأقاليم ذات الحكم الذاتي، هذه الكيانات أصبحت لا تتدخل فقط من خلال التقرير الضريبي، بل أيضا في الاستفادة من هذه الموارد، مشكلة نظاما ضريبيا وماليا خاصا بها.

وانطلاقا من هذه الملاحظات يمكن تعريف الضريبة بأنها مبلغ مالي يتم اقتطاعه إجباريا عبر السلطة العامة ولفائدتها (ويقصد بالسلطة العامة، الدولة والجماعات الترابية الأدنى، والمؤسسات التابعة لها كمؤسسات الرعاية الاجتماعية، إضافة إلى طبقة أعلى من الدولة كالمؤسسات الفوق–دولتية، كالاتحاد الأوربي) على موارد أشخاص (ذاتيين كانوا أو معنويين كالشركات) يعيشون على أراضيها أو يتملكون جنسيتها أو مصالح بها[3]،

[1]-Michel BOUVIER, introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 10ème édition, L.G.D.J . , Paris, 2010 , p.24.
[2]-ibid , p.26.
[3]- Elisabeth VESSILLIER, le système fiscal français d'aujourd'hui, in économie budgétaire et fiscale, collection 'synthèse' Cujas, Paris,1986, p.196.

يصبحون على إثر ذلك متمتعين بمنافع المصلحة العامة، وذلك بصفة نهائية ودون مقابل، بصفتهم أعضاء متضامنون، انطلاقا من مقدرتهم التكليفية ووفق مبادئ العدالة والإنصاف، من أجل ضمان تمويل الوظائف التي تقوم بها السلطة العامة والمساهمة في تنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية.

وقد ارتأينا استخدام مصطلح الضريبة « impôt » بدل مصطلح الجباية « fiscalité» الذي يحيل إلى اقتطاعات أخرى إلى جانب الضريبة كالرسوم الجمركية[1]؛ كما أن مصطلح الجباية أيضا يحيل إلى الجهاز المكلف باستقطاعها « le fisc » والمراحل التقنية لهذا الاستقطاع[2].

سيادة القرار الضريبي:

في محاولة لتحديد ماهية القرار يقدم كل من "بادي بيرتراند" و"فريستلي جاك" تعريفا للقرار على أنه:" اختيار واع اتخذه فاعل فرد أو مجموعة، من بين مجموعة من الاختيارات التي تعرض أمامه بشكل علني بهدف حل مشكلة ظهرت أثناء المناقشة"[3]، وعرف "جون لونهارت" القرار بأنه "يمثل طورا من الإجراءات التي تحول المشاكل إلى سياسة"[4].

وفي هذا الإطار يجب التمييز بين استقلالية القرار وسيادة القرار، فالاستقلالية هي مسألة درجة على خلاف السيادة التي هي مسألة هوية أو طبيعة، فالاستقلالية الضريبية أقل من الاستقلالية الميزانياتية (المالية) والتي تضم استقلالية على مستوى الإنفاق وكذا الاستقلالية على مستوى اختيار التمويل الملائم لهذا الإنفاق، على خلاف الاستقلالية الضريبية التي تتحدد في وضع طبيعة وأسس الاقتطاع ومقداره ومن يشمله الاقتطاع،

[1]- نجد في الوثائق الرسمية الصادرة عن وزارة المالية استخدام مصطلح الموارد الجبائية للدلالة على مختلف الموارد العادية من ضرائب ورسوم جمركية ورسوم على الاستيراد وحقوق التسجيل...

[2]- كما يجب الإشارة إلى أن الاقتطاعات الضريبية بالمغرب يتم تدبيرها من طرف مؤسستين تحت وصاية وزارة المالية وهما المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة؛ والضرائب بالمفهوم الضيق تخضع للمديرية العامة للضرائب وأيضا للمديرية العامة للجمارك بخصوص الضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد، كما أن المديرية العامة للضرائب تقوم بتدبير بعض الضرائب لفائدة الجماعات الترابية، ويتعلق الأمر بالضريبة المهنية وضريبة السكنى وضريبة الخدمات الاجتماعية.

[3] - Badie BERTRAND et Ferstli JAQUES : lexique de sociologie politique, PUF, 1979, p.35

[4]- Jhon LOWENHARDT, decision making in soviet politics, The manillan presse, 1981, London, p.9.

وطرق تحصيله، ووضع الإمكانيات اللازمة لاستخلاصه. في حين أن السيادة تعني قدرة الشعب أو المواطنين الذين يتألف منهم المجتمع من وضع قوانين تعبر عن إرادتهم[1]. وتاريخيا عبر التصويت على الاقتطاعات الضريبية، تم تطوير وبناء سيادة ممثلي المواطنين أي البرلمانات[2].

فالاستقلالية والسيادة الضريبية، تتقاطعان على مستوى هدف تنسيق وضبط مجال الفاعلين والمتدخلين في مستوياتهما، فإذا كانت الاستقلالية تتجلى على المستوى الداخلي عبر ضبط السلطات المخولة لباقي المتدخلين إلى جانب الدولة، حسب النظام السياسي والإداري، والتي قد تكون جماعات ترابية، أو مجالس متخصصة كمجلس الاقتطاعات الإجبارية في فرنسا، فإنه على مستوى السيادة تهدف الدولة عبر مكوناتها في خلق انسجام وضبط لنظامها الجبائي مع المحيط الدولي والفاعلين فيه، لتجنب كل ما يسهم في إعاقة أهدافها والحفاظ وتنمية قدراتها ومقدراتها.

فالاستقلال النسبي للدولة تجاه الطبقات المؤثرة يختلف حسب قوة سلطة هذه الدولة[3]، وبالنسبة للأستاذ "نغاوسيفاتن"، فإن إشكالية فعالية الضريبة، ترجع لأسباب سياسية أكثر منها اقتصادية...والسؤال يبقى مطروحا حول سلطة الدولة أي حول استقلاليتها تجاه الفئات الاجتماعية التي ستؤدي الضريبة، فقد بينت تجارب بعض الدول أن السلطة القوية هي التي مكنتها من تحقيق أهدافها الإصلاحية (اليابان ، كوريا، الصين ..) لأن نسبة قوة ردود فعل الطبقات المستفيدة، ترجع بالأساس إلى الإطار السياسي الذي يأتي داخله أي إصلاح[4]. فالسيادة الضريبية كمفهوم عام قد تعني "السلطة أو القدرة على خلق وفرض الضرائب عبر وضع نظام ضريبي تشريعي أو تنظيمي يتوفر على الاستقلالية مقابل أنظمة دول أخرى[5]". ونكون أمام سيادة ضريبية عندما تكون هنالك قدرة على خلق

[1]- André BARILARI, la question de l'autonomie fiscale, in La souveraineté financière et fiscale : réalités et devenir ?Revue française de finances publiques, no 80, décembre 2002 , p.78.
[2]- ibid, p80.
[3]-P. Heuiphanh NGAOSYVATHN, Le rôle le l'impôt dans les pays en voie de développement, coll. Bibliothèque de sciences financière, Tome 12, Paris, 1974 , p.205.
[4]-ibid , pp. 206-208.
[5]- Jean Claude MARTINEZ, le statut de contribuable, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris 1980, p.291.

ضرائب وعلى تطبيقها في نطاق ترابي معين دون حاجة إلى الالتزام بتوجيهات خارجية[1]، وهذا يعني أنه من المفروض أن تكون هنالك سيادة ضريبية عندما تكون هنالك سيادة سياسية[2].

وهكذا يمكن تعريف سيادة القرار الضريبي بسلطة الدول المطلقة في تضريب الدخول والثروات سواء على رعاياها أو على الأجانب المقيمين فوق ترابها، وتعتبر إحدى تجليات السيادة السياسية[3]. ولا ترتبط السيادة الضريبية فقط بما هو شكلي والمتمثل في صانع القرار، بل أيضا بمحيط اتخاذ القرار والذي يهم الظروف الاقتصادية والمالية للدولة والتي تتأثر بدورها بالمحيط الإقليمي والدولي في إطار تزايد مد العولمة.

مفهوم الإصلاح الضريبي:

في محاولات تعريفية للإصلاح الضريبي، يرى "موريس لور" بأن الإصلاح الضريبي "هو تجديد التشريع بالعمق الذي يكفي لإبعاد العيوب العامة للضرائب الموجودة[4]"، في حين أن "جاي جيلبيرت" يرى أن "الإصلاح الضريبي هو تعديل مقصود في النظام الضريبي القائم بهدف تلبية أهداف جديدة أو معدلة، أو إجابة عن إكراهات جديدة[5]". ونجد ونجد تعريفا آخر مهما للاقتصادي الفرنسي "جاك لوكاشو" للإصلاح الضريبي على أنه مراجعة شاملة أو جزئية لمنظومة الاقتطاعات من أجل أهداف محددة بالتدقيق مسبقا، وشاملة لمجموع التأثيرات الاقتصادية للنظام الضريبي[6].

وهكذا فإن مفهوم الإصلاح الضريبي" ليس مفهوما مجردا، إذ يكتنفه كثير من الغموض والتعقيد لأنه يخضع لعدة تأويلات وتفسيرات اعتبارا للبواعث التي يمكن أن ينطلق منها. فإذا كان "الإصلاح الضريبي" يعني للبعض تحويرا لمقتضياته ليساهم في

---

[1]- Charles ROUSSEAU : droit international public, 1970 p100, in Jean Claude Martinez, le statut de contribuable, op cit, p.300.

[2]- حول مفهوم السيادة وموقعها في ظل التحولات التي يعرفها العالم يمكن الرجوع إلى: زهير طاها، أي موقع للسيادة في ظل التحولات الدولية الكبرى؟ أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، ك .ع. ق. ا .ا. ، الرباط - أكدال، 1998-1999.

[3]- محمد شكيري، التشريع الضريبي المغربي، الجزء الثاني، ط1، 1997-1998، ص84.

[4] -Maurice LAURE, traité de politique fiscale, PUF,1956, p.5347

[5]-Guy GILBERT, dictionnaire encyclopédique des finances publiques, Economica, p.1310

[6]-Jacques LE CACHEUX, les reformes fiscales dans les pays de l'OCDE une décennie d'expériences, RFFP, n°60-Novembre 1997, pp.39-48.

الحد من الفوارق الاجتماعية، فإن البعض يربط مضمونه باهتمامات إنتاجية واستثمارية وتنموية، فيما يركز آخرون على اعتبارات إدارية ومنطلقات مالية توازنية ليطالبوا بتغيير التنظيم الضريبي.

فالاتفاق على مفهوم الإصلاح الضريبي" يفرض بشكل مسبق الاتفاق على البعد الذي يوضع ضمنه، هل هو اجتماعي أو اقتصادي أو مالي أو إداري،أم هو ناتج عن تداخل بعض هذه الأبعاد؟ واختلاف المنطلقات يفرض تحديد مستويات التغييرات التشريعية الضريبية وعدم الخلط بين ما يمكن اعتباره من صميم "الإصلاح الضريبي" وبين ما هو مجرد تحوير تنظيمي وإداري[1].

وفي هذا الإطار يرى الأستاذ مصطفى الكثيري أن الإصلاح "يجب أن يتجه نحو جعل الجباية ليست آلية ظرفية فقط لإيرادات الميزانية، لكن خصوصا وسيلة محددة لسياسة اقتصادية واجتماعية ناجعة[2]"

مفهوم التنمية:

لقد تجاوزت التنمية بمفهومها الحديث المفهوم الضيق للتنمية والذي يقتصر على الجانب الاقتصادي[3] والمتمثل في النمو الاقتصادي، لتأخذ منحى آخر أكثر اتساعا يربط بين الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والثقافي والبيئي.

والتنمية قبل ذلك أيضا تعتبر حقا من حقوق الإنسان[4]، وهي مجال لتطور تسارع خلال العقود الثلاث الأخيرة، للإجابة عن إكراهات جديدة متعاظمة مرتبطة بنماذج اقتصادية واجتماعية وسياسية سائدة، وكذا بآثار الثورة الصناعية الثالثة المتعلقة بانتشار

[1]- فتح الله ولعلو، تقديم كتاب، مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، مرجع سابق، ص8.

[2]-Mestapha EL KTIRI, fiscalité et développement au Maroc,1982, p.208.

[3]- التنمية الاقتصادية وتعني الارتفاع المنتظم بإنتاجية العمل من خلال تغيرات هيكلية تتناول ظروف الإنتاج الاجتماعي، وإحلال تكتيك أرقى، واستخدام وسائل إنتاج أحدث وأكثر كفاءة، مع تحقيق إشباع متزايد للحاجات الفردية والاجتماعية؛ فؤاد مرسي، التخلف والتنمية، بيروت دار الوحدة للطباعة والنشر، 1982، ص 91.

[4]- المادة الأولى من إعلان الحق في التنمية الذي اعتمدته الجمعية العامة للأمم المتحدة في 4 دجنبر 1986 ينص على أن: "الحق في التنمية حق من حقوق الإنسان غير قابل للتصرف وبموجبه يحق لكل إنسان ولجميع الشعوب المشاركة والإسهام في تحقيق تنمية اقتصادية اجتماعية ثقافية وسياسية والتمتع بهذه التنمية التي يمكن فيها إعمال جميع حقوق الإنسان والحريات الأساسية إعمالا تاما".

الحوسبة الرقمية والتي تعاظمت مع الثورة الصناعية الرابعة[1] من خلال تطبيقات الذكاء الاصطناعي والتكنولوجيا الحيوية والطباعة ثلاثية الأبعاد ومنصات المعطيات الضخمة والعالم الرقمي..، هذه التحولات التي أسفرت ومازالت ستسفر عن تحديات اجتماعية وبيئية وحتى سياسية مهولة[2] لعل أبرزها التفاوتات والفوارق الاجتماعية والمجالية والبطالة والأمن السيبراني..

وهكذا نقصد بالتنمية مفهومها الشامل، والذي يشمل التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، والتنمية المستدامة والتنمية المراعية للنوع والمدمجة للفئات والمجالات الهامشية.

وختاما لهذا الحقل المفاهيمي و الدلالي، يمكن القول أن الإصلاح الضريبي بالمغرب والذي يأتي في مركز هذه المفاهيم، نقصد به الخطوط العريضة التي جاءت بها المناظرة الوطنية الثانية حول الإصلاح الضريبي لسنة 2013، وكذا الخطوط العريضة للسياسة الجبائية و التي بدأت بوادرها تتضح خصوصا مع قانون المالية لسنة 2014، والقوانين المالية اللاحقة له. فهذا العمل لا يروم فقط تحليل المحتوى بل أيضا تناسق و فاعلية السياسة الضريبية على مستوى تصورات الإصلاح لدى الفاعلين الحكوميين خلال السنوات التي سيتدرج فيها الإصلاح.

3- أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية موضوع الإصلاح الضريبي بالمغرب والذي نحن بصدد دراسته، من خلال عدة أبعاد، لعل أبرزها، راهنيته وإلحاحية طرحه في الآونة الأخيرة سواء على المستوى الأكاديمي البحثي، وذلك من خلال دراسة الإشكالات النظرية والعملية التي يريد هذا الإصلاح الإجابة عنها والتي تتباين بين ما هو قانوني وسياسي مرتبط بصناعة القرار الضريبي، وما هو إجرائي وتدبيري متعلق بمضمون الإصلاح وأهدافه. أو على المستوى العملي من خلال الانشغالات التي أولاها الفاعلون المؤسساتيون والرسميون لهذا الورش،

[1]- الثورة الصناعية الرابعة تسمية أطلقها المنتدى الاقتصادي العالمي في دافوس بسويسرا عام 2016 على الحلقة الأخيرة من سلسلة الثورات الصناعية.

[2]- وصف المشاركون في منتدى دافوس سنة 2016 هذه الثورة الصناعية بمثابة تسو نامي التقدم التكنولوجي.

ولا أدل على ذلك من أن أول حكومة بعد دستور 2011 قد أشارت لهذا الموضوع، في برنامجها الحكومي لسنة 2012 حيث تم التأكيد خلاله على ضرورة تطوير الموارد المالية العمومية عبر إصلاح للمنظومة الضريبية. واعتبارا أيضا للنقاشات الكثيرة التي أثارتها وتثيرها الكثير من مقتضيات الإصلاح والمتضمنة في قوانين المالية في السنوات الأخيرة، سواء من طرف المعارضة أو من طرف مجموعة من الفاعلين الاقتصاديين و الاجتماعيين بل حتى المواطنين. وفي ظل غياب الدراسات المرافقة لأي مشروع إصلاحي وهيكلي بحجم الإصلاح الضريبي.

وبهذا فإن البحث في موضوع الإصلاح الضريبي بالمغرب سيحاول ملأ بعض الفراغات التي تطال هذا الميدان من الدراسة؛ فالأبحاث حول القانون الضريبي غالبا ما تذهب في اتجاه الدراسات القانونية أو القضائية، في حين أن موضوع الضريبة هو بالأساس موضوع تقني ومالي له أبعاد اقتصادية واجتماعية وسياسية أيضا، وهو ما يحتم معالجته من هذا المنظور، كما أن الإصلاحات الهيكلية والكبرى التي أقدم عليها المغرب، والتي تهم مجموعة من الميادين كإصلاح صندوق المقاصة أو نظام التقاعد أو الإصلاح الضريبي، تتطلب من عموم الباحثين والدارسين خصوصا بالجامعة مجاراة ومواكبة هذه الإصلاحات حتى تكون لهذه الدراسات الفائدة العلمية والعملية المنشودة من أي بحث أو دراسة.

4- صعوبات الموضوع:

إن أهم الصعوبات التي يعرفها موضوع الإصلاح الضريبي هي الطبيعة التقنية والمتعددة الأبعاد للظاهرة الضريبية؛ فالقانون الضريبي قانون تقني بطبيعته حيث يضم مجموعة من الاستثناءات على القواعد العامة تأخذ أشكالا رياضية متعددة ما بين خصوم وإرجاعات وإعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة، إضافة إلى اختلاف أسس احتساب الوعاء الضريبي وطريقة تضريبه، كما أن الضريبة كفرع من فروع المالية العمومية تتقاطع مع قوانين وفروع علمية متعددة داخل العلوم القانونية كالقانون الدستوري والإداري والقانون

الخاص بفروعه من قانون الأعمال والقانون المسطري..، أو العلوم الاقتصادية والتدبيرية والاجتماعية الأخرى. إن هذا التشعب والتشابك الذي يحيط بالظاهرة الضريبية، أضاف صعوبة أخرى متعلقة بتعدد المفاهيم والمصطلحات، والمعبرة عن نفس المفهوم أحيانا، انطلاقا من التجارب الدولية المختلفة وانطلاقا أيضا من لغاتها؛ وهكذا وأمام كثرة الكتابات المتخصصة سواء من خلال الأدبيات الرمادية في موضوع الإصلاح الضريبي والتي تتناول الحالة المغربية أو الحالات المشابهة لها وخصوصا بالدول النامية[1]، أو من خلال مجموعة من الكتب والمؤلفات الأجنبية والتي تعتبر تأسيسية فيما تعالجه من قضايا اقتصادية أو مالية أو ضريبية راهنة، الشيء الذي تطلب مجهودا إضافيا من أجل محاولة توحيد مصطلحاتها وترجمتها بشكل أكثر دقة وأقرب إلى المعجم اللغوي العربي.

كما تتجلى صعوبات الموضوع في الطابع الغير المستقر والمتحول للقانون الضريبي؛ فالتعديلات المتتالية كل سنة عبر قوانين مالية السنة على مواد وبنود القانون الضريبي والتي تتراوح بين 20 و 50 تدبير جديد كل سنة[2] يجعل من الصعب تتبع التغييرات التي تطال هذا القانون. بل إن حتى السياسات الضريبية لم تعرف استقرارا بعد، فبعد خمس سنوات من المناظرة الثانية صدر تقرير للمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي حول النظام الجبائي وضرورات مواءمته مع النموذج التنموي الجديد[3]، والذي تلته مناظرة ثالثة يومي 3 و 4 ماي من نفس السنة، إلى جانب مخرجات لجنة النموذج التنموي التي عينها الملك[4]، والتي سيكون القانون الإطار حول الإصلاح الضريبي إلى جانب ميثاق الاستثمار أهم أعمدته على مستوى الإصلاح الضريبي.

[1]- خصوصا ما يصدر عن مؤسسات اقتصادية ومالية دولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تصدر غالبية تقاريرها باللغة الانجليزية.

[2]- حسب تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، إحالة ذاتية رقم 39 /2019.

[3]- نفس المرجع

[4]- تم الإعلان عن قرار إحداث هذه اللجنة في خطاب العرش يوم 29 يوليوز 2019 وتم تنصيب رئيسها من طرف جلالة الملك يوم 19 نونبر من نفس السنة ، ليتم تعيين أعضائها من طرف الملك محمد السادس يوم 12 ديسمبر 2019.

5- الإشكالية:

تتحدد الإشكالية المركزية للبحث في مساءلة الإصلاح الضريبي، عن مدى استقلالية الفاعلين فيه في الإجابة عن متطلبات التنمية الشاملة. وبصيغة السؤال؛ هل نحن أمام إصلاح حقيقي بكل مقوماته– من إرادة سياسية حقيقية مبنية على رؤية واضحة من حيث أهدافها وآليات تطبيقها– أم مجرد إصلاح للإصلاح ؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية تساؤلات فرعية عديدة، تتجلى فيما يلي:

هل يتمتع المغرب بهامش من الحرية في تبني سياساته الضريبية، ودون أن تكون للشركاء الاقتصاديين والفاعلين الماليين الدوليين أي دخل في توجيه هذه السياسات؟ وما مدى مشروعية الاقتطاع الضريبي بالمغرب؟ وهل المبدأ الدستوري المتمثل في القبول الضريبي والقائم على التمثيل البرلماني يحترم؟ وهل السياسة الضريبية الحديثة قادرة على تطوير الاقتصاد الوطني في أفق رفع تحدي إدخاله في منظومة العولمة بشكل عام وإدماجه في منطق التكتلات الإقليمية سواء مع الاتحاد الأوربي أو في عمقه القاري الغرب إفريقي؟

ما الوسيلة إلى ضمان الجاذبية اللازمة للاقتصاد من أجل اجتذاب المستثمرين والمشاريع في ظل تزايد المنافسة الضريبية الدولية؟ وما هي الأسس الضريبية المعتمدة، وما مدى قدرتها على الإجابة عن الإكراهات المالية عبر تحسين بنية النظام الضريبي من خلال الرفع من مردوديته والتقليص من الاختلالات التي تحول دون نجاعته الاقتصادية؟ وبالتالي للحد من تبعية البلاد للأسواق المالية الدولية والحد من الدين الخارجي؟

وماهي الأسس والمعايير التي ينبغي أن تجري الاقتطاعات على أساسها، بما يضمن فعالية دورها التدخلي بشقيه الاقتصادي والاجتماعي، وبما يضمن تشجيع تنمية الطبقة الوسطى ودعم قدرتها الشرائية، ويتيح في الآن نفسه للاستثمار أن يزدهر وللنسيج الإنتاجي أن يبقى محافظا على تنافسيته؟

ما السبيل إلى تطوير بنية الاقتصاد المغربي وتحديث نموذج النمو لمجابهة التحديات الاقتصادية والتجارية الدولية دون التفريط في النسيج الاقتصادي المغربي الحالي؟

وأخيرا، ما السبيل إلى تحقيق كل هذا في احترام لقواعد العدالة والإنصاف التي لا يتصور من دونها أي انخراط دائم في مشروع الإصلاح؟ وهل يتم الاقتطاع وفق المقدرة التكليفية للملزمين كما ينص على ذلك أيضا الدستور المغربي؟ وكيف للضريبة أن تقلص من الفوارق الاجتماعية والمجالية والنوعية التي تتعاظم يوما بعد يوم من خلال دورها في إعادة التوزيع؟

6- الفرضية:

إن الإجابة على هذا الكم الكبير من الأسئلة، يقتضي محورة موضوع الإصلاح الضريبي بالمغرب وفق فرضيتين أساسيتين:

الأولى تقوم على أن الإصلاح الضريبي بالمغرب وفي ظل الأوضاع المالية والاقتصادية والاجتماعية الصعبة التي يمر بها المغرب، وفي ظل خياراته الاقتصادية القائمة على الانخراط في العولمة والانفتاح وما تفرضه من التزامات، لن يروم غير الحفاظ على التوازنات المالية للدولة وفق توصيات وإملاءات الشركاء الماليين والاقتصاديين الدوليين، وهو ما سيكون له انعكاسات على الوضعية الاجتماعية، وكذا الاقتصادية للبلاد .

في حين تقوم الفرضية الثانية على أن الإصلاح الضريبي، إصلاح نابع عن إرادة سياسية للإجابة عن انتظارات شعبية ومجتمعية، و هو إصلاح مفكر فيه يقوم على أساس إقامة التوازن، واستحضار المعادلة التوفيقية الصعبة بين الحفاظ على التوازنات المالية للدولة، مع الحفاظ على تقديم خدمات اجتماعية تضمن الحد الأدنى من العيش الكريم كما هو مسطر في الدستور، دون التفريط في تنافسية الاقتصاد المغربي وقدرته على جلب الاستثمار، وإنتاج الثروة و الشغل.

7- المنهج:

تعتبر المالية العمومية علما متعدد التخصصات، وهذا الاستنتاج هو في الواقع حديث العهد ارتباطا بالزحف المتواصل للتخصصات والعلوم التي عرفها الفضاء الخاص أو مجال المقاولة، من علم الاقتصاد بمختلف فروعه إلى علوم التدبير والتدقيق وما ارتبط بهما من مفاهيم، كالحكامة والنجاعة والفعالية والتدبير الحديث القائم على النتائج..، فالمالية العمومية يتم تعريفها عادة كالفرع الرابع للقانون العام إلى جانب القانون الدستوري والقانون الإداري والقانون الدولي، وهو في الحقيقة يشكل "علما يقع على مفترق الطرق" Science Carrefour نظرا لتعددية الظواهر التي يدرسها[1]، والتي تشمل الظواهر الدستورية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية. ولعل القانون الضريبي يعتبر التجسيد الأبرز لهذا الالتقاء، حيث تتداخل فيه مجموعة من التخصصات التي يصعب تفكيكها. وبالتالي، فإن المنهجية المعتمدة ستقوم على مقاربة متعددة المناهج إلى جانب المناهج التقليدية في العلوم القانونية المتمثلة في المنهج التحليلي والوصفي والمقارن..

وهكذا سنحاول مقاربة موضوع "الإصلاح الضريبي بالمغرب" عبر تبني المنهج الوصفي التحليلي، للبحث في مختلف النصوص القانونية المؤطرة ليس فقط للقانون الضريبي المغربي، بل أيضا لكل ما يتعلق بالسياسة الضريبية، وتوظيف المنهج المقارن للاستفادة من الوضعية التي وصلت إليها الأنظمة الضريبية المقارنة سواء بالدول المتقدمة أو الشبيهة بالمغرب، دون أن ننسى اقتباس محاسن المناهج الاجتماعية الأخرى كالمنهج الاستقرائي والاستنباطي مستعينين كذلك ببعض التقنيات كتحليل المضمون؛ لاسيما وأن الطبيعة التركيبية لموضوع البحث والتي تجول في ميادين علمية كثيرة كالقانون بمختلف فروعه، والعلوم السياسية والاقتصادية والتدبير، مما يقتضي بلا شك الاعتماد على النصوص القانونية والمعطيات والوثائق الاقتصادية والاجتماعية من خلال أرقام وآراء مختصين في الميدان، إضافة إلى اعتماد بعض النماذج الحسابية والإحصائية المتبعة في

[1]-Raymond MUZELLEC, finances publiques, 15 édition 2009, Sirey, p.1.

دراسة آثار السياسات الضريبية على القطاعات الاقتصادية والاجتماعية، والمعتمدة عادة في مجال الاقتصاد القياسي[1]. دون إغفال المقاربة الإحصائية نظرا لأهميتها وفائدتها في اختزال المعلومات والمعطيات بواسطة جداول وبيانات إحصائية قصد تيسير عملية معالجتها وتحليلها ومقارنتها وتأويلها للخروج بخلاصات وأحكام نقدية بخصوصها.

8- الدراسات السابقة

لقد تقاطعت حول موضوع الإصلاح الضريبي بالمغرب الكثير من الدراسات والأبحاث من داخل المغرب وخارجه وذات منطلقات متعددة؛ أكاديمية بحثية من داخل الجامعات أو خارجها، أو من خلال ما يسمى ب"الأدبيات الرمادية" عبر دراسات وتقارير لمؤسسات حكامة تابعة للدولة أو للمجتمع المدني أو للمنظمات الدولية الاقتصادية والمالية كالبنك العالمي وصندوق النقد الدولي أو منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي(OCDE) .

ولعل أولى الدراسات حول علاقة الضريبة بالتنمية بالدول النامية الشبيهة بالمغرب نجد **دراسة نغاوسيفاثن**[2] حول دور الضريبة في الدول السائرة في طريق النمو، والتي تخلص إلى أن الاقتطاعات الضريبية في هذه البلدان لها ارتباطات وثيقة بالمتغيرات الاقتصادية بالنظر لطبيعة اقتصادياتها وتبعية حركيتها إلى متطلبات وتحولات السوق العالمية، وبالسمات التي تطبع التنظيم الضريبي داخلها سواء من حيث نوعيتها أو ارتباط غالبيتها بالمبادلات والاستهلاك المحليين أو بتيارات التجارة الخارجية، الشيء الذي يتجلى في المكانة الغالبة التي تحتلها الضرائب غير المباشرة وحقوق الجمارك؛ بسبب ضعف المداخيل الفردية المتوسطة والأوعية الضريبية الناتجة عن ذلك، الشيء الذي يتجلى في محدودية موقع الضرائب المباشرة وخاصة الضريبة العامة على دخول الأفراد[3].

تلتها مجموعة من الأطروحات حول طرق ووسائل التنمية خصوصا بالمغرب؛ والتي جعلت الضرائب أحد أهم مفاتيح التنمية بها، باعتبارها أهم موارد تمويل التنمية

[1]-L'économétrie.
[2] -P. Heuiphanh NGAOSYVATHN, Le rôle le l'impôt dans les pays en voie de développement, op.cit.
[3]- فتح الله ولعلو، تقديم كتاب، مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، مرجع سابق،1985، ص6.

الاقتصادية والاجتماعية كما جاء في أطروحة **أناس بنصالح الزمراني[1] أو محمد الرهج[2]**، ونجد دراسة أخرى حول النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب قام بها **الدكتور مصطفى الكثيري**[3]، تقوم من منطلق أن النظام الضريبي لا يمكن أن يكون محايدا ولا يمكن عزله عن الإطار التاريخي الذي واكبه وعن الواقع السياسي والاجتماعي وعن طبيعة بنية النسيج الاقتصادي. فهو وليد الواقع بكل مكوناته، يفرزه من خلال حركيته التاريخية ولكنه يؤثر بدوره في هذا الواقع سواء على مستوى التشكل الاجتماعي أو التراكم المادي أو علاقة الدولة بالعناصر الاقتصادية[4]. ليخلص أن النظام الضريبي المغربي في تصوره وفي تسييره يجسد تفككا كبيرا مع واقع في تطور دائم ومع أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وان أي إصلاح ضريبي لا ترتبط هياكله في انسجام مع الهياكل الاقتصادية للبلد لن يكون إلا محط انتقاد من أوجه عدة سواء على مستوى إنصافه أو حياده أو مردوديته[5].

وتلتها أطروحة **نجيب أقصبي** [6]، حول السياسة الضريبية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية بالمغرب، والتي تتلخص في أن الإصلاحات الضريبية التي تم إدخالها في العالم الثالث منذ بداية الثمانينات من القرن الماضي والتي تدخل في إطار "سياسة التقويم الهيكلي" تجد أسسها الفكرية في السياسة النيوليبرالية القائمة على اقتصاد العرض. والمغرب لم يحد عن هذا التوجه. هذه السياسة نظريا تم انتقادها، فهي ليست بالجديدة بدول العالم الثالث حيث أن الكثير من خصائصها طبعت بالاستمرارية أكثر من القطيعة مع التجارب السابقة.

---

[1] - Anas Bensaleh ZEMRANI, La fiscalité face au développement économique et social du Maroc, LGDJ, 1982p. XI.

[2] -Mohamed RAHJ, la fiscalité dans la stratégie de développement du Maroc, thèse d'Etat en droit public, Paris5, 1982.

[3]- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، مرجع سابق،1985.

[4]- نفس المرجع، ص 5.

[5]- نفسه، ص237.

[6]-Najib AKESBI, Politique fiscale et développement économique et social, le cas du Maroc : la réforme fiscale dans les politiques d'ajustement structurel, Thèse de doctorat: Sciences économiques: Paris 9: 1991.

وبمواجهة الواقع المعاصر للدول النامية، لم تبدي هذه السياسات لا صلاحيتها ولا جدواها. فالتقويمات التي أوصت بها تظهر غالبا كدعامات لا أساس لها بالنظر لتطور الوعاء الضريبي وإكراهات البنيات التي تتقلص بشكل متزايد. فوضع مشروع شامل لإعادة هيكلة بنيات الاقتصاد والمجتمع، لا يقدم الإصلاح الجبائي للتقويم الهيكلي بالمرة أدوات وآليات لتحقيق أهدافه الذاتية. وحالة المغرب، في هذا الصدد، تضع بداهة ضرورة الإبقاء دائما في وضع إصلاح الإصلاح.

وهذا ما ذهب إليه أيضا كل من **عبد الله دمومات** من خلال بحثه حول الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي[1]، وكذلك **عبد السلام أديب** من خلال مؤلفه حول السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية[2]، عبر محاولة إبراز العلاقة بين السياسة الجبائية واستراتيجية التنمية المعتمدتين في المغرب خلال النصف الثاني من القرن العشرين[3].

كما نجد دراسات تتقاطع مع موضوعنا حول الإصلاح الضريبي من منطلق مدخلات هذا الإصلاح وجوانبه السياسية والإدارية؛ حيث تعتبر أطروحة **نورالدين بنسودة** حول مسلسل اتخاذ القرار في المجال الضريبي[4]، مرجعية على هذا المستوى. حيث يحاول من خلال بحثه تحليل القرار الضريبي بالمغرب بالأخذ في الاعتبار المساطر الشكلية والغير الشكلية المتبعة من طرف الأطراف المتدخلة. فالخطاطة التقليدية للقرار التي تمر عبر مسلسل خطي لا تمثل حسبه حقيقة الواقع؛ حيث لا تأخذ بالاعتبار اللايقينيات،

---

[1]- عبد الله دمومات، الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي: محاولة في التركيب، إفريقيا الشرق الدار البيضاء، ط 1، 1995.

[2]- عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000، إفريقيا الشرق، ط1، 1998.

[3]- كما توجد مجموعة من الدراسات المهمة التي حاولت تحليل النظام الضريبي المغربي الذي تشكل عبر القانون الإطار لمنتصف الثمانينات والذي استمر إلى حدود استكمال تشكيلته بتجميعه في المدونة العامة للضرائب سنة 2007، وما تلاها إلى حدود بزوغ ضرورة الإصلاح الضريبي بعد تفاقم الأزمة الميزانياتية كأثر مباشر للأزمة المالية العالمية لسنة 2008 وكذا للسياسات المتخذة سنة 2011 وما تلاها للإجابة عن إكراهات الظرفية السياسية والاجتماعية، ونجد من بينها :

-عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، انعكاساتها على الاقتصاد الوطني ودورها في التنمية، مطبعة الرسالة، الرباط، 2010.

- Mohamed NMILI, Pour un impôt juste: Essai sur les préalables au civisme fiscal, Éditions Oser, Casablanca, 2011.

[4] -Noureddine BENSOUDA, Le processus de décision fiscale au Maroc, Université de Paris I , Panthéon Sorbonne , juin 2001.

والتعارضات وتنوع العوامل التي تؤثر في منطق الفرز الذي يضع في الحسبان فاعلين لهم مواقع ومصالح للدفاع عنها. وهكذا فدراسته تحلل المكانة والأدوار المعتبرة للمؤسسات السياسية (حكومة برلمان وأحزاب)، الإدارة الجبائية، المنظمات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك العالمي) ومجموعات الضغط التي تساهم في خلق القانون الضريبي. فالكل يساهم ويتفاعل تحت وزن إكراهات محيطه، بإتباع أهداف أحيانا متباينة، انطلاقا من اختلاف العقلانيات بل تناقضها أحيانا. وفي نفس التوجه نجد أطروحة ل**جميلة دليمي** حول "الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب"[1] والتي تحاول من خلالها إبراز الجانب الشكلي للضريبة باعتباره دافعا للتنمية الديمقراطية بالدول المتخلفة إن لم يكن هو أساس الديمقراطية، من خلال تحليلها لمبدأ القبول الضريبي بالمغرب.

لكن ما يجب ذكره هنا هو أن موضوع بحثنا هذا، والذي لا يمكن نفي ارتباطه بالدراسات السابقة، يأخذ أهميته انطلاقا من المستجدات الطارئة على مفهوم الضريبة نفسه، والتحديات التي أصبحت تواجهها مع الثورة الصناعية الرابعة، والتحديات الاجتماعية المتمثلة في التفاوتات الاجتماعية والمجالية والبيئية، أو على مستوى الإصلاحات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والميزانياتية التي عرفها المغرب مؤخرا، والتي تسارعت حدتها مع دستور 2011 وما رافقه من تطلعات وآمال في الإصلاح والنهوض بأوضاع المواطنات والمواطنين. وفي هذا الاتجاه يأتي تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي لسنة 2012 حول "النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي"، والذي حاول وضع تشخيص عام للنظام الضريبي وبلورة اقتراحات للإصلاح من منطلق وضع النظام الضريبي في قلب النقاش حول السياسة الاقتصادية والاجتماعية. هذه السياسات التي عرفت تغييرات مهمة بعد تراجع الحمائية الجمركية وتعاظم العجوزات الاجتماعية والميزانياتية، في ظل تحول سياسي يدعو إلى المزيد من الانفتاح والديمقراطية واحترام الحقوق الاجتماعية والاقتصادية، والذي كرسه

[1]- جميلة دليمي، الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب: مساهمة في رصد صيرورة صناعة القرار الضريبي منذ سنة 1956، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، ك.ع.ق.ا.ا.، عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2004-2005.

دستور 2011، هذه الدراسة التي كانت بداية تفكير مؤسساتي ثان بادرت إليه الحكومة الأولى بعد دستور 2011، من خلال إقامة مناظرة وطنية حول الإصلاح الضريبي بحر سنة 2013، ليليها تقرير أخر للمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي سنة 2019 ومناظرة وطنية ثالثة أيضا حول الإصلاح الضريبي في نفس السنة.

9-التصميم

وهكذا سنحاول الإجابة عن إشكالية موضوع أطروحتنا عبر قسمين متقابلين، يضم كل منهما فصلين أيضا، نتطرق بالبحث في القسم الأول، إلى إكراهات سيادة القرار التي تطال الإصلاح الضريبي بالمغرب انطلاقا من الإكراهات الشكلية المرتبطة بمبدأ القبول الضريبي والتقييدات التي تطاله، أو من خلال الإكراهات الموضوعية سواء المتعلقة بتحديات الضريبة المعاصرة أو بالإكراهات الميزانياتية، لننتقل في القسم الثاني من البحث إلى تحليل أهداف الإصلاح الضريبي المعلنة للإجابة عن متطلبات التنمية الشاملة، والتي تقوم على محاولة التوفيق بين أهداف الضريبة في تحقيق النجاعة الاقتصادية من جهة والعدالة والتماسك الاجتماعيين من جهة ثانية.

القســـم الأول:

الإصلاح الضريبي بالمغرب
وإكراهات سيادة القرار الضريبي

إن دراسة وتحليل الإصلاح الضريبي بالمغرب لا تستقيم إلا بدراسة مدخلات هذا الإصلاح، فالإصلاح الذي يقوم على أسس غير سليمة، لا يمكن أن يحقق الأهداف المرجوة منه، وهذا ما يدعونا من خلال هذا القسم، إلى بحث ودراسة مداخل الإصلاح الضريبي بالمغرب، انطلاقا من الخطوات الأولى لاتخاذ قرار الإصلاح الضريبي، سواء على مستوى تحديد الفاعلين في اتخاذ هذا القرار ومدى انسجامهم أو تعارضهم، أو على مستوى الشروط الموضوعية والتي اتخذ القرار في إطارها، والتي قد تساهم في نجاحه كما في فشله.

فالاختصاص الضريبي في الإطار الدولتي يرجع كمبدأ، لعمل المشرع الوطني، ويرجع أحيانا إلى مشاركته مع باقي السلطات التداولية للجماعات الترابية الأخرى الأدنى، حسب معايير مختلفة يحددها التنظيم السياسي والإداري لكل دولة[1]. لكن تعبيرات هذه السيادة الوطنية في تنزيل الاختصاص الضريبي، تعترضها مجموعة من الحدود، فرضتها العولمة المتزايدة لجميع مناحي حياة الدولة الاقتصادية والمالية والإدارية، والتي تتطلب تنظيما وتعاقدا فوق–وطني عبر الاتفاقيات الدولية المنظمة لمواجهة ظواهر جديدة عابرة للدول، كالتهرب الضريبي، وتهريب وغسل الأموال، والجنات الضريبية والازدواج الضريبي، كما دعاه التزايد المتعاظم لدور المنظمات الاقتصادية والمالية في الحياة الداخلية للدول على المستوى المالي والضريبي، باعتبارها الضابط الوحيد لهذا المجال كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي أساسا، حيث أصبحنا أمام كتلة من المعايير الدولية والتي تشكل مرجعا على مستوى المالية العمومية وموازنات الدول[2].

والبرلمان باعتباره مناط تطبيق مبدأ القبول الضريبي، وممثلا للشعب وبالتبعية للملزم، في الواقع، لا يملك سيادة مطلقة على القرار الضريبي وهذا ليس بالواقع الحديث، فمسلسل القرار الضريبي هو مسلسل متعدد العقلانيات ومعقد، وهو نتاج تفاعلات لعدة

[1]- Bernard CASTAGNEDE, souveraineté fiscale et union européenne, in la souveraineté financière et fiscale: réalités et devenir ? Revue française de finances publiques (RFFP), n°80, décembre 2002, LGDJ, p.53.

[2]- Philippe ADHEMAR, l'émergence d'un référentiel financier et comptable international pour le secteur public, in la souveraineté financière et fiscale: réalités et devenir ? (RFFP), n°80, op .cit., p.61.

فاعلين يتصرفون وفق عقلانياتهم الخاصة، ولا يجب إغفال بأن القرار الضريبي يمكن أن يتدخل كجواب لاهتمامات فاعلين غير رسميين في المسلسل التقريري، كمجموعات الضغط، الملزمون الكبار، الشركات العابرة للقارات والمنظمات غير الحكومية، والمجتمع الدولي بصفة عامة. ويمكن أيضا أن يكون نتاج تفاعل للنظام مع الظرفية الخارجية كآثار العولمة ومتطلبات الاندماج الاقتصادي والتجاري، أو الظرفية الداخلية الاقتصادية والمالية، وفي هذه الحالة بالضبط، فالرفع من نسب ضريبة ما يمكن تفسيرها كتعبير عن حاجة ملحة لتمويل الميزانية، حاجة فرضتها الظرفية[1].

فمسلسل القرار الضريبي يعرف منذ البداية تداخل وتفاعل مجموعة من الشرعيات لدى الفاعلين في هذا القرار، كما أن السيادة التقريرية في المجال المالي عموما والضريبي على وجه التحديد، عرفت منذ العقود الأخيرة– ومع انتشار التوجه الاقتصادي النيوليبرالي، وتزايد مد عولمة الاقتصاد والتجارة– تداخلا لشرعيات فاعلين دوليين جدد من قبيل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، فهذا الخليط من الفاعلين المحليين والدوليين وتعدد شرعياتهم، يساهم في عدم وضوح أهداف وآليات الإصلاح الضريبي، كما يساهم في تبني نظام ضريبي يحاول الإجابة عن طموحات فاعلين متعددين وأحيانا متنافرين على مستوى العقلانيات، وهو ما يؤدي إلى إقامة نظام معقد شكلا، ويحمل في طياته تناقضات وأهداف متعارضة.

والمقصود بتعدد الفاعلين كمعيق لبلورة أي إصلاح ضريبي فعال وفاعل، ليس مشاركة الجميع بنفس المستوى من الفعل التقريري في بلورة هذه السياسات الضريبية، وفي إطار مبادئ الديمقراطية التشاركية في الفعل التقريري، بل المقصود هو تعدد الشرعيات ووجهات النظر وما يرتبط بذلك من تناقض وصدام، وهو ما يساهم في تبني نظام ضريبي يحاول إقامة توازنات وتوافقات معينة وظرفية تزيده تعقيدا، وتنافرا في مكوناته.

[1]-Aaron Logmo MBELEK, les obstacles juridiques, administratifs et culturels au développement d'une fiscalité orientée vers la responsabilité, la transparence, in la reforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, 29novembre-1er décembre 2010, Tanger, Maroc.

كما أن المناخ الاقتصادي والمالي للدولة والذي يحتضن هذا الإصلاح قد يساهم سلبا أو إيجابا في فشله كما في نجاحه، فطبيعة النموذج الإنتاجي للدولة، ووضعية ماليتها العامة،كلها عوامل مؤثرة في تناسق السياسة الضريبية وحيادها الاقتصادي وعدالتها الأفقية والعمودية، وهو ما يتطلب من المشرع المالي المغربي وهو بصدد الإصلاح الضريبي، الحفاظ على خصوصيات المالية المغربية والمعطيات الاجتماعية المحلية، ومراعاة الصعوبات الظرفية الاقتصادية الداخلية والخارجية، دون الارتماء في أحضان الشمولية ومعانقة رياح الليبرالية التي قد تعصف بالتنمية في جل أبعادها، حتى لا تتحقق بذلك المقولة التي تعتبر تطور القانون المغربي عموما يسبق الحراك الذي يعرفه المجتمع وبالتالي لا يعكس حاجياته الأساسية[1].

فالبحث في هذه الإشكاليات سيتيح لنا معرفة هامش المناورة والتدخل بالمغرب من أجل قيام نظام ضريبي عادل وفعال، يحظى بقبول الملزم ويجيب عن طموحات المغرب الاقتصادية والاجتماعية،وهذا ما سنحاول تتبعه بداية عبر دراسة مدخلات الإصلاح الضريبي بالمغرب من خلال شرعيات الاقتطاع الضريبي والمتمثل في مبدأ القبول الضريبي، وكذا من خلال تفاعلات الضريبة بالمغرب مع متطلبات العصر(الفصل الأول)، لننتقل إلى تحليل إكراهات سيادة القرار الضريبي بالمغرب؛ سواء على مستوى مسلسل اتخاذ هذا القرار وتعدد الفاعلين فيه، أومن خلال المحيط الذي ينتج فيه القرار، أي الجوانب الموضوعية المواكبة لهذا الإصلاح والمرتبطة أساسا بوضعية المالية العمومية والإكراهات الميزانياتية (الفصل الثاني).

[1]- محمد الرضواني، علم الاجتماع القانوني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، الطبعة الأولى، 2007، ص 25.

الفصل الأول: مدخلات الإصلاح الضريبي بالمغرب

إن عملية الإصلاح الضريبي باتت من المسائل الملحة التي يتوجب البحث لها عن حلول منطقية وعملية. وتجمع كافة الآراء على ضرورة الإصلاح الضريبي وتحديث الضرائب التي كانت تلاءم الظروف السائدة وقت صدورها، بل وأيضا على ضرورة الإسراع في البدء بهذا الإصلاح، لا سيما وأن تغيرات مهمة عرفها العالم منذ بداية هذه الألفية.

وبالرجوع إلى المغرب، نجد أن الإصلاح الضريبي يعرف منذ البداية مجموعة من التحديات المرتبطة بالضريبة المعاصرة، والتي فرضتها التحولات السياسية والمؤسساتية بالمغرب مع دستور 2011 في اتجاه إعطاء بعد ديمقراطي وحوكمي للمالية العمومية وشقها الضريبي، ومن أجل صياغة نموذج للقبول الضريبي بالمغرب، إلى جانب التطورات الاقتصادية والتجارية الدولية والتزامات المغرب تجاه شركائه الاقتصاديين والتجاريين للإجابة عن إشكالات متعددة، كالتنافسية الضريبية الدولية، والتنسيق الضريبي، وتحديات الاقتصاد الرقمي والتحولات البيئية.

فالبحث في هذه الإشكاليات سيتيح لنا معرفة مدخلات هذا الإصلاح على مستوى أسس سليمة قائمة على القبول الضريبي الذي يعطي شرعية للاقتطاع ويسهم بالتالي في قيام نظام ضريبي يجيب عن حاجيات المواطن الملزم، ويحاول تجاوز تحديات الضريبة المعاصرة.هذا ما سنحاول بحثه من خلال مبحثين نخصص الأول لإشكاليات الشرعية التي يطرحها الاقتطاع الضريبي بالمغرب والمتمثلة في التحولات التي تطال مبدأ القبول الضريبي (المبحث الأول)، والثاني للتحديات التي أصبحت تواجهها الضريبة المغربية المعاصرة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: شرعية الاقتطاع الضريبي بالمغرب

يعتبر الاقتطاع الضريبي إلى جانب أهمية أوجهه التقنية والقانونية، في صلب تنظيم حياة المجتمع. فالضريبة هي أحد الصور المحددة لنوعية الرابط الاجتماعي، ودرجة تعافي المؤسسات السياسية. وجودة الخدمات التي تقدمها الدولة تبقى رهينة لنوعية هذا الرابط بين الملزم والدولة.

فالقرار الضريبي يطرح إشكاليتين أساسيتين الأولى متعلقة بإعادة الاعتبار للشرعية السياسية للضريبة، والثانية متعلقة باللامسؤولية السياسية[1]. وفي الواقع فالمسلسل الحالي لتهييء ووضع وتنفيذ القانون الضريبي، هو نتيجة لتطور طبع بمجموعة من تنازع المصالح والسلطات[2]، فالتساؤل المطروح اليوم، والذي يوجد في قلب الرهانات التي تواجهها السلطة الضريبية هي مشروعيتها. فالمسلسل التقريري الضريبي أصبح مسلسلا متعدد الشرعيات والعقلانيات، ومعقد؛ ويتجلى هذا في ظهور فئات وتنظيمات جديدة عامة وخاصة، والتي تضغط من أجل الحصول على امتيازات ضريبية، والتي يمكن أن تصبح في المستقبل تتمتع بسلطات تقريرية أكثر حدة في المجال الضريبي[3]، إلى جانب تزايد العقلانيات البيروقراطية على المستوى المالي والضريبي على حساب المشروعية التمثيلية للبرلمانات كمالكة وحيدة للسلطة الضريبية، ومجسدة للمشروعية ومبدأ القبول الضريبي[4].

وهكذا سنحاول التطرق من خلال هذا المبحث لمبدأ القبول الضريبي (الفرع الأول) وتطوره بالمغرب (الفرع الثاني) ثم التطرق لمسطرة اتخاذ القرار الضريبي والشرعيات المتعددة للسلطة الحكومية (الفرع الثالث).

---

[1]-Michel BOUVIER, quelle légitimité de l'impôt pour demain, in les chantiers fiscaux à engager, l'Harmattan, paris, 2002, pp.196-197.

[2]- Noureddine BENSOUDA, le processus de décisions fiscale au Maroc , op.cit., **P. 27** .

[3] - Michel BOUVIER, condition de légitimité du pouvoir fiscal aujourd'hui, assises nationales sur la fiscalité au Maroc, direction des impôts, 2eme édition OKAD, rabat,2002.

[4]- انظر في هذا الصدد:

- revue internationale des sciences administratives, numéro spéciale sur les marchés bureaucratiques (public service bargain), volume 79, numero1, mars 2013.

الفرع الأول: مبدأ القبول الضريبـي

إن طبيعة النظام السياسي تحدد إلى حد كبير طبيعة النظام الضريبي، فكل نظام سياسي له فهم معين للاقتطاع الضريبي، حيث يعتبر إما وسيلة للهيمنة والإخضاع أو آلية للحرية وعامل من عوامل التضامن الاجتماعي. فالتطور التاريخي للمالية العمومية، هو إلى حد بعيد مرتبط بتطور المؤسسات السياسية بكل من انجلترا وفرنسا، حيث كان نتاجا لها في مرحلتين مختلفتين، في مواجهة سلطات الملك عبر ممثلي الشعب الذين بدؤوا في البحث عن ضمان حقهم في قبول الضريبة، وتلاها بحكم القوة حقهم في التصويت على النفقات، أي مراقبة الإدارة.

ويمكن استنتاج صنفان من الأنظمة السياسية عبر التاريخ: من جهة أنظمة وضعت وتحكمت عبر سلطاتها الضريبية من الاستفادة من الضريبة في خلق حضارة مؤسسة على القبول والشفافية، قادت عبر قرون في تطوير مجتمعاتها، وفي الجهة المقابلة، أنظمة لم تعترف بمبدأ القبول، وبالنتيجة، كانت هشة لأنها كانت عرضة لمجموعة من الانتفاضات والسخط وعدم الرضي الاجتماعي[1]، وفي نفس السياق تأتي نظرية العالم الكبير ابن خلدون المتعلقة بدور الضريبة في تحول المجتمعات تقدما أو انهيارا.

فالقبول الضريبي كان ذو مشروعية سوسيلوجية تفسرها الأبحاث الأنثربلووجية بالعلاقات التي وجدت منذ القدم ما بين الضريبة والدولة، وتتقاسم هذه الأبحاث مقتربات عديدة من أهمها المقترب الاقتصادي الذي يفسر ميلاد الدولة ويربطه بشكل حتمي بالضريبة ك "اقتطاع إلزامي ومنظم" يشجع على تأسيس الجيش والإدارة ومن ثم نشأة سلطة تؤكد سيطرتها واحتكارها للعنف المنظم والقانوني الذي يميز الدولة العصرية، ثم المقترب السياسي الديني الذي يفسر القبول الضريبي باعتبارات نفسية روحانية تتمحور حول بعض الظواهر، حيث الفكرة الرئيسية هي "الإنسان مدين للآلهة" وتكتمل هذه الفكرة

[1]- يمكن تصنيف الأنظمة السياسية انطلاقا من المعيار الضريبي، فهناك أنظمة سلطوية يقوم نظامها الضريبي على الإكراه، وهناك أنظمة ضريبية تقوم بالاقتطاع على أساس القبول وهي أنظمة ليبرالية.

على المستوى الاجتماعي والسياسي بقبول الخضوع "لتضحية ضريبية" ومن العلاقة الرابطة ما بين الضريبة وشعائر التضحية[1].

ويبدو أن المقتربين الاقتصادي والسياسي الديني في فهم مشروعية القبول أصبحا متجاوزين، حيث أن النظريات الحديثة في القبول الضريبي تقيم العمل الإرادي والمعقلن للإنسان، كونها تستوعب مفاهيم جديدة تهدف إعطاء القبول أساسا معقولا عبر تبرير وظيفته، سواء عبر النظرية التعاقدية للضريبة المبادلة، أو النظرية التضامنية.

وتاريخ مبدأ القبول الضريبي ارتبط مباشرة بتأسيس البرلمان وبالدولة الدستورية الحديثة، حيث ومنذ العصر الوسيط بدأت تتبلور نظرية مقاومة سلطة الملك، وتم قانونيا التأسيس لها مع النصوص الثورية للقرن السابع عشر والثامن عشر، حيث أصبحت الضريبة لا تكون قانونيا جائزة الاقتطاع إذا كان الملزم بها لم يعبر عن رضاه بها.

الفقرة الأولى: تاريخ تطور مبدأ القبول الضريبي

إن مبدأ القبول الضريبي لم يظهر بشكل مفاجئ، ولكن خضع لتطور طويل عبر مختلف المراحل التاريخية، ففكرة الموافقة على الضريبة تجسدت وترجمت في أشكال عديدة وفي مراحل مختلفة حسب ظروف الزمان والمكان[2].

فمشروعية السلطة الضريبية، بلا شك ارتبطت بالأصول الغابرة للضريبة، ولأشكالها البدائية الأولى والتي نشأت من خلال محددات اقتصادية وسياسية ودينية تقوم في الغالب على أساس العنف والإكراه، وأيضا على التبادل والإخضاع المقبول[3]. فبعدما كانت الضريبة مرادفة للنهب تطورت إلى « Le tribut[4] » أي المبلغ الذي يؤديه الخاسر

[1]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص1.
[2]- نفس المرجع، ص28.
[3]-Michel BOUVIER, quelle légitimité de l'impôt pour demain, op.cit., p.169.
[4]-le tribut , ou tributum en tèrme latin.

في الحرب، كما نجد أسسا دينية لمشروعية هذا الاقتطاع من منطلق أن الإنسان مدين للآلهة، يؤدي الضريبة كنوع من الأضاحي و القرابين[1] .

لكن يبقى مفهوم القبول الضريبي مرتبطا بتاريخ تبلور المؤسسات البرلمانية والديمقراطية، فالتاريخ يخبرنا بأن مؤسساتنا السياسية أسست على القبول الضريبي، أي عبر التدخل الضروري عمليا للبرلمان، في تمثيله الملزمين عند تأسيس الضريبة[2]، وعبر التصويت على الميزانية يقوم البرلمان بقبول الضريبة[3].

هذا التطور بدأ في تاريخ مبكر وطور سريعا في انجلترا منه في فرنسا، حيث كانت البدايات في العصر الوسيط، وحينما أصبح الملك غير قادر على تغطية التكاليف العادية للجيش عبر ثرواته الخاصة المرتبطة بالقصر.

ففي انجلترا، القبول بالضريبة، هو عرف قديم يرجع على الأقل إلى الميثاق الأعظم لسنة 1215، وهو تجسيد للأصل التاريخي للمبدأ، هذه الوثيقة المقدمة من طرف جان سان طير سنة 1215 لارستقراطيين انجليز ثائرين، ينص الفصل 14 منها على أن: " نعد بعدم القيام بأي اقتطاع أو ضريبة بدون موافقة مجلسنا الجماعي للمملكة[4]". وخلال مدة طويلة من الصراع وإثبات القوة بين السلطة الملكية والبرلمان، طبعت بإصدار الملك شارل الأول عام 1628 وثيقة إعلان الحقوق التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها وجبايتها، وطبعت أيضا بثورات سنة 1648 بعد محاولة تراجع الملكية عن هذه المبادئ، وصلت إلى إعدام الملك شارل الأول.

ومنذ سنة 1688 تاريخ استيلاء البرلمان الانجليزي على السلطة، وإلى حدود بداية القرن الثامن عشر قادت هذه الثورات إلى دسترة حق ميزانياتي أقرب إلى الترخيص

---

[1]-Michel BOUVIER, quelle légitimité de l'impôt pour demain, op.cit., pp.171-177.
[2]-L. TROTABAS et J.M. COTTERET, droit fiscal, Dalloz, 1970, p.7.
[3] Charles-CADOUX, Du consentement de l'impôt, Revue de science financière, Paris vol 53.1961, p.438.
[4]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص94.

الميزانياتي الحالي[1]، فانطلاقا من سلطته الضريبية، سيوسع البرلمان من امتيازاته إلى النفقات العمومية من خلال التصويت على قانون الميزانية وبعدها على القوانين بصفة عامة، وقد جاء هذا في الواقع بعد تمرد مجموعة من المستعمرات بأمريكا والتي كانت خاضعة لبريطانيا بسبب عدم تمثيلها داخل البرلمان البريطاني، وبسبب زيادة الضرائب عليها[2]، توجت بإعلان حقوق دولة فيرجينيا في 12 يونيو 1776، ليليه إعلان الاستقلال من طرف هذه المستعمرات مجتمعة في 4 يوليوز من نفس السنة، والذي نص على ضرورة أخذ موافقة المواطنين عند اقتطاع الرسوم[3]، ومن هنا تم ترسيخ مقولة "لا ضرائب دون تمثيلية"[4].

وبفرنسا، القبول بالضريبة انطلق منذ بداية القرن الرابع عشر، فبدءا من القرن الثالث عشر زادت النفقات العامة فاسترد الملك بعض سلطاته لفرض الضرائب بإرادته الحرة بالاتفاق مع الإقطاعيين وسلطة الكنيسة، ثم أخذ يفرضها على الشعب مباشرة وكانت تعد في ذلك الحين إعانة تفرض بموافقة المجالس التي تمثل الشعوب أو الطبقات[5]، وفي عام 1314 أصبحت تلك المجالس تمنحه الموافقة على تلك الإعانات سنويا ثم ما لبثت أن منحته إياها على نحو دائم وبذلك تخلصت الضريبة من صفة المعونة والطبيعة الاختيارية وأصبحت في القرن السادس عشر إيرادا تكميليا، ثم أصبحت إيرادا عاديا من أجل تغطية النفقات العامة المتزايدة يدفعها الأفراد متضامنين من دون الحصول على خدمة أو منفعة مقابلة.

لتأتي الثورة الفرنسية عام 1789 لتقر هذا المبدأ، في المادة الرابعة عشر من إعلان حقوق الإنسان والمواطن، والتي تنص على أن:"للمواطنين الحق أن يلحظوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم ضرورة المساهمة في الضريبة العامة، وقبولها بحرية ومتابعة إنفاقها

[1]-تم القبول النهائي بهذا النظام من خلال وثيقة الحقوق bill of right سنة 1689.

[2]- Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, thèse de doctorat en droit, faculté de Casablanca, 2001, p.4.

[3]- Bin FABRICE, histoire du Consentement à l'impôt (2010) . In : Dictionnaire encyclopédique des Finances publiques, Société Française de Finances Publiques. publie a : http://publications.ut-capitole.fr/id/eprint/19721

[4] - « no taxation without representaion »

[5]-les états généraux

وتحديد نسبتها وأسسها وكيفية تغطيتها، ومدتها"، ثم بعد ذلك أخذ القبول شكلا برلمانيا، وتجلى ذلك في القانون الصادر بتاريخ 20 و 21 يوليوز 1789 والذي ينص أحد فصوله على أن "لا أحد تفرض عليه الضريبة إلا تلك التي تم التصويت عنها بكل حرية من طرف ممثلي الأمة" ثم الفصل 5 من نفس الإعلان الذي ينص "على أنه لا يمكن فرض أية ضريبة أو رسم أو تكليف دون القبول الحر والإرادي لممثلي الأمة"[1].

وما لبث أن أصبح هذا المبدأ دستوريا راسخا لدى جميع الدول، ويمكن الإشارة أيضا إلى أنه إلى حدود الثورة الفرنسية، معظم وثائق المطالب التي تعلن حق القبول بالضريبة، قليلا ما كانت تهتم بحق مراقبة النفقات[2].

وبالمغرب فقد عرف منذ القرن السابع الميلادي تاريخ الفتح العربي الإسلامي للمغرب، نظاما ضريبيا مختلطا، يستمد أصوله وقواعده في جزء منه من أحكام الشريعة الإسلامية وفي جزء آخر من اعتبارات تتعلق بالمعاملات التجارية والمالية آنذاك. فالضريبة كانت بداية ذات شرعية دينية محضة، وبعد تطور الضريبة مع تعدد شرعياتها لتصبح خاصية الإكراه أحد أوجه الشرعية السياسية للضريبة، وهو ما اتضح مع تزايد حاجيات السلطان خصوصا بعد الهزيمة في حرب تطوان سنة 1859، كأولى امتحانات قوة الجيش المغربي، لكن هذه الشرعية حاول سلاطين المغرب التخفيف من حدتها عبر إشراك رجال الدين من علماء وزوايا وشرفاء في اتخاذ هذه القرارات، ومن بعد في إعفائهم من كل تحمل جبائي بمقتضيات ظهائر التوقير والاحترام[3]، كما كانت البيعة تشكل أهم مظاهر القبول، وإن كانت دواعيها لدى القبائل تختلف من اعتراف بشرعية السلطان، أو خوفا مما قد يلحق بهم من بطش رجالات المخزن. فمقاومة الضريبة، أدت لظهور بلاد السيبة كما أدت لاستعمال حاد للعنف عبر "الحركة" من أجل إرغام القبائل المتعنتة على أداء ما بذمتها من ديون ضريبية، فالقبول بالضريبة حتى وفي تاريخ متأخر لم يكن هدفا

[1]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص32.
[2]- Voir Jean RIVOLI, le budget de l'Etat, édition Seuil, 1975, p.62.
[3]-Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, thèse, op. cit. , p.15.

في ذاته، ما دام السؤال الضريبي يرجع في تلك الأثناء لاعتبارات البحث عن أكبر قدر من الموارد الضريبية[1].

هذه الوضعية ورغم السنوات الأربعة والأربعين للحماية الفرنسية لم تتغير حدتها، حيث بقيت الضريبة محل نفور وعدم قبول رغم اندثار بلاد السيبة.

لكن القبول بالمفهوم الحديث لم يتأسس بالمغرب إلا مع الاستقلال، وهذا المبدأ جاء مع تثبيت المؤسسات عبر الدستور المؤسس لسنة 1962، حيث كرس في فصله الخمسون (50) مبدأ الترخيص الميزانياتي الذي يضطلع به البرلمان عبر تصويته على قانون المالية، والذي يحتوي على جزء مهم من القواعد الضريبية.

الفقرة الثانية: تطور مفهوم القبول الضريبي

القبول الضريبي هو مبدأ بمقتضاه لا تكون الضريبة قانونيا جائزة الاقتطاع إذا كان الملزم بها لم يعبر عن رضاه بها بنفسه أو عبر ممثليه، وتاريخ هذا المبدأ ارتبط مباشرة بتأسيس البرلمان وبالدولة الدستورية الحديثة كما أسلفنا. فهذا المبدأ يشكل أساس مشروعية الضريبة وأهم الرهانات التي تواجه السلطة الضريبية، فهو يحيل إلى جودة العلاقات الموجودة ما بين الملزمين والمسؤولين عن صناعة القرار الضريبي، سواء المسؤولين السياسيين عن اتخاذ هذا القرار أو المكلفين بتطبيقه، أي الإدارات الجبائية. وأولوية مكانة السلطة الضريبية ضمن هذا النقاش ومشروعيته هي رهينة بالأهمية التي توليها للضريبة[2].

فمبدأ القبول الضريبي يرجع حسب الجميع إلى قاعدة ذات قيمة قانونية وسياسية تفترض أن اقتطاع الضريبة لا يكون جائزا إلا إذا كان مقبولا، وسواء كان هذا القبول

[1]-ibid, p.14.

[2]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص3.

معبر عنه بشكل صريح عبر ممثلي الأمة أو عبر الشكل الجماعي و المؤسسي للقبول الضريبي[1].

ومع تعاظم الأنظمة البرلمانية في الوقت المعاصر، والتي انتصرت أخيرا على الأنظمة السلطوية في القرن العشرين، أصبح القبول الضريبي ضحية نجاحاته، خصوصا مع تزايد العقلنة البرلمانية، فمع مرور الوقت تقوت السلطة التنظيمية وازدادت صلاحياتها ومجالات تدخلها مما أدى إلى إفراغ مضمون مبدأ القبول الضريبي من محتواه في المجال الضريبي، وتم تقييده بمجموعة من العوائق القانونية، سواء على المستوى الدستوري حيث تم اقتسام الاختصاص في المادة الضريبية ما بين السلطة التنظيمية والمشرع، أو من خلال الازدياد المتنامي لممارسة الاقتطاعات الغير المرخصة التي تقوم من خلالها الحكومة بتمويل بعض التكاليف الجديدة.

وهكذا بدأ مبدأ القبول الضريبي يفقد شيئا فشيئا من قيمته، ويفقد تلك الحمولة المتعلقة بالقبول الشعبي بالضريبة، مع تناقص دور البرلمانات في الحياة السياسية والمؤسساتية الناتج عن أعطاب الديمقراطية التمثيلية، ومن ثم انكب الكتاب المعاصرون أكثر بالبحث في بعده السوسيولوجي، وقد صاغ الأستاذ "كادوكس" هذه التفرقة بين الأبعاد القانونية والسوسيو– سياسية لمبدأ القبول، في مقاله سنة 1961[2]، واستنتج إلى جانب باقي الباحثين من بعده، أن القبول الضريبي الذي يمارسه ممثلي الشعب، مبدأ يرجع إلى شرعية الضريبة، وقبول البرلمان لا يلزم المكلف بصفة شخصية، ولكن الالتزام القانوني لأداء الضرائب يصاحبه التزام معنوي أو أخلاقي، الشيء الذي لا يمكن أن نفصله عن مفهوم الضريبة؛ فبدون موافقة الملزمين على الضرائب فإن القبول البرلماني هو كاف فقط في مواجهة القانون وليس له إلا حمولة جد محدودة[3].

فمفهوم القبول الضريبي، في اعتقاد "كادوكس"، يتطلب أكثر من القبول الشكلي للبرلمان، فهو وإن كان يقتضي بداية وقبل كل شي القبول من طرف ممثلي الأمة، فإنه

[1]- Pierre BELTRAME, L'impôt, Paris, MA Editions, 1987, p. 82.
[2]-Charles CADOUX, du consentement de l'impôt, op.cit. , pp. 423-450.
[3]-ibid, p. 427.

يقتضي أيضا بعضا من القبول بالضريبة المصوت عليها؛ فمفهوم القبول الشعبي للضريبة ليس له معنى ولا أهمية كالتي كانت له تاريخيا حيث يمكن أن نلاحظ وجود علاقة لدرجة كافية بين العنصرين الذين يقتضيهما القبول الضريبي، قبول أصيل لممثلي الأمة من جهة وثقة واعتقاد الملزمين في تمثيلية المنتخبين من جهة ثانية[1].

أما "بلترام" فالقبول في المادة الضريبية يرجع حسبه إلى منطلقين واقعيين، أولهما قانوني والآخر سوسيولوجي؛ فمن جهة، يعني هذا أن الضريبة يجب أن تقبل وفق الشكل وعن طريق الجهاز المنصوص عليه في الدستور حتى تتحقق شرعية الاقتطاع، ومن جهة ثانية، مبدأ القبول يأخذ مرجعه من القبول الفردي للضريبة، أي المساهمة الرضائية في الواجب الضريبي[2]، فهو يتأسس عبر مجرد "انخراط بسيكولوجي" مضمر في الضريبة من طرف الملزم.

وهكذا أصبح من الضروري التمييز بين القبول الضريبي كقاعدة قانونية لها قيمة سياسية، بمقتضاها لا يمكن أداء الضريبة إلا إذا تمت الموافقة عليها وقبولها من طرف ممثلي الأمة، أي الشكل الجماعي والمؤسساتي للقبول الضريبي، والشكل الآخر من القبول هو كذلك جماعي لكنه ضمني يقوم به الملزمون أنفسهم، عن طريق التصويت عبر ممثليهم، ويتعلق الأمر هنا بالانخراط النفسي للملزمين المتفق على تسميته القبول عبر الضريبة، هذا الشكل الأخير من القبول يتمم مبدأ القبول الضريبي كمبدأ قانوني.

كما أن هذا الشكل من القبول والذي يبقى له آثار قانونية مباشرة، لا ينقطع عن إثارة نفسه وجدته من طرف القانونيين، حيث الحديث عن نوع من المدنية الضريبية الجديدة[3] تقوم بإعادة ترسيم الالتزام المعنوي للمدنية الضريبية عبر الدور المحوري للإدارة الضريبية عوض البرلمان.

إن أهمية البحث في مبدأ القبول الضريبي، يرجع إلى الإشكالات الكبيرة التي يطرحها، والتي يعتبر التهرب والغش الضريبيين أحد أوجهها، إلى جانب باقي أشكال

---

[1]- ibidem, pp. 428-429.
[2]-Pierre BELTRAME, L'impôt, op. cit., p. 47.
[3]-Michel BOUVIER, quelle légitimité de l'impôt pour demain, op.cit, p.179.

مقاومة الضريبة[1]، فإن كان التهرب والغش الضريبيين أمرا طبيعيا وعاديا في جميع المجتمعات باعتباره تعبيرا عن حاجة نفسية ملازمة للإنسان في تجاوز القواعد الاجتماعية عموما[2]، فإن إتساع حجمه وتكلفته، واعتباره رياضة مفضلة للكثيرين كما يقال، يطرح بإلحاح شرعية هذا النظام، ومدى قبوله من طرف جميع الملزمين به.

ويعرف "بيير بيلترام" التهرب بمخالفة القانون من أجل عدم أداء الضريبة أو لتقليص مبلغها. وأهمية التهرب الضريبي تتجلى في صعوبة تقدير وتقييم كلفتها وحجمها، فمقدارها يصل إلى مستوى بين 15 و 20 بالمائة من الموارد الجبائية حسب البعض، بل إن الاقتصاد تحت أرضي أو ما يسمى ب"العمل السري أو الأسود" والذي تطور في الولايات المتحدة الأمريكية يجد أصله في حركة التمرد ضد الضريبة. والتي تقدم حسب الكثير من الاقتصاديين ك"ميلتون فريدمان"[3] بالنموذج الأصلي للسوق الحرة.

كما أن التبريرات النفسية والسوسيلوجية تبقى دائما قائمة في التهرب، فهو شكل من أشكال مقاومة الضريبة وسلوك تتحكم فيه المعطيات الداخلية والمتعلقة بنفسية المكلف، والمعطيات الخارجية المرتبطة بارتفاع الضغط الضريبي وغياب العدالة الجبائية أحيانا، وضعف الإدارة الضريبية أحيانا أخرى[4]، الشيء الذي يجعل من المواطن أكثر قابلية للتجاوب مع هذه الممارسة غير المكلفة للملزم من الناحية المادية.

وهكذا فإن الملزم لاعتبارات أن الضريبة تحرمه حسب تعبير "لامبيرت" من السعادة الفردية، يميل للتقاعس عن الأداء، فهي تحرمه من الاستهلاك والادخار الوسيلتين الأساسيتين للحياة، من تم فإن تهرب الملزم يجد سنده في الرغبة في الحفاظ على هاتين الوسيلتين.

---

[1]- تعتبر حركة "بوجاد" التي عرفتها فرنسا بين سنوات 1951 و 1957 من أهم هذه الحركات، حيث كانت السبب في إنشاء مجموعة من القواعد الضريبية لصالح الملزم في علاقته بالإدارة الضريبية.

[2]- يقول السياسي الفرنسي "جورج بانبيدو" إن "التهرب بالنسبة للضريبة كالظل بالنسبة للرجل"

[3]- (Milton FRIEDMAN).

[4]- جواد العسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق-أكدال، الرباط، الموسم الجامعي، 2000-2001، ص16.

لذلك فإن ظاهرة التهرب لعلاقتها أكثر بالجانب السيكولوجي لشخص الملزم فإنها ظاهرة عامة لدى كل الدول، غير أن الدول السائرة في طريق النمو كما يزعم "مارتينيز" تصل إلى نسب حادة، فأكثر من 80 بالمائة من المداخيل الضريبية التي تفترض أن تحصلها الدولة قد لا يمكن جبايتها من قبل خزينتها العمومية.

فإذا كانت مقاومة الضريبة تمت في القرون الماضية عبر الثورات، كرد فعل على القبول المؤسساتي، وجاء الحل سياسيا عبر تطوير الديمقراطية التمثيلية، فإن مقاومة الضريبة اليوم تتم عبر التهرب كرد فعل وتجاوب مع تطبيقات القبول بالضريبة سوسيلوجيا، وبالتالي لن يكون الحل إلا عبر تنمية الوعي الضريبي والمدنية الضريبية.

ورغم ذلك يبقى الحل السياسي قائما، فالضريبة تبقى دائما تشكل ذلك الرابط العضوي بين الحاكم والمحكوم، وبالتالي ضرورة تحسين الديمقراطية عن طريق تمثيلية شعبية ومشاركة سياسية واسعة وشفافية واضحة في الخطاب والممارسة والأهداف.

وتقدم لنا بعض التجارب حلولا في هذا الشأن، فتفعيل الاستفتاءات الشعبية يعد من ضمن العديد من الحلول التي تفرض تمثيلية حقيقية للملزمين رغم قلة التجارب في هذا الشأن، والنموذج السويسري، وبعض الولايات الأمريكية[1]، بينت بشكل جيد أن الأمر يتعلق بعملية ذات حساسية خاصة لتنحية كل أخطار الديماغوجية التي من الممكن أن تكون خطيرة جدا في الميدان الضريبي[2]، و يفيد القانون المقارن أن لكل دولة ممارسة مختلفة للاستفتاء، وفي الميدان المالي أقصت بعض الدول بشكل صريح في دساتيرها إمكانية القيام بأي استفتاء في الميدان المالي كفرنسا، وبشكل ضمني تم منعه من طرف ايطاليا والدانمرك.

كما تعتبر المجالس الضريبية فضاءات جيدة في إطار الديمقراطية التشاركية، للدراسة والبحث من طرف متخصصين عمليا ونظريا في الضريبة، للإجابة عن مختلف

[1]- خاصة بولاية كاليفورنيا
[2]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص52.

إشكالاتها المتعارضة والمستحدثة، ويعتبر مجلس الاقتطاعات الإجبارية بفرنسا نموذجا في هذا الخصوص.

كما يمكن في إطار الديمقراطية التشاركية أيضا إشراك المواطنين في صناعة القرار الضريبي بنفسهم، في جو من المسؤولية والشفافية والوضوح، سواء عبر آلية العرائض، الموجهة من طرف المواطنين للبرلمانات يطلبون منهم فيها تعديل قانون موجود أو تبني قانون جديد، أو من خلال ما يسمى بالديمقراطية المعلوماتية، عبر وضع منتديات حوار ونقاش حول الضريبة وحول قوانين المالية، تشرف عليها المؤسسات الحكومية المعنية، أو حتى المختصين الأكاديميين ولعل ما قام به "طوماس بكيتي" بفرنسا[1] يغري بتجربته مؤسساتيا.

الفرع الثاني: مبدأ القبول الضريبي بالمغرب

إن الاختصاص الحصري للمشرع في المجال الضريبي يعتبر إحدى المبادئ الأساسية للقانون العام، التي تكمن في سلطة فرض الضريبة كإحدى التجليات لممارسة السيادة، أي سلطة سن القانون وإعطاء الأمر بتنفيذه، مما يعني الارتباط العضوي بين الضريبة والقانون كظاهرتين لصيقتين بمفهوم السيادة[2].

وبالتالي فإن هذه القاعدة تعبر عن واقع سياسي أفرزه التطور التاريخي للبشرية من خلال عدة صراعات وثورات[3]، أدت في آخر المطاف إلى إرساء المؤسسات السياسية الحديثة على قاعدة الموافقة على الضريبة من طرف الشعب عبر ممثليه، والتي تعني التدخل الضروري للبرلمان في تأسيس أي ضريبة باعتباره ممثلا للملزمين، وذلك ما عبر

[1]- بعد إصداره كتابا مع مؤلفين آخرين، تحت عنوان" من أجل ثورة جبائية : الضريبة على الدخل في القرن الواحد والعشرون" والصادر سنة 2011، أسس موقعا الكترونيا مفتوحا للعموم بنفس العنوان سنة 2012 يعالج فيه إلى جانب المتصفحين الإصلاح الضريبي في القرن الواحد والعشرين:

http://www.revolution-fiscale.fr

[2]- Louis TROTABAS, et Jean Marie COTTERET, le droit fiscal, 7eme édition Dalloz, Paris, 1992, p.69.

[3]- Voir Gabriel Ardant, histoire de l'impôt, livre 2, fayard, Paris ,1972

عنه "مونتيسكيو" في كتابه روح القوانين بمقولته الشهيرة "إن حرية الشعب تكمن كلها في الضريبة"[1].

فالمال العام الذي هو موضوع التشريع المالي هو مال الأمة[2]، والمبدأ الديمقراطي يقتضي وجوب إشراك ممثلي الشعب في كل ما يتعلق بهذه الأموال، درءا لتجاوزات الحكومة التي قد تعتدي على أموال الشعب من خلال إرهاقهم مثلا بأعباء مالية لا يطيقون تحملها، وذلك احتراما للمبدأ القائل بعدم إمكانية فرض ضرائب إلا بعد الموافقة على ذلك من قبل ممثلي الشعب وبواسطة قوانين تصدر تعبيرا عن الإرادة العامة للأمة[3]. وعلى هذا الأساس تكون الضريبة المتمتعة بالقبول هي الضريبة الوحيدة التي تتمتع بالشرعية[4].

وما يجب الإشارة إليه أنه لكي يتحقق القبول، يجب أن ينخرط الملزم في النظام الضريبي وعيا وممارسة، وهو ما يتطلب توافر شرطين بداية في هذا النظام: من جانب يجب على الجميع أن يخضعوا لنفس الاقتطاعات وفي نفس الوضعيات والشروط، ومن جانب آخر يجب أن يكون الموضوع الضريبي معبر عنه بدقة في الضريبة التي يخضع لها[5].

فما هي تمظهرات مبدأ القبول الضريبي بالمغرب (الفقرة الأولى) وما هي حدوده (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: البرلمان ممثل الملزم

لقد نص الدستور المغربي على مؤسسة البرلمان وجعلها مؤسسة دستورية قائمة الذات، إلا أن التطور الذي عرفه العمل البرلماني عبر التجارب التي راكمتها الأنظمة

---

[1] « La liberté du peuple est toute dans l'impôt », cité par Louis TROTABAS et Jean Marie COTTERET, le droit fiscal ; op.cit., p.69.

[2]- المصطفى منار، واقع الأموال العمومية بين ضعف البرلمان وهيمنة الحكومة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 80، 2008، ص69.

[3]-Raymond Carre De Macberg, la loi, expression de la volante générale, Economica, Paris,1984, p.175.

[4]-Alain BARRERE , institutions financières, éd. DALLOZ ,1972, p.149.

[5]-Merouan BARNI, politique budgétaire et consentement a l'impôt au Maroc, thèse de doctorat en droit, université hassan2, Ain chok, f.s.j.e.s., Casablanca,2001-2002, p.1.

السياسية الغربية وخصوصا فرنسا، التي يستقي منها المغرب نظامه القانوني، قلص من أدوار وهيمنة البرلمان[1] في تحديد التوجهات العامة للدولة من خلال عقلنة أدائه واختصاصاته عبر ما يسمى بالعقلنة البرلمانية[2].حيث أصبح يقتصر دور البرلمان على التصويت ومناقشة المشاريع المتعلقة بميزانية الدولة مع ورود مجموعة من العراقيل القانونية المتعلقة بالآجال في مناقشة القوانين المالية لتحد بذلك من السلطة المالية للبرلمان[3].

والتجربة البرلمانية المغربية لم تعرف نفس مسار التجربة الفرنسية حيث أنها ولدت معقلنة منذ البداية مع دستور 1962، فليس هناك عصر ذهبي للبرلمان المغربي[4] بسط خلاله سيادته على القرار الضريبي، والملاحظ أن هذا الوضع الدستوري استمده المشرع المغربي من الدستور الفرنسي لسنة 1958، الذي حدد على سبيل الحصر الموضوعات التي يشرع فيها البرلمان، ليترك المجال واسعا لفائدة اللائحة (أو السلطة التنظيمية) كي تشرع بكل حرية ودون تقييد[5].

ومبدأ القبول الضريبي في المغرب، لم يأتي إلا مع الاستقلال، ومع تثبيت المؤسسات عبر الدستور المؤسس لسنة 1962، غير أنه يمكن الحديث عن إرهاصات هذا المبدأ في سنوات سابقة على الاستقلال، حيث كان بعض المغاربة لا يؤدون الضرائب التي كان يفرضها المخزن، حيث كانت القبائل الخارجة عن أوامره تعتبر بلادا للسيبة. كما يمكن الحديث هنا أيضا عن دور العلماء في إجازة بعض الفروض الجبائية التي كان يفرضها سلاطين المغرب أو رفضها من منطلقات دينية، عبر آلية الإجماع كما وقع مع ضريبة الترتيب التي أقرها المولى الحسن سنة 1881[6].

---

[1]- رشيد غازي، السياسات الاقتصادية بالمغرب، دراسة حول سيرورة القرار العام الاقتصادي، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، مراكش، 2012، ص 52.

[2]- « la rationalisation parlementaire »

[3]-Abdelkbir FIKRI, le parlement marocain et les finances de l'état, Afrique orient,1988, pp.30-33

[4]- Hammad ZOUITNI, les rapports entre le roi et le parlement a propos des articles 19-31 et 68 de la constitution marocaine, f.s.j.e.s. de Fès 1994, pp.73-81.

[5]- عادل الخصاصي، التشريع المالي المغربي بين متطلبات التنمية وتحديات العولمة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال- الرباط، 2010-2011، ص306.

[6]- الطيب بياض، المخزن والضريبة والاستعمار/ضريبة الترتيب 1880م-1915م، إفريقيا الشرق، الدار البيضاء، 2010.

فمبدأ القبول الضريبي كما هو معروف اليوم، والذي بموجبه يكون القرار النهائي في المادة الضريبية بيد البرلمان كممثل وحيد للأمة، عرفه المغرب كما أسلفنا مع صدور أول دستور للمملكة بتاريخ 14 دجنبر 1962، حيث كرس في فصله الخمسون 50 مبدأ الترخيص الميزانياتي الذي يضطلع به البرلمان عبر تصويته على قانون المالية، وقد شكلت ميزانية سنة 1963 فرصة لتفعيل مبدأ الترخيص البرلماني مع الحرص على ترابط تطوير الإطار القانوني للمالية العمومية والنهوض بالحقوق السياسية والاقتصادية والاجتماعية للمواطنين، وقد تم تفعيل هذا المبدأ بصدور القانون التنظيمي للمالية سنة 1963 والذي يعتبر أول دستور مالي للدولة[1]، والذي تم تعزيزه بمرسوم ملكي سنة 1967 متعلق بتطبيق مقتضيات القانون التنظيمي للمالية المتعلق بتقديم قوانين المالية[2].

ومبدأ القبول أو الترخيص بالاقتطاع من طرف ممثلي الأمة[3] يرجع إلى نص الدستور الحالي وإلى القانون التنظيمي للمالية[4] الجديد؛ فالفصل التاسع والثلاثون (39) من الدستور المغربي الحالي ينص على أنه "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور" والقانون هو أسمى تعبير عن إرادة الأمة[5] كما هو معلوم، حيث ينص الفصل الثاني من الدستور على أن "السيادة للأمة تمارسها مباشرة بالاستفتاء، وبصفة غير مباشرة بواسطة ممثليها.

تختار الأمة ممثليها في المؤسسات المنتخبة بالاقتراع الحر والنزيه والمنتظم".

كما ينص الفصل الثالث من القانون التنظيمي للمالية الجديد على أنه "يتوقع قانون المالية للسنة، لكل سنة مالية مجموع موارد وتكاليف الدولة، ويقيمها وينص عليها ويأذن بها.."

---

[1]- ظهير الشريف رقم 1.63.326 الصادر في 21 جمادى الثانية 1383 (9 نونبر 1963) بشأن القانون التنظيمي للمالية.

[2]- مرسوم ملكي رقم 331.66 بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967) المتعلق بتطبيق القانون التنظيمي للمالية.

[3]- ينص الفصل الثاني من الدستور المغربي على أن "السيادة للأمة، تمارسها مباشرة بالاستفتاء، وبصفة غير مباشرة بواسطة ممثليها، وتختار الأمة ممثليها في المؤسسات المنتخبة بالاقتراع الحر والنزيه والمنتظم"

[4]- ظهير شريف رقم 1.15.62 صادر في 14 شعبان 1436(2يونيو 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، الجريدة الرسمية عدد 6370 (18يونيو2015).

[5]- الفقرة الأولى من الفصل السادس من الدستور.

فالبرلمان يأذن إذن للحكومة عبر هذا القانون في تحصيل الضرائب وباقي موارد الدولة[1]، فطبيعة عمل مؤسسة البرلمان تظهر من خلال تمثيل المواطنين وتجسيد قبولهم الضريبي عبر آلية الإذن أو الترخيص، حيث من حق البرلمان أن يرفض تصديق الميزانية وأن يردها برمتها، لأن من يملك حق الإذن يملك حق الرفض[2]، وهذا ما نص عليه أيضا القانون التنظيمي للمالية من خلال المادة 36 والتي تنص على أنه يشتمل قانون المالية على جزأين: تحصر في الجزء الأول المعطيات العامة للتوازن المالي والذي يتضمن: الإذن في استخلاص المداخيل العامة وإصدار الاقتراضات؛ الأحكام المتعلقة بالموارد العمومية التي يمكن أن ينص قانون المالية على إحداثها أو تغييرها أو حذفها؛..."

والدستور الحالي جعل في ضل نظام المجلسين، سمو وأسبقية مجلس النواب على مجلس المستشارين في تمثيلية الأمة، خصوصا على مستوى التقرير في المجال المالي، حيث نص على أن قانون المالية، يودع بالأسبقية لدى مجلس النواب[3] كما تودع باقي القوانين أيضا بالأسبقية به ما عدا مشاريع القوانين المرتبطة بالجماعات الترابية وبالتنمية الجهوية، وبالقضايا الاجتماعية، والتي تودع بالأسبقية لدى مكتب مجلس المستشارين[4]، كما خص القانون التنظيمي أولوية مجلس النواب على مجلس المستشارين في دراسة ومناقشة قوانين المالية ويتجلى ذلك أساسا في الزمن المخصص لكل منهما في مناقشتها والتصويت عليها، حيث تدوم مع قانون المالية السنوي الأصلي 30 يوما مقابل 22 يوما لمجلس المستشارين، على أن تخصص له الكلمة الفصل خلال القراءة الثانية والتي تدوم 6 أيام[5]، وعلى مستوى قانون المالية المعدل تكون لمجلس النواب مدة 8 أيام ولمجلس

[1]- تنص المادة 11 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على أنه "تشتمل موارد الدولة على : الضرائب والرسوم، حصيلة الغرامات،..."

[2]- حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، 1987، بيروت، ص163.

[3]- الفقرة الأولى من الفصل 75 من الدستور

[4]- الفقرة الثانية من الفصل 78 من الدستور

[5]- المادة 49 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13.

المستشارين 4 أيام و ثلاثة 3 أيام للقراءة الثانية من طرف مجلس النواب[1]. كما أعطى الأسبقية لمجلس النواب في مراقبة تنفيذ قانون المالية من خلال قانون التصفية[2].

لكن البرلمان المغربي ورغم التنصيص على مبدأ تمثيليته للمواطن- الملزم من خلال مسطرة التشريع الضريبي إلا أن دوره يبقى جد محدود لاعتبارات كثيرة تحد من مبدأ القبول الضريبي، وهذا الواقع يطال جل البرلمانات المعاصرة نظرا لموجة العقلنة التي طالتها.

الفقرة الثانية: حدود مبدأ القبول الضريبي بالمغرب

إن البرلمان بالمغرب وكمثيله بفرنسا يعرف حدودا على مستوى سيادته المالية عموما والضريبية على وجه الخصوص، بالنظر للعقلنة التي تطال عمله، والتي تؤطرها قوانين أساسية كالدستور والقوانين التنظيمية، لكن هناك حدود أخرى مرتبطة بواقع البرلمان المغربي ومكوناته الحزبية، إضافة إلى معيقات أخرى ذات طبيعة ثقافية وإدارية.

فالبرلمان على الرغم من تمثيليته للأمة التي تفترض مشاركته في اتخاذ وبلورة السياسات العمومية، فإن موقعه الذي أناطه له الدستور، لم يتجاوز حد المصادقة على القرارات المتخذة ضمن القنوات القرارية ذات الطابع التقني[3]، فعدم قدرة المؤسسة التشريعية على تحقيق تراكم تشريعي لا يرجع فقط إلى حداثة عهدها ، بل إلى الآليات التي استعملها المركز القراري لعقلنة عملها دستوريا وسياسيا[4].

فعلى المستوى الدستوري والقانوني نجد مشاركة الحكومة في التشريع إلى جانب البرلمان، إذ صار البرلمان على هذا النحو لا يتوفر على اختصاص شامل وخالص في المجال الضريبي وأصبح يقتسمه مع الحكومة كما نص على ذلك الفصلين 77 و78 من

[1]-المادة 51 من نفس القانون التنظيمي.
[2]- المادة 65 من نفس القانون التنظيمي.
[3]- عبد المالك أحزرير، محاضرات؛ ذكره رشيد غازي،السياسات الاقتصادية بالمغرب..، مرجع سابق، ص55.
[4]-Abderrahman AMALOU, le parlementarisme rationalise au Maroc, DES, Rabat,1982, p.114

الدستور[1]، إذ يتكلف البرلمان فقط بوضع الأسس والقواعد العامة، وفي المقابل كل ما يتعلق بطرق التنفيذ يعتبر سلطة خالصة للحكومة والسلطات الإدارية بالنظر لعدم توفر البرلمان على جهاز تابع له يسهر على تنفيذ ما يقوم بتقريره[2]، وهذا ما يتضح من خلال غلبة مشاريع القوانين(الحكومة) على مقترحات القوانين(البرلمان)، في حين أن هذه المقترحات تنعدم في المجال الضريبي. غير أن ظاهرة انحصار سلطة البرلمان في المجال الضريبي تكاد تكون عالمية ما دام البرلمان الفرنسي يعاني من غياب المبادرة البرلمانية في المجال الضريبي والتي تمثل 10في المائة من نسبة التشريع الضريبي[3]. إضافة إلى اختصاصات استثنائية تتمتع بها الحكومة للتشريع خصوصا في الفترات الفاصلة بين الدورات البرلمانية.

كما تهيمن الحكومة على مسطرة التشريع المالي وتقود مسطرته وهذا ما يمكن استنباطه من المواد 52 و 53 و 54 و 55 و 56 من القانون التنظيمي للمالية الجديد حيث تبقى أهمها: عدم جواز عرض الجزء الثاني من مشروع القانون المالي على التصويت قبل التصويت على الجزء الأول، الدور الثانوي لمجلس المستشارين في المصادقة على مشروع القانون المالي، فرض تصويت إجمالي على مداخيل الميزانية العامة، وميزانية مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة، وتصويت عن كل صنف من أصناف الحسابات الخصوصية للخزينة. إضافة إلى التحكم في الجدولة الزمنية لمناقشة قانون المالية السنوي والتصويت عليه. وللحكومة أيضا الحق في عرضه بطريقة استعجالية أمام البرلمان، كما يسجل غياب أي جزاء عند خرق الحكومة لمقتضيات قانونية متعلقة بمسطرة صياغة قانون المالية والمصادقة عليه خصوصا المتعلقة بالتأطير الزماني لهذه المسطرة.

[1]- ينص الفصل 77 من الدستور على أن البرلمان والحكومة يسهران على الحفاظ على توازن مالية الدولة، في حين أن الفصل 78 ينص على أن " لرئيس الحكومة ولأعضاء البرلمان على السواء حق التقدم باقتراح القوانين .."

[2]- رشيدة سيف الدين، سؤال الإصلاح الضريبي بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، جامعة الحسن الأول، سطات، السنة الجامعية 2012-2013، ص 10.

[3] - Voir Driss KHOUDRY, gouvernance, finances publiques et management intégré, édition maghrébine, Casablanca, 2000, p.189et 190.

كما تتمثل حدود دور البرلمان من خلال الوقت المخصص لمناقشة قانون المالية ودراسته والمصادقة عليه والذي أصبح مقلصا أكثر مع القانون التنظيمي الجديد[1] حيث أصبح 58 يوما فقط[2]، إلى جانب إكراهات القاعدة الذهبية للتوازن المالي، حيث ينص الفصل 77 من الدستور على أنه:"..للحكومة أن ترفض، بعد بيان الأسباب، المقترحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان إذا كان قبولها يؤدي بالنسبة لقانون المالية إلى تخفيض الموارد العمومية، أو إلى إحداث تكليف عمومي، أو الزيادة في تكليف موجود."

كما يحد من سلطات البرلمان في مجال التشريع الضريبي معيقات ذات طابع سياسي وواقعي، فعلى المستوى السياسي نجد، ما هو مرتبط بالخريطة السياسية والحزبية في المغرب، وما هو مرتبط بتشكيلة الحكومة، وبتشكيلة مجلسي البرلمان، والمعارضة والأغلبية فيهما.

فطبيعة النظام الحزبي والانتخابي القائم على التعددية، إضافة إلى أسلوب الانتخاب باللائحة يؤدي إلى استحالة قيام حكومة عبر حزب وحيد، وهو ما يتطلب ضرورة قيام ائتلاف حكومي من مجموعة من الأحزاب قد تصل إلى خمسة أو ستة أحزاب لضمان استقرارها، ودعمها في مشاريعها من طرف البرلمان.

كما أن نظام الغرفتين بالمغرب، وبالرغم من التنصيص على سمو مجلس النواب على مجلس المستشارين، وجعله صاحب الكلمة النهائية في الفصل في التشريعات المالية والضريبية، إلا أن موقع مجلس المستشارين يمكن أن يكون كابحا لعمل الحكومة خصوصا وأنه يضم ممثلي تشكيلات مهنية وسوسيواقتصادية وازنة، يمكن أن تجر النقاش الضريبي خارج مقر البرلمان إلى الشارع مع ممثلي الشغيلة، أو إلى المنتديات الاقتصادية والمالية مع الباطرونا والتي تقام في إطار الشراكة مع الفاعلين الأساسيين في صناعة القرار الضريبي كإدارة الضرائب وشركاء المغرب الماليين والاقتصاديين الدوليين.

[1]- المادة 49 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13.
[2]- بعدما كان 70 يوما حسب الفصلين 33 و 34 من القانون التنظيمي للمالية رقم 7/98.

لكن يبقى الفاعل والذي يجب أن يكون الأساسي داخل هذه الدينامكية التمثيلية في المؤسسة البرلمانية هو الحزب السياسي المغربي، حيث يشكل أكبر نقائص هذا المسلسل ولاعتبارات عدة؛ سوسيو–سياسية، تاريخية ودستورية أيضا، تجعل من الحزب السياسي لا يمثل المواطن– الملزم.

ويمكن إرجاع هذا التخلف إلى طبيعة دور الأحزاب السياسية داخل النظام السياسي والدستوري المغربي الذي يقتصر على التأطير والتمثيل(المواطنين)، حيث يبقى وضعها مساوي للمجالس الجماعية والمنضمات النقابية والغرف المهنية، فالنص الدستوري لم ينص على باقي وظائف الأحزاب كالوظيفة الأيديولوجية والوظيفة الانتخابية[1] وذلك لتفادي الانزلاقات السياسية التي من شانها أن تقوي هيمنة الأحزاب والتأثير على الفلسفة العامة للدولة، وضمان عدم صعود أية قوة سياسية مؤطرة يمكنها إلى جانب المؤسسة الملكية الأخذ بدواليب الدولة والتحكم في اللعبة السياسية[2].

كما تساهم نسبة المشاركة الانتخابية المتدنية في هذا الخلل، رغم أن أكثر من نصف البالغين سن التصويت غير مقيدين في اللوائح الانتخابية، وهذا راجع إلى أن فكرة الحزب في المغرب لم تترسخ في المخيال الجماعي المغربي، بحيث أن مفهوم الحزب ينبني على حمولة تفيد التقسيم والتفريق، الشيء الذي جعل من الصعب انغراسها في الاعتقاد الجماعي الذي ينبني على الرصيد الديني والتاريخي[3] .

كما نجد غياب الأيديولوجية الواضحة لدى الأحزاب السياسية، والتي تميز كل حزب سياسي عن غيره، ويؤيد "ميشيل روسي" هذا الطرح بقوله :" إن كثرة الأحزاب وتعدد مقولاتها الأيديولوجية لا يخفي مع ذلك التقارب في الأفكار والبرامج لعدد كبير منها[4]". ويمكن تفسير هذا المعطى بطبيعة الأحزاب السياسية في الدول النامية وحسب العديد من الدراسات، حيث تبقى بعيدة بعض الشيء عن الأيديولوجيا على اعتبار أهمية وأولوية

[1]- لم يشر الدستور ولا القانون التنظيمي للأحزاب أيضا إلى مهام ممارسة السلطة أو حتى المشاركة فيها، واقتصر على ذكر مهام التأطير والتمثيل.

[2]-N. BENSBIA, multipartisme et l'élection, in revue Alassas, n° 53, juin 1983, p.6 :
- ذكره رشيدغازي، السياسات الاقتصادية بالمغرب دراسة حول سيرورة القرار العام الاقتصادي، مرجع سابق، ص52.

[3]- شقير محمد ، ص57: ذكره رشيد غازي في أطروحته السياسات الاقتصادية بالمغرب دراسة حول سيرورة القرار العام الاقتصادي 2012، ص 51.

[4]-Michel ROUSSET, le Royaume du Maroc , Ed Berger Levrant, Paris , 1978, p.39.

التنمية وكذا البناء الديمقراطي لبعضها على مسالة الخيارات الأيديولوجية. حيث غالبية الأحزاب تدعم النظام السياسي عبر تحقيق نوع من التغذية الاسترجاعية التي يحتاجها من أجل استمرار يته، ويعود سبب هذا العجز إلى طموح المجموعات المثقفة التي تكون الحزب في الحصول على المراكز الحساسة في أجهزة الدولة أو محاولة الحفاظ عليها، ولعل تاريخ الأحزاب السياسية المغربية حافل بمثل هذه النماذج، فحزب التجمع الوطني للأحرار تأسس بمبادرة من بعض الوزراء (أحمد العلوي في فاس، والطيب بن الشيخ في مكناس، وأحمد رمزي في آكادير) وقد حدد المؤتمر التأسيسي مبادئ الحزب وهي مستمدة في الجزء العريض منها من الإرث الدوكولي كما بلوره حزب التجمع من أجل الجمهورية الذي أنشأه جاك شيراك سنة 1976[1].

فالأحزاب السياسية المغربية لا تتوفر على أيديولوجية واضحة المعالم يستقل بها كل حزب عن غيره من الأحزاب ، فرغم اختلاف "التقارير الأيديولوجية" فإنها تغترف في آخر المطاف من نفس "المعين الأيديولوجي" وقد نبه "كامو" إلى هذه الظاهرة حين وصف التعددية الحزبية بالمغرب[2] بأنها لا تعدو أن تكون شكلا من أشكال "التوحد الأيديولوجي"[3]، وقد سبق أن تنبه "رازيني"[4] للظاهرة نفسها حين أشار إلى عدم استناد أيديولوجية الأحزاب المغربية إلى مفهوم اليمين واليسار من غير أن يكون لذلك أي تأثير داخل الحزب". ولعل البرامج الانتخابية للأحزاب السياسية توضح هذا المعطى، حيث قام أحد قادة الأحزاب المغربية في الانتخابات التشريعية الأخيرة لسنة 2016 إلى تسجيل برنامج حزبه الانتخابي لدى مؤسسة الملكية الفكرية حتى لا يطاله التقليد[5].

---

[1]- عادل فراج، القرار العام وبلورة السياسة العامة: مقاربة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، السنة الجامعية 2005-2006 ، ص157.

[2]-Michel CAMAU, la notion de démocratie dans la pensée des dirigeants maghrébins, CNRS,1971, p.224.

[3] -monisme idéologique

[4]-Rezette ROBERT , les partis politiques marocains, presse de la fondation nationale des sciences politiques, 2eme éd , 1955, p.135.

[5]- حزب مغربي يسجل برنامجا انتخابيا في إطار الملكية الفكرية: https://m.le360.ma/ar/politique/90281، تاريخ الزيارة 2017/07/11 على الساعة 12:14:53

كل هذا يؤدي إلى ضعف الانسجام الحكومي، خصوصا مع وجود التقنوقراط، والطبيعة الائتلافية للحكومات المغربية، مما يؤدي إلى ضعف مساهمة الأحزاب في القرار وصنعه.

أما على مستوى المعيقات الواقعية، فنجد ضعف الإمكانيات المعرفية والتقنية للبرلمانيين، وضعف التكوين لدى النواب في المجال المالي والضريبي الذي يتسم بالتعقيد والصعوبة حتى على أصحاب الاختصاص، فالفرق البرلمانية لا تتوفر على الخبرة اللازمة لتحليل المشروع، والوقوف على مختلف الجوانب التي قد تحتاج إلى اقتراحات لرفع مستواه إلى الحد المطلوب. وبطبيعة الحال فإن الفرق تلجأ إلى خبراء أحزابها للقيام بهذا العمل، وهو ما لا يتأتى دائما، إما لندرة هؤلاء الخبراء، أو لعدم تفرغهم، أو لعجز الحزب عن استقطاب العدد الكافي منهم في هذا المجال أو ذاك.

وعلى ضوء هذه الحقيقة، فإن البرلمان المغربي في حاجة إلى توظيف عدد من الخبراء في القانون والاقتصاد والمالية، وبصفة خاصة في المجال الضريبي[1] كما هو حال بعض التجارب والتي تخصص خبراء ومستشارين لكل برلماني عوض الفريق النيابي بأكمله.

كما أن تعدد مهام البرلماني التشريعية والرقابية تساهم في ضعف أدائه على مستوى تجويد التشريع الضريبي بل حتى المساهمة الفاعلة في إقراره، وهذا ما يحاول التغطية عليه بالسجالات الشفوية في الجلسات العامة بالبرلمان أثناء مناقشة القانون المالي عبر إثارة بعض النقاط المرتبطة بالزيادة في بعض الضرائب لإثارة الطبقة الناخبة ليس إلا، حيث سرعان ما يصوت لصالحها عند الجلسة العامة المخصصة للتصويت على قانون المالية السنوي.

كل هذا يؤدي إلى غياب القبول الضريبي وبالتالي إلى مقاومات للضريبة تتخذ أشكالا متعددة من التهرب إلى الغش إلى الإقبال على الاقتصاد غير المهيكل.

[1]-عبد الحميد عواد، الإصلاح الميزانياتي بالمغرب، مؤلف جماعي، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد21، دجنبر 2005، ص24.

الفرع الثالث: مسطرة اتخاذ القرار الضريبي والشرعيات المتعددة للسلطة الحكومية

إن مشروعية الحكومة في اتخاذ القرار الضريبي مشروعية مرتبطة بالإنجاز وبالواقع، فهي المسؤولة عن تنزيل برنامجها الحكومي[1] والذي لا يتم إلا عبر ميكانيزمات الميزانية العامة للدولة وأساسا عبر قانون المالية، كما تتمتع الحكومة بمشروعية الواقع انطلاقا من تملكها للمعلومة الاقتصادية والاجتماعية والمالية عبر أجهزتها السياسية والإدارية[2]، فالقرار الضريبي لا يمكن اتخاذه في معزل عن هذه المعلومات والمعطيات.

كما أن دور الإدارة في عصرنا الحالي لم يعد يقتصر على مجرد تنفيذ القرارات السياسية التي تصدرها المؤسسات السيادية كما كان عليه الحال في ظل النظام الليبرالي التقليدي، وقد استطاعت الإدارة أن تجد لنفسها موقعا متميزا يوضح أهمية العلاقة التي تقوم ما بين الأجهزة السياسية الحكومية وبين الإدارة[3] حيث أصبح الوضع يفرض تكامل الأدوار وتعاونا إزاء أي مسلسل يتوخى اتخاذ القرار.

فكيف إذن تتنافس المؤسسة الحكومية عبر مكوناتها الوزارية القرار الضريبي مع الطبقة التقنوقراطية؟ والتي تبسط نفوذها على مداخل القرار الضريبي ومخرجاته داخل مختلف أجهزة الدولة الإدارية؟

الفقرة الأولى: الحكومة وشرعية تنزيل البرنامج الحكومي من خلال القانون المالي

إن الحديث عن الحكومة كهيئة مستقلة في اتخاذ القرار العمومي والضريبي على الخصوص، لا تستقيم في ظل النظام السياسي والإداري المغربي المتسم بمجموعة من الخصوصيات، فرغم التنصيص على ممارسة رئيس الحكومة للسلطة التنفيذية[4]، فإن الملك

---

[1]- ينص الفصل 89 من الدستور في فقرته الثانية على أنه "تعمل الحكومة، تحت سلطة رئيسها، على تنفيذ البرنامج الحكومي وعلى ضمان تنفيذ القوانين.."

[2]- تنص الفقرة الثالثة من الفصل 89 من الدستور المغربي على أن "الإدارة موضوعة تحت تصرفها، كما تمارس الإشراف والوصاية على المؤسسات والمقاولات العمومية".

[3]-Charles DEBBACH, institutions et droit administratif, 2ème édition, PUF, Paris, 1982, p 30 et suite.
توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص 138.

[4]- الفصل 89 من الدستور.

هو الذي يرأس مجلس الوزراء، ويعين رئيس الحكومة من الحزب السياسي الذي تصدر انتخابات أعضاء مجلس النواب، وباقي أعضائها باقتراح من رئيسها، ويعفيهم من مهامهم باقتراح منه بعد استشارة رئيس الحكومة، ويعفي الحكومة باستقالة رئيسها[1]، وهنا يجب التمييز عند التطرق للسلطة التنفيذية إلى اختصاصات مجلس الحكومة الذي يرأسه رئيس الحكومة[2]، واختصاصات المجلس الوزاري الذي يرأسه الملك[3]، فاختصاصات هذا الأخير أعم وأشمل، كما أن مداولات مجلس الحكومة تبقى خاضعة لمراقبة رئيس الدولة حيث يجب أن يطلع عليها الملك[4].

وإذا كانت العقلنة البرلمانية، قد مكنت الحكومة من المشاركة في التشريع إلى جانب البرلمان، فإنها تتمتع بحق حصري بالمبادرة والإشراف فيما يخص قانون المالية السنوي، حيث أن مشروع قانون المالية وقبل أن يصل إلى قبة البرلمان لمناقشته والمصادقة عليه، يمر بسيرورة من التفاعلات داخل دواليب الأجهزة الحكومية والإدارية.

وهكذا تتم مرحلة تشاورية مع البرلمان انطلاقا من 31 يوليوز تطلع خلاله الحكومة على تقدم تنفيذ قانون المالية للسنة الجارية وكذا البرمجة الميزانياتية لثلاث سنوات، وبعدها تبدأ صياغة مشروع القانون حتى إيداعه بمجلس النواب في 20 من أكتوبر، وقبل ذلك يعطي رئيس الحكومة الانطلاقة الفعلية لإعداد مشروع قانون المالية؛ حيث يدعو في أجل أقصاه 15 مارس بواسطة منشور الآمرين بالصرف لإعداد مقترحاتهم المتعلقة بالبرمجة الميزانياتية لثلاث سنوات، مدعومة بأهداف ومؤشرات نجاعة الأداء. تتم دراسة المقترحات المذكورة أعلاه، قبل 15 ماي، داخل لجان البرمجة ونجاعة الأداء التي تضم ممثلين عن مصالح الوزارة المكلفة بالمالية وممثلين عن مصالح القطاعات الوزارية أو

---

[1]- الفصل 47 من الدستور.

[2]- الفصل 92 من الدستور.

[3]- ينص الفصل 49 من الدستور المغربي على أنه:"يتداول المجلس الوزاري في القضايا والنصوص التالية:
- التوجهات الإستراتيجية لسياسة الدولة؛
-...
- التوجهات العامة لمشروع قانون المالية؛
- مشاريع القوانين الإطار المشار إليها في الفصل 71(فقرة2) من هذا الدستور".

[4]- الفقرة الثانية من الفصل 92 من الدستور.

المؤسسات المعنية[1]. كما يدعوهم أيضا بمنشور لإعداد مقترحاتهم المتعلقة بالمداخيل والنفقات عن السنة المالية الموالية[2] وتوجيهها إلى وزارة المالية وفق جدول زمني محدد في المنشور.

كما تتمتع الحكومة بحق الإشراف من خلال مسطرة صياغة قانون المالية عبر سلطتها التقديرية في رفض تعديلات البرلمانيين وفق الفصل 77 من الدستور حيث "للحكومة أن ترفض، بعد بيان الأسباب، المقترحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان، إذا كان قبولها يؤدي بالنسبة لقانون المالية إلى تخفيض الموارد العمومية، أو إلى إحداث تكليف عمومي، أو الزيادة في تكليف موجود"، كما أن بعض المقتضيات الدستورية لا نجد لها آثارا قانونية عند مخالفتها مما يوسع من هامش حرية الحكومة في التشريع المالي على خلاف البرلمان.

كما يتمتع رئيس الحكومة بالحق في التنسيق والتحكيم بين وزير المالية والوزراء فيما يخص تحديد الميزانيات الفرعية لقطاعاتهم الوزارية؛ فالوزراء حسب الفقرة الثانية من الفصل 93 يقومون بتنفيذ السياسة الحكومية المسندة إليهم من قبل رئيس الحكومة، ويطلعون مجلس الحكومة على ذلك، بل إن وزير المالية يتولى تحضير مشاريع قوانين المالية تحت سلطة رئيس الحكومة[3].

كما تتمتع الحكومة بحق تعديل بعض مقتضيات قانون المالية في بعض الحالات المنصوص عليها في الدستور، كحالات الضرورة الملحة، أو في الفترة الفاصلة بين ولايتين برلمانيتين. لكن ما يجب الإشارة إليه أنه إذا كانت الحكومة تتمتع ببعض الصلاحيات عند تنفيذ القانون المالي، فإنها تنصرف إلى الجانب الإنفاقي فقط دون التعديل في جانب الموارد والضرائب، وهو ما يلاحظ من خلال ما جاء في المادة 60 من القانون التنظيمي للمالية التي تنص على أنه "طبقا للفصل 70 من الدستور، يمكن في حالة

[1]- المادة 2 من مرسوم رقم 2.15.426 صادر في 28 من رمضان 1436(15يوليو 2015) يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية.جريدة رسمية عدد 6378 بتاريخ 16 يوليوز 2015.
[2]- المادة 4 من نفس المرسوم.
[3]- المادة الأولى من نفس المرسوم.

ضرورة ملحة وغير متوقعة ذات مصلحة وطنية، أن تفتح اعتمادات إضافية بمرسوم أثناء السنة، ويتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان مسبقا بذلك" وكذا في المادة 62 التي تنص على أنه "يجوز للحكومة أثناء السنة المالية وقف تنفيذ بعض نفقات الاستثمار إذا استلزمت ذلك الظروف الاقتصادية والمالية، ويتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان مسبقا بذلك"، لكن " إذا لم يتم في نهاية السنة المالية التصويت على قانون المالية أو لم يصدر الأمر بتنفيذه، بسبب إحالته على المحكمة الدستورية، تطبيقا للفصل 132 من الدستور، فإن الحكومة تسترسل العمل، في هذه الحالة باستخلاص المداخيل طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية الجارية عليها، باستثناء المداخيل المقترح إلغاؤها في مشروع قانون المالية؛ أما المداخيل التي ينص المشروع المذكور على تخفيض مقدارها، فتستخلص على أساس المقدار الجديد المقترح[1]، أي أن المشرع هنا أخذ بحقوق الملزم المكتسبة، وبنظير القاعدة الجنائية المتمثلة في القانون الأصلح للمتهم، حيث لا يلتزم الملزم إلا بالقواعد الضريبية التي في صالحه.

كما أنه إلى جانب قانون المالية تنفلت بعض مجالات التضريب عن إطار قانون المالية والسلطة التشريعية، حيث تخضع للسلطة التنظيمية للحكومة، كمسطرة التفاوض حول الاتفاقيات الجبائية الدولية والداخلية، وتتمدد هذه السلطة التنظيمية أيضا بخصوص الاقتطاعات الاجتماعية أو المساهمات الاجتماعية التي تبقى بنفس الخصوصية الجبرية والمفروضة كالضريبة، إلا أنها لا تخضع لمبدأ الشرعية الضريبية، يتعلق الأمر هنا بظهور قطاع جديد من الاقتطاعات ذات طبيعة مختلفة، كما هو الأمر مع شبه الضرائب، والتي تمثل تطور السلطة التنظيمية في المجال الضريبي، حيث انزلاق مهول من مجال القانون إلى المجال التنظيمي[2].

[1]- الفصل 75 من الدستور.

[2] -Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscal, op. cit, p.44.

كما نجد أيضا حقوق الجمرك والتي تنشا وتعدل عبر مرسوم حكومي فقط، حيث أن البرلمان لا يقوم إلا بالترخيص بالتحصيل[1].

لكنه في الواقع يرجع الإشراف الفعلي لإعداد مشروع قانون المالية لوزير المالية، ويفسر ذلك بكون وزير المالية هو المسئول عن التوازن العام للميزانية ويشرف مباشرة على جميع المصالح الإدارية المختصة بتحصيل الموارد، كما أنه يطلع، بصورة دقيقة بواسطة المراقبين العامين للالتزام على جميع النفقات الحكومية، وقد حدد الفصل الأول من المرسوم المتعلق باختصاصات وتنظيم وزارة المالية، صلاحيات وزير المالية في هذا المجال، فنص على أنه " يتولى وزير المالية إعداد السياسة المالية والنقدية وسياسة القرض والمالية الخارجية للدولة، ويتبع تنفيذها وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها ولهذا الغرض يعهد إليه على الخصوص بما يلي: ..– تحضير مشاريع قوانين المالية والسهر على تنفيذها.."، وهو ما أكده أيضا القانون التنظيمي للمالية الجديد في مادته 46 بنصه على أنه "يتولى الوزير المكلف بالمالية تحت سلطة رئيس الحكومة إعداد مشاريع قوانين المالية طبقا للتوجهات العامة المتداول بشأنها في المجلس الوزاري وفقا للفصل 49 من الدستور"[2].

ويباشر وزير المالية مسطرة تحضير مشروع القانون المالي، حيث "يقدم..أمام مجلس الحكومة، قبل 15 يوليو من كل سنة، عرضا حول تقدم تنفيذ قانون المالية الجاري كما يقدم برمجة موارد وتكاليف الدولة لثلاث سنوات بالإضافة إلى الخطوط العريضة لمشروع قانون المالية للسنة الموالية"[3]، ويتسلم من الآمرين بالصرف المعلومات والبيانات المتعلقة بتنفيذ قانون المالية الجاري حسب الدورية والكيفيات التي يحددها الوزير المكلف بالمالية[4]، وتسهر مديرية الميزانية بوزارة المالية على تجميع التقديرات الخاصة بمختلف الوزارات وتعهد بها إلى خبراء من وزارة المالية لإخضاعها للدراسة وإعداد تقارير

[1]-"le parlement ne fait qu'en autoriser la perception" : Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscal, op.cit., p34.

[2]- الفقرة الأولى من المادة 46 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13.

[3]- المادة 3 من المرسوم التطبيقي رقم 2.15.426.

[4]- المادة 5 من نفس المرسوم.

بشأنها، وبعد أن تفرغ المديرية من ذلك تبدأ حلقات مناقشة ميزانية كل وزارة على حدة في إطار لجان تضم كلا من مديرية الميزانية بوزارة المالية، والمسئول الذي قام بدراسة ميزانية الوزارة المعنية، وممثل عن هذه الوزارة فضلا عن ممثل في التخطيط عندما يتعلق الأمر بمناقشة نفقات التجهيز.

وتتم المناقشة بندا بندا، وفي حالة حدوث خلاف يستعصى على اللجنة حله، فإن الأمر يعرض على وزير المالية والوزير المعني بالخلاف، فإذا تعذر الحل رفعت القضية إلى رئيس الحكومة الذي يحاول التوفيق بين الطرفين، فإن لم يفلح في ذلك، فإن الكلمة الفصل ترجع إلى مجلس الوزراء[1].

وبعد انتهاء وزير المالية من إعداد مشروع القانون المالي يعرضه على أنظار مجلس الوزراء خلال أجل محدد، حيث يبقى هذا الأخير صاحب الكلمة النهائية في تحديد أو توجيه إعداد مشروع القانون المالية، وبالأساس إلى رئيسه[2].

وتتخذ المراسيم والقرارات الوزارية التي ترافق صدور قوانين المالية، الشكل الأبرز لتدخل الحكومة أيضا في التشريع الضريبي، وهنا يتجسد دور الفنيين والخبراء داخل الجهاز الحكومي والإداري ودورهم في بلورة مقترحات السلطة التنفيذية عبر جهازيها؛ المجلس الحكومي ومجلس الوزراء.

الفقرة الثانية: الطبقة التقنوقراطية والاحتكار التقني للقرار الضريبي

إن القدرة على تدبير الإكراهات الاقتصادية في ظل احترام التحالفات السياسية السائدة لا القدرة على حل الأزمة هي قوة التقنوقراط[1] بالمغرب، وهي العامل المحفز والأساسي لوجودهم داخل الهيئات التقريرية، من خلال احتكارهم للمعرفة والخبرة[2].

[1]- فراج عادل، القرار العام وبلورة السياسة العامة...، مرجع سابق، ص126.

[2]-Mustapha SEHIMI, la prépondérance du pouvoir royal dans la constitution marocaine, Revue du droit public et de la science politique en France et a l'étranger, janvier-février 1984, p.106.
ذكره عادل فرج، القرار العام وبلورة السياسة العامة...، مرجع سابق ، ص127.

فالعلاقة بين السياسيين والتيقنوقراط كانت دائما قائمة على مجموعة من التقاليد تقوم على تعايش وظيفة عمومية محايدة مع حكومة مسؤولة، الأولى في خدمة الثانية بعيدا عن مكوناتها الحزبية والسياسية، والثانية في احترام لهيكل الوظيفة العمومية المستقل. لكن مع التدبير الجديد أصبحت هذه الحدود غير قائمة، فأصبحنا أمام موظفين سامين أصحاب مسارات مهنية وتقنية عليا تشتغل مع جميع الحكومات المتعاقبة، حيث أصبحنا أمام طغيان الإداري على ما هو سياسي، وفي هذا الإطار يعتبر "هود"[3] أن التدبير العمومي الجديد يقوم على تزاوج أدلوجتين، الأولى تقوم على الاقتصاد الجديد المؤسسي الذي يقوم على حرية الاختيار وعلى ميكانيزمات السوق، والأدلوجة الثانية مرتبطة بتقاليد التدبير العلمي والذي يقوم على التدبير وفق الأهداف والنتائج وعلى الاستقلال التنظيمي، وفق مقولة التدبير للمدبرين[4]. حيث يعتبر"هود" أن العلاقات بين السياسي والإداري هي بمثابة سوق بيروقراطية يلتقيا فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة وفي إطارها يتمتع السياسيون بقدر من المشروعية في حين يتمتع الإداريون بنوع من المعرفة والاختصاص يمارسون خلالها نوعا من التبادل، هذه العملية وجدت مكانتها داخل البنية الحكومية. فهذا السوق هو بمثابة توافق بين السياسيين المنتخبين والبيروقراطيين المعينون، كما تعرفه وطورته المملكة المتحدة خلال القرن19[5].

وبالمغرب تعرف هذه الطبقة التيقنوقراطية تواجدا مهما على مستوى الفعل التقريري خصوصا الاقتصادي والمالي، هذا الأخير الذي لا يمكن فصله عن القرار الضريبي، فطبيعة القضايا الضريبية المتسمة بالتقنية والتعقيد، جعلت السياسي يستجدي عون الخبراء والفنيين من أجل تحضير وبلورة القرار الضريبي، مما يجعل هؤلاء على مستوى من الكفاءة الفنية والخبرة البيروقراطية الفائقة والتي تضع بين أيديهم سلطة غير مباشرة

---

[1]- التقنوقراط هم طبقة الخبراء والأطر العليا والسامية في مجالات تخصص متعددة تهم أساسا الجانب المالي والاقتصادي والمحاسباتي وهي المكلفة بتنزيل السياسات العمومية من مجرد أفكار ومبادئ إلى أرقام وبرامج قابلة للتطبيق، أما البيروقراط فهم طبقة أقل تأهيلا وتتكون من الموظفين الذين يسهرون على تطبيق السياسات العمومية

[2]- عادل فرج، القرار العام وبلورة السياسة العامة...، مرجع سابق، ص 312.

[3] -Hood C. et Lodge M. ,the politics of public service bargains; reward, competency, loyalty and blame, New York; oxford university press, 2006.

[4] -« La gestion pour les gestionnaires »

[5]-Revue internationale des sciences administratives, numéro spéciale sur les marches bureaucratiques (public service bargain), volume 79, numéro 1, mars 2013, p.5.

وتؤسس لقوة فاعلة في العمل الحكومي السياسي، ففي الميدان الضريبي تغيب السلطات الحكومية والسياسية لتترك مكانها للحضور المتزايد للفنيين والخبراء، طالما أن الإدارة هي مركز تتجمع فيه القيم الاجتماعية والجهود البشرية[1].

وبهذا يصبح التيقنوقراط وبحق، هم تقنيون أو موظفون يزيحون بحكم الواقع أو القانون رجال السياسة من ممارسة السلطة، حسب معجم المصطلحات القانونية[2].

والطبقة التقنوقراطية بالمغرب تتواجد في مستويات متعددة من مسلسل اتخاذ القرار الضريبي بالمغرب، فهي تتواجد في محيط المجلس الوزاري، ومجلس الحكومة وأيضا بالإدارة بما فيها الضريبية. فعلى المستوى الأول نجد مستشاري الملك، وفي الجانب الثاني نجد الوزراء التقنوقراط ووزراء "القطاعات السيادية" والأمين العام للحكومة إلى جانب مدراء المؤسسات المالية والاقتصادية كوالي بنك المغرب ومدراء المقاولات والمؤسسات الإستراتيجية[3] كصندوق الإيداع والتدبير وصندوق الحسن الثاني للتنمية، والمدراء المركزيون بوزارة المالية كمدير الخزينة، وفي المستوى الثالث نجد الإدارة الضريبية وبعض كبار موظفي وأعضاء الدواوين الوزارية، هذه الطبقة التي تشكل فريقا متكاملا من العمل، وتشكل أيضا ما يسمى بسوق أو مجال تبادل بيروقراطي[4] بينهم وبين الفاعل السياسي الأساسي وفاعلين آخرين أقل تأثيرا في الحقل السياسي[5]، حيث نجد مجموعة من الأبعاد أو الاتفاقات الصريحة أو غير الصريحة في مجال المسؤولية والتعيين والمسار المهني[6] والحياد السياسي[1] والالتزامات، ومدد الاشتغال والمهام[2].

---

[1] -Herbert SIMON a , l'administration et le processus de décision, collection gestion dirige par Vincent et Yves Simon, 1983, p.6 et suite.

-ذكره، توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص 139.

[2]-Technocratie : régime ou les techniciens et fonctionnaires supplantent en fait ou en droit les hommes politiques dans l'exercice du pouvoir : Lexique des termes juridiques,12eme édition, Dalloz, p.512.

[3]-انظر الملحق رقم 2 بالقانون التنظيمي المتعلق بالتعيين في المناصب العليا (ظهير شريف رقم 1.12.20 صادر في 17 يوليو 2012 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 02.12 المتعلق بالتعيين في المناصب العليا تطبيقا لأحكام الفصلين 49 و 92 من الدستور).

[4]- Hood C. et Lodge M. ,op.cit.

[5]- إن التأمل في القانون التنظيمي المتعلق بالتعيين في المناصب العليا يوضح هذا الأمر فالمؤسسات والمقاولات العمومية الاستراتيجية يعين مسئوليها الملك، وباقي المقاولات والمؤسسات يعين رؤساءها رئيس الحكومة.

[6]- يمكن تتبع مسارهم المهني عبر تطور تعيينات هؤلاء الموظفون السامون داخل أجهزة الدولة، فعبد اللطيف زغنون بعدما عين مديرا عاما لإدارة ضرائب، عين مديرا عاما لصندوق الإيداع والتدبير ونفس الأمر مع نور الدين بنسودة من الإدارة العامة للضرائب إلى الخازن العام للمملكة.

وهكذا نجد خبراء ومستشاري الملك على قمة هرم الطبقة التقنوقراطية، بخبراتهم الكبيرة سواء السياسية أو الإدارية، وبطبيعة موقعهم الذي يدور في فلك المجلس الوزاري ومجلس الحكومة، ومجالات تدخلهم واختصاصاتهم التي تشمل جميع الميادين. وقد احتل المستشارون مكانة أساسية ولعبوا دورا أساسيا في اتخاذ القرارات أو على الأقل التأثير فيها، ويعتبر المستشار شخصية سياسية تشتغل في الظل بما ينسجم مع رغبة أغلب الرؤساء في عدم خروج مستشاريهم للأضواء[3]، فالملك الراحل الحسن الثاني كان دائما يحكم محاطا بمستشارين على حد تعبير "ميشيل روسي"[4]، وقد ظل منذ تربعه على العرش محاطا بمستشارين متواجدين إما بالمشور أو داخل القصر، وكان مستشارو الملك يختلفون حسب الظروف ومنهم من هو ظاهر ومن هو متوار[5].

ولقد شكل الطاقم الاستشاري للملك دائما قناة لاستقبال القرارات وتداولها من خلال متابعة عمل الحكومة ولعب دور الوسيط بين الملك والوزراء، ففي جلسة عمل للملك الراحل الحسن الثاني قال مخاطبا مستشاريه: "مهمتكم أن تتابعوا عمل الوزراء وتكونوا واسطة بيني وبينهم فيما يبعثونه إلى الديوان الملكي وتقوموه مع تسجيل ملاحظاتكم عليه، وتقترحوا علي أفكاركم بشأنه لنجد القرار على ضوء ذلك"[6]، وهذا ما خول للمستشارين صلاحيات أصبح معها بعض الوزراء مضطرين إلى التفاوض معهم قبل الوصول إلى الملك.

---

[1]- يمكن الاستدلال بموقع وزير الفلاحة عزيز أخنوش مع حكومة بنكيران الأولى حيث ورغم عدم مشاركة حزب الأحرار في هذه الحكومة إلا أنه شارك كوزير وبعد نهاية ولايته الحكومية انتخب رئيسا لحزب الأحرار.

[2]- مثلا مسؤولية مصطفى الباكوري على رأس صندوق الإيداع والتدبير ومؤسسة زاكورة، ومسؤوليته على رأس مشروع طنجة المتوسط؛ مسؤولية نور الدين بنسودة على رأس مديرية الضرائب ومن بعدها مديرية الخزينة.

[3]- على سبيل المثال، فان الرئيس الفرنسي "ديغول" كان يرى أن السرية هي من أهم الشروط التي ينبغي أن تتوفر في المستشارين، بحيث يغضب كثيرا كلما رأى أحد مستشاريه وارد في إحدى الصحف، فهو كان يتمنى دائما ألا يظهروا كأنهم يلعبون أي دور سياسي، انظر:

-Grawita (M) LECA, l'action gouvernemental, PUF, 1er édition, 1985, p.62.

[4]- Michel Rousset, changement institutionnel et équilibre des forces politiques, annuaire de l'Afrique du nord, CNRS, Paris, 1971, p.192.

- ذكره، عادل فراج، القرار العام وبلورة السياسة العامة، مرجع سابق، ص347.

[5]- شقير محمد، الدور السياسي لمستشاري الملك-التمثيل الشخصي لإرادة الملكية، جريدة الأيام، العدد، 19 من 11الى 17 يناير 2002، ص7.

[6]- عبد الهادي بوطالب، نصف قرن من السياسة، مطبعة النجاح الجديدة ، ط1، الدار البيضاء،2001، ص283-284.

وتعيين هذه الشخصيات كمستشارين للملك، لا يخرج عن الإطار العام الذي تتحرك فيه الممارسة الملكية للسلطة، وبالتالي فإن تعيينهم يكون رهينا باعتبارات شخصية وموضوعية؛ فبالنسبة للاعتبارات الشخصية عادة ما يتم تعيين المستشار الملكي بناء على بعض الخصائص والصفات ومدى قربه وحظوته لدى العاهل المغربي، كما يتم انتقاء المستشار بناء على الخبرة التي يكون قد راكمها من تجربة سياسية أو حزبية (كأحمد بن سودة وعبد الهادي بوطالب)، أو لتجربة تقنوقراطية (كمحمد مزيان بلفقيه، محمد القباج، أندري أزولاي وأحمد الميداوي) أو لتجربة أكاديمية (كمحمد معتصم وعباس الجيراري)[1].

لكن الملاحظ أنه في السنوات الأخيرة ومنذ تولي محمد السادس الحكم أضحى المستشارون أكثر حضورا وتأثيرا، ويدل على هذا الحضور متغيران أساسيان؛ الاجتماعات المنتظمة بينهم دون حضور الملك ومراقبة العمل الحكومي عبر تكفل كل مستشار بقطاع معين وتحرير تقارير منتظمة، بل إن بعض المستشارين وصل بهم الأمر للتدخل المباشر في شؤون وزارات معينة مما وقع معه صدامات مع الوزراء[2].

ثم نجد الوزراء التقنوقراط ورؤساء المقاولات والمؤسسات العمومية الإستراتيجية، إضافة إلى مدراء مديريات وزارية مهمة خصوصا التي تنتمي لوزارة المالية، حيث غالبيتهم يتم تعيينهم عبر المجلس الوزاري من طرف الملك، ويتجلى دورهم في تلقي الإشارات والتوجيهات السياسية من مختلف الفاعلين السياسيين وبلورتها في قطاعاتهم ومجالات اختصاصهم، كما يقدمون تقارير وخلاصات عملهم وكل ما يطلب منهم في إطار عملهم من طرف المجلس الوزاري، وهم حلقة وصل حقيقية بين مستشاري الملك والفاعلين السياسيين والإدارة الضريبية المكلفة بإفراغ هذه القرارات السياسية في شكل أرقام ومعطيات علمية دقيقة في قانون المالية.

وفي دائرة ثالثة نجد خبراء المديرية العامة للضرائب والدواوين الوزارية ورؤساء المديريات الفرعية المكلفة بميزانيات قطاعاتهم، هؤلاء الخبراء الذين يراكمون خبرة

[1]- عادل فراج، القرار العام وبلورة السياسة العامة، مرجع سابق، ص350.
[2]- نفس المرجع، ص351.

وتجربة مهمة في بلورة التشريع المالي والضريبي، حيث هم من يصوغ فعليا نص مشروع قانون المالية، كما تقوم المديرية العامة للضرائب بحكم مهمتها الأصلية المتمثلة في تنفيذ السياسة الضريبية حسب توجيهات وزير الاقتصاد والمالية، والمكلفة بدراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الضريبي، بالتقرير أيضا في المجال الضريبي عبر مجموعة من الآليات، كالتفاوض بشان الاتفاقيات الجبائية بين المملكة المغربية والدول الأجنبية، وربط العلاقات مع المنظمات الدولية في المجال الضريبي، إضافة إلى إبرام اتفاقيات ضريبية داخلية مع بعض الفئات المهنية.

كما أنها تتمتع بسلطة تفسير القانون الضريبي[1]؛ فهي تسهر على إعداد الدوريات التطبيقية المتعلقة بالنصوص الضريبية بالتعاون مع مختلف الفاعلين الاقتصاديين، ودراسة الأسئلة والاستفسارات المتعلقة بتأويل المقتضيات الضريبية، والقيام بالمراجعات الضريبية والدراسات والمونوغرافيات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة، ووضع برامج لهذا الغرض[2].

إن بحثنا في مسلسل اتخاذ القرار الضريبي بالمغرب، يوضح أن هذا المسلسل لا يترجم واقع القبول الضريبي إلا في جزء ضئيل من الصراع السياسي، الذي يبرز بمناسبة المناقشة والتصويت على مشاريع قوانين المالية أو بعض المشاريع التي تتضمن نصوصا ضريبية، إلا أن المواطن يلمس هذا الصراع، ويعيشه، ويتفاعل معه في حياته اليومية، ويتم هذا التعايش والتفاعل خارج "اللعبة السياسية" عبر التهرب الضريبي أو التهرب لأنشطة لا تشملها رقابة الإدارة الضريبية كالاقتصاد غير المهيكل، وفي أقصى الأحوال إلى انتفاضات واحتجاجات.

---

[1]- تعتبر المذكرات التفسيرية مجموعة من التعليمات الموجهة أساسا إلى مفتش الإدارة الضريبية ، كما تكون غالبا معززة بأمثلة مرقمة قصد مساعدة أعوان الإدارة على حسن تطبيق المقتضيات الضريبية وكيفية معالجة الحالات الخاصة ، وعمليا تكتسي أهمية بالغة نظرا لتعقيدات القانون الضريبي وطابعه التقني مما يجعل مكاتب الاستشارة الضريبية والمحاسبين عموما ينتظرون بشغف كبير صدور تلك المذكرات للاستئناس بها في تدوين عملياتهم المحاسبية وتعبئة إقرارات زبائنهم وفق التأويل الذي تعطيه الإدارة للمستجدات الضريبية ، وقد سار الاجتهاد الفقهي والقضاء على اعتبارها مجرد تعليمات إدارية لا ترقى إلى مستوى النصوص القانونية وبالتالي لا يمكن الاعتداد بها من طرف الإدارة مادامت تقتصر على تفسير المقتضيات الضريبية وفق النية التي اتجه إليها المشرع دون إثقال العبء الضريبي أو تخفيفه أو تضريب فئة مهنية أعفاها القانون؛ عادل فراج، القرار العام وبلورة السياسة العامة، مرجع سابق، ص109.

[2]-انظر مهام المديرية في موقعها الالكتروني:

-http//www.tax.gov .ma

والواقع أن تراجع إن لم نقل غياب دور البرلمان في تمثيل الملزم على مستوى التقرير الضريبي راجع بالأساس إلى موضوع القانون الضريبي نفسه المتسم بالتعقيد واحتوائه على العديد من المصطلحات التقنية غير المتداولة خارج المجال الضريبي.[1] كما يرجع إلى طبيعة الصراع السياسي داخل الدول النامية عموما والدول ذات الاقتصاد الريعي بالخصوص، حيث ونظرا لقصورها السياسي تجعل من النفقة ميدانا للصراع وليس للموارد، على خلاف الدول الصناعية والمتقدمة، ويبرز هذا الصراع في فترة الانتخابات الرئاسية والتشريعية والمحلية، حيث تقاس قوة الصراع السياسي –لهذه الدول– بأهمية الحيز الذي تحتله الضريبة في الخطاب والممارسة السياسية[2].

وهو ما يجعل السلطات الحكومية والإدارية تلعب الدور الرئيسي والمحوري في صناعة القرار السياسي وتعد من العناصر المحركة للنسق الضريبي نظرا لدورها المركزي في إعداد السياسات الضريبة العامة وتنفيذها، وذلك من خلال تواجد جهازين قويين هما الجهاز الحكومي والجهاز الإداري.[3] ويزداد هذا الحضور مع التعارض بين عقلانيات مختلف الفاعلين في اتخاذ هذا القرار كالبرلمان وجماعات الضغط والمؤسسات المالية الدولية.

ولعل أخطر مظاهر تراجع الفاعل السياسي المحلي لصالح جماعات الضغط في مسلسل التقرير الضريبي، هو إشكالية الترابط والتقارب بين الفاعلين الاقتصاديين الأساسيين والنخبة التقنوقراطية داخل وزارة المالية وإدارة الضرائب. هذه الترابطات تظهر للسطح في مناسبات متعددة، خصوصا مع الإمكانيات التي تتيحها بعض القوانين كالشراكة بين القطاع العام والخاص أو مرسوم الصفقات العمومية أو الواقع المنافساتي،

[1]- عبد الرفيع بوداز، السلطات الجبائية للبرلمان في ظل هاجس الحفاظ على التوازنات المالية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد101، نونبر - دجنبر، 2011، ص172.
[2]جميلة دليمي، الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب، مرجع سابق، ص20.
[3]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص113.

فلا تخلوا الساحة العمومية من هذه الترابطات ولعل الصفقات العمومية التي تتم بين مسئولين حكوميين وشركات ومقاولات لهم معها ارتباطات تعاقدية أو غيرها لخير دليل[1].

كل هذا يتطلب جرأة كبيرة في اتخاذ القرار، إضافة إلى ضرورة تضافر جهود وانسجام رؤى جميع الفاعلين حول الإصلاح الضريبي انطلاقا من مبادئ عامة ثابتة مقترنة بالقبول من طرف الملزم بداية. فبدون قبول ضريبي لا شرعية للدولة، فالقبول الضريبي من أهم تمظهرات العقد الاجتماعي الذي يؤسس للدولة ، كما يجب التمييز عند بحث أي إصلاح ضريبي بين ما هو مالي وتقني صرف وما هو سياسي، فالفاعل البيروقراطي بطبعه فاعل جبان و لا تطاله المحاسبة في حين يتمتع الفاعل السياسي بهامش أكبر من الشرعية والحرية في المبادرة واتخاذ القرار وهو ما يفرض محاسبته.

فالإصلاح الضريبي ليس ورشا تقنيا بسيطا، بل هو إصلاح أدى تاريخيا إلى تغييرات عميقة في الدولة. وهكذا يجب أن يشمل الإصلاح مجالات مختلفة لها ارتباط وثيق بعصب الدولة، أي كل ما من شأنه إدرار الموارد الكفيلة بتحقيق أهدافها، وهو ما يتطلب إشراك فاعلين آخرين، كالمؤسسات الاقتصادية العمومية، بنك المغرب، المؤسسات الاقتصادية الكبرى المتوسطة وحتى الصغرى، الشركاء الاقتصاديون، والمؤسسات العمومية سواء الضبطية أو الاستشارية أو البحثية من جهة، ومن جهة ثانية الفاعل السياسي والاجتماعي المتمثل في الأحزاب السياسية والنقابات والمجتمع المدني.

[1]- يتميز الفضاء الاقتصادي المغربي بقلة المؤسسات الاقتصادية الكبرى التي تتمتع بإمكانية تلبية شروط الدولة والمؤسسات العمومية من خلال بعض الصفقات خصوصا الكبرى، وهو ما يؤدي إلى غياب مبدأ المنافسة، وضرب لمبدأ تعارض المصالح كما وقع مع تخويل شركة سهام للتامين المملوكة لوزير صفقة تامين القطاع الفلاحي.

المبحث الثاني:الإصلاح الضريبي بالمغرب وتحديات الضريبة المعاصرة

إن النظم الضريبية تختلف من بلد لآخر من حيث مكوناتها والأهداف التي ترمي إلى تحقيقها من فرض الاقتطاعات، لذا فإن وضع أي نظام ضريبي سيتأثر حتما بالعوامل الاقتصادية، الاجتماعية، الإدارية والفنية، إذ إن تحديد اتجاهاته يتطلب الدراية بأهداف الدولة المرجوة من فرض الضرائب. ويمكن القول أن النظام الضريبي يتأثر ب: فلسفة النظام الاقتصادي (رأسمالي، اشتراكي..)، درجة تقدم الدولة، أسلوب الإدارة الاقتصادية، مستوى الوعي الضريبي ورد فعل المجتمع الضريبي[1].

كما يتأثر بالتغيرات التي جاءت مع رياح العولمة التي همت جوانب عديدة في الدولة، فمنذ بداية الثمانينات وما عرف من أزمة الديون بالدول النامية، نحت السياسات المالية والضريبية لهذه الدول منحى موحدا في إطار ما عرف بسياسات التقويم الهيكلي بتأطير من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، ومنذ منتصف التسعينات ومع تحرير الاقتصاديات وعولمة المبادلات الذي توج بإعلان مراكش وإنشاء المنظمة العالمية للتجارة[2]، أصبحت أغلب الأنظمة الجبائية الدولتية في تنافس، والمغرب انخرط بدوره في هذا التوجه، وأصبح مهتما بتأثير الضريبة في فعالية الاقتصاد على اعتبار أن وضعيته في المنافسة الدولية رهينة بذلك[3]. واليوم وبعد انتقال آثار الأزمة المالية لسنة 2008، أصبح الجميع يشكك في إمكانيات السوق في تصحيح الاختلالات المالية والاقتصادية الدورية، وهو ما أصبح يساءل مجددا دور الدولة التحكيمي والضبطي للسوق عبر السياسات المالية والضريبية.

---

[1] -Michel BOUVIER, Sens et légitimité de l'impôt, Pouvoirs, revue française d'études constitutionnelles et politiques, n° 151-Les impôts, pp.27-34 ; consulté le 01-01-2017 a 17 : 02 :20 . URL : http ://www.revue-pouvoirs.fr/Sens-et-legitimite-de-l-impot.html

[2]- تم توقيع إعلان أو اتفاق مراكش يوم 15 ابريل 1994 بمدينة مراكش المغربية، وتم خلالها الإعلان عن إنشاء المنظمة العالمية للتجارة والتي بدأت أعمالها في 1 ديسمبر 1995 لتحل محل اتفاقية الغات GATT (اختصار للاتفاقية العامة للتعرفات الجمركية والتجارة) التي عملت مراقبا مؤقتا للتجارة العالمية منذ 1947.

[3]- الطاهري توفيق، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجباية، مرجع سابق، ص13.

وهكذا فإن الضريبة المعاصرة اليوم أمام تحديات كثيرة فرضتها الوضعية المالية والاقتصادية لما بعد الأزمة المالية لسنة 2008، إلى جانب التحولات التي همت مجال سيادة الدول مع العولمة وتحديات القرن الواحد والعشرين(المطلب الأول)، إلى جانب رهانات جديدة وجب عليها الإجابة عليها فرضتها أيضا تطورات الاقتصاد العالمي والثورة الصناعية الرابعة والتحولات المناخية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الضريبة وتحديات القرن الواحد والعشرين

مع حدوث الأزمة المالية الدولية لسنة 2008 وتسارع خطى الاقتصاد العالمي في اتجاه واقع عالمي جديد، ظهرت أهمية تدخل الدولة الاقتصادي في ظل تداعيات الأزمة المالية والاقتصادية العالمية. فلقد أبرزت تلك الأزمة أهمية وضرورة دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي وأهمية وجود تنظيم ورقابة فعالة على الأسواق، فضلا عن أهمية التدخل الايجابي من قبل الدولة لإصلاح ما أفسدته الحرية المطلقة لآليات السوق، وقد كشفت الأزمة فشل الافتراضات التي يقوم عليها الفكر النيوكلاسيكي (اقتصاد السوق الحر)، وأهمها قدرة السوق على تصحيح الاختلالات، والانحرافات ذاتيا – مما يفسح الطريق لظهور الفكر "النيوكينيزي" الذي يعيد للدولة ذلك الدور الذي تفرضه[1]، الأزمات، أي التدخل الواسع من أجل الحد من الفوضى وتصحيح الاختلالات لإنقاذ الرأسمالية ذاتها.

ومن هذا المنطلق فإن ما تواجه الضريبة من تحديات اليوم ليس مشروعيتها أو الأسس التي يقوم عليها الاقتطاع، أو المبادئ المتحكمة فيه، بقدر نوع العدالة والإنصاف المجتمعي الذي تحاول الدولة تحقيقه من خلال الضريبة، إضافة إلى التحديات الجديدة التي فرضتها العولمة من حرية انتقال الأموال والأشخاص والمشاريع، وتغول بعض الفاعلين الاقتصاديين، ونقصد بهم الشركات المتعددة الجنسيات وكبار الملزمين وما خلفته من أثر على السيادة الضريبية للدولة، وأيضا من صعوبة في تحديد الوعاء الضريبي والتحكم فيه.

[1]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، الجوانب الاقتصادية والمالية في الميزانية العامة للدولة، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الرياض، 2014، ص15.

وبالعودة إلى الأدبيات المتعلقة بالاقتصاد الضريبي، نسجل عددا من المعايير الخاصة ب"النظام الضريبي الجيد أو الأمثل"، والتي من شأنها توفير فضاء تنافسي للنسيج الإنتاجي داخل اقتصاد معين، إلى جانب المعايير التقليدية المتمثلة في الحياد والبساطة، حيث نجد مبادئ جديدة فرضتها تحديات العولمة والمنافسة الضريبية كمبدأ التلاؤم والتوافق مع المحيط الدولي واحترام مبدأ الشفافية[1].

فالأفكار الحالية التي تترجم الإشكاليات الجديدة للإصلاح الضريبي، تركز على الأهداف الأولية للضريبة والتي تشكل خصائص نظام ضريبي معياري (الفرع الأول) مع الأخذ بعين الاعتبار على وجه الخصوص المتغيرات الداخلية التي تعيق تناسق النظام الضريبي إلى جانب، اشتداد المنافسة الدولية في هذا المجال[2] والتي تسهم في فشل أو انحلال الدولة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: خصائص النظام الضريبي المعياري

إن تحدي التنمية الاجتماعية والاقتصادية، تقليص الفقر وتحقيق الرفاه الاجتماعي، جعل الدول تبحث باستمرار عن سياسات حكامة اقتصادية ومالية مناسبة، وقادرة على تحريك الموارد الوطنية. وتعتبر الضريبة وسيلة قوية رهن إشارة السلطات العمومية، خصوصا بالبلدان السائرة في طريق النمو، من أجل توجيه السياسات الاقتصادية نحو تحقيق النمو والتقدم الاقتصادي والاجتماعي.

والبحث عن الأنظمة الضريبية الملائمة للبنيات الاقتصادية والاجتماعية للدول هي اهتمامات كبرى من أجل الإجابة عن أهداف التنافسية (جاذبية الدولة من خلال جبايتها)، والعدالة (من خلال قبولها الاجتماعي) والفعالية (إدرار موارد من أجل استمرارها في الاشتغال)[3]، وهكذا ظهرت مجموعة من المعايير الأساسية يتخذها صناع القرار في الدولة من أجل تحقيق أكبر توازن بين هذه المعايير وهي الفعالية (أو النجاعة) Efficience

[1]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، انعكاساتها على الاقتصاد الوطني ودورها في التنمية، مرجع سابق، ص63.

[2]- عبد الله العكوشي، نفس المرجع، ص64.

[3]-Meriem CHIADMI et autres, structure de la fiscalité marocaine entre les considérations d'équité sociale et d'efficacité économique : une analyse en équilibre général appliquée, AMSE ? Document de travail, n°14 -2013.

والإنصاف Equité والتبسيط Simplicité ، عبر قياسات معينة تختلف حسب الاختيارات السياسية في المجالات الاجتماعية والاقتصادية وغيرها، وارتباطا أيضا بخصوصيات البلد، دون إغفال المحيط وخصوصا كلفة الانتقال أو التحويل[1].

أولا: النجاعة أو الفعالية الضريبية

منذ وأن كانت للضريبة أثرا محفزا على النشاط، أدخلت تشوهات على مستوى السلوكيات الاقتصادية (في مادة الادخار، الاستثمار، الاستهلاك، وسوق الشغل) سواء على المستوى القصير أو الطويل الأمد. فالنظام الضريبي وجب عليه تقليص في حدود دنيا التمايزات لصالح أو لمواجهة كل الاختيارات الاقتصادية الاستثنائية، أي أن يكون محايدا ما أمكن إلا عند تواجد عوامل خارجية ظاهرة. فالمطلوب ليس حيادا مطلقا ولكن حيادا نسبيا إن جاز التعبير.

إن الكلفة التي تخلقها الضريبة التدخلية، والتي لا تترك مجالا إلا ووضعت استثناءات عليه، لا تقتصر على التشوهات في النظام الضريبي، بل أيضا من خلال الخسائر التي تحدثها على مستوى المردودية الضريبية، هذه الخسائر التي تسمى بالنفقات الضريبية، كما تسمى بخسائر النجاعة خصوصا تلك التي يصعب أو يستحيل تقييم كلفتها ولا أثرها في النشاط المرغوب توجيهه.

هذا، مع العلم أن أغلب هذه التقديرات يتم حسابها باستخدام تحليل ثابت، أي أن التحليل محدد في تقدير أثر تغيير الضريبة في لحظة معينة. ففي أغلب الأوقات، تقديرات الموارد تكون محدودة ضمنيا عبر فرضية غياب متغير الناتج الداخلي الخام، مما يترك جانبا كل أثر مقابل لمتغير الضريبة على النمو الاقتصادي. كما أنه من المهم معرفة حدود

[1]- كلفة أو ثمن التحويل مرتبطة بالإشكالية الضريبية الدولية المتعلقة بتثبيت، وتحليل وتعديل الأسعار المطبقة بين الوحدات التشريعية المطبقة في الدول المختلفة، بالنظر إلى السلع المباعة، والخدمات المقدمة أو بالحقوق الممنوحة؛
Selon les principes dégagés par l'OCDE, « si les prix de transfert sont importants aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, c'est parce qu'ils déterminent, dans une large mesure, la répartition des revenus et des dépenses et, par conséquent, des bénéfices imposables entre les entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes ». OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des multinationales et des administrations fiscales, Paris, Les Editions de l'OCDE, 2010, 371 p. (ISBN 9264090347et 9789264090347, OCLC 748782892).

وطبيعة الخسارة في النجاعة (أحيانا تصنف بتحملات فائضة) من أجل تقييم القيمة الحقيقية لارتفاع النفقات العمومية و من أجل وضع بنية ضريبية ملائمة.

ونجاعة النظام الضريبي أي أن كلفته على الملزمين والإدارة يجب أن تكون مقلصة للأدنى. والاختلالات على مستوى النجاعة لا تساهم فيها فقط التشوهات التي تخلقها الضريبة على المستوى الداخلي بل أيضا على مستوى آثار المنافسة الضريبية أو ما يسمى العوامل الخارجية « L'externalité » .

عدد من الدراسات الاقتصادية شككت في هذه الفرضيات المبسطة ودعمت كون التقييم يجب أن يقوم على أساس دورة الحياة والتوازن العام[1]. وبصفة خاصة، من الضروري إدماج أثر الضريبة على تكوين الرأسمال البشري.[2] كما أظهرت هذه الدراسات أن الضرائب على الرأسمال تنشئ تشوهات أكثر من التي تطبق على الاستهلاك[3] أو الشغل[4].

فالنظرية الاقتصادية تحاول ربط معيار الفعالية أو النجاعة الضريبية بالضريبة المثلى، مع العلم أن هذه الأخيرة تبقى نظرية فقط. وعموما يبقى هدف الفعالية مقترن بعقلنة النظام الضريبي عبر تبسيطه من خلال شفافية ومقروئية النظام لدى الملزم والإدارة، وتحسين مردوديته عبر تحريك المواد الضريبية، وعقلنة تدبير الضريبة من طرف الإدارة الضريبية ومن ثم التقليص من كلفة النظام الضريبي.

ثانيا: الإنصاف

للإجابة عن سؤال الفعالية حسب الضريبة المثلى يجب ألا تكون الضريبة محايدة ما أمكن فقط، بل أن تكون منصفة كذلك. فهذا المعيار يشترط أن يكون توزيع التكاليف

[1]-(Feldstein, 2006).
[2]-(Driffil et Rosen, 1983).
[3]-(Baylor et Beauséjour, 2004).
[4]-(Feldstein, 2006).

العمومية محددا بطريقة منصفة، أي مع الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية لكل مواطن[1].

فإشكالية الإنصاف تطرح بصدد الدور التوزيعي للدخول بين السكان الذي تقوم به الضريبة، هذا الإشكال الذي توليه أغلبية الدول أهمية كبرى، بالرغم من آثاره على كلفة النظام الضريبي بمفهوم النجاعة الاقتصادية.

والأنظمة الضريبية تدفع عموما من أجل تحقيق نوعين من الإنصاف:

إنصاف أفقي يفترض أن الملزمين الذين يوجدون في وضعية متساوية يجب أن يضربوا بطريقة متساوية، والصعوبة الوحيدة هنا هي معرفة الوضعية المتساوية. ومن وجهة نظر تطبيقية، يمكن إدراج كمثال واقع أن الضريبة على مستوى معين من الدخل الشامل يجب أن يكون هو نفسه كيفما كانت الطريقة التي تم بها جني هذا الدخل، ويصبح بالنتيجة، وجوب تبني تعريف شامل للدخل بالنظر للتضريب. فالتخفيضات الضريبية وديون الضريبة الغير مرتبطة مباشرة بالحصول على هذا الدخل لن تكون ملائمة مع أهداف الإنصاف الأفقي. بينما، إذا كان الإنصاف يتم تقديره وفق منظور ديناميكي متحرك(مثلا تحقيق الإنصاف بين الأجيال) فالضريبة على الإنفاق يمكنها تحقيق الإنصاف الأفقي، على خلاف المقاربة التي تقوم على الدخل الشامل.

الإنصاف العمودي هو مفهوم جد معياري، حيث يختلف تعريفه من مستعمل لآخر. فهدف الإنصاف العمودي لدى البعض يتطلب بأن يكون الملزمون الذين يوجدون في وضعيات ملائمة، تحمل نصيب أكبر من الضغط الجبائي بالتناسب مع دخولهم. بالمقابل، توزيع الدخول بعد الضريبة يجب أن يكون أكثر تقليصا مما يكون عليه قبل التضريب. والمعدل المتوسط للتضريب يجب أن يرتفع مع الدخل، وآلية الاقتطاع المناسبة هنا هي التصاعدية. بينما آخرون يفسرون الإنصاف العمودي كشكل مماثل للضريبة التناسبية على الدخل (يعني ضريبة بمعدل وحيد). وهنا أيضا، وعمليا، تفسير هذا التعريف يختلف حسب

[1]-عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص 67.

أهمية التقليص من زوايا الدخل المأمول من طرف الدول (ريعية أم استثمار منتج ومخاطر أم شغل) وحسب إن كنا استعملنا معايير بالنسبة للدخول المكتسبة خلال فترة خاصة أم دخول اكتسبت خلال طول الحياة.

وعلى المستوى النظري، هناك مبدآن مختلفان ومكملان لبعضهما، يحدد كل واحد منهما بكيفيته الخاصة مفهوم الإنصاف، هما مبدأ الضريبة الثمن أي المقابل من النفقات، أو الخدمات التي يتلقاها الملزم من الدولة، ومبدأ المقدرة التكليفية[1].

ويبقى السؤال المطروح على هذا المستوى هو معرفة إلى أي حد تستطيع الضريبة أن تكون وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية[2]، وخصوصا داخل البلدان الأقل نموا حيث التوزيع الأولي للدخول والثروات يعرف تفاوتا كبيرا، ويتطلب إرادة سياسية ووسائل غير ضريبية للحد من هذه التفاوتات. بحيث تكون الأجور ضعيفة بعكس الدخول الريعية الناتجة عن الامتيازات والمضاربات المرتفعة[3].

ثالثا: التبسيط

إن تعقيدات نظام ضريبي معين يضاعف، ليس فقط، التكلفة الإدارية للتضريب والتحصيل والمراقبة، ولكنه يرفع أيضا التكلفة التي يتحملها[4] الملزم في احتساب وتصريح ضرائبه. إضافة إلى ذلك، فالتعقيد يضاعف احتمالات الغش والتهرب الضريبيين، كما أنه يعقد مهمة تسيير المقاولات، وهذا ما أكداه "بروشيي وطاباطوني" اللذان أشارا إلى أنه: "ليس أسوأ، في المقابل، من نظام ضريبي معقد ودائم التغيير، لأنه يحرض الغشاشين على ابتكار طرق جديدة للغش، ويضعف تداول المعلومات، ويثبط همة الإدارة، حيث تظهر القرارات اعتباطية، ويجبر الملزمين على اللجوء إلى خبراء ضريبيين ذوي كلفة عالية"[5].

---

[1]- عبد الله العكوشي، نفس المرجع، ص 67.

[2]- يوجد، نظريا، من بين عيوب السوق، التفاوت في توزيع الدخل الذي يناقض العدالة الاجتماعية. ودور الضريبة إذن هو تصحيح الأمر، وقد كان هذا موضوع نقاش نظري واسع، حيث تعود البدايات إلى تطبيق الأدوات النفعية ومنحنيات الفائدة، ومنحنيات عدم التحيز، وذلك من أجل البحث عن نظام ضريبي أمثل.

[3]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص 69.

[4]-عبد الله العكوشي، نفس المرجع، ص69

[5]-Brochier (H) et Tabatoni (P), économie financière, Thémis, PUF, paris 1959, p.244

فنتيجة لهذا التعقيد تظهر مجموعة من الأضرار التي تؤثر سلبيا على التنافسية الصناعية مثلا، ولهذا أصبح الشروع في التبسيط هدفا أوليا داخل الدول التي قامت بإصلاح أنظمتها الضريبية خلال العقد الأخير من القرن الماضي[1]. لهذا يجب أن تكون القواعد الضريبية واضحة وبسيطة الفهم بطريقة يكون الملزمون قادرون على توقع الآثار الضريبية لأي معاملة أو نشاط، خصوصا على مستوى معرفة المادة المضربة وتاريخ وطريقة تقييم وأداء الضريبة.

فالضريبة البسيطة أكثر سهولة من حيث التدبير، فهي أسهل استيعابا من قبل الملزم، وتكون، بالتالي، مقبولة بشكل أفضل[2]، وفي هذا الباب يمكن القول أن التغييرات المستمرة للتشريعات بالدول النامية كالمغرب والمنقولة عن تشريعات غربية بدون تكييف أدت إلى إحداث نظام يتسم بالتعقيد وذي مردودية ضعيفة[3].

والمشكلات العملية المطروحة من أجل تسهيل تطبيق المقتضيات الضريبية وكلفة احترام هذه المقتضيات يشكل اهتمامات واعتبارات مهمة. ولقد تم التأثير فيها عبر الفعالية وعبر إدراك العموم أن الإنصاف في الأنظمة الضريبية له آثار على الخاصيتين. وبصفة خاصة، يصبح النظام الضريبي بسرعة أكثر تعقيدا عندما يستعمل من أجل إعادة توزيع الدخول وكوسيلة لتقديم الخدمات لمجموعات خاصة، أو من أجل تشجيع بعض السلوكيات في النشاط.والتعقيد يساهم أيضا في التوحيد الضريبي، الذي يؤدي إلى خسائر الفاعلية من أجل الاقتصاد في مجمله[4].

وفي نفس الاتجاه نجد معيارا قريبا يساهم في تبسيط النظام الضريبي وهو معيار التناسق « L'harmonisation » .فالنظام الضريبي الأمثل هو الذي يجيب عن هذه التحديات من خلال التناسق[5]، حيث يجب على الضرائب التي تكونه أن تكون متكاملة من

---

[1]- رغم أن بعض المختصين يعتبرون أن التعقيد هو نتيجة تحسين النظام الضريبي.

[2]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق ص69.

[3]- العكوشي، نفس المرجع، ص69.

[4]- OCDE (2006c), Trésor de Nouvelle-Zélande (2005).

[5]- يجب التمييز هنا بين التناسق والتنسيق، فالتقارب، الانسجام، التنسيق والتناسق كلها مصطلحات تستعمل في الخطاب وفي الأدبيات الأكاديمية تعبيرا عن معاني مختلفة، وأحيانا لتحديد نفس الموضوع، لكنها لا تعني التناسق الذي نحن بصدده، أي تناسق النظام الضريبي، وهكذا يتم الحديث كثيرا عن التنسيق كمصطلح شامل لهذه المعاني، ويعني في الاصطلاح السياسي، العمل المتماسك بين

أجل أن تسد الواحدة منها فجوات الأخرى، ولكي لا تلغي أهداف إحدى الضرائب بتأثيرات ضريبة أخرى.

والتناسق الضريبي يختلف عن التنسيق الضريبي، فالأول موضوعه التشريع الداخلي بينما التنسيق يقوم على ما هو خارجي ارتباطا بالاتفاقيات الدولية المرتبطة بالضريبة مباشرة أو بالقضايا الاقتصادية والتجارية.

فأمام مظاهر الانقسامات والتداخلات التي أثرت في مفهوم سيادة الدولة سواء عبر الاتحادات الإقليمية أو من خلال أشكال اللامركزية، أصبحنا أمام تعدد البنيات الضريبية وتعدد السلطات المختصة بالتشريع الضريبي والتي غالبا ما لا تتوافق أهدافها، مما أدى إلى تنافرات بنيوية. فوجود نظام ضريبي وطني وآخر محلي يتطلب تناسقا على مستوى الأهداف والبرامج على مستوى الإيرادات والنفقات أيضا.

هذا دون الحديث عن تعقد منظومة الإنتاج والنشاط الاقتصادي والتجاري وبالتالي مجالات التضريب، حيث أصبح من الصعب تحديد الأوعية الضريبة وتصنيفاتها وعلى من يقع حقيقة عبء أدائها، مما ينتج عنه تعقد كبير في النظام الضريبي.

والتعارض في القوانين يتخذ عادة إحدى صورتين، فهو إما تعارض داخلي ينشأ بين نص ضريبي ونص ضريبي آخر ضمن القانون الضريبي ذاته، وتعاني معظم الدول النامية من وجود هذا النوع من التعارض بين نصوصها. وإما تعارض خارجي ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونص آخر من نصوص القوانين غير الضريبية، التي تنظم شؤونا اقتصادية ومالية، وتتضمن إشارة إلى الضرائب، كقوانين الاستثمار أو البورصة أو التجارة أو البنك أو ما يشكل قانونا للأعمال.

مجموعة من الإدارات العمومية داخل نفس البلد. وفي إطار السياسة الدولية التنسيق يهم نوع التنظيم بين مجموعة من الدول، منظمات أو وحدات من أجل هدف خلق عمل جماعي في مواجهة موضوع مشترك. انظر مجلة إكونوميا الصادرة عن المدرسة العليا للمناجمنت، عدد 16:

http://hem.ac.ma/evenements-de-hem/evenements-recherche/nouveau-dossier-deconomia-economie-en-mal-de-coordination-pol

إذن من المناسب جدا أن يمنح للنظام الضريبي، ولكل ضريبة من الضرائب التي تشكله ما يسميه "كلودينو بيطا" الترشيد الأداتي[1] الذي يكمن في أن يشكل مجموع الضرائب نظاما حقيقيا، يشتمل على ضرائب تتوافق طبيعتها مع الوظائف المفروضة عليها، وتبتعد عن تداخل الأعباء المتراكمة، وفي بعض الأحيان المتناقضة.

وفي هذا الإطار يعد التبسيط والتنسيق من أفضل علامات هذا الترشيد[2]، على خلاف التنافر الذي يمكن أن يؤدي إلى أوضاع يهيمن فيها الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي، وهذا ما يحرف المنافسة، ويدخل عناصر المضاربة والبحث عن الريع في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مما يؤدي إلى خلق تنافسية مزيفة ومضرة بالمقاولات الجادة[3].

لكن ماذا عن الحياد الضريبي؟ وهل هو فعلا شرط لنظام ضريبي أمثل؟

ينظر إلى الحياد، في الغالب، وكأنه ملازم للفعالية، فالضريبة المحايدة[4] في الواقع، هي تلك التي لا تحدث اعوجاجات أو تشوهات ضريبية، والتي تعتبر مصدر أعباء إضافية ناتجة عن:

*كلفة التسيير التي تتضمن تكاليف الإدارة الضريبية وتلك المرتبطة بأداء الملزم.

*كلفة عدم الفعالية الناتجة عن الاختيار بين الهواية والعمل، وبين الاستهلاك والادخار، ومختلف تقنيات الإنتاج[5]...

لكن ولا شك أن أطروحة الحياد والتي تحصر وظيفة الضريبة في دورها المالي الخالص هي تلك المتعلقة بالحياد المطلق، ولقد كان هذا الحياد ملازما للمفهوم الليبرالي

---

[1]- « La rationalité instrumentale ».

[2]-Claudino PITA, Reforme fiscale et développement, Actes du colloque international :fiscalité et développement, Paris, Septembre 1982.

[3]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص 70.

[4]- عرف مجلس الاقتطاعات الإجبارية الفرنسي الضريبة المحايدة بتلك التي لا تمنح للخاضع لها أي امتياز في الاختيار بين مختلف القرارات: تقرير رقم 1994،13، ص2 (غير مترجم).

[5]- عبد الله العكوشي، مرجع سابق، ص64.

للدولة، ولكن مع تطور مهام هذه الأخيرة ظهرت مقاربات جديدة أكثر واقعية، وغير مطلقة بالنسبة للحياد[1].

فعلى خلاف الكينيزيين الذين جعلوا من الضريبة أداة للسياسة الاقتصادية، فإن الكلاسيكيين الجدد نظروا للضريبة باعتبارها متغيرا ماليا أكثر مما هي متغيرا أداتيا. فغياب الحياد يعتبر أمرا مقبولا ولكن بشكل ثانوي، حيث أن الضريبة لا يمكن استعمالها كمتغير للسياسة الاقتصادية إلا من أجل استدخال التأثيرات الخارجية أو توجيه الاقتصاد نحو ممر "القاعدة الذهبية".

وهناك أنصار آخرون للحياد الضريبي، الذين حاولوا "تلطيف" مذهبهم دون إنكار التأثيرات الاقتصادية للضريبة، حيث نادوا بالحياد النسبي.

والواقع أن الحياد الضريبي ليس دائما شرطا للفعالية الاقتصادية، والتي يمكن أن تتحقق، في بعض الأحيان، دون احترام معيار الحياد. فالإعلان عن هدف الحياد ليس، في حد ذاته، أمرا محايدا، فعمليا يمكن لهذا الإعلان أن يعني، حتى في البلدان التي تعتبر بالمفهوم التقليدي، أكثر ليبرالية، مواكبة قوية وتشجيعا لحركة إعادة بناء النسيج الاقتصادي.

وفي الوقت الحالي، يدعو أنصار الحياد، باسم التنافسية[2]، إلى طرح النظام الضريبي للنقاش من أجل أن تكون مختلف الأنشطة الصناعية متساوية أمامه وكذا الخضوع لحرية السوق، من أجل تأسيس التنافسية على أسس بنيوية سليمة، وهكذا يبدو أنه توجد العديد من المقاربات لمفهوم الحياد الضريبي تعتبر ملائمة ولكنها في بعض الأحيان تكون متناقضة، والتي في جميع الأحوال يجب أخذها بعين الاعتبار. إضافة إلى ذلك، فإن مفهوم الحياد، من مختلف جوانبه، يجب تقديره أيضا بالنظر إلى معايير الإنصاف والفعالية الاقتصادية.

---

[1]- عبد الله العكوشي، نفس المرجع، ص64.

[2]- نجد في هذا الإطار منتدى "طاكس كوب" TaxCOOP وهو منتدى دولي غير حزبي وغير حكومي(مقره كندا)، والذي يهتم أساسا بالمنافسة الضريبية وبالثغرات في الأنظمة التضريبية الحالية في إطار عولمة التبادلات وشبكات الاتصال الحديثة، والتي تمكن الشركات من اختيار إقامتها الجبائية وتواجه الدول الواحدة في منافسة الأخرى، حيث يدعو أيضا الحكومات والأوساط الأكاديمية ورجال الأعمال والمجتمع المدني للتفكير المشترك في التحديات المرتبطة بالتنافسية الجبائية. انظر الموقع الالكتروني للمنتدى:
http://www.taxcoop-conference.com/a-propos/

وهكذا يمكن أن نستخلص أن العمل بالضريبة ما زال كأداة مقبولة، بدون شك، في الدول النامية، إلا أنه يجب أن تكون التعديلات الضريبية في هذا الاتجاه، نتيجة لرؤية شاملة للنظام مع الأهداف المحددة بوضوح، فالمشرع يمكن أن يسهل تنمية قطاعات معينة بما يعود بالنفع على الصالح العام، وأن يسمح كذلك بتحديث الإنتاج والبنيات، في إطار نظام يتسبب في خلل أقل لوظيفة الاقتصاد.

كخلاصة يمكن القول أنه إذا كانت معايير نظام ضريبي جيد تظهر بسيطة على المستوى النظري، فإن تطبيقها، لا يتم دون حدوث تناقضات، وخصوصا بالنسبة للشروط السياسية والاجتماعية والتقنية والإدارية التي يجب أن تكون ملائمة من أجل إعمال مثل هذا النظام[1].

الفرع الثاني: فشل الدولة الضريبية

إن أهم التحديات التي تواجه الدولة المعاصرة، هي الانقسامات والتداخلات التي أثرت في مفهوم السيادة[2]، فالدولة موحدة كانت أو فدرالية لم تعد تتحكم في كامل قراراتها، ولم تعد تبسط سلطاتها على مجموع التراب ولا على مجموع الأفراد الموجودين فوق هذا التراب ولا على مسلسل الإنتاج وخلق الثروة ، حيث ومع تعاظم مظاهر عولمة الاقتصاد والتجارة، أصبح الموضوع الضريبي محور اهتمام فاعلين متعددين ومختلفين، كما أن تشظي الدولة عبر ظاهرة اللامركزية من خلال المؤسسات الترابية الدنيا من جماعات محلية وجهات، تطلب أيضا التعامل مع المعطى الضريبي– الذي أصبح أكثر تعقيدا – بنوع من الدقة للإجابة عن إشكالات تنوع وتعدد البنيات الضريبية وتداخلها.

إن النظام الضريبي الجيد وإن كان يضمن فعالية الضريبة عبر التبسيط والتناسق إلا أنه واقعيا لا يحقق الإنصاف إلا بين الأفراد، حيث لا يشمل المقاولات وكبار الملزمين. ففي ظل البحث عن الاستثمارات الأجنبية وتشجيع بعض الأنشطة الخاصة تظهر مجموعة من التمايزات في النظام الضريبي رغم محاولات تبسيطه، كما أن طبيعة الملزمين

[1]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص72.

[2]-Guy GILBERT, souveraineté et concurrence fiscale, op.cit., p.133-138.

واختلافهم على مستوى الحجم والتأثير تجعل من المقتضيات الضريبية مجالا للامساواة، فالمقاولات الكبرى أو المتعددة الجنسيات مثلا، تتمتع بامتيازات النظام الضريبي بصورة أكبر مقارنة مع المقاولات الصغرى أو المتوسطة والتي ليس لها تواجد خارج تراب الدولة، كما أنها تملك بحكم الواقع–الذي فرضته عولمة التجارة والاقتصاد–آليات لتجنب أداء الضرائب أو التخفيض منها أكبر بكثير مما لدى الأفراد أو المقاولات الصغيرة أو المتوسطة، الشيء الذي يعتبر غير منصف[1].

كما أن المنافسة الضريبية وبالرغم من ظهورها بداية القرن الماضي، أصبحت واقعا يطال مختلف تشريعات الدول منذ نهاية القرن الماضي مع تسارع مد عولمة الاقتصاد والتجارة، ونقصد بالمنافسة الضريبية المنافسة بين مجموعة من السلطات التشريعية التي لها صلاحية اقتطاع الضريبة، والتي تحاول جذب قاعدة جبائية متحركة. والمنافسة الضريبية يمكن أن تكون أفقية (بين الدول مثلا في اتحاد إقليمي) أو عمودية (مثلا داخل نفس الدولة خصوصا الدولة الفدرالية).

فأمام هذه التطورات والظواهر الجديدة، صرح البعض بفشل الدولة الضريبية[2]، واعتبرها غير قادرة على بسط سيادتها وسلطتها على الموضوع الضريبي، وتمظهرات هذا الفشل عديدة أولاها، كم الاستثناءات الضريبية التي تقع تحت ضغط لوبيات الضريبة من الملزمين الكبار، وأهمها عدم كفاءة السلطات الضريبية في مجابهة ظواهر جديدة وأخرى قديمة تتعاظم يوما بعد يوم مع تزايد مد العولمة–وما يرافقها من انتقال الأشخاص والأموال عبر الحدود– كالتهرب والغش الضريبي، وتبييض الأموال والمنافسة الضريبية المضرة[3]، هذه المنافسة التي أصبحت في صلب اهتمامات الدولة المعاصرة وأيضا في صلب اهتمامات مؤسسات فوق دولتية، حيث بسبب وزن هذه الأخيرة المتزايد، استطاعت

[1]-Sarah MAYER, Etude des obstacles a l'équité et a l'efficacité du système fiscal français Thèse de doctorat en droit, université de Paris2 Panthéon-Assas , Septembre 2016, p.138.

[2]-Schumpeter JOSEPH A, the crisis of the tax state, in the economics and sociology of capitalism, NJ edited by Richard Swedberg, Princeton, New jersey: Princeton university press, 1991, pp. 99-140.

[3]- المنافسة الجبائية المضرة "مفهوم عرف من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بأوروبا، والاتحاد الأوروبي (مدونة السلوك بالنسبة للشركات في المادة الجبائية). وتعني الأعمال الجبائية غير الشفافة، المختلفة كثيرا عن الأعمال الجبائية المقبولة عادة، والممنوحة لبعض المقاولات فقط و / أو التي ليس على علاقة بنشاط حقيقي"؛

-les mots clés de la fiscalité, regards croisés sur l'économie, 2007/1 n° 1, p.267.

فرض أفضل تنسيق للسياسات، من بين هذه المؤسسات الرائدة نجد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي.

وهكذا يمكننا بسط أهم الاستثناءات التي تقع داخل النظام الضريبي، والتي تساهم في تآكل الدولة الضريبية، والتي يمكن تقسيمها إلى ظواهر قانونية وأخرى واقعية.

فعلى مستوى هذه الظواهر نجد الاستثناءات الضريبية، والأنظمة الضريبية الخاصة، ثم الجنات الضريبية. وهذه الاستثناءات تأتي متسلسلة من حيث تأثيرها في عمومية القاعدة الضريبية؛ فالاستثناءات الضريبية تشكل تهديدا بسيطا لهذه القاعدة، في حين أن الأنظمة الضريبية الخاصة تشكل تهديدا متوسطا، لتبقى الجنات الضريبية تشكل مسا جوهريا بالنظام الضريبي ككل.

وهكذا نجد الاستثناءات الضريبية الواقعة في النظام الضريبي والتي يؤسسها المشرع الضريبي من أجل تشجيع بعض أصناف النشاط أو ملزمين معينين أو الحد من أنشطة معينة لتحقيق الأهداف الكبرى للمجتمع الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بل حتى السياسية أحيانا[1]، هذه الاستثناءات يسميها الفقه الضريبي بالأعشاش الضريبية « Les niches fiscales ».

ويقصد بالعش الضريبي الإمكانية التي يخولها القانون الضريبي لملزم معين لتقليص مبلغ الضريبة مقارنة بالنظام العام لتلك الضريبة، وللاستفادة من هذه الإمكانية يجب توفر بعض الشروط. والعش الضريبي هو أيضا فراغ أو ثغرة في القانون تسمح بتجنب أداء الضريبة دون السقوط في المخالفة ويصنف في معجم المالية العمومية كنفقات ضريبية، ويمكن أن يأخذ شكل: تحملات قابلة للخصم للدخول أو الموارد العامة، أو تأخذ شكل تخفيضات ضريبية.

[1]- يعتبر البعض أنها وفي ظل تزايد الطابع الجبري والحجزي للضريبة، وارتفاع الاقتطاعات الإجبارية- بمثابة قنينة أوكسجين، يتنفس عبرها الملزم ليتمكن من الحياة:

-Agnès VERDIER-MOLINIE, vice-présidente de l'Ifrap, Niches fiscales : une solution d'avenir, Institut français pour la recherche sur les administrations et les politiques publiques.

ومن وجهة نظر سياسية، يمكن أن يكون الغش الضريبي أداة لتشجيع الملزمين لتوجيه استثماراتهم أو نشاطهم في هذا الاتجاه أو ذاك، والأعشاش الضريبية يمكن أن تكون تصنيفات فئوية تمنح امتيازات ضريبية لبعض المهن أو الشركات التي أريد تأهيلها، بخلفية انتخابية أو بدونها. وفي إطار عدالة الضريبة وبغض النظر عن تصاعدية الضريبة على الدخل، فالأفراد الذين يستفيدون من الأعشاش الضريبية عموما، هم من الملزمين الأكثر يسرا، ونميز في هذا الصدد بين:

الأعشاش الضريبية العمودية أو النشيطة حيث على الملزم أن يتبنى خطوات المستثمر ليستفيد منها، فتقليص الضريبة من طرف الدولة هو مقابل للمخاطر التي يأخذها الملزم من خلال استثماره، كمثال العش الضريبي المتعلق بالاستثمار الصناعي أو المجالي.

والأعشاش الضريبية الأفقية أو السالبة حيث للملزم أن يستفيد دون أن يتخذ أي تدبير معين، حيث حالته الموضوعية تفتح له حق الاستفادة من هذه المقتضيات كمثال تعويض الشغل، إعفاءات..

وبالمغرب يمكن تعداد الأعشاش الضريبية في حدود تقريبية ب 500 تدبير، تشكل نقصا في موارد الدولة ب36 مليار درهم[1].

كما نجد إضافة إلى الأعشاش الضريبية المناطق الحرة[2]، ويمكن تعريفها بكونها قطعة أرض ذات حدود جغرافية واضحة ومعزولة جمركيا عن الدولة، تتمتع المشروعات المقامة عليها بإعفاءات ضريبية وجمركية وإجرائية، بهدف تحفيز الرأسمال الأجنبي المالي والصناعي على الاستثمار والمقاولة.

وقد اكتسحت المناطق الحرة العالم، ففي سنة 2006، عدت 130 دولة أنشأت مناطق حرة مقابل 25 سنة 1975، ونجد بينها 3500 منطقة حرة تشغل 66 مليونا من العمال،

[1]- انظر تقرير النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية 2017.

[2]- « Les zones franches ».

40 مليونا بالصين لوحدها، حيث أصبحت تعتبر هذه المناطق وسيلة لخلق الثروة والرخاء للدولة، ولعل هذا ما جعل دولا كسنغافورة، تايوان وكوريا الجنوبية، أمثلة رائدة للدول التي حققت تقدما اقتصاديا عبر المناطق الحرة.

وقد انخرط المغرب بقوة، خاصة في العقود الأخيرة، بهدف تدارك التأخر الذي سجله في هذا المجال خلال عقود القرن الماضي، بهدف توفير عرض استثماري متكامل، ابتداء باتفاقيات التبادل الحر وانتهاء بالمناطق الحرة، ومرورا بتجويد مناخ الأعمال وجعل الجاذبية الاقتصادية للبلد أولوية قصوى.

وهكذا تأسست المناطق الحرة للتصدير بالقانون رقم 94–19 (الظهير رقم 1-95-1 بتاريخ 26 يناير 1995) الذي جعل منها فضاءات محددة من التراب الجمركي يسمح فيها بالقيام بكل نشاطات التصدير ذات الطابع التجاري أو الصناعي أو النشاطات ذات الصلة، مع الإعفاء من اللوائح الجمركية، ومن مراقبة التجارة الخارجية والصرف[1]. ويتم إنشاء وتحديد كل منطقة بمرسوم يعين طبيعة نشاطات المؤسسات التي يمكن أن تقيم فيها[2].

وبالنسبة للشركات التي تمارس نشاطها بالمناطق الحرة للتصدير تتشكل الامتيازات التي تتمتع بها حسب المادة 6-2-أ من قانون مالية 2006، من إعفاء شامل من الضريبة على الشركات خلال السنوات الخمس الأولى من نشاطها، ومعدل تضريب مقلص يصل إلى 8.75 في المائة خلال السنوات العشر من النشاط المسترسل. هذه الشركات تستفيد أيضا من إعفاءات عامة من الضريبة على الدخل طول السنوات الخمس الأولى من نشاطها المسترسل، ومن تخفيض 80 بالمائة للسنوات العشر الأولى المسترسلة التالية. كما أن المنتجات والخدمات المقدمة في هذه المناطق معفية من الضريبة على القيمة

[1]- المادة الأولى من قانون رقم 19-94 المتعلق بالمناطق الحرة للتصدير.
[2]- المادة الثانية من نفس القانون.

المضافة (مادة 94-1-26 من قانون مالية 2006). في حين أن الوثائق المرتبطة بالتأسيس أو الزيادة في رأسمال الشركات المؤسسة بالمنطقة الحرة معفية من حقوق التسجيل[1].

ونجد ست مناطق حرة في المغرب: منطقة التصدير الحرة في طنجة، وطنجة ميد القصر وماجاز ميللوزا 1 و 2، والمنطقة الحرة في الداخلة والعيون، ومنطقة تخزين الهيدروكاربورات كبدانا والناضور، ومنطقة التصدير الحرة في القنيطرة[2].

في حين تمثل الملاذات[3] الضريبية صنفا آخر من انزياح المنظومة الضريبية الوطنية وشكلا حديثا من التحديات التي تواجه الدولة الضريبية، ويمكن تعريفها بأنها "دول أو أقاليم تستطيع جذب الاستثمارات الأجنبية من خلال تمتعها بعدة خصائص أهمها انعدام الضريبة أو فرضها بمعدلات منخفضة"، وهي تقليديا تطورت بالتوازي مع ارتفاع الضغط الضريبي في معظم الدول المتقدمة، وهو ما يفسر تواجد هذه الجنات منذ بداية ظهورها جغرافيا بجانب كل دولة ذات ضغط ضريبي كبير كموناكو بجانب فرنسا. ومن أمثلة هذه الملاذات في العالم، جزر الباهاما وبنما في القارة الأمريكية، وسويسرا وإمارة موناكو في أوربا، وفي آسيا هناك هونغ كونغ وسنغافورة، أما في إفريقيا فتعد ليبيريا وأنغولا ملاذات ضريبية حديثة.

والجدير بالذكر أن الملاذات الضريبية ليست جميعها دولا ذات سيادة سياسية، بل إن بعضها أقاليم ومناطق تتبع سياسيا دولا أخرى، ولكنها تشكل ملاذات ضريبية، كإمارة أندورا الفرنسية، التي لا تتمتع بالسيادة، إلا أنها تمتاز بنظام ضريبي خاص بها، مختلف عن النظام الضريبي الفرنسي، وهذا ينطبق أيضا على إقليم ألكامبيون الإيطالي.

إن تسمية تلك الدول بالملاذات الضريبية، لا يعني اقتصار تميزها على بعض المزايا والإعفاءات الضريبية التي تمنحها للمشروعات والاستثمارات المختلفة على أراضيها، وإن

[1]-Hicham HAFID, l'impact de la libéralisation des échanges entre le Maroc et l'union européenne sur l'économie marocaine, thèse de doctorat en sciences économiques, université Paul Cézanne-Aix Marseille 3, 2010, p.42.

[2]- المصدر الموقع الرسمي لوزارة التجارة الخارجية المغربي:
-http://www.mce.gov.ma

[3]- وتسمى أيضا بالجنات أو الملاجئ أو الواحات الضريبية Paradis, Foyers, Oasis fiscal.

كانت تلك هي الخاصية الأبرز في تلك الدول، إلا أنها ليست الوحيدة والكافية لخلق الجنات الضريبية بالمعنى الصحيح، بل هناك خصائص أخرى سياسية واقتصادية ومالية تمتاز بها أيضا لتصبح بيئة جاذبة للاستثمار. ونجد من أهمها: المعدلات المنخفضة للضريبة أو المنعدمة أصلا، والاستقرار السياسي الذي تمتاز به هذه الجنات، إضافة إلى ضمان السرية في نظامها المصرفي والمعاملات التجارية. وهذا ما جعلها فضاء للأعمال غير المشروعة كغسيل الأموال والتهرب الضريبي اللذين يتكاثران في الملاذات الضريبية، مما يقود إلى الاقتناع السياسي والقانوني الكامل بوجود ارتباط وثيق بين هذه الأنشطة غير المشروعة وبين الملاذات الضريبية.

كما تتميز هذه الملاذات بالموقع الجغرافي المتميز ووجود وسائل اتصالات ومواصلات متطورة، واستقرار العملة الوطنية وضعف الرقابة على سوق الصرف، ولهذا فإن الجنات الضريبية أحيانا تختلط مع النقط أو الحفر السوداء للمالية العالمية «Les points noirs »، خصوصا المرتبطة بسؤال تبييض الأموال، أو التهرب أو الأنشطة المحظورة (كالمخدرات والإرهاب).

لذلك يلاحظ أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، وبمساعي الدول المتقدمة، باعتبارها أكثر المتضررين من وجود الملاذات الضريبية، قد دأبت باستمرار على وضع معايير خاصة بالشفافية الضريبية والمصرفية، وذلك بهدف مكافحة غسيل الأموال والتهرب الضريبي الذي يسبب خسارة مليارات الدولارات لخزائن الدول المتقدمة الكبرى في العالم. حيث قدر مؤخرا إجمالي قيمة الأصول المحولة إلى المراكز المالية الحرة والملاذات الضريبية بنحو أحد عشر تريليون دولار أمريكي، أي ما يتجاوز ثلث الناتج المحلي الإجمالي العالمي، في حين لم يكن يتجاوز عام 1997 نصف هذا الرقم أي 5 تريليون دولار. وهذا دليل واضح على اتساع نطاق عمل هذه الملاذات على الرغم من المؤتمرات والاتفاقيات والاجتماعات الدولية التي تعقد باستمرار لمكافحتها.

إضافة إلى مظاهر تآكل السيادة والدولة الضريبية، نجد تزايد الأنشطة غير المشروعة التي تهدف إلى التهرب أو تجنب أداء الضريبة، وهكذا نجد التهرب الضريبي والغش أو التملص الضريبي، كما نجد تبييض الأموال والأعمال المخلة بالمنافسة الضريبية الشريفة بين الدول.

فالتهرب الضريبي« évasion fiscale »، تعبير يشمل مختلف التصرفات ذات هدف تقليص التحملات الضريبية، كالبحث عن الخصومات أو التخفيضات المتضمنة في المقتضيات القانونية الضريبية الوطنية دون الغش المتعمد، ونتحدث عن الغش الضريبي« fraude fiscale » في الحالة المخالفة، ويعني الإعفاء أو الإعفاء الجزئي غير الشرعي للضريبة، عبر آلية التصريحات الكاذبة أو غياب هذه التصريحات لدى السلطات الضريبية. والغش الضريبي ينتج عنه عموما إثارة مسؤولية جنائية أو مدنية وبالتالي تكون العقوبات مدنية أو جنائية.

المطلب الثاني: الرهانات الجديدة للضريبة

تشكل العولمة إكراها وتحديا جديدا للسياسات الضريبية، فحذف معيقات الانتقال السلس للرساميل والسلع والأشخاص، يشجع التهرب الضريبي الدولي وترحيل وحدات الإنتاج، وبصفة عامة التحرك الجيوغرافي للأسس التضريبية، مما يؤدي إلى تآكل الأوعية المضربة الوطنية. هذا السياق الجديد عموما طبع بتفاقم التنافسية الضريبية بين الدول، وهو ما يوضح مدى ترابط الدول على المستوى الضريبي، ومن هنا، يفرض التنسيق الدولي للجبايات خصوصا على مستوى الاتحادات الإقليمية (كالإتحاد الأوربي)، نفسه كحل أقل تقييد ممكن لسيادة هذه الدول.

في حين أن عددا من القضايا الجديدة، كمحاربة التلوث أو الأوبئة، أو حتى ظهور ما يسمى بالاقتصاد الرقمي أو الرأسمال اللامادي تدفع الضريبة إلى بحث أجوبة فعالة لمعالجتها على المستوى الوطني و الدولي وبشكل فوري.

الفرع الأول : التنسيق الضريبي ومحاربة الازدواج الضريبي

من أهم خصائص النظام الاقتصادي العالمي الجديد، إضافة إلى تعميم اتفاقيات التبادل الحر، الاتجاه المتزايد نحو تكوين التكتلات الاقتصادية العملاقة، ليكون نطاقا تتضاءل فيه أهمية الاقتصاد الذي يعمل بمفرده في الدولة الواحدة عند رسم السياسات الاقتصادية التي تتعامل مع العالم الخارجي، بل يحل محله في هذا المجال الإقليم الاقتصادي في مجموعه للحصول على أكبر مكاسب ممكنة من التجارة الدولية.

وتعكس هذه التكتلات الاقتصادية درجة عالية من كثافة الاعتماد المتبادل وتقسيم العمل الدولي، والاستثمارات والتجارة وأنواع التبادل الأخرى، في الوقت نفسه الذي تعمل فيه الشركات المتعددة الجنسيات على إيجاد نوع من الترابط بين هذه التكتلات.

وإذا ما تذكرنا أن أنظمة التكامل الاقتصادي والتكتلات الاقتصادية بكل صورها تشمل قرابة 75 بالمائة من دول العالم، وقرابة 80 بالمائة من سكان العالم، وتسيطر على نحو85 بالمائة من التجارة العالمية[1]، لأدركنا مدى الآثار التي تحملها تلك التكتلات الاقتصادية على الاقتصاد العالمي الجديد وتوجهاته، وخاصة إذا علمنا أن اتفاقية الجات ومنظمة التجارة العالمية[2] تسمحان بقيام التكتلات الاقتصادية الإقليمية، بل تدعو إليه[3].

ونظرا لأهمية الضرائب، فقد سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية، والتي تفرض الاندماج في المركب الاقتصادي وما يسبقه من تحديث الهيكلة الضريبية في طريق ملائمة التشريعات والأنظمة المالية والضريبية لتصبح أكثر مواكبة واندماجا مع النظام العالمي الجديد[4]. ولقد كانت البداية مع منظمة التجارة العالمية[5]، حيث أثرت في عدد من الضرائب مثل الضرائب الجمركية (انخفاض فاعلية

---

[1]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، الجوانب الاقتصادية والمالية في الميزانية العامة للدولة، مرجع سابق، ص114-115.

[2]- يعد الهدف الأساسي لمنظمة التجارة العالمية هو المساعدة في سريان وتدفق التجارة بسلاسة وبصورة متوقعة وبحرية،عبر إلغاء القيود الجمركية.

[3]- المادة الرابعة من الاتفاق العام للتعريفة الجمركية والتجارة (الجات).

[4]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، الجوانب الاقتصادية والمالية في الميزانية العامة للدولة، مرجع سابق، ص114-115.

[5] - وهي منظمة طبعت بظهور توجه جديد من التعاون الاقتصادي الدولي، إجابة عن رغبة معممة للاشتغال في نظام تجاري متعدد الأطراف وأكثر انفتاحا لصالح ومن أجل رفاهية سكان هذه الدول.

هذه الضرائب) والضريبة العامة على المبيعات (تقوم بتعويض النقص الذي تحدثه الضرائب الجمركية) وما يستتبعها من ضرائب على القيمة المضافة[1] .

واليوم أصبحت معظم دول العالم تتجه نحو التكامل الإقليمي، للاستفادة من مزايا هذا التكامل، ومنها تحرير انتقال السلع وعوامل الإنتاج، وتنسيق المعايير التقنية، والتعاون في السياسات الاقتصادية التي تعمل على دعم التنمية الاقتصادية وتحقيق الرفاهية للدول الأعضاء في التكامل الإقليمي[2]، وهو ما حتم على السلطات العمومية، في هذه البلدان أن تتجه نحو البحث عن شروط لملائمة أنظمتها الضريبية مع هذه التحولات الجديدة.

وتملك الدولة المعاصرة إمكانيات ضعيفة لمواجهة هذه الظواهر المعاصرة التي تضر بفعالية نظامها الضريبي، وهي في الواقع لا تملك إلا آليات وتدابير بسيطة متعلقة بتنسيق نظامها الضريبي مع المحيط الإقليمي والدولي الذي يتجه نحو التوحيد، ومحاربة الازدواج الضريبي، وتبادل المعطيات الجبائية بين الدول من أجل شفافية أكبر في مجال انتقال الأموال والأشخاص والاستثمارات التي تكون موضوع القانون الضريبي، بهدف محاربة التهرب الضريبي والأعمال غير المشروعة الأخرى.

وهذه التدابير في الواقع يختلف استعمالها من دولة لأخرى حسب طبيعة هذه الدولة ومستوى تقدمها ودرجة اندماجها في منظومة العولمة والتكتلات الاقتصادية الإقليمية، والتنسيق الضريبي[3] يأتي في مرحلة أخيرة كجواب داخل التكتلات الأكثر اندماجا وتقدما[4].

وهكذا نجد محاربة الازدواج الضريبي[1] كحل أول لمواجهة هذه المتغيرات، ويتم ذلك عبرالاتفاقيات الضريبية حول عدم الازدواج الضريبي، وهي اتفاقية موقعة بين

---

[1]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، مرجع سابق ، ص117.

[2]- رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، ديسمبر 2002، الكويت، ص 15.

[3]- نجد أولى التعاريف مع بداية تبلور الاتحاد الأوربي مع المجموعة الاقتصادية الأوربية ، حيث يعني التنسيق الضريبي تقارب (وليس توحيد) الأنظمة الضريبية للدول الأعضاء داخل المجموعة الاقتصادية الأوربية، في الحدود الضرورية للعمل الجيد للسوق المشتركة، وخصوصا في تحقيق شروط منافسة متوازنة بين مقاولات الدول الأعضاء المختلفة. وتتحقق عبر التوجيهات les directives (القواعد الأوربية)، والتي على الدول الأعضاء التزام نقل محتواها داخل تشريعاتها الوطنية؛

-Lexique des termes juridiques,12eme édition,1999, Dalloz, p270.

[4]- يعتبر الاتحاد الأوربي أبرز مثال على التنسيق الضريبي « l'harmonisation fiscale »، حيث تنص توجيهات الاتحاد إلى ذلك.

دولتين[2] أو أقاليم ذات سيادة بهدف تجنب، ما أمكن، تضريب نفس الدخل المحقق في إحدى الدولتين لكنه يعود اتجاه الأخرى بصفة مزدوجة. وتدمج هذه الاتفاقيات القواعد التي تحدد الإقامة ومنبع الدخل، إضافة إلى حدود الاقتطاعات من المنبع، وبنود التعاون من أجل مواجهة التهرب الضريبي، خصوصا عبر تبادل المعلومات.

وتجدر الإشارة إلى أن القول بالازدواج الضريبي يتطلب توافر أربعة شروط مجتمعة، وهي أن يكون الشخص المكلف بالضريبة هو نفسه، وأن يكون الأمر يهم نفس الوعاء الضريبي، ونفس الضريبة أي من نوعية واحدة، ثم وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة.

ولقد اقترحت أولى الاتفاقيات الضريبية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة، أربع طرق ومناهج لمعالجة الازدواج الضريبي، والتي يمكن إيجازها[3] فيما يلي:

*منهج الإعفاء، الذي ينبني على أن الدخول ذات الأصل الأجنبي تعتبر معفية دون قيد أو شرط من الضريبة، في إطار بلد الإقامة.

*منهج الحذف، الذي يرتكز على أن بلد الإقامة يحتسب الضريبة الوطنية على الربح العالمي، ويخصم من هذا المبلغ ذلك الذي يرجع للضرائب المدفوعة في الخارج، من أجل الحصول على المبلغ الصافي للضريبة في الإطار الوطني.

*منهج اقتسام الإيراد: ويقوم على فرض الضريبة من طرف إحدى الدولتين المتعاقدتين، ووفقا لما تحدده الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما، على أن تقوم هذه الدولة بتحويل جزء من الضريبة إلى الدولة المتعاقدة الأخرى.

---

[1]- يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه: "فرض ذات الضريبة أكثر من مرة، على نفس الشخص، وبالنسبة لذات المال، وعن المدة ذاتها": جميل الصابوني، الازدواج الضريبي،الموسوعة العربية: https://www.arab-ency.com تاريخ الزيارة 2017/01/12.

[2]-Evasion fiscale et pauvreté, Glossaire de la fiscalité (le vocabulaire de la fiscalité) publie par le TAX Justice Network dans « taxez-nous si vous pouvez- al véritable histoire d'un échec mondial », 2005, www.taxjustice.net.

[3]-Bruno GOUTHIERE, les impôts dans les affaires internationales : trente études pratique, édition Francis Lefebvre, 4 ème édition, Paris, 1998, p.112.

*منهج توزيع المادة الخاضعة للضريبة: ويقتضي هذا المنهج، بأن تقوم الدولتين المتعاقدتين بفرض الضريبة بالتناوب على المكلف، حسب فئة الدخل المحقق، بموجب اتفاقية جبائية بينهما، كأن تختص إحدى الدولتين في فرض الضريبة على أرباح الأسهم، وأن تختص الدولة المتعاقدة الأخرى بفرض الضريبة على فئة المعاشات.

وما يجب ذكره هنا أيضا هو أن طريقة اقتسام الإيراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة قد تم التخلي عن العمل بهما، للصعوبات التي تطرحانهما على مستوى التنسيق والتعاون الدولي، أما فيما يتعلق بطريقتي الإعفاء والخصم، فلا تزال الدول تتبعهما لتفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية التي تبرمهما، خاصة وأنهما الطريقتان المعتمدتان في الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ولهيئة الأمم المتحدة.

ولابد من التشديد على ضرورة الاستمرار، ليس فقط في عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية لمواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها، وإنما أيضا من تفعيل تلك المعاهدات فعلا، ووضعها حيز التنفيذ دون تأثر بتعبيرات السيادة والسلطان الخاص بكل دولة ومصطلحاتها؛ لأن الخاسر فيما عدا ذلك هو الدولة ذاتها[1].

لكن وفي ظل احتدام المنافسة الضريبية، وتعاظم الاتفاقيات المتعددة الأطراف وما تثيره من إشكالات معقدة، يبقى التنسيق الضريبي[2] الحل الأنجع. حيث تسعى الدول إلى تشجيع رؤوس الأموال لاستثمارها في مجالات تدعم التنمية الاقتصادية، مما يزيد من فرص المنافسة الضريبية بين الدول لجذب الاستثمارات الأجنبية إليها، وتقوم هذه المنافسة على تسابق الدول نحو تقديم المزايا والحوافز السخية لتشجيع الاستثمار، ومن بينها الحوافز الضريبية التي تتضمن إعفاء من الضريبة، أو تخفيضا في وعائها، أو تطبيقا

[1]- جميل الصابوني، الازدواج الضريبي، الموسوعة العربية: https://www.arab-ency.com تاريخ الزيارة 2017/01/12

[2]- ويمكن تعريف التنسيق الضريبي باعتباره توحيدا للقواعد الضريبية الإجبارية، على مستوى كل دولة، وذلك من أجل ضمان العمل الجيد لمناطق التبادل الحر.

لأسعار ضريبية مخفضة، بحيث تكون هذه الحوافز أفضل من تلك التي تقدمها الدول المجاورة أو التي تتشابه معها في الظروف الاقتصادية[1].

ويترتب على هذه السياسات المتعارضة، أو غير المتناسقة، آثار غير مرغوب فيها، على مستوى الدولة الواحدة، وعلى مستوى الدول الأخرى. فعلى مستوى الدولة الواحدة، يتعرض وعاء الضريبة فيها للتآكل مع الانخفاض المستمر في حصيلتها بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزايد على منحها. كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تقوم به تلك الدولة، إما بنقص حصتها من المال المستثمر، أو نتيجة لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر سخاء تقلل من مواردها الضريبية، بما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة[2].

ولقد تعددت الدراسات التي تناولت مضار المنافسة بين الدول[3]، وفضلت التنسيق عليها، كما نشطت الحركة نحو التنسيق الضريبي بين الدول المتقدمة، وأوضح أمثلتها الاتحاد الأوربي.

والتنسيق ومحاربة الازدواج الضريبي من جهة تتطلبها التكتلات الإقليمية الاقتصادية والتجارية، والعولمة، إضافة إلى لامركزية الضريبة من أجل ديمقراطية ضريبية أكبر(تتطلبها التوجهات اللامركزية الفدرالية أو الأقاليم ذات الحكم الذاتي أو المدن الدول). حيث يمكن أن نتحدث من خلالها على مستويين الأول مرتبط بالتناسق على المستوى الخارجي أي بالارتباط مع المحيط الإقليمي والتكتلات الاقتصادية والتجارية القائمة فيه من أجل الإجابة عن إشكالات التنافس الضريبي وسياسات جلب الاستثمارات الخارجية، ومستوى ثان داخلي مرتبط بالضريبة المحلية والمرتبطة بتشظي السلطة الضريبية داخل الدولة بين جماعاتها الترابية الأدنى، فوجود نظام ضريبي وطني وآخر

---

[1]- رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مرجع سابق، ص 15.

[2]- رمضان صديق محمد، نفس المرجع.

[3]- المنافسة الجبائية المضرة "مفهوم عرف من طرف منضمة التعاون والتنمية الاقتصادية بأوروبا، والاتحاد الأوروبي (مدونة السلوك بالنسبة للشركات في المادة الجبائية)، بالأعمال الجبائية غير الشفافة، المختلفة كثيرا عن الأعمال الجبائية المقبولة عادة، والممنوحة لبعض المقاولات فقط و / أو التي ليس على علاقة بنشاط حقيقي".

محلي يتطلب تناسقا على مستوى الأهداف والبرامج على مستوى الإيرادات والنفقات أيضا.

ويساهم التنسيق الضريبي في تفعيل مقدرة التكامل الإقليمي على جذب رؤوس الأموال والاستثمارات اللازمة إلى الدول الأعضاء، وتجنب المنافسة الضريبية الضارة بمصلحة هذا التكامل،هذه المنافسة التي تؤدي إلى تسابق كل دولة عضو في منح الإعفاءات والحوافز الضريبية الأكثر سخاء من الدول الأخرى[1].

ومن أهم ما يثيره هذا الموضوع هو البحث في مدى تنسيق النظم الضريبية بين الدول الأعضاء، وخاصة في ما يتعلق بالهياكل الضريبية ومعدلات الضريبة ومعاملة الاستثمارات الأجنبية[2].

ويعتبر الاتحاد الأوروبي نموذجا وفضاء لتطبيق سياسات التنسيق و محاربة الازدواج الضريبي، و يمكن هذا النموذج من إبراز بعض النتائج على مستوى مبدأ السيادة والتنافسية الضريبية داخل هذا الفضاء. حيث أبانت هذه التجربة[3] أن التنافسية الضريبية تطبق داخل تراب الدول الأعضاء في الاتحاد الأوربي، وأنها تحفز تنمية التقارب الضريبي، حيث تدفع إلى تقليص ومن ثم إلى تقارب معدلات التضريب على الأوعية الأكثر تحركا جيوغرافيا.

كما أن التنافسية الضريبية هي أساسا موضوع عمل المقاولات سواء عبر الترحيل، أو عبر تقليص المعدلات التضريبية. كما أنها لا تمارس حصريا أثرها على مستوى الدول الأعضاء، بل تمارس أيضا بين الوحدات التحت–وطنية كالفدراليات أو الجماعات المحلية.

وعلى مستوى تقييم آثار المنافسة الضريبية على السيادة و القرار الضريبي الداخلي، تنبثق في المجمل ثلاث نتائج[4] تتجلى في أن:

---

[1]-مع العلم أن جاذبية الدولة بالنسبة للاستثمارات ترتبط أيضا بعوامل أخرى، التي تلعب في بعض الظروف دورا أكثر أهمية، كالاستقرار التشريعي، البنية التحتية العمومية، مستوى التعليم والتأهيل لدى العمال، النمو داخل قطاعات خاصة من الاقتصاد، الخ.

[2]- رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص46.

[3]- Guy Gilbert, souveraineté et concurrence fiscale, op.cit., p133-138.

[4]-ibid, pp.133-138.

*التنافسية الضريبية بحاجة إلى السيادة الضريبية لكي تتطور وتزدهر.

*التنافسية الضريبية تقلص بشكل ملحوظ هوامش الاشتغال الضريبي للدول السيادية وأيضا تشوهات النظام الضريبي.

*هذه الإكراهات غير متماثلة بين الأمم، فالدول التي ترفع من ضغطها الضريبي تتحمل نفس النتائج التي تتحملها دولة أخرى وفي نفس السياق التي لا تغير من نسب ومعدلات تضريبها.

لهذا فإن الانخراط في اتفاقيات منظمة التجارة العالمية أو التكتلات الإقليمية، وإقامة مناطق التبادل الحر، تفرض على الدول إعداد أو إصلاح أنظمتها الضريبية، ليس على أساس المعايير الداخلية وحدها، وإنما كذلك مع الأخذ بعين الاعتبار المعطيات المتعلقة بالأنظمة الضريبية المنافسة أو الشريكة، حيث يجب أن تكون الضريبة قريبة من تلك الموجودة في البلدان المنافسة حتى لا تؤدي الضريبة إلى إضعاف تنافسية اقتصاد معين في مجال المبادلات.

وبالنتيجة، فإن إعداد ضريبة تنافسية قادرة على جذب رؤوس الأموال الأجنبية[1]، يجب أن يمنح امتيازات، على الأقل متقاربة إذا لم تكن مساوية لتلك التي تمنحها الأنظمة المنافسة[2]، خصوصا الأنظمة الضريبية المطبقة في البلدان المصدرة لرؤوس الأموال.

والمغرب ومع تحرير الاقتصاديات وعولمة المبادلات – والتي وضعت أغلب الأنظمة الضريبية للدول في تنافس– أصبح بدوره مهتم بتأثير الضريبة في فعالية الاقتصاد على اعتبار أن وضعيته في المنافسة الدولية رهينة بذلك[3].

وهكذا عمل بعد تأسيس اتحاد المغرب العربي[1] بمدينة مراكش سنة 1989، على إقرار عدد من الاتفاقيات المتعددة الأطراف عام 1993، في اتجاه تحقيق التنسيق

---

[1]- وتبعا لميزان القوى بين الدول، فرؤوس الأموال الأجنبية لا تعود دائما بالنفع على الدول السائرة في طريق النمو. حول هذه المسالة، انظر:

-Joseph E. STIEGLITZ, la grande désillusion, Fayard, édition 08, septembre 2008.

[2]- يجب أن نتذكر بأن الضريبة لا تشكل المحدد الوحيد في جلب الاستثمارات الخارجية. فهناك حجم السوق الداخلية، والاستقرار السياسي، ونزاهة القضاء، ووفرة اليد العاملة سعرا وتأهيلا، والموقع الاستراتيجي للبلد، إلى غير ذلك من الشروط التي تدخل في اختيار الاستثمار. عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق ص71.

[3]- الطاهري توفيق، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص13.

الضريبي، ومنها اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، والاتفاقية التجارية والتعريفية بين الدول الأعضاء، وتهدف الاتفاقية الأولى إلى تخفيف أعباء ضرائب الدخل والحد من التهرب الضريبي، بينما تعزز الاتفاقية الثانية الآليات المتاحة لديها، لتحقيق التكامل الاقتصادي وإنشاء سوق مغاربية مشتركة تقوم على أساس التنافس السليم والمصلحة المتبادلة بين دول الاتحاد.

وقد اعترضت جهود التنسيق الضريبي المغاربي وجود الاختلافات في النظم الضريبية بين الدول الأعضاء، وقيام ثلاثة دول فقط (المغرب وتونس والجزائر) بإصلاح ضريبي يأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة، والعدول عن نظام ضرائب الدخل النوعية، وتطبيق الضريبة الموحدة على الدخل، مع بقاء النظم الضريبية في الدول الأخرى على حالها متعارضة مع الدول المذكورة، وقد حالت المشكلات السياسية بين أعضائه من المضي قدما في تنفيذ برامجه[2].

وفي اتجاه آخر عرف المغرب بعد أزمة بداية الثمانينات والإصلاح الموسوم ببرنامج التقويم الهيكلي، مسلسلا للانفتاح الليبرالي الشامل، حيث انخرط المغرب سنة 1987 في الاتفاق العام للتعريفة الجمركية والتجارة (الجات)، ومن ثم إلى منظمة التجارة الدولية سنة 1994. ومنذ 1996، وقع المغرب اتفاقات التبادل الحر مع 56 دولة،هم الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي والجمعية الأوربية للتبادل الحر (سنة 2000)، وتركيا والولايات المتحدة (سنة 2006)، ومع 18 دولة من العصبة العربية في إطار اتفاق المنطقة العربية الكبرى للتبادل الحر سنة 1998، ومع كل دولة من دول اتفاق آكادير (سنة1999) وهي تونس والأردن ومصر، ثم مع الإمارات العربية المتحدة سنة 2003.

---

[1]- من أجل تطوير التعاون بين الدول الخمس وشعوبها لمواجهة الشريك الرئيسي لبلدان المغرب العربي، أوروبا، ومواكبة عصر التكتلات الإقليمية في العالم.

[2]- رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي..، مرجع سابق، ص46.

واستمر المغرب أيضا في إستراتيجيته من أجل الانفتاح، عبر تطوير علاقاته التجارية مع تجمعات جهوية افريقية، حيث وقع على اتفاق تجاري واستثماري مع الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا، والمجموعة الاقتصادية والنقدية لإفريقيا الوسطى.

كما دخل المغرب في مفاوضات التبادل الحر الشامل والمعمق مع الاتحاد الأوربي[1]، والتي تبقى الالتزامات المنبثقة عنها الأكثر تأثيرا في المنظومة التشريعية والتنظيمية للمغرب، حيث يهدف هذا الاتفاق إلى[2] "تنسيق التشريعات والقوانين صوب المعايير الأوربية في العديد من القطاعات كتجارة السلع الصناعية، المنتجات الفلاحية والخدمات، حماية الاستثمارات، الصفقات العمومية، سياسة المنافسة، الأوجه التجارية للتنمية المستدامة، تجارة الطاقة، حماية حقوق الملكية الفكرية"[3]، إضافة إلى حقول جديدة للعمل المتوقعة، كالخدمات والصفقات العمومية، حيث يرنو الاتفاق في المجمل إلى تأسيس مرحة مهمة تجاه الاندماج المستمر للاقتصاد المغربي في المسار الموحد للاتحاد الأوربي.

كما أجرى المغرب أيضا ثلاث دورات من المفاوضات (أكتوبر2011، مارس 2012 ويونيو 2012) لاتفاق التبادل الحر مع كندا، وانخرط أيضا في مباحثات مع الشيلي من أجل اتفاق مستقبلي للتبادل الحر.

واليوم وتماشيا مع ما نشهده من إعادة تمركز علاقات القوة على المستوى الدولي، عبر صعود قوى جديدة تتمثل في الدول الصاعدة، وما واكبه من انزياح مركز تأثير الاقتصاد العالمي اتجاه آسيا–المحيطية، والاهتمام المتزايد بإفريقيا وتصاعد التبادل جنوب– جنوب[4]،وبعد إعلان فشل اتحاد المغرب العربي[5]، تقدم المغرب بطلب الانضمام

[1]- المفاوضات انطلقت في أبريل 2013 والتي تشمل فترة 2013-2017.

[2] - SENAT : Rapport d'information N°100 2013/2014, p.48.

[3]- Said DKHISSI, l'arrimage européen du Maroc a l'heure des mutations géostratégiques, in l'accord de libre-échange Maroc – union européenne a l'épreuve des faits, revue marocaine des sciences politiques et sociales, n°3 aout/septembre 2015, Rabat, p.26.

[4] - ibid., p.11.

[5]-خطاب الملك الذي ألقاه أمام المشاركين في أشغال القمة الثامنة والعشرين لقادة دول ورؤساء حكومات بلدان الاتحاد الإفريقي التي احتضنتها العاصمة الإثيوبية أديس أبابا.

للمجموعة الاقتصادية لدول إفريقيا الغربية « CEDEAO » والتي تضم 15 دولة[1]، والذي يأمل المغرب الانخراط فيها اعتبارا لأهمية هذا التجمع الإقليمي والذي يعد مسار اندماجه من بين المسارات الأكثر طموحا وتقدما على صعيد القارة الإفريقية[2]، حيث يعتزم هذا التجمع إقامة نظام نقدي موحد سنة 2030.

فكل هذا يتطلب بداية تملك نظام ضريبي عصري متناسق يسهل اندماجه في منطق التبادل الحر وآليات للتنسيق الضريبي مع هذه الدول.

وختاما يمكن القول أن هذه الظواهر والتي رغم المجهودات التي تقوم بها الدولة المعاصرة من أجل مجابهتها تبقى عصية على المعالجة وتوضح في النهاية صدق أصحاب مقولة أزمة الدولة الضريبية[3].

الفرع الثاني: ضريبة البيئة والاقتصاد الرقمي

أمام تزايد التغيرات المناخية والتي أصبحت تنجلي للعيان في موجات الجفاف المتعاقبة والفيضانات والكوارث والأوبئة التي تصيب النسيج الاقتصادي، خصوصا الفلاحي منه، وما يستتبع ذلك من تدهور الأمن الغذائي والمائي والتداعيات الصحية، أصبح تدخل الدولة من أجل تصحيح هذه الاختلالات أمرا لا مناص منه، وهو نفس الأمر مع التطور التكنولوجي والرقمي الذي أصبحنا معه أمام ثورة صناعية رابعة[4] وما تطرحه من تحديات اقتصادية واجتماعية جديدة. فالدولة لا تملك الإمكانيات لمواجهة هذه التحديات إلا عبر الآلية الميزانياتية؛ سواء من خلال الإنفاق، وذلك من أجل تصحيح هذه الاختلالات، أو عبر آلية الضريبة والتي تبقى فعالة أيضا لمواجهة هذه التطورات المتسارعة.

---

[1]- هي البنين، بوركينا فاصو، الرأس الأخضر، ساحل العاج، غامبيا، غينيا، غينيا بيساو، ليبيريا، مالي، النيجر، نيجيريا، السنغال، السيراليون والتوغو.

[2]-حسب بلاغ وزارة الشؤون الخارجية والتعاون المغربية الصادر يوم الجمعة 24 فبراير 2017 المعلن طلب الانضمام إلى هذا التكتل الاقتصادي.

[3]-Schumpeter JOSEPH A, the crisis of the tax state, op.cit, pp. 99-140.

[4]- اختار منتدى دافوس في دورته 46 سنة 2016، "الثورة الصناعية الرابعة" شعارا له، حيث وصف المشاركون في هذا الملتقى هذه الثورة بمثابة تسونامي التقدم التكنلوجي والذي سيغير في الكثير من تفاصيل الحياة البشرية.

الفقرة الأولى: ضريبة البيئة

منذ نهاية عقد الستينات وبضغط من الرأي العام الذي أشهرته الجماعات العلمية نتيجة لتفاقم الوضع البيئي في العديد من بقاع العالم، نادت مبادرات العديد من الحكومات إلى بلورة بعض القواعد القانونية في المجال البيئي. وبناء عليه، تم وضع العديد من القوانين في هذا المجال بهدف حماية البيئة. و تكاد تكون القواسم المشتركة بين هذه النصوص القانونية هي التدخل من أجل تصحيح الآثار السلبية لبعض الأنشطة البشرية على مختلف مناحي الحياة، ثم تحولت هذه القواعد إلى اعتماد مقاربات حمائية ونسقية وشمولية للمشاكل البيئية.

لكن التطور الأساسي الذي شهده المجال البيئي، هو الذي قاد إلى اعتبار موضوع البيئة من المواضيع ذات الاهتمام الدولي وأصبحنا نتحدث عن القانون الدولي للبيئة[1]، ومن ثم حقا من حقوق الإنسان يشكل الجيل الثالث من هذه الحقوق تحميه المنظومة الدولية لحقوق الإنسان، وقد ذكرت هذه الحقوق في عدة وثائق تقدمية في القانون الدولي مثل "إعلان ستوكهولم للبيئة" سنة 1972 الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة البشرية، والتي اعتبرت فيها الدول المشاركة أن الدفاع وحماية البيئة يعد هدفا رئيسيا لفائدة الأجيال الحاضرة والمستقبلية للإنسانية، و"إعلان ريو" بشأن البيئة والتنمية سنة1992، حيث أكدت خلاله جميع الدول عن التزامها بحماية البيئة في جميع بقاع العالم.

كما صدرت وثائق أخرى طموحة ولكن غير ملزمة قانونيا، كمؤتمر الأمم المتحدة لتغير المناخ، الذي عقدت دورته الحادية والعشرون « COP 21 » في فرنسا، ديسمبر 2015، والذي حمل تحولات عالمية جديدة، إذ توصل المؤتمر، الذي شارك فيه ممثلو 195 دولة للمرة الأولى، إلى اتفاقية دولية تلزم جميع دول العالم بمواجهة ظاهرة

[1]- القانون الدولي البيئي هو "مجموعة قواعد ومبادئ القانون الدولي العام التي تنظم نشاط الدول في مجال منع وتقليل الأضرار المختلفة، التي تنتج من مصادر مختلفة للمحيط البيئي أو خارج حدود السيادة الإقليمية ": أمين حسني، مقدمات القانون الدولي للبيئة، مجلة السياسة الدولية ، العدد 110 ، أكتوبر ، 1992، ص 130.

الاحتباس الحراري. في حين جاءت الدورة 22 بمراكش بحر شهر نونبر من سنة 2016 بخطة عمل تستمر حتى 2018، لتطبيق اتفاق باريس والذي يرمي لتثبيت الإحترار العالمي دون درجتين مئويتين بالمقارنة مع ما كانت عليه حرارة الكوكب قبل الثورة الصناعية.

ويرتبط موضوع البيئة بتقاطعات وبتعارضات مختلفة على هذا المستوى، بين الدول النامية والدول الصناعية المتقدمة بل حتى بين الدول المتقدمة، وهو مرتبط أيضا بالحق في التنمية لدى الدول النامية ومرتبط بالحق في البيئة السليمة كحق من حقوق الإنسان، كما يرتبط موضوع البيئة بمبدأ العدل والإنصاف البين–جيلي، أحد المبادئ الأساسية للعدالة الاجتماعية و الذي يقوم على ضرورة ضمان حق أجيال المستقبل في نصيبها من كل ما توفره الطبيعة من ثروات وإمكانيات الحياة وبالتالي ضرورة عدم تحميلها تبعات السياسات اللاعقلانية والأنانية للأجيال الراهنة.

ومن أجل البحث عن إجابات توفيقية لهذه التعارضات تم تطوير مفهوم التنمية المستدامة، أي التنمية الكفيلة بخلق الثروة والرفاه، لكن ليس فقط بحماية البيئة، بل تطويرها وإصلاح ما أصابتها خلال عقود كثيرة من التلويث.

وعلى مستوى دور الضريبة كآلية تدخلية في المجال البيئي، يلاحظ الأستاذ "يلس شاوش" أن السلطات العمومية لم تعتن بالوسائل المادية والعملية لحماية البيئة إلا ابتداء من التسعينات عندما شرعت تدريجيا في وضع مجموعة من الرسوم الضريبية، الغرض منها مزدوج وقائي وردعي، فالضريبة من منطلق تدخلي إذا كانت تهدف إلى تصحيح بعض الأنشطة الاقتصادية أو المرتبطة بالاستهلاك ذات الطابع السلبي كألعاب اليانصيب أو استهلاك الكحول. فلماذا لا يمكن فعل نفس الشيء للأنشطة المضرة بالبيئة؟ الاقتصادي الانجليزي "آرثر سيسيل بيجو" (1877–1959)، تلميذ "ألفريد مارشال" وأستاذ "لجون ماينارد كينز"، كان قد اقترح منذ سنة 1910، تصحيح عبر الرسوم والضرائب عجز

السوق عن التنبؤ بالاختلالات والعوامل الخارجية السلبية، وخصوصا الخسائر المسببة عبر الأنشطة الاقتصادية للمحيط الطبيعي.

قرن بعد ذلك، بدأت تترجم في الواقع هذه المحاولات، لكن الحركة بقيت محتشمة: فالرسوم البيئية لا تشكل إلا 2.5 في المائة من الناتج الداخلي الخام بأوربا. وبفرنسا لا تشكل الرسوم البيئية سوى2.1 في المائة من الناتج الداخلي الخام سنة 2007، متراجعة ب0.6 نقطة عن سنة 1996، كما أن النقاش حول رسم الكربون أبان إلى أي حد يصعب تطوير الأمور، رغم وعي الجميع بالإشكالات الايكولوجية[1]،

وقد اتجهت حديثا غالبية الأنظمة القانونية الدولية لحماية البيئة إلى اعتماد أسلوبين رئيسيين لحماية البيئة، يقوم أحدهما على إتقاء وقوع التلوث، ويقوم الثاني على إصلاح الأضرار البيئية[2].

ولم يتم اللجوء إلى وسائل التحفيز الضريبي لحماية البيئة إلا حديثا، إذ طبق لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1967 تحت اسم Tax expenditure، ويهدف هذا النظام إلى إعفاء جزئي أو كلي من دفع الرسوم الايكولوجية إذا امتثلت المنشأة الملوثة إلى التدابير المتعلقة بمكافحة التلوث[3].

وقد عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الجباية البيئية كمجموع الرسوم، والضرائب والحقوق التي وعاؤها يتكون من ملوث، أو منتج أو خدمة تساهم في تدهور البيئة أو استنفاذ الموارد الطبيعية[4]، أو هي شكل من الضرائب الصاعدة التي تؤثر إيجابا أو سلبا في السلع أو الخدمات ذات التأثير الايجابي أو السلبي على البيئة. و الضريبة ليس الآلية الوحيدة المتاحة في المادة البيئية، فهناك آليات متعددة يمكن استعمالها في إطار

[1]- Voir "La France à la traîne", Alternatives Economiques n° 283, septembre 2009, p.70-64, disponible dans les archives *de* Alternatives Economiques en ligne.

[2]- وناس يحيى، الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقا يد، 2007، ص11.

[3]- Leila CHIKHAOUI, le financement de la protection de l'environnement, thèse pour le doctorat de l'université de paris 1 en droit, 1996, p.811.

[4]- Gilles ROTILLON, La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? Regards croisés sur l'économie, 2007/1 (n° 1), p.108.

السياسة البيئية ذات طبيعة اقتصادية لها أثر تحفيزي وتترك حرية أكبر للفاعلين الاقتصاديين، ونتحدث عن الرسوم، والدعم، والرخص أو التصاريح التفاوضية وأنظمة الإيداع[1].

وتتمثل الوظيفة الوقائية للرسوم الايكولوجية في تشجيع الملوثين للامتثال لأحكام الصب وتخفيض التلوث من خلال تطبيق القيمة القاعدية للرسم. ونكون إزاء الوظيفة الردعية للرسم بتطبيق المعامل المضاعف في حالة عدم الامتثال وفشل النظام التحفيزي[2].

والرسوم الايكولوجية تعد وسيلة فعالة لمكافحة التلوث في الدول السائرة في طريق النمو، إذ يعتبر الفقه أن ضعف تدخل أجهزتها البيئية يعود إلى نقص الموارد المالية المخصصة ضمن ميزانياتها لمكافحة التلوث، والتي يمكن تعويضها بحصيلة الرسوم على النشاطات الملوثة والنفايات لتغطية نفقات مكافحة التلوث، وبهذا لا تتحول النفقات البيئية إلى أعباء إضافية تؤثر على أوجه الإنفاق الأخرى[3].

والغرض الأساسي من الوجهة النظرية البحتة لفرض الضرائب البيئية هو الحد من الأضرار الواقعة على البيئة والناجمة عن عمليات الإنتاج والاستهلاك، كتلوث مياه الأنهار والبحار أو تلوث الهواء عند استهلاك الوقود الأحفوري مثلا، أو قد يكون توفير الموارد المالية لمعالجة تلك الآثار، مثل إصلاح الطرق وبنائها والحد من الازدحام الناشئ من استعمال السيارات الخاصة، كما يكون الغرض في بعض الحالات الحد من الاعتماد على الوقود المستورد من الخارج، وتشجيع نشاطات التوسع في الطاقات البديلة خصوصا المنتجة محليا، وينطبق ذلك على الدول الصناعية بشكل واضح حيث وصلت معدلات الضريبة على الوقود إلى ما بين 30% و 60% من سعر برميل الجازوال في محطات تعبئة الوقود، وبلغت قيمة الضرائب في غرب أوروبا نحو 57 دولارا للبرميل، بينما بلغ

---

[1]-Vincent SEPULCHRE, la fiscalité environnementale en Belgique. in L'évolution des principes généraux du droit fiscal, 20ème anniversaire de la maitrise en gestion fiscale, groupe d'auteurs, Larcier, Bruxelles, 2009, p.9.

[2]- وناس يحيى، الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر، مرجع سابق، ص77.

[3]-Gunnars et Emmanuel JIMENEZ, maitriser la pollution dans les pays en développement, revue finances et développement, mars 1991, pp. 15-18.

السعر للمستهلك نحو 96 دولارا، في حين بلغ سعر سلة خامات أوبك من النفط الخام نحو 18 دولارا للبرميل. ولقد حذت دول نامية كثيرة حذو الدول الصناعية، وقامت بفرض ضريبة إضافية على أسعار الوقود بلغت في المعدل حوالي 20% ودلت الدراسات التطبيقية أن تلك الضريبة قد مكنت العديد من الدول النامية من زيادة إيراداتها الضريبية بحوالي 4% إلى 5% من الناتج المحلي الإجمالي.

وتقنيا يمكن عد الآليات الضريبية الحالية المطبقة في مجال الاستثمار البيئي (سواء بالنسبة للمقاولات أو المواطنين) في: الرسوم أو تضريب الطاقة، تضريب التعليب والنفايات وتضريب استعمال وتلويث الماء[1].

والمغرب انخرط عبر مجهودات معتبرة لمواجهة الاعتداءات التي تطال البيئة والموارد الطبيعية. فعلى المستوى التشريعي دعمت ترسانة الحماية بتبني خمس قوانين بيئية (قانون الماء، قانون إطار حول حماية وصيانة البيئة، قانون حول دراسات الجدوى، قانون متعلق بمحاربة تلوث الهواء، وقانون تدبير النفايات والحد منها[2]). ولعل أهم النصوص القانونية في هذا الصدد هو قانون رقم 99-12المتعلق بالميثاق الوطني للبيئة والتنمية المستدامة (ظهير 6 مارس 2014) والذي جاء بتدابير تشريعية ومؤسساتية واقتصادية ومالية وغيرها لتحقيق أهداف ومبادئ هذا القانون الإطار، حيث أنه على المستوى التشريعي أحدث نظاما ضريبيا بيئيا من خلال المادة 30 منه يتكون من رسوم إيكولوجية وتعريفات تفرض على الأنشطة المتسمة بارتفاع مستوى التلوث واستهلاك الموارد الطبيعية. إضافة إلى إعفاءات وتخفيضات جبائية تشجع حماية البيئة.

ونجد من بين الرسوم والضرائب: الرسم على عمليات البناء، رسم خاص على الاسمنت، الرمال، الإسمنت المسلح، المياه المعدنية ومياه المائدة، رسم على منتجات المقالع، ورسم على الاستغلالات المعدنية، والرسم على بيع المنتجات الغابوية.

[1] -Vincent SEPULCHRE, la fiscalité environnementale en Belgique, op.cit., p.5.

[2]- أنظر أهم القوانين المؤطرة للبيئة بموقع الوزارة الوصية الرسمي:-https://www.environnement.gov.ma/ar/cadre-juridique-ar/textes-juridiques-ar

كما نجد رسوما وضرائب لها ارتباطات بالبيئة كالرسوم على رخص الصيد، الرسم السنوي على السيارات والرسم على النقل العمومي للمسافرين، الرسم على رخص السياقة والرسم على السيارات الخاضعة للمراقبة التقنية والرسم الداخلي على الاستهلاك على المنتجات الطاقية والرسم البيئي على البلاستيك.

في حين نجد مقتضيات لإعفاء أو تخفيض الضريبة لتشجيع حماية البيئة كإعفاء الضريبة على القيمة المضافة على المعادن المسترجعة، القطارات والآليات السككية الموجهة لنقل المسافرين والبضائع. وتخفيض نسبة الضريبة على القيمة المضافة إلى 7 في المائة من أجل كراء عدادات الماء والكهرباء، و10 في المائة لسخانات الماء الشمسية، غاز البترول والغازات الهيدروكابورية الأخرى، وتقليص الضريبة على القيمة المضافة ل 14 في المائة بالنسبة للطاقة الكهربائية.

الفقرة الثانية: الضريبة والاقتصاد الرقمي

إن الرهانات البيئية للضريبة ليست الوحيدة التي تبحث الضريبة المعاصرة الإجابة عنها، حيث نجد رهانات جديدة مرتبطة بالاقتصاد الرقمي واقتصاد المعرفة، كنتاج للثورة الصناعية الرابعة. حيث أفرزت تكنولوجيا المعلومات والاتصال"TIC" مجتمعا جديدا مغايرا لكل ما سبقه، مجتمع قائم على اقتصاد المعرفة الذي تلعب فيه البرمجيات دورا أساسيا، إذ باتت التكنولوجيا والاتصالات والتدفق المعلوماتي ترتبط ارتباطا وثيقا بالأنشطة الاقتصادية، وأضحت عنصرا مهما وفاعلا في المجالات التنموية، وركيزة في كل المشاريع الكبرى. وبالتالي، فإن ثمة دورا كبيرا أصبح يؤديه "الاقتصاد الرقمي" في تغيير نمط الإنتاج وعوامل النمو.

ثمة مسميات عدة يتم استخدامها للتعبير عن "اقتصاد المعرفة"، مثل اقتصاد المعلومات، واقتصاد الإنترنت، والاقتصاد الرقمي، والاقتصاد الافتراضي، والاقتصاد الإلكتروني.. الخ. وقد عرفت "منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية" مفهوم "اقتصاد المعرفة"، بأنه ذلك "الاقتصاد المبني أساسا على إنتاج ونشر واستخدام المعرفة

والمعلومات". فيما يعرفه البنك الدولي بأنه "الاقتصاد الذي يحقق استخداما فعالا للمعرفة من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية"، وحدد البنك الدولي أربع ركائز أساسية لاقتصاد المعرفة، وهي: الحافز الاقتصادي والنظام المؤسسي، والتعليم، والابتكار، وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

وبشكل عام يُشار إلى "اقتصاد المعرفة" باعتباره فرع جديد من فروع العلوم الاقتصادية يقوم على فهم جديد لدور المعرفة والرأسمال البشري في تطور الاقتصاد وتقدم المجتمع[1].

وإذا كان الاقتصاد الرقمي يقدم مجموعة من المزايا، وأساسا على مستوى النمو، والتشغيل وبشكل أعم الرفاه الاجتماعي، فإنه بالمقابل يطرح مجموعة من التحديات التي يجب مواجهتها من طرف السلطات العمومية. هذه التحديات تتجاوز إطار السياسات الضريبية الوطنية والدولية، وتهم مجالات كالقانون الدولي في مادة حماية الحياة الخاصة، حماية المعطيات، أو رهانات محاسبية أو تنظيمية.

أما على مستوى الاستراتيجيات الضريبية، فإن تطور التكنولوجيات الرقمية يؤدي إلى تقليص الإمكانيات المتاحة للمسؤولين العموميين في تحديد بنية أنظمتهم الضريبية[2]، حيث تبرز مجموعة من التحديات؛ فعلى مستوى الضريبة المباشرة تم جرد إشكالية فعالية القواعد المستعملة في تحديد السيادة الضريبية للدولة في فرض الضريبة، حيث يصعب تطبيق أحكام المنشأة الثابتة، حيث نسقط في ازدواجية عدم التضريب، وصعوبات فيما يتعلق بالمعطيات الرقمية والتعاملات التي تطالها وكذا التصنيفات التي تخضع لها المنتجات الرقمية، هذه التحديات تطرح سؤال مقدرة الإطار الضريبي الدولي في الإجابة

[1]- إيناس عبد الله، اقتصاد المعرفة: أربعة محفزات خليجية لتطوير الاقتصاد الرقمي، الاثنين، 02 فبراير، 2015:
https://futureuae.com/ar-AE/Mainpage/Item

[2]- Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éditions OCDE(2014), Paris, p134, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr/

عنها خصوصا عبر مبدأ تقسيم حقوق التضريب بين تشريعات أصل القاعدة المضربة ومكان تواجدها، كما تطرح إشكالات على مستوى الضريبة على القيمة المضافة[1].

فحسب دراسة مرتبطة بممارسات التحسين الجبائي المتخذة من طرف "مكتب الاستشارة كرينويتش"[2]، فإن الشركات المتعددة الجنسيات الرقمية لوحدها وهي "جوجل"، "آبل"، "فيسبوك"، "أمازون" و"ميكروسوفت" كان عليها أداء في فرنسا أكثر من800 مليون أورو من الضرائب على الشركات و700 مليون أورو من الضريبة على القيمة المضافة سنة 2013، مقابل بعض العشرات من الملايين فقط التي تم أداؤها حقيقة. فالشركات الكبرى الرقمية وضعت ترسانة واقية من الآليات التقنية (كالتمويل الهجين عبر الجنات الضريبية، ازدواج في عدم التضريب أو الإعفاء المزدوج، والمقرات الاجتماعية الافتراضية..) والتي تمكنها من تحويل جزء مهم من أرباحها اتجاه مناطق استقطاب، تكون معدلات التضريب فيها ضعيفة[3].

وهذا ما أدى إلى تكثيف الجهود من طرف العديد من الفاعلين الاقتصاديين الدوليين، وخصوصا بالدول المتقدمة، للبحث في سبل مواجهة هذه الظواهر، حيث عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى جانب مجموعة العشرين من أجل الإجابة عن التحديات الضريبية التي يثيرها الاقتصاد الرقمي[4]، وصاغت خطة عمل حول تآكل القاعدة المضربة وتحويل الأرباح[5].

حيث خلصت مجموعة التفكير المحدثة في هذا الشأن إلى إبداء بعض مقترحات الحلول بهذا الصدد، والتي شملت مجموعة من الميادين، من خلال 15 مقترح عمل، يهدف إلى تطوير مجموعة جديدة من المعايير تهدف إلى تجنب ازدواج الإعفاء

[1]-Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, OCDE (2014) ,op.cit., p.136.
[2] -Elodie PONCET, peut-on taxer l'économie numérique ? Décryptages, 15 janvier 2015.http: //convention-s.fr/decryptages/peut-on-taxer-leconomie-numerique/-
[3]-ibid.
[4] -Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, OCDE (2014), op.cit.
[5]- « BEPS » حسب الصيغة الانجليزية .

الضريبي[1]، خصوصا عبر تعديل معيار العتبة المطبق في المؤسسات الثابتة، ووضع آلية الاقتطاع من المنبع بخصوص بعض أنواع التعاملات الرقمية، وبعض الخيارات في مجال الضرائب على الاستهلاك[2].

والمغرب بدوره وإيمانا منه بأهمية الاقتصاد الرقمي في النهوض بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية، عمل على تطوير بنياته الرقمية عبر مجموعة من الأوراش، حيث تم إدخال قطاع الاقتصاد الرقمي ضمن حقيبة وزارة الصناعة في حكومة عبد الإله بنكيران (2012-2016)، وإصلاح قانونه المصرفي[3]، الذي اعترف بمؤسسات الدفع أو الأداء[4] التي تقدم خدمات البطاقات المصرفية أو البطاقات المدفوعة مسبقا والتي يمكن الشراء بها رقميا حيث ستنافس البنوك في هذا الشأن، وكذا الاعتراف بالعملات الرقمية كوسائل للأداء[5].

كما تم وضع استراتيجية المغرب الرقمي، بهدف الارتقاء بتكنولوجيا المعلومات في مراتب الاقتصاد الوطني، وإرسائها كمصدر للإنتاجية والقيمة المضافة و قاطرة لتحقيق التنمية البشرية، و جعل المغرب مركزا إقليميا في تكنولوجيا المعلومات والاتصال. وتتسم محاور الاستراتيجية على أهداف طموحة كإثراء الناتج الداخلي الخام بنحو 27 مليار درهم، وإنشاء 26000 منصب شغل، إضافة إلى توسيع مصالح الحكومة الالكترونية ورفدها بأحدث التجهيزات. كما أن المغرب مقبل على الاعتراف بالعملات الرقمية مثل 'بيتكوين'، و كذا مؤسسات الدفع التي تقدم خدمات البطاقات المصرفية أو البطاقات المدفوعة مسبقا والتي يمكن الشراء بها رقميا حيث ستنافس البنوك في هذا الشأن.

والمغرب وبالرغم من ضعف تجارته الالكترونية إلا أنه عزز اقتصاده الرقمي الذي ساهم في حوالي 2.2 مليار دولار (20مليار درهم تقريبا) أو 2.33 في المائة من الناتج

[1]- Pascal SAINT-AMANS, les progrès récents en matière de coopération dans le domaine de la lutte contre la fraude fiscale internationale, in Rapport Moral sur l'Argent dans le monde 2014, régulation, gouvernance, complexité dans la finance mondialisée, association d'économie financière, Paris, p.235.
[2]- Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, OCDE (2014), op.cit, pp 153-168.
[3]- القانون رقم 103.12 المتعلق بمؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها، جريدة رسمية عدد 6328 بتاريخ 22 يناير 2015 .
[4]- المادة 11 من نفس القانون.
[5]- المادة 6 من نفس القانون.

المحلي الإجمالي في عام 2012 حسب شركة استشارات الأعمال العالمية "ماكينزي"، كما حقق تقدما مهما في مؤشر الأمم المتحدة للخدمات الالكترونية، حيث انتقل من المرتبة 104 سنة 2010 إلى المرتبة 30 عالميا سنة 2014 على مستوى الولوج إلى الانترنيت، مما يعزز بلا شك مناخ الاستثمار في المغرب.

وكخلاصة لأهم تحديات ورهانات الضريبة المعاصرة يمكن القول أن مياها متدفقة جلبتها الثورات العلمية والتكنلوجية والعولمة المتزايدة لمناحي الحياة الاقتصادية والتجارية والمالية للدولة، والتي تقتضي مجابهتها ومواكبتها تشريعيا وتنظيميا ومؤسساتيا ليس فقط على مستوى السياسات الضريبية بل أيضا على مستوى السياسات الإنفاقية وهو ما يحتم أيضا التوفر على موارد إضافية.

خاتمة الفصل الأول

إن تطور مبدأ القبول الضريبي من إطاره السياسي إلى آخر قانوني، ليصبح تعبيرا وتجسيدا لاعتبارات سوسيلوجية ونفسية، واكبه تطور لمفهوم القبول الضريبي نفسه، حيث أصبح يعني إلى جانب ثقة الملزمين في ممثليهم بالبرلمان قبولهم لأداء فروضهم الضريبية عن طيب خاطر من منطلق التضامن الاجتماعي والذي تغذيه الدولة من خلال سياساتها الاجتماعية العادلة والمنصفة، وهو ما يقوي اللحمة والتماسك الاجتماعيين، ويسهم بالتالي في التقليل من مخاطر التهرب والغش الضريبيين.

وإذا كانت الضريبة في تطورها شكلت كنه العقد الاجتماعي بعدما كانت ولا زالت عصب حياة الدولة واستمرارها، فإنها بالمغرب ولاعتبارات مختلفة لم تصبح محل نقاش بين الحاكم والمحكوم إلا بعد تزايد حاجة الدولة إليها نهاية القرن 19 من أجل مواجهة القلاقل الداخلية والأطماع الخارجية، وكانت البداية مع ضريبة الترتيب سنة 1881 والتي قابلها السكان خصوصا بالبوادي وحرفيي المدن بالرفض[1]، والتي تلتها البيعة المشروطة لمولاي عبد الحفيظ سنة 1908، بعد خلع سابقه المولى عبد العزيز، الذي وقع معاهدة الجزيرة الخضراء سنة 1906 وما تنطوي عليه من مس بالسيادة الضريبية.

لكن مبدأ القبول الضريبي كمظهر من مظاهر العقد الاجتماعي، لم تتأسس بالمغرب إلا بعد دستور 1962، ولكنها عبر ما كانت قد عرفته الممارسة البرلمانية من عقلنة بدستور الجمهورية الخامسة الفرنسية (دستور 1958)، والذي استقى منه المغرب بعض مبادئ دستوره الأول وخصوصا المتعلقة بالشق الميزانياتي، وهكذا لم تتطور الممارسة التمثيلية للبرلمان المغربي في اتجاه دمقرطة القرار الضريبي والسياسات الضريبية، بل اتجه صراعها نحو الإنفاق العمومي.

إن توجهات الإصلاح الضريبي لما بعد المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات، ورغم المقتضيات العديدة التي أتت بها قوانين المالية منذ قانون مالية 2014، لم تسمح

[1]- الطيب بياض، المخزن والضريبة والاستعمار/ضريبة الترتيب 1880م-1915م، مرجع سابق.

بظهور نظام ضريبي أو حتى مشروع نظام ضريبي واضح المعالم على مستوى أهدافه وبنياته؛ فمحاولات التحديث لمواكبة الإكراهات الجديدة والمتعددة والتي تهم تزايد المنافسة الضريبية والتحديات المتعلقة بالاقتصاد الرقمي وتدهور البيئة لم تحضر بالشكل الكاف،أما على مستوى تحديث النظام الضريبي المغربي، يسجل استمرار الاختلالات التي تهم مبدأي حياد وبساطة النظام الضريبي، حيث مازالت فئات من الملزمين وقطاعات مهمة من النشاط تعامل معاملة تفضيلية أو خارجة من المساهمة في المجهود الضريبي، وهو ما عليه أمر قطاع الفلاحة، والذي رغم تضريبه بقي ضعيفا على مستوى مساهمته في الإيرادات الجبائية للدولة، إضافة إلى قطاعات مازالت تتمتع بتفضيلات مهمة كقطاع العقار والسياحة، والفشل في إدماج القطاع غير المهيكل بعد تبني نفس الآليات السابقة والتي أبانت عن محدوديتها كدعم المقاولات الصغرى والمتوسطة، إلى جانب الامتيازات المناطقية التي خلقتها سياسات جلب الاستثمار عبر المناطق الحرة للتصدير أو لتوطين الاستثمارات والتي تعتبر جنات ضريبية أكثر منها مناطق لجلب الاستثمارات. فالتلاؤم والتوافق مع المحيط الدولي واحترام مبدأ الشفافية تبقى محدودة، حيث أن محاولات مجارات تحديات المنافسة الضريبية غالبا ما تسقط النظام الضريبي المغربي في فخ الجنات الضريبية المحظورة من طرف الشركاء الماليين والاقتصاديين للمغرب.

كما أن المغرب لم يسجل تحسن مهم على مستوى التنسيق الضريبي خصوصا بين الدول التي له علاقات معها سواء التجارية أو على مستوى انتقال الاستثمارات، كما يسجل انعدام انفتاح المغرب على اتحادات إقليمية و قوى اقتصادية جديدة سواء من خلال سياسات جلب الاستثمار أو عبر آلية الضريبة.

فإذا كانت هذه التحديات يمكن معالجتها نظريا من خلال الدراسات والأبحاث حول النظام الضريبي الأمثل، فإن أهم تحديات الضريبة تبقى هي الإجابة عن إكراهات اتخاذ القرار الضريبي ومتطلبات تصحيح الاختلالات المالية التي همت معظم الدول مع الأزمة المالية لسنة 2008 وتبعاتها الاقتصادية والتجارية، وهو ما يجعل مهمة الإصلاح

الضريبي ليس بالأمر الهين، وهذا ما سيتضح من خلال تتبع الإكراهات التي تطال سيادة القرار الضريبي بالمغرب.

الفصل الثاني: إكراهات سيادة القرار الضريبي بالمغرب

إن سؤال السيادة الضريبية الذي هو مناط فعالية ونجاعة النظام الضريبي، يتجاوز كثيرا مشكل تحديد هوامش العمل في تحديد هذا النظام، فتاريخيا يوجد رابط قوي بين سلطة فرض الضريبة والسيادة، هذا السؤال هو في صلب العقد الاجتماعي الذي صاغه مونتيسكيو[1].

وبالرجوع إلى المغرب، نجد أن الإصلاح الضريبي يعرف مجموعة من التحديات والإكراهات المرتبطة بالجوانب الشكلية والتقنية لهذا الإصلاح، والتي لا تخرج عن إكراهين أساسيين أولاهما إكراه ذو بعد سياسي مرتبط بمسلسل اتخاذ القرار الضريبي وما يرتبط به من تداخل الفاعل الداخلي بالخارجي والفاعل الرسمي بالآخر غير الرسمي أو الشعبي، وثانيهما ميزانياتي مرتبط بتفاقم العجوزات الميزانياتية واللجوء المكثف للدين الخارجي منذ الأزمة المالية لسنة 2008 في ظل تراجع النمو الاقتصادي.

فالاختصاص الضريبي في الإطار الدولتي يرجع كمبدأ، لعمل المشرع الوطني، ويرجع أحيانا إلى مشاركته مع باقي السلطات التداولية للجماعات الترابية الأخرى الأدنى، حسب معايير مختلفة يحددها التنظيم السياسي والإداري لكل دولة[2]. لكن تعبيرات هذه السيادة الوطنية في تنزيل الاختصاص الضريبي، تعترضها مجموعة من الحدود والإكراهات، فرضتها العولمة المتزايدة لجميع مناحي حياة الدولة الاقتصادية والمالية والإدارية، والتي تتطلب تنظيما وتعاقدا فوق–وطني عبر الاتفاقيات الدولية المنظمة لمواجهة ظواهر جديدة عابرة للدول، كالتهرب الضريبي، وتهريب وغسل الأموال، والجنات الضريبية والازدواج الضريبي، كما دعاه التزايد المتعاظم لدور المنظمات الاقتصادية والمالية في الحياة الداخلية للدول على المستوى المالي والضريبي، باعتبارها الضابط الوحيد لهذا المجال كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي أساسا، حيث أصبحنا أمام

[1]-André BARILARI, la question de l'autonomie fiscale, in la souveraineté financière et fiscal : réalités et devenir ? Revue française de finances publiques (RFFP), n° 80, p73.
[2]- Bernard CASTAGNEDE, souveraineté fiscale et union européenne, op.cit., p53.

كتلة من المعايير الدولية والتي تشكل مرجعا على مستوى المالية العمومية وموازنات الدول[1].

وبالمقابل فإن السيادة الضريبية والتي تشكل القدرة في توجيه إرادة المجتمع نحو نظام ضريبي مقبول من طرف كل أطيافه وطبقاته، والكفيل بالإجابة عن طموحاته وانتظاراته المختلفة، لا تتأسس فقط على استقلال الفاعلين الرسميين الذين يشكلون كنه مبدأ القبول الضريبي، ونقصد بذلك مؤسسة البرلمان في درجة أولى، ومؤسسة الحكومة كامتداد لهذا الأخير عبر منطق الأغلبية في الأنظمة البرلمانية، بل تتأسس هذه السيادة أيضا عبر المحيط الموضوعي الذي ينبثق منه النظام الضريبي، فوضعية المالية العمومية وكذا النموذج الاقتصادي والتنموي الذي تقوم عليه البلاد هي محددات تزيد النظام الضريبي هامشا من الاستقلالية أو عكس ذلك. لهذا جاءت الإصلاحات شاملة ومنذ أكثر من عقد همت مجالات المالية العمومية والأوراش الكبرى الاقتصادية والاجتماعية، من أجل تعزيز النمو وتوزيع ثماره على جميع الفئات الاجتماعية.

لهذا فالتطرق إلى الإكراهات المالية كأحد أهم أسباب الإصلاح الضريبي، تأخذ مشروعيتها في أن المنظومة المالية والاقتصادية للدولة تترابطان وتتفاعلان فيما بينهما، وأن كل مكون له أثر مباشر وغير مباشر على باقي المكونات، فلا يمكن الحديث عن النظام الضريبي دون معرفة بتفاصيل النموذج الاقتصادي المعتمد، ودون معرفة بنيات الإنتاج ومستواه، كما لا يمكن معرفة النظام الضريبي دون التطرق إلى وضعية المالية العمومية للدولة، وسياسات الميزانية، من طبيعة الإنفاق وبنياته وطبيعة الموارد وحجمها المخصص لتغطية هذه النفقات، دون إغفال نظام الصرف والتبادل والنقد.

إذن فالإصلاح الضريبي بالمغرب، تتجاذبه مجموعة من الكوابح والمحفزات أيضا، كما يتأثر بالإصلاحات العميقة والشاملة التي دشنها المغرب، خصوصا مع عهد الملك محمد السادس، والتي جاءت على المستوى الاقتصادي مع حكومة "إدريس جطو"

[1]- Philippe ADHEMAR, l'émergence d'un référentiel financier et comptable international pour le secteur public, in la souveraineté financière et fiscale: réalités et devenir ? R.F.F.P., n°80, p.61.

خصوصا، والتي حاولت رسم معالم نموذج النمو المغربي، المبني على الانفتاح على السوق الدولية على مستوى العمل والرأسمال وعبر مجموعة من الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف، وكذا من خلال تحديث وملاءمة تناسق أنظمته القانونية والقضائية والتنظيمية مع البلدان الشريكة والمؤسسات الدولية الاقتصادية والمالية.

فنجاح تدبير المالية العمومية مرتبط بالمناخ العام أي الاقتصادي والسياسي والاجتماعي الذي يسود في البلاد، وتفاعلاته مع المناخ الدولي، فلا شك أن أحد آثار الأزمة المالية لسنة 2008 على مستوى السياسات الاقتصادية هو إعادة صياغة هدف السياسة الميزانياتية كآلية متعددة السنوات، فمنذ سنوات 2008–2009، أغلب الدول، وبضغط أو بدعم من المؤسسات الدولية، وضعت سياسات مهمة للتعافي الميزانياتي من أجل دعم الاقتصاد، عبر "قانون الإنعاش وإعادة الاستثمار الأمريكي[1]"(ARRA) في الولايات المتحدة الأمريكية، و"مخطط الإنعاش الاقتصادي الأوروبي"[2] (EERP) في الاتحاد الأوربي[3]؛ هذه السياسات كانت مهمة وحركت آليات ميزانياتية جد مختلفة. ومن بعد ومنذ سنة 2010، دعت أصوات عديدة إلى تقليص العجوزات من أجل مواجهة تصاعد الديون العمومية، التي تؤكد كثير من الإشارات إلى عودتها للارتفاع، وهذا ما عليه الحال حتى في المغرب.

وهكذا فسؤال الاستقلالية الضريبية الذي هو مناط فعالية ونجاعة النظام الضريبي، يتجاوز كثيرا مشكل تحديد هوامش العمل في تحديد هذا النظام، لينتقل إلى الإكراهات الموضوعية المرتبطة بثقل اختلالات التوازنات المالية وإمكانيات تعافيها.

وسنحاول من خلال هذا الفصل، دراسة إكراهات اتخاذ القرار الضريبي المرتبطة بتعدد الفاعلين واختلاف شرعياتهم وعقلانياتهم (المبحث الأول)، ثم إبراز علاقة الإصلاح

[1]- American Recovery and Reinvestment Act
[2]- European Economic Recovery Plan
[3]-Thomas BRAN, La contrainte budgétaire publique : quelles vitesses d'ajustement ? Thèse présentée et soutenue à Cachan le 18 juin 2013, Centre d'économie de la Sorbonne – Cachan, CACHAN CEDEX (France), p.2.

الضريبي المغربي بإكراهات التوازنات المالية على ضوء وضعية المالية العمومية المغربية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الإصلاح الضريبي وتعدد الفاعلين في اتخاذ القرار الضريبي بالمغرب

إن السلطة الضريبية هي سلطة متعددة القوى تتحدد توجهاتها وخطوطها الكبرى أخذا بعين الاعتبار مصالح مختلف الطبقات والمجموعات المكونة للجسم الاجتماعي وموقعها في الحسابات والتوازنات السياسية وامتلاك هذه السلطة قد يكون شرطا أساسيا لامتلاك السلطة السياسية، فهناك ارتباط دياليكتيكي بين السلطتين، وهو ما جعل بعض الفقهاء يعتقدون أن من يتحكم في الضريبة يمكنه أن يتحكم في كل أجهزة الدولة ويخضعها لإرادته[1].

والتعدد على مستوى الفاعلين والمتدخلين السياسيين الضريبيين ينعكس على مدى قدرة كل فاعل على التأثير في مسلسل صناعة القرار الضريبي، فالمتدخلون في العملية القرارية ليست لديهم نفس القدرات التأثيرية، فهناك من لهم قدرة أكبر على الحوار والمناورة وتفعيل مطالبهم ورغباتهم، وهناك من لهم القدرة على مقاومة قرار ضريبي قد لا يكون في مصلحتهم، بينما هناك من لهم القدرة فقط على الخضوع لقرار ضريبي لم يشاركوا في إعداده ولم تتح لهم الفرصة لمناقشة مضمونه.

وهذا ما جعل الدولة تبقى هي الضابط الأساسي لعملية التنظيم والتشريع المالي، عبر فرض قوتها وقدرتها على الحفاظ على مساحة الضبط المعياري بين نظامها المالي والمعايير التي تضعها الأسواق، مستعيدة بذلك سيادتها في أوج نظام مالي واقتصادي معولم وبشروطه وفلسفته النيوليبرالية، مع العلم أن التشريعات الضريبية للدول ليست على نفس المستوى من التأثر، ارتباطا بمدى اندماجها في منظومة العولمة. فهل هذا التعدد

[1]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص105.

على مستوى الفاعلين والمتدخلين في مسلسل اتخاذ القرار الضريبي يحمل في طياته عوامل ايجابية وفعالة في تأهيل هذا التشريع أم أنها تشكل عائقا له؟

هذا ما سنحاول معالجته من خلال فرعين نخصص الأول للفاعلين الرسميين كمعبرين عن سيادة الدولة ومؤسساتها في صياغة التشريع الضريبي (الفرع الأول) والفاعلين غير الرسميين لمعرفة حدود تدخل هؤلاء الفاعلين الجدد في صياغة التشريع الضريبي، وكتمظهرات جديدة وتعبيرات جديدة لتآكل مبدأ السيادة الضريبية (فرع ثاني).

الفرع الأول: الفاعلون الرسميون

يتبع القرار في المادة الضريبية تقليديا التسلسل التالي؛ الحاكم يريد الضريبة، يصوغها في شكل قانون يتم التصويت عليه لتحقيق الشرعية، ثم تطبقه الإدارة عبر اختصاص مقيد بملزم محدد[1].

فالدولة عبر أجهزتها الرسمية والمتمثلة في البرلمان والحكومة تمكنت من أن تحفظ المجال التشريعي عموما والمجال المالي والضريبي لصالحها، وإن كانت تنازعها في ذلك أطراف غير رسمية داخليا وخارجيا.

فعلى الرغم من كل هذه التحولات التي تطبع صناعة التشريع المالي المغربي بفعل التأثيرات التي تمارسها العولمة، إلا أن عملية صياغة القواعد القانونية المالية تظل خاضعة للضوابط العامة الدستورية التي تجعل من مجال القانون[2] الذي هو من اختصاص البرلمان مقيدا ومحصورا، في حين أن مجال التنظيم[3] الذي يحيل بقوة سن القواعد المالية تستأثر به الحكومة، مما يمنحها دور الريادة في مسلسل وضع القواعد المالية[4].

وبداية يجب التنبيه إلى أن السلطة الضريبية تدخل في إطار أكبر هو السلطة المالية، وهي سلطة معترف بها للسلطة التشريعية بتأسيسها عبر القوانين الضريبية التي تحدد

[1] - J.C.MARTINEZ, et Pierre DI MALTA, droit fiscal contemporain, librairies techniques, Paris 1986, p 144.

[2]- انظر الفصل 71 من الدستور المغربي

[3]- انظر الفصل 72 من الدستور المغربي

[4]- عادل الخصاصي، التشريع المالي المغربي، بين متطلبات التنمية..، مرجع سابق، ص305.

أسس الاقتطاع الضريبي وترخص بتحصيلها، ومجموع هذه القرارات تشكل ما يعرف بالسياسة الضريبية، والتي تتمظهر كتوجه discipline وسطي بين السياسة الميزانياتية – والتي تعرف كفن اختيار واتخاذ قرار تنفيذ النفقات العمومية، وكيفية اختيار الدعم والتمويل الملائم لهذه النفقات، هل عبر الضريبة؟ أم بالقرض أم بآليات الخزينة؟ – من جهة، وبين التقنيات الضريبية التي تتأسس عبر تثبيت أنواع وتصنيفات الوعاء الضريبي ومراقبته وكذا تحصيل الضرائب من جهة ثانية[1].

فالسلطة الميزانياتية والضريبية تعتبران من أهم مظاهر السيادة، فإلى جانب الاختصاص الميزانياتي ومراقبة المالية العمومية، تشكل السلطة الضريبية آلية مفضلة لعمل الدولة، بل إنها تشكل صورة المجتمع ذاته، عبر بنياته وأيضا عن لاوعيه. فعلى مستوى المؤسسات الوطنية، تتدخل في المجال المالي والضريبي عدة أطراف، لكل منها مكانتها الدستورية، السياسية والرمزية.

ونجد في هذا الإطار كل من السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية من خلال تحضير وإعداد وصياغة مشاريع قوانين المالية وتتبع ومراقبة تنفيذها والسلطة التشريعية من خلال اعتماد قوانين المالية وكذا المؤسسة الملكية من خلال المصادقة على مشروع القانون المالي، هذا فضلا عن الدور المنوط بالوزراء في مجال تدبير ميزانية القطاعات التي يمثلونها[2].

فالمؤسسة التشريعية من المفروض أنها ممثلة لعموم الشعب، ومنتخبة من قبله ومعبرة عن سيادته، وعن مضمون القبول الضريبي، في حين أن المؤسسة التنفيذية هي الجهاز المسؤول عن وضع وتحضير السياسات الضريبية، وتنفيذ القرارات الضريبية.

[1] -Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, op. cit., p3.

[2]- محمد سكلي، التدبير المالي العمومي ومتطلبات الحكامة المالية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2011-2012، ص29.

فهل تؤمن المؤسسات السياسية الرسمية هذه الوظائف بشكل جيد، وهل تمكنت من تدعيم مشروعية ممارستها للسلطة الضريبية وتدبير الصراع الضريبي، وإقامة نوع من التطابق بين الواقع الضريبي والخطاب السياسي؟[1]

هذا ما سنحاول بحثه من خلال مؤسستي البرلمان (الفقرة الأولى) والحكومة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: البرلمان

يجب التذكير أن البرلمان يشكل الفضاء الوحيد للتعبير عن السيادة، لكن يمكن أن يؤثر المسلسل التقريري الثانوي في التسلسل الدستوري، وهذا ما يمكنه من الحضور داخل باقي المؤسسات، فالبرلمان يستفيد من نقل مجموعة من الاختصاصات والتي في الأصل هي من الاختصاصات الحصرية والمحفوظة للملك[2].

فالسلطة التشريعية تستمد أولويتها في مسلسل اتخاذ القرار من كونها ذات طابع تمثيلي لمختلف شرائح المجتمع، فالصيرورة القرارية تقتضي مشاركتها في اتخاذ القرارات بجميع أشكالها[3]، ومن خلال استقراء السلطة الممنوحة للبرلمان، يتبين أنه يوجد صنفان لمبادرة البرلمان على مستوى التقرير الضريبي: المبادرة الأصلية والتي تعني الحق المكفول للبرلمانيين لاقتراح قانون في شموليته على البرلمان، وهناك المبادرة الثانوية أو المشتقة من الأصلية، والتي تختلف عن الأصلية على المستوى المفاهيمي حيث تتقاطع مع تقنية التعديل، وتعني الحق في اقتراح بعض التغييرات والتعديلات على مقترح قانون أو مشروع قانون.

[1]- خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب، محاولة تقويم السياسات العامة، نموذج الامتيازات الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية ع ق ق ج أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2003- 2004 ، ص36.

[2]- Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, op. cit , 2001, p.1.

[3]- Mohamed KARAMI, la fonction législative au Maroc, thèse de 3eme cycle, Paris, 1981, p.101.

ففي الحالة الأولى تكون المبادرة تامة (فنتحدث عن مقترح قانون ضريبي) وفي الثانية تكون مقيدة ومحدودة (نتحدث عن تعديل) فلا تكون المبادرة التشريعية للبرلمان كاملة إلا حينما نكون أمام مقتضيات أو مصادر ضريبة جديدة[1].

وعمليا لا يتدخل البرلمان إلا بمناسبة مناقشة قانون المالية السنوي والتصويت عليه[2]، فحتى الإصلاحات الشاملة التي أدخلت على القوانين الضريبية كما وقع مع مدونة المساطر الجبائية أو مدونة الضرائب سنة 2007، فقد تم إدخالها مع قوانين المالية.

كما يتمتع البرلمان بمهام وصلاحيات أخرى اقتصادية ومالية، والتي يمارسها من خلال حقه في المصادقة على قوانين المالية، والقوانين التعديلية، والقوانين المراسيم التراخيص أو الإذن، وأيضا عبر المصادقة على مشروع الإطار أو المخطط، وكذا الترخيص بالمصادقة على المعاهدات والاتفاقيات الملزمة لميزانية الدولة. وفي الواقع هذه السلط المالية تمارس في إطار مؤسساتي وتخضع لمساطر تأخذ مبرراتها مما هو سياسي ومما هو تقني[3].

فاختصاص البرلمان في المادة الضريبية إلى جانب كونه أحد المبادئ الدستورية، فهو يشكل أيضا أحد المبادئ الأساسية للقانون العام والتي تتمظهر عبر سلطة الجباية أو الاستقطاع كتكريس لممارسة السيادة[4] ، حيث يتعلق الأمر بالترخيص الضريبي أو بشكل أعم بالترخيص الميزانياتي، والذي تقوم عليه مبادئ القانون الميزانياتي، حيث إن الميزانية تدقق الطبيعة والخصائص (الميزانية تنص وتأذن)فهو عمل ترخيص. فمفهوم الميزانية بنفسه ولد من فكرة ضرورة موافقة الملزمين وممثليهم وترخيصهم بالجباية. وهذا ما

[1] -Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, op cit, p60.
[2]- رشيد غازي، السياسات الاقتصادية بالمغرب، دراسة حول سيرورة القرار العام الاقتصادي، مرجع سابق ، ص55.
[3] - Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, op. cit., p2.
[4] - Brahim SABRI, op. cit., p62.

ينص عليه الدستور المغربي في فصله التاسع والثلاثون[1]، وهو ما يؤكده أيضا القانون التنظيمي للمالية الجديد في مادته الثالثة[2].

لكن هذه الاختصاصات وخلافا للدستور الفرنسي الذي يحدد في المادة الرابعة والثلاثون(34) أحقية تدخل البرلمان في تحديد القواعد المتعلقة بجميع أنواع الضرائب، فإن الدستور المغربي استعمل عبارة التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية في إحداثها أو توزيعها[3].

وهذا ما يدفع نظريا على الأقل إلى التأكيد على أن الاختصاص البرلماني يمتد لجميع أنواع الضرائب والرسوم وجميع المساهمات التي يدفعها المواطن إلى خزينة الدولة[4]، في حين أن الواقع العملي في مجال التشريع الضريبي يتجه إلى تقزيم دور البرلمان في هذا الميدان وحصره في المادة الضريبية بمفهومها الضيق، دون أن تشمل بعض الرسوم والمساهمات التي تدخل في باب أشباه الضرائب والاقتطاعات ذات الصبغة الاجتماعية التي تمول بها الصناديق الاجتماعية، وهذا ما يلاحظ أيضا في قانون المالية الذي يصدر كل سنة بالجريدة الرسمية، حيث يتضمن لائحة الضرائب والرسوم المشمولة بالاختصاص البرلماني ضمن الميزانية العامة دون الإشارة بتاتا إلى الرسومات والوجيبات التي تدخل ضمن أشباه الرسوم والتي يتم تأسيسها وتحديد أسعارها وطرق جبايتها بواسطة مراسيم، بحيث يمكن الاستشهاد بقانون مالية 1998 الذي تضمن 10 مراسيم تتعلق بإحداث رسوم شبه ضريبية، اتخذت بمقتضى مراسيم بناء على ظهير1972/09/01

[1]- ينص الفصل 39 من الدستور المغربي على أنه "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته،التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"

[2]- تنص الفقرة الأولى من المادة الثالثة من القانون التنظيمي للمالية الجديد رقم 130.13 على أنه:"يتوقع قانون المالية للسنة، لكل سنة مالية، مجموع موارد وتكاليف الدولة، ويقيمها وينص عليها ويأذن بها، وذلك استنادا إلى البرمجة الميزانياتية المنصوص عليها في المادة 5 أدناه".

[3]- الفصل 39 من الدستور المغربي.

[4]- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد49، 2003، ص64.

بمثابة القانون التنظيمي للمالية قبل أن يتم تعديله[1]، وذلك لقاء خدمات مقدمة من طرف الدولة أو بعض المؤسسات العمومية.

وعموما هذه الرسوم شبه الضريبية وكذا الاقتطاعات الاجتماعية تتميز بكونها تدفع لقاء خدمات أو تغطية اجتماعية، خلافا للضريبة التي وإن كانت تدفع لتمويل النفقات العمومية العامة التي تعود بالنفع على الملزم، لكن هذا الدفع أو المقابل لا يلمسه الخاضع للضريبة بصفة مباشرة، وبالتالي استثناها جل المشرعين من مجال القانون لتبقى من اختصاص السلطة التنفيذية، مما أدى بكثير من الباحثين في المجال الضريبي إلى المناداة بضرورة إخضاع هذه الكتلة الضريبية لمراقبة البرلمان نظرا لأهميتها، حيث كانت تمثل الاقتطاعات الاجتماعية في بلد مثل فرنسا 42.7 في المائة من مجموع الاقتطاعات الإجبارية سنة 1984[2].

من خلال ما سبق يتضح بأن الاختصاص البرلماني في المادة الضريبية محدد على المستوى الأفقي في رسم القواعد الرئيسية للضرائب والرسوم دون أن يمتد إلى أشباه الرسوم والاقتطاعات الاجتماعية، أما على المستوى العمودي فينحصر اختصاصه في تحديد المفاهيم أو القواعد الرئيسية الضريبية كما سبق تبيانها دون الدخول في أساليب تطبيقاتها والتي تبقى من اختصاص السلطة التنظيمية للحكومة وهذا ما أكده المجلس الدستوري في فرنسا، والذي يمارس رقابة صارمة في هذا المجال حيث اعترف في إحدى قراراته الصادرة بتاريخ 30 يناير 1968، بأنه يحق للحكومة في ممارسة السلطة التنظيمية بمقتضى المادة 37 من الدستور الفرنسي قصد تسطير قواعد تطبيق الإجراءات الضريبية[3].

فالمؤسسة البرلمانية إذن لا تتوفر على اختصاص شامل وخالص في المجال الضريبي بل إن المبادرة الضريبية يتم اقتسامها مع السلطة التنفيذية، إذ يتكلف البرلمان

---

[1]- جريدة رسمية، عدد 4495 الصادرة بتاريخ 1998/11/18.

[2] -Philipe Millan, op. cit., p77.

- ذكره توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص47 و 48.

[3] -Les grands arrêtés de la jurisprudence fiscale, ouvrage collectif, 2eme édition, Sirey, 1991, p.76.

فقط بوضع الأسس والقواعد العامة، وفي المقابل كل ما يتعلق بطرق التنفيذ يعتبر سلطة خالصة للحكومة والسلطات الإدارية بالنظر لعدم توفر البرلمان على جهاز تابع له يسهر على تنفيذ ما يقرره[1].

وختاما يمكن القول أن تدخل البرلمان في المسلسل التقريري جد محدود، ويتمظهر ذلك أساسا عند النقاش والتصويت على مشاريع قوانين المالية التي تضم مقتضيات ضريبية جديدة، أو التي تمت إعادة صياغتها، وهنا يمكن أن ندعم الأطروحة التي صاغها "مارتينيز"[2] والتي مفادها أن قاعدة العقلنة البرلمانية، وآليات الأغلبية السياسية تحد من السلطات الضريبية للبرلمانات في جميع الأنظمة السياسية.

الفقرة الثانية: الحكومة

برز دور السلطة التنفيذية كشريك أساسي في إنتاج القوانين إثر انبثاق ما يعرف بالعقلنة البرلمانية، حيث عدلت في العديد من الصلاحيات التي كانت حكرا على المجالس النيابية، ونخص في هذا الإطار مشروع قانون المالية الذي انفردت أغلب الحكومات في العالم بصياغته، قبل أن تقوم بعرضه على البرلمان[3]، هذه الصلاحيات الدستورية للحكومة تبرر بالاعتبارات التقنية والسياسية مثل اعتبار أن الحكومة هي وحدها التي تكون على دراية بحاجيات الإدارة والاقتصاد أثناء وضعها للتوقعات، كما أن الميزانية هي وسيلة لتحقيق السياسات العامة، التي تم تحديدها من قبل الحكومة المتمتعة قانونا بحرية كاملة في صياغتها .

لكن بداية يجب التمييز بين الحكومة والسلطة التنفيذية، فرغم التقدم الدستوري الذي حصل بالمغرب على مستوى إقرار اختصاصات أشمل ومسؤولية أكبر للحكومة

[1]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص109.

[2] -J.C.MARTINEZ et Pi di MALTA, droit fiscal contemporain, op cit , p151, cité par Brahim Sabri, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, thèse, op cit , p.59.

[3] محمد سكلي، التدبير المالي العمومي ومتطلبات الحكامة المالية، مرجع سابق، ص29.

المنتخبة[1]، توجت بالنص على ممارستها للسلطة التنفيذية، إلا أن طبيعة النظام السياسي والدستوري المغربي تجعل من رئيس الدولة على رأس هرم السلطة، وفاعلا رئيسيا في السياسات الاقتصادية والمالية والتي تعتبر لطبيعتها قطاعات إستراتيجية، من هنا فإن الحكومة في المغرب هي قبل كل شيء جهاز للتسيير لا جهازا للتقرير مادام منبع السلطة لا يكمن فيها، وإنما ينعكس عليها من خلال سلطة أعلى منها وهي السلطة الملكية.

فالخطوط الرئيسية للسياسة الضريبية الحكومية تأتي محددة في خطب الملك، كما يعبر الملك عن التوجهات[2] التي ينبغي على الحكومة بلورتها في سياستها والعمل على تطبيقها، من خلال الكلمات التي يوجهها إليها إثر تعيينها، إذ تعتبر بمثابة عرف وخارطة عمل، حيث أصبحت عادة متبعة منذ الحكومات الأولى[3]، كما أن مناقشة مشروع قانون المالية يكون بداية بالمجلس الوزاري والذي يرأسه الملك.

ورغم ذلك تبقى الحكومة المسؤولة رسميا عن القيادة السياسية للبلاد وتدبير الشأن العام، ومن الطبيعي أن يتوقع منها فعل تقريري واضح على خلاف البرلمان.

فالدوائر القرارية السياسية تضع الأولويات والأهداف التي ستشتغل عليها في إطار برنامجها لبلورة السياسة الضريبية، كما تقوم بوضع النصوص التشريعية والتنظيمية اللازمة لتنفيذ سياستها الضريبية، وترصد الموارد المالية والوسائل التقنية الكفيلة بانجاز هذه الأولويات، كما تضع برنامجا تحدد فيه الإجراءات العملية الخاصة بكل سياسة قطاعية، هذه الأجندة الحكومية تشبه العلبة السوداء التي تستقبل المتطلبات الاجتماعية المختلفة، وتسعى إلى الإجابة عنها في إطار الإمكانيات المالية والتقنية والقانونية المتاحة للحكومة، والتي تتولى ترجمة برنامجها إلى قرارات وميزانيات من خلال المصالح الإدارية الموضوعة رهن إشارتها وهيآتها التقريرية.

---

[1]- ينص الفصل 89 من الدستور المغربي على انه: "تمارس الحكومة السلطة التنفيذية. تعمل الحكومة، تحت سلطة رئيسها، على تنفيذ البرنامج الحكومي وعلى ضمان تنفيذ القوانين. والإدارة موضوعة رهن تصرفها، كما تمارس الإشراف والوصاية على المؤسسات والمقاولات العمومية" في حين أن الباب الخامس من الدستور والمعنون بالسلطة التنفيذية لا يشير في أي من فصوله إلى المؤسسة الملكية.

[2]- نجد التوجيهات الملكية حاضرة كإطار مرجعي لصياغة قوانين المالية، وهذا ما يتضح في مذكرة تقديم هذه القوانين، وكمثال؛ نجد في مذكرة تقديم مشروع قانون مالية 2017 ما يلي: "تشكل التوجيهات الملكية السامية الواردة في الخطابين الملكيين بمناسبة الذكرى 17 لعيد العرش المجيد والذكرى 63 لثورة الملك والشعب أساس الإطار المرجعي لمشروع قانون المالية لسنة 2017"، ص13.

[3]- فراج عادل، مرجع سابق، ص120-121.

وتملك الحكومة حق التصور والتشريع والتنسيق والتنفيذ. وتبدأ أول خطوة في مرحلة التصور بوضع البرنامج الحكومي، على أنه يتم بصورة جماعية بين الائتلاف المكون للحكومة[1]، وهكذا أشار الفصل 88 من الدستور إلى أنه بعد تعيين الملك لأعضاء الحكومة، يتقدم رئيس الحكومة أمام مجلسي البرلمان لعرض البرنامج الحكومي والذي يتضمن الخطوط الرئيسية التي تنوي الحكومة القيام بها في مختلف مجالات النشاط الوطني، وبالأخص في ميادين السياسة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والثقافية والخارجية، ويتم أجرأة هذا البرنامج عبر وسائل السياسة الميزانياتية.فتحديد مبلغ إجمالي للنفقات وتخصيصها وفق القطاعات (هدف السياسة الميزانياتية بالمعنى الضيق)، في حين أن التغيير بالزيادة أو النقصان في نسب الضرائب، إنشاء ضريبة أو إلغاء أخرى (هو هدف السياسة الضريبة) والتي تتكامل مع سياسات أخرى لتمويل النفقات كالقرض أو السياسة النقدية، وكل هذا يشكل السياسة الميزانياتية (بالمعنى الواسع) والتي تتخذها الحكومة لتحقيق أهداف سياستها الاقتصادية التي حددتها مسبقا[2] عبر برنامجها الحكومي، والذي قد يضم أيضا إشارة مباشرة إلى الضريبة والنظام الضريبي وموقف الحكومة إزاءه، وهذا ما أشار إليه البرنامج الحكومي لحكومة بنكيران الأولى في فقرة يتيمة تعبر عن عزم حكومته "تطوير موارد المالية العمومية عبر إصلاح شامل للمنظومة الضريبية بغرض تحقيق العدالة الضريبية"[3].

هذا البرنامج الذي لا يتصور خروجه للوجود إلا عبر قوانين المالية، حيث تتحول الرهانات إلى قرارات وميزانيات وإجراءات عملية تترجم في قوانين المالية السنوية، وتنطلق بداية من المجلس الوزاري الذي يرأسه الملك؛ حيث يتم التداول في التوجهات العامة لمشروع قانون المالية كما جاء في الفصل 49 من الدستور، كما أن هذا القانون يسهر عليه فعليا وزير المالية حسب القانون التنظيمي للمالية الجديد، كما تستدعي مسطرة

[1]- على اعتبار أن النظام الحزبي والانتخابي المغربي لا يسمح عمليا بتحقيق حزب وحيد لأغلبية مطلقة تمكنه من المشاركة في الحكومة لوحده.

[2] -Merouan BARNI, politique budgétaire et consentement a l'impôt au Maroc, thèse de doctorat en droit, université hassan2-Ain chok, f.s.j.e.s, Casablanca, année universitaire 2001/2002, p.154.

[3]- البرنامج الحكومي يناير 2012، منشور بموقع رئاسة الحكومة:
http://www.cg.gov.ma/DOCs/Programme_Gouvernement_2012.pdf

بلورة هذا القانون تضافر جهود التقنيين والمكلفين بالدراسات والخبراء والفاعلين الاجتماعيين والاقتصاديين على مستوى جميع مديريات وزارة المالية.

وتتولى هذه المكونات فحص الخيارات وعقلنتها بالإضافة إلى الإعداد القانوني والتقني والإداري للقرارات الضريبية، ويتم هذا على مستوى البنيات الوزارية والبين وزارية التي تشكل سلسلة مترابطة ومعقدة من الأعمال، ولا تخلو من صراعات خفية على مستوى الإدارة العليا، حيث يدافع الموظفون الكبار عن اختياراتهم وإن كانت متعارضة مع التوجيهات العامة لوزير المالية معززين مواقفهم بالمنطق التقني ونظام المعلومات لإقناع الوزير بوجهات نظرهم[1].

والحكومة إضافة إلى تملكها لهذه الاختصاصات الأصيلة في بلورة التشريع الضريبي، فإنها تملك أيضا اختصاصات مستحدثة تزاحم عبرها دور المؤسسة التشريعية، من خلال العديد من الآليات، ويتجلى هذا الأمر في :

- السلطة التنظيمية التي يمنحها الفصل 90 من الدستور لرئيس الحكومة؛
- تقدم القوانين وتصاغ من طرف الحكومة في الغالب (الإدارة الجبائية)؛
- سلطة مسطرة التفاوض حول الاتفاقيات الضريبية الدولية والداخلية تبقى للحكومة؛
- سلطة تغيير القواعد الضريبية وتفسيرها تبقى للإدارة الضريبية (الحكومة)؛

وتمدد السلطة التنظيمية للحكومة يتمثل أيضا عبر الاقتطاعات الاجتماعية أو المساهمات الاجتماعية[2]، والتي تبقى بنفس الخصوصية الجبرية والمفروضة كالضريبة، إلا أنها لا تخضع لمبدأ الشرعية الضريبية.

وهناك أيضا حقوق الجمرك والتي تنشا وتعدل عبر مرسوم حكومي فقط، حيث أن البرلمان لا يقوم إلا بالترخيص بالتحصيل[3]، حيث يتعلق الأمر هنا بظهور قطاع جديد من

[1]- محمد سكلي، التدبير المالي العمومي ومتطلبات الحكامة المالية، مرجع سابق، ص29.

[2]-Cotisations sociales

[3]-Brahim SABRI , le pouvoir parlementaire en matière fiscale, op cit , p.34.

الاقتطاعات ذات طبيعة مختلفة، كما هو الأمر مع شبه الضرائب[1]، والتي تمثل تطور السلطة التنظيمية في المجال الضريبي، وهذا ما يجعل البعض يقول أن السلطة الضريبية توجد بين يدي الإدارة[2].

الفرع الثاني: الفاعلون غير الرسميين

إن الاتجاه نحو العولمة وتزايد مد الاقتصاد النيوليبرالي، وما تبعه من تغيير في أنظمة الدول النامية على المستوى الاقتصادي والمالي، عبر انفتاح أكبر على اقتصاد السوق وتحرير المبادلات التجارية وتقوية القطاع الخاص عبر برامج الخوصصة، وبالتالي تراجع الدولة عن القيام بمهامها كدولة راعية وتدخلية، إلى دولة الحد الأدنى سواء على مستوى الإنفاق أو على مستوى الاقتطاع الضريبي، واكبتها تحولات مهمة على مستوى الضريبة وبنية الأنظمة الضريبية في العالم. فالضريبة أصبحت غير متطابقة مع مواطني الدولة باعتبارهم المعنيين بإلزاميتها بل تجاوز ذلك لغير القاطنين، كما أن الأنشطة المختلفة أصبحت تضرب رغم كونها تمارس في مناطق أخرى في ظل اتساع التنافس الضريبي والجنات الضريبية، وهذا ما حتم التفاعل مع هؤلاء الملزمين الجدد باعتبارهم يشكلون سوقا للاستثمار ولتمويل ميزانية الدولة[3].

كل هذا أدى إلى ظهور أو تزايد دور بعض الفاعلين خارج مؤسسات الدولة في صناعة القرارات المالية والضريبية على وجه الخصوص، ونذكر منها المنضمات الدولية الاقتصادية والمالية حيث نجد أساسا صندوق النقد الدولي والبنك العالمي إلى جانب مؤسسات أخرى كمنضمة التجارة العالمية ومنضمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومؤسسات التنقيط الاقتصادية والمالية، كما نجد فاعلين آخرين فوق دولتيين وتنظيمات إقليمية أصبحت فاعلة ومؤثرة في محيطها على المستوى المالي والاقتصادي كالاتحاد الأوربي.

---

[1]- المادة 67 من القانون التنظيمي للمالية الجديد رقم 130.13.

[2]-Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, op cit., p. 43.

[3]- خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب..، مرجع سابق، ص191.

فإذا كان القانون الدولي يقر بمبدأ عدم التدخل في الشؤون الداخلية للدول[1]، فإن هناك تدخلات ظاهرة أو خفية تتم بواسطة تنظيمات وقوى مختلفة يبدو لأول وهلة أنها ليست ذات صبغة سياسية لكنها في العمق تؤثر في السياسة العامة، وتحدد الإطار العام الذي لا ينبغي للقرار السياسي أن يحيد عنه بما في ذلك القرار الضريبي[2].

كما نجد على المستوى الداخلي تعاظم أدوار القطاع الخاص في منافسة أجهزة الدولة في صناعة القرارات الاقتصادية والمالية عبر تكتلات مهنية ولوبيات للضغط كالاتحاد العام لمقاولات المغرب.

الفقرة الأولى: المنظمات الدولية

إن تدخل المنضمات المالية والاقتصادية الدولية في التقرير في الشأن المالي والضريبي، ليس وليد اليوم، بل هو وليد فترة الثمانينات مع أزمة الديون التي عرفتها مجموعة من الدول النامية، حيث صاغت هذه المنضمات والتي تشكل في نفس الآن ممون لميزانيات الدول، وصفة أطلق عليها برنامج التقويم الهيكلي، طبقت في مختلف أرجاء المعمور. ومع بداية الألفية الثالثة أطلقت مجموعة من الإصلاحات أيضا في مجوعة من هذه البلدان ومن بينها المغرب، من أجل تأهيل اقتصادها ونظامها المالي للاندماج أكثر في السوق الدولية، حيث خصصت هذه المنظمات مساعدات مالية وتقنية مهمة من أجل إصلاح وعصرنة التدبير الميزانياتي والضريبي للمغرب، طالت جميع مراحله ومستوياته. فكيف تم إذن الأمر خصوصا عبر صندوق النقد الدولي (أولا) والبنك العالمي (ثانيا)؟

أولا: صندوق النقد الدولي

أنشئ صندوق النقد الدولي في أعقاب الحرب العالمية الثانية منتصف سنة 1944بموجب اتفاقية "برايتن وودز" لتنسيق السياسات النقدية للدول الأعضاء وضمان سلامة العلاقات المالية الدولية وتأمين شروط ملائمة لتوسيع المبادلات العالمية، خاصة

[1]- وهذا ما أعلنته الجمعية العامة للأمم المتحدة في قرارها رقم 26/25 الذي جاء فيه "ليس لأي دولة أو مجموعة من الدول الحق في التدخل مباشرة ، وبأي سبب من الأسباب في الشؤون الداخلية أو الخارجية لدولة أخرى"

[2]-عبد الهادي بوطالب ، النظم السياسية ، ص 317، ذكره خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب..، مرجع سابق، ص189

وأن التجربة في الفترة الواقعة بين الحربين العالميتين أثبتت أن تمتيع الدول بحرية كاملة في التصرف بمعدلات قيمة النقد الوطني، وفرض استثناءات على عمليات تغيير أسعار الصرف، من شأنها أن يخلا بنظام المبادلات الدولية ويجعلا الجميع يعاني من عدم الاستقرار.

لذا فإن الهاجس الأول الذي سيطر على المؤتمرين في" برايتن وودز"، كان خلق مؤسسة عالمية قوية، تمنع الدول من اللجوء إلى التخفيضات التنافسية للعملات، ولذلك كان توفير الموارد المالية اللازمة هو الكفيل بإعطاء القوة الكافية لمؤسسة صندوق النقد الدولي من أجل ممارسة الضغط على أعضائها والتحقق من احترام قوانينها الأساسية[1].

وتتكون موارد الصندوق من مساهمة الأعضاء، بحيث خصص لكل عضو حصة، حيث يبقى الوزن الاقتصادي هو المحدد لأهمية الدولة داخل المؤسسة، فرغم المراجعات المستمرة في حصص الدول وزيادة الأعضاء من 40 دولة سنة 1944 ليصبح شاملا لمعظم دول المعمور تقريبا والبالغ عددهم 189 دولة، فإن هيمنة الدول الصناعية بحوالي 53.8 في المائة من الأصوات يعطيها احتكارا مطلقا على مقررات الصندوق علما أن الأغلبية المطلوبة في القرارات المهمة هي 80 في المائة قبل تعديل 1969 الذي رفع هذه النسبة إلى 85 في المائة بمبادرة من الولايات المتحدة الأمريكية، لتضمن حق الفيتو داخل الصندوق بعد أن انخفضت حصتها من 32 في المائة إلى 18.3 حاليا[2].

وهكذا يظهر أن صندوق النقد الدولي ليس "بنك البنوك" كما كان يأمل "كينز"، فقد تحول إلى مجرد ناد نقدي يكرس سيطرة المراكز الرأسمالية المتقدمة، ومن خلاله تحاول الدول القوية إدارة العلاقات المالية والنقدية الدولية بما يخدم مصالحها، بعد ما أدركت أن قانون السوق لا يمكنه لوحده إدارة دفة هذه العلاقة.

---

[1]- للاستزادة في هذا الموضوع يرجع إلى : أرنست فولف، صندوق النقد الدولي، قوة عظمى في الساحة العالمية، ترجمة عدنان عباس علي، عالم المعرفة، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، 435، أبريل 2016.

[2]- للمزيد من المعطيات حول الصندوق يطلع على الورقة التعريفية الخاصة به بالموقع الالكتروني الرسمي للبنك:
https://www.imf.org/external/arabic/pubs/ft/BR/Arabic_Brochure.pdf

وفي الواقع فإن صندوق النقد الدولي يتدخل في إطار اختصاصات دولية أوسع تتعلق بفرض استتباب النظام المالي الجبائي الدولي، والحفاظ على التوازنات المرتبطة بميزان الآداءات، وتحديد السلوكيات التي ينبغي إتباعها في هذا الإطار، فهو يمارس رقابة سنوية، شمولية ودائمة، ويتدخل في سياسات الدول الأعضاء باعتباره سلطة دولية ضابطة تشرف على ما يسمى بمدونة حسن السلوك في الميدان النقدي والمالي، لذلك فإن تدخل المنظمات المالية الدولية في عالم اليوم ليس ضد المغرب فقط، بل أن رئيس صندوق النقد الدولي أو البنك العالمي يعتبر نفسه حارسا للتوازن الاقتصادي العالمي، ويعتبر كل انزلاق حدث في أي بلد سيكون له أثر على التوازن في العالم، وعلى توازن البلدان الأخرى[1].

إن تدخل صندوق النقد الدولي في السياسات المالية الضريبية للدول وخصوصا النامية منها، كان عبر محطتين أساسيتين وعبر توجهات وفلسفات مغايرة[2]، الأولى كانت بداية الثمانيات مع الأزمة التي عرفها الاقتصاد العالمي حيث انخفض النمو مع ارتفاع أسعار المواد الأولية ونهاية السنوات الثلاثين المجيدة، والانتقال من الفلسفة الكينيزية إلى سياسة ليبرالية جديدة، والمحطة الثانية جاءت بعد الأزمة المالية العالمية سنة 2008، والتي دعت إلى إعادة الاعتبار لتدخل الدولة في حماية أمنها المالي والنقدي.

وفي المغرب ترجع علاقة الصندوق به إلى نهاية السبعينيات، مع التقرير الذي أنجزه خبراءه[3] بعد تفاقم مديونية المغرب تجاه دائنيه ومنهم الصندوق، حيث تم إعداد تقرير بتاريخ 22مارس1979 يتضمن جردا لمساوئ النظام الضريبي القائم، ويقدم مشروعا بديلا لإصلاحه يتمحور حول الضرائب الثلاث الرئيسية[4].فبعد فشل السلطات العمومية المغربية في مواجهة العجز الميزانياتي المتعاظم[5]، إضافة إلى عجز هذه السلطات أيضا عن ضمان سداد خدمة الدين الخارجي التي وصلت مستويات قياسية

[1]- تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية، جواب السيد وزير المالية، قانون المالية 1998-1999، ص38.
[2]-Arnaud ZACHARIE, Les tournants idéologiques inassumés du FMI, Mise en ligne le 26 juin 2014.
[3]- FMI, la reforme fiscal au Maroc, par Vito TANZI ; Peter's Griffith et Luc Wuff, 22 mars 1979.
[4]- خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب، محاولة تقويم السياسات العامة، مرجع سابق، ص197.
[5]- تجاوز هذا العجز ما بين منتصف السبعينات ومنتصف الثمانينات 10 في المائة من الناتج الداخلي الخام حسب تقارير بنك المغرب والخزينة العمومية آنذاك، والذي وصل إلى 16.7 سنة 1981.

سنوات 1982/1981 بسبب ارتفاع الواردات وزيادة الطلب على القروض والتي وصلت نسبة 40 إلى 50 في المائة منها فقط لسداد الديون السابقة، جاء تدخل صندوق النقد الدولي[1].

وقد تم إبرام ست معاهدات بين سنة 1983 و1993 مع الصندوق شكلت انخراط المغرب في مرحلة التقويم الهيكلي، واستمر الصندوق في التأثير وتوجيه السياسات الاقتصادية والمالية المتبعة من طرف السلطات المغربية حتى بعد فترة التقويم الهيكلي، وذلك تماشيا مع المادة الرابعة من النظام الداخلي للصندوق، وكذا انطلاقا من التقدير الايجابي لفعالية الإطار الماكرواقتصادي المغربي وانخراط ممونين دوليين وأساسا البنك الدولي في تمويل الدعم والمساعدة للإصلاحات والتي استمرت بعد سنة 1993، حيث تم اعتماد هذه التوصيات من طرف الطبقة السياسية والتقنوقراطية والتي اعتبرت تقييماتها الايجابية دليلا على نجاح السياسات المتبعة وفرصة لتسويقها كنموذج للحكامة الجيدة[2]، وفي حالات أخرى دليلا على ضرورة إتباع توصياتها لمواجهة تحديات وأخطار معينة.

وهكذا لم يعد صندوق النقد الدولي مجرد مؤسسة مانحة للقروض، بل أصبح هو صاحب المبادرة السياسية في المجال المالي والضريبي أيضا في المغرب[3]، إذ لا يمكن اتخاذ أي قرار إلا بموافقة مسبقة من قبله، وبات مفروضا على كل الفعاليات المحلية من سلطة تنفيذية وتشريعية وأحزاب سياسية ومجموعات اجتماعية، بأن تنخرط في توجهاته وأن تنصاع لأوامره الضريبية[4]، فخبراءه يتجاوزون في الغالب حدود دورهم داخل هذه المنظمات كمستشارين اقتصاديين أو ماليين أو ضريبيين، ويحاولون التدخل في شؤون العديد من الدول، فبناء على التقارير التي يقومون بإعدادها يصدر الصندوق توجيهاته

---

[1]- Brahim SABRI, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, op. cit., pp. 410-416.

[2]- Mohamed KEBBAJ, les relations du Maroc avec le FMI, un partenariat ancien, mais…publié a la nouvelle tribune: http://lnt.ma/etude-12-les-relations-du-maroc-avec-le-fmi-un-partenariat-ancien-mais/

[3]-وذلك من خلال تقديم المساعدات والقروض المالية المشروطة بتبني اختيارات معينة، فمفهوم الشرطية يؤدي إلى اختيارات سياسية متعارضة مع مبدأ حرية الدولة في اختيار أنظمتها الاقتصادية والمالية والضريبية، وبالتالي فالشرطية تشكل إحدى القنوات المهمة للحد من السيادة، ومظهرا من مظاهر التدخل..، والمؤسسات المالية الدولية تقوم بتنقيط الدول أو ما يسمى ب "رتينغ"، وهي عملية تقوم بها وكالتان دوليتان هما "ستاندار أند بورز" و"موديز"، فالتنقيط الممنوح للمغرب برسم سنة 2000 مثلا لم يسمح له بولوج درجة الاستثمار بل فقط أكد قدرة المغرب على الوفاء بديونه.

[4]-خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب، محاولة تقويم السياسات العامة، مرجع سابق، ص195-196.

وتوصياته التي تصبح شروطا ينبغي إتباعها[1]. هذا التدخل يطال مدخلات التقرير في المجال المالي والضريبي بالمغرب انطلاقا من توصياته المتعلقة بإصلاح هيكلة وتنظيم الإدارة الضريبية، إلى حدود بلورة الميزانية، وتحديد عقلنة الخيارات الميزانياتية، ومراقبة النفقات والمحاسبة العمومية.[2]

ثانيا:البنك الدولي

يعتبر البنك الدولي للتعمير والتنمية « BIRD » الذي تمخض عن معاهدة "برايتن وودز" المؤسسة الثانية من حيث الأهمية، وكانت الغاية من إنشائه في البداية تمويل مشاريع التنمية في الدول التي خربتها الحرب، إلا أن دوره في هذا الخصوص تهمش نتيجة مشروع مارشال، الذي كان يتناسب في حجمه وسرعة الإجراءات المسطرية والتسهيلات الائتمانية مع تطلعات الدول الأوربية في إعادة الإعمار، ليتخصص البنك الدولي بعد ذلك في مشاريع البناء والتنمية في الدول الحديثة العهد بالاستقلال، رغم أن من حق جميع الأعضاء الاستفادة من تمويلاته. ويشترط في الدول الأعضاء في البنك الدولي أن تكون عضوة في صندوق النقد الدولي[3].

ويضم البنك اليوم مجموعة من المؤسسات هي البنك الدولي لإعادة الإعمار والتنمية، والجمعية الدولية للتنمية وتضم الشركة المالية الدولية والوكالة المتعددة الأطراف لتأمين الاستثمارات[4]، إضافة إلى مركز دولي لفض المنازعات المتعلقة بالاستثمار. ويسعى البنك الدولي تحقيق هدفين طموحين هما وضع حد للفقر المدقع والرفاه المشترك.

ويقوم دور البنك الدولي بموجب قانونه بما يلي :

1-تمويل عمليات التعمير والتنمية الاقتصادية للدول الأعضاء.

---

[1]- إن القرارات الصادرة عن الصندوق لا تكتسي إلا صبغة التوصية فهي غير ذات صفة إلزامية، ورغم الطابع غير الإلزامي للقرار إلا أن مخالفته قد تفضي إلى تعليق المساعدة المالية المرتقبة، كما يمكن للصندوق أن يلجا إلى سلسلة من العقوبات كالضغط المعنوي عن طريق نشر التقارير الخاصة أو القيام بإرسال بعثات إلى العضو المعني والإعلان عن عدم أهلية دولة معينة للحصول على قروض أو إعلانها دولة غير متعاونة. انظر في هذا الإطار: خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب، مرجع سابق، ص198.

[2]-Brahim Sabri, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, op. cit., p.405.

[3]- فراج عادل ، القرار العام وبلورة السياسة العامة ، مقاربة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية، مرجع سابق، ص**213**.

[4]- http://www.banquemondiale.org

2- تشجيع الرساميل الخاصة الأجنبية للاستثمار في الدول الأعضاء.

3- المساهمة في إحداث توازن على المدى الطويل في المبادلات الدولية بتشجيع الاستثمارات المنتجة في الدول الأعضاء.

4-خلق تنسيق في سياسة القروض والتسهيلات المالية الممنوحة للدول الأعضاء.

5-وأخيرا تشجيع وتنمية المقاولات المحلية من خلال توفير الدعم المالي الأجنبي.

وترجع علاقة البنك الدولي بالمغرب إلى نهاية السبعينيات من القرن الماضي، مع لجنة الخبراء بقيادة "تانزي" التي صاغت التوصيات الأساسية للإصلاح الهيكلي بالمغرب والذي طبق بداية الثمانينيات.

واليوم يدعم البنك المغرب عبر عقد شراكات إستراتيجية لسنوات محددة بهدف تحقيق أهداف مسطرة أيضا، ففي الفترة السابقة 2010-2013 والتي شملها إطار للشراكة الإستراتيجية[1]، ضخ البنك الدولي في ميزانية الدولة 729.5 مليون دولار في القانون المالي لسنة 2010 و480.3 مليون لسنة 2011 و665.8 مليون دولار سنة 2012 و593.2 مليون دولار سنة 2013، وفي إطار الشراكة الإستراتيجية الحالية التي تغطي فترة 2014-2017 تضم ست محاور تهم الميادين ذات الأهمية لدى البنك الدولي بالمغرب وعبر آليات الدعم المتعددة (الدعم الميزانياتي، مشاريع الاستثمار، والدعم التقني الخ) يحدد خلالها البنك الأولويات التنموية بالمغرب والمجالات التي سيقوم بدعمها، سواء ماليا، تقنيا أو تحليليا، هذا الإطار يفرض أجندة من الإصلاحات النيوليبرالية، يهدف تحقيق إنعاش نمو اقتصادي تنافسي ومندمج، وبناء مستقبل أخضر ودائم، وتدعيم الحكامة والمؤسسات من أجل تقديم خدمات ذات جودة ولكل المواطنين.

والفكرة التي يجب استنتاجها في علاقة البنك الدولي بالمغرب هو أنه دائن مخلص للمغرب وهو الممون الرئيسي لمالية الدولة، فهذه البرامج والاستراتيجيات تضم في طياتها

[1] -Les six axes de la nouvelle stratégie de la Banque mondiale pour le Maroc; http://www.medias24.com/ECONOMIE/ECONOMIE/pdf4161-Les-six-axes-de-la-nouvelle-strategie-de-la-Banque-mondiale-pour-le-Maroc.html

ديونا مهمة تقرض للمغرب، حيث وصل الدين الخارجي للخزينة تجاه البنك الدولي سنة 2015 إلى 32 مليار درهم، أي ما يعادل 24.6 في المائة من مجموع الدين الخارجي لخزينة المغرب.

كما أن الجدولة الزمنية لهذه الشراكات الإستراتيجية تتجاوز ولاية الحكومات المتعاقبة، ولا يتماشى أبدا مع أولويات الحكومات الجديدة، وهو ما يفرض على هذه الحكومات الانضباط لأولويات البنك الدولي.

كما يجب الإشارة في هذا الصدد أن البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، لهما ارتباطات وثيقة سواء على مستوى فلسفة تدخلهم أو على مستوى تنسيق هذا التدخل، عبر لجان ومؤسسات، كلجنة التنمية المشتركة والتي تعرف باللجنة الوزارية المشتركة بين مجلسي محافظي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي المعنية بتحويل الموارد الحقيقية إلى البلدان النامية، وتجتمع هذه اللجنة مرتين في السنة وتتألف من 25 عضوا هم في العادة وزراء مالية أو وزراء للتنمية يمثلون جميع أعضاء الصندوق والبنك الدولي، ويتم اختيار الرئيس من بين هؤلاء الأعضاء، ويعتبر المغرب عضوا في هذه اللجنة في شخص وزير الاقتصاد والمالية، حيث يمثل المجموعة المكونة من أفغانستان والجزائر وغانا والمغرب وباكستان وإيران وتونس[1].

وإجمالا يعتبر المغرب إضافة إلى أنه زبون مخلص للمنظمات الدولية الاقتصادية والمالية– والتي يمكن أن نضيف إليها مؤسسات التصنيف الائتماني الدولية[2]– كثير التأثر وتلميذا نجيبا لتوصيات وتقارير هذه المنضمات، فسياساته بل حتى خطابه السياسي يعتبر هذه التقارير والتوصيات من المسلمات التي يجب الأخذ بها، وهنا نأخذ كمثال خطاب الملك الراحل الحسن الثاني حول السكتة القلبية بعد تقرير البنك الدولي لسنة 1995، إضافة إلى الكم الهائل من الاقتباسات التي يوظفها الفاعلون السياسيون والحكوميون في

[1]- مجلة المالية، العدد 28، غشت 2015 ، ص22، منشور بموقع وزارة المالية المغربي على الرابط التالي:
https://www.finances.gov.ma/Docs/2015/DAAG/almaliya28arabic.pdf

[2]- مؤسسات التصنيف الائتماني هي شركات خاصة مستقلة، تقوم بتقييم الجدارة الائتمانية لمصدري السندات من دول وشركات، أي مدى قدرة الشركة أو الدولة على سداد الديون أو قابلية الاستثمار فيها، وأشهر هذه المؤسسات نجد المؤسسات الأمريكية الثلاث والتي تهيمن على سوق التصنيف العالمي: ستاندر اند بورز (Standards & Poor's) ، وموديز (Moody's)، وفيتش (Fitch) ، والمغرب يأخذ كثيرا بتصنيفاتها رغم أن مجموعة من الأزمات المالية وطنيا ودوليا أكدت عدم مصداقيتها كأزمة الديون في اليونان والأزمة المالية لسنة 2008.

المغرب حاليا من هذه التقارير رغم وجود مؤسسات وطنية تصدر تقارير ودراسات ذات مصداقية أكبر[1]، كالمندوبية السامية للتخطيط والمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي ومركز الظرفية الاقتصادية وبنك المغرب.

الفقرة الثانية: جماعات الضغط

لقد دخلت كلمة اللوبي أو مجموعة الضغط أو المصلحة[2] إلى القاموس اللغوي السياسي اليومي حيث يتم استعمالها للتعبير عن مختلف التدخلات والتأثيرات الممارسة على السلطات العمومية من أجل الحصول على امتيازات مادية أو دعم لموقف أيديولوجي، وغالبا ما تعرف بأنها ذلك "التنظيم المؤسس من أجل الدفاع عن مصالح معينة عن طريق ممارسة الضغط على السلطات العمومية بغية الحصول على قرارات متطابقة مع تلك المصالح".[3]

وتشكل التجربة الأمريكية أفضل نموذج للوبي يمكن أن نسوقه في هذا الإطار، أما في المغرب فهناك أسباب سوسيو اقتصادية وأسباب نفسية وثقافية بالخصوص، مرتبطة بالسيكولوجية والعقلية المغربية تجعل من وجود اللوبيات شيئا غير مقبول صراحة وبالمعنى المتعارف عليه في الولايات المتحدة الأمريكية ، فالعمل اللوبي غالبا ما يقرن بالرشوة واستغلال النفوذ والمحسوبية[4].

إن تاريخ هذه المنظمات نشأ مع التدخلية الاقتصادية، فكلما لجأت الدولة للتدخل في اللعبة الاقتصادية، إلا وتجمعت القوى خصوصا المنظمة كالنقابات والمقاولات لتأسيس جبهة موحدة، و تشكل لها فترة مناقشة قوانين مالية السنة مناسبة لتحركاتها ونشاطها؛ فالقانون المالي يشكل مجالا للتدخل الاقتصادي عبر آليتين أساسيتين هما الاقتطاع

[1]- يجب الإشارة إلى أن أزمة الديون في اليونان سنة 2008 وقبلها بأيام فقط أصدرت منضمات التصنيف الأمريكية تطمينات على قدرة وتنافسية الاقتصاد اليوناني، كما أن تقارير صندوق النقد الدولي والبنك العالمي لم تتنبأ بانهيار النظام الائتماني في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2008.

[2]- المزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع:

-Michel OFFERLE, sociologie des groupes d'intérêt, éd. Montchrestien, Paris,1998

-Gilles LAMARQUE : lobbying, que sai-je ? PUF,1994

[3]- Roger-Gérard SCHWARTZENBERG: sociologie politique, Ed. Montchrestien, Paris, 1971, p.601.

[4]- خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب، محاولة تقويم السياسات العامة، مرجع سابق، هامش ، ص170.

الضريبي وإعادة التوزيع عبر آلية الإنفاق والاستثمار العمومي حيث تثير رغبة اللوبيات للتدخل لتوجيه هذه السياسات لصالحها .

ودستوريا بالمغرب، ورغم التنصيص على مجموعة من الفئات والآليات الجديدة من أجل إشراك الفاعلين الاقتصاديين والاجتماعيين في القرار العام إلا أنه لا يمكن القول باعتراف الدستور المغربي بشرعية اللوبي أو مجموعة المصالح في اتخاذ القرار، فالفصل الثامن[1] من الدستور مثلا ينص على أن المنظمات المهنية للمشغلين تساهم في الدفاع عن الحقوق والمصالح الاجتماعية والاقتصادية للفئات التي تمثلها وفي النهوض بها، كما أن السلطات العمومية تعمل على تشجيع المفاوضة الجماعية، وعلى إبرام اتفاقيات الشغل الجماعية، والتي تتم مبدئيا بين ثلاثي الدولة وممثلي الأجراء وممثلي المشغلين. كما ينص الفصلين 12 و 13على مبادئ الديمقراطية التشاركية ومسطرة إعداد السياسات العمومية وتفعيلها وتنفيذها وتقييمها[2] عبر هيئات تحدث لهذا الغرض يتم إشراك مختلف الفاعلين الاجتماعيين فيها. كما أن هؤلاء الفاعلين يمثلون أيضا بمجلس المستشارين حسب الفصل 63 من الدستور[3].

وهكذا لا يوجد أي قانون بالمغرب ينظم عمل مجموعات الضغط باعتبارها لوبيات تدافع عن مصالح فئات اجتماعية أو قطاعات سوسيو مهنية داخل الأجهزة التمثيلية كالبرلمان ومجالس الجماعات الترابية، فالاعتراف بوجود مثل هذه العلاقات والممارسات والعمل على ضبطها وتقنينها سينعكس من دون شك على سمعة المؤسسات التقريرية

---

[1]- ينص الفصل الثامن من الدستور المغربي على أنه: "تساهم المنظمات النقابية للأُجراء، والغرف المهنية، والمنظمات المهنية للمشغلين، في الدفاع عن الحقوق والمصالح الاجتماعية والاقتصادية للفئات التي تمثلها، وفي النهوض بها. ويتم تأسيسها وممارسة أنشطتها بحرية، في نطاق احترام الدستور والقانون.
يجب أن تكون هياكل هذه المنظمات وتسييرها مطابقة للمبادئ الديمقراطية.
تعمل السلطات العمومية على تشجيع المفاوضة الجماعية، وعلى إبرام اتفاقيات الشغل الجماعية، وفق الشروط التي ينص عليها القانون.
يحدد القانون، بصفة خاصة، القواعد المتعلقة بتأسيس المنظمات النقابية وأنشطتها، وكذا معايير تخويلها الدعم المالي للدولة، وكيفيات مراقبة تمويلها.

[2]- تنص الفقرة الثالثة من الفصل 12 من الدستور المغربي على أنه: "تُساهم الجمعيات المهتمة بقضايا الشأن العام، والمنظمات غير الحكومية، في إطار الديمقراطية التشاركية، في إعداد قرارات ومشاريع لدى المؤسسات المنتخبة والسلطات العمومية، وكذا في تفعيلها وتقييمها. وعلى هذه المؤسسات والسلطات تنظيم هذه المشاركة، طبق شروط وكيفيات يحددها القانون"، في حين ينص الفصل 13 من الدستور أيضا على أنه "تعمل السلطات العمومية على إحداث هيئات للتشاور، قصد إشراك مختلف الفاعلين الاجتماعيين، في إعداد السياسات العمومية وتفعيلها وتنفيذها وتقييمها."

[3]- ينص الفصل 63 من الدستور في فقرته الأولى على أن مجلس المستشارين يتكون من: ...
- خمسان من الأعضاء تنتخبهم، في كل جهة، هيئات ناخبة تتألف من المنتخبين في الغرف المهنية، وفي المنظمات المهنية للمشغلين الأكثر تمثيلية، وأعضاء تنتخبهم على الصعيد الوطني، هيئة ناخبة مكونة من ممثلي المأجورين.

المنتخبة نتيجة ما يحدث من تصادم بين المصلحة العامة ومختلف المصالح الفرعية للمجموعات المكونة للنسق المجتمعي، وهذا الاصطدام يسفر في الغالب عن ميل الكفة لفائدة المصالح الخاصة وعلى حساب الصالح العام، خصوصا أن الامتيازات الضريبية الممنوحة أصبحت تعرف اتجاها واحدا معروفا يروم خدمة مصالح الشرائح الأكثر غنى التي تتقاسم السلطة السياسية الضريبية فيما بينها، وتعمل على إبعاد المجموعات الأخرى، فكل نظام حيث تحتكر بعض المجموعات (الأوليغارشية البرجوازية) جهاز الدولة فهي تقدم على توجيه السياسة الاقتصادية والاجتماعية عن طريق مراقبة كل آليات تدخل الدولة[1].

لكن هذا لا يمنع من تواجد منظمات وهيئات ذات تأثير مهم في صناعة القرار الاقتصادي والمالي والضريبي بالخصوص وإن بدرجات متفاوتة، حيث نجد منها ما هو مؤسساتي ومنها ما هو غير مؤسساتي.

فاللوبي الضريبي المؤسساتي يضم أساسا الهيئات المهنية والغرف المهنية؛ فالهيئات المهنية على خلاف النقابات المهنية التي تتأسس بحرية، تأخذ الهيئات المهنية وجودها من السلطات العمومية، تمارس مهمة المرفق العام وتضم أساسا المهن الحرة: المهن القضائية، المحاماة، الخبراء الحيسوبيين، الموثقين والعدول، مهن الصحة كالأطباء والصيادلة..، ومهام هذه الهيئات تقوم كيفما كانت أنشطتهم على تطبيق النظام التأديبي واحترام أخلاقيات المهنة من طرف المنتسبين إليها إضافة إلى تمثيل المنخرطين أمام السلطات العمومية.

أما الغرف المهنية فهي أساسا غرف الصناعة والتجارة والخدمات والغرف الفلاحية. وتتوفر هذه الغرف في فرنسا على إمكانيات مهمة ودعم هائل من طرف الدولة على خلاف المغرب حيث ورغم طابعها الدستوري ودورها الاستشاري في العديد من الجوانب التشريعية والتنظيمية يبقى تأثيرها شبه منعدم في صناعة القرار السياسي الضريبي، مما

[1]- Mohamed RAHJ , la fiscalité dans la stratégie de développement du Maroc, op.cit., p.420.

يؤدي إلى انتقال القدرة السياسية من مؤسسات دستورية إلى مؤسسات متواجدة بحكم الواقع في الحياة السياسية والاقتصادية والمالية[1].

أما اللوبي الضريبي غير المؤسساتي فتدخل في إطاره المنظمات المهنية كالاتحاد المغربي للفلاحين والكونفدرالية العامة لمقاولات المغرب و تجمع المهن البنكية بالمغرب حيث تشكل حسب مؤهلاتها المالية وأطرها اللوبيات الأكثر تأثيرا، في حين نجد مكاتب الاستشارة والتي يبقى تأثيرها أقل كما أنها حديثة العهد بالمغرب ولا تلعب دورا مهما على غرار مثيلاتها ببعض الدول الأنجلوساكسونية.

ويتربع على عرش المنظمات ذات التأثير في الميدان الضريبي بالمغرب، الاتحاد العام لمقاولات المغرب، هذه المؤسسة التي تأسست في 20 أكتوبر 1947 تحت اسم الكونفدرالية العامة لأرباب العمل بالمغرب، وقد تغيرت تسميتها عدة مرات إلى أن أصبحت منذ سنة 1995 تحمل اسم الاتحاد العام لمقاولات المغرب، ومنذ تأسيسه إلى سنة 1969 تعاقبت على الرئاسة شخصيات أجنبية، وبعد هذه السنة بدأ الاتحاد يعرف نوعا من المغربة على مستوى الرئاسة خصوصا بعد دخول مجموعة تجمع المصنعين المغاربة التي كان يترأسها عبد الرحمان بناني سميرس[2].

ويخضع الاتحاد للقوانين المنظمة للجمعيات،[3] ويضم حاليا 31 فدرالية مهنية، سبعة منها داخلية و24 خارجية[4]. تغطي جل القطاعات الإنتاجية، تضطلع بمهمة فحص ودراسة المسائل المرتبطة بقطاعاتها المختصة، وتترأسها شخصيات معروفة في عالم المال والأعمال، وقوة تمثيلية الاتحاد العام لمقاولات المغرب لا تكمن فقط في تعدد وتنوع المقاولات والمجموعات المنضوية تحت لوائه بل على الخصوص بالنظر لمستواه النوعي ووزنهالاقتصادي والمالي، على نحو يجعل الاتحاد يلعب دورا محوريا في بلورة وتوجيه

[1]- انظر، خالد العسالي، أطروحته، صناعة القرار الجبائي في المغرب، مرجع سابق، ص176.
[2]- نفس المرجع ، ص171.
[3]- ظهير 15 نوفمبر 1958 وظهير 10 ابريل المعدل والمتمم له.
[4]- انظر موقع الاتحاد العام لمقاولات المغرب الالكتروني: -http://www.cgem.ma

السياسات العامة في المجال الضريبي[1]، وبالنظر لهذا الثقل المتزايد فإن السلطات العمومية حاولت تأسيس ومنذ الستينات تنظيم مواز هو الغرف المهنية الصناعية والتجارية والخدماتية والفلاحية، لكنها لم تتمكن من لعب أدوارها في المشاركة والتأثير في التشريع الضريبي ولا المالي رغم أنها مكون من مكونات مجلس المستشارين[2]، فتأسيسها أصلا كان لاعتبارات وأبعاد سياسية أكثر منها اقتصادية[3].

إن الثقل التنظيمي والاقتصادي والمالي للاتحاد العام لمقاولات المغرب، جعله يفرض وجوده ليصبح شريكا محوريا في صناعة القرار السياسي الضريبي، إن بشكل مباشر أو غير مباشر بجانب السلطات الحكومية والإدارية بالخصوص، حيث تتم استشارته بمناسبة تحضير كل مشروع قانون مالية أو أي إصلاح ضريبي تعتزم السلطات العمومية القيام به، وغالبا ما يرتبط الإصلاح الضريبي في ذهن الاتحاد بضرورة منح امتيازات ضريبية إضافية والتخفيف من الضغط الضريبي[4].

كما يستغل الاتحاد إقامة بعض الندوات والمناظرات والأيام الدراسية، سواء تلك التي تنظمها السلطات العمومية أو التي يقوم الاتحاد بتنظيمها، حيث تكون مناسبة لإبداء اقتراحاته وتوجهاته على مستوى الإصلاحات الضريبية، وتليين وتقريب مواقف الفاعلين كوزير المالية ومدير الضرائب مع هذه التوجهات، ويمكن الإشارة هنا إلى مشاركة الاتحاد في مناظرة الجبايات الأولى سنة 1999 أيام 26 و27 نوفمبر وكذا المناظرة الثانية بالصخيرات سنة 2013، حيث جاءت التوصيات الختامية مرادفة لتعبيرات الاتحاد وتدخلاته خلال هذه المناظرة ورغم تبني عناصر أخرى من المتدخلين خصوصا الباحثين والأكاديميين الجامعيين لمقترحات مخالفة تماما لما أدرج في التوصيات، مما يؤكد انحياز الساهرين على مثل هذه الملتقيات إلى الاتحاد وأن هذه الملتقيات ما هي إلا واجهة لإصباغ القرارات المتخذة على عقبها صبغة التشاركية في اتخاذ القرار ليس إلا.

---

[1]- بل يتوفر الاتحاد على مصلحة جبائية جد فعالة تقوم بالدراسات والاستشارات والإعلام والمساهمة بفعالية في بناء عدالة جبائية (المادة 3 من نظامها).

[2]- الفصل 63 من الدستور المغربي.

[3]- رشيد غازي، أطروحته، السياسات الاقتصادية بالمغرب..، مرجع سابق، ص69.

[4]- خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب ..، مرجع سابق، ص178.

كما يعتبر الاتحاد العام لمقاولات المغرب مركزا مهما للدراسات والإرشادات الاقتصادية والاجتماعية، كما يتوفر على خبراء ضريبيين متخصصين لا يقلون كفاءة عن كبار موظفي الإدارة الضريبية[1].

ويتوفر الاتحاد العام لمقاولات المغرب على مجموعة من الآليات التقنية في الضغط من أجل الحصول على مطالبه، وتمكنه من التوفر على قدرة أكبر للضغط وتوجيه القرارات، فإذا كان الاتحاد يعد شريكا مفضلا لدى السلطات الحكومية والإدارية بالخصوص، في المفاوضات الضريبية، أي خلال مرحلة صياغة مشروع القانون المالي بين دواليب الإدارة الضريبية والقطاعات الوزارية المعنية، فإنه وبشكل عام، يفضل التدخل لدى الأجهزة التنفيذية وليس لدى البرلمان أو لدى التشكيلات السياسية المكونة له، التي تأتي في مرتبة ثانية من الاهتمامات اللوبية لأرباب العمل.

فقبول السلطات الحكومية والإدارية منح امتيازات ضريبية لفئات سوسيو مهنية معينة يترجم مباشرة في مشروع القانون المالي، ودون أن يثير أي ردود فعل مضادة محتملة، كما أن نسبة احتمال خروج القرار النهائي على أساس الصيغة التي تم تحضيره بها من قبل الإدارة هي نسبة مرتفعة جدا.

وخارج مناقشة وصياغة مشروع القانون المالي، يتدخل الاتحاد من خلال الاتفاقيات أو العقود الاستثمارية الخاصة التي تبرمها الحكومة المغربية مع بعض المقاولات الكبرى التي تتوفر فيها شروط معينة، وذلك وفق مقتضيات الفصل 17 بالخصوص من القانون الإطار بمثابة ميثاق الاستثمار، وكذلك الفصل 7 من قانون المالية 1998–1999 اللذين يمنح بموجبهما البرلمان إذنا للحكومة لتقوم بإبرام اتفاقيات من هذا النوع، كما يتواجد الاتحاد أيضا عند صياغة الاتفاقيات الضريبية الخاصة التي تبرمها مديرية الضرائب مع بعض المنظمات المهنية الممثلة داخل الاتحاد.

[1]- نفس المرجع ، ص179.

وفي الجانب الآخر للوبيات الضغط نجد ممثلي الأجراء والشغيلة، كهيئات ضاغطة من أجل المصالح الاقتصادية والاجتماعية للفئات التي تدافع عنها، ونتحدث أساسا عن المنظمات النقابية.

والقراءة المتأنية في طبيعة مطالب الحركة النقابية المغربية يطلعنا على شبه غياب للمطالب الضريبية، وبالتالي غياب وعي ضريبي لدى النقابات[1]، إذ غالبا ما تهتم هذه الأخيرة بالمطالب التقليدية كتحسين الظروف المادية للعمال والمطالبة بممارسة الحريات النقابية،وتراهن في الدفاع عن هذه المطالب بالاحتجاج والإضراب والاعتصام والمسيرات وغيرها من الأساليب النضالية التقليدية مما يحرمها من المشاركة والمساهمة فعليا في بناء ورسم السياسة الضريبية[2]، وبالإضافة إلى ذلك تعاني كل المركزيات النقابية من ضعف التنظيم النقابي وتشتته، وغياب التنسيق والانسجام بين مختلف النقابات بفعل اتجاه كل واحدة منها نحو مسالك لها علاقة بالنشاط السياسي الذي يجعل موقفها النضالي مرتبطا بموقف هيئة سياسية معينة، ويضيع عنها استقلالها، ويجعل من القرار النقابي يتأثر سلبا أو إيجابا بالقرار السياسي، وبتفاعلات الحياة السياسية في البلاد[3].

وفي المحصلة، فإن التدخل المتعاظم لمختلف هذه الهيئات والمؤسسات الرسمية وغير الرسمية وعلى اختلاف قوتها وتأثيرها في اتخاذ القرار الضريبي، يخلق الكثير من الارتدادات على مستوى العدالة الاجتماعية ومبادئ الشفافية والمنافسة الشريفة وكذا مبادئ التمثيل الديمقراطي والقبول الضريبي.

فإذا كان هذا التنوع يساهم في التعبير عن مختلف شرائح المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية، إضافة إلى اندماج المغرب في محيطه الإقليمي والدولي عبر مختلف الفاعلين الدوليين في هذا المجال، فإن النظام الضريبي سيكون رهين شرعياتهم

---

[1]- يمكن الرجوع بهذا الصدد إلى:
-Abdelatif MENOUNI, le syndicalisme ouvrier au Maroc, éd. maghrébines, Casablanca, 1979, p.193 et suite.

[2]- خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب ..، مرجع سابق، ص159.

[3]- محمد أوجار، الحوار الاجتماعي من ثقافة المواجهة إلى استراتيجية التوافق، مناظرة الحوار الاجتماعي والتنمية الديمقراطية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 18-19 ابريل 1996، ص109، ذكره خالد العسالي، صناعة القرار الجبائي في المغرب..، ص161.

وأيديولوجياتهم المختلفة، وهو ما سيؤدي إلى الكثير من التشوهات والتعقيد في النظام الضريبي، وهذا ما سيجعل من الفاعل البيروقراطي المالك الحقيقي لشرعية تقنية تتزايد بالموازاة مع تقلص دور الشرعية التمثيلية للبرلمان، وهذا ما يتضح من خلال دور هذا الجهاز في مسطرة التشريع الضريبي في محاولة التوفيق بين كل هذه التوجهات والطبقات من الفاعلين أثناء صياغته للقرار الضريبي. وإذا كان تعدد الفاعلين وتعقد مساطر اتخاذ القرار الضريبي يساهمان في تقليص فعالية الإصلاح الضريبي فإن الإكراهات الموضوعية أيضا والمتعلقة بالإطار العام الاقتصادي والمالي، تلعب دورا مثبطا لأي إصلاح، خصوصا ما يتعلق بالإكراهات الميزانياتية.

المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب وإكراهات التوازنات المالية

يأتي الإصلاح الضريبي بالمغرب في ظل إصلاحات هيكلية همت المالية العمومية المغربية، عبر تدبير ميزانياتي حديث، انطلق منذ سنة 2001، وهم مجالات النظام الميزانياتي برمته، في إطار دينامية عرفها سياق اقتصادي مطبوع بالعولمة، مع مكوناتها المالية، التجارية والثقافية.

فلمواجهة الإخفاقات التي طبعت تدبير القطاع العمومي بالعديد من الدول في العالم، كانت هناك موجة من اعتماد أسلوب تدبير جديد بدأ في التبلور منذ سنوات 80 من القرن الماضي، وطبق بداية بالدول الأنجلوسكسونية، حيث تم تغيير واستبدال الأنظمة التدبيرية القديمة سواء على المستوى النظري أو العملي[1]. هذه الدينامية أعطت انطلاقة ثقافة جديدة وآلية جديدة للتدبير، والتي بدأت تثير النظام الميزانياتي الفرنسي والمغربي أيضا، سواء

[1]- وثيقة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تلخص مرتكزات التدبير الجديد عبر ما يمكن إجماله في : تدبير متمحور حول النتائج والأهداف وليس الوسائل، وفق ميكانيزمات السوق والقطاع الخاص،استقلالية اكبر للمدبرين ومسؤولية اكبر كذلك لان التدبير العمومي الجديد يقوم على أن الجزء الأكبر من مسؤولية تحقيق النتائج والإدارة الجيدة يتحملها المدبرين وليس القادة السياسيين، إعادة النظر في مسالة الموارد البشرية والانتقال من الوظيفة النظامية إلى التعاقد واليات التشغيل المعتمدة في القطاع الخاص إضافة إلى تحديد واضح لما يسمى بمؤشرات النجاعة من خلال رسم التنظيم والبرامج والأهداف المرجو بلوغها حتى يتم التقييم والمحاسبة وفق المسؤوليات المسطرة:

- Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, vol4 issue3, numéro spéciale, le cadre juridique des systèmes budgétaires: une comparaison internationale, septembre 2007, p.556.

على مستوى تدبير ديون الدولة والخوصصة[1] أو على مستوى الضريبة والمحاسبة العمومية والنفقات العمومية. إلا أن المغرب وكمثيلته فرنسا ورغم الأخذ بهذه الثقافة التدبيرية الجديدة لماليته العمومية، فإنها لم تحور "البرديغم" القديم الذي يجعل من الدولة كقوة إدماج اجتماعي لا تناقش ولا محيد عنها، وتتمتع بنظام من القيم التي لا يمكن تقليصها بخطاب الفعالية، والتنافسية و إشباع رغبات المستهلك المطورة في القطاع الخاص[2].

كما أن تطور النظام الميزانياتي[3] للدولة بالمغرب في اتجاه التدبير الجديد، لم يكن نتاج صدفة أو رغبة إصلاح عمق الدولة عبر هذا النظام[4]، بل أملته ضرورة نتائج الأزمات التي عانت منها المناهج القديمة للتدبير، والتي أثبتت قصورها عن المساهمة بفعالية في مواجهة تحديات العولمة[5]. كما أن هذا التحول لم يكن ترفا تدبيريا بل جاء لمواجهة مجموعة من الاختلالات التي يعاني منها النظام الميزانياتي بالمغرب، خصوصا على مستوى بنياته ومكوناته، و سواء على المستوى النفقات أو الإيرادات.

وهذا ما سنحاول بحثه من خلال التطرق إلى وضعية المالية العمومية بالمغرب وسياسات العجز الميزانياتي (المطلب الأول) إلى جانب العودة إلى الآلية الضريبية من أجل مواجهة العجز (المطلب الثاني).

---

[1]- Said MOURABIT, le système budgétaire de l'état au Maroc et en France ; analyse comparée de la gestion de l'emprunt et des recettes de privatisation, LGDJ, L'extenso éditions, paris,2011, p.13.

[2]- C .POLITT et G. BOUCKAERT, public management reforme : a comparative analysis, oxford university press, 2006, cf .J .MENDES, la reforme du système administrative portugais: new public management ou Etat néo-wébérien, RFAP n° 119, 2006, p.534 et suite.

[3]- هذا المصطلح استعمل من طرف الطبقة الأكاديمية للمالية العمومية للدلالة على قواعد قانون الميزانية إضافة إلى المبادئ المؤطرة للهندسة الميزانياتية (المصفوفات الميزانياتية والروابط التي تثبت مختلف مكونات الميزانية فيما بينها) وقد تم تكريسه أيضا من طرف مشرعي القانون التنظيمي المتعلق بقوانين المالية الفرنسي ؛ انظر:

-Voir le blog d'Alain LAMBERT ; http//www.alain-lambert-blog.org/

في حين أقحمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "القاعدة الشرعية التي يقوم عليها المسلسل الميزانياتي ودور الفاعلين في هذا المسلسل " إضافة إلى الخلفيات السياسية والإدارية والثقافية المؤطرة لهذا النظام.انظر:

-revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, vol4 issue3, numéro spéciale, le cadre juridique des systèmes budgétaires :une comparaison internationale, septembre 2007, p.556.

[4]- يؤكد مختلف الفاعلين في الحقل الميزانياتي بالمغرب أن الإصلاح يروم تدعيم الشفافية ومشروعية القرار الميزانياتي عبر تمكين أكبر لممثلي الأمة في اتخاذ القرار .

[5]- Said MOURABIT, le système budgétaire de l'état au Maroc et en op.cit., pp.17-18.

المطلب الأول: وضعية المالية العمومية

لميزانية الدولة ثلاثة أبعاد أساسية، تتوزع بين المالي والاقتصادي والاجتماعي. فمن جهة أولى يتعلق الأمر بضمان التدبير الأمثل للموارد المالية المحدودة بطبيعتها، من أجل تحقيق أهداف السياسة الحكومية عبر توزيع ناجع للاعتمادات المالية، وفق سلم أولويات محددة مسبقا؛ كما تتوخى الميزانية ثانيا، تحقيق أهداف ماكرو اقتصادية تتعلق بتحسين المؤشرات العامة للاقتصاد الوطني عبر تشجيع خلق الثروات وبالتالي الرفع من نسب النمو المحققة، وضمان استدامتها في الزمان، في تلازم وترابط بين الاختيارات الآنية وتلك المهيكلة البعيدة المدى؛ وفي الأخير، تتكفل الميزانية كذلك بتوزيع الثروات الوطنية وفق نسق يضمن الإنصاف، والسعي للتقليص من حجم الفوارق الاجتماعية والمجالية، وحتى تلك المرتبطة بالنوع الاجتماعي.

فالأهداف الثلاثة تبقى مترابطة فيما بينها بالنظر لكون تحقيق بعد من الأبعاد الثلاثة، يستوجب في الآن ذاته الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات وحدود تحقيق الأبعاد الأخرى، مما يطرح ضرورة التحكيم والقيام باختيارات تبقى أولا وأخيرا ذات طبيعة سياسية[1].

والمغرب انخرط منذ عدة سنوات في مسلسل من الإصلاحات البنيوية الهادفة إلى تعزيز دولة الحق والقانون وتحديث الهياكل الاقتصادية للبلاد وتعزيز تنافسيتها، وكذا تنمية التضامن الاجتماعي وإرساء دعائم الحكامة الجيدة بغية الرفع من فعالية ونجاعة التدبير العمومي وتعزيز شفافيته.

وقد مكنت هذه الإصلاحات من تعزيز مناعة الاقتصاد الوطني والرفع من تنافسيته في ظل مناخ دولي مضطرب خصوصا بفضل المجهودات الاستثمارية التي بذلتها الدولة والتي مكنت من تفعيل العديد من الاستراتيجيات القطاعية في المجالات الحيوية.

ويأتي الإصلاح الدستوري لسنة 2011 ليتوج هذا المسلسل الإصلاحي، مشكلا بذلك منعطفا تاريخيا في المسار الديمقراطي الذي انخرط فيه المغرب لترسيخ مبادئ فصل

[1]- نجيب جيري، تنزيل الدستور المالي بالمغرب بين ضرورة الإصلاح ورهان الحكامة المالية، مساهمة في النقاش العمومي حول إصلاح القانون التنظيمي للمالية، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة الدراسات والأبحاث، الإصدار 6-2013، يونيو 2013، ص 11.

السلط وتوازنها، وإقراره للجهوية الموسعة، وتعزيزه لمبادئ الحكامة الجيدة في المجالات السياسية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية[1].

كما جاء هذا الدستور بمبادئ وقواعد جديدة لتدبير المالية العمومية، حتى ترقى إلى مستوى الوضوح والشفافية؛ وضوح على مستوى موضوع النفقة أو المورد المالي وسلامة أهدافها وطرق إنجازها بمعنى إجراء العمليات المالية بكيفية واضحة المعالم تسمح بمعرفة جميع تفاصيلها[2]، وهذا ما يصبوا إليه مختلف المتعاملين مع مالية الدولة من مواطنين وفاعلين اقتصاديين واجتماعيين، بصفتهم المستفيد الأول من الإنفاق العام، وأيضا بصفتهم المورد الأساسي لميزانية الدولة عبر مساهماتهم الضريبية.

الفرع الأول: بنية المالية العمومية

تشمل المالية العمومية مجالا يضم مجموع الإدارات العمومية ويضم أساسا الإدارات العمومية المركزية والمحلية، ومؤسسات الرعاية الاجتماعية، وتتحد المالية العمومية عموما عبر أربع مكونات هي الموارد والنفقات ورصيد الحساب أو الفرق بين الموارد والنفقات[3]، والديون.

الفقرة الأولى: الإطار القانوني للمالية العمومية

يرجع تنظيم مجالات المالية العمومية إلى القانون التنظيمي للمالية والذي يضم مجموعة من المقتضيات التشريعية التي تنظم إضافة إلى طريقة إعداد و تقديم قوانين المالية أمام البرلمان، كيفية التصويت عليها وتنفيذها ومراقبتها، وبتحديد مكوناتها المتمثلة في الموارد والنفقات[4].

وإذا كانت أهمية القانون التنظيمي للمالية تكمن على وجه الخصوص في تقنين العمليات الموازناتية والمالية وتأطيرها في جميع أبعادها التقنية والتنظيمية، فإنه زيادة

[1]- نجيب جيري، نفس المرجع، ص 15.
[2]- محمد حنين، تدبير المالية العمومية، مرجع سابق، ص79.
[3]-رصيد الميزانية حسب بعض منشورات وزارة الاقتصاد والمالية المغربية.
[4]-Mohamed HARAKAT, les finances publiques et les impératifs de la performance : le cas du Maroc, l'Harmattan, 2008, p.128.

على ذلك، يتوخى تعزيز دور قانون المالية كأداة أساسية لتنزيل السياسات العمومية والاستراتيجيات القطاعية من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة والتوزيع العادل لثمار النمو مع الحفاظ على التوازنات المالية للدولة[1].

ولقد عرف المغرب أول قانون تنظيمي للمالية بمقتضى الظهير الصادر في 9 نونبر 1963، ثم حل محله ظهير صادر بتاريخ 9 أكتوبر 1970، ليلغى ويعوض بأخر صادر في 18 شتنبر 1972، ليتم استصدار القانون التنظيمي رقم 98-7 لقانون المالية الصادر سنة 1998[2] والذي يعتبر أول قانون تقوم الحكومة بإعداده وتقديمه للبرلمان قصد إقراره، كما أن هذا القانون يعتبر مغربي الأصل والمنبع على خلاف القوانين السابقة المستوحاة من المرسوم الذي أصدره "الجنرال ديغول" في فرنسا بتاريخ 2 يناير 1959 دون الرجوع إلى البرلمان المغربي[3]، حيث "كرس على حد تعبير وزير المالية السابق فتح الله ولعلو فك الارتباط مع المرسوم الفرنسي سواء في هيكله أو في مضمونه، حيث أصبح لدينا نص أكثر التصاقا بمعطياتنا الوطنية[4]، ليأتي دستور الفاتح من يوليوز 2011 بمبادئ ميزانياتية جديدة شكلت إلى جانب القانون التنظيمي للمالية الجديد الصادر سنة2015 والمرسوم التطبيقي[5] له، الدستور المالي للمملكة.

فعلى خلاف الدساتير السابقة، جاء دستور 2011 بمجموعة من القواعد والمبادئ المؤطرة للمالية العمومية، والتي تدخل في إطار الآليات الجديدة لتدبير الميزانية، كما طورتها تجارب مقارنة، خصوصا التي نستقي منها أنظمتنا المالية والإدارية وتحديدا فرنسا.

لكن مجموعة من هذه المبادئ والقواعد الجديدة لتدبير الميزانية في الواقع قد تم تطبيقها سابقا وقبل صدور الدستور الحالي وقوانينه التنظيمية، مما مكن من تجربة لابأس

[1]- محمد صدوق، إصلاح القانون التنظيمي للمالية العامة مدخل لإصلاح السياسات العمومية، مجلة دفاتر الحكامة، عدد 2، دجنبر 2015، ص33.

[2]- ظهير 26 نونبر 1998 كما وقع تغييره وتتميمه بالظهير الصادر في 19 ابريل 2000 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 00-14.

[3]- عسو منصور، قانون الميزانية العامة، 2005، ص21.

[4]- عسو منصور، نفس المرجع، ص97.

[5]- مرسوم رقم 2.15.426 صادر في 28 من رمضان 1436(15يوليوز 2015) يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية.جريدة رسمية عدد 6378 بتاريخ 16 يوليوز 2015

بها من التدبير الحديث للميزانية، على خلاف فرنسا التي بدأت بإصدار القانون التنظيمي للمالية سنة 2001 بداية، دون تنفيذ مقتضياته مباشرة بل عبر سنوات لاحقة وبشكل تدريجي.

ففي المغرب وبعد دورية للوزير الأول سنة 2001 تم تبني مجموعة من التدابير ترمي الانتقال من ميزانية تستحضر منطق الوسائل، أي الاهتمام بالدرجة الأولى بصرف الاعتمادات المالية، إلى ميزانية يحكمها منطق النتائج عبر التركيز أكثر على نجاعة النفقات العمومية وفق الحاجيات المعلنة، وقد تم تبنيها منذ قانون المالية لسنة 2002، بإدخال مؤشرات النجاعة وشمولية الاعتمادات، والتعاقد في علاقات الإدارة المركزية ومصالحها اللاممركزة، والشراكة مع الفاعلين المحليين، واعتماد مقاربة النوع الاجتماعي، وأخيرا برمجة متعددة السنوات عبر إدخال إطار ثلاثي للنفقات تم تفعيله تدريجيا خلال قانون المالية لسنة 2007، ويتم تحيينه سنويا بهدف تحسين توزيع الموارد الميزانياتية.

وبالإضافة إلى هذه التدابير، عملت وزارة المالية على إدخال تغيرات عديدة تهدف تحديث مراقبة النفقات العمومية، وتوجيهها نحو النجاعة، عبر تبسيط المساطر واعتماد مرونة أكثر في عملها من خلال مراقبة للوحدات الإنفاقية، أو إدخال مراقبة الالتزامات[1]..

لكن أمام كتلة من القواعد الدستورية التي تهم المالية العمومية والتي جاء بها دستور 2011، وتخلف القانون التنظيمي للمالية رقم 7.98 عن آليات التدبير الحديث للميزانية، كان لزاما على الفاعلين الميزانياتيين العمل على إصلاح القانون التنظيمي للمالية[2]، وتبعا لهذا المعطى انكبت هياكل وزارة المالية على إعداد تصور جديد يتوخى تحديد المحاور الرئيسية الرامية إلى إصلاح الدستور المالي بالمغرب، تم تتويجه في نهاية المطاف

[1]- محمد حيمود، واقع متطلبات الإصلاح، قانون مالية 2011 نموذجا، المجلة المغربية للمالية العمومية، عدد2، 2011، ص199

[2]- لقد بات من المؤكد، حتى قبل إصدار الدستور الجديد، أنه من الضروري مراجعة القانون التنظيمي للمالية الساري النفاذ والصادر سنة 1998، حيث نجد دراسة تقييم تدبير أنظمة المالية العمومية تكلف بها فريق العمل الوطني لوزارة المالية والبنك الدولي سنة 2007، أشارت إلى ضرورة مراجعة القانون التنظيمي للمالية لكونها مسالة لا محيد عنها لمواصلة حركة إصلاح تدبير الميزانية؛ ميمون خراط، قراءة في مشروع القانون التنظيمي للمالية، في إصلاح القانون التنظيمي للمالية، مجلة الحقوق، سلسلة الأعداد الخاصة، العدد 6، مارس 2013، ص88.

بإصدار تقرير خاص حول الموضوع مؤرخ في 12 يونيو 2012، يضم الأفكار الرئيسية المعتمد عليها لبلورة الإصلاح المرتقب[1]. توج بالمصادقة وإقرار القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية بتاريخ 2يونيو 2015.

الفقرة الثانية: تطور بنية المالية العمومية

تعكس الميزانية الوطنية للمغرب، وكجميع بلدان العالم الرأسمالي، السياسة الماكرو اقتصادية للدولة، وتعكس أيضا التوجهات السياسية للقوى الفاعلة في مجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية والبيئية[2]، حيث اعتبرت السياسة الميزانياتية من أهم المكونات الأساسية للسياسة الاقتصادية في المغرب، خصوصا وحداثة الدولة المغربية، وطموح الانتقال باقتصادها إلى درجات تمكنها من الإجابة عن انتظارات ملحة، سياسية مؤسساتية، وشعبية اجتماعية .

وهكذا يمكن الحديث عن فترتين مهمتين عرفهما مغرب ما بعد الحماية الأولى مطابقة لحكم الملك الراحل الحسن الثاني، والثانية بعد اعتلاء الملك محمد السادس العرش.

فالأولى عرفت بنية المالية العمومية تطابقا مع أهداف بناء الدولة والمؤسسات، والخيار الاقتصادي بدعم الاستثمار العمومي من خلال البنيات التحتية الأساسية وكذا من خلال دعم الفلاحة (عبر المشاريع الهيدروليكية الكبرى)، والتي واكبتها أزمات سياسية داخلية بين النظام و المعارضة السياسية آنذاك، إضافة إلى المحاولات الانقلابية، وأعقبتها إصلاحات هيكلية بتوجيه من صندوق النقد الدولي بداية الثمانينات من أجل هيكلة الاقتصاد والمالية العمومية.

ويسجل على مستوى سياسة الميزانية في هذه الفترة توجه نحو الاحتراز نسبيا إلى غاية سنة 1973(حيث سجلت عجزا وصل إلى 8.6 بالمائة بين سنتي 1956 و 1964)،

[1]- نجيب جيري، تنزيل الدستور المالي بالمغرب ..، مرجع سابق، ص5.

[2]-Mohamed LAHBOUSS, Déficit budgétaire au Maroc : un problème structurel ou instrument de la politique de l'Etat, revue d'évaluation et d'anticipation des politiques publiques, N°1,2014, RABAT, p.141.

كما ظلت سياسة الميزانية المغربية إرادية، وذات توجه محدد نحو الإنفاق إلى حدود سنة1977، حيث أصبح العجز الميزانياتي بنيويا في المالية العمومية ليصل إلى 14.6 بالمائة سنة 1977، لكن ورغم محاولة تطبيق سياسة التقشف سنة 1978 وتطهير الوضعية المالية للدولة عبر التقليص من النفقات، إلا أن أوضاعا مختلفة ساهمت في إفشال هذا المخطط، حيث وصلت نسبة العجز سنة1981 إلى 14 بالمائة من الناتج الداخلي الخام.

ولتمويل النفقات وتغطية العجز المتكرر لجأت الدولة بكثافة إلى الاستدانة الخارجية، في ظرفية يطبعها ارتفاع نسبة الفائدة، ولقد فرضت ضخامة كل من الاستدانة الخارجية والعجز شبه انقطاع عن الأداء، استلزمت إعادة جدولة الدين واعتماد التقويم الهيكلي[1].وتميزت هذه المرحلة إلى حدود سنة1982 بغياب إصلاح ضريبي وازن، حيث اكتفى المغرب غداة الاستقلال بتجديد اعتماد النظام الضريبي الموروث عن الحماية، مع الرفع من مختلف الضرائب للزيادة في حجم الموارد.

وتمثل فترة 1983 – 1993 منعطفا في سياسات المغرب الاقتصادية الظرفية منها والبنيوية؛ فقد أدت أزمة نهاية السبعينات[2]، إلى اعتماد مخطط التقويم الهيكلي سنة 1983، بهدف استتباب التوازنات الماكرو اقتصادية، والحد من الدين الخارجي، وتحرير قوى السوق، وذلك بدعم من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، واكبته على مستوى الميزانية هيكلة هذه المرحلة ارتكازا على هدف تطهير المالية العمومية، والعودة إلى مستوى مقبول من عجز الميزانية، وقد أبانت سياسة تقويم المالية العمومية عن فعاليتها، حيث بعد تسجيل مستوى عجز في 9.2 بالمائة من الناتج الداخلي الإجمالي سنة 1983، استقر سنة 1993 في نسبة 2.2 بالمائة، حيث تغيرت بنية تمويل عجز الميزانية جذريا، فعوض الاقتراضات الخارجية أصبحت موارد التمويل الداخلية أكثر هيمنة، حيث تم اعتماد مسلسل إصلاح النظام الضريبي، مرتكز على التبسيط والعقلنة، وكذا عبر الحد من حجم الفوائد الضريبية

[1]- تقرير الخمسينية، مرجع سابق، ص.144.
[2]- صنف المغرب من بين 15 بلدا الأكثر مديونية في العالم.

وتوسيع الوعاء الضريبي مما مكن من تحسن البنيات الضريبية وأدى إلى ارتفاع حصة الضرائب المباشرة في مجموع العائدات، خارج الخوصصة، وعلى حساب الضرائب غير المباشرة، التي انخفضت حصتها[1].

وبعد سنة 1993 طوت البلاد صفحة التقويم الهيكلي، وشرعت في برنامج التأهيل عبر الانفتاح على التجارة الخارجية (اتفاقيات التبادل الحر مع الاتحاد الأوربي والولايات المتحدة الأمريكية) والتدرج في مواصلة التحرير، وازته على مستوى سياسة الميزانية عجز متواتر لكن تحت المراقبة، فلقد اعتمدت الدولة على عائدات الخوصصة المتراكمة منذ بداية التسعينات، والتي غطت جزئيا منذ سنة1993 ضياع الأرباح المرتبطة بإعادة جدولة الدين، حيث بفضل عائدات استثنائية قد تراجع عجز الميزانية بمعدل 3.1 بالمائة من الناتج الداخلي الإجمالي، خلال الفترة الممتدة بين 1996 و2003. ورغم ذلك فتقويم الميزانية بقي هشا على مستوى مجموعة من المؤشرات[2].

وفي الفترة الثانية، والتي تطابق حكم الملك محمد السادس، نصادف الحقبة الاجتماعية، والمشاريع المهيكلة الكبرى المالية والاقتصادية، عبر المبادرة الوطنية للتنمية البشرية، وعبر إصلاح المالية العمومية، والمشاريع الاقتصادية الكبرى عبر المخططات القطاعية.

هذه الفترة التي تصادف على مستوى المالية العمومية آثار تقلص الموارد بعد التفكك الجمركي مع دخول مجموعة من اتفاقيات التبادل الحر حيز التنفيذ[3]، وفي الواقع تشكل هذه الفترة الإطار المالي والاقتصادي للإصلاح الضريبي الذي نحن بصدد دراسته، الإصلاح الذي ينطلق مع المناظرة الأولى للجبايات سنة 1999.

[1]- تقرير الخمسينية، مرجع سابق، ص 147.
[2]- نفس التقرير، ص146.
[3]- أهم هذه الاتفاقيات كانت مع الاتحاد الأوربي والولايات المتحدة الأمريكية، ومع دول عربية، وأساسا مصر تونس والأردن.

وهنا يمكن الحديث أيضا عن فترتين مهمتين طبعت بنية المالية العمومية، فترة بين 1999و2008 والفترة التي تلت 2008 والتي طبعت بالأزمة المالية والاقتصادية والحراك الشعبي المغربي الذي تمثل في حركة عشرين فبراير.

فإذا كانت الفترة الأولى تتميز بتحكم نسبي في عجز الميزانية، نظرا لضخ موارد استثنائية مرتبطة أساسا بموارد الخوصصة[1]، انتهى بتحقيق فائض نسبي سنة 2007 و2008 يقدر ب0.5 و0.4 بالمائة من الناتج الداخلي الإجمالي على التوالي، فإن الفترة الثانية عرفت ارتفاعا مهما لعجز الميزانية قابله لجوء مكثف للاستدانة الخارجية كفترة الثمانينات، مع ارتفاع الاستدانة الداخلية أيضا[2]، فبعدما كان العجز في عشرية 1990 و2000 لم يتجاوز 3.4 في المائة سنويا من الناتج الداخلي الإجمالي، و2 بالمائة بين سنوات 2001 و2008، ارتفع بين سنوات2009 إلى 2016، إلى متوسط سنوي مهم وصل إلى 4.77 بالمائة من الناتج الداخلي الخام، وكأعلى معدل سنة 2012 ب6.8 بالمائة من الناتج الداخلي الإجمالي[3].

وعلى مستوى بنية موارد الدولة خلال هذه الفترة ، يبرز تحسن الموارد الجبائية بين سنة 2001، و2008، حيث بلغت ذروتها سنة 2008 بمعدل 25.9 بالمائة من الناتج الداخلي الخام ويرتبط هذا التطور بتغير بنية الناتج الداخلي الخام والذي تمثل في انبثاق قطاعات حيوية (البناء والأشغال العمومية، والبريد والاتصالات، والأنشطة المالية والتامين) عرفت زيادات كبيرة في الأرباح[4].

[1]- بلغ معدل دعم عجز الميزانية من موارد الخوصصة سنويا بين 2001-2007 إلى 1.34 بالمائة من الناتج الداخلي الخام.
[2]- بلغ دين الداخلي للخزينة سنة 2015، 49.7 بالمائة من الناتج الداخلي الخام، مقابل 35.9 سنة 2008، والدين الخارجي للخزينة سنة 2015 إلى 14.3 بالمائة مقابل 9.5 بالمائة سنة 2008؛ تقرير حول الدين العمومي، مشروع قانون مالية، 2017، ص،61.
[3]- مؤشرات مستقاة من التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون المالية لسنة 2017 ، ص 111.
[4]- التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2017، ص111

وفي المقابل، شهدت الموارد الجبائية خلال الفترة الممتدة بين 2009 و2015، وتيرة نمو غير مستقرة، نظرا لانعكاسات الظرفية الاقتصادية على مختلف الضرائب، وبتخفيض معدلات الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل[1].

ويتمثل العامل الثالث في عملية التفكيك الجمركي وتراجع نمو الواردات الخاضعة للضريبة التي انعكست على تطور الموارد الجمركية، حيث تم تسجيل انخفاض في معدل الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة على الاستيراد منذ سنة 2009، مقارنة مع السنوات السابقة.

وابتداء من سنة 2013، عرفت الموارد الجبائية أداء طفيفا مع تحسن ملحوظ خلال سنة 2015، حيث ارتفعت بنسبة 4 بالمائة، وبسبب تراجع وتيرة نمو الموارد الجبائية منذ سنة 2009، انخفض معدل الضغط الضريبي[2] ليصل إلى 21 بالمائة سنة 2015 بعد أن بلغ 22.4 بالمائة سنة 2009.

وعلى مستوى بنية الموارد الجبائية، ومواكبة لتطور حجمها خلال الفترة بين 2001 و2015، عرفت تغييرات عميقة في بنيتها في اتجاه زيادة حصة الضرائب المباشرة وخاصة الضريبة على الشركات من الموارد[3]، وتحسن حصة الضريبة على القيمة المضافة[4]، وهكذا، شكلت الضرائب المباشرة نسبة 44.1 بالمائة من مجموع المداخيل الجبائية سنة 2015 مقابل 36.5 بالمائة سنة 2001، بينما تراجعت حصة الموارد

[1]- في سنة 2009، تم خفض معدل الضريبة على الشركات من 39.6 إلى 37 بالمائة لمؤسسات القطاع المالي ومن 35 إلى 30 بالمائة بالنسبة للقطاعات الأخرى. أما بالنسبة للضريبة على الدخل، فقد تم خفض المعدل الهامشي من 42 إلى 40 بالمائة ثم إلى 38 في سنة 2010. كما تم رفع عتبة الإعفاء من الضريبة على الدخل من 28000 درهم سنة 2009 إلى 30000 درهم سنة 2010 مقابل 24000 درهم سنة 2007 و 18000 درهم سنة 196، ويقدر النقص في الموارد الناتج عن تعديل جدول الضريبة على الدخل بنسبة 0.6 بالمائة من الناتج الداخلي الخام سنة 2009 و 0.5 بالمائة سنة 2010:التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2017، ص111.

[2]- بما في ذلك حصة الجماعات المحلية من الضريبة على القيمة المضافة.

[3]- يعزى هذا الأمر إضافة إلى النمو الاقتصادي الدينامية القوية لأرباح الشركات الكبرى، وتزايد عدد الشركات التي تفي بالتزاماتها الضريبية، وذلك نتيجة لجهود تحديث الإدارة الضريبية، خاصة فيما يتعلق بتحصيل الضرائب وتعزيز المراقبة.

[4]- من 28.8 بالمائة سنة 2015 مقابل 21.1 بالمائة سنة 2001، ويعزى هذا التغيير للإصلاح الذي شهدته هذه الضريبة سنة 2005، وما يلاحظ أيضا في بنية هذه الضريبة هيمنة حصة الضريبة على القيمة المضافة على الاستيراد مقارنة مع حصة الضريبة على القيمة المضافة الداخلية لتمثل أكثر من 60.8 بالمائة من إجمالي موارد الضريبة على القيمة المضافة لسنة 2015 مقابل 55 بالمائة سنة 2001.

الجمركية من 16 بالمائة إلى4.2 بالمائة من مجموع المداخيل الجبائية بين هاتين السنتين[1].

أما على مستوى الموارد غير الجبائية فقد ارتفعت (دون احتساب مداخيل الخوصصة) خلال الفترة 2005-2013 لتمثل في المتوسط حوالي 2.4بالمائة من الناتج الداخلي الخام، مقابل 1.8 بالمائة خلال فترة 2001-2004، وتتميز الموارد غير الجبائية بأدائها غير المستقر، ارتباطا بالظرفية الاقتصادية التي تؤثر على المداخيل المتأتية من المؤسسات العمومية وبالموارد الاستثنائية المتعلقة بمبالغ المساعدة والهبات وبعدم استقرار المداخيل المرتبطة بعمليات الخوصصة.

في حين أن مستوى النفقات، وبالنظر لاستمرار ضغطها عملت الدولة منذ 2013 عدة قرارات للتحكم في تطور النفقات أهمها الإجراءات المرتبطة بصندوق المقاصة، فبعدما كانت تستهلك 25 بالمائة من النفقات العادية سنوات 2011 و2012، تقلصت إلى 19.8 سنة 2013 و15.4سنة2014و7بالمائة فقط سنة 2015، ورغم ذلك لا زالت بنية النفقات الإجمالية تتسم بهيمنة حصة النفقات العادية مقارنة بحصة نفقات الاستثمار.[2]ويرجع ذلك أساسا لارتفاع كتلة الأجور وصعوبة التحكم فيها، إضافة إلى ضعف معدل تنفيذ نفقات الاستثمار[3]، الشيء الذي انعكس سلبا على تزايد الاعتمادات المرحلة.وعلى مستوى تغطية الموارد الجبائية للنفقات العادية تبقى غير كافية رغم تحسن سجل الرصيد العادي سنوات 2014 و2015، حيث بلغت 88.5 بالمائة في المتوسط خلال الفترة 2009-2015 مع تسجيل تحسن طفيف خلال سنة 2015 بنسبة تغطية قدرها91.2 بالمائة، مما يوضح الطبيعة المشوهة للعجز الميزانياتي[4]، مما يضطر إلى

[1]- التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2017.

[2]- سجلت حصة نفقات الاستثمار كمتوسط الفترة 2011-2015 نسبة 19.5 بالمائة في حين بلغت حصة النفقات العادية نسبة 80.5 بالمائة في المتوسط خلال نفس الفترة.

[3]- يتجلى ذلك في غياب صيانة المشاريع والبنيات التحتية المنجزة وعدم إتمام أو التأخير في الأشغال العمومية في زمنها المحدد، مما يؤدي إلى ترحيلها من سنة مالية لأخرى، هذا دون الحديث عن العيوب الكثيرة التي تجعل من أرقام ميزانية الاستثمار والتي تتم صياغتها وفق التبويب الوظيفي للميزانية منفوخة وغير صحيحة ؛ للتوضيح وللمزيد من التفاصيل حول هذه النقطة انظر تقديم الأستاذ عبد القادر برادة لكتاب بن داوود المعطاوي، مرجع سابق.

[4]-Abdelkader BERRADA, « Les finances publiques du Maroc : Un bilan du gouvernement Benkirane à mi-parcours (2012-2014) », L'Année du Maghreb [En ligne], 13 | 2015, mis en ligne le 19 novembre

اللجوء إلى تمويلها عبر الاقتراض ليشمل 8.8بالمائة من النفقات الجارية، ومجمل نفقات الاستثمار.

فبنية المالية العمومية أدت إلى تطور اللجوء إلى الاستدانة الداخلية والخارجية أيضا، حيث بلغ معدل دين الخزينة بالنظر للناتج الداخلي الخام 45.4 بالمائة سنة 2008 لينتقل إلى58.2 بالمائة سنة 2012، و64.1 بالمائة سنة 2015، ويشكل الدين الخارجي للخزينة سنة 2008، 9.5 بالمائة من الناتج الداخلي الخام لينتقل إلى14.3 بالمائة سنة 2015[1].

مما سبق يتضح أن المالية العمومية المغربية قد عانت من فترات مهمة من الهذر الناتج عن سوء وفشل في تدبير السياسات المالية العمومية، مما كان له الأثر البليغ على التنمية سواء الاقتصادية أو الاجتماعية، بل إن سوء التدبير لم يطل فقط الفترات الأولى للاستقلال والتي وسمت بالصراع السياسي على الحكم وشكله بين المعارضة اليسارية آنذاك والملك الراحل الحسن الثاني، بل طالت ومازالت تطال إلى اليوم، جوانب مهمة من تدبير المالية العمومية، إضافة إلى طبيعة نموذج نموه وبنياته الإنتاجية، مما يحول دون تحكمه في عجز ميزانيته.

كل هذا يقتضي إصلاحات متتالية وتدريجية، لعل أهمها تدبير الديون العمومية، والاستثمار، والمحاسبة العمومية، وإصلاح عميق للمنظومة الضريبة[2]، وأساسا التحفيزات الضريبية والقطاع غير المهيكل، ومظاهر اقتصاد الريع التي تحول دون التحرير والمنافسة الكاملة للسوق.

2015, consulté le 05 décembre 2016. URL : http://anneemaghreb.revues.org/2595 ; DOI : 10.4000/annemaghreb.2595

[1]- تقرير حول الدين العمومي، مرفق بمشروع قانون مالية 2017،ص61.

[2]- فالضريبة المصاغة بطريقة معينة، يمكن أن تحسن وتسهل تنافسية اقتصاد بلد معين، وبالتالي تقوية قدراته الضريبية.

الفرع الثاني: سياسة مواجهة العجز الميزانياتي

يعرف عجز الميزانية بفائض نفقات الميزانية العامة والميزانيات الملحقة على مجموع موارد الميزانية، أي الحساب السلبي[1]، ونتحدث عن فائض الميزانية إذا زادت الإيرادات عن النفقات. ويمكن التفريق بين عجز الميزانية القبلي أو التوقعي الذي هو الحساب السلبي لقانون المالية السنوي الذي يتوقع مجموع موارد وتكاليف الدولة، وعجز الميزانية البعدي أو المحقق الذي يثبت ويحصر مبلغه قانون التصفية انطلاقا من نتائج تنفيذ قانون المالية، كما لا يجب الخلط بين عجز الميزانية والعجز العمومي والذي يشمل حساب موارد ونفقات الإدارات العمومية الأخرى، كالجماعات الترابية و مؤسسات الضمان الاجتماعي.

والعجز الميزانياتي ارتبط بمراحل تطور المالية العمومية؛ فالمالية العمومية التقليدية جعلت من مبدأ التوازن المالي مبدأ مقدسا، حيث كان العجز كما الفائض غير مقبول، ثم المالية العمومية الحديثة التي جاءت مع التدخلية ومع انتشار الفكر الكينيزي، حيث قبلت بعجز الميزانية وتجاوزت مفهوم التوازن الحسابي إلى توازن اقتصادي عام، ثم مرحلة المالية المعاصرة والتي تقوم على نجاعة وفعالية السياسات العمومية عبر تتبع أثر موارد ونفقات الميزانية ليس فقط على الحساب العام بل أيضا على المستوى الاجتماعي والاقتصادي للساكنة، من خلال المحاسبات الثلاث الميزانياتية، العامة والتحليلية[2].

والمالية العمومية المعاصرة ونظرا لما يشكله العجز الميزانياتي عندما يكتسي طابعا هيكليا ومزمنا، من مخاطر على التوازنات الاقتصادية والاجتماعية، أصبح مطلب غالبية الدول البحث عن سياسة ميزانياتية مثلى تحفظ استقرار وديمومة المالية العمومية[3] وتحقيق أهداف المجتمع ومعالجة أزماته، وهذا ما يتطلب ليس فقط سياسة ميزانياتية تقوم على

---

[1]-Mohamed LAHBOUSS, déficit budgétaire au Maroc.. , op.cit., p.141.

[2]-Muzellec Raymond, Finances publiques, SIREY, 15 édition 2009, p.86.

[3]- استدامة المالية العمومية هي التي تضمن على المستوى البعيد ملاءة ذمة الدولة، بمعنى ضمان أن الديون لن تزداد بشكل مطرد يجعل الدولة غير قادرة على أدائها؛

-E. JONDEAU, la soutenabilité de la politique budgétaire, Economie et prévisions, n°104,1992.

نسب ومعدلات يجب أو لا يجب على المؤشرات الميزانياتية أن تتجاوزها[1]، بل على تدبير جديد يقوم على النجاعة، وعبر ميزانية النتائج والتخطيط الميزانياتي الاستراتيجي من خلال الميزانية المتعددة السنوات. فالميزانية الجيدة ليست الميزانية التي تتعاظم سنة بعد أخرى بل الميزانية التي تمكن من تحقيق النتائج المحددة عبر أقل مبلغ من الموارد[2].

الفقرة الأولى: إشكالية العجز الميزانياتي بالمغرب

إن عجز الميزانية لا يعد على الدوام مؤشرا على سوء إدارة المالية العمومية، وإنما العبرة بأوجه الإنفاق العمومي ومبرراته التي استدعت وجود العجز أصلا، فالحكومات أحيانا تكون مطالبة بنهج سياسة إنفاقية توسعية تقتضي بالضرورة ميزانية تعرف عجزا طارئا، تبرره الظرفية الاقتصادية السائدة أو المطالب الاجتماعية الملحة وضرورة حفظ السلم الاجتماعي والاستقرار السياسي. وقد تلجأ الحكومات إلى التوسع في الإنفاق من أجل إنعاش الاقتصاد في لحظات الأزمات وتعرضه للصدمات الخارجية أو بهدف تحفيز النشاط الإنتاجي من خلال رفع الطلب الكلي (الاستهلاك والاستثمار) كي يبلغ النمو مداه وبالتالي خفض معدلات البطالة ومن ثم الفقر.

فإشكالية سلامة الميزانية لا يرتبط بوجود العجز فيها أو عدمه بل بطبيعة هذا العجز أهو ظرفي أم بنيوي[3]؟ متحكم فيه أم غير متحكم فيه؟

ونتحدث عن عجز ظرفي حينما يكون للإجابة عن ظروف سياسية اقتصادية أو اجتماعية طارئة، حيث يمكن الرجوع عنه بمجرد زوال هذه الظروف، لكن العجز البنيوي[4] هو الذي يكون عجزا مستمرا ناتجا عن اختلالات في الاقتصاد أو في سياسات الدولة برمتها، تستنفذ الدولة خلاله الآليات الأخرى لتقليص العجز كالزيادة في الضرائب

[1]- نجد في هذا الإطار ميثاق الاستقرار والنمو "Pacte de stabilité et de croissance " كآلية اعتمدتها دول منطقة اليورو سنة 1997 بهدف تنسيق سياساتها الميزانياتية الوطنية وتجنب ظهور عجوزات ميزانياتية مستمرة، حيث تفرض على هذه الدول قواعد ذهبية متعلقة بنسبة الفائدة والتضخم والديون والعجز الميزانياتي.

[2]- Muzellec RAYMOND, Finances publiques , SIREY, 15 édition 2009, p.80.

[3]- يعتبر العجز البنيوي هو مناط تطبيق القاعدة الذهبية للتوازن المالي حسب اتفاقية ماستريخت لسنة 1997 للاتحاد الأوربي.

[4]- العجز البنيوي يماثل الرصيد السلبي للمالية العمومية دون الأخذ بالحسبان أثر الظرفية على أوضاع المالية العمومية، والوضعية الاقتصادية هي مجموع العناصر التي تطبع وضعية اقتصاد دولة في زمن معين، والظرفية تحدد ما هو ممكن أن يعدل في الأمد القصير، في حين أن البنية تحدد العناصر الثابتة والدائمة لاقتصاد معين.

أو الإصدار النقدي أو حتى التقليص من النفقات، مما يحتم عليها اللجوء إلى الاستدانة المكثفة، وما يستتبعها من تفاقم الديون ونفقاتها، ومن ثم اللجوء مجددا للاقتراض من أجل تقليص العجز،وبالتالي السقوط في ما يسمى أثر كرة الثلج «Effet boule de neige».

وبالمغرب يحدد الفصل الأول من القانون التنظيمي رقم130.13 لقانون المالية[1] طبيعة التوازن الميزانياتي المقصود حيث ينص على أنه "يحدد قانون المالية، بالنسبة لكل سنة مالية، طبيعة ومبلغ وتخصيص مجموع موارد وتكاليف الدولة وكذا التوازن الميزانياتي والمالي الناتج عنها. وتراعى في ذلك الظرفية الاقتصادية والاجتماعية عند إعداد قانون المالية وكذا أهداف ونتائج البرامج التي حددها هذا القانون"،و"يحتسب رصيد الميزانية المتوقع على أساس الفرق بين الموارد دون حصيلة الاقتراضات، والتكاليف دون النفقات المتعلقة باستهلاك الدين المتوسط والطويل الأجل[2]".

ومن أجل استدامة المالية العمومية وتكريسا لفعاليتها ونجاعتها أيضا تضمن القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية قواعد جديدة تروم التحكم في التوازن الميزانياتي[3]، وهكذا تم التنصيص على منع إدراج نفقات التسيير بميزانية الاستثمار[4]، إضافة إلى تحديد طبيعة النفقات المتعلقة بالتكاليف المشتركة[5]، وتحديد سقف الاعتمادات المرحلة في 30 في المائة من اعتمادات الأداء المفتوحة برسم نفقات الاستثمار مع إمكانية تخفيض هذا السقف بموجب قانون للمالية[6]، كما تم تكريس محدودية الاعتمادات المفتوحة برسم فصول الموظفين والأعوان، وإدراج مساهمات الدولة في إطار أنظمة الاحتياط الاجتماعي والتقاعد ضمن نفقات الموظفين[7].

[1]- صادر بظهير شريف رقم 115.62 بتاريخ 2 يونيو 2015، جريدة رسمية عدد 6370 بتاريخ 18 يونيو 2015.
[2]- الفقرة الثانية من الفصل التاسع من القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130-13.
[3]- تنص الفقرة الثانية من المادة الأولى من قانون مالية 2018، أنه "يؤذن للحكومة في التمويل بالاقتراض واللجوء إلى كل أداة مالية أخرى وفق الشروط المقررة في قانون المالية هذا"
[4]- المادة 17 من القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13.
[5]- المادة 43 من نفس القانون التنظيمي.
[6]- المادة 63 من نفس القانون التنظيمي.
[7]- المادة 58 من نفس القانون التنظيمي.

كما نص الدستور المالي بالمغرب على تبني ثلاث أنماط محاسبية تجمع بين المحاسبة الميزانياتية التي تتيح تتبع تنفيذ الميزانية، والمحاسبة العامة التي تسمح بتقييم الثروة والوضعية المالية للدولة، ومحاسبة تحليل التكاليف التي تمكن من معرفة الكلفة الفعلية للسياسة العمومية[1].

إضافة إلى الاستناد على برمجة ميزانياتية لثلاث سنوات عند إعداد قانون المالية السنوي، وذلك من أجل دعم استدامة السياسات العمومية وضمان توافق أثرها الميزانياتي المستقبلي مع الإمكانيات المالية للدولة والإطار الماكرواقتصادي، وتدعيم فعالية تخصيص الموارد الميزانياتية مع تعزيز الترابط بين الاستراتيجيات القطاعية والميزانية السنوية، وأخذا بعين الاعتبار ضرورة الحفاظ على التوازنات الأساسية.

فمبدأ التوازن الميزانياتي بالمغرب حسب الدستور المالي لم يشر للتوازن الحسابي، كما أنه أصبح يشير إلى "التوازن الميزانياتي والمالي" عوض"التوازن الاقتصادي والمالي" الذي كان منصوصا عليه في القانون التنظيمي السابق[2]، كما أن هذه القواعد المالية المؤطرة لمبدأ التوازن الميزانياتي إضافة إلى أنها تتسم بمرونتها عبر تركها حرية المبادرة والتصرف لصناع القرار المالي من أجل مواكبة الاستراتيجيات القطاعية للحكومة[3] والظروف المالية والماكرواقتصادية على الأمد المتوسط من خلال الميزانية المتعددة السنوات، فإنها تلزم الحكومة بضمان صدقية الميزانية وأرقامها[4] من خلال النص على محاسبات مالية اقتصادية وتحليلية تعقبها مصادقة المجلس الأعلى للحسابات على حسابها العام من خلال التصريح العام بالمطابقة[5].

وبالرغم من التنصيص على هذه الكتلة من المبادئ الميزانياتية تبقى هذه القواعد مرتبطة في نجاعتها– من أجل التحكم في العجز الميزانياتي– بالقدرة على تطبيق جزاءات

---

[1]- المادة 31 من نفس القانون التنظيمي.

[2]- القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية الصادر بمقتضى ظهير شريف رقم 1.98.138 بتاريخ 26 نوفمبر 1998.

[3]- الفقرة الثانية من الفصل 75 من الدستور المغربي لسنة 2011.

[4]- جاء في قرار للمجلس الدستوري الفرنسي بتاريخ 25 يوليوز 2001 حول قانون المالية أن الإخلال بمبدأ الصدقية يتجلى في وجود نية في تقديم الخطوط العريضة المحددة في قانون المالية بشكل مغلوط، في حين أن قوانين التصفية يتطلب فيها دقة الحسابات وألا تكون مخلة بمبدأ الصدقية.

[5]- المادة 66 من القانون التنظيمي.

عند مخالفة هذه القواعد، والطريقة التي تستقبل بها الدولة كلفة هذه المخالفات، إضافة إلى الإطار المؤسساتي الذي يحيط بها، من خلال الفاعلين أو المساطر المبلورة للقوانين الميزانياتية[1]، وهذا ما يتضح في عدم التزام الحكومة به من خلال القوانين المالية اللاحقة للقانون التنظيمي للماليـة[2] عبر استمرارها في النفخ وتضخيم الأرقام والمعدلات الميزانياتية[3].

وعلى مستوى تطور السياسة الميزانياتية، تبين المؤشرات الميزانياتية أن التمويل بالعجز من ثوابت السياسة المالية في المغرب، حيث عرف عجزا مزمنا وإن تفاوتت حدته وخطورته على التوازنات المالية والاقتصادية من مرحلة لأخرى[4]. فقد انخرط المغرب ومنذ بداية الثمانينات من القرن الماضي في سياسة ميزانياتية مقيدة أو مشروطة كما تم اتخاذ تدابير من أجل تقليص العجز الميزانياتي، ومن أجل أن تصبح المالية العمومية أكثر تعافيا وديمومة.

وهكذا تطورت السياسة الميزانياتية مع الظرفية الاقتصادية والاجتماعية للبلد، حيث تم استعمال التحفيز (أو الإنعاش) الميزانياتي أحيانا لمواجهة بعض الهزات الاقتصادية خصوصا الخارجية. إضافة، إلى أن السياسة الميزانياتية شكلت وسيلة تدخل في المالية العمومية، وآلية تأثير على النمو الاقتصادي للبلد[5].

وهكذا يمكن الحديث عن مجموعة من المراحل طبعت السياسة الميزانياتية ووضعها بالمغرب، ففي المرحلة الأولى (1966–1974) ظلت نسبة العجز محدودة نسبيا ولم تتجاوز سقف 5% من الناتج الداخلي الإجمالي. وفي المرحلة الثانية (1975–1982) تزايدت نسبة العجز بوتيرة سريعة جدا لتتجاوز حدود 10% (أكثر من 16في المائة

---

[1]- Thomas BRAND, La contrainte budgétaire publique : quelles vitesses d'ajustement ?
Thèse présentée et soutenue à Cachan le 18 juin 2013, Centre d'économie de la Sorbonne – Cachan, CACHAN CEDEX (France), p.16.

[2]- انظر تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول تنفيذ قانون مالية 2016 الصادر شهر يناير 2018.

[3]-« Gonflette budgétaire ».

[4]- منصور عسو، قانون الميزانية العامة، مرجع سابق ، ص59.

[5]- Jamal BAKHTI, (HCP), la politique budgétaire et l'évolution des finances publiques au Maroc, les cahiers du plan, n° 47, juillet-aout 2014, p.39.

سنوات 1976و1977 و1981). أما في المرحلة الثالثة (1983–2002) فقد انخفضت نسبة العجز تدريجيا لتصل إلى أدنى مستوى لها في سنة 1997 وهي2% ، كما يمكن الحديث عن مرحلة رابعة (2003–2010) اتسمت بتحكم نسبي في العجز[1] في حدود 3% تلاها مرحلة انحدار حاد مع ما سمي بالربيع العربي سنة 2011، حيث تفاقم العجز إلى أعلى مستوى له منذ مدة ليصل إلى أكثر من 7% سنة 2012 ، هذه المرحلة التي تطلبت القيام بإصلاحات هيكلية في المالية العمومية والتي يأتي من بينها الإصلاح الضريبي.

وعلى مستوى بنية تمويل العجز الميزانياتي بالمغرب، يمكن القول أنه بعد اللجوء المكثف للاستدانة الخارجية وما استتبعها من تفاقم العجز الميزانياتي بداية الثمانينات تم اللجوء للإصلاح الضريبي الذي ساهم في تقليص العجز بنسب مهمة[2]، لكن وأمام تزايد النفقات العمومية المطرد لجأ الفاعلون الميزانياتيون إلى خوصصة بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية، هذه السياسة استمرت لأكثر من عقد من الزمن مكنت من تقليص عجز الميزانية ليصل إلى فائض سنتي 2007 و2008، وبالموازاة مع ذلك، ومع تضييق هامش المناورة على مستوى رفع الضغط الجبائي والصعوبات المتصاعدة لتحريك الموارد ذات الطابع الخارجي[3] دفع بالسلطات المالية التوجه نحو تحريك موارد الاستدانة الداخلية. حيث ارتفعت هذه الديون دون انقطاع طيلة عقد من الزمن[4]، و هذا التغيير في آليات تمويل العجز ليس له نفس الآثار السلبية على الاقتصاد الوطني وميزانية الدولة المستقبلية كالاستدانة الخارجية[5].

كما نجد موازاة مع ذلك، اللجوء إلى التمويل الداخلي والذي يتم عبر مجموعة من الآليات ذات الطبيعة النقدية أو المالية والتي يتم تحريكها من طرف الخزينة، سواء عبر الاختيار الحر للمدخرين والهيئات المالية والبنكية أو عبر آلية جبرية من خلال تنفيذ

[1]- عرفت بعض السنوات المالية خلال هذه الفترة فائضا في الميزانية سنوات 2007 و 2008.
[2]- حيث انتقل العجز الميزانيتي من 16.1 في المائة سنة 1981 إلى 2.3 في المائة سنة 1993
[3]- التمويل الخارجي للعجز الميزانياتي يشتمل على الدين العمومي الخارجي، الدين العمومي المتعدد الأطراف والاقتراض من السوق المالي الدولي، إضافة إلى الموارد الاستثنائية المتعلقة بإعادة هيكلة الديون أو الهبات.
[4]- انتقل الدين الداخلي من 149 مليار درهم سنة 2000 إلى 376.8 مليار درهم سنة 2012، حسب مديرية الخزينة والمالية الخارجية؛ التقرير السنوي حول الدين 2012، ص33.
[5]-Bendaoud EL MATAOUI, politique de réduction du déficit budgétaire et croissance économique au Maroc, état des lieux et perspectives d'avenir, publication Repères et perspectives, Rabat 2008, p.149.

القوانين والتنظيمات السارية المفعول. ويمكن إجمال هذه الآليات عموما في أربع آليات هي: الاقتراض الداخلي غير البنكي، مساهمات بنك المغرب، اكتتاب الأبناك الأخرى، واستقبال الودائع[1].

لكن مع تزايد الاحتياجات الاجتماعية وتعاظم النفقات العمومية منذ الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، أصبحت هذه الآليات غير كافية لمواجهة العجز الميزانياتي خصوصا مع المطالب الاجتماعية والاحتجاجات التي رافقت ما سمي بالربيع العربي سنة 2011، حيث بدأت السلطات العمومية اللجوء للاستدانة الخارجية[2]، إلى جانب الرجوع لآلية تقليص الإنفاق العمومي عبر إصلاحات همت صندوق المقاصة والصندوق المغربي للتقاعد إلى جانب ترشيد سير بعض المؤسسات العمومية.

الفقرة الثانية: الرجوع لآلية الإنفاق العمومي والدين من أجل مواجهة العجز

إن تدهور المالية العمومية الذي عرفه المغرب في السنوات الأخيرة ومنذ أزمة الاحتجاجات الشعبية مطلع سنة 2011، تطلب من السلطات العمومية التفاعل السريع من أجل مواجهة هذه التحديات عبر الآلية الميزانياتية، حيث انطلق الإصلاح عبر عقلنة الإنفاق العمومي من أجل التحكم والتقليص من النفقات العمومية من جهة، وتقوية وتدعيم الموارد العمومية من جهة ثانية. وهكذا عرف العجز الميزانياتي بالمغرب في السنوات الأخيرة منحى تراجعيا، حيث انتقل من 7% في المائة من الناتج الداخلي الخام سنة 2012 إلى 4.1% سنة 2016، ثم 3.5% سنة2017 ليصل إلى نسبة 3% سنة 2018[3].

فعلى مستوى الموارد العمومية والتي لا تتيح هوامش مهمة للتدخل، عملت الدولة على الاستغلال الأفضل لها من أجل التحكم في الموازنة العامة للدولة عبر استعمال أفضل

[1]-Bendaoud EL MATAOUI, op.cit. , p.158.

[2]- بلغ مستوى العجز أكثر من 7 في المائة سنة 2012، كما ارتفع الدين العمومي الإجمالي إلى 81.4 في المائة من الناتج الداخلي الإجمالي سنة 2016، ودين الخزينة ل 64.4 في المائة.

[3]- حسب مذكرة تقديم مشروع قانون مالية 2018.

للموارد الاستثنائية[1] وأساسا موارد الخوصصة، أما على مستوى الموارد العادية، فإنها عرفت تطورا ضعيفا مع تزايد سياسات تقليص الضغط الجبائي[2] حيث انتقلت الموارد الجبائية من 20.8 في المائة من الناتج الداخلي الخام سنة 2012[3]، لتستقر في حدود 18.6 في المائة سنة 2017.

لكن على مستوى النفقات العمومية عملت الدولة على الاستغلال الأكبر لها من أجل تقليص العجز الميزانياتي، وقد همت هذه الإجراءات إصلاح صندوق المقاصة و تقليص كلفة الأجور، إضافة إلى تدابير ميزانياتية جديدة تهم عقلنة تدبير النفقات العمومية، ومحاربة جيوب التبذير من خلال تدعيم شفافية الطلبيات العمومية والتدبير النشيط للدين، إضافة إلى حكامة ميزانية الاستثمار.

فعلى مستوى نفقات المقاصة انخفضت بشكل مهم وانتقلت من6.5% من الناتج الداخلي الخام لسنة2012 إلى 1.4% سنة 2016، ومرد ذلك أساسا إلى سياسة تحرير أسعار المواد النفطية والتي تمت في مراحل. حيث انتقل حجم الدعم على المواد البترولية من48.4 مليار درهم سنة 2012 إلى 14 مليار سنة 2015، تشكل منها 8.6 مليار درهم لدعم مادة غاز البوتان لوحدها[4].

أما على مستوى التحكم في كتلة الأجور فقد تم العمل بمحدودية نفقات الموظفين والأعوان حيث نصت المادة 58 من القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13 على أنه لا يتم الالتزام والأمر بصرف وأداء نفقات الموظفين والأعوان إلا في حدود الاعتمادات المفتوحة برسم الفصل[5]. ويهدف هذا الإجراء إلى:

–المساهمة في تحسين ضبط كتلة أجور الموظفين؛

[1]- في الوقت الذي تعرف فيه هذه الموارد منحى تنازليا حادا مع تناقص موارد الخوصصة، وانخفاض الهبات المتأتية من بلدان الخليج نتيجة تراجع أسعار النفط في السوق الدولية والأوضاع السياسية الإقليمية.

[2]- تراجع الضغط الجبائي من 23.4 في المائة من الناتج الداخلي الخام سنة 2012، إلى 21.1 حسب قانون مالية 2018.

[3]- التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2018، ص1

[4]-Abdelkader BERRADA, la réduction du déficit budgétaire durant le quinquennat 2012-2016 : un cadeau empoisonne, revue marocaine des sciences politiques et sociales, volume14, avril 2017, p.335.

[5]- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2018، ص. 124.

–تمكين المسيرين من التدبير الميزانياتي لتكاليف الموظفين؛

–تعزيز نجاعة وفعالية تدبير الموارد البشرية؛

–تحسين عملية برمجة الميزانية المرتبطة بنفقات الموظفين والأعوان[1].

إضافة إلى اللجوء إلى إمكانية إعادة انتشار المناصب المالية بين الوزارات التي يتيحها القانون التنظيمي للمالية، لتلبية احتياجاتها من الموارد البشرية دون اللجوء إلى خلق مناصب مالية جديدة، واستخدام فائض الموظفين الملاحظ في بعض القطاعات لتغطية احتياجات القطاعات الأخرى ذات الأولوية، دون إغفال الاعتماد على آلية التعاقد في الوظيفة العمومية من أجل مواجهة النقص الحاصل أساسا في قطاع التعليم[2].

كما تم ترشيد نمط عيش الإدارة عبر ترشيد النفقات المرتبطة بتسييرها، خاصة فيما يتعلق بمستحقات الماء والكهرباء والاتصالات والنقل والتنقل داخل وخارج المملكة، واكتراء وتهيئة المقرات الإدارية وتجهيزها وتنظيم الحفلات والمؤتمرات والندوات، وكذا مصاريف الاستقبال والفندقة واقتناء واستعمال السيارات.

كما تم اعتماد مبدأ النجاعة في الإنفاق ابتداء من سنة 2017، عبر تفعيل مقاربة جديدة لتدبير المشاريع الاستثمارية بناء على مبادئ النجاعة والمردودية الاقتصادية والاجتماعية، كما عرفت سنة 2018 تنزيل بعض المقتضيات التي جاءت في القانون التنظيمي للمالية كاعتماد التبويب الجديد حول البرامج، واعتماد المنهجية المتعلقة بنجاعة الأداء والتي تلزم المدبرين بإعداد تقارير سنوية حول نجاعة الأداء، وتنزيل المقتضى المتعلق بتحديد سقف ترحيل اعتمادات الأداء المفتوحة برسم نفقات الاستثمار بالميزانية العامة في حدود 30 في المائة من الاعتمادات المفتوحة، وإعطاء الأولوية لتصفية هذه الاعتمادات إلى جانب البرامج والمشاريع موضوع اتفاقيات والتزامات موقعة أمام جلالة الملك، أو مع المؤسسات الدولية أو الدول المانحة.

[1]- حسب قرار رئيس الحكومة حول قواعد الميزانية والمحاسبة اللازمة لاحترام طابع محدودية الاعتمادات الخاصة بالموظفين والأعوان الصادر في 27 دجنبر 2016.

[2]- بلغ عدد المتعاقد معهم في قطاع التعليم خلال سنوات 2016 -2019، أكثر من 60 ألف متعاقد.

أما على مستوى مؤشرات نفقات الاستثمار فقد عرفت استقرارا نسبيا، وهكذا، وبعدما كانت تشكل 19 في المائة من نفقات الميزانية العامة للدولة سنة 2011 انتقلت إلى 17.2 في المائة سنة 2015، أما نسبتها من الناتج الداخلي الخام فقد انتقلت من 4.7 في المائة سنة 2013 إلى5.1 في المائة سنة 2017.

وقد كان على الحكومة في ظل هذه الأوضاع الميزانياتية الانخراط في إنقاذ بعض المؤسسات العمومية من أزماتها المالية والتدبيرية والتي تتطلب أموالا مهمة لإنقاذها، ونقصد أساسا المكتب الوطني للماء والكهرباء والصندوق المغربي للتقاعد[1].

فعلى مستوى صندوق التقاعد، بلغ العجز المتراكم لنظام المعاشات المدنية المتوقع نهاية 2016 حوالي 10 ملايير درهم؛ حيث تم الشروع في تفعيل الإصلاح المقياسي لهذا النظام بموجب القانونين رقم 14-71 و 14–72، والذي تم بموجبه تمديد حد سن الإحالة على التقاعد إلى 61 سنة ونصف بزيادة سنة ونصف انطلاقا من بداية 2019، كما تم الرفع من كل من نسبتي الاقتطاعات والمساهمات برسم المعاش إلى 14 في المائة[2]، وكذا تحديد الأجر المرجعي على أساس متوسط أجر الموظف خلال 72 شهر الأخير والذي سيصبح 96 شهرا خلال سنة 2020.

في حين ضخت لإنقاذ المكتب الوطني للكهرباء والماء الصالح للشرب حوالي 45 مليار درهم بين 2014 و 2017 عبر عقد برنامج بين الدولة والمكتب يتحمل فيه الطرفان أكثر من 70 في المائة من المبلغ، تساهم الدولة بما يناهز 22 مليار درهم والباقي يتحمله المكتب والمشتركون.

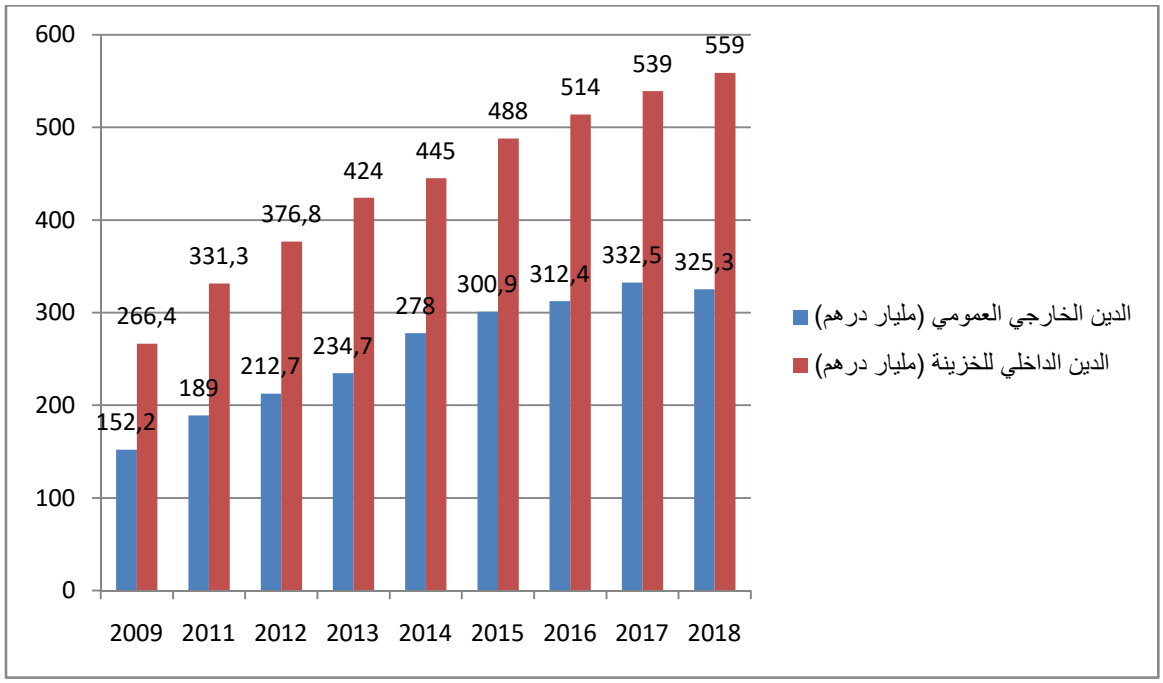
وإلى جانب هذه التدابير والإجراءات الهادفة إلى تقليص النفقات العمومية من أجل مواجهة عجز الميزانية، لجأت السلطات العمومية منذ سنة 2012 إلى آلية الاستدانة بكثافة خصوصا الخارجية منها، حيث انتقلت من 20.3 في المائة من الناتج الداخلي الخام سنة

[1]-Abdelkader BERRADA, la réduction du déficit budgétaire durant le quinquennat 2012-2016, op.cit., p.339.

[2]- بهذا المقتضى يعتبر المغرب البلد الوحيد الذي يضرب معاش التقاعد.

2009 لتصل إلى 31.3 في المائة سنة 2017[1]، كما انتقلت نسبة الدين الداخلي للخزينة[2]من الناتج الداخلي الخام من 35.6 في المائة سنة2009 لتصل إلى 50.7 في المائة سنة 2017، ليتجاوز بذلك الدين العمومي عتبة 80 في المائة منذ سنة 2015.

رسم بياني رقم1: تطور مؤشرات المديونية



(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقرير حول الدين العمومي الملحق بمشروع قانون مالية 2019)

هذه السياسات أدت إلى ارتفاع مستوى نفقات خدمة الدين، بين سنوات 2012 إلى 2015 حيث ارتفع مبلغها إلى 69.7 مليار درهم سنة 2015 مقابل 39.7 مليار درهم سنة 2012. كما ارتفع موقعها في بنية نفقات الميزانية العامة للدولة من حوالي 14 في المائة سنة 2012–2013، لينتقل سنة 2014 إلى 21.17 في المائة، ثم إلى 23.5 في المائة سنة 2015. في حين وصلت نسبة نفقات الدين من الناتج الداخلي الخام إلى 4.4 في المائة سنة 2013 و 7 في المائة سنة 2014 و 7.1في المائة سنة 2015. وما يلاحظ على بنية نفقات الدين هو أنها تشكل 3/5 نفقات الإهتلاك و2/5 فوائد الدين(التدبير النشيط للدين).

[1]- تقرير حول الدين العمومي، ملحق بمشروع قانون مالية 2019، ص 59.
[2]- دين الخزينة لا يشمل دين المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية والجماعات الترابية والقطاع البنكي العمومي والمؤسسات ذات المنفعة العمومية.

وهو ما جعل الاستدانة ليست آلية لمواجهة عجز الميزانية بل سببا لتفاقم هذا العجز خصوصا والتزايد المتواصل لنفقات الدين وكذلك النفقات المتعلقة بفوائد الدين العمومي، والتي وصلت إلى 28 مليار درهم سنة 2019[1].

إن هذه الإجراءات والتدابير مكنت نسبيا من تقليص التزايد المطرد للنفقات حيث انتقل مبلغ النفقات من 259 مليار سنة 2012 إلى 270 مليار درهم سنة 2018، في حين تقلصت نسبة هذه النفقات من الناتج الداخلي الخام من 30.6 في المائة سنة 2012إلى24 في المائة فقط سنة 2018[2]. لكن ما يلاحظ على هذه الإجراءات هو طابعها الحاد والمفاجئ والمفتقر إلى دراسات آثارها الاجتماعية بالدرجة الأولى، فهي إن كانت لها آثار ايجابية مباشرة وسريعة على مستوى خزينة الدولة إلا أن ذلك كان على حساب الطبقات المتوسطة والفقيرة.

وهكذا فإصلاح صندوق المقاصة والذي لم يبقى على إلغائه عمليا سوى رفع الدعم عن مادة غاز البوتان[3] لم تواكبه سياسة حقيقية للدعم المباشر القائم على الاستهداف كما توصي بذلك حتى المنظمات المالية الدولية، فمبادرات وبرامج دعم الأرامل والتمدرس وغيره لا تتعدى قيمتها المليار درهم، في حين أن آثار رفع الدعم مثلا عن المحروقات فقط، أبان ومنذ السنوات الأولى عن آثاره الاجتماعية والاقتصادية المرتبطة بارتفاع كلفة النقل والمواد الغذائية[4]، في الوقت الذي ترتفع فيه كلفة الضريبة البترولية والتي تتحملها الطبقات المتوسطة والفقيرة لوحدها، والتي وصلت إلى 24 مليار درهم سنة 2012[5]. كما أن تقليص المناصب المالية السنوية إضافة إلى أنه يقلص الطبقة الوسطى، فإنه يزيد من أزمة القطاعات الاجتماعية خصوصا وأن هذا التقليص ينصب على هذه القطاعات بالأساس وبالتالي من تدهور القدرة الشرائية لهذه الطبقة والتي تشكل عماد الاقتصاد من خلال آليتي الاستهلاك والادخار.

---

[1]- حسب مشروع قانون مالية 2019.

[2]- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2018، ص 141.

[3]- بلغ دعم غاز البوتان لوحده سنة 2015 8.7 مليار درهم من 13 مليار درهم تضم دعم السكر والقمح اللين والدقيق الوطني.

[4]- معدل ارتفاع السلع المقننة وصل 2.3 في المائة سنة 2013 و 2.4 في المائة سنة 2014 مقابل معدل 0.5 في المائة بين سنوات 2008 و 2011، حسب المندوبية السامية للتخطيط.

[5]- Abdelkader BERRADA, la réduction du déficit budgétaire.. , op.cit., p.337.

كما يلاحظ على نفقات الموظفين ورغم التقليص المهم عبر القوانين المالية في المناصب المالية المحدثة[1] إلا أنها لا زالت مرتفعة بالنظر للإمكانيات الاقتصادية للدولة حيث يمثل الأجر الصافي المتوسط حوالي ثلاث أضعاف الناتج الداخلي الخام للفرد الواحد مقابل 1.2 بفرنسا و1بإسبانيا[2]، كما أن كلفة الأجور مازالت مرتفعة[3]، وهذا يعزى إلى اختلال في منظومة الأجور، حيث تفوق التعويضات الأجر الأساسي بشكل كبير، لتصل إلى حوالي 76 في المائة من متوسط الأجر الشهري الخام، وفي ظل غياب العدالة الأجرية حيث يفوق أعلى أجر الأجر الأدنى ب21 ضعف[4]،إضافة إلى غياب تفاصيل دقيقة في تقرير الموارد البشرية الملحق بقانون المالية حول التعويضات والامتيازات التي يتمتع بها جزء من المسؤولين والأطر العليا سواء في القطاعات الحكومية أو المقاولات العمومية[5]. كما أن اللجوء إلى تقنية التعاقد في الوظيفة العمومية لم يأخذ نصيبه الكافي من تحليل الآثار الاجتماعية والمالية. كما أن إصلاح صناديق التقاعد جاء أيضا على حساب الموظفين سواء من خلال الرفع من سن التقاعد أو مساهماتهم في الصندوق.

وعلى مستوى الإجراءات التي همت ترشيد نفقات الإدارة والمؤسسات العمومية تبقى غير ذات جدوى في ظل الارتفاع المهول للنفقات المرتبطة بحظيرة سيارات الدولة، حيث تعتبر الأعلى في المنطقة إن لم نقل بالعالم[6].

لكن ما يلاحظ على بنية النفقات العمومية هو عودة هيمنة نفقات الدولة السيادية، حيث فاقت نفقات قطاع الأمن والداخلية والجيش نصف النفقات العمومية منذ سنة 2011.

---

[1]- بلغ معدل المناصب المحدثة خلال الفترة 2012-2017، 23 ألف منصب في حين أن معدل المناصب المحالة على التقاعد في نفس الفترة وصلت إلى 13 ألف، وهو ما يعني أنه عمليا لم تحدث إلا 10 ألاف إضافية كل سنة.

[2]- تقرير صادر عن المجلس الأعلى للحسابات حول نظام الوظيفة العمومية، أكتوبر 2017، منشور بالموقع الالكتروني للمجلس: http://www.courdescomptes.ma

[3]- انتقلت نفقات الموظفين من 101.51 مليار درهم سنة 2014 إلى 108.85 مليار درهم سنة 2018، في حين أن نسبتها مقارنة بالناتج الداخلي الإجمالي انتقلت من 10.97 في المائة سنة 2014 إلى 9.71 في المائة سنة 2018.

[4]- تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول نظام الوظيفة العمومية، مرجع سابق.

[5]- وهذا ما أشار إليه أيضا تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول نظام الوظيفة العمومية، الصادر في أكتوبر 2017.

[6]- كلفة استغلال وتدبير سيارات الدولة تمثل حوالي 1.2% من الناتج الداخلي الإجمالي حسب بعض التقديرات؛

- Abdelkader BERRADA, la réduction du déficit budgétaire.., op. cit., p.342.

وأمام كل هذه الإكراهات كان لزاما على السلطات العمومية تحسين المداخيل عبر تثمين الملك الخاص للدولة والتدبير النشيط للمحفظة العمومية، وبالأساس تعبئة المداخيل الجمركية عبر تحسين وتقوية التحصيل، والانكباب على مدخل الإصلاح الضريبي من أجل مواجهة اختلالات المالية العمومية وارتفاع العجز الميزانياتي.

المطلب الثاني: العودة إلى الآلية الضريبة من أجل مواجهة العجز الميزانياتي

لقد عرف المغرب مجموعة من الإصلاحات الضريبية كان أهمها الإصلاح الضريبي لسنة 1984، والذي يمكن القول أنه يشكل الإطار العام للنظام الضريبي المغربي الحالي. هذا الإصلاح الذي جاء بضغط من المنظمات المالية والاقتصادية الدولية نتيجة تفاقم الديون العمومية، وفي إطار موجة الإصلاحات الضريبية التي عرفتها بلدان نامية آنذاك لمواجهة أزمة الديون، وللقيام بانتقال جبائي من منظومة اشتراكية أو تدخلية إلى نظام نيوليبرالي، على خلاف الإصلاح الضريبي الحالي الذي يأتي في إطار توجه عالمي وإقليمي جديد لتدبير المالية العمومية قوامه مراجعة دور الدولة في إطار نيوليبرالي جديد، وإن كانت الأزمة المالية لسنة 2008 حركت بعض الأوساط الأكاديمية للدعوة إلى الرجوع إلى النظام الكينيزي وتدخل الدولة لضمان الاستقرار المالي والاقتصادي[1].

وتأتي الإصلاحات الأخيرة، والتي انطلقت مع الإصلاحات الشاملة والتي همت بالأساس نظام المالية العمومية منذ سنة 2001 في هذا الإطار، حيث جعلت من هدف استقرار المالية العمومية والتحكم في عجز ميزانياتي مقبول يكفل تنمية مستدامة وتماسك اجتماعي– في ظل دورية الأزمات المالية والاقتصادية – الهدف الرئيس، ولعل الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 و موجة عدم الاستقرار السياسي التي ضربت منطقة شمال إفريقيا والشرق الأوسط مع ما سمي بالربيع العربي سنة 2011، أكبر تجسيد لهذا الواقع،

[1]-Voir, Crise économique : le retour de Keynes, Denis Clerc, alternatives économiques, 26 novembre 2008, Article Webhttp://www.alternatives-economiques.fr/la-crise-economique-en-france_fr_art_633_40753.html

والذي أدى إلى تفاقم عجز الميزانية إثر تراجع نسبة النمو بالمغرب كنتيجة لهذا الوضع الجديد.

ولبسط أهم مقتضيات الإصلاح الضريبي الرامية إلى الرفع من موارد الدولة ومن ثم التقليص من عجز الميزانية (الفرع الثاني)، نعرج بداية لواقع النظام الضريبي وحدوده (الفرع الأول).

الفرع الأول:واقع النظام الضريبي المغربي وحدوده

إن التطرق إلى النظام الضريبي المغربي، يحيلنا إلى تحديد النظام الشامل الذي تدخل في إطاره وهو الاقتطاعات الإجبارية، فهذه الأخيرة تضم إلى جانب الضريبة بالمفهوم الضيق[1] الرسوم شبه الضريبية المحصلة بهدف اقتصادي واجتماعي لفائدة شخصية معنوية خاضعة للقانون العام أو الخاص غير الدولة والجماعات المحلية، والمساهمات الاجتماعية والتي يتم اقتطاعها مباشرة على أساس الأجور لفائدة مختلف هيئات الضمان الاجتماعي التي تمنح خدمات اجتماعية، تتعلق بالتغطية الإجمالية أو الجزئية لأخطار المرض والعجز والشيخوخة والوفاة والبطالة وحوادث الشغل وكذا النفقات الناتجة عن الولادة[2].

الفقرة الأولى: بنية النظام الضريبي المغربي

يتكون النظام الضريبي للدولة[3] من مجموعة من الضرائب المباشرة والغير مباشرة؛ وتتشكل الأولى من ضريبتان أساسيتان، ويتعلق الأمر بالضريبة على الدخل، وتطبق على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات، والضريبة على الشركات؛ وضرائب غير مباشرة وتتكون أساسا من تلك المطبقة على المواد والخدمات التي تمس الاستهلاك ومسلسل الإنتاج، وتدخل في مجملها

[1]- أي مجموع الاقتطاعات الإجبارية التي يتم القيام بها من قبل الإدارات العمومية بصفة نهائية ودون مقابل فوري ومباشر وذلك بهدف تمويل النفقات العمومية وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها؛ عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص11.

[2]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص16.

[3]- الضرائب التي تدبرها المديرية العامة للضرائب وإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

بالاستثناء المبدئي للضريبة على القيمة المضافة ضمن مكونات تكاليف الإنتاج ونجد ضمنها الضريبة على القيمة المضافة، الرسوم الداخلية على الاستهلاك، الضرائب والرسوم المطبقة على التجارة الخارجية، الاقتطاع الضريبي على الاستيراد، واجبات التسجيل والدمغة[1]..

في حين تضم الضرائب المحلية رسوم مستحقة لفائدة الجماعات الترابية بكل مستوياتها المحلية والإقليمية والجهوية. إضافة إلى مساهمات الحماية الاجتماعية والتي تنتظم في إطار أنظمة الاحتياط الاجتماعي ورسوم شبه ضريبية أخرى.

ولقد عرفت نسبة الاقتطاعات الإجبارية، في المغرب ومنذ مرحلة السبعينات من القرن المنصرم، وتيرة ارتفاع ملحوظة، حيث كانت في حدود 15.5 في المائة في سنة 1974 وانتقلت إلى19.9 في المائة في سنة 1975، لتنخفض إلى17.2 في المائة في سنة 1976 ثم ارتفعت من جديد إلى20.8 في المائة في سنة 1977[2].

ولقد رسخ الإصلاح الضريبي لمنتصف الثمانينات نظاما ضريبيا بدأ في التبلور منذ نهاية التسعينات تقريبا، ويمكن بسط بعض معالمه من خلال بعض المؤشرات على مستوى بنية الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

فعلى مستوى الضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الشركات شكلت21.8 في المائة من الموارد الجبائية خلال فترة 2003 و 2008، رغم تعديل نسب تضريب هذه الفئة من 45 بالمائة سنة 1988 إلى 35 بالمائة سنة 1995 و 30 بالمائة سنة 2008.

حيث ومنذ سنة 2003، عرفت موارد الضريبة على الشركات[3]، تسارعا في وتيرة نموها والتي وصلت إلى 23.8 في المائة من الموارد الجباية كمعدل طيلة فترة 2003

[1]- عبد الله العكوشي، مرجع سابق، ص19.

[2]-FMI (TANZI et autres) ; la réforme de fiscalité au Maroc, 22 mars 1979.
ذكره، عبد الله العكوشي، مرجع سابق، ص 27.

[3]- موارد الضريبة على الشركات التي تم استقطاعها من 77 شركة مسجلة في البورصة القيم للدار البيضاء ارتفعت إلى 9.9 مليار درهم سنة 2008 مقابل 2.6 مليار سنة 2003، في المقابل ارتفعت نسبة مساهمة هذه الشركات من خلال الضريبة على الشركات من 17.9 سنة 2003 إلى 21.4 سنة 2008.

و2008. وتعزى هذه الفعالية إلى النتائج الايجابية المحققة من طرف الشركات والى جهود الإدارة الجبائية. وهو ما أدى إلى ارتفاع موارد هذه الضريبة من 14.5 مليار درهم سنة 2003 إلى46.5 مليار درهم سنة 2008.

أما الضريبة على الدخل فقد انتقلت من 13 بالمائة من الموارد الضريبية خلال فترة 1990 و1997 إلى 17.6 خلال فترة 1998 و 2002، ثم إلى 21.1 بالمائة خلال فترة 2003 و2008. وما يلاحظ على هذه الضريبة أنها ورغم تشكيلها لخصائص نظام ضريبي عصري، فالضريبة على الدخل المستقطعة من الأجور استمرت في تشكيل شبه أغلبية موارد هذه الضريبة، لهذا تم إعادة النظر في هذه الضريبة عبر إصلاحهم إعادة النظر في الأشطر المضربة وعتبة الإعفاء، حيث فقدت الخزينة عبر هذه الإجراءات خلال سنة 2009 فقط 4.5 مليار درهم.

أما على مستوى الضرائب غير المباشرة فنجد أن الضريبة على القيمة المضافة ساهمت بما يناهز 24.2 بالمائة من الموارد الضريبية خلال فترة 2003 و2008، مقابل 20.3 بالمائة و19.8 بالمائة على التوالي خلال فترتي 1998–2002 و1990–1997. والضريبة على القيمة المضافة تشكل حقلا ضريبيا مهما عبر توسيع قاعدة التضريب من خلال تقليص الإعفاءات وتضريب القطاع غير المهيكل، وإعادة النظر في نسب التضريب. وفي هذا الإطار يدخل إصلاح الضريبة على القيمة المضافة التي انطلقت سنة 2005، بهدف وضع ضريبة عصرية مطابقة لأفضل الأنظمة الدولية بشكل تدريجي.

والتوزيع القطاعي لموارد الضريبة على القيمة المضافة تشير إلى أنها جد مركزة. ففي سنة 2007، سجلت خمس قطاعات فقط ما يقارب 65 بالمائة من موارد هذه الضريبة؛ فقطاع البناء والأشغال العمومية يساهم ب 26.7 بالمائة، وقطاع الاتصالات وقطاع الصناعة الميكانيكية والمعدنية والطاقية ب 9.5 بالمائة وقطاع صناعة النسيج والجلد ب 8.1 بالمائة، زيادة على أن تطور هذه الموارد (27 بالمائة سنة 2007) وما يعادل 17.4 نقطة، يرجع إلى تطور ونمو هذه القطاعات.

كما نجد الضريبة الداخلية على الاستهلاك، والتي شكلت 14.3في المائة من الموارد الضريبية خلال فترة 2003 و2008 مقابل 20.9 بالمائة خلال فترة 1998–2002، و22.6 بالمائة طيلة فترة 1990–1997، ونجد ضمنها 58.6 بالمائة من استيراد المواد البترولية.

في حين عرفت حقوق الجمرك في الموارد الجبائية انخفاضا مستمرا، وانتقلت من 22 بالمائة خلال فترة 1990–1997 إلى 16.9 بالمائة خلال فترة 1998–2002، وإلى10.7 بالمائة فقط خلال فترة 2003–2008. وهذا يفسر بالتدابير التي اتخذت في مادة التحرير الضريبي. هذه الوضعية تم ترسيخها مع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي، وخلال السنوات الأخيرة فإن الآثار السلبية للتفكك الجمركي على المالية العمومية بدأت في التقلص.

وعرفت حصة موارد التسجيل والتنبر في الموارد الضريبية ارتفاعا بمعدل 5.3 بالمائة بين 1990–1997 إلى 5.7 بالمائة خلال فترة 1998–2002، لتصل إلى 6.4 بالمائة خلال سنوات 2003–2008، فتطبيق المدونة الجديدة المتعلقة بالتسجيل انطلاقا من سنة 2004 شكل تحفيزا مهما للقطاع العقاري مما أدى إلى تحسن مردودية هذه الرسوم.

والقراءة السريعة لتطور الدخول الضريبية خلال هذه الفترة، تكشف أن ارتفاع المبالغ المحصلة نتجت، في الغالب، عن ظروف لا ترتبط مباشرة بتحسن إنتاجية الاقتصاد المغربي، وهو ما خلص إليه الأستاذ عبد القادر برادة سابقا في أن ارتفاع العبء الضريبي في المغرب، كان نتيجة إجراءات ظرفية متخذة من قبل السلطات العمومية، أكثر مما كان بسبب ارتفاع للناتج الاجتماعي الإجمالي[1].

كما يمكن الإشارة إلى أن هذا الارتفاع أيضا يعود بالأساس إلى تحسن نتائج بعض القطاعات التي يسيطر فيها عدد ضعيف من الفاعلين كالاتصالات والأبناك، وارتفاع نسبة

[1]- Abdelkader BERRADA, Etat et capital privé au Maroc (1956-1980) ; thèse de doctorat d'Etat, f.s.j.e.s. de Rabat, novembre1991 tome1, p.18.

التضخم، وكذا حزم الإدارة الضريبية في مراجعة تصاريح بعض المؤسسات وخاصة منها العمومية التي لم تكن تخضع سابقا، بحكم الواقع، للرقابة الضريبية[1].

وهكذا يمكن القول أن الإصلاح الضريبي خلال فترة طويلة تمكن من تعديل بنية الموارد الضريبية. حيث تم تحقيق تحسن على مستوى الضرائب المباشرة ضمن الموارد الجبائية العامة، لتسجل44.4 بالمائة كمعدل بين 2003 و2008 مقابل 36.2 بالمائة بين 1998 و2002، و30.3 بين 1990 و1997. فالتقليص بتسع نقط مئوية منذ انطلاق التفكك الجمركي تم موازنته عبر الضرائب المباشرة التي حققت أرباحا ب 12.5 نقطة خلال نفس الفترة.

كما أن تطور بنية النظام الضريبي ساهم في تحسن الموارد العادية للميزانية، فخلال فترة 1998 و2008، انتقلت هذه المساهمة من 22.2 بالمائة خلال سنوات 1998 و2002 إلى 23.3 خلال مرحلة 2003 و2008، مع ذكر أن هذه الموارد ارتفعت بشكل مهم سنوات 2007 و2008، حيث شكلت نسبة 26.5 بالمائة سنة 2008 من الناتج الداخلي الإجمالي دون احتساب موارد الخوصصة.

أما على مستوى الضغط الضريبي فقد عرفت هذه الفترة تسجيل 22.4 في المائة خلال مرحلة 2003 و 2008 مقابل20.1 خلال فترة 1998 و 2002، وعرفت أعلى معدلات الضغط سنة 2008 ب 26.9 في المائة نظرا لتحسن مردودية الاقتصاد المغربي وأساسا قطاع العقار والمال ومجهودات الإدارة الضريبية في التحصيل والمراقبة إضافة إلى تدابير توسيع الوعاء.

ولمقارنة نمو الناتج الوطني وتزايد المداخيل الضريبية، فقد أقر المدير العام للضرائب آنذاك السيد بنسودة نور الدين بأن نمو بعض القطاعات لا ينعكس على مساهماتها الضريبية، وأعطى مثالا لذلك بقطاع المنعشين العقاريين[2]. كما أقر أيضا في

[1]- Hebdomadaire , chalenge, n°219, du samedi 3 au vendredi 19 janvier 2009.
[2]- Noureddine BENSOUDA, la réforme fiscale au Maroc, 4ème université de printemps des finances publiques, Paris, les 16-17 juin 2008.

خطابه حول الإصلاح الضريبي بأن "زيادة النمو الاقتصادي، والتطور الايجابي للمداخيل الضريبية يأتي نتيجة العمل المستمر في توسيع الوعاء الضريبي عن طريق التشريع وتحسن سلوك الملزم"[1].

وبخصوص مؤشرات الضغط الضريبي يمكن إبداء بعض الملاحظات: فنمو الموارد الضريبة للدولة لا يتأثر كثيرا بنمو الناتج الداخلي الإجمالي، ففي سنة 2001 بلغ نمو الناتج الداخلي الإجمالي إلى 6.5 في المائة ولم تعرف زيادة الموارد إلا بنسبة 4.4 في المائة، والعكس صحيح؛ ففي سنة 2007 عرف الناتج الداخلي الإجمالي تراجعا إلى2.7 في المائة وتم تسجيل نسبة نمو مهمة من الموارد بحوالي 19.8 في المائة.

ويفسر هذا بالبنية الاقتصادية للمغرب، فنمو الناتج الداخلي الإجمالي للاقتصاديات الصناعية ينعكس إيجابا على الموارد الضريبية للدولة والعكس صحيح؛ فعندما يسجل الناتج الداخلي الإجمالي تباطئا فإن الموارد الضريبية تتأثر بذلك؛ كما أن المغرب مازال رهين القطاع الفلاحي المتسم بالتذبذب وفق التقلبات المناخية في نمو ناتجه الداخلي الإجمالي.

وعند وضع مقارنات بين نصيب الموارد الضريبية من الناتج الداخلي الإجمالي بعدة دول، نجد أن الموارد الضريبية في الاقتصاديات المعاصرة تعتبر المصدر الرئيس لموارد الدولة، لذلك تحتل الاقتطاعات الإجبارية مكانة مهمة ضمن الناتج الداخلي الإجمالي لتلك الدول، إلا أن نسب الاقتطاعات الجبائية من الناتج الداخلي الإجمالي تختلف من دولة لأخرى. وهذا ما يعبر عنه بالضغط الضريبي الذي تتفاوت معدلاته سنويا في الاقتصاديات الدولية.

وهكذا يصل هذا المعدل إلى 11.8 بألمانيا (2011) و 27.4 ببريطانيا (2011)، كما يصل كمعدل بالدانمرك إلى 33.7 في المائة من الناتج الداخلي الإجمالي. في حين أن الضغط الضريبي ببعض البلدان الصاعدة يصل إلى 15.7 بالبرازيل (2011)، و 10.4

[1]-عبد الله العكوشي، مرجع سابق ، ص29.

بالصين (2010) و 26 بالمائة بجنوب إفريقيا (2011)، كما يتفاوت هذا المعدل بالدول النامية حيث يصل بتونس إلى20 في المائة و 0.7 بالكويت.

والمعدل الدولي للضغط الضريبي سنة 2011 وصل إلى حوالي 14.7 بالمائة، وبالتالي فالمعدل المغربي المتمثل في23.8 بالمائة من الناتج الداخلي الإجمالي أكبر بكثير من المعدل الدولي بحوالي تسع نقاط مئوية، مما يدل على ارتفاع الضغط الضريبي بالمغرب مقارنة بالمعدل الدولي.

لكن الضغط الضريبي بالمغرب يبقى يثير مجموعة من الملاحظات، فهو بداية يبقى قياسه غير دقيق لاعتبارات عدة[1]، كما أن معايير قياس هذا الضغط تبقى مختلفة من دولة لأخرى، ففي المغرب لا نعثر في المنشورات الإحصائية الرسمية الصادرة عن مؤسسات الدولة أي رقم يحدد مبلغ الاقتطاعات الإجبارية.

فمن خلال تفحص منشورات بعض مديريات وزارة المالية، كالمديرية العامة للضرائب ومديرية السياسة الاقتصادية العامة، نجد أرقاما حول "الضغط الضريبي"، وهي عبارة عن النسبة التي تمثلها الدخول الضريبية "للدولة" في الناتج الداخلي الإجمالي، بدون الأخذ بعين الاعتبار الدخول الضريبية للجماعات المحلية وما شابهها من رسوم وإتاوات ومساهمات اجتماعية، والتي تصنف حسب المنهجية الإحصائية الدولية، في إطار الاقتطاعات الإجبارية. وهذا النقص في الإحصائيات الوطنية يجعل الاعتماد على بعض المؤشرات الرسمية بدون جدوى في ميدان تشخيص وتحليل الوضع الاقتصادي والمالي للبلاد، وكذا في ميدان صياغة سياسات عمومية أكثر فعالية لتحقيق النمو وتجاوز معيقاته وذلك على ضوء الأوضاع التي تسود في الدول الأخرى.

[1]- اعتاد معظم الجامعيين على الاكتفاء بالإحصائيات الرسمية ظنا منهم أنها ذات مصداقية عالية، وغالبا ما يستنتج من هذه الإحصائيات أن مستوى الضغط الضريبي بالمغرب ليس مرتفعا. لكن يتبين العكس عند التأكد من إن المفهوم الرسمي للضغط الجبائي مفهوم ضيق إلى ابعد الحدود ، بحيث لا تأخذ بعين الاعتبار إلا ضرائب الدولة غير المرصودة لأغراض محددة. معنى هذا ، وبخلاف ما هو مطبق في العديد من البلدان، إن حصة ضرائب الدولة المخصصة للجماعات المحلية إضافة إلى مداخيل الجبايات المحلية الصرفة والمساهمات الاجتماعية لا تعتبر كمكونات للعبء الجبائي. إن المعطى الآخر الذي يفسر المستوى غير المرتفع للضغط الضريبي بالمغرب يتعلق بعامل المقارنة. وهكذا فان مقارنة هذا المؤشر تتم بالنظر إلى الناتج الداخلي الإجمالي بذلا من الناتج الداخلي الإجمالي غير الفلاحي أو السوقي؛
عبد القادر برادة، تقديم كتاب عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص 4.

ونشير إلى أنه في المغرب، وحتى بعد الإصلاح الإحصائي وتبني المنظومة الجديدة للمحاسبة الوطنية سنة 1993 وكسنة الأساس 1998، فالمحاسبة العمومية كما تطبق لا تحدد مفهوم ومضمون الاقتطاعات الإجبارية. وبذلك يسجل غياب أي هيئة إحصائية أوكلت إليها مهمة تحديد محتوى وتقييم هذه الاقتطاعات على المستوى الوطني.[1]

الفقرة الثانية: حدود النظام الضريبي المغربي

يعاني النظام الضريبي المغربي من مجموعة من الاختلالات البنيوية، التي تحول دون تحقيق العدالة الضريبية، كما تساهم في تدهور بنية الإنتاج من خلال انسحاب قطاعات مهمة من المساهمة في المجهود الضريبي على حساب جهات أخرى.

وتمثل المداخيل الضريبية أهم الموارد التي تغطي نفقات الدولة (72 بالمائة في المجموع)، وتمثل الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة والضريبة الداخلية على الاستهلاك) القسم الأكبر منها، مع نصيب كبير للضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد(60 بالمائة من مجموع الضريبة المحصلة من هذا النوع)، مما يبين الثقل الغالب للمستوردات في الاستهلاك[2].

والنظام الضريبي المغربي، عمليا بقي مجالا لإصلاحات متواصلة، بحيث يتم إدخال تجديدات عليه مع كل قانون مالي جديد، وذلك بهدف خلق تحفيز اقتصادي جديد أو استجابة لمشاغل قطاع اقتصادي معين أو فئة اجتماعية معينة[3]. بل حتى لإكراهات ميزانياتية ظرفية.

ومع مرور الوقت فقد النظام شيئا فشيئا من وضوحه، مدعما بشكل كبير العقيدة الإدارية التي تحدد، عبر مذكرات الإدارة العامة للضرائب أو باقي منشوراتها، الطريقة التي ينبغي أن يؤول حسبها القانون. وتتم ملاحظة هذا الواقع أثناء المراجعات الضريبية،

[1]- عبد الله العكوشي، مرجع سابق ، ص9.
[2]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، إحالة ذاتية رقم 2012/9، ص20.
[3]- نفس المرجع ، ص21.

حيث أن الفرق في تأويل النصوص ما بين الإدارة والفاعلين الاقتصاديين، حتى أكثرهم شفافية، قد يبلغ عند ذلك ما يعادل سنوات عديدة من النتائج، والحصيلة أن هناك إحساسا بالاعتباط الضريبي ينتشر كثيرا بين المقاولات والخواص[1].

وعلى مستوى التحفيزات الضريبية بلغت كلفتها الإجمالية ما يناهز 32 مليار درهم همت تدابير محفزة على الاستثمار عامة أو في قطاعات معينة (كالسكن الاقتصادي وتحويل الخدمات ...) كما تستفيد بعض القطاعات من ضرائب مخففة (نسب مخفضة من الضريبة على القيمة المضافة على الشركات)، أو معفاة منها تماما (كالفلاحة)، في غياب تحليلات منتظمة لفعالية هذه التدابير ولا للمفعول الذي يمكنها أن تحدثه[2].

كما يسجل على النظام الضريبي المغربي غياب العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الفاعلين الاقتصاديين، فعبء الضريبة على الشركات تتحمله فئة قليلة من المقاولات (حيث تؤدي 2 بالمائة من المقاولات ما قدره 80 بالمائة من مجموع الضريبة على الشركات)، كما أن الضريبة على الدخل تعتمد بالأساس على المداخيل في شكل أجور في القطاعات المنظمة (73 بالمائة من مجموع الضرائب على الدخل مصدره الأجراء).

ويبين التحليل الدقيق أن الضغط الضريبي الناتج عن الضريبة على الدخل يبقى معتدلا بالنسبة إلى الأجور التي تقل عن 10000 درهم شهريا، والحق أن الشعور بارتفاع الضريبة لدى أصحاب الأجور الدنيا يعود إلى المساهمات الاجتماعية أكثر منه إلى الضريبة في حد ذاتها، حيث يبلغ مجموع الضغط الضريبي والاجتماعي ما قدره 22 بالمائة نسبة إلى الأجور القريبة من الحد الأدنى للأجر[3]، فضغط الاقتطاعات الاجتماعية يبلغ 22 بالمائة بالنسبة للأجور البالغة 5000 درهم

أما على مستوى النظام الضريبي المحلي، فإلى جانب تعدد الضرائب والرسوم والتي تصل إلى 17 ضريبة خصوصية موزعة على الفئات الثلاث للجماعات الترابية، يسجل؛

[1] - مرجع سابق، ص21.
[2]- نفس المرجع، ص21.
[3]- نفس المرجع، ص24.

تركز مساهمة النظام في أربع ضرائب ورسوم، وتعقد وعدم انسجام الإطار القانوني، تعدد المتدخلين في تدبير الضريبة المحلية، تطور في غياب الالتقائية والرؤية المندمجة، مجموعة من الرسوم معقدة وغير فعالة، مساهمة مهمة للمقاولات، وهيمنة الجباية غير المباشرة، والعقار، والافتقار للانسجام والفعالية[1].

ويبقى غياب الحس المدني الضريبي حاضرا بقوة في البلاد، إما عن طريق الأنشطة التي تجري جزئيا أو كليا في النطاق غير المهيكل[2]، وإما بسبب التهرب الضريبي الذي تمارسه مقاولات أو خواص لا يصرحون بكل أنشطتهم أو كل مداخيلهم، وتمثل محاربة غياب الحس المدني الضريبي هذا مطلبا ينادي به مسئولو الإدارة كما ينادي به دافعو الضرائب أنفسهم، إذ يرون فيه سببا للظلم ومصدر للمنافسة غير الشريفة. وقد تم القيام بمحاولات تجمع بين التدابير التحفيزية والتدابير الإكراهية، لكن دون أن ينجم عن ذلك أي أثر ملموس، فالتدابير التحفيزية التي تمر عبر نسب مخفضة في احتساب الضرائب على الشركات ليست فعالة، إذ أن مشكلة النشاط غير المهيكل ترتبط أيضا وفوق ذلك، بالضريبة على القيمة المضافة والأعباء الضريبية والاجتماعية التي تتحملها الأجور[3].

ويمكن تفسير بعض المؤشرات في النظام الضريبي من خلال هذه الملاحظات، فغلبة مساهمة الشركات الكبرى في المجهود الضريبي عبر الضريبة على الشركات، دليل على مستوى الاحتكار الذي تعرفه البنية الإنتاجية (المؤسسات العمومية والشبه العمومية، قطاع الأبناك، الاتصالات..) وليس دليلا على مدنية ضريبية لهذه الشركات كما يعتقد، مادامت تملك قوة على مستوى صناعة القرار الضريبي من خلال اللوبيات والهيئات المهنية التابعة لها، وكذا من خلال دعم القوى السياسية.

كما أن غلبة مساهمة الأجراء من خلال الضريبة على الدخل عبر الاقتطاع من المنبع. دليل على أن الإدارة الضريبية تختار الحلول السهلة وغير المكلفة، في حين أن

---

[1]- Cours Des Comptes, Rapport sur la fiscalité locale, Mai 2015, p.43.

[2]- إن النشاط غير المهيكل لا يقتصر فقط على المقاولات الصغيرة والمتوسطة بل يطال حتى المقاولات الكبرى، حيث يؤكد سعيد السعدي أن الاتحاد العام لمقاولات المغرب يركز على تضريب القطاع الغير المهيكل يتناسى أن الشركات تتعامل في حدود 30 في المائة من رقم معاملاتها بالغير شكلي؛ سعيد السعدي، مداخلته، مرجع سابق، ص140.

[3]- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي، (2012)، مرجع سابق، ص26.

غلبة الضريبة على القيمة المضافة الخارجية على الداخلية، دليل على أن الدولة تحاول الاستفادة من هذه الضريبة والالتواء على آثار التفكك الجمركي.

كما يعاني النظام الضريبي المغربي من مستوى مهم من الهذر وهذا ما تشكله النفقات الضريبية المهمة، وهذا الهذر يتجلى أساسا في غياب تقييم أو محدوديته في ضبط هذه النفقات، إضافة أيضا إلى انعدام تقييم الآثار الايجابية التي تخلفها والتي كانت سببا في هذه الإجراءات سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي.

ولعل أخطر المشاكل التي تضرب النظام الضريبي المغربي في العمق هي ظاهرة التهرب الضريبي والتي أصبحت مهيكلة، إضافة إلى تعارض المصالح الذي أصبح يطبع الحقل السياسي–الإداري بالمقاولاتي، وتقلص حجم وقوة الإدارة الضريبية مع حجم وتغول هذا التجمع المصالحي، وهذا الأمر يتقاطع مع النظام البنكي والمهام الموكولة لمركز الصرف، حيث يتم تهريب الملايير بطرق غير شرعية أو مدلسة، تكون في الأصل أموالا متأتية من أنشطة غير مشروعة أو خارجة عن مراقبة الإدارة الضريبية.

إن تحليل بنية النظام الضريبي بالمغرب، ومستوى وطبيعة الضغط الذي تحدثه على الناتج الداخلي الإجمالي، تبين أنه ما زال هناك مساحات للتضريب بل خزانا من الأنشطة والمجالات، خارجة عن المساهمة في المجهود الإنفاقي للدولة، مما يساهم إضافة إلى غياب العدالة الضريبية، إلى اختلالات بالمنظومة الاقتصادية ككل، وبالتالي بنموذج النمو المطلوب والذي يجب أن يتسم بالصلابة والاندماج.

كل هذا يجعل مسالة الترويج لإصلاح ضريبي شامل، مجرد أطروحة لن تجد طريقها للتنزيل في ظل تقسيم هذا الإصلاح وتوزيعه على مختلف القوانين المالية السنوية في شكل إجراءات وتدابير جبائية متناثرة وغير منسجمة في كثير من الأحيان[1].

[1]- عصام القرني، السلطة المالية للبرلمان بين الثابت والمتغير على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مجلة دفاتر الحكامة، عدد 2، دجنبر 2015، ص63.

فواقع الإصلاحات الضريبية الجزئية التي جاءت بعد المناظرة الأولى للجبايات سنة 1999، والتي واكبت الإصلاحات الميزانياتية منذ سنة 2001، لم تسهم في ديمومة وتعافي المالية العمومية رغم اتجاه الموارد الضريبية نحو الارتفاع، وهذا ما جعل الفاعلين العموميين من خلال المناظرة الثانية للجبايات المقامة سنة 2013 يدعون إلى دور أكبر للنظام الضريبي في مواجهة العجز الميزانياتي المتفاقم بعد التقلبات الدولية والداخلية التي عرفها المغرب، وذلك عبر توسيع الوعاء الضريبي دون الإخلال بمتطلبات التنافسية الضريبة الدولية، وهو ما سيكون له عواقب وخيمة سواء على مستوى التنمية الاقتصادية أو الاجتماعية، نظرا لتعارض هذين الهدفين.

الفرع الثاني: الإصلاح الضريبي وهدف تمويل الميزانية

يأتي الإصلاح الضريبي الحالي في ظرفية اقتصادية ومالية حادة يعرفها المغرب، تتسم بتفاقم العجوزات الميزانياتية والخارجية، إضافة إلى الرجوع إلى آلية الاقتراض الخارجي بكثرة، وتباطؤ النمو، كنتيجة حتمية لارتباط المغرب بشريك أساسي هو الاتحاد الأوربي، وهو ما يفسر استمرار هذا الوضع لعقد أو أكثر إذا ما لم يتم مراجعة النظام الضريبي ونموذج النمو الذي يعتمده المغرب، إضافة إلى مراجعة النموذج الاقتصادي المعتمد وتنويع العلاقات الاقتصادية والتجارية، وهذا ما أبانت عنه مجموعة من المؤشرات والقرارات التي اتخذها صانعو القرار بالمغرب مؤخرا، ولعل الإصلاح الضريبي، أحد أهم هذه التوجهات.

وتأتي المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات ليومي 29 و 30 أبريل 2013، في هذا الاتجاه، وتماشيا أيضا مع توجهات دستور 2011 وخطاب العرش بتاريخ 30 يوليوز 2012، وذلك بهدف تقييم وضعية المنظومة الجبائية وبحث سبل تطويرها تماشيا مع البرنامج الحكومي واستجابة للتحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجهها البلاد والناتجة عن التداعيات الميزانياتية المواكبة لآثار الأزمة المالية ومتطلبات الحفاظ على السلم الاجتماعي خلال الحراك الشبابي المغربي.

وقد اعتمد في تنظيم هذه المناظرة على مقاربة تشاركية ساهمت فيها قاعدة موسعة من الفاعلين والمهتمين قصد تدارس تطور النظام الجبائي ووضع خارطة الإجراءات التي يجب اتخاذها على المدى القصير والمتوسط والطويل في مجال الإصلاح الضريبي، وذلك تكريسا للعدالة الضريبية وتنافسية الاقتصاد الوطني، ولعلاقة الثقة والشراكة مع الملزمين. حيث صدر عن هذه المناظرة مجموعة من التوصيات[1]، والتي تبنتها الحكومة وتم تنزيلها من طرف الإدارة الضريبية وخبراء وزارة المالية، عبر قوانين المالية اللاحقة للمناظرة، حيث تم تبنيها عبر إجراءات وتدابير تم إدراجها في إطار قوانين المالية انطلاقا من قانون مالية 2014 والقوانين المالية السنوية اللاحقة.

وقد همت هذه التدابير تضريب قطاعات جديدة ومراجعة أخرى بهدف توسيع الوعاء وتقليص الضغط الجبائي وتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العمومية، ومحاولة إدماج القطاع غير المهيكل، إضافة إلى تطوير أداء الإدارة الضريبة على مستوى التحصيل والمراقبة للرفع من نجاعة تدخلها ومردوديتها.

الفقرة الأولى: المقتضيات الجديدة في الإصلاح الضريبي من أجل تنمية الموارد الضريبية

لقد جاءت المناظرة بمجموعة من الاقتراحات من أجل توسيع الوعاء الضريبي، همت تضريب قطاعات جديدة، وتعديل أسعار ومعدلات مجموعة من الضرائب، إضافة إلى تبني مساهمات اجتماعية جديدة ومحاولة إدماج القطاع غير المهيكل.

1-فعلى مستوى تضريب القطاعات الجديدة[2] يعتبر رفع اليد عن الإعفاء الذي طال قطاع الفلاحة منذ عقود ميزة هذا الإصلاح وعنوانه.

أ – ويرجع إعفاء الفلاحة إلى بداية الثمانينات من القرن الماضي مع تطبيق ظهير 1984، هذا القرار أتخذ من طرف الملك الراحل الحسن الثاني، والذي ينتهي بحلول سنة

[1]- وان كانت التوصيات المنشورة لم تعبر عن النقاش الذي دار بالمناظرة حسب العديد من المشاركين والمهتمين (وهذا ما عبر عنه الأستاذ محمد النميلي و نجيب أقصبي في أكثر من مناسبة).

[2]- يمكن اعتبار تضريب القطاع الفلاحي أهم ما جاءت به مناظرة الصخيرات، على اعتبار أن الفاعلين السياسيين جعلوا من هذا القطاع ومنذ فترة بعيدة صمام أمان للاستقرار الاجتماعي والسياسي أيضا، تماشيا مع أطروحة ريمي لوفو "الفلاح المغربي المدافع عن العرش".

2000، ليتم تمديد هذا الإعفاء لمرتين بداية عبر قانون مالية 2000 والذي مدد هذا الإعفاء لسنة 2010، ليأتي خطاب ملكي آخر ليرسم تمديدا ثانيا لأربع سنوات إلى حدود 31 ديسمبر 2013.

وما يجب ذكره هنا هو أن تضريب الفلاحة بقي ساريا على المستوى التنظيمي، إلا أنه اعتبر من طرف الإدارة الضريبية كقطاع معفي بل كقطاع غير معني بالضريبة وهو ما جعل تقييم الإعفاءات وتطوير المؤشرات الضريبية حول هذا القطاع غائبة، فالإصلاحات الضريبية التي عرفها المغرب ومنذ دخول ظهير 1984 حيز التنفيذ، سواء المتعلقة بالضريبة على الشركات سنة 1988 أو الضريبة على الدخل سنة 1990، تضمنت في فصولها الضريبة المرجعية العادية لقطاع الفلاحة، حتى تطبق حين انتهاء تاريخ الإعفاء أو إلى حين العودة المفاجئة لتضريب هذا القطاع، حيث تتضمن المدونة العامة للضرائب إلى حدود اليوم كل المقتضيات الضرورية للتضريب كما لو أن القطاع يتم تضريبه طبيعيا.

وهكذا تم مراجعة الإعفاء من خلال الإصلاح الضريبي الحالي، والذي هم القطاع الفلاحي عبر تضريب تدريجي يطال الشركات الفلاحية الكبرى بداية لتليها المتوسطة، في أفق هيكلة قطاع الفلاحات الصغرى.

وهكذا لا تخضع للضريبة، المستغلات الفلاحية التي يقل رقم أعمالها عن 5.000.000 درهم، و إذا تعدت هذا السقف تستفيد من سعر مخفض لا يتعدى 17.5% طيلة 5 سنوات (تحسب من السنة الأولى لفرض الضريبة) وذلك وفقا للجدولة الزمنية التالية:

- فابتداء من فاتح يناير 2016 سيخضع المستغلون الفلاحيون اللذين يحققون رقم أعمال سنوي يفوق أو يعادل 35 مليون درهم.

- وابتداء من فاتح يناير 2018 سيخضع المستغلون الفلاحيون اللذين يحققون رقم أعمال سنوي يفوق أو يعادل 20 مليون درهم.
- في حين سيخضع المستغلون الفلاحيون اللذين يحققون رقم أعمال سنوي يفوق أو يعادل 10 ملايين درهم ابتداء من فاتح يناير 2020.

ب- أما على مستوى القطاع غير المهيكل، فقد عملت القوانين المالية اللاحقة للمناظرة على محاولة معالجتها عبر تأهيل المقاولات المتوسطة والصغرى من خلال آليات ميزانياتية كالولوج للطلبيات العمومية وتخصيص نسبة معينة منها، إضافة إلى تبسيط المساطر على مستوى توحيد الملزم، وإعفاء المؤسسات والمقاولات الجديدة . كما قامت الإدارة العامة للضرائب بإبرام العديد من اتفاقيات الشراكة مع بعض المؤسسات، كإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، والصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، لمدها بالمعطيات الضرورية التي تمكنها من تحديد الوعاء الضريبي[1]..

ج- كما تم وعلى غرار مجموعة من الأنظمة الضريبية تبني ضريبة تسمى "مساهمة اجتماعية للتضامن على الأرباح والدخول"، هذه المساهمة لا يمكن اعتبارها ضريبة على الثروة كما هي متعارف عليها، و تتحملها الشركات والأشخاص الذاتيون الذين يحصلون على دخول مهنية وأجرية أو مهنية والدخول العقارية[2].

وتحتسب على أساس الربح الصافي للسنة المحاسبية بعد أن يتجاوز مبلغا معينا[3](15.000.000 درهم بالنسبة للشركات و 360.000 بالنسبة للأشخاص الذاتية) ويتحدد سعرها بين 0.5 إلى حدود 2 في المائة بالنسبة للشركات وبين 2 و 6 في المائة بالنسبة للأشخاص الذاتية[4].

[1]- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2017، ص 126.
[2]- المادة 267 من المدونة العامة للضرائب، نسخة 2018، على اعتبار أنه تم إلغاء هذه المساهمة عن الأشخاص الذاتية عبر قانون مالية 2019.
[3]- المادة 268 من المدونة العامة للضرائب، نسخة 2018.
[4]- المادة 269 من المدونة العامة للضرائب.

كما تشمل هذه المساهمة أيضا العمليات المتعلقة بما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي المنجز من طرف أشخاص ذاتية ومعنوية[1].

وما يلاحظ على هذه الإجراءات هو طابعها المحتشم والبعيد عن توصيات المناظرة الوطنية حول الجبايات لسنة 2013، وبعيدة أيضا عن طموحات بعض المهتمين والمتخصصين، الذين أوصوا بتأسيس ضريبة على الثروة وأخرى على التركات[2] من أجل تقليص الهوة الكبيرة والتي تزداد اتساعا بين الطبقات الغنية والفقيرة، ومن أجل تمويل خزينة الدولة. كما أن القطاع الفلاحي نفسه لم تعبر المقتضيات المرتبطة به إرادة السلطات العمومية في القطع مع سياسة الإعفاء التي كانت سابقا حيث إضافة إلى التدرج في التضريب تم التنصيص على إعفاءات وتخفيضات جديدة لهذا القطاع، كما أن تضريب هذا القطاع لم يتأسس على دراسات وأبحاث دقيقة حوله في ظل غياب قاعدة بيانات لدى إدارة الضرائب أيضا، وكذلك في ظل تعدد البرامج والأنظمة حول الفلاحة من المخطط الأخضر إلى صندوق تنمية العالم القروي والمناطق الجبلية، ومشروع ميثاق الاستثمار.

2-مراجعة بعض الضرائب من حيث الوعاء والسعر:

قامت الحكومة بإجراء العديد من التدابير وفقا لتوصيات المناظرة المنعقدة خلال سنة 2013، حيث حاولت تقليص أسعار الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل كما توصي بذلك المنضمات الدولية، وهكذا تمت مواصلة إصلاح الضريبة على القيمة المضافة عبر مراجعة أسعار الضريبة المطبقة على بعض المواد وإلغاء الدين المتراكم برسم الضريبة، وكذا اعتماد نظام ضريبي خاص لقطاع الصناعات الغذائية، كما تم إقرار

[1]- تنص المادة 274 من المدونة العامة للضرائب على أنه : تحدث مساهمة اجتماعية للتضامن على العمليات المتعلقة بما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي والمنجز من طرف:
- الأشخاص الذاتيين الذين يشيدون لأنفسهم مبنى معد للسكن الشخصي؛
- الشركات المدنية العقارية التي يؤسسها أفراد أسرة واحدة من أجل بناء وحدة سكنية معدة لسكنهم الشخصي؛
- التعاونيات السكنية المؤسسة والمزاولة عملها وفق التشريع الجاري به العمل التي تبني وحدات سكنية معدة للسكن الشخصي لفائدة المنخرطين فيها؛
- الجمعيات المؤسسة والمزاولة لعملها وفق التشريع الجاري به العمل والتي يكون هدفها بناء وحدات سكنية معدة للسكن الشخصي لأعضائها.

[2]- لقد جاء قانون مالية 2013 بمقتضى يعتبر تضريبا للتركات بشكل غير مباشر من خلال حقوق التسجيل المتعلقة بالتركات عبر آلية أكبر قيمة، هذا المقتضى تم التراجع عنه في قانون مالية 2018.

جدول لأسعار نسبية بالنسبة للضريبة على الشركات وتحديث الإدارة الضريبية وتحسين جودة الخدمات المقدمة للملزمين.

1-ففيما يخص الضريبة على القيمة المضافة، تم تطبيق النسبة العادية أي 20 في المائة عوض نسبة 14 في المائة على عمليات النقل السككي ابتداء من فاتح يناير 2016، وذلك من أجل حذف الحالات المتعلقة بالمصدم (Buttoir)، والتقليص من دين الضريبة لصالح المكتب الوطني للسكك الحديدية. وإضافة لذلك تم سن نظام خاص للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لقطاع الصناعة الغذائية بهدف حل إشكالية عدم قابلية خصم الضريبة التي تتحملها بعض العناصر الداخلة في الإنتاج على اعتبار أن المنتجات الفلاحية خارج مجال تطبيقها.

وفي سياق آخر فقد عوض سعر المساهمة الاجتماعية للتضامن المطبقة على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن المحدد في 60 درهم للمتر المربع بالتسعيرة النسبية بغرض الأخذ بعين الاعتبار للقدرات الإسهامية لمختلف الخاضعين لهذه الضريبة مع الاحتفاظ بالإعفاء بالنسبة للمساحات المغطاة التي لا تتعدى 300 متر مربع.

وما يلاحظ على هذه التعديلات هو غياب تضريب السلع الباذخة والكماليات.

2-وفيما يخص الضريبة على الشركات، تم اعتماد أسعار نسبية[1] من أجل تكريس العدالة الضريبية والمساواة في تحمل التكاليف العمومية بين الخاضعين للضريبة حسب قدرتهم الإسهامية[2]. وفي هذا الإطار، تم إحداث سعر 31 في المائة بالنسبة للشركات التي تحقق أرباحا صافية تفوق 5 ملايين درهم والتي تشكل حاليا 3 في المائة من مجموع الشركات والتي تحقق ما يعادل 82 في المائة من مجموع الأرباح الصافية[3]. كما تم إحداث سعر 20 في المائة بالنسبة للشركات التي تتوفر على ربح صافي يزيد عن 300

[1]- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2017، ص 125.

[2]- يجب التأكيد بان مؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الإيداع والتدبير وشركات التامين وإعادة التامين تبقى خاضعة لسعر 37 في المائة

[3]- تم تعديل الأسعار النسبية بسعر تصاعدي عبر قانون مالية 2018، وتم تقليص الربح الصافي لسعر 31 في المائة من 5 مليون درهم لمليون درهم فقط ، وهو ما سيساهم في توسيع شريحة هذه المقاولات وبالتالي من المردودية الجبائية.

ألف درهم ويقل عن أو يساوي مليون درهم وذلك من أجل تخفيض الضغط على هذه الفئة من المقاولات. ويهم هذا السعر 12 في المائة من الشركات التي تحقق ربحا يقدر بحوالي 4 في المائة من إجمالي الأرباح الصافية. أما بالنسبة لسعر 10 في المائة فنذكر أنه قد أحدث سنة 2013 لصالح المقاولات التي تتوفر على ربح صافي يساوي أو يقل عن 300 ألف درهم بهدف تعزيز قدرتهم المالية وتشجيعهم ومواكبتهم بالنظر إلى دورهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية[1].

3- في حين عرفت أسعار ضرائب الدخل تعديلات بسيطة خلال السنوات الأخيرة، لكن السعر الهامشي بقي مستقرا في 38 في المائة منذ (2010) بعدما كان 42 في المائة سنة قبل ذلك، ولما يزيد عن 120.000 درهم عوض 180.000، و24 ألف درهم معفاة عوض30.000 درهم.

جدول رقم1: سعر الضريبة على الدخل حسب شرائح الدخل[2]

شرائح الدخل (بالدرهم)	**السعر** (%)
أقل من 30.000	0
من 30.001 إلى 50.000	10
من 50.001 إلى 60.000	20
من 60.001 إلى 80.000	30
من 80.001 إلى 180.000	34
أكثر من 180.000	38

[1]- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2017، ص126.
[2]- المادة 1/73 من المدونة العامة للضرائب، نسخة 2018.

في حين أن هناك أسعار خاصة ببعض الدخول تتفاوت بين 10 و 30 في المائة.

وما يلاحظ على أسعار التضريب على الدخل هو محاباة أصحاب الدخول العليا على نقيض الدخول الدنيا والمتوسطة؛ فإضافة إلى أن هامش الإعفاء يبقى مقلصا إلى حدوده الدنيا المقارب للحد الأدنى للأجر، فإن أسعار التضريب أيضا لا تقوم لا على أساس تناسبي ولا على أساس تصاعدي، بل على أساس إحصائي يقوم باستهداف شرائح أجرية معينة محددة سلفا، وهو ما يزيد إضافة إلى ثقل الضرائب على استهلاك المواد الأساسية في إثقال كاهل الطبقات الدنيا والمتوسطة بالأساس وبالتالي الإخلال بمبدأ المساهمة وفق المقدرة التكليفية. كما أن هناك محاباة أيضا على مستوى مصدر الدخل حيث تتحمل الدخول الأجرية أكبر نصيب من الأعباء الجبائية على خلاف الدخول العقارية والمنقولة والدخول الأخرى خصوصا دخول المهن المنظمة التي تتمتع باتفاقات ضريبية نظرا لقوة تنظيمها المهني.

3- أما على مستوى تقليص النفقات الضريبية وعقلنتها، فقد حاولت الحكومة تجويد آليات تقييم النفقات الضريبية باعتماد معايير جديدة في إطار إصلاح الإطار العام للاستثناءات الضريبية عبر وضع نظام مرجعي خاص بكل من الضرائب الأربعة الكبرى[1]، ويتعلق الأمر بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة إلى جانب واجبات التسجيل والتنبر، إلا أن هذه النفقات عمليا بقيت مستقرة سواء على مستوى كم التدابير الاستثنائية أو على مستوى كلفتها المالية رغم محاولات التقليص.

الفقرة الثانية: إصلاح وتحديث الإدارة الضريبية

لقد انخرطت الإدارة الضريبية المتمثلة في الإدارة العامة للضرائب في إستراتيجية للنجاعة والتحديث من أجل ضمان تحريك الموارد بشكل منصف وتقديم خدمة ذات جودة للمواطن، من خلال خلق علاقات ثقة وشراكة مع الملزمين، ورقمنة الإدارة، وتدعيم

[1]- تم تبني هذا الإصلاح في تقييم النفقات الضريبية لسنة 2018 من خلال التقرير الملحق بمشروع قانون مالية 2019.

الإدارة في مجال المراقبة وتطوير عمليات التحصيل[1] ومحاربة الغش وإدماج القطاع غير المهيكل.

وهكذا عملت المديرية العامة للضرائب على خلق شراكات مع إدارات الدولة ومؤسسات عمومية من أجل تحسين وضبط المعطيات المتعلقة بالضريبة والتوفر على بنك معطيات ضخم يتم تحديثه دوريا. وهمت هذه الاتفاقيات الوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح والخرائطية عبر اتفاق إطار شراكة لتبادل المعلومات (7يونيو 2016)، والمجلس الوطني لهيئة الموثقين بالمغرب عبر بروتوكول اتفاق تعاون (12 أكتوبر 2015)، وبروتوكول اتفاق شراكة بين وزارة الاقتصاد والمالية ووزارة التجهيز والنقل واللوجيستيك (14 شتنبر 2015)، إضافة إلى اتفاقية شراكة مع الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (15 يونيو 2015)، واتفاقية مع هيئة أعوان التنفيذ لوزارة العدل (24 يونيو 2015)[2].

أما فيما يتعلق بتحديث الإدارة الضريبية وتحسين جودة الخدمات المقدمة للملزمين، فقد التزمت المديرية العامة للضرائب بتحديث نظامها المعلوماتي خاصة الشق المتعلق برقمنة المساطر الجبائية. وفي هذا الإطار تم رقمنة أغلب هذه المساطر (التصاريح، الشكايات، التصحيحات، الآداءات والشواهد) ابتداء من سنة2017.

وبالموازاة مع ذلك، تعمل هذه الإدارة على وضع حساب ضريبي للملزمين من أجل تتبع وضعيتهم الجبائية والتقدم المحرز في طلبات الإرجاعات والتسديدات.

وفيما يتعلق بالحكامة الجبائية، فقد منحت الإدارة الضريبية أهمية خاصة للمراقبة الجبائية باعتبارها من أهم أولوياتها وذلك من أجل الحفاظ على مصالح الدولة والشركات على حد سواء ومحاربة كل ما يمكنه أن يمس بالعدالة الجبائية ونزاهة المنافسة. وفي هذا

[1]- البرنامج الاستراتيجي للمديرية العامة للضرائب 2017/2012، الموقع الالكتروني للإدارة العامة للضرائب:
https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Nous-connaitre/Objectifs-strategiques-de-la-DGI/

[2]-يمكن الاطلاع على هذه الاتفاقيات ومحتواها من خلال الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب:
https://www.tax.gov.ma

الإطار فإن مأموريات المراقبة الجبائية تستلزم الفعالية مع احترام جميع الضمانات المخولة للملزم فيما يتعلق بالتبليغ ومدة وآجال الجواب.

ووضعت المديرية هدف تعميم لائحة الأسعار المرجعية لبيع العقار على المدن المغربية الكبرى والذي سيتم تحيين معطياته بشكل دوري بناء على تطور السوق العقاري[1]، وكانت البداية بمدينتي الدار البيضاء وتطوان منذ سنة 2015، وقسمت العقارات بحسب طبيعتها ومساحتها، مع الأخذ بعين الاعتبار التفاوت بين مختلف المناطق في الدار البيضاء نفسها، ويهدف هذا الإجراء إلى السعي وراء الشفافية وعقلنة السلطة التقديرية للإدارة الضريبية بتحديد مرجع الأسعار المعتمدة لاحتساب الواجبات والرسوم.

أما على مستوى توسيع الساكنة الجبائية، فقد ارتفع عدد الملزمين بمختلف الضرائب والرسوم في السنوات الأخيرة، حيث تضاعفت الساكنة الجبائية بالنسبة للضريبة على الشركات سنة 2013[2]، كما ارتفعت الضريبة على القيمة المضافة إلى 69 في المائة و40 في المائة للدخل بين 2005 و 2011. كما يوضح توزيع الملزمين حسب طبيعة الضريبة هيمنة الأشخاص المعنوية على مستوى الضريبة على القيمة المضافة والتي تصل إلى 63 في المائة من مجموع الملزمين، و المقاولات الصغيرة جدا في مادة الضريبة على الشركات والتي تصل إلى 78 في المائة من ملزمي هذه الضريبة، كما يشكل الأجراء 63 في المائة من ملزمي الضريبة على الدخل.

وعلى مستوى المراقبة، تحقق الإدارة الضريبية كل سنة حسابات الكثير من المقاولات؛ فكمعدل يتم مراقبة 1000 مقاولة في السنة، أي ثلاث إلى أربع ملفات لكل محقق. وفي هذا الإطار، مكنت المراقبة الجبائية مثلا سنة 2013 الخزينة العامة من موارد إضافية وصلت إلى 7.6 مليار درهم. ورغم هذه المجهودات المبذولة من طرف الإدارة، فالنتائج في مادة المردودية الجبائية تبقى دون التطلعات، بالنظر لحجم التهرب

[1]- https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Referentiels-des-prix-de-l_immobilier

[2]- تقرير النشاط السنوي للإدارة العامة للضرائب 2013.

الضريبي. ويرجع هذا بالأساس إلى قلة الموارد البشرية، حيث انتقل عدد المراقبين من 220 سنة 2006 إلى 280 سنة 2013.

كما أن المقاولات المراقبة هي المقاولات المعرفة لدى الإدارة الجبائية، حيث لا تتمكن من مراقبة المقاولات التي تشتغل في القطاع غير المهيكل. بمعنى أن جزء مهم من السلع والمواد المستهلكة بالمغرب تنتج أو تباع من طرف فاعلي القطاع غير المسجل، جزء مهم من النشاط الاقتصادي تحتجب عن أداء الضرائب، وأساسا الضريبة على القيمة المضافة[1].

ويمكن تحليل القطاع غير المسجل عبر أهميته في قطاعين:

القطاع غير المهيكل والذي يشمل المقاولات الصغيرة جدا التي تعمل عموميا على مستوى صغير وعبر مستوى ضعيف من التنظيم، الرأسمال، الإنتاجية والدخل[2]، والتي تبقى حسب مصالح الضرائب أنشطة ذات مردودية جبائية ضعيفة، والتي يمكن من جهة أخرى تضريبهم بطريقة غير مباشرة عبر نظام "rémanence fiscale" أي عبر الضرائب التي تدفع على شكل ضريبة على القيمة المضافة على استهلاكاتهم الوسيطة مثلا.

ونجد أنشطة التهرب والغش ذات العيار الكبير، وتضم الأنشطة التي يتم تحقيقها على مستوى عال من طرف الفاعلين الاقتصاديين الذين يتوفرون على واجهات مالية جد واسعة. وبالمغرب تتشكل أنشطة التهرب ذات الحجم الكبير من العلاقة بين عالمي السياسة وعالم الأعمال، حيث نكون أمام رجال أعمال أقوياء يضعون أحيانا حتى الدولة كرهينة لأنهم نتاج بشكل أو بآخر لتواطؤ بين السياسي وعالم الأعمال. وهذا ما يفسر الصعوبات التي تواجهها الإدارة الضريبية في معالجة ملفات الفاعلين بهذا القطاع. وأنشطة التهرب الكبرى تتمركز أساسا في قطاع الاستيراد والتصدير، البناء والأشغال

[1]-Rachid HASNAOUI , le système fiscal marocain.., op.cit., P.831 .

[2]- عادة ما تكون أنشطة الكفاف والتي تتمثل في عمل الحرفيين الصغار مثل النجارين وصانعي الأحذية وكذلك الباعة المتجولين أو باعة الأغذية أو مقدمي الخدمات الصغيرة مثل الميكانيكيين أو مصلحي الأدوات المنزلية ..الخ . ومن الخصائص الشائعة لهذه الأنشطة أنها تعمل خارج التنظيمات وتشريعات الشغل والحماية الاجتماعية.

العمومية، تجارة السجائر، والسيارات المستعملة[1]. هذا النوع من القطاع غير المهيكل هو الذي يطرح مشاكل أكثر حسب بعض الدراسات الأكاديمية[2]، فقطاع التهرب يلعب دورا مهما في عرقلة توسيع الضريبة على القيمة المضافة في عديد من الدول النامية والتي من بينها المغرب.

كما أن أنشطة وعمليات الغش والاحتيال على القانون الضريبي وكيفما كان حجمها، فإنه من الواضح بأن لها الدور المهم في جعل بنية الموارد الضريبية مختلة عبر الخسارات في الموارد التي تسببها التشوهات التي تحدثها على مستوى المنافسة. فالطابع الاعتيادي لهذا الفعل وحجم الأنشطة التي يمارسها قطاع الاحتيال، يجعل منها بنيات ذات مؤهلات ضريبية غير مستغلة. وعبر هذه التجارة المربحة، تحتل هذه المقاولات جزءا مهما من السوق، وتنتج هوامش إضافية من الربح وتساهم في اختفاء المقاولات المهيكلة، باستعمال الطرق غير المشروعة.

كل هذا يجعل الدولة أمام واجب دعم تحصيل الضرائب بمواجهة التهرب والغش الضريبي عبر تدعيم الفرق المكلفة بالمراقبة الضريبية كما وكيفا، هذه المراقبة يجب أن تشمل خصوصا الملزمين في خطر (أسبقية الملفات حسب الأهمية) بطريقة تضمن أكبر حصيلة ومردودية. كما تبقى مدة المراقبة طويلة بالمغرب حيث أن مراقبة حسابات الشركات تطول لعدة أشهر حتى تشمل جميع الضرائب والعمليات الأربع الأخيرة؛ فتقليص المدة المراقبة يمكن أن تحسن من المردودية عبر الرفع من عدد العمليات الرقابية السنوية المحققة من طرف إدارة الضرائب[3].

[1]-Rachid HASNAOUI, le système fiscal marocain.., op.cit. , p.832 .
[2]-Voir à ce sujet les travaux d'ARAUJO et CHAMBAS (2003), Brun et Chambas (2011). In Chocs et Mobilisation des Recettes Publiques dans les Pays en Développement, Souleymane DIARRA, Thèse de doctorat ès sciences économiques, Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I, 2012. p. 90.
[3] - Rachid HASNAOUI, le système fiscal marocain.., op.ci. , p. 832 .

خاتمة الفصل الثاني

إن دستور 2011 ورغم أنه صدر في ظرفية سياسية واجتماعية مطبوعة بالمطالب الديمقراطية والعدالة الاجتماعية، لم يشكل قفزة في اتجاه تمكين البرلمان من الصلاحيات الحصرية في التشريع في المجال المالي والضريبي على وجه الخصوص، رغم تنصيصه في فصله75على أن قانون المالية والذي يتضمن عادة التشريع الضريبي برمته، يصدر عن البرلمان ويناقش بالأسبقية من طرف مجلس النواب، كامتياز لممثلي المواطنين المنتخبين بالاقتراع العام والمباشر. حيث تبقى الصلاحيات الفعلية لصياغة وتنفيذ القانون الضريبي للسلطة الحكومية الضيقة المتمثلة في وزارة الاقتصاد والمالية وأجهزتها البيروقراطية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب، في حين أن البرلمان يبقى بحكم العقلنة البرلمانية والتقييدات التي تطال عمله في المجال المالي عموما والضريبي على وجه الخصوص في موقع المتفرج الفاقد للإمكانيات التقنية والقانونية للتأثير في القرار الضريبي إلا ما ارتبط بمناقشة الاقتراحات الضريبية وإبداء بعض التعديلات التي غالبا ما تقبل من طرف برلمانيي الأغلبية الحكومية، والتي تكون موضوع توافق مسبق في الغالب، على خلاف مقترحات وتعديلات المعارضة التي ترفض، مما يدفع بهذه الأخيرة نحو تفعيل المحاسبة السياسية للحكومة كأقصى سلطة ممكنة للبرلمان عبر مقترحي سحب الثقة أو ملتمس الرقابة.

لكن أمام هذا الواقع الدستوري والواقعي لمبدأ القبول الضريبي، تبقى هناك مخارج عدة لم يتم اللجوء إليها من أجل تقوية وتطوير مبدأ القبول وبالتالي مشروعية الاقتطاع الضريبي لدى عموم المواطنين. فلا يخفى على أحد دور الديمقراطية التشاركية بعد التراجع النسبي للديمقراطية التمثيلية بمعظم دور المعمور، حيث أصبحنا نتحدث عن الميزانية التشاركية والميزانية المفتوحة..؛ والتي تقوم على انفتاح الفاعلين الرسميين عند صياغة الميزانية بشقيها الإيرادي والإنفاقي على عموم المواطنين وإقامة آليات تشاركية تمكن من صياغة هذه الميزانية وفق تصور شمولي يضمن حق جميع الملزمين أفرادا

وهيئات في إبداء الرأي بخصوص السياسة الميزانياتية والضريبية، هذه الآلية التي أصبحت ممكنة مع التطور في تكنولوجيات الإعلام والتواصل والمعلوماتية، حيث أصبحنا نتحدث عن الديمقراطية المعلوماتية، ولعل المحاولة الرائدة التي قام بها "توماس بكيتي" بفرنسا ملهمة في هذا الشأن من خلال إنشائه لموقع الكتروني[1] في إطار مشروع بعنوان "من أجل ثورة جبائية" يتيح لرواده مناقشة وإبداء الرأي في مختلف مقتضيات النظام الضريبي الفرنسي قصد إصلاحه.

أما على مستوى تحديث النظام الضريبي المغربي لمواجهة التحديات والإكراهات الميزانياتية المتفاقمة خصوصا بعد ما سمي بالربيع العربي، فالمحاولات المتكررة المتمثلة في إحداث اقتطاعات متعددة حسب الظروف، والتراجع عنها أحيانا، جعل النظام الضريبي يعاني من غياب الاستقرار وتعدد الأوعية وتنوع القواعد والمعدلات الضريبية، وهو ما أفقد النظام الضريبي بساطته ووضوحه وسهولة قراءته.

كما أنه وعلى الرغم من التطور المتزايد للموارد الضريبية إلا أنها لم تسهم في ديمومة وتعافي المالية العمومية، حيث بقيت مجالات وأوعية ضريبية مهمة لم يشملها التضريب أو بقيت مساهمتها ضعيفة، وهذا ما جعل الفاعلين الميزانياتيين يلجئون لآلية الإنفاق العمومي والدين الخارجي من أجل تقليص العجز الميزانياتي، وهذا ما أثر سلبا على الدورة الاقتصادية والمالية للدولة فتقليص الإنفاق خصوصا المتعلق منه بالجانب الاستثماري لعب دورا كابحا للنمو ومن ثم في إدرار موارد ضريبية جديدة للخزينة، كما أن اللجوء المكثف للدين من أجل تمويل عجز الميزانية رغم القواعد الذهبية التي جاء بها الإصلاح الميزانياتي لسنة 2015، تسقطنا في الحلقة المفرغة لتمويل العجز باللجوء المستمر للدين من أجل تمويل جزء مهم من نفقاته التي تتعاظم كل سنة، وهو ما سيكون له عواقب وخيمة سواء على مستوى التنمية الاقتصادية أو الاجتماعية، أو على مستوى العدالة الجيلية، فالدين كما يقال ما هو إلا ضريبة مؤجلة.

[1]- http//www.pourunerevolutionfiscal.com

خاتمة القسم الأول

إن أي إصلاح مهم وجوهري في دواليب الدولة خصوصا المرتبط بماليتها العمومية تقترن مخرجاته دائما بسلامة مدخلاته، وهذا ما عليه حال الإصلاح الضريبي. فمنذ البداية يعرف الإصلاح الضريبي حدودا واختلالات على مستوى القرار الضريبي سواء من حيث سيادة القرار أو من حيث الظروف الواقعية المالية والاقتصادية والسياسية المؤثرة فيه. فالإصلاح الضريبي يعد قبل كل شيء فعل معنوي وسياسي يأتي كنتيجة لعدة عوامل متعارضة وصراع من التأثيرات، والاستقلال النسبي للدولة تجاه الفاعلين والطبقات المؤثرة يختلف حسب سلطة كل دولة، ولعل هذا ما دفع بالأستاذ "نغاوسيفاثن" إلى القول أن فعالية الضريبة ترجع لأسباب سياسية أكثر منها اقتصادية، حيث بينت التجارب أن الدول ذات السلطة القوية هي التي تمكنت من تحقيق أهدافها الإصلاحية كاليابان وكوريا والصين، لأن قوة ردود فعل الفئات المستفيدة ترجع بالأساس إلى الإطار السياسي الذي يأتي داخله أي إصلاح[1].

والإصلاح الضريبي بالمغرب يعرف منذ البداية تعدد الفاعلين في المجال الضريبي، وتباين مواقعهم وتأثيراتهم بين فاعلين رسميين ذوي شرعيات شعبية نسبية كالحكومة والبرلمان وفاعلين غير رسميين لا يملكون أي شرعية كمجموعات الضغط أو الفاعلين الاقتصاديين والماليين الدوليين. وهو ما يجعل القرار الضريبي محط تنازع فاعلين متعددين وذوو عقلانيات وأهداف مختلفة، وهو ما يؤدي إلى قرار ضريبي لا يجيب عن الحاجيات والأهداف الرئيسية للإصلاح الضريبي بل عن أهداف الفاعلين الأكثر تأثيرا في هذا القرار والتي لا يوجد من بينهم ممثلي الملزمين والمتمثلين في مجلسي البرلمان.

كما أن ضعف، إن لم نقل غياب الفاعل السياسي الرئيسي الذي يشكل السيادة التقريرية في المجال الضريبي من الفعل التقريري، يجعل الحكومة كطرف ميزانياتي فاعل، أمام الإكراهات الميزانياتية وهو ما يجعل توجهاتها تروم أكثر نحو تعزيز الموارد في الاتجاه الذي يعرف أقل مقاومة على مستوى القرار الضريبي، وهو ما يجعل مطلب

[1]-NGAOSYVATHN, le rôle de l'impôt…,TOME I, op.cit., p.205.

توسيع الوعاء يذهب في اتجاه الأجراء والأقل دخلا وضرائب الاستهلاك ذات الطابع التناسبي.

إن ضعف السيادة الضريبية بالمغرب ومحدودية هامش التدخل الضريبي يسهم في تآكل مشروعية الاقتطاع الضريبي نفسه، وإذا كان الأمر يرجع أساسا للتغيرات الواقعية التي طرأت على الفعل التقريري في معظم دول المعمور في إطار العولمة المتعاظمة، فإن السياسة الضريبية كغيرها من السياسات العمومية يجب أن تخضع لمسار شفاف ومنفتح على جميع الفاعلين الاقتصاديين والاجتماعيين وعموم المواطنين، عبر إقامة مناظرات جبائية وطنية دورية من أجل إشراك جميع المتدخلين لإبراز اقتراحاتهم، لكن وفق بعد سياسي واستراتيجي بالأساس يخضع مبدئيا للسلطتين التنفيذية والتشريعية.

هذه المشروعية يجب أن تدعم وتصان من خلال فاعلين مازالوا خارج الفعل التقريري رغم أهميتهم، فالدستور ينص على كتلة من القواعد التي تهم القبول الضريبي والعدالة الضريبية والاقتطاع وفق المقدرة التكليفية..، هذه القواعد لم يسهم المجلس الدستوري (المحكمة الدستورية حاليا) – أثناء مراقبة القانون المالي وفحص التعرضات التي تطال بعض المقتضيات الضريبية فيه – لا في تبيان معالمها ولا تقوية أركانها. وإن كان القضاء الإداري أبان عن دوره كحامي القاعدة الضريبية ومجود لضماناتها الدستورية والقانونية من خلال الطعون الضريبية المرفوعة إليه[1]، ولعل هذا ما دفع بالإدارة العامة للضرائب للاستعانة باجتهاداته القضائية، عند إصدارها للمذكرات التفسيرية لبعض مواد وبنود المدونة العامة للضرائب. ولعل هذا ما يدفع أيضا للمطالبة بضرورة وضع مجلس للاقتطاعات الضريبية كما هو عليه الحال ببعض الدول كفرنسا، هدفه تفسير القاعدة القانونية وتطويرها في اتجاه البساطة والإيجاز، حتى تتمكن الإدارة الضريبية وكذا السلطة التشريعية من الاسترشاد بهذه الاجتهادات في عملها التنفيذي أو التشريعي.

[1]- خصوصا وأن القاعدة الضريبية تمتاز بمبدأ التفسير الضيق على غرار القاعدة الجنائية، حيث تفسر لصالح الطرف الضعيف الذي هو الملزم.

أما على مستوى مضمون النظام الضريبي، فإذا كانت الإمكانيات التي أصبحت تتيحها الرقمنة والتكنولوجيات الحديثة كفيلة بصياغة إصلاح ضريبي شامل وأمثل، فإن الإكراهات المالية مازالت لصيقة بكل محاولات الإصلاح بالمغرب، وتكبل قراره الضريبي، فرغم أن مطالب مواجهة إكراهات التوازنات المالية كانت واضحة في مختلف المقتضيات الضريبية المضمنة في نصوص قوانين المالية السنوية اللاحقة للمناظرة، إلا أنها لم تسهم بشكل واضح في تقليص العجز الميزانياتي، نظرا لطبيعة هذا الأخير المعقدة. وهو ما يقتضي إصلاحا ضريبيا من منظور شامل يندمج في باقي المكونات الميزانياتية؛ كالسياسة النقدية، وسياسات الإنفاق العمومي، والدين العمومي، والمحاسبة الوطنية، وذلك وفق إستراتيجية زمنية متوسطة وطويلة الأمد، تراعي أيضا الاحتياجات ومتطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

القســـم الثـانـــــي:

الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات التنمية

إن الضريبة، حسب الأستاذ "شومبتر" وعبر تاريخها الطويل، لم تساهم فقط في خلق الدولة ولكن ساهمت في إعطائها شكلا ومضمونا معينين[1]. حيث أصبحت إحدى المظاهر الأساسية لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية. وأي تحليل لهذه الضريبة يقتضي وضعها في إطار تحليلي للمفهوم المحدد لوظائف الدولة[2]، لأن تغييرات دور الضريبة ارتبطت دوما بهذا المفهوم[3].

فالتعريفات الكلاسيكية للضريبة، ظهرت ولم تحدد لها من الأهداف غير هدف تغطية الأعباء العمومية. ف"أينما وجدت أعباء عمومية، يجب تغطيتها"حسب الفقيه "جيز"[4]. لكن هذا الهدف لم يستمر طويلا، فمع تطور الدولة من دولة حارسة إلى دولة تدخلية مع الأزمات التي عرفتها مهام الدولة الحديثة لمواجهة الأزمة الاقتصادية والمالية انطلاقا من أزمة 1929، إلى أزمة ما بعد الحرب العالمية الثانية، بدأ الفكر الاقتصادي يتحول نحو السماح للدولة بالتدخل، وكان المفكر الاقتصادي "جون ماينار كينز" أهم منظري تدخلية الدولة عبر الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

ومنذ بداية الستينات من القرن الماضي استعملت الضريبة كأداة للسياسة الظرفية بشكل واسع في العالم. فلا توجد برامج للضبط الظرفي (سياسات إنعاش الاقتصاد، محاربة التضخم، محاربة الركود التضخمي) لم يتم اللجوء إليها، وإن بدرجات متفاوتة باستخدام سلاح الضريبة. كما استعملت الضريبة كآلية للمواكبة، والدعم، بل أيضا لخلق النمو. بل أصبحت آلية تدخلية جاري بها العمل خلال مسلسل النمو شبه المستمر الذي طبع الدول الغربية، نهاية الحرب العالمية الثانية إلى حدود أزمة السبعينات[5].

وهكذا أصبحت الدولة تتدخل في الاقتصاد لتحقيق عدة أهداف، كالاستخدام الأمثل للموارد وحمايتها من سوء التوجيه، وتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي، وعلى المستوى

[1]-(Schumputer), cité par NGAOSYVATHN, le rôle de l'impôt... Tome 1 op. cit., p.19.
[2] -Gilbert ORSONI, l'interventionnisme fiscal, FISCALITE puf, 1er édition 1995, p.19.
[3] - Bernard BRACHET , volonté politique et rigidité fiscal, in études des finances, mélange en l'honneur de M. Pr GAUDMET P., éd. Economica, 1984, p.617.
[4] -Gilbert ORSONI, op.cit., p 11.
[5] -Bernard BOBE et Pierre LLAU, Fiscalité et choix économiques, Calmann-Lévy, 1978, p.7.

الاجتماعي في تحقيق المساواة ومحاربة التفاوتات وتوفير التأمين الاجتماعي.. الخ[1]. كما تطورت آليات تدخل الدولة في الاقتصاد عبر آلية التحفيزات الضريبية(النفقات الضريبية) والتي انتشرت أيضا بشكل واسع بداية السبعينات من القرن الماضي، حيث لجأت العديد من دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إليها وشرعت في إدماج هذه النفقات في الإجراء العادي للميزانية[2].

والواقع أن التدخلية الضريبية ليست لها عموما ذلك القبول النظري، حيث توجد غالبا في الممارسة أكثر مما يتم الإشارة إليها في الخطابات، كما أنها لم تكن موضوع دراسات معمقة[3]، على خلاف الحياد الضريبي الذي طرأت عليه الكثير من المراجعات.

واليوم ورغم التوجهات الدولية نحو تقليص دور الضريبية وحجمها في الاقتصاد بسبب إكراهات المنافسة الضريبية الدولية، حيث يدعو أنصار الحياد، باسم التنافسية[4]، إلى طرح النظام الضريبي للنقاش من أجل أن تكون مختلف الأنشطة الصناعية متساوية أمامه وكذا الخضوع لحرية السوق، من أجل تأسيس التنافسية على أسس بنيوية سليمة.إلا أن الضريبة مازالت الوسيلة الأساسية لتقليص العجز الاجتماعي والفوارق الاجتماعية والمجالية، بل حتى من أجل تصحيح الأوضاع البيئية التي تخلقها نماذج النمو النيوليبرالية.

وهكذا أصبح التدخل عبر الضريبة، مكونا أساسيا من مكونات السياسة الضريبية المعاصرة. ويمثل بالنسبة للدول المتقدمة–حسب مؤيديه– وسيلة لتفادي الهزات الاقتصادية وكذلك لتخفيف اللامساواة الاجتماعية. وتهتم هذه الدول أكثر بالإجراءات الضريبية الاستثنائية قصد تطويرها، كما يتم تفضيلها على تقنية المساعدة عن طريق الميزانية

---

[1]- زهير لخيار، الآليات التقليدية لتدخل الدولة في الاقتصاد: من التنزيل الفوقي إلى التنزيل التشاركي، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد41، 2015، ص26.

[2]- عبد الله العكوشي، مرجع سابق، ص 65.

[3]-Gilbert ORSONI, op.cit, p.11.

[4]- نجد في هذا الإطار منتدى "طاكس كوب" TaxCOOP، وهو منتدى دولي غير حكومي، والذي يهتم أساسا بالمنافسة الضريبية وبالثغرات في الأنظمة التضريبية الحالية في إطار عولمة التبادلات وشبكات الاتصال الحديثة.والتي تمكن الشركات من اختيار إقامتها الجبائية وتواجه الدول الواحدة في منافسة الأخرى، حيث يدعو أيضا الحكومات والأوساط الأكاديمية ورجال الأعمال والمجتمع المدني للتفكير المشترك في تحديات المرتبطة بالتنافسية الجبائية. انظر الموقع الالكتروني للمؤتمر:
http://www.taxcoop-conference.com/a-propos/

المباشرة، في حين أنه بالنسبة للدول النامية أو الصاعدة فالضريبة لم تعد فقط لتغطية النفقات العمومية بل وسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية، بل إن التدخلية الضريبية في الدول النامية تظهر أكثر بروزا منه بالدول المتقدمة، حيث يعتبر المعطى الضريبي بصفة عامة كعامل محدد في مسار تنمية هذه الدول[1]. بل إن السياسة الضريبية، إذا كانت في الدول الصناعية تعتبر آلية لملاءمة النمو، فإنها في الدول النامية يجب أن تهدف إحداث هذا النمو[2].

واليوم وأمام التحديات الجديدة على الدولة الحديثة في إطار الثورة التكنولوجية والاقتصاد الرقمي، والتحديات البيئية المتعاظمة، ناهيك عن التحديات الاجتماعية المقترنة بالتفاوتات في الدخول والثروات، إضافة إلى تحديات العولمة والاندماج المتزايد للاقتصاديات المحلية مع الاقتصاد العالمي، أدت إلى إدراك الحكومات بالدول المتقدمة كما المتخلفة، أنه لا يمكن النظر إلى أنظمتها الضريبية بصورة منعزلة، فالنمو الضخم للأسواق المالية وحركة الاستثمارات المباشرة الهائلة في العالم، والانفتاح المتزايد في التجارة والمدفوعات، أعطت جميعها قوة دافعة لحركة الإصلاح، كما أدركت الحكومات أنه لابد من تخفيض، أو إلغاء الضرائب التي تزيد من تكاليف أنشطة الأعمال، بذلك تضع الشركات المحلية في وضع غير تنافسي في الأسواق العالمية.

والمغرب لم يحد عن هذا التوجه، فالاختيارات الاقتصادية التي تم نهجها منذ الستينيات، أعطت للضريبة مكانة مهمة ومتميزة كوسيلة لتسريع التنمية الاقتصادية[3]. فمنذ الاستقلال عرف المغرب سلسلة من الإصلاحات الضريبية، كانت بالموازاة مع الحاجة إلى تدبير اقتصاد منتج، من شأنه ضمان توازن مالي في ظروف سليمة، تتميز من جهة، بضمان عدالة ضريبية وتخفيف العبء الضريبي على الملزمين بالضريبة، ومن جهة ثانية بخلق فضاء للتنمية على عدة مستويات، غير أن هذه الإصلاحات الضريبية ظلت محكومة بالظروف والملابسات العامة التي فرضتها مرحلة البناء والتأسيس للدولة الحديثة، والتي

[1]- Bernard CASTAGNEDE, la fiscalité des pays en développement, S.E.E.F., 1981, n°377, p.82.
[2]-Mattard (F), Finances et développement : une approche historique, éd. Cujas, 1974 .
ذكره حميد النهري، النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية في المغرب، ط 1،2016، طنجة، ص 19.
[3]- Marc LOZE, les finances de l'Etat, 1971, op cit , p8.

أجبرت المسؤولين على رصد اعتمادات مالية مهمة للرفع من مستوى جودة القطاعات الحيوية كالصحة والتعليم والسكن..، وذلك في مرحلة اتسمت بتراجع عائدات الفوسفاط وارتفاع سعر النفط، وتراجع المحاصيل الفلاحية في ظل موجات الجفاف، ناهيك عن تزايد النفقات السيادية ارتباطا بالأزمات السياسية.

ويعتبر الإصلاح الضريبي لمنتصف الثمانينات، نموذجا لتدخلية الدولة عبر الضريبة، حيث كان هذا الإصلاح عنصرا من العناصر الأساسية للإصلاحات القطاعية التي أتى بها برنامج التقويم الهيكلي، ولا يخرج عن القاعدة النظرية التي يتأسس عليها البرنامج ككل، والتي تتمثل في ضرورة تفعيل مسلسل الإصلاحات المرتبطة بالسياسة الاقتصادية وأدواتها، بهدف إعادة التوازنات الداخلية والخارجية وتكييف هذه الإصلاحات لأوضاع جديدة[1].

وخلال العقود الأخيرة، وبالرغم من إدخال السلطات العمومية إصلاحات متتالية من خلال قوانين مالية السنة، على هذه السياسة بهدف جعلها أكثر فعالية ومواكبة للتطورات، تبقى جد محدودة ولا تساير التحولات التي يعرفها المجتمع المغربي ومحيطه، وقد أكدت على ذلك العديد من التقارير التي أنجزتها مؤسسات مالية دولية أو حتى الدراسات الأكاديمية، وقد كان أهمها التقرير الصادر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي سنة 2012، حول النظام الضريبي والتماسك الاجتماعي.

فكيف إذن تفاعل صناع القرار الضريبي بالمغرب مع التحديات الاقتصادية والاجتماعية المتعاظمة، من خلال مقتضيات الإصلاح الضريبي الحالي؟

وهكذا فالتدخلية الضريبية بالمغرب تساءلنا حول الوظيفتين الاقتصادية والاجتماعية للضريبة، واللتين تشكلان محور التنمية بمفهومها الشامل؛ فالوظيفة الاقتصادية تقتضي البحث عن مدى إجابة الضريبة عن متطلبات التنمية الاقتصادية عبر آليتها الرئيسية المتمثلة في الاستثناءات الضريبية الموجهة للقطاع الاقتصادي (الفصل الأول) في حين أن

[1]- عبد الله دمومات، الإصلاح الضريبي المغربي العام..، مرجع سابق، ص13.

الوظيفة الاجتماعية تتطلب البحث عن وظيفة الضريبة في إعادة توزيع الدخول والثروات سواء عبر بنية النظام الضريبي أو من خلال الاستثناءات أيضا الموجهة للقطاعات الاجتماعية (الفصل الثاني).

الفصل الأول: الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات التنمية الاقتصادية

لقد اعتبرت سياسة الميزانية من أهم المكونات الأساسية للسياسة الاقتصادية في المغرب، خصوصا مع إعادة النظر في دور الدولة ومع تناقص وضعية المالية العمومية، حيث أن هامش تدخل السياسة الميزانياتية تقلص[1]. فالاستراتيجيات الاقتصادية بالمغرب ومنذ الاستقلال لم تنفصل عن السياسات الميزاياناتية، فالمخططات الخماسية كانت تجد تمويلها من موارد الدولة من عائدات الفوسفاط، ولم تلجأ الدولة إلى الاعتماد المكثف على الضرائب إلا مع مخطط التقويم الهيكلي، وعبر الإصلاح الضريبي، حيث بدأت موارد الضريبة تتزايد من مجمل موارد الدولة اطرادا. كما أن سياسة الانفتاح على الاستثمارات الخارجية والانفتاح التجاري منذ منتصف تسعينات القرن الماضي، واكبته سياسات ميزانياتية متعددة من خلال خوصصة قطاعات مهمة من النشاط إلى جانب الإصلاح الضريبي.

والحديث اليوم أيضا عن الضريبة، لا بد وأن يقودنا إلى الحديث عن دور الدولة وآليتها الميزانياتية، فاليوم وارتباطا بالأزمة الاقتصادية والمالية لسنة 2008، بدأ المدافعون عن النظريات الاقتصادية سواء التي تدافع عن الحياد الضريبي أو التي تؤمن بالتدخلية، بدعوة السلطات العمومية إلى مواجهة آثار هذه الأزمة. وقد ترجم جواب معظم الدول، عبر وضع مخططات للتعافي مولت أساسا عبر الإنفاق العمومي والتي فاقمت مستوى العجز العمومي.وهذا ما جعل من الضريبة الجزء الثاني من مخططات التعافي، حيث لجأت الدول إلى اتخاذ توجهات مختلفة، حيث عملت بعضها على الزيادة من بعضها كما هو الشأن بالنسبة لألمانيا وبريطانيا وإسبانيا، في حين أن بلدانا أخرى لم ترى داعي لذلك كفرنسا والسويد[2].

[1]-Aomar BOUSLIHIM, problématique du déficit budgétaire, Revue d'évaluation et d'anticipation des politiques publiques, n°1,2014, Rabat, p.133.
[2]-Noureddine BENSOUDA, politique fiscale :enjeux et contraintes, institut supérieur d'administration, 15 Mars 2010, p.1. Publié dans le site de trésorerie générale du Royaume : https://tgr.gov.ma

وقد عرف المغرب وكمعظم الدول ذات الاقتصاد المفتوح، تداعيات الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 والتي أصبحت أزمة اقتصادية عالمية- بعد تراجع الاستثمارات الأجنبية وتحويلات المغاربة بالخارج وعائدات السياحة والتصدير، كنتيجة مباشرة لتباطؤ النمو لدى شركاء المغرب الاقتصاديين والتجاريين.

وهكذا ومن أجل الدفع بالطلب الداخلي كما الخارجي، انخرط المغرب على مستوى سياسته الضريبية في خيار دينامي يروم تخفيف الضغط الضريبي عبر تخفيض معدلات الضريبة وتوسيع الوعاء، حيث عرفت المعدلات الهامشية للضريبة على الشركات انخفاضا مستمرا، حيث تقلصت الضريبة على الشركات في المجال المالي من 39.6 في المائة إلى37 سنة 2008، وفي باقي القطاعات من 35 إلى 30 في المائة، مع وضع معدل 15 في المائة سنة 2011 كمعدل لبعض الشركات التي تحقق رقم أعمال لا يتجاوز ثلاثة ملايين من الدراهم. في حين أن الضريبة على الدخل تقلص سعرها الهامشي من 42 في المائة إلى40 سنة 2008 ثم إلى38 سنة 2010، مع تخفيض المعدل الأدنى أيضا من 12 إلى 10 في المائة، إلى جانب رفع الحد الأدنى المعفى من 24000 درهم إلى 30000 درهم سنة 2008. في حين أن الضريبة على القيمة المضافة ومن أجب تحقيق حياديتها اتخذت مجموعة من التدابير منذ سنة 2005.

وهكذا عرفت سياسة المغرب الضريبية منذ العقدين الأخيرين مجموعة من التعديلات تهدف توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات الضريبية إلى جانب محاولات ترشيد وعقلنة التحفيزات الضريبية من أجل جعل النظام الضريبي أكثر فعالية. إلا أن هذه الإصلاحات بقيت جد محدودة حيث لم تتمكن من تحقيق الفعالية الاقتصادية المطلوبة، المتمثلة في خلق بيئة صالحة للاستثمار، وإعطاء جاذبية أكثر من أجل جذب الرأسمال الأجنبي، والأهم من كل هذا تطوير المنظومة الإنتاجية المغربية لمواجهة التحديات الاقتصادية في ظل تعاظم العولمة والانفتاح. ولعل هذا هو الجزء الأبرز للدعوة لإقامة المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات سنة 2013.

وقبل البحث في إشكاليات التنمية الاقتصادية في علاقتها بالإصلاح الضريبي الحالي بالمغرب، يقتضي الأمر بداية تحديد علاقات الضريبة بالتنمية الاقتصادية وكذا تتبع السياسات الاقتصادية بالمغرب وآليات تفعيلها (المبحث الأول) حتى يتسنى بسط مقتضيات الإصلاح الضريبي بالمغرب المرتبطة بالتنمية الاقتصادية على مشرح التقييم(المبحث الثاني).

المبحث الأول: ترابطات الإصلاح الضريبي بالمغرب بالتنمية الاقتصادية

يمكن التعرف على العلاقات بين النظام الضريبي والتنمية الاقتصادية في إطار انعكاس تغير الكميات الاقتصادية على المادة الضريبية. وتعتبر بذلك الضريبة كمنتوج مشتق من النمو الاقتصادي. وفي هذا المستوى من التحليل، تضبط الضريبة كأداة مالية تقوم بمهام منفردة على الرغم من كونها مرتبطة بعضها بالبعض وتحدد السياسات الموازناتية للدولة. ويتعلق الأمر بمهام تخصيص وإعادة تخصيص الموارد وإعادة توزيع الدخول واستقرار النشاط الاقتصادي والنمو الاقتصادي[1].

ومن أجل تبيان الترابطات بين النظام الضريبي والبنية الإنتاجية السائدة في المغرب، ومدى تأثير وتأثر كل واحدة في الأخرى، سنحاول من خلال هذا المبحث تحديد علاقة الضريبة بالتنمية الاقتصادية(المطلب الأول) ومن ثم موقع الضريبة ضمن سياسات التنمية الاقتصادية بالمغرب (المطلب الثاني).

المطلب الأول: دور الضريبة في التنمية الاقتصادية

تلعب الضرائب دورا هاما في الحياة الاقتصادية للدولة وما ينتج عن ذلك من نتائج مؤثرة تؤهلها لأن تخلق سياسات منهجية تؤثر وتخطط في البيئة الاقتصادية، وبما ينسجم مع الفلسفة الاقتصادية للدولة؛ فالضريبة لم تعد تهدف إلى الحصول على الأموال اللازمة لتمويل النفقات التقليدية فقط، وإنما هي أداة هامة وفعالة بيد الدولة تستخدمها لتحقيق

[1]- مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص13.

أهدافها. ويتم ذلك عبر استخدام السياسة الضريبية، أي مجموع البرامج المتكاملة التي تخططها الدولة وتنفذها، مستخدمة كافة مصادرها الضريبية لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنبا لآثار غير المرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.

والبحث في علاقة الضريبة بالتنمية الاقتصادية يتطلب إبراز بعض أسس ومبادئ الاقتصاد الضريبي (الفرع الأول) ومن ثم تحديد آثار الاقتطاع الضريبي على المتغيرات الاقتصادية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: أسس الاقتصاد الضريبي

تعتبر الضريبة ومنذ تاريخها الغابر من أعقد الظواهر في حياة الأمم والشعوب، لكن الضريبة الحديثة والمعاصرة أثارت مدادا كثيرا وداخل فضاءات علمية متعددة، من الاجتماع إلى الاقتصاد إلى العلوم السياسية، حتى أصبحت للضريبة نظرية خاصة بها[1]، هذه النظرية التي تشكل هدف كل النظريات الاقتصادية حسب البعض[2]. ولعل مبادئها المرجعية هي ما صاغه "أدم سميث" في مؤلفه "ثروة الأمم" وخصوصا الجزء الثاني من الكتاب الخامس، حيث يحدد هذه المبادئ في المساواة واليقين ومتطلبات الاقتصاد، والتي أضاف إليها ممارسو المالية العمومية مبادئ إضافية أخرى كالمردودية والليونة والاستقرار.

لكن ما أثر أكثر في مفهوم الضريبة وتطورها هو الاقتصاد والعلوم المرتبطة به، حتى أصبحنا نتحدث عن الاقتصاد الضريبي، هذا الجزء من الاقتصاد الذي يحاول فهم العلاقات بين الضريبة والمتغيرات الاقتصادية الأخرى سواء الكلية أو الجزئية، و تأثير وتأثر كل واحدة منها بالأخرى، ومن ثم محاولة تحديد نظرية للضريبة المثلى[3]، هذه

[1]- انظر القسم الأول من هذا البحث (صفحات من 68-76).

[2]-Comte D'HAUTERIVE, considérations générales sur la théorie de l'impôt et des dettes, brochure, Paris, 1985, p.4.

[3] -Peter A. Diamond and James A. MIRRLEES, Optimal Taxation and Public Production In: Production Efficiency, The American Economic Review, Vol. 61, No. 1 (Mar., 1971), pp. 8-27.

النظرية التي تطورت لتتجاوز أهدافها تحقيق التنمية والنمو على حد سواء، لتصبح آلية تساهم في استدامة الحياة والبيئة السليمة أيضا[1].

كما أن كلاسيكيات الفكر لاحظت الأهمية الأساسية للضريبة في جميع الدراسات حول النظرية الاقتصادية، فالنظام الضريبي يتدخل في جميع القرارات وسلوكيات الفاعلين الاقتصاديين، رغم أن هذا ليس من أهدافها. حيث تخلق سلسلة من النتائج التي يمكن تصنيفها ب"التشوهات الاقتصادية ذات الأصل الضريبي". هذه التشوهات والقلاقل لا يمكن إغفالها لأنها تعدل، في هيكلها أيضا، التنظيم الاقتصادي للبلد[2].

إن سمات كل نظام ضريبي في واقعه العلمي تكون محددة بواسطة عدد من العناصر البنيوية، كنظام ملكية وسائل الإنتاج، وطبيعة الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرارات الاستثمارية، وطريقة تحديد مستوى الأجور، وحجم إنتاج المواد الاستهلاكية.[3] وهذا يعني أن مجرد تغير طفيف في البنيات الاجتماعية والاقتصادية إلا ويترتب عنه انقلاب ضريبي. فالمرور مثلا من الرأسمالية ذات الطابع الليبرالي إلى الكينزي قد دفع إلى وقوع تحول مهم في الضغط الضريبي في جميع الدول الغربية.

ويمكن القول أن الضريبة في الاقتصاديات المعاصرة، ليست فقط مصدر لموارد الدولة، بل هي أيضا وسيلة ثمينة للسياسة الاقتصادية للحكومات انطلاقا من اللحظة التي تستخدم وبإرادتها كأداة لتوجيه القرارات الاقتصادية[4].

وقد وضع عدد من المفكرين أشكالا متعددة من الرسوم البيانية لتفسير تطور الأنظمة الضريبية حسب مراحل مختلفة من التنمية الاقتصادية تختلف حسب كل مفكر.

---

[1]- يرى ميرليس أن الضريبة المثلى هي التي تقلص إلى حدود دنيا التشوهات والاختلالات الاقتصادية التي تخلقها الضريبة، حيث على الحكومة التوفيق بين الإنصاف والمساواة من جهة والفعالية من جهة ثانية :

-J.A. MIRRLEES (1971) "An exploration in the theory of optimum income taxation", Review of Economic Studies, 38, 175-208.

[2]- Pierre FONTANEAU, fiscalité et investissement, Paris, PUF, 1972, p.6.

[3]-Pierre BELTRAM, les systèmes fiscaux, édition que sais-je ? PUF, 1er éd. 1975.

[4]- Pierre FONTANEAU, fiscalité et investissement, op.cit., p.7.

ف"هنريش"[1] يضع من خلال تسلسل خطي للتنمية تواكبه مراحل متعددة تتطور عبرها الضريبة؛ تبدأ من المجتمعات البدائية، حيث تقوم على تضريب تقليدي، موسوم بهيمنة الملكية العقارية و الموارد غير الضريبية، مع تواجد ضرائب عقارية وضرائب على الرؤوس؛ ثم المجتمعات في طور الانتقال، والتي تضمن قطيعة مع النوع الأول من الضرائب وتحدث تحولا في النظام الضريبي من خلال زيادة نسبة الضرائب غير المباشرة، وتقليص نسبي لمساهمة الضرائب المباشرة التقليدية؛ وتنتهي عند المجتمعات المتقدمة[2]، حيث جباية متقدمة يطبعها هيمنة الضرائب المباشرة الداخلية كدخول الأشخاص والشركات[3].

أما "كولم وهيلزنر" فيصف مراحل هذا التطور في ثلاث مراحل فقط، أما "موسغراف" فيشير إلى أن الضريبة مرت بمرحلتين فقط هما المرحلة البدائية والمرحلة المتقدمة. وهكذا فرغم الاختلاف القائم بين الباحثين حول مراحل تطور الضريبة، فإن الجميع يتفق على الأهمية الكبرى لتأثير التنمية الاقتصادية على الضريبة[4].

لكن ورغم ذلك، فإن تحقق هذا النوع من التحليل يثير بعض الأسئلة والانتقادات. فلا يمكن إلا أن نكون مرتابين حول النطاق التوضيحي لنظرية المراحل، والتي تقتضي أن التنمية الضريبية للاقتصاديات النامية يجب أن تتبع خطيا التنمية الاقتصادية، والتي يجب بالضرورة أن تنقل مراحل النمو التي يفترض أن تميز اقتصاد السوق المؤسسة للاقتصاديات الكبرى المعروفة اليوم[5].

فالتحليل الذي يقوم على التنمية بمراحل، يمكن أن يتركنا نعتقد بتأخر بسيط بين الدول النامية عن الدول المتقدمة. مما يطرح تساؤلات من قبيل:

---

[1]-H.H. HINRICHS, A general theory of tax structure change during economic developpement, Cambridge, Harvard Law Scool, 1966.

[2] - BELTRAM Pierre, les systèmes fiscaux, op.cit..

[3]- Mohamed RAHJ, stratégie de la reforme fiscale au Maroc.., op.cit., p.48.

[4]- عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص35.

[5]-Bernard BOBE et Pierre LLAU, Fiscalité et choix économiques, op.cit., p.7.

وفي هذه الشروط هل الدول النامية تعتبر مساوية دوليا لتجارب الدول الرأسمالية الصناعية؟

هل يمكن لها بالضرورة إتباع المسار الذي اتخذته الدول المتقدمة؟

فالتجارب المستخلصة من طرف الدول في طريق النمو، والتي أسست سياساتها التنموية عبر النمو بمراحل، لا تمكننا من الجواب بالإيجاب عن الأسئلة السابقة. كما أن هناك انتقادات لهذه المقاربة، فلا ينبغي أن تتخذ في الحسبان العلاقات بين مختلف العناصر المكونة للاقتصاد النامي فقط. بل يجب أن تضع أيضا في الحسبان العلاقات بين بنيات الاقتصاد الدولي، وإشكالات التخلف والهيمنة.

فعبر هذه العملية يمكن إبراز الأسباب العميقة للتخلف، نشأته، إشكاله ونتائجه.وبالتالي تمكن أيضا من تحديد متطلبات تنمية حقيقية عبر: تنظيم اقتصادي واجتماعي جديد، تراكم وطني للرأسمال، دور مهم ومهيمن للدولة...، ففي إطار استراتيجية جديدة للتنمية يمكن أن نتدخل بإصلاح ضريبي ذو طابع إرادوي[1].

وهذا ما يذهب إليه "بالترام" من خلال تأكيده على أنه بعد تجاوز الدولة مستوى معين من التطور الاقتصادي تتخلى الحتمية الاقتصادية عن ضغطها على الأنظمة الضريبية[2] حيث يصبح المشرع أكثر استقلالا في تحديد التركيبات الضريبية التي يعتبرها مناسبة. ويفسر ذلك على أنه في المرحلة البدائية للتنمية يكون هناك غياب للتنوع في الضرائب، كما يقل وجود المادة الخاضعة للضريبة، وذلك يحدد بصفة آمرة أشكال الضرائب المطبقة كالضرائب العقارية، والضرائب على الرؤوس، والضرائب على الأبواب.

[1]- Mohamed RAHJ, stratégie de la reforme fiscale au Maroc, op .cit., p.49.
[2]-ibid.

وعلى العكس من ذلك فإن التنمية الاقتصادية تضاعف من وجود المادة الخاضعة للضريبة وتجعلها أكثر تنوعا، كما أن المشرع عندما يضمن المردودية فإنه يضع ضرائب توجيهية تحقق أهدافا اقتصادية واجتماعية وسياسية[1].

كما يتأثر الهيكل الضريبي[2] بعدد من المحددات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛ فالمحددات الاقتصادية وأسلوب التنمية على الخصوص، تلعب دورا رائدا في تشكيل الهيكل الضريبي، وتعتبر القاعدة الرئيسية التي تنبثق عنها بقية المحددات، وهكذا نجد أن الهيكل الضريبي يتأثر من جهة بالإنتاجية الاقتصادية، ومن جهة أخرى بأسلوب الإنتاج.

وقد أكد "موريس لوري" على قانون ضريبي مهم، يتمثل في الارتباط الوثيق القائم بين المقدرة الضريبية للأمة والإنتاجية الاقتصادية[3]، فالجباية في هذا الإطار تقوم على العناصر الاقتصادية التي تستقر عليها، والتي تشكل المادة الخاضعة للضريبة. فطبيعة وأهمية هذه العناصر تحدد بشكل آمر أشكال وحدود الاقتطاعات الممكنة، كما أن التنمية الاقتصادية تضاعف من وجود المادة الخاضعة للضريبة وتجعلها أكثر تنوعا.

وهكذا عندما يرتفع الدخل الوطني ويزداد عدد المكلفين بالضريبة، فإن قسما من هذه الموارد ستخضع للضريبة على الدخل، كما أن مردودية الضرائب على الإنفاق تتزايد عقب تضاعف المبادلات وارتفاع القيمة المضافة للمنتجات المتبادلة. كما أن نسبة المداخيل الضريبية إلى الدخل الوطني الإجمالي تكون مرتفعة في الدول المتقدمة اقتصاديا، بينما تنخفض هذه النسبة عادة في الدول السائرة في طريق النمو وفي المجتمعات المتخلفة اقتصاديا، فهذه الأخيرة تتسم بعدم كفاية الناتج القومي لإجراء اقتطاعات ضريبية كافية. وقد أبانت الدراسات حول هذه العلاقة أن هناك ثلاث أصناف من الأنظمة الضريبية انطلاقا من مستوى الدخل الفردي،حيث كان "تانزي" سباقا (1987) إلى إيجاد هذه العلاقة حيث يؤكد أنه بقدر ما ترتفع المعدلات أو الضغط الضريبي ترتفع الدخول. وهكذا نجد الضغط الضريبي يتباين وفق هذه الدخول بين المنخفض والذي يقل

[1]- عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص35.
[2]- يمكن تحديد تعريف الهيكل الضريبي بمجموع الضرائب التي تسود دولة معينة في زمن معين.
[3]-Maurice LAURE, traité de politique fiscal, PUF, 1956, p.p., 186-189.

عن 17 في المائة، والضغط الضريبي المتوسط والذي يتراوح بين 17 و22 في المائة، في حين نكون أمام ضغط ضريبي مرتفع حينما يتجاوز نسبة22 في المائة.

كمانستخلص أن الهيكل الضريبي يرتبط بحجم الدخل القومي وهيكله وطريقة توزيعه، فكلما زاد حجم الدخل وتنوعت مصادره، وازدادت درجة التباعد في مستويات الدخول، وتعددت أنواعها كلما أمكن للأسعار التصاعدية أن تلعب دورا هاما في الهيكل الضريبي[1]، أما إذا كانت الدخول منخفضة ومتقاربة فالضريبة التي تسود حينئذ تكون أقل تصاعدا، وقد تكون نسبية.

ويؤثر أسلوب الإنتاج الاقتصادي المعتمد في مضمون وشكل الهيكل الضريبي السائد، ففي الاقتصاديات الفلاحية تكون مردودية الضريبة ضعيفة جدا مقارنة مع الاقتصاديات الصناعية، كما يصعب فضلا عن ذلك فرضها وتحصيلها إضافة إلى كونها غير مقبولة من طرف المواطنين.

فحساسية المجتمعات الفلاحية للضريبة يمكن تفسيرها من الناحية النفسية على أساس ضعف اندماج العالم القروي في الأنظمة الاجتماعية المركزية التي تلتجئ إلى الإكراه الضريبي[2]، لكن يمكن تفسير هذه الحساسية أيضا من الناحية الاقتصادية على أساس أن الإنتاجية وضعف توفر النقود عموما في الاقتصاديات الفلاحية يجعل الاقتطاع الضريبي الذي يحسب رميا يظهر ثقيل نسبيا[3]، كما أن الاستهلاك الذاتي العائلي الذي يعتبر مهما لدى الفلاحين حتى في اقتصاديات التبادل يقلص من المادة الضريبية إلى درجة يصعب تقييم نسبتها.

كما أن الإنتاج الزراعي يخضع لتناقص الغلة أو تزايد التكاليف بدرجة أكبر من الإنتاج الصناعي، فالمحاصيل الزراعية تعرف تقلبا في أسعارها لأسباب طبيعية

[1]- عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص15.
[2]- Lucien MEHL, Pierre BELTRAME, Science et technique fiscale, paris, PUF 1984, p.441 et suivant.
[3]- Pierre BELTRAME, système fiscaux, op.cit., p.12-14.

واقتصادية الشيء الذي يطبع الدخل القومي للمجتمعات الزراعية بعدم الاستقرار وأنظمتها الجبائية بضعف المردودية.

في حين أن في الاقتصاديات الصناعية، نجد أن التصنيع لا يدفع فقط إلى تزايد الإنتاجية، وإنما يؤدي كذلك إلى تضاعف حجم المبادلات، فتركيز عدد المشاريع وتعميم العمل المأجور يفتح المجال أمام تطور الضرائب شكلا ومضمونا[1]. فكما يؤكد على ذلك "كابرييل أردون" فإنه من السهل التعرف على الأجر من التعرف على الريع الفلاحي[2].

وهكذا، في المجتمعات الرأسمالية الصناعية أو التجارية تتعدد مصادر الدخل، كما يرتفع مبلغ الدخل الفردي، وتنتشر الشركات الخاصة، ومنها شركات المساهمة، ويصبح من الممكن الاعتماد على ضرائب الدخل من العمل ومن رأس المال، أو من تفاعل العمل ورأس المال معا، ويصبح من الممكن أيضا أن ترتفع فئات هذه الضرائب[3].

وللحيلولة دون ارتفاع نفقات الإنتاج، لا يكون من مصلحة المجتمع الصناعي الذي يستورد كثيرا المواد الأولية والسلع نصف المصنعة زيادة الرسوم الجمركية. كما أن استيراد المواد الغذائية، لا يمكنه أن يصبح مصدرا هاما لمداخيل الرسوم الجمركية نظرا لما قد يترتب على ذلك من ارتفاع في نفقات المعيشة، وبالتالي نفقات الإنتاج مرة أخرى.

وتلجأ الدول المتقدمة صناعيا عادة إلى الضرائب على الاستهلاك، إما لموازنة ميزان المدفوعات، أو للحد من التضخم، أو رغبة في تحقيق التوازن في الأعباء المالية بالنسبة لطبقات الدخول المختلفة، إذا تعذر لسبب ما فرض ضرائب مباشرة على أصحاب الدخول المنخفضة، أو زيادة أسعار الفئات العليا لضرائب الدخل.

وهكذا نستنتج أن مستوى الإنتاجية وأسلوب الإنتاج الاقتصادي لهما آثار مباشرة على الهيكل الضريبي السائد، ويطبعانه بخصائص معينة حسب اختلافهما من مجتمع إلى

---

[1]- ibid, pp. 12-14.

[2]-Gabriel ARDANT, histoire de l'impôt, Fayard, 1972, p. 479.

[3]- عبد السلام أديب ، مرجع سابق، ص16.

آخر[1]. فالضريبة، وإضافة إلى أنها تستعمل إراديا كأداة لتوجيه الفاعلين الاقتصاديين، ومن ثم البنى الاقتصادية برمتها، فإن لها آثارا غير مباشرة أو لا إرادية على مختلف الفاعلين والبنى الاقتصادية.

الفرع الثاني: آثار الضريبة على المتغيرات الاقتصادية

إن التدخلية الضريبية على المستوى الاقتصادي تأخذ شكلها إما عبر بعدها الظرفي من خلال الشروط المحددة لواقع الوضعية الاقتصادية ومؤشراتها الأساسية خلال لحظة معينة (من خلال الأمد القصير) وكذا من خلال البعد البنيوي ذو آفاق العمل على المستوى الأمد المتوسط أو البعيد عبر تعديلات للإستراتيجية الصناعية و/ أو التنظيم القانوني للشركات أو مجموعات الشركات[2].

وعلى مستوى الضبط والتنظيم الضريبي، فالتدخل الظرفي عبر الآلية الضريبية تتجلى أهم خصائصه على مستوى النشاط المضاد للتضخم، المساهمة وتنمية الادخار، ثم تشجيع الاستثمار[3].

في حين نجد تمظهرات عدة على مستوى الضريبة والعمل البنيوي، تجد موضوعها أساسا المقاولة والتنظيم الفني والقانوني لها، على المستوى الأمد المتوسط، والبعيد، وتقوم على الاختيارات الاستراتيجية للمقاولة وتأتي ضمن هذه الخيارات: تهيئة التراب والمركزية الصناعية، البحث الصناعي والعلمي، التجارة الخارجية والتواجد التجاري بالخارج، معالجة صعوبات المقاولات..، وهو ما يجعل الضريبة متغيرا مهما ولا غنى عنه في التفكير واتخاذ القرار المالي للمقاولة[4]، وفي دراسة الأوجه المحاسبية والمالية

[1]- نفس المرجع ، ص17.

[2]-Gilbert ORSONI, l'interventionnisme fiscal, op.cit., p.60.

[3]-ibid., p.65.

[4]-Jeffrey MACKIE-MASSON, Do Taxes Affect Corporate Financing Decisions? December 1990 https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1990.tb03724.x

للمقاولة سواء من خلال النظام الضريبي للاندماج أو من خلال نظام مجموعات المقاولات (الشركة الأم وفروعها).[1]

وتتمثل الآثار الأولية للضرائب في مجموعة من الظواهر تنشا عنها وتثير مشكلات تتعلق بعبء الضريبة وانتشارها والتهرب منها[2].

في حين تعد دراسة الآثار الاقتصادية النهائية المباشرة للضرائب من أهم الوسائل التي تساعد المسؤولين على فهم الأوضاع المالية في الدولة وفي الحكم على نجاح السياسة الضريبية القائمة، أو في رسم سياسة ضريبية جديدة تحقق ما فشلت السياسة القائمة بتحقيقه، وذلك نظرا لأن السياسة الضريبية يترتب على تحقيقها أهداف المجتمع، وفي الحقيقة أن آثار الضرائب في هذه المجالات تتوقف إلى حد كبير على مقدارها من جهة وعلى الأوجه التي تستخدم فيها من جهة أخرى ولذلك سنتناول أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار وفي الإنتاج وفي التوزيع[3].

ولقد بدا الاهتمام بدراسة الآثار الاقتصادية للضرائب في الربع الأخير من القرن الماضي، وذلك بعد أن أصبح من أهم واجبات الحكومة رسم سياستها الضريبية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة[4].

ونظرا لتداخل العوامل المؤثرة في النشاط الاقتصادي، فإنه يصعب التوصل إلى تحديد دقيق لآثار الضريبة على هذا النشاط الاقتصادي[5] ولذلك لا يمكن في هذا المقام سوى استعراض مجمل آثار الضريبة على الكميات الاقتصادية الكلية كالاستهلاك والإنتاج والادخار والتوزيع والأثمان بهدف التعرف على المؤشرات العامة لهذه الآثار، ويمكن رصدها على النحو التالي[6]:

---

[1]-Gilbert ORSONI, l'interventionnisme fiscal, PUF, 1995, pp. 125-131.

[2]- محمد جمال ذنيبات، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، عمان، ط1، 2003، ص151.

[3]- مرجع سابق، ص155.

[4]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، الجوانب الاقتصادية والمالية في الميزانية العامة للدولة، مركز البحوث ،الرياض،2014.ص131.

[5]- يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص249 وما بعدها.

[6]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، مرجع سابق، ص131.

1-أثر الضريبة على الاستهلاك

تؤثر الضريبة على الدخل بصورة مباشرة على مقدار الدخل النقدي للمكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب سعر الضريبة، فكلما كان السعر مرتفعا كان تأثيره على مقدار انخفاض الدخل أكبر والعكس صحيح، ويترتب على ذلك أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات، فالمكلفون وخاصة ذوي الدخول المحدودة والمتوسطة يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات وخاصة الكمالية منها ومن ثم يقل الطلب عليها وقد تميل أثمانها نحو الانخفاض. إلا أن هذا القول ليس صحيحا بصورة مطلقة، حيث أن حجم الدخل يحدد درجة التأثر بالضريبة، فالدخل المرتفع (للطبقات الغنية) لا يتأثر كثيرا بالضريبة، ومن ثم لا يقلل من استهلاك هذه الطبقات لأنهم عادة يدفعون الضريبة من مدخراتهم، أما الدخل المنخفض (الطبقات الفقيرة والمتوسطة) فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة إذ يقلل من استهلاك هذه الطبقات وخاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن.

كما تؤثر الضريبة السلعية بصورة مباشرة على مقدار الدخل الحقيقي، من خلال أثر سعر الضريبة على مستوى الأثمان، حيث ينخفض الدخل فتنخفض كمية الاستهلاك من السلع، ويتوقف ذلك على درجة مرونة الطلب على هذه السلع، فالسلع ذات الطلب المرن(السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن (السلع الضرورية كالأدوية والمواد الغذائية)[1].

ومن جهة أخرى، يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية، فإذا جمدت الدولة حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو النقصان، أما إذا استخدمت الدولة حصيلة الضرائب في طلب بعض السلع والخدمات فإن نقصان الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة[2].

---

[1]- مرجع سابق، ص131.
[2]- نفس المرجع، ص132.

إن دراسة أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار، أي أثر ذلك على دخل الفرد تقتضي أن ندخل في الاعتبار بادئ ذي بدء بالمتغيرات التي تحدد كلا منها التحليل المالي على ما هو معلوم إلا أن الاستهلاك يتوقف على عاملين هما : حجم الدخل والميل للاستهلاك، ولما كان الادخار هو الجزء الذي لم يستهلك من الدخل فإن معنى ذلك أن العوامل التي تحدد الاستهلاك تحددها الادخار.

وعليه فإن الادخار يتوقف على حجم الدخل والميل للاستهلاك، فالميل يساوي واحدا صحيحا منقوصا من الميل للاستهلاك حيث اللااستهلاك هو الميل للادخار، وتؤثر الضرائب المفروضة على دخول المكلفين على حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات وذلك من خلال أثرها على مستوى الأثمان ويبرز هذا التأثير في أن الضرائب بانتقاصها من الدخول تدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات لاسيما السلع الرفاهية، فيقل طلبهم عليها وتتجه أثمانه إلى الانخفاض؛ على أن الطلب على السلع والخدمات لا يقل بنسبة واحدة، بل يتفاوت من سلعة لأخرى وفقا لدرجة مرونة الطلب عليها، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها نتيجة الضرائب أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن التي لا يستطيع المكلفون الاستغناء عنها إلا في أضيق الحدود، علاوة على ذلك، فإن مدى تأثير استهلاك الأفراد للسلع بالضرائب يتوقف من ناحية أخرى على درجة مرونة طلب الطبقات التي تقع عليها الضريبة، فالضرائب التي تصيب الأغنياء خاصة (كالضرائب المباشرة التصاعدية) لا تقلل من استهلاكهم فيدفعونها من مدخراتهم أما التي تصيب الفقراء كالضرائب غير المباشرة حيث تقلل من استهلاكهم للسلع وعلى الأخص السلع ذات الطلب المرن[1].

ومهما قيل عن التناسب العكسي لهذه الضرائب فيما يخص الدخول فإنه من المقرر في هذا المجال أنها تنقص من المقدرة الاستهلاكية لأصحاب الدخول المنخفضة بمقدار ما تستقطعه من دخول هذه الفئات ولذلك فإنها تقلل من حجم الاستهلاك في الاقتصاد القومي ككل طالما هذه الفئات تمثل أغلبية السكان.

[1]- محمد جمال ذنيبات، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص155.

يتضح مما سبق، أن أثر الضرائب على استهلاك الطبقتين المشار إليهما تتناسب عكسيا مع حجم الدخول الإجمالية في كل منهما، ومن ناحية أخرى يتوقف أثر الضريبة على الاستهلاك، على ما تفعله الدولة بالمتحصل من الضريبة، فإذا استخدمته في طلب بعض السلع والخدمات فإن نقص استهلاك الأفراد الناتج عن فرض الضريبة قد يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة، أما إذا لم تحصل الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو النقصان[1].

2- أثر الضريبة على الإنتاج

تعمل الضرائب غير المباشرة على حماية الإنتاج المحلي وتصريفه من خلال رفع أسعار الضرائب الجمركية على السلع المستوردة، فيعمل ذلك على إقبال الأفراد على شراء السلع المصنعة محليا. ومن ثم فإن زيادة الطلب ستعمل على زيادة الإنتاج، كما قد تؤدي الضرائب على السلع المحلية إلى آثار توسعية في الإنتاج من خلال ما يعرف بالضريبة المحفزة، إذ يلجأ المنتجون وتدفعهم رغبتهم في المحافظة على دخولهم السابقة قبل فرض الضريبة، إلى خفض نفقات الإنتاج وإلى رفع الإنتاجية، ومن ثم التوسع في الإنتاج، ويتوقف ذلك على عوامل عديدة منها درجة مرونة جانبي الطلب والعرض. أما ضرائب الدخل المرتفعة فلها آثار سلبية من شأنها إضعاف حوافز العمل والإنتاج لدى الأفراد، في حين تعمل الضرائب المعتدلة على زيادة إنتاجهم لتعويض ما يلحق بدخولهم من نقص نتيجة الضريبة.

وحيث أن الضريبة تؤثر في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخول المنخفضة والمتوسطة، وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان، كما يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية، فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار، والضرائب قد تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة، لأن أعباءها تقع على دخل الطبقات الغنية بصورة أكبر، ولأن الطلب على رؤوس الأموال الإنتاجية يتأثر بمقدار الربح المحقق، فإن

[1]- نفس المرجع، ص156.

فرض الضريبة قد يؤدي إلى انخفاض الربح فيقل الطلب على رؤوس الأموال المستثمرة، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها، كما قد يؤدي فرض الضريبة إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى الأقل على مستوى العبء الضريبي[1].

وتؤدي الضرائب إلى نقص في الاستهلاك وذلك يقود إلى نقص الإنتاج، ومن المقرر أن الاستهلاك ذو صلة بالإنتاج فإن توزيع الآثار التي تنشئ عند فرض الضرائب بين الإنتاج والاستهلاك يتوقف التغيير فيه اتجاها ومدى، على مرونة الطلب، وعلى انتقال عوامل الإنتاج المستخدمة في الصناعة، ويتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الطلب في عرض وطلب الأموال الإنتاجية، حيث أن عرض رؤوس الأموال الإنتاجية يشترط على الادخار الذي يتصل به الاستثمار، والضرائب تقلل من الدخل وتؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال ولاسيما الضرائب التصاعدية، لأن عبئها يقع على دخل الطبقات الموسرة المدخرة، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تؤدي إلى نقص الاستهلاك لدى الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل، مما يترتب عليها ادخار جماعي تقوم به الدولة، ونلاحظ أن الادخار وإن كان يعد أمرا حيويا بالنسبة لتنمية اقتصاديات الدول المتخلفة، إلا أنه يؤدي إلى ضغط الاستهلاك بصفة عامة في هذه الدول، وهو أصلا منخفض مما يترتب عليه مظالم اجتماعية[2].

3- أثر الضريبة على الادخار

تختلف آثار الضريبة على الادخار بحسب نوع الضرائب:

فقد تعتمد السياسة الضريبية على فرض ضريبة مباشرة على الدخول بأسعار تصاعدية. وهذا يؤدي إلى اقتطاع جزء هام من دخول الأغنياء المرتفعة، وهو ما يحد من مقدرتهم على الادخار. ومن ثم يمكن القول أن هناك أثرا سلبيا للضرائب المباشرة التصاعدية على الادخار. ولذلك فعلى صانع السياسة الضريبية مراعاة إحداث قدر معين

[1]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، مرجع سابق، ص132.
[2]- محمد جمال ذنيبات، مرجع سابق، ص157.

من التوازن بين هدفين أساسيين هما تشجيع الادخار وتحقيق العدالة الضريبية، وذلك عند فرض الضريبة التصاعدية بمستويات معينة.

ويلاحظ أيضا أن فرض ضريبة على الأرباح غير الموزعة في الشركات المساهمة بمعدل أعلى من معدل الضريبة على أرباح الأسهم يؤدي إلى تقليل الأموال الاحتياطية أي الاستثمار الذاتي وزيادة دخول الأفراد نتيجة زيادة التوزيعات، وربما يؤدي إلى زيادة الادخار، كما أن فرض ضريبة على الأموال المودعة في الحسابات الجارية بالبنوك يؤدي إلى توجيه هذه الأموال إلى الاكتناز أو الاستثمار المباشر. ففرض ضريبة على القيم المنقولة يؤدي إلى انخفاض ونقص الادخار وتقليل استعداد الأفراد على الادخار.

أما فرض الضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية، فيؤدي إلى ارتفاع أسعار تلك السلع، ومن ثم يؤدي إلى التقليل من استهلاكها، ومع الانخفاض في استهلاك السلع الكمالية، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الادخار النابع من الجزء الفائض الذي كان مخصصا لاستهلاك السلع الكمالية، وعلى الجانب الآخر فإن فرض الضرائب غير المباشرة على السلع الضرورية يؤدي إلى ارتفاع أسعارها، ورغم ذلك فإن استهلاكها لا ينخفض أو يقل، لأن الطلب عليها غير مرن أو قليل المرونة، وهو ما يؤدي إلى زيادة الدخل المخصص لشرائها ومن ثم يؤدي إلى نقص أو انخفاض الادخار.

ويلاحظ أن أي أثر سلبي على الادخار يؤدي إلى أثر سلبي على الاستثمار، لأن القاعدة في هذا المجال تشير إلى أنه لا استثمار بلا ادخار، فإذا انخفض الادخار انخفض الاستثمار، وإذا زاد الادخار زاد الاستثمار، باستثناء التحول من الادخار في البنوك، إلى الاستثمار في الأوراق المالية، فإذا انخفض الادخار في البنوك أي انخفضت الأموال التي كانت تتجه إلى الادخار في البنوك اتجهت إلى الاستثمار في البورصة مع ثبات العوامل الأخرى[1].

[1]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، مرجع سابق، ص133.

كما أن تأثير الضرائب على الادخار، يتوقف على حد كبير على توزيع استهلاك السلع الخاضعة للضريبة بين مستويات الدخل، مثلما كان القدر الأكبر من الاستهلاك يتحقق في جانب من الأفراد ذوي الدخول المنخفضة أو المحدودة، لذلك ففي حالة فرض الضريبة على السلع التي يستهلكها الغالبية العظمى من الأفراد، فإن آثار الضرائب تتركز، فينخفض الاستهلاك، أما في حالة المنتجات التي يأتي الطلب عليها من أصحاب الدخول المرتفعة ويتوقع أن يرتكز أثر فرض الضريبة على هذه المنتجات فلن يتأثر ادخار هؤلاء بالانخفاض، ومن الواضح من الحالة السابقة أن يقتصر التأثير على الادخار الاختياري والذي يتحقق عند مستويات الدخول العليا دون غيرها، ومن ثم فإن نتائج التحليل المتقدمة تنحصر أهميتها في نطاق هذه الحالة، أما في حالة الادخار الإجباري ومن وسائل تحقيقه فرض الضرائب بصورها المتعددة، فيختلف أثر الضرائب عندما يقل الاستهلاك[1].

4- أثر الضريبة على الأسعار

تقتطع الضريبة جزءا من دخول الأفراد ما يتوقع أن ينخفض الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، ومن ثم يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول، وكذلك الأمر في حالة فرض ضرائب جديدة، حيث تؤدي في الأجل القصير إلى انخفاض أسعار السلع والخدمات، لأن الطلب عليها يقل فتنخفض الأسعار. وهذا الأمر لا يدوم طويلا لأن فرض الضرائب سوف يحدث انخفاضا في المدخرات ومن ثم انخفاض الاستثمار والإنتاج، مما يعني انخفاضا في عرض السلع والخدمات مما يؤدي إلى ارتفاع أسعارها. وفي حالة الضرائب غير المباشرة تكون النتيجة نفسها لأن المستورد أو المصدر أو المنتج أو البائع يضيف مبلغ الضريبة الجديد على سعر السلعة والتي يتحملها المستهلك في معظم الأحيان.

كما يمكن أن تؤثر ضريبة المبيعات بمختلف أشكالها على معدل العائد الصافي الفعلي المحتمل من الفرص الاستثنائية المختلفة من خلال تأثيرها على تكاليف الإنتاج وأسعار بيع المنتجات النهائية، ولأن ضرائب المبيعات تؤثر بصورة مباشرة على

[1]- محمد جمال ذنيبات، مرجع سابق، ص156.

الأسعار، فمن المتوقع أن يصاحب فرض الضريبة أو زيادة معدلها زيادة أثمان المنتجات المستخدمة في الإنتاج كالآلات والمعدات الرأسمالية وأسعار مستلزمات الإنتاج. ومما هو جدير بالذكر فإن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأسعار ليس واحدا، فلكل ضريبة تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقا لظروف فرضها.

فإذا أخذنا في الاعتبار أن الضريبة تؤدي إلى ارتفاع سعر السلعة عن السعر التوازني في السوق فإن ذلك يؤدي إلى أن القطاع الخاص سوف يقلل من إنتاج السلعة التي تتحمل بالضرائب المرتفعة، مما يؤدي إلى تحقيق خسارة تتمثل في عدم استخدام الموارد الاقتصادية الاستخدام الأمثل وهي خسارة بلا مقابل[1].

ومعنى ذلك أن الضريبة تؤدي إلى تشوه في هيكل الأسعار، ومن ثم يؤدي ذلك إلى أن القرارات الإنتاجية للقطاع الخاص لن تكون سليمة تماما لأنها لا تتماشى مع التكلفة النسبية لإنتاج السلع المختلفة، مما يؤدي إلى سوء تخصيص للموارد الاقتصادية ويحول دون الوصول إلى التخصيص الكفء للموارد الاقتصادية.

5- أثر الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي

تستخدم الضرائب عموما في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال معالجة حالة الكساد أو لمعالجة حالة التضخم، وذلك على النحو التالي:

ففي حالة التضخم، يتحدد دور الضرائب من خلال العمل على امتصاص القوة الشرائية الزائدة، أي العمل على خفض الطلب الكلي، ولا يتم ذلك إلا من خلال زيادة الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة. ومن المعروف أن الضرائب متنوعة وزيادة حجم كل منها يؤثر في اتجاه معين، فزيادة ضريبة الدخل مثلا عن طريق زيادة نسبة الاستقطاعات الضريبية سيؤدي إلى انخفاض حجم الإنفاق الاستهلاكي للأفراد والعائلات، مما يؤدي إلى تقليص ملحوظ في الفجوة بين إجمالي الإنفاق القومي(الطلب) وإجمالي الإنتاج القومي (العرض) أي تقليل الفجوة التضخمية.

[1]- يحيى عبد الغني أبو الفتوح، الجوانب، مرجع سابق، ص135.

كما أن زيادة الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات ولاسيما السلع الكمالية يمكن أن تؤدي إلى الحد من إجمالي الطلب على السلع والخدمات بأنواعها المختلفة. إلا أن الزيادة فيها تؤدي لزيادة في الأسعار، لذلك تفضل الضرائب المباشرة عليها عند تحقيق هذا الغرض وهو معالجة التضخم.

في حين أن للضريبة أدوار مهمة على مستويات أخرى في حالة انكماش الاقتصاد وعلى مستوى المقاولة وتوجهاتها الاستثمارية، فإذا كانت الإجراءات المتخذة لمحاربة التضخم تتم من خلال خفض الإنفاق الحكومي وزيادة الضرائب، فإن حالة الانكماش تتم معالجتها بإجراءات معاكسة، هي زيادة الإنفاق وخفض الضرائب بهدف رفع الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل، ويتطلب ذلك تخفيض الضرائب المفروضة على الدخول المنخفضة تشجيعا للاستهلاك، وتخفيض الضريبة على أرباح الاستثمارات رفعا للميل الحدي للاستثمار، كما يتطلب رفع الضرائب على الشركات لمحاربة الادخار، ورفع الضرائب على الأرباح غير الموزعة وغير المستثمرة[1].

وما يجب التنبيه إليه هنا، أنه إذا كانت للضريبة دورا مهما في جلب الاستثمارات خصوصا الأجنبية، فإن هذا التأثير يختلف بين الدول المتقدمة عنه بالدول النامية، وهكذا فإذا كانت بالدول المتقدمة تحتل فيها ضرائب الرأسمال والدخول دورا محوريا في اتخاذ قرار الاستثمار، إلا أنها في الدول الصاعدة أو النامية تتطلب معايير أخرى كالاستقرار السياسي وحكم القانون واستقلال القضاء، والبنيات التحتية الأساسية إضافة إلى اليد العاملة المؤهلة...

وهكذا فإن إصلاح النظام الضريبي إذن، لا يمكن أن يقوم بأدواره المحددة إلا بعد معرفة جيدة بطبيعة البنيات الإنتاجية للدولة موضوع الإصلاح، حتى يتسنى تحديد آثار جميع التدابير بالسلب أو الإيجاب على المنظومة الاقتصادية ككل. فالضريبة المثلى ليست تلك الضريبة التي تتصف ببعض الخصائص الشكلية بل هي الضريبة المتلائمة مع بنيات المجتمع الإنتاجية وطبيعة إنتاجه للثروة.

[1]- نفس المرجع، ص136.

المطلب الثاني : موقع الإصلاح الضريبي ضمن أوراش التنمية الاقتصادية بالمغرب

إن المغرب وكباقي دول العالم الرأسمالي، تعكس ميزانيته الوطنية السياسة الماكرواقتصادية للدولة، وتعكس أيضا التوجهات السياسية للقوى الفاعلة في الميادين الاقتصادية، الاجتماعية المالية والبيئية. ومنذ مساءلة دور الدولة بالمغرب ارتباطا بتفاقم وضعية المالية العمومية نهاية السبعينات من القرن الماضي، أصبح هامش تدخل السياسة الميزانياتية جد محدود، وهكذا بعد الإصلاح الاقتصادي والمالي الذي عرفه المغرب مع مخطط التقويم الهيكلي بداية الثمانينات، انخرط المغرب منذ سنة 2002 في إصلاح نظام ماليته العمومية في اتجاه اعتماد التدبير المرتكز على الأهداف عوض التدبير الكلاسيكي القائم على الوسائل، وذلك بموازاة إطلاق إصلاحات هيكلية همت مجالات السياسة الاقتصادية والاجتماعية عبر الأوراش القطاعية الكبرى.

ولمعرفة موقع الضريبة ضمن هذه الأوراش والإصلاحات، نعرج بداية لبنية الاقتصاد المغربي.

الفرع الأول : بنية الاقتصاد المغربي

أدت الأزمة المالية لسنة 2008 إلى إعادة النظر في "أصولية السوق"، فقد اكتشف من جديد عدد كبير من الاقتصاديين، ومن بينهم كبار المدافعين عن المنظومة الليبرالية، فضائل "الدولة الراعية" وسياسات إعادة التوزيع وتشجيع الإقلاع الاقتصادي، وهو ما أدى إلى تبلور خطاب اقتصاد–سياسي، في بلدان الشمال، يدعو إلى العودة القوية للدولة، سواء من خلال آفاق تحررية تبحث الخروج من دكتاتورية السوق ("بوديموس" في إسبانيا، حزب القراصنة في أيسلندا، "سيريزا" في اليونان، الجناح اليساري داخل الحزب العمالي البريطاني) أو مشاريع وطنية تسعى إلى إرساء سياسة انعزالية، تنظر بنوع من الريبة

للاقتصاديات الصاعدة، ومضادة للهجرة ومعادية للمسلمين (سياسة الرئيس الأمريكي دونالد ترامب، حزبUKIP في بريطانيا ومختلف حركات اليمين المتطرف في أوروبا)[1].

وفي اتجاه مقابل شكلت انتفاضات 2011، بمنطقة الشرق الأوسط و شمال أفريقيا، صدمة بالنسبة لاقتصاديي البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، فقد اقترح دوما هؤلاء إلغاء الحواجز الجمركية وتحرير السوق من كل قيد كطريق أمثل لتحقيق الانتقال الديمقراطي بالمنطقة. لكن ومنذ سنة 2011، شرع باحثون من نفس المنظمات بنشر دراسات تعيد النظر في توصيات مؤسساتهم. يتجلى هذا التحول من خلال استعمال بعض المفاهيم مثل رأسمالية المحسوبية لتوصيف السياسات الاقتصادية بالمنطقة. فمثلا، لم يعد ثقل القطاع العام وكثرة التقنينات، الفرضيات الوحيدة لعرقلة التنمية بهذه الدول، بل أصبح ينظر كذلك إلى التدابير التي تمت تزكيتها من طرف المؤسسات الدولية كأحد المسببات الممكنة لغياب التنمية. فسياسات الخوصصة وتبسيط المساطر أمكن احتكارها واستعمالها من طرف أوساط مقربة من دوائر السلطة من أجل مراكمة الثروة.

وبالمنطقة، فإن التدابير الاقتصادية، المتخذة من طرف المجموعات السياسية التي هيمنت على المشهد السياسي منذ سنة2011، لا تندرج في مشروع قطيعة أو على الأقل، إعادة النظر في السياسات الاقتصادية الليبرالية. فالقوى المحافظة التي سيطرت على السلطة بعد 2011 والتي تدور في فلك الإسلام السياسي، لم تذهب بعيدا عن الوصفات القديمة لصندوق النقد الدولي، وهذا هو حال المغرب أيضا، حيث دعمت حكومة عبد الإله بنكيران ما كان خبراء الصندوق يوصون به المغرب ومنذ عقود، كإصلاح نظام المقاصة وإدخال مرونة الشغل في الوظيفة العمومية عبر التعاقد وغيره، و مراجعة نظام التقاعد على حساب الموظفين المدنيين. وهذا ما سيتضح أكثر من خلال تتبع تطور الاقتصاد المغربي وطبيعته.

[1]- Mohamed OUBENAL, présentation, Où va l'économie politique du Maroc ? in Economie politique du Maroc, groupe d'auteurs, revue marocaine des sciences politiques et sociales, hors-série – volume14, avril 2017, pp . 11-14.

الفقرة الأولى: تطور الاقتصاد المغربي

يقودنا البحث في أصول نموذج الاقتصاد السياسي بالمغرب إلى فترة الاستعمار. فقد وضعت الحماية الفرنسية أسس البنية السوسيو–اقتصادية التي لازالت طاغية ببلادنا إلى اليوم. وبالرجوع إلى "باراديغم" التنمية المتبعة من طرف المغرب منذ الاستقلال، يمكننا التمييز بين مرحلتين أساسيتين، الأولى يمكن وصفها بإحلال الواردات أو بالتنمية المحمية، والثانية التي انطلقت بداية الثمانينات والتي تأسست على مبادئ مسلسل واشنطن[1] والتي طبعت عبر إعادة تحويل سياسة الدولة لصالح الانفتاح الاقتصادي.

وهكذا، وبعد الاستقلال وضع ملك البلاد آنذاك الحسن الثاني أسس السياسات الاقتصادية بالمغرب عبر دعامتين: مركزية القطاع الخاص للقيام بدور المحرك التنموي بدلا من الدولة وأهمية الصادرات في تحقيق نمو اقتصادي وطني.وهذه الأسس تبلورت خلال محطتين أساسيتين الأولى منذ الاستقلال سنة 1956 إلى سنة 1980، حيث عرف الاقتصاد نموا سريعا، والثانية انطلاقا من سنة 1980، حيث تراجع النمو[2] نظرا لضعف بنيات الاقتصاد الوطني وظرفية دولية غير ملائمة[3]، وهي الفترة التي انطلق خلالها برنامج التقويم الهيكلي بداية سنة 1983[4].

وعلى مستوى أداء الاقتصاد الوطني خلال هذه المرحلة فيبقى ضعيفا، فتجربة التصنيع عبر إحلال الواردات لم تمكن من تحويل هذه الفرص إلى امتيازات بنيوية وهيكلية؛ فالحمائية غذت أوضاع الريع خاصة في القطاع الثانوي، رغم أن بعض القطاعات (كالنسيج والصناعة الغذائية..) ضمنت خلال عقد السبعينات دورا محركا

[1]- مفهوم "مسلسل واشنطن" أو "توافق واشنطن" خلق سنة 1999 من طرف الاقتصادي "جون ويليامسون"، ويلخص مضمونه كل ما يعتبر كتوافق حالي بين مؤتمر الأمم المتحدة ، صندوق النقد الدولي والبنك العالمي واهم مراكز التفكير العالمي. عشر توصيات سياسية تشكل هذا التوافق تهم إصلاح الاقتصاديات في وضعية صعبة.(الانضباط الميزانياتي، توجيه النفقات العمومية نحو مجالات خلق النمو الاقتصادي ،إصلاح ضريبي يقوم على توسيع الوعاء وتقليص معدلات التضريب، تحرير الأسواق المالية، خلق مكتب أو مؤسسة للصرف ثابتة وتنافسية، تحرير التجارة، رفع الحواجز على الاستثمارات المباشرة الخارجية ومعاملتها بالمثل مع الداخل، الخوصصة، رفع القيود التنظيمية على السلع، حماية الملكية الخاصة :

-Horizons et débats, numéro 22, octobre 2003.

[2]- وصل معدل النمو السنوي إلى 2.7 فقط بين 1988 و 1995.

[3]- تقرير الخمسينية، المغرب الممكن، 2006، ص 141.

[4]- معدل نمو سنوي 2.4 بين 1990-2000.

لمخطط التصدير، إضافة إلى أن أثار برامج التقويم المتبناة من المغرب منذ بداية عقد الثمانينات وعلى الرغم من أنها مكنت من عقلنة النفقات العمومية وصيانة التوازنات الكبرى الماكرواقتصادية، لم تمكن من تقليص وبطريقة ملموسة المشاكل الاجتماعية.

هذه الهشاشة تتمظهر من خلال تأرجح نسب النمو الاقتصادي طيلة عقد الثمانينات، والتي تبقى مرتبطة بالظروف المناخية للبلد. فالجفاف الدوري الذي عرفه المغرب علاقة بالتغير المناخي غير المتوقع، طبع بقوة الأداء الفوضوي والمتقلب لتمظهرات النمو الاقتصادي المغربي.

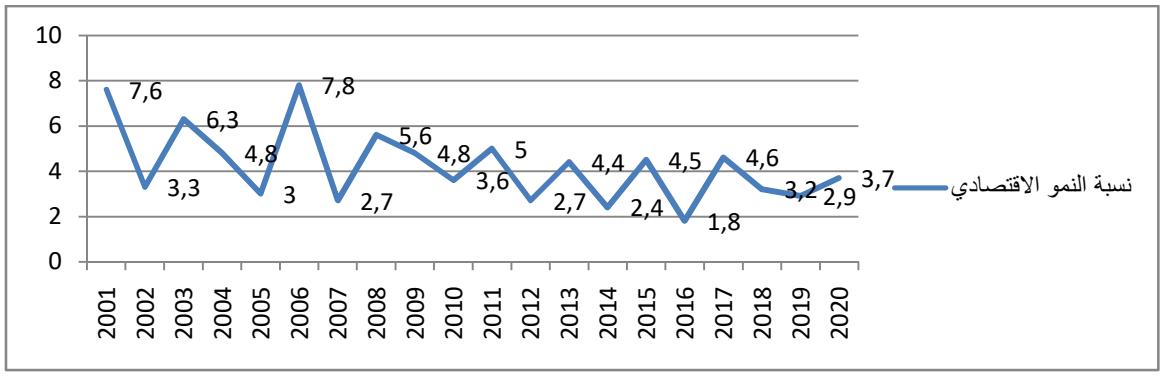
كما أن سياسة انفتاح الاقتصاد الوطني على المحيط الدولي عبر انخراط المملكة في اتفاقيات المنظمة العالمية للتجارة (الكات) بين 1987 و1994، واتفاقيات التبادل الحر مع الاتحاد الأوربي سنة 1995، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 2004، وتركيا سنة 2004 وبعض الدول العربية (مصر، تونس، الأردن، الإمارات العربية المتحدة) سنة 1998، أدخلت المغرب إلى تفكيك تعريفته الجمركية، وإلى عولمة المبادلات في ظل اللامساواة في الثروات بين الدول، مما أدى إلى تفاقم العجز التجاري، وإلى تداعيات أخرى ذات طبيعة داخلية سواء على المستوى الاقتصادي البيئي أو المؤسساتي.

ولم يشكل النموذج الذي سنه حكم الملك محمد السادس قطيعة في هذا الباب، بل هو مجرد تحول داخل نفس التوجهات. بمعنى أن هناك مبادرات جديدة اتخذت من أجل تسريع وتيرة دينامية موجودة سلفا (مشاريع البنيات التحتية، تحرير المبادلات)، وتفكيك الإطار الإستراتيجي الموجود (إبدال المخطط الوطني باستراتيجيات قطاعية)، وإدخال نوع من الحكامة الجديدة أكثر تناغما مع روح العصر، إلا أن هذا حسب البعض يدخل في تناقض مع المبادئ الديمقراطية[1]. فالمشاريع الكبرى المهيكلة التي تضم المخططات القطاعية والمبادرة الوطنية للتنمية البشرية والبنيات التحتية الكبرى تفتقد للديمقراطية سواء من حيث الإعداد أو التقييم أو التقويم أو المسؤولية.

[1] -Najib Akesbi , Economie politique, et politiques économiques au Maroc , in Economie politique du Maroc, revue marocaine des sciences politiques et sociales, hors-série –volume14 –avril 2017.

وهكذا فمنذ بداية سنوات 2000، انطلق النمو من جديد لكن عبر وتيرة تبقى أقل من دول ذات الدخل المتوسط، وهذا ما انعكس على تطور نمو الناتج الداخلي الخام حسب الفرد، حيث يعتبر أضعف من كثير من الدول[1]. وقد انتقل من4.9بين سنوات 2000 و2010، إلى3.7 في المائة بين سنوات 2009 و 2018. لكن وإضافة إلى مستوى النمو المتوسط الذي يطبع الاقتصاد المغربي، فإن الرابط بين النمو والتنشيط القطاعي للشغل، دليل أيضا على لا كفاءة النموذج الاقتصادي للمغرب في إحداث تغيير ملموس، وتعديل البنيات الاقتصادية من أجل تأهيل فروع النشاط التي تستخدم الأطر العليا المؤهلة والحاملة لقيمة إضافية عالية[2].

رسم بياني رقم2: تطور نسبة النمو الاقتصادي من الناتج الداخلي الخام



(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من التقارير المالية والاقتصادية لسنوات 2005-2020، وزارة الاقتصاد والمالية)

في حين على المستوى الاجتماعي، أصبحت السياسة الاجتماعية ومنذ منتصف العقد الأول من هذه الألفية، ترتكز حول برامج تهم الفئات والطبقات الهشة، وهو ما أعطى ظهور مفهوم التنمية الموجهة للفقراء، هذه السياسة التي أصبحت تتغذى ببرامج موجهة لتحقيق أهداف الألفية من أجل التنمية، خصوصا الموجهة لتقليص الفقر. حيث تمتح مجموع هذه التدابير الاجتماعية من البرامج الاجتماعية التي وضعت في دول أمريكا اللاتينية، ك Oportunidades بالمكسيك، والتي تستهدف الأسر التي تحتاج لدعم مالي

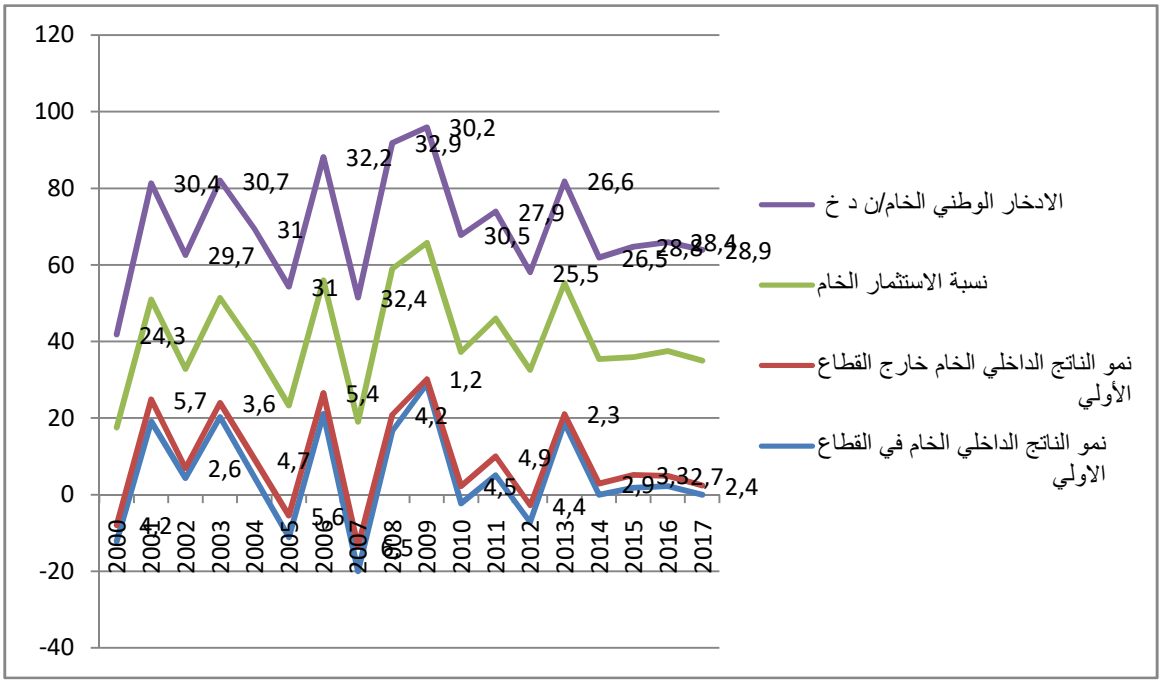
[1]- OCDE, les voies de développement, examen multidimensionnel du Maroc, V1, évaluation initiale, 2017, p.66.

[2]- حسب المركز المغربي للظرفية الاقتصادية.

فيما يخص التدريس والتتبع الصحي والعلاجي، ويدخل في هذا الإطار البرامج التي جاءت مع تيسير، والدعامة الثانية لبرنامج المغرب الأخضر، وخصوصا المبادرة الوطنية للتنمية البشرية، منذ سنة 2005، وحديثا برامج تهم طبقات اجتماعية هشة كالمتقاعدين، الطلبة، الأرامل، الخ[1].

وهكذا تبرز المؤشرات الماكرو اقتصادية خلال العقدين الأخيرين بالمغرب الطابع المتقلب والهش للاقتصاد المغربي.

رسم بياني 3: أرقام حول الوضعية الماكرواقتصادية حسب المحاسبة الوطنية



(Source : Direction des Etudes et des Prévisions Financières, tableau de bord des indicateurs macro-économiques, mai 2015)

فمعدل النمو الاقتصادي الوطني عرف بين 2009 و2018[2]، كمتوسط 3.7 في المائة، ووصلت أعلى نسبة نمو سنة 2011 ب 5، وأدنى نسبة نمو سنة 2016 ب 1.6[3]، ويرجع أساس هذا التغيير في سنة 2011 إلى ارتفاع القيمة المضافة الفلاحية ب 3.5

[1]-OCDE, les voies de développement, examen multidimensionnel du Maroc, V1, évaluation initiale, 2017, p.66.

[2]- حسب أرقام وزارة الاقتصاد والمالية، مع العلم أن هذه الأرقام تبقى مرتفعة مقارنة مع تقديرات مؤسسات أخرى كالمندوبية السامية للتخطيط وبنك المغرب ومركز الظرفية الاقتصادية والبنك الدولي..

[3]- و2.8 في المائة سنة 2018 حسب الميزانية التوقعية للمندوبية السامية للتخطيط.

بالمائة والتي ساهمت بنقطة مئوية في نمو الناتج الداخلي الإجمالي، إضافة إلى تحسن الأنشطة غير الفلاحية والسياسة المالية التوسعية التي عرفتها سنة 2011 من خلال الرفع من كلفة الأجور ودعم المقاصة[1] ارتباطا بالظرفية السياسية والاجتماعية، أما أساس انخفاض النمو سنة 2016 فيعزى إلى انخفاض القيمة المضافة الفلاحية بنسبة 8 في المائة، وهو دليل على هشاشة نموذج النمو المغربي.

أما على مستوى باقي المؤشرات الماكرواقتصادية، نجد أن مستويات التضخم (المقدرة انطلاقا من متغير مؤشر الأثمان حسب الاستهلاك) تبقى مقبولة[2] ومعتدلة وتنضبط للقاعدة الذهبية التي أقرتها اتفاقية ماستريخت عبر التحكم في التضخم في حدود 2 في المائة[3]، في حين أن العجز التجاري يظل مطبوعا بطابعه البنيوي في مستويات مرتفعة، حيث عرف كمتوسط بين سنوات 2007 و2011، 21.2 في المائة من الناتج الداخلي الخام، وكمتوسط بين سنوات 2012 و2018 ما يناهز 19.3 في المائة[4].

أما على مستوى الادخار الوطني فقد انتقل من 30.9 في المائة كمتوسط بين 2007 و2011، إلى 28 في المائة كمتوسط لسنوات 2012 و2018. وهو ما يوازيه تفاقم حاجيات تمويل الاقتصاد الوطني إلى 4.5 في المائة بالنسبة للناتج الداخلي الخام كمتوسط بين 2007 و2011، و9.5 في المائة سنة 2012 لينتقل إلى4.5 سنوات 2016-2018.

في حين أن الاستثمار العمومي يشكل 35.6 في المائة من الناتج الداخلي الخام كمتوسط سنوات 2007-2011، ليستقر في حدود 33 في المائة سنوات 2016-2018،

---

[1]- الميزانية الاقتصادية الاستشرافية الصادرة عن المندوبية السامية للتخطيط، يونيو 2017.

[2]- استقرار الأسعار لا يعني الاستقرار الصفري لكن يعني التحكم في التضخم في مستوى معتدل وثابت على المستوى المتوسط. في المغرب ، يتم حساب التضخم باستخدام مؤشر الأسعار للاستهلاك ، والذي يقيس التغير النسبي في سعر سلة ثابتة من السلع والخدمات التي تستهلكها الأسر المغربية، يتم تقديرها من طرف المندوبية السامية للتخطيط (HCP) على أساس مسح شهري يغطي 17 مدينة في المملكة و 478 منتج و 1067 نوعاً من المنتجات والخدمات.

[3]- في هذا الإطار التضخم الأساسي ورغم توجهه نحو الارتفاع إلا أنه يبقى في مستوى معتدل، لينتقل من 0.8 بالمائة سنة 2016 إلى 1.6 سنة 2017 و 1.9 سنة 2018:

-Rapport sur la politique monétaire ; Document préparé pour le conseil de Bank al-Maghreb, du 20 juin 2017, n° 43 / 2017.

[4]- أرقام مضمنة في التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2018 إضافة إلى مؤشرات الميزانية الاستشرافية لسنة 2018 الصادرة عن المندوبية السامية للتخطيط.

بينما انتقل الدين العمومي من 81,6% من الناتج الداخلي الإجمالي سنة 2017 إلى 82,3% سنة 2018، وشكل معدل المديونية للخزينة 48.8 في المائة كمتوسط سنوات 2007 -2011، و63 في المائة كمتوسط بين سنوات 2012 و 2018.

الفقرة الثانية: طبيعة الاقتصاد المغربي

نعني بطبيعة الاقتصاد المغربي مستوى إنتاجية هذا الاقتصاد من خلال العائدات الكمية لكل قطاع على حدة، وتقوم أهمية هذا التحديد الشمولي على أساس الارتباط القائم بين الاستقطاع الضريبي من جهة ومستوى إنتاجية المصادر الاقتصادية للضريبة من جهة أخرى[1]. فحجم وطبيعة القطاعات الاقتصادية يسهم أكثر في فهم النظام الضريبي الملائم منه عن أدبيات الضريبة المثلى.

وهكذا يمكن إبراز بعض خصائص الاقتصاد المغربي، من خلال مجموعة من العناصر:

فبالمغرب، وخلال العقد الأخير وتحت تأثير العولمة والأزمات المالية والتقلبات المناخية، عرف متوسط النمو توجها نحو الصعود، لكنه بقي دون مستوى الدول الصاعدة (معدل 2.4 بين 1990–2000، 4.9 بين 2000–2010، و 4 بين 2010 و2013) حسب المركز المغربي للظرفية[2].

في حين أن التقدم الاقتصادي والاجتماعي المحرز والذي لا يمكن إنكاره على مدى العشرية الأخيرة، لا يمكن اعتباره كأمر مكتسب بشكل نهائي. فمن حيث العرض، لم تسفر الجهود الهامة في مجال الاستثمار بعد – المبذولة أساسا من قبل الدولة والمؤسسات العمومية– عن مكاسب إنتاجية كبيرة، ولا يمكن تعزيزها بشكل أكبر، ومن حيث الطلب، يعزى النمو أساسا إلى الطلب الداخلي في ظل ارتفاع مديونية الدولة والشركات والأسر المعيشية.

[1]- عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، مرجع سابق، ص36.

[2]-(C.M.C., 2014).

فنموذج النمو القائم على زخم الطلب الداخلي مع ميل قوي نحو استيراد المواد الطاقية، والتي حسب بعض الدراسات– والتي طبعت سنوات 60 و 70 –ساهمت في نقل جزء كبير من أثر المضاعف[1] نحو الخارج، والنتيجة كانت تعاظم العجوزات الخارجية و الميزانياتية.

كما أن الرابط بين النمو والتنشيط القطاعي للشغل، يبقى دليلا على عدم قدرة النموذج الاقتصادي للمملكة في خلق تغيير ملموس،وفي تعديل البنيات الاقتصادية من أجل تأهيل الفروع التي تستخدم أطرا عليا مؤهلة وحاملة للقيمة المضافة. فمؤشرات الشغل والبطالة حسب إحصاء 2014 تقدم أرقاما غير مطمئنة سواء على مستوى البنيات القطاعية أو على مستوى تعبيراتها الاقتصادية. حيث تبرز الدينامية الهيكلية للاقتصاد المغربي ثلاث اتجاهات رئيسية: أولها؛ صعوبة توزيع العمالة غير المؤهلة الناتجة عن ضعف التصنيع بشكل عام على الرغم من النجاح المبهر في بعض القطاعات الناشئة (السيارات، صناعة الطيران، والصناعات الغذائية، والطاقات المتجددة، الخ.)، وثانيها؛ صعوبة توزيع العمالة المؤهلة الناجمة عن بطء رفع مستوى النسيج الاقتصادي، لاسيما طلبات الأطر المتوسطة والعليا، وثالثها؛ صعوبة تخصيص الكفاءات و المواهب التي تؤدي إلى ضعف ديناميكية قطاع المقاولات. وبشكل عام تتسم المقاولات المغربية، بحكم ضعف هيكلتها وصغر حجمها وضعف تدويلها، وبضعف الدينامكية والابتكار[2].

وعلى المستوى القطاعي، تبقى الفلاحة من جهة ضعيفة المكننة و مرتبطة بالتقلبات المناخية غير المساعدة، ومن جهة أخرى قطاع بوزن لا يستهان به في الناتج الداخلي الوطني الخام. حيث يشكل القطاع بين15 و 20 في المائة من الناتج الداخلي الخام للبلد ويشغل بين 3 إلى 4 مليون قروي، بينها 60 إلى 100 ألف منصب في الصناعة الغذائية، كما تبقى مداخيل 80 في المائة من سكان القرى البالغ عددهم 14 مليون نسمة مرتبطة بهذا القطاع.

---

[1]- le multiplicateur

[2]- البنك الدولي، المغرب في أفق 2040، الاستثمار في الرأسمال اللامادي لتسريع الإقلاع الاقتصادي، جان بيير شوفور، موجز عام، ص1.

في حين أن القطاع غير الفلاحي يعاني مشاكل إنتاجية عدة وعبر قيمة إضافية ضعيفة. فالصناعة التي تضم في غالبيتها مقاولات صغيرة ومتوسطة لا تقدم إلا منتوجا ضعيفا يفتقد للتنافسية، فرغم كل المجهودات حول تنويع وجعل القطاع الصناعي في صلب النموذج الاقتصادي، وضعية القطاع الصناعي لم تتحسن بعد لأسباب داخلية وخارجية: فعلى المستوى الخارجي نجد ضعف الشركاء الاقتصاديين للمغرب خصوصا الاتحاد الأوربي، وعلى المستوى الداخلي، الكلفة المرتفعة للطاقة والضغط الجبائي التي تلعب دورا سلبيا على تنافسية المقاولات. فتداخل هذه الإكراهات لا تخلق شروط تحسين الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمملكة[1].

في حين أن قطاع الخدمات، يلعب دور المستقبل من أجل تغطية اختلالات القطاعين الآخرين، وبما يتمتع به هذا القطاع من تفاعل وقبول بالقطاع غير المهيكل[2]. وهو ما يجعل الاقتصاد المغربي اقتصاد مركب وذو واجهتين، قطاع غير مهيكل وقطاع مهيكل، مع وجود روابط بينهما لاستفادة كل منهما من مزايا القطاع الآخر، خصوصا المرتبطة بالتهرب والغش الضريبيين.

ويشمل الاقتصاد غير المهيكل حسب البعض[3]، اقتصاد القبو (المرتبط بالأنشطة المنزلية)، الاقتصاد غير المشروع أو المحظور، والذي يتجلى في السوق السوداء وفي تسويق المخدرات بكل أنواعها[4]. وعلى المستوى الأفقي نجد اقتصاد الريع والمرتبط بتداخل السياسي بالإداري بالاقتصادي، ويتجلى ذلك من خلال الامتيازات، الرشوة، الكريمات والرخص، الصفقات العمومية، حظيرة سيارات الدولة وباقي نفقات الترف العمومية، المقاصة، الإعفاءات الضريبية، التملص والغش الضريبي، تهريب الأموال[5].

---

[1]- AMSE, 9eme congres, Richesse, développement et mondialisation : le Maroc et l'alchimie de l'émergence, 12 juin 2015, rabat, argumentaire, p.6.

[2]- (CMC, 2014).

[3]- محمد شيكر، الاقتصاد المغربي، السياق العام والوضعية والآفاق، دار النشر والتوزيع حنظلة، 2015، صفحات 49-53.

[4]- نفس المرجع، ص49.

[5]- نفس المرجع، ص52.

أما على مستوى التوازنات الخارجية، فيبقى الاقتصاد المغربي اقتصاد تابع ومرتبط بتقلبات الظرفية الدولية وبعجز في الميزان التجاري (تشكل صادرات المغرب لبلدين أوربيين اثنين وهما فرنسا واسبانيا 20 في المائة و22.7 في المائة على التوالي من مجموع الصادرات، وتأتي ايطاليا كبلد ثالث ب 4.4 في المائة فقط)[1]، وسوق داخلية مستوردة بكثرة للمواد المصنعة النهائية في ضل عجز الحسابات الخارجية، واستدانة أصبحت بنيوية.

في ظل أوضاع اجتماعية تتسم بضعف الادخار الداخلي وضعف القدرة الشرائية للمواطن المغربي (فالأجر المتوسط يساوي 10 مرات أقل من نظيره الاسباني)، إضافة إلى اختلالات كبرى على مستوى الشغل والساكنة النشيطة وكفاءة اليد العاملة. فالسكان النشيطين يشكلون 11.5مليون فقط من 35 مليون نسمة، منهم 2.5 مليون امرأة، والغير النشيطين يصل عددهم إلى22 مليون، تشكل النساء ضعف عدد الرجال، أما وضعيتهم في الشغل فتتوزع بين 2.9 في المائة مشغلين، 29.8 مستقلين، 10.2 في المائة أجراء في القطاع العام، 47.6 في المائة أجراء في القطاع الخاص، 6.5 في المائة في المساعدة العائلية 3.1 في مجالات أخرى.

كل هذا جعل مستوى تنافسية الاقتصاد المغربي وقدراته في جلب الاستثمارات خصوصا الخارجية المباشرة، غير سليمة. فهي وإن كانت على مستوى المؤشرات متفوقة نسبيا بالمنطقة، لكنها لا ترقى إلى مستوى اقتصاديات الدول الصاعدة، كما ولا كيفا.

فحسب مقاربة المنتدى الاقتصادي لدافوس[2]، يمكن أن تقوم التنافسية إما على مؤهلات وظيفية، أو على الفاعلية، أو على الخلق والابتكار. والدول التي تقوم على المقاربة الأولى تستعمل الموارد الطبيعية ويدها العاملة كأساس سوقها. أما التي تقوم تنافسيتها على المقاربة الثانية فتعمل على تأهيل عال ليدها العاملة، فالأسواق ذات الفاعلية هي ذات حجم معين لسوقها الداخلي. في حين أن أصحاب المقاربة الثالثة القائمة على

[1]- المندوبية السامية للتخطيط، المغرب في أرقام 2016.

[2]-Voir Annexe 3, Rapport du World Economic de Davos.

الابتكار، لديهم أجور مرتفعة ومن أجل تلبيتها تحاول إنتاج سلع جديدة ومختلفة، عبر تنظيمات بين مقاولاتية.

ويمكننا تصنيف المغرب بين المرحلة الأولى وبداية المرحلة الثانية. وبمعنى آخر بلد يوجد في التجارة العالمية بيد عاملة جيدة في السوق مع بعض التأهيل، وصادرات منتجات مصنعة ذات قيمة مضافة ضعيفة.

فالمغرب ودون إنكار تحسن مؤهلاته الماكرواقتصادية، لكنه يبقى دولة هشة وتابعة، فنموذجه التنموي[1] يعاني من حدود بنيوية، أبرزها؛ ارتباطه وتبعيته للخارج، ضعف تحريك الادخار الداخلي، ضيق السوق الداخلي، حجم الدين الخارجي، مستوى وطبيعة الصادرات وبالتالي حيوية تجارته الخارجية؛ لكن تبقى أهم الحدود التي يعاني منها قدراته في خلق فرص الشغل، والتي تبقى غير كافية سواء على مستوى الكمي أو النوعي، من اجل التمكين من تحسين الشروط الاجتماعية للساكنة وتقليص الفقر.

فالاقتصاد المغربي حسب البعض لم يتشكل عبر تراكمات، بقدر ما تشكل عبر ترسبات، نتيجة الإجهاض المتتالي للمجتمع المغربي، وتراخي نخبته في النهوض به، وإصلاح تشوهاته، وإعطائه من الرونق والبهاء ما يرفع من جاذبيته، وإمداده بما يحتاجه من طاقة لينفذ خارج مجرة التخلف[2]، ومن هنا تأتي ضرورة إعادة صياغة هذا النموذج، حتى يعتمد المغرب عليه من أجل الرفع من جاذبيته، وهذا ما دفع عاهل البلاد إلى الاعتراف بأن "النموذج التنموي للمملكة أصبح غير قادر على تلبية احتياجات المواطن المغربي"[3]، وحث العاهل المغربي الحكومة التي يرأسها سعد الدين العثماني على إعادة النظر في هذا النموذج، والمبادرة من أجل تجاوز العقبات التي تعرقل تطور النموذج التنموي الوطني وتقديم الحلول للاختلالات التي تحد من فعاليته. كل ذلك، مع التشبث بمبادئ الديمقراطية التشاركية، حيث تجد الكفاءات من جميع الآفاق والقوى الحية للأمة مكانها، إلى جانب ممثلي المؤسسات الوطنية.

---

[1]- AMSE, 9eme congres, Richesse, développement et mondialisation : le Maroc et l'alchimie de l'émergence, op.cit., p.5.

[2]- محمد شيكر، مرجع سابق، ص48.

[3]- خطاب الملك محمد السادس في افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية (دورة أكتوبر 2017).

الفرع الثاني : الإصلاح الضريبي وإعادة بناء النموذج التنموي

إضافة إلى النظام الضريبي المرجعي، والاستثنائي أيضا، عبر ما يعرف بالنفقات الضريبية، تتدخل الدولة اقتصاديا عبر آليات الدعم الميزانياتي أو عبر الضريبة بشكل غير مباشر من خلال آليات أخرى مرتبطة بالمخططات الاقتصادية أو القوانين التي تضع إطارا للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، إضافة إلى قوانين الاستثمار.

ويتجلى تفاعل وترابط الإصلاح الضريبي من خلال الإصلاحات الاقتصادية بشكل كبير، حيث تشكل المخططات القطاعية التي باشرها المغرب منذ بداية الألفية، والنقاشات الدائرة اليوم حول مراجعة النموذج الاقتصادي والتنموي أهم هذه الترابطات.

الفقرة الأولى: المخططات القطاعية

يعرف المغرب سياسات اقتصادية قطاعية كبرى تقوم مقام سياسات التخطيط الاقتصادي، فعوض تبني سياسات عمودية، لجأ صناع القرار الاقتصادي إلى تبني سياسات أفقية تروم تطوير قطاعات اقتصادية عبر مخططات قطاعية تضع صوب أعينها تحقيق أهداف معينة أهمها تحديث الاقتصاد وعصرنته، وتدعيم النمو، وخلق فرص الشغل وتحريك التصدير، وبالتالي دعم الاقتصاد الوطني في مجموعه، وفق أجندة زمنية محددة.

ويمكن إحصاء أكثر من إثنا عشر استراتيجية تم تبنيها[1] بعد صدور تقرير الخمسينية[2]. هذا التقرير الذي شكل المنطلق لإصلاح النموذج الاقتصادي والتنموي، وهكذا نجد المخطط الفلاحي(المغرب الأخضر) والمخطط السياحي (المغرب الأزرق) والمخطط الصناعي (أليوتيس) والذي دعم ببرنامج تسريع التصنيع، إضافة إلى برامج أخرى تهتم بالصناعة التقليدية والصيد البحري والنجاعة الطاقية ..، إضافة إلى الأوراش الكبرى والتي تضم مجال البنيات التحتية الكبرى كالموانئ (الميناء الأورومتوسطي

[1]- المغرب الأخضر، الاستراتيجية الوطنية للإقلاع الصناعي، رؤية 2010 و 2020 للسياحة، الاستراتيجية الطاقية الوطنية، الاستراتيجية الوطنية لتكنولوجيا الإعلام والاقتصاد الرقمي، رؤية 2015 للصناعة التقليدية، الاستراتيجية الوطنية لتنمية التنافسية اللوجيستيكية، استراتيجية رواج للتجارة والتوزيع، استراتيجية التجارة الخارجية، الرؤية الاستراتيجية للتكوين المهني، الاستراتيجية الوطنية للتعليم العالي، برامج خلق فرص الشغل والحماية الاجتماعية .الخ.

[2]- المغرب الممكن، إسهام في النقاش العام من أجل طموح مشترك، تقرير الخمسينية، مرجع سابق، 2006.

لطنجة، ميناء الناظور، تهيئة وصيانة الموانئ الأخرى)، والمطارات، والطرق السريعة والسيارة، إضافة إلى تحديث النقل السككي عبر المشروع المهيكل للخط الفائق السرعة.

أما على مستوى السياسات التي تروم تحقيق التوازن التجاري وتقليص عجز ميزان الآداءات، فقد عمل المغرب على مراجعة اتفاقيات التبادل الحر (الاتفاق الفلاحي مع الاتحاد الأوربي)، والانفتاح على أسواق وشركاء تجاريون جدد (الصين، روسيا)، والرجوع للاتحاد الإفريقي وطلب الانضمام لاتحاد دول إفريقيا الغربية. إضافة إلى التوجه نحو تعديل سياسات الصرف عبر تعويم الدرهم تدريجيا..

وعبر هذه الأوراش تحتل الدولة مركز الصدارة على مستوى الاستثمار، فالاستثمار العمومي يشكل أكثر من ثلث الاستثمارات بالمغرب[1].

ويمكن إبراز أهم الاستراتيجيات القطاعية في التالي:

1-المغرب الأخضر: ويهدف هذا المخطط إلى الاستفادة من الإمكانات التي يختزنها قطاع الفلاحة، والتي تتمثل في أنه يحقق ما بين 15 إلى 20 في المائة من الناتج الداخلي الخام حسب محاصيل الحبوب، ويؤثر بشكل قوي في نسبة النمو وصادرات البلاد، ويعتبر مصدرا أساسيا للدخل بالنسبة ل 80 في المائة من الساكنة القروية، ويوفر أكثر من 4 ملايين يوم عمل للساكنة القروية.

ويهدف هذا المخطط والذي انطلق سنة 2008 إلى تحقيق أهداف طموحة في أفق سنة 2020 منها رفع حصة القطاع الفلاحي في الناتج الداخلي الخام عبر الرفع من قيمته المضافة، وخلق مليون ونصف فرصة عمل جديدة بالقطاع، ومن ثم مضاعفة دخل الساكنة القروية، إضافة إلى مضاعفة الصادرات الفلاحية ذات التنافسية.

ويقوم هذا المخطط على دعامتين الأولى تهم تنمية الفلاحة ذات القيمة المضافة والإنتاجية العالية والموجهة بالأساس للتصدير، ودعامة ثانية تقوم على التأهيل التضامني

[1]- يشمل الاستثمار العمومي إلى جانب الدولة الجماعات الترابية الأخرى والمؤسسات العمومية، كما أن ميزانيات الاستثمار بالميزانية العامة يصل أيضا إلى الثلث.

للنسيج الإنتاجي الفلاحي. ويوازي هذه الدعامات عمليات أفقية للمواكبة لضمان نجاح المخطط في مراحله الاستثمارية وما بعد الاستثمار، وذلك عبر مجهود استثماري مهم يساهم فيه القطاع الخاص إلى جانب الدولة، وبالأساس عبر الآلية التنظيمية والميزانياتية[1].

2- مخطط أليوتيس: فإلى جانب قطاع الفلاحة تم إطلاق استراتيجية جديدة للصيد البحري تحمل اسم أليوتيس شتنبر 2009. ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق تنمية وتنافسية في قطاع الصيد البحري وتثمين الموارد البحرية بكيفية مستدامة وزيادة الناتج الداخلي لهذا القطاع بثلاثة أضعاف في أفق 2020. ومن أجل إخراج هذا المخطط إلى حيز الوجود تم خلق 3 أقطاب تنافسية كبيرة في طنجة وآكادير والعيون. ويقوم هذا المخطط على ثلاث محاور هي الاستدامة والأداء والقدرة التنافسية من خلال الأقطاب الثلاث.(الاستفادة من النظام الضريبي العام للإعفاءات، الشركات الحديثة النشأة، المناطق الحرة للتصدير، إضافة إلى امتيازات على مستوى تأهيل البنيات التحتية كالمناطق الصناعية والموانئ لاستقطاب الاستثمارات في هذا المجال).

3- المخطط الأزرق 2020: والذي تم إطلاقه في إطار تثمين المؤهلات التي يزخر بها المغرب في مجال السياحة، ويرتكز على مفهوم المحطات الساحلية المندمجة "الذكية" الهادفة إلى خلق عرض مغربي تنافسي على الصعيد الدولي. ويهدف في مرحلته الأولى إلى إعادة تموقع واستكمال المحطات التي تم إطلاقها كالسعيدية ولكسوس وتاغازوت، وإكمال العرض السياحي بمحطات جديدة. كما يهدف إعطاء موقع تفضيلي مميز ومستدام للمحطات مع الاعتماد على منطق السوق، وتتم مواكبة كل هذا بتدابير في مجالات متعددة كالنقل الجوي والتكوين والتسويق، حتى تصبح أكثر جاذبية وتنافسية. ويهدف المخطط إلى مضاعفة حجم القطاع سواء على مستوى البنيات التحتية(الطاقة الإيوائية) أو على مستوى عدد السياح الوافدين أو على مستوى مناصب الشغل..(نظام تحفيزي عام إلى جانب النظام التحفيزي الخاص بهذا القطع)

[1]- من المرتقب أن يصل مجموع الاستثمارات المزمع انجازها 193 مليار درهم تقدر حصة الدولة في 35.5 بالمائة منها إضافة إلى الرفع من موارد صندوق التنمية القروية والمناطق الجبلية ليصل إلى 50 مليار درهم عبر متدخلين عموميين إلى جانب الدولة.

4-الميثاق الوطني للإقلاع الصناعي: والذي تم اعتباره برنامجا تعاقديا تم توقيعه برعاية صاحب الجلالة الملك محمد السادس سنة 2009 بين الدولة والقطاع الخاص من أجل تفعيل الاستراتيجية التنموية بالمغرب[1] والتي تهدف إلى تركيز جهود الإنعاش الصناعي على القطاعات التي يملك المغرب فيها امتيازات تنافسية جلية وقابلة للاستغلال (المهن العالمية للمغرب، كصناعة السيارات والطيران والطاقات المتجددة) عبر برامج تنموية، هذا المخطط الذي سيتم تعزيزه بمخطط تسريع التصنيع(2014-2020) والذي يهدف إلى جعل قطاع الصناعة قاطرة رئيسة للتنمية الاقتصادية خلال السنوات المقبلة.

ويروم المخطط إحداث نصف مليون منصب فرصة شغل في أفق سنة 2020، وزيادة حصة القطاع الصناعي من الناتج الداخلي الخام ب 9 نقاط، لينتقل من 14 إلى 23 في المائة في أفق سنة 2020، فضلا عن تحسين أداء الميزان التجاري.

هذا المخطط الذي سيواكبه استراتيجيات تمويلية مدعومة من الدولة[2] والقطاع البنكي، واستراتيجيات أفقية من أجل تكوين كفاءات القطاع الصناعي، وتشرف عليه لجنة وزارية تسهر على تنفيذ المشاريع وتطبيق الاتفاقيات بين مختلف الشركاء المعنيين، إضافة إلى تخصيص مهام حكامية لتنفيذ هذا المخطط ل"فريق المغرب" « équipe Maroc ».

ويواكب هذه الاستراتيجيات أيضا سياسة هادفة إلى جعل الاستثمار الوطني والأجنبي دعامة إستراتيجية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال وضع العديد من التدابير المؤسساتية والاقتصادية والتشريعية والتنظيمية بهدف تحسين مناخ الأعمال عبر؛ مواصلة إجراءات تبسيط المساطر الإدارية المتعلقة بإنعاش الاستثمار؛ وإحداث الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات والصادرات؛ وتعديل ميثاق الاستثمار (من خلال وضع تحفيزات ضريبية بالنسبة للشركات الصناعية الحديثة النشأة والشركات الكبرى المصدرة...)؛ واستكمال إصلاح نظام الصفقات العمومية وآجال الأداء.، إضافة إلى تقوية

[1]- هذا المخطط يعد امتدادا لمخطط الإقلاع الصناعي الذي تم إطلاقه سنة 2005.
[2]- صندوق عمومي لتمويل الاستثمار الصناعي (صندوق التنمية الصناعية).

الشراكة ما بين القطاعين العام والخاص، وتتبع مشاريع الاستثمار التي تواجه صعوبات، وكذا تحسين الحكامة.

الفقرة الثانية: البحث المتواصل عن نموذج تنموي جديد

بدأ مصطلح النموذج التنموي أو النموذج الاقتصادي[1] مؤخرا يتداول بكثرة في الأوساط السياسية والأكاديمية المغربية، ويرجع الحديث عن هذا النموذج إلى بدايات الفكر الاقتصادي أو مع ظهور الاقتصاد كعلم[2]، مع ماركس وغيره، وهكذا نتحدث عن النموذج الكينزي، والفوردي، والنيوليبرالي، والنموذج الأسيوي، والنموذج السوسيو ديمقراطي بالدول الاسكندينافية..إلخ.

والنموذج التنموي، دائما ما يتعرض للخلط مع مجموعة من المفاهيم، كالنموذج الاقتصادي أو نموذج النمو أو النموذج الاجتماعي، وهي مفاهيم يشملها النموذج التنموي إلى جانب مفاهيم أخرى كالنموذج السياسي والمؤسساتي والمشروع المجتمعي.

وللنموذج التنموي معاني متعددة، لكنها متكاملة وتصب في نفس الاتجاه، فالنموذج كنمط يستند على مرجعية ويعتمد براديغم معين للتأثير في المجتمع ككل، وفي سير الاقتصاد سواء على مستوى الإنتاج أو التوزيع وإعادة التوزيع، وضبط العلاقات الاجتماعية خاصة بين الثلاثي المعني مباشرة بالوضع الاقتصادي، والمكون من العمل والرأسمال والدولة[3]، ولا يجب تحديد المفهوم في إطار ثابت غير متحرك، لكن في اتجاه بناء أو مسلسل يستجمع عناصر مختلفة تشكل متناغمة بناءا نظريا بعديا.

والنموذج التنموي الحالي هو الذي يحاول الإجابة عن الإكراهات والتحديات الجديدة التي يطرحها واقع القرن 21، سواء محليا أو دوليا، كالعولمة والتكنولوجيات الجديدة

[1]- يجب التمييز بين النموذج التنموي ونموذج النمو، حيث يبقى هذا الأخير مرتبط بطبيعة النمو الاقتصادي؛ أي المكونات التي تساهم في تطور اقتصاد معين.

[2]- Charles BETTELHEIM, Modèles de croissance et développement économique. In: Tiers-Monde, tome 1, n°1-2, 1960. La planification de l'éducation et ses facteurs économiques et sociaux. Colloque international de Paris (9-18 décembre 1959), pp. 3-16.

[3]- محمد شيكر، مرجع سابق، ص135.

للاتصال، والانفتاح على الحدود، والتحديات البيئية والهجرة، إضافة إلى المشاكل الداخلية المرتبطة بآفات البطالة والفقر، والتفاوت المجالي وباقي مظاهر تدني مستوى التنمية البشرية.

ويشمل النموذج التنموي مفاهيم عدة، أهمها التنمية المندمجة؛[1] والتي تعني ذلك المسلسل الذي يقوم على ضمان أن كل المجموعات الهامشية أو المقصية سواء بسبب النوع أو العرق أو السن أو الإعاقة أو الفقر مدمجة في مسلسل التنمية.ويرتبط أيضا بما يسمى بالتنمية المستدامة، أي التنمية التي "تجيب عن حاجيات الحاضر دون المساس بقدرات الأجيال القادمة في الإجابة عن حاجياتهم أيضا[2]"، عبر ضمان حماية البيئة والنمو الاقتصادي إضافة إلى العدالة الاجتماعية.

وما يجب التنبيه إليه على المستوى المفاهيمي، هو أن النموذج التنموي يشمل على ثلاث عناصر أساسية؛ أولاها سياسية ومؤسساتية تشكل مدخل هذا النموذج وتقوم حول طبيعة ونمط الحكامة المؤسساتية والسياسية المعتمدة والتي تحدد هوامش تدخل مختلف الفاعلين في صياغة وتنفيذ ومراقبة القرار العمومي، وطبيعة المشروع المجتمعي الذي يأمل الفاعلون حكاما ومحكومين في تحقيقه، في حين أن العنصر الثاني اقتصادي يتشكل من آليات إنتاج الثروة والقيمة الاقتصادية المضافة، وعنصر ثالث اجتماعي يتشكل من مخرجات هذا النموذج عبر الآلية التوزيعية من خلال توزيع الثروة وثمار النمو الاقتصادي وهو ما يعبر عنه بالنموذج الاجتماعي للنموذج التنموي.

ويعتبر نموذج مسلسل واشنطن أبرز هذه النماذج، وهو النموذج المقترح على دول أمريكا اللاتينية لمواجهة أزماتها بداية الثمانينات من القرن الماضي، والذي طبق على

---

[1]- مصطلح التنمية المندمجة développement inclusive ظهر بداية القرن الواحد والعشرين وتم تبنيه من طرف مجموعة من الدراسات والتقارير المؤسساتية. فهو نمو يدمج القطاع الاجتماعي البيئي و العلائقي، والاندماج يحيل إلى كيفية تنظيم الولوج إلى توزيع الموارد الأساسية، ويحيل أيضا إلى تحسين البيئة والمجتمع ورفاهيتهما. وهذا المصطلح يأتي كإجابة من منظور التيار الاجتماعي(السوسيودموقراط) المدافعين عن العدالة الاجتماعية على مصطلح آخر هو التنمية المدعومة والذي يدخل في إطار المقاربة النيوليبرالية ضمن منظومة التفكير الرأسمالي، حيث يعتبر أساس التنمية هو النمو الاقتصادي وفقط؛ انظر :

-Gupta, J., N.R.M. Pouw and M.J. Ros-Tonen, Towards an elaborated theory of inclusive development. European Journal of Development Research, 27(4), (2015), pp. 541-559.

[2]- Rapport de Brundtland (1987), Notre avenir à tous, travaux de la commission des Nations unies pour l'environnement et le développement.

مجموعة من الدول التي كانت تعاني من إكراهات ميزانياتية مرتبطة بتفاقم الديون الخارجية ومن بينها المغرب. هذا النموذج انتهى عمليا سنة 2008، بعد تفاقم العجز الاجتماعي وتزايد القلاقل الاجتماعية والتي وصلت إلى ذروتها مع ما سمي بالربيع العربي سنة 2011.

وبالمغرب، فقد شكل خطاب الملك محمد السادس بحر سنة 2017[1]، تحولا مهما ودعوة مستعجلة لبناء نموذج تنموي جديد، بدل النموذج الحالي الفاشل، والذي "أصبح غير قادر على تلبية احتياجات المواطن المغربي"، معربا عن تطلعه إلى نموذج يعالج نقاط الضعف والاختلالات التي ظهرت خلال السنوات الماضية.

ولقد تفاعل مجموعة من المتدخلين والفاعلين العموميين أفرادا ومؤسسات، مع هذا الخطاب،وهكذا نجد خبراء المركز المغربي للظرفية[2] يؤكدون على ضرورة تبني برديغم تنموي جديد يستحضر ضرورة دولة مطورة[3]، واقتصادا أكثر إدماجا وشمولية وقطاعات إنتاجية أكثر نجاعة.فبالنظر إلى ضعف القطاع الخاص بالمغرب على خلاف التجارب الأسيوية يرى المركز ضرورة قيام علاقة تعاقدية بين الدولة والمقاولات تقوم على تحديد الأهداف ورد الحساب. واعتماد آلية الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص من أجل ضخ الرساميل الخاصة في الاستثمارات المهيكلة عبر آليات الحكامة الجيدة، كما يرى المركز ضرورة التأكيد على السياسة الجهوية وتقليص اختصاصات المركز لصالح الجهات وتمكينها من الأطر البشرية والمالية الضرورية.

كما يدعو المركز إلى ضرورة تجويد قطاع الشغل، فالاقتصاد الوطني يبقى ضعيفا على مستوى خلق فرص الشغل، وتبقى الحلول الكلاسيكية متطلبة حسب المركز كالاقتصاد التضامني بالوسط القروي أو تأهيل اليد العاملة عبر التكوين المستمر. ويدعو

[1]- افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية برسم الولاية العاشرة للبرلمان المغربي.
[2]- الرسالة الشهرية للمركز المغربي للظرفية الصادر بتاريخ 17 يناير 2018.
[3]-« Etat développeur ».
ويرى المركز أن الدولة يجب أن تضطلع بدور المحرك على غرار التجارب الناجحة لاقتصاديات دول شرق آسيا، حيث على الدولة المغربية أن تلعب دور الاستراتيجي الذي يقود النشاط الاقتصادي من خلال تحفيز المقاولات على التصرف وفق الأهداف المسطرة مسبقا.

المركز إلى قطاعات اقتصادية أكثر إنتاجية، فمن أجل تشجيع الفلاحة تبقى الآلية التشاركية مطلوبة بين مختلف الفاعلين؛ مؤسسات حكومية وحدات الاستغلال والساكنة القروية.أما بخصوص الصناعة، فيوصي المركز بالاستمرار في ورش إعادة بناء النسيج الصناعي من خلال برنامج تسريع التصنيع 2014-2020، مع وضع برنامج دقيق للتتبع من أجل تصحيح الاختلالات بالنظر إلى الأهداف المسطرة عبر زمن البرنامج.

في حين ترى المندوبية السامية للتخطيط من خلال تحليل التحولات الهيكلية للاقتصاد المغربي عبر آلية تحليل فضاء المنتج والتشعب الاقتصادي[1]، بأن البنية المثلى وديناميةالنمو الاقتصادي هي في ارتباط ذاتي للقدرات المتاحة داخليا. ويتجاوز هذا المفهوم الإطار التقليدي لتراكم عوامل الإنتاج، ليشمل مجموعة المعارف المندمجة في الاقتصاد، وقدرته على الجمع بينها للتحرك نحو قدرات جديدة. لتخلص إلى أن النتيجة الرئيسية الأولى لهذا التحليل، هو تقارب نمو المغرب نحو محتوى تشعب اقتصاده. إن هذا المحتوى الذي يتسم بالضعف والذي يوجد في حالة تفاقم بفعل تدهور تنوع الاقتصاد المغربي وزيادة انتشار منتجاته مقارنة بالإنتاج العالمي، يفسر إشكالية تراجع النمو الاقتصادي الوطني. وهكذا،من خلال مؤشرات التشعب الاقتصادي يمكن للاقتصاد المغربي أن يصبح أكثر تنافسية، ولكن فقط بالنسبة للمنتجات ذات القيمة المضافة الضعيفة لأنها الأقرب إلى بنيته الحالية. ويعزى ذلك إلى أن المغرب لم يتمكن خلال العقدين الماضيين من تحقيق الاستقرار، إلا في عدد قليل من صادراته، التي في معظمها منتجات أولية، أو ذات محتوى تكنولوجي ضعيف.

ففرص التنويع نحو المنتجات المتطورة علميا وتكنولوجيا تبقى كامنة في اقتصاد المغرب، غير أنه وبناء على هذه الدراسة، فإن 60% من هذه الفرص هي اختيارات غير استراتيجية، ولن تؤدي إلى التحول الاقتصادي. وهكذا، يتعين إعداد إطار لتحديد الاختيارات الاستراتيجية التي ترتكز على القدرات الحالية للاقتصاد وذلك لضمان تنويع

[1]- أحمد الحليمي علمي، المندوب السامي للتخطيط، تقديم للدراسة حول إمكانات تنويع الاقتصاد المغربي والفرص الجديدة لنموه، 6 مارس 2018، الرباط.

مستدام ونمو اقتصادي[1].

أما المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي[2] فيرى أن على المغرب تبني نموذج تنموي جديد يرمي إلى جعل الصناعة ركيزة أساسية من ركائز تنمية البلاد، وذلك عبر إحداث قطيعة جذرية مع الماضي في ما يتعلق بعملية التصنيع سواء على مستوى صياغة الاستراتيجيات أو حكامتها أو تنفيذها، تجاوبا مع الثورة الصناعية الرابعة وآثارها على أنماط وقيم الاستهلاك والإنتاج.

نموذج صناعي يقوم على اعتبار البعد الاجتماعي والبيئي أساسا هاما للعملية، إضافة إلى دور الرأسمال البشري والابتكار، ثم الانفتاح على الإمكانيات التي يتيحها الشريك الإفريقي، وذلك عبر مجموعة من الأوراش تهم حكامة واضحة المعالم ومسئولة، وإعادة إرساء العقد الاجتماعي، وجعل الجهة الفضاء الأمثل للتطوير الصناعي، وتشجيع الاستثمار القائم على الابتكار والخلق والإنتاج[3].

وفي هذا الإطار أيضا يمكن الاسترشاد بالدراسة التي قامت بها الشبكة العربية للمنظمات غير الحكومية للتنمية[4] حول موضوع "معالجة عدم المساواة الاجتماعية والاقتصادية: الحاجة إلى نموذج تنموي جديد"، والتي انصبت حول مناقشة التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه تحقيق التنمية في المنطقة العربية، والنموذج التنموي المأمول بها، حيث تقترح من أجل نموذج تنموي جديد تحولا جذريا في مقاربة السياسات التجارية والاستثمارية، للخروج من النموذج التجاري الذي يهدف إلى تحرير التجارة من أجل التحرير، إلى مفهوم الانفتاح الاستراتيجي، الذي يهدف إلى بناء قدرات إنتاجية وزيادة القيمة المضافة للإنتاج الوطني على المستوى الإقليمي.

---

[1]- نفس المرجع.

[2]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، تغيير النموذج المعتمد من أجل بناء صناعة دينامية في خدمة تنمية مطردة ومدمجة ومستدامة، إحالة ذاتية رقم 30 / 2017، تقرير صادر في نونبر 2017.

[3]- نفس المرجع.

[4]- معالجة عدم المساواة الاجتماعية والاقتصادية :الحاجة إلى نموذج تنموي جديد، الشبكة العربية للمنظمات غير الحكومية للتنمية « ANND »، ورشة عمل إقليمية بشراكة مع اللجنة الاقتصادية لغرب آسيا،(الإسكوا)، والمنظمة العربية للتنمية الإدارية (أرادو) جامعة الدول العربية، ، بيروت 15 و16 يونيو 2014.

إضافة إلى التنبه إلى مخاطر الشراكات بين القطاعين العام والخاص، فيظل ضعف المؤسسات العامة في البلدان العربية، مما يؤدي إلى اختلال التوازن في هذه الشراكات لصالح القطاع الخاص، ويعرض حق المواطن بالحصول على الخدمات العامة للانتهاك، بسبب ارتفاع أسعار الخدمة أو قلة جودتها أو تحميل أعباء مالية ضخمة على الموازنات العامة.

كما تقترح الشبكة أن يشمل النموذج التنموي نظاما ضريبيا محسنا تكون العدالة الضريبية محوره، ويكون عنصرا أساسيا في معالجة حالات انعدام العدالة. ويشمل؛ شفافية المالية العامة، تطبيق الضريبة التصاعدية، مساواة العمل والرأسمال في التضريب، وإلغاء الحوافز الضريبية التمييزية والجنات الضريبية.

وأن يرعى عقدا اجتماعيا جديدا يشمل تغييرا هيكليا في المقاربة والتحول، من مفهوم شبكات الحماية الاجتماعية والمقاربات الاستهدافية والتحويلات النقدية، إلى اعتبار برامج الحماية الاقتصادية عنصرا في إستراتيجية تنموية واسعة تستهدف التغطية الشاملة، وتحقيق العدالة الاجتماعية وإحقاق حقوق الإنسان، مع ضرورة توحيد برامج الحماية الاجتماعية، وضمان المساواة في الخدمات والتغطية للكتل السكانية كلها.

وهو ما يقتضي أيضا الحاجة إلى إعادة النظر في دور الدولة فيما يختص بالعلاقة مع الشركاء الآخرين، من أجل قيادة حوار اجتماعي بين مختلف المكونات الاقتصادية والاجتماعية، بما في ذلك منظمات المجتمع المدني، خاصة أولائك في وضعية هشاشة كالنساء والشباب والأشخاص في وضعية إعاقة.وضرورة زيادة نسبة الإنفاق الاجتماعي من إجمالي الإنفاق الحكومي، في إطار من الحكامة إضافة إلى إعادة هيكلة نظام الدعم.

في حين أن رئيسة الاتحاد العام لمقاولات المغرب مريم بنصالح[1] ترى أن النموذج التنموي الذي يجب التأسيس له هو اقتصاد يضمن في نفس الوقت التنمية الاقتصادية والاجتماعية، جاذب للاستثمارات وذو تنافسية شاملة لكل العوامل وليس فقط للأجور أو

[1]- مداخلة على هامش المؤتمر الدولي المنضم من طرف جمعية المفتشية العامة للمالية بشراكة مع وزارة المالية حول "نموذج النمو من أجل ولوج المغرب لدائرة الدول الصاعدة" المنعقدة بالصخيرات بحر سنة 2017.

المناطق الحرة ذات الاستقطاب المحدد، نموذج يخلق القيمة المضافة المنتجة محليا، يخلق فرص شغل قارة، وهذا لن يتأتى فقط بتطوير المهن الدولية للمغرب ولكن بالمجالات التي تشكل العمود الفقري للاقتصاد اليوم وأساسا السياحة، الفلاحة، الصيد، الصناعة، البناء والأشغال العمومية، العقار، النقل، الخدمات.. وهذا ما سيكفل إدرار الموارد الكافية لتغذية تدخلات الدولة واستثماراتها، وتوفير قاعدة موسعة من الملزمين للتخفيف من الضغط الضريبي وتشجيع التلاميذ النجباء وليس العكس.

نموذج حسب رئيسة الاتحاد يقوم على النمو المدمج، الذي يسهم في خلق فرص عمل بشكل أكبر، ويقوم على الرأسمال البشري وهو ما يتطلب استراتيجيات جديدة على مستوى التعليم والتكوين وتطوير البحث العلمي، ويقوم أيضا على جيل جديد من الإصلاحات، عبر إلتقائية حقيقية بين الشامل، القطاعي والجهوي، اقتصاد يضع البيئة والرأسمال البشري والمجالي أساس انطلاقته.

في حين يرى الاقتصادي المغربي محمد سعيد السعدي[1]، أن النموذج التنموي لم يعرف أي انعطاف رئيسي منذ برنامج التقويم الهيكلي رغم التعديلات المتتالية التي مسته، واليوم كل التحاليل والاقتراحات المتخذة من طرف المسؤولين توجز الإكراهات التي يوجد فيها المغرب على مستوى مشاكل النمو غير المنتج للشغل، للحكامة، للرأسمال البشري. في حين أن مسالة التنمية تقتضي إدخال تغييرات عميقة في بنيات الاقتصاد عبر تشجيع الانتقال من قطاعات ذات مردودية ضعيفة إلى قطاعات ذات مردودية عالية التي تمكن من توزيع أفضل للأجور ولأجور جيدة.

ولتحقيق هذا المبتغى يجب أن نتوفر بداية بما يسمى فضاء سياسي أو فضاء لإنتاج السياسات أو بمعنى آخر هامش حقيقي للتصرف من أجل اتخاذ استراتيجيات للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، تمكن من إشباع أولا حاجيات السكان وليس للإجابة عن إكراهات خارجية مفروضة من طرف الاتحاد الأوربي أو البنك الدولي. وهو ما يتطلب

[1]-Said SAADI, Pour un Etat développeur, investisseur, souverain économiquement, contribution au No de «TEL QUEL, consacre au débat sur le nouveau modèle de développement au Maroc (décembre 2017).

فك الارتباط بالالتزامات التي تكبل هذا الفعل، يتعلق الأمر أساسا باتفاق التبادل الحر الذي يعتبر سلبيا على المغرب على مستوى الميزان التجاري، والصناعات التحويلية وعلى الشغل. ثم الشروط التي يفرضها صندوق النقد الدولي من خلال خط السيولة والوقاية.

في حين أن البديل يقتضي حسب "سعيد السعدي" تغييرا راديكاليا ينطلق من إعادة النظر في البرديغم النيوليبرالي، وتغييره بنموذج تحتل فيه الدولة دورا محوريا، دولة ديمقراطية مطورة وفاعلة في التنمية[1]. دولة تلعب دورا أساسيا في توجيه الاقتصاد وأيضا في الاستثمار في القطاعات المتخلى عنها من طرف القطاع الخاص، و تحرك الموارد الداخلية، دون التفريط في الرأسمال الخارجي، لأنه سيمكن من جلب معارف ومهارات الآخرين ويساعد في ولوج السوق الأجنبي، لكن هذا لا يتم بطريقة تلقائية، بل يجب التوفر على سياسة ضبطية للاستثمارات المباشرة الأجنبية، إضافة إلى استعمال الآلية الميزانياتية والضريبية.

لكن التغلب على واقع التخلف يبقى دائما غير مرتبط بتقنيات التدبير أو إجراءات تهم الشكل، فالتغلب على التخلف يقتضي تجاوز عتبة النوع حتى تلج كل فئات المجتمع التقدم، والتقدم المدعوم ذاتيا. فالأمر إذن يتعلق بتغييرات هيكلية عميقة وإرادة للتغيير: فمعركة التنمية ليست مشكل رأسمال أو موارد طبيعية، بل هي و قبل كل شيء مشكل إرادة، ومشكل سياسي[2].

المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب وحدوده في تحقيق التنمية الاقتصادية

إن سؤال الفعالية الاقتصادية يطرح نفسه بإلحاح عند كل تفكير في الإصلاح الضريبي أو تعديل مقتضيات النظام الضريبي. فأهداف الإصلاح الضريبي حسب مختلف الفاعلين العموميين اليوم بالمغرب، إضافة إلى تمويل الخزينة هو تحفيز النمو الاقتصادي،

[1]- « État démocratique développeur ».
[2] -Mohamed LAHBABI, l'économie marocaine, notions essentielles, T1 : les fondements de l'économie marocaine, éditions maghrébines,1977, p.282.

ولعل هذا ما جاءت به توصيات المناظرة الوطنية الأخيرة حول الجبايات، عبر مجموعة من الاقتراحات تروم تحسين تنافسية المغرب الضريبية عبر استقرار نظامه الضريبي ومقروئيته من جهة، ووضع آليات تدخلية ضريبية من أجل تحفيز الاقتصاد من جهة ثانية.

وتعرف "سوزان، ك. ف" Suzane Quiers Valette، التحفيزات الاقتصادية، بأنها "كل التدابير الخاصة للسياسة الاقتصادية غير الجبرية تسعى من خلال الفاعلين والقطاعات الاقتصادية التي تستهدفها، سلوكا معينا غير مرغوب من طرفهم، أو ليس لهم فكرة تبنيها بداية على الأقل وذلك عبر تبادل امتياز أو امتيازات محددة[1].

ولا يتوقف تطبيق مفهوم التحفيز عند تحليل السياسة الاقتصادية على المعلومات الإحصائية فحسب، بل أيضا على قدرة المحلل على تحديد الاختلافات بين الحوافز والتدابير القريبة منها. ويمكن أن تكون هذه الأخيرة موضوع تصنيفات تختلف بين التدابير ذات الطابع العام، أو الإعانة (أو الدعم)، أو التسهيلات والالتزامات.

فالتدبير الضريبي التحفيزي يمكن أن يؤثر على الاستثمار بطريقة مباشرة على الدخل، الرأسمال التقني أو إنفاق الفاعل الاقتصادي، (وهي تدابير تؤدي إما إلى خفض تكلفة الاستثمار أو إلى زيادة الربح الصافي. وقد تشمل هذه التدابير ثلاث مواد ضريبية هي: الدخل، النفقات أو رأسمال الفاعل الاقتصادي. وفي الحالة الثانية، التدبير التحفيزي الضريبي ينحو نحو الرأسمال النقدي (السيولة) ولا يكون الأثر محسوسا إلا إذا تحول "الرأسمال النقدي" بالفعل إلى رأسمال تقني[2].

[1]-S .Q. Valette, un nouveau concept de politique économique : l'incitation, Hachette, Paris 1978, p8 .cité par Mohamed NMILI, la politique d'incitation fiscale a l'investissement au Maroc, op.cit., p.95.

[2]-Mohamed NMILI, la politique d'incitation fiscale a l'investissement au Maroc, op.cit., p.99.
ولن تؤثر هذه التدابير على تكلفه الاستثمار أو ربحيته. فالغرض منها هو تحفيز الشروط اللازمة. يتعلق الأمر أساسا بتسهيل وتبسيط الادخار، العنصر الضروري لتمويل الاستثمار، مقابل بعض التدابير التي تهدف تشجيع الادخار على الأمد الطويل على شكل تأمين الحياة أو تأمين التقاعد أو تشجيع أنشطة هيئات التحريك الجماعي للقيم المنقولة، انظر:
-Mohamed NMILI, op.cit., p.113.

وفي المجال الاقتصادي هذه الأنظمة الاستثنائية استعملت أساسا من أجل توجيه خيارات الفاعلين وتوجيه النشاط الاقتصادي إلى أنشطة معينة أو مناطق محددة. وهذا ما عليه الأمر في دول صاعدة أو نامية كالمغرب، حيث استعملت هذه التحفيزات الضريبية من طرف الحكومات كآلية مفضلة من أجل تحريك وتنشيط النشاط الاقتصادي، وتعزيز الاستثمار، وزيادة الجاذبية تجاه الاستثمارات الأجنبية المباشرة[1].

ويرجع اختيار هذه الأداة السهلة نسبيا إلى عدة أسباب، منها سهولة استخدامها كبديل للإصلاحات الهيكلية، وعدم اعتماده على ميزانية الدولة. لأن النفقات الضريبية تتمتع بهذه الميزة، حيث لا تشكل تحملا مباشرا لميزانية الدولة. ومع ذلك، حتى لو لم يكن لها تأثير مباشر، فلديها تكلفة ضياع الفرصة من حيث الأرباح الضائعة التي يمكن أن تكون كبيرة. وتبقى شروط فعالية التحفيزات الضريبية مرتبطة بطبيعة الهيكل الضريبي، وبطبيعة تكاليف الاستثمار، ووزن الضرائب داخل تكلفة الاستثمار[2]. وهو ما سنبحثه من خلال بسط أهم مؤشرات التدخلية الاقتصادية من خلال مقتضيات الإصلاح الضريبي(المطلب الأول) إضافة إلى إبراز حدود هذه التدخلية في التنمية الاقتصادية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مؤشرات التدخلية الاقتصادية في الإصلاح الضريبي المغربي

لقد تضمنت سياسة الانفتاح التي عرفها المغرب منذ بدايات الاستقلال، وكذا التعديلات والإصلاحات الهيكلية للاقتصاد الوطني جملة من التدابير التي تهدف إلى تحفيز الإنتاج وتقليص عجز الموازنة، وفي هذا المسعى حظيت السياسة الضريبية بعناية خاصة، حيث أريد لها أن تكون المحفز الرئيسي لبعث الاستثمارات وتشجيع الإنتاج، وإن كانت محاولات الإصلاح بقيت محدودة في الزمن إذا ما استثنينا إصلاح 1984، والذي يبقى على مستوى بنائه وأهدافه العامة مترافقا مع خضوع الاقتصاد المغربي لبرنامج التقويم

[1]- Rachid HASNAOUI, Le système fiscal marocain.., op. cit., p.835
[2]- Mohamed NMILI, op.cit., p.114-115.

الهيكلي، مما غلب على مكوناته الهدف المالي في مواجهة الهدفين الاقتصادي والاجتماعي[1].

لكن أهم التدخلات الاقتصادية عبر الضريبة تتجلى من خلال تنزيل قوانين الاستثمار، أو المخططات الاقتصادية الوطنية. وهكذا إذا كان الإصلاح الضريبي لسنة 1984 واكبه إصلاح منظومة الاستثمار منتصف التسعينات، فإن الإصلاح الضريبي الحالي واكبته مخططات قطاعية مهمة عرفها ويعرفها المغرب ومنذ العقدين الأخيرين، دون إغفال مشروع إصلاح قانون الاستثمار[2] الذي وصل إلى مراحله النهائية.

والتدخلية الضريبية على المستوى الاقتصادي إذا كانت تتبلور على مستوى التضريب، ومن خلال هيكل النظام الضريبي العام أو المرجعي، فإن لها شكلا آخر يتجلى من خلال الإعفاء من التضريب، أي عبر إجراءات عكسية للضريبة، حيث يمكن استخدام هذه الأخيرة في نشاطات اقتصادية أو تشجيع استثمارات محلية أو أجنبية في مجالات معينة، وهي لا تخلو من توليد آثار مالية واجتماعية[3] أيضا.

وتكون الإعفاءات الضريبية مبررة اقتصاديا عندما تقوم بخدمة أهداف اقتصادية محددة ذات النفع العام ضمن شروط محددة تضعها الدولة[4]، لكن قد تمنح هذه الإعفاءات لبعض فئات المجتمع بحكم قوة النفوذ السياسي وليس لمبررات اقتصادية أو حتى اجتماعية، وهو ما يجعل من الضريبة وليدة الواقع بكل مكوناته السياسية والثقافية والاجتماعية والاقتصادية.

والتدخلية الاقتصادية على المستوى الضريبي بالمغرب تطرح الكثير من الملاحظات، سواء على مستوى الآليات المستخدمة، أو على مستوى حجم هذا التدخل و

---

[1]- سعيد جفري، تدبير المالية العمومية بالمغرب، مطبعة أوماكراف، الدار البيضاء، ط 1 ،2009، ص120.

[2]- انطلقت الحكومة في إعداد هذا القانون الإطار منذ سنة 2012، لكنه لم يرى النور بعد .

[3]- محمد فرحي، سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية، عدد 60، 2005، ص63.

[4]- صميم عزيز، التحفيزات الجبائية بالمغرب،السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 3، يناير 2013، ط 1، الرباط، ص4.

طبيعته، أو القطاعات الإنتاجية التي يشملها، إضافة إلى سلوك الفاعل السياسي الميزانياتي بين تقليص وتمديد هذا التدخل.

الفرع الأول: سياسة التحفيزات الضريبية بالمغرب بين التقليص والتمديد

يتضمن النظام الضريبي عدة استثناءات، في شكل إعفاءات كلية أو جزئية، وتخفيضات ضريبية وإسقاطات من القاعدة الضريبية، إلى جانب أسعار تفضيلية، تمنح من خلال النظام الميزانياتي أو الضريبي بغرض تحقيق أهداف معينة، كما أن استعمال العديد من التقنيات الضريبية والمحاسبية يسمح بالاستفادة من امتيازات أخرى، كالمعدلات التمييزية، والتكاليف القابلة للخصم والاستهلاك المعجل، وترحيل الخسائر، ورد الضريبة واسترجاعها..، إضافة إلى اختلاف أساليب وأنظمة الخضوع للضريبة[1].

وأسلوب التشجيعات الضريبية والإعفاءات الضريبية، تشكل النموذج الأمثل الذي تأخذ به مجموعة من الدول من ضمنها المغرب، إذ تعتبر الأسلوب الأكثر استعمالا من قبل السلطات السياسية، فالنظام الضريبي المغربي يتضمن العديد من الإجراءات الاستثنائية، والتي تم سنها من طرف المشرع المغربي، وذلك في شكل إعفاءات وخصوم وتخفيضات الهدف منها تشجيع الاستثمار. ويعتبر البعض أن تعليق الضرائب على القطاعات المشجعة أو إعفاؤها منها، يعني في نفس الوقت تقليصا شاملا في الموارد الضريبية[2] كما يعني أن هذا النقص سيتم على حساب القطاعات غير المشجعة، ومنها على الخصوص الضرائب المباشرة على ذوي الدخل المحدود، والضرائب غير المباشرة المعروضة على المواد الأساسية الواسعة الاستهلاك.

وتشكل الاستثناءات الضريبية نقصا ماليا هاما في الميزانية العامة للدولة، وهي تشبه النفقات العمومية من حيث الانعكاسات التي تخلفها على الميزانية، ولهذا سميت بالنفقات

[1]- صميم عزيز، مرجع سابق، ص7.
[2]- عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص64.

الضريبية[1]. وهي عبارة عن إجراءات تشريعية يدخل بواسطتها المشرع أحكاما استثنائية على المجال الضريبي[2].

فما هو حجم وطبيعة هذه الاستثناءات الضريبية؟ وهل هي آلية موازناتية صرفة تتقلص مع ارتفاع العجز وتتمدد في فترات الرخاء؟ أم هي آلية تدخلية ثابتة تروم تحقيق سياسات اقتصادية إستراتيجية بغض النظر عن الحساب العام الميزانياتي؟

الفقرة الأولى: سياسة التحفيزات الضريبية بالمغرب

النفقة الضريبية، والتي تسمى أيضا تخفيضات ضريبية أو امتيازات ضريبية أو إعانات ضريبية أيضا، تعرف حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[3] ب"جميع المقتضيات التشريعية والتنظيمية والتي بتطبيقها تشكل خسارة في موارد الدولة، وتخفيفا على الملزمين من تحملاتهم الضريبية بالمقارنة مع تطبيق النظام الضريبي المرجعي الخاص بكل ضريبة" وتعرف أيضا ك"نقص أو خسارة في الموارد ناتجة عن تشجيعات ضريبية تعود إلى انحراف وخروج عن النظام العام لضريبة معينة لصالح بعض الملزمين أو بعض الأنشطة الاقتصادية، الاجتماعية، الثقافية والتي يمكن تعويضها بدعم مباشر[4]".في حين يعرفها التشريع الفرنسي[5] بتلك "الإجراءات الاستثنائية التي يتم سنها، وتحدث خسارة في إيرادات الخزينة، وتهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية، أو اجتماعية، أو أهداف أخرى، كما هو الشأن بالنسبة لنفقات الميزانية."

هذه التعاريف يستنبط منهما أربع عناصر أساسية: فالنفقات الضريبية تشكل نقصا في الموارد؛ وذات توجه تحفيزي؛ وناتجة عن الخروج عن النظام العام أو المرجعي

[1]- هذه التسمية تعود للسكريتير المساعد للخزينة الأمريكية StanleySurrey سنة 1967 تحت اسم Tax Expenditures عندما ظهر الوعي بضرورة قياس وتقييم السياسات التحفيزية والتخفيفية الجبائية.

[2]- OCDE, dépenses fiscales, problèmes et pratiques suivie les pays: rapport du comite des affaires fiscales 1984, p.17.

[3] - OCDE (2003)

[4] - Valenduc Christian, Les dépenses fiscales, Reflets et perspectives de la vie économique, 2004/1 (Tome XLIII), p. 87-104. DOI : 10.3917/rpve.431.0087.URL : https://www.cairn.info/revue-reflets-et-perspectives-de-la-vie-economique-2004-1-page-87.htm

[5]- Conseil des impôts, 4éme rapport 1979 statistique et études financières, série bleu. M.E.B. p : 109 et suivantes. Cité par ORSONI, L'interventionnisme fiscal, Op. Cit., p.14.

للضريبة، إضافة إلى وجود إمكانية تعويض أو استبدال النفقة الضريبية بالدعم المباشر أو العكس[1].

وسياسة التحفيزات الضريبية عبر ما يسمى بالنفقات الضريبية، تطرح العديد من التساؤلات وتثير الكثير من النقاش، فهي تخلق نوعا من اللامساواة بين الملزمين، كما أنها مكلفة لميزانية الدولة وتخلق تشوهات في النظام الضريبي[2]، لكن أهم الانتقادات الموجهة إليها تبقى مرتبطة أساسا بالشفافية الميزانياتية؛ فكلفة النفقات الضريبية ليست محددة مسبقا وليس لها حد أقصى عند منحها، في حين أن النفقات الميزانياتية يتم تقديرها مسبقا وتوجد حدود قصوى للمبالغ التي يمكن إنفاقها. وما يفسر أيضا طبيعة هذه النفقة هو غياب إحساس الجمهور بها على خلاف النفقة الميزانياتية، وهو ما يجعلها المجال المفضل لعمل اللوبيات الضريبية. فالمراقبة البرلمانية تقل بكثير بخصوص هذه الآلية عن النفقات المباشرة، كما أنها قد تساهم في إعادة توزيع غير عادلة بين الملزمين[3].

كما أن التساؤلات التي تطرحها الإعانات الموجهة عبر آلية النفقات الضريبية أوسع من النقاش حول الشفافية الميزانياتية. فالتحفيزات الضريبية، هي أولا اتخاذ خيار سياسي بالنظر إلى باقي أهداف الضريبة والتي أهمها التمويل بأقل كلفة. وهي أيضا اختيار الإعانة الضريبية دون آلية الإعانة المباشرة، لأنه في غالب الأحيان الآليتان قابلتان للتعويض. فهذا الاختيار ليس اعتباطا ومن المهم النظر في مزايا وعيوب هذين النوعين من الآليات، وأخيرا يجب دراسة الأثر النهائي للإعانات الضريبية: فكما أن التأثير الاقتصادي النهائي للضريبة يختلف غالبا عن تأثيره الأولي، فإن الأثر الاقتصادي النهائي لنفقة ضريبية ليست بالضرورة مشابهة لأثرها الأصلي، فهي وإن كانت تترجم عبر

[1]- فتقليص الضريبة من أجل قرض عقاري يمكن أن يستبدل بتعويض تملك السكن أو أن خفض الضريبة على القيمة المضافة على بناء المساكن يمكن استبداله بتعويض على البناء. فالسلطات العمومية المكلفة بوضع سياسات الدعم لها الخيار بين الآلية الجبائية والدعم المباشر.

[2] -OCDE, Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, Éditions OCDE, Paris (2010), p.24 :http://dx.doi.org/10.1787/9789264076921-fr.

[3]-Manuel sur la transparence des finances publiques Au-delà du budget principal, 2- Dépenses fiscales, L'INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, www.internationalbudget.org

خسارة للدولة، إلا أنها ذات منفعة مادامت موجهة لدعم قطاعات اقتصادية واجتماعية، تعود بالإيجاب على المنظومة الضريبية مستقبلا.

وبالمغرب، تعرف هذه النفقات، بمجموع الامتيازات الضريبية التي تمنحها الدولة من أجل تشجيع الأشخاص الذاتية أو المعنوية، عبر التخلي طواعية عن جزء من دخولها من أجل تحقيق أهداف محددة، وأثرها على ميزانية الدولة مشابهة للنفقات الميزانياتية المباشرة[1]. وتعرف أيضا كانحراف عن النظام الضريبي المرجعي، إذ يتعلق الأمر بتدابير تحفيزية، تترجم عن طريق تنازل الدولة عن جزء من مداخيلها الضريبية، في سبيل دعم القطاع الإنتاجي أو الاجتماعي[2].

والاستثناءات الضريبية تقع إما على الوعاء المضرب، أو على معدلات التضريب، أو على خزينة المقاولة على شكل تسهيلات أو ديون الخزينة.

فالاستثناءات المتعلقة بالوعاء الضريبي تهم التدابير الاستثنائية والإعفاءات الكلية أو الجزئية إضافة إلى الخصوم والإسقاطات. أما الاستثناءات المتعلقة بالمعدلات الضريبية فتتعلق بالأسعار التفضيلية المخولة لبعض النشاطات. في حين أن الاستثناءات المتعلقة بالتسهيلات المالية فتشمل، الضرائب المؤجلة والمحولة، والإسقاطات التي تباشر بصورة فورية، كما تعتبر الاستفادة من نظام الإهتلاكات التنازلية بمثابة تسهيلات مالية أيضا.

وقد أصبحت النفقات الضريبية محور النقاشات حول السياسات الضريبية بالمغرب حديثا فقط[3]، حيث أدخل المغرب ومنذ سنة 2005 تقريرا حول النفقات الضريبية مصاحبا لمشاريع قوانين المالية، يمكن من إحصاء التدابير التحفيزية في النظام الضريبي والتقييم المتزايد لهذه التدابير، وذلك من أجل إنارة طريق الفاعلين السياسيين (الحكومة والبرلمان) عند اتخاذهم لقراراتهم من أجل تجويدها، إضافة إلى تحسين الشفافية على مستوى المالية

[1]- تقرير حول النفقات الجبائية لسنة 2005، ص 7.
[2]- تقرير النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة ل 2018، ص1.
[3]- هذا النقاش انطلق بالولايات المتحدة الأمريكية كأولى التجارب منذ الستينات من القرن الماضي، مع السكريتير المساعد للخزينة الأمريكية S. Surrey سنة 1967 والذي أطلق عليها اسم Tax Expenditures ، وبفرنسا بالثمانينات من نفس القرن، حيث تمت مناقشة النفقات الجبائية من طرف مجلس الضرائب الفرنسي سنة 1979 وتم اعتماده ضمن أحكام القانون المالي لسنة 1980.

العمومية[1]، وترشيد أحسن للموارد. كما تتضح أهمية هذه النفقات نظرا لنموها عددا، حيث انتقلت بالمغرب مثلا من 337 تدبيرا استثنائيا سنة 2005 إلى 418 تدبير سنة 2018، كما ارتفعت كلفتها أيضا ويتجلى ذلك بوضوح من خلال نسبتها من الموارد الضريبية ونسبتها من الناتج الداخلي الخام، حيث شكلت سنة 2018ما يقارب 17 في المائة مقارنة بالموارد الضريبية، و 3.8 في المائة بالناتج الداخلي الإجمالي.

وتتعدد مناهج تقييم النفقات الضريبية من بلد لآخر، ويتم تقييمها عادة باستعمال منهج الخسارة في الربح، أي مبلغ الضريبة المستحقة إذا ما محونا الامتياز الضريبي، ودون تغيير في السلوك الاقتصادي للملزمين[2]. ويمكن تقييمها اعتمادا على ثلاث نماذج مختلفة[3]:

فقد الربح الأصلي في الموارد: أي مبلغ التقليص (في زيادة) في الموارد الضريبية التي يسببها اعتماد نفقة ضريبية، مع اعتبار أن هذا التخفيض ليس له أي أثر على سلوكات الملزمين وموارد الرسوم والضرائب الأخرى.

الفقد أو الخسارة النهائية للموارد: أي مبلغ التقليص في الموارد الضريبية التي يسببها تبني نفقة ضريبية، باعتبار التغيير السلبي في سلوكيات الملزمين وما يرافقه من نتائج على موارد باقي الرسوم والضرائب.

المقابل بالنفقة: أي مقابل نفقة مباشرة التي يجب تخصيصها قبل الضريبة من أجل الحصول على نفس الأثر قبل الضريبة على دخل الملزمين أو بعد النفقة الضريبية.

ويرتكز منهج تقييمها بالمغرب على تقييم الأنظمة الاستثنائية مقارنة مع نظام فرض الضريبة بالنسبة لمختلف القطاعات الاقتصادية؛ وانطلاقا أيضا من البنية الخاصة بكل

[1]- Abdellatif ZAGHNOUN, La transparence dans l'octroi et la gestion des incitations fiscales :cas du Maroc, OCDE-Paris, le 7-8 février 2012.
[2]- Whitehouse EDWARD. 1999. The tax treatment of funded pensions (English). Social Protection Discussion Paper series ; no. SP 9910. Washington, D.C. : The World Bank. http://documents.worldbank.org/curated/en/653361468766185083/The-tax-treatment-of-funded-pensions
[3]-Dirk-Jan KRAAN, Dépenses hors budget et dépenses fiscales, Revue De L'OCDE sur la gestion budgétaire – volume 4 – N° 1 – ISSN 1608-7151 – © OCDE 2004, p.161.

ضريبة على حدة، سواء فيما يتعلق بأسعار الضريبة أو بالقاعدة الضريبية[1]. هذا المنهج والذي عرف بدوره تعديلا عبر مشروع مراجعة أولية للنظام الضريبي المرجعي وكسنة الأساس سنة 2018، والذي انطلق مع قانون مالية 2019 وسيكتمل خلال التقرير المتعلق بسنة 2021، ويتحدد النظام المرجعي الجديد حسب ثلاث مبادئ أساسية هي مبدأ الطابع العام للحكم، ومبدأ التوجه الضريبي، ومبدأ الممارسة الشائعة على الصعيد الدولي[2].

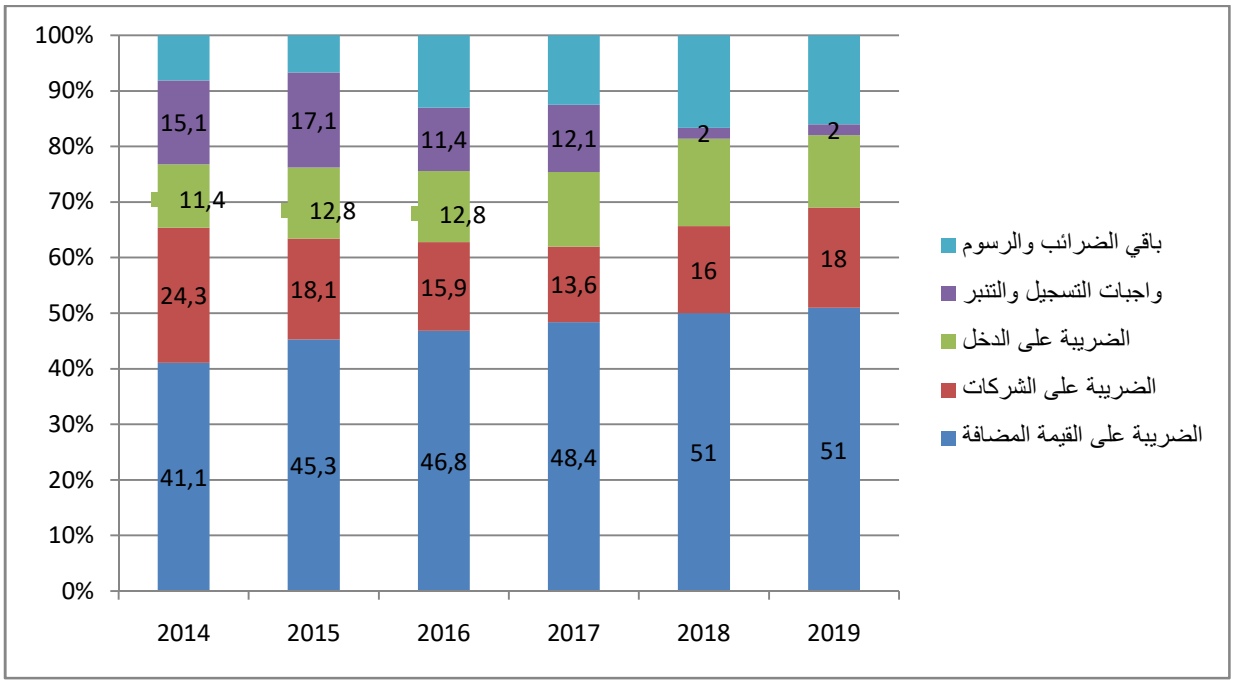
ويجدر التوضيح في هذا الصدد، أن بعض المقتضيات المتعلقة بتخفيف الأسعار أو الأسس الضريبية، والهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي أو الرجوع إلى إجراءات عملية موحدة على الصعيد الدولي، لا تعتبر بمثابة نفقات ضريبية. كما يجب الإشارة إلى ضرورة الحذر عند تفسير توقعات وتقديرات النفقات الضريبية الواردة في تقارير النفقات الضريبية[3]، ففي الواقع لا تشير التقديرات إلى تكلفة التدبير على المدى المتوسط بل التأثير السنوي لكل تدبير على حدة على ميزانية الدولة. ولذلك يشكل كل تقدير قيمة العائدات الضريبية التي تتنازل عنها الدولة من أجل تحفيز ضريبي معين، وهكذا فإن هذه التقديرات لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات سلوك الملزمين، وكذا التدابير التي يمكن أن تتخذها الحكومة والتي لها علاقة بهذه التدابير. ولهذا فإن حذف تدبير معين لا ينجم عنه بالضرورة تحصيل المبلغ المشار إليه في التقرير والخاص بهذا التدبير.

كما أن اختيار التدابير الاستثنائية التي يتم تقييمها مبني على المعلومات المتوفرة، ومؤخرا على الأولويات المعلن عنها في إطار الإصلاح الضريبي[4]. وإضافة إلى هذه الملاحظات فإن تقييم النفقات الضريبية يفتقد إلى طابع ترابي ومجالي، على خلاف النفقات الميزانياتية التي تظهر في التقارير الأخرى المرفقة بمشروع قانون المالية عبر توزيع جهوي.

[1]- تقرير حول النفقات الضريبية الملحق بمشروع قانون مالية 2018، ص42.
[2]- تقرير النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية سنة 2020، ص 4.
[3]- يشير صائغو تقرير النفقات الجبائية إلى هذه الملاحظة في تقاريرهم. انظر مثلا؛ التقرير حول النفقات الجبائية المرفق بمشروع قانون مالية 2017.
[4]- التقرير حول النفقات الجبائية المرفق بمشروع قانون مالية 2017.

وعلى مستوى بنية وطبيعة الإعفاءات الضريبية، نجد، أن الإعفاءات الكلية بالمغرب تتربع على النصيب الأكبر من النفقات الضريبية حيث بلغت سنة 2017 مثلا 69.4 في المائة من هذه النفقات، بما يعادل 23.2 مليار درهم، في حين أن التخفيضات في الأسعار بلغت19.5 بالمائة بكلفة 6.5 مليار درهم، أما الإعفاءات الجزئية أو المؤقتة فشكلت 6.2 في المائة من النفقات الضريبية في نفس السنة.

رسم بياني رقم4: تطور النفقات الجبائية بالنسبة لأهم ضرائب الدولة



(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية لسنوات 2015-2020)

في حين تتوزع هذه النفقات من حيث كلفتها بين أهم الضرائب الأربعة المشكلة للنظام الضريبي المغربي، وتستحوذ الضريبة على القيمة المضافة على النصيب الأكبر ب 16.2 مليار درهم سنة 2017، وهو ما يناهز 48.4 في المائة من النفقات الضريبية، في حين أن الضريبة على الشركات تستحوذ على 13.6 في المائة من كلفة النفقات الضريبية، تليها الضريبة على الدخل ب 13.4، متبوعة بواجبات التسجيل والتنبر ب 12.1 في المائة، وباقي الضرائب والرسوم ب 12.5 في المائة، وتشكل الإعفاءات الكلية في نفس

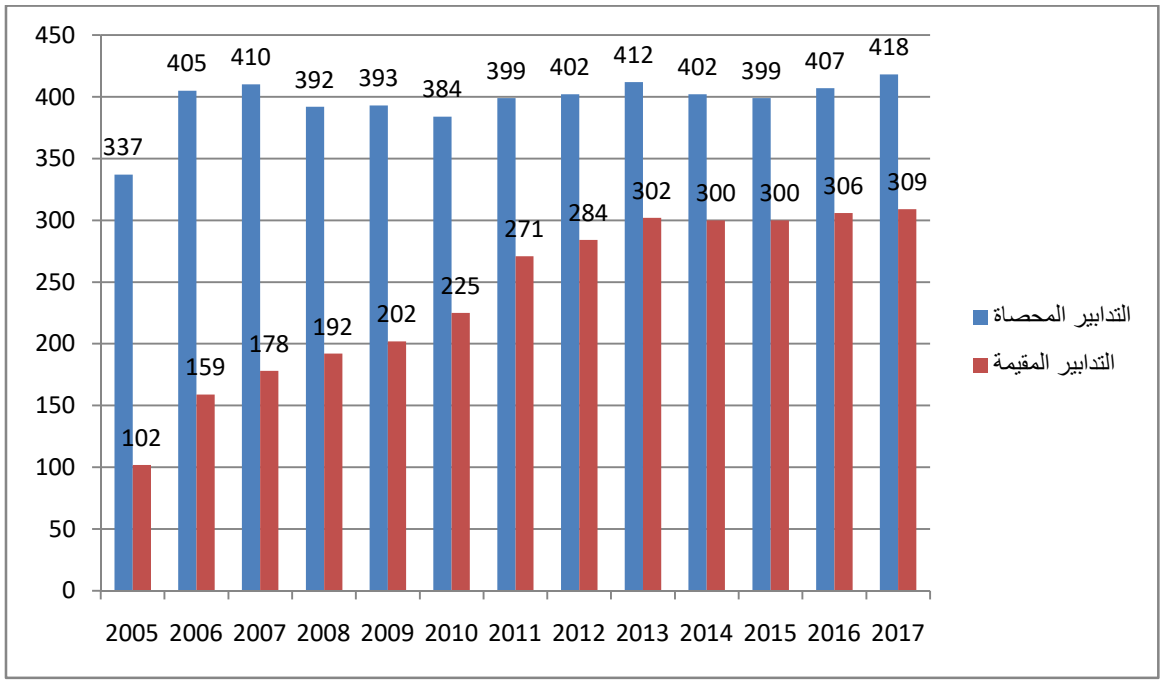
السنة 69.4 في المائة من مجموع التدابير المقيمة بما يناهز 23.2 مليار درهم، متبوعة بالتخفيضات في المعدلات ب 19.5 بالمائة بمبلغ 6.511 مليار درهم.

الفقرة الثانية: التحفيزات الضريبية آلية موازناتية صرفة أم تدخلية؟

إن أهم أهداف الإصلاح الضريبي إضافة إلى فعالية النظام الضريبي على مستوى تحفيز الاقتصاد، نجد الهدف الموازناتي ومساواة الملزمين وتجنب تشوهات النظام الضريبي الذي تخلقه الامتيازات والاستثناءات الضريبية.

وبتفكيك بعض المؤشرات حول الاستثناءات الضريبية سواء خلال العقد الأخير، أو بعد أزمة المالية العمومية التي صاحبت التقلبات الاقتصادية لما بعد الأزمة المالية العالمية، والتي تفاقمت مع التقلبات السياسية بعد الربيع العربي، سيتضح بلا شك صحة أو عدم صحة هاتين الفرضيتين. والمنطلق في هذا هو مدى ترابط حجم هذه الاستثناءات بعجز الميزانية وطبيعة هذه الاستثناءات بالنموذج التنموي المأمول.

رسم بياني رقم5: تطور التدابير الاستثنائية المحصاة والمقيمة

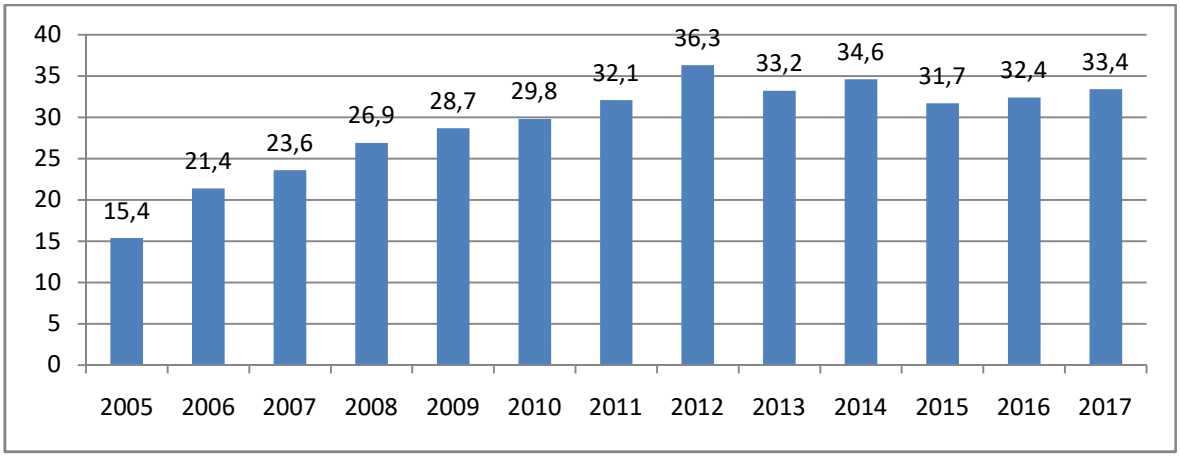


المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بمشاريع قوانين المالية لسنوات 2005-2018

فبتتبع تطور النفقات الضريبية خلال العقد الأخير، يتضح أنها ارتفعت على مستوى عدد التدابير بين سنة 2005 و2006 من 337 تدبير إلى 405، في حين بقيت مستقرة نسبيا منذ ذلك الحين إلى اليوم في حدود 400 تدبير، وبتتبع تطور عدد التدابير الاستثنائية منذ سنة 2005 إلى اليوم، يتضح ارتفاعها من 337 إلى 418، هذه التدابير التي تزيد في التشوهات الضريبية وعدم مقروئيتها لدى الفاعلين الاقتصاديين، لكن تعدد هذه التدابير تبقى ظاهرة عالمية[1] حيث نجدها بدول منضمة التعاون والتنمية الاقتصادية تتفاوت من دولة لأخرى[2]، تفوق بفرنسا مثلا 460 تدبير، ونفس الأمر ينطبق بالدول النامية أو ذات الدخل المتوسط والضعيف، حيث تزداد الرغبة في جلب الاستثمارات الخارجية عبر آلية النفقات الضريبية.

أما على مستوى التدابير المقيمة فقد ارتفعت بالمغرب إلى 302 تدبير منذ سنة 2013 بعدما كانت في حدود 102 سنة 2005، حيث بلغ المعدل السنوي بين سنوات 2005و2012، إلى 200 تدبير مقيم، ليتجاوز 300 تدبير مقيم بعد سنة2013، وهو دليل على المجهود الذي أصبحت تبذله الإدارة الضريبية في إطار الإصلاح الضريبي.

رسم بياني رقم6: تطور النفقات الجبائية المقيمة بمليار درهم



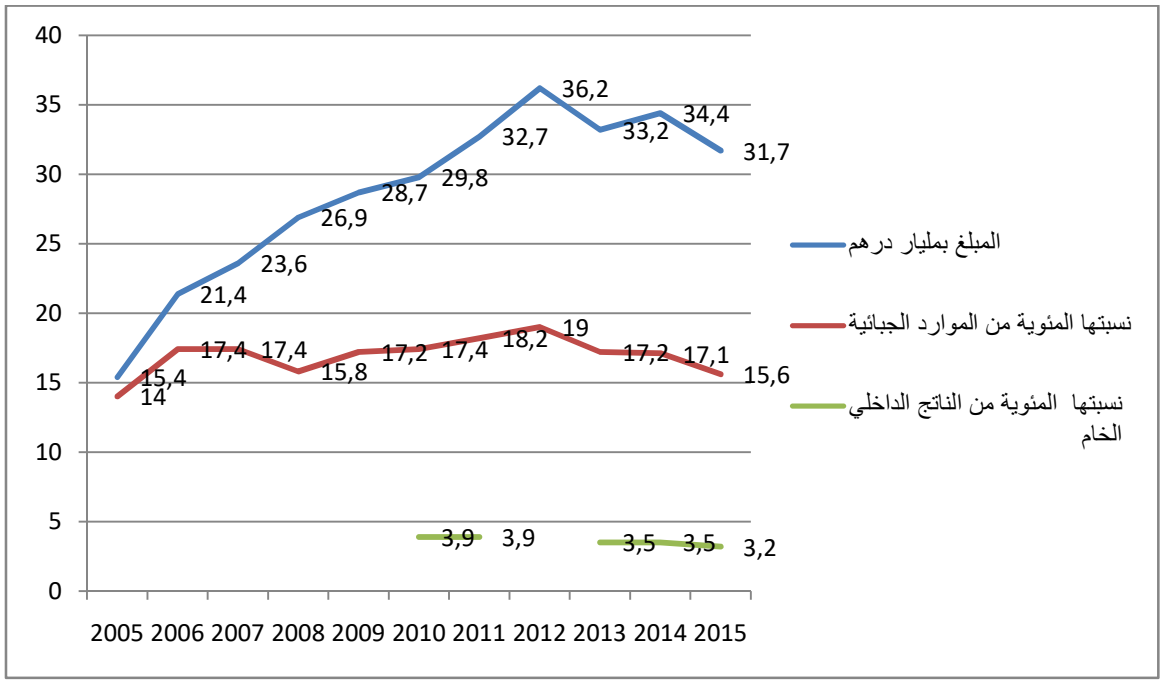
(المصدر: تقارير النفقات الجبائية الملحقة بمشاريع قوانين المالية لسنوات 2005-2018)

[1] -OCDE, Tax Expenditures in OECD Countries, Éditions OCDE, Paris(2010), http://dx.doi.org/10.1787/9789264076907-en.

[2] - فبكندا تشكل 190 تدبير وبألمانيا 90 تدبير وبكوريا 175 وبهولندة 100 اسبانيا 140 وبالمملكة المتحدة 390 وبالولايات المتحدة الأمريكية 170 تدبير وبفرنسا ما يفوق 460 تدبير.

أما على مستوى تطور كلفة النفقات الضريبية فيتضح أنها تجاوزت 30 مليار درهم سنة 2012، عبر تقييم 284 تدبير من بين 402 تدبير محصى، مقابل 22 مليار درهم من أصل 157 تدبير مقيم من بين 386 تدبير محصى كمعدل بين سنوات 2005 و 2008 ، كما يتضح أن مبلغ النفقات الضريبية بقي مستقرا في حدود 32 مليار درهم منذ السنوات الست الأخيرة.

رسم بياني رقم7: تطور النفقات الجبائية مقارنة مع بعض المؤشرات الماكرواقتصادية



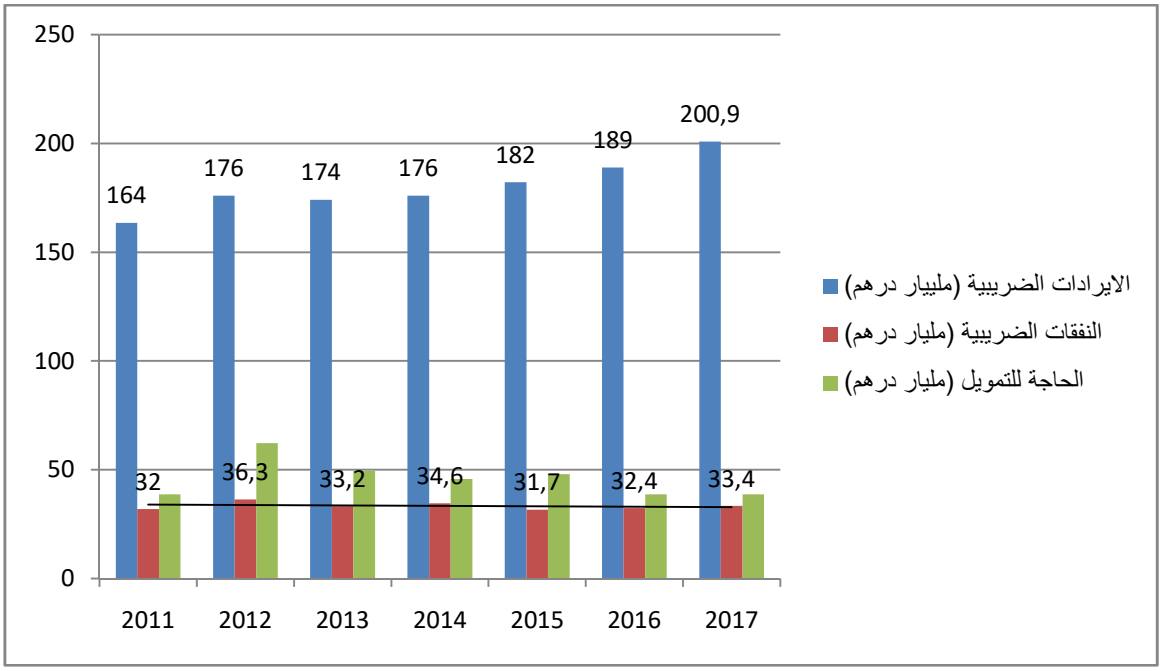
(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من التقارير الاقتصادية والمالية وتقارير النفقات الجبائية المرفقة بمشاريع قوانين المالية لسنوات 2005-2016)

في حين أن نسبة هذه النفقات مقارنة بالمداخيل الضريبية، فتصل إلى نسبة 15 في المائة[1] وتقترب من 3.4 في المائة من الناتج الداخلي الخام[2]، خلال نفس السنوات الست الأخيرة (2012-2017).

[1]- تصل هذه النسبة إلى مستويات مهمة ببعض الدول المتقدمة فبكندا تقارب 44 في المائة ، 35 بانجلترا و 33 بالولايات المتحدة الأمريكية، في حين تصل 15 بالمائة بكوريا، 13 بإسبانيا، 9 بألمانيا، 5 بهولندة :
-OCDE, Tax Expenditures in OECD Countries, Éditions OCDE, Paris(2010) http://dx.doi.org/10.1787/9789264076907-en , P236.

[2]- يتباين مستوى النفقات الجبائية بالمقارنة مع الناتج الداخلي الخام بين دولة وأخرى حتى بين دول متقدمة، وتصل نسبة هذه النفقات ببعض الدول المتقدمة إلى؛ 8.3 بانجلترا، 4 باستراليا، 7 بكندا وأمريكا، 2 بهولندة، وتصل ببلدان نامية وصاعدة إلى 4.49 بالهند،

رسم بياني رقم8: تطور بعض المؤشرات الميزانياتية



(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من التقارير الاقتصادية والمالية وتقارير النفقات الجبائية المرفقة بمشاريع قوانين المالية لسنوات 2005-2018)

وإذا ما قارنا مستوى عجز الميزانية العامة أو الحاجة للتمويل خلال السنوات الأخيرة نجدها تقترب من النفقات الضريبية لتشكل هذه الأخيرة ثلاث أرباع عجز الميزانية، وهكذا بلغت سنة 2013 إلى 49.5 مليار درهم، و45.7 مليار درهم سنة 2014، و48.1 سنة 2015 و41.1 سنة 2016، في حين أن النفقات الضريبية تتأرجح بين رقم 33 مليار درهم خلال هذه السنوات.

وما يجب التأكيد عليه أن قراءة النفقات الضريبية من منطلق ميزانياتي تبقى غير دقيقة لاعتبارات عدة، فالمنهجية البسيطة والمعتمدة أكثر لتقييم النفقات الضريبية، والتي هي "الفقد في الربح" لا تأخذ بعين الاعتبار سلوك الملزمين. وهو ما يجعل مبلغ النفقات الضريبية غير مساو للموارد المرتقبة في حال حذفها[1]، وبالتالي تبقى النفقات الضريبية المقيمة غير ذات أهمية كبرى في استراتيجيات الضبط الميزانياتي. لكن على المستوى

و5 بتركيا، 10 بالصين، 1.7 بتونس، 0.5 بالفلبين، 2.52 بالبانغلاديش، مع ملاحظة أن هذه الأرقام نتيجة لحسابات تستعمل مناهج ومعايير مغايرة في تقييم النفقات الجبائية لهذا فهي غير قابلة للمقارنة بشكل علمي دقيق.

[1]-OCDE, Rôle des dépenses fiscales dans la procédure budgétaire, in les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, Edition OCDE, 2010, p.63.

المبدئي، فسياسات التحفيز الضريبي عبر النفقات الضريبية يجب أن تكون جزءا من سياسات تقليص العجز الميزانياتي، وعلى نفس الحظ من مختلف السياسات العمومية الأخرى، خصوصا برامج النفقات العادية والهيكل الضريبي العام أو المظاهر البنيوية للضريبة[1].

وحسب بعض التجارب الدولية، يوجد صنفين من القواعد الميزانياتية تهدف الحفاظ على التوازن الميزانياتي والتحكم في النفقات الضريبية، والتي لم يكتب لها الاستمرارية[2] وهما قاعدة العجز والتي تهدف إلى حد معين من العجز الميزانياتي، بالنظر لنسبته من الناتج الداخلي الخام، حيث تطبق هذه القاعدة على النفقات الضريبية أيضا. وقاعدة النفقة وتهدف من خلال مبلغها أو تغيراتها، وليس العجز الميزانياتي.

الفرع الثاني: الإصلاح الضريبي والقطاعات الإنتاجية

إن الإصلاح الضريبي المقترح حسب توصيات المناظرة الوطنية الثانية فيما يخص الشق الاقتصادي، يروم وضع ميثاق للاستقرار الضريبي من أجل تحسين مناخ الأعمال، وتقليص الضغط الضريبي، وملائمة الضرائب مع الإمكانات المالية للنسيج المقاولاتي المغربي (الذي يضم 95% من المقاولات الصغيرة والمتوسطة)، وإصلاح الضريبة على القيمة المضافة بطريقة تمكن من وضع رسم "محايد" للمقاولة عبر تقليص "المصدم"، إضافة إلى تقليص الأثر الضريبي على عمليات إعادة بناء النسيج الاقتصادي.

إن هذه المقتضيات وإن كان لزاما تضمينها في صلب النظام الضريبي المغربي، أي النظام المرجعي، فإن بعضها قد يدمج في التدابير الاستثنائية لهذا النظام، ومادام أن هذه التدابير تأخذ طابعا ظرفيا حيث تعدل كل سنة من خلال قوانين مالية السنة، فإن بعضها الذي يأخذ طابع الديمومة والاستمرار نجده غالبا مؤطرا في قوانين الاستثمار.

وتتوزع التحفيزات الاقتصادية عموما بين التدابير ذات الطابع العام، والإعانة (الدعم)، والتسهيلات أو الالتزامات.

---

[1]- ibid, p.67.
[2]-ibidem, p.68.

فالتدابير ذات الطابع العام هي التي تهدف إلى إعادة التوازنات الكبرى للحسابات القومية. ومن الأمثلة على ذلك تخفيض قيمة العملة، والإجراءات المتعلقة بأسعار الفائدة[1].

وعادة ما يخلط بين الإعانة والحوافز؛ بيد أنه يجب التمييز بينهما للسببين التاليين،وهما: عدم وجود مقابل محدد من جانب الفاعل الاقتصادي في حالة المعونة، ووجود حافز مسبق لدى الفاعل الاقتصادي المعان الذي يعبر عن حاجة محددة.

والتسهيلات المتعلقة بالتدابير الاقتصادية توصف بالتسهيلات. وقد يتعلق الأمر بتبسيط للإجراءات ك: مؤسسة الائتمان لتعبئة الديون التجارية المنشأة في الخارج. وقد يتعلق الأمر بتحسين معلومات ومعطيات الفاعلين الاقتصاديين ولا سيما من خلال إنشاء وكالات متخصصة في نشر المعلومات.

أما الالتزامات فهي التي تمحو حرية اختيار الفاعلين الاقتصاديين[2].

والمشرع الضريبي يملك تقنيات متعددة لتشجيع عملية محددة. فلتشجيع الاستثمار، نوجد أمام أوضاع مختلفة للتحفيز الضريبي. ولكن فعالية الحافز ليست تلقائية. حيث لا يزال من الضروري استيفاء مجموعة من الشروط المحددة لتحقيق النتائج المرغوب فيها[3]، لكن تبقى أهم التدخلات هي ما يتم من خلال النظام الضريبي عبر النفقات الضريبية والمخططات الاقتصادية وقوانين الاستثمار.

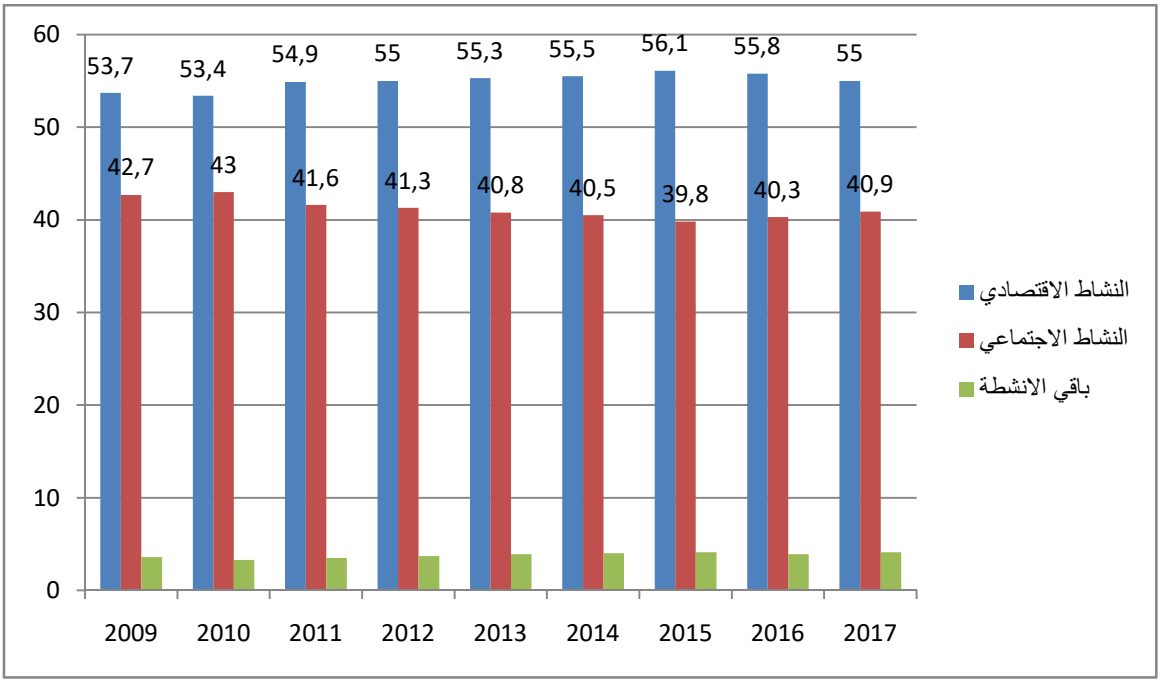
الفقرة الأولى: النفقات الضريبية ذات الطابع الاقتصادي

إن تقدير النفقات الضريبية تبعا للهدف المتوخى منها، من شأنه إعطاء تقييم للاتجاه الذي اعتمدته الأنظمة الاستثنائية وملاءمة هذه النفقات مع التوجهات الكبرى للحكومة في مجال السياسة الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلاد[4]. وبتتبع تطور مؤشرات النفقات الضريبية بالمغرب منذ السنوات الست الأخيرة (2012–2017)، يتضح أن النفقات ذات

[1] - Mohamed NMILI, la politique d'incitation fiscale a l'investissement au Maroc, op.cit., p.98.
[2] - ibid., p.99.
[3] - ibidem, pp.108-109.
[4] - تقرير النفقات الجبائية المرفق بمشروع قانون مالية 2018، ص36.

الطابع الاقتصادي تبقى هي المهيمنة، حيث شكلت سنة 2014، 223 تدبير استثنائي من بين 402 تدبير محصى، وهو ما يشكل 55.5 في المائة من هذه النفقات الضريبية، وسنة 2015 ب 224 تدبير من 399 بما يعادل 56.1 في المائة، وسنة 2016 ب227 تدبير من 407 بنسبة 55.8، وسنة2017 ب230 تدبير من بين 418 ب 55 في المائة.

رسم بياني رقم9: تطور النفقات الضريبية ذات الأهداف الاقتصادية

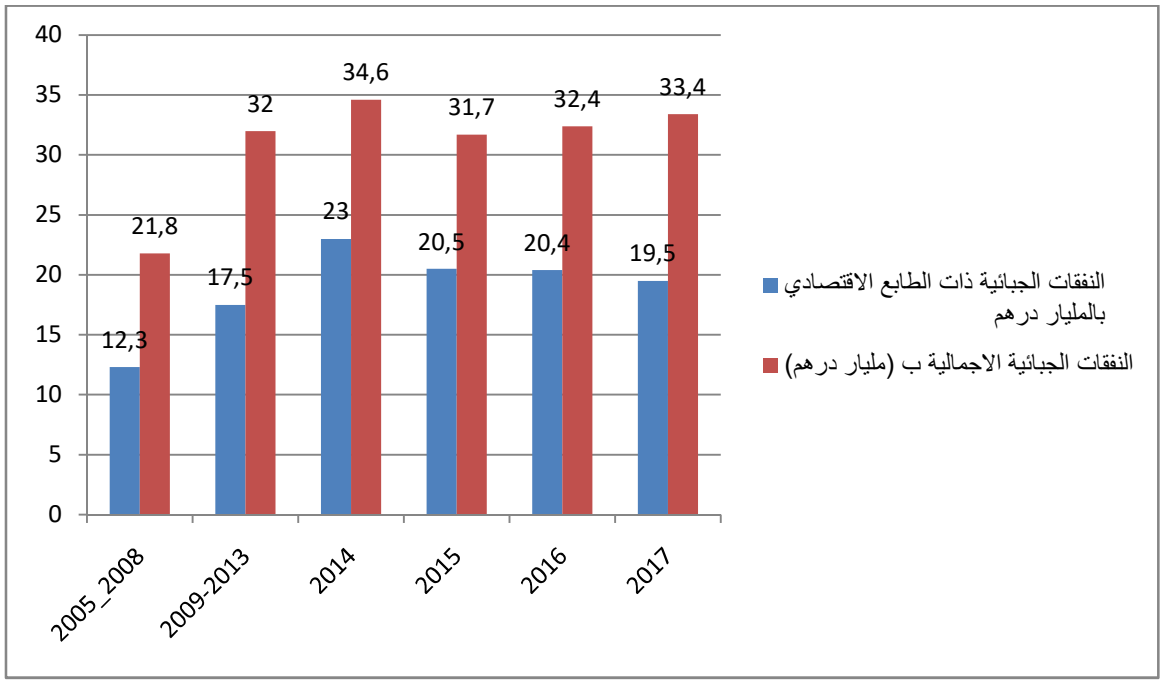


(المصدر: تقارير النفقات الجبائية لسنوات 2009-2018)

وتشكل التدابير الاستثنائية ذات الطابع الاقتصادي، ما يعادل 55 في المائة كمعدل سنوي منذ سنة 2009 إلى2017 من الاستثناءات الضريبية، مقابل 40 في المائة فقط للنفقات ذات الطابع الاجتماعي. في حين تتوزع النفقات ذات الأهداف الاقتصادية على الضرائب الثلاث، (سنة 2017 كمثال) ب 52.8 في المائة من الضريبة على القيمة المضافة، و87.1 في المائة من مجموع الضريبة على الشركات و31.2في المائة بالنسبة للضريبة على الدخل. أما على مستوى المستفيدين من التدابير الاستثنائية بمختلف أهدافها، فنجد أن المقاولات استفادت بنسبة 54.6 من حصة النفقات الضريبية سنة 2015 و52.1 سنة 2016 و54.1 سنة 2017، أما الأسر فب30.3 في المائة سنة 2015 و31.1 سنة

2016 و31.4 سنة 2017، والمرافق العامة بـ14 سنة 2015 و 15.7 سنة 2016 و11.2 سنة 2017.[1]

رسم بياني رقم 10: تطور كلفة النفقات الجبائية الإجمالية والنفقات ذات الهدف الاقتصادي[2]



(المصدر: تقارير النفقات الجبائية لسنوات 2008-2018)

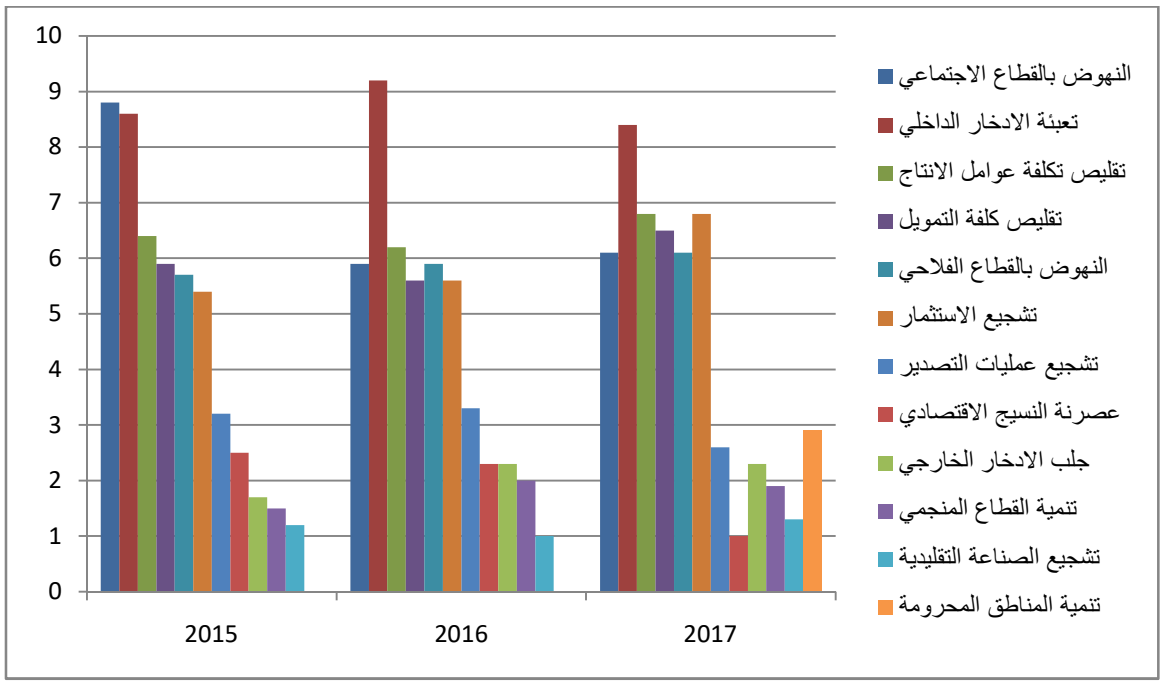
أما على مستوى كلفة النفقات الضريبية ذات الهدف الاقتصادي فيتضح أنها تقارب ثلثي النفقات الضريبية وهو ما يبين حجم وأهمية التحفيزات الاقتصادية عبر هذه الآلية، وتتوزع هذه النفقات بشكل متساو بين الضرائب الثلاث الكبرى إلى جانب واجبات التسجيل والتنبر، وهكذا فقد بلغت النفقات الضريبية المرتبطة بالضريبة على الشركات سنة 2016، إلى 5.150 مليون درهم، أما النفقات الضريبية المرتبطة بالضريبة على الدخل فقد بلغت 4.165 مليون درهم، وهمت على وجه الخصوص الأسر بنسبة 69.6 في المائة، فيما بلغت واجبات التسجيل والتنبر5.747 مليون درهم أي بنسبة 17.7 في المائة من مجموع النفقات، وتهم بالأساس النشاطات العقارية بنسبة 45.6 بالمائة.

[1]- معطيات مستقاة من تقريري النفقات الجبائية المرفقين بمشروعي قانون مالية السنة ل2017 و 2018.
[2]- المصدر: تقارير النفقات الجبائية لسنوات 2008-2018.

وهكذا تشكل الأهداف الاقتصادية 53 في المائة من النفقات الضريبية المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة، و75.3 في المائة من الضريبة على الشركات، و65 في المائة من واجبات التسجيل والتنبر، وهو ما يشكل في المجمل 63 في المائة من الاستثناءات ذات الهدف الاقتصادي سنة 2016.

وإذا ما تطرقنا إلى التدابير الاستثنائية حسب الأهداف نجد أن مجموع الأهداف خلال السنوات الثلاث الأخيرة، انصبت لتحقيق الأهداف التالية حسب الرسم البياني التالي:

رسم بياني رقم11: تطور النفقات الضريبية حسب نوع النشاط الاقتصادي

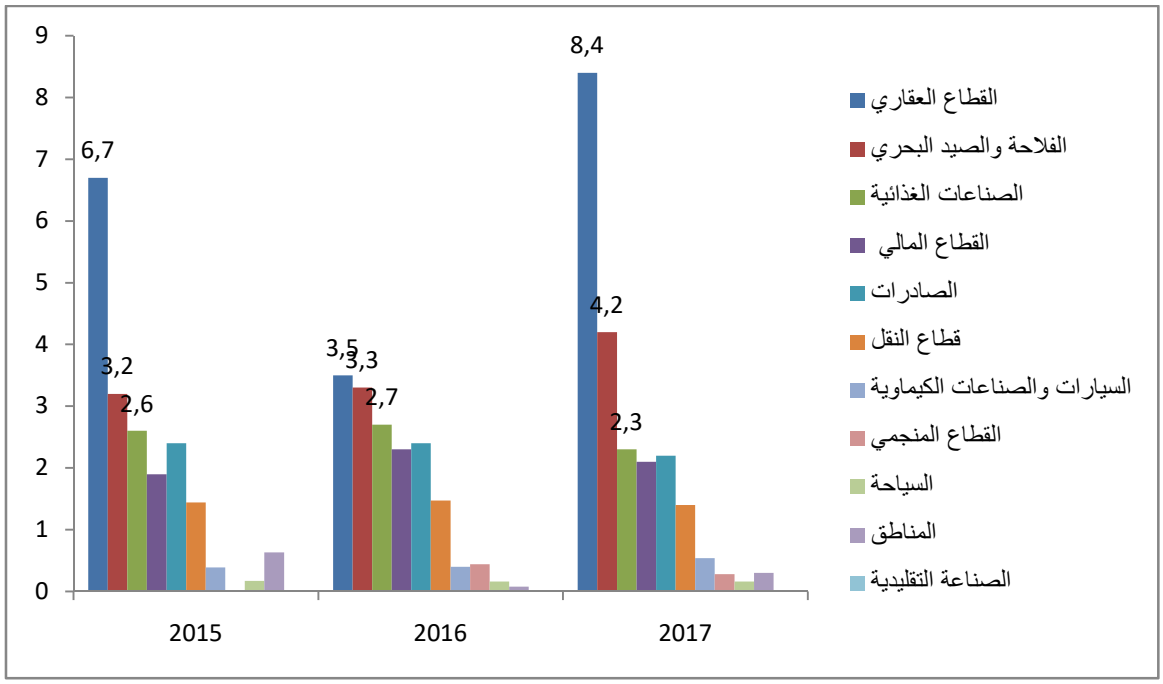


(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية الملحقة بمشاريع قوانين مالية 2016، 2017 و 2018)

وبتجميع التشجيعات الضريبية في قطاعات كبرى خلال سنة 2017 مثلا، نجد أنها تتعلق أساسا بالنهوض بالاقتصاد الاجتماعي (39 تدبيرا بنسبة 9.3 في المائة) وتشجيع امتلاك السكن (38 تدبير بنسبة 9.1 في المائة) وتعبئة الادخار الداخلي (35 تدبير بنسبة 8.4 في المائة) وتشجيع الاستثمار (33تدبيرا بنسبة 7.9 في المائة)[1].

[1]- تقرير النفقات الجبائية الملحق بقانون مالية 2018، ص9.

رسم بياني رقم12: تطور كلفة النفقات الضريبية حسب القطاعات بمليار درهم



(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من المعطيات الواردة في التقارير الجبائية المرفقة بمشاريع قوانين مالية سنوات 2016-2018)

أما على مستوى القطاعات المستفيدة من النفقات الضريبية فنجد أن القطاع العقاري يتربع على أكبر حصة من التدابير الاستثنائية ب 8.4 مليار درهم سنة 2017 مثلا[1]، تليه الفلاحة والصيد البحري فالصناعات الغذائية والقطاع المنجمي، وهي قطاعات اقتصادية تقليدية مرتبطة بالقطاع الأولي، ضعيفة على مستوى القيمة المضافة والتنافسية الدولية، في حين أن القطاعات ذات الأهمية التقنية العالية تبقى ضعيفة التحفيز، كصناعة السيارات والصناعة الكيماوية أو التكنولوجيات الحديثة، والتي لم تتجاوز نصف مليار درهم من التحفيزات، وهو ما يؤكد طبيعة الاقتصاد المغربي وكذا سياسات التحفيزات التي مازالت مواكبة لهذا التوجه رغم الانتقادات الموجهة للنموذج التنموي المغربي.

وما يجب الإشارة إليه هنا، هو أن المستفيدين أو الأنشطة الاقتصادية، تبقى غير دقيقة في تحديد طبيعة الهدف من التحفيز. فالأنشطة العقارية مثلا تكون في شق منها

[1]- يهيمن القطاع العقاري باستفادته من 11.7 في المائة من النفقات الضريبية سنة 2016 و 25.4 سنة 2017 وتهم تدابير مختلفة من إعفاء وتخفيض وغيره إضافة إلى تنوع الضرائب المشمولة تشكل الضريبة على القيمة المضافة أهمها كما نجد استفادة المنعشين العقاريين داخل هذه التدابير ب7.1 سنة 2016 و 9.2 في المائة سنة 2017: تقريري النفقات الجبائية لسنوات 2017 و2018.

مرتبطة بتحفيز اجتماعي يهدف تسهيل اقتناء السكن[1]، كما أن بعض المستفيدين من الأسر كالصناع ومقدمي الخدمات أو بعض المرافق العمومية كالمؤسسات العمومية الاقتصادية تبقى استفادتهم من التحفيزات ذات أهداف اقتصادية في معظمها.

وما يلاحظ على تقارير النفقات الضريبية هو غياب تجميع للأهداف الاقتصادية وفق معايير الاقتصاد الحديث القائم على الابتكار والمعرفة، بل حتى على القطاعات الثلاث الكبرى الأولية والتحويلية والخدماتية، وهو ما يحول دون قراءة سريعة وتقييم موضوعي يوضح طبيعة النموذج الاقتصادي والتنموي الذي يتجه نحوه المغرب انطلاقا من التحفيزات الاقتصادية.

كما أنه وبالنظر إلى تطور المؤشرات خلال السنوات الأخيرة اللاحقة للمناظرة الوطنية حول الإصلاح الضريبي، يتضح أنها لم تعرف تغييرات مهمة في مجمل أهداف التحفيزات الضريبية ذات الطابع الاقتصادي، سواء على المستوى الكمي أو على مستوى الأنشطة والقطاعات الاقتصادية المحفزة، وهو ما يؤكد ثبات السياسة الاقتصادية على الأقل على هذا المستوى، رغم أن الزمن زمن الإصلاح.

الفقرة الثانية: قوانين الاستثمار ودعم القطاعات الإنتاجية

إلى جانب الاستثناءات الضريبية الممنوحة في إطار النظام الضريبي العام، أو ما يسمى بالنفقات الضريبية، تتضمن التشريعات المغربية امتيازات خاصة ذات طبيعة مالية، ضريبية وجمركية موجهة للمستثمرين في إطار قوانين الاستثمار، أو من خلال اتفاقات أو عقود استثمارية مبرمة مع الدولة وفق معايير وأهداف محددة[2].

---

[1]- فكلفة النفقات الجبائية المخصصة للقطاع العقاري مثلا وصلت سنة 2017 إلى 8486 مليون درهم، استفاد المنعشون العقاريون من 3070 مليون درهم منها فقط.

[2]- لقد اختار المغرب ومنذ الستينات من القرن الماضي نهج هذه السياسة التي تعتمد على الامتيازات الجبائية التي تنص عليها الإطارات الخاصة، أو ما يعرف بمدونة الاستثمار، من أجل جلب الرساميل الخاصة كوسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية وتعويض ضعف الادخار الداخلي.

ويتعلق الأمر ب:

مساهمة الدولة في بعض النفقات المتعلقة بالاستثمار: صندوق تشجيع الاستثمار.

مساهمة الدولة في بعض نفقات من أجل تقوية الاستثمار في قطاعات صناعية محددة وتنمية التكنولوجيات الجديدة: صندوق الحسن الثاني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية

الإعفاء من حقوق الجمرك في إطار المادة 7-°1 من قانون مالية رقم 98/12.

هذه الامتيازات استعملت في المجال الاقتصادي أساسا من أجل توجيه خيارات الفاعلين، وتوجيه النشاط الاقتصادي إلى أنشطة معينة أو مناطق محددة[1]. وبالمناسبة، هذه التحفيزات الضريبية استعملت في دول صاعدة أو نامية كالمغرب كآلية مفضلة من أجل أهداف متعددة؛ كتحريك وتنشيط النشاط الاقتصادي، وتعزيز الاستثمار، وزيادة الجاذبية تجاه الاستثمارات الأجنبية المباشرة[2].

وقد انخرط المغرب وعلى شاكلة الدول الصاعدة، بكل عزم، في سياسة تهدف إلى جعل الاستثمار الوطني والأجنبي دعامة استراتيجية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.فأمام المعيقات التي واكبت ميثاق الاستثمار لسنة 1995، وأمام التحولات العميقة في الحقل الاقتصادي والمالي والتجاري التي يعرفها العالم، مع تزايد المنافسة الدولية على الاستثمارات الأجنبية المباشرة، خصوصا من طرف الدول النامية والصاعدة، وتباطؤ النمو العالمي وارتباط الاقتصاديات، أصبح لزاما على المغرب الانخراط في هذا التوجه الجديد.

ففي نونبر 2009 أصبح المغرب الدولة رقم 42 التي انخرطت في إعلان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حول الاستثمار الدولي والشركات العابرة للدول. هذا الانخراط يؤكد التطور المحقق من طرف المغرب في إصلاح سياساته حول الاستثمار والذي يروم الرفع من تنافسيته الدولية واندماجه في الاقتصاد العالمي[3]، كما يؤكد التزام المغرب وتعهده بمنح المعاملة الوطنية للمستثمرين الأجانب وتعزيز السلوك المسؤول للشركات[4].

الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة على الاستيراد في إطار الفصل 123-22° من المدونة العامة للضرائب.

[1]- يمكن الحديث في هذا الصدد عن المناطق الحرة للتصدير المؤسسة بقانون 19-94 (ظهير رقم 1-95-1 ل 26 يناير 1995)، وهي مناطق طنجة، طنجة المتوسط قصر كبير و مجاز ملوسة 1 ، المنطقة الحرة الداخلة العيون، المنطقة الحرة للتخزين الهيدروكربورات كبدانة والناظور، والمنطقة الحرة للتصدير القنيطرة. كما يمكن إضافة المناطق الخاصة بترحيل الخدمات Offshore والتي تم تدشينها منذ سنة 2005 ويتعلق الأمر ب "كازا اوفشور" و "رابا تكنوبوليس" وجاءت من بعدهما فاس شور، هذه المناطق التي تتمتع فيها الشركات بتحفيزات مهمة أيضا.

[2]- Mohamed NMILI, la politique d’incitation fiscale a l’investissement au Maroc ,op.cit., 2004, **p.63.**

[3]- Examen de l’ OCDE des politiques de l’investissement, Maroc, 2010, p.3.

[4]- ibid., p.3.

كما ينخرط المغرب ومنذ تبني دستور 2011 في ورش تحسين مناخ الأعمال[1] وتقوية الشراكة ما بين القطاعين العام والخاص[2]، وإصلاح القانون الإطار رقم 95-18بمثابة ميثاق للاستثمار، وتتبع مشاريع الاستثمار التي تواجه صعوبات، وكذا تحسين الحكامة.

وقد تم الإعلام عن هذا المشروع بمناسبة انعقاد اللجنة الوطنية لمناخ الأعمال بتاريخ 22 ماي 2012. ويتعلق الأمر بصفة أساسية بمراجعة القوانين المنظمة للاستثمار في أبعاده المتعلقة بالترويج للمغرب كوجهة استثمارية،واستقبال المستثمرين ومواكبة مشاريعهم، وكذا بالامتيازات والتسهيلات الممنوحة للمستثمرين.ويضم المشروع جانبا قانونيا يهم مراجعة القانون الإطار رقم 18-95 بمثابة ميثاق الاستثمار، وتهدف هذه المراجعة إلى: تجميع المقتضيات المتعلقة بالامتيازات والتسهيلات الممنوحة للمستثمرين في الإطار التعاقدي في نص واحد، واقتراح نظام امتيازات أفقي موحد وأنظمة قطاعية وجهوية تكميلية حسب خصوصية كل قطاع وكل جهة. مع إمكانية منح امتيازات إضافية بالنسبة للمشاريع التي لها طابع استثنائي بحكم المبلغ المستثمر أو المناصب التي سيتيحها المشروع.

إلى جانب إعداد المرسوم المنظم لمسطرة معالجة ملفات الاستثمار التي تكون موضوع التعاقد مع الحكومة. وينظم هذا المرسوم:

- شروط الولوج إلى الإطار التعاقدي لمشاريع الاستثمار.
- مسطرة تقديم ملفات الاستثمار ومعالجتها والمصادقة على اتفاقيات الاستثمار.
- أجهزة الحكامة على الصعيدين الجهوي والمركزي.
- تتبع المشاريع الاستثمارية موضوع الاتفاقيات[3].

[1]- تم الإعلان عن هذا المشروع بمناسبة انعقاد اللجنة الوطنية لمناخ الأعمال بتاريخ 22 مايو 2012. ويتعلق الأمر بصفة أساسية بمراجعة القوانين المنظمة للاستثمار في أبعاده المتعلقة بالترويج للمغرب كوجهة استثمارية واستقبال المستمرين ومواكبة مشاريعهم وكذا بالامتيازات والتسهيلات الممنوحة للمستثمرين.

[2]- ظهير شريف رقم 1.14.192 صادر في فاتح ربيع الأول 1436 (24 ديسمبر 2014) بتنفيذ القانون رقم 86.12 المتعلق بعقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص.

[3]- موقع رئاسة الحكومة الالكتروني: .http://www.cg.gov.ma/chantiers

ومسطرة منح الامتيازات والتسهيلات.

كما يضم هذا المشروع جانبا مؤسساتيا، يتجلى في مراجعة القانون المنظم للوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات من حيث الاختصاصات وعلاقتها بالمتدخلين والفاعلين الآخرين وموقعها المؤسساتي. وتقييم تجربة المراكز الجهوية للاستثمار وإعداد الإطار القانوني الملائم، لمزيد من الفعالية على مستوى استقبال ومواكبة المستثمرين وتقييم البرامج الاستثمارية، ولجعل هذه المراكز آلية فعالة للدفع بالاستثمار في إطار ورش الجهوية المتقدمة. هذا المشروع الذي كان مقررا أن يرى النور شهر أكتوبر من سنة 2012 حسب الجدولة الزمنية لتنزيله، والذي طال إلى حدود سنة 2016.

وهكذا تم إطلاق المخطط الجديد لإصلاح الاستثمار في 4 يوليوز 2016 بالقصر الملكي بالدار البيضاء في حفل ترأسه الملك محمد السادس، ويعتبر هذا المخطط برنامجا مكثفا يتوخى ضمان بنية اقتصادية ملائمة للاستثمار المنتج، إلى جانب نمو سليم ومستدام، ويندرج هذا المخطط في إطار جهود المملكة الرامية إلى إيجاد شروط نمو اقتصادي مستدام، يضطلع فيه الاستثمار الخاص بدور القاطرة، ويلعب فيه دعم الدولة دور المسرع، فضلا عن إيجاد مناخ اقتصادي ملائم للاستثمار المنتج وضمان نمو سليم ومستدام.

ويقوم المخطط الجديد لإصلاح الاستثمار على ستة محاور رئيسية، تتمثل في إعادة تقويم ميثاق الاستثمار وإعادة تعريف مضامينه[1]، وكذا المصادقة على الإجراءات الجديدة لدعم وتحفيز الاستثمار[2]، وإحداث مديرية عامة جديدة للصناعة وأخرى مخصصة للتجارة، وإعادة صياغة الاستراتيجية الرقمية:

[1]- وفي ما يتعلق بإعادة تقويم ميثاق الاستثمار وإعادة تعريف مضامينه، تحدث الوزير عن إعداد ميثاق للاستثمار يمكن من تجميع التدابير المشتركة بمختلف القطاعات، والتدابير القطاعية الأكثر خصوصية، إلى جانب التدابير الجهوية التي تعطي الأولوية للجهات الأقل نموا.

[2]- ويشمل الميثاق الجديد للاستثمار التدابير المشتركة بالنسبة لجميع القطاعات، والإجراءات القطاعية الأكثر تحديدا، والإجراءات الجهوية التي تدعم الجهات الأقل نموا، وبخصوص إعادة هيكلة هيئات النهوض بالاستثمار، أشار الوزير إلى أنه سيتم دمج هيئات دعم الاستثمار والتصدير والترويج، من أجل بلوغ أكبر قدر من النجاعة في تدخلاتها وعمل مدعم بشكل أكبر لعرض المغرب.

1- ففي ما يتعلق بإعادة تقويم ميثاق الاستثمار وإعادة تعريف مضامينه، والذي تطلب أكثر من سنة لمواءمته مع التوجهات الكبرى للمملكة وكذا الممارسات الفضلى على الصعيد الدولي؛ فيتعلق الأمر بإعداد تدابير تشتمل على ميثاق للاستثمار يمكن من تجميع التدابير المشتركة بمختلف القطاعات، والتدابير القطاعية الأكثر خصوصية، إلى جانب التدابير الجهوية التي تعطي الأولوية للجهات الأقل نموا[1].

2- كما يشمل الميثاق الجديد للاستثمار التدابير المشتركة بالنسبة لجميع القطاعات، والإجراءات القطاعية الأكثر تحديدا، والإجراءات الجهوية التي تدعم الجهات الأقل نموا.

3- وبخصوص إعادة هيكلة هيئات النهوض بالاستثمار، فسيتم عبر دمج هيئات دعم الاستثمار والتصدير والترويج، من أجل بلوغ أكبر قدر من النجاعة في تدخلاتها وعمل مدعم بشكل أكبر لعرض المغرب.

وأوضح أن "الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات، والمغرب تصدير، ومكتب معارض الدار البيضاء، ستعمل على توحيد إمكانياتها البشرية والمالية، خدمة للمملكة في مجال إنعاش الاستثمارات وتشجيع التصدير".

وأضاف العلمي أن "الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات والصادرات، وكالة جديدة مندمجة، ستبقى تحت وصاية وزارة الصناعة والتجارة والاستثمار والاقتصاد الرقمي، وستكون رهن إشارة كافة الإدارات الوزارية، التي لا تتوفر على هيئة لإنجاز خارطة طريق في مجال الاستثمار والتصدير، التي يتم وضعها من طرف الوزارات".

[1]- عرض وزير الصناعة والتجارة والاستثمار والاقتصاد الرقمي مولاي حفيظ العلمي، المقدم أمام الملك محمد السادس بالقصر الملكي بالدار البيضاء حول المخطط الجديد لإصلاح الاستثمار، بتاريخ 04 يوليوز 2016. منشور بموقع هبة بريس: http://www.hibapress.com/details-75379.html

4- وأشار إلى أن الوزارة أطلقت أيضا مديرية عامة للصناعة، مكلفة بضمان استدامة مخطط التسريع الصناعي، ومديرية عامة للتجارة تتمثل مهمتها في قيادة تحول هذا القطاع وضم، في آن واحد، التجارة الداخلية والخارجية[1].

5-وفي ما يتعلق بإعادة تأهيل الاستراتيجية الرقمية، سجل العلمي أنه تم خلق وكالة أنيط بها الاقتصاد الرقمي وأنه سيتم إحداث حكومة إلكترونية ستكون مهمتها تطوير الخدمات الإدارية غير المادية لفائدة المواطن، والهدف من ذلك هو إنجاز 50 في المائة من المساطر الإدارية بالانترنيت والحفاظ على موقع المملكة بصفتها أول محور رقمي بإفريقيا.

وأبرز الوزير أن المخطط الجديد لإصلاح الاستثمار يندرج مباشرة في جهود المملكة التي تهدف إلى خلق شروط النمو الاقتصادي المستدام أو استثمارا خاصا يضطلع بدور هام وبدعم الدولة دورا تشريعيا.

ولقد أحدث الإطار الجديد لميثاق الاستثمار قطيعة تامة مع منظور جامد لمواكبة الاستثمار ومسايرة إيقاع الإصلاحات الاستراتيجية القطاعية التي شُرع فيها، على أن يتم تحيينه باستمرار بآخر التدابير المعتمدة. قائم على إجراءات خمسة تأتي "لإثراء الدعم القائم للاستثمار، وتمكين المملكة من اغتنام فرص جديدة"[2] ويتعلق الأمر:

1- بضريبة على الشركات بنسبة صفر في المائة خلال خمس سنوات[3]، بالنسبة للصناعات الموجودة قيد الإحداث؛

2- وتطوير منطقة حرة واحدة على الأقل بكل جهة؛

[1] -http://www.hibapress.com/details-75379.html

[2]- عرض وزير الصناعة والتجارة والاستثمار والاقتصاد الرقمي مولاي حفيظ العلمي، المقدم أمام الملك محمد السادس بالقصر الملكي بالدار البيضاء حول المخطط الجديد لإصلاح الاستثمار، بتاريخ 04 يوليوز 2016.

[3]- وأوضح العلمي أن الضريبة على الشركات بنسبة صفر في المائة المزمع تطبيقها على الصناعات الموجودة قيد الإحداث، من شأنها تمكين المصنعين من تعزيز حصيلتها، كما ستمكن الشركات الصغرى والمتوسطة من أن تصير مقبولة بنكيا.

3- ومنح وضعية المنطقة الحرة للصناعات المصدرة الكبرى؛ منح صفة المنطقة الحرة (مجموع المزايا التي تمنحها منطقة حرة) للصناعات التصديرية الكبرى المتواجدة خارج مجال منطقة حرة.

4- والحصول على وضعية مصدر غير مباشر بالنسبة للمناولين؛

5- وإيجاد صيغ دعم متقدمة للجهات الأقل دعما.

وهكذا يتميز هذا المخطط بإطلاق ثلاث أصناف كبرى من العروض:عروض "الجذع المشترك" والجذوع المشتركة بين جميع القطاعات؛ والعروض القطاعية النوعية التي تم تطويرها لدعم مختلف قطاعات الاقتصاد؛ والعروض الترابية المصممة لتشجيع انبثاق أقطاب اقتصادية جهوية جديدة.

أما على المستوى المؤسساتي، فقد أصبحت الوكالة الجديدة المعروفة باسم الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات والصادرات، والخاضعة لوصاية وزارة الصناعة والتجارة والاستثمار والاقتصاد الرقمي، تضم كلا من الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات والمركز المغربي لإنعاش الصادرات ومكتب معارض الدار البيضاء. وستكون الساهر الوحيد المباشر على تفعيل ميثاق الاستثمار، المسخر لخدمة كافة القطاعات الوزارية، وستشكل أداة فعالة لترويج الاستراتيجيات الوطنية الكبرى وعرض المغرب، إضافة إلى خلق هيئة جديدة متخصصة في تنمية التقنيات الجديدة تحت اسم "الوكالة الرقمية".

وفي هذا السياق، تتجه الحكومة نحو إعادة هيكلة وزارة الصناعة والتجارة والاقتصاد الرقمي، عبر إحداث إدارة عامة موحدة تتفرع عنها إدارة عامة خاصة بالصناعة، وإدارة عامة خاصة بالتجارة الداخلية والخارجية، وهو ما يشير إلى عزم الحكومة أيضا حل وزارة التجارة الخارجية وإدماجها في وزارة الصناعة والتجارة والاقتصاد الرقمي.

إن تتبع أهم الإصلاحات الاقتصادية والتي همت وواكبت الإصلاح الضريبي بعيد المناظرة الثانية للجبايات يوضح بجلاء عزم المغرب على مواصلة توجه الانفتاح والاندماج في السوق الدولية دون أن يقيده في ذلك التخوفات والانتقادات التي يبديها الكثير من الملاحظين والتي يزكيها واقع العجوزات التجارية قبل الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الثاني : حدود التدخلية الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية

يملك المشرع الضريبي كما أسلفنا تقنيات متعددة لتشجيع عملية أو قطاع اقتصادي معين. ولتشجيع الاستثمار سواء الداخلي أو الخارجي، نوجد أمام أوضاع مختلفة للتحفيز الضريبي. ولكن فعالية الحافز ليست تلقائية. حيث لا يزال من الضروري استيفاء مجموعة من الشروط المحددة لتحقيق النتائج المرغوب فيها[1]. فتدفق الاستثمارات المباشرة الأجنبية مثلا إن كانت بالدول المتقدمة تحتل فيها ضرائب الرأسمال والدخول دورا محوريا في اتخاذ قرار الاستثمار، فإنها بالدول الصاعدة أو النامية كالمغرب تتطلب معايير إضافية أخرى، كالاستقرار السياسي وحكم القانون واستقلال القضاء، والبنيات التحتية الأساسية إضافة إلى اليد العاملة المؤهلة.

كما أن فعالية سياسات التحفيز الضريبي، قد لا ترتبط بأهمية أو حجم الامتيازات المرتبطة بها، وإنما بالصياغة المحكمة التي يتعامل بها في رسم إطار تتحرك فيه لبلوغ أهداف قد لا تعبر عن حسن الاختيار. الشيء الذي يتطلب الانطلاق من واقع اقتصادي، اجتماعي ومالي يلعب دوره في بلورة سياسة تشجيعية كهذه، ليضفي عليها طابع الواقعية التي تساهم في فعاليتها[2]. وهو ما يجعل من طبيعة النموذج التنموي إضافة إلى سياسات المالية العمومية جزءا من فشل أو نجاح أي سياسة تحفيزية.

فإذا كانت الدول المتقدمة تستعمل سياسة التحفيز الضريبي عموما كآلية ضبط ظرفي،فالدول السائرة في طريق النمو تروم من هذه السياسة أعمال مستدامة تتجلى واقعيا

[1]- Mohamed NMILI, la politique d'incitation fiscale a l'investissement au Maroc, op.cit., pp.108-109.

[2]- محمد بلعوشي، الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الصناعي،رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1989-1990 ، ص313.

عبر تحول بنيات الاقتصاد[1]. وإذا كانت أيضا التدابير التشجيعية داخل اقتصاديات المقاولة الحرة تميل إلى توجيه حركة تكوين الرأسمال، فإن الأمر ليس مماثلا في الدول النامية، حيث الحاجة لإدارة مركزية تهدف تكوين الرأسمال سابقة عن واقع التنمية، وهو ما يفترض تغييرات سريعة للبنية الاقتصادية[2].

وبالمغرب، يمكن القول عموما، أن هناك عوامل عديدة تحد من فعالية نظام التحفيزات الضريبية في تحقيق الأهداف الاقتصادية المرجوة[3]، إلى جانب باقي الآليات التحفيزية (الفرع الأول) كما أن النموذج التنموي المغربي نفسه يطرح أكثر من تحد لمجابهة تحديات الإقلاع الاقتصادي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: حدود مرتبطة بمقتضيات الإصلاح الضريبي

إن مقتضيات الإصلاح الضريبي، ورغم محاولتها تقليص الضغط الضريبي عن بعض الفاعلين الاقتصاديين، من خلال تقليص معدلات تضريب الشركات[4] أو بعض الدخول، إضافة إلى منح تحفيزات ضريبية مهمة لصالح القطاع الإنتاجي، سواء عبر آلية النفقات الضريبية أو التدابير المرتبطة بالسياسات الاقتصادية القطاعية وميثاق الاستثمار، إلا أنه بقي عاجزا عن تحقيق التنمية المنشودة، ولعل أبرز المعيقات التي تحول دون تحقيق التحفيزات الضريبية لأهدافها، نجد عدم فعالية النفقات الضريبية، كآلية لتحفيز الاقتصاد وجلب وتوطين الاستثمارات الداخلية والخارجية (الفقرة الأولى) إضافة إلى غياب عقلنة هذه النفقات وحكامتها (الفقرة الثانية).

[1]-Mohammed NMILI, la politique d'incitation fiscale a l'investissement au Maroc, op.cit., p.260 .
[2]-C. FURTADO, planification en vue du développement économique, cité par Mohammed NMILI, la politique d'incitation fiscale.., op.cit. p.260 .
[3]-Stratégie de développement du climat des affaires Maroc, Dimension: Politique et Administration Fiscales, OCDE, 3 juin 2011.
[4]- نص قانون مالية سنة 2018 على المعدل التصاعدي للضريبة على الشركات تضم نسب 10 و 20 و 31 في المائة على شرائح مختلفة من الشركات.

الفقرة الأولى: عدم فعالية النفقات الضريبية

إن فعالية التحفيزات الضريبية لا تقترن فقط بكم وكلفة النفقات، الناتجة عن الاستثناءات في النظام الضريبي، بل تقترن بمجموعة من الشروط أهمها متعلق بالهيكل الضريبي[1]، وبطبيعة تكاليف الاستثمار، ووزن الضرائب داخل تكلفة الاستثمار[2]. كما أن المستثمر لا ينتظر من هذه التحفيزات كم التدابير الاستثنائية أو كلفتها المالية بل شروط الشفافية، التبسيط، الاستقرار، الأمن القانوني في تطبيق التنظيم الضريبي ثم الثقة في الإدارة الضريبية.

ويوجد على مستوى فعالية النفقات الضريبية، إنتاج أدبي وفقهي مهم جدا، نجد من بينه توجهين أساسيين متعارضين، الأول قديم لصالح هذه الآلية التحفيزية، يتأسس على أن الضريبة، إلى جانب كونها أداة لتمويل الميزانية، فهي أيضا أداة لتوجيه الاقتصاد وبعض الأنشطة الاقتصادية، حيث يتطلب الأمر إدخال تشوهات إرادية موجهة لتحفيز بعض أوجه النشاط أو الإجابة عن حاجات ظرفية[3]. وتوجه ثان ضد النفقات الضريبية يحاول التقليص منها إن لم يكن إزالتها، على اعتبار أن آثارها جد ضئيلة على مستوى تحقيق الأهداف الاقتصادية[4]، وتجعل التشريعات غير ناجعة بسبب تعقدها بمعايير غير مقروءة وصعبة التفعيل لا من طرف الملزمين ولا من طرف الإدارة، إضافة إلى ارتفاع كلفتها الميزانياتية وصعوبة تقييمها بالنظر لحجم التكاليف الإدارية المرافقة لها، وبالنظر أيضا لمجال المستفيدين الفعليين، الذي لا يقابل الجهات المستهدفة، هذا إلى جانب غياب المقابل، حيث يصبح من شبه المستحيل الرجوع عن قرار اتخذ، رغم ثبوت أن الدولة لم تستفد،

---

[1] -See : Brys, B. et al, Tax Design for Inclusive Economic Growth, OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris.2016.
http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en

[2]- Mohammed NMILI, la politique d'incitation fiscale a l'investissement .., op.cit., pp.114-115.

[3]- ونجد من أهم الميزات الايجابية أن كلفة تدبير النفقات الضريبية بالنسبة للإدارة وموظفيها هي أقل من النفقات الميزانياتية الموجهة لتحقيق نفس الأهداف، إضافة إلى أنه يمكن للنفقات الضريبية أن تكون أكثر نجاعة حيث يمكن للفاعلين الاقتصاديين توجيه سلوكاتهم وفق خططهم وأهدافهم في حين أن النفقات الميزانياتية تبقى محددة لا على مستوى مبلغها أو مدة الاستفادة منها والتي تبقى سنوية على خلاف النفقات الضريبية التي تبقى طويلة الأمد نسبيا.

[4]- يعتبر هذا التوجه أن النفقات الجبائية أحيانا تكون صعبة التحكم من النفقات الميزانياتية؛ فهي غير محددة كلفتها بداية، ويصعب تتبعها نظرا لتنوع المتدخلين في بلورتها انطلاقا من دوائر القرار في القطاعات الإنتاجية إلى حدود السلطة الوزارية المختصة بتضمين هذه النفقات بالقانون المالي السنوي وتطبيقها.

حيث يصبح كنوع من الحقوق المكتسبة. كما يعتبر البعض أن هذه التحفيزات تأتي في المرتبة السادسة لدى الفاعلين الاقتصاديين بعد عوامل أخرى مؤثرة في سلوكهم الاستثماري[1].

ف"فيتو تانزي" و"هاول زي"[2] خلصا في معالجتهما للآثار الاقتصادية لهذا النوع من التدخلات الضريبية بأن فعالية التحفيزات الضريبية لتشجيع الاستثمار مسألة قابلة للنقاش. فأول استراتيجية جيدة لدعم مستدام للاستثمار، تتأسس بشكل ثابت على وضع إطارات تشريعية وتنظيمية مستقرة وشفافة، إضافة إلى مؤسسات ودعامات وتسهيلات ملائمة، إضافة إلى وضع نظام ضريبي مطابق للمعايير الدولية. وهكذا فإن بعض الأهداف، كتلك المرتبطة بحاجيات التنمية الجهوية لبلد ما، هي أكثر التبريرات نجاعة من الأهداف الأخرى للإقرار بتحفيزات ضريبية. فليست كل التحفيزات متساوية على مستوى الفعالية. ونجد الإهتلاك المتسارع كأهم المزايا المقارنة يليه مخصصات الاستثمار أو الاعتمادات الضريبية، في حين أن الإعفاءات الضريبية والإعانات على الاستثمار هم الأقل استحقاقا.

وفي تقرير لمجلس الضرائب الفرنسي لسنة 2004 حول التنافسية الضريبية والمقاولة[3]، أكد أنه ليس من المؤكد أن تخفيض الضرائب ضروري لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر أو السماح به. وفي الواقع، عندما تعوض الهياكل الأساسية والخدمات العامة المتقدمة عن العبء المرتفع للضرائب التي تفرض على الشركات، فضلا عن الخصائص الأخرى للبلد المضيف التي لديها جاذبية للشركات، ولا سيما حجم السوق، والمنافسة الضريبية من البلدان المنخفضة نسبيا على مستوى الضرائب التي لا تقدم فوائد مماثلة، قد لا يكون له سوى تأثير ضئيل على اختيار موقع الاستثمار[4].

---

[1]- يأتي العامل الجبائي في المرتبة السادسة، ونجد قبلها تأهيل اليد العاملة ومردوديتها، حجم السوق، البنيات التحتية، الاستقرار السياسي وشفافية النظام هم عوامل لهم مكانة لدى المستثمر أهم من المتغير الجبائي؛

-GOURGEON A-M: Rapport de l'atelier régional sur la gestion des exonérations, 2005.

[2]-Vito TANZI and Howell ZEE, Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries, National Tax Journal, 53, (2) ,2000, 299-322

[3]- Conseil des prélèvements obligatoires, Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, oct. 2009, Conseil des impôts, La concurrence fiscale et l'entreprise, op. cit., p.38.

[4]- ibid., p.38.

كما أن النفقات الضريبية وكباقي السياسات التحفيزية معرضة لخطر أثر "أوبان"[1] ويعني أن اقتراح امتياز ضريبي معين، والذي يهدف إلى تعديل سلوكات فاعلين اقتصاديين محددين، يمكن أن يذهب إلى فاعلين آخرين لم يتم اقتراحهم بداية، وبالتالي يقلص من فعالية هذه النفقات الضريبية.

ففي دراسة أنجزتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حول مؤشرات تطور استراتيجية تنمية مناخ الأعمال بالمغرب سنة 2011، أكدت[2] تسجيل نقاط إيجابية على مستوى بعض المؤشرات المتعلقة بتحديث التدبير الميزانياتي، وعلاقته بالموارد الضريبية وتطوير عمل الإدارة الضريبية (كتوقع الموارد الضريبية العامة، تقييم التوازن الميزانياتي وتبادل المعلومات حول السياسة، شفافية تدابير التشجيعات الضريبية لاستثمار المقاولات، تعزيز تدبير الإدارة الضريبية، تنظيم مهام الإدارة الضريبية)، لكنها تسجل مؤشرات ضعيفة على مستوى تقييم وتحليل أثار السياسات الضريبية والتحفيزات الضريبية على الاقتصاد (تحليل الضغط الضريبي على المقاولات حسب القطاعات، تحليل التشوهات أو الآثار السلبية الجانبية للضريبة على الاستثمار الوطني، تحليل كلفة الشغل والعراقيل الضريبية على الشغل، العراقيل الضريبية في تمويل الخزانات الخاصة للمقاولات الصغرى والمتوسطة، تحليل المصالحات الضريبية من طرف مالكي المقاولات الصغرى والمتوسطة، تحليل العراقيل الضريبية على الاستثمار المجازف في المقاولات الصغرى والمتوسطة، تقييم كلفة الانضباط الضريبي والتدابير التصحيحية، تحليل تحت الرسملة لوعاء الضريبة).

وبالمغرب، ورغم محاولة تنزيل إدارة الضرائب وباقي الفاعلين من حكومة وبرلمان، للتوصيات الواردة في تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لسنة 2012، وكذا التوصيات المنبثقة عن المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات لسنة2013،

[1]- l'effet d'aubaine
[2]-Stratégie de développement du climat des affaires Maroc, OCDE (2011), op.cit.

فإن النظام الضريبي يعتبر بوجه عام، نظاما غير تحفيزي بالشكل الكافي، وهو ما قد يجعله عائقا أمام التنافسية، بدل أن يكون رافعة لتعزيز الإنتاجية الوطنية[1].

وإذا كانت الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل عرفتا مجموعة من التعديلات سواء في الوعاء أو معدلات التضريب[2]، فإن موضوع الضريبة على القيمة المضافة، يعد على وجه الخصوص، المجال الذي سجل فيه أقل قدر من التقدم منذ انعقاد المناظرة الوطنية، لاسيما بسبب اختيارات سياسية تتحكم في وتيرة تنفيذ القرارات[3].

كما أن السياسة التشجيعية عبر قوانين الاستثمار لم تأت أكلها نظرا لصفة الغموض والقطاعية التي اتسمت بها إلى جانب العمومية، حيث اللاعدالة في الاستفادة من هذه التحفيزات، وأحيانا داخل نفس القطاع، وهو ما يرسخ طابع الاحتكار وغياب المنافسة الحرة بين القطاعات وداخل نفس القطاع أيضا. إضافة إلى الطابع البيروقراطي لتعامل الإدارة في تنزيل ومواكبة مشاريع الاستثمار، هذا دون إغفال غياب التحديد الزماني للإعفاءات وكذا تحديد الأهداف المرجوة منها، وهو ما يحول دون شفافيتها وتقييمها ومن ثم ترتيب المسؤولية والمحاسبة بشأنها.

لكن، وبالرغم من ذلك فإن التحفيزات الضريبية وتحفيزات الاستثمار، لا يكون هدفها مالي أو اقتصادي ملموس، بل عبر تغيير بنيات الاقتصاد وتطويره عبر البنيات التحتية الأساسية وتأهيل الرأسمال اللامادي عبر نقل الخبرات والتقنيات للموارد البشرية المحلية، وهو ما حاول المخطط الجديد لإصلاح الاستثمار تبنيه.

[1]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، تغيير النموذج المعتمد من أجل بناء صناعة دينامية في خدمة تنمية مطردة ومدمجة ومستدامة، (تقرير) إحالة ذاتية رقم 2017/30، ص63.
[2]- خصوصا بعد رفع الإعفاء عن القطاع الفلاحي، وتقليص معدلات وشرائح تضريب الشركات.
[3]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، تقرير (2017)، مرجع سابق، ص63.

الفقرة الثانية: الحكامة وعقلنة النفقات الضريبية

بالمغرب، نجد أن التحفيزات الضريبية عبر النفقات الضريبية ورغم الحديث عن تقليصها وتطوير حكامتها[1]، إلا أنها بقيت مستقرة لا على المستوى الكمي، ولا على مستوى كلفتها ومكانتها داخل الموارد الضريبية وكذا من الناتج الداخلي الخام[2].

وإذا كانت الكثير من الدول تقوم بتقييم دوري لهذه النفقات حتى يتسنى لسلطاتها المختصة اتخاذ القرارات الملائمة بشأنها، سواء بالإلغاء أو التعديل أو الزيادة، فإن المغرب ورغم تضمين مشاريع قوانين المالية لتقرير النفقات الضريبية منذ سنة 2005، يبقى هذا التقرير بعيدا عن تقييم مردودية وآثار هذه النفقات ومن ثم جدوى وجودها.

فعلاقة الضريبة بالنمو الاقتصادي، إضافة إلى أثرها على سلوك الفاعلين الاقتصاديين هي أحد الإشكاليات التي قوبلت بكثير من الاهتمام من طرف الأدبيات الاقتصادية، فتقييم إيجابيات وآثار التحفيزات الضريبية هو عمل جد معقد. وتقوم الصعوبة الأساسية في تحديد درجة تقارب النتائج الملاحظة مع أهداف السياسات المتبناة.وبمعنى آخر، يتعلق الأمر بتحديد هل هذه النتائج يمكن أن تتحقق رغم غياب التحفيزات؟ وبالتالي، هل هذه الأخيرة ما هي إلا إثراء بدون سبب للمنتفعين من هذه الاستثناءات[3]؟

ومن أجل تقييم آثار التضريب والتحفيزات الضريبية، نجد مقاربتان مختلفتان، إحداها ذات طابع ماكرو اقتصادي تبنيت بشكل واسع من طرف الأدبيات الاقتصادية، تقوم على الربط بين الضغط الضريبي والتنمية الاقتصادية، ومقاربة أخرى تقوم على طابع ميكرواقتصادي يقوم على تقييم أثر أو فعالية تدابير تحفيزية بشكل منفرد، ونجد من بين المناهج المعتمدة وفق هذه المقاربة، المناهج الإحصائية والإكتوارية التي تتأسس على

[1]- جاء في البرنامج الحكومي لحكومة عبد الإله بنكيران (2012-2016) أن إصلاح المنظومة الضريبية .." سيشمل التقليص المتدرج للاستثناءات والإعفاءات الضريبية باستثناء تلك الهادفة إلى تشجيع الاستثمار المنتج وتوخي العدالة الاجتماعية.." البرنامج الحكومي، ص36.

[2]- في حدود 17 في المائة من الموارد الجبائية و 3.5 في المائة من الناتج الداخلي الخام.

[3]-Rachid Hasnaoui, Le système fiscal marocain : une contrainte majeure à l'équilibre des finances publiques, op.cit., p.835.http://www.ijias.issr-journals.org

المعطيات والإحصائيات الموجودة، والمنهج الاستقصائي القائم على استجواب رؤساء المقاولات والملزمين المعنيين...

وبهذا الصدد نجد وثيقة مرجعية مهمة، للبنك الدولي ومؤسسات دولية أخرى[1]، حول الاستعمال الناجع والفاعل للتحفيزات الضريبية للاستثمار في بلدان ذات دخل منخفض[2]، تبسط مجموعة من الآليات يمكن استخدامها لتقييم التحفيزات الضريبية من طرف حكومات هذه الدول.

أول هذه الآليات نجد "تحليل الكلفة–المنفعة"[3]، ثم آلية تقييم النفقات الضريبية[4]، ونموذج محاكاة الأثر على المقاولات[5]، ونموذج معدلات التضريب الفعلية[6].

كما تقدم هذه الوثيقة آليتين من أجل تقييم شفافية وحكامة التحفيزات الضريبية في هذه البلدان ذات الدخل الضعيف. هذه الآليات تمكن من معالجة الشفافية وتدبير التحفيزات الضريبية ووضع تحليل مقارن للممارسات القائمة بهذه الدول وبآليات أخرى أكثر امتيازا. ونجد من أهم التوصيات بخصوص هذا الشأن[7]:

*نشر لائحة بمجموع التحفيزات الضريبية المتعلقة بالاستثمار.

*جعل التشريع الضريبي المكان الوحيد لتأسيس هذه التحفيزات وليس مدونات الاستثمار أو القوانين المتعلقة بالمناطق الاقتصادية أو التجارية الخاصة.

*جعل هذه التحفيزات تحت مراقبة ووصاية هيئة حكومية واحدة تكون أساسا وزارة المالية وليس وزارة الصناعة أو الفلاحة أو غيرهما.

*تعزيز دور البرلمان وجعله المكان المناسب لإنشاء وتقييم هذه التحفيزات وليس عبر الآلية التنظيمية للحكومة.

---

[1]- Option pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales a l'investissement dans les pays a faible revenu, Document de référence au rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque Mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement, 2015.

[2]- رغم أن المغرب يصنف ضمن الدول ذات الدخل المتوسط في هذه الفئة إلا أن مجموعة من التوصيات الصادرة قابلة للتطبيق عليه.

[3]- l'analyse couts-avantages

[4]- évaluation des dépenses fiscales

[5]- Modèles de micro simulation pour les entreprises

[6]- Modèles de taux d'imposition effectifs

[7] - Option pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales a l'investissement dans les pays a faible revenu, op.cit., p.41.

*إدارة التحفيزات الضريبية للاستثمار بطريقة شفافة حتى تكون في متناول كل الملزمين.

*حساب مبلغ الخسارة التي تشكلها النفقات الضريبية للاستثمار ونشر تقرير النفقات الضريبية.

*تقييم دوري لمقتضيات النفقات الضريبية كل ثلاث أو أربع سنوات تتعلق بالكلفة والأثر أو المنفعة من وراءها.

*وضع تقرير منتظم يضم أهم المستفيدين من النفقات الضريبية.

*جمع المعطيات بطريقة آلية حتى يتسنى تغذية تقرير التشجيعات الضريبية للاستثمار وتتبع الآثار الشاملة وفعالية كل تدبير تحفيزي على حدة.

*تقوية التعاون والشراكة الإقليمية في أفق تجنب المنافسة الضريبية الدولية غير المشروعة[1].

وبالمغرب ورغم التزامه، وتنفيذه لمجموعة من هذه التدابير، وتطور إدارته الضريبية، إلا أن بعضها – والذي يتميز بأهمية قصوى في تفعيل مبدأ تقييم فعالية ونجاعة التدابير التحفيزية– يبقى بعيدا من التفعيل[2].

فعلى مستوى تقييم أثار التدابير التحفيزية، وخارج التقارير المتعلقة بالنفقات الضريبية بالمغرب، لم نجد إلا دراستين لمؤسسة رسمية موضوعها تقييم أثر بعض النفقات الضريبية، وهي المندوبية السامية للتخطيط، والتي قامت بمحاكاة أثر بعض التدابير المتخذة في إطار القانونين الماليين لسنة 2009 و 2010[3]، كجزء من مساهمتها في إضاءة صنع القرار، وفي تقييم آثار الاقتصاد الكلي والجزئي المترتبة عن تدبيرين

[1]- Option pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales a l'investissement dans les pays a faible revenu, op.cit., pp. 41-44.

[2]- انظر تقييم المجلس الاقتصادي والاجتماعي لهذه النفقات في تقريريه حول " النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي "الصادر سنة 2012، وحول"تغيير النموذج المعتمد من أجل بناء صناعة دينامية في خدمة تنمية مطردة ومدمجة ومستدامة"، 2017، ص63 وما يليها.

[3]- في حين أن فرنسا التي نأخذ منها بنية ماليتنا العمومية ونظامنا الإداري والبيروقراطي تقوم بتقييمات دورية للنفقات الضريبية وعبر مجموعة من المؤسسات كمجلس الاقتطاعات الإجبارية ولجنة تقييم النفقات الضريبية التابعة لمفتشية المالية، وتكون خلاصاتها محط نقاش عمومي أكاديمي ورسمي، حيث نجد تقييما لمجموعة من التدابير وسياسات تحفيز يعض القطاعات الاقتصادية كأثر سياسة الاستثمار على المقاولة، سياسات تحفيز السكن، والاستثمار وعلاقته بالتجديد والتطوير.

ضريبيين، يتعلق أحدهما بخفض مستوى الضريبة على الشركات من 30 في المائة إلى 25. أما التدبير الآخر فيخص إعادة تهيئة الضريبة على القيمة المضافة من خلال خفض معدلها الأعلى من 20 إلى 16 في المائة وتوحيد المعدلات الأخرى (7، 10، و14 في المائة) في معدل واحد حوالي 10 في المائة[1].

وأنجزت هذه التقييمات على أساس نموذجين وضعتهما المندوبية السامية للتخطيط. يتعلق الأول بنموذج الاقتصاد الكلي ذو الطبيعة النيو–كينزية المنجزة وفق بيانات الحسابات الوطنية على أساس عام 1998 وتتبع تطور الاقتصاد المغربي خلال الفترة 1990 – 2008. ويخص الثاني نموذج توازن عام محسوب بمحاكاة جزئية استنادا إلى بيانات مصفوفة المحاسبة الاجتماعية لسنة 2007 للتوفيق بين بيانات الدراسة الاستقصائية الوطنية على مستويات المعيشة واستهلاك الأسر المعيشية في عام 2007. حيث يسمح التدبيران باستئناف النشاط الاقتصادي بما لهما من آثار على العرض والطلب، وتحسين مستويات المعيشة للأسر. ومع ذلك، سيحفز التدبيران تدهور التوازنات الاقتصادية الكلية الداخلية والخارجية.

وقد خلصت الدراستين إلى أن:

*أثر الاقتصاد الكلي والجزئي عن طريق بعض التدابير المستفادة من قوانين المالية 2009 و2010 (زيادة الحد الأدنى للإعفاء، خفض الحد الأقصى للمعدل الهامشي، إعادة تأهيل شبكة الضرائب وزيادة مرتبات موظفي السلالم الدنيا أو المساوية ل 9) بتاريخ 30 يونيو 2010. ويتضح من نتائج المحاكاة أن أثر هذين التدبيرين نجم عنه زيادة في النمو الاقتصادي وتحسين القدرة الشرائية للأسر المعيشية، مما أدى أيضا إلى تدهور الميزان التجاري والميزانية[2].

[1]- محاكاة أثر التدابير الجبائية: -خفض مستوى الضريبة على الشركات؛ -تعديل معدلات الضريبة على القيمة المضافة، المندوبية السامية للتخطيط، الرباط، 14 شتنبر 2010.

[2]- تجري الممارسة على أساس نموذج الاقتصاد الكلي الذي يسمح بالقيام بالتنبؤات الاقتصادية وتقييم أثر اختيار السياسات العامة في الاقتصاد الوطني في الأجلين القصير والمتوسط. من خلال الأسس النظرية النيو-كينزية، يميز هذا النموذج بين أربعة عوامل اقتصادية: الأسر المعيشية، المقاولات، الإدارة العامة وبقية العالم. كما أنه يميز بين القطاع التجاري والقطاع غير-التجاري.

*أثر التدابير الضريبية على حدوث انخفاض في مستوى الضريبة على الشركات وإعادة تهيئة الضريبة على القيمة المضافة اعتبارا من 14 سبتمبر 2010.

في ظل هذه الظروف، وفي غياب دراسات مؤسساتية وتقييمات دورية، يعد إصلاح النفقات الضريبية أمرا ضروريا. يرتكز بداية على وضع بنية أو لجنة مستقلة لتقييم وتتبع النفقات الضريبية وآثارها على الاقتصاد تضم خبراء متمرسون في مجالات مختلفة، ولما لا عبر مجلس للاقتطاعات الإجبارية كما هو الشأن بفرنسا تكون من مهامه تتبع النفقات الضريبية وتجويد التشريع الضريبي عموما.

إصلاح، ينبغي أن يركز على ثلاثة أبعاد إستراتيجية:

يتمثل الأول في تقييم فعالية النفقات الضريبية الممنوحة على أساس أثرها على القيمة المضافة، وخلق فرص العمل، والتنمية القطاعية والمجالية. ويجب ألا يكون هذا التقييم مجرد تقييم شامل للوزن الاقتصادي للنفقات الضريبية للدولة، بل يجب أن يركز أيضا على قياس التشوهات التي يمكن أن تسببها في الاقتصاد، نظرا لأن هذه الحوافز تميل إلى توجيه الاستثمار لقطاعات أو أنشطة معفاة ولكنها ليست بالضرورة منتجة.

في حين يجب أن يركز البعد الثاني على استهداف القطاعات التي سيتم تحفيزها فيما يتعلق بالسياسة الاقتصادية والأداء المرصود في كل قطاع. فسياسة الاستهداف التي حددتها الحكومة يجب أن تأخذ في الاعتبار الأهمية الاجتماعية للقطاع "المدعوم" وقابلية ضعفه المحتملة.

والنقطة المهمة الثالثة في مثل هذا الإصلاح هي وضع شرط احترام المواصفات ودفتر التحملات لمنح الحوافز المالية. وبالتالي، من المهم وضع حدود وجدولة زمنية لهذه الحوافز وربطها بتحقيق الأهداف المحددة منذ البداية.

وبالنظر لأن كل تدبير ضريبي استثنائي يملك خصوصيات معينة، فالنفقات الضريبية لا يمكن معالجتها بفعالية إلا عبر مقاربة استهداف أكثر من مقاربة شاملة، فبقدر

ما هو مشروع أن يطلب تطبيق قواعد عامة على الجميع، بقدر ما يبدو من باب الوهم محو الخصوصيات التي تختص بها كل مهنة وكل قطاع، بالاعتقاد أن هذا لن تكون له أي آثار على الاستثمار. وبالتالي ينبغي العمل على تقريب الممارسات الضريبية من الممارسات الاقتصادية لكل قطاع من قطاعات النشاط، على أساس ما هو معمول به دوليا في هذا المجال[1]. فعبر هذا "التنظيم" أو دعنا نقول أن تقييم النفقات الضريبية لا تساهم إلا في تحسين كفاءتها، ومن ثم في كفاءة النظام الضريبي، والإنفاق العام بشكل عام[2].

الفرع الثاني: حدود مرتبطة بالنموذج الاقتصادي المغربي

إن أهم عوامل فشل سياسات المالية العمومية عموما والضريبية بوجه خاص في تحفيز الاقتصاد والاستثمار، ترجع بالأساس لطبيعة النموذج الاقتصادي المغربي، والذي يطغى عليه نمو ذو طبيعة غير مدمجة، سواء للشغل أو للابتكار والانخراط في عالم الثورة الرقمية، ولا لتطوير الرأسمال سواء المادي الثابت ولا الرأسمال اللامادي، إضافة إلى التفاوتات الاجتماعية التي يخلقها على أكثر من صعيد. ولعل هذا ما دفع بملك البلادإلى إعلان فشل النموذج التنموي برمته، فالمغاربة اليوم حسب الخطاب الملكي، يحتاجون للتنمية المتوازنة والمنصفة، التي تضمن الكرامة للجميع وتوفر الدخل وفرص الشغل[3]".

فالنموذج التنموي المأمول هو النموذج الذي يحاول تجاوز النموذج التنموي الحالي والإجابة عن إكراهات متعددة، والتي من أهمها غياب الترابط بين سياسات المالية العمومية (بما فيها السياسة الضريبية) والسياسات الاقتصادية، نموذج يحاول أيضا تجاوز اقتصاد ضبابي قائم على الريع نحو اقتصاد يقوم على تحقيق نمو مدمج ويجيب عن تحديات اقتصاد القرن الواحد والعشرين من ثورة صناعية رابعة وتحديات بيئية.

---

[1]- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، 2012، ص159.

[2]-Rachid Hasnaoui, Le système fiscal marocain, op.cit., p.835. http://www.ijias.issr-journals.org

[3]- وفي هذا الصدد، ندعو الحكومة والبرلمان، ومختلف المؤسسات والهيئات المعنية، كل في مجال اختصاصه، لإعادة النظر في نموذجنا التنموي لمواكبة التطورات التي تعرفها البلاد...يضيف الخطاب الملكي الذي وجهه الملك محمد السادس إلى الأمة يوم الجمعة 13 أكتوبر 2017 بمناسبة ترؤس جلالته لافتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية من الولاية التشريعية العاشرة.

الفقرة الأولى: غياب الترابط بين سياسات المالية العمومية والسياسات الإنتاجية

يعتمد نجاح الإصلاحات العامة على مزيج من عدة عوامل، فالعديد من دراسات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، أرجعت نجاح الإصلاحات العمومية إلى توافر أدوات ومعطيات ضرورية كوجود مؤسسات تمكن من الانتقال من صنع القرار إلى تنفيذه؛ مالية عمومية سليمة، تواصل فعال، وإرادة سياسية حقيقية إضافة إلى تحليلات وأبحاث صلبة (منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2010). ولتحقيق أهدافها بالكامل، يجب بالضرورة أن تكون هذه العناصر المختلفة مصحوبة بتناسق السياسات. وهذا يعني أن التدابير المتخذة في مجالات مختلفة يجب ألا تكون متناقضة. ويمكن تحديد التكامل بين الإصلاحات، عبر وبهدف وضع تنسيق مختلف الإصلاحات التي تعزز بعضها البعض، وتبرز بالتالي الآثار الايجابية لكل منها إن اتخذ منعزلا[1].

وهكذا فالإعفاءات الضريبية لوحدها غير كافية، لأن الملاحظ أن هناك هيمنة للإعفاءات الضريبية على حساب أدوات تحفيزية مالية أخرى، ولنا في الدول المتقدمة النموذج الأمثل للتعامل مع هذه السياسة لأن تطبيقاتها أدى إلى المزج بين الإعفاءات الضريبية والمساعدة المالية المباشرة، وهو ما كان وراء نجاح هذه السياسة نسبيا في هذه الدول[2]، حيث يمكن وضع أنظمة بديلة تؤدي نفس دور نظام التحفيزات الضريبية، وفي نفس الوقت لا تتضمن المساس بعمومية النظام الضريبي، وأنظمة أخرى مالية تتكامل مع التحفيزات الضريبية لتنمية قطاعات أو مجالات ترابية محددة.

فالكثير من الدراسات والتقارير تؤكد أن اختلالات تماسك السياسات العامة بالمغرب تؤثر بشكل مباشر على فعالية التدخل العمومي والأداء الاقتصادي والاجتماعي. فحسب تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حول المراجعة متعددة الأبعاد[3] لحالة المغرب،

---

[1]-OCDE, Examen multidimensionnel du Maroc : Volume 2. Analyse approfondie et recommandations, Les voies de développement, Éditions OCDE, Paris (2017), p.174.

[2]- صميم عزيز، التحفيزات الجبائية بالمغرب، مرجع سابق ، ص162.

[3] -OCDE, Examen multidimensionnel du Maroc : Volume 1. Évaluation initiale, Les voies de développement, Éditions OCDE, Paris, (2017) : https://doi.org/10.1787/9789264274945-fr

يخلص أن اتساق مختلف السياسات العامة من شأنه أن يزيل أهم القيود التي تكبح النمو الاقتصادي بالبلاد.

حيث يبدو التدخل العمومي بالمغرب غير متسق بما فيه الكفاية مع أهداف التحول الهيكلي. فعلى سبيل المثال، يتربع القطاع العقاري في المقام الأول في الاستفادة من النفقات الضريبية ويمثل حصة كبيرة من الاستثمار الخاص، في حين أن هذا القطاع ليس لا صاحب القيمة المضافة الأولى ولا المشغل الأول ولا الأكثر إنتاجية وخلقا للثروة. وهكذا فمجهودات التنسيق وحتى تكون فعالة، يجب أن تشمل مجموع السياسات العمومة بما في ذلك السياسات التي تحكم الإطار الماكرواقتصادي (السياسة الضريبية، والنقدية وسعر الصرف) والإطار الاجتماعي أيضا[1].

وقد وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تحليلا معمقا لسبل التنمية بالمغرب، قدمت فيه تشخيصا لواقع الاستراتيجيات القطاعية وموقعها ضمن السياسات العمومية، حيث تم تحليل أهداف الاستراتيجيات القطاعية بداية بالنظر لتموقعها مع التوجه التنموي للبلاد. وثانيا من خلال تنفيذ وتتبع وتقييم هذه الاستراتيجيات القطاعية. وأخيرا تحليل الحكامة الميزانياتية كآلية مهمة في تنسيق عمل الدولة.

وتعتمد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، تعريفا لتناسق السياسات العمومية صاغته عبر مجموعة من الدراسات، يقوم على أن الدول، وبحكم تعدد وتنوع أهدافها التنموية، يفترض منها تبني وجعل التنمية المستدامة في مجمل أبعادها (الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية والحكاماتية) محور تدخلها عند كل مرحلة من تصميم وتطبيق السياسات. هذا المجهود يجب أن يدفع بقدرات الحكومات من أجل تحديد واستخلاص مزايا الالتقائية، وللنظر في التوافقات الممكنة بين الأهداف[2].

وهكذا توضح المؤشرات من خلال تشخيص منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن الرؤية التنموية للمغرب لا تتبدى اليوم كأهداف ذات أولوية واضحة ومشتركة، رغم

[1]-OCDE, Examen multidimensionnel du Maroc : Volume 1, op.cit.
[2]-OCDE, Examen multidimensionnel du Maroc : Volume 2, op.cit., p.176.

الخطابات التي تبدي هذا الوضوح وهذه الأولويات؛ فتتبع السياسات العمومية المغربية وتحليل آثارها غير كافية وضعيفة، كما أن اتخاذ القرار لا يتم تدعيمه بتتبع منتظم للاستراتيجيات، في ظل ضعف ثقافة التقييم رغم كونها جد مهمة لضمان قيادة جيدة في وضع السياسات، وفي ظل تذبذب على مستوى الحكامة الميزانياتية رغم الأوراش الإصلاحية التي عرفتها، ويتجلى ذلك أساسا على مستوى الاستثناءات الميزانياتية و تعدد تفريعات الدولة، إلى جانب الوضعية غير المتماسكة لحسابات القطاع العام.

فالحكامة الميزانياتية تعتبر أهم الآليات مساهمة في تقوية تناسق السياسات العمومية.

وتقترح منظمة التعاون من خلال هذه الدراسة مجموعة من التوصيات من أجل زيادة تناسق الاستراتيجيات القطاعية بالمغرب من خلال تغيير وجهة النموذج التنموي، انطلاقا من كل مرحلة من التحليل وهكذا ينبغي: ضمان رؤية لتنمية المغرب، وترجمتها إلى أهداف وأولويات واضحة ومشتركة، وتحسين التخطيط وصياغة الاستراتيجيات القطاعية، وتدعيم تنسيق السياسات العمومية، ومواكبة اتخاذ القرار بنظام مندمج لتتبع تفعيل الاستراتيجيات، وتطوير ثقافة التقييم داخل الإدارات، وتحسين الحكامة الميزانياتية عبر تبني رؤية صلبة للحسابات العمومية التي تدخل في إطار أفق ميزانياتي بين وزاري ومتعدد السنوات، لضمان تنسيق جيد، وتدعيم ديمومة السياسات العمومية على مستوى الأمد القصير والمتوسط[1].

وهكذا فسياسة التحفيزات الضريبية يجب أن تتم وفق فلسفة بناء النموذج التنموي الجديد، خصوصا على مستوى التغييرات المرتقب أن تطال نموذج النمو وطبيعة المنظومة الإنتاجية المغربية، هذه التحولات لن تكون إلا عبر سياسة ميزانياتية محددة، قوامها الاستثمار العمومي وموجهها في ذلك سياسات الاستثمار والضريبة والنقد والتجارة الخارجية.

[1]-OCDE, ibid., p.176.

الفقرة الثانية: طبيعة النموذج الاقتصادي المغربي

إن النموذج الاقتصادي غير الشفاف، والذي لا يقوم على تكافؤ الفرص بين الفاعلين فيه، قائم على الريع، يقدم امتيازات ومكافئات ضريبية وميزانياتية أحيانا، لاعتبارات فئوية وأحيانا شخصية ارتباطا بمصالح سياسية لا يمكن أن يكون نموه ذو طبيعة مدمجة ولا مستدامة.

فهناك دراسات وطنية ودولية عديدة تتناول تشخيص الوضع الاقتصادي، ورصد أهم معيقاته، لكنها لا تشمل الجانب السياسي الذي يضرب بثقله في رسم جميع السياسات الاقتصادية، والأخطر توجيه سلوك الفاعلين الاقتصاديين، وهكذا تنزاح جل التقارير عن تحديد الأعطاب الحقيقية وأولها الفساد والريع.

فأمام اقتصاد ذو بنية مزدوجة، أو بالأحرى متعددة، حيث نجد اقتصاد ليبرالي منفتح قائم على اقتصاد المقاولة والقطاع الخاص وأهم مبادئهما المنافسة الحرة وسيادة القانون[1]، إلى جانب اقتصاد مؤسساتي عمومي تلعب فيه الدولة دورا رياديا باعتبارها أول مستثمر وأول مستهلك، إلى جانب اقتصاد هامشي أو غير مهيكل، تلعب الدولة ومؤسساتها البيروقراطية دور الموجه لهذه الاقتصاديات تارة بمنطق ضبطي صرف، لكن في الغالب الأعم بمنطق سياسي واجتماعي، وهو ما يخلق من جهة هذا الكم من الريع والفساد وتحجيم حقل المقاولة المبدعة والحديثة النشأة عبر آليات الاحتكار وغيره.

ففي حين أن الهامش المنفتح من الاقتصاد المغربي، يعرف منافسة غير شريفة بين استثمارات أجنبية من الحجم الكبير كصناعة السيارات وصناعة الطيران، والتي تحظى بدعم الدولة المباشر من خلال التسهيلات التشريعية والتنظيمية، سواء من خلال نظام التحفيزات الضريبية عبر المناطق الخاصة للاستيراد والتصدير، أو من خلال مرونة تشريعات الشغل، أو بالتحفيزات الأخرى ذات الطبيعة المالية والتجارية، ودعما غير مباشر من خلال البنيات التحتية الكبرى من موانئ وسكك حديدية (مشروع الخط الفائق

[1]- يسميه البعض باقتصاد الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وهو لا يقوم على الثقة في المؤسسات بشكل كبير بل الثقة في دعم النظام السياسي، وهو ما هو عليه حال الاستثمارات الأجنبية المتعلقة بصناعة السيارات بطنجة والصناعة الايرونوتيكية بالدارالبيضاء.

السرعة)، نجد بالمقابل مقاولات وطنية وأجنبية لا تحظى بهذه الامتيازات، لارتباطها بقطاعات هامشية حسب النموذج الإنتاجي كالفلاحة والسياحة والصناعات الخفيفة والتقليدية.

أما على مستوى الاقتصاد العمومي أو الاقتصاد الذي تخلقه الدولة كمنتج من خلال مؤسساتها العمومية الاقتصادية، أو كمستهلك من خلال ميزانيات الاستثمار، يبقى مرتبطا بمظاهر الفساد البيروقراطي كتعارض وتضارب المصالح وزواج المال بالسياسة[1]، إضافة إلى غياب شفافية الصفقات العمومية عمليا في ظل غياب مجلس المنافسة عن القيام بدوره الرقابي[2] وتمكينه من آليات الاشتغال وتغلغل ثقافة الريع والاحتكارات والامتيازات، ولعل عدد المقاولات الوهمية التي تنشط على مستوى الجماعات الترابية المختلفة والتي لها علاقات بفاعلين محليين منتخبين ومعينين من أجل الاستفادة من ريع الصفقات العمومية لدليل آخر على تغلغل الفساد على هذا المستوى.

ولعل هذا ما جعل المغرب في موقع غير مشرف على مستوى مؤشرات الشفافية التي تصدرها منظمة الشفافية الدولية، حيث احتل الرتبة 81 في تقريرها الأخير لسنة 2017 من أصل 180 بلد ب 40 نقطة[3] من 100، وتسبق المغرب ست دول عربية هي الإمارات العربية المتحدة وقطر والمملكة العربية السعودية والأردن وعمان وتونس.

فالفساد يعد أحد عوائق التنمية، وهو ما يجعل كلفته حسب إحدى دراسات البنك الدولي سنة 2014، تشكل 5 في المائة من الناتج الداخلي للمغرب، وهو ما يماثل 39

---

[1]- لعل قضية صفقة التامين الفلاحي التي منحت من طرف كل من وزير الفلاحة والصيد البحري ووزير المالية، لشركة "سهام" للتأمين، التي تعود ملكيتها، لوزير الصناعة، حفيظ العلمي والتي وصلت قيمتها لملياري درهم أبرز نموذج، انظر: نجيب شوقي، تحقيق إخباري حول صفقة السنة، موقع لكم الإخباري، 11 يناير 2016.
http://lakome2.com/%D8%A3%D8%AC%D9%86%D8%A7%D8%B3-%D9%83%D8%A8%D8%B1%D9%89/%D8%AA%D8%AD%D9%82%D9%8A%D9%82/10433.html
إضافة إلى الضجة التي خلقتها قضية توزيع المحروقات بعد تحرير الحكومة لأسعار المحروقات، حيث قدر النائب البرلماني عمر بلافريج الأرباح التي حققتها شركات توزيع المحروقات منذ سنة 2016 بحوالي 17 مليار درهم عبر مقارنة بين هامش الربح الذي كانت تقترحه الحكومة وما حققته هذه الشركات مجتمعة: .

[2]- عمليا مجلس المنافسة مجمد رغم خروج قانون 20_13 في غشت 2014 المتعلق بمجلس المنافسة، مادام لم يتم بعد تعيين أعضاء المجلس.

[3]- حيث يتشكل المؤشر من مقياس يضم بين صفر نقطة و100، يكون صفر هو أعلى معدلات الفساد و 100 هو انعدام وجود فساد على الإطلاق.

مليار درهم. وهو ما يفوق عشر مرات ميزانية وزارة العدل، أو ثلاث مرات وزارة الصحة. ويضع الفساد ثقله على جاذبية الاقتصاد المغربي ويؤثر في علاقات التجارة والأعمال، فمحاربة الفساد هي شرط قبلي للتنافسية والتنمية الاقتصادية حسب دليل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الموجه للمغرب[1].

وبالرغم من إنجاز المغرب العديد من الإصلاحات السياسية العامة لتعزيز دولة الحق والقانون، لاسيما الحقوق الأساسية للمواطنين من خلال دستور 2011 واعتماد ميثاق إصلاح المنظومة القضائية، وتبني الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد[2]، لا يزال المغرب يواجه تحديات هامة على هذا المستوى، فأهم الاختلالات التي يتم عادة تحديدها كمعيقات لسيادة القانون لا ترتبط بالنصوص بقدر ما ترتبط بالمؤسسات والأفراد المسؤولين عن تطبيقها[3]. وهكذا، فإن السلوكيات التي تعوق المنافسة المشروعة والانفتاح الاقتصادي للبلد عبر حماية المصالح الخاصة والإبقاء على أنظمة الامتياز والريع، غالبا ما تترسخ في التاريخ والثقافة وعقلية الفاعلين[4]، ولعل هذا ما يدعم مقولة "فرانسيس فوكوياما" بأن الاقتصاد يضرب بجذوره في الحياة الاجتماعية ولا يمكن فهمه بشكل منعزل عن المسألة الأوسع المرتبطة بطريقة تنظيم المجتمعات الحديثة.

وفي جانب آخر، وحتى إذا سلمنا بتملك المغرب لنموذج اقتصادي[5] بمعنى الكلمة[6]، فإن هذا النموذج تعتريه مجموعة من النقائص. فالانفتاح الكبير للاقتصاد المغربي إلى جانب الاختلال الكبير في اتفاقيات التبادل الحر، والتي لم تكن منصفة للمغرب حيث

---

[1] - Promouvoir l'intégrité au Maroc par une communication et coopération réussies : Un guide pour la stratégie et les meilleures pratiques © OCDE 2015.

[2]- والتي تمت المصادقة عليها بتاريخ 28 دجنبر 2015، والتي جاءت من اجل توطيد النزاهة والحد من الفساد بشكل ملموس في أفق 2025

[3]- المغرب في أفق 2040، الاستثمار في الرأسمال اللامادي لتسريع الإقلاع الاقتصادي، جان بيير شوفور، موجز عام، ملخص واشنطن، دي سي : البنك الدولي، 2017، ص45.

[4]- المغرب في أفق 2040، الاستثمار في الرأسمال اللامادي لتسريع الإقلاع الاقتصادي، جان بيير شوفور، موجز عام، ملخص واشنطن، دي سي : البنك الدولي، 2017، ص43.

[5]- يتضح تبلور النموذج الاقتصادي المغربي بداية الألفية الثالثة، عبر التسريع في تطبيق النموذج النيوليبرالي من خلال الانفتاح الاقتصادي والتجاري عبر اتفاقيات التبادل الحر، و سياسات جلب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، إلى جانب الاستثمارات العمومية الكبرى من خلال أوراش البنية التحتية، و في ارتباط بالاستراتيجيات الاقتصادية القطاعية.

[6]- Omar ALOUI, Quel Modèle Economique pour le Maroc ? http://economia.ma/content/quel-mod%C3%A8le-economique-pour-le-maroc

جاءت لصالح الشركاء على حساب الاقتصاد المغربي[1]، تطرح أكثر من تساؤل خصوصا والتوجهات الدولية الحالية في اتجاه الرجوع إلى الحمائية، والتي شكلتها أزمة "البريكس" بعد خروج بريطانيا من الاتحاد الأوربي، إضافة إلى السياسات التجارية الجديدة للرئيس الأمريكي دونالد ترامب، والتي واجهتها سياسات حمائية مماثلة من طرف ثاني اقتصاد عالمي الذي هو الصين.

كما أن انفتاح الاقتصاد المغربي وانخراطه في العولمة، في ظل هشاشة بنياته، أفرز نموذجا اقتصاديا مشوها يقوم على تهميش قطاعات مهمة كانت إلى وقت قريب تشغل الآلاف من اليد العاملة كالقطاع المنجمي والنسيج والصناعات التقليدية، إضافة إلى تهميش مجالات ترابية لم تعد ذات أفضلية على مستوى متطلبات عولمة التجارة، وهو ما جعل أربع جهات تستحوذ على إنتاج أكثر من نصف الثروة بالمغرب، والتي تتجه للمزيد من التركز نحو جهتين فقط هما الدار البيضاء وطنجة، هذا التوجه نحو التركيز يعتبره البعض أهم المظاهر السلبية لعولمة الاقتصاد والتجارة.

فالمؤشرات توضح أن هناك ارتباط بين العولمة و التهميش ارتباطا بمبدأ الأفضلية أو الميزة المطلقة للدولة وارتباطا أيضا بالمجالات الترابية ذات الأفضلية والتي تذكيها العولمة عبر التجارة الدولية، وهو ما يخلق تهميشا لقطاعات اقتصادية ذات تجذر في البنية الإنتاجية للمغرب، إضافة إلى تهميش مجالات ترابية لا تتمتع بنفس تنافسية مجالات أخرى، وهو ما يخلق ثنائية المركز والهامش ليس فقط داخل البلد بل حتى داخل الجهات.

هذا دون الحديث عن الاختلالات الداخلية المرتبطة بثقل ميزانية الاستثمار في البنيات التحتية على الميزانية، وضعف كفاءة اليد العاملة المغربية، واستمرار المركزية المفرطة رغم محاولات الإصلاح في إطار الجهوية.

[1]- Najib AKESBI, La question agricole dans les relations Euro-Marocaines, in L'accord de libre-échange Maroc-union européenne a l'épreuve des faits, Revue marocaine des sciences politiques et sociales (cahiers libres), N°3-Aout/Septembre 2015, pp. 39-107.

ففي تقرير لكل من بنك المغرب، والمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، فإن إحدى أكبر نقط الضعف في الجزء البشري من الرأسمال اللامادي للمغرب، هي ضعف المستوى التعليمي للساكنة المغربية، حيث لا يتجاوز معدل سنوات الدراسة لدى المغاربة البالغين أكثر من 25 سنة، 4.4 سنوات لكل مغربي، مقابل قرابة 12 سنة من الدراسة في رصيد كل مواطن كوري جنوبي، هذا دون الحديث عن ضعف التعليم وهزالة جودته.

كما أنه على مستوى تنظيم الدولة، تميل الحكومات المركزية إلى مقاومة عملية اللامركزية، وبالتالي تعوق البروز الفعلي للسلطات المحلية واللامركزية التي تكون أكثر استعدادا للإصغاء للساكنة، وهو ما عرفه المغرب أيضا من خلال تقويض الجهوية منذ محطتها البارزة سنة 2007، والتي تطورت عبر محطات أخرى كان أهمها دستور 2011، والتي واكبتها سياسات تراجعية سواء من خلال القانون التنظيمي للجهات أو تنزيل قوانين اللاتمركز الإداري، هذا دون الحديث عن افتقاد الجهات للآليات البشرية والتنظيمية الكافية لخلق ديناميات اقتصادية محلية[1].

[1]-Mohamed BENHIMA, Entretien réalisé par Franck Mathiau et Brahim Mokhliss, LE MATIN 09 janvier 2018 à 18:52 https://lematin.ma/journal/2018/reflexion-nouveau-mode-developpement-economique-etre-collective/285125.html

خاتمة الفصل الأول

إن البحث في إشكاليات التنمية الاقتصادية في علاقتها بالإصلاح الضريبي الحالي بالمغرب، مكننا من مجموعة من الخلاصات؛ فأمام تزايد استخدام الضريبة من أجل الإجابة عن مطالب اقتصادية والدور المتفاعل بين الضريبة والاقتصاد، أصبحنا نتحدث عن فرع اقتصادي جديد يسمى بالاقتصاد الضريبي، والذي يحاول فهم العلاقات بين الضريبة والمتغيرات الاقتصادية الأخرى سواء الكلية أو الجزئية، الظرفية أو البعيدة المدى. فالنظام الضريبي يتدخل في جميع القرارات وسلوكيات الفاعلين الاقتصاديين وهو ما يؤدي إلى تعديل التنظيم الاقتصادي للبلد في رمته، وهكذا لا يمكن للإصلاح الضريبي أن يقوم بأدواره المحددة إلا بعد معرفة جيدة بطبيعة البنيات الإنتاجية للدولة موضوع الإصلاح. فالضريبة المثلى هي الضريبة المتلائمة مع بنيات المجتمع الإنتاجية وطبيعة إنتاجه للثروة.

وبالمغرب يتضح موقع الإصلاح الضريبي خارج أوراش التنمية الاقتصادية، ويتضح هذا من خلال بنية الاقتصاد المغربي سواء من حيث نموذج النمو المعتمد، أو من حيث طبيعة الاقتصاد المغربي من خلال مستوى العائدات الكمية أو إنتاجية كل قطاع اقتصادي، وهذا ما دفع أهم الفاعلين وعلى رأسهم ملك البلاد الدعوة إلى مراجعة النموذج التنموي برمته.

في حين أن الإصلاح الضريبي بالمغرب عرف حدودا متعددة في الإجابة عن متطلبات التنمية الاقتصادية وتحفيز الاستثمار، فالمناظرة الثانية ورغم أنها جاءت بمطلب تحفيز النمو الاقتصادي عبر مجموعة من الاقتراحات، والتي تروم في المجمل تحسين تنافسية المغرب الضريبية، عبر استقرار نظامه الضريبي ومقروئيته من جهة، ووضع آليات تدخلية ضريبية من أجل تحفيز الاقتصاد من جهة ثانية، إلا أنها لم تفلح في النهوض بالتنمية الاقتصادية لا كميا ولا نوعيا.

فعلى مستوى تحفيز الاقتصاد استعملت التحفيزات الضريبية منذ إصلاح 1984 ومع ميثاق الاستثمار منتصف التسعينات من القرن الماضي، من أجل توجيه خيارات الفاعلين وتوجيه النشاط الاقتصادي إلى أنشطة معينة أو مناطق محددة، هذه التحفيزات بقيت شبه ثابتة على مستوى القطاعات المستهدفة، والمتعلقة أساسا بالفلاحة والسياحة والعقار والتصدير..(وإن أدخلت إليها بعض القطاعات الجديدة في إطار خوصصة بعض القطاعات الاجتماعية كالصحة والتعليم) وهو ما عبر عنه أيضا مشروع ميثاق الاستثمار الجديد، مع بعض التعديلات على مستوى حكامة التحفيزات الضريبية أو المالية أو الإدارية.

هذا الواقع جعل من التدخلية الضريبية على المستوى الاقتصادي يعاني حدودا وإكراهات عدة، مرتبطة بمقتضيات الإصلاح نفسه، وبطبيعة النموذج الاقتصادي الذي يتبعه المغرب؛ فعلى مستوى ضعف الإصلاح الضريبي يسجل عدم فعالية النفقات من خلال تحليل كم ومبلغ هذه النفقات مقارنة بمردودية القطاعات المحفزة في الاقتصاد، وهو ما يطرح أيضا بشأن حكامة وعقلنة هذه النفقات، حيث لم يتم تقييم آثارها ولا مراجعتها، في حين أن السياسات الاقتصادية بالمغرب تعاني غياب الترابط بين سياسات المالية العمومية والسياسات الإنتاجية، إضافة إلى طبيعة النموذج الاقتصادي المغربي الذي يعاني من مشاكل بنيوية، تجعل منه اقتصادا مزدوجا تتفاعل فيه مظاهر الاقتصاد المهيكل والاقتصاد غير المهيكل؛ مظاهر اقتصاد منفتح قائم على المبادرة الحرة والمنافسة الكاملة، مع اقتصاد مغلق قائم على نظام الامتيازات وغياب المنافسة والشفافية وانتشار الفساد الإداري والمالي. نموذج اقتصادي لم يتمكن من إنتاج لا قيمة مضافة عالية ولا خلق فرص شغل جديدة، وهو ما ساهم في تعظيم العجوزات الاجتماعية التي تعاني من التدهور أصلا.

الفصل الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات العدالة والتماسك الاجتماعيين

"L'extrême richesse, comme l'extrême pauvreté peuvent avoir ce résultat fâcheux de rompre le lien qui unit l'individu à la communauté, et qui les unit entre eux … Pour le pauvre qui est très pauvre, qui couche à la belle étoile et qui vit de maraude, il n'y a pas de lien social : que lui importe que Paris brûle ! Et pour le riche qui est très riche, qui a villas aux bords de la mer et châteaux sur la montagne et son portefeuille bien garni de titres de rentes de tous pays, celui-là aussi peut s'affranchir de tout lien social. Il n'a cure de l'épidémie, de la révolution, de la guerre : ces fléaux ne l'atteignent pas : il peut, quand il lui plaît, s'enfermer dans sa tour d'ivoire et regarder brûler Rome, comme Néron, en jouant de la lyre"[1].

Citation de Charles GIDE – " La solidarité " – 1932

لقد أصبحت العدالة الاجتماعية و التماسك الاجتماعي من المفاهيم التي تحظى باهتمام كبير بين الأكاديميين وصانعي السياسات، بل تحولا إلى أولوية في السياسات العامة، ليس فقط بالدول النامية فحسب، بل حتى في الدول المتقدمة[2]، وذلك بالنظر لحجم التفاوتات الاجتماعية[3] والمجالية التي أصبحت تعرفها معظم دول المعمور[4].

[1]-Citation de Charles GIDE – " La solidarité ", Presses universitaires de France – 1932

[2]- وقد غدا هذا الاهتمام واضحا من خلال عقد المؤتمرات والندوات وإبرام الاتفاقيات على المستويين الإقليمي والدولي. وكانعكاس لتعاظم الاهتمام دوليا بموضوع العدالة الاجتماعية أيضا، تم تخصيص يوم 20 فبراير كيوم عالمي للعدالة الاجتماعية خلال الدورة 63 للجمعية العامة للأمم المتحدة سنة 2008.

[3] -See: World Inequality Report 2018 (with F. Alvaredo, L. Chancel, E. Saez, G.Zucman)

[4]- يقر "طوماس بكيتي"، في كتابه " الرأسمال في القرن الواحد و العشرين" أن أغنى 85 شخصا في العالم (ومعظمهم يعيشون في أوروبا الغربية والولايات المتحدة) يستأثرون وحدهم بثروة تعادل تقريبا ما يملكه 3.5 مليار شخص من الأشد فقرا في العالم، ويخلص إلى أنالسياسات الجديدة التي تبنتها حكومات كثيرة منذ سبعينيات القرن الماضي في إطلاق عمل قوى السوق، وتخفيض الضرائب على الثروة قد تركت آثارا واسعة النطاق على نمط توزيع الثروة والدخل في اتجاه زيادة حدة التفاوت بين من يملكون ومن لا يملكون. انظر:

-Thomas PIKETTY, le capital au 21eme siècle, Seuil, coll. Les Livres du Nouveau Monde, 2013.

وبالمغرب، شكل مطلب العدالة الاجتماعية أحد الشعارات الأساسية التي رفعها الشارع خلال ما عرف بالربيع العربي[1] مع حركة عشرين فبراير؛ مطلب كان من بين أسبابه تنامي الشعور الشعبي بتفاقم الفوارق الاجتماعية واستئثار فئة قليلة بالثروة، وسوء توزيعها.

إن المغرب وكجميع بلدان العالم الرأسمالي ذو الاقتصاد المفتوح، عرفت سياسته الاجتماعية تساوقا مع التوجهات السياسية للقوى الفاعلة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية والبيئية[2]، حيث اعتبرت السياسة الميزانياتية من أهم المكونات الأساسية للسياسة الاجتماعية بالمغرب، وهكذا ومنذ بداية الألفية الثالثة وبتأطير من البنك العالمي والبرنامج الإنمائي التابع للأمم المتحدة، نحت السياسة الاجتماعية –إضافة إلى تقليص دور الدولة وعقلنة الإنفاق– نحو رؤية شمولية ومندمجة للمسألة الاجتماعية، عبر إشراك القطاع الخاص في تدبير بعض القطاعات الاجتماعية المهمة كالصحة والتعليم، أو البحث عن آليات تمويل جديدة غير الإنفاق الميزانياتي، من خلال إشراك فاعلين جدد كالجماعات الترابية و المنظمات غير الحكومية الوطنية والدولية ووكالات التنمية الدولية والإعانات الدولية ودعم الساكنة المعنية.

إن هذه السياسات وإن كانت قد حسنت من كثير من المؤشرات الاجتماعية، كمعدل الفقر والتمدرس وأمد الحياة؛ إلا أنها لم تواكب التغيرات الديموغرافية والتحولات الاقتصادية والمجالية؛ حيث تزايد البطالة خصوصا لدى فئة الشباب وأصحاب الشهادات العليا، و تدني جودة الخدمات الاجتماعية وضعف أنظمة التغطية الاجتماعية والرعاية الصحية، وتزايد الفوارق الاجتماعية والمجالية، في ظل كبح فاعلية جزء من الساكنة النشيطة المتمثلة في النساء.

[1]- تعتبر منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا من أكبر المناطق التي تعرف تفاوتات اجتماعية على سلم التفاوتات في العالم، حيث أن الشريحة الأخيرة من ضمن عشر شرائح اجتماعية تملك 64 في المائة من الدخل الإجمالي الداخلي، في حين أن النسبة بغرب أوربا هي 37، و 47 بالولايات المتحدة، و 55 في المائة بالبرازيل؛ انظر:
-Thomas PIKETTY and others, Measuring inequality in the Middle East 1990-2016: the World's most unequal region, WID. world WORKING PAPER SERIES N° 2017/15, April 2018, p.1.
[2]- Mohamed LAHBOUSS, Déficit budgétaire au Maroc, op.cit., p.141.

هذا الواقع دفع بعاهل البلاد إلى الدعوة إلى إعادة بناء النموذج التنموي للإجابة عن الحاجيات الأساسية للمواطنين والتي أهمها معالجة الاختلالات الاجتماعية والفوارق المجالية. ويأتي الإصلاح الضريبي ضمن الأوراش الأساسية في هذا الصدد، حيث سارع الفاعلون في صناعة السياسات العمومية، بعد الحراك الشبابي لسنة 2011 إلى التنبيه إلى ضرورة الإصلاح الضريبي من أجل مواجهة التحديات والمطالب الاجتماعية المتزايدة التي تهدد التماسك الاجتماعي، حيث صدر تقرير للمجلس الاقتصادي والاجتماعي سنة 2012 يضع تقييما للمنظومة الضريبية وأوجه اختلالاتها ويقدم حلولا وتوصيات من أجل الإصلاح[1]، أعقبته مناظرة وطنية حول الإصلاح الضريبي سنة 2013، والتي أقرت الحكومة آنذاك بتنفيذ التوصيات المنبثقة عنها من خلال القوانين المالية السنوية بشكل تدريجي[2].

فالضريبة تبقى من أهم الآليات لمواجهة التحديات الاجتماعية ليس فقط كأهم مصادر تمويل النفقات العمومية والنفقات الاجتماعية على وجه الخصوص، بل بالنظر لوظيفتها الاجتماعية[3]. هذه الوظيفة التي تقوم على تحقيق ثلاث أهداف كبرى هي إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع لتقليص تمركز الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع، وعلى تحقيق العدالة والمساواة في فرض الضريبة، وكذا في مواجهة والحد من العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع الاجتماعي؟ وكيف تفاعل صناع القرار من خلال الإصلاح الضريبي مع الواقع الاجتماعي الموسوم باللاعدالة والتفاوتات الاجتماعية والمجالية ؟

هذا ما سنحاول بحثه من خلال هذا الفصل عبر مبحثين، نتطرق في الأول لأهم الأدبيات حول الوظيفة الاجتماعية للضريبة، ودواع الإصلاح بالمغرب، لننتقل في المبحث الثاني لدراسة الإصلاح الضريبي المغربي من منطلق تفاعلاته مع مطلب العدالة الاجتماعية.

---

[1]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي، النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، 2012.

[2]- تضمنت المناظرة ورشات عديدة همت الجانب الاجتماعي أهمها الورشة الأولى المعنونة بالتشريع الضريبي و العدالة الضريبية .

[3]- انظر: المؤتمر الدولي الثاني عشر للمالية العمومية الذي نظمته جمعية المؤسسة الدولية للمالية العمومية، يومي 21 -22 شتنبر 2018 بالرباط حول "المالية العمومية والعدالة الاجتماعية".

المبحث الأول: الوظيفة الاجتماعية للضريبة وضرورة الإصلاح الضريبي بالمغرب

إن للضريبة أهمية محورية في تحول المجتمعات، وهي مركز التماسك الاجتماعي. فهي إلى جانب كونها المورد الرئيسي لتمويل سياسات التنمية بمفهومها الشامل، فهي آلية للتضامن ومظهر من مظاهر اللحمة الوطنية وجزء من العقد الاجتماعي، في جانب الالتزام الملقى على عاتق المحكومين تجاه الحاكم، والتي يقابلها التزام الحكام بتنفيذ سياسات عمومية تروم التنمية الشاملة، ومحاربة الفقر وخلق الثروة وتوزيعها وصيانة حقوق الإنسان والمساواة وإقامة العدل، وتحقيق الرفاه الاجتماعي بشكل عام.

لكن هذا العقد يختل كلما ازدادت الالتزامات على المواطنين دون مراعاة مقدرتهم التكليفية، أو عند إخلال الحاكمين بالتزاماتهم في تحقيق آمال وتطلعات المواطنين في العيش الكريم. واليوم وبمعظم دول المعمور وأمام تزايد الضغط الضريبي وتراجع تدخل الدولة في مجالات التنمية الاقتصادية والاجتماعية لصالح القطاع الخاص، أصبحت مشروعية استخلاص الضريبة، بل مشروعية الدولة نفسها محط تساؤل متنام[1].

وتتفاقم أزمة مشروعية الضريبة أيضا، بتحول العلاقة الضريبية إلى علاقة سلعية، حيث أصبح الملزم كزبون وليس كمرتفق، ولا يرى في مساهماته الضريبية إلا بقدر استفادته أو عدم استفادته من الخدمات العمومية، في حين أن الإدارة الضريبية والتي تحاول تطوير آدائها كإدارة خدمات، تظهر أحيانا كمقاولة تتبنى ثقافة النجاعة الاقتصادية. هذا التحول غير من معنى الضريبة، بل يبدو أن وظيفتيها الأساسيتين السياسية والاجتماعية مهددتين؛ فالوظيفة السياسية تجعل الضريبة علامة على الانتماء إلى

[1] -Voir : Michel BOUVIER ; - Ouvrir le débat: quelle fiscalité pour quel État ? Revue française de finances publiques, n° 108, octobre 2009 ; -Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société postmoderne, Revue Française de finances publiques, n°124, novembre 2013 ; Sens et légitimité de l'impôt, Pouvoirs, n°151, 2014/4, pp.27-34 .

المجتمع، في حين أن الوظيفة الاجتماعية هي التي تجعل الضريبة أداة لتحقيق المصلحة العامة والتضامن[1].

إن إعطاء معنى جديد للضريبة شرط أساسي لكل من المردودية الضريبية والتماسك الاجتماعي. هذا المعنى الذي يجعل من العدالة الضريبية– في ظل تلاشي وظيفتها السياسية[2]– المخرج الأوحد لإعطاء شرعية ومشروعية للاقتطاع الضريبي.

المطلب الأول: الوظيفة الاجتماعية للضريبة

إن العلاقة بين الضريبة والعدالة الاجتماعية، تثير رهانين محوريين، الأول ينطلق من تعريف العدالة الضريبية نفسه، إلى جانب مبدأ المساواة، في حين أن الرهان الثاني يرجع إلى استعمالات الضريبة من أجل إعادة توزيع الثروة. وهكذا سنتطرق إلى الوظائف الاجتماعية للضريبة سواء من خلالها ترابطاتها بالعدالة الاجتماعية (الفرع الأول)، أو من خلال وظيفتها التوزيعية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: ترابطات العدالة الضريبية بالعدالة الاجتماعية والتماسك الاجتماعي

يمكن تعريف العدالة الاجتماعية بمجموع المبادئ التي تحدد التوزيع العادل للحقوق الاجتماعية والواجبات داخل المجتمع، أي التوزيع الذي يراعي الوضعيات الشخصية للأفراد؛ فهي نتاج مجموعة من الخيارات المشتركة لما يجب أن تكون عليه أسس التوزيعية بين أفراد المجتمع، وتقوم على مبادئ كالمساواة في الحقوق والإنصاف في الوضعيات، مبادئ مستوحاة من قيم المجتمع من أجل تحديد أشكال التضامن المشترك، فالعدالة الاجتماعية هي بناء أخلاقي وسياسي.

في حين أن مفهوم التماسك الاجتماعي أعم من ذلك، فهو مزيج من العوامل الاقتصادية والسياسية والمؤسسية، والتي تستند إلى العدالة الاجتماعية والرفاهية في أبعادها النوعية والكمية، وتقوم على نهج الإدماج الاجتماعي إلى جانب الممارسات

[1]-Michel BOUVIER, sens et légitimité de l'impôt, op.cit., p. 32.

[2]- بعد تراجع مبدأ القبول الضريبي لصالح الإدارة الضريبية : انظر الفصل الأول من القسم الأول من هذا البحث.

الفضلى للحكم والمشاركة[1]؛ كمحاربة الفقر والاندماج المهني ودرجة سعادة السكان وتعزيز الديمقراطية وحرية الصحافة ومكافحة الفساد والتمييز الايجابي للفئات المهمشة اجتماعيا بسبب الجنس أو العرق أو المناطقية الخ..

والعدالة الاجتماعية تتحقق عن طريق الدور الذي تلعبه السياسة الضريبية في العمل على الحد من الفوارق والاختلافات على النواحي الاقتصادية والاجتماعية كافة لأفراد المجتمع، فعن طريق الضرائب يتم توزيع الدخول بين الأغنياء والفقراء وذلك باستقطاع جزء من الثروات والدخول المرتفعة وإعادة توزيعها على الفقراء بصورة الخدمات التي تقدمها الدولة لهم، كالإعانات الاجتماعية للعاطلين عن العمل وكبار السن. في حين أن التماسك الاجتماعي يتعزز إذا خضع جميع المكلفين الذين هم في مركز اقتصادي واحد إلى عبء ضريبي متساو، الأمر الذي يجعلهم يشعرون بعدالة الضريبة وتقبل دفعها عن طيب خاطر نسبيا.

فالعدالة الاجتماعية تتحقق انطلاقا من مدخلات الضريبة، أي انطلاقا من السياسات الضريبية ومسار بلورتها وتنفيذها. في حين أن التماسك الاجتماعي يتعزز انطلاقا من تفاعلات الضريبة مع محيطها الاقتصادي والاجتماعي للبلد والواقع الشخصي للملزم، فكلما كان القبول والتجاوب الايجابي مع الالتزام الضريبي،ورضا الملزمين عن فعالية النظام الضريبي، كان التماسك الاجتماعي أقوى وأمتن.

الفقرة الأولى: الضريبة والعدالة الاجتماعية

تعتبر التدخلية على المستوى الاجتماعي أهم أسس دولة الرفاه أو دولة الرعاية الاجتماعية التي تطورت عبر مسارات اجتماعية في ألمانيا تحت حكم "بيسمارك"[2]، وفي بريطانيا منتصف القرن العشرين مع تقرير "بيفريدج"[3]. وتتفرع عن هذه التدخلية نماذج

[1]-Khalid SOUDI (HCP) et Jihane BENNANI (HCP), Mesure multidimensionnelle de la cohésion sociale :Une analyse benchmarking sur un panel de pays. N° 46 • novembre-décembre 2013, p.4.
[2]- Modèle allemand « Bismarckien » (1882)
[3]- Rapport Beveridge de (1942)

مختلفة طبقا لاختلاف التجارب الدولية المعاصرة، ولكنها تبقى حسب الاقتصادي الدانمركي "إيسبين أندرسون"[1] تنحصر في نماذج كبرى ثلاث:

الأول، نموذج ليبرالي أو نموذج السوق، حيث دولة الرعاية تهيمن فيها المساعدات الاجتماعية القائمة على تقييم الاحتياجات، وحيث التعويضات تكون غير ذات قيمة كبرى وتخصص أساسا لأصحاب الدخول الدنيا، (الولايات المتحدة الأمريكية، كندا و استراليا).

والثاني، نموذج دولة الرعاية المحافظة و"الممأسسة" حيث التأمين الاجتماعي إلزامي ومجالات الرعاية جد مهم، ويسمى أيضا بنموذج التأمين الاجتماعي. وتم التأسيس لهذا النموذج من طرف بيسمارك وتم تحسينه مع هيكل الطبقة ما بعد الصناعية الجديدة، (فرنسا، ايطاليا، ألمانيا، النمسا).

ثم النموذج الاجتماعي الديمقراطي حيث مبدأ العمومية والشمول إلى جانب مبدأ عدم تسليع الحقوق الاجتماعية ليشمل مجال الرعاية الطبقات الوسطى الجديدة. (النموذج الاسكندينافي لدول السويد، النرويج والدانمرك).

والمغرب، ولاعتبارات تاريخية مرتبطة بالثقافة الإدارية والتنظيمية الموروثة عن فرنسا تبنى النموذج الثاني عبر مأسسة أنظمة الرعاية الاجتماعية لكن دون أن تشمل الجميع، كما أتاح مجالا للتغطية الاجتماعية الخاصة وإن كانت هامشية[2]، مع بعض برامج الرعاية الاجتماعية التي يغلب عليها الطابع الخيري والإحساني[3]، إلى جانب البرنامج المؤسساتي المحوري في التنمية الاجتماعية والمتمثل في المبادرة الوطنية للتنمية البشرية[4].

[1] -Esping-Andersen GØSTA, Les trois mondes de l'État-providence. Essai sur le capitalisme moderne. Presses Universitaires de France, « Le Lien social », 2007, p.41.

[2]- حيث وضع نظاما مزدوجا للحماية الاجتماعية سنة 1963؛إجباري يضم الضمان الاجتماعي والتغطية الطبية والنظام الجماعي لمنح التقاعد والنظام العمومي للتقاعد، وثانوي يضم التعاضديات والنظام الخاص بالتقاعد والأنظمة المستقلة تشمل الشغالين التابعين للقطاع العمومي والشبه العمومي والخاص.

[3]- يمكن الحديث هنا عن مؤسسات خيرية مهتمة بالتضامن ومحاربة الأمراض المستعصية وعلاج أصحابها.

[4]- تم إطلاقها سنة 2005 من طرف الملك محمد السادس من أجل محاربة الفقر والهشاشة والإقصاء الاجتماعي.

والنموذج الاجتماعي الذي يضمن العدالة الاجتماعية والتماسك الاجتماعي هو النموذج التي تكون آلياته التوزيعية فعالة وتسهم في تقليص الفوارق ومجابهة التشوهات الاجتماعية التي تزيد من هشاشة البنيان الاجتماعي.

ونعني بالتوزيعية التحويل النقدي أو العيني (الخدمات العمومية مثلا) الذي تقوم به السلطات العمومية تجاه الأسر، عبر الاقتطاعات الإجبارية والمساهمات الاجتماعية التي تستخلص من دخول أفراد المجتمع. والهدف من هذه التوزيعية هو تحقيق ما أمكن العدالة الاجتماعية.

ونتحدث عن التوزيعية العمودية حينما تكون إعادة التوزيع تهدف تقليص الفوارق والتفاوتات، في حين نتحدث عن التوزيعية الأفقية حينما تكون التوزيعية تهدف تغطية بعض المخاطر الاجتماعية كيفما كان مستوى الدخول[1]..

فالضريبة تضطلع إلى جانب وظيفتها الاقتصادية التي تتجلى في زيادة النشاط الاقتصادي ومنع الركود، بوظيفة اجتماعية عبر آلية تمويل التنمية الاجتماعية ومتطلبات التماسك الاجتماعي من تعليم وأمن وصحة وبنيات تحتية..الخ، وآلية توزيعية للدخل من أجل تصحيح الفوارق الاجتماعية واللامساواة داخل المجتمع. فالعدالة الاجتماعية تتحسن بتحقيق شرطين: الأول، تأمين إيرادات مالية كافية للدولة من خلال الضريبة العادلة على مداخيل وثروات المؤسسات والأفراد، وثانيا توزيع مداخيل الدولة توزيعا عادلا يهدف إلى الحد من الفوارق الاجتماعية وضمان العيش الكريم للجميع.

والتدخلية الضريبية ذات الطابع الاجتماعي، تشكل أحد مكونات السياسات الضريبية المعاصرة، فهي أحد التدابير المرافقة للتدابير الأصلية والتي تتم عبر الآلية الميزانياتية[2]، فهي كمصحح للثغرات التي يمكن أن تتركها هذه الأخيرة، لكنها في العمق تعبير عن

[1]- بالمغرب طرحت في السنوات الأخيرة العدالة التوزيعية في شقها الأفقي بكثرة خصوصا عبر التبريرات التي أعطيت من أجل رفع الدعم عن مجوعة من المواد وإصلاح صندوق المقاصة، على اعتبار أن الطبقات الغنية هي التي تستفيد أكثر من الثمن المدعم لمجموعة من المواد.

[2]- يقول "موريس لوري" إجابة عن هذا التوجه المتزايد الضرائب هي أدوات صممت للاقتطاع وليس للتوجيه.

إرادة سياسية لتشجيع المزيد من العدالة والمساواة، بل حتى المطالبة بخطوة نحو التحول أو الإصلاح الاجتماعي[1].

وتتخذ التدخلية الضريبية في هذا المجال أساسا مقتضيات تطبق على سياسات: تقليص الفوارق من خلال الضريبة التصاعدية على الدخل والضريبة على الثروة والتركات، وسياسات الأسرة ارتباطا بالتحملات العائلية، إضافة إلى تدخلية ضريبية على المستوى الفئوي لصالح فئات اجتماعية أو مهنية أو جغرافية[2]. واليوم، وفي معظم دول العالم، ركزت الإصلاحات المالية في السنوات الأخيرة بشكل أساسي على سياسة الإنفاق العام مع إغفال السياسة الضريبية. ولم تحقق هذه الإصلاحات الأهداف التنموية المنشودة بشكل مرض[3]، مما أبرز الحاجة إلى إصلاح شمولي أكثر فعالية يستجيب للعدالة في توزيع الدخل والثروة. وهذا يؤشر إلى أهمية إصلاح السياسة الضريبية أيضا.

وتساهم الضرائب (من عدمها) بشكل أهم في تحديد العلاقة بين المواطن والدولة من حيث المساواة في المعاملة، وتقاسم الأعباء، والفرص الاقتصادية بعدالة. فإصلاح سياسة الإنفاق العام وحدها لا تكفي لتحسين العادلة بل قد تضر بها، والمطلوب هو إصلاح السياسة الضريبية أيضا[4].

وهكذا فمسألة النظام الضريبي ليست مسألة تقنية فحسب وإنما هي مسالة الاختيار السياسي بامتياز ومن هنا يكتسب مفهوم العدالة الضريبية معناه الواسع انطلاقا من الدلالات التي تكتنف مفهوم العدالة كمبدأ قيمي مشحون بالحمولة السياسية الاجتماعية الاقتصادية وحتى الفلسفية[5]. كما أن مفهوم العدالة الضريبية عرف تطورا ملحوظا عبر

---

[1]- البيان (المانيفيستو) الشيوعي، يرى مثلا أنه في مرحلة انتقالية يمكن وضع ضريبة على الدخل أكثر تصاعدية وضريبة على الإرث، كما أن كثير من الماركسيين الإصلاحيين أسسوا لأطروحة اجتماعية للضريبة ، كان السوسيو ديمقراطيين الاسكندينافيين أول من صاغها في واقع نظامهم الضريبي والمجتمعي :

-Gilbert ORSONI, l'interventionnisme fiscal, op.cit., p.134.

[2]- ibid, op.cit., p.174.

[3]- على سبيل المثال، شجع صندوق النقد الدولي على إصلاح الدعم في دول العالم النامية ومنها العربية والمقترن مع تعزيز شبكات الأمان الاجتماعي، ما قد يكون عمل على تحقيق وفورات في المالية العامة، ولكنها قلصت الدعم المقدم للأسر الفقيرة، وبالتالي أضرت بالعدالة والتوجه الاجتماعي للنفقات العامة.

[4]- د. نصر عبد الكريم، تقييم النظم الضريبية في عدد من الدول العربية من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية والمؤسسات الشريكة، 2015.

[5]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص17.

التاريخ، فمدلولها في مرحلة الفكر الكلاسيكي يختلف عن مفهومها في العصر الحديث، بل أكثر من ذلك نجد أن له داخل نفس الحقبة الزمنية عدة تعاريف تختلف فيما بينها، الشيء الذي يجعل من العدالة الضريبية مجرد معيار ذاتي نسبي قابل للتغيير بين الفينة والأخرى.

فمفهوم العدالة مفهوم تبلور وتأصل ضمن إطار علمي رصين عندما ارتفع حجم النفقات العامة وزادت مقابلها الضرائب، وأصبح المكلف يشعر بوطأتها أكثر، مما جعله يطالب بتحقيق العدالة بمناسبة دفعها بإلحاح أكثر وجعل الفقهاء يبحثون في كيفية تحقيقها.

الفقرة الثانية: العدالة الضريبية

تعتبر العدالة مفهوم ذو معنى ذاتي شخصي يتأسس على أحكام قيمة[1]. فعبر كل الأزمان، قد رسخت المجتمعات والأديان أو المعتقدات تصورات تتعلق بالخير وبالشر، حيث قولبت أحكاما موازية لما هو عادل، وقد أسست هذه الأحكام لانتظارات ورهانات متلازمة مع؛ الحرية الأمن المادي، المساواة في الفرص، الديمقراطية، تنظيم المهام وربطها بأمور أخرى مثل إزالة العبودية، حق التصويت، حقوق المرأة والولوج للتعليم..إلخ، أي مجموعة من المفاهيم يشترط بها دور الحكومات في المجتمع. ويعرف "راولز" العدالة (من حيث صلتها بالمؤسسات الاجتماعية) على النحو التالي: "المؤسسة هي عادلة فقط عندما لا تقوم بأي تمييز تعسفي بين الأفراد في تخصيص الحقوق والواجبات، وعندما تحدد توازنا مناسبا بين المطالب المتنافسة على فوائد الحياة الاجتماعية. هذه العدالة هي إذا إجرائية محضة، بمعنى أنه لا يوجد معيار مستقل للعدالة، وأن ما هو عادل يعرف بنتيجة الإجراء المنصف نفسه"[2].

والشعور بالعدالة الضريبية، يمكن أن يحدد من خلال التصورات الفردية، والتي يمكن أن تتكيف حسب جودة و تباين المعلومات والمعطيات التي من خلالها يقيم الأفراد

[1]-Gilles N .LARIN, et Lyne LATULIPPE, les canons de la justice fiscale :évolution et influences, RFFP, n°124, Novembre 2013, p.5.

[2]- "جون راولز"، العدالة كإنصاف، ترجمة حيدر الحاج إسماعيل، الطبعة الأولى، المنظمة العربية للترجمة، بيروت، 2009، ص11.

الخاصية العادلة أو غير العادلة لنظام ضريبي أو لإجراءات ضريبية معينة، أو حتى للمجتمع بصفة عامة[1]. كما أن الفرد يعتبر أن ما يؤديه من ضريبة عادلا من خلال مقارنة وضعيته بوضعية الآخرين، وفي الغالب، دون التوفر على المعلومات الضرورية حولهم، مما يؤدي باختياراته إلى أن تكون غير متناسقة ولا منسجمة بالنسبة لملاحظ موضوعي و محايد وذو معرفة وتكوين[2].

ولقد عرفت فكرة العدالة الضريبية تطورا مع تطور مفهوم الضريبة نفسه، هذا التطور الذي لم يكن لينأى عن تأثير الأيديولوجيات التي طورت في القرن التاسع عشر، والتي نجد من أهمها الليبرالية والاشتراكية والتضامنية[3]؛ وهكذا، بنى الفقهاء التقليديون مفهوم العدالة على أساس المنفعة ليتناسب مع المفهوم التعاقدي للضريبة، أما أصحاب النظرية التضامنية فطوروا نظريات تحاول تأسيس الضريبة على اعتبارات أخلاقية واجتماعية؛ فالضريبة هي بمثابة واجب ضروري لتأسيس رابط اجتماعي[4]، فهي عندهم تتماثل في هذا الصدد أكثر من التزام متأصل في النظام الاجتماعي القائم، منه تنفيذا لمقتضيات عقد ضمني أو صريح بين الدولة والمواطن.

في حين نجد مفهوما معاصرا للضريبة طوره فقهاء المالية المعاصرون، حيث اعتبروا محاولات التبرير العقلاني أو الأخلاقي غير كافية لتبرير الضريبة، فهي تقوم حسبهم حاليا على اعتبارات سوسيلوجية. فإذا كان الاشتراكيون لا يقبلون بوجود المقابل في الضريبة فإن الاقتطاع الضريبي لا يطرح من منطلق التضامن، إن كنا نفهم من هذا التضامن واجبا أخلاقيا يؤدي الأغنياء خلاله للفقراء، فكما يذهب إلى ذلك "لوفنبرغ" فإن "الأخلاق ليس لها مكان لا في الاقتصاد ولا في المالية العمومية.."[5].

[1]- يقول "أمارتيا صن" إن العدالة ليست مسألة تفكير على الإطلاق، بل مسألة أن تكون لدى المرء حساسية مناسبة وأنف صحيح يشتم به الظلم"؛ أمارتيا صن، فكرة العدالة، ترجمة مازن جندلي، الدار العربية للعلوم، ط1، 2010، ص39.

[2]-Gilles N .LARIN, et Lyne LATULIPPE, les canons de la justice fiscale, op.cit., p.7.

[3]-Michel BOUVIER, justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne, op.cit., p.16.

[4]-ibid, p.17.

[5] -Henry LAUFENBURGER, Théorie économique et psychologique de finances publiques, tome 1, traité d'économie et de législation financières, Sirey, 1956, p.283.

ففي إطار الدولة الحديثة الضريبة هي واقع مؤسساتي مرتبط بوجود نظام اجتماعي مؤسس على الملكية الخاصة – أو على الأقل يعترف بالتمتع الفرداني أو الخاص ببعض الممتلكات – حيث لا يتطلب تبريرات أخرى غير المؤسسات الأخرى أو فقط من المجتمع نفسه[1]. وهو ما جعل من العدالة الضريبية مفهوما تتقاطع فيه مجموعة من المتناقضات. بل إن تعبير العدالة الضريبية يحمل في طياته مزجا لمتناقضين، وهما العدالة والاقتطاع، فمن وجهة نظر أيديولوجية يمكن القول أن الليبراليين ينظرون إلى أن الضريبة تكون عادلة كلما كانت في اتجاه الزيادة في حرية الأفراد، وذلك عبر التقليص من الضرائب الملقاة على عاتقهم، في حين أن الاشتراكيين يرون أن الضريبة تكون عادلة كلما اتجهت نحو تحقيق إعادة التوزيع وتقليص الفوارق، فإعادة التوزيع تكون أقوى لدى الاشتراكيين من الليبراليين، وما يعتبره الليبراليون عدالة يعتبره الاشتراكيون إجحافا والعكس صحيح.

ومن هنا فإن العدالة الضريبية ليس لها تعريف نهائي وموحد على المستوى العالمي سواء على مستوى الزمان أو المكان، إنها مفهوم متطور يتسم بتعقيد خاص، لأنه في كل مرحلة زمنية وباختلاف الأمكنة يمكن إعطاء مفهوم خاص للعدالة الضريبية[2]. كما أنه مفهوم نسبي، ذلك أن كل تعريف للعدالة يظل محكوما باختيارات سياسية وثقافية، ومحكوم بتوظيف سياسي ما لقيم التضامن الاجتماعي، ذلك أن الضريبة هي نفسها لكن تتباين وتختلف وأحيانا تتناقض حسب الشروط والمحددات السوسيو ثقافية والتموقعات الاقتصادية والسياسية.

لكن هذا لا يمنع من استخراج مبادئ (موضوعية إلى حد ما) تسمح بتقييم العدالة الضريبية، فعلى مدى المئوية الأخيرة، تشكلت بعض المبادئ من أجل ترسيخ هذا المفهوم. وهكذا نجد أن العدالة الضريبية هي توزيع العبء الضريبي على الأفراد ذاتيين كانوا أو معنويين توزيعا عادلا، وتتدخل في هذا المجال عدّة اعتبارات؛ إذ يجب، مثلا، التمييز بين دافع الضريبة ومن يتحمل عبأها فعلا، فهما ليسا بالضرورة شخصا واحدا،

[1]- Lucien MEHL, Sciences et technique fiscales, PUF 1959, pp.308-309.

[2]- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، مرجع سابق، ص26.

وإذا كانت المساواة المطلقة مستحيلة، فإن مبدأ العدالة يصاغ عبر شخصنة تقنيات الاقتطاع، وعبر آليات كالتصاعدية، الخصومات والإعفاءات ..الخ[1].

كما تم الأخذ بمبادئ عديدة للاسترشاد بالعدالة في توزيع العبء الضريبي وهما: القدرة على الدفع ومبدأ استرداد المنافع؛ فالمقدرة على الدفع هي القدرة النقدية، أي القوة الشرائية الضرورية للوفاء بالالتزام الضريبي؛ فهي تتخذ معنى التضحية الشخصية بالمنفعة(أي الإشباع) معيارا للعدالة الضريبية؛ لأن الممول يحرم من الاستخدامات البديلة للمبلغ الذي دفعه ضريبة. و بمعنى آخر فإن المقدرة التكليفية للشخص، ومن ثم قدرته على الدفع، تزداد كلما كان دخله مرتفعا. ونجد القدرة الإلزامية وترتبط غالبا بالعدل العمودي؛ وإثر ذلك، فالقدرة الإلزامية تعطي نقط الإحداثيات التي عن طريقها يجب أن توزع مساهمة كل واحد في العائدات الضريبية. فهذا المبدأ يمكن أن يبرر إلى حد كبير النظام التناسبي(proportionnel) أكثر من التدرجي أو التصاعدي (progressif)، وفق معيار أن الأفراد ذوي قدرات أدائية عالية يساهمون أكثر من الآخرين. وبذلك، تبقى النفقات الضريبية (كالمديونية الضريبية) مخفية بالتوزيع الدقيق للأعباء الضريبية (التكاليف المترتبة) بناءا على القدرة الأدائية لكل شخص. فهذه القدرة يمكن أن تحدد بناءا على الثروة (المخزون) أو على المداخيل (السيولة).

كما نجد مبدأ التدرج أو التصاعدية، ويرتبط هذا المبدأ عموما بمبدأ العدل العمودي لكن دون أن يكون مرادفا له، رغم الخلط الشائع في استعمال هذه المفردات. ويختلف هذا المبدأ أيضا عن المبدأ التناسبي؛ وإثر ذلك، فإن تطبيق نسبة ضريبية موحدة على مختلف مستويات الدخل فهو يحترم المبدأ التناسبي، في حين أن التدرج يدعم تطبيق سلم تصاعدي في النسب لشريحة معينة من الدخل. و مع ذلك، فالتدرج لا ينشأ لا عدد المستويات التضريبية و لا الفارق بين هذه المستويات و لا الفارق بين المعدلات التي يمكن أن تكون مقبولة عامة؛ فليس هناك أي مؤشر مسبق فيما يتعلق بمستوى التدرج المطلوب أو المتوقع.

[1]-Mohamed NMILI, Pour un impôt juste, op.cit., p. 292 .

كما نجد مبدأ الاسترداد أو الامتيازات المكتسبة، ويمكن أيضا قياس عدل التكليف الضريبي بناءا على الامتيازات المحصلة في المقابل. فهكذا، لما يؤدي كل شخص مقابل الخدمات التي يحصل عيها من طرف الدولة، فالضريبة تبقى اقتطاع مبرر بالامتيازات المحصلة. ومع ذلك، فتغطية مجموع النفقات الحكومية لا يمكن أن يتأسس على نظرية الامتيازات (بعض نفقات السيادة مثلا). وإضافة لذلك، فتمويل نظام الدفع الاجتماعي لا يصلح ربطه بهذا النوع من الضرائب ما دامت عملية إعادة التوزيع تصبح بلا جدوى تماما إذا كان على الأشخاص الذين يستفيدون من هذه الإعانات يتوجب عليهم الدفع للاستفادة منها.

الفرع الثاني: آليات العدالة الضريبية

إن دور الضريبة في تحقيق العدالة الاجتماعية ورفاه المجتمع، تتجسد أساسا من خلال آليات كثيرة تشكل المبادئ العامة للضرائب كالقبول الضريبي والعدالة الضريبية، لكنها تتجسد عبر كونها آلية لإعادة توزيع الدخول، ويتم هذا بالأساس من خلال طرق الاستقطاع الضريبي والتي كلما كانت أكثر تصاعدية كلما كانت أكثر توزيعية. حيث اعتبر المجلس الدستوري الفرنسي سنة 1993 بأن تصاعدية الضريبة العامة على دخل الأشخاص الذاتية هو مبدأ ذو قيمة دستورية مستوحى من الفصل 13 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي يقر بأن المساهمة يجب أن توزع بين المواطنين بالنظر لمقدراتهم التكليفية[1].

الفقرة الأولى: الوظيفة التوزيعية (إعادة التوزيع) للضريبة

إن مفهوم إعادة التوزيع مفهوم جد معقد وصعب التحديد. وبطريقة جد تقليدية، يميز التحليل الاقتصادي بين مرحلة من إعادة توزيع الدخول الأولية الناتجة عن النشاط الاقتصادي، ومرحلة تالية من إعادة التوزيع والذي تقوم به أساسا الإدارات وينتج عنه توزيع ثانوي أو نهائي للدخول. فالقول إذن بأن إعادة التوزيع يعدل توزيع الدخول الأولية

[1]- Décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993.

هو تعريف واسع بما فيه الكفاية للسماح بالاتفاق حول مفهوم يخضع للكثير من الدراسات والخلافات[1].

ويمكن اعتبار إعادة التوزيع تمثل مجموع عمليات التقسيم الثانوي عبر استقطاع جزء من دخول بعض الفاعلين الاقتصاديين أو الفئات الاجتماعية من أجل أن يعاد توزيعه لصالح جهات أخرى أو هي نفسها، بهدف تقليص الفوارق في الدخول بين الفاعلين كما هي ناتجة عن التوزيع الأولي[2]. وحسب "موسكراف" فإن إعادة التوزيع (أو سياسات تقليص الفوارق) هي من الوظائف الثلاث للمالية العمومية، إضافة إلى تحسين تخصيص الموارد في الاقتصاد (تعزيز نجاعة النظام الإنتاجي) و وظيفة ضبط التقلبات الظرفية للنشاط. وتتم عبر آليتين هما الاقتطاعات الإجبارية والتي تضم الاقتطاعات الضريبية كجزء مهم، إلى جانب سياسات الإنفاق العمومي.

فإعادة التوزيع تعدل الدخل المتاح للأسرة المخصصة للاستهلاك والادخار؛ فهذا الدخل يساوي الدخل الأولي مخصوم منه الضرائب المباشرة والمساهمات الاجتماعية مضاف إليه الخدمات. ولتحقيق هذه الأهداف، تستخدم الدولة أدوات مختلفة مثل الضرائب والتحويلات الاجتماعية والخدمات العمومية، مما يبرر دورها ك"دولة رفاه".وهكذا تسعى السلطات العامة إلى الحد من عدم المساواة الاقتصادية والاجتماعية (من منطق التضامن) وتوفير تغطية للمخاطر الاجتماعية (من منطق التأمين). فإعادة التوزيع تهدف إلى تحقيق غرض مزدوج.

ويمكننا التمييز بين نوعين من إعادة التوزيع: إعادة التوزيع العمودية وإعادة التوزيع الأفقية:

إعادة التوزيع العمودية: وهي مستوحاة من النموذج البريطاني لتقرير "بيفريدج" لسنة 1942، وهي مقدمة من قبل الدولة وتستند إلى مبدأ المساعدة. ويقوم هذا النموذج على

[1]-F. LAGARDE, G. WORMS, la redistribution, une problématique nouvelle, Statistiques et études financières, série orange, n°32, 1978 , pp. 54-74.
[2]- A. SILEM, Lexique d'économie, Dalloz, 11ème édition 2010.

التضامن بين المواطنين، وبالتالي يتم تمويله من الضرائب. والهدفمنه هو الحد من عدم المساواة في الدخل النقدي وتشجيع الاستهلاك، لاسيما من خلال توفير الخدمات العامة غير السوقية.

إعادة التوزيع الأفقية: مستوحاة من نموذج "بيسمارك" الألماني(1882)، يتم توفيرها من قبل منظمات الحماية الاجتماعية (مثل الضمان الاجتماعي وصناديق التغطية الصحية) وتقوم على مبدأ التأمين. وهو نموذج يقوم على التضامن بين الأصول المحتلة وغير المشغلة، وبالتالي يتم تمويله أساسا من خلال المساهمات الاجتماعية. والهدف هنا هو حماية المنخرطين من المخاطر الاجتماعية (أو الأحداث التي تؤثر على قدرة الفرد على العمل وكسبه خلال فترة نشاطه، أو مستوى إنفاقه).

وتتم إعادة التوزيع من خلال الضرائب وبرامج الحماية الاجتماعية والخدمات العامة؛ ويتم تمويل هذه السياسات عبر الاقتطاعات الإجبارية (من خلال مجموع الضرائب ومساهمات الحماية الاجتماعي لأرباب العمل والأجراء).

واليوم، وفي معظم دول العالم أصبحت فعالية آليات إعادة التوزيع محط نقاش شعبي وأكاديمي محتدم؛ سواء عند مناسبة نقاش السياسات الضريبية (ارتباطا بحجم الاقتطاعات الإجبارية في سياق التنافسية الدولية والاقتصاد الرقمي)، كما هو حال أيضا إصلاح نظام الحماية الاجتماعية (عجز الضمان الاجتماعي، كلفة الشغل) أو فيما يتعلق بتنظيمات المرافق العمومية (تسليع الخدمات العمومية وخوصصتها). إضافة إلى ذلك، فإن التفاوتات الاجتماعية والمجالية، والتحديات الاجتماعية الجديدة المتعلقة بالشيخوخة وتحولات بنية الأسرة والمخاطر الاجتماعية والبيئية المتعاظمة، تفرض على الدولة وتزيد من أعبائها على مستوى الرعاية الاجتماعية والتنمية المستدامة.

وحسب "ستيردينياك"[1]، فإعادة التوزيع يمكن أن تبرر انطلاقا من أربع حجج[2]، أولها أن المجتمع يجب أن يضمن لكل فرد حد أدنى من الدخل وأن تغطى له بعض الحاجيات الأساسية (كالصحة و التعليم) عبر خدمات شمولية أو خدمات تأمينية. وأن المجتمع ثانيا يجب أن يقلص من الفوارق في الأوضاع عبر الاقتطاع من مالكي الدخول والثروات العليا؛ فمن جهة، هؤلاء لم يتملكوا هذه الثروات بالاستحقاق فقط بل بالحظ والإرث أيضا، ومن جهة فإن هذه الأوضاع تخلق آثارا سلبية في المجتمع، فالاستهلاك الباذخ والمفرط يخلق ردود فعل سلبية كالإحساس باللاعدالة. ثالثا يجب على كل فرد أن يساهم في تمويل النفقات العمومية وفق مقدرته التكليفية؛ وهو ما يقتضي أن يكون العبء الضريبي هو نفسه على الجميع وهو ما يتطلب تضريبا تصاعديا، وأن يكون منصفا حيث على من يستفيد أكثر من تنظيم المجتمع عليه أن يساهم أكثر في النفقات الضرورية، (فالأغنياء يستفيدون أكثر من بعض النفقات العمومية)[3]. ورابعا، الدخل الأولي لكل فرد يرتبط بمجهوداته الخاصة، لكن أيضا من تنظيم المجتمع ومجهودات الأجيال السابقة؛ فالدخل المتاح للأسرة يتكون من جهة من الدخل الناتج عن تدخلاتها ومساهماتها في الإنتاج (دخول العمل أو الرأسمال أو هما معا) يخصم منه الحد الأدنى من الدخل الذي يغطي حاجياته الأسرية[4].

لكن كيف نقر بأن نظاما ضريبيا أقل أو أكثر توزيعية؟ الجواب هو أن الأنظمة الضريبية الأكثر توزيعية هي التي تكون الاقتطاعات التصاعدية تشكل مكانة مهمة مقارنة بالاقتطاعات التناسبية.

[1]- أبرز الاقتصاديين الذي تطرق إلى إعادة التوزيع.

[2]-Henri STERDYNIAK, La redistribution est-elle encore un objectif des politiques budgétaire et sociale ? OFCE, N° 2006-02, Janvier 2006, p.3.

[3]- Mohamed NMILI, Pour un impôt juste.., op.cit., p.79.

[4]-Henri STERDYNIAK, La redistribution est-elle encore un objectif des politiques budgétaire et sociale ? op.cit., p.3.

غير أن تحليل الدور التوزيعي للضريبة يثير ملاحظتين[1]: أولاها أن الاقتطاعات الإجبارية لا تفرض التأثير المتساوي للدخل المتوقع من المعدل المرتفع نسبيا، فهي جميعها تقلل إلى حد كبير من نطاق أو مجال الدخل، لكن التحويلات الاجتماعية تسهم أكثر من الضرائب في إعادة التوزيع، وهذا ما أكده تقرير مجلس التحليل الاقتصادي الفرنسي لعام 1998 المعنون ب"الضرائب وإعادة التوزيع"، حيث أقر أن النسبة بين متوسط الدخل لأغنى 20 ٪ من الساكنة و 20٪ الأكثر فقرا، قد ارتفعت من 7.6 في منتصف التسعينيات قبل الخصومات الإجبارية والتحويلات الاجتماعية إلى 3.8 بعدها، وهو ما يعادل انخفاض 15٪ في متوسط الدخل لل 20 في المائة الأغنى وزيادة 70 ٪ من متوسط دخل ال 20 في المائة الأفقر[2].

كما أنه وفي الواقع، فإن ضريبة الدخل، ورغم أنها تصاعدية للغاية، فإنها لا تحتل في معظم الأنظمة الضريبية سوى مكان محدود بين الاقتطاعات الإجبارية، والتي تتألف أساسا من ضرائب تناسبية (مثل الضرائب المحلية والضرائب على الاستهلاك) أو ضعيفة التصاعدية (مثل المساهمات الاجتماعية، والتي تصبح تقهقرية بالنسبة للدخول العليا)، وبالتالي فإن الضرائب تبدو أقل توزيعية.

والملاحظة الثانية، تقترن بالمستوى المرتفع للمعدلات الهامشية الفعلية للتضريب (والتي تعتبر مزيجا من الزيادة في الاقتطاعات الإجبارية والتخفيض في التحويلات الاجتماعية الراجعة إلى الزيادة في الدخل) على الدخول العليا والمنخفضة، حيث تخلق آثار سلبية على المستوى الاقتصادي.

وبشكل عام، يمكن اعتبار نظام ضريبي قوي على مستوى إعادة التوزيع حينما تكون الاقتطاعات تصاعدية وتشكل مكانة مهمة بالنظر للاقتطاعات الأخرى ذات الطبيعة

[1]-Stuart ADAM ,Taxation as an instrument of social policy, IFS Queen's International Institute on Social Policy Kingston, Ontario, 21 August 2012.
[2]-Rapport François Bourguignon, Fiscalité et redistribution, Conseil d'Analyse Economique, la documentation française, Paris, 1998, ISBN :2-11-004150-1, p. 98.

التناسبية، ولها أيضا حجم معتبر في الاقتصاد؛ ولتحقيق هذا المبدأ، فإن حقل تطبيق نسبة التضريب الهامشية العليا يجب أن يغطي جزءا مهما وكافيا من السكان، يضم الطبقة المتوسطة العليا. فالضريبة الجد مركزة على الدخل العالي لا تقلص في النهاية إلا جزء قليل من اللاعدالة، خصوصا إذا كان تركيز الغنى جد محدود ومقلص (عدد قليل من الأغنياء وطبقة متوسطة مهمة)[1].

وفي الأخير تبقى الضريبة أقل مساهمة في تقليص التفاوتات في الدخول المتاحة، حيث تعتبر سياسات الحماية الاجتماعية والخدمات العمومية التي تقدمها إدارات الدولة أكثر نجاعة في هذا الشأن.

الفقرة الثانية: طرق الاستقطاع الضريبي

لمواجهة مختلف صور اللاعدالة التي تخلقها الأنظمة الضريبية المختلفة، اجتهد علماء الاقتصاد والمالية العامة في تبني حلول تقنية من خلال الاستقطاع الضريبي، تحاول البحث ما أمكن عن العدالة الضريبية؛ ونجد في هذا الصدد ثلاث طرق للاقتطاع مهمة، إضافة إلى تقنيات أخرى أقل أهمية وتتفاوت في الإجابة عن سؤال الحيف واللاعدالة الضريبية، يمكن توضيح بعض خصائصها كالتالي:

الضريبة الجزافية« l'impôt forfaitaire » : (ونتحدث هنا أيضا عن ضريبة الرؤوس أو الأعناق[2])، ويكون مبلغ الضريبة هو نفسه لدى كل الملزمين بغض النظر عن دخولهم، وهي الشكل التقليدي للضريبة والأكثر حيفا، حيث لا تعير اهتماما لمستويات العيش المختلفة للملزم، حيث لا تعدل الفوارق المطلقة للدخول لكنها تضخم الفوارق النسبية.

فإذا اقتطعنا 1000 درهم عن شخص دخله هو 10000 درهم، ونفس المبلغ عن شخص آخر دخله 20000 درهم نكون أمام 2 مقابل 1 قبل التضريب و 2.1 مقابل 1 بعد

[1]- Mohamed NMILI, pour un impôt juste, op.cit., p.80.
[2] - « l'impôt de capitation ».

التضريب (19000 مقابل 9000 درهم). وهذا النوع من الضرائب انقرض تقريبا من الأنظمة الضريبية الحديثة وبالمغرب أيضا، إلا ما نراه مع المساهمة أو رسم"النهوض بالمشهد السمعي البصري" والتي كان يؤديها المغاربة مضمنة في فاتورة استهلاك الكهرباء والتي تم إلغاؤها مؤخرا مع الاحتفاظ بها لدى الشرائح التي تستهلك كميات مهمة من الكهرباء كدليل على يسرها[1].

الضريبة التناسبية « l'impôt proportionnel » : وتشكل النوع الثاني من الضريبة يقوم على اقتطاع تناسبي مع الدخل أو الاستهلاك، حيث أن الملزمين يؤدون الضريبة حسب دخلهم أو إنفاقهم، كالضريبة على القيمة المضافة، وهذا النوع يقلص من الفوارق (عدم العدالة) المطلقة.

فضريبة 10 في المائة على 10000درهم، تشكل 1000درهم، وعلى20000، تكون 2000 درهم. هذا النوع من الضريبة لا يغير من الفوارق (عدم العدالة) النسبية (بالنسبة المئوية)، فالفارق يبقى 1 إلى 2 قبل الضريبة(20000 درهم مقابل 10000) و 1 إلى 2 بعد الضريبة (18000 درهم مقابل 9000 درهم).

الضريبة التصاعدية « l'impôt progressif »: ونتحدث عن التصاعد لأن نسب الاقتطاع ترتفع مع قيمة الوعاء المضرب.حيث كلما يرتفع الدخل، ترتفع معه الضريبة ونسبة الاقتطاع. وهذا الصنف من الضرائب هو الأكثر عدالة: فكلما كان الدخل أقل أهمية، يكون الاقتطاع مهددا لتحقيق الحاجيات الأساسية. فالضريبة التصاعدية ضريبة حديثة حيث لم تحدث إلا بعد الحرب العالمية الثانية، ونجد أمثلتها في الضريبة على الدخل، فعندما يتضاعف الوعاء، الضريبة تكون أكثر من الضعف، والنسبة الأكثر ارتفاعا تسمى "هامشية[2]".

[1]-تم تعديل هذا الرسم سنة 2012.

[2]- « taux marginal ».

والضريبة التصاعدية تقلص من اللاعدالة المطلقة والنسبية معا. فلو اقتطعنا 10 في المائة على دخل يساوي 10000 درهم و20 في المائة على 20000، سنكون أمام 2 مقابل 1 قبل التضريب و1.8 مقابل 1 بعد التضريب (16000 درهم مقابل 9000).

إن مشروعية هذا النوع من الضريبة يرجع لسبب بسيط : فالألف درهم الأولى التي يجنيها الفرد لها منفعة أكبر من الألف درهم التي يكتسبها فرد يملك قبلا ألف درهم، فالثاني يؤدي بسهولة فرضه على خلاف الأول، وباسم هذا المعيار بدى أنه أكثر عدالة اجتماعيا، وأكثر نجاعة اقتصاديا، التضريب بنسبة أقل ارتفاعا من لهم دخول أكثر انخفاضا.

ومن خلال هذه الضريبة يطرح السؤال حول حدود إمكان فرض الضريبة؟ ومقولة كثرة الضريبة تقتل الضريبة.

فحسب هذه المقولة، إذا وضعنا نسبة اقتطاع بمعدل100 في المائة على الدخل، فإننا لن نجد شخصا يريد الاشتغال، والدولة لن تحصل شيئا وبالتالي لن تقدم أي خدمات. لكن على المستوى الواقعي لا أحد يعرف أي مستوى انطلاقا منه يكون الاقتطاع له آثار سلبية على النشاط، ومستوى الضريبة الذي يقتل الضريبة.

كما نجد ضريبة تقهقرية أو تراجعية« impôt regressif »: ويكون خلالها معدل التضريب يتقلص مع الوعاء، فحينما يتضاعف الدخل تكون الضريبة أقل من الضعف، وهو ما عليه حال المساهمات الاجتماعية وضرائب الاستهلاك بفرنسا[1]، والضرائب الايكولوجية، فمعدلات استهلاك المواد الملوثة يجب أن تتقلص معدلات تضريبها كلما تراجعت شرائح الاستهلاك، كما يجب تقليص هذه المعدلات كلما ارتفعت شرائح استهلاك المواد الصديقة للبيئة.

[1]- https://www.revolution-fiscale.fr/component/content/article/8-des-impots-progressifs-/13-quest-ce-quun-impot-progressif-

فالفكرة العامة للعدالة من خلال كل هذه القواعد وآليات الاستقطاع تكمن في البحث عن حل عادل للمشكلة المالية، وهذا يؤدي إلى الربط بين فكرة الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية، والجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، واللجوء إلى طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة "تقدير مباشر" أو "جزافي" وذلك حتى يمكن تكييف كل ضريبة حسب المقدرة التكليفية للملزم[1].

كما نجد آليات أخرى طورها الفكر الاقتصادي من أجل عدالة ضريبية أكبر، كالأخذ بمبدأ تشخيص الضريبة، أي الأخذ بالظروف الشخصية والعائلية للمكلف عند فرض الضريبة[2]. أو إعفاء تكاليف الحصول على الدخل من الضريبة ومن ثم فرض الضريبة على الدخل الصافي لا على الدخل الإجمالي للمكلف. كما نجد الأخذ بمبدأ إعفاء الحد الأدنى للمعيشة، فلتحقيق العدالة الضريبية لا بد من إعفاء جزء من دخل كل مكلف يسمح له بالحصول على ما يلزمه من الحاجات الأساسية التي تضمن له حدا أدنى من المعيشة، ولا يجوز إلزام المكلف بالإسهام في النفقات العامة قبل أن يكفل لنفسه ولأسرته مقومات الحياة الأساسية من سلع وخدمات.

ويبرر علماء الاقتصاد والمالية العامة هذا الإعفاء بما يلي:

*إذا لم يقرر المشرع إعفاء الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة ستضطر الدولة إلى مساعدة أصحاب الدخول المحدودة بتقرير إعانات لهم كأنها بذلك سترد لهم ما سبق أن أخذته منهم على شكل ضرائب.

* إن أصحاب الدخول المحدودة يخضعون للضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الضرورية وهذا يتطلب إعفاءهم من الضرائب المباشرة على دخولهم من أجل تحقيق العدالة الضريبية.

[1]-Louis TROTABAS et Jean-Marie COTTERET, Droit fiscal, Dalloz,1992, p.80.

[2]- فالنظام الضريبي الفرنسي مثلا يأخذ بمبدأ الوحدة الجبائية انطلاقا من الأسرة « quotient familial » وليس الفرد.

*إن تحصيل الضرائب على الدخول المحدودة يستلزم نفقات عالية تأكل معظم حصيلتها وهذا يتناقض مع مبدأ الاقتصاد في التحصيل.

ولكن تحديد الحد الأدنى للمعيشة تكتنفه بعض الصعوبات نظرا لاختلاف ظروف كل مكلف العائلية والشخصية ومستوى الأسعار في كل مجتمع، لذلك يجب عدم ترك هذا الحد جامدا ولا بد من تحريكه بما يتناسب ومعدل ارتفاع الأسعار في المجتمع والتضخم، وربطه بهذا المعدل دوريا. كما يجب الأخذ بالظروف العائلية والشخصية لكل مكلف عند تحديد الحد الأدنى للمعيشة، فالمقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف تتأثر بالأعباء العائلية والشخصية، فمن يعيل أكثر من شخص تقل مقدرته التكليفية الحقيقية عن المكلف الذي لا يعيل أحدا، ويمكن الوصول إلى ذلك بإحدى الوسائل التالية:

*حسم جزء أكبر من الدخل الضريبي عن كل شخص يتحمل المكلف إعالته.

*تخفيض معدل الضريبة عن كل شخص يتحمل المكلف إعالته.

*رفع معدل الضريبة كلما قل عدد الأشخاص الذين يتحمل المكلف إعالتهم[1].

كما نجد التمييز الضريبي المجالي، لمواجهة التفاوتات المجالية، وهذا ما تقوم به مجموعة من الدول، كألمانيا عبر التمييز بين الجهات الشرقية الأقل نموا والجهات الغربية، أو اسبانيا وايطاليا أيضا.حيث يمكن أن يساعد مثلا تضريب أقل لدخول العمل في جاذبية المناطق القروية والمهمشة لموظفي القطاعات الخدماتية العمومية كالصحة والتعليم، كما يمكن للإعفاءات الضريبية بالمناطق المجالية الفقيرة في توطين الأنشطة الاقتصادية والتجارية.

وخلاصة القول هو أن العدالة الضريبية مفهوم تصعب الإحاطة به، أولا بالنظر للسياق الاجتماعي الذي يوجد فيه النظام الضريبي. كما أن التحليل السابق يظهر قصور

[1]- محمد خير العكام، الموسوعة العربية:
-https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=165232

مصفوفة المبادئ التي تتشكل منها العدالة الضريبية، فهي لا تشكل كلا متجانسا، كما تتعارض مع مبادئ أخرى كالوضوح والمقروئية والنجاعة وبساطة النظام الضريبي.

فالعدالة الضريبية لا تقوم فقط على مساهمة الجميع وفق مبدأ المساواة بداية، ومساهمة حسب المقدرة التكليفية ثانيا، ومساهمة ارتباطا بالظروف الشخصية للملزم ثالثا، بل هي المساهمة التي تراعي هذه الظروف الثلاث، ووفق الآليات والصيغ الملائمة للاقتطاع، ووفق طبيعة الوعاء المفروضة عليه الضريبة أكان دخلا أجريا أو ريعيا، دخلا للرأسمال المجازف أو الجبان، و ارتباطا بهدف الاقتطاع الضريبي نفسه، ومخرجات هذا الاقتطاع.

وإذا كانت هذه الآليات والمعايير تبدو بسيطة ومنطقية على المستوى النظري، فإن تطبيقها، لا يتم دون حدوث تناقضات، وخصوصا بالنسبة للشروط السياسية والاجتماعية والتقنية والإدارية التي يجب أن تكون ملائمة من أجل إعمال هذا النظام[1].

المطلب الثاني: الدوافع الاجتماعية للإصلاح الضريبي بالمغرب

إن الهدف الاجتماعي للضريبة بالمغرب، وإن كان واضحا على مستوى خطاب الفاعلين في المجال المالي والضريبي منذ إصلاح منتصف الثمانينات[2]، ومرورا بمخرجات المناظرة الأولى حول الجبايات لسنة 1999، إلا أنه عمليا لم تكن أهداف عدالة النظام الضريبي وإنصافه محل مطالبات شعبية أو حتى لممثلي المواطنين من أحزاب ونقابات[3]؛ فالفاعلين السياسيين والاجتماعيين بالمغرب كانوا دائما ما يركزون على الجانب المتعلق بالإنفاق من ميزانية الدولة دون جانب الموارد، بل إنه حتى حينما تتاح لهم فرصة إبداء آرائهم حول الإصلاح الضريبي[4]، غالبا ما يتطرقون إلى الضريبة بمفاهيم فضفاضة،

[1]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص72.

[2]- حسب الفصل الأول من القانون رقم 3.83 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي فإن هذا الأخير استهدف إصلاح النظام الضريبي عبر مجموعة من العناصر وذلك من أجل إعادة التوازن لميزانية الدولة وخدمة الدين، مع التصريح بمراعاة متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في إطار العدالة الاجتماعية.

[3]- يسمح النظام السياسي والبرلماني المغربي تواجد هؤلاء بمجلس المستشارين، كما أن لهذا المجلس أولوية مناقشة مجموعة من مقترحات القوانين ذات الصبغة الاجتماعية حسب دستور 2011.

[4]- سواء من خلال البرامج الانتخابية قبيل كل انتخابات تشريعية، أو من خلال المناظرات الجبائية التي تعقدها وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب، أو حتى خلال مناقشة قوانين المالية.

وتدغدغ أحاسيس الناخبين كالعدالة الضريبية، وتخفيف العبء الضريبي، وتضريب الثروة ومحاربة الغش والتهرب الضريبي.

كما أن التشريع في المجال الضريبي، كان يبقى عمليا حكرا على المؤسسة التنفيذية. بل إن حتى النقاشات البرلمانية، والى حدود اليوم، حول المستجدات الضريبية المضمنة بمشاريع قوانين المالية غالبا ما كانت ذات طابع فئوي وتجزيئي، من أجل جذب الأصوات الانتخابية ليس إلا، حيث تجد الحزب المشارك في الحكومة وبعدما كان يدافع عن مقتضى جبائي معين، سرعان ما ينقلب للاحتجاج على نفس المقتضى عند خروجه من الحكومة، والعكس صحيح أيضا.

واليوم ومع دستور 2011، أصبحت العدالة والإنصاف الضريبيين، محصنان بكتلة من المبادئ الدستورية، حيث يؤكد الفصل 39 من الدستور بوضوح هذا المبدأ. فالإنصاف هو البحث عن توزيع أفضل للعبء الضريبي وفقا لمقدرة المساهمين على الدفع؛ أي وفق مبدأ المقدرة التكليفية[1]؛ ويقصد بالمقدرة التكليفية، قدرة الممول على تحمل الأعباء العامة (الضرائب) من غير إضرار بمستوى معيشته أو بقدرته الإنتاجية.

إذ يجب على المشرع الضريبي أن يراعي هذه المقدرة عند وضعه للتشريع الضريبي مع عدم الإخلال بالمساواة الواجبة في توزيع الأعباء العامة بين أفراد المجتمع وفقا لهذه المقدرة[2]، ولتحقيق هذه الغاية يجب أن تضمن الضريبة وظيفة إعادة توزيع الدخل باستخدام أساليب وتقنيات استقطاع تسمح بتشخيص أو شخصنة الاقتطاعات مثل التصاعدية، التخفيضات، الخصومات أو الإعفاءات ، الخ... كما يضيف الفص 40 مبدأ التضامن في تحمل متطلبات تنمية البلاد[3]، هذا المبدأ الذي على أساسه تم تبني المساهمة الاجتماعية للتضامن سنة 2013 لتغطية نفقات صندوق التضامن الاجتماعي.

---

[1]- ينص الفصل 39 من دستور 2011 على أنه : "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

[2]- سليمان محمود أبو الحسان، المالية العامة، ص 128.

[3]- ينص الفصل 40 من الدستور على أنه: "على الجميع أن يتحمل، بصفة تضامنية، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد.."

ومع ذلك فالواقع مختلف؛ ولعل أدق تعبير عنه، البنية التقليدية النموذجية التي أصبح يعرفها النظام الضريبي المغربي خلال العقدين الأخيرين والمتمثلة في كون؛ 75 في المائة من الضريبة على الدخل تأتي من جيوب الأجراء و 2 في المائة من الشركات تؤدي 80 في المائة من الضريبة على الشركات، واستمرار الامتيازات الضريبية غير المبررة لقطاعات واسعة من النشاط، وتربع الضريبة على القيمة المضافة[1] على أهم الإيرادات الضريبية. وما يزيد حيف ولا عدالة النظام الضريبي هو السياسات الإنفاقية التي يقوم على أساسها الاقتطاع، فالتنمية الاجتماعية لا تشكل أهدافا محورية لصانعي السياسات العمومية بالمغرب، والدليل هو واقع تدهور الأوضاع الاجتماعية بالمغرب والذي يغذيه انسحاب دور الدولة التدخلي في قطاعات اجتماعية مهمة كالصحة والتعليم لفائدة الخواص ومتدخلين آخرين، وفي ظل تراجع جودة الخدمات الاجتماعية.

وهكذا سنركز في تحليل الدوافع الاجتماعية للإصلاح الضريبي على السياسات الاجتماعية، من خلال مستوى وبنيات الإنفاق العمومي، وتوجهات الدولة على مستوى السياسات الاجتماعية لمعرفة مآل الاقتطاعات الضريبية. ثم الاقتطاعات الضريبية وحجمها في الناتج الداخلي الخام وطبيعة هذه الضرائب وتوزيعها بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة من أجل تبيان حجم الضغط الضريبي ومدى ثقله على المكلفين.

الفرع الأول: فشل السياسات الاجتماعية

لتحليل الوضعية الاجتماعية في المغرب لا بد من الرجوع شيئا ما إلى الوراء خصوصا إلى مرحلة سياسات التقويم الهيكلي في الثمانينات. فالقرار السياسي لهذه المرحلة، والذي فرض ضرورة الحفاظ عن التوازنات العامة، والحد من التضخم بنهج سياسة التقشف لتمكين الدولة من جمع قواها لإنقاذ نزيفها الاقتصادي، ومن تم الرفع من مستويات النمو الاقتصادي، واستثماره في تحسين مستويات مؤشرات التنمية الاجتماعية لم يفرز إلا نتائج معاكسة أدت إلى تعميق الأزمة الاجتماعية. هذه الأزمة ورغم

[1]- الضريبة التي تصنف الأكثر إجحافا بطبيعتها.

المجهودات المهمة التي بذلت منذ حكومة التناوب سنة 1998، لم تفلح في مجاراة الطلب الاجتماعي الكبير، والتي ساهمت في تعميقه الاختيارات الاقتصادية النيوليبرالية التي تم المضي فيها منذ بداية الألفية الثالثة، هذه الخيارات التي استدعت ملك البلاد الخروج في عدة مناسبات بخطابات نقدية كان أهمها سنة 2017 بعد دعوته لصياغة نموذج تنموي بديل[1] يمكن من تحقيق الإقلاع الاقتصادي عبر نمو مدمج و توزيع عادل لثماره، وتأكيده أن النموذج التنموي للمملكة أصبح غير قادر على تلبية احتياجات المواطن المغربي.

ولفهم واقع التنمية الاجتماعية بالمغرب، بداية سنتطرق لواقع هذه التنمية من خلال بعض المؤشرات الإحصائية، لنبرز ثانيا أهم التوجهات والسياسات الاجتماعية المتبعة حاليا.

الفقرة الأولى: واقع التنمية الاجتماعية بالمغرب

يصل تعداد سكان المغرب سنة 2018 ما يقارب 35 مليون نسمة[2]، 62 في المائة منها حضرية، ومعدل الخصوبة تراجع من 2.28 لكل امرأة سنة 2014 إلى 2.19 سنة 2018، في حين أن هرم السكان يتميز باتساع قاعدته لفائدة الشباب واتجاهه نحو التقلص في القمة لفائدة المسنين، هذا الهرم الذي سيعرف تحولا على شاكلة الدول الصناعية خلال الثلاثة عقود المقبلة نظرا لانخفاض نسبة الخصوبة والارتفاع الملحوظ لأمد الحياة (76 سنة حاليا)، وهو ما سيطرح تحديات اجتماعية جديدة مرتبطة بالشيخوخة وصناديق التقاعد والحماية الاجتماعية.

ويصنف المغرب حسب مجموعة من التقارير الدولية للتنمية بالبلدان النامية في المرتبة المتوسطة للتنمية البشرية وهي مرتبة أقل من المرتبة المرتفعة والمرتفعة جدا[3]،

[1]- الخطاب الملكي بمناسبة افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية من الولاية العاشرة للبرلمان المغربي (أكتوبر 2017) والذي سبقه خطاب أكثر حدة سنة 2014 بمناسبة عيد العرش حول سؤال أين الثروة؟.

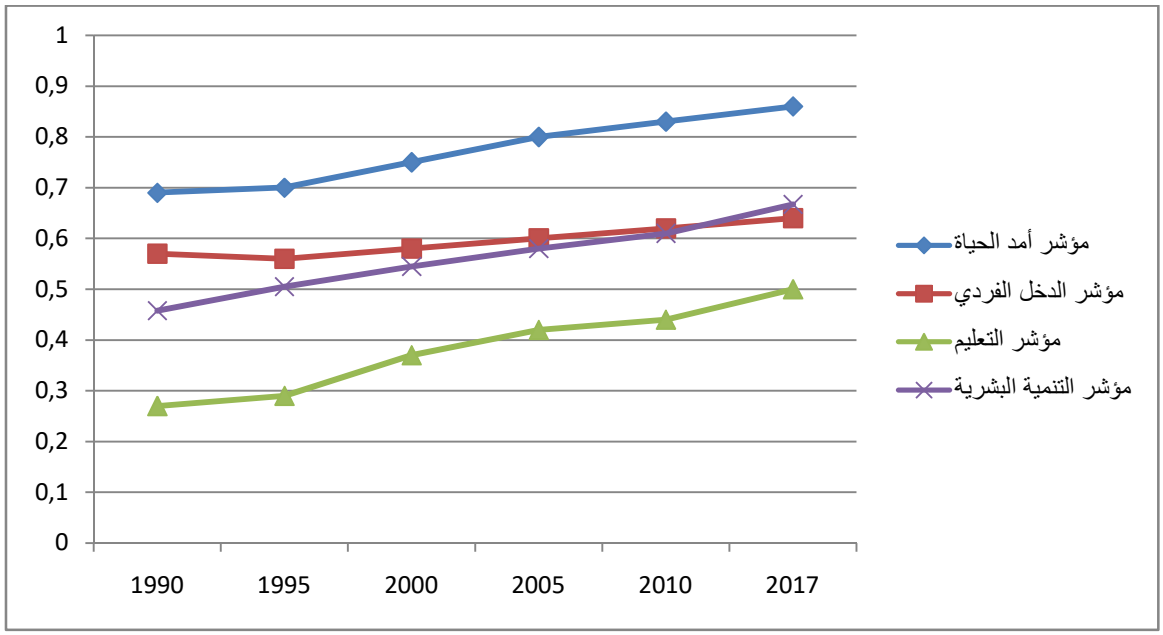
[2]- الموقع الالكتروني للمندوبية السامية للتخطيط، تاريخ الزيارة: 06 غشت 2018.

[3]- وتعتمد تقارير التنمية البشرية الدولية على مؤشر تجميعي لقياس ومقارنة إنجاز وترتيب الدول في مجال التنمية البشرية يسمى "دليل التنمية البشرية العام" ويتم احتسابه كمتوسط لثلاثة معطيات رئيسية هي أمد الحياة، مستوى التعليم إضافة إلى الدخل الفردي ليخلص التقييم إلى منح نقطة بين 0 و 1، يشكل الصفر المعدل الأدنى على مستوى التنمية البشرية، ويصنف التقرير الدول وفق أربع

وقد تقدمت عليه بلدان تشهد نزاعات داخلية كالعراق وليبيا، أو أخرى خرجت للتو من تداعيات الربيع العربي كمصر وتونس، أو أخرى في عمق إفريقيا كبوتسوانا. ويحتل مرتبة أعلى من المرتبة الضعيفة من التنمية البشرية والتي لا تحتلها من الدول العربية الإفريقية غير موريتانيا. وانتقل ترتيب المغرب الدولي على مستوى مؤشر التنمية البشرية حسب تقرير برنامج الأمم المتحدة الإنمائي من المركز 130 سنة 2013[1] إلى المرتبة 123 من أصل 189 دولة سنة 2018[2].

ويحقق المغرب نقطة 0.667 مقابل 0.458 سنة 1990 وهو مؤشر على شبه استقرار مستوى التنمية البشرية، حيث لم يتمكن خلال ثلاث عقود من تجاوز شريحة الدول ذات التنمية المتوسطة.

رسم بياني رقم13: تطور مختلف المؤشرات المكونة لمؤشر التنمية البشرية



(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير التنمية البشرية الصادرة عن البنك الدولي)

شرائح: دول ذات تنمية مرتفعة جدا يتراوح مؤشر تنميتها البشرية بين 0.8 و1، ودول ذات تنمية مرتفعة بين 0.7 و0.8 ، ودول ذات تنمية متوسطة (0.5 و 0.7) ودول ذات تنمية منخفضة (أقل من 0.5).

[1]-Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD), Rapport sur le développement humain 2013, L'essor du Sud : le progrès humain dans un monde diversifié.

[2]- تقرير برنامج الأمم المتحدة حول التنمية البشرية ،نيويورك، 14 سبتمبر 2018.

ومن خلال استقراء المكونات الثلاث لمؤشر التنمية البشرية، يتضح أن مؤشري التعليم والدخل الوطني الخام هما الذين يسحبان مؤشر التنمية البشرية أكثر نحو الأسفل، ويعتمد مؤشر الأمم المتحدة على مستوى التعليم من خلال معدل سنوات الدراسة التي يقضيها الراشدون عند سن 25 سنة، حيث المعدل بالمغرب 5 سنوات ونصف وهو معدل تحت معدل ليبيا مثلا الذي يصل إلى 7.3 سنوات وتونس7.2. وتصل نسبة الأمية بالمغرب سنة 2014 إلى32 في المائة منها 41.9 للنساء، بعدما كانت 42.7 في المائة سنة 2004 (تشكل أمية النساء منها 61.9 في المائة).

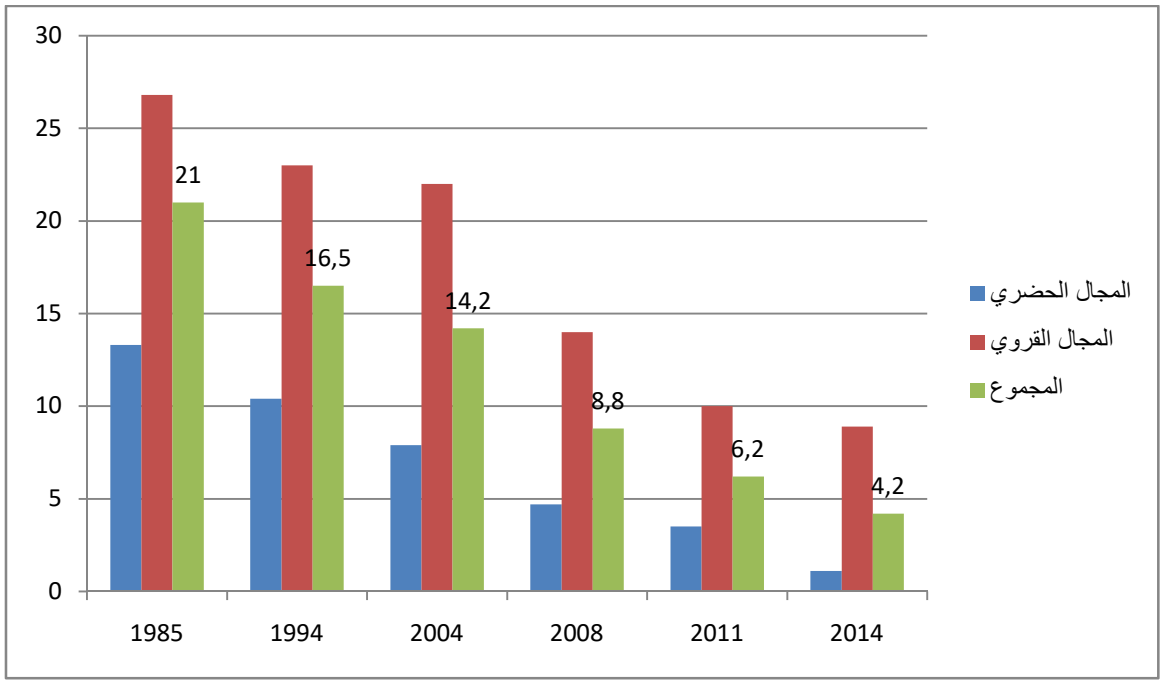
في حين أن مؤشر الدخل الوطني الخام يصل بالمغرب إلى 7340 دولار للفرد في السنة[1] في حين يصل بتونس إلى 10275 وبليبيا إلى 11100 دولار[2].

وبتحليل الوضعية الاجتماعية للمغرب حسب مؤشرات مؤسسات وطنية خلال العقدين الأخيرين (2000–2018)، يتضح تدهور المؤشرات الاجتماعية ومستوى معيشة السكان.

[1]- وهو مؤشر يجعل المغرب ضمن الشريحة الدنيا من البلدان المتوسطة الدخل، انظر: أطلس أهداف التنمية المستدامة 2018: مؤشرات التنمية العالمية، البنك الدولي، واشنطن 2018.

[2]-أطلس أهداف التنمية المستدامة 2018: مؤشرات التنمية العالمية، البنك الدولي، واشنطن 2018.

رسم بياني رقم14: تطور نسبة الساكنة تحت عتبة الفقر

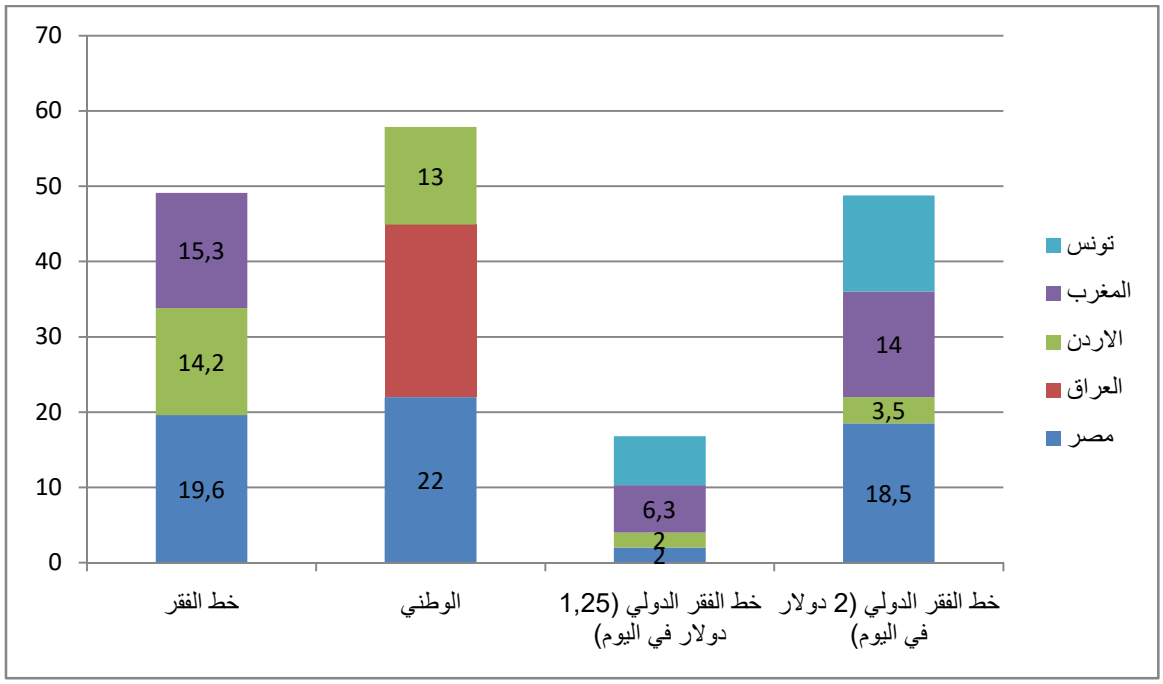


(المصدر: الصحة بالارقام 2004-2015 والتقرير حول النجاعة لسنة 2016 لوزارة الصحة)

وتوضح المؤشرات أعلاه أن الساكنة تحت عتبة الفقر تقلصت من 16.5 في المائة سنة 1994 لتصل4.2 سنة 2014[1]، مع التنبيه إلى أن نسبة الفقر بالمجال القروي تبقى مرتفعة مقارنة مع المجال الحضري، كما أن مجهودات تقليص هذا الفارق لم تتحقق بل تفاقمت، فإذا كانت نسبة الفقر بالمجال القروي سنة 1994 تتجاوز الفقر بالمجال الحضري بالضعف فإنها تجاوزته لثمان أضعاف سنة 2014 حيث تشير النسبة بالمجال الحضري ل 1.1 في المائة في حين نسبتها بالمجال القروي يصل إلى 8.8 بالمائة.

[1]- على اعتبار عتبة الفقر تتمثل في 1.25 دولار أمريكي أما إذا أخذنا بمؤشر الدولارين فإن النسبة ترتفع ل14 في المائة.

رسم بياني رقم15: الفقر واللامساواة في بعض الدول العربية

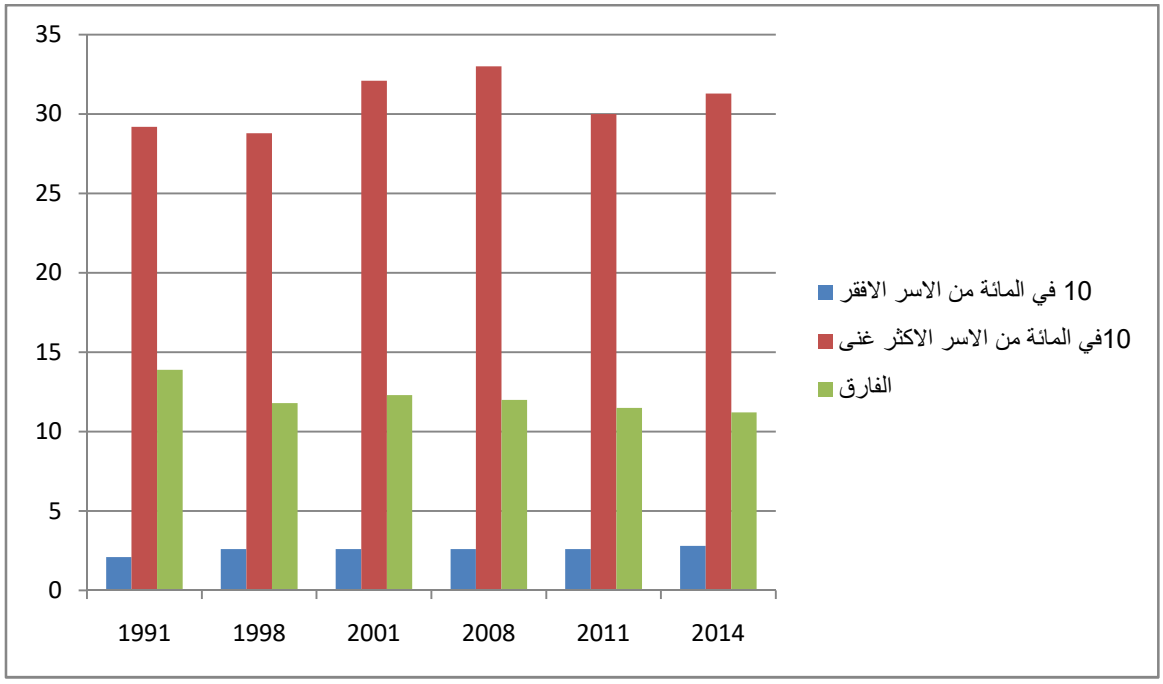


(source: World Development Report, 2012: Gender equality and Development (Washington, DC (1) world Bank,2011))

أما على مستوى مؤشرات الفقر بالمغرب مقارنة ببعض الدول العربية[1] فتشير إلى تقلص الفقر بكل من الأردن ومصر على مستوى (دولار و25 سنت) إلى أقل من 2 في المائة في حين أن المغرب يصل إلى 6.3 في المائة وتتقلص أيضا هذه النسبة في الأردن على مستوى عتبة الفقر(دولارين) إلى 3.5في المائة في حين أن المغرب تصل فيه النسبة على هذا المستوى إلى 14 في المائة مما يدل على أن الطبقة المتوسطة عرضة للسقوط أكثر في مستنقع الفقر وليس العكس.

[1]- ibid.

رسم بياني رقم16: تطور استهلاك الأسر الأفقر والأغنى والفارق بينهما



(المصدر: التحقيق الوطني حول الإسكان والصحة العائلية لسنة 2011 وزارة الصحة، المندوبية السامية للتخطيط، تحديث 2018/03)

كما توضح المؤشرات أن الفوارق بين الأغنى والأفقر بالمغرب على مستوى الاستهلاك تبقى مرتفعة، حيث تصل إلى 11 مرة منذ سنة 2008.

وفي دراسة للمندوبية السامية للتخطيط حول الفقر المتعدد الأبعاد[1]، والذي يدمج مجموعة من المؤشرات الاجتماعية والثقافية إلى جانب المؤشرات الاقتصادية من حيث الحرمان على مستوى مجالات جغرافية متجانسة[2]. حيث تشير نتائج هذا البحث إلى أن معدل الانخفاض السنوي للفقر متعدد الأبعاد بلغ 9.4 في المائة، حيث انتقل عدد الفقراء من7.5 مليون فرد سنة 2004 إلى 2.8 مليون سنة 2014، كما انتقل معدل الفقر متعدد الأبعاد من 25 في المائة إلى 8.2 في المائة خلال نفس الفترة ومن9.1 إلى2 في المائة بالوسط الحضري، ومن 44.6 إلى 17.7في المائة في الوسط القروي، وبذلك تكون

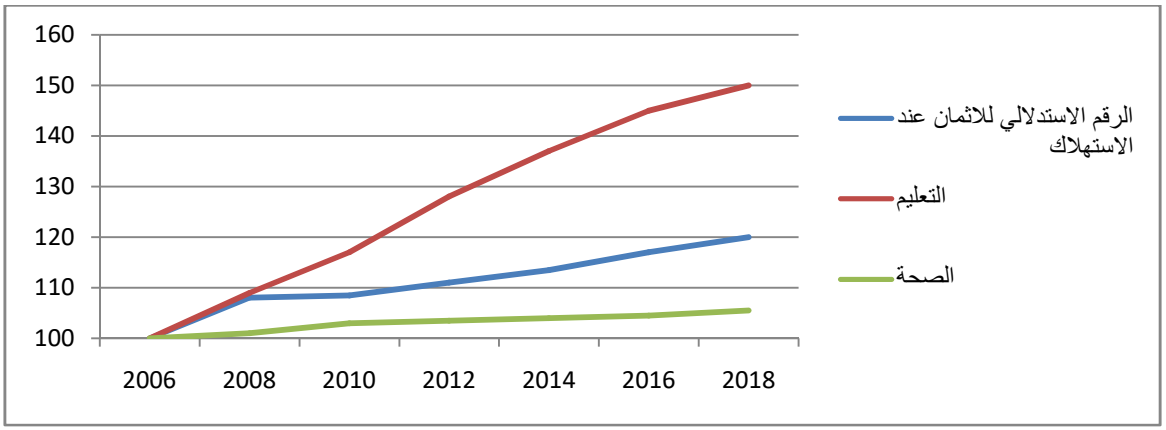
[1]- خريطة الفقر متعدد الأبعاد لسنة 2014، المشهد الترابي والدينامية، المندوبية السامية للتخطيط.

[2]- تستند هذه المقاربة في قياس الفقر المتعدد الأبعاد على حزمة واسعة من الاحتياجات، من المفترض أن يشكل النقص النسبي أو المطلق فيها مصدرا أو تمظهرا للفقر واستنساخه الاجتماعي. وتشمل هذه الاحتياجات التعليم والصحة والولوج للماء والكهرباء والصرف الصحي ووسائل التواصل وظروف السكن. والتي تمثل الأهداف الرئيسية المعتمدة من طرف جدول أعمال التنمية المستدامة لسنة 2030.

ظاهرة مجموع الفقر المتعدد الأبعاد ظاهرة قروية بامتياز حيث يعيش 85.4 في المائة من مجموع الفقراء بالوسط القروي سنة 2014.

إلى جانب مؤشرات الفقر والتفاوتات الاجتماعية والمجالية، تشكل مستوى معيشة السكان مؤشرا مهما أيضا من حيث ارتفاع أثمان السلع والخدمات الأساسية[1]، إلى جانب ارتفاع مستوى التضخم ارتباطا بسياسات ضريبية أو ارتباطا بارتفاع أثمان المواد الأساسية في السوق الدولية كالحبوب والمواد البترولية إلى جانب السياسات النقدية أحيانا.

رسم بياني رقم17: الرقم الاستدلالي لأثمان السلع وبعض الخدمات عند الاستهلاك



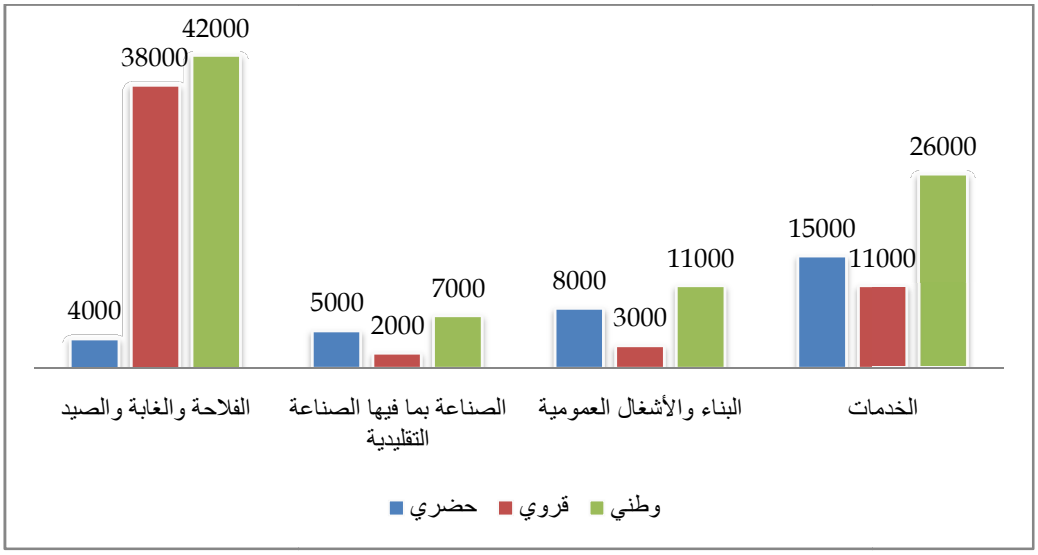
(المصدر: المندوبية السامية للتخطيط 2018)

وهكذا يتضح من خلال الرسم البياني أعلاه ارتفاع الرقم الاستدلالي للأثمان عند الاستهلاك ل 20 في المائة (على أساس مرجعي لسنة 2006=100). لكن ما يلاحظ هو أن بعض الخدمات الاجتماعية ارتفعت تكلفتها إلى مستويات مهمة ونخص بالذكر قطاع التعليم حيث تجاوز المعدل ب 2.5 أضعاف، كما أن الاستقرار النسبي للرقم الاستدلالي لثمن الصحة عند الاستهلاك قد يقابله اتساع نطاق الاستهلاك مع تخلي الدولة التدريجي لهذا القطاع لصالح القطاع الخاص.

[1]- تشكل حصة الأغذية في ميزانية الأسر المعيشية برسم عام 2010، حوالي 40 في المائة في حين لا تتجاوز عشرين في المائة بفرنسا اسبانيا وايطاليا وتتجاوز عشرين في المائة بقليل بالمكسيك والبرازيل: قاعدة بيانات الاستهلاك العالمي، البنك الدولي، مؤسسة التمويل والتنمية.

لكن أهم المعضلات الاجتماعية بالمغرب تبقى هي قطاع التشغيل، فرغم التقليص المتزايد للبطالة خلال العقدين الأخيرين إلى مستوى 9 في المائة سنة 2011 بعدما كانت 14 في المائة سنة 1999، يلاحظ توجهها نحو الصعود خلال السنوات الأخيرة لتصل إلى 10.2 في المائة سنة 2017.

رسم بياني رقم18: الإحداث الصافي لمناصب الشغل ما بين سنتي 2016 و 2017 حسب قطاع النشاط الاقتصادي و وسط الإقامة

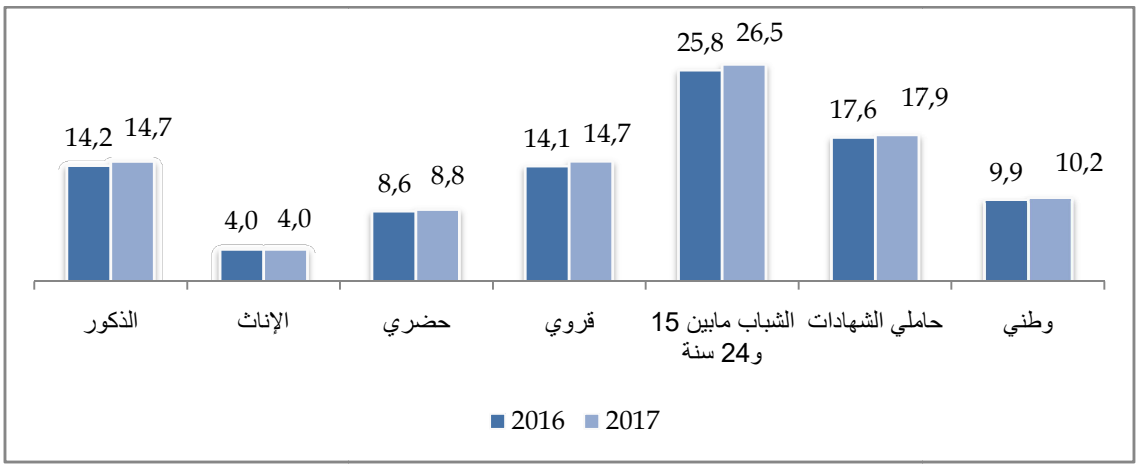


إلا أن معضلة التشغيل بالمغرب لا تتعلق فقط بنسبة البطالة المرتفعة نسبيا، بل أيضا بالفئات التي تمسها هذه البطالة، وهي الشباب وأصحاب الشهادات والنساء والمجال الحضري، كما يتميز قطاع الشغل بالمغرب بالهشاشة، وتتجلى هذه الأخيرة في ضعف مشاركة النساء في النشاط[1]، وفي سيطرة القطاع الفلاحي والخدماتي على النصيب الأكبر من اليد العاملة، وهما قطاعين ذو طبيعة غير مهيكلة بما يكفي ويفتقدان لضمانات الشغل من حقوق الرعاية والتغطية الاجتماعية[2].

[1]- تظل مشاركة المرأة في سوق الشغل في المغرب من بين الأضعف عالميا، فقد بلغت نسبة مشاركة المرأة في اليد العاملة 22.4 في المائة سنة 2017 مقابل 50.8 في المتوسط في بلدان أوربا واسيا الوسطى، و 51 في المائة في أمريكا اللاتينية ومنطقة الكاريبي و59.2 في المائة في شرق آسيا والمحيط الهادي، ويعتبر هذا الوضع مثيرا للقلق على أكثر من صعيد، فالي جانب التداعيات الاجتماعية بل وحتى النفسية التي قد يخلفها إقصاء المارة من سوق العمل، فان الفرص الاقتصادية الضائعة كبيرة للغاية، ويرجع سبب المشاركة الضعيفة في سوق الشغل بالمغرب أساسا للعوامل الثقافية والتعليمية: انظر التقرير السنوي لبنك المغرب 2017، ص40.

[2]- تؤكد بعض التقارير أن ثلثي اليد العاملة لا تتمتع بحقوق الرعاية الاجتماعية كالتغطية الاجتماعية والصحية .

رسم بياني رقم19: تطور معدل البطالة بين سنتي 2016 و2017 لدى بعض فئات الساكنة النشيطة (بالمائة)



هذا إضافة إلى تدني مستوى مهارات اليد العاملة، حيث يظهر من تحليل مواصفات السكان النشيطين المشتغلين أن مستوى تأهيلهم ضعيف بنيويا حيث أن نحو 6 من أصل عشرة لا يتوفرون على أي دبلوم، وحسب القطاعات تصل هذه النسبة إلى 82.2 في المائة في الفلاحة، و61.1 في المائة في البناء والأشغال العمومية، و50.3 في المائة في الصناعة بما فيها الصناعة التقليدية و40.5 في المائة في قطاع الخدمات، هذا في ظل غياب التكوين المستمر حيث صرح 97.6 في المائة من الأجراء بعدم استفادتهم من أي تكوين على نفقة المشغل خلال السنة الأخيرة[1].

وإضافة إلى الاختلالات الاجتماعية وتراجع مؤشرات العدالة الاجتماعية، يعاني المغرب أيضا من اختلالات على مستوى الحماية الاجتماعية، حيث أن 60 في المائة من الساكنة النشيطة لا تتمتع بأي تأمين على التقاعد و46 في المائة لا يستفيدون من تغطية صحية[2]. واختلالات أخرى على مستوى العدالة المجالية حيث أن 7 في المائة من المجال تساهم ب 58 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي[3]، في حين، تستحوذ خمس الجهاتعلى

[1]- التقرير السنوي لبنك المغرب 2017، ص 42 .
[2]- مداخلة رئيس المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي أحمد رضا الشامي خلال افتتاح أشغال المنتدى البرلماني الرابع للعدالة الاجتماعية الذي نظمه مجلس المستشارين المغربي، أيام 20 و 21 فبراير 2019.
[3]- تقرير، الديناميات والتفاوتات المجالية، بين سنتي 1999 و 2014، صادر عن وزارة إعداد التراب الوطني والتعمير والإسكان وسياسة المدينة سنة 2018.

70 في المائة من الإنفاق الإجمالي للأسر المغربية، حيث تشكل جهة الدار البيضاء–سطات 22.3 في المائة من حجم الإنفاق بالمغرب، متبوعة بالرباط، سلا، ب 19.2في المائة، في حين لا تتجاوز جهات أخرى 3 في المائة من حجم الإنفاق الكلي للمواطنين المغاربة. كما يصل متوسط حصة الفرد من الناتج الإجمالي المحلي بجهة الدار البيضاء، سطات إلى 4500 دولار، بينما يقل المتوسط عن ألفي دولار في جهات أخرى[1].

إن واقع تدهور الأوضاع الاجتماعية بالمغرب خلال العقدين الأخيرين من خلال هذه المؤشرات الإحصائية ستؤكده أيضا اختلالات في السياسات الاجتماعية وسياسات الإنفاق الميزانياتي.

الفقرة الثانية: توجهات السياسات الاجتماعية

لقد عرفت توجهات السياسات الاجتماعية بمعظم الدول النامية مع مطلع الألفية الثالثة وبتأطير من البنك العالمي والبرنامج الإنمائي التابع للأمم المتحدة، منحى مخففا لتدخليه الدولة يمكن اعتباره نموذجا نيوليبراليا للسياسات الاجتماعية، يقوم إضافة إلى تراجع دور الدولة وإحلال القطاع الخاص في تدبير القطاعات الاجتماعية الحيوية كالصحة والتعليم والتي انطلقت منتصف الثمانينات مع سياسات التقويم الهيكلي، إلى إشراك فاعلين جدد في تدبير و تمويل السياسات الاجتماعية، وهكذا أصبحت المنظمات غير الحكومية إلى جانب الجماعات الترابية والمؤسسات العمومية والخاصة والمواطنين في صلب هذه السياسات إلى جانب الدولة.

وهكذا، فقد عرفت بداية الألفية الثالثة بالمغرب، ظهور مقاربة جديدة للمسألة الاجتماعية جاءت في خضم انتقال الحكم إلى العاهل الجديد محمد السادس، بأهداف سميت بأهداف الألفية للتنمية والتي وضعت أفقا لتحقيقها بحلول سنة 2015، وكان على المغرب رفع هذا الرهان. والدخول في الماراتون الدولي لتحقيق الأهداف الثمانية، والغايات الثمانية عشر، والتي تحتل فيها المسألة الاجتماعية أولوية أساسية، وقد رافق كل هذه

[1]- المذكرة الإخبارية حول الحسابات الجهوية لسنة 2015، المندوبية السامية للتخطيط.

المستجدات تحول نظرة الدول إلى الإنفاق الاجتماعي باعتباره استثمارا بشريا يعود بالنفع على الاقتصاد، عكس ما كان عليه الأمر من قبل، من اعتبار الجانب الاجتماعي قطاعا غير منتج في الاقتصاد.

لكن تبقى السياسات الاجتماعية رهينة بكثرة المتدخلين وكثرة البرامج وغياب إلتقائيتها وصعوبة ذلك، وهو ما يسهم في غياب رؤية موحدة وواضحة وقابلة لتقييم وتقويم السياسات الاجتماعية.

أما على مستوى الإنفاق على السياسات الاجتماعية، فبالمغرب عرفت هذه النفقات تزايدا مهما خلال العقدين الأخيرين[1]، حيث تصل إلى أكثر من نصف الميزانية العامة، و24 في المائة من الناتج الداخلي الإجمالي، وتتميز بطابعها التقليدي، حيث ميزانية الصحة والتعليم تستحوذ على 80 في المائة من النفقات الاجتماعية؛ ولا تشكل نفقات الحماية الاجتماعية أو المهنية إلا النزر القليل[2]. في حين أن تحديات اجتماعية جديدة بدأت تظهر مرتبطة بجودة الحياة كالبيئة، وجودة الخدمات الاجتماعية عوض عدد المستفيدين منها فقط[3]، حيث أصبحنا نتحدث عن السكن اللائق، وجودة التعليم، والشغل اللائق، والصحة الجيدة، والبيئة السليمة، والصحة النفسية، بل حتى عن مؤشرات السعادة، وهي مؤشرات اتخذها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي أهدافا للتنمية المستدامة[4].

[1]- في غياب معطيات و منشورات رسمية قائمة على التبويب الوظيفي للنفقات نحاول جمع المعطيات حول نفقات القطاعات الاجتماعية سواء العادية أو المتعلقة بالاستثمار إلى جانب نفقات الميزانيات المرصدة لأمور خصوصية أو الحسابات الخصوصي للخزينة أو مرافق الدولة المسيرة بطريقة مستقلة التابعة لهذه القطاعات الاجتماعية.

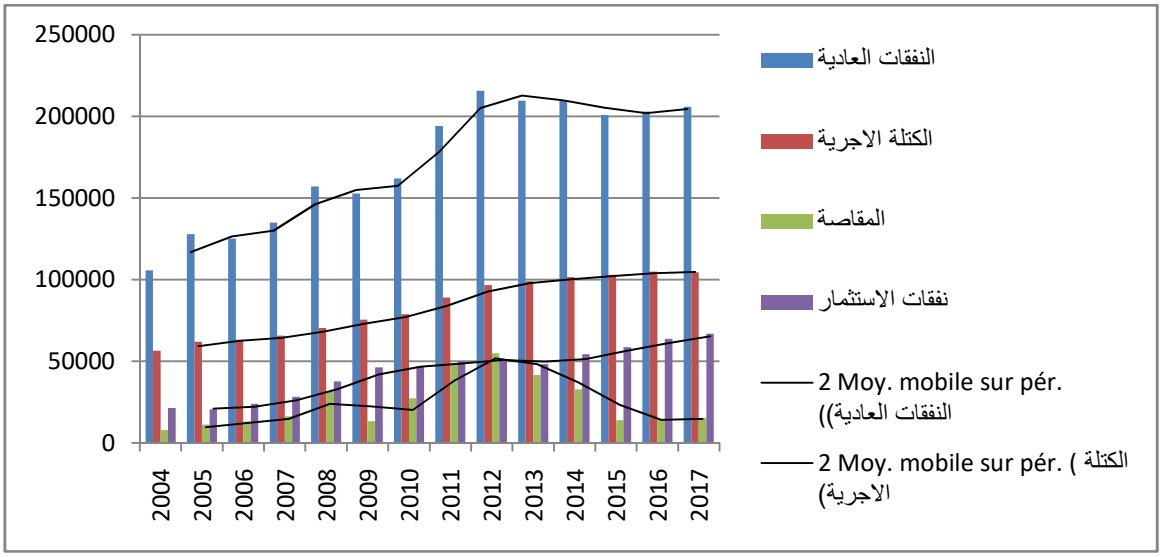
[2]- تتسم بنيات النفقات الاجتماعية بالدول الصناعية بهيمنة النفقات المرتبطة بالشيخوخة والصحة، وهكذا فاهم النفقات تتجه نحو معاشات التقاعد أكثر بقليل من 8 في المائة كمعدل بمنطقة منضمة التعاون والتنمية الاقتصادية، متبوعة بالصحة حيث النسبة تقترب من 6 في المائة. في حين أن الخدمات العائلية تشكل 2.1 من الناتج الداخلي الخام وتعويضات البطالة ب 0.9 في المائة : - http://www.oecd.org/fr/els/soc/OCDE2016-Le-Point-sur-les-depenses-sociales.pdf

[3]- انظر تقرير البنك الدولي حول جودة التمدرس حيث يؤكد أنه :"أن تكون متمدرسا لا يعني أنكمتعلما":

-Banque mondiale, Rapport sur le développement dans le monde 2018 : Apprendre pour réaliser la promesse de l'éducation, Washington, DC: Banque mondiale.

[4]- يهدف البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة تحقيق الأهداف السبعة عشر (17) للتنمية المستدامة والتي حددها في : القضاء على الفقر، القضاء التام على الجوع، الصحة الجيدة والرفاه، التعليم الجيد، المساواة بين الجنسين، المياه النظيفة والنظافة الصحية، طاقة نظيفة وبأسعار معقولة، العمل اللائق ونمو الاقتصاد، الصناعة والابتكار والهياكل الأساسية، الحد من أوجه عدم المساواة، مدن ومجتمعات محلية مستدامة، الاستهلاك والإنتاج المسئولان، العمل المناخي، الحياة تحت الماء، الحياة في البر، السلام والعدل والمؤسسات، عقد الشراكات لتحقيق الأهداف.

رسم بياني رقم20: تطور نفقات الميزانية العامة مقارنة بنفقات بعض القطاعات الاجتماعية (بمليون درهم)



(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من المعطيات الواردة في التقارير الملحقة بمشاريع قوانين المالية لسنوات 2005 -2018)

وهكذا ومن خلال الشكل البياني أعلاه يتضح أن نفقات الميزانية العامة ارتفعت من 105 مليار درهم سنة 2004 لتصل إلى205 مليار درهم سنة 2017، وتتجلى أهم الارتفاعات بين 2009 و2012؛ حيث انتقل الإنفاق من 152 مليار درهم إلى 215 مليار درهم سنة2012، ويبرر هذا بالتوجهات الحكومية من أجل مواجهة الاحتجاجات الاجتماعية، سواء عبر الزيادة في أجور الموظفين أو التوظيف المباشر لمجموعة من الأطر العليا التي كانت تعاني العطالة، إضافة إلى ارتفاع المواد الأساسية وهو ما كان له دور مهم في ارتفاع نفقات صندوق المقاصة. كما يتضح المنحى التراجعي للإنفاق منذ سنة 2013 بعد تجاوز تداعيات الربيع العربي على المغرب، عبر إقرار دستور جديد، وانتخاب حكومة جديدة بقيادة حزب العدالة والتنمية الإسلامي، حيث انخفض إنفاق الميزانية العامة من215 مليار سنة 2012 ليصل إلى 205 مليار درهم سنة 2017.

وما يلاحظ على بنية الإنفاق العمومي[1] أيضا هو غلبة نفقات التسيير على نفقات الاستثمار، وهو ما يلاحظ فقط من خلال الكتلة الأجرية التي تجاوزت 100 مليار درهم سنة 2014، لتصل إلى 104 مليار درهم سنة 2017[2]، رغم مجهودات تقليص كلفة الأجور في السنوات الأربع الأخيرة، في حين وصلت نفقات الاستثمار إلى 66 مليار درهم سنة 2017.

إن تدهور الوضعية الاجتماعية وتعاظم الاختلالات الاجتماعية والمجالية وتزايد التفاوتات، لم تكن فقط بسبب السياسات الميزانياتية المتعلقة بالإنفاق، بل بسبب أيضا السياسات الضريبية من خلال حجم وطبيعة الاقتطاعات الضريبية بالمغرب.

الفرع الثاني: ثقل الاقتطاعات الإجبارية

إن مسالة الضغط الضريبي تتقاطع مع العدالة الضريبية ومع الدور الاجتماعي للضريبة من خلال وزنها في سياسات إعادة التوزيع، فوفقا للمعايير الدولية، فإن الضريبة التي تشكل نسبة لا تقل عن 30٪ من الناتج المحلي الإجمالي هي ضريبة جيدة. وتعتبر النسب المئوية للناتج المحلي الإجمالي الأقل من 30٪ علامة على عدم فعالية التحصيل الضريبي. وهذا هو الإتجاه السائد في معظم البلدان النامية، ويرجع ذلك عادة إلى انعدام القدرة الإدارية والسياسات المالية الضعيفة التي تؤدي إلى الفجوات أو التسرب داخل إدارة الضرائب[3].

كما يعكس المعدل المرتفع للإيرادات غير الضريبية مقارنة بالناتج المحلي الإجمالي الطابع الريعي للدولة، واعتمادها القوي على الموارد غير الضريبية، والتي تبقى ذات طابع هش ومتقلب وفق الظرفية الاقتصادية والسوق المالية العالمية. حيث من المفيد أكثر

[1]- تشكل النفقات العمومية ما يقارب 30 في المائة من الناتج الداخلي الإجمالي، حيث بلغت سنة 2011 إلى 30.5 وسنة 2015، 30.8 في المائة :

-Abdelkader BERRADA, la réduction du déficit budgétaire durant le quinquennat 2012-2016, op.cit., p.333.

[2]- مقابل 204 مليار درهم كنفقات عادية خلال نفس السنة.

[3]-Vers une mesure de l'équité des régimes fiscaux des Pays en développement, réseau pour la justice fiscale – Afrique et OXFAM, op.cit., p.23 : http://www.oxfamnovib.nl/

الاعتماد على الإيرادات الضريبية، والتي تدفع الدولة وتشجعها أكثر على تحمل المسؤولية وتثبيت الديمقراطية، وهي عوامل تساعد في حل مشكلة عدم المساواة[1].

الفقرة الأولى: إشكالية الاقتطاعات الإجبارية والضغط الضريبي

يتم احتساب الضغط الضريبي عادة من طرف الاقتصاديين بتقييم النسبة المئوية للناتج الداخلي الخام ممثلة بمبلغ الاقتطاعات الإجبارية[2]، هذا الحساب يثير ملاحظتين؛ الأولى متعلقة بطريقة احتساب الضرائب (خبراء منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أقروا بأن تتم العمليات المحاسبية على أساس الآداءات الفعلية وليس على أساس الواقعة المنشئة) وهذا ما سيزيد من طرح إشكالية التهرب الضريبي أو إمكانيات التقليص الضريبي التي يتيحها النظام الضريبي لفئات معينة على خلاف أخرى. والصعوبة الثانية متعلقة بتقييم الناتج الداخلي الإجمالي حيث يتم عبر تقديرات تقريبية إحصائية عديدة والتي تزداد عدم دقتها في حالة اقتصاديات البلدان الأقل نموا[3].

وبالمغرب لا توجد هيئة إحصائية أوكلت إليها مهمة تحديد محتوى وتقييم هذه الاقتطاعات على المستوى الوطني[4]، على خلاف فرنسا مثلا التي تملك مجلسا للاقتطاعات الإجبارية يقوم بإصدار تقارير ودراسات دورية في هذا الشأن. ونشير إلى أنه في المغرب، وحتى بعد الإصلاح الإحصائي وتبني المنظومة الجديدة للمحاسبة الوطنية ل 1993وكسنة الأساس1998، فالمحاسبة العمومية كما تطبق لا تحدد مفهوم ومضمون الاقتطاعات الإجبارية.

فمن خلال تفحص منشورات بعض مديريات وزارة المالية، كالمديرية العامة للضرائب ومديرية السياسة الاقتصادية العامة، نجد أرقاما حول "الضغط الضريبي"، وهي عبارة عن النسبة التي تمثلها الدخول الضريبية للدولة في الناتج الداخلي الإجمالي، بدون

[1]-Vers une mesure de l'équité des régimes fiscaux des Pays en développement, réseau pour la justice fiscale – Afrique et OXFAM, op.cit., p.23 : http://www.oxfamnovib.nl/

[2]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص24.

[3]- نفس المرجع، ص25.

[4]- نفس المرجع، ص10.

الأخذ بعين الاعتبار الدخول الضريبية للجماعات المحلية وما شابهها من رسوم وإتاوات ومساهمات اجتماعية، والتي تصنف حسب المنهجية الإحصائية الدولية، في إطار الاقتطاعات الإجبارية. وهذا النقص في الإحصائيات الوطنية يجعل الاعتماد على بعض المؤشرات الرسمية بدون جدوى في ميدان تشخيص وتحليل الوضع الاقتصادي والمالي للبلاد، وكذا في ميدان صياغة سياسات عمومية أكثر فعالية لتحقيق النمو وتجاوز معيقاته، وذلك على ضوء الأوضاع التي تسود في الدول الأخرى.والتعريف الذي تتخذه وزارة المالية للضغط الضريبي، والذي وفقه تصدر معظم تقاريرها، هو حاصل الموارد الجبائية بما في ذلك حصة الجماعات المحلية من الضريبة على القيمة المضافة، على الناتج الداخلي الخام الاسمي[1].

وحسب هذا التعريف نسوق الجدول التالي الذي يتعلق بالضغط الضريبي و تطور المداخيل الضريبية للدولة ووزنها ضمن المداخيل العادية ومقارنة بالمداخيل غير الضريبية (بالمليون درهم)[2]:

[1]- ويقاس اعتمادا على الأسعار الجارية، أي القيمة الفعلية للسلع والخدمات التي يولدها الاقتصاد مقومة بالعملة؛ وهذا يتم من خلال ضرب متوسط الأسعار في كمية السلع والخدمات المنتجة. لكن هذا المؤشر لا يسمح بإجراء مقارنات زمنية للوقوف على حقيقة تطور الإنتاج نموا أو انكماشا، وذلك بسبب تأثير تغيرات الأسعار؛ ولهذا فلا تجرى المقارنات بين فترات زمنية مختلفة إلا اعتمادا على الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي، والذي يتم حسابه من خلال تعديل الناتج المحلي الإجمالي الاسمي بفضل استخدام مُعامِل يسمح بتحييد أثر الأسعار على تطور الإنتاج. وبهذا تُتابع حقيقة تطور حجم الإنتاج دون أثر تغيرات الأسعار.

[2]- مع احتساب صندوق دعم الأسعار والصندوق الخاص للطرق.

جدول رقم2: تطور الضغط الجبائي

	المداخيل العادية	المداخيل الجبائية	المداخيل غير الجبائية	الضغط الجبائي (في المائة)	نسبة تغطية الموارد الجبائية للنفقات العادية
2012/2007	180620	157.832	19.422	**23.2**	**87.3**
2013	206.199	174.187	28.916	**21.9**	**84.4**
2014	214.962	176.158	35.633	**21.4**	**81.9**
2015	211.162	182.254	25.536	**20.7**	**86.3**
2016	218.422	188.958	25.896	**20.9**	**86.5**
2017	229.886	200.535	25.809	**21.2**	**87.2**
ق.م. 2018	231.280	207.977	20.003	**20.9**	**89.9**
م.ق.م. 2019	246.990	209.953	23.737	**21**	**89.05**

(المصدر: أرقام مستقاة من التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2019)

وما يتضح من خلال هذا الجدول هو شبه استقرار للضغط الضريبي في حدود 21 في المائة منذ سنة 2013، بعدما كان في الفترة ما بين 2007 و 2012 يفوق 23 في المائة من الناتج الداخلي الخام، بعدما بلغ هذا الضغط ذروته سنة 2008 بمعدل 25.9 بالمائة من الناتج الداخلي الخام[1].

هذا التوجه نحو تقليص الضغط الضريبي لا يمكن إيعازه لسياسات إرادوية، من أجل تخفيف العبء الضريبي على الملزمين وفقط[2]، بل كان سببا لانعكاسات الظرفية الاقتصادية على مختلف الضرائب، إلى جانب آثار عملية التفكيك الجمركي مع دخول مجموعة من اتفاقيات التبادل الحر حيز التنفيذ[3]، وتراجع نمو الواردات الخاضعة للضريبة

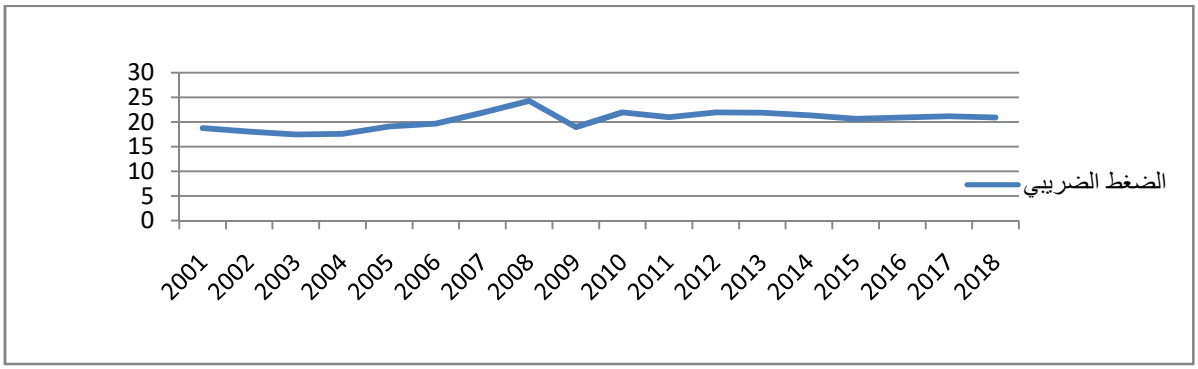
[1]- التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2017، ص111.

[2]- لقد عرفت معدلات الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل تخفيضات متتالية؛ ففي سنة 2009، تم خفض معدل الضريبة على الشركات من 39.6 إلى 37 بالمائة لمؤسسات القطاع المالي ومن 35 إلى 30 بالمائة بالنسبة للقطاعات الأخرى. أما بالنسبة للضريبة على الدخل، فقد تم خفض المعدل الهامشي من 42 إلى 40 بالمائة ثم إلى 38 في سنة 2010. كما تم رفع عتبة الإعفاء من الضريبة على الدخل من 28000 درهم سنة 2009 إلى 30000 درهم سنة 2010 مقابل 24000 درهم سنة 2007 و 18000 درهم سنة 1996، ويقدر النقص في الموارد الناتج عن تعديل جدول الضريبة على الدخل بنسبة 0.6 بالمائة من الناتج الداخلي الخام سنة 2009 و 0.5 بالمائة سنة 2010.(التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2019).

[3]- أهم هذه الاتفاقيات كانت مع الاتحاد الأوربي والولايات المتحدة الأمريكية، وتركيا ومع دول عربية، وأساسا مصر تونس والأردن.

التي انعكست على تطور الموارد الجمركية، حيث تم تسجيل انخفاض في معدل الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة على الاستيراد منذ سنة 2009، مقارنة مع السنوات السابقة. في ظل المجهودات المتزايدة لإدارة الضرائب في مجال المراقبة والتحصيل(تطور نظام المراقبة والافتحاص) حيث بلغت الموارد المحققة 12.1 مليار درهم سنة 2017 بزيادة 16 في المائة مقارنة مع سنة 2009.

رسم بياني رقم21: تطور الضغط الضريبي



(المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من التقارير الملحقة بمشاريع قوانين المالية لسنوات 2005-2019)

وعند وضع مقارنات بين نصيب الموارد الضريبية من ن.د.ا. بعدة دول، نجد أن الموارد الضريبية في الاقتصاديات المعاصرة تعتبر المصدر الرئيس لموارد الدولة، وهذا ما عليه الحال بالمغرب، حيث تغطي ما يناهز 88 في المائة من النفقات العادية للدولة كمعدل بالسنوات الخمس الأخيرة (2014-2019)، كما تشكل ما يناهز 72 في المائة من موارد الدولة الإجمالية، لذلك تحتل الاقتطاعات الإجبارية مكانة مهمة ضمن الناتج الداخلي الإجمالي لتلك الدول، إلا أن نسب الاقتطاعات الضريبية من ن.د.ا. تختلف من دولة لأخرى.

وهكذا نجد أن الضغط الضريبي يختلف بالدول المتقدمة عنه بالدول النامية، حيث يبلغ كمعدل بدول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى 34.3 في المائة، ويشكل كمعدل

بالدول الإفريقية (21 دولة)[1] 18.2 في المائة، بينما يصل بدول أمريكا اللاتينية والكاريبي إلى 22.7 في المائة.

وتبلغ ببعض الدول الصاعدة إلى؛ 15.7في المائة بالبرازيل(2011)، و10.4 بالصين (2010)، و26 في المائة بجنوب إفريقيا (2011). وبإفريقيا تتراوح نسبة الموارد الضريبية من الناتج الداخلي الخام بين7.6 بالكونغو و29.4 بتونس، حيث تتجاوز ست دول معدل 20 في المائة إفريقيا هي جنوب إفريقيا،المغرب، جزر موريس، السنغال، الطوغو وتونس، وحيث يصل معدل الضغط الضريبي بالمغرب بإضافة الاقتطاعات الاجتماعية إلى 26.5 في المائة[2].

ويبلغ المعدل الدولي للضغط الضريبي سنة 2011 حوالي14.7، وبالتالي فالمعدل المغربي 21 في المائة من الناتج الداخلي الإجمالي أكبر بكثير من المعدل الدولي بحوالي خمس نقاط مئوية، مما يدل على ارتفاع الضغط الجبائي بالمغرب مقارنة بالمعدل الدولي.

لكن محاولة إقامة مقارنات على هذا المستوى تبقى غير ذات قيمة كبيرة، فمعايير قياس هذا الضغط تبقى مختلفة من دولة لأخرى[3]، وفي غياب مؤشرات حول الاقتطاعات الإجبارية بالمغرب، والاعتماد فقط على الناتج الداخلي الإجمالي كمحدد للضغط الضريبي.

ولعل هذا ما جعل الأستاذ النميلي يدعو إلى تبني ناتج داخلي إجمالي مضرب[4]، عبر خصم الناتج الداخلي الإجمالي الفلاحي والغير سوقي والمقابل لإهتلاك الرأسمال، إضافة إلى إشكالية الضريبة على القيمة المضافة، ليخلص في تقديراته للناتج الداخلي الخام المضرب على الشكل التالي[5]:

[1]-OCDE/ATAF/CUA (2018), Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018, Editions OCDE, Paris, p.21. http://dx.doi.org/10.1787/9789264305885-en-fr
[2]-OCDE/ATAF/CUA (2018), Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018, op.cit., p.51.
[3]- Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés, rapport du Conseil des prélèvements obligatoires Français ; mars 2008.
[4]-Mohammed NMILI, pour un impôt juste, op.cit., p.218.
[5]- ibid, p.225.

جدول رقم3: الضغط الضريبي

	الناتج الداخلي الخام	ن. د. خ. المضرب	النسبة من ن. د. خ.
2005/2001	2.171.803	1.199.846	55 في المائة
2010/2006	3.396.483	2.089.909	62 في المائة

وبإضافة باقي الاقتطاعات الإجبارية والتي تشمل الضرائب المحلية والاقتطاعات الاجتماعية وخارج الضريبة على الدخل التي تقدمها الدولة لنفسها، يصبح المعدل الفعلي للاقتطاعات الإجبارية بالسنوات الأخيرة هو :

جدول رقم4: الناتج الداخلي الإجمالي المضرب

	الاقتطاعات الإجبارية (مليون درهم)	ن د خ المضرب	الاقت الاجب/ ن د خ المضرب
2005/2001	516.417	1.258.099	41
2010/2006	837.038	2.089.909	40

وما يجب إضافته أيضا هو أن قراءة الضغط الضريبي يجب أن تختلف بين زاويتي النظر الاقتصادية، أو الاجتماعية، فالضغط الضريبي المرتفع الذي يؤثر سلبا على الاستثمار ومناخ الأعمال، ليس هو نفسه المقصود حينما نتحدث عن العبء الضريبي على المكلفين من منظور اجتماعي، وإن كانا يتقاطعا في جزئيات عدة، كالثمن النهائي للسلعة بعد الضريبة على القيمة المضافة مثلا، حيث تلعب دورا مثبطا للمقاولة المنتجة وللأسر خصوصا الكبيرة أو ذوي الدخل المنخفض أو الضعيف؛ أو أثر ارتفاع الضريبة على الدخل على مستوى كلفة العمالة والتي يتأثر بها سلبا المشغل والعامل.

لذا فالمقصود هنا بالضغط الضريبي كمحدد لفعالية الضريبة اجتماعيا، هو الذي تمارسه مختلف الضرائب والرسوم والاقتطاعات الاجتماعية، على أصحاب الدخول الدنيا والطبقات المتوسطة، باعتبارها الأكثر تأثرا اجتماعيا بالسياسات المالية العمومية، والمستفيد الأول من تطبيق مبدأ المقدرة التكليفية.

كما أن مسألة الضغط الضريبي والعدالة الضريبية ترتبط بالتهرب الضريبي ونجاعة الإدارة الضريبية. فارتفاع الضغط الضريبي حسب نظرية "لافر" وآخرون، تؤدي إلى تقلص الموارد الضريبية عبر لجوء الملزمين إلى آليات مختلفة من أجل تخفيف العبء الضريبي عنهم، وهو ما يتم بطرق مشروعة عبر التهرب[1] وتقليص التزاماتهم الضريبية أو بطرق غير مشروعة كالغش والتملص الضريبيين[2]. كما أن مشكلة التملص من الضريبة أحيانا لا ترتبط ميكانيكيا بالعبء الضريبي بل بالفرصة المتاحة لمكلف دون آخر[3]. فالإمكانيات التي تتيحها مختلف الأنظمة الضريبية لكبار الملزمين لتقليص التزاماتهم الضريبية ليست هي نفسها التي تتاح لصغار الملزمين من الطبقة الفقيرة والوسطى[4]، وهو ما يجعل العبء الضريبي يتحمله الأقل مقدرة إضافة إلى الملزمين الذين يتصفون بالنزاهة والشفافية في أداء واجبهم الضريبي؛ كما أن آثارها المالية على موارد الدولة تكون كارثية خصوصا وحجم التهرب الذي تعرفه مختلف الأنظمة الضريبية خصوصا مع تزايد التحديات الجديدة المتعلقة بالمنافسة الضريبية والاقتصاد الرقمي.

ولعل أهم الإكراهات التي تعاني منها الأنظمة الضريبية للدول النامية هي حجم الفقد أو الخسارة الذي تحدثه ظواهر كالتهرب والغش والتملص الضريبي الناتج عن لا كفاءة التشريعات أو الإدارة الضريبية، أو بعض الجرائم المالية؛ فتهريب الأموال يقلل من العوائد الضريبية، كما أن تبييض الأموال المحصلة من الأنشطة غير المشروعة أو

[1]- عبر استغلال كل هفوات وتناقضات التشريع الضريبي.
[2]- عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الغش بكل فعل مخالف للقانون يقوم به الخاضع للضريبة بنية، من اجل التهرب من الضريبة.
[3]- صباح نعوش؛ الضرائب في الدول العربية، ، الصفحتان 118 و 119.
[4]- تتجلى أهم هذه الامتيازات في تمايز الاقتطاعات الضريبية بين التصريحية والاستقطاع من المنبع، إضافة إلى ما تتيحه الاتفاقات الضريبية التي يسمح بها القانون الضريبي للإدارة الضريبية مع بعض أصناف الملزمين من أجل تحديد التزاماتهم الضريبية.

الفساد، غالبا ما تتم في مجالات لا تخضع لرقابة الإدارة الضريبية كالقطاع غير المهيكل، أو تخضع لها بشكل مخفف كقطاع العقار، وهو ما يؤدي إلى نقص في الموارد الضريبية.

وبالمغرب يقلص التهرب والغش الضريبي بشكل واضح من المردودية المالية للضرائب. كما تتضح عدم كفاءة الإدارة الضريبية من خلال المفارقة بين الأسعار الضريبية المرتفعة والحصيلة الضريبية المتواضعة[1]؛ وتبين عمليات المراقبة المحدودة التي تقوم بها الإدارة حجم الخسائر التي تتكبدها الدولة كل سنة. في حين أن الغش الضريبي لا يساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية، بل على العكس من ذلك يؤدي إلى تقوية الفوارق بين الدخول وبالتالي الثروات، ارتبطا بالمساحات التي يتيحها النظام الضريبي،أو بالقدرات التي يمتلكها كبار الملزمين للإفلات من الضرائب[2]، على خلاف صغار الملزمين من الطبقات الدنيا والمتوسطة. وهذا ما يتضح من خلال العدد الكبير للمتخلفين عن التصريح والأداء (إرسال 371 ألف و655 رسالة تذكيرية في عام 2017)، والعدد الكبير للمقاولات المعسرة (حوالي الثلثين) وتركز إيرادات الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل[3].

كما يخلق الغش والتهرب الضريبيين في مجال التشغيل وضعيات هشاشة لكثير من العمال غير معترف بها قانونيا وبدون أي تغطية اجتماعية[4]؛ وهو ما عيه حال قطاع البناء والفلاحة بالمغرب، حيث يتقاطع التهرب بالقطاع غير المهيكل.

وحسب المدير العام للضرائب ووفق عمل مشترك بين المندوبية السامية للتخطيط، وإدارة الجمارك ومديرية التوقعات المالية لوزارة المالية وصندوق النقد الدولي، قدرت

---

[1]-Mohammed BENMOUSSA, PLF 2019 : Le dur apprentissage de la politique économique, Mis à jour le 05.12.2018 à 15 H 32 https://mobile.ledesk.ma/grandangle/plf-2019-le-durapprentissage-de-lapolitiqueeconomique/

[2]- كتب الاقتصادي "أولريش شيفر": "حين يستخدم الأغنياء أفضل ما في البلاد من مصارف ومحامين وخبراء في الشؤون الضريبية بغية التعرف على أفضل السبل للاحتيال على الدائرة الحكومية المكلفة بتحصيل الضرائب، فإنهم بأعمالهم هذه، يقوضون أركان الديمقراطية، وأسس الدولة التي يعيشون في كنفها، فحينما يهرب الأغنياء بثروتهم، فإن العبء الضريبي سيقع،عندئذ،على كاهل أولائك المواطنين الذين يحصلون على دخولهم من خلال أموالهم وعملهم الجسماني..":

- أولريش شبفر، انهيار الرأسمالية؛ ترجمة عدنان عباس علي، سلسلة عالم المعرفة، عدد 371، يناير 2010، الكويت، ص227.

[3]- عمر الريسوني، مداخلة على هامش الدورة 12 للمناظرة الدولية للمالية العمومية المنظمة بالرباط من طرف وزارة الاقتصاد والمالية بشراكة مع جمعية المؤسسة الدولية للمالية العمومية، أيام 21 و 22 شتنبر 2018، حول موضوع "المالية العمومية والعدالة الاجتماعية".

[4]- العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص 87.

قيمة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة في 40 مليار درهم من الخسائر، كما قدر نفس المصدر[1] حجم الفقد الناتج عن التهرب في مجال الضريبة على الدخل وبالخصوص الدخول الناتجة عن المهن الحرة إلى 5 مليار درهم، في حين أن حجم الفقد في الضريبة على الشركات فتصل إلى 12 مليار درهم، وهو ما يتجاوز بكثير حجم العجز الميزانياتي.

وهكذا، ومنذ السنوات الأخيرة عرفت الإدارة الضريبية مجهودات مهمة من أجل تحديث بنياتها وتدخلاتها من أجل مواجهة تحديات الغش والتهرب الضريبي، حيث طورت مجموعة من الخدمات الالكترونية والرقمية، مكنتها من التوفر على خزان معطيات مهم يضم مؤشرات وإحصائيات اقتصادية وضريبية، وهذا ما أتاح لها تجويد تدخلاتها من خلال عمليات المراقبة والافتحاص، وإدرار موارد ضريبية مهمة طيلة السنوات الخمس الأخيرة، حيث ارتفعت الموارد الضريبية بنسبة 6 في المائة بين 2017 و 2018، يعزى 12 في المائة من هذا التطور إلى عمل الإدارة الضريبية وأساسا عمليات المراقبة، وهو ما يناهز 17 مليار درهم[2].ورغم ذلك تبقى عمليات التحديث تواجه باحتجاجات الملزمين ولعل آخرها ما تعلق بالفوترة الالكترونية التي أقرها قانون مالية 2018 للخاضعين للضريبة على القيمة المضافة، حيث أثارت سخط فئة التجار الكبار كما الصغار.

الفقرة الثانية: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

من المعلوم أن البنية السوسيو اقتصادية شرط يطبع البنية الضريبية. ففي الدول الصناعية حيث الدخول الفردية مرتفعة بعض الشيء، نسبة الضرائب غير المباشرة تكون هي الغالبة، في حين أن الدول الأكثر تقدما والتي تكون فيها الدخول جد مرتفعة، الضريبة المباشرة تكون هي المهيمنة. هذا دون إنكار الدور المجتمعي والسياسي الذي تلعبه مجموعات الضغط في اتجاه أو آخر.

[1]-Omar FARAJ, DG des impôts, la question de l'équité fiscale est sur la place publique ; La Nouvelle Tribune, le 29 Janvier 2019,interview par Afifa Dassouli.
[2]-ibid.

وتعتبر الضرائب المباشرة على نطاق واسع، المصدر الرئيسي أو المصدر المفتاح للإيرادات الضريبية في المستقبل، حيث آثار العولمة (التجارة الحرة)، والضرائب على التجارة (شكل من الضرائب غير المباشرة) تستمر في تقليص معتبر في العالم بأسره. كما تعتبر هذه الضرائب بصفة عامة تصاعدية مقارنة مع الضرائب غير المباشرة (ضرائب الاستهلاك)، والتي بدورها تراجعية أو تقهقرية. فالضرائب المباشرة تشكل إذن آلية وأداة قوية والتي تمكن من اختبار التصاعدية وعدالة النظام الضريبي[1].

والنظريات المالية ناقشت مطولا مسألة الاختيار بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، مميزة بين المزايا الاقتصادية والاجتماعية، حيث غالبا ما تتعارض عبرها أهداف الإنصاف الاجتماعي مع النجاعة الاقتصادية؛ وهكذا نجد نظرية تقول بأهمية الضرائب غير المباشرة على اعتبار الآثار السلبية التي تحدثها الضرائب المباشرة على مجهود العمل والادخار[2]. في حين أن التوجه الثاني فيرى أن الضرائب غير المباشرة غير عادلة، على اعتبار أن ضرائب الاستهلاك مثلا يكون عبؤها أكبر على الطبقات الفقيرة والمتوسطة، على اعتبار أن معظم دخلهم يذهب نحو الاستهلاك على خلاف الطبقات الميسورة والتي وإن كان استهلاكها أكبر فهو لا يشكل جزءا مهما من دخولها.

وإجمالا يمكن اعتبار الضرائب المباشرة تحقق العدالة لأنها تزداد بمعدل متناسق مع تزايد الدخل، في حين أن الضرائب غير المباشرة لا تحقق العدالة، لأنها ذات حصيلة أكبر فهي تفرض على السلع، فعبء هذه الضرائب لا يتوزع تبعا للمقدرة التكليفية للملزم، وذلك لعدم وجود تناسب بين مقدار ما يدفعه الملزم وبين مقدار دخله، فكلما انخفض الدخل ازداد عبء هذه الضرائب والعكس صحيح، فيكون عبؤها أكبر على الطبقات الفقيرة.

لكن ما هو حجم التضريب المناسب بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة الذي يكفل العدالة الضريبية؟ وهل يجب تضريب الدخول أكثر أم الاستهلاك أم الرأسمال؟

[1]- Vers une Mesure de l'Équité des Régimes Fiscaux des Pays en Développement, Réseau pour la Justice Fiscale – Afrique et OXFAM, op. cit.
[2]- Mohammed NMILI, pour un impôt juste, op.cit., p.56.

هذا ما حاول الاقتصاديون التطرق إليه من خلال التأسيس لنظرية الضريبة المثلى، والتي كان من روادها الحائز على جائزة نوبل في الاقتصاد "جايمس ميرليس"[1]، الذي اقترح لأول مرة نمذجة ضريبية مثلى. ونظرية الضريبة المثلى هي نظام اقتطاعات إجباري يزيد من الإيرادات الضريبية إلى أقصى حد، مع تقليل مثبطات القدرة التكليفية لدافعي الضرائب. فهي تمثل البحث عن نظام تضريب يقلص تبديد الرفاه الجماعي وضياعه، ويمكن من احترام القيود والإكراهات الخارجية لميزانية الدولة[2]. فالمشكل المطروح إذن هو اختيار العتبات وشكل الضرائب على الدخل الذي يزيد الرفاهية الجماعية.

هذا الاختيار ناتج كما أظهره "ميرليز"، عن عملية توفيق بين إعادة التوزيع والنجاعة الاقتصادية، فبمجرد سعينا إلى تقليص كلفة نجاعة الضريبة (الآثار السلبية على النشاط الاقتصادي) وبتتبع أهداف الإنصاف المعلنة، بالنظر للمرجعيات الجماعية نكون بصدد الضريبة المثلى.

تتمثل النتيجة الرئيسية لنظرية "ميرليز" وتفسيراتها في أن معدل الضريبة الهامشي – معدل الضريبة على العملة (اليورو) الأخيرة المكتسبة – الذي يحسن الرفاهية الاجتماعية هو معدل تناقص منتظم مع الدخل ويميل نحو الصفر بالنسبة للدخول العليا (الصفر كأعلى معدل). وقد دعت هذه النتيجة إلى التشكيك في مدى تصاعدية الضريبة.

ومن هذا المنطلق يتحدث الفاعلون في المجال الضريبي بالمغرب، على أن الإصلاح الضريبي المأمول سيروم تحقيق توازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وذلك من أجل تحقيق العدالة الضريبية[3].

---

[1]-James A. MIRRLEES, An exploration in the Theory of Optimal Income Taxation, Review of Economic Studies, vol.38, 1971, pp.175-208.

[2]- Jean-François GAUTIER, Taxation optimale et réformes fiscales dans les PED : Une revue de littérature tropicalisée, DIAL, développement et insertion international, Document de travail DT/2001/02.p25.

[3]- انظر: -البرنامج الحكومي 2021/2016؛ -مخرجات المناظرة الوطنية الثانية حول الإصلاح الضريبي.

هذا الربط يبقى غير دقيق بما يكفي؛ فإذا كانت الضرائب المباشرة تبقى المجال المفضل لتطبيق سياسات إعادة التوزيع لأنها شاملة ومحددة بالاسم[1]، وتصاعدية، فإن الضرائب غير المباشرة كالضريبة على القيمة المضافة وأمام اتساع وعائها وإيراداتها بمعظم الدول، يمكن أن تؤثر سلبا على الظروف الاجتماعية والقدرة الشرائية للأسر، كما أنها تبقى فعالة على مستوى التمايزات التي يمكن أن تضعها على السلع والخدمات، بين الأساسية والكمالية[2]، بين السلع والخدمات التي يجب التشجيع عليها والتي يجب تقليص استهلاكها أو الحد منها[3]، من أجل عدالة اجتماعية وحتى بيئية سليمة.

كما أن مسألة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تبقى مسألة إشكالية، فالمعايير الضريبية والقانونية والتقنية والاقتصادية[4] لهذا التمييز تسهم في تمازجهما أكثر من انفصالهما؛ فكثيرة هي الرسوم والضرائب والحقوق التي يمكن إضافتها إلى الضرائب غير المباشرة والتي لا يتم دمجها في التقارير الرسمية كالتي تستخلصها مؤسسات عمومية أو جماعات ترابية، ونفس الأمر ينطبق على الضرائب المباشرة، حيث كثيرة هي الاقتطاعات التي تدخل في خانة الضرائب غير المباشرة والتي لها نفس الآثار الاقتصادية والاجتماعية للضرائب المباشرة، كالاقتطاعات التي تجبيها إدارة الجمارك[5].

لكن ما هو حجم التضريب المناسب بالمغرب، بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة الذي يكفل العدالة الضريبية؟ وهل يجب تضريب الدخول أكثر أم الاستهلاك أم الرأسمال؟

---

[1]- إدارة الضرائب تمتلك لوائح للأوعية المضربة والمبالغ المستحقة لكل ملزم مثلا بأداء الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات.

[2]- إن التمييز بين المنتجات الأساسية سواء ذات الاستهلاك المكثف للجمهور أو التي تعتبر حيوية كالأدوية، والمنتجات الكمالية المرتبطة بثقافة الاستهلاك والبذخ تسهم في ضمان الحقوق الأساسية للجميع على قدم المساواة خصوصا الحق في التطبيب والعلاج والغذاء والتعليم والسكن.

[3]- المقابلة بين المنتجات المضرة بالصحة أو بالبيئة والمنتجات التي يجب تشجيعها كالنشر والكتاب والفنون والابتكار.

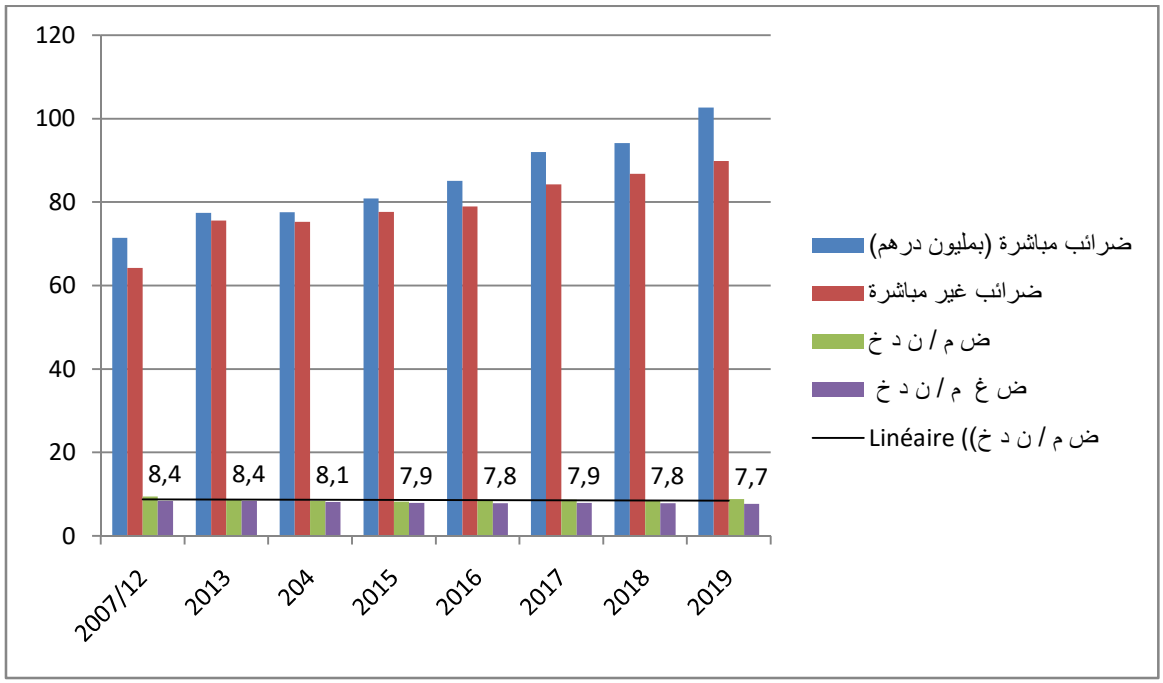
[4]-Mohammed NMILI, pour un impôt juste, op.cit., p.52.

[5]- بل إنه ومنذ سنوات 2000 ولتعويض الخسائر الناتجة عن اتفاقيات التبادل الحر لجأت السلطات العمومية إلى إعادة صياغة بنيات الضرائب، من أجل تحويلها إلى ضرائب غير مباشرة؛

-Mohammed NMILI, pour un impôt juste.., op.cit., p.60.

إن المتأمل لبنية النظام الضريبي بالمغرب وتطوره بلا شك سيلاحظ اتجاهه نحو التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وتشابهه مع الأنظمة الضريبية الحديثة للدول الصناعية والمتقدمة، وهو ما يثير كثير من الملاحظات، والتي ستفسرها مختلف الضرائب المشكلة للنظام الضريبي المغربي.

رسم بياني رقم22: تطور بنية الضرائب بالمغرب



(المصدر: تركيب شخصي لمعطيات مستقاة من التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2019)

إن تأثير أي بنية ضريبية تعطي الأولوية للضرائب غير المباشرة يعد سلبيا على الصعيد الاجتماعي، فحدة هذه الاقتطاعات التراجعية تحد من التأثير التوزيعي للضرائب، وتخل بمبدأ التوزيع العادل للتحملات العمومية حسب المقدرة التكليفية، كما أقره الدستور.

كما أن الواجبات الجمركية التي تم تسطيرها بهدف ضمان مردودية مالية مهمة وكذا حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الخارجية، لم تساعد على تحقيق الهدف المنشود[1].

وفي هذا الصدد كتب الأستاذ عبد القادر برادة ما يلي: "بوجود هيكلة غير مكتملة للسوق، والتي تعكس بالأساس توزيعا غير متساويا للدخل، فإن إجراء حماية المقاولات

[1]- عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص80.

التعويضية للاستيراد من المنافسة الخارجية،يؤدي إلى تشكيل أسعار تضمن أرباحا (الجزء الأكبر منها يأخذ طريقه إلى المركز) بالنسبة للمقاولات التي لا تستغل كل قدراتها الإنتاجية، ذلك أن المقاولين لا يعيرون كثيرا من الاهتمام للتكاليف ما دامت الأرباح تتناسب على العموم مع المصاريف، لذا فإن هذه الإجراءات لم تساعد على خلق نسيج صناعي وطني تنافسي، بل حافظت على كثير من الصناعات المتجاوزة هيكليا وتقنيا. لذلك فقد تم الشروع في مراجعة هذه السياسة منذ عقد الثمانينيات من القرن العشرين تحت الضغط المتزايد من المنظمات الدولية لتحرير الأسواق"[1].

ويتعلق الخلل الآخر بالضرائب المرتبطة بتكاليف عوامل الإنتاج وتوزيعها بين العمل والرأسمال، فهناك عدة أسباب أدت إلى اختلال التوازن في التحملات الضريبية لصالح الرأسمال على حساب العمل، وذلك لتزايد العبء الضريبي على دخول العمل من سنة إلى أخرى، ونذكر من هذه الأسباب:

-كثرة الضرائب غير المباشرة التي تطال بشكل أو بآخر دخول الأجور، وفي المقابل ضعف الضرائب المفروضة على الملكية وانتقالها.

-غياب ميشرة ومواءمة الضرائب على الأجور مع معدلات للتضخم السنوية.

-عدم الأخذ بعين الاعتبار الامتيازات العينية عند تقييم الأجور الخاضعة للضرائب والتي تهم الموظفين السامين ومسيري المؤسسات العمومية وشبه العمومية.

-إهمال مصادر أخرى من الدخل يتوفر عليها الموظفون السامون.

-اعتماد الأساليب الجزافية لفرض الضرائب على بعض الدخول التي لا تدخل في خانة الأجور.

-معظم المساهمات الاجتماعية تتشكل فقط من دخول العمل.

-وجود تدابير للتخفيف الضريبي لفائدة الادخار.

[1]- المرجع السابق ص81.

وبناء على ما سبق، يمكن الوقوف على خلاصتين: الأولى، هي أنه بسبب تمييز فرض الضرائب على العمل، أصبحت الضرائب غير المباشرة مواتية للرأسمال الموجه للمضاربات العقارية وكذا الفلاحة وليس الصناعة، مما أدى إلى غياب ترشيد الموارد بشكل أساء وأثر سلبا على التنافسية الإنتاجية للاقتصاد. والثانية، أن تعويض العمل بالرأسمال أدى إلى خلق تأثير سلبي على التشغيل وإلى وجود قدرات إنتاجية غير مستعملة[1].

المبحث الثاني: حدود الإصلاح الضريبي بالمغرب في تحقيق العدالة الاجتماعية والتماسك الاجتماعي

إن عدالة وإنصاف النظام الضريبي يمكن استنباطها من دراسة "ماكرو ضريبية" إن صح التعبير عبر تحليل بنية الاقتطاعات الضريبية وموقعها ضمن المؤشرات الماكرواقتصادية والمالية للدولة، ودراسة "ميكرو ضريبية" عبر تتبع مكونات النظام الضريبي ودراسة كل اقتطاع ضريبي على حدة.

فبالإضافة إلى حجم الاقتطاعات الضريبية والموارد غير الضريبية من موارد الدولة وحجميهما من الناتج الداخلي الإجمالي، وبنية النظام الضريبي وتوزيعه بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وإلى كفاءة ونجاعة الإدارة الضريبية، وكذا حجم الإنفاق العمومي على القطاعات الاجتماعية، نجد أن قياس عدالة وإنصاف الأنظمة الضريبية يرتكز على مؤشرات أخرى تسهم في إعادة توزيع الدخول، وفي تقليص التفاوتات الاجتماعية ومحاربة الفقر؛ أهمها تصاعدية الضرائب المختلفة التي تشكل بنية النظام الضريبي، وأهمها الضرائب الثلاث الرئيسية[2].كما أن الأنظمة الضريبية المعاصرة وانطلاقا من مبدأ التضامن، وتشخيصا للاقتطاعات الضريبية، تلجأ إلى آليات متعددة لدعم القطاعات الاجتماعية وترسيخ العدالة الضريبية، كإعفاء بعض الدخول أو السلع من

[1]- نفس المرجع، ص 81-82.

[2]- معظم الأنظمة الضريبية المعاصرة تتشكل من ضرائب رئيسية ثلاث تستحوذ على أكثر من ثلثي الحصيلة الضريبية وهي الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، وهذا ما هو عليه الحال في المغرب.

الضرائب، أو فرض ضرائب من منطلق مبدأ التضامن على بعض أصحاب الدخول العليا.

ولعل هذا ما جاءت به توصيات المناظرة الوطنية حول الجبايات لسنة 2013[1]، حيث عرفت نقاشا مهما حول العدالة الضريبية وموقع الضريبة في التنمية الاجتماعية ومحاربة الفقر والتفاوتات الاجتماعية. وقد انبرت هذه النقاشات أيضا حول مبدأ تصاعدية الضريبة، حيث خلصت إلى ضرورة إيجاد توازن في هيكلة الموارد الجبائية بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة قصد تحقيق العدالة الضريبية المنشودة وذلك عبر خلق توازن في تضريب عناصر رأس المال والعمل، وضرورة اعتماد منهجية تدريجية لتضريب القطاع الفلاحي تأخذ بعين الاعتبار خصائصه، مع التأكيد على أن مساهمة هذا القطاع بشكل فعال، يبقى رهينا بالقدرة على تصنيفه حسب فئات معينة من الملزمين الذين يتوفرون على قدرة إسهامية لأداء الضريبة وذلك في إطار مقاربة تشاركية بين السلطات العمومية والقطاع.

كما أكد جميع المتدخلين على ضرورة مراجعة الضريبة على الدخل، من أجل عدالة ضريبية أكبر بالنسبة للأشخاص الذاتيين الخاضعين لهذه الضريبة بغض النظر عن مصادر دخلهم (دخول العمل أو رأس المال). والاستمرار في عقلنة أسعار هذه الضريبة لاسيما مراجعة أسعارها الإبرائية وجدول أسعارها التصاعدي. إضافة إلى ضرورة مراجعة قواعد الوعاء بالنسبة لهذه الضريبة، للأخذ بعين الاعتبار المساهمة حسب المقدرة التكليفية للأشخاص الذاتيين بهدف تحسين القدرة الشرائية للطبقات المتوسطة وذلك بمنح إمكانية خصم بعض التكاليف التي قد تتحملها الأسر من الدخل الخاضع للضريبة والتي قد تشمل مجموعة من المصاريف يتعين تحديدها، نذكر منها على سبيل المثال المصاريف المرتبطة بالتمدرس. من جهة أخرى تم اقتراح الأخذ بعين الاعتبار للتكاليف التي تتحملها الأسرة في أفق اعتماد نظام ضريبي يشمل جميع دخول الأسرة« foyer fiscal ».

[1]- المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات 28-29 أبريل 2013، الصخيرات، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 36، 2013، ص42،45.

واقترح بعض المتدخلين القيام بمراجعة أنظمة تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة بالنسبة للدخول المهنية، لاسيما النظام الجزافي الذي يجب تطويره ليكون أكثر مردودية وعدالة وشفافية[1].

كما تم اقتراح وضع سياسة شمولية ومتوافق عليها لمعالجة القطاع غير المهيكل؛ حيث أجمع المتدخلون على أن أنجع السبل لتحفيز المقاولات على الانخراط في القطاع المهيكل يكمن في منحهم مزايا من الناحية الاجتماعية مثل التغطية الاجتماعية ونظام التقاعد.. الخ، مقابل أدائهم للضرائب، على اعتبار محدودية التدابير التحفيزية المعمول بها حاليا(مراكز المحاسبة المعتمدة، الإعفاءات الضريبية، أسعار مخفضة...)[2].

في حين انصبت الاقتراحات حول ترسيخ مبدأ التضامن، باقتراح التأسيس لضريبة على الثروة، وخلالها تم نقاش حاد حول إحداث هذه الضريبة في الوقت الراهن والعمل على تبني حلول وسيطة كزيادة الضرائب على الاستثمار غير المنتج، كالأراضي غير المبنية وذلك بهدف توزيع أفضل للثروات وفي نفس الوقت القيام بتوازن بين الضرائب المفروضة على رأس المال والضرائب المفروضة على العمل، وعلى تفعيل المقتضيات الجبائية الجاري بها العمل فيما يخص محاربة الغش والتهرب الضريبي.

كما تم اقتراح إحداث ضريبة على التضامن تمكن الأسر الميسورة من إعادة إرجاع الدعم الذي استفادت منه عن طريق صندوق المقاصة.في حين على مستوى النفقات الضريبية، أوصوا بضرورة إيجاد توازن عادل بين حياد النظام الضريبي ودعم المقاولات والأسر وذلك عبر ترشيد نظام الإعفاءات والنفقات الضريبية.

ومن خلال هذه التوصيات سنحاول بحث أهم تمظهراتها عبر التعديلات الضريبية التي جاءت في القوانين المالية اللاحقة للمناظرة سواء التي همت مبدأ تصاعدية النظام الضريبي، أو التي همت مبدأ التضامن والضرائب الاجتماعية النوعية[3].

---

[1]-المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات 28-29 أبريل 2013، مرجع سابق، ص 44.

[2]- نفس المرجع، ص45.

[3]- لم يتم إثارة مسألة التصاعدية عبر أوراش المناظرة الوطنية الثانية للجبايات ولا من خلال توصياتها.

المطلب الأول: ضعف تصاعدية الضريبة بالمغرب

إن مبدأ تصاعدية الضريبة تختلف تمظهراته من ضريبة إلى أخرى، فتصاعدية الضريبة على الدخل تتجلى في موقع ومعدلات الضريبة على دخل الأشخاص الذاتية مقابل دخول الشركات، دخول العمل مقابل دخول الرأسمال؛ وعلى مستوى الضريبة على الشركات فتتحدد تصاعديتها في حجم ومعدلات تضريب دخول الرأسمال المنتج والمجازف مقابل الرأسمال غير المنتج أو "الجبان"؛ وفي ضرائب الاستهلاك والتي تشكل الضريبة على القيمة المضافة عصبها، فإن تصاعديتها تتجلى في موقع ضرائب الاستهلاك من الموارد الضريبية، ومدى التمييز في معدلات التضريب بين ضرائب الاستهلاك الأساسي والاستهلاك الباذخ، الاستهلاك المستدام واستهلاك المواد الناضبة، وبين الاستهلاك المحبذ(كجميع صنوف الأدب والفنون) والاستهلاك المضر بصحة الأفراد والمجتمع (كالخمور والتبغ وألعاب اليانصيب).

كما يجب التمييز بين ما يمكن تسميته بالتصاعدية الإسمية والتصاعدية الفعلية، فالأسعار المطبقة على مختلف شرائح الدخول مثلا ليست هي نفسها فعليا بعد تطبيق مجموعة من التقنيات الضريبية التي تهدف شخصنة الضرائب أو التخفيف من عبئها لدى بعض الدخول.

وبحكم أن بنية الاقتطاعات الضريبية تهيمن عليها ثلاث ضرائب مهمة وهي الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، والتي تشكل مجتمعة أكثر من ثلثي الموارد الضريبية، سنقتصر على هذه الضرائب، مع التأكيد على الضريبة على الدخل باعتبارها الضريبة التي تقوم عليها سياسات إعادة التوزيع بشكل أساسي.

الفرع الأول: تصاعدية الضريبة على الدخل

تعتبر الضريبة على الدخل أول ضريبة تقنية حقيقية لأنها تترجم عدة مبادئ من المفترض أن تحقق العدالة الضريبية والتي أهمها التصاعدية وشخصنة الاقتطاع، واللتين

تشكلان الركيزتين الرئيسيتين للعدالة الضريبية، كما هو الشأن أيضا في فرض الضرائب على الدخل الحقيقي والتمييز الضريبي[1]. لهذا تعتبر هذه الضريبة محور سياسات إعادة التوزيع بمختلف الأنظمة الضريبية. وتزداد فعالية هذه الضريبة في إعادة التوزيع من خلال حجمها من الموارد الضريبية وأيضا من الناتج الداخلي الخام، فكلما كان حجمها مرتفعا كانت سياسة إعادة التوزيع ناجعة وفعالة وهذا ما عليه الأمر في الدول الاسكندينافية، حيث تصل إلى 24 في المائة من الناتج الداخلي الخام بالدانمرك[2] مثلا.

وتعتبر الضريبة العامة على الدخل بالمغرب، آخر نص قانوني في مسلسل الإصلاح الضريبي لمنتصف الثمانينات، وحلت محل الضرائب النوعية القديمة كالضريبة الحضرية، والضريبة الفلاحية، والضريبة على الأرباح المهنية، والضريبة على المرتبات والأجور..، ولم تدخل حيز التنفيذ إلا سنة 1990، وقد عرفت هذه الضريبة مجموعة من التعديلات همت بالأساس أسعار الضريبة والشريحة الدنيا من الدخل المعفاة[3]، وقد تم تغيير اسمها إلى الضريبة على الدخل سنة 2007 بموجب قانون مالية السنة والذي جمع أيضا مختلف النصوص الضريبية المتفرقة في مدونة عامة للضرائب، داخل نفس القانون[4].

الفقرة الأولى: الضريبة على الدخل من خلال الإصلاح الضريبي

الضريبة على الدخل بالمغرب، هي ضريبة مباشرة، عامة، تصريحية، سنوية، تحتسب وفق عتبات تصاعدية (بمعنى ضريبة موحدة بسعر تصاعدي وتشخيصي مع أسعار نوعية تحررية لبعض الدخول). تفرض حسب المادة 21 من المدونة العامة

[1]- Mohammed SADDOUGUI, La détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu- Cas des revenus professionnels -, Thèse pour obtenir le grade de Docteur en droit Université Mohammed Premier, Oujda, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Soutenue le: 14 février 2014, p.9.

[2]-OCDE (2019), Recettes fiscales (indicateur). doi: 10.1787/2907dcbf-fr (Consulté le 25 février 2019) : https://data.oecd.org/fr/tax/impot-sur-le-revenu-des-personnes-physiques.htm#indicator-chart

[3]- مع الإشارة إلى أن هذه الضريبة كان يخضع لها الأشخاص الطبيعيون فقط دون الأشخاص المعنوية (المادة 2 من الظهير الشريف رقم 1.89.116 الصادر في 21 من ربيع الآخر 1410(21 نوفمبر 1989)بتنفيذ القانون رقم 17.89 الذي تحدث بموجبه ضريبة عامة على الدخل.

[4]- بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006).

للضرائب المغربية، على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين (المشار إليهم في المادة 3 من نفس المدونة) والذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات، وتشمل الدخول والأرباح الخاضعة لهذه الضريبة: الدخول المهنية؛ الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية؛ الأجور والدخول المعتبرة في حكمها؛ الدخول والأرباح العقارية؛ الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة[1].

إن الملاحظة الأولية لهذه الدخول تبين المقابلات التي يمكن وضعها في إطار هذه الدخول والأرباح بين دخول العمل والرأسمال، وبين العمل المأجور والعمل الحر والخاص، بين دخول الرأسمال المنقول والعقاري بين الرأسمال الثابت أو الجبان والرأسمال المجازف. وهي كلها ملاحظات مهمة على مستوى العدالة الضريبية، فالسياسة الضريبية التي تخفف العبء الضريبي على أحدهما دون الآخر تكون دائما لدواع سياسية اقتصادية أو اجتماعية، وكلما كانت الأهداف الاجتماعية مهيمنة كانت العدالة والإنصاف الضريبي أكبر.

وقد انخفض المعدل الهامشي للضريبة على الدخل بالمغرب من 42 في المائة سنة 2008 إلى 40 في المائة سنة 2009، ليصل إلى 38 في المائة سنة 2010، وبالمقارنة مع بعض الدول فهو يصل إلى 35 بتونس والجزائر، و 45 بفرنسا. وتم رفع الحد المعفى من الضريبة على الدخل إلى 28.000 درهم سنة 2009 ثم إلى 30.000درهم سنة 2010. وبلغت الخسارة بعد إعادة تنظيم مقياس الضريبة على الدخل إلى 0.6 في المائة من الناتج الداخلي الخام سنة 2009 و0.5 في المائة سنة 2010. وما يجب إثارته هنا هو أن الضريبة على الدخل لم تعرف إصلاحات مهمة بعد سنة 2013، إلا بعض التغييرات الطفيفة، التي تهم تبسيط وتحديث النظام الضريبي كتعميم بعض الخدمات بالطريقة الالكترونية[2].

[1]- المادة 22 من المدونة العامة للضرائب 2018.

[2]- كإجراءات التصريح أو الأداء وكذا التبليغ بالنسبة للخاضعين للضريبة المتعلقة بجميع أنواع الدخول والأرباح باستثناء الدخول المهنية المحددة حسب نظام الربح الجزافي (قانون مالية 2018).

والضريبة على الدخل بالمغرب من خلال مجموعة من المؤشرات توضح ضعف مساهمتها في سياسة إعادة التوزيع، سواء على مستوى تطور حصيلتها المالية، أو عدد المساهمين فعليا من بين عدد الملزمين، وأيضا على مستوى توزيع المساهمين في هذه الضريبة بين الفئات الاجتماعية والمهنية وشرائح الدخل.

جدول رقم5: تطور الحصيلة الضريبية للضريبة على الدخل

	12/2007	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
الحصيلة ب(مليون درهم)	**29586**	**34081**	**33985**	**36685**	**39036**	**39307**	**41811**	**44602**
نسبتها من المداخيل الجبائية	**18.7**	**19.5**	**19.2**	**20**	**20.6**	**19.6**	**20.1**	**20.2**
نسبتها من الناتج الداخلي الخام	**3.9**	**3.8**	**3.7**	**3.7**	**3.9**	**3.7**	**3.7**	**3.8**

(المصدر: معطيات مستقاة من التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2020)

فباستقراء حصيلة هذه الضريبة مقارنة بإجمالي الموارد الضريبية والناتج الداخلي الخام، إضافة إلى بعض المؤشرات الدولية المقارنة، يتضح أنها تبقى ضعيفة، فنسبتها من الموارد الضريبية لم تتجاوز 20 في المائة خلال العقدين الأخيرين[1]، كما لم تتجاوز نسبة الزيادة 1 في المائة بين السنة الأولى من تنزيل توصيات المناظرة الثانية حول الجبايات، أي 2014 و 2018، رغم المقتضيات المهمة التي أوصت بها كالعدالة بين دخول العمل ودخول الرأسمال، وعقلنة الأسعار، وأساسا الأسعار النوعية والخاصة بدخول الرأسمال، وأيضا شرائحها التصاعدية.

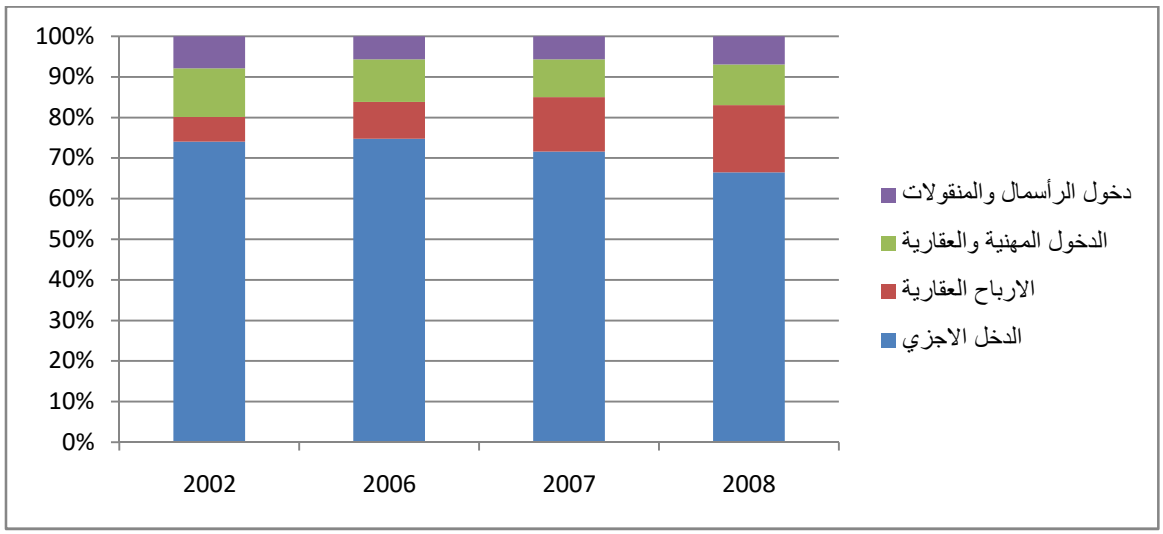
[1]- وهو ما يعني أن 80 من الضرائب يؤديها الجميع بمن فيهم الأكثر فقرا.

وبالمقارنة مع الدول المتقدمة تبقى حصيلة الضريبة على الدخل ضعيفة نسبيا، حيث أنه بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[1] تصل كمعدل إلى 25 في المائة من الموارد الضريبية سنة 2017؛ أعلاها بالدانمرك بأكثر من 53 في المائة من الموارد الضريبية، 9.66 بالشيلي، 21 باسبانيا 18.5 بفرنسا، 14.5 بتركيا، 11.5 بالتشيك، 18.8 بالبرتغال و20.3 بالمكسيك، في حين تشكل نسبتها من الناتج الداخلي الخام كمعدل إلى 8.24 بنفس المنظمة، و6.5 بالبرتغال، 4.4 بالتشيك، 3.6 بتركيا، 3.46 بالمكسيك، 7.36 بإسبانيا و1.95 بالشيلي. وبالمغرب تشكل هذه الحصيلة 3.8 من الناتج الداخلي الخام.

كما يزداد ضعف الضريبة على الدخل من خلال عدد الملزمين الفعليين الخاضعين لهذه الضريبة، فرغم ارتفاع عدد الملزمين من 3.536.147 سنة2007 ليصل إلى 6.329.755 سنة 2016[2]، فإن الأجراء والموظفون هم المهيمنون؛ حيث يبلغ عدد هؤلاء 5.075.484 ملزم في حين يبلغ عدد المهنيين 507.738 والخواص 148.208 فقط[3]، وهذا ما يجعل عدد الملزمين الذين لا يتجاوزون شريحة الدخل المعفية من الضريبة نصف الملزمين. كما أن ضعف عدد الملزمين الحقيقيين يطرح إشكالية التوزيع غيرالعادل للعبء الضريبي بين مختلف أصناف الملزمين بالضريبة على الدخل؛ فعدد المعفيين بالقطاع الخاص يصل إلى 58 في المائة، في حين لا تتجاوز بالقطاع العام النسبة 5 في المائة، كما أن المشغلون الذين يتم اقتطاع الضريبة من منبع دخلهم يصل إلى 89 في المائة من موارد الضريبة[4].

[1]-OCDE (2019), Recettes fiscales (indicateur), op.cit.
[2] -Rapport d'activité 2016 ; Direction générale des impôts, p.19.
[3]-Rapport d'activité 2014 ; Direction générale des impôts, p. 8.
[4]- Mohammed SADDOUGUI, La détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu.., op.cit., pp. 268.269

رسم بياني رقم23: مساهمة مختلف أصناف الدخول في حصيلة الضريبة على الدخل



(Source : AKESBI Najib, « Evaluation d'un système fiscal controversé», La revue ECONOMIA, n°3 / juin – septembre 2008, pp.85-86)

وما يلاحظ على الضريبة على الدخل أيضا، أنها ورغم تشكيلها لخصائص نظام ضريبي عصري، فالضريبة المستقطعة من الأجور استمرت في تشكيل أغلبية موارد هذه الضريبة، حيث تساهم بأكثر من 70 في المائة، في حين أن الدخول المهنية ب11 في المائة، والدخول والأرباح العقارية ب 5.4 في المائة، والدخول وأرباح القيم المنقولة ب 7.5 في المائة[1]، وهو ما يفسر أساسا بحجم الاستثناءات التي تتمتع بها هذه الأصناف من الدخول[2]، إضافة إلى تمايز الأسعار التضريبية، بين معدل هامشي يصل إلى38 في المائة للدخول الأجرية وأسعار خاصة تتراوح بين 10 و 20 في المائة لدخول القيم المنقولة.

الفقرة الثانية: ضعف تصاعدية الضريبة على الدخل

من خلال المؤشرات السالفة، وبالتدقيق في المستجدات الضريبية الأخيرة يتضح أن السنوات المالية الخمس الموالية للمناظرة الوطنية حول الإصلاح الضريبي لسنة 2013، لم تسهم كثيرا في تعديل بنية ولا الطبيعة غير العادلة للضريبة على الدخل، وهذا ما

[1]- معطيات مستقاة من تقارير النشاط السنوية للإدارة العامة للضرائب 2010/2000.

[2]-JALAL (H.), Analyse genre de la politique fiscale au Maroc : cas de l'impôt sur le revenu L'Harmattan, 2011 p.170.cité par Mohammed SADDOUGUI, La détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu.., op.cit. , pp. 268,269.

يتضح أيضا من خلال ضعف تصاعديتها سواء الناتجة عن تقهقرية الشرائح العليا للدخل مقارنة مع تصاعدية الشرائح الدنيا، أو من خلال التمييز بين أنواع الدخول انطلاقا من تقنيات الاستقطاع.

أ-ضعف تصاعدية الشرائح العليا

إذا كان مبدأ العدالة عن طريق الضريبة يقتضي جدولا تصاعديا حقيقيا، أي أنه يضع أسعارا فعلية للتضريب أكثر ارتفاعا بالنسبة للدخول العليا منها في الدخول الدنيا، حتى يتيح تقليص الهوة بين أعلى دخل في البلد بعد التضريب وأدناه، فإن جدول أسعار الضريبة على الدخل، من الناحية العملية يسير في اتجاه التضحية بهذه العدالة لصالح المردودية المالية[1]، وعلى حساب الطبقات المتوسطة[2].

جدول6: أسعار الضريبة على الدخل[3]

شريحة الدخل (بالدرهم)	السعر (في المائة)
30.000	0
من 30.001 إلى 50.000	10
من 50.001 إلى 60.000	20
من 60.001 إلى 80.000	30
من 80.001 إلى 180.000	34
أكثر من 180.000	38

إن أول ملاحظة على هذا الجدول هو الشريحة المعفاة من الضريبة، فإذا كانت معظم الأنظمة الضريبية تعفي الشرائح الدنيا من الدخل، لتمكين الطبقة الاجتماعية الدنيا من حد أدنى من الدخل يكفل لها تغطية حاجياتها الاساسية[4]، فإن الشريحة المعفاة في

[1]- حميد النهري، النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية في المغرب، طبعة اولى 2016، طنجة، ص96.

[2]- آخر تقرير للمندوبية السامية للتخطيط حول الطبقات الوسطى بالمغرب كان سنة 2007 والذي اعتبر أنها تشكل 53 في المائة من إجمالي السكان، أي ما يناهز 17 مليون نسمة عبر اعتماد معطيات حول متوسط النفقات، في حين نجد تقريرا للبنك الدولي صادرا سنة 2017 يعتمد على احتساب المتطلبات الأساسية لأسرة مغربية من "أكل وشرب وسكن وتعليم وتطبيب وتنقل" اعتبر أن 15 في المائة من الأسر المغربية فقط تنتمي للطبقة المتوسطة باعتبار دخل شهري في حدود 1000 دولار ، في حين تمثل هذه الطبقة إلى 44 في المائة بالدول الناشئة.

[3]- المادة 73 من المدونة العامة للضرائب (نسخة 2018).

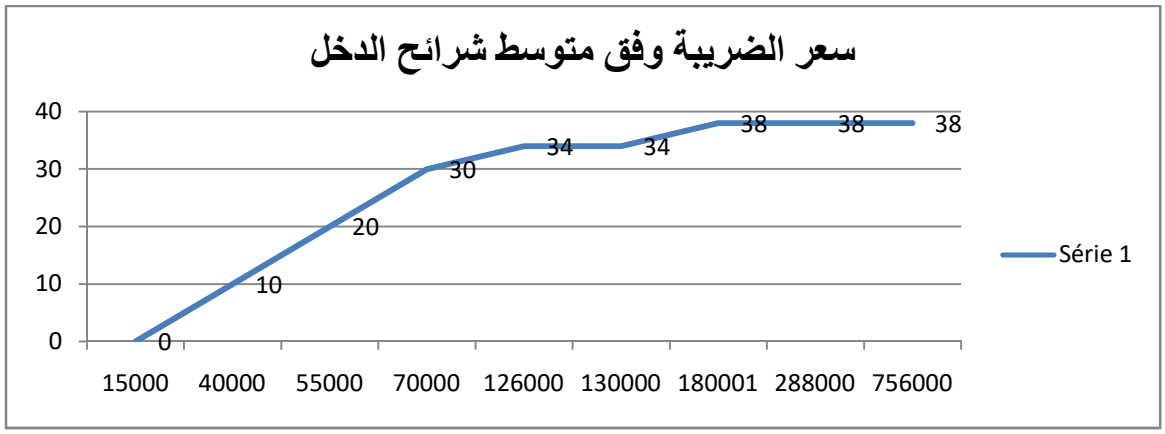
[4]- نجد في اتجاه آخر أن النظام الضريبي الأمريكي والكندي لا يعفي الشريحة الأولى حيث يفرض الضريبة على أو دولار مكتسب.

المغرب (30000 درهم) بقيت مستقرة منذ سنة 2010 رغم ارتفاع كلفة المعيشة والأسعار خلال السنوات الأخيرة مع سياسات رفع الدعم عن مجموعة من المواد في إطار إصلاح صندوق المقاصة، دون الحديث عن أثر التضخم.

وفي غياب مؤشرات دقيقة حول دخول المغاربة، يمكن الاستئناس بتقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الوظيفة العمومية[1]، والذي يعتبر أن الحد الأدنى للأجور بالوظيفة العمومية هو 3000 درهم، وأن الحد الأعلى للأجور بنفس الوظيفة يتجاوز الحد الأدنى ب 21 مرة[2]، كما أن متوسط الدخل في الوظيفة العمومية يتجاوز الحد الأدنى للأجر بثلاث أضعاف ونصف تقريبا[3]. كما يمكن الاعتماد على سعر المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح والدخول المنشأة سنة 2013[4]، والتي تهم إلى جانب الشركات دخول الأشخاص الذاتية التي تتجاوز 360000 درهم وفق أسعار نسبية ثلاثة هي 2 و 4 و 6 في المائة لشرائح الدخول التي تقع بين 360000 درهم و 600000 درهم و840000 درهم، وما فوق 840000 درهم؛ ومن خلال هذه المعطيات يمكن استخلاص منحى تصاعدية الضريبة على الدخل من خلال جدول أسعار هذه الضريبة، عبر متوسط كل شريحة، من 30000 درهم إلى ما يفوق 840000 درهم.

[1]- تقرير موضوعاتي حول تقييم نظام الوظيفة العمومية بالمغرب، المجلس الأعلى للحسابات، أكتوبر 2015.
[2]- مع ملاحظة أن الدخول الدنيا بالوظيفة العمومية تتجاوز نظيرتها بالقطاع الخاص، في حين أن الدخول العليا بالقطاع الخاص تتجاوز أيضا الدخول العليا بالوظيفة العمومية.
[3]- إن الدخل الشهري الأعلى هو ضعف 3000 درهم 21 مرة، أي 63000 درهم، والدخل السنوي هو 756000 درهم، ومتوسط الدخل بالوظيفة العمومية هو 36000ضرب 3.5 أي 126000 درهم.
[4]- تطبق على دخول الشركات والأشخاص الذاتية التي تتجاوز دخولها 360000 درهم.

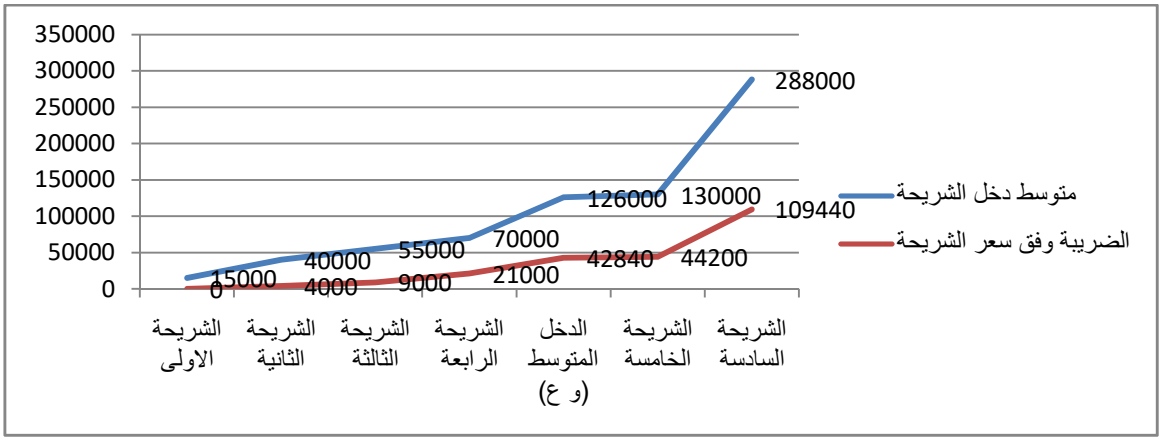
رسم بياني رقم24: منحى سعر الضريبة على الدخل وفق متوسط شرائح الدخل



(المصدر: تركيب شخصي اعتمادا على تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الوظيفة العمومية (2015) و شرائح الدخول التي جاءت بها المساهمة الاجتماعية للتضامن بقانون مالية السنة 2013)

فهذا المنحنى يوضح سعر الضريبة على الدخل وفق تصاعدية متوسط شرائح الدخل إلى حدود الشريحة الأخيرة؛ حيث التصاعدية القوية للأسعار مرتبطة بالطبقة المتوسطة المقلصة (40000 درهم إلى 126000 درهم) والتصاعدية المسطحة la» progressivité Aplatie[1] » مرتبطة بالشريحة الأخيرة الشاسعة (من 130000 درهم إلى 756000 درهم كتقدير[2]) كما يمكن وبأخذ متوسط دخل كل شريحة يصبح منحى تصاعدية شرائح الدخول والضريبة كما يلي:

رسم بياني رقم25: منحى متوسط شرائح الدخول ومبلغ الضريبة حسب السعر



(المصدر: تركيب شخصي)

[1] -Mohamed NMILI, Pour un impôt juste, op.cit., p.103.

[2]- مع العلم أن الدخول العليا في القطاع الخاص تتجاوز هذا الدخل بكثير.

إن المتأمل لهذا المنحنى سرعان ما يتبين حجم الإجحاف في حق الطبقات المتوسطة، فالدخل المتوسط (126000 درهم) والمضرب بسعر 34 في المائة وفق الشريحة الخامسة، يجعل الطبقة الوسطى تستحوذ على تصاعدية الضريبة على الدخل لخمس شرائح من10 إلى 34 في المائة، والشريحة ذات الدخل العالي لا تخضع إلا لسعر واحد هو 38 مع زيادة طفيفة تقدر ب 4 نقاط، مع العلم أن الدخل يتزايد بين متوسط الشريحة الخامسة والسادسة ب 2.21 مرة، في حين أنها تزداد بين الشريحة الثانية والخامسة ب 20 نقطة، مع أن الدخل يتزايد ب 3.25 ضعف فقط . كما أن الفرق بين متوسط الدخل في الوظيفة العمومية (126000) وبداية الشطر السادس (180000 درهم) ليست مهمة، وهو ما يجعل فئات تعتبر من الطبقة المتوسطة العليا، تضرب كأعلى الدخول، كما يؤدي هذا إلى أن الطبقات العليا لا تساهم بقدر أكبر في حصيلة الضريبة على الدخل، بحكم شساعة هذه الشريحة وضعف تصاعدية السعر مقارنة بالدخول الأدنى منها، على خلاف بعض الأنظمة الضريبية الأكثر توزيعية. ففي فرنسا مثلا شكلت الشريحة الأخيرة من الدخل من بين عشر شرائح 70 في المائة من الضريبة على الدخل، رغم أن دخولها لا تشكل سوى 34 في المائة من مجموع الدخول[1].

ب-ضعف التصاعدية الناتج عن التمييز بين أنواع الدخول

إلى جانب ضعف تصاعدية جدول أسعار الضريبة على الدخل، نجد أن الضريبة على الدخل في الواقع ليست سوى مجموعة من الدخول تختلف من حيث، نوعها، طبيعتها أسعارها ونطاق سريانها. فإذا كانت الأسعار التصاعدية تطبق على الدخول المهنية والدخول العقارية والأجور والدخول المعتبرة في حكمها، فإنه توجد أسعار خاصة تطبق على الأرباح العقارية، الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية والدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة، إلى جانب نظام المقاول الذاتي الذي تم إدراج أحكامه

[1]-Sarah MAYER ; Etude des obstacles a l'équité et a l'efficacité du système fiscal français, Thèse de doctorat en droit, soutenue le 12 septembre 2016, Université Paris 2 Panthéon-Assas, p.152.

بمقتضى القانون المالي لسنة 2014[1]. وهذا يدل على غياب التجانس والانسجام بين المقتضيات القانونية لهذه الضريبة، بل أكثر من ذلك، حيث نجد أحيانا وداخل نفس الدخل، مقتضيات قانونية تختلف من حيث تطبيقها عن بعضها البعض. وكمثال على ذلك يميز المشرع في إطار الدخول المهنية بين نظام النتيجة الصافية الحقيقية، والذي يعتبر كقاعدة عامة لكل الدخول المهنية، وبين الأنظمة الثلاث؛ نظام النتيجة الصافية المبسطة، أو النظام الجزافي أو نظام المقاول الذاتي، المبنية على اختيار الملزم بالضريبة لها وفق مجموعة من الشروط المحددة.

وهكذا يضع المشرع الضريبي أسعارا خاصة وتحررية لمجموعة من الدخول، حيث محاباة دخل الرأسمال على العمل، فدخول العمل (الدخول المهنية، الأجور، الدخول العقارية) تبقى خاضعة لسعر تصاعدي من 0 إلى 38 في المائة، في حين يبقى دخل الرأسمال خاضع لأسعار خاصة وتحررية، فأرباح الرساميل المنقولة تخضع لنسبة 15 أو 20 أو 30 في المائة، كما أن بعض المنشآت المصدرة أو أنواع المنشآت الحرفية والمهنية والخدماتية أو التي تستوطن مناطق حرة أو أقاليم محددة، إضافة إلى الأرباح العقارية تبقى خاضعة لسعر 20 في المائة فقط، إضافة إلى الكثير من التخفيضات والإعفاءات الدائمة والمؤقتة التي تتمتع بها هذه الدخول والتي تصل إلى عشرين سنة بالمناطق الحرة.

كما أن تضريب الفلاحة لم يسهم في تحسن الموارد الضريبية، ليس فقط للطابع التدريجي لتنزيل هذا التضريب[2]، بل أيضا لأن تضريب الفلاحة نفسه تم بشكل مخفف كمبدأ حيث تم إعفاء بشكل دائم جزء مهم من هذه الدخول(من يحقق أقل من خمس ملايين درهم كرقم أعمال سنوي)، مع العلم أن المطلب العادل لإعفاء الفلاحين الصغار كان يعني إعفاء الفلاحة المعيشية التي تهيمن على ثلاث أرباع المزارعين بالمغرب والتي

[1]- نظام المقاول الذاتي هو إطار قانوني مبسط لتحفيز الشباب في إطار سياسات الشغل والحد من البطالة وتشجيع العمل الحر، منظم بالقانون رقم 114.13 (منشور بالجريدة الرسمية بتاريخ 12 مارس 2015)، يقوم على ممارسة شخص ذاتي بصفة فردية نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا لا يتجاوز رقم أعماله السنوي المحصل عليه 500000 درهم أو نشاطا خدماتيا لا يتجاوز رقم أعماله 200000 درهم، يؤدي المقاول الذاتي الضريبة على الدخل على أساس رقم المعاملات المصرح به وتختلف هذه النسبة بين 1 في المائة بالنسبة للأنشطة الصناعية والتجارية والحرفية و 2 في المائة بالنسبة للخدمات.

[2]- تخضع الضريبة الفلاحية لتضريب تدريجي انطلاقا من فاتح يناير 2014، و حيث تعفى المستغلات الفلاحية من الضريبة على الدخل بداية الذين لا يتجاوز رقم معاملاتهم السنوي 35 مليون درهم لحدود 31 دجنبر 2015، ثم من لا يتجاوز 20 مليون إلى حدود 31 دجنبر 2017 ثم من لا يتجاوز10 مليون درهم إلى حدود 31 دجنبر 2019.

تشكل نفس النسبة من سكان البوادي، وحيث لا تتجاوز ملكيتهما للأراضي الزراعية الهكتار الواحد[1]. فكيف لهؤلاء أن تكون رقم معاملاتهم السنوية 5 مليون درهم أو 2 مليون درهم أو حتى مليون درهم؟ الجواب كان: أن موارد السنة الأولى من تطبيق هذا التضريب قدر ب 70 مليون درهم[2] وهو خمس مرات أقل من التوقعات، وهو ما يشكل 0.1 في المائة من الموارد الضريبية. كما تخضع الدخول الفلاحية للأسعار الخاصة[3] والنوعية التي تتسم بانخفاض معدلاتها الهامشية إضافة إلى ضعف تصاعديتها.

وإلى جانب اختلاف تضريب الدخول، تكرس تقنيات التضريب أيضا التفاوتات في توزيع العبء الضريبي وتحقيق أهداف المساواة. فالضريبة على الدخل لم توحد قواعد تحديد الوعاء الضريبي بالنسبة لجميع فئات الدخول فالخصومات المطبقة لتحديد الدخل الصافي تختلف حسب مصدر كل دخل[4].

فإذا أخذنا ثلاثة أشخاص يحصلون على الدخل نفسه، لكن من مصادر مختلفة فإن مساهماتهم لن تكون بالضرورة متساوية. ويمكن الاستدلال على ذلك بدخل سنوي يصل إلى 350 ألف درهم لثلاثة أفراد؛ مقاول، فلاح وموظف أو أجير؛ فالفلاح لا يؤدي أي مبلغ[5]، ويؤدي المقاول على الدخل ذاته (الأرباح الصافية) 17.5 في المائة، يخصم منها مبلغ 22500 درهم، ويستفيد هو الآخر من مجموعة من التسهيلات الضريبية ومبالغ الدعم حسب نوعية القطاع الذي ينشط فيه. وتقتطع من دخل الأجير أو الموظف المساوي لدخل الفلاح والمقاول، نسبة 38 في المائة يخصم منها 24400 درهم. وهكذا في الوقت الذي لا يؤدي فيه الفلاح درهما واحدا لخزينة الدولة، يؤدي المقاول 38 ألف و 750

[1]- حسب تقرير المندوبية السامية للتخطيط حول الفقر المتعدد الأبعاد (2017) فان 1.3 مليون فقير يوجد بالمجال القروي و 2.4 مليون يعاني بنفس المجال من الفقر المتعدد الأبعاد، في حين أن ثلاث أرباع الساكنة القروية مدا خيلها من الفلاحة حسب وزارة الفلاحة، انظر:

-Najib AKESBI, Les exploitations agricoles au Maroc : diagnostic a la lumière du recensement général agricole, MEDIT n° 4/2001.

[2] -Omar FARAJ, Payer ses impôts est un devoir, pas une corvée, Telquel, 16 février 2016 : https://telquel.ma/2016/02/16/omar-faraj-payer-ses-impots-devoir-pas-corvee_1482835

[3]- كما يستفيد المستغلون الفلاحيون الخاضعون للضريبة من فرض الضريبة بسعر مخفض بنسبة 20 في المائة خلال الخمس سنوات الأولى، ابتداء من السنة الأولى للنشاط.

[4]- العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، مرجع سابق، ص94.

[5]- علما انه يستفيد من امتيازات جبائية ومالية أخرى مثل إعفاءات على الآليات التي يستعملها في نشاطه ويحصل على دعم من الدولة في ما يتعلق بالتجهيزات من قبيل قنوات الري ودعم على التصدير وإعفاءات أخرى.

درهما (350000 مضروب 17.5 في المائة مخصوم 22500) وتقتطع من دخل الأجير أو الموظف ومن المنبع، أي قبل أن يحصل عليه، 108 ألاف و 600 درهم، أي أزيد بثلاثة أضعاف ما يؤديه المقاول. وتجدر الإشارة إلى أن المقاول يخضع لنظام التصريح، عكس الأجير أو الموظف الذي تقتطع له الضريبة من المنبع، ما يعني أنه يمكنه عن طريق الفواتير وتضخيم التكاليف أن يقدم تصريحا بعجز في حسابه السنوي، ولا يؤدي سوى 0.75في المائة من رقم معاملاته، في حين أن نسبة الخصم محددة بالنسبة إلى الأجراء والموظفين.

جدول رقم 7: المساهمة في الضريبة على الدخل حسب نوع الدخل

أصناف الملزمين	الدخل بالدرهم	نسبة الاقتطاع	مبلغ الضريبة المؤدى بالدرهم
فلاح	350000	معفى	0
مقاول	350000	17.5	38750
أجير أو موظف	350000	38	108600

ويوضح هذا المثال بجلاء الحيف، الذي يقع على الأجراء والموظفين ويؤكد الاختلالات التي تعانيها المنظومة الضريبية الحالية.

الفرع الثاني: الضريبة على الشركات وضرائب الاستهلاك

إن سؤال الإنصاف لا يطرح فقط بخصوص الأفراد. بل أيضا بخصوص الشركات. فالشركات الكبرى مثلا أو الشركات المتعددة الجنسيات توجد أحيانا في وضعية الولد المدلل من طرف الأنظمة الضريبية مقارنة مع الشركات المتوسطة أو الصغرى، والتي لا تملك نفس الحظوظ ولا نفس إمكانيات التقليص الضريبي[1] في ظل التنافسية الضريبية الدولية، وهذا ما يجعل النظام الضريبي غير عادل ولا منصف[2]. كما أن ضرائب

[1]-« l'optimisation fiscale ».
[2]-Sarah MAYER ; Etude des obstacles a l'équité et a l'efficacité du système fiscal français, op.cit., p.137.

الاستهلاك وإن كانت على المستوى النظري لا تؤلم ودون لون ولا رائحة « indolores, incolores inodores[1]» حيث تطال الجميع دون تفرقة وتمييز، فإن الأنظمة الضريبية الحديثة حاولت تجاوز هذا المعطى تقنيا بالتمييز بين السلع والخدمات على مستوى الضريبة من منطلق اجتماعي بيئي وثقافي.

الفقرة الأولى: تصاعدية الضريبة على الشركات

على غرار الضريبة على الدخل، تعاني الضريبة على الشركات من تركزها المهم حول فئة مقلصة من الملزمين، فعبء هذه الضريبة تتحمله فئة قليلة من المقاولات حيث تؤدي 2 بالمائة من المقاولات ما قدره 80 بالمائة من مجموع موارد هذه الضريبة[2]، تؤدي منها الشركات المسجلة بالبورصة لوحدها ثلاث أخماس هذه الحصة[3]. وإذا كان هذا يفسر بطبيعة النسيج المقاولاتي بالمغرب والذي يطبعه تشكل المقاولات الصغيرة والمتوسطة ل 95 في المائة من مجموع المقاولات من هذا الحجم، إضافة إلى القطاع غير المهيكل الذي يمثل أكثر من 20 في المائة من الناتج الداخلي الخام[4]، فإن خزينة الدولة تستمر في فقد استغلال وعاء جبائي مهم، سبق للمجلس الاقتصادي والاجتماعي التنبيه إلى معالجته عبر مواءمة الضريبة على الشركات مع النسيج المقاولاتي للمغرب إضافة إلى إدماج القطاع غير المهيكل عبر تحفيزات اجتماعية وتنظيمية.

وقد عرفت الضريبة على الشركات تعديلات متعددة وفقا لتوصيات المناظرة الضريبية المنظمة خلال سنة 2013، بهدف تقوية تنافسية المقاولات وملاءمة القدرة الإسهامية للمقاولات الصغرى والمتوسطة وتسهيل ولوج البعض منها للقطاع المهيكل. حيث تم اعتماد احتساب تصاعدي لأسعار الضريبة سنة 2016 عوض الاحتساب

[1]-Najib AKESBI, l'impôt l'Etat et l'ajustement, Rabat, Actes,1993, p.72.

[2]- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي حول النظام الضريبي والتماسك الاجتماعي، 2012 ، مرجع سابق.

[3]- كما أن 100 شركة كبرى تؤدي 86 في المائة من موارد الضريبة على الشركات.

[4]- الاقتصاد غير المهيكل..تأثيره على تنافسية المقاولات، ومقترحات تدابير لاندماجه، الاتحاد العام لمقاولات المغرب، دراسة قدمت أبريل 2018.

النسبي[1]، هذا السعر الذي عرف تغييرات أيضا في السنوات المالية لسنة 2018 و2019، وتعتمد هذه الطريقة الجديدة للاحتساب على ثلاثة أسعار؛ 10 و17.5 و31 في المائة[2]، مطبقة على مبلغ ربح صافي أدناه يساوي أو يقل عن 300.000 درهم وأقصاه يفوق 1.000.000 درهم.

جدول رقم8: سعر الضريبة على الشركات[3]

مبلغ الربح الصافي	السعر
اقل أو مساو ل 300.000	10
من 300.001 إلى 1.000.000	17.50
أكثر من مليون درهم	31

إن هذه المقتضيات الجديدة في الواقع إلى جانب كونها تتعارض مع الأصل التناسبي لسعر الضريبة على الشركات، فإنها لم تسهم في تطوير حصيلة هذه الضريبة[4]، ولا في بنية مساهمة الشركات حيث ستستمر الشركات الكبرى التي تشكل 2 في المائة من النسيج المقاولاتي في الخضوع للسعر الأعلى وبالتالي المساهمة ب 80 في المائة من هذه الموارد. فحصيلة الضريبة على الشكات بقيت مستقرة على مستوى مكانتها في الموارد الجبائية في حدود 23 في المائة، و 4.4 في المائة من الناتج الداخلي الخام، وهو ما يوضح فشل سياسة توسيع الوعاء الضريبي بخصوص هذه الضريبة وبالتالي التخفيف من عبئها على الأكثر التزاما وشفافية من الملزمين، وهذا ما يتضح من خلال الجدول التالي:

[1]- عرف سعر تضريب الشركات تعديلات مهمة منذ تأسيسها سنة 1988، حيث انتقل المعدل الهامشي من 45 بالمائة سنة 1988 إلى 35 بالمائة سنة 1995 إلى 30 بالمائة سنة 2008.

[2]- كان يضم سعر 10 و 20 و 30 و 31، ليصبح ثلاثة أسعار فقط سنة 2018 هي 10 و 20 و 31 ،ليعدل السعر الوسيط إلى 17.5 في المائة سنة 2019، وليشمل هذا السعر أيضا بعض الفئات التي كانت تستفيد من أسعار نوعية.

[3]- المادة 19 (1-ألف) من المدونة العامة للضرائب، نسخة 2019.

[4]- بل إن أثرها على موارد الضريبة على الشركات يقدر بناقص 967 مليون درهم حسب التقرير الاقتصادي والمالي الملحق بمشروع قانون مالية 2019.

جدول رقم 9: تطور الضريبة على الشركات

	2013	2014	2015	2016	2017	ق.م.ق.م 2018	م.ق.م.2019
الحصيلة(مليون درهم)	40417	41480	41091	42962	49971	48236	51961
النسبة من الموارد الجبائية	23.2	23.54	22.54	22.73	24.91	23.19	23.62
النسبة من الناتج الداخلي الخام	4.5	4.5	4.2	4.2	4.7	4.3	4.4

(المصدر: معطيات مستقاة من التقرير المالي والاقتصادي الملحق بمشروع قانون مالية 2019)

وإلى جانب إقرار الجدول التصاعدي للضريبة على الشركات، عرفت هذه الأخيرة تعديلات متتالية همت الأسعار النوعية حيث انتقلت إلى سعرين هما 8.75 و 10 في المائة بعدما تم إدماج سعر 17.5في السعر التصاعدي العادي، إضافة إلى بعض التعديلات على مستوى السعر الجزافي وأسعار الضريبة المحجوزة من المنبع (10و20 و 15). وما يجب إثارته هنا هو الإمكانيات الجديدة للتقليص الضريبي التي أتيحت للشركات الكبرى من خلال هذا الجدول التصاعدي، حيث بإمكان الشركات الكبرى تقسيم أرباحها لفروعها أو لشركات مناولة قصد الاستفادة من السعر الأدنى. وهكذا تكون هذه الضريبة تتجه نحو التخفيض من معدلها الهامشي تماشيا مع متطلبات التنافسية الضريبية العالمية وسياسات جلب الاستثمار وأيضا في تساوق مع إملاءات البنك الدولي. وفي المقابل أيضا، نجد الاستمرار في منح امتيازات من خلال الأعشاش الضريبية والإعفاءات الضريبية والتي استمرت بموجبه الضريبة على الشركات تتربع صدارة النفقات الجبائية[1].

بل إن المرحلة اللاحقة للمناظرة الثانية حول الإصلاح الضريبي عرفت إعفاءات وهدايا ضريبية للفاعلين الاقتصاديين جعلت هذه المرحلة كمرحلة ضريبية انتقالية، حيث

[1]- عرفت المقتضيات المتعلقة بالإعفاءات من الضريبة على الشركات خلال القانون المالي 2019، 31 تعديلا هم نسخ تتميم وتعديل أو إدراج مقتضى جديد، و16 تعديلا سنة 2018، و15 سنة 2017.

تم إعفاء كبار المتهربين، من أداء الفوائد والغرامات والزيادات على الضرائب التي تعود إلى ما قبل 1 يناير 2016 ولم يجر سدادها للدولة والجماعات الترابية إلى غاية 31 دجنبر 2017[1]. كما تم التطبيع مع التهرب أيضا من خلال إقرار المساهمة الدنيا للشركات التي تصرح بالعجز، فمنطق العدالة يقتضي أن العاجز لا يجب أن يؤدي الضريبة، وبالتالي نكون أمام اعتراف مضمر بالتلاعب بالنتائج المالية للشركات، والتي تقتضي قيام مسؤولية الإدارة الضريبية في المراقبة والزجر.

الفقرة الثانية: تصاعدية ضرائب الاستهلاك

تعتبر الضرائب على الاستهلاك بطبيعتها ضرائب عمياء تضرب الفقراء كما الأغنياء دون تمييز، وهي ضريبة تراجعية« régressifs » حيث نسبتها وعبؤها يتزايد بتقلص الدخل، وهذا التأثير نجده لدى مجمل الضرائب غير المباشرة[2]. ونجد في صدارة ضرائب الاستهلاك الضريبة على القيمة المضافة[3]، وهي ضريبة تفرض على أصحاب الدخول الأدنى بشكل أساسي لأنهم الفئة التي تستهلك الحصة الأكبر من دخولها الضئيلة لإشباع الاحتياجات الأساسية وتدخر الجزء الأقل إن ادخرت أصلا، في حين أنه كلما زاد الدخل زاد نصيب الادخار وقل نصيب الاستهلاك. وتعتبر هذه الضرائب أحد أهم الوسائل لزيادة الموارد الضريبية، وتبين المؤشرات أنها في تصاعد مستمر بمختلف الدول متقدمة كانت أو ناشئة[4].

وبالمغرب كان إحداث الضريبة على القيمة المضافة منتصف الثمانينات لنفس الهدف أي إدرار الموارد الكافية لمواجهة العجز الميزانياتي، ولهذا كانت أول ضريبة شرع في تطبيقها[5]. واليوم، اتجاهات إصلاح الضريبة على القيمة المضافة بمختلف دول المعمور،

[1]- وذلك طبقا للقانون رقم 17.82 والقانون المالي لسنة 2018.
[2]- تتشكل الضرائب غير المباشرة من الضريبة على القيمة المضافة والرسوم الداخلية على الاستهلاك ورسوم التسجيل والتنبر.
[3]- وهي ضريبة على الاستهلاك يتأسس وعائها على رقم الأعمال المحقق من طرف الملزمين برسم بيع المنتجات أو عرض الخدمات.
[4]-OCDE, KIPF (2014), The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, No. 22, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en.
[5]- عبر القانون رقم 85.30 الصادر في فاتح يناير 1986.

تنحو نحو النجاعة الاقتصادية وحياديتها[1] وهو ما يقتضي تقليص معدلاتها إلى معدلين في أفق أن تكون ضريبة مسطحة « flat tax » بمعدل وحيد، وهو نفس التوجه الذي طبع إصلاح هذه الضريبة منذ سنة 2005، عبر تقليص الإعفاءات ومعدلات التضريب، وهو أيضا ما خلصت إليه المناظرة الثانية حول الإصلاح الضريبي، من خلال دعوتها إلى مراجعة شاملة للضريبة على القيمة المضافة حتى تلعب دورها المحايد[2].

وهكذا لم تثر أي مقترحات بخصوص الدور الاجتماعي للضريبة على القيمة المضافة خلال المناظرة الثانية للجبايات. وقد جاءت التعديلات التي همت هذه الضريبة خلال القوانين المالية اللاحقة لسنة 2013 بسيطة تهم تقليص معدلاتها في سعر عاد للضريبة تجسد في 20 في المائة وبعض الأسعار المخفضة (7 و 10 و 14 مع حق في الخصم، و 14 في المائة من غير الحق في الخصم)، حيث أن التوجه المستقبلي هو وضع سعرين فقط هما 10 و 20 في المائة[3]. بالإضافة إلى تعديلات تهم الإعفاءات والخصومات وحق الاسترداد وبعض الإجراءات الإدارية كالفوترة الالكترونية[4] التي جاء بها قانون مالية 2018، والتي عرفت مقاومة من طرف التجار وهو ما يوضح صعوبة تحديث هذه الضريبة في ظل قطاع إنتاجي غير مهيكل اقتصاديا ومهيكل اجتماعيا وسياسيا.

وما تثيره ضرائب الاستهلاك والضريبة على القيمة المضافة بشقيها الداخلي وعند الاستيراد هو الدور الذي أصبحت تلعبه بعد الانفتاح التجاري للمغرب وتزايد اتفاقيات التبادل الحر، وهو ما توضحه المؤشرات المتعلقة بتطور حصيلة الموارد الجمركية

---

[1]- توصف الضريبة على الدخل بالضريبة المحايدة باعتبار غياب الأثر أو التأثير في قرارات الاستثمار فالسعر الموحد يجعل من كلفة عوامل الإنتاج متساوية لدى جميع الفاعلين الاقتصاديين.

[2]- حيث جاء في المقترح الرابع من الورشة الثالثة المعنونة بالنظام الضريبي وتنافسية النسيج الاقتصادي ما يلي :تعميم حق الخصم، والحد من حالات المصدم ، وتحسين شروط الأداء وتبسيط النظام من خلال اعتماد عدد منخفض من معدلات الضريبة على القيمة المضافة بالتوازي مع اتساع القاعدة الخاضعة للضريبة و تخفيض الإعفاءات غير المبررة.

[3]- أشار عبد اللطيف زغنون المدير العام للضرائب السابق إلى هذا التوجه، وأوضح أن هناك مجموعة من الإعفاءات التي تمنح لأهداف اجتماعية، لكن التجربة أبانت أنها لا تحقق الأهداف المرجوة منها على غرار بعض الإعفاءات والتخفيضات التي تستفيد منها بعض المواد الأساسية فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، والتي تستفيد منها الفئات الغنية أكثر من الفئات محدودة الدخل: لقاء صحفي مع مجموع إيكوميديا، الصباح عدد 30 يناير 2015.

[4]- تم إدراجها بمقتضى البند الأول من المادة 8 من قانون مالية 2018، بالمادة 145 من المدونة العامة للضرائب.

مقارنة بحصيلة الضريبة على القيمة المضافة،حيث انتقلت حصة الموارد من الرسوم الجمركية من 16 في المائة سنة 2001 إلى 4.3في المائة من إجمالي الموارد الضريبية سنة 2017، في حين أن حصة الضريبة على القيمة المضافة انتقلت من 21.1 في المائة من الموارد الضريبية سنة 2001 لتصل إلى 28.4 في المائة سنة 2017، ويرجع هذا التحول بالأساس إلى ارتفاع حصة القيمة المضافة على الواردات والتي تشكل 63.5 في المائة من إجمالي موارد الضريبة على القيمة المضافة سنة 2017[1]، كما يرجع إلى تزايد الاعتماد على هذه الضريبة للزيادة من موارد الدولة. كما تشكل الرسوم الداخلية على الاستهلاك أيضا موردا مهما من موارد الضريبة غير المباشرة.

جدول رقم10: تطور الضريبة على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الاستهلاك

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ض. ق. م.	52682	51399	52246	52848	56885	59402	60710
ض. غ. م./ ن.د.خ.	8.4	8.1	7.9	7.8	7.9	7.8	7.7

(المصدر: التقرير الاقتصادي والاجتماعي المرفق بمشروع قانون مالية 2019)

وأمام هذا التوجه في إصلاح الضريبة على القيمة المضافة تبقى الاعتبارات الاجتماعية هامشية من خلال بعض الإعفاءات أو الأسعار المخفضة.

فعلى مستوى حماية القدرة الشرائية والوضع المعيشي للمواطنين تم التمييز بين مواد أعتبرها المشرع الضريبي من الحاجيات الأولية وأعفاها كليا[2]، واعتبر أخرى ذات أهمية ثانوية وخفض من سعر الضريبة عليها. وهكذا نجد أن بعض السلع الضرورية تخضع لإعفاءات دائمة كالحبوب والحليب والسكر الخام واللحوم الطرية وزيت الزيتون وبعض المنتجات البحرية، والثقافية والصحية. ومواد أخرى اعتبرت ذات أهمية أقل وتم تضريبها بسعر مخفض[3]؛ عبر سعر 7 في المائة ويهم مواد كالماء والكهرباء، وبعض المنتجات الصيدلية والأدوات المدرسية، السكر المصفى، مسحوق الحليب، الصابون المنزلي،

[1]- التقرير الاقتصادي والاجتماعي المرفق بمشروع قانون مالية 2019، ص76.
[2]- المادة 91 من المدونة العامة للضرائب نسخة 2019.
[3]-المادة 99 من المدونة العامة للضرائب، نسخة 2019.

مصبرات السردين والسيارات الاقتصادية. وعبر سعر 10 في المائة ويهم بعض عمليات الإيواء والمطعمية وإيجار العقارات السياحية، ملح المطبخ والزيوت النباتية، الأرز المصنع والعجائن، السخانات الشمسية (2015)..، وعبر سعر 14 في المائة ويهم الزبدة، عمليات نقل المسافرين والبضائع باستثناء النقل السككي، الطاقة الكهربائية.

إن المتأمل لتوجهات السياسة الضريبية المتعلقة بإصلاح الضريبة على القيمة المضافة، يتضح له بأن المعطى الاجتماعي قليل الحضور في هذه السياسات؛ حيث نجد أن الكثير من المواد الأساسية والضرورية التي كانت معفية أصبحت خاضعة لهذه الضريبة، كما أن البعض منها الذي كان خاضعا وفق معدلات مخفضة أصبح خاضعا لأسعار أعلى[1]. في حين نجد استثناء من إعفاء مجموعة من السلع و المواد ذات الاستهلاك المكثف للأسر المغربية كالشاي والقهوة، وتضريب مواد حيوية لجزء كبير من السكان بالمناطق الجبلية من أجل التدفئة كالخشب والحطب، أو الأهمية النوعية لبعض السلع والخدمات كالمنتجات الثقافية والتعليمية و المواد الصيدلانية والأدوية، حيث نجدها بدول أخرى جد منخفضة تصل بفرنسا مثلا بالنسبة للسلع الأولى إلى 2.1 في المائة والثانية إلى5.5 في المائة[2].

كما لجأ المشرع إلى تضريب سلع تتماشى مع أهداف التنمية المستدامة والتي يجب التشجيع على اقتنائها كالسخانات المائية والسيارات الكهربائية، في حين نجد إعفاءات مهمة تطال تشجيع الأنشطة الاقتصادية كقطاع التصدير والفلاحة والأبناك ومجموعة من المؤسسات العمومية والخاصة كمؤسسات التعليم الخصوصي والجامعات الخاصة، وهو ما لا يساهم في حياديتها على هذا المستوى، ويجعلها بعيدة أن تكون ضريبة عامة على الاستهلاك، فهي مازالت لا تمس مجمل مجالات النشاط الاقتصادي حيث تبقى دوائر

[1]- يمكن الإشارة إلى أن قانون مالية 2014 لوحده عرف عددا من التعديلات همت 35 نوعا من المواد والمنتجات والتي كان بعضها معفى وأصبح خاضعا لسعر 10 في المائة كقاطعات التبن ولسعر 20 في المائة كأدوات وشباك الصيد المعدة لمحترفي الصيد البحري، والبعض الآخر الذي كان خاضعا لسعر 7 في المائة أصبح خاضعا لسعر 10 في المائة كالأغذية المعدة لتغذية البهائم والدواجن وكذلك الكسب المستعمل في صنعها، ماعدا الأغذية البسيطة مثل الحبوب والنفايات واللباب وحثالة الشعير والتبن. ومواد أخرى كانت خاضعة لسعر 14 في المائة وانتقلت إلى سعر 20 في المائة كالشحوم الغذائية (الحيوانية أو النباتية) والمرغرين والشحوم الكذوبة.

[2]-Sarah MAYER, op.cit., p.**169** .

كاملة للنشاط كالمنتجات الفلاحية والزراعية أو التوزيع (في غياب عصرنة التجارة وهيمنة القطاع غير المهيكل) خارج هذه الضريبة، وهو ما يؤثر سلبا على القطاع المهيكل وبالأساس المقاولات الأكثر شفافية[1].

في حين أنه على مستوى الخدمات والسلع الكمالية والفاخرة فلم يتم التمييز بينها، فبعد حذف السعر الأعلى المتمثل في 30 في المائة بداية إصلاح هذه الضريبة –والذي لم يكن بدافع المردودية والإنصاف، بل تم بتوصية من صندوق النقد الدولي– تمت إزالة أي تأثير لإعادة التوزيع فيما يخص هذه الضريبة[2]، فالسلع الكمالية والفاخرة كالسيارات الرياضية واليخوت والخدمات المقدمة في المطاعم والفنادق والملاهي الراقية يجب أن تضرب بأسعار خاصة كذلك تتجاوز الأسعار العادية لما تثيره من مشاعر اللامساواة والسخط لدى فئات اجتماعية واسعة، فالإقرار بتمييز ضريبي على هذا النوع من الاستهلاك سيسهم في تقليص هذا الإحساس، مادام أن هذه الأموال تذهب في اتجاه إعادة التوزيع.

إضافة إلى لا عدالة الضريبة على القيمة المضافة سواء بسبب حجمها أو الفئات الاجتماعية التي تطالها، نجد الضريبة الداخلية على الاستهلاك والتي تسهم في تعميق هذه الاختلالات، خصوصا وأنها تطال في جزء مهم منها مادة حيوية تؤثر في الرفع من أسعار مجمل السلع والخدمات ألا وهي المواد البترولية. وهكذا شكلت الضريبة الداخلية على الاستهلاك 13.5في المائة من الموارد الضريبية خلال الفترة الأخيرة (ما بين 2014 و2018)، بمعدل 26.5 مليار درهم. تبلغ حصيلة الرسم على المنتجات الطاقية ما قدره 16.3 مليار درهم سنة 2019 مقابل 15.9 مليار درهم سنة 2018، في حين أن حصيلة الضرائب على التبغ المصنع فبلغت11 مليار درهم سنة 2019 مقابل 9.5 مليار درهم سنة 2018[3].

[1]-تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي ، حول النظام الضريبي المغربي : التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، إحالة ذاتية رقم 2012/9.

[2]- العكوشي، مرجع سابق، ص 95.

[3]- مذكرة تقديم مشروع قانون مالية 2019.

المطلب الثاني: محدودية الضرائب الاجتماعية النوعية

إن التدخلية الضريبية في المجال الاجتماعي لا تقوم فقط عبر تصاعدية النظام الضريبي، بل عبر ما يمكن تسميته بالضرائب الاجتماعية النوعية، والتي تهدف من منطلقات الدور التدخلي للدولة، إلى حماية فئات اجتماعية ومجالات ترابية ارتباطا بخصوصيات معينة؛ كإضفاء نوع من التضامن بين السكان الأكثر ثراء والسكان الأكثر تواضعا، بين الشباب والمسنين، وبين الأصحاء والمعاقين، بين الأسر من منطلق التحملات العائلية، وبين المجالات الترابية الفقيرة والأخرى التي تتمتع بتنمية أعلى. وهذا ما يكرسه مبدأ التضامن الذي ينص عليه الدستور المغربي في فصله 40، والذي ينص على أنه: "على الجميع أن يتحمل، بصفة تضامنية، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد".

وتجد هذه الإجراءات تطبيقها إلى جانب بعض نصوص القوانين، التي تهدف تشخيص الضريبة سواء على صعيد الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة وكذلك من خلال الإجراءات الضريبية التي تهدف تشجيع السكن الاجتماعي وذلك من أجل دعم أصحاب الدخل المحدود[1]. أو من خلال دعم بعض الفاعلين الاقتصاديين من أجل الرفع من دخلهم في إطار ما يسمى بالاقتصاد الاجتماعي والتضامني، من خلال نظام تضريب التعاونيات والجمعيات والمقاول الذاتي، والتي يمكن إجمالها في إطار النفقات الضريبية. لكن تبقى أهم هذه الضرائب النوعية هي الضريبة على الثروة[2] أو ضرائب مشابهة لها في إطار البحث عن صيغ لتمويل برامج وصناديق للتنمية الاجتماعية كمساهمات التضامن أو الضريبة على الدخول العليا.

---

[1]- حميد النهري، مرجع سابق، ص178-179.

[2]- يمكن وصفها كذلك ب"الضريبة على الثروة" لتشمل الثروة بمفهومها الشامل، أي جميع مظاهر الغنى والتي تهم الأشخاص الذاتية سواء كان في الدخول أو الرأسمال بمختلف أنواعه وكيفما كانت حالتها الثابتة (الأرصدة العقارية أو البنكية..) أو المتحركة (كالتركات وزوائد القيمة)، حيث لا تساعدنا ترجمة بعض المرادفات الأجنبية للتعبير عن نفس المضمون ك: impôt sur les patrimoine wealth taxs , impôts sur le capital,

الفرع الأول: الضرائب على الثروة والمساهمات الاجتماعية للتضامن

إن مسألة التفاوتات والفوارق الاجتماعية بالمغرب وكباقي الدول تعرف مستوى مرتفعا ويتجه نحو الارتفاع[1]، وهو ما يثير قلقا متزايدا ويصيب التماسك الاجتماعي و اللحمة الوطنية بالتآكل، وترجع هذه التفاوتات إلى عدم المساواة في توزيع الثروة أكثر من عدم المساواة في توزيع الدخل، ولهذا فإن النظام التصاعدي للضريبة لا يسهم بالشكل الكافي في تقليص هذه الفوارق وهو ما يتطلب الاتجاه نحو تضريب الرأسمال والثروة[2]، وخصوصا غير المنتجة. فالرأسمال كسلطة للتصرف في جزء من موارد المجتمع يجب إدماجها في تقييم القدرات الإسهامية[3]. فلا يمكن أن نساوي بين القدرة الإسهامية لفردين لهم نفس الدخل، لكن أحدهم لا يملك أي ثروة في حين أن الآخر يملك ثروة مهمة؟

فحسب تقرير حول الثروة العالمية لعام 2018، نشرته المؤسسة المالية "كريدي سويس" أكد أن حوالي 85.1 في المائة من المغاربة تقل ثروتهم عن 10 آلاف دولار (100000 درهم)، فيما تتراوح ثروة 14 في المائة من المواطنين المغاربة ما بين 10 آلاف دولار و100 ألف دولار، في حين 0.8 في المائة فقط من المغاربة من يملكون ثروات تتجاوز المائة ألف دولار وصولا إلى مليون دولار، وتتقلص النسبة إلى 0.1 في المائة من المغاربة الذين تفوق ثروتهم المليون دولار[4].

ودون الخوض في التوجهات النظرية المدافعة أو المناهضة للضريبة على الثروة، أو تراجع تطبيق هذه الضريبة بمجموعة من البلدان التي تبنتها، تبقى هذه الضريبة بالمغرب مسألة غاية في الأهمية، لدواع مختلفة، اجتماعية اقتصادية وثقافية ودينية أيضا. فالتضامن هو صمام أمان العجز الاجتماعي والنموذج التنموي؛ فهو إلى جانب كونه من أعمدة الإسلام وقيمه الكبرى، فهو موسوم في تاريخ وكيان المغاربة منذ الأزل، وإن كان

[1]- انظر ورقة إحاطة لمنظمة أوكسفام حول تنامي الفوارق وتركز الثروات تحت عنوان "الصالح العام أم الثروات الفردية"، يناير 2019، متاح بموقع المنظمة : www.oxfam.org

[2]- بالرغم من عدم وجود ضربة على الرأسمال بالمفهوم الدقيق بالمغرب إلا أن بعض عناصرها تضرب بشكل مخفف من خلال بعض الرسوم والضرائب كحقوق التسجيل و الضرائب المحلية و الرسوم المتعلقة بالتسجيل في المحافظة العقارية.

[3] -Bernard BOBE et pierre LLAU, Fiscalité et choix économiques , op. cit., p. 64.

[4]- Credit Suisse, Global Wealth Databook, October 2018 , p.116.

قد تراجع في ظل التحولات المجتمعية والأسرية، إلا أن هناك قيم حديثة للتضامن بدأت تظهر لتأخذ مكان التضامن التقليدي[1]، إلا أن هذا الأخير مازال منتشرا ويبدي الكثير من العشوائية، وتداخل الأهداف التي تكون بعضها خطيرة على المجتمع، وتستبطن توجهات فكرية ودينية متطرفة، وهذا ما يقتضي إدماج هذا الرصيد التضامني في المنظومة الضريبية الحديثة.

إن تطبيق الضريبة على الثروة في المغرب، يجب أن تعتمد على نوعين من الضرائب، الأولى هي الضريبة على الثروات الكبرى وتهم ملكية الرأسمال والثانية هي الضريبة على التركات والتي تفرض عند انتقال هذه الملكية في حالة الوفاة. ويمكن اعتبار الضريبتين متكاملتين وتشكلان مظهرا من مظاهر التوجه الاجتماعي للنظام الجبائي[2]. وقد أكد "توماس بيكيتي" ذلك بقوله "إذا اعتبرنا أنه من الضروري تشجيع الغنى في المستقبل وتفادي انتقال اللامساواة على صعيد الملكية، فإن ذلك سيبرر أكثر، تضريب الرأسمال– مثلا– عن طريق الضريبة على الثروة وأخرى على التركات"[3].

الفقرة الأولى: الضريبة على الثورة والتركات

لم تكن الضريبة على الثروة ولا على التركات محط اهتمام المناظرة الوطنية الثانية للجبايات سنة 2013، حيث كان التوجه يروم تقليص الضغط على الرأسمال من أجل النجاعة والتنافسية، فالورشة الأولى المخصصة للتشريع والعدالة الضريبية، وإن كانت تضمنت مداخلات تطرقت إلى الضريبة على الثروة إلا أن التوصيات لم تبرز هذا النقاش، بل اعتبرته لم يحض بإجماع المتدخلين لصعوبة تطبيقه في الوقت الراهن. واقترحت تبني حلول وسيطة[4] كزيادة الضرائب على الاستثمار غير المنتج، كالأراضي غير المبنية وذلك بهدف توزيع أفضل للثروات، وفي نفس الوقت القيام بتوازن بين الضرائب المفروضة

[1]- تمر عبر العمل الإحساني والتضامني في إطار جمعيات المجتمع المدني لتصل إلى مستوى الشراكة مع الدولة ومؤسساتها لتمويل تشييد وبناء مرافق عمومية.

[2]- حميد النهري، النظرية العامة للضريبة ولسياسة الجبائية في المغرب ،ص 312 .

[3]-Tomas PIKETTY, Fiscalité et théorie économique, in impôts et reforme fiscale, cahiers Français n° 274, la DOC FR, Paris, 1996.

[4]- الاقتراح الخامس من الورشة الأولى، توصيات المناظرة الوطنية.

على رأس المال و الضرائب المفروضة على العمل، وعلى تفعيل المقتضيات الضريبية الجاري بها العمل فيما يخص محاربة الغش والتهرب الضريبي. وقد تم اقتراح إحداث ضريبة على التضامن تمكن الأسر الميسورة من إعادة إرجاع الدعم الذي استفادت منه عن طريق صندوق المقاصة.

أولا: الضريبة على الثروة

يمكن اعتبار الضريبة على الثروة عبارة عن تضريب لقيمة ما يمتلكه الفرد في لحظة زمنية وحدود معينة من عقار أو منقول، و تعتبر أيضا من الضرائب على الرصيد، وتفرض هذه الضرائب إما على أساس حوزة هذه الثروات في شكل ملكية، مثل الضريبة على الملكيات والضريبة على صافي الثروة، وإما تفرض على أساس انتقال هذه الثروات من شخص لآخر. وهي ضريبة غير موحدة، أي أنها لا تفرض بالمعدل نفسه على جميع أنواع الممتلكات، ويمكن التمييز بين نوعين من الأصول (الثابتة) الملموسة كالمعدات والآليات والسيارات والأثاث، والأصول (المنقولة) غير الملموسة كالأسهم والسندات.

وقد كانت فرنسا أول من طبق هذه الضريبة سنة 1982 من طرف "فرنسوا ميتران"، تحت اسم الضريبة على الثروات الكبرى، والتي أصبحت من بعد تحت اسم الضريبة على الثروة[1]. وبأوربا نجد مثيلاتها تطبق بكل من اسبانيا، النرويج وسويسرا، ويتكون وعاؤها عادة من جميع أصناف الثروات سواء كانت عقارات أو قيم منقولة كالأسهم والأرصدة البنكية أو بعض الممتلكات المنقولة ذات القيمة العالية كالذهب،والتحف الفنية أو المراكب الترفيهية والسيارات الفاخرة.

وتحتسب الضريبة بناء على القيمة التجارية لعناصر الثروة وذلك بعد خصم كافة الديون المستحقة أي أن "الثروة الصافية" هي الخاضعة للضريبة[2].

[1]- لكنها وانطلاقا من يناير 2018، سيتم إلغاؤها واستبدالها بالضريبة على الثروات العقارية.
[2]-حميد النهري، النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية في المغرب، مرجع سابق، ص 312.

ويتميز فرض الضريبة على الثروات في أغلب الدول المتقدمة بانخفاض مستوى الحد الأدنى الذي تبدأ منه الضريبة، حيث نجدها في فرنسا لا تتجاوز 1.8 في المائة، ووفق سبعة أسعار لسبع شرائح من الثروة أدناها معفى.

وفي المغرب وفي غياب إحصائيات رسمية ودقيقة على الثروات الكبرى في المغرب، يصبح تحديد وعاء هذه الضريبة وأسعارها– والتي تبقى مسألة تقنية– أمرا ليس بالهين. وفي هذا الإطار يرى نجيب أقصبي أن وعاء هذه الضريبة يجب أن لا يشمل الممتلكات الصغرى والمتوسطة، وأن مبلغ (مليوني درهم) كحد أدنى للضريبة يعد أكثر ملاءمة[1]. كما حاول نفس الخبير وضع ثلاثة أسعار تصاعدية لهذه الضريبة تتراوح بين 0.5 و1 و2 في المائة لشرائح من الثروات تتحدد الأولى بين مليونين و 5 ملايين درهم، والثانية بين 5 ملايين درهم و10 مليون درهم، والثالثة في ما يتجاوز 10 مليون درهم[2].

كما يمكن الاسترشاد في هذا الصدد، بمقترح تعديل وضعه بمجلس المستشارين، رئيس فريق الفدرالية الديمقراطية للشغل (محمد دعيديعة)، على مشروع قانون مالية سنة 2012 والذي تم قبوله من طرف لجنة المالية بهذا المجلس، في حين تم رفضه من طرف الحكومة، حيث اقترح ثلاث اشطر للثروات التي تتجاوز 10 مليون درهم[3] كالتالي:

جدول رقم11: مساهمة الشركات في المساهمة الاجتماعية للتضامن

الشطر من الدخل (مليون درهم)	السعر(%)
من 10 إلى 30	1
من 30 إلى 50	1.5
ما يفوق 50	2.5

[1]- Najib AKESBI, l'impôt, l'état et l'ajustement , op cit, p.380.

[2]- Najib AKESBI , l'impôt, l'état et l'ajustement , op cit, p.380.

[3]- تم إعادة اقتراح هذه الضريبة بعد رفضها سنة 2012 من طرف نائبا فدرالية اليسار الديمقراطي (عمر بلافريج وعمر الشناوي) عند مناقشة قانون مالية 2017، واقترحا إنشاء ضريبة على الثروة تؤدى في حدود 0.1 في المائة اذا كان حجمها يتراوح بين 5 و 10 مليون درهم، و 0.2 بين 10 و 20 مليون درهم، و 0.5 عند تجاوزها ل 200 مليون درهم، وقدرا أن هذه الضريبة يمكن أن تحقق أربعة مليارات درهم يمكن إنفاقها على القطاعات الاجتماعية.

ثانيا: الضريبة على التركات

هذا النوع من الضرائب يتواجد جنبا إلى جنب مع الضريبة على الثروة، و تفرض هذه الضريبة عند انتقال الملكية في حالة الوفاة و تأخذ نفس أهمية الضريبة على الثروات، ويمكن اعتبار الضريبتين متكاملتين و تشكلان مظهرا من مظاهر التوجه الاجتماعي للنظام الضريبي، وحلقة من حلقات الإصلاح المرتكز على العدالة الضريبية.

وهي ضريبة تطبق على صافي التركة، وهي أداة مهمة في إعادة توزيع الثروة، بعد تنزيل الديون التي هي على عاتق المتوفى، وفرض هذه الضريبة ينطلق من مبررات مالية واجتماعية، ويمكن أن تساهم في الزيادة في الإيرادات الضريبية في إطار الضرائب المباشرة، ومن الناحية الاجتماعية يمكن أن تساهم بشكل فعلي في الحد من تمركز الثروات، وبالتالي في إعادة توزيعها بين الفئات الاجتماعية.

وتطبيق هذه الضريبة في بلد إسلامي غالبا ما يتعرض للانتقاد من طرف الملاكين الكبار، بدعوى تعارض هذه الضريبة مع تعاليم الدين الإسلامي، وهذا التبرير الأخير هو الذي كان وراء إقبار محاولة تطبيق هذا النوع من الضريبة في المغرب[1] سنة 1968، حيث استطاعت آنذاك بعض الطبقات التأثير على العلماء الدينيين، ودفعهم إلى تبني فكرة معارضة هذه الضريبة مع الإسلام[2].

وحاليا فإن العديد من الدول الإسلامية استطاعت تجاوز هذا النقاش، وعملت على تطبيق الضريبة على التركات منذ مدة كمصر، والجزائر، وسوريا، والعراق. وبالنسبة للمغرب، فإن الدعوة إلى تطبيق هذه الضريبة بدأت تظهر وإن بشكل محتشم[3]، حيث اقترح برلمانيا فدرالية اليسار الديمقراطي عند مناقشة مشروع قانون مالية2017، أن تؤدى هذه الضريبة

[1]- تم سن ضريبة على التركات سميت "حقوق التسجيل تفرض على جرد التركة بعد الوفاة" جريدة رسمية عدد 2894 بتاريخ 1968/4/17.

[2]- حميد النهري، مرجع سابق، ص 315.

[3]- حاليا بالمغرب لا تطبق أي ضريبة على التركات إلا ما تعلق بالرسوم على التسجيل بمناسبة انتقال الملكية والتي تتحدد في 1 في المائة

على الميراث الذي يتجاوز 100000 درهم وفق أسعار تصاعدية تتراوح بين 1 و5و10و30 في المائة.

ومن خلال بعض التجارب المقارنة، فإن وعاء الضريبة على التركات يقضي بأن تفرض حسب كل حصة من حصص الانتقال، أي بعد توزيع التركة[1]، لأن فرض هذه الضريبة دون تمييز بين من ستؤول إليه التركة، سيجعل المكلف الميسور والذي سيزيده الإرث غنى أكثر، يتحمل نفس العبء الضريبي الذي يتحمله الوارث الأقل يسرا.

حيث يقتضي مبدأ العدالة الضريبية الأخذ بعين الاعتبار وضعية المكلف الوارث، خصوصا المادية منها، لذلك فجدول أسعار الضريبة يجب أن يكون أكثر تصاعدية بشكل يؤدي إلى تحمل العبء الضريبي أكثر من طرف الثروات الكبرى[2]. وهكذا نجد أن العديد من التشريعات تعتمد أسعار ضريبية تبدأ من نسبة 5 في المائة كمستوى أدنى لتصل إلى 40 أو 50 في المائة كمستوى أعلى، ونفس الملاحظة يمكن تسجيلها من خلال دراسة تجارب بعض الدول الإسلامية[3] التي تطبق هذا النوع من الضريبة[4]. وبالنسبة للمغرب فقد خلصت أغلب البحوث التي ناقشت كيفية تطبيق الضريبة على التركات إلى عدم تجاوز نسبة 20 في المائة[5] نظرا لوضعية هذه الضريبة وما ستحدثه من نقاشات وردات فعل معارضة[6].

وهكذا يمكن أن يتألف وعاء هذه الضريبة بالمغرب من مجموع العناصر المكونة للتركة (سواء عقارات، أموال منقولة أو غيرها..) وذلك بعد خصم كافة الديون المستحقة

[1]- وهذا هو ما عليه الحال بفرنسا وألمانيا على خلاف انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية التي تضرب التركات قبل تقسيمها.
[2]-Najib AKESBI, l'impôt, l'état et l'ajustement, op cit , p387.
[3]- فسعر هذه الضريبة بالعراق يتراوح بين 5 و 50 في المائة وبمصر بين 5 و 40 في المائة.
[4]- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، مرجع سابق، ص47-50.
[5]- كانت أسعار هذه الضريبة من خلال المرسوم الملكي لسنة 1968 الذي أنشاها لأول مرة، تختلف حسب طبقات القرابة من الهالك والتي تتراوح بين 5 و10 بالنسبة للدرجة الأولى و 10 و 20 بالنسبة للدرجة الثانية و 20 و 30 للدرجة الثالثة.
[6]- حميد النهري، مرجع سابق، ص 317.

عليها[1]. إضافة إلى خصوم أخرى وإعفاءات حتى تكون جزءا من الضريبة على الثروة وليس ضريبة على انتقال الأموال والتي تبقى خاضعة لحقوق التسجيل.

الفقرة الثانية: المساهمة الاجتماعية للتضامن

تم خلق المساهمة الاجتماعية للتضامن لأول مرة بفرنسا سنة 1992 وهمت الشركات فقط، وذلك من أجل المساهمة في تمويل الحماية الاجتماعية، ونظرا لكونها مخصصة لتمويل خدمات معينة، فإنها نظريا تعتبر مساهمة اجتماعية وليست ضريبة، لكن المجلس الدستوري الفرنسي اعتبرها ضريبة وليست مساهمة اجتماعية[2].

وبالمغرب، ونتيجة للمطالب الاجتماعية المتسارعة، ومحدودية المواكبة التمويلية للشروط الاقتصادية والاجتماعية العمومية، تم إحداث بعض الصناديق الاجتماعية للتضامن الوطني، والتي نجد على رأسها "صندوق التماسك الاجتماعي" كآلية جديدة لدعم السياسات الاجتماعية بالمغرب[3]. والذي دفع المشرع المغربي إلى إحداث بعض الجبايات التضامنية، والتي يمكن اختصارها في المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح والمساهمة الاجتماعية للتضامن المطبقة على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي.

وتم إحداث المساهمة التضامنية[4] في إطار قانون مالية لسنة 2013، ولمدة ثلاث سنوات تنقضي بنهاية 2015[5]، وذلك من أجل توفير موارد قارة لصندوق التضامن الاجتماعي، وتتكون المساهمة في التضامن من الموارد التالية:

60 درهم/ متر مربع على السكن المسلم للنفس بالنسبة للمساحة المغطاة التي تفوق 300 متر مربع[6]، والتي حلت محل الضريبة على القيمة المضافة التي كانت مطبقة على السكن المسلم للنفس على نفس المساحة، إضافة إلى الأرباح الصافية للشركات التي

---

[1]- نفس المرجع، ص 316.

[2]-Décision du Conseil constitutionnel n° 91-302 DC du 30 décembre 1991 sur la loi de finances pour 1992.

[3]- أنشأ هذا الصندوق سنة 2012 ويشمل مجال تدخله برنامج نظام المساعدة الطبية، برنامج تيسير،المبادرة الملكية مليون محفظة، برنامج دعم الأشخاص دوي الاحتياجات الخاصة، برنامج الدعم المباشر للنساء الأرامل في وضعية هشة.

[4]- كان المغرب قد عرف ضريبة مماثلة سنة 1980 كانت تسمى بضريبة التضامن الوطني.

[5]-المادة 273 من المدونة العامة للضرائب المعدلة بقانون مالية 2013.

[6]- المواد 274 و 275 و276 من المدونة العامة للضرائب (نسخة 2013)

تساوي أو تفوق 15 مليون درهم بسعر من 0.5 إلى2 في المائة، والدخول الصافية التي تتجاوز 360.000 درهم بسعر تصاعدي يبدأ من 2 إلى 6 في المائة[1].

وتحتسب المساهمة بالنسبة لأرباح الشركات ودخول الأشخاص الذاتية وفق الأسعار التالية:

الشركات تحتسب المساهمات حسب الأسعار النسبية التالية:

مبلغ صافي الأرباح بالدرهم	سعر المساهمة
من 15 مليون إلى اقل من 25 م	0.5
من 25 مليون إلى 50 م	1
من 50 مليون إلى 100 م	1.5
من 100 مليون فما فوق	2

في حين أن الأشخاص الذاتيين تحتسب حسب الأسعار النسبية التالية:

مبلغ الدخول الصافية من الضريبة	سعر المساهمة
من 360.000 إلى 600.000	2
من 600.001 إلى 840.000	4
ما زاد عن 840.000	6

وقد أعاد المشرع المغربي إحداث المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح من أجل تمويل صندوق دعم التماسك الاجتماعي، عبر تعديل وعائها وسعرها[2]، وهكذا أصبحت هذه المساهمة تطبق فقط على الشركات برسم سنتي 2019 و 2020.

[1]- وزير المالية آنذاك نزار بركة أكد أن هذه المساهمة لن تزيد في الضغط الضريبي على الشركات على اعتبار أنها تهم فقط 500 مقاولة كبرى غالبيتها عمومية من مجموع 150.000 مقاولة.

[2]- تم إرجاع هذه المساهمة بمقتضى الفصل السابع من قانون المالية رقم 80 -18 للسنة المالية 2019.

ويتحمل هذه المساهمة الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على الشركات[1]، والتي يصل أو يفوق ربحها الصافي الذي على أساسه تحتسب الضريبة على الشركات 40 مليون درهم، وذلك بسعر 2.5 في المائة[2].

في حين أن المساهمة الاجتماعية للتضامن المطبقة على ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي على أساس وحدة سكنية، فقد تم تعديل سعرها ليصبح وفق سعر تناسبي يبدأ من 60 درهم للمتر المربع للسكن ذي المساحة بين 301 و 400 متر و100 درهم للمتر المربع لمساحة 401 إلى 500 متر، و150 درهم للمتر المربع إذا تجاوزت مساحة هذا السكن 500 متر[3].

وما يجب إثارته عبر هذه المساهمة هو طابعها الظرفي وارتباطها بتمويل حساب خصوصي مرصود لتعزيز التماسك الاجتماعي، أي لمكافحة الفقر، لكن ليس بمنطق مؤسساتي وكالتزام دستوري بل بمنطق إحساني وظرفي، وكأن الفقر كارثة طبيعية ظرفية وليس نتيجة مباشرة للسياسات العامة المتبعة منذ سياسات التقويم الهيكلي. كما يتضح طابعها المالي من خلال التعديلات التي عرفتها هذه المساهمة والتي استثنت مؤخرا الدخول العليا لتبقى سارية فقط على المقاولات الكبرى والتي تتمتع وضعيتها الضريبية بنوع من الشفافية وهو ما يسهل على السلطات الضريبية تقدير موارد هذه المساهمة إلى جانب حجم الضغط الضريبي الذي يمكن أن تحدثه على هؤلاء الملزمين.

كما أن عدم إدراج الدخول العليا للأشخاص الذاتية ضمن المساهمة الاجتماعية للتضامن، يقتضي الاتجاه نحو تبني الضريبة على الثروة[4]؛ ضريبة لا يكون الهدف منها ماليا صرفا، فحتى الدول التي تبنتها لا تشكل حصيلة هذه الضريبة موقعا مهما من مواردها الضريبية، بل لتحقيق أهداف متعددة؛ سيكولوجية وبيداغوجية، حيث أن لهذه الضريبة وقع سيكولوجي أكثر منه اقتصادي حيث يؤثر على نفسية الملزمين، ويشعرون

[1]- تستثنى من هذه المساهمة حسب المادة 267 من المدونة العامة للضرائب الشركات المعفاة بصفة دائمة، وكذا الشركات التي تزاول أنشطتها داخل المناطق الحرة للتصدير، إضافة إلى شركات الخدمات المكتسبة لصفة القطب المالي للدار البيضاء.
[2]- المواد 271 و 268 و 269 من المدونة العامة للضرائب (نسخة 2019).
[3]- تم تعديل هذا السعر بأسعار تناسبية بمقتضى البند الأول من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
[4]- والحفاظ على المساهمة الاجتماعية للتضامن بخصوص المقاولات الكبرى وكذا على طابعها الظرفي.

بأن شريحة الأغنياء تعبر على نوع من التضامن اتجاه الطبقات الأخرى بواسطة هذه الضريبة، وهدف اقتصادي عبر المساهمة في تحريك الثروات المعطلة و غير المستخدمة، مما يعود بالنفع على الاقتصاد ككل، وأهداف اجتماعية، حيث تعتبر مناسبة لتحقيق العدالة الضريبية بتوزيع التكاليف العمومية، و تشجيع قيم التضامن و التآزر بين فئات المجتمع، كما تساهم في دعم التماسك الاجتماعي، و إقرار العدالة الاجتماعية، والتقليل من تركز الثروة و إعادة توزيعها في إطار تضامني بين مختلف فئات المجتمع.

الفرع الثاني: النفقات الضريبية الاجتماعية

إن التحفيزات الضريبية كمبدأ تتنافى مع مبدأ العدالة والمساواة أمام الضريبة، على اعتبار أن هذه التحفيزات تقوم على التمييز بين الملزمين، كما تساهم في إهدار لموارد مالية الدولة كان يمكن استخدامها في دعم الطبقات الاجتماعية الفقيرة من خلال سياسات الإنفاق العمومي. لكن التشريعات الضريبية استعملت هذه التحفيزات من أجل نفس الأهداف الاجتماعية إلى جانب الأهداف الاقتصادية. وبالنسبة للنظام الضريبي المغربي فيتضمن مجموعة من الإجراءات الاستثنائية التي تعتمد في مرجعيتها تحقيق أهداف اجتماعية، وعدم جعل الضريبة تمس مستوى عيش المكلفين، وبالتالي تحقيق نوع من العدالة أمام الضريبة وبواسطة الضريبة. كما تساهم هذه التحفيزات في دعم الطبقات الاجتماعية ومساعدة الأسر على الحصول على دخل عبر آلية الاقتصاد التضامني.

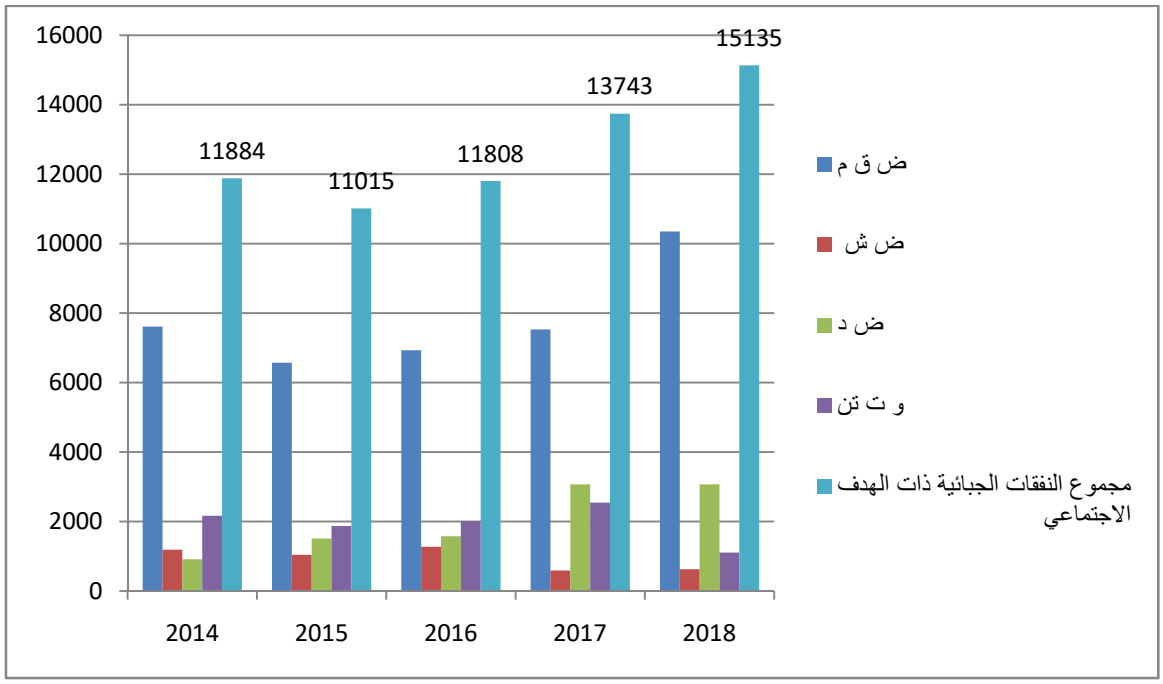
الفقرة الأولى: النفقات الضريبية ذات الأهداف الاجتماعية

تمثل النفقات الضريبية ذات الهدف الاجتماعي جزءا مهما من النفقات الضريبية بالمغرب إلى جانب النفقات ذات الأهداف الاقتصادية وتتمثل هذه النفقات في الاستثناءات والخصومات والتخفيضات والتي تهم بشكل أساسي الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، وتستفيد منها الأسر والأفراد، ونجد أهم التدابير الاجتماعية على مستوى الضريبة على الدخل مثلا إعفاء جزء من الدخل من الضريبة، وخصم بعض التكاليف والتحملات العائلية أو إعفاء بعض الدخول بهدف التشجيع على السكن أو التشغيل أو

الانخراط في القطاع المهيكل وبالتالي بمؤسسات الحماية الاجتماعية، وعلى مستوى الضريبة على القيمة المضافة نجد إعفاء أو تخفيض أسعار الضريبة على بعض السلع والمواد الاستهلاكية الأساسية أو المواد الحيوية كالأدوية والمواد المدرسية والثقافية..

وتؤكد مؤشرات هذه النفقات خلال السنوات الخمس الأخيرة استقرارا، لا على مستوى هذه التدابير أو حجم النفقات الناتجة عنها.

رسم بياني رقم 26: تطور النفقات الجبائية ذات الهدف الاجتماعي (بالمليون درهم)



(المصدر: تقارير النفقات الجبائية الملحقة بمشاريع قوانين المالية لسنوات 2015-2019)

وهكذا يتضح أن الأهداف الاجتماعية خلال السنوات الخمس الأخيرة تقارب نصف النفقات الضريبية؛ حيث بلغت سنة 2017، 13.7 مليار درهم من مجموع 28 مليار درهم، و15 مليار درهم من أصل 29 مليار درهم سنة 2018. و تأتي أهم هذه التدابير من الضريبة على الدخل ب 67 في المائة من إجمالي النفقات المتأتية من هذه الضريبة

ونفس النسبة من الضريبة على القيمة المضافة، في حين أن الضريبة على الشركات تبقى ذات طابع اقتصادي بما يزيد عن 87 في المائة سنة 2018[1].

وتتوزع النفقات الضريبية ذات الهدف الاجتماعي على دعم القدرة الشرائية وتشجيع امتلاك السكن بشكل أساسي،[2] حيث استحوذ هذين الهدفين سنة 2018 مثلا على 12.8 مليار درهم، في حين أن بعض التدخلات الأخرى كخفض تكلفة الخدمات الصحية، والنهوض بالثقافة، أو تشجيع التعليم، وتنمية المناطق المحرومة، والنهوض بالاقتصاد الاجتماعي، تبقى قيمة النفقات الناتجة عنها ضعيفة.

جدول رقم12: توزيع النفقات الضريبية على الأهداف الاجتماعية

	دعم القدرة الشرائية	تشجيع امتلاك السكن	النهوض بالثقافة	خفض تكلفة النفقات الصحية	تنمية المناطق المحرومة	النهوض بالاقتصاد الاجتماعي والتضامني
2017	6576	5491	248	404	156	119
2018	7224	5587	257	179	94	125

(المصدر: تقرير النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية 2019)

كما يمكن تتبع النفقات الضريبية على مستوى المستفيدين بين المقاولات والأسر ومرافق الدولة لمعرفة التوجهات الاجتماعية لهذه النفقات، وهكذا تشكل النفقات الموجهة لفائدة الأسر ما يقارب 10.4 مليار كمعدل خلال السنوات الأربع الأخيرة (2018/2015) في حين أن النفقات الموجهة للمقاولات فتصل إلى 17.7 مليار درهم كمعدل بنفس السنوات[3].

[1]- تقرير النفقات الجبائية المرفق بمشروع قانون مالية 2019، ص 23.

[2]- أقر المشرع جملة من الإعفاءات والخصوم الضريبية لفائدة قطاع السكن، هذه الإعفاءات منها ما هو موجه مباشرة لفائدة الأفراد قصد مساعدتهم وتحفيزهم على الولوج لملكية السكن وذلك عند قيامهم ببعض العمليات العقارية لغرض الحصول على السكن الرئيسي ومنها ما هو مقرر لفائدة المنعشين العقاريين الذين يعملون ضمن شروط معينة من أجل إنتاج مساكن اجتماعية لإسكان الفئات ذات الدخل المحدود.

[3]- تقارير النفقات الجبائية لسنوات 2015-2018.

وما يميز النفقات الضريبية ذات الأهداف الاجتماعية خلال السنوات الخمس الأخيرة– إضافة إلى غياب دراسات تقييمية لهذه النفقات وتتبع مردوديتها– هو ضعف نجاعتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها. فرغم أهمية حجمها ضمن النفقات الضريبية الإجمالية، إلا أنها تبقى غير فعالة على مستوى التأثير في الواقع الاجتماعي، وهذا ما يتضح من خلال المؤشرات الاجتماعية والتي تبقى سلبية ومطبوعة بعجوزات مهولة سواء على مستوى امتلاك السكن أو مستوى التعليم وجودته، أو الكلفة المرتفعة للأدوية والعلاجات، دون الحديث عن الوضع الهش والمتقلب لقطاع التشغيل. وهو ما يطرح سؤال الاستغناء عن هذه الآلية لفائدة الدعم المباشر خصوصا وأن مبلغ هذه النفقات يتجاوز 11 مليار درهم[1] وهو مبلغ يتجاوز ميزانية وزارة الأسرة والتضامن والتنمية الاجتماعية لسنة 2019 مثلا بأكثر من إثنا عشرة مرة، وهو أقل بقليل من الميزانية المخصصة لوزارة الصحة التي تصل ميزانيتها العامة ل 16 مليار درهم.

كما تتجلى عدم نجاعة آلية النفقات الضريبية الاجتماعية، في انزياح المستفيدين منها الفعليين لصالح فئات غير معنية بها، وهذا هو ما عليه حال القطاع العقاري حيث يستفيد المنعشون بشكل أكبر من الأسر، ونفس الوضع ينطبق على الضريبة على القيمة المضافة التي تذهب لصالح بعض المنتجين والتجار الكبار وليس لصالح المستهلك.

الفقرة الثانية: الاقتصاد الاجتماعي والتضامني

إن مسألة العدالة والإنصاف الضريبي لا تطرح فقط بين الأفراد، أو على مستوى حماية القدرة الشرائية للأسر أو ادخارها، بل أيضا على مستوى عمليات الإنتاج، خصوصا البسيط والتقليدي منه، فالدولة ومن خلال الآلية الضريبية تحاول إدماج الطاقات البشرية في منظومة الإنتاج الوطني عبر آلية الاقتصاد التضامني أو دعم الشباب في خلق المقاولات لمجابهة آفة البطالة. وهو ما دفع بالفاعلين العموميين إلى الانتباه إلى أهمية

[1]- وحسب المنهجية المتبعة في إطار المرجع الجديد لتقييم النفقات الجبائية والتي تقوم على المرجع المستهدف فإن النفقات المخصصة للأسر تتجاوز 13 مليار درهم: انظر تقرير النفقات الجبائية الملحق بقانون مالية 2019، ص 15.

الاقتصاد الاجتماعي والتضامني[1]، لاسيما ودوره الهام في التوفيق بين مبادئ الإنصاف والعدالة الاجتماعية وبين التطور الاقتصادي، ومن ثم التوفيق بين حيوية الديناميات الاقتصادية وبين المبادئ والغايات الإنسانية للتنمية.

وينطوي هذا الاقتصاد على ما يكفي من الإمكانات والوسائل التي تجعله قادرا على تعبئة وتوفير ثروات هامة، مادية وغير مادية. ويقصد بالاقتصاد الاجتماعي والتضامني مجموع الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية التي تنتظم في شكل بنيات مهيكلة أو تجمعات لأشخاص ذاتيين أو معنويين، والتي تهدف إلى تحقيق المصلحة الجماعية والمجتمعية، وهي أنشطة مستقلة تخضع لتدبير مستقل وديمقراطي وتشاركي، يكون الانخراط فيها حرا[2].وحسب العديد من خبراء التنمية وأبرزهم "جوزيف ستيكليز" فإن الاقتصاد التضامني يعد دعامة ثالثة إلى جانب القطاعين العمومي والخاص، ينبغي أن يتأسس عليها أي اقتصاد يهدف إلى تحسين أدائه وتعزيز التماسك الاجتماعي وإدماج شرائح واسعة من المجتمع[3].

ويمثل النسيج التعاوني والتعاضدي المكون الرئيسي لقطاع الاقتصاد الاجتماعي والتضامني في المغرب، سواء من حيث عدد مناصب الشغل التي يوفرها، أو من حيث مساهمته في التنمية الاقتصادية والإدماج الاجتماعي. ففي متمّ سنة 2013، شمل القطاع التعاوني ما يناهز 12.022 تعاونية تضمّ 440.372 منْخرطا[4]، تنشط بالأساس بالفلاحة والصناعة التقليدية والسكن، في حين بدأت تظهر مجالات جديدة وإن بشكل محتشم كالتسيير والمحاسباتية ووسائل الاتصال.

وقد اعترف المغرب بأهمية التعاونيات والجمعيات منذ سنة 1958، وكذا بأهمية التعاضديات سنة 1963، وقد شرع هذا القطاع في الظهور بصورة منظمة ومهيكلة في بداية هذه الألفية، فضلا عن كون الحكومة المغربية قد خصصت سنة 2011، وزارة لهذا

[1]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي، والبيئي، الاقتصاد الاجتماعي والتضامني رافعة لنمو مدمج ، إحالة ذاتية رقم 19/ 2015.
[2]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، المرجع السابق، ص 14.
[3]- تعرف على مفهوم الاقتصاد التضامني، موسوعة الجزيرة:https://www.aljazeera.net/encyclopedia/economy/ بتاريخ 24 /10/ 2016.
[4]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، مرجع سابق، ص76.

القطاع، كما تم تخصيصها بقانون سنة 2014[1]، من أجل مواكبة التحولات التي يعرفها هذا القطاع وتحديثه من أجل الاطلاع بأدواره في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، هذا القانون الذي عدل ليصبح ساري المفعول نهاية سنة 2019[2].

وعلى المستوى الضريبي نجد أن المشرع أعفى هذا القطاع وطيلة سنوات عديدة قبل أن تتدخل بعض اللوبيات المهنية من أجل تضريب جزء من هذا القطاع كباقي الشركات[3]، وهو ما تم فعلا سنة 2005 بإلزام بعض التعاونيات والتي يتعدى رقم أعمالها 5 مليون درهم، وتقوم بأنشطة تحويلية بأداء الضريبة على الأرباح والضريبة على القيمة المضافة.

وهكذا أصبحت هذه التعاونيات تخضع للضريبة على الشركات وجوبا[4]، كما تخضع للضريبة على القيمة المضافة ارتباطا بالأنشطة التي تمارسها والتي يتعدى رقم معاملاتها خمسة ملايين درهم، حيث تستفيد بعض هذه الأنشطة من إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة، إضافة إلى استفادتها من الإعفاء من الضريبة المهنية والضريبة الحضرية والضريبة على الأرباح والرسم على بيع المنتجات والعمليات والخدمات الموجهة لحساب منخرطيها.

وإلى جانب النظام التحفيزي للتعاونيات والفاعلين في الاقتصاد الاجتماعي والتضامني، أنشأت الحكومة نظاما للمقاول الذاتي يهدف محاربة القطاع غير المهيكل وتشجيع الشباب على مزاولة أنشطة مهنية بكل استقلالية. وهي صيغة مقاولاتية اختيارية تمتاز بالتبسيط واليسر على مستوى الإجراءات وإمكانية اللجوء إلى التسهيلات المالية، والأهم هو نظامها الضريبي التحفيزي[5].

---

[1]- القانون رقم 112.12 المتعلق بالتعاونيات الصادر بالجريدة الرسمية عدد 6318 بتاريخ 18 ديسمبر 2014، ص 848.

[2]- القانون رقم 74.16 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.17.25 بتاريخ 17 من ذي القعدة 1438 (10 غشت 2017)، الجريدة الرسمية عدد 6597 بتاريخ 28 ذو القعدة 1438 (21 أغسطس 2017)، ص 4569.

[3]- وهو ما يعرف بقضية تعاونية الحليب كوباك (جودة).

[4]- المادة 2 الفقرة 3 من المدونة العامة للضرائب.

[5]- أحدثه الظهير الشريف رقم 1.15.06 بتاريخ 19 فبراير 2015 الصادر بتنفيذه القانون رقم 13.114 المنشور بالجريدة الرسمية ر عدد 6344 بتاريخ 12 مارس 2015.

وهكذا يستفيد المقاول الذاتي من امتيازات ضريبية متعددة، فعلى مستوى الضريبة على الدخل تتحدد في سعر0.5 على رقم الأعمال المحصل عليه الذي لا يتجاوز 500000 درهم فيما يتعلق بالأنشطة التجارية والصناعية والحرفية، و1 في المائة على رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 200000 درهم في ما يتعلق بمقدمي الخدمات[1]. ويعفى من الضريبة على القيمة المضافة بحكم رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 500000 درهم، كما يعفى من الرسم المهني إعفاء كليا ولمدة خمس سنوات تبتدئ من سنة الشروع في مزاولة النشاط.

وما يلاحظ على التحفيزات الضريبية لهذا القطاع من النشاط هو ضعفه، حيث لم تتجاوز النفقات الضريبية التي تهدف إلى النهوض بالاقتصاد الاجتماعي خلال سنة 119،2017 مليون درهم و125 مليون درهم سنة 2018، كما أن نظام المقاول الذاتي يبقى نسخة لبرامج سابقة باءت بالفشل[2] كانت تروم تحقيق نفس الأهداف، على اعتبار أن معيقات انخراط الشباب في التشغيل الذاتي لا ترجع للمعطى الضريبي بل تعزي بالأساس إلى صعوبة الولوج إلى التمويل والعقار والافتقاد إلى التأهيل في المهن والحرف ذات القيمة المضافة العالية والتي لا تخضع للتقلبات المستمرة للسوق الداخلي والخارجي.

كل هذا يقتضي وضع نظام قانوني وضريبي خاص بمقاولة الاقتصاد الاجتماعي والتضامني تهم جميع الأنشطة الاقتصادية بدون استثناء، ليس بهدف تأطير هذا النشاط بل من أجل جعله آلية لإدماج القطاع غير المهيكل وتطوير التشغيل الذاتي للشباب والنساء ودعم التنمية المجالية.

وفي نفس اتجاه الإنصاف والعدالة الضريبية، تفتقد المنظومة الضريبية لآليات تدخلية على مستوى العدالة المجالية والعدالة البين جيلية؛ فالدولة مسؤولة عن توفير الأرضية الدنيا، لدخول مختلف المناطق والجهات حلقة المنافسة، بحظوظ لا تتفاوت كثيرا إن لم تكن متساوية. حيث يلاحظ غياب أي اهتمام بالعدالة المجالية على مستوى التدخل

[1]- هذا التعديل جاء مع قانون مالية 2019، بعدما كانت النسبة هي 1 في المائة بالنسبة للفئة الأولى و2 في المائة للفئة الثانية.
[2]- كبرنامج مقاولتي الذي أنشأته حكومة عباس الفاسي سنة 2006.

الضريبي، فالنفقات الضريبية الرامية إلى تنمية المناطق المحرومة تبقى هزيلة جدا حيث لا تتجاوز 94 مليون درهم سنة 2018 بعدما كانت في حدود 154 مليون درهم سنة 2017. كما أنه لا توجد تفضيلات جهوية وترابية بخصوص الضريبة على الدخل أو الشركات، بل إن إنشاء المناطق الحرة والتي تعتبر أعشاشا ضريبية لا تقوم على اعتبارات الاختلالات المجالية بل لاعتبارات معاكسة، أي أنها تنشأ بالأماكن التي تتمتع ببنيات تحتية وبتنمية مرتفعة[1].

ونجد في التجارب الدولية أمثلة متعددة من هذه السياسات الإرادية حتى في الدول الأكثر ليبرالية. ففي ألمانيا الفيدرالية مثلا لا يخضع نفس الدخل السنوي في مقاطعتين يختلف مستوى تقدمهما إلى نفس الضريبة؛ بل يكون مستوى هذه الضريبة أدنى في المقاطعة الأقل نموا وذلك لتشجيع الاستقرار في هذه المقاطعات، وفي اسبانيا الفدرالية أيضا نجد أن الضريبة على القيمة المضافة المجمعة في اسبانيا يقع إعادة توزيع جزء هام، في حدود 7 في المائة من المحصول الإجمالي على المقاطعات حسب معايير تأخذ بعين الاعتبار الفوارق الجهوية فتتمتع المقاطعات الأقل نموا بحظ أكبر من غيرها بالرغم من أن مساهمتها في المحصول الإجمالي كان أقل من نظيراتها. ويدل هذا على أن للدولة وللسياسات العمومية دور هام في تقليص الفوارق بين الجهات وهذا دون الأخذ بعين الاعتبار وجوب تركيز بنية أساسية كفيلة بالحد من ظاهرة النزوح والتصحر الاقتصادي للجهات المهمشة. كما نجد أن دولا عديدة ومن أجل تشجيع العمل والاستقرار بالمناطق النائية خصوصا لموظفي القطاعات الاجتماعية، تخصم مبالغ مهمة من الضريبة على الدخل.

وأما عن التضامن بين الأجيال فهو يكمن في الإجابة عن سؤال واضح: هل ستجد الأجيال القادمة المغرب في وضع على الأقل معادل للوضع الذي تلقى فيه هذا الجيل البلاد من الجيل السابق؟ يصعب في العديد من الحالات الرد إيجابيا عن هذا السؤال. كيف يمكن ذلك والمغرب يستهلك سنويا ملايين الأطنان من الماء في فلاحات ذات مردودية

[1]- جاءت المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات بمقترح تعميم هذه المناطق بمراكز الجهات الاثنتي عشر، وهذا ما تم تبنيه من خلال قانون مالية السنة ل2020.

ضعيفة، في حين أن قرى ومداشر مازالت تئن تحت وطأة العطش، وفي حين أن خبراء المناخ يعتبرون المنطقة المتوسطية الأكثر تضررا من التغيرات المناخية والمغرب من أهمها، وهو ما يهدد أمن البلاد المائي، ناهيك عن الآلاف من الهكتارات من الأراضي الزراعية الخصبة التي يزحف عليها في البناء والعمران، كما أن إدارة الدين الخارجي تفضي منذ سنوات إلى نفس التبذير الذي عرف بعيد الاستقلال، إذ أن الاقتراض أصبح بهدف تمويل الاستهلاك وتغطية نفقات الدين وليس لخلق الثروات رغم ما توضحه المؤشرات الميزانياتية في التقارير الرسمية، وكل ذلك على حساب الأجيال القادمة فالدين ما هو إلا ضرائب للأجيال المقبلة.

خاتمة الفصل الثاني

إن البحث في إشكاليات العدالة الاجتماعية والتماسك الاجتماعي في علاقتهما بالإصلاح الضريبي بالمغرب، عبر: إبراز الوظيفة الاجتماعية للضريبة ودواع إصلاح الضريبة من منطلق اجتماعي، إلى جانب تحليل الخطوط العريضة للإصلاح الضريبي ذات الأهداف الاجتماعية سواء من خلال الآلية التصاعدية أو عبر الضريبة الاجتماعية النوعية، مكننا من مجموعة من الخلاصات؛ والملاحظات.

فواقع تدهور المؤشرات الاجتماعية على أكثر من صعيد، يعزى إلى غياب نموذج اجتماعي واضح المعالم، تكون آلياته التوزيعية فعالة، وتسهم في تقليص الفوارق، ومجابهة التشوهات الاجتماعية التي تزيد من هشاشة البنيان الاجتماعي. فمنذ المبادرة الوطنية للتنمية البشرية والبرامج الاجتماعية التي تلته كبرنامج المساعدة الطبية RAMED وإصلاح صندوق المقاصة، وصناديق التقاعد، والمغرب يعرف تفاقما لأوضاعه الاجتماعية بالموازاة، أيضا مع تراجع خدمات الدولة على مستوى القطاعات الاجتماعية والمتمثلة أساسا في الصحة والتعليم وسياسات الدعم، في حين أنه على المستوى الضريبي ارتفع ضغط الاقتطاعات الإجبارية على الطبقات الوسطى نظرا لغياب تناسق برامج الحماية الاجتماعية والسياسة الضريبية، وهو ما جعل أغلب الأسر تنفق معظم دخولها على حاجياتها من هذه المرافق.

أمام هذا الواقع، حاولت المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات إبداء بعض الحلول الضريبية لمواجهة هذه التحديات الاجتماعية من خلال نظام عادل ومنصف، إلا أن تحليل المقتضيات الضريبية الجديدة لما بعد المناظرة يبين استمرار محدودية النظام الضريبي المغربي على هذا المستوى :

فغياب مطلب التصاعدية وأهميته في إعادة توزيع الثروات وتقليص الفوارق، جعل الحديث عن تخفيف العبء الضريبي مقترن بالضريبة على الشركات وليس بالضريبة على الدخل، أو الضريبة على القيمة المضافة. وهكذا تمثل ضعف التصاعدية على

مستوى الضريبة على الدخل في هيمنة الأجراء على مداخيل الضريبة على الدخل مقابل المهنيين، وهيمنة الاستقطاع من المنبع عوض الأداء التلقائي، إلى جانب لا تناسب معدلات التضريب وشرائح الدخول في تحقيق هدف إعادة التوزيع. وهذا ما يجعل الضريبة على الدخل تتحمل عبئها أكثر، الطبقات الوسطى والفقيرة.

في حين تتجلى عدم تصاعدية الضريبة على القيمة المضافة في الاتجاه نحو تقليص المعدلات إلى معدلين وهو ما يجعلها ضريبة أكثر إجحافا للطبقات الواسعة من المستهلكين الأكثر فقرا وحاجة، كما تتجلى لا تصاعدية هذه الضريبة في غياب تضريب السلع والخدمات من منطلق المقابلة بين السلع والخدمات الكمالية والخدمات والسلع الحيوية والضرورية، كالمواد الأساسية والتطبيب، والاكتفاء بتقليص معدلات ضريبية لبعض السلع والخدمات المحدودة (الدقيق أساسا) رغم أنها تدخل في نفس الخانة، إضافة إلى غياب تضريب السلع و الخدمات من منطلق المقابلة بين ما يجب التشجيع على استهلاكه (كالسلع والخدمات الصديقة للبيئة أو المتعلقة بالمجال الفني والرياضي والتثقيفي والتعليمي) وما لا يجب التشجيع على استهلاكه (كالسلع المضرة بالصحة الخاصة والعامة والأنشطة والخدمات الملوثة) وينطبق الأمر على السلع المستوردة كما المنتجة محليا.

كما تتجلى محدودية النظام الضريبي بالمغرب في مواجهة المتطلبات الاجتماعية المتزايدة، من خلال الضرائب الاجتماعية النوعية أو ضرائب التضامن، كالمساهمة الاجتماعية على التضامن وزائد القيمة العقارية، في ظل غياب تضريب الثروة بشقيها الثروات الكبرى أو التركات. إلى جانب ضعف ومحدودية النفقات الضريبية ذات الطابع الاجتماعي والتي تعاني من مظاهر اللاعقلنة واللاحكامة، حيث كثرة التعقيدات البيروقراطية والتقنية للاستفادة من هذه الإعفاءات إضافة إلى أن جزء مهم منها يذهب إلى الفئات غير المعنية بها خصوصا في مجال العقار. ناهيك عن غياب مطلب العدالة المجالية والبين جيلية.

خاتمة القسم الثاني

إن الضريبة اليوم أصبحت ملتقى مجموع السياسات العمومية باعتبارها الآلية المحورية لتمويل هذه السياسات، وكذا من خلال الأهداف التي أصبحت تحاول الضريبة الإجابة عنها، فلا يوجد مجال مجتمعي لا تتدخل فيه الضريبة؛ من تحفيز الشركات الناشئة، إلى جلب الاستثمارات الأجنبية الكبرى، ومن محاربة الفقر المدقع، إلى تقليص انبعاثات الغازات الدفيئة.

وبتتبع مكونات التدخلية الضريبية الاقتصادية والاجتماعية من خلال الإصلاح الضريبي بالمغرب، يتضح حجم التحديات والهوة بين إمكانيات النظام الضريبي المغربي، ومتطلبات تعزيز بناء النموذج التنموي المغربي من خلال مستوياته الإنتاجية والاجتماعية والمؤسساتية والبيئية. فكثيرة هي الأولويات التنموية التي يجب أن ينخرط فيها المغرب، بداية بالدفع بعجلة النمو الاقتصادي والرفع من استقلاليته وتمنيعه من التقلبات الاقتصادية والمالية الظرفية، وجلب الاستثمارات الأجنبية، ومواجهة تحديات المنافسة الضريبية المتزايدة، من أجل خلق تنمية اقتصادية مندمجة ومدمجة تمكن من تقليص الفقر والتفاوتات الاجتماعية وخلق فرص الشغل، وتمكن أيضا من إدرار موارد ضريبية قارة قادرة على تمويل السياسات والأوراش العمومية المفتوحة؛ من تجويد الخدمات العمومية، إلى تغطية صحية شاملة ومعممة، وتعليم ذي جودة وسكن لائق، عبر تعزيز الحكامة و الجهوية والدفع بهما إلى الأمام.

إن المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات ورغم تأكيدها على مبدأ النجاعة من خلال تدعيم النظام الضريبي لتنافسية النسيج الاقتصادي في توصياتها حول الإصلاح، لم تسهم في تحقيق هذا المبتغى، فرغم الإصلاح الذي عرفته الضريبة على الشركات والتقليص في معدلاتها لم تفلح في خلق جاذبية أو تحول على هذا المستوى، كما أن الضريبة على القيمة المضافة ورغم الإصلاحات المهمة التي عرفتها مازالت هناك أوراش مهمة لم تكتمل، حيث أن موارد هذه الضريبة تستخلصها شركات معدودة في حين

تبقى أنشطة وقطاعات إنتاجية خارج هذه المساهمة. ويبقى أهم مظاهر ضعف الإصلاح في الإجابة عن مبدأ النجاعة الاقتصادية مجال النفقات الضريبية التي تعاني من غياب الحكامة والهذر بل لا جدوى كثير من الاستثناءات الضريبية.

في حين أنه على مستوى العدالة الاجتماعية، لم تسهم مقتضيات الإصلاح في تحقيق مبدأ الإنصاف الضريبي ولا في إعادة توزيع الثروة وتقليص التفاوتات الاجتماعية أو المجالية، نظرا لمجموعة من الحدود التي يعاني منها النظام الضريبي؛ فضعف تصاعدية الضرائب، والثقل المتزايد الذي تتحمله طبقة معينة من السكان انطلاقا من فئات المأجورين إلى الطبقات الواسعة من السكان من محدودي الدخل، من خلال الرفع من الضريبة على الاستهلاك الواسع، والتي تتزايد معدلاتها وكذا نصيبها من الموارد الضريبية. في حين أن الأجر مازال محط ضغط متتال من أجل تقليص عجز الميزانية خصوصا بالقطاع العمومي، بل إن الضريبة أصبحت تشمل حتى المتقاعدين، إضافة إلى تزايد الاقتطاعات الاجتماعية الأخرى كمساهمات التقاعد و الضمان الاجتماعي أو التغطية الصحية، إلى جانب المساهمات الفئوية للتعاضد أو الأعمال الاجتماعية.

خاتمـــــة:

إن محاولة تقييم الإصلاح الضريبي بالمغرب والذي تشكل المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات المنعقدة سنة 2013 إطاره المرجعي، عبر توصياتها التي تم تنزيلها تدريجيا من خلال القوانين المالية السنوية منذ 2014، يسجل على النظام الضريبي وعلى الرغم من إحراز بعض التقدم، أن هذا الإصلاح لم يجب عن الأهداف والتحديات الجوهرية الملقاة على الضريبة بالمغرب، حيث لم يغير بشكل جوهري لا البنية الاقتصادية والإنتاجية كما لم تكن له الانعكاسات الاجتماعية المأمولة.

وبمقابلة نتائج هذا البحث بالفرضيات المطروحة منذ البداية تتأكد صحة الفرضية الأولى التي تقوم على أن الإصلاح الضريبي بالمغرب وفي ظل الأوضاع المالية والاقتصادية والاجتماعية الصعبة التي يمر بها المغرب، كان الهدف التمويلي القائم على الحفاظ على التوازنات المالية للدولة وفق توصيات وإملاءات الشركاء الماليين والاقتصاديين الدوليين، ووفق توافقات غير مؤسساتية مع الفاعلين الداخليين الأكثر تأثيرا في صياغة القرار، من لوبيات اقتصادية وتجمعات مهنية، وهو ما ساهم في استمرار تأزم الوضعية الاجتماعية، وكذا الاقتصادية للبلاد.

في حين لم تتحقق الفرضية الثانية التي تقوم على استقلالية القرار الضريبي والصياغة الواضحة لأهداف الإصلاح، من خلال محاولة إقامة التوازن بين أهداف الحفاظ على التوازنات المالية للدولة، ومتطلبات التنمية الشاملة، القائمة على تقديم خدمات اجتماعية تضمن الحد الأدنى من العيش الكريم، دون التفريط في تنافسية الاقتصاد المغربي وقدرته على جلب الاستثمار، وإنتاج الثروة وفرص الشغل.

وبمحاولة وضع مكانة وتوجه الإصلاح الضريبي المغربي ضمن التوجهين البارزين للإصلاح الضريبي حسب منظري الاقتصاد السياسي أو خبراء المالية العامة اليوم، فإنه ينتمي أكثر للتوجه الذي يتبنى مطلب النجاعة الاقتصادية عبر تقليص معدلات الضريبة في اتجاه الضريبة الموحدة، وليس ضمن خانة التوجه الذي يتبنى مطلب العدالة

الاجتماعية عبر الضريبة التصاعدية. في حين أنه على مستوى الواقعي لم تسهم هذه التوجهات لا في بناء نظام ضريبي قوي ومستقر قادر على مواكبة تحديات التنافسية الضريبية الدولية وجلب الاستثمارات الخارجية وتدعيم النجاعة الاقتصادية، ولا في بناء مجتمع متضامن عبر الإنصاف والعدالة الضريبية؛ مجتمع تتقلص فيه الفوارق والتفاوتات الاجتماعية والمجالية.

والواقع أن النظام الضريبي المغربي الحالي، لا يخرج عن نتاج ما تعرفه مجتمعات واقتصاديات القرن الواحد والعشرين من تحولات نوعية كبرى على المستوى المؤسساتي والاجتماعي والاقتصادي والثقافي والبيئي. حيث تتطور هذه التحولات في ظل نماذج للتنمية تشهد تفككا متسارعا، استنفدت بفعله إمكاناتها في تحقيق التوازنات الكبرى على أكثر من صعيد. لذا بات التفكير يتجه حاليا نحو وضع جيل جديد من نماذج للنمو وأشكال بديلة للتنمية[1]، تكون الموجه لأي إصلاح خصوصا الذي يهم صلب السياسات العمومية كالإصلاح الضريبي، ولعل هذا ما دفع بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي إلى جعل التفكير في الإصلاح الضريبي، كدعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد[2]، والذي كان قد دعا الملك إلى مراجعته سابقا في خطاب العرش لسنة 2018.

وهذا ما تلقفته أيضا السلطة الحكومية من خلال وزارتها في المالية وجهازها الإداري المكلف بالضرائب من خلال إقامة مناظرة وطنية ثالثة حول الجبايات أيام 3 و 4 ماي من سنة 2019 بالصخيرات، تكون مخرجاتها موضوع قانون إطار حول الإصلاح الضريبي[3].

إن تقييم النظام الضريبي المغربي الحالي يكشف استمرار مظاهر المحدودية والضعف على أكبر من واجهة، والتي تمنعه من تحقيق أهدافه الأساسية، كتحفيز الاستثمار، والرفع من تنمية الاقتصاد المغربي بما يحسن من قدراته على مواجهة تحديات

[1]- إدريس الكراوي، التنمية ، نهاية نموذج؟ ط.1، 2018، المركز الثقافي للكتاب، الدار البيضاء، ص7.
[2]- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، إحالة ذاتية رقم 39 /2019.
[3]- المذكرة التأطيرية للمناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، المديرية العامة للضرائب.

الاندماج الاجتماعي، والتنمية المستدامة، وإعادة توزيع أمثل لمخرجات عملية الإنتاج، لتحقيق العدالة والتماسك الاجتماعيين.

فالتطور الهائل على مستوى علوم التدبير الحاصل من خلال تفاعل مجموعة من المقاربات المنهجية والعلوم، كعلوم الإحصاء والاقتصاد القياسي وحتى علم النفس السلوكي إلى جانب الإمكانات التي أصبحت تتيحها منصات المعطيات الضخمة BIG « DATA » من معطيات ومعلومات (والتي كانت إلى وقت قريب صعبة الولوج)، مكن من نمذجة مجموعة من الإشكالات الاجتماعية والاقتصادية والمالية المستعصية على شكل خوارزميات، ولعل حقل المالية العمومية أهمها، حيث أصبح خبراء المالية اليوم قادرون على التنبؤ بالمعطيات الماكرو اقتصادية والمالية للدولة بشكل جد دقيق، وهو ما عليه الحال أيضا على المستوى الضريبي، فتقليص معدل ضريبة معينة لنقطة واحدة أو توسيع وعائها لنشاط معين، يوضح بجلاء لدى صناع القرار الضريبي تأثيراته على حساب رصيد الميزانية أو تقليص الفقر أو جلب الاستثمار أو حتى بالتأثير في النمو الاقتصادي زيادة أو نقصانا، وهو ما ساهم في ظهور وتطور نظرية الضريبة المثلى.

لكن الواقع دائما ما يطرح إشكالات متعددة؛ فهذه الإمكانيات العلمية المتاحة غالبا ما تستخدم من أجل تبرير خيارات سياسية ذات أهداف مختلفة عن الخيارات العقلية والبيروقراطية ذات الأهمية المجتمعية.

لذا فإن الإصلاح الضريبي لما بعد المناظرة الثالثة، لا يجب أن يكون فقط محور النموذج التنموي الجديد، بمكوناته المؤسساتية والاجتماعية والاقتصادية والبيئية، بل أيضا التجسيد الحقيقي للتغيرات السياسية والدستورية التي عرفها المغرب مع الهبة الربيعية المغربية بداية سنة 2011؛ فمطلبا العدالة الاجتماعية والكرامة لا يمكن فصلهما عن مطلب توسيع المشاركة الشعبية في اتخاذ القرار العمومي من خلال شعار الملكية البرلمانية والذي تم التنصيص عليه دستوريا.

فالمدخل لأي إصلاح ضريبي يجب أن يكون سياسيا ومؤسساتيا محضا، فالضريبة دائما ما كان دورها محوريا في استقرار الأنظمة السياسية أو زوالها من خلال مبدأ القبول الضريبي. كما كان القبول الضريبي دائما مرتبطا بالديمقراطية القوية التي يدرك فيها الناخبون أهمية العقد الاجتماعي، وضرورة المساهمة الضريبية لأن الخدمات العامة التي يتم الحصول عليها لديها أفضل جودة، في حين أن أداء الضرائب بالدولة الاستبدادية والتسلطية لا يكون نتيجة قبول العقد الاجتماعي بل نتيجة فرض وإلزام على المواطنين. وبالتالي فنجاح أي إصلاح بحجم الإصلاح الضريبي يجب أن يكون موضوع رؤية سياسية واضحة قائمة على إشراك الجميع أفرادا وجماعات، مواطنين ومؤسسات في مسلسل صناعة القرار الضريبي انطلاقا من صياغته إلى تنفيذه، فتقييمه ومراقبته.

كما أن الإصلاح لكي يكون واضحا من حيث أسسه ومبادئه، ومن حيث آلياته وطرق تطبيقه، يجب أن يكون موضوع إرادة سياسية للإجابة عن إكراهات متنوعة، وهكذا فإن محاولة إشراك الجميع تسهم في تعقيد مخرجات القرار الضريبي وبالتالي في تفاقمه أكثر، نظرا لتعدد عقلانيات وأهداف المتدخلين، لذا فإن المخول لاتخاذ قرار ضريبي ذي أهداف واضحة ومن منطلق عقلاني محض، هو الفاعل السياسي الرسمي، لما يحمله من مشروعية انتخابية وتمثيلية. فإذا كانت أحقية الحكومة والإدارة في صياغة القانون الضريبي أصبحت من المسلمات مع الشرعيات المتعددة التي تملكانها، فإن هذا لا يمنع دور المؤسسات التمثيلية والوسيطة المحوري في الدفع بالقبول الضريبي إلى مستوياته العليا.

وهكذا يجب إعادة صياغة مبدأ القبول الضريبي ومن ثم شرعية الاقتطاع الضريبي من خلال تعزيز دور البرلمان في إطار صلاحياته الأصيلة والأصلية في المجال المالي عبر وضع الخطوط العريضة للسياسات الضريبية والمالية، والدفع بالمجتمع المدني في إطار الديمقراطية التشاركية بالمساهمة الفعلية والفاعلة في مسطرة التشريع الضريبي خصوصا في مراحلها الأولى، إلى جانب مؤسسات الحكامة المنصوص عليها بالدستور والتي تبقى تقاريرها ودراساتها دون أي اثر في غياب مؤسسة حكامة ذات صلاحيات

مهمة في مجال إبداء الرأي الضريبي وتفسير وتقييم أثر السياسات الضريبية كما هو معمول به في تجارب مقارنة كمجلس الاقتطاعات الإجبارية بفرنسا؛ وهو ما يقتضي وضع مجلس شبيه لهذا الأخير يضم خيرة الأطر القانونية والاقتصادية والاجتماعية والتقنية المتمرسين في قطاعات القضاء الإداري والمالي ونخبة الجامعة المتخصصين في القانون الاجتماعي والضريبي إلى جانب خبراء الاقتصاد التطبيقي لدراسة أثر وجدوائية المقتضيات الضريبية على باقي المؤشرات الماكرو اقتصادية والاجتماعية.

أما على مستوى التنمية الاقتصادية فإن اعتبار الضريبة محور السياسات الاقتصادية وجلب الاستثمارات، مسألة محط نقاش، فإذا كان هذا الأمر واقعا ومطلبا ملحا بالدول الصناعية و المتقدمة، فإن الأمر يختلف في دولة كالمغرب، مازالت تبحث عن نموذجها التنموي بمكوناته السياسية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية، فالدول الصناعية استنفذت كل مؤهلاتها الاقتصادية من سوق استهلاكية وموارد طبيعية، ويد عاملة مساعدة بتكلفتها الاجتماعية على منافسة الاقتصاديات الصاعدة، وبالتالي فمطلب التقليص من الضغط الضريبي على قطاع الاستثمار والأعمال يجد مبرره. أما بالمغرب فهناك مؤهلات بشرية وطبيعية مهمة تتيح مساحات للعمل والتطوير من أجل جلب الاستثمار، كما أن مجالات مؤسساتية وسياسية مازالت تشكل العائق الأبرز للاستثمار في المغرب، وهذا ما عبرت عنه الكثير من أوساط الأعمال سواء الوطنية أو الخارجية.

فمناخ الأعمال والاستثمار بالمغرب يبقى رغم المؤشرات الايجابية يخضع لثقل المعطى السياسي والاجتماعي، والذي يبقى هشا، فتزايد التشدد الديني والحركات الاحتجاجية والتي أصبحت تعرف تحولا كميا ونوعيا[1]، إضافة إلى إكراهات مؤسساتية أخرى كشيوع الفساد في مؤسسات محورية كالإدارة والقضاء، في حين أن مؤسسات اقتصادية أخرى فاشلة بشهادة أعلى سلطة في البلاد كالمجالس الجهوية للاستثمار، وأخرى شبه صورية لا تأثير لوجودها من عدمه (ولعل أبرز مثال على ذلك تجميد دور مؤسسة حكامة مهمة وهي مجلس المنافسة لأكثر من أربع سنوات حيث لم يعين رئيس

[1]- لعل أبرز هذه التحولات ما عرفه المغرب شهر ماي من سنة 2018 عبر إعلان من خلال مواقع التواصل الاجتماعي لمقاطعة شعبية لثلاث فاعلين اقتصاديين كبدتهم خسائر مهمة.

جديد لها منذ تنزيل قانونها التنظيمي سنة 2014)، وهذا ما يدفع إلى أن الاستثمارات الأجنبية الكبرى غالبا ما تكون محط اتفاقات خاصة تناقش بالمجلس الوزاري الذي يرأسه الملك، والتي تخضع لضمانات لا تتيحها البنيات التنظيمية والقانونية ولا حتى القضائية[1]، لتشكل ما يسمى لدى البعض باقتصاد الاستثمارات الأجنبية المباشرة، اقتصاد لا يقوم على الثقة في المؤسسات بشكل كبير بل الثقة في دعم النظام السياسي، وهو ما هو عليه حال الاستثمارات الأجنبية المتعلقة بصناعة السيارات بطنجة والصناعة الأيرونيتكية بالدار البيضاء أو حتى على مستوى قطاع ترحيل الخدمات.

كل هذا جعل التدخلية الضريبية على المستوى الاقتصادي تنحو اتجاه سياسة الإعفاءات الضريبية، وهو ما جعل من النظام الضريبي عرضة لتعدد الأنظمة والقواعد والأسعار انطلاقا من مجموعة من المحددات كحجم المقاولة؛ من المقاول الذاتي إلى المقاولات العشر الأكثر ربحية، أو المسجلة بالبورصة؛ أو من القطاع الاقتصادي الأكثر أهمية في المنظومة الإنتاجية إلى الأنشطة الهامشية ذات التأثير والمساهمة الضعيفة؛ أو انطلاقا من المجال الترابي المنشأة به، أو حتى بتاريخ إنشائها. وهو ما جعلنا أمام طرق للغش والاحتيال من أجل الاستفادة من هذه الإعفاءات حسب طبيعة كل إعفاء، ويتضح هذا أكثر من خلال عدد المؤسسات الاقتصادية المنشأة والتي تعلن إفلاسها من أجل الاستفادة من التحفيزات الضريبية التي تروم إعفاء المقاولات خلال السنوات الخمس الأولى أو تخفيض أسعار الضريبة على الشركات في السنوات العشرين الموالية.

إن تضريب النسيج الاقتصادي وفق أهداف النموذج التنموي المأمول والذي يجب أن يكون ميثاق الاستثمار والقانون الإطار للإصلاح الضريبي أعمدته، والذي يجب أن يضع إطار مرجعيا للضريبة على الشركات وفق تصنيف لا يراعي حجم المقاولة بل وضعها ضمن النموذج التنموي؛ فاقتصاديا يجب التمييز بين أصناف عديدة من المقاولات، والتي تدخل في إطارها أيضا المقاولات العمومية؛ فهناك المقاولات التي يمكن تصنيفها تعمل في إطار الاحتكار، والمقاولة التي تعمل في إطار المجال الشبه محتكر والمقاولة التي تعمل

[1]- الكثير من الاستثمارات الأجنبية المهمة التي استوطنت المغرب كصناعة السيارات وصناعة أجزاء الطائرات جاءت عبر هذه الآلية

في إطار اقتصاد السوق. كما يجب التمييز بين المقاولات التي تعمل في إطار الاستثمارات التقليدية والمقاولات التي تعمل في إطار المجالات الواعدة ذات المخاطر أو التي تهدف إلى التشغيل أو التي تنشط في مجال الاقتصاد التضامني والاجتماعي.

وهكذا يجب أن يروم هدف تقليص المعدل الهامشي للضريبة على الشركات– تماشيا مع التوجه الدولي[1] ومتطلبات التنافسية الضريبية الدولية– المحدد حاليا في 31 في المائة، الإطار المقاولاتي المرجعي المتمثل في المقاولات التي تشتغل في إطار متحرر من أي قيود تنظيمية أو غيرها والتي تشتغل في مجالات اقتصادية تقليدية، إلى 27 في المائة لتقترب من بعض المعدلات المقارنة والتي تصل إلى أقل من 25 في المائة بتركيا ومصر و25 بالمائة بإسبانيا والشيلي؛ في حين أن المؤسسات الاقتصادية العمومية والشبه عمومية والشركات التي تشتغل في إطار الاحتكار يجب أن تضرب بالسعر الأعلى والذي يجب أن يصل إلى 35 في المائة، والمقاولات التي تشتغل في مجال شبه محتكر تنظيميا أو بحكم الواقع والتي لا تتعدى أصابع اليد كشركات الاتصالات، نسبة 31 في المائة، في حين أن الشركات التي تشتغل في ميادين واعدة كالاقتصاد الرقمي أو قطاع البيئة من طاقات بديلة أو تدوير النفايات، إلى جانب المقاولات التي تنشط في مجالات الصحة والتعليم والمجالات الثقافية، وقطاعات الاقتصاد الاجتماعي والتضامني والتي يجب إدماج الاقتصاد المعيشي وغير المهيكل عبرها، والتي يجب أن تضرب بمعدلين 20 و 10 في المائة حسب رقم الأعمال السنوي المحقق.

أما على المستوى الاجتماعي فللضريبة فضاءات شاسعة للتدخل، لكنها تبقى مرتبطة بالسياسات الاجتماعية في شموليتها بل بالنموذج الاجتماعي الذي يطمح المغرب تحقيقه، فحينما تكون الفوارق الأولية مهمة لا يمكن للضريبة لوحدها أن تقوم بدور تقليص هذه الفوارق.

[1]- انتقل هذا المعدل من 28.6 بالمائة كمعدل دولي سنة 2000 ليصل إلى 21.4 سنة 2018، و بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من 34 إلى 27 وبإفريقيا من 32 إلى 24؛ إحصائيات منشورة بالموقع الالكتروني لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، تصفحت بتاريخ 2019/03/01: 10:24:25:
-https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/statistiques-de-l-impot-sur-les-societes-premiere-edition.pdf

وهكذا على المستوى الاجتماعي يجب أن تلعب الضريبة دورا محوريا إلى جانب السياسات الاجتماعية المتمثلة في سياسات التغطية والحماية الاجتماعية إلى جانب سياسات الدعم المباشر. فإذا كانت السياسات الاجتماعية والتي نص عليها الدستور في فصله 31، تساهم بشكل يضمن مساواة جميع المواطنين في الاستفادة من الخدمات التي تتيحها والتي تهم التعليم والصحة والسكن اللائق وفرص الشغل..، فإن الآلية التصاعدية للضريبة تتيح إمكانات مهمة لتقليص الفوارق بين الدخول وهذا ما أكدته الكثير من التجارب كالدول الاسكندنافية وحتى فرنسا التي نستقي من نظامها السوسيو–ضريبي معظم مبادئه.

وإذا كان الواقع الاجتماعي والاقتصادي للمغرب مختلف عن فرنسا ولا يسمح بهذا الدور في إعادة التوزيع، إلا أن الواقع المغربي وإن كان مختلفا إلا أنه يبرز الكثير من المؤشرات السلبية والتي تتفاقم؛ فالفوارق بين الأغنى والأفقر تزداد اتساعا أكثر مما هو عليه حال الدول المتقدمة، كما أن رقعة الفقر المتعدد الأبعاد تزداد نظرا لتراجع دور الدولة التدخلي في القطاعات الاجتماعية وأساسا الصحة والتعليم، وبالموازاة مع ذلك تزداد التفاوتات المجالية أيضا، فالجهات الثلاث المنتشرة على خط القطار الفائق السرعة وهي جهات الدار البيضاء سطات، وجهة الرباط القنيطرة وجهة طنجة تطوان الحسيمة، تتربع على ثلثي الاستثمارات وثلثي الناتج الداخلي الخام، والمؤشرات تؤكد استمرار هذه الهيمنة. هذا في ظل مظاهر الثراء الفاحش والاستهلاك الباذخ التي تثير حنق ملايين الفقراء والطبقة المتوسطة، التي تزداد تقلصا بحكم سياسات الأجور إلى جانب النظام الضريبي، وهو ما يهدد التماسك الاجتماعي ويضرب صلب الاستقرار الاجتماعي.

إن توجه النظام الضريبي المغربي، وعلى شاكلة مختلف الأنظمة الضريبية المعاصرة نحو دور أكبر للضرائب غير المباشرة، وبالأساس نحو ضرائب الاستهلاك والتي تمتاز بطابعها التناسبي على عكس الضرائب المباشرة، يجعل الآلية التصاعدية ضعيفة الفعالية في التقليص من الفوارق وإعادة توزيع الدخول، وهو ما يحتم على الإصلاح الضريبي الحالي إضافة إلى مراجعة الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل في اتجاه تقليص الضغط على الطبقات الوسطى والفقيرة، الانخراط بشكل أكبر في تفعيل

التمايزات الاجتماعية على مستوى ضرائب الاستهلاك، من خلال التمييز بين الاستهلاك الواسع الذي يهم عموم المواطنات والمواطنين، والاستهلاك المحدود، بين الاستهلاك الأساسي والاستهلاك الكمالي، بين المواد ذات الأهمية في بناء مواطن ومجتمع سليم والمواد ذات الآثار السلبية على البيئة وصحة المواطنين الجسدية والنفسية. وهذا ما يقتضي عدم الانجرار نحو تقليص المعدلات إلى معدلين في أفق ضريبة موحدة، بل وضع معدلين متقابلين الأعلى بالنسبة للسلع الكمالية والباذخة والتي يمكن أن تصل إلى 30 في المائة، والأدنى والمتمثلة في معدل صفري بالنسبة للسلع ذات الحساسية الاجتماعية المهمة كالمواد الأساسية والمواد والسلع الطبية والصيدلانية التي تهم الأمراض المستعصية أو المزمنة أو الأشخاص في وضعية إعاقة، إلى جانب المعدلين الوسيطين 10 و 20 في المائة.

وفي الختام لا يمكن إلا مجاراة الحائز جائزة نوبل في الاقتصاد "هنري ستاردينياك" بأن الإصلاح الضريبي ليس بالأمر الهين ولا السهل[1]، لكنه ليس بالمستحيل طبعا بحضور الإرادة السياسية الوطنية التي تتجاوز الحساسيات المختلفة الأيديولوجية الثقافية والفئوية الاجتماعية.

[1] -Henri Sterdyniak. L'introuvable reforme fiscale. Lettre de l'OFCE ,n° 249,2004,p 8. <hal-01020101>

لائحـــة المراجـــع

أولا: باللغة العربية

❖ كتب ومؤلفات:

- **إدريس الكراوي**، التنمية، نهاية نموذج؟ المركز الثقافي للكتاب، الدار البيضاء، ط.1، 2018.
- **الطيب بياض**، المخزن والضريبة والاستعمار/ضريبة الترتيب 1880م-1915م، إفريقيا الشرق، الدار البيضاء، 2010.
- **أمارتيا صن**، فكرة العدالة، ترجمة مازن جندلي، الدار العربية للعلوم، ط1، 2010.
- **أولريش شيفر**، انهيار الرأسمالية، ترجمة عدنان عباس علي، سلسلة عالم المعرفة، عدد 371، يناير 2010، الكويت.
- **أرنست فولف**، صندوق النقد الدولي، قوة عظمى في الساحة العالمية، ترجمة عدنان عباس علي، عالم المعرفة، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، 435، أبريل 2016.
- **جون راولز**، العدالة كإنصاف، ترجمة حيدر الحاج إسماعيل، الطبعة الأولى، المنظمة العربية للترجمة، بيروت، 2009.
- **حميد النهري**، النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية في المغرب، طنجة، ط.1، ماي 2016.
- **حسن عواضة**، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1987.
- **يونس أحمد البطريق**، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية 1985.

- **يحيى عبد الغني أبو الفتوح**، الجوانب الاقتصادية والمالية في الميزانية العامة للدولة، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الرياض، 2014.
- **منصور عسو**، قانون الميزانية العامة، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، الطبعة الاولى، 2005.
- **محمد الرضواني**، علم الاجتماع القانوني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، الطبعة الأولى، 2007.
- **محمد جمال ذنيبات**، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، عمان، ط1، 2003.
- **محمد شكيري**، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دراسات ومؤلفات، عدد49، 2003.
- **محمد شكيري**، التشريع الضريبي المغربي، الجزء الثاني، ط1، 1997-1998.
- **محمد شيكر**، الاقتصاد المغربي، السياق العام والوضعية والآفاق، دار النشر والتوزيع حنظلة، 2015.
- **مصطفى الكثيري**، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزياني، عبد الرحمان الشاوي، خالد عليوة، مصطفى الكثيري، 1985.
- **نجيب جيري**، تنزيل الدستور المالي بالمغرب بين ضرورة الإصلاح ورهان الحكامة المالية، مساهمة في النقاش العمومي حول إصلاح القانون التنظيمي للمالية، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة الدراسات والأبحاث، الإصدار 6-2013، يونيو 2013.
- **سعيد جفري**، تدبير المالية العمومية بالمغرب، مطبعة أوماكراف، الدار البيضاء، ط1،2009.

- **عبد الهادي بوطالب**، نصف قرن من السياسة، مطبعة النجاح الجديدة ، ط1، الدار البيضاء، 2001.
- **عبد الله العكوشي**، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب، انعكاساتها على الاقتصاد الوطني ودورها في التنمية، مطبعة الرسالة، الرباط، 2010.
- **عبد الله دمومات**، الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي: محاولة في التركيب، إفريقيا الشرق الدار البيضاء، ط 1، 1995.
- **عبد المنعم فوزي**، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، ط 1، 1994.
- **عبد السلام أديب**، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000، إفريقيا الشرق، ط1، 1998.
- **عزيز صميم**، التحفيزات الجبائية بالمغرب،السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 3، الطبعة 1، الرباط، 2013.
- **عمر صخري**، التحليل الاقتصادي الكلي(الاقتصاد الكلي)، ديوان المطبوعات الجامعية، 2000.
- **فؤاد مرسي**، التخلف والتنمية، بيروت دار الوحدة للطباعة والنشر، 1982.
- **صباح نعوش**؛ الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، الدار البيضاء، 1987.

❖ **<u>أطروحات ورسائل:</u>**

- **جواد العسري**، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق-أكدال، الرباط، الموسم الجامعي: 2000-2001.

- **جميلة دليمي**، الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب: مساهمة في رصد صيرورة صناعة القرار الضريبي منذ سنة 1956، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2004-2005.
- **زهير طاها**، أي موقع للسيادة في ظل التحولات الدولية الكبرى؟ أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط – أكدال، السنة الجامعية: 1998-1999.
- **يحيى وناس**، الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقا يد، تلمسان، 2007.
- **محمد سكلي**، التدبير المالي العمومي ومتطلبات الحكامة المالية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، الرباط، السنة الجامعية: 2011-2012.
- **عادل الخصاصي**، التشريع المالي المغربي بين متطلبات التنمية وتحديات العولمة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال– الرباط، الموسم الجامعي 2010–2011.
- **عادل فراج**، القرار العام وبلورة السياسة العامة: مقاربة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش،السنة الجامعية 2005–2006.
- **رشيد غازي**، السياسات الاقتصادية بالمغرب، دراسة حول سيرورة القرار العام الاقتصادي، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، مراكش، 2012.

- **توفيق الطاهري**، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال الرباط، السنة الجامعية 2008-2009.
- **خالد العسالي**، صناعة القرار الجبائي في المغرب، محاولة تقويم السياسات العامة، نموذج الامتيازات الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية ع ق ج أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2003- 2004.
- **محمد بلعوشي**، الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الصناعي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1989–1990.
- **رشيدة سيف الدين**، سؤال الإصلاح الضريبي بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، جامعة الحسن الأول، سطات، السنة الجامعية: 2012-2013.

❖ **مقـــالات:**

- **المصطفى منار**، واقع الأموال العمومية بين ضعف البرلمان وهيمنة الحكومة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 80، 2008.
- **أمين حسني**، مقدمات القانون الدولي للبيئة، مجلة السياسة الدولية، العدد 110، أكتوبر ، 1992.
- **زهير لخيار**، الآليات التقليدية لتدخل الدولة في الاقتصاد: من التنزيل الفوقي إلى التنزيل التشاركي، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 41/ 2015.
- **محمد صدوق**، إصلاح القانون التنظيمي للمالية العامة مدخل لإصلاح السياسات العمومية، مجلة دفاتر الحكامة، عدد 2، دجنبر 2015.

- **ميمون خراط**، قراءة في مشروع القانون التنظيمي للمالية، في إصلاح القانون التنظيمي للمالية، مجلة الحقوق، سلسلة الأعداد الخاصة، العدد 6، مارس 2013.
- **محمد شقير**، الدور السياسي لمستشاري الملك–التمثيل الشخصي لإرادة الملكية، جريدة الأيام، العدد، 19 من 11الى 17 يناير 2002.
- **محمد فرحي**، سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية،عدد 60، 2005.
- **محمد حيمود**، واقع متطلبات الإصلاح، قانون مالية 2011 نموذجا، المجلة المغربية للمالية العمومية، عدد2، 2011.
- **عبد الرفيع بوداز**، السلطات الجبائية للبرلمان في ظل هاجس الحفاظ على التوازنات المالية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد101، نونبر – دجنبر، 2011.
- **عبد اللطيف زغنون**، لقاء صحفي مع مجموع إيكوميديا، الصباح عدد 30 يناير 2015.
- **عبد الحميد عواد**، الإصلاح ألميزانياتي بالمغرب، مؤلف جماعي، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد21، دجنبر 2005.
- **عصام القرني**، السلطة المالية للبرلمان بين الثابت والمتغير على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مجلة دفاتر الحكامة، عدد 2، دجنبر 2015.
- **رمضان صديق محمد**، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، ديسمبر 2002، الكويت.

- **إيناس عبدالله**، اقتصاد المعرفة: أربعة محفزات خليجية لتطوير الاقتصاد الرقمي، الاثنين، 02 فبراير، 2015: https://futureuae.com/ar-AE/Mainpage/Item
- **جميل الصابوني**، الازدواج الضريبي، منشور بالموقع الالكتروني للموسوعة العربية: https://www.arab-ency.com تاريخ الزيارة 2017/01/12
- **مجلة المالية**، العدد 28، غشت 2015، منشور بالموقع الالكتروني لوزارة الاقتصاد والمالية المغربية.
- **مجلة إكونوميا** الصادرة عن المدرسة العليا للمناجمنت، عدد 16.
- مفهوم الاقتصاد التضامني، **موسوعة الجزيرة:** https://www.aljazeera.net/encyclopedia/economy/

❖ **ندوات وملتقيات علمية:**

- المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات 28-29 أبريل 2013، الصخيرات، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 36، 2013.
- رئيس المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، أحمد رضا الشامي، مداخلة خلال افتتاح أشغال المنتدى البرلماني الرابع للعدالة الاجتماعية الذي نظمه مجلس المستشارين المغربي، أيام 20 و 21 فبراير 2019.
- جمعية المؤسسة الدولية للمالية العمومية، المؤتمر الثاني عشر الدولي للمالية العمومية؛ "المالية العمومية والعدالة الاجتماعية" 21 -22 شتنبر 2018، الرباط.
- عمر الريسوني، مداخلة على هامش الدورة 12 للمناظرة الدولية للمالية العمومية المنظمة بالرباط من طرف وزارة الاقتصاد والمالية بشراكة مع جمعية المؤسسة الدولية للمالية العمومية، أيام 21 و 22 شتنبر 2018، حول موضوع "المالية العمومية والعدالة الاجتماعية"

- المنتدى الاقتصادي العالمي ، الثورة الصناعية الرابعة، (دافوس) سويسرا 2016.
- مداخلة على هامش المؤتمر الدولي المنضم من طرف جمعية المفتشية العامة للمالية بشراكة مع وزارة المالية حول "نموذج النمو من أجل ولوج المغرب لدائرة الدول الصاعدة" المنعقدة بالصخيرات بحر سنة 2017.

❖ **<u>نصوص قانونية:</u>**

- الدستور المغربي لسنة 2011 (ظهير شريف عدد1.11.91 بتاريخ 29 يوليوز 2011 بتنفيذ نص الدستور)
- القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 صادر في 14 شعبان 1436 (2 يونيو 2015)، ج.ر.ع. 6370 (18 يونيو 2015).
- القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية الصادر بمقتضى ظهير شريف رقم 1.98.138 بتاريخ 26 نوفمبر 1998.
- القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية كما وقع تغييره وتتميمه بالظهير الصادر في 19 ابريل 2000 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 00-14.
- ظهير الشريف رقم 1.63.326 الصادر في 21 جمادى الثانية 1383 (9 نونبر 1963) بشأن القانون التنظيمي للمالية.
- القانون رقم 3.83 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي والذي صدر الأمر بتنفيذه في 23 أبريل 1984.
- القوانين المالية السنوية: 2005، 2007، 2010، 2011، 2012، 2013، 2014، 2015، 2016، 2017، 2018، 2019.

- المدونة العامة للضرائب المحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006، المدونة العامة للضرائب نسخ: 2009، 2018، 2019، 2020، المحينة بموجب قوانين مالية السنة المطابقة لها.
- القانون رقم 17.89 الذي تحدث بموجبه ضريبة عامة على الدخل الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.116 الصادر في21 من ربيع الآخر 1410(21 نوفمبر 1989).
- قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006).
- القانون رقم 112.12 المتعلق بالتعاونيات الصادر بالجريدة الرسمية عدد 6318 بتاريخ 18 ديسمبر 2014.
- القانون رقم 74.16 المتعلق بالتعاونيات الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.17.25 بتاريخ 17 من ذي القعدة 1438 (10 غشت 2017)، الجريدة الرسمية عدد6597 بتاريخ 28 ذو القعدة 1438 (21 أغسطس 2017).
- القانون رقم 114.13 المتعلق بالمقاول الذاتي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.06 بتاريخ 19 فبراير 2015، الجريدة الرسمية عدد 6344 بتاريخ 12 مارس2015.
- القانون رقم 86.12 المتعلق بعقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.14.192 صادر في فاتح ربيع الأول 1436 (24 ديسمبر 2014) .

- ظهير15 نوفمبر 1958 المتعلق بتأسيس الجمعيات وظهير 10 ابريل 1973 المعدل والمتمم له.
- القانون رقم 103.12 المتعلق بمؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها، جريدة رسمية عدد 6328 بتاريخ22 يناير 2015 .
- قانون رقم 19.94 المتعلق بالمناطق الحرة للتصدير، الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.95.1 بتاريخ 26 يناير 1995، الجريدة الرسمية عدد 4293 بتاريخ 8 غشت 1995، الصفحة 289.
- القانون رقم 114.13 المتعلق بالمقاول الذاتي (منشور بالجريدة الرسمية بتاريخ 12 مارس 2015).
- مرسوم ملكي رقم 331.66 بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967).
- مرسوم رقم 2.15.426 صادر في 28 من رمضان 1436(15 يوليوز 2015) يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية جريدة رسمية عدد 6378 بتاريخ 16 يوليوز 2015.
- الملحق رقم 2 بالقانون التنظيمي المتعلق بالتعيين في المناصب العليا (ظهير شريف رقم 1.12.20 صادر في 17 يوليو 2012 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم02.12 المتعلق بالتعيين في المناصب العليا تطبيقا لأحكام الفصلين 49 و 92 من الدستور).
- قرار رئيس الحكومة حول قواعد الميزانية والمحاسبة اللازمة لاحترام طابع محدودية الاعتمادات الخاصة بالموظفين والأعوان الصادر في 27 دجنبر 2016 .
- المادة الرابعة من الاتفاق العام للتعريفة الجمركية والتجارة (الجات).

- إعلان الحق في التنمية ل4 دجنبر 1986، الجمعية العامة للأمم المتحدة.

❖ **خطب ملكية:**

- خطاب الملك محمد السادس في أشغال القمة الثامنة والعشرين لقادة دول ورؤساء حكومات بلدان الاتحاد الإفريقي، أديس أبابا (31 يناير 2017).
- خطاب الملك محمد السادس في افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثانية من الولاية التشريعية العاشرة (دورة أكتوبر 2017).
- خطاب الملك محمد السادس بمناسبة افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الثالثة من الولاية التشريعية العاشرة (12 أكتوبر 2020).
- رسالة الملك محمد السادس إلى المشاركين في أشغال المنتدى البرلماني الدولي الثالث للعدالة الاجتماعية، الذي نظمه مجلس المستشارين تحت شعار "رهانات العدالة الاجتماعية والمجالية ومقومات النموذج التنموي الجديد."(19 فبراير 2018).

❖ **وثائق وتقارير:**

- أحمد الحليمي علمي، المندوب السامي للتخطيط، تقديم للدراسة حول إمكانات تنويع الاقتصاد المغربي والفرص الجديدة لنموه، 6 مارس 2018، الرباط.
- بنك المغرب، التقرير السنوي 2017.
- الاتحاد العام لمقاولات المغرب، الاقتصاد غير المهيكل..تأثيره على تنافسية المقاولات، ومقترحات تدابير لاندماجه، دراسة قدمت أبريل 2018.
- البيان (المانيفيستو) الشيوعي، ماركس وأنجلز، ترجمة عفيف الأخضر، منشورات الجمل.

- البرنامج الحكومي الذي قدمه السيد عبد الإله بنكيران أمام مجلس النواب يوم 19يناير 2012، منشور بموقع رئاسة الحكومة:
http://www.cg.gov.ma/DOCs/Programme_Gouvernement_2012.pdf
- البرنامج الحكومي للولاية التشريعية 2021/2016 (حكومة سعد الدين العثماني):
https://www.cg.gov.ma/ar/
- البرنامج الاستراتيجي للمديرية العامة للضرائب 2017/2012، الموقع الالكتروني للإدارة العامة للضرائب:
https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Nous-connaitre/Objectifs-strategiques-de-la-DGI/

- المجلس الاقتصادي والاجتماعي، النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، تقرير صادر سنة 2012، إحالة ذاتية رقم 2012/9.
- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، الاقتصاد الاجتماعي والتضامني رافعة لنمو مدمج، إحالة ذاتية رقم 19/ 2015.
- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، تغيير النموذج المعتمد من أجل بناء صناعة دينامية في خدمة تنمية مطردة ومدمجة ومستدامة، إحالة ذاتية رقم 30 / 2017، تقرير صادر في نونبر 2017.
- المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، إحالة ذاتية رقم 39 /2019.
- المجلس الأعلى للحسابات، تقرير موضوعاتي حول تقييم نظام الوظيفة العمومية بالمغرب، أكتوبر 2015.
- المجلس الأعلى للحسابات، تقرير حول نظام الوظيفة العمومية، أكتوبر 2017، منشور بالموقع الالكتروني للمجلس: http://www.courdescomptes.ma .

- المجلس الأعلى للحسابات، تقرير حول تنفيذ قانون مالية 2016 الصادر يناير 2018.
- المجلس الدستوري الفرنسي، قرار بتاريخ 25 يوليوز 2001.
- المندوبية السامية للتخطيط ، محاكاة أثر التدابير الجبائية: –خفض مستوى الضريبة على الشركات؛ –تعديل معدلات الضريبة على القيمة المضافة، الرباط، 14 شتنبر 2010.
- المندوبية السامية للتخطيط، خريطة الفقر متعدد الأبعاد لسنة 2014، المشهد الترابي والدينامية.
- المندوبية السامية للتخطيط، المذكرة الإخبارية حول الحسابات الجهوية لسنة 2015.
- المندوبية السامية للتخطيط، المغرب في أرقام 2016.
- المندوبية السامية للتخطيط، تقرير حول الفقر المتعدد الأبعاد (2017).
- المندوبية السامية للتخطيط، الميزانية الاقتصادية الاستشرافية، يونيو 2017.
- المندوبية السامية للتخطيط، الميزانية الاقتصادية الاستشرافية لسنة 2018.
- المغرب الممكن، إسهام في النقاش العام من أجل طموح مشترك، (تقرير الخمسينية)، 2006.
- المغرب في أفق 2040، الاستثمار في الرأسمال اللامادي لتسريع الإقلاع الاقتصادي، جان بيير شوفور، موجز عام، ملخص واشنطن، دي سي : البنك الدولي، 2017.
- المركز المغربي للظرفية، الرسالة الشهرية الصادرة بتاريخ 17 يناير 2018.
- الشبكة العربية للمنظمات غير الحكومية للتنمية ANND واللجنة الاقتصادية لغرب آسيا(الإسكوا)، والمنظمة العربية للتنمية الإدارية (أرادو) جامعة الدول العربية،

ورشة عمل إقليمية يومي 15 و16 يونيو حزيران 2014، بيروت، بتمويل من مؤسسة داغهامر شولد ومؤسسة فورد.

- التحقيق الوطني حول الإسكان والصحة العائلية لسنة 2011 وزارة الصحة.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2011.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2012.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2013.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2014.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2015.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2016.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2017.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2018.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2019.
- التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون مالية 2020.
- تقرير الديناميات والتفاوتات المجالية، بين سنتي 1999 و 2014، وزارة إعداد التراب الوطني والتعمير والإسكان وسياسة المدينة، 2018.
- تقرير برنامج الأمم المتحدة حول التنمية البشرية، نيويورك، 14سبتمبر2018.
- تقرير حول الدين العمومي المرفق بمشروع قانون مالية 2012.
- تقرير حول الدين العمومي المرفق بمشروع قانون مالية 2016.

- تقرير حول الدين العمومي المرفق بمشروع قانون مالية 2017.
- تقرير حول الدين العمومي المرفق بمشروع قانون مالية 2018.
- تقرير حول الدين العمومي المرفق بمشروع قانون مالية 2019.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2005.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2006.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2007.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2008.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2009.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2010.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2011.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2012.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2013.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2014.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2015.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2016.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2017.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2018.

- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2019.
- تقرير حول النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون مالية السنة 2020.
- تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية، جواب السيد وزير المالية، قانون المالية 1998-1999.
- تقرير النشاط السنوي 2000، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2001، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2002، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2003، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2004، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2005، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2006، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2007، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2008، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2009، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2010، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2013، الادارة العامة للضرائب.
- تقرير النشاط السنوي 2014، الادارة العامة للضرائب.
- مذكرة تقديم مشروع قانون مالية 2018.

- مذكرة تقديم مشروع قانون مالية 2019.
- مجلس الاقتطاعات الإجبارية الفرنسي: تقرير رقم 13، 1994، ص2 (غير مترجم).
- ميثاق الاستقرار والنمو "Pacte de stabilité et de croissance "، المجلس الأوربي لأمستردام، 7يوليوز1997.
- د. نصر عبد الكريم، تقييم النظم الضريبية في عدد من الدول العربية من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية، بتكليف من شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية والمؤسسات الشريكة، 2015.
- أطلس أهداف التنمية المستدامة 2018: مؤشرات التنمية العالمية، البنك الدولي، واشنطن 2018.
- قاعدة بيانات الاستهلاك العالمي، البنك الدولي، مؤسسة التمويل والتنمية.
- منظمة أوكسفام، ورقة إحاطة حول تنامي الفوارق وتركز الثروات تحت عنوان "الصالح العام أم الثروات الفردية"، يناير 2019، متاح بموقع المنظمة : www.oxfam.org
- وزير الصناعة والتجارة والاستثمار والاقتصاد الرقمي مولاي حفيظ العلمي، عرض مقدم أمام الملك محمد السادس بالقصر الملكي بالدار البيضاء حول المخطط الجديد لإصلاح الاستثمار، بتاريخ 04 يوليوز 2016.

ثانيا: باللغة الأجنبية

❖ Ouvrages :

- **ARDANT Gabriel**, histoire de l'impôt, livre 2, fayard, paris, 1972.
- **BARRERE Alain**, institutions financières, éd. DALLOZ, 1972.
- **BELTRAM Pierre**, les systèmes fiscaux, édition que sais-je ? PUF, 1er éd. 1975.
- **BELTRAME Pierre**, L'impôt, Paris, MA Editions, 1987.
- **Bensaleh ZEMRANI Anas**, La fiscalité face au développement économique et social du Maroc, LGDJ, 1982.
- **BOBE Bernard** et **LLAU Pierre**, Fiscalité et choix économiques, Calmann-Lévy,1978.
- **BOUVIER Michel**, introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 10ème édition, LGDJ paris, 2010.
- **CAMAU Michel**, la notion de démocratie dans la pensée des dirigeants maghrébins, CNRS,1971.
- **CHARTIER Jérôme**, réflexions pour une convergence fiscale franco-allemande, UMP, 2011.
- **COMTE D'HAUTERIVE**, considérations générales sur la théorie de l'impôt et des dettes, brochure, Paris, 1985.
- **DEBBACH Charles**, institutions et droit administratif, 2ème édition, PUF, Paris, 1982.
- **DE MACBERG Raymond Carre**, la loi, expression de la volante générale, Economica, Paris,1984.

- **EL MATAOUI Bendaoud**, politique de réduction du déficit budgétaire et croissance économique au Maroc, état des lieux et perspectives d'avenir, publication Repères et perspectives, rabat 2008.
- **FONTANEAU Pierre**, fiscalité et investissement, Paris, Presses universitaires de France, 1972.
- **GIDE Charles**, La solidarité, Presses universitaires de France – 1932.
- **GOSTA Esping-Andersen** , Les trois mondes de l'État-providence. Essai sur le capitalisme moderne. Presses Universitaires de France, « Le Lien social », 2007.
- **GOUTHIERE Bruno**, les impôts dans les affaires internationales : trente études pratique, édition Francis Lefebvre, 4 ème édition, Paris, 1998.
- **GRAWITZ Madeleine et Jean LECA**, l'action gouvernemental, PUF, 1er édition, 1985.
- **H. HINRICHS Harley**, A general theory of tax structure change during economic developpement, Cambridge, Harvard Law School, 1966.
- **HARAKAT Mohamed**, les finances publiques et les impératifs de la performance : le cas du Maroc, l'Harmattan, 2008.
- **HOOD Christopher** and **Lodge MARTIN**, the politics of public service bargains; reward, competency, loyalty and blame, New York; oxford university press, 2006.
- **HUBERT Brochier** et **Pierre TABATONI**, économie financière, Thémis, PUF, paris 1959.
- **KHOUDRY Driss**, gouvernance, finances publiques et management intégré, édition maghrébine, Casablanca,2000.
- **LAHBABI Mohamed**, l'économie marocaine, notions essentielles, T.1 :les fondements de l'économie marocaine, éditions maghrébines,1977.

- **LAMARQUE Gilles** : lobbying, que sais-je ? PUF,1994.
- **LANDAIS Camille**, **Thomas PIKETTY** et **Emmanuel SAEZ**, pour une révolution fiscale , Seuil, 2011.
- **LAUFENBURGER Henry**, théorie économique et psychologique de finances publiques, T.1, traite d'économie et de législation financières, Sirey,1956.
- **LAURE Maurice**, traité de politique fiscal ; PUF, 1956.
- **MARTINEZ Jean Claude**, le statut de contribuable, L.G.D.J., Paris 1980.
- **MARTINEZ Jean Claude**, et **P. DI MALTA**, Droit fiscal contemporain, Paris ; Librairies techniques, 1986 .
- **MEHL Lucien**, **BELTRAME Pierre**, Science et technique fiscale, paris, PUF 1984.
- **MENOUNI Abdelatif**, le syndicalisme ouvrier au Maroc, éd. Maghrébines, Casablanca,1979.
- **MOURABIT Said**, le système budgétaire de l'état au Maroc et en France ; analyse comparée de la gestion de l'emprunt et des recettes de privatisation, LGDJ, L'extenso éditions, paris, 2011.
- **MUZELLEC Raymond**, Finances publiques , SIREY, 15 édition 2009.
- **NGAOSYVATHN P. Heuiphanh**, Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, coll. Bibliothèque de sciences financière, T.12, Paris, 1974.
- **NMILI Mohamed**, Pour un impôt juste: Essai sur les préalables au civisme fiscal, Éditions Oser, Casablanca, 2011.
- **OFFERLE Michel**, sociologie des groupes d'intérêt, éd. Montchrestien, Paris, 1998.

- **ORSONI Gilbert**, l'interventionnisme fiscal, FISCALITE PUF, 1er édition 1995.
- **PIKETTY Thomas**, le capital au 21eme siècle, Seuil, coll. Les Livres du Nouveau Monde, 2013.
- **REZETTE Robert**, les partis politiques marocains, presse de la fondation nationale des sciences politiques , 2eme éd , 1955.
- **RIVOLI Jean**, le budget de l'Etat, édition Seuil, 1975.
- **ROBERT Hall** and **Rabushka ALVIN**; the flat tax, Hoover institution press publication, second edition, 1995.
- **ROUSSET Michel**, le Royaume du Maroc, éd. Berger Levrant, Paris, 1978.
- **SAINT-ETIENNE Christian**, l'état et votre argent, les vrais enjeux de la fiscalité, FB Editeur, Paris 2011.
- **SCHWARTZENBERG Roger-Gérard** : sociologie politique, Ed. Montchrestien, Paris, 1971.
- **STIEGLITZ Joseph E.**, la grande désillusion, édition 08, septembre 2008, Fayard.
- **TROTABAS Louis**, et **Jean Marie COTTERET**, le droit fiscal, 7eme édition Dalloz, Paris, 1992.

❖ **Thèses et mémoires :**

- **AKESBI Najib**, Politique fiscale et développement économique et social, le cas du Maroc , la réforme fiscale dans les politiques d'ajustement structurel, Thèse de doctorat en Sciences économiques, Paris 9, 1991.
- **AMALOU Abderrahmane**, le parlementarisme rationalise au Maroc, DES, Rabat, 1982.

- **BARNI Merouan**, politique budgétaire et consentement a l'impôt au Maroc, thèse de doctorat en droit, Université hassan2, Ainchok, f.s.j.e.s., Casablanca, 2001-2002 .
- **BENSOUDA Noureddine**, Le processus de décision fiscale au Maroc, thèse de doctorat soutenue à l'université de Paris I Panthéon Sorbonne en juin 2001.
- **BERRADA Abdelkader**, Etat et capital prive au Maroc (1956-1980), T.1, thèse de doctorat d'Etat, f.s.j.e.s., Rabat, novembre1991.
- **BRAN Thomas**, La contrainte budgétaire publique : quelles vitesses d'ajustement? Thèse de doctorat en économie, Centre d'économie de la Sorbonne – Cachan, CACHAN CEDEX (France), 2013.
- **CHIKHAOUI Leila**, le financement de la protection de l'environnement, thèse pour le doctorat de l'université de paris1 en droit, 1996.
- **DIARRA Souleymane**, Chocs et Mobilisation des Recettes Publiques dans les Pays en Développement, Thèse de doctorat en sciences économiques, Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I, 2012.
- **HAFID Hicham**, l'impact de la libéralisation des échanges entre le Maroc et l'union européenne sur l'économie marocaine, thèse de doctorat en sciences économiques, université Paul Cézanne-Aix Marseille 3, 2010.
- **KARAMI Mohamed**, la fonction législative au Maroc, thèse de 3eme cycle, Paris, 1981.
- **MAYER Sarah** ; Etude des obstacles a l'équité et a l'efficacité du système fiscal français, Thèse de doctorat en droit, Université Paris 2 Panthéon-Assas , 2016.
- **RAHJ Mohamed**, la fiscalité dans la stratégie de développement du Maroc, thèse d'Etat en droit public, Paris5, 1982.

- **SABRI Brahim**, le pouvoir parlementaire en matière fiscale, thèse de doctorat en droit, f.s.j.e.s., Casablanca, 2001.
- **SADDOUGUI Mohammed**, La détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu- Cas des revenus professionnels -, THÈSE pour obtenir le grade de Docteur en droit, Université Mohammed Premier, Oujda, f.s.j.e.s., Soutenue le: 14 février 2014.

❖ **Articles :**

- **ADHEMAR Philippe**, l'émergence d'un référentiel financier et comptable international pour le secteur public, in la souveraineté financière et fiscale: réalités et devoir ?
- **AKESBI Najib**, Les exploitations agricoles au Maroc : diagnostic a la lumière du recensement général agricole, MEDIT n° 4/2001.
- **AKESBI Najib**, Evaluation d'un système fiscal controversé», La revue ECONOMIA, n°3 / juin – septembre, 2008.
- **AKESBI Najib**, la question agricole dans les relations euro-marocaines, in L'accord de libre-échange Maroc-union européenne a l'épreuve des faits, Revue marocaine des sciences politiques et sociales (cahiers libres), N°3-Aout/Septembre 2015.
- **AKESBI Najib**, Economie politique, et politiques économiques au Maroc, in Economie politique du Maroc, revue marocaine des sciences politiques et sociales, hors-série –volume14 –avril 2017.
- **ALOUI Omar**, Quel Modèle Economique pour le Maroc? http://economia.ma/content/quel-mod%C3%A8le-economique-pour-le-maroc
- **BAKHTI Jamal**, (HCP), la politique budgétaire et l'évolution des finances publiques au Maroc, les cahiers du plan, n° 47,juillet-aout 2014.

- **BENHIMA Mohamed**, Entretien réalisé par Franck Mathiau et Brahim Mokhliss**,** LE MATIN 09 janvier 2018.
- **BENMOUSSA Mohammed** , PLF 2019 : Le dur apprentissage de la politique économique Mis à jour le 05.12.2018 à 15 H 32https://mobile.ledesk.ma/grandangle/plf-2019-le-durapprentissage-de-lapolitiqueeconomique/
- **BARILARI André**, RFFP, n°60-Novembre 1997.
- **BARILARI André**, la question de l'autonomie fiscale, in la souveraineté financière et fiscal: réalités et devenir ? Revue française de finances publiques (RFFP), n° 80.
- **BERRDA Abdelkader**, la réduction du déficit budgétaire durant le quinquennat 2012-2016 : un cadeau empoisonne, revue marocaine des sciences politiques et sociales, volume 14, avril 2017.
- **BERRADA Abdelkader** , Les finances publiques du Maroc : Un bilan du gouvernement Benkirane à mi-parcours (2012-2014), L'Année du Maghreb [En ligne], 13 | 2015, mis en ligne le 19 novembre 2015, consulté le 05 décembre 2016. URL : http://anneemaghreb.revues.org/2595 ; DOI : 10.4000/anneemaghreb.2595
- **BERNARD Brachet** , volonté politique et rigidité fiscal, in, études des finances, mélange en l'honneur de M. Pr Gaudmet P., éd. Economica, 1984.
- **BOUVIER Michel**, Sens et légitimité de l'impôt, Pouvoirs, revue française d'études constitutionnelles et politiques, n° 151-Les impôts, Novembre ; consulté le 01-01-2017 a 17 :02 :20 . URL : http ://www.revue-pouvoirs.fr/Sens-et-legitimite-de-l-impot.html
- **BOUVIER Michel**, quelle légitimité de l'impôt pour demain, in les chantier fiscaux a engager, l'harmattan, Paris, 2002.

- **BOUVIER Michel**, justice fiscale, légitimité de l'impôt et société postmoderne, R.F.F.P., n°124, novembre 2013.
- **BOUVIER Michel**, Ouvrir le débat: quelle fiscalité pour quel État ? R.F.F.P., n° 108, octobre 2009.
- **CADOUX Charles**, Du consentement de l'impôt, Revue de science financière, Paris vol 53.1961.
- **CASTAGNEDE Bernard,** souveraineté fiscale et union européenne, in la souveraineté financière et fiscale: réalités et devenir ?R.F.F.P., n°80, décembre 2002, LGDJ.
- **CLERC Denis**, Crise économique : le retour de Keynes, alternatives économiques, 26 novembre 2008, Article Webhttp://www.alternatives-economiques.fr/la-crise-economique-en-france_fr_art_633_40753.html
- **DIAMOND Peter A. and MIRRLEES James A.**, Optimal Taxation and Public Production In: Production Efficiency, The American Economic Review, Vol. 61, No. 1 (Mar., 1971).
- **DKHISSI Said**, l'arrimage européen du Maroc a l'heure des mutations géostratégiques, in l'accord de libre-échange Maroc – union européenne a l'épreuve des faits, revue marocaine des sciences politiques et sociales, n°3 aout/septembre 2015, Rabat.
- **FARAJ Omar**, DG des impôts, la question de l'équité fiscale est sur la place publique ; La Nouvelle Tribune, le 29 Janvier 2019, interview par Afifa Dassouli.
- **FARAJ Omar**, Payer ses impôts est un devoir, pas une corvée, Telquel, 16 février 2016 : https://telquel.ma/2016/02/16/omar-faraj-payer-ses-impots-devoir-pas-corvee_1482835
- **GUNNARS et Emmanuel Jiménez**, maitriser la pollution dans les pays en développement, revue finances et développement, mars 1991.

- **Gupta JOYEETA, N.R.M. POUW and M.J. ROS-TONEN**, Towards an elaborated theory of inclusive development. European Journal of Development Research, 27/4, (2015).
- **GUY Gilbert**, souveraineté et concurrence fiscale, in la bonne gouvernance des finances publiques dans le monde, L.G.D.J.,2009, l'extenso, éd. Paris.
- **GREGORY MANKIW Nicholas**, A Better Tax System, The New York Times, JAN. 21, 2012: http://www.nytimes.com/2012/01/22/business/four-keys-to-a-better-tax-system-economic-view.html?_r=1, 02/03/2017.
- **JONDEAU Eric**, la soutenabilité de la politique budgétaire, Economie et prévisions, n° 104,1992.
- **KEBBAJ Mohamed**, les relations du Maroc avec le FMI, un partenariat ancien, mais…publié a la nouvelle tribune : http://lnt.ma/etude-12-les-relations-du-maroc-avec-le-fmi-un-partenariat-ancien-mais/
- **KRAAN Dirk-Jan**, Dépenses hors budget et dépenses fiscales, revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire – volume 4 – n° 1 – issn 1608-7151 – © OCDE 2004.
- **LAHBOUSS Mohamed**, Déficit budgétaire au Maroc : un problème structurel ou instrument de la politique de l'Etat, revue d'évaluation et d'anticipation des politiques publiques, N°1, 2014, Rabat.
- **LAGARDE François et Guy WORMS**, la redistribution, une problématique nouvelle, Statistiques et études financières, série orange, N°32, 1978.
- **LARIN Gilles N. et Lyne LATULIPPE**, les canons de la justice fiscales: évolution et influences, R.F.F.P., N°124, Novembre 2013.

- **MACKIE-MASSON Jeffrey**, Do Taxes Affect Corporate Financing Decisions? December 1990 https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1990.tb03724.x
- **MIRRLEES James A.**, An exploration in the Theory of Optimal Income Taxation, Review of Economic Studies, vol.38, 1971.
- **MENDES Joseph**, la reforme du système administrative portugais: new public management ou Etat néo-wébérien, R.F.A.P., n° 119, 2006.
- **OUBENAL Mohamed**, présentation, Où va l'économie politique du Maroc ? Horizons et débats, N° 22, octobre 2003.
- **PIKETTY Tomas**, Fiscalité et théorie économique, in impôts et reforme fiscale, cahiers Français n° 274, la DOC FR, Paris, 1996.
- **TANZI Vito and ZEE Howell**, Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries, National Tax Journal, 53/2, 2000, 299-322.
- **POLITT Christopher et BOUCKAERT Geert**, public management reforme : a comparative analysis, oxford university press, 2006.
- **PONCET Elodie**, peut-on taxer l'économie numérique ? Décryptages, 15 janvier 2015.http://convention-s.fr/decryptages/peut-on-taxer-leconomie-numerique/−
- **RAHJ Mohamed**, stratégie de la reforme fiscale au Maroc, revue marocaine des sciences politiques et sociales, N° Hors-série –volume8, décembre 2013.
- **ROTILLON Gilles**, La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? Regards croisés sur l'économie, vol1, n°1,2007.
- **ROUSSET Michel**, changement institutionnel et équilibre des forces politiques, annuaire de l'Afrique du nord, CNRS, Paris, 1971.

- **SAADI Said**, Pour un Etat développeur investisseur souverain économiquement, contribution au No de «TEL QUEL , consacre au débat sur le nouveau modèle de développement au Maroc (décembre 2017).
- **SEHIMI Mustapha**, la prépondérance du pouvoir royal dans la constitution marocaine, Revue du droit public et de la science politique en France et a l'étranger, janvier-février 1984.
- **SEPULCHRE Vincent**, la fiscalité environnementale en Belgique. in L'évolution des principes généraux du droit fiscal, 20ème anniversaire de la maitrise en gestion fiscale, groupe d'auteurs, Larcier, Bruxelles, 2009.
- **SOUDI Khalid et BENNANI Jihane** (HCP), Mesure multidimensionnelle de la cohésion sociale : Une analyse benchmarking sur un panel de pays. N° 46, novembre-décembre 2013.
- **STERDYNIAK Henri**, L'introuvable reforme fiscale. Lettre de l'OFCE, n° 249, 2004, p 8. <hal-01020101>
- **STERDYNIAK Henri**, La redistribution est-elle encore un objectif des politiques budgétaire et sociale ? OFCE, N° 2006-02, Janvier 2006.
- **SCHUMPETER Joseph A.**, the crisis of the tax state, in the economics and sociology of capitalism, NJ edited by Richard Swedberg, Princeton, New jersey: Princeton university press, 1991.
- **STUART Adam**, Taxation as an instrument of social policy, IFS Queen's International Institute on Social Policy Kingston, Ontario, 21 August 2012.
- **ZACHARIE Arnaud**, Les tournants idéologiques inassumés du FMI, Miseen ligne le 26 juin 2014.consulte le 01-03-2017 a 17 :02 :20 . URL : https://www.cncd.be/Les-tournants-ideologiques
- **ZAGHNOUN Abdellatif**, La transparence dans l'octroi et la gestion des incitations fiscales :cas du Maroc, OCDE-Paris, le 7-8 février 2012.

- **VALENDUC Christian** , Les dépenses fiscales, Revue Reflets et perspectives de la vie économique, 2004/1 (Tome XLIII), p. 87-104. DOI : 10.3917/rpve.431.0087.URL : https://www.cairn.info/revue-reflets-et-perspectives-de-la-vie-economique-2004-1-page-87.htm
- **VESSILLIER Elisabeth**, le système fiscal français d'aujourd'hui, in économie budgétaire et fiscale, collection 'synthèse' Cujas, paris, 1986.
- **ORSONI Gilbert**, le jeu des acteurs dans les processus de reforme, R.F.F.P., n°60-Novembre 1997.
- **Revues:**
- Economie politique du Maroc, groupe d'auteurs, revue marocaine des sciences politiques et sociales, hors-série –volume14 –avril 2017.
- La France à la traîne″, Alternatives Economiques n° 283, septembre 2009, disponible dans les archives d'Alternatives Economiques en ligne.
- Hebdomadaire, Chalenge, n°219 du samedi 3 au vendredi 19 janvier 2009.
- Revue internationale des sciences administratives, numéro spéciale sur les marches bureaucratiques (public service bargain), volume 79, numéro 1, mars 2013.
- l'Ifrap (Institut français pour la recherche sur les administrations et les politiques publiques), Niches fiscales : une solution d'avenir.
- revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, vol4 issue3, numéro spéciale, le cadre juridique des systèmes budgétaires: une comparaison internationale, septembre 2007.

❖ **Rapports et documents :**

- **Afrique et OXFAM** : Vers une mesure de l'équité des régimes fiscaux des Pays en développement, réseau pour la justice fiscale – **Afrique et OXFAM** Novip, Avril 2015, Nairobi, Kenya : p21 ; http://www.oxfamnovib.nl/
- **Bank Al-Maghrib** : Rapport sur la politique monétaire, Document préparé pour le Conseil de **Bank Al-Maghrib**, du 20 juin 2017, n° 43 / 2017.
- **Banque mondiale**, Rapport sur le développement dans le monde 2018 : Apprendre pour réaliser la promesse de l'éducation, Washington, DC: Banque mondiale.
- **Conseil des prélèvements obligatoires Français**, Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, oct. 2009, Conseil des impôts, La concurrence fiscale et l'entreprise.
- **Conseil des prélèvements obligatoires Français** : Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés (Rapport) mars 2008.
- **Credit Suisse**, Global Wealth Databook, October 2018.
- **Décision du Conseil constitutionnel** : n° 93-320 DC du 21 juin 1993.
- **Décision du Conseil constitutionnel** : n° 91-302 DC du 30 décembre 1991 sur la loi de finances pour 1992.
- **Direction générale des impôts** ; Rapport d'activité 2014.
- **Direction générale des impôts, Maroc,** Rapport d'activité 2016 .
- **Direction des Etudes et des Prévisions Financières**, tableau de bord des indicateurs macro-économiques, mai 2015.

- **FMI**, la reforme fiscal au Maroc, par Vito Tanzi ; Peter's Griffith et Luc Wuff,22mars1979.
- **GOURGEON A-M**: Rapport de l'atelier régional sur la gestion des exonérations**,** 2005.
- **Jean-François GAUTIER**, Taxation optimale et réformes fiscales dans les PED : Une revue de littérature tropicalisée, DIAL, développement et insertion international, DOCUMENT DE TRAVAIL DT/2001/02
- Les six axes de la nouvelle stratégie de la Banque mondiale pour le Maroc;http://www.medias24.com/ECONOMIE/ECONOMIE/pdf4161-Les-six-axes-de-la-nouvelle-strategie-de-la-Banque-mondiale-pour-le-Maroc.html
- **Les grandes arrêtés de la jurisprudence fiscale**, ouvrage collectif, 2eme édition, Sirey, 1991.
- **Meriem CHIADMI**, et autres, structure de la fiscalité marocaine entre les considérations d'équité sociale et d'efficacité économique : une analyse en équilibre général appliquée, **AMSE** ? Document de travail, n° 2013-14.
- **OCDE**, dépenses fiscales, problèmes et pratiques suivie les pays :rapport du comite des affaires fiscales 1984.
- **OCDE** (2003).
- **OCDE**, revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, vol4 issue3, numéro spéciale, le cadre juridique des systèmes budgétaires: une comparaison internationale, septembre 2007.
- **OCDE**, Tax Expenditures in OECD Countries, Éditions OCDE, Paris(2010),http://dx.doi.org/10.1787/9789264076907-en.

- **OCDE**, Examen de l' OCDE des politiques de l'investissement, Maroc, 2010.
- **OCDE**, Rôle des dépenses fiscales dans la procédure budgétaire, dans les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, Edition OCDE, 2010.
- **OCDE**, Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, Éditions OCDE, Paris (2010) :http://dx.doi.org/10.1787/9789264076921-fr.
- **OCDE**, STRATÉGIE DE DÉVELOPPEMENT DU CLIMAT DES AFFAIRES MAROC, Dimension: Politique et Administration Fiscales, OCDE, 3 juin 2011.
- **OCDE**, KIPF (2014), The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, No. 22, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en
- **OCDE**, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éditions OCDE(2014), Paris,DOI : http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr/
- **OCDE**, Option pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays a faible revenu, Document de référence au rapport du FMI, de l'OCDE, des nations unies et de la banque mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement, 2015.
- **OCDE**, Brys, B. et al, Tax Design for Inclusive Economic Growth, OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris.2016.
- **OCDE**, Examen multidimensionnel du Maroc : Volume 2. Analyse approfondie et recommandations, Les voies de développement, Éditions OCDE, Paris (2017).

- **OCDE**, Examen multidimensionnel du Maroc : Volume 1. Évaluation initiale, Les voies de développement, Éditions OCDE, Paris,(2017) : https://doi.org/10.1787/9789264274945-fr
- **OCDE**, les voies de développement, examen multidimensionnel du Maroc, V1, évaluation initiale, 2017.
- **OCDE**, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des multinationales et des administrations fiscales, Paris, Les Editions de l'OCDE, 2010. *(ISBN 9264090347et 9789264090347, OCLC 748782 892)*.
- **OCDE/ATAF/CUA** (2018), Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018, Editions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264305885-en-fr
- **OCDE** (2019), Recettes fiscales (indicateur). doi: 10.1787/2907dcbf-fr (Consulté le 25 février 2019) https://data.oecd.org/fr/tax/impot-sur-le-revenu-des-personnes-physiques.htm#indicator-chart
- **Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD)** , Rapport sur le développement humain 2013, L'essor du Sud :le progrès humain dans un monde diversifié**.**
- **Pascal SAINT-AMANS**, les progrès récents en matière de coopération dans le domine de la lutte contre la fraude fiscale internationale, **Rapport Moral sur l'Argent dans le monde 2014**, régulation, gouvernance, complexité dans la finance mondialisée, association d'économie financière, Paris, SENAT :rapport d'information N°100 2013/2014.http://www.banquemondiale.org

- **Rapport de Brundtland** (1987), Notre avenir à tous, travaux de la commission des Nations unies pour l'environnement et le développement.
- **Rapport François Bourguignon**, Fiscalité et redistribution, Conseil d'Analyse Economique, la documentation française, Paris, 1998, ISBN :2-11-004150-1
- Thomas Piketty and others, Measuring inequality in the Middle East 1990-2016: the World's most unequal region, **WID. world WORKING PAPER SERIES** N° 2017/15,April 2018.http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en
- **Whitehouse, Edward**. 1999. The tax treatment of funded pensions (English). Social Protection Discussion Paper series ; no. SP 9910. Washington, D.C. : **The World Bank**: http://documents.worldbank.org/curated/en/653361468766185083/The-tax-treatment-of-funded-pensions
- **World Development Report**, 2012: Gender equality and Development (Washington, DC (1) world Bank,2011.
- http://www.oecd.org/fr/els/soc/OCDE2016-Le-Point-sur-les-depenses-sociales.pdf
- **World Inequality Report 2018** (with F. Alvaredo, L. Chancel, E. Saez, G. Zucman)

❖ **Colloques :**

- Association Marocaine de Sciences Economiques, 9eme congrès, Richesse, développement et mondialisation : le Maroc et l'alchimie de l'émergence, 12 juin 2015, rabat, argumentaire.
- **Aaron LOGMO** Mbelek, les obstacles juridiques, administratifs et culturels au développement d'une fiscalité orientée vers la

responsabilité, la transparence, in la reforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public,29novembre-1er décembre 2010,Tanger, Maroc.

- **Charles BETTELHEIM**, Modèles de croissance et développement économique. In: Tiers-Monde, tome 1, n°1-2, 1960. La planification de l'éducation et ses facteurs économiques et sociaux. Colloque international de Paris (9-18 décembre 1959).
- **Claudino PITA**, Reforme fiscale et développement, Actes du colloque international :fiscalité et développement, Paris, Septembre 1982.
- **Hammad ZOUITNI**, les rapports entre le Roi et le Parlement a propos des articles 19-31 et 68 de la constitution marocaine, fsjes de fes 1994.
- **Michel BOUVIER**, condition de légitimité du pouvoir fiscal aujourd'hui, assises nationales sur la fiscalité au Maroc, direction des impôts, 2eme édition OKAD, rabat, 2002.
- **Noureddine BENSOUDA**, la réforme fiscale au Maroc, 4ème université de printemps des finances publiques, paris, les 16-17 juin 2008

❖ **Manuels et dictionnaires :**

- **Ahmed SILEM**, lexique d'économie, Dalloz, 11ème édition 2010
- **Bin Fabrice**, histoire du Consentement à l'impôt (2010*)* . In : Dictionnaire encyclopédique des Finances publiques, Société Française de Finances Publiques. publie a : http://publications.ut-capitole.fr/id/eprint/19721

- **Glossaire de la fiscalité**, évasion fiscale et pauvreté, (le vocabulaire de la fiscalité) publie par le TAX Justice Network dans « taxez-nous si vous pouvez- al véritable histoire d'un échec mondial »,2005, www.taxjustice.net.
- **Lexique des termes juridiques**, 12eme édition,1999,Dalloz.
- Manuel sur la transparence des finances publiques, Au-delà du budget
- L'INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, principal, 2- Dépenses fiscales, www.internationalbudget.org
- Guide pour la stratégie et les meilleures pratiques © OCDE 2015 ; Promouvoir l'intégrité au Maroc par une communication et coopération réussies.
- Regards croises sur l'économie, les mots clés de la fiscalité, vol 1, n° 1,2007. https://doi.org/10.3917/rce.001.0265

ثالثا: المواقع الالكترونية

- الموقع الرسمي لرئاسة الحكومة :.http://www.cg.gov.ma/chantiers
- الموقع الرسمي لوزارة الاقتصاد والمالية : https://www.finances.gov.ma/
- الموقع الرسمي للخزينة العامة للمملكة : https://www.tgr.gov.ma/
- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب :http://www.tax.gov.ma/
- الموقع الرسمي للمندوبية السامية للتخطيط : https://www.hcp.ma/
- الموقع الرسمي للبرلمان المغربي : www.parelement.ma
- الموقع الرسمي للمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي : www.cese.ma/
- الموقع الرسمي للبنك الدولي (النسخة العربية) : www.albankaldawli.org
- الموقع الرسمي لصندوق النقد الدولي: www.imf.org

- مركز السياسات الضريبية (TPC) : https://www.taxpolicycenter.org
- منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي : https://www.oecd.org/fr
- المركز المغربي للظرفية الاقتصادية : www.conjoncture.ma

لائحة الجداول والرسوم البيانية

الجداول:

جدول رقم1: سعر الضريبة على الدخل حسب شرائح الدخل 181
جدول رقم2: تطور الضغط الجبائي 332
جدول رقم3: الضغط الضريبي.....335
جدول رقم4: الناتج الداخلي الإجمالي المضرب 335
جدول رقم5: تطور الحصيلة الضريبية للضريبة على الدخل.....350
جدول6: أسعار الضريبة على الدخل.....353
جدول رقم 7: المساهمة في الضريبة على الدخل حسب نوع الدخل.....359
جدول رقم8: سعر الضريبة على الشركات 361
جدول رقم 9: تطور الضريبة على الشركات 362
جدول رقم10: تطور الضريبة على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الاستهلاك.....365
جدول رقم11: مساهمة الشركات في المساهمة الاجتماعية للتضامن.....373
جدول رقم12: توزيع النفقات الضريبية على الأهداف الاجتماعية 381

الرسوم البيانية:

رسم بياني رقم1: تطور مؤشرات المديونية 160
رسم بياني رقم2: تطور نسبة النمو الاقتصادي من الناتج الداخلي الخام 222
رسم بياني 3: أرقام حول الوضعية الماكرواقتصادية حسب المحاسبة الوطنية 223
رسم بياني رقم4: تطور النفقات الجبائية بالنسبة لأهم ضرائب الدولة 251
رسم بياني رقم5: تطور التدابير الاستثنائية المحصاة والمقيمة 252
رسم بياني رقم6: تطور النفقات الجبائية المقيمة بمليار درهم 253
رسم بياني رقم7: تطور النفقات الجبائية مقارنة مع بعض المؤشرات الماكرواقتصادية..... 254
رسم بياني رقم8: تطور بعض المؤشرات الميزانياتية 255
رسم بياني رقم9: تطور النفقات الضريبية ذات الأهداف الاقتصادية..... 258
رسم بياني رقم 10: تطور كلفة النفقات الجبائية الإجمالية والنفقات ذات الهدف الاقتصادي 259
رسم بياني رقم11: تطور النفقات الضريبية حسب نوع النشاط الاقتصادي 260
رسم بياني رقم12: تطور كلفة النفقات الضريبية حسب القطاعات بمليار درهم..... 261
رسم بياني رقم13: تطور مختلف المؤشرات المكونة لمؤشر التنمية البشرية 318
رسم بياني رقم14: تطور نسبة الساكنة تحت عتبة الفقر 320
رسم بياني رقم15: الفقر واللامساواة في بعض الدول العربية..... 321

رسم بياني رقم16: تطور استهلاك الأسر الأفقر والأغنى والفارق بينهما 322
رسم بياني رقم17: الرقم الاستدلالي لأثمان السلع وبعض الخدمات عند الاستهلاك 323
رسم بياني رقم18: الإحداث الصافي لمناصب الشغل ما بين سنتي 2016 و 2017 حسب قطاع النشاط الاقتصادي و وسط الإقامة 324
رسم بياني رقم19: تطور معدل البطالة بين سنتي 2016 و2017 لدى بعض فئات الساكنة النشيطة (بالمائة) 325
رسم بياني رقم20: تطور نفقات الميزانية العامة مقارنة بنفقات بعض القطاعات الاجتماعية (بمليون درهم)..... 328
رسم بياني رقم21: تطور الضغط الضريبي 333
رسم بياني رقم22: تطور بنية الضرائب بالمغرب 342
رسم بياني رقم23: مساهمة مختلف أصناف الدخول في حصيلة الضريبة على الدخل..... 352
رسم بياني رقم24: منحى سعر الضريبة على الدخل وفق متوسط شرائح الدخل 355
رسم بياني رقم25: منحى متوسط شرائح الدخول ومبلغ الضريبة حسب السعر 356
رسم بياني رقم 26: تطور النفقات الجبائية ذات الهدف الاجتماعي (بالمليون درهم)..... 379

الفهـــرس

مقدمـــة عامـــة 1
القســم الأول:الإصلاح الضريبي بالمغرب وإكراهات سيادة القرار الضريبي 26
الفصل الأول: مدخلات الإصلاح الضريبي بالمغرب 30
المبحث الأول: شرعية الاقتطاع الضريبي بالمغرب 31
الفرع الأول: مبدأ القبول الضريبي 32
الفقرة الأولى: تاريخ تطور مبدأ القبول الضريبي 33
الفقرة الثانية: تطور مفهوم القبول الضريبي 37
الفرع الثاني: مبدأ القبول الضريبي بالمغرب 42
الفقرة الأولى: البرلمان ممثل الملزم 43
الفقرة الثانية: حدود القبول الضريبي بالمغرب 47
الفرع الثالث: مسطرة اتخاذ القرار الضريبي والشرعيات المتعددة للسلطة الحكومية 53
الفقرة الأولى: الحكومة وشرعية تنزيل البرنامج الحكومي من خلال القانون المالي 53
الفقرة الثانية: الطبقة التقنوقراطية والاحتكار التقني للقرار الضريبي 58
المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب وتحديات الضريبة المعاصرة 66
المطلب الأول: الضريبة وتحديات القرن الواحد والعشرين 67
الفرع الأول: خصائص النظام الضريبي المعياري 68
أولا: النجاعة أو الفعالية الضريبية 69
ثانيا: الإنصاف 70
ثالثا: التبسيط 72
الفرع الثاني: فشل الدولة الضريبية 77
المطلب الثاني: الرهانات الجديدة للضريبة 84
الفرع الأول : التنسيق الضريبي ومحاربة الازدواج الضريبي 85
الفرع الثاني: ضريبة البيئة والاقتصاد الرقمي 94
الفقرة الأولى: ضريبة البيئة 95
الفقرة الثانية: الضريبة والاقتصاد الرقمي 100
خاتمة الفصل الأول 105
الفصل الثاني: إكراهات سيادة القرار الضريبي بالمغرب 108
المبحث الأول: الإصلاح الضريبي وتعدد الفاعلين في اتخاذ القرار الضريبي بالمغرب 111

الفرع الأول: الفاعلون الرسميون 112
الفقرة الأولى: البرلمان 114
الفقرة الثانية: الحكومة 118
الفرع الثاني: الفاعلون غير الرسميين 122
الفقرة الأولى: المنظمات الدولية 123
أولا: صندوق النقد الدولي 123
ثانيا: البنك الدولي 127
الفقرة الثانية: جماعات الضغط 130
المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب وإكراهات التوازنات المالية 137
المطلب الأول: وضعية المالية العمومية 139
الفرع الأول: بنية المالية العمومية 140
الفقرة الأولى: الإطار القانوني للمالية العمومية 140
الفقرة الثانية: تطور بنية المالية العمومية 143
الفرع الثاني: سياسة مواجهة العجز الميزانياتي 150
الفقرة الأولى: إشكالية العجز الميزانياتي بالمغرب 151
الفقرة الثانية: الرجوع لآلية الإنفاق العمومي والدين من أجل مواجهة العجز 156
المطلب الثاني: العودة إلى الآلية الضريبية من أجل مواجهة العجز الميزانياتي 163
الفرع الأول: واقع النظام الضريبي المغربي وحدوده 164
الفقرة الأولى: بنية النظام الضريبي المغربي 164
الفقرة الثانية: حدود النظام الضريبي المغربي 171
الفرع الثاني: الإصلاح الضريبي وهدف تمويل الميزانية 175
الفقرة الأولى: المقتضيات الجديدة في الإصلاح الضريبي من أجل تنمية الموارد الضريبية 176
الفقرة الثانية: إصلاح وتحديث الإدارة الضريبية 182
خاتمة الفصل الثاني 187
خاتمة القسم الأول 189
القسم الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات التنمية 192
الفصل الأول: الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات التنمية الاقتصادية 198
المبحث الأول: ترابطات الإصلاح الضريبي بالمغرب بالتنمية الاقتصادية 200
المطلب الأول: دور الضريبة في التنمية الاقتصادية 200
الفرع الأول: أدبيات حول الاقتصاد الضريبي 201

الفرع الثاني: آثار الضريبة على المتغيرات الاقتصادية 208
1-أثر الضريبة على الاستهلاك 210
2- أثر الضريبة على الإنتاج 212
3- أثر الضريبة على الادخار..... 213
4- أثر الضريبة على الأسعار 215
5- أثر الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي 216
المطلب الثاني : موقع الإصلاح الضريبي ضمن أوراش التنمية الاقتصادية بالمغرب..... 218
الفرع الأول : بنية الاقتصاد المغربي 218
الفقرة الأولى: تطور الاقتصاد المغربي..... 220
الفقرة الثانية: طبيعة الاقتصاد المغربي 225
الفرع الثاني : الإصلاح الضريبي وإعادة بناء النموذج التنموي 230
الفقرة الأولى: المخططات القطاعية..... 230
الفقرة الثانية: البحث المتواصل عن نموذج تنموي جديد..... 234
المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب وحدوده في تحقيق التنمية الاقتصادية..... 242
المطلب الأول: مؤشرات التدخلية الاقتصادية في الإصلاح الضريبي المغربي..... 243
الفرع الأول: سياسة التحفيزات الضريبية بالمغرب بين التقليص والتمديد..... 245
الفقرة الأولى: سياسة التحفيزات الضريبية بالمغرب..... 246
الفقرة الثانية: التحفيزات الضريبية آلية موازناتية صرفة أم تدخلية؟..... 252
الفرع الثاني: الإصلاح الضريبي والقطاعات الإنتاجية 256
الفقرة الأولى: النفقات الضريبية ذات الطابع الاقتصادي..... 257
الفقرة الثانية: قوانين الاستثمار ودعم القطاعات الإنتاجية..... 262
المطلب الثاني : حدود التدخلية الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية 269
الفرع الأول: حدود مرتبطة بمقتضيات الإصلاح الضريبي..... 270
الفقرة الأولى: عدم فعالية النفقات الضريبية 271
الفقرة الثانية: الحكامة وعقلنة النفقات الضريبية..... 275
الفرع الثاني: حدود مرتبطة بالنموذج الاقتصادي المغربي..... 280
الفقرة الأولى: غياب الترابط بين سياسات المالية العمومية والسياسات الإنتاجية..... 281
الفقرة الثانية: طبيعة النموذج الاقتصادي المغربي..... 284
خاتمة الفصل الأول..... 289
الفصل الثاني: الإصلاح الضريبي بالمغرب ومتطلبات العدالة والتماسك الاجتماعيين 291

المبحث الأول: الوظيفة الاجتماعية للضريبة وضرورة الإصلاح الضريبي بالمغرب 294
المطلب الأول: الوظيفة الاجتماعية للضريبة..... 295
الفرع الأول: ترابطات العدالة الضريبية بالعدالة الاجتماعية والتماسك الاجتماعي..... 295
الفقرة الأولى: الضريبة والعدالة الاجتماعية 296
الفقرة الثانية: العدالة الضريبية..... 300
الفرع الثاني: آليات العدالة الضريبية 304
الفقرة الأولى: الوظيفة التوزيعية (إعادةالتوزيع) للضريبة 304
الفقرة الثانية: طرق الاستقطاع الضريبي..... 309
المطلب الثاني: الدوافع الاجتماعية للإصلاح الضريبي بالمغرب 314
الفرع الأول: فشل السياسات الاجتماعية..... 316
الفقرة الأولى: واقع التنمية الاجتماعية بالمغرب 317
الفقرة الثانية: توجهات السياسات الاجتماعية 326
الفرع الثاني: ثقل الاقتطاعات الإجبارية..... 329
الفقرة الأولى: إشكالية الاقتطاعات الإجبارية والضغط الضريبي..... 330
الفقرة الثانية: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة..... 339
المبحث الثاني: حدود الإصلاح الضريبي بالمغرب في تحقيق العدالة الاجتماعية والتماسك الاجتماعي..... 344
المطلب الأول: ضعف تصاعدية الضريبة بالمغرب..... 347
الفرع الأول: تصاعدية الضريبة على الدخل..... 348
الفقرة الأولى: الضريبة على الدخل من خلال الإصلاح الضريبي..... 349
الفقرة الثانية: ضعف تصاعدية الضريبة على الدخل 353
أ-ضعف تصاعدية الشرائح العليا إذا لم تكن تقهقرية..... 353
ب- ضعف التصاعدية الناتج عن التمييز بين أنواع الدخول..... 357
الفرع الثاني: الضريبة على الشركات وضرائب الاستهلاك..... 360
الفقرة الأولى: تصاعدية الضريبة على الشركات..... 360
الفقرة الثانية: تصاعدية ضرائب الاستهلاك..... 363
المطلب الثاني: محدودية الضرائب الاجتماعية النوعية 368
الفرع الأول: الضرائب على الثروة..... 369
الفقرة الأولى: الضريبة على الثورة والتركات 371
أولا: الضريبة على الثروة..... 371
ثانيا: الضريبة على التركات 373

الفقرة الثانية: المساهمة الاجتماعية للتضامن 375
الفرع الثاني: النفقات الضريبية الاجتماعية 379
الفقرة الأولى: النفقات الضريبية ذات الأهداف الاجتماعية 379
الفقرة الثانية: الاقتصاد الاجتماعي والتضامني 382
خاتمة الفصل الثاني 387
خاتمة القسم الثاني 389
خاتمـــــة 391
لائحـــة المراجـــع 400
لائحة الجداول والرسوم البيانية 437
الفهـــرس 439