المملكة المغربية

وزارة التربية الوطنية والتكوين المهني و التعليم العالي
و البحث العلمي

جامعة سيدي محمد بن عبد الله

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-فاس

Royaume du Maroc

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

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Faculté des Sciences Juridiques Economiques etSociales-Fès

مركز الدراسات في الدكتوراه : العلوم القانونية والسياسية

مختبر البحث : الدراسات الدستورية والمالية والتنموية

أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام

في موضوع :

الإصلاح الجبائي المغربي و ملاءمتـــه مع اتفاقيـــات التعاون الجبائي

إعداد الطالبة الباحثة :

ماجدولين انكـر

تحت إشراف الأستاذ:

د. عبد السلام أوحجو

لجنـــة المناقشـــة :

- د. عســـو منصـــور : أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس .....: رئيسا
- د. عبد السلام اوحجو : أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس.....: مشرفا
- د. مدنـــي احميدوش : أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس.....: عضوا
- د. عبد الرحمان حداد : أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس .....: عضوا
- دة. زبيـــدة نكـــاز : أستاذة مؤهلة بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس.....: عضوا

السنة الجامعية : 2018-2019م

مقدمة

لقد أدت العولمة والاندماج المتزايد للاقتصاديات المحلية مع الاقتصاد العالمي إلى إدراك الحكومات أنه لايمكن النظر إلى أنظمتها الضريبية بصورة منعزلة، فالنمو الضخم للأسواق المالية وحركة الاستثمارات المباشرة الهائلة في العالم، والانفتاح المتزايد في التجارة، أعطت جميعها قوة دافعة لحركة الإصلاح، وأي إصلاح إلا ويأتي بمشاريع جديدة مهيكلة بكيفية دقيقة، لكن ما ينقصها في جميع المجالات غياب الشجاعة لتأسيس هذه المشاريع الإصلاحية في دول العالم الثالث وارتكازها على أسس نظرية متطورة"[1] وذات نسق جميل، إلا أن هذه الأدبيات الحديثة لم تركز على ماهو نظري، وإنما تجاوزته إلى أبعد من ذلك"[2].

فالفلسفة التنموية الألمانية والأمريكية خطت خطوات بعيدة، بحيث أصبحت تعتمد على ما يسمى "نقد الفعل" بدل "نقد المنطق"، وبعبارة أخرى فإن أي مشروع إذا لم يكن يتماشى والواقع المعيش فلا جدوى منه، لأن هذا التصور يتماشى ومدى فعالية وإمكانية تطبيق المشروع الإصلاحي، وخصوصا على المستوى الضريبي الذي يجب أن ينطلق من الواقع الاقتصادي والاجتماعي والثقافي، أي مدى إمكانية تطبيق هذا المشروع وليس فقط إيجاد المشروع، وأماني التطبيق تبقى محل دراسة لاحقة[3].

فالإصلاح الضريبي هو مراجعة شاملة أوجزئية لمنظومة الاقتطاعات من أجل أهداف محددة بالتدقيق مسبقا، وشاملة لمجموع التأثيرات الاقتصادية للنظام الضريبي. كما يعرفه فقه آخر بصورة عامةعلى أنه: "عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم، من خلال تقليل عدد أسعار الضريبة، وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد للفقراء والتخفيف عن كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي، ويجعله أكثر تناسقا وتناغما مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات

---

[1] AKESBI Najib, " L 'impôt l'état et l'ajustement", Edition Acte, Rabat, 1993, p 366.

[2] -محمد عياد، "الإدارة الجبائية بين التحديث وإكراهات الضغط الداخلي"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 72-73 يناير أبريل 2007، ص 88.

[3] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

الخارجية المتصارعة"[1].

وغالبا ما يكون الإصلاح الضريبي عملية حساسة وصعبة لأن المكاسب الناجمة عن الإصلاح الشامل لا تظهر عادة إلا في المدى المتوسط أو الطويل، لهذا فهناك مستفيدين ومتضررين من عملية الإصلاح هذه مما يتطلب وجود إرادة حقيقية للإصلاح.

وقد باتت مسألة الإصلاح الضريبي من المسائل الملحة التي يتوجب إيجاد الحلول المنطقية والعملية لهاوتجمع كافة الآراء، ليس فقط على ضرورة الإصلاح الضريبي، وتحديث الضرائب التي مضى على صدور بعضها سنوات طويلة، بشرائحها ومعدلاتها التي كانت تلاءم الظروف السائدة وقت صدورها، بل يجب أن تتوافق إستراتيجية الإصلاح الضريبي مع استراتيجيات الإصلاح في باقي القطاعات الاقتصادية.

وفي هذا السياق، اتجه قسم من البلدان النامية نحوالإصلاح الذاتي المعتمد على الكفاءة المحليةوفقا لطبيعة المشاكل والإمكانات 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] .

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

---

[1]عدنان فرحان الجوراني، "الإصلاح الضريبي: المفهوم والأسباب والأهداف"، محور الإدارة والاقتصاد، مجلة الحوار المتمدن، العدد 3580، بتاريخ 2011/12/18، مصر، منشور بالموقع الالكتروني //www. ahewar. org http، تاريخ زيارة الموقع الإلكتروني 2015/4/5.

[2]عدنان فرحان الجوراني، "الإصلاح الضريبي : المفهوم والأسباب والأهداف"، م س، نفس العدد 3580.

- تمويل النفقات العمومية تماشيا مع المردود المالي.
- إعادة توزيع المدخول تطابقا مع هدف العدالة الجبائية.
- استقرار الأنشطة الاقتصادية أوتصحيح الاختلالات تماشيا مع أهداف الفعالية الاقتصادية[1].

وتجدر الإشارة إلى أن أي إصلاح في أي مجال من المجالات مرهون بجهاز تنفيذي فعال ومتطور يستجيب لمتطلبات العصر، ولهذا زاد اهتمام الحكومات بمراجعة وتطوير نهج وممارسات الإدارات العمومية بصفة عامة وكذلك مؤسسات القطاع الخاص للاستفادة من التقنيات والأدوات والمتغيرات الدولية.

تقوم الدولة المعاصرة بدور لايخفى على أحد في الحياة الاقتصادية، فقد خرجت الدول الحديثة من دائرة الوظائف التقليدية لتدخل في مجال أوسع وأرحب من الوظائف التي تؤثر على مجمل حياة أفراد المجتمع من أجل تحقيق أهدافه. وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف تستخدم الدولة كل الوسائل والأدوات المتاحة لها باستخدام سلطتها السيادية في سن القوانين والتشريعات، كما تستخدم أيضا كل السياسات أوبعضها بتناسق، لتحقيق أهداف المجتمع من خلال التدخل والتوجيه للنشاط الاقتصادي عن طريق السياسات الاقتصادية. كما أن البحث الحثيث للدولة عن وسيلة تمويلية تتميز بالاستقرار والدوام وتكون عنصرا هاما من ماليتها، أدى إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة والدائمة المعتمدة في تغطية النفقات العامة للدولة.

فالضرائب تعتبرفي الدول المعاصرة حجر الزاوية في النظام الاجتماعي والديمقراطية السياسية، فهي تتغذى على القوة والاقتصاد، وتعبر تاريخ الحدود والثقافات[2]، هي المصدر الوحيد والمقبول لتمويل ميزانية الدولة وتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي جعلها تحظى بعناية كبيرة من طرف المقررين العموميين والباحثين والممارسين. ولهذا عملت الدولة على أن تصدر النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة، وتسهر على تغيير هذه النصوص كلما دعت الحاجة، وذلك من أجل ضمان تحمل الأعباء والتكاليف بصورة تأخذ بعين الاعتبار، مبدئيا القدرة الجبائية للملزمين

[1] VALLE Annie ," Economie des systèmes fiscaux imposés", PUF , Paris , p 47.
[2]BACCOUCHE Néji, " Droit fiscal général", avec le concours de la fondation Allemande HANNS SEIDEL et le groupe Mohamed LOUKIL, Tunisie, 2008, p 1.

ومسايرة المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية. ونظرا لدور الدولة وانعكاس ذلك على سياستها العمومية، لم يبق دور الضريبة حبيس المفهوم الضيق الذي أنشئت من أجله وهوتمويل الوظائف الكلاسيكية للدولة، بل أصبحت وسيلة فعالة وسهلة التطبيق تلجأ إليها جل الدول بغية تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية[1].

تأسيسا على هذا المنطق، يسجل أن الضريبة كانت موجودة في صيغتها التقليدية داخل المجتمعات البدائية، وذلك في شكل مساهمة اختيارية يفرضها التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية، حيث بدت في الأول أشبه بخدمة شخصية، قبل أن تصبح منحة مالية تقدم من الرعايا إلى الحاكم، ثم بعد ذلك فقدت صفتها الاختيارية فأضحت إجبارية نتيجة لتمركز الحياة القبلية ونمو المرافق العامة والحياة الجماعية، لتتحول إلى فريضة على الأشخاص وواجب على الأموال[2].

ومن الثابت تاريخيا، أن هناك ارتباطا جدليا وثيقا بين الضريبة ومفهوم الدولة، فقد شكل هذا القرار الضريبي عبر التاريخ بمختلف تجلياته وتمظهراته السياسية عاملا محوريا في تطور مفهوم الدولة وسببا أساسيا لأهم الثورات التي عرفتها أوربا أونتيجة لها، كما مثل معطى رئيسيا في عملية الانتقال الديمقراطي التي عرفتها العديد من الأنظمة والدول، وبالتالي فإذا كانت الضريبة مرتبطة بشكل وثيق بالتاريخ العام والتاريخ الاقتصادي، فإنها متصلة بشكل أكبر بالتاريخ السياسي[3].

فإنه بالرجوع إلى التاريخ السياسي القديم لأوروبا، وانطلاقا من العهود التي توافرت الوثائق التاريخية بشأنها، ثبت أن الآلية الجبائية والتوظيف السياسي للضريبة والتدخل الجبائي للأنظمة الحاكمة، كان حاضرا بقوة خلال الحقبة الرومانية والعهد البربري وإبان العهد الفيودالي، كما شكل القرار الضريبي السياسي بمفهومه التاريخي سببا وعاملا مؤثرا في أهم الأحداث السياسية التاريخية التي شهدتها الأنظمة السياسية التي كانت سائدة إبان هذه الحقب الزمنية[4].

---

[1] عزيزة هنداز، " المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق "، الطبعة الأولى، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، سنة 2011، ص 1.

[2] عبد السلام أديب، "الإصلاح الجبائي والتنمية في المغرب"، رسالة لنيل شهادة الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس بالرباط، سنة 1994، ص 1.

[3] ARDANT Gabriel, "Histoire de l'impôt", Livre I, Fayard,1971,p 5.

[4] CLAMAGERAN JJ, "Histoire de l'impôt en France", Librairie Guillaumin et Cie, Paris, 1867,p de 1 à 490.

ومن المهم جدا الإشارة أيضا إلى كون الأديان قد اهتمت بشكل خاص بالضريبة، ويعتبر الدين الإسلامي أكثر الديانات التي عرفت تاريخيا بتوفرها على نظام جبائي متكامل وفعال، حيث احتلت في إطاره الضريبة بمفهومها الديني مكانة خاصة، فأداء الزكاة مثلا بوصفها ركيزة أساسية في مكونات النظام الجبائي في الإسلام، يمثل أحد الأركان الأساسية للدين الإسلامي[1].

وإلى جانب الزكاة المفروضة بموجب القرآن الكريم، والتي شكلت المورد الرئيسي للدولة الإسلامية، تعددت الموارد الجبائية في الإسلام، حيث اعتبرت مصدرا هاما من مصادر الإنفاق، منها ما حدد بموجب القرآن الكريم والسنة، ومنها ما وضعه الخلفاء الراشدون وغيرهم من السلف الصالح بناء على الاجتهاد الديني. ومن أهم هذه الجبايات هناك الجزية والخراج والعشور، وقد كانت لهذه الضرائب آثار إيجابية وأدوار فعالة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية خلال مرحلة ازدهار الدولة الإسلامية[2].

وعموما فالضريبة في الدين الإسلامي، والتي تم تطبيقها تاريخيا في عهد الدولة الإسلامية، تبدو من الناحية المفاهيمية أكثر قربا من المفهوم الحديث للضريبة مع وجود بعض الاختلافات، فهي اقتطاع نقدي كما يمكن أن يكون عينيا تقتطعه الدولة الإسلامية من أموالالأفراد بشكل قصري وبصفة نهائية دون مقابل مشروط، بهدف تغطية المصارف المحددة شرعا استنادا إلى الأحكام والقواعد الكلية للشريعة الإسلامية[3].

وعلى كل حال ففي كل المجتمعات سواء كانت فقيرة أم غنية، تتوفر على موارد متعددة أو فقيرة، تبقى الضرائب أنجع الوسائل لتمويل خزينة الدولة وتغطية نفقاتها، وبالتالي أصبحنا أمام أنظمة جبائية تضم مجموعة من الضرائب والرسوم التي يحددها المشرع.

أما فيما يخص النظام الضريبي فهناك مفهومان أحدهما ضيق، يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة، انطلاقا

---

[1]GADHOUM Oualid, "Imposition et religion en islam", La revue " la religion et impôt", Actes colloque de Clermont Ferrand,6 et 7 Avril 2006, N°1, Mars 2012, p 135.

[2]رحمة نابتي، " النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي- دراسة مقارنة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، السنة الجامعية 2013-2014، ص 78.

[3]حسين عناية غازي، "النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي دراسة مقارنة"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 35.

من المادة الخاضعة للضريبة ثم تصفيتها وأخيرا عملية تحصيلها وهو مايعرف بالتنظيم الفني للضريبة، أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي، فيتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، ومن تم يعتبر النظام الضريبي "مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعه هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق السياسة الضريبية"[1].

ففي المجال الجبائي، إن مفهوم الإصلاح الضريبي يكتنفه الكثير من الغموض والتعقيد لأنه يخضع لعدة تأويلات وتفسيرات اعتبارا للبواعث التي يمكن أن ينطلق منها، وقد عرفه الاقتصادي **جاك لوكشو**على أنه مراجعة شاملة أوجزئية لمنظومة الاقتطاعات من أجل أهداف محددة بالتدقيق مسبقا، وشاملة لمجموع التأثيرات الاقتصادية للنظام الضريبي[2].

كما يعرف الإصلاح الضريبي على أنه عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل عدد أسعار الضريبة، وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد للفقراء والتخفيف عن كاهلهم بشكل يقلل المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي، ويجعله أكثر اتساقا وتناغما مع الأداء الداخلي المطلوب، والتطورات الخارجية المتصارعة.

كما عرفه **موريس لور**[3]بأنه: "تجديد التشريعات الضريبية في العمق من أجل إقصاء الخلل الذي تعانيه الضرائب الموضوعة حيز التطبيق". أما مصطفى الكثيري[4] فإنه يعرف الإصلاح الضريبي كما يلي: "الإصلاح الضريبي يكمن في الجهد من أجل تفعيل تطبيق النظام الضريبي ليتم النجاح في متابعة جيدة للأهداف التي ترسمها الدولة".

---

[1] المرسي السيد حجازي، " النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق "، الدار الجامعية الإسكندرية، سنة 1998، ص7.

[2] Revue Problèmes Economiques, Numéro 7562, du MAI 1998, p 11.

[3] LAURE Maurice, "Traité de politique fiscale", PUF , 1956, p 126.

[4] مصطفى الكثيري، "النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، تعريب عبد الرحمان الشاوي، العربي الزياتي، خالد عليوة، ومصطفى الكثيري، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، سنة 1985، ص 15.

ولقد دخلت فكرة الإصلاح مجال التداول النظري المغربي في مستهل القرن التاسع عشر، وعرفت كثافة في الاستعمال والتداول منذ العقد الرابع منه، منذ هزيمة إسلي سنة 1844، ثم هزيمة تطوان لسنة 1860، حيث بدأ الاحتكاك المغربي بالعالم الأوربي، وكانت نقطة انطلاق تفكير النخبة المغربية في أسباب قوة الدولة في أوربا، وبدا لهم أن أوروبا قوية لسبب واحد لأنها منظمة، لكن هذا التنظيم لا يقتصر على جانب واحد في قوام الدولة والمجتمع، وإنما يشمل تنظيم الجيش والتنظيم الإداري والسياسي والاهتمام بالعلم، كذلك التفكير في إنشاء مؤسسة عسكرية نظامية وخلق أطر إدارية عصرية ومثقفة، ثم تأسيس نظام جبائي جديد[1].

ومن هذا المنطلق، ففكرة الإصلاح الجبائي ظهرت في الدول الرأسمالية المصنعة وفي ظروف معينة أي عندما تعمقت التناقضات، وظهرت ضرورة تصحيح وضعية متسمة بالتفاوتات والفوارق الكبرى الناتجة عن النظام الرأسمالي، وكان لهذا الإصلاح الجبائي الأوربي هدفان: الأول، اقتصادي يتمثل في جعل النظام الجبائي في خدمة تطوير الرأسمال وتشجيع الادخار والاستثمار، وبالتالي الدفع بمسلسل التراكم إلى الأمام. أما الهدف الثاني فهو اجتماعي يتمثل في المساهمة في السياسة التوزيعية، والتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية[2].

فالإصلاح الجبائي يعتبر كنسق خاضع للتطور يترجم العلاقات الفاعلة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية، وفي ارتباطها بالمصالح السائدة[3]، كما أن السياسة الجبائية لم تعد ذات أهداف مالية فقط، وإنما ذات أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، حيث تعتبر في الدول المتقدمة إحدى الوسائل المهمة والفعالة لتحقيق التنمية، واستعمالها في الغالب بطريقة معقلنة ونتائجها تبقى مقبولة. ومفهوم الإصلاح الضريبي يعتبر مفهوم نسبي، إذ يكتنفه الكثير من الغموض والتعقيد؛ لأنه يخضع لعدة تأويلات وتفسيرات اعتبارا للبواعث التي يمكن أن ينطلق منها. فإذا كان الإصلاح الجبائي يعني بالنسبة للبعض يساهم في

---

[1] عبد الإله بلقزيز، " الخطاب الإصلاحي بالمغرب، التكون والمصادر"، الطبعة الأولى، دار المنتخب العربي للدراسة والنشر والتوزيع، سنة 1997، ص 69.

[2] عبد السلام أديب، " السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي"، الطبعة الأولى، مطبعة أفريقيا الشرق، سنة 1998، ص 147.

[3] عبد الله دمومات، " الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي"، الطبعة الأولى، إفريقيا الشرق، سنة 1995، ص 15.

الحد من الفوارق الاجتماعية، فإن البعض يربط مضمونه باهتمامات إنتاجية واستثمارية وتنموية، فيما يركز آخرون على اعتبارات إدارية ومنطلقات مالية[1].

وقد ظهر الإصلاح الجبائي في دول العالم الثالث منذ عقد الستينات، ولكن هذه المبادرة كانت حينذاك خارجية، حيث إن البنك الدولي في عهد ماكنامارا أشاد بضرورة الإصلاح الجبائي وذلك في إطار سياسته آنذاكالمتجهة إلى محاربة الفقر المطلق، وإلى ضرورة تحسين توزيع الدخل. وعندما أخذت حدة الأزمة العالمية تتصاعد، وازدادت الديون استفحالا، أخذ صندوق النقد الدولي يأخذ تدريجيا مكان الصدارة بالنسبة للبنك الدولي، في إطار برامجه التقويمية، وهنا عرفت فكرة الإصلاح الجبائي تحولا مهما تمثل في كون صندوق النقد الدولي هو الذي أصبح يطالب بإصلاحات جبائية كجزء من برامجه التقويمية.

كما يسعى كذلك إلى تغيير قواعد عمل النظام الجبائي، ومعالجة التصورات والإختلالات التي تعوق التنمية، ثم تسخير الإمكانيات المتوفرة للنهوض بالمجتمع من جميع مناحيه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. كما أن الإصلاح الجبائي الفعال لن يتأتى إلا بتشخيص الواقع الاجتماعي والاقتصادي والسياسي والثقافي للدولة موضوع الإصلاح. ومفهوم الضريبة قد طرأت عليه مجموعة من التحولات بفعل تطور دور الدولة والوظيفة المنوطة بالضريبة. إذ أصبح للضريبة مفهوم معاصر يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين. ووفقا لهذا المنظور تمثل المداخيل الضريبية المورد الرئيسي للدولة، حيث تضمن استقرارها المالي بصفة خاصة، وتساهم في إعادة إنتاج النظام السياسي والإداري بصفة عامة. كما تعتبر الأداة لإظهار طبيعة العلاقات الاجتماعية الحقيقية، وتشكل طريقة تدبيرها مؤشرا أساسيا على أسلوب الحكامة المتبع.

والضريبة هي ظاهرة قديمة قدم المجتمعات البشرية، وقد اقترنت بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة

[1] مصطفى الكثيري، " النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، م س، ص 2.

وأهدافها التي حددتها الفلسفات السياسية والأنظمة الاقتصاديةالمتعاقبة. فمن إسهام فعلي ومباشر(الحياة القبلية القديمة)، إلى تكاليف إلزامية (بداية ظهور الدولة) وتكفلها بمهام الأمن والدفاع، إلى أداءات بمقابل (رسوم) نظير خدمات تقدمها السلطة العامة، إلى إقرار بالأداء الإجباري ودون مقابل تلبية لحاجات الدولة المتزايدة وتكريسا لصورة الواجب الاجتماعي التضامني[1].

وفي هذا الإطار جاء تعريف كل من بلترام ومهل، في كتابيهماعلم وتقنيات الضريبة، على أن: "الضريبة أداء نقدي يطلب من الأشخاص الطبيعيين أوالمعنويين من القانون الخاص أومن القانون العام، حسب قدرتهم عن طريق السلطة بصفة نهائية وبدون مقابل محدد بقصد تغطية التحملات العمومية أولأهداف تدخل القوة العمومية". انطلاقا من هذا التعريف يمكن أن نستنتج أن الضريبة تعتبر اقتطاعا إجباريا(موافق عليه بكل حرية)، يتم انجازه بواسطة السلطة التي تمارسها الدولة والهيآت التابعة لها من دخول وموارد كل شخص ذاتي أومعنوي يعيش فوق ترابها، في شكل مساهمات أوحصص اجتماعية لتمويل الخدمات ذات النفع العام، كما تقوم على مبادئ الإلزامية والتضامن الاجتماعي، الأمر الذي أدى إلى إطلاق تعبير ملزمون على الأشخاص الخاضعين لها. كما أن من خصائص التشريع الجبائي أنه تشريع متشعب ومتشابك وبالغ التعقيد، وتساهم في ترسيخ هذه الخصائص ظاهرة التعديل المستمر الذي تعرفه المقتضيات الجبائية، كما هوالشأن في التشريع الجبائي المغربي، حيث يأتي كل قانون مالي سنوي برزمة من المقتضيات الجديدة[2].

وبرجوعنا لمراحل النظام الجبائي المغربي، فقد عرف ثلاث مراحل أساسية: فترة ما قبل الحماية التي لم يكن فيها المخزن يتوفرعلى جهاز جبائي منظم ومحكم وفعال، حيث كان يعتمد على جبايات مباشرة تتكون أساسا من ضرائب دينية وأخرى سيادية، وجبايات غير مباشرة تتكون بالأساس من الضرائب التجارية المتمثلة في المكوس والرسوم الجمركية، وتميزت هذه الفترة فيما يخص الجباية ببعض التجاوزات من لدن القيمين عليها، وتزايدت هذه التجاوزات خلال فترة حكم السلطان مولاي عبد العزيز ما

[1]سعيد جفري، " تدبير المالية العمومية بالمغرب"، الطبعة الأولى، مطبعة أوكراف، التوزيع مكتبة الرشاد، سنة 2009، ص 49 .

[2]عبد القادر التيعلاتي، " النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، الطبعة الثانية، سنة 2001، ص 5.

بين سنة 1894-1908، حيث تعسف القواد على محكوميهم، ولعبت هذه التعسفات دورا كبيرا في تزايد حدة الحيف الجبائي الذي لحق سكان البوادي خلال هذه الفترة، مما دفع الدولة للقيام بمجموعة من الإصلاحات الجبائية وخاصة الإصلاح المتعلق بما كان يعرف بالترتيب وانتهى في الأخير إلى الفشل بسبب افتقاده للمرونة اللازمة، وإخلاله ببعض القواعد الدينية من خلال إلغائه الزكاة[1].

كما أن إنهاك سكان البوادي بضرائب مختلفة، أدى إلى اتساع حركة التمرد بالعديد من القبائل، حيث سهل التغلغل الأجنبي في البلاد، وضعف المخزن وتعدد أزماته، عوامل أساسية ترتبت عنها انتفاضات قبلية، فاتسع معها عدد الرافضين لأداء الواجبات والكلف المخزنية، فكان ذلك مقدمة لفرض الحماية على البلاد برمتها سنة 1912م، بالإضافة إلى إبرام اتفاقية الجزيرة الخضراء بين المغرب والدول المستعمرة بتاريخ 7 أبريل 1906 والتي تم تتويجها بمعاهدة الحماية سنة 1912م، كان لها الوقع الكبير على فقدان المغرب لأهم الضرائب التقليدية التي كان يعتمد عليها كالزكاة والعشور وغيرها من الضرائب الأخرى التي كان متعارف عليها.

أما الفترة الموالية لفترة الحماية بالمغرب، عرفت وضعية صعبة ومشاكل مالية مزمنة كان لها الدور الكبير في دخول الاستعمار. وفي هذا الصدد لعبت معاهدة الجزيرة الخضراء دورا بارزا في إعادة ترتيب النظام الجبائي المغربي التقليدي، من خلال التنصيص على ضرائب جديدة تماشيا مع الإصلاحات التي قامت بها سلطات الحماية من جهة، وجمع التمويلات للإنفاق على الحرب من جهة أخرى كالضريبة الحضرية، والضريبة المهنية، أومن خلال تعديل الضرائب كضريبة الترتيب والتي تم إلزام القاطنين بالمغرب بها سواء مغاربة أو أجانب[2].

بعد الحصول على الاستقلال، حاول النظام السياسي بناء إطار مؤسساتي قادر على الحفاظ على الاستقرار، حيث عاش المغرب في أول الأمر على إيقاع صراع مرير بين المؤسسة الملكية وبين تيارات الحركة الوطنية حل سلطات المؤسسة الملكية، انتهى لصالح هذه الأخيرة التي نجحت في احتكار كل السلطات وبالتالي الحفاظ على نظام يسود

---

[1] جميلة دليمي، " الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب"، مجلة مسالك، العدد 4، سنة 2004، ص 27.

[2] سعيد جفري، "تدبير المالية العمومية بالمغرب"، م س، ص 88.

فيه الملك ويحكم. وهذا ما جعل منها المؤسسة المبادرة لرسم السياسات العمومية، وكذلك إعطاء الانطلاقة لكل الأوراش الإصلاحية، منها على سبيل المثال لا الحصر الإصلاح الإداري، والإصلاح القضائي، ثم الإصلاح الضريبي الذي لم تعد أسسه تتماشى مع الظروف الجديدة للمغرب المستقل، وعلى الخصوص فك الارتباط مع الموروث الاستعماري الذي لم يعد يتماشى مع الوضع الراهن. لكن هذه التدخلات سرعان ما سجلت تراجعا نتيجة الظروف الداخلية المتميزة وبروز ظاهرة الاحتكار وعدم المردودية، واتساع القطاع الغير المنظم، وغياب التنافسية على المستوى الاقتصادي، إضافة إلى توجيهات المؤسسات الدولية ودخول المغرب مرحلة التقويم الهيكلي في بداية الثمانينات. وهكذا قامت الدولة بمجموعة من الإجراءات سعت إلى إصلاح البنيات الجبائية الموروثة عن الحقبة الاستعمارية، وكان الإصلاح الجبائي الأول سنة 1961م، والثاني سنة 1984م.

وقد اتسم هذين الإصلاحيين بكونهما وضعا في إطار منظور سياسي واقتصادي واجتماعي مختلف، فالإصلاح الأول جاء في إطار ما يعرف بالإستراتيجية المدعمة لتدخل الدولة، والثاني جاء في إطار سياسة التقويم الهيكلي، وما يمكن التعبير عنه بإستراتيجية تخلي الدولة عن دورها التدخلي السابق.

ولقد عاش المغرب نهاية السبعينات في ظل أزمة اقتصادية ومالية دقيقة بلغت ذروتها مع بداية الثمانينات، حيث شرع المغرب في خوض مسلسل التفاوض مع المؤسسات المالية الدولية في شأن إعادة جدولة الديون التي أصبحت تثقل كاهله. كما تميزت هذه الفترة بارتفاع أسعار البترول ثم تدهور أسعار الفوسفاط. وفي ظل هذه الظروف اتخذت الدولة مجموعة من الإجراءات والخطوات من بينها الإصلاح الجبائي العميق لأواخر الثمانينات الذي يهدف إلى استثمار الضريبة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. حيث شكل موضوع الإصلاح الجبائي العام المطبق بموجب قانون الإطار في 23 أبريل 1984 أحد الجوانب الأساسية للإصلاحات الهيكلية التي أخذ بها المغرب في إطار برنامج التقويم الهيكلي الذي يرتكز في أسسه على تعبئة أكبر عدد ممكن من الموارد الضريبية لإعادة التوازن لميزانية الدولة.

وقد عرف هذا الإصلاح الضريبي إحداث ثلاث ضرائب رئيسية تتمثل في الضريبة

على الشركات، والضريبة على الدخل، ثم الضريبة على القيمة المضافة، والتي أتت بمقتضيات جديدة في التأسيس والتقدير والاحتساب ثم التحصيل، بالإضافة إلى التنصيص على ضمانات الملزمين، وكذا تنظيم العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية. والواقع أن النظام الجبائي القديم كان نظاما تقليديا يشكو من التناغم والانسجام بين مكوناته، حيث كانت الضرائب النوعية هي السائدة، إضافة إلى ذلك كان الهيكل الضريبي القديم يعاني من هيمنة الضرائب غير المباشرة التي تشكل حيفا في غير صالح المكلفين ذوي الدخل المحدود.

وهكذا شهد المغرب وسط الثمانينات إصلاحا جبائيا يعتبر خطوة أساسية نحو تأسيس جباية عصرية أكثر تماسكا وبساطة، ثم أكثر فعالية على الأصعدة المالية والاقتصادية، ويتضمن أهداف أساسية ترمي كلها في اتجاه إلغاء النظام النوعي وتأسيس نظام يضمن من جهة توزيع أفضل للعبء الجبائي بفضل توسيع الوعاء الضريبي، وأيضا تقليص الأسعار، ومن جهة تدعيم وتقوية الضمانات التي يمنحها للمكلفين.

ويتضح أن دور إصلاح النظام الجبائي يجب أن يتمثل في تحقيق التكامل بين الدور الاجتماعي والدور الاقتصادي ثم الدور المالي، ولتحقيق هذه المعادلة فإن هناك شروط ومبادئ يجب أن تؤخذ في الاعتبار تتمثل في شمول المجتمع الضريبي، وملاءمة الأسعار لاعتبارات العدالة والكفاءة ثم كفاءة الإدارة الضريبية.

لذلك لا يكفي النظر إلى الإصلاح الجبائي باعتباره قوانين أونصوص تشريعية جبائية محضة، بل ينبغي النظر إليه كعلاقة قوة ونتاج لتطوير مستوى الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي[1]. كما تعتبر المردودية والعدالة الضريبية من الأهداف الأساسية التي يجب أن يسعى الفرض الجبائي إلى تحقيقها، وهوما يجعل جل التشريعات سواء في الدول المتقدمة أوالدول النامية تؤكد على الارتباط القائم بين المردودية والعدالة الضريبية وضرورة التوفيق بينهما، حيث إن هاجس المردودية المرجومن وراء الجباية لا يغفل أوينفي العدالة، بل إن التشريعات العادلة هي أكثر مردودية وإنتاجية وهي التي تدفع الملزمين للإقدام على واجباتهم المالية[2].

---

[1] عبد الله دمومات، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي"، م س، ص 15.

[2] أحمد حضراني، "قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 78-79، يناير-أبريل 2008، ص152.

فإذا كان النظام الجبائي وليد سياسة التقويم الهيكلي المفروضة نتيجة للأزمة الحادة في المالية العمومية والحاجة إلى مجابهة الأعباء والدين الخارجي، فمن الأساسي التذكير بأن المغرب عرف أكبر إصلاح لمنظومته الجبائية خلال الثمانينات، بحيث أن قانون الإطار لسنة 1984 هيأ لهذا النظام الضريبي الحالي، والذي يرتكز على الثلاثية الضريبية: الضريبة على القيمة المضافة سنة 1986، الضريبة على الشركات سنة 1987، ثم الضريبة العامة على الدخل سنة 1990.

وفي هذا الإطار تمت عولمة القوانين الضريبية ارتباطا بالعولمة الاقتصادية، بحيث نجد أن جل دول العالم اعتمدت الثلاثية الضريبية التي تتجلى في تطبيق ضريبة عامة على الإنفاق وهي الضريبة على القيمة المضافة، وضريبة على الأشخاص المعنوية وهي الضريبة على الشركات وضريبة عامة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بحيث تعرف الساحة الاقتصادية الدولية منذ أمد بعيد تحولات غير مسبوقة خاصة مع مطلع التسعينات من القرن الماضي، حيث كرست بوادر العولمة الاقتصادية عبر فتح الأسواق وإزالة مختلف القيود، والزيادة السريعة للتجارة الدولية للسلع والخدمات والأصول المالية، وهوما دفعبعدد كبير من دول العالم الى الاعتماد على دول أجنبية لإمدادها بالسلع المهمة.

هذا الوضع الاقتصادي العالمي قادته كيانات اقتصادية عملاقة تجوب منتجاتها مختلف أرجاء المعمورة، وتعرف اصطلاحا بالشركات المتعددة الجنسيات، أوالشركات العابرة للقوميات، وهي تسعى جاهدة لتحقيق هدفها الأساسي، المتمثل في جني أكبر قدر ممكن من الأرباح، مستفيدة من المناخ الاحتكاري لعملها في الأسواق الوطنية.

كما زادت وثيرة الهجرة البشرية عبر الدول مع ازدياد النشاط الصناعي والتجاري وتخفيف الإجراءات الجمركية في مجال نقل البضائع والمسافرين عبر العالم.

ومن هذا المنطلق تطرح إشكالية استفادة الدولة المستقبلة من نشاط الأشخاص والشركات الضخمة على أراضيها، من خلال قانون جبائي فعال ينطلق من الاتفاقيات الدولية المختلفة في مجال القانون الجبائي الدولي، مما يطرح معه السؤال بخصوص وجود قانون دولي يهتم بالجوانب الجبائية على غرار القوانين الداخلية للدول ذات السيادة.

بالنسبة للمغرب يمكن الجزم على أنه بدوره لم يخرج عن السياق الاقتصادي الدولي المنفتح على عولمة الاقتصاد، حيث يمثل نموذجا عاديا لمحاولة دولة نامية

لاجتذاب استثمارات أجنبية قد تساهم بشكل أو بآخر في دفع قاطرة التنمية.

وضمن هذا الإطار تقر ديباجة المدونة العامة للضرائب الصادرة سنة 2007 بالتأثيرات الخارجية على التشريع الضريبي ببلادنا، بل وتؤكد على انخراط المغرب في تحسين المحيط القانوني والجبائي والاقتصادي ليلائم متطلبات الاستثمار، ويستجيب لالتزاماته تجاه شركائه الدوليين. وهذا ما يدفعه باستمرار لعقد اتفاقيات ضريبية، وعلى رأسها تلك المبرمة مع شركائه الاقتصاديين الرئيسيين فرنسا، إسبانيا، والولايات المتحدة الأمريكية، على أن هذه الاتفاقيات تهدف مباشرة إلى تحسين شروط تنفيذ اتفاقيات الاستثمار بصفة عامة، بحيث نجد أن معظم هذه الاتفاقيات الجبائية المبرمة تجد مصدرها في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، إلا أن لها بعض الخصوصيات التي تتفق ومجموع المميزات التي تميز الاتفاقيات الضريبية المبرمة بين الدول النامية والدول المتقدمة، هذه المميزات يمكن حصرها في نقطتين أساسيتين:

1. العلاقة اللامتكافئة التي تربط الدولتين المتعاقدتين(المغرب كدولة نامية وإحدى الدول المتقدمة).
2. أن هذه الاتفاقيات لا تحاول فقط الحفاظ على التشجيعات التي يقدمها المغرب عن طريق قوانين الاستثمار، بل تحاول توسيع نطاق هذه التشجيعات.

إن الاتفاقيات الجبائية الدولية تعد مصدرا هاما من مصادر الجباية الدولية، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعد وطرق لتنظيم العلاقات الضريبية بينها، وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي. كما تجدر الإشارة إلى أن الأصل هوعدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها، حيث يعتبر كل منهما مكملا للآخر، كما تعد القوانين الضريبية مرجعا لاغنى عنه لتفسير بعض المصطلحات ونصوص الاتفاقية الغامضة والغير واضحة، لكنه قد يحدث في بعض الحالات تعارض بينهما، نظرا لكون الاتفاقيات تحتل مكانة أسمى من القانون الداخلي للدولة، فإن أحكام الاتفاقية هي التي تسري وتطبق، وذلك حسب ما جاء به الدستور المغربي الذي يحث على سمو الاتفاقيات الدولية حسب المادة السادسة من دستور المملكة المغربية.

أهمية الموضوع:

لقد شهد العالم منذ القرن الماضي انفتاحا اقتصاديا هائلا، وما واكب ذلك من بروزلاقتصاد السوق كنظام اقتصادي عالمي تقويه الدول الرأسمالية الكبرى وتدعمه المنظمات التجارية المالية العالمية. فتحررت بذلك المبادلات واتسعت وتشابكت العلاقات الدولية، وانتشرت فروع الشركات في مختلف الأقاليم في عصر اتسم معالمه بالتطور التكنولوجي السريع وثورة المعلومات.

وفي خضم كل هذه التطورات عرف المغرب تطورا مهما في سياسته الضريبية، حيث عمد على إصلاح النظام الضريبي للبلاد باعتباره مرآة لوضع الدولة وطبيعة المجتمع، وذلك عبر سن العديد من النصوص القانونية التشريعية تنهض وتقوي السياسة الجبائية للبلاد، حيث جاء خطاب الملك محمد السادس حيث جاء فيه: " يستوجب إصلاح النظام الجبائي والمالي والمحاسبي للجماعات المحلية في اتجاه تبسيط وتحسين تدبيره والرفع من مردوديته". فهذا الخطاب كان محفزا جديدا للنهوض بالنظام الجبائي ليس فقط المحلي بل حتى على الصعيد الدولي، لذلك نرى أن القانون الجبائي بتدخله في العديد من القوانين فهو قانون متشعب وكبير ويطرأ عليه كل سنة تحيين وتجديد للعديد من نصوصه القانونية.

كما يمكن ملامسة أهمية الموضوع من خلال عدة اعتبارات أهمها من جهة، الدستور الجديد، والالتزام بمبادئ دولة الحق والقانون، والتزامات الحكومة بإزالة كل أشكال الحيف واللامساواة من النظام الجبائي المغربي، ومن جهة أخرى أن إشكالية الإصلاح الضريبي رهينة بالإجابة عن عناصره وأهدافه العامة التي تظل محددة خاصة في الجوانب المرتبطة بتحقيق أهداف المردودية، والعدالة الجبائية، والمرونة المندمجة في شرط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

فبالرغم من سن المغرب العديد من القوانين والنصوص التنظيمية للنهوض بهذا القطاع وتطويره، لم تعرف تغييرا كبيرا يتماشى مع واقع علاقتها الاقتصادية، حيث أدى تمسكها بسيادتها الضريبية ورغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائية إلى تداخل الاختصاصات الضريبية للدول، وهوما أفرز العديد من المشاكل ذات طبيعة ضريبية أبرزها الازدواج الضريبي أي التهرب الضريبي الدولي، والذي يتمثل في

خضوع نفس الدخل إلى نفس الضريبة، أوضريبة من نفس النوع من خلال نفس الفترة من طرف أكثر من دولة. وهناك مشكلة ضريبية أخرى لا تقل أهمية وخطورة عن سابقتها منها مشكل التهرب الضريبي أوالغش الضريبي، التي ازدادت انتشارا بعد ظهورها تعرف بإعفاءات ضريبية والتي تقدم تحفيزات جبائية مغرية، وتضمن الحفاظ على سرية المعلومات البنكية وهي أسباب كافية لجذب رؤوس الأموال الدولية إليها، هروبا من عبء الضريبة في الدول ذات الضغط الجبائي المرتفع.

وبغرض الحد من هذه المشاكل لجأ المغرب إلى عقد اتفاقيات جبائية دولية، وهي عبارة عن أداة قانونية تهدف إلى تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة، استنادا إلى مبادئ أهمها التبعية الاقتصادية والاجتماعية، وقد يؤدي تحديد ذلك المجال إلى الإلغاء التلقائي للازدواج الضريبي بين الدولتين أوالتقليل من عبئه.

فبفعل تطور المعاملات الاقتصادية خارج الحدود سواء من خلال التجارة الدولية أو الاستثمارات الخارجية، أو التوظيفات المالية في الخارج، تقوم الدول بعقد اتفاقات فيما بينها لمعالجة الوضعيات الجبائية لمواطنيها في هذه الحالات سواء كانت اتفاقيات ثنائية أومتعددة الأطراف، فإنها تسموعلى القوانين الضريبية الوطنية، وتهدف أساسا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل بصيغ مختلفة مثلا، خضوع المواطن أوالشركة المعنيين للضريبة في بلد الاستقبال وإعفائهم في البلد الأصلي، أو تمكينهم من خصم الضريبة المؤداة في الخارج من مبلغ الضريبة المستحق في البلد.

هذا وتعتبر الاتفاقيات الجبائية أكثر فعالية في مواجهة المشاكل الضريبية الدولية، التي تتخذها الدول بصفة انفرادية من خلال تشريعاتها الضريبية، لأن هذه الأخيرة تتطلب تضحية الدولة بمواردها الضريبية لحساب دول أخرى، والتخلي عن حقها في فرض الضريبة، في حين تحتفظ باقي الدول بهذا الحق الذي يعتبر وجها من أوجه سيادة الدولة. كما أنه من خلال هذه الاتفاقيات الجبائية يمكن للأطراف المتعاقدة التفاوض فيما بينها وحصول كل طرف على قدر مقبول من الحقوق مقابل التنازلات التي يمنحها بهدف حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

وفي هذا السياق، تعد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

لتفادي الازدواج الضريبي المرجع الأساسي الذي تعتمده الدول عند إبرامها لاتفاقيات جبائية، حيث توضح كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة لمختلف فئات الدخل، وكذلك بالنسبة للثروة، وتعتمد تقنيات لتفادي الازدواج الضريبي، أهمها تقنية الإعفاء، وتقنية الخصم، بالإضافة إلى إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي ومنع التمييز على أساس الجنسية عند فرض الضريبة أوأي التزام جبائي. ويمكن للدول المتعاقدة تبني هذه الاتفاقية مع إدخال التعديلات التي تراها مناسبة.

كما لا ننسى دور هيئة الأمم المتحدة في هذا المجال، من خلال النموذج الذي اعتمدته لتفادي الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية، والذي يحاول خدمة مصالح الدول النامية، عكس الاتفاقية النموذجية الأولى، والتي تسعى لخدمة مصالح الدول المصدرة لرؤوس الأموال.

كما سعى المغرب إلى زيادة رصيده من الاتفاقيات الجبائية نتيجة إدراكه لجذب الاستثمارات الأجنبية، وتشجيع التبادل التجاري، ودعم أهدافه الإنمائية، خاصة بعد الإصلاحات الضريبية التي قام بها منذ الاستقلال إلى الآن، وتوجهه نحو سياسة الانفتاح واقتصاد السوق، ورغبته في تقريب قواعده الضريبية مما يطبقه شركائه الاقتصاديين.

وتفنيدا لما قلناه عن السياسة الجبائية التي تنهجها بلدنا، وإصلاح النظام الجبائي المغربي، الذي قام المشرع المغربي بتطويره وإصلاحه منذ توالي السنوات إلى الآن، وإبرامه للعديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية من أجل تفادي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي، وكذلك من أجل حماية وتطوير الاستثمار الدولي. كما أن لهذه الاتفاقيات الجبائية وقع مهم على سياسة البلد وتطورها ونموها، حيث تعمل اتفاقيات التعاون الجبائي الدولي على تطوير الاستثمار بالمغرب وحماية المستثمرين داخل المغرب وخارجه.

كما أنه بفضلها(أي الاتفاقيات الجبائية) وبفضل النظام الجبائي المغربي، نستشف أن المغزى والغرض من هذه الإصلاحات ومدى ملاءمتها مع اتفاقيات التعاون الجبائي، أنها تبغي تحقيق نفس الأهداف المتوخاة، ألا وهي تشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية، وعدم الازدواج الضريبي، محاربة التهرب والغش الضريبي، خلق استثمارات جنوب جنوب التي قامت بها الدولة المغربية مع دول إفريقيا، كذلك نستنتج أن المشرع المغربي قد سن عقوبات زجرية صارمة للحد من ظاهرة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي.

إشكالية الموضوع:

إن دراستنا لهذا الموضوع تستدعي تحديد مفهوم الإصلاح الضريبي أو الإصلاح الجبائي، وغالبا ما يكون الإصلاح الضريبي عملية حساسة وصعبة، كما أن المكاسب الناجمة عن الإصلاح الشامل لا تظهر عادة إلا في المدى المتوسط أوالطويل، لذا غالبا ما يكون هناك مستفيدين ومتضررين من عملية الإصلاح هذه، مما يتطلب وجود إرادة سياسية ومجتمعية حقيقية للإصلاح.

فإذا كان المغرب قد مر بالعديد من المحطات الأساسية لإصلاح النظام الجبائي المغربي، على الرغم من أننا نعلم أن النظام الجبائي يعرف تشعب العديد من النصوص القانونية التنظيمية التي تنظم هذا القطاع الجبائي، فإننا في دراستنا هذه سنركز على الإصلاحات الجبائية لعقد الثمانينات، نظرا لأهميته في النظام الضريبي الحالي من جهة، ولأنه جاء في إطار سياسة التقويم الهيكلي، وما يمكن التعبير عنه بإستراتيجية الليبرالية الاقتصادية الجديدة واقتصاد العرض، في إطار تخلي الدولة عن دورها التدخلي السابق من جهة أخرى.

كما أنه من خلال الاتفاقيات الجبائية الموقعة من طرف المغرب وباقي المنظمات الإقليمية والدولية، تخلق إشكالية كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بين الدولتين المتعاقدتين في إطار الاتفاقية الثنائية أواتفاقية التعاون الجبائي الدولي.

فهذه الاتفاقيات الجبائية جاءت للحد من مشكل أو إشكالية ظهور التهرب الضريبي الذي يعتبر من بين الوسائل التي تساهم في نقص الموارد المالية للدولة عبر استنزاف المبالغ المالية التي تقتطعها الإدارة الجبائية من كل ملزم بالضريبة بناء على نص قانوني. ومنه يتضح لنا جليا أن مشكل التهرب الضريبي بمثابة جريمة اقتصادية بشكل عام، ومن الجرائم الضريبية بشكل خاص، حيث وصل إلى مستويات كبيرة في العلاقات الدولية خاصة مع ظهور سياسة العولمة وتحرير العولمة وتحرير المبادلات التجارية الدولية، ورفع الحواجز عن تنقل الأشخاص والبضائع عبر دول العالم.

فإشكالية التهرب الضريبي الداخلي والدولي، تكمن في عدة نقاط أساسية، تتمثل في تعقيد مفهوم التهرب الضريبي الداخلي الذي يعتبر بأنه استعمال شخص للإمكانيات المتاحة من طرف التشريع الوطني من أجل اللجوء إلى الشكل القانوني الأكثر ملائمة والأقل خضوعا

للضريبة.

فهذا المفهوم يمكن أن يستوعب عدة تعريفات أخرى مشابهة له، مثل التهرب الضريبي البسيط، والتهرب المركب. مما يزيد هذا التعريف تعقيدا مفاهيميا بحيث يتم الخلط بين التهرب الضريبي، والغش الضريبي، فرغم التعريفات الفقهية المختلفة التي أعطيت للتهرب الضريبي، فانه لا يزال هناك نوع من التضارب حول هذا المفهوم.

إلى جانب ذلك نجد إشكالية عدم تحديد أهمية ظاهرة التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية والاجتماعية، نظرا لكون هذه الظاهرة تسبب انخفاض الموارد الجبائية التي تشكل عنصرا أساسيا على مستوى الادخار والاستثمار، إضافة إلى ذلك نجد مجموعة من الانعكاسات الأخرى التي يتسبب فيها التهرب الضريبي مثل انخفاض مستوى الإنتاج وانتشار البطالة والفقر، ثم مساهمته في التوزيع الغير العادل للدخول والثروات بين مختلف مكونات المجتمع.

كما تبقى إشكالية التهرب الضريبي الدولي الأكثر خطورة من إشكالية التهرب الداخلي، نتيجة الصبغة الدولية التي يتميز بها التهرب الضريبي الدولي، حيث يؤدي إلى المس بالاقتصاد الدولي الذي ينعكس على جميع اقتصاد العالم. كما نجد أيضا إشكالية التهرب الضريبي الدولي تكمن بمساهمته في التقليص من الموارد الجبائية لمختلف دول العالم، خاصة الدول النامية التي تعاني بشكل كبير من هذه الظاهرة، نتيجة نهجها سياسة جلب رؤوس الأموال الأجنبية المتمثلة في الشركات المتعددة الجنسيات، التي تستفيد من الامتيازات والإعفاءات الضريبية التي توفرها لهم قوانين الدول النامية. كما تشكل إشكالية التهرب الضريبي الدولي تعميق الفجوة الاقتصادية بين دول الشمال ودول الجنوب، فضلا عن دوره الكبير للرفع من حجم مديونية الدول النامية التي كانت ولا تزال تعاني من التبعية الاقتصادية تجاه دول الشمال.

وبتالي ومن خلال ما تم سرده آنفا يمكن طرح الإشكالية الأساسية المتمثلة في:

تقييم مدى ملاءمة مجموع الإصلاحات التي قام بها المشرع الجبائي مع اتفاقيات التعاون الجبائي؟

لذلك سنتناول هذه الإشكالية الرئيسية وفقا للأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي التوجهات الجديدة التي جاء بها النظام الجبائي الدولي، وماهي أهدافه،

وماهي آليات تطبيق أو تكريس وتنفيذ أهداف التعاون الجبائي الدولي؟

- ما هي دوافع الإصلاح الضريبي المغربي، هل كان ذلك بسبب الانصياع لتوصيات صندوق النقد الدولي؟
- ماهو الإطار العام القانوني والمؤسساتي للإصلاح الضريبي المغربي خاصة قانون الإطار؟
- ما هي القيمة المضافة التي أتى بها أوالتي أتت بها هذه المستجدات فيما يخص حل إكراهات النظام الجبائي القديم أوالكائن أو الحالي؟
- هل استطاعت هذه الإصلاحات رأب هذا الصدع، أوكان لابد من إدخال اتفاقيات جبائية لمعالجة أوترميم هذا الصدع؟
- هل من خلال هذه الاتفاقيات الجبائية التي جاءت من بعد، هل تمكن المغرب من تحقيق تعاون ضريبي يستجيب لأهداف مسطرة؟
- ما هو الإطار العام للاتفاقيات الجبائية بصفة عامة؟
- ما هو الهدف الأساسي من خلال إبرام الاتفاقيات الجبائية؟
- ما هي الصعوبات التي تعترض تطبيق الاتفاقيات الجبائية، وآفاق تطوير التعاون الجبائي؟
- كيفية تقييم لبعض الاتفاقيات المبرمة من طرف المغرب مع بعض الدول؟
- كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة في إطار الاتفاقيات الجبائية؟
- ما هي التقنيات أوالأساليب الفنية من أجل محاربة الازدواج الضريبي ومحاربة الغش الضريبي؟

المنهج المعتمد:

إن الوصول إلى المعرفة العلمية يتطلب إتباع منهج علمي واضح، وهذا ما يستخدمه العلم، فالمنهج طريق من طرق البحث التي تتكون من استخدام وسيلة أكثر من وسائل التفكير الملائمة للموضوع الذي نعالجه، فالمنهجية ترتبط ارتباطا حميميا بعلم القانون بمختلف فروعه وأشكاله. وتعد المنهجية فرع من فروع الابستومولوجيا، أي فلسفة العلوم وتختص بدراسة المناهج والطرق التي تسمح بالوصول إلى معرفة علمية بالأشياء والظواهر. لذلك تمت معالجة هذه الإشكالية المحورية والأسئلة الفرعية المرتبطة بها، تمت الاستعانة على وجه الخصوص منهجين أساسيين، أولهما المنهج الاستقرائي، والمنهج المقارن.

خطة البحث:

من خلال هذه الإشكالية الرئيسية ومن خلال كلالتساؤلات الفرعية المرتبطة بها، سنحاول دراستها والإجابة عليها من خلال مقاربة قانونية واقتصادية وذلك حسب التقسيم التالي:

- **القسم الأول: الإصلاح الجبائي المغربي ومتطلبات التعاون الجبائي.**
- **القسم الثاني: تقييم للاتفاقيات الجبائية الدولية.**

القسم الأول :

متطلبات التعاون الجبائي الدولي والإصلاح الجبائي المغربي

يكتسي موضوع الإصلاح الجبائي صبغة عالمية وموضوع جدال لسنين طويلة، كما يسجل حضورا متميزا في كل البرامج الانتخابية للأحزاب السياسية، ونادرا مايكون مضمونه موضوع أي إجماع، والتقارب الوحيد الذي يجسده يتمثل في التناقض الشامل للاقتطاعات الجبائية وهو الهدف المعلن لكل الإصلاحات الجبائية عبر العالم.

وقد انخرط المغرب ضمن هذا المنطق، فتحرير الاقتصاديات وعولمة المبادلات كانت السبب في هذا التوجه، والتي وضعت أغلب الأنظمة الجبائية للدول في تنافس. والمغرب بدوره مهتم بتأثير الضريبة في فعالية الاقتصاد على اعتبار أن وضعيته في المنافسة الدولية رهينة بذلك. وعلى غرار باقي الدول التي التزمت بضرورة الإصلاح الجبائي في بداية الثمانينات، وقرار اعتماد برنامج لتحديث نظامها الضريبي عملا بتوصيات المؤسسات المالية الدولية وعجز النظام الجبائي الموروث عن المستعمر اليوم. ومن هنا يحق لنا أن نتساءل هل نظامنا الضريبي في صيغته الحالية يخدم بالفعل السياسة الاقتصادية والاجتماعية ويحقق الديمقراطية؟

لقد حاول المشرع المغربي قدر الإمكان إدخال الإصلاحات اللازمة على النظام القانوني المغربي مراعيا للهوية المغربية والدين الإسلامي، ومتطلعا إلى التحديث والعصرنة، بحيث يعطي للنظام السياسي المغربي خصوصيته والمكانة التي تليق به. حيث تتمثل هذه الهوية في الهوية التاريخية، غير أنها لا تتمثل في أنواع الضرائب التي عرفها المغرب في العقود الأخيرة، ولكن تتمثل في السلوك الضريبي للدولة من جهة والموقف الاجتماعي من الضريبة من جهة أخرى.

إن إصلاحات النظام الضريبي المغربي التي تسطرها السلطات العامة، لا يمكن النظر إليها باعتبارها فقط قوانين أونصوص تشريعية محضة، بل ينبغي النظر إليها كعلاقات قوة ونتاج لتطور مستوى الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وفي هذا الإطار يظهر النظام الضريبي المغربي، كنسق خاضع للتطور يترجم العلاقات الفاعلة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية في ارتباطها مع المصالح السائدة والتوجه العام لنمط النمو[1].

[1] عبد الله دمومات، "تأثير الخلفية الاقتصادية الظرفية في صياغة القرار الجبائي في المغرب"، مقال بجريدة الاتحاد الاشتراكي، العدد 2699، 26، دجنبر1990.

إن أهمية المسألة الضريبية مسألة مهمة داخليا ودولياوذلك لارتباطها بظاهرة العولمة، بل ترجع إلى منتصف القرن التاسع عشر إبان إبرام الاتفاقيات الأولى بين الدول لتفادي الازدواج الضريبي[1]. وفي هذا الإطار تمت عولمتالقوانين الضريبية ارتباطا بالعولمة الاقتصادية، بحيث نجد أن جل دول العالم اعتمدت الثلاثية الضريبية التي تتجلى في تطبيق ضريبة عامة على الإنفاق وهي الضريبة على القيمة المضافة وضريبة على الأشخاص المعنوية وهي الضريبة على الشركات وضريبة عامة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

لذلك تسعى مختلف الدول إلى تشجيع الاستثماراتوجلب المشاريع الكبرى، وذلك هوالهدف الأساسي من وراء التعاون الضريبي، سواء كان بين الدول أوحتى المنظمات ومختلف الاتحاداتوالمناطق الكبرى، وكذا الشركات الكبرى التي تسعى إلى دفع أقل الضرائب في الدول المستقبلة لتلك المشاريع. فالواقع الحالي للترابط الاقتصادي وتنامي رغبة الدول في تحفيز الاستثمارات الخارجية وعلى الاستقرار على ترابها الإقليمي وتقوية المبادلات التجارية أدى بالبلاد إلى نهج سياسة الإصلاح الجبائي المغربي وذلك بتوصيات من المؤسسات المالية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى إلى تعزيز التعاون الجبائي الدولي عن طريق إبرام الاتفاقيات الدولية.

فما هوالهدف من التعاون الجبائي الدولي ؟

[1] توفيق الطاهري، "اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية"، أطروحة لنيل الدكتوراه قانون عام، جامعة محمد الخامس اكدال الرباط، سنة 2008- 2000، ص 83.

الفصل الأول:

أهداف التعاون الجبائي الدولي

إن تداخل العلاقات الدولية واتساع نطاقها في العصر الحديث، أدى إلى تطور القانون الدولي وتقدمه بشكل أصبحت مواضيعه أكثر تداولا واتساعا، لتضم تلك التي كانت تعد من صميم الاختصاص الداخلي للدول، وأضحت مع ذلك الصيغ القانونية الدولية كالمعاهدات والاتفاقيات آلياتأساسية تحدد بها مضامين وفحوى السياسات الوطنية والدولية.

إذا كان القانون الضريبي هومجموعة من القواعد القانونية التي يخول للدولة بموجبها اقتطاع الضرائب، فإن القانون الضريبي الدولي يمثل سلطة موازية لمفهوم السيادة الضريبية الوطنية المطبقة داخل التراب الوطني للدول[1]. فأهمية هذا القانون ازدادت كنتيجة مباشرة للتطورات والتحولات الغير مسبوقة التي شهدتها الساحة الاقتصادية منذ بداية التسعينات، التي تمثلت أساسا في تكريس مظاهر العولمة الاقتصادية عبر فتح الأسواق وإزالة القيود المفروضة عليها والزيادة المتسارعة للتجارة الدولية للسلع والخدمات والأصول التي أصبحت واحدة من الارتباطات الأكثر قوة بين اقتصاديات العالم المختلفة [2].

وفي خضم كل تلك التطورات، لم تعرف القوانين والتشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع واقع علاقاتها الاقتصادية الدولية، وأدى تمسكها بسيادتها الضريبية ورغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائيةإلى تداخل الاختصاصات الضريبية للدول. مما أفرز عدة مشاكل ذات طبيعة ضريبية كان أبرزها الازدواج الضريبي، الذي يتجسد في وقوع تنازع ضريبي دولي نتيجة زيادة العبء الضريبي على الملزمين بأداء الضريبة، الأمر الذي يدفعنا إلى الوقوف عند العلاقة الجدلية بين الضريبة والزيادة في حجم استثمارات الدولة على اعتبار أن فرض الضريبة قد يؤدي لحدوث ازدواج ضريبي، وكثيرا ما تؤدي هذه الضريبة إلى نتائج سلبية على المستوى الاقتصادي للدولة، الأمر الذي يستلزم ضرورة تجنب الازدواج الضريبي الذي يعني عدم خضوع المكلف للضريبة مرتين أوأكثر لنفس الوعاء الضريبي، أي المادة الخاضعة للضريبة لنفس

[1]MALHERBE JACQUES, "Droit fiscal international", maison LARCIER , Bruxelles, 1994 p 11 .

[2]زهرة حبو، " التهرب الضريبي الدولي "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد، 27 العدد الأول 2011، صفحة 418.

المدة الزمنية ولأكثر من سلطة مالية واحدة[1].

كما قد ينجم عن هذه الظاهرة مشكلة ضريبية أخرى لا تقل خطورة عن سابقتها وهي التهرب والغش الضريبيين الدوليين التي ازدادت انتشارا بعد ظهور ما يسمى بالجنات الضريبية أو الواحات الضريبية، والتي تقدم تحفيزات جبائية مغرية وتضمن الحفاظ على سرية المعلومات البنكية [2].

وبغرض الحد من تلك المشاكل، وبعدما عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة لها، لجأت هذه الأخيرة إلى عقد اتفاقيات جبائية دولية وهي عبارة عن أدوات قانونية تهدف إلى تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة استنادا على عدة مبادئ، أهمها التبعية الاجتماعية والتبعية الاقتصادية، ذلك أن تحديد ذلك المجال قد يؤدي إلى الإلغاء التلقائي للازدواج الضريبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي[3].

وهكذا فإن المغرب شأنه شأن مختلف الدول والمنظمات والاتحادات والمناطق الكبرى، يسعى هو الآخر إلى تشجيع الاستثمارات وجلب المشاريع الكبرى، وقد وقع في هذا الإطار على ما يعادل 51 اتفاقية بينه وبين مختلف الدول التي تهم عدم الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي.

وتعتبر اتفاقيات التعاون الضريبي من الاتفاقيات النمطية التي تأتي دائما مطابقة للأحكام والقوانين المتعارف عليها دوليا وللنموذجين الموجودين في العالم .

فالنموذج الأول، خاص بنموذج منظمة الأمم المتحدة، والنموذج الثاني خاص بالمنظمة الأوربية للتعاون والتنمية الاقتصادية. وكذا قوانين البلدين المتعاقدين حيث تكون المعاملة بالمثل، وهي التي تعالج بها مواضيع الازدواج الضريبي بين عدد من البلدان أوبين بلدين فقط .

وهذا ما سنتطرق إليه في [المبحث الأول] من خلال التطرق إلى أهداف النظام

---

[1] سالم الشوابكة، " الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني 2005، صفحة 57.

[2] إيمان بوقرة، "كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجزائرية الفرنسية "، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير جامعة 20اوت 1955، سكيكدة الجزائر، شعبة المانجمنت تخصص المالية 2009- 2010، صفحة 1.

[3] إيمان بوقرة، نفس المرجع، نفس الصفحة.

الجبائي الدولي، ثم إلى دراسة أشكاله من خلال دراسة آليات تكريس أوتطبيق وتنفيذ أهدافه [المبحث الثاني].

المبحث الأول: أهداف النظام الجبائي الدولي

لقد اتسعت وتشابكت العلاقات الاقتصادية بين المتعاملين الاقتصاديين في مختلف دول العالم. بحيث نلاحظ نموالمبادلات التجارية الدولية وانتشار واسع للاستثمارات الأجنبية بمختلف أشكالـــها. هذا ما تجسده ظاهرة العولمة الاقتصادية، حيث اصطدمت هذه الظاهرة بالسيادة الضريبية للدول، التي تكون انطلاقا من ممارستها لتلك الدول الحق في فرض الضرائب على المداخيل التي يحققها المتعاملين الاقتصاديين داخل إقليمها، كما قد يمتد مجال اختصاصها الضريبي إلى مداخيل نابعة من خارج إقليمها، مما أدى إلى ظهور مشاكل دولية ذات طبيعة جبائية في غاية الخطورة على رأسها الازدواج الضريبي الدولي نتيجة لرغبة الدول في خدمة مصالحها، متناسية في ذلك مصلحة المكلفين، الشيء الذي يؤدي بدوره إلى تقييد التجارة الدولية، ويحد من تدفق رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم.

لذلك سنتناول في هذا المبحث كل من ظاهرة العولمة الاقتصادية والسيادة الضريبية للدول، باعتبارهما أصل المشاكل الضريبية الدولية [المطلب الأول]، كما سنسلط الضوء في [المطلب الثاني] على أهم تلك المشاكل ألا، وهي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ثم ظاهرتي التهرب الضريبي الدولي والغـــش الضريبي الدولي.

المطلب الأول: أصل المشاكل الضريبية الدولية

للتعرف على طبيعة المشاكل الضريبية الدولية، لابد من الرجوع أولا إلى أصل تلك المشاكل والمتمثلة في انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية من جهة، وممارسة الدول لسيادتها الضريبية داخل أقاليمها وحتى خارجها، من جهة أخرى.

وعليه سنتناول مفهوم العولمة الاقتصادية في [الفرع الأول]، ثم في [الفرع الثاني] مفهوم السيادة الضريبية.

الفرع الأول: العولمة الاقتصادية

يمكن النظر إلى ظاهرة العولمة من جوانب متعددة، فهي ظاهرة اقتصادية واجتماعيـــة وثقافية وسياسية وتكنولوجية، غير أن الطابع الأكثر رسوخا لهذه الظاهرة هوالطابع الاقتصادي وبهذا ظهر مصطلح العولمة الاقتصادية.

الفقرة الأولى: مفهوم العولمة الاقتصادية

لقد تفشت ظاهرة العولمة بشكل كبير بحيث أخذت اهتمام عدد كبير من الباحثين، الذين سعوا إلى دراسة جوانبـــها المختلفة، خاصة منها الجوانب الاقتصادية فتعددت بذلك تعاريفها.

وحسب صندوق النقد الدولي، فإن العولمة الاقتصادية تتمثل في تزايد الاعتماد الاقتصادي المتبادل بين دول العالم، كازدياد حجم وتنوع معاملات السلع والخدمات عبرالحدود، والتدفقات الرأسمالية الدولية، وأيضا سرعة ومدى انتشار التكنولوجيا[1].

ونلاحظ من خلال هذا التعريف بأن صندوق النقد الدولي ركز على مبدأ الاعتماد الاقتصادي المتبادل بين الدول، والذي يقصد به زيادة العلاقات الاقتصادية المتبادلة بين بلدان العالم، مما يترتب عنه ارتفاع درجة تأثر كل دولة بالتغيرات الحاصلة في باقي الدول الأخرى. كما يتضح لنا أن وسائل العولمة متمثلة في ارتفاع حجم المعاملات التجارية الدولية، وانتقال رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم، بالإضافة إلى انتشار التكنولوجيا.

كما تعرف العولمة الاقتصادية بأنها " تحول العالم بفضل الثورة التكنولوجية، والمعلوماتية، وانخفاض تكاليف النقل، وحرية التجارة الدولية إلى سوق واحدة، الأمر الذي أدى إلى منافسة أشد وطأة، وأكثر شمولية، ليس فقط في سوق السلع بل في سوق العمل ورأس المال"[2].

ويشير هذا التعريف إلى أن العولمة الاقتصادية حولت العالم إلى سوق واحدة

---

[1] عمر صقر، "العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2003/2002، ص05.

[2] عبد المطلب عبد الحميد، "العولمة الاقتصادية منظماتها- شركاتها – تداعياتها"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص19 .

تتبادل فيها السلع، بالإضافة إلى عوامل الإنتاج، ويعود السبب في ذلك إلى ظهور الثورة التكنولوجية والمعلوماتية.

وبناءا على ما سبق نخلص إلى أن ظاهرة العولمة الاقتصادية تتجسد من خلال ارتفاع حجم المبادلات التجارية الدولية وانتقال رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم، مما أدى إلى تعميق الاعتماد الاقتصادي المتبادل بينها، وتحولها إلى سوق واحدة نتيجة لإلغاء القيود على انتقال السلع والخدمات وعوامل الإنتاج، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي السريع خاصة في مجال الاتصالات.

وتجدر الإشارة إلى أنه للمنظمات الاقتصادية العالمية دور كبير في تعميق العولمة، وبالرجوع إلى الجولات التي تمت في إطار الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (الكات)، نلاحظ أنها أدت إلى الإلغاء التدريجي للقيود على التجارة بين دول الأعضاء في تلك الاتفاقية، وأيضا على التجارة القائمة بين هذه الدول مع دول غير منظمة لاتفاقية الكات، وانبثق بعد ذلك عن هذه الأخيرة إنشاء المنظمة العالمية للتجارة، والتي أكملت مسيرة سابقتها في تحرير التجارة الدولية، وأصبحت تقود النظام التجاري العالمي.

وبالتالي فإن كل من مؤسستي البنك العالمي وصندوق النقد الدولي تلعبان دورا مهما في نشر وإدارة العولمة من خلال دعمها لسياسات التحرير الاقتصادي، ودفعها للدول النامية نحو القيام بإصلاحات مالية واقتصادية شاملة حتى تستطيع مواكبة التغيرات العالمية.

الفقرة الثانية: عوامل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية

من بين العوامل الأكثر ترسيخا لظاهرة العولمة الاقتصادية تحرير التجارة الدولية، حيث نلاحظ أن الدول قد خفضت من القيود التي كانت تفرضها على انتقال السلع والخدمات، وهذا يظهر جليا من خلال الانخفاض الذي شهدته معدلات الرسوم الجمركية بدعم من الجات خاصة بعد انعقاد جولة الأورغواي، كما تم إلغاء هذه الرسوم في إطار التكتلات الاقتصادية كالاتحاد الأوربي، ولقد لعبت تلك التكتلات أيضا دورا فعالا في تحرير المبادلات التجارية العالمية.

كذلك انخفاض القيود على انتقال رؤوس الأموال الدولية، إذ تدل المؤشرات على

زيادة تدفق رؤوس الأموال الدولية، وخاصة تلك المتعلقة بالاستثمار الأجنبي المباشر. ويعتبر هذا الأخير من المؤشرات الأساسية للعولمة الاقتصادية، كما شهد نموا كبيرا مقارنة بمعدلات نمو التجارة الدولية.

أيضا هناك انتشار الشركات المتعددة الجنسيات، إذ يصاحب الأنشطة التي تمارسها هذه الشركات انتقالا لرؤوس الأموال، وإنشاء استثمارات، ونقلا للتكنولوجيا والمعرفة عبر مختلف دول العالم.

كذلك من بين الأسباب التي ساهمت في انتشار العولمة، زيادة اندماج الدول النامية في الاقتصاد العالمي، حيث أصبحت الدول النامية اليوم تساهم أكثر في الناتج المحلي الإجمالي العالمي، كما تدل المؤشرات أيضا على ارتفاع مساهمتها في التجارة العالمية واتجاهها أكثر فأكثر نحو عملية التصدي، ليس فقط تصدير المواد الخام كما كان سائدا في السابق، بل أيضا المنتجات الصناعية، وأكبر دليل على ذلك الصين التي فرضت نفسها في الأسواق العالمية كقوة اقتصادية عالمية صاعدة قادرة على منافسة حتى الدول المتقدمة. ونلاحظ أيضا انضمام عدد من الدول النامية إلى المنظمة العالمية للتجارة، ومشاركة بعض منها في السابق في جولات الجات، بالإضافة إلى ارتفاع حجم الاستثمارات الأجنبية الوافدة إليها وبهذا يتضح لنا اتجاه هذه الدول نحوالاندماج في الاقتصاد العالمي.

أيضا تكامل أسواق المال الدولية، فقد أدى تخفيض وإلغاء الدول للقيود على رؤوس الأمـــوال واختلاف معدلات الفائدة في أسواق المال الدولية إلى زيادة الحركة الدولية لرؤوس الأمـــوال وزيادة تكامل وتأثر الأسواق المالية في الدول المختلفة بعضها البعض.

كذلك هناك زيادة أهمية الاستثمار الأجنبي المباشر في اقتصاديات الدول، حيث ارتفعت مساهمة الاستثمار الأجنبي في الناتج المحلي الإجمالي للدول، كما أًصبحت تلجأ إليه بعض الدول النامية من أجل التخلص من عبء الديون، من خلال تحويل جزء من ديونها إلى مساهمات أجنبية في شركاتها الوطنية، ومن المهم أن نشير إلى تنافس الدول على توفير المناخ الاستثماري المناسب، بتقديم تحفيزات جبائية مهمة من أجل جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة والتي غالبا ما تتزعمها الشركات المتعددة الجنسيات.

هناك أيضا التقدم التكنولوجي وانخفاض تكاليف النقل والاتصالات، حيث شهد القرن العشرين ثورة تكنولوجية ومعلوماتية هائلة كان لها أثرها على جميع الميادين أهمها الاقتصاد. فقد أدى تطور وانتشار تكنولوجيا الإعلام والاتصال إلى سهولة وسرعة إتمام المعاملات الدولية، التجارية والمالية، وانخفاض تكاليفها نظرا إلى تدني تكاليف الاتصال والنقل بالإضافة إلى ربط الأسواق الدولية بعضها ببعض، وارتفاع حجم المعاملات المتعلقة بالتجارة الالكترونية.

ومن الملاحظ أن تفشي وانتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية كان بوتيرة سريعة وعلى مستوى جد واسع، في حين أن القوانين والتشريعات الضريبية للدول خاصة الدول النامية ظلت تعرف قصورا رغم الإصلاحات التي قامت وتقوم بها هذه الدول، حيث لم تشهد تطورا سريعا بنفس الوتيرة مما جعلها أقل قدرة على مواكبة تلك الظاهرة، خاصة في ظل تمسك الدول بسيادتها الضريبية والتي ستكون محور [الفرع الثاني].

الفرع الثاني: السيادة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية

يعد تطبيق الدولة لسيادتها الضريبية من أهم الأسباب المؤدية إلى حدوث مشاكل ضريبية دولية، فما هومفهوم السيادة الضريبية ؟ ما هوتأثيرها ؟

الفقرة الأولى: مفهوم السيادة الضريبية

يقصد بالسيادة الضريبية للدولة سلطتها على وضع نظام ضريبي في إطار تشريعي أوقانوني، على أن يكون هذا النظام مستقلا عن جميع الأنظمة التي يمكن أن تنافسه[1].

يتضح لنا من خلال هذا التعريف أن السيادة الضريبية للدولة، تقوم على إنشائها لنظام ضريبي مستقل عن باقي الأنظمة الضريبية للدول الأخرى، وبهذا فهي تعني السلطة المطلقة للدولة في سن تشريعها الضريبي وتطبيقه داخل ترابها الوطني.

كما أنه من الضروري أن نشير إلى وجود فرق بين السيادة الضريبية للدولة وسيادتها السياسية، إذ يمكن لدولة ما أن تتمتع بسيادتها الضريبية حتى وإن كانت فاقدة

[1]BEN SAHLI Mustapha, "Droit fiscal international et expérience algérienne", Office de presse universitaire, Alger , 1987, P 07.

لسيادتها السياسية. كذلك الحال بالنسبة للدولة المحتلة من طرف دولة أخرى، والتي على الرغم من عدم تمتعها بسيادتها السياسية، إلا أنها تملك أنظمة ضريبية مستقلة تطبقها داخل ترابها، أي أنها ذات سيادة ضريبية[1].

كما قد تتمتع بعض الولايات، أوالتقسيمات السياسية التابعة لدولة ما، بسيادة ضريبية، وتمارس حقها في فرض ضرائب محلية مستقلة عن التي تفرضها تلك الدولة، ونصادف هذه الحالة فيالدول الفيدرالية كالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تفرض هذه الأخيرة ضريبة فيدرالية، وفي نفس الوقت تفرض ولاياتها ضرائب محلية من نفس الطبيعة. إلا أنه غالبا ما تقترن السيادة الضريبية للدولة بسيادتها السياسية، بمعنى أن أي دولة مستقلة تسن تشريعها الضريبي الخاص بها، وفقا لمصالحها وأهدافها، ثم تطبق هذا التشريع الضريبي داخل إقليمها.

الفقرة الثانية: شروط السيادة الضريبية ومبدأ إقليمية الضرائب

لكي تتمتع أي دولة بسيادتها الضريبية، لابد من توفر الشروط التالية[2]:

- إنشاء نظام ضريبي بحيث يجب أن يتميز هذا النظام بما يلي:
  - أن يكون النظام الضريبي للدولة مستقلا عن جميع الأنظمة الضريبية للدول الأخرى.
  - أن يتم وضع هذا النظام من طرف الأجهزة المتخصصة للدولة.
  - ضرورة وضع النصوص القانونية التي توضح كيفية فرض الضرائب على المكلفين بها.
- توجيه الإيرادات الضريبية المحصلة من هذا النظام لتمويل ميزانية الدولة وجماعاتها المحلية.
- قدرة الدولة على تطبيق هذا النظام داخل ترابها، أي أن السلطات الوطنية هي فقط من تملك الحق في تطبيق القانون الجبائي للدولة.

كما أنه بإمكان أي دولة تتمتع بسيادة ضريبية أن تفرض الضرائب على جميع:

---

[1]AINOUCHE M. C,"La fiscalité internationale et l'intégration des entreprises algérienne dans une économie mondialisée", Revue de science économiques et de gestion, N 4/2002, P 05.

.[2] BEN SAHLI Mustapha," Droit fiscal international et expérience algérienne", op. cit, P 08

- الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقيمون بالدولة.
- الممتلكات المتواجدة بها كالعقارات.
- الأنشطة الممارسة داخل ترابها.
- المداخيل والأرباح التي تنشأ داخل ترابها.

أما فيما يخص مبدأ إقليمية السيادة الضريبية، فانطلاقا من ممارسة الدول لسيادتها الضريبية على الأقاليم التابعة لها، فإنه يحق لها خلق أنظمتها الضريبية الخاصة بها، وتطبيقها داخل تلك الأقاليم.

ومن هنا كان مبدأ إقليمية الضريبة الذي يقضي بأن يتم فرض الضريبة على جميع الدخول الناشئة من الأنشطة الممارسة داخل إقليم الدولة، وفقا لما ينص عليه تشريعها الجبائي[1].

كما يسمح تبني مبدأ إقليمية الضريبة من طرف دولة ما، بفرض الضريبة على جميع المتعاملين المقيمين فيها، وعلى جميع الأنشطة الممارسة على ترابها، بالإضافة إلى جميع الدخول التي تنشأ داخل إقليمها[2].

وبما أن هذا المبدأ يسمح للدولة الحفاظ على حقها في الإخضاع الضريبي لجميع الدخول التي تتحقق داخل إقليمها، فهي تفرض الضريبة أيضا على الدخول والأرباح الناشئة بها، والمحققة من طرف أشخاص غير مقيمين فيها(الطبيعيين والاعتباريين)، نظرا لمساهمتها في تحقيق تلك الدخول من خلال الخدمات العامة، والهياكل القاعدية التي وفرتها لهؤلاء الأشخاص.

وإلى جانب ذلك، يؤدي تبني هذا المبدأ إلى اعتبار الدخول التي يحققها المقيمون في الدولة، لكن من مصادر أجنبية (تم تحقيقها في دول أخرى) أنها خارج مجال اختصاصها الضريبي، فلا تطالبهم بدفع الضريبة بالنسبة لتلك الدخول. لأنه وفقا لمبدأ إقليمية الضريبة، فإن التشريع الجبائي يسري على أراضي الدولة فقط، ولا يمتد تطبيقه إلى دول أخرى بحيث يصبح انتقاصا من سيادة تلك الدول[3].

---

[1]DUCCINI Roger,"Fiscalité des contrats internationaux", Edition Litec, Paris, 1991, P 15.

[2] AINOUCHE M. C , "La fiscalité internationale et l'intégration des entreprises algérienne dans une économie mondialisée", op cit , P 11.

[3]مرسي السيد الحجازي، "النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، سنة 2001، ص 97.

وتجدر الإشارة إلى أن إتباع الدولة لهذا المبدأ يمكن الشركات التي تملك فروعا وتمارس أنشطتها في العديد من الدول الأخرى، تحقيق أرباحا اقتصادية ومالية مهمة التي تعفى من إخضاعها للضريبة بالنسبة لدخولها، شريطة أن يوجد مركزها أومقرها الرئيسي في هذه الدولة.

وبالتالي يمكن لتلك الشركات تفادي مشكل الازدواج الضريبي والتخلص من العبء الضريبي الذي كانت ستتحمله، وذلك إذا لم تطبق الدولة إقليمية الضريبة. إلا أنه في حالة تكبدها لخسائر في دول أخرى يصبح من غير الممكن أن تتحمل تلك الخسائر إلى الأرباح التي حققتها في الدولة التي يوجد بها مركزها الرئيسي، من أجل تخفيض الأساس الضريبي في هذه الدولة.

ففي ظل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية، واتجاه بلدان العالم نحو تبني سياسة الانفتاح الاقتصادي، التي تتجسد من خلال نموحجم المبادلات التجارية الدولية والوطنية، فهي فقط من تملك الحق في تطبيق القانون الجبائي للدولة على رؤوس الأموال خاصة في عصر يتميز بثورة المعلومات وتطور وسائل الاتصالات. نجد أن ممارسة الدول لمبدأ السيادة الضريبية بما يخدم مصالحها، دون الأخذ بعين الاعتبار ما تطبقه بقية البلدان من قوانين ضريبية، ومن معايير في فرض الضريبة، دونما مراعاة مصلحة المكــلف بالضريبة، نشأ عنه العديد من المشاكل الضريبية الدولية والتي على رأسها الازدواج الضريبي الدولي. بحيث ينجم عن حدوث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ثقل العبء الضريبي على المكــلف وتقليص العوائد التي كان من المنتظر أن يحققها، وقد يلجأ البعض لتفادي الوقوع في حالة ازدواج ضريبي دولي إلى التهرب من دفع الضريبة بطرق مشروعة وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي الدولي، أو بطرق غير مشروعة وهوما يدعى بالغش الضريبي الدولي.

المطلب الثاني: مظاهرتي التهرب الضريبي والازدواج الضريبي

تعتبر المشاكل الضريبية من بين أهم وأخطر المشاكل التي تعاني منها معظم الدول في عصر العولمة، فتأثيرها قوي وواضح على الجانب الاقتصادي والمالي والاجتماعي، خاصة بعد تحول هذه المشاكل من محلية إلى مشاكل ضريبية دولية أكثر

تعقيدا من سابقتها. ولقد نشأت هذه المشاكل نتيجة لتداخل الاختصاصات الضريبية للـــدول، وزيادة رغبة المكلفين في عدم المثول للقوانين الضريبية بسبب ثقل العبء الضريبي الواقع عليهم، بالإضافة إلى زيادة فرصهم في القيام بمثل هذه الممارسات نظرا لاكتساب أنشطتهم الاقتصادية طابعا دوليا، مما يستدعي الوقوف عند هذه المشاكل وتحديد طبيعتها وتحليل مختلف الجوانب المتعلقة بها.

الفرع الأول: ظاهرة التهرب الضريبي

تتمتع كل دولة بسيادتها ونظامها القانوني المستقل، ولها بموجب هذهالسيادة أن تسن ما يتراءى لها من تشريعات وفقا للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها دون أن تشكل النظم القانونية للدول الأخرى قيدا على سلطتها في هذا المجال. فقد تباينت النظم الضريبية واختلفت فيما بين الدول، وبدأ نظر أي مستثمر أجنبي يتجه نحو الاستفادة إلى أقصى حد من ذاك التباين وهذا الاختلاف لتحقيق مصلحته الخاصة[1]. فأهمية التهرب الضريبي من الناحية المالية والاقتصادية سواء على الصعيد الوطني أوالدولي، تبقى من الناحية القانونية والاجتماعية موضوعا يكتنفه الكثير من الغموض، فصعوبة تحديد أهميته من الناحية المالية نظرا لتداخل عدة عوامل أهمها طبيعة الظاهرة نفسها التي تفرض أن تبقى طي الكتمان، إضافة إلى عدم وجود إحصائيات رسمية دقيقة وأساليب موضوعية تحدد بدقة حجم الأموال التي تفقدها الخزينة العامة للدولة سنويا بسبب علاقتها الاقتصادية والتجارية مع الدول الأجنبية، والتي تجعل عملية ضبط حركة رؤوس الأموال الوطنية في غاية الصعوبة. ولمقاربة هذا الموضوع سوف نحاول التمييز بين أشكال وأسباب التهرب الضريبي في [الفقرة الأولى] وفي[الفقرة الثانية] آثار التهرب الضريبي.

الفقرة الأولى: أشكال وأنواع التهرب الضريبي

إن فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة بل هي فكرة قديمة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر وخاصة على المستوى الدولي يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة، وإلى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة

[1] سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، منشورات الحلبي الحقوقية، سنة 1995، ص 2.

أخرى ونقصد هنا العولمة. فهذين العاملين قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمارات خارج الحدودالسياسية للدولة مما دفع الملزمين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه على الصعيدين الداخلي والدولي[1].

وإذا كانت التشريعات الداخلية قد استطاعت إلى حد كبير أن تحد من خطورة التهرب الضريبي الداخلي وأحكام الحصار على الملزم المتهرب، نظرا لما يمثله من خطورة على إيرادات الدولة، فالوضع مختلف تماما بالنسبة للتهرب الضريبي على المستوى الدولي أوالخارجي. إذ تقل التشريعات والنصوص التي تنظم كيفية مواجهة هذه الظاهرة على المستوى الدولي بالرغم من خطورتها.

وبالتالي يمكن تقسيم التهرب الضريبي حسب المنظور الجغرافي إلى عدة أنواع هناك التهرب الداخلي والتهرب الخارجي أوالدولي، وتبعا للمنظور القانوني يمكن تقسيمه إلى تهرب ضريبي مشروع وآخر غير مشروع.

أولا: التهرب الضريبي المشروع والغير مشروع

لقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوئه تمييز التهرب عن الغش الضريبي، ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية:

الاتجاه الأول، يمثله ميشيل روسي مؤداه أنفكرة التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي، فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي فهو النوع، فالغش وفقا لهذا الاتجاه يعد حالة خاصة من التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون[2].

أما الاتجاه الثاني يمثله كل من لوتوك وبياتي، وفحواه أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي[3]. فالغش وفقا لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس، بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع. فأصحاب هذا الاتجاه يرون نوعين من الغش غش على الصعيد الداخلي وغش على المستوى الدولي وهذا الأخير هوالذي يمثل

---

[1]LEVINE Pierre," La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationale" , Thèse de doctorat , Paris 1986; page 23.

[2]CLAVERIEJean Michel," La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales", Thèse doctorat , Bordeaux 1978, page 5.

[3] IBID, Page 5.

التهرب الضريبي. وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب ضريبي داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي فالتهرب وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي[1].

الاتجاه الثالث يمثله كودميت، مضمونه أن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعيا أوقانونيا، أما الغش فغير شرعي أوقانوني. وبصورة أوضح، فإن الملزم في التهرب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أوتصرف يمثل انتهاكا للقانون، وهذا ما يسمى في نظرنا بالتهرب الضريبي المشروع.

في حين إذا استخدم الملزم حيلا تدليسية لتجنب الضريبة انطوى ذلك على سلوك غير مشروع، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الغير مشروع أوالغش الضريبي[2].

ثانيا: التهرب الداخلي والتهرب الدولي

لقد نشأت ظاهرة التهرب الضريبي أولا، على المستوى الوطني لذا كانت التشريعات الداخلية سباقة إلى إدراك مدى خطورتها على الاقتصاديات الوطنية، لكون الضريبة تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة والتي تساعدها على مواجهة العديد من المشاكل الاقتصادية التي قد تتعرض لها من آن لآخر.

فالتهرب الضريبي الوطني أو الداخلي تحكمه قاعدة للملزمين الحق في تنظيم أعمالهم ومستوى معيشتهم بحيث يدفعون أقل ضريبة أولا يدفعون ضريبة بالمرة، بشرط أن لا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقررة. فالتهرب الداخلي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الملزم وما إذا كان من رعايا الدولة أوشخصا أجنبيا عنها. فالعبرة هنا ليست بالجنسية أو بالطبيعة القانونية لفعل التهرب ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية.

فعادة ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الملزم من استغلال

---

[1] البر الحسين، "التهرب الضريبي بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، يناير 2013 الطبعة الأولى، طوب بريس، الرباط، صفحة 24.

[2] سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، م س، ص 15.

الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة متدرجة، بحيث أخذ المشرع الضريبي المغربي بالإجراءات العقابية للملزم المتهرب من الضريبة. فحدد صورا للعقاب المتدرج ابتداء من الغرامة المالية البسيطة القدر إلى الغرامة المالية المرتفعة القدر وانتهاء بالعقوبات الزجرية السالبة للحرية. وهوما تقرر بموجب قانون تجريم الغش الضريبي حيث أصبح المغرب منذ فاتح يوليو1996 يجرم مجموعة من الأفعال ويضعها موضع جزاء مزدوج جبائي وجنائي. هذا ما تم تضمينه في مقتضيات الجزء الثالث من الباب الأول من المدونة العامة للضرائب [1].

وبالتالي فإن التهرب الضريبي الداخلي، هو كل عمل أوتصرف يقوم به الملزم بهدف التخلص من أداء الضريبة، بشرط ألا تتعدى هذه الأعمال والتصرفات نطاق حدود الدولة. سواء كانت مخالفة للقانون أو باستغلال الثغرات التشريعية والوضعيات الاستثنائية.

فبخلاف التهرب الضريبي الداخلي نجد التهرب الدولي يتميز بخاصية أحادي المفهوم، بحيث لا يمكن تصوره إلا من منظور اقتصادي بحت. وذلك نظرا لعدم وجود تشريعات دولية تحدد المقصود منه، عكس التهرب الداخلي الذي يمكن تصوره من منظور قانوني كما سلف الذكر، ومن منظور اقتصادي يتمثل في استغلال ثغرات ونقص نصوص التشريعات الضريبية الداخلية للهروب من عبء الضريبة.

لذلك يمكننا أن نقر بأن التهرب الدولي هوصورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة وما يميزه أنه ذوصفة دولية، فهويحدث عبر حدود إقليم الدولة بحيث يمكن أن يحدث بين دولتين أجنبيتين أوأكثر[2]. حيث يستفيد الملزم من مبدأ السيادة الضريبية الذي يعني تطبيق الضريبة داخل إقليم الدولة دون أن يكون لها سلطة الامتداد أو التتبع للأموال في الخارج، إلا في أحوال استثنائية محددة في القانون على سبيل الحصر وذلك في حالة وجود اتفاقية بين دولتين مثلا. ولذلك فإن الملزم يستطيع أن يستثمر أمواله وأرباحه في دولة أجنبية تفرض سعر ضريبة منخفض أوتقرر امتيازات وإعفاءات معينة لنوع

[1] المواد من 184 إلى 209 من المدونة العامة للضرائب المغربية، الطبعة 2011.

[2] سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، م س، ص 10.

الاستثمار الذي يباشره مستغلا عدم إمكانية تتبع استثماراته في دولة أجنبية [1].

وقد يستفيد الملزم أيضا بغرض تخفيف عبئه الضريبي من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي . حيث أن لهذه الاتفاقيات جانب إيجابي يتمثل في أنها تهدف أساسا إلى تخفيف العبء الضريبي على الملزم ذو النشاط الدولي الذي يمتد خارج حدود إقليم الدولة التي يقيم فيها. فهذه الاتفاقيات تنظم عملية دفع الضريبة، بحيث لا يكلف الملزم بدفع الضريبة ذاتها مرتين أوأكثر كما أن لها جانبا سلبيا يتمثل في أن الملزم قد يستغل هذه الاتفاقيات ليتهرب من الضريبة. كأن ينقل أرباحه واستثماراته إلى دولة تقرر إعفاءات وامتيازات ضريبية وبذلك يكون قد تخلص من عبء الضريبة سواء بصورة كلية أوجزئية مستفيدا من هذه الاتفاقيات[2].

إن العولمة الاقتصادية وتطور الشركات متعددة الجنسيات أدى إلى بروز شكل متطور من التهرب هو التهرب الضريبي الدولي، حيث يعتبر شكلا أعلى ومتفوق على التهرب الداخلي وهوحديث نسبيا بعدما استطاعت الدول حصر التهرب الداخلي بشكل نسبي والصعوبة الأساسية لحصر هذا النوع من التهرب تكمن في إثبات دليل التهرب الجبائي وذلك بسبب السيادة الجبائية للدول وتنافس الدول في منح التشجيعات الجبائية[3].

وتجب الإشارة إلى أن التهرب الضريبي الدولي يتخذ عدة مظاهر سنقتصر على مظهرين أساسيين وهما :

- **التهرب عن طريق الجنات الضريبية[4]**

تواجه الدول في إطار سعيها لجلب الاستثمارات الخارجية واقع منح الإعفاءات والتخفيضات الضريبية والتي قد تصل في بعض الدول إلى عدم فرض الضريبة، كما هو الحال في ما يصطلح عليه بالجنات الضريبية أو المناطق الحرة، حيث هناك ما يقرب 100 منطقة تدير منها البنوك وشركات التامين وصناديق الاستثمار أموال عملائها

---

[1] - نفس المرجع السابق، ص11.

[2] خالد سعد زغلول حلمي، "التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة "، ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة القاهرة، أيام 9 -11 نونبر 1993، صفحة 42.

[3] محمد قزيبر، "موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في العلوم السياسية، جامعة الحسن الثاني عين الشق، سنة 1998-1999، صفحة 311.

[4] توجد الجنة الضريبية في ظل ظروف سياسية واقتصادية ومالية وإدارية معينة بحيث توفر جوا من الثقة الضريبية للمشروعات الأجنبية وتشكل مناخا مناسبا لها .

الأغنياء [1].

فدول الجنات الضريبية تعد مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات التي تمارس نشاطا دوليا بصورة خاصة والشركات والمجموعات الدولية بصورة عامة، فهي تمثل بما تقرره من امتيازات ومميزات ضريبية تصل إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة مناخا مناسبا وأكثر ملائمة للاستثمار. ولهذا فالشركات الدولية النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول مراكز للشركات الوليدة لتحقيق غرضها الرئيسي نحوتعظيم أرباحها وتخفيف أعبائها الضريبية.

فدول الجنات الضريبية تعد مراكز للقروض والتسليف بالعملة الغير المحلية وبدون فائدة على الإطلاق أو على أقصى تقدير بفائدة بسيطة لا تذكر. فهي تقوم بجمع الدخول التي لا ترغب المجموعات والشركات الدولية النشاط أن تقع في أيدي السلطات الضريبية التي بها مقر إقامتها والتي عادة ما يكون سعر الضريبة فيها مرتفعا. فالشركات دولية النشاط باستخدامها للجنات الضريبية تكون قد استفادت مرتين. فمن جهة استطاعت أن تخفف من عبئها الضريبي في دولة الشركة الأم، ومن جهة أخرى استفادت من الاستثمارات في دول الجنات الضريبية حيث النظام الضريبي المخفف، وبذلك تكون قد حصلت على أرباحها كاملة دون أي اقتطاعات ضريبية تذكر. وأشهر دول الجنات الضريبية على الإطلاق ليس فقط على المستوى الأوربي بل على المستوى الدولي هي سويسرا.

وقد تضافرت عدة عوامل لوصولها إلى هذه الشهرة تتجلى في استقرارها السياسي واتجاهاتها الاقتصادية الحرة، ثبات واستقرار عملتها الوطنية، موقعها المتميز في قلب أوروبا، مما أدى إلى ازدياد أهميتها في المواصلات والتصدير. إضافة إلى ما تمتلكه من نظام تأمين على المستوى الدولي وشبكة مهمة من البنوك ذات مصادر مالية قوية جعلت لها علاقات مع كافة دول العالم وأخيرا ما تتميز به من تشريع ضريبي متميز.

يعود أصل مصطلح الجنة الضريبية إلى المصطلح الانجليزي Tax

[1] أحيل بالخصوص إلى الجدل العالمي حول هذه الظاهرة بخصوص ما سمي بفضيحة باناما بيبرز panama papers خاصة الأموال المودعة في بعض الدول بناما الجزر العذراء البريطانية وسيشيل. . . .
http//luipresident. blog. lemonde. fr/2016/04/07/paradis-fiscaux-le-bilan-contraste-de-francois-hollande/.

haven ويقصـــد به اصطلاحا ذلك الإقليم أوالدولة التي تنعدم فيها معدلات الضريبة أوتنخفض إلى معدلات أقل من تلك المعمول بها في بقية الدول الأخرى.

ويعتبر مصطلح الجنة الضريبية أكثر استخداما من طرف المتخصصين في المجال، أمـــا الـــدول فتستبدل في نصوصها القانونية هذا المصطلح بعبـــارة النظـــام الجبائـــي التفضيلي، كما هو الحال بالنسبة للقانون العام للضرائب الفرنسي، حيث تضمنت المادة 238 منه: "أن يعتبر كل شخص خاضع لنظام جبائي تفضيلي في دولة أوإقليـــم معيـــن إذا كـــان ذلك الشخـــص لا يخضع للضريبـــة علـــى الدخـــل أو الثـــروة، أو أن يخضع للضريبية على الدخل أو الثروة بمبلـــغ أقـــل من نصـــف المبلغ الواجب دفعه في فرنسا لوكان مقيما بها"[1].

وتتمتع الجنات الضريبية بمجموعة من الخصائص والمزايا ليس فقط من الناحية جبائية، والتي نذكر من بينها[2] :

- **غياب أو انخفاض مستوى الضريبة.**
- **الاستقرار الاقتصادي والسياسي.**
- **الحفاظ على سرية المعلومات التجاريةوالبنكية.**
- **تطور القطاع المالي مقارنة مع حجم البلد واقتصاده.**
- **توفر البنية التحتية للاتصالات والنقل.**
- **انخفاض القيود على عمليات صرف العملة.**
- **تجنب عقد اتفاقيات جبائية مع دول أخرى .**

وكل هذه الخصائص جعلت الجنات الضريبية مراكز استثمارية هامة تستقطب عددا هائلا من المستثمرين خاصة الشركات الدولية، حيث يمكنها الاستفادة من المـــزايا الجبائية الممنوحة لهم (انـــعدام أوانخفاض معدلات الضريبة)، والمزايا غير الجبائية كالحفاظ على سرية المعلومات حول حساباتهم البنكية.

---

[1]CASTAGNEDE Bernard," Précis de fiscalité internationale", Presse universitaire de France fiscalité PUF, 4ème Edition, mise à jour ,2013 ,page 112.

[2] Le paradis fiscal : Fr. Wikipedia. org/wiki/Paradis-fiscal, le 20/09/2008, La date de visiter le 22/1/2016.

ولقد رفضت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بعض الممارسات التي تقوم بها الجنات الضريبية وخاصة إخفاءها للمعلومات البنكية والضريبية حول المتعاملين الاقتصاديين الدوليين التابعين لها(أي غياب الشفافية)، وعدم التصريح عنها للدول التي هي في حاجة لمثل هذه المعلومات. وهوما يظهر جليا من خلال تجنب الجنات الضريبية إبرام اتفاقيات للتعاون الإداري الضريبي الدولي من أجل تبادل المعلومات الضريبية، واعتبرت المنظمة أن كل إقليم يقوم بمثل هذه الممارسات يعتبر جنة ضريبية غير متعاونة، كما تستند إلى أربعة معايير لتحديدها وهي[1]:

- ضرائب منخفضة أوغير موجودة.
- غياب الشفافية في النظام الجبائي.
- غياب تبادل للمعلومات الضريبية مع دول أخرى.
- العمل على جذب الشركات الشاشة التي تمارس أنشطة وهمية.

ونشير إلى أنه من الممكن أن تكون الجنة الضريبية عبارة عن دولة، أو إقليم صغير محدود جغرافيا داخل دولة (وقد يكون الضغط الجبائي لهذه الدولة مرتفعا) مثل مناطق التجارة الحرة.

وغالبا ما تكون الجنات الضريبية عبارة عن جزر[2]، والتي نذكر من بينها:

***جـــزر كايمان**[3]، وهي عبارة عن إقليم يتكون من ثلاث جزر تابعة للمملكة البريطانية العظمى، وتعتبر مركزا لعدد من المؤسسات الشاشة حيث تنعدم بها الضرائب على أرباح الشركات وتفرض فقط بعض الحقوق كحق الطابع على تحويل الأصول المنقولة.

إمـــارة أندروا[4]: وهي إمارة تقع بين فرنسا واسبانيا وتتميز بعدم فرضها للضرائب على الدخل أو الثروة، بالإضافة إلى عدم فرضها للرسم على القيمة المضافة،

---

[1]OCDE, " La concurrence fiscale dommageable : un problème mondial", Edition OCDE, Paris, 1998, p 25.

[2]إبراهيم أولتيت، " القانون الجبائي المغربي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة"، الطبعة الأولى مطبعة قرطبة حي السلام اكادير، سنة 2016، ص 2.

[3]Les îles caïmans: www. frwikipedia. org/%C3%8Eles_Ca%C3%AFmans,le 08/10/2008, La date de visiter le 22/1/2016.

[4]Andorre: www. fr. wikipedia. org/wiki/andorre, le 10/10/2008, La date de visiter le 22/1/2016.

أما مداخيلها الضريبية فتتمثل في الرسوم على الواردات.

وبعد زيادة الاهتمام بالجنات الضريبية في الآونة الأخيرة، واستقطابها لاهتمام معظم دول العالم، والتي أصبح ينظر إليها بأنها السبب الرئيسي في زعزعة النظام المالي خلال سنة 2008، نظرا لهروب رؤوس الأموال من البنوك الغربية إلى بنوك متواجدة في الجنات الضريبية، لما تقدمه هذه الأخيرة خاصة التزامها بالسرية التامة حول الأرصدة والمعلومات البنكية لأصحاب تلك الأموال والمستثمرين. فقد قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بتاريخ 02 أبريل 2009 بإصدار تقرير شد أنظار العالم حيث قسمت فيه الجنات الضريبية إلى ثلاث مجموعات. تتمثل المجموعة الأولى في الجنات الضريبية التي تعهدت بتطبيق معيـــار الشفافية وتبـــادل المعلومات الضريبية، والتي أبرمت أقل من اثنا عشر اتفاقية في هذا الصدد وتدعى بالقائمة الرمادية الداكنة. أما المجموعة الثانية فتعتبر مراكز مالية عالمية أكثر مما هي جنات ضريبية، والتي أيضا تعهدت بتطبيق معيار الشفافية وتضم ثمانية أقاليم. أما المجموعة الثالثة فهي عبارة عن الأقاليم والدول التي لم تتعهد البتة بتطبيق معايير الشفافية، ويطلق عليها مصطلح القائمة السوداء والتي كانت تضم كل من كوستاريكا وماليزيا (لابوان) والفلبين وأورغواي، لكنها مباشرة بعد إصدار هذا التقرير، وتحديدا بتاريخ 2009/04/07 تراجعت عن موقفها، وتم بعد ذلك إلغاء القائمة السوداء للجنات الضريبية وتم إدراجها ضمن القائمة الرمادية. ويوضح الجدول التالي الدول والأقاليم التي تتضمنها المجموعتين الأولى والثانية.

جدول: قائمة الجنات الضريبية [1]

الجنات الضريبية التي تعهدت بتطبيق معيار الشفافية وتبادل المعلومات الضريبية (القائمة الرمادية الداكنة)					
السلطة المعنية	سنة التعهد	عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة	السلطة المعنية	سنة التعهد	عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة
أندورا	2009	(0)	جزر مارشال	2009 2007	(1)
أنتيغوا وبربودا	2002 2002	(0)	موناكو	2002	(1)
أروبا	2002	(7)	مونتسرات	2003	(0)
الباهاما	2002	(4)	ناورو	2000	(0)
البحرين	2001 2002	(1)	جزر الأنتيل الهولندية		(7)
بليز	2002	(6)	نيوي	2002 2002	
برمودا	2002 2000	(0)	بنما	2002	(0)
جزر فيرجن البريطانية		(3)	سانت كيتس ونيفيس	2002	(0)
جزر كايمان	2000	(3)	سانت لوسيا	2002	(0)
جزر كوك	2002 2002	(8)	سانت فنسنت وغرينادين	2002	(0)
دومينيكا	2002	(0)	ساموا	2002	
جبل طارق	2002 2007	(1)	سان مارينو		(0)
جرينادا	2009	(1)	جزر تركس وكايكوس	2002 2000	(0)
ليبيريا		(1)	فانواتو	2002	
ليشتنشتاين		(0)		2003	(0)
		(1)			(0)
					(0)
					(0)
					(0)
المراكز المالية (القائمة الرمادية الفاتحة)					
النمسا	2009	(0)	جواتيمالا	2009	(0)
بلجيكا	2009 2009	(1)	لوكسمبورج	2009 2009	(0)
برونـاي	2009	(5)	سنغافورة	2009	(0)
شيلي		(0)	سويسرا		(0)

[1] Source: OCDE, Rapport d'étape : www. oecd. org/dataoecd/30/17/42497950. pdf, le 20/04/2009.

فبالإضافة إلى الجنات الضريبية، هناك أيضا التلاعب بالتصريح بأسعار الصفقات التجارية، ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أوتخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، ويستخدم هذا الشكل عادة بين الشركات التي تملك فروعا في الخارج حيث تقوم بتحويل أرباحها باتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل.

كذلك هناك المبالغة في تقييم التكاليف، حيث يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أومؤسسات وهمية. ومن بين الطرق الأكثر استعمالا وانتشارا نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فروع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع، ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأربـــاح الخاضعة للضريبة.

وقد يتم أيضا التهرب الضريبي الدولي من خلال إنشاء شركات وهمية أوشاشة داخل جنات ضريبية، فالشركة الشاشة هي عبارة عن شركة اصطناعية دورها تجنب الخضوع العادي للضرائب عن طريق الانتفاع من الجنات الضريبية للحصول على تحويلات الأرباح من أعضاء أوفروع المجموعة المتواجدون في بلدان يكون فيها الضغط الضريبي مرتفع[1].

الفقرة الثانية: أسباب وآثار التهرب الضريبي

من الملاحظ أن النهج الاقتصادي الليبرالي الذي اعتمده المغرب منذ بداية الاستقلال أثر بشكل كبير على النظام الجبائي وعلى توجهاته وأسعاره، ويهدف هذا التوجه إلى تشجيع تراكم الرأسمال على حساب تكلفة الإنتاج والتوزيع العادل للدخول والثروات بين أفراد المجتمع. وقد تجسد هذا الاتجاه في قوانين الاستثمار المتراكمة عبر السنين، التي منحت تشجيعات جبائية هامة لفائدة كبار الفلاحين والملاكين العقاريين وأرباب الصناعةوالتجارة والمهن الحرة، وذلك على حساب الفقراء وذوي الدخل المحدود الذين

[1]- حميد بوزيدة، "جبايات المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة"، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية، سنة 2007، ص51.

تحملوا ويتحملون أعباء ضريبية تفوق بكثير طاقاتهم وقدراتهم على الدفع. بل إن منطق التراكم هذا تكرس من خلال الضرائب غير المباشرة المفروضة على المواد الشائعة الاستهلاك والتي ساهمت كثيرا في انخفاض قوتهم الشرائية[1]. لذلك سنتطرق إلى دراسة الأسباب المؤدية لتفشي ظاهرة التهرب [أولا]، ثم [ثانيا] سننتقل لمعرفة الآثار التي تخلفها هذه الظاهرة.

أولا : الأسباب

إن أي دولة ولها سياسة ضريبية تروم من خلالها التحكم في الوضع المالي والاقتصادي، وتعرف السياسة الضريبية بكونها" مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"[2].

إذن فالسياسة الضريبية هي كيفية استخدام الضريبة وتوجيهها نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وهي بذلك جزء من العلوم الضريبية.

وتبعا لذلك فإن الظروف الاقتصادية التي يمر بها الملزمون والتي تكون غالبا نتيجة لسياسات الدولة تؤثر بشكل كبير على مدى التزامهم بأداء الضريبة، فكلما كانت الظروف الاقتصادية جيدة تنتعش الأسواق وتزيد المداخيل وتستقر الأسعار مما يؤدي إلى تحسن المستوى المعيشي للأفراد، وتنخفض نسبيا محاولاتهم للتهرب من الضرائب مقارنة بظروف الركود والكساد الاقتصادي حيث يقل الإنتاج وترتفع الأسعار، وتنخفض المداخيل فيصعب على الملزمين الوفاء بالتزاماتهم الجبائية مما يؤدي إلى استغلال كل الطرق المتاحة لهم للتهرب منها.

بالإضافة إلى ذلك نجد ارتفاع الضغط الضريبي على المواطنين ارتفاعا كبيرا يؤدي إلى إرهاقهم بالضرائب، وشعورهم بالوازع الوطني تجاه دولتهم. وبالتالي تهربهم ضريبيا إذ يعتبر البعض أن الملزم يصبح في هذه الحالة في وضعية الدفاع الجبائي الشرعي[3] .

---

[1]- الصديق جعوان، "إشكالية التهرب الضريبي في المغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس أكدال الرباط، سنة 2001-2002، صفحة 7.

[2]سعيد عبد العزيز عثمان، " النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية الإسكندرية، سنة 2000، ص 13.

[3]صباح نعوش، "الضرائب في الدول العربية"، الطبعة الأولى، سنة 1987، ص 130.

فالضغط الضريبي يعتبر تزايده عبء على الفرد، حيث أنه من الأسباب الرئيسية لظاهرة التهرب الضريبي، وتزايد العبء الضريبي مرتبط بالتحولات التي عرفتها وظيفة الدولة. ففي ظل الدولة الحارسة حيث كانت وظيفة الدولة تقتصر على العدالة والأمن والدفاع بشكل أساسي، حيث كانت نفقات الدولة صغيرة الحجم. مما انعكس هذا الوضع على حصيلة الضريبة المفروضة على الملزمين بحيث كان من السهل على الملزم تحمل العبء الضريبي، غير أن تطور دور الدولة وتدخلها في عدة مجالات استلزم الأمر زيادة النفقات العامة، مما أدى إلى زيادة أسعار الضرائب وعددها كذلك، ومما لاشك فيه أن زيادة وطأة العبء الضريبي الذي يتحمله الفرد يشجعه على التهرب من الضريبة إما بصفة كلية أوجزئية.

وعموما، يمكن القول أن الضغط الجبائي كمعدل محصل عليه ليس اعتباطيا، بل أنه خلاصة لواقع الدولة الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وذلك من منطلق أن الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية، يجب أن تساهم في هيكلة الاقتصاديات الوطنية وتشجيع اندماجها في المحيط الاقتصادي الدولي.

وعليه فإن مسألة ربط إشكالية التهرب الضريبي بالضغط الضريبي رهين بفهم وتحليل بنية الاقتصاد الوطني في شموليته، والتي تتميز بالازدواجية على مستوى بعض القطاعات خاصة القطاع الفلاحي، حيث نجد قطاعا فلاحيا عصريا ومتطورا [أقلية] وآخر تقليديا يعيش على الفلاحة المعاشية[أغلبية]. هذه الازدواجية أثرت سلبا على تطور القطاع ذلك أن الدولة ركزت جهودها الاستثمارية على الجزء المتطور، في حين أغفلت القطاع الآخر الذي يضم الفلاح الصغير والمتوسط الذي يمثل الشريحة الواسعة من الفلاحين. وهكذا بدل وضع إستراتيجية تنموية تهم الفلاحة من أجل دفع الاقتصاد القروي القطاع الفلاحي إلى المساهمة في الاقتصاد الوطني، وبالتالي خلق قاعدة جبائية مهمة تم الاستغناء عن ذلك بنقل العبء الضريبي إلى المدينة المتخمة أصلا بالضرائب والرسوم[1]. إضافة إلى توالي سنوات الجفاف الشيء الذي دفع صناع القرار إلى إلغاء الضريبة على الفلاحة، مما حرم خزينة الدولة من مبالغ ضريبية هامة أعفي منها كبار الفلاحين.

[1]محمد حركات، " الضغط الضريبي هذا الغول المخيف"، حوار منشور بيومية الناس، العدد 198، الثلاثاء 15 مايو2007، ص 6.

كما يعتبر القطاع الغير المهيكل من بين الأسباب الاقتصادية المؤدية إلى التهرب الضريبي، فالأنشطة الممارسة في هذا القطاع نوعان: أنشطة سرية وأنشطة ظاهرة.

فإذا نظرنا إلى هذه الأنشطة بصفة منفردة يتبين لنا أنها لا تشكل أهمية في المشاركة الضريبية، بينما إذا تمت ملاحظتها على المستوى الإجمالي فإنها بالتأكيد تشكل دعامة جبائية لا يستهان بها. فالقطاع الغير مهيكل قد يضر بوحدات لها مكانة مالية مهمة والتي يمكن أنتتخلص من الضريبة جزئيا أوكليا.

هكذا فإن هذا النشاط السري يساهم في حرمان الخزينة من إيرادات هامة، كان من المستوجب إخضاعها للفرض الضريبي لما لها من إمكانات لتوسيع الأساس الضريبي والتخفيف من الضغط الضريبي على المؤسسات المنظمة، التي تلجأ في ظل هذا الحيف إلى التملص الضريبي. وهذا راجع لسببين أساسيين: أولهما أن المؤسسات غير المنظمة ذات كلفة أقل من مثيلاتها في القطاع المنظم، باعتبارها لا تتحمل العديد من المصاريف ذات الطابع الرسمي ومن ضمنها الضرائب. وثانيهما أن هذه المؤسسات لا تقدم أية وثيقة إثبات للمؤسسات الأخرى، بحيث تتعامل معها بدون فاتورة أووصل، ويكون الأداء نقدا فقط مما يدفع بالمؤسسات المنظمة إلى ممارسة التهرب الضريبي.

وعموما فإن تضريب القطاع الموازي سيساهم لا محالة في التقليص من الضغط الجبائي، وتشجيع المجتمع الضريبي على تمويل التكاليف العامة وتحقيق شفافية الهياكل الاقتصادية، على اعتبار أن الوعاء الجبائي الحالي قد استنفذ كل إمكاناته الاستيعابية، فضلا عن كون عدم ضبط الواقع الجبائي لهذا القطاع وإحصاء مكوناته يؤدي إلى توسع رقعة ظاهرة التهرب الضريبي وإخفاء جزء كبير من فائض القيمة .

وبخصوص الأسباب الاجتماعية والنفسية، فمن فضائل تطور العلوم الإنسانية ميل العديد من العلماء إلى ربط ماهية السلوك البشري بدوافع نفسية محضة، وهوعلم اخترق جميع الحقول المعرفية ليجيب على العديد من الأسئلة التي كانت عالقة إلى وقت قريب[1]، ومن بين تلك الحقول مجال العلوم الضريبية، الذي اتسعت مساحته لتشمل دراسة الدوافع النفسية الكامنة وراء أي سلوك يدور في فلك العلاقة الرابطة بين الإدارة الضريبية

[1]نزهة أخ العرب، "سؤال ثقافة المواطنة في ظل علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية"، دبلوم الدراسات العليا المعمقة قانون عام، جامعة الحسن الأول سطات، سنة 2007-2008، صفحة 52.

(الدولة) والملزم (المواطن)، الشيء الذي يدفعنا إلى الجزم بأن أية محاولة للإصلاح لا تستحضر البعدين النفسي والسوسيولوجي ستبقى عرجاء ولا يمكنها البتة أن ترفع التحديات، وتقطع دابر كل مظاهر الفساد، ولا تسطير الاستراتيجيات الكفيلة لتحقيق إقلاع حقيقي ومستوى عال من التنمية. لذلك تعتبر نفسية الخاضع للضريبة في المجال الجبائي عاملا محددا لعلاقته مع الإدارة، فهي تكون عرضة للتأثر بأقل الأسباب خاصة فيما يتعلق بالمناخ الاجتماعي والاقتصادي والسياسي العام الذي يتحرك فيه الملزم وتعمل فيه الإدارة الجبائية[1].

يقول أكرم زيدان في مؤلفه سيكولوجية المال: "الضرائب تأخذ جزءا من مالك وشيئا من كل شيء تملكه، إلا ما تملكه من هموم المال وآلامه"[2].

فالضريبة هي عقد اجتماعي إجباري بين الفرد المقتدر ماليا والدولة، يدفع من خلالها الفرد جزءا من ماله كمساهمة في الأعباء العامة من أجل تدعيم المجتمع والحفاظ على كيانه في مختلف الأنشطة والمجالات لتوفير العديد من الفوائد والتسهيلات للأفراد والجماعات داخل المجتمع الواحد، وهي بذلك وسيلة لتحقيق بعض من توقعات وطموحات البسطاء والغير المقتدرين ماليا، وكذلك تعتبر إحدى الطرق التي تستخدمها الدولة لتنفيذ الخدمات للفقراء والأغنياء على حد سواء. ويؤدي فرض الضريبة على اعتبار أنها أداء إلزامي، إلى التأثير على سلوك الأفراد في أي مجتمع من المجتمعات. لذلك استعانت النظرية الحديثة للضريبة بالنماذج الاقتصادية المختلفة لدراسة سلوك الملزمين على أسس منهجية حيث أصبحت الضريبة أحد المتغيرات في نماذج التوازن الاقتصادي الأمثل[3].

---

[1] هشام زرقاوي، " تجريم التملص الضريبي من خلال قانون المالية لسنة 1997"، دبلوم الدراسات العليا المعمقة جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، سنة 1999-1998، ص 80.

[2] أكرم زيدان، " سيكولوجية المال هوس الثراء وأمراض الثروة"، سلسلة عالم المعرفة إصدارات المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، العدد 351، مايو2008، ص 103.

[3] أكرم زيدان، " سيكولوجية المال هوس الثراء وأمراض الثروة"، م س، الصفحة 103.

ويعتبر سلوك التهرب الضريبي من القيم الأخلاقية المكتسبة والمتعلمة، التي تعكس الاتجاه السلبي للرغبة في الاحتفاظ بكثير من الأموال والطمع في تحقيق العديد من المكاسب الاقتصادية، وهو اتجاه سلبي قائم على الغش والمراوغة والاحتيال. فنظرا لسيكولوجية تلك الفئات المتهربة من الضرائب، فإن هذا السلوك يلقى قبولا كبيرا من طرف العديد من الناس نظرا لأنهم يعتبرون أن الجميع غشاشون ومحتالون بما فيهم الدولة نفسها، وأن الفرد إذا أدى كل ما عليه من ضرائب وقع ضحية لحكومة فاسدة ومرتشية، وأصبح عرضة لانتهاز أناس هم في الحقيقة أصحاب مصالح وليسوا أصحاب مبادئ. فالضرائب في نظرهم هي من أجل مصالح القادة وأصحاب النفوذ، فليس ثمة خدمات أو تسهيلات بل ثمة رشاوى وإتاوات وجبايات تدفع في صورة مغلفة هي الضرائب [1].

ومن ناحية أخرى، فإن سلوك التهرب من الضرائب غالبا ما يؤسس على اتجاهات سلبية نحو الدولة والقائمين عليها، خاصة حينما يشعر الفرد بعدم الثقة والأمان اتجاه الدولة، وأن الخدمات التي تقدمها لا تعادل بأي حال من الأحوال ما هو مدفوع من الضرائب. فهناك أزمة ثقة وتواصل بين المواطن والدولة يتولد عنها إحساس بعدم الشعور بالعدالة والكراهية للدولة. خاصة أنهم يلاحظون أن جميع الإصلاحات الضريبية التي تأتي بها قوانين المالية لكل سنة تخدم فئة معينة وشريحة خاصة في هذا البلد. ومنه يرون على أن الدولة لا تقدم الخدمات والتسهيلات التي وعدت بها في مختلف المجالات، فضلا على أنها تتهرب أيضا من دفع فوائد القروض الدولية وربما من دفع القروض ذاتها.

هذا بالنسبة للدوافع النفسية أما بالنسبة للدوافع السوسيولوجية، فإن أول من اجتهد لتأسيس علم الاجتماع هو العلامة ابن خلدون حيث سماه "علم العمران"، فقد أعطا أهمية كبيرة لمعرفة أنماط المعيشة من حيث تقدم العمران والصراع الاجتماعي والسياسي وتبدل الأحكام [2] .

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 105.

[2] أبوزيد عبد الرحمان بن محمد بن خلدون، "المقدمة كتاب العبر وديوان المبتدأ والخبر في أيام العرب والعجم والبربر ومن عاصرهم من ذوي السلطان الأكبر"، تونس الدار التونسية، 1984 بدون ذكر الصفحة.

والمغزى من هذا التعريف هوتحديد الإطار النظري الذي يمكننا من معرفة أهمية دراسة الجانب السوسيولوجي إلى جانب العامل السيكولوجي النفسي، للاطلاع على مستوى وحجم التفاعل الذي يحدث في حياة الملزم، والذي ينتج سلوكات معينة قد يسعف تحليلها في فهم ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة وأن جزءا من هذه السلوكات يستمدها الفرد من الجماعة التي ينتمي إليها. وهوما يجعلنا نقول بان الوضعية المالية والاجتماعية للخاضع للضريبة تؤثر إلى حد بعيد في تحديد طبيعة العلاقة القائمة بينه وبين الإدارة الضريبية[1].

فبعض الباحثين يرون أن تفشي ظاهرة التهرب الضريبي تعود إلى غياب بعض القيم المجتمعية السامية ومنها، ضعف المستوى الخلقي وعدم انتشار الوعي الضريبي. إذأن التهرب يكون مدعاة للتفاخر من قبل بعض المكلفين بعكس الحال لوكان المجتمع يتمتع بمستوى خلقي ووعي وطني سليم[2].

فالمساهمة في دفع الضريبة تصبح مطلبا اجتماعيا ووطنيا، لكن واقع الحال عكس ذلك. فبالنسبة للعديد من المواطنين يعتبرون الوعي الجبائي أقل قيمة من الوعي الأخلاقي، ولهذا فسرقة الإدارة الجبائية بالنسبة إليهم لا تعد سرقة[3]. هكذا نجد الفرنسي على سبيل المثال يهوى عموما الغش الجبائي ويعتبر الإدارة الجبائية عدوه الشخصي[4]، هنا لا يمكننا أن ننسى أن عدم تهرب الموظفين وأصحاب الأجور من الضريبة على الدخل، لا يعني أنهم يتمتعون بمستوى أخلاقي أعلى من مستوى الملزمين الآخرين، بل يرجع ذلك إلى أن إمكانية التهرب مستحيلة لديهم وخطرة، علاوة على الضرر اللاحق بالخزينة المتمثل في عدم المساواة الحاصلة في إمكانية التهرب، يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما الملزمون الذين لا يستطيعون التهرب.

---

[1] علي السلمي، "السلوك التنظيمي"، دار غريب للطباعة، القاهرة 1995، ص 60 و61 .

[2] عبد الفتاح بلخال، "الضرائب في المغرب وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية 2009 "، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، سنة 2009، ص 42.

[3] GAUDEMENT PM, "Finances publiques",Ed Montchrestien, 3éme Edition P. U. F, Paris, .1970 page 283

[4] MAURICE Rolland,Dans son préface de l'ouvrage deCOSSON Jean, "Les industriels de la fraude fiscale" ,Edition du Seuil, 1981 ,page 9.

وبالتالي فإن الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي، تكمن على الخصوص في عدم تكافؤ الاقتطاع الجبائي مع ما تقدمه الدولة من خدمات للأفرادوالجماعات، وعدم المساواة بين جميع الطبقات الاجتماعية أمام الشروط التي يتوقف عليها ارتقاء الفرد من خلال التعليم والصحة والسكن، فهونوع من الخيبة في مواجهة الدولة، وأن إستراتيجية التنمية الاقتصادية منذ الاستقلال خلقت نوعا من عدم المساواة في الثروات .

إن الواجب الجبائي لا يعطي الملزم أهمية وبالتالي لا يصبح له أهمية في عقليته، لأنه مقتنع ومتشبع بأنه يخضع للاستغلال بواسطة الضريبة كما هوالشأن بالنسبة لمجالات أخرى، وقد يعتبر نفسه عندما يتهرب من هذه الضريبة أنه في حالة الدفاع المشروع عن النفس، فلا تثير لديه أي إحساس بانتهاك القانون. هذا ما يفسر عدم ثقة المواطن في شرعية الضريبة كما يفسر حالة القلق الجبائي القائم حاليا الذي جعل الضغط الجبائي يصل مستواه النفسي الحدي قبل المستوى الحدي الموضوعي. لذلك فمراعاة نفسية الملزم وتحفيزه وتربيته بإمكانها أن تتيح أبعاد قدرة الضغط الجبائي وذلك بإنعاش روح المواطنة الجبائية.

فبما أن هناك أسباب لظاهرة التهرب الداخلي والدولي فهناك آثار تنجم عن هذه الظاهرة هذا ما سنتطرق له في هذه الفقرة.

ثانيا: آثار التهرب الضريبي

ينتج عن التهرب الضريبي آثار تضر بالخزينة العامة للمملكة كالإخلال بالتوازنات المالية وبإعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع، ولآثاره المتوسطة والبعيدة المدى على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي والسياسي. ولإعطاء فكرة موسعة عن هذه الآثار سوف نعمل على دراسة الآثار المالية والاجتماعية للتهرب الضريبي وكذلك الآثار الاقتصادية.

يترتب عن التهرب الضريبي آثار سيئة على الصعيد المالي والاجتماعي، خاصة إذا علمنا أن تلبية الدولة لحاجيات المجتمع في ظل ظاهرة التهرب الضريبي تواجهه عدة اكراهات وعراقيل. ولا يخفى على أحد مدى الأهمية التمويلية للضرائب في معظم الدول، خاصة بالنسبة للدول النامية التي تعتمد على الضرائب كمورد أساسي لتمويل مشاريعها وسداد احتياجاتها من نفقات اجتماعية ومالية. فهي أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة،

خاصة وأن الدولة المغربية تعد دولة ضريبية بامتياز[1] .

إن الآثار المالية تتجلى في ضياع أموال كانت في خزينة الدولة على اعتبار أن تلك الأموال العمومية من الأدوات الرئيسية لإنجاز برامج الدولة في مختلف الميادين، حيث لا يمكن تصور دولة بدون أموال عمومية، وتبعا لذلك فقوة الدولة غالبا ما تقاس بحجم إمكانياتها المالية، خصوصا أن المغرب يعتمد بشكل كبير على المورد الضريبي.

كما أن الآثار المالية تتجلى في ارتفاع حجم المديونية الخارجية، وبالرغم من أن المغرب حاول منذ الثمانينات عقلنة هذا الارتفاع بتوجيهه إلى المديونية الداخلية عوض الخارجية، إلا أن ذلك يصطدم بعدة اكراهات، منها ارتفاع مستويات التهرب الضريبي المتسبب في عجز الميزانية العامة للدولة، حيث يتزايد الإنفاق العام دون مواكبته بزيادة مساوية أوقريبة في الإيراد العام، مما يجعل الدولة تدخل في أزمة مالية خانقة وذلك راجع إلى ضعف مردودية الضرائب.

ويبدوأن لجوء الدول النامية إلى التمويل الخارجي يعتبر انعكاسا لعدم قدرتها على التحكم في مداخيلها الضريبية، وعجزها عن ضبط ومحاربة التهرب الجبائي الذي يمتص جزءا كبيرا من هذه المداخيل. ومما لاشك فيه أن شيوع التهرب الضريبي بين الملزمين يعتبر إلى جانب عوامل أخرى من بين الأسباب الرئيسية لحدوث اختلالات خطيرة في التوازنات المالية للدولة.

كما أن التهرب الضريبي يتسبب أيضا في ارتفاع حجم المديونية الخارجية، التي طالما عانى منها المغرب كغيره من الدول السائرة في طريق النمو منذ نهاية السبعينات ترجع بالأساس إلى عدم اعتماده على تعبئة موارده الداخلية لتمويل برامج التنمية، ولاسيما نظامه الجبائي الذي يعتبر الأداة الفعالة لتحقيق هذا الهدف.

وإذا كان سبب هذا الارتفاع المستمر في حجم الدين الخارجي هوعدم كفاية الموارد الذاتية للدولة، فإن عدم كفاية هذه الأخيرة مرده إلى عدة أسباب يبقى من أهمها وأخطرها التهرب الضريبي.

ولقد أشارت مختلف الدراسات والتقارير الدولية الصادرة عن المنظمات العالمية،

---

[1] أحمد حلبية، "التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في القانون العام، سنة 2007-2008، ص 146.

خاصة صندوق النقد الدولي والبنك العالمي للتنمية منذ السبعينات، إلى ضرورة تفعيل دور النظام الجبائي المغربي عن طريق اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنقيته من مختلف الشوائب التي تحول دون تمكينه من لعب دور متميز في مسلسل التنمية كبديل عن التمويل الخارجي [1].

كما يبدو أن حصول المغرب على قروض هامة من مصادر مالية مختلفة بشروط تفضيلية في أولالأمر، قد حال دون التفكير الجاد في إرساء سياسة جبائية فعالة تعتمد على إدخال إصلاحات هيكلية على نظامه الجبائي من شانها أن ترفع من مردوديته وتحد من شيوع التهرب الضريبي، التي كانت ومازالت تعتبر من بين الأسباب المساعدة على لجوء المغرب إلى الاقتراض الخارجي كمورد أساسي لسد النقص الحاصل في تمويل مخططاته التنموية.

لم تعد ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة مالية فقط ولكنها أصبحت قضية ذات أبعاد اجتماعية خاصة إذا علمنا أن العدل في مجال التحصيل يستند على ركيزة أساسية وهي المساواة أمام تحصيل الضريبة بين الملزمين لكن نصوص التشريع القانوني مهما بلغت دقتها وعدالتها يبقى نجاحها رهينا بمدى وكيفية تطبيقها[2]

ونجد أخطر آثار التهرب الضريبي الذي يسفر عن ضعف المردودية الجبائية تعميق الهوة بين الشرائح المتجانسة للمجتمع، ذلك أن عددا كبيرا من المتهربين ذوي المداخيل المرتفعة سرعان ما تتضاعف ثرواتهم بينما يزداد الضغط على فئات أخرى.

[1] تقرير صندوق النقد الدولي بتاريخ 22 مارس 1979 حول الإصلاح الجبائي بالمغرب .

[2] عبد الرحيم حزيكر، "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 285.

إن الضريبة تتحول بعد تحصيلها إلى نفقات عمومية ولهذا يجب أن تتوزع بالعدل والتكافؤ بين طبقات المجتمع في سبيل تحقيق العدالة الاجتماعية. وإذا كان تحقيق هذا المبدأ يبدومن الناحية النظرية ممكنا، فإن تطبيقه على أرض الواقع يصطدم بعدة صعوبات خاصة في الدول النامية، حيث تتعدد الأهداف المتوخاة تحقيقها بواسطة الضريبة باعتبارها المورد الرئيسي لغالبية هذه الدول، لاسيما توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة المتعددة، إلى جانب تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخول بين مختلف طبقات المجتمع.

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم العدالة الجبائية يتطور حسب تطور الحياة السوسيو-اقتصادية والسياسية في المجتمع، فما يعتبر عادلا في حقبة زمنية معينة قد يصبح غير ذلك في وقت لاحق. وهذا ما يفسر ضرورة القيام بإصلاحات ضريبية بين الفينة والأخرى لمواكبة هذا التغيير، إلا أنه من الثابت أن عدم مراعاة الدعائم والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها الضريبة كالعدالة الضريبية، اليقين، الملاءمة والاقتصاد، لا يمكن أن يؤدي إلى إقامة نظام مالي سليم يحقق التوازن بين الإيراد الضريبي وبين العدالة الجبائية.

ومن الملاحظ أن الضرائب المطبقة بالمغرب منذ عهد الحماية يغلب عليها الطابع الايرادي الظرفي، وذلك على حساب الجانب الاجتماعي والاقتصادي. فإذا كان لهذه السياسة ما يبررها في بداية الاستقلال نظرا لحاجات الدولة الفتية للأموال اللازمة لتمويل المرافق العامة الحيوية كالأمن والتعليم والصحة وغيرها، فإن الاستمرار في هذا النهج أدىإلى تذمر شرائح كبيرة من المجتمع المغربي وإلى تعميق الهوة بين مختلف طبقاته. ويكمن أوجه الحيف الذي تتضمنه الضرائب المطبقة في المغرب كثيرة ومتعددة، بحيث لا تحقق في شيء مبدأ العدالة الجبائية، ويتجلى ذلك بوضوح في اختلاف طبقات المجتمع في الاستفادة من الامتيازات والإعفاءات المختلفة التي تمنحها القوانين والأنظمة المتعاقبة، بحيث لا يستفيد منها إلا الفئات المحظوظة، كما أن عدم إمكانيات تحقيق المساواة أمام الضرائب وتقوية اللامساواة بها أدى إلى إثقال كاهل فئات معينة من المجتمع وذلك لفائدة فئات أخرى.

يقول الأستاذ نجيب أقصبي"**إن الفقر والبؤس والشقاء لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يصبحوا أساسا لوعاء ضريبي أوفر مردودية وأكثر عدالة[1]".**

ومن المتفق عليه أن الضريبة تعد من بين الأدوات الأساسية والفعالة التي تمتلكها الدولة لتطبيق سياستها الجبائية والمالية، وإحداث تغيرات عميقة في البنيات الاقتصادية والاجتماعية داخل المجتمع. كإعادة توزيع الدخول بين مختلف طبقاته، تحقيق بعض التوازنات المالية، توجيه الاستثمار لتنمية قطاعات إنتاجية معينة وخلق فرص العمل إلى غير ذلك من الأهداف الأخرى، غير أن شيوع ممارسة التهرب الضريبي من شأنه أن يحول دون تحقيق هذه الأهداف.

وأمام هذه الاكراهات السالفة الذكر، كان من المنطقي أن تتفاقم الآثار الاجتماعية حيث ارتفع الضغط الضريبي وبرزت الاختلالات الاجتماعية بشكل أكثر حدة، لتطفو على السطح مشاكل البطالة ونقص الخدمات الاجتماعية، ليضاف إلى ذلك انتفاء العدالة الجبائية التي ساهمت في سوء توزيع العبء الضريبي وكرست حدة وشراسة الفوارق الاجتماعية.

الفرع الثاني: ظاهرة الازدواج الضريبي

يقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال وفي المدة ذاتها، أي أنه يتعين في هذه الحالة توافر الوحدة بين عناصر أربعة هي الممول والمادة الخاضعة للضريبة ونوع الضريبة والمدة [2].

الفقرة الأولى: مفهوم الازدواج الضريبي

عندما نتحدث عن الازدواج الضريبي لابد من استحضار معطيين أساسيين: الأول يتعلق بإقامة الملزم والثاني بمصدر الدخل هذا الملزم.

فإذا ما اعتبرنا أنه من الطبيعي أن تقوم دولة بتضريب الأشخاص المقيمين على مداخيلهم العالمية وتضريب غير المقيمين على مداخيلهم المحصل عليها من مصدر محلي، وهذه هي القاعدة الغالبة التطبيق في معظم الدول، فإننا سنكون أمام وضع قد ينتج عنه ازدواج ضريبي قانوني دولي يتجسد في تضريب نفس الشخص على نفس الدخل من

---

[1]AKESBI Najib ," L'impôt ,l'état et l'ajustement" , op. cit,page 133.

[2]عبد الفتاح مراد، " موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب الضريبي والازدواج الضريبي"، جمهورية مصر العربية، طبعة 2006، دون ذكر الصفحة.

طرف دولة الإقامة وفي نفس الوقت من طرف الدولة مصدر هذا الشخص[1].

يمكن التمييز بين الازدواج الضريبي الدولي والازدواج الضريبي الداخلي، داخل هذا النوع الأخير يمكن التمييز بين الازدواج الضريبي المقصود الذي يلجأ إليه المشرع لزيادة الحصيلة الضريبية أو لإخفاء سعر الضريبة أو لتصحيح نظام الضرائب أو للحد من ارتفاع الدخول. والازدواج الضريبي غير المقصود الذي ينتج عن عدم التناسق في التشريع الضريبي، كأن تقوم الدولة بفرض ضرائب جديدة دون أن تبحث عن مدى ملاءمتها للنظام الضريبي القائم.

وبالتالي ينقسم الازدواج الضريبي الدولي إلى نوعين هما: الازدواج الضريبي القانونـــي والازدواج الضريبي الاقتصادي، ولكل منهما مفهومه، وحالاته وخصائصه التي تميزه عن النوع الآخر، ومن أجل دراسة هذا الموضوع سنتناول كل نوع منهما على حدا.

يحدث الازدواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي وخلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أوضريبة متشابهة من طرف دولتين أوأكثر[2]. ومنه فما هي شروطه وأنواعه؟

أولا: شروط الازدواج الضريبي

من خلال التعريف السابق للازدواج الضريبي يمكننا تحديد الشروط الواجب توفرها من أجل حدوث ازدواج ضريبي قانوني وهي: وحدة الضريبة المفروضة أو تعدد الضرائب، وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة المادة الخاضعة للضريبة، وحدة المدة.

- **وحدة الضريبة أو تعدد الضرائب**: بمعنى أن تكون الضريبتان من نوع واحد كضريبتي الدخل أو ضريبة الرأس المال، بحيث يخضع نفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتيـــن أوأكثر.
- **وحدة الشخص المكلف بالضريبة**: يعني هذا الشرط أن يكون الشخص الذي

[1]-MALHERBE Jacques ,"Droit fiscal international", op. cit , page 13.

[2]-CASTAGNEDE Bernard, " Précis de fiscalité internationale", op. cit, page 13.

فرضت عليه ضريبتان هونفس الشخص، وفي هذا المجال لا توجد صعوبة فيما يتعلق بالأشخاص المعنوية، حيث فرضت الضريبة على أرباح الشركة ثم على نصيب المساهمين في هذه الأرباح. فمن الناحية القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي، لأن للشركة شخصية معنوية مستقلة، لكن من الناحية الاقتصادية والضريبية يعتبر ازدواج ضريبي لوحدة المادة الضريبية التي تتمثل في الأرباح. بمعنى أن تفرض الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الشخص المكلف أو الملزم .

- **وحدة الوعاء الخاضع للضريبة أوالمادة الخاضعة للضريبة:** بمعنى فرض الضريبة على نفس المادة سواء كانت دخلا أو رأس مال أكثر من مرة. ويتحقق ذلك بشكل واسع عند الخروج عن قاعدة إقليمية الضريبة، بحيث قد يخضع المكلف لضريبتين على موضوع واحد في دولتين وهوما يعرف بالازدواج الضريبي الدولي.
- **وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة:** حتى يتحقق الازدواج الضريبي يجب أن تفرض نفس الضريبة في نفس المدة وليس في أوقات مختلفة. فإذا فرضت ضريبة على الدخل سنة 2005، فإنه يتحقق الازدواج الضريبي إذا فرضت ضريبة ثانية على الدخل في نفس السنة، أما إذا فرضت في سنة أخرى فلا يتحقق الازدواج الضريبي. لذلك فإن خضوع المكلف إلى نفس الضريبة مرتين أو أكثر وبالنسبة لنفس الوعاء الضريبي ولكن لفترات زمنية مختلفة لا يعد ازدواجا ضريبيا.
- **خضوع المكلف للضريبة في أكثر من دولة.**

نشير أنه يجب تحقق جميع هذه الشروط، حيث إذا لم يتحقق شرط واحد منها لا نعتبره ازدواجا ضريبيا، وللتحديد الدقيق عند فرض الضريبة على كل عملية تتميز عن الأخرى مثل بيع العقار أكثر من مرة ويخضع للضريبة كل مرة.

وتجدر الإشارة إلى أن الشروط السابقة تخص أيضا الازدواج الضريبي الداخلي الذي يحدث عند خضوع المكلف لنفس الضريبة مرتين من طرف دولة واحدة، ما عدا الشرط الأخير الذي يتعلق فقط بالازدواج الضريبي الدولي، كما نشير أيضا إلى أن هذا

الأخير لا يتعلق فقط بحالة فرض الضريبة من طرف دولتين فقط، وإنما حتى في حالات تعدد تلك الدول .

وبالتالي فإن الازدواج الضريبي القانوني يحدث عند قيام دولتين أو أكثر بفرض نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أوأكثر وفقا لتشريعاتها الضريبية، على نفس المكلف وبالنسبة لنفس الوعـــاء الضريبي خلال نفس الفترة وهو ما يتفق عليه معظـــم الباحثين.

يحدث الازدواج الضريبي الدولي القانوني عادة في الحالتين التاليتين:

الحالة الأولـــى، إذا اعتبر الشخص مقيما في دولتين، بمعنى إذا كان الشخص مقيما في دولة ما فيحق لهذه الأخيرة أن تفرض عليه الضريبة، ليس فقط بالنسبة للمداخيل المحققة داخل إقليمها والثروة التي توجد بها. وإنما أيضا على جميع المداخيـــل التي يحققها في دول أخرى وثـــروته المتواجدة في دولة أخرى. بمعنى أن لدولة إقامة المكلف الحق في فرض الضريبة على مداخيـــله الإجمالية، وكذلك على ثروته الإجمالية التي يمتلكها داخل وخارج إقليمها، وهوما تنص عليه عادة التشريعات الضريبية للدول.

وقد يقع المكلف في حالة ازدواج ضريبي دولي قانوني إذا اعتبر مقيما في دولتين فيحق لكل دولة منهما أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على المداخيل المحققة بها أو الثروة التي يملكـــها هناك، بل وجميع المداخيل التي يحققها في الدولـــة الأخرى أو الثروة التي يملكها في الدولـــة الأخرى، وبهذا يكون قد خضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أو ثروته الإجمالية المحققة في الدولتين معا مرتين، وفي كلتا الدولتين .

مثال توضيحي: نفترض أن عامل جزائري غادر الجزائر ليعمل لبعض سنوات في فرنسا، تاركا عائلته في الجزائر.

وكانت المداخيل التي يحققها كما يلي:

- أجـــــر عملـــه في فرنســـــا.
- دخل من تأجير شقته في الجزائـــر.

فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة كالآتي :

* **في الجـــزائـــر**: باعتبارها دولة إقامة هذا الشخص بسبب بقاء عائلته بها، فسيخضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أي عن أجره المحقق في فرنسا وعن

دخله من تأجير شقته في الجزائر.

* **في فرنســـــا**: والتي تعتبر أيضا دولة إقامة المكلف فسيخضع بها للضريبة كما خضع لأدائها في الجزائر أي عن مداخيله الإجمالية التي تحققت في فرنسا وفي الجزائر معا.

وبهذا يكون قد خضع هذا الشخص للضريبة على نفس المداخيل(مداخيله الإجمالية) مرتين وفي دولتين، أي أنه وقع في حالة ازدواج ضريبي قانوني بالنسبة لتلك المداخيل.

أما الحالة الثانية، إذا كان شخص مقيم في دولة ما ويحصل على دخل من دولة أخرى، بالإضافة إلى دولة الإقامة، فإن الشخص يخضع للضريبة في الدولة التي يحقق فيها دخلا أويملك بها ثروة، والتي تدعى بدولة المصدر أي مصدر الدخل، وذلك مقابل استخدامه للهياكـــل القاعدية للدولة والخدمات العامة التي تقدمها.

وبالتالي فإن ممارسة المكلف لنشاط يحقق من ورائه دخلا في دولة غير دولة إقامته سيصبح ملزما بدفع الضريبة عن ذلك الدخل في دولة المصدر ودولة الإقامة.

مثال توضيحي: لنفرض أن عامل جزائري مقيم بالجزائر قام بتوظيف مبلغ من مدخراته عن طريق شراء سندات أصدرتها مؤسسة في تونس.

في هذه الحالة فإن مداخيله تتمثل فـــي :

- أجـــر عملـــه في الجزائـــر.
- فوائد السندات التي يحققها في تونس.

فسيخضع هذا المكلف إلى الضريبة في الدولتين كالآتـــي:

* **في الجـــزائـــر**: والتي تعتبر موطن إقامة المكلف(أي موطن تكليفه) فهوملزم بدفع الضريبة عن أجره كعامل وعن الفوائد التي يحصل عليها من تونس، بمعنى مداخيله الإجمالية.
* **فـــي تونـــس:** فإن هذا الشخص سيخضع للضـــريبة على فوائد السنـــدات التي اشتراها في تونس.

وبناءا على ما سبق فإن نفس الشخص(العامل الجزائري) قد خضع للضريبة على فوائد السندات مرتين، مرة في دولة المصدر ومرة أخرى في دولة إقامته. فهو إذن يعاني

من ازدواج ضريبي قانونـــي ولكن بالنسبة لفوائد السندات فقط وليس بالنسبة لدخله الإجمالي.

ثانيا: الازدواج الضريبـي الدولي الاقتصادي

يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي الذي يتم بموجبه إخضاع نفس الدخل للضريبة مرتين بمناسبة وضعيتين قانونيتين مختلفتين[1]. يسمى هذا الازدواج الضريبي بالازدواج الفعلي، أي عندما يخضع شخصين مختلفين إلى نفس الضريبة أوضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي ومن طرف أكثر من دولة.

ونلاحظ أنه على عكس الازدواج الضريبي القانوني فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة، حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

فعلى سبيل المثال، إذا اشترى شخص مقيم في دولة" أ "أسهم شركة مقرها الاجتماعي في الدولة "ب"، فإن الأرباح الموزعة التي سيحصل عليها هذا المساهم ستخضع للضريبة على القيم المنقولة في الدولة " أ " باعتبارها دولة إقامته، بعدما تكون قد خضعت تلك التوزيعات ضمن أرباح الشركة للضريبة على أرباح الشركات في الدولة "ب". وبهذا يكون نصيب ذلك المســـاهم من أرباح الأسهـــم قد خضع للضريبة مرتين، مرة كأرباح شركة في الدولـــة "ب" ومرة أخرى كأرباح أسهم في الدولة " أ" وعلى الرغم من وجود ممولان للضريبة هما: الشركة والمساهم، إلا أن المساهم هومن تحمل في الحقيقة عبء الضريبتين.

ومنه نستشف أن المساهمين في شركة المساهمة هم الذين يقومون بدفع الضريبة التي فرضت على أرباح الشركة التي هم أصحابها، وفي نفس الوقت عندما توزع أرباح الأسهم على المساهمين نجد أن نفس المساهمين يقومون بدفع الضريبة مرة أخرى على أرباح أسهمهم التي تم توزيعها. وبالتالي فبالرغم من اختلاف الشخصية القانونية لدافع الضريبة هنا، إلا أنه هوفعلا دافع الضريبة نفسه قبل التوزيع للأرباح على المساهمين. لذا يعتبر الباحثون أن هذه الحالة تجسد مشكلة الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي، وتجدر

[1]MALHERBE Jacques , " Droit fiscal international", op. cit, page13.

الإشارة إلى أن الازدواج الضريبي يمكن تقييمه من ناحية المكان إلى داخلي ودولي.

فالازدواج الداخلي هو الذي يتم داخل حدود الدولة الواحدة نتيجة لتعدد السلطات المالية بحيث قد تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة. وقد يحدث الازدواج الداخلي من نفس السلطة عندما تفرض الحكومة المركزية ضريبتين أوأكثر على نفس الشخص.

كما يكون الازدواج الضريبي مقصودا، إذا أراده المشرع لأغراض مختلفة أهمها الحصول على إيرادات بعض الضرائب الإضافية إلى جانب الضرائب الأصلية، أو الزيادة في العبء على بعض الممولين أوبعض المواد، بطريقة أقل ظهورا من رفع سعر الضريبة أوتصحيح نظام الضرائب، وذلك بفرض ضريبة شخصية عامة على الإيرادات إلى جانب الضرائب النوعية المفروضة على فروع الدخل حتى يكون هناك تناسب بين عبء الضريبة وقدرة الأفراد على المساهمة في الأعباء العامة، أو تدبير موارد للهيئات المحلية كأن يعطي المشرع للهيئات المحلية الحق في تقدير بعض النسب المئوية الإضافية لبعض الضرائب التي تحصلها الدولة بشرط ألا تتجاوز هذه النسبة حدا أعلى معين.

كما قد يكون الازدواج الداخلي غير مقصود، إذا لم تتعمد السلطات المالية في إحداثه وهو يحدث غالبا لمجرد تعدد الضرائب المتشابهة في الدولة، كما في حالة الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على إيرادات الأسهم والتي يدفعها المساهمون، ويحدث ذلك نتيجة عدم التناسق في التشريع المالي. إذأن الدولة قد تفرض ضرائب جديدة تحت ضغط حاجاتها إلى الأموال دون أن تبحث في مدى تلاؤمها مع نظام الضرائب القائم، كما يحدث ذلك إلى عدم تحديد الاختصاص المالي للهيئات التي تمارس سلطتها على نفس الإقليم وهي الدولة والجماعات المحلية.

أما الازدواج الضريبي الدولي فيكون بين دولتين أوأكثر، فكل دولة بما لها من حق السيادة تضع نظامها المالي وفقا لحاجاتها المالية ونظامها دون مراعاة لتعارضه مع تشريعات غيرها من الدول الأخرى. يضاف إلى ذلك أن المبادئ المالية التي تأخذ بها الدول المختلفة ليست دائما واحدة، مما قد ينشا عنه ازدواج في الضرائب، وبالتالي زيادة العبء على الممول مما يحفزه على التهرب من الضريبة.

- كما يمكن أن يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود، نتيجة عدم

التنسيق الضريبي ما بين الدول، ويرجع ذلك إلى استقلالية كل دولة في وضع أحكامها طبقا لظروفها المالية والاقتصادية الخاصة، دون مراعاة التشريعات الضريبية القائمة في الدول الأخرى خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة وبتحديد الواقعة المنشئة لها عكس الازدواج الضريبي الدولي الذي يكون مقصودا كما لوأراده المشرع لتحقيق بعض الأهداف والمتمثلة في[1]:

- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية، وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أولفرض استثمارها في مشروعات قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية .
- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية لشدة الحاجة إليها في تمويل المشروعات الوطنية.
- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.

[1]يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، "المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة"، الدار الجامعية، دون ذكر السنة، الإسكندرية، ص136.

الفقرة الثانية: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي وآثاره

تعد مشكلة الازدواج الضريبي الدولي من أهم المشاكل الضريبية الدولية التي تهدد مستقبل العلاقات الاقتصادية الدولية، والتي ظهرت نتيجة العديد من الأسباب، كما لها آثار مهمة، والتي سنتناولها في هذه الفقرة.

أولا: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي

كما ذكرنا سابقا فإن الأصل في حدوث مشكلة ازدواج ضريبي دولي قانوني أواقتصادي يعود لممارسة الدول لسيادتها الضريبية حتى خارج إقليمها، في ظل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية، وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية. ويمكننا تحليل وتفكيك هذين السببين إلى الأسباب الجزئية التالية[1]:

1. **اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي:** تتمثل ضوابط الإخضاع الضريبي في المعايير التي تستند إليها الدول عند تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي، وهي[2]:

أ- **ضابط الجنسيـــة:** ويتحقق عند إتباع الدول لمبدأ التبعية السياسية والتي تنطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها أي كل من يحمل جنسيتها بصرف النظر عن موطن إقامتهم، وبالنسبة لجميع مداخيلهم بصرف النظر عن مصدرها.

ب- **ضابط الإقامـــــة:** ويتحقق باستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخيل، التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطنا لهم بصرف النظر عن مصدر هذه المداخيل. ويمكن استخدام مصطلح موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة المكلف.

إن الاستناد إلى هذا الضابط فيتحديد الاختصاص الضريبي للدولة، يؤدي إلى فرضها للضرائب على الدخل الإجمالي للمقيمين فيها، حتى وإن كانوا لا يملكون جنسيتها، بما في ذلك مداخيلهم المحققة خارج إقليمها، كما يعتبر لدولة الإقامة الحق في إخضاع

---

[1] يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، "المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة"، م س، ص 134.

[2] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

أرباح الشركات التي يوجد بها مقر إدارتها وأينما كان موقع ممارسة النشاط .

أ- **ضابط المصـــــدر**: ويتمثل في تبني الدولة لمبدأ التبعية الاقتصادية وينطوي هذا المبدأعلى إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخيل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم.

لقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي ترتكز عليه الدول في فرض الضريبة، نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة واعتبارها صلة سياسية، مظهرها الجنسية[1]. لكن قد تضاءلت أهمية هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدول، لاحتلال الصدارة من طرف ضابط الإقامة، وضابط المصدر.

وفيما يتعلق بالجزائر، فإن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، اعتمد في فرضه للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات على كل من ضابط الإقامـــة وضابط المصدر.

مما لاشك فيه أن اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي، يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة وبالنسبة لنفس الشخص ونفس الأساس الضريبي.

1. **تعدد روابط الإخضاع الضريبـــي**: قد تعتمد الدول أكثر من ضابط للإخضاع الضريبي من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، وهوما قد ينشأ عنه ازدواج ضريبي دولي. فإذا افترضنا دولتين تستند كل منهما إلى رابطة الإقامة ورابطة المصدر معا، وأن مكلفا يقيم بإحداهما ويمارس نشاطـــا يحقـــق مـــن ورائـــه دخلا في الدولة الأخرى، فلا شك أن هذا المكلف سيخضع للضريبة على دخله هذا في كل من دولـــة مصـــدر الدخل ودولـــة الإقامـــة، وبالتالـــي فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي للدولتين إلا أن المكلف وقـــع في مشكلـــة ازدواج ضريبي دولي.
2. **تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول:** حيث يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر أو الإقليمية بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ

[1]- يونس أحمد بطريق، "السياسات الدولية في المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 121.

بضابط الجنسية أو الإقامة بالنسبة للضرائب العامة على الدخل ذات الطابع الشخصي، وهي سائدة في الدول المتقدمة. وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الازدواج الضريبي الدولي.

3. **اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية في المجال الضريبي:** من أبرز الأمثلة على ذلك هوتباين التشريعات الضريبية للدول المختلفة حول المفاهيم مثل الإقامة، حيث يمكن أن تستند بعض الدول لتحديدها إلى امتلاك الشخص لمسكن داخل أراضيها، وأن يقيم فيه بصفة دائمة. وقد يستند البعض الآخر إلى فكرة أخرى غير المسكن الدائم، ويترتب على هذا التباين في مدلول وتفسير الاصطلاحات، إمكانية حدوث ازدواج ضريبي بالنسبة لنفس الوعاء، فالضريبة ينظر إليها من وجهتي نظر مختلفتين.

كما يعود أيضا انتشار الازدواج الضريبي الدولي إلى الأسباب التالية[1]:

- سهولة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة بين الدول المختلفة.
- انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل في ما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.
- اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج.

ثانيا: آثار الازدواج الضريبي الدولي

يعتبر الازدواج الضريبي الدوليعقبة أمام انسياب رؤوس الأموال الأجنبية إلى مختلف الدول للاستثمار فيها، لأن خضوع المستثمر لنفس الضرائب على نفس الدخل في بلد إقامته، وكذلك في البلد الذي يمارس فيه نشاطهسيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل، وثقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، مما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل في تحقيقيها، الشيء الذي يجعل المستثمر يحجم عن إعادة استثمار

[1]-فوزي عطوي، "المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، سنة 2003، ص 263.

تلك العوائد، ويكون عائقا أمام انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول[1].

كما يؤدي الازدواج الضريبي إلى هروب رؤوس الأموال ونزوحها إلى الدولوالأقاليم التي تفرض ضرائب أقل أوقد تنعدم فيها الضرائب، مما يؤدي إلى توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال وتمركزها في مناطق معينة، في حين تبقى الدول الأخرى في حاجة إلى استثمارات ورؤوس الأموال لتمويل مشاريعها كما هوالحال بالنسبة للدول النامية. فبالإضافة إلى تأثير أهم عناصر المناخ الاستثماري على مدى استقطاب الاستثمارات الأجنبية، مثل استقرار الأوضاع الاقتصادية والسياسية، إلا أن تفادي الازدواج الضريبي خاصة من خلال الاتفاقيات الجبائية، أصبح يشكل اليوم عنصرا من عناصر مناخ الاستثمارات الدولية، ويسمح بالتدفق الحر لهذه الأخيرة ويعزز العلاقات الاقتصادية والتجارية الدولية.

كما يترتب على الازدواج الضريبي زيادة العبء الضريبي مما يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، لذلك تعمل الدول على علاج تلك الظاهرة سواء في النطاق الداخلي أوعلى الصعيد الدولي، ويعتبر القضاء على الازدواج الضريبي الداخلي أمرا سهلا نظرا لوجود الدولة التي يمكنها وضع تشريعات تمنع حدوث هذه الظاهرة.

فالازدواج الدولي يمكن تجنبه بواسطة التشريع الداخلي، بحيث تحترم كل دولة مبدأ إقليمية الضريبة، فلا يمتد اختصاصها المالي خارج حدودها، لذلك تعفي مواطنيها المقيمين في دولة أخرى دفع الضرائب المفروضة عليهم في الدول التي يقيمون فيها، كما يمكن تجنب هذا الازدواج عن طريق تنسيق الاختصاصات الضريبية للدول المختلفة. وتتفاوت أهمية التنسيق الضريبي الدولي حسب طبيعة الأنظمة الاقتصادية في الدول المختلفة، فتزداد أهميته في اقتصاد السوق التي تشكل الضرائب أداة هامة بين أدوات السياسة المالية بينما تقل أهميته في الاقتصاد المخطط، لهذا تقل فيه أهمية الضرائب.

إلا أنه وفي ظل التوسع الذي تشهده الأنشطة الاقتصادية التي يمارسها المتعاملون الاقتصاديون والتي أصبحت تتم في العديد من الدول، نشأت مشكلة أكثر تعقيدا من

---

[1]- حسين النجم، "الاستثمار الوافد وإشكالية السياسة الضريبية المزدوجة"، من الموقع الالكتروني :
http: //www. alsabaah. com/paper. php?source=akbar&mlf=copy&sid=49240,le
01/06/2009. تاريخ زيارة الموقع 2016/12/22.

الازدواج الضريبي الدولي، ألا وهي الحالة التي يخضع فيها المكلف لنفس الضريبة أوضرائب متشابهة وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي، وخلال نفس المدة من طرف ثلاث دول، بحيث تستند كل دولة لضابط من ضوابط الإخضاع الضريبي. وبتعبير آخر فهي الحالة التي يحقق فيها المكلف دخلا يعتبر ضمن مجال الاختصاص الضريبي لثلاث دولوغالبا ما يكون ذلك الدخل عبارة عن أرباح أسهم أو فوائد أو إتاوات. أما الدول المتدخلة في هذه الحالة هي[1] :

- الدولة مصدر الدخل والتي يحصل منها على أرباح الأسهم أوالفوائد والتي نرمز لها بالدولة (ص).
- الدولة التي توجد فيها المنشأة أوالفرع المستفيد من ذاك الدخل، ونرمز لها بالدولة (ن).
- الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للفرع أوالمنشأة، ونرمز لها بالدولة (أ) .

في غياب اتفاقية جبائية تجمع بين الدول الثلاث، أو أي إجراءات من خلال تشريعاتها الضريبية لتفادي تلك المشكلة أوالتقليل من عبئها، فإن الدخل المحقق في الدولة(ص) يخضع لاقتطاعات ضريبية كما يلي:

- الدولـــة(ص) تفرض الضريبة على الدخل المحقق من طرف المنشأة أوالفرع باعتبارها الدولة مكان تحقق الدخل (اقتطاع من المصدر).
- الدولـــة (ن) التي توجد فيها المنشأة أوالفرع المستفيد، تفرض الضريبة على جميع المداخيل التي تحققها تلك المنشأة أوالفرع، بما فيها الدخل الناشئ في الدولة (ص).
- الدولـــة (أ) التي يوجد فيها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للفرع أوالمنشأة، تفرض الضريبة على الأرباح والمداخيل العالمية لهذه المؤسسة، والتي تضم المداخيل التي يحققها ذلك الفرع أوتلك المنشأة في كل من الدولة (ن) وفي الدولة (ص).

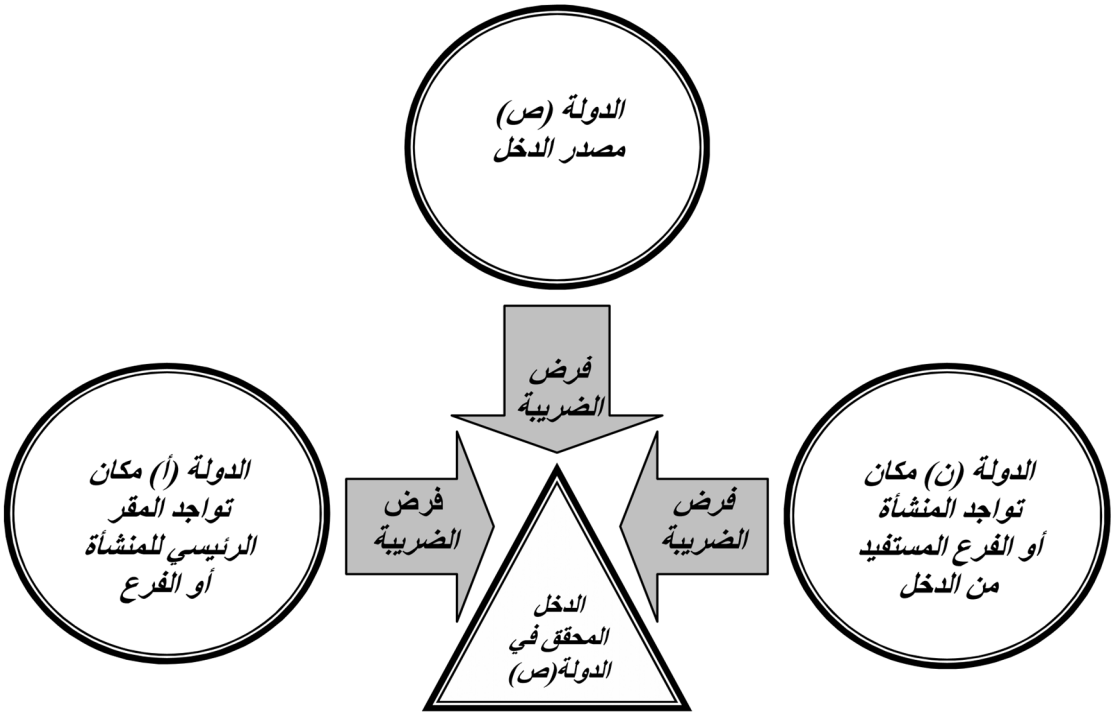
[1] OCDE,"Question de fiscalité internationale: modèle de convention fiscale", Quatre études Complémentaires, N 04, Paris, 1992, p 30.

وبالتالي يتضح لنا أن الدخل المحقق من طرف الفرع أوالمنشأة في الدولة (ص) خضع للضريبة ثلاث مرات ومن طرف الدول الثلاث، مما يؤدي إلى ثقل العبء الضريبيوإلى انخفاض الدخل الصافي، الذي كان من المتوقع تحصيله من طرف الفرع وبعده المؤسسة المالكة لهذا الفرع، الشيء الذي من شأنه أن يؤدي إلى تشجيع المؤسسات التي تمارس أنشطة في دول مختلفة على إتباع أساليب للتخلص من ذلك العبء أوتخفيضه، كاللـــجوء إلى التلاعب في التصريح حول أسعار الصفقات التجاريـــة، أوعن طريق إنشاء فروع أو ممارسة أنشطة داخل مناطق ذات ضـــرائب منخفضة أومنعدمة، والتي تدعى بالجنات الضريبيةكما أسلفنا الذكر سابقا.

وحسب منظمـــة التعاون والتنمية الاقتصادية فإن الحالة الثلاثية في الخضوع للضريبة ومشكلة التعدد الضريبي، تعتبر أكثر انتشارا في قطاع البنوك والتأمين، حيث تمارس مؤسسات هذا القطاع أنشطة في العديد من الدول، من خلال فروعها المنتشرة عبر العالم. فعلى سبيل المثال: إذا قام فرع متواجد في دولة ما، والذي يملكه بنك متواجد في دولة أخرى، بتقديم قرض إلى شخص مقيم في دولة ثالثة، فإن الفائدة التي يحصلها ذلك الفرع تعتبر خاضعة للضريبة فيالدولة التي يقيم فيها المستفيد من القرض والذي يدفع مقابله الفائدة إلى الفرع، والدولة التي يتواجد فيها هذا الفرع المستفيد من الفائدة، بالإضافة إلى الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي للبنك المالك للفرع والتي تخضع للضريبة الدخول والإيرادات العالمية للبنك[1]. ويمكن تفادي تلك المشكلة من خلال إعفاء الفائدة من الضريبة في كل من الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيســـي للبنـــكوالدولة التي يقيم فيها المستفيد من القرض، إما ضمن التشريعات الضريبية لتلك الدول أوعن طريق إبرام معاهدة ضريبية بين الدول الثلاث محاولة التوصل من خلالها لحل لتلك المشكلة.

[1] OCDE, "Question de fiscalité internationale: modèle de convention fiscale", op. cit, page 30.

الحالة الثلاثية في فرض الضريبة



ونتيجة لما ذكر سابقا وموازاة مع العمل على مواجهة كل من ظاهرتي التهرب الضريبي والازدواج الضريبي، يجب تعزيز سبل التعاون الدولي للحد من هاتين الآفتين. هذا ما سنتطرق إليه في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: آليات تكريس وتنفيذ التعاون الجبائي الدولي

يحتل الاستثمار الصدارة في مجالات التنمية الاقتصادية، وتشكل العوامل والضرورات أهمية بالغة لا يستطيع أحد تجاهلها الأمر الذي يستدعي ضرورة الاهتمام به وتوفير الحماية اللازمة له في كل المجالات خاصة القانونية منها، سواء كانت موضوعية أو إجرائية محاذية ومتماشية مع متطلبات العصر والواقع على الصعيد الوطني أو الدولي، تدل على وجود مصالح مشتركة على درجة كبيرة من الأهمية كما يبنى على نمو الشعور بضرورة تنظيم هذه المصالح بشكل أو بآخر[1]. ونظرا لتلك المصالح المشتركة المتمثلة في أهمية الاستثمارات للتنمية الاقتصادية نجد اهتمام المجتمع الدولي، الذي يتضح من خلال ابتكار الوسائل والآليات التي تساعد على إنشاء نظام يوفر الحماية الكافية .

تميز عقدا السبعينات والثمانينات بالمواجهة بين الدول المتقدمة والمتخلفة، باعتبار الأولى مصدرة للرأسمال والثانية مستقبلة له. فالدول المتقدمة يحكمها هم الأمن والاطمئنان على استثمارات رعاياها، ومن ثم البحث عن ضوابط دولية تضمن الحماية القانونية اللازمة وإعطاءها قوة القاعدة القانونية الملزمة للدول، في وقت سيطر فيه التفكير واعتبارات السيادة على موقف الدول المستقبلة بما يعنيه ذلك من تطبيق القوانين الوطنية. إن هذه الوضعية أعطت للقانون الدولي للاستثمارات حيويته من جهة وحساسيته من جهة أخرى. فالدول المتقدمة تدافع عن أطروحة إعمال المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف وتفضيلها، في وقت ظلت القوانين الوطنية وتوصيات المنظمات الدولية الوسيلة الممتازة لدى الدول المستقبلة لتنظيم الاستثمار الدولي، مما يتضح إذن أن المصالح متعارضة والأهداف مختلفة هذه الوضعية دفعت الأطراف إلى البحث عن حلول تقرب بين الآراء المتعارضة.

فاقتصار السلطة الجبائية على الحدود الداخلية للدولة، يؤدي إلى الوقوع في مسألة الازدواج الضريبي وإنعاش التهرب الضريبي الدولي، لذلك فإن التعاون بين الدول أصبح ضروريا لعلاج هاتين الظاهرتين المضرتين بتطور المبادلات الدولية. ومنذ ذلك الحين تعددت الآليات والوسائل لتنفيذ أهداف التعاون الجبائي الدولي، المتمثلة في المعاهدات

[1] صلاح الدين عامر، " قانون التنظيم الدولي النظرية العامة الأمم المتحدة، ووكالاتها المتخصصة الهيئات الدولية خارج إطار الأمم المتحدة "، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة، سنة 2001-2002، ص17.

الدولية الثنائية [المطلب الأول]، أومتعددة الأطراف الثنائية التي تعالج وتصحح، وأحيانا ربما تبني أوتضيف أسسا لتلك الحماية، هذا ما سنتطرق إليه في[مطلب ثاني].

المطلب الأول: الاتفاقيات الثنائية كآلية لتحقيق التعاون الجبائي

لعبت الامتيازات التي توفرها الاتفاقيات الثنائية دورا أساسيا في خلق جومن الانفراج والتوافق بين المصالح المتعارضة، إذ اعتبرت هذه الآلية سواء من طرف الدول المتقدمة الباحثة عن حماية الاستثمارات استنادا لقواعد دولية ملزمة أومن طرف الدول المتخلفة، التي لم تر من وسيلة أقرب لتحقيق طموحاتها سوى القوانين الوطنية الحل الأمثل وكحد أدنى يمكن على أساسه إيجاد صيغ وطرق للتعامل.

وكان لعنصر الإرادة في هذا المجال دور محدد في إقناع كل الأطراف بفعالية الاتفاقيات الثنائية لحماية وتشجيع الاستثمار، بحيث أنه يضمن للدولة المستقبلة للاستثمار حريتها فيأن لا تتعاقد إلا استنادا على إرادتها الكاملة، ولا تلتزم إلا بما تراه يتوافق مع مصالحها، وفي نفس الوقت عدم وضع حدود لسيادتها إلابإرادتها الحرة. وبالنسبة للدول المصدرة للاستثمار فقد رأت الاتفاقيات الثنائية الحل الممكن في ظل موازين قوى عالمية غير مناسبة وفي نفس الوقت وسيلة لتطبيق مجموعة من المبادئ التي تتضمنها القواعد الدولية.

استنادا للحفاظ على سيادة الدولة وحريتها في توقيع الاتفاقيات، استطاعت الدول المتقدمة استدراج الدول المتخلفة إلى التفاوض حول الاتفاقيات الثنائية والتوقيع عليها وذلك في [الفرع الأول].

وموازاة مع العمل على المستوى الثنائي، عرفت المنظمات الدولية الجهوية دينامية وحركية كبيرة فيما يتعلق بالاستثمار. فعلى صعيد الأمم المتحدة معبرة آنذاك عن موقف الدول الحديثة العهد بالاستقلال، عملت الدول المتخلفة لأجل استصدار نصوص دولية ومحاولة إعطائها طابعا إلزاميا تخضع لها كل الدول، لكن طبيعة تكوين المنظمة وكذا هيكلتها المؤسسية لم تسمح بذلك، فغياب دعم الدول المتقدمة لقراراتها عمل على إفشالها. لذلك فالتوجهات التي هيمنت على المنظمة الدولية، والانتقال بالنقاشات إلى إطار منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ذات نفس المنظومة المرجعية ونفس الأهداف والمصالح، وقد

اختزلت النصوص الصادرة سواء عن منظمة الأمم المتحدة أومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كل تناقضات الممارسة الدولية آنذاك[الفرع الثاني].

الفرع الأول: واقع وآفاق الاتفاقيات الثنائية لتشجيع الاستثمار

يقصد بالاتفاقيات الثنائية التي تعقد بين دولتين، وتتكون من مجموعة نصوص يتفق عليها الطرفان، تتناول مجموعة من الأمور والمجالات يتفق الطرفان على التعاون فيها، حيث تكون تلك النصوص بمثابة مرجعية للطرفين يعودان إليها إذا اقتضى الأمر كما يتم من خلالها تحديد الآليات والمسارات التي تساعد على تحقيق الهدف المنشود وغالبا ما تكون في مجالات التجارة أوالملاحة والصداقة أوالتحالف.

إذا كانت الاتفاقات الثنائية لحماية وتشجيع الاستثمار، قدمت الحل الملائم لأزمة انعدام الثقة بين الشمال والجنوب بحيث أعادت الدفء لهذه العلاقات، فإن ذلك لم يكن دون نتائج سواء على مستوى شكلها أو على مستوى مضمونها .

على المستوى الشكلي: فالاتفاقيات تعبر عن إرادة الأطراف وفي نفس الوقت تعبير عن التزامها باحترام وتطبيق مقتضياتها بغض النظر عن أبعادها .

وعلى مستوى مضمونها: فإن الاتفاقيات الثنائية بما تتضمنه من مبادئ الحماية والمعاملة، كانت وسيلة فعالة في تدويل بعض المبادئ كالمعاملة الوطنية والمعاملة العادلة والمنصفة كما فهمتها الدول المتقدمة وضمنتها في النماذج التي تمت صياغتها [الفقرة الأولى].

فإذا كانت الممارسة الاتفاقية قد انطلقت من مبدأ حرية الإرادة وسيادة الدولة، فإن ذلك ليس من شأنه تجاوز اللامساواة الواقعة بين الدول وأثرها على مبدأ السيادة.

فالممارسة المغربية للاتفاقيات الثنائية في هذا الإطار، ومن خلال مجموعة من الاتفاقات أوضحت أن أثر هذه الاتفاقيات الثنائية وإن كان محفزا للاستثمار وآلية لاستقطابه، فإن أثرها على السيادة الدولية من خلال تجميدها للقانون الوطني في أغلب الحالات لا يمكن تجاهله[الفقرة الثانية].

الفقرة الأولى: تدويل الإطار القانوني للاتفاقيات الثنائية

تتحدد المعاهدة الثنائية كاتفاقية أو اتفاق دولي، فهي إذن وثيقة مكتوبة يتم إبرامها بين دولتين بهدف إحداث آثار قانونية بين هذه الدول وتخضع للقانون الدولي[1]. من خلال

[1] JUILLARD (P) ," L'évolution des sources du droit des investissement" ,Recueil des cours de l'Académie de droit international, Tome 25 x ,LA HAYE ,1994,page 106.

هذا المفهوم يتضح الاختلاف الذي يميز المعاهدة عن العقد، ففي العقد الذي تبرمه الدولة يكون أحد الأطراف دولة ذات سيادة، لكن الطرف الآخر المتعاقد هومن رعايا دولة أخرى. فهذين الطرفين ليسا على قدم المساواة من وجهة نظر القانون الدولي، لأن العلاقة تتضمن طرف هوشخص قانوني وموضوع للقانون الدولي [الدولة]، والطرف الآخر لا يتمتع بهذه الصفة أي المستثمر شخص ذاتي أو معنوي، فهذه الملاحظة هي التي تميز الاتفاقية عن العقد كيفما كان قانون العقد[1].

كما يجب التمييز بين اتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمار ونماذج من الاتفاقيات الثنائية، فالاتفاقيات حول الاستثمار ليست هي الاتفاقيات التجارية أو الإنشاء[2]. بالإضافة إلى أن هناك مجموعة من الاتفاقيات التجارية وحول الملاحة أبرمتها الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1975 أطلق عليها اتفاقيات الاستثمار، لكنها في الواقع تختلف عما يطلق عليها اليوم اتفاقيات وتشجيع وحماية الاستثمار، إذ بالرغم من كون هذه الأخيرة تفرعت عن هذه الممارسة الشاملة فليس لها نفس الموضوع، حيث نجد حماية الحقوق المدنية للأجانب التي تشكل الموضوع الأساسي للاتفاقيات التجارية، لا تعالجه اتفاقيات الاستثمار الحديثة، وأيضا لا يجب الخلط بين اتفاقيات الاستثمار واتفاقيات ضمان الاستثمار التي لا تتطرق إلى قواعد النظام القانوني المطبق على الاستثمار الأجنبي.

فالاتفاقيات الثنائية تتميز بتشجيع وحماية الاستثمار بالتداخل والتشابه بين موضوعها وهدفها، فهي تهدف بشكل أساسي لحماية وتشجيع الاستثمار بين الدول الأطراف حيث تتناول القضايا الرئيسية، ابتداء من تحديد وتعريف المفاهيم المستعملة، كالاستثمار، المستثمر، شروط القبول، مبادئ المعاملة، تحويل الأرباح، ورأسمال المستثمر، مبدأ الحماية من المخاطر الغير تجارية، نظام العقود المبرمة بين الدولة والمستثمر الأجنبي، ورعايا إحدى الدول الأطراف، شرط التحكيم وطريقة حل النزاعات بين الأطراف . . . إلخ. وغالبا ماتتم بين دولة من الشمال وأخرى من الجنوب بالرغم من أن دول الجنوب بدأت ترتبط فيما بينها بعلاقات اتفاقية. وهذا التوجه للشبكات

---

[1] JUILLARD (P), " L'évolution des sources du droit des investissement",op. cit, page 106.

[2] أغريب سعيد، "المعاملة المغربية للاستثمارات الدولية والبحث عن الاندماج في الاقتصاد العالمية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة القاضي عياض مراكش، السنة الجامعية 2001-2002 ص 97.

الاتفاقية[1] يجد تفسيره في كون الدول المتقدمة هي المصدرة للرأسمال والدول النامية مستقبلة له.

فالممارسة العملية برهنت على أن آلية الاتفاقيات الثنائية من خلال عناوينها، تبرهن عن مدى تلازم وارتباط كل من مصطلح "التشجيع" و"الحماية"، وهذا الترابط ليس من قبيل الصدفة حيث أن فكرة حماية رعاياها في الدول المتخلفة شغلت ومنذ زمن بعيد الدول المتقدمة، وأن القانون الداخلي في نظرها غير كاف لضمان الحماية اللازمة. فمن جهة، نظرا لكونه قانونا داخليا لدولةما فهوقابل للتغييروالتعديل في أي وقت. ومن جهة أخرى لكونه قانونا داخليا للدول المتخلفة فهولا يحمي بفعالية حق الملكية.

هذان العاملان كانا مصدرا أساسيا للممارسة الاتفاقية، حيث كان لهذه الممارسة هدفا مزدوجا، فهي تضمن تحديد نظام الحماية بواسطة اتفاق مشترك ويوازن بشكل فعال ومقنع حقوق وواجبات الأطراف، وبالنظر للقواعد الاتفاقية التي تنظم العلاقة فإنه يبقى بعيدا عن أي تعديل من طرف واحد، ولهذين السببين اعتبرت الآلية الاتفاقية وبفعالية آلية للحماية، ولأنها للحماية اعتبرت آلية للتشجيع[2].

إن الاتفاقيات الثنائية حول الاستثمار تهدف إلى إحداث آثار قانونية، مادام أنها تحدد الحقوق والواجبات سواء بالنسبة للدولة المتعاقدة أوبالنسبة للمستثمرين من رعايا دولة أخرى متعاقدة. ومنه نطرح التساؤل التالي: هل هذه الاتفاقية خاضعة للقانون الدولي؟

للإجابة عن هذا الطرح المهم، يجب معرفة طبيعة الأطراف أولا، فإذا كانت الأطراف أشخاص القانون الدولي، فإن الإجابة لا تطرح أي إشكال حيث أن العلاقة الاتفاقية هي علاقة بين الدول وكل ما يتعلق بتفسير أو تطبيق الاتفاقية أوحل نزاع مترتب عنها، يخضع للطرق التقليدية المعروفة في القانون الدولي كالحل الدبلوماسي والتحكيم الدولي مثلا. فإذا كان من البديهي أن طبيعة العلاقة بين مستثمر من رعايا إحدى الدول المتعاقدة والدولة الأخرى، فهل تخضع هي الأخرى للقانون الدولي، مع العلم أن الطبيعة

[1] تهيمن دول أوربا الغربية وأمريكا الشمالية واليابان على 80% من الاستثمارات الدولية.

[2] SCHAUFELBERGER (P) , " La protection juridique des investissements internationaux dans les pays en développement , étude de la garantie contre les risques de l'investissement étude suisse de droit international" , 1993, page 81.

القانونية للأطراف تختلف؟

فالمستثمر يبقى خاضعا لقانون الدولة التي يقيم استثماره على إقليمها، حيثمن الضروري خضوعه لقواعد قانون الشغل أوالقانون الجبائي. لكنه أيضا يستفيد من الاتفاقيات الثنائية من خلال المبادئ التي تؤسسها هذه الأخيرة كالمعاملة العادلة والمنصفة، بما تعنيه من ضرورة خضوع القواعد الداخلية للضوابط الدولية التي تعترف بها الدولة الموقعة على الاتفاق[1].

فإذا كانت أغلب الدول تقر في قوانينها بمبدأ سموالمعاهدات والاتفاقيات الدولية من خلال المبادئ التي تؤسسها، فإن الإشكال المطروح هو إشكال تقني وعملي يكمن في كيف يمكن التأكد من المطابقة؟

فقد تم تجاوز هذه المعضلة بالتنصيص على شرط التحكيم الاتفاقي الذي يعني حق المستثمر في طلب التحكيم أمام هيئة تحكيمية مؤسساتية أولا، وذلك لأجل الحصول على تعويض عن الأضرار التي تسببت فيها الدولة المستقبلة له. فهذا الشرط تتم الإشارة إليه في أغلب المعاهدات بحق اللجوء لتحكيم المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار، وهذا يفيد أن المحكم الدولي يمكنه تطبيق القانون الدوليبما فيه المبادئ العامة بهدف حل الخلاف المعروض أمامه. وفي هذا الاتجاه نجد المادة 42 من معاهدة واشنطن تنص على:" أن المحكمة تبث في النزاع وفق القانون الذي اتفق عليه الأطراف، وفي غياب اتفاق بهذا الشأن فالمحكمة تطبق قانون الدولة المتعاقدة بما فيه القواعد المتعلقة بتنازع القوانين وأيضامبادئ القانون الدولي في المادة"[2].

إن المعاهدة الثنائية بين دولتين ذات سيادة الأولى مصدرة، والثانية مستقبلة للاستثمار مادام أنها تخلق التزامات بين الأطراف المتعاقدة فإنها خاضعة للقانون الدولي، فالهدف ليس هو خلق التزامات مجردة، بل أن تجعل على عاتق هذا الطرف التزامات لصالح المستثمر من رعايا الدولة المتعاقدة الأخرى، وهذه الالتزامات في حد ذاتها لا تخضع للقانون الدولي بالضرورة، فيمكن أيضا أن تنظمها القوانين الداخلية للدولة المتعاقدة

---

[1] JUILLARD (P) ,"L'évolution des sources du droit des investissement", op cit, page 107.

[2] Convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre Etats et ressortissants d'autres états 18 mars 1965. exemple convention entre Maroc et Qatar à propos de convention fiscale pour éviter double imposition

المستقبلة، لكن الإشارة سواء في معاهدة واشنطن أوفي الاتفاقيات الثنائية لمبادئ القانون الدولي في المادة 42 معناها: "أن هذه الالتزامات عندما ينظمها القانون الداخلي يجب أن يكون هذا الأخير مطابقا للقانون الدولي"[1].

وبالتالي فالممارسة الثنائية تكون حيث العدد القليل للأطراف وفي أغلب الأحيان دولتين، وهوما يمكن من التحكم في المفاوضات وضبط الخلافات هذا من وجهة نظر عملية. أما من وجهة نظر أبعادها ونتائجها، فهي تجعل الدول المتخلفة مع الأخذ بعين الاعتبار وضعيتها في المفاوضات أمام صعوبة التوافق بين واقعها الاقتصادي والقواعد الدولية في مجال الاستثمار، إذ تصبح ملزمة بهذه القواعد بمجرد المصادقة عليها. لذلك فإذا كانت الاتفاقيات الثنائية وسيلة لتدويل القانون الداخلي فلن يكون إلا القانون الداخلي للطرف القوي في المفاوضات.

[1] أغريب سعيد، "المعاملة المغربية للاستثمارات الدولية والبحث عن الاندماج في الاقتصاد العالمية"، م س، ص99.

الفقرة الثانية: الممارسة المغربية للاتفاقيات الثنائية للاستثمار

بالإضافة إلى مبادئ المعاملة الناتجة عن القانون الدولي العام، نجد هناك مبادئ تجد مصدرها الأساسي في قانون المعاهدات التي بإمكانها تحقيق نوع من المساواة في المعاملة في الميدان الاقتصادي، إذ تسمح بتدبير الاختلافات التي قد تترتب عن اعتبارات جنسية الاستثمار أومصدره، وهذا راجع للمكانة المركزية لإرادة الأطراف سواء في التفاوض حول بنود المعاهدة ومقتضياتها أوفيما يتعلق بالمصادقة والتوقيع عليها.

أولا: المعاملة العادلة والمنصفة والمعاملة الوطنية

إن مفهوم "ضمان" أو"منح" حسب الحالات، معاملة عادلة ومنصفة، نجدها في أغلب المعاهدات المتعلقة بالاستثمار مع اختلاف في مكان تموضعها داخل بنية المعاهدة.

فمبدأ المعاملة الوطنية يهدف إلى وضع المستثمر الوطني على قدم المساواة مع المستثمر الأجنبي، ويترتب عن ذلك تفادي كل أنواع اللامساواة القانونية، فأي تشريع أو قانون تنظيمي يميز بين المستثمرين الأجانب والوطنيين على أساس الجنسية أو المصدر يكون في تناقض مع شرط المعاملة الوطنية المعترف به للمستثمر، وهوما يخول لهذا الأخير حق المطالبة بإخضاعه لنفس النظام الذي يستفيد منه المستثمر الوطني. كما أن مبدأ المعاملة الوطنية يمتاز كذلك ببساطته، مادام يشير إلى مجموعة من القواعد في النظام القانوني الداخلي للدولة المستقبلة.

إن هذا المبدأ بالرغم من وروده كقاعدة أساسية في المعاهدة الثنائية، إلا أنه في الممارسة الاتفاقية نجد داخل بعض الاتفاقيات بنودا تنص على استثناء في مجال من مجالات الاقتصاد الوطني لسبب أولآخر، كتنمية المقاولات المحلية أوحمايتها. كما أن المبدأ أيضا لا يحول دون إعمال بعض التدابير كتلك التي تقوم بها الشرطة الخاصة بالأجانب، وقد لاتسمح الدولة أيضا بممارسة بعض الأنشطة أو الاستثمار في قطاعات معينة، فالبعض منها يبقى محصورا على المستثمر الوطني لاعتبارات أمنية وإستراتيجية[1].

لقد أبانت التجربة كيف أن المعاملة الوطنية تعاني من بعض الثغرات، فالانتقاد

---

[1] JUILLARD (P) ," L'évolution des sources du droit des investissement", op cit, page 127-129.

الأساسي في هذا المجال يهدف إلى توضيح كيف أنالأمر يتعلق بتأكيد مبدأ قانوني، شكلي يتعلق بالمساواة بين الدول ذات السيادة، مساواة قانونية لا واقعية، حيث أن الواقع الدولي يظهر مدى اللاتكافؤ على مستوى الموقع التفاوضي للدول والناتج عن عدم تكافؤ قوتها الاقتصادية.

إن فرضية تشريعين مختلفين نوعيا يبين كيف أن المعاملة الوطنية يمكن أن تمنع استثمارات رعايا طرفما بحقوق عديدة أكثر من الحقوق التي يتمتع بها استثمار الطرف الآخر، لالشيء إلا لكون الموقع التفاوضي لدولة المستثمر مكنها من الوصول إلى اتفاقية تضمن حماية أكثر من الاتفاقيات المبرمة مع دول أخرى. حيث أن هناك مؤاخذة من نوع آخر تتعلق بالقواعد التي هي مبدئيا ذات تطبيق عام أي تحويل الأرباح، لكنها في الواقع تمس فقط الاستثمارات الأجنبية، في مثل هذه الافتراضات فإن أثر المبدأ يبدو محدودا من زاوية أن المستثمر الوطني لا يتمتع بهذا الحق.

فالاهتمامات الحالية تبرز بشكل جيد مدى تباعد مواقف دول الشمال ودول الجنوب، إذ في الوقت الذي يرتكز فيه اهتمام الدول النامية بخصوص مبدأ المعاملة الوطنية حول التساؤل عن مدى شرعية المساواة القانونية في مادة الاستثماروالتأكيدعلى ضرورة تناول وضعيات غير متساوية بشكل غير متساوي، بحيث تسعى الدول المتقدمة وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية إلى تمديد مبدأ المعاملة الوطنية ليشمل مرحلة ما قبل إنشاء الاستثمار.

ثانيا : الدولة الأكثر رعاية

حسب تعبير محكمة العدل الدولية في قضية حقوق الرعايا الأمريكيين في المغرب ". . . . فإن موضوع شرط الدولة الأكثر رعاية هو الإقامة والحفاظ في كل وقت على المساواة الأساسية ودون تمييز بين الدول المعنية". فالمساواة في المعاملة المترتبة عن مبدأ الدولة الأكثر رعاية تلغي اختلاف الأنظمة القانونية بين المستثمرين الأجانب المستفيدين من هذا الشرط[1].

وكمبدأ فإن المعاملة الوطنية"مبدأ الدولة الأكثر رعاية"، بحيث يعتبر تقنية قانونية في قانون المعاهدات والذي يرتكز على عادة متوارثة. فمن صياغة أغلب المعاهدات يبدو

[1] CIJ Recueil des sentences ,Sentence de 22juillet 1952, LAHAY , page 176-192.

أن مبدأ الدولة الأكثر رعاية أقل امتيازا عن مبدأ المعاملة الوطنية. فالمبدأ بشكل عام عندما تتم الإشارة إليه في المعاهدة باعتباره التزاما متبادلا بين الأطراف، وفي العديد من الاتفاقيات فإن شرط الدولة الأكثر رعاية ذومضمون عام وبهذا يشمل كل المواد المتعلقة بمعاملة الاستثمار في الدولة المستقبلة. هذا لا يمنع أن تتضمن الاتفاقية في بعض الأحيان شروطا خاصة بمادة معينة كتحويل المداخيل، شروط التصدير. . . الخ. والعكس قد نجد شرط الدولة الأكثر رعاية يستثنى في ميدان معين كالنظام الضريبي مثلا.

فكون مبدأ الدولة الأكثر رعاية ذو مضمون عام لا يعني أنه يتجاوز حدود الاتفاقية وموضوعها. وعلى سبيل المثال فإن العقود التي تبرمها الدولة مع المستثمرين الأجانب رعايا الدول الأخرى، تستثنى من تطبيقات مبدأ الدولة الأكثر رعاية الوارد في الاتفاقيات الثنائية التي أبرمتها الدولة المستقبلة مع دولهم، ولقد زكت لجنة القانون الدولي هذه الممارسة[1].

إلاأنه وبالرغم من ذلك، هناك بعض الاتفاقيات حول الاستثمار تنص على ضرورة معاملة مستثمري الطرف الآخر معاملة لا تقل امتيازا عن المعاملة المخصصة لمستثمري الدول الأخرى بواسطة قوانينها العامة أوعن طريق أي تعهد آخر في نفس الميدان، بحيث نكون أمامدولة أكثر رعاية، وإنماأمام استثمار أكثر رعاية. إلاأن هناك استثناءات تتعلق بامتيازات ناتجة عن أشكال التعاون الاقتصادي كالاتحاد الجمركي، منطقة التبادل الحر، السوق الموحدة. . . الخ. فتطبيق مبدأ الاستثمار يطرح صعوبات كثيرة أمام تنامي ظاهرة التجمعات الإقليمية والجهوية، فهذه الأخيرة تشكل حاجزا للمبدأ في ميدان الاستثمار، بحيث أنالأمر يتعلق بإشكال حقيقي يتجاوز الميدان الخاص بالاستثمار ليتموضع في فضاء أوسعفيما يخص العلاقات التجارية.

إن مختلف الضوابط والالتزامات سواء كان مصدرها القانون العرفي أوخاصة قانون المعاهدات تهدف إلىمنح الاستثمارات والاعتراف لها بحقوق وبمعاملة محددة، ومنه فإن الالتزامات الواردة في الاتفاقيات حول الاستثمار تصنف في الدرجة الثانية أي الالتزام بنتيجة. فمبدأ المعاملة الوطنية يفرض على الدولة القيام بتصرفات قانونية معينة

[1] Comité du droit international CDI," Le projet d'article sur la clause de la notion la plus favorisée",Art 7, Annuaire de la commission du droit international , 1978 , page 28.

ومحددة كإصدار القوانين مثلا، فهو يهدف إلى الوصول إلى نتيجة محددة. وبالتالي فحرية الدولة هنا تنحصر في اختيار الوسائل الموصلة لهذا الهدف، فالنتيجة المحصل عليها هي نتيجة مادية ملموسة وليست مساواة قانونية شكلية.

فالدولة المستقبلة لها كامل الحرية في اختيار الوسائل وتحديد آثارها، ويمكنها اللجوء إلى القضاء في حالة عدم احترام التزام ما بما فيه القضاء الوطني، وهنا تجد قاعدة استنفاذ الطرق القضائية الوطنية حجيتها وأساسها. فتطبيق مبادئ المعاملة على حالات عملية يطرح صعوبات مادية كثيرة، فهناك تراخيص متعددة يقتضيها إنشاءوتدبير المقاولة، وأيضاإذا كان مبدأ الدولة الأكثر رعاية والمعاملة الوطنية يقتضيان معاملة المستثمرين بغض النظر عن أصلهم وجنسيتهم فإن ذلك لا يمس في شيء حرية الدولة في رفض التراخيص المطلوبة.

فأمام غياب تنظيم عالمي متفق عليه من طرف كل الدول، وأمام الحاجة لإعطاء ضمانات للمستثمرين الأجانب لأجل إقدامهم على الاستثمار سعت الدول النامية إلى إبرام اتفاقيات ثنائية لتشجيع الاستثمار، بل نجدها غالبا ما تكون هي صاحبة المبادرة في إبرام مثل هذه الاتفاقيات[1]. وبواسطة هذه الاتفاقيات تحاول الدول النامية تشجيع تشريعاتها وتنظيماتها حول الاستثمار الأجنبي ونقلها من الفضاء الوطني الداخلي إلى الفضاء العالمي[2].

فالاتفاقيات الثنائية في مجال الاستثمار تساهم بشكل كبير في تمديد سياسة التحفيز الوطنية على الساحة الدولية، فبالإضافة لبعدها التشجيعي للاستثمار الدولي فإنها تغني الإطار القانوني للاستثمار، عبر الالتزامات التي تتحملها الدولة المستقبلة كالمعاملة العادلة والمنصفة، وضمان حماية قارة للاستثمارات المقامة على ترابها.

فهذه الآلية تنامت بوتيرة سريعةإذ نجد فقط بعض الاتفاقيات في بداية السبعينات تتطور وبشكل كبير في بداية التسعينات. يجد ذلك تفسيره فيما عرفته تلك المرحلة التاريخية من تناقضات، من جهة هروب رؤوس الأموال وبكثافة من الدول المستقبلة،

---

[1] GASSEN(H) et FEUER(G)," Droit international du développement",2éme Edition , DALLOZ ,Paris, 1990, page 249.

[2]JUILLARD(P),"Les conventions bilatérales d'investissement conclue par la France",sans édition et sans année, page 278.

ومن جهة أخرى إرادة هذه الدول في إعطاء استقلالها مضمونا فعليا[1]، مما حدا بالبعض إلى القول: "أن هذه الآليات القانونية تتموضع غالبا في إطار الإرادة السياسية للشركاء لتقوية تعاونهما الاقتصادي"[2].

في هذا الإطار، فالضمانات القانونية المنصوص عليها في الاتفاقيات الثنائية حول الاستثمار من الناحية الشكلية، يتم الاعتراف بها على أساس تبادلين، لكن في الواقع لا يستفيد من امتيازاتها إلا رعايا الدول المصدرة للرأسمال، فضلا عن ذلك فالاستثمارات المعنية هي الاستثمارات المنتجة، والتي تساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد المستقبل.

الفرع الثاني: تناقضات الممارسة الدولية

خلال القرن التاسع عشر وإلى حدود منتصف القرن العشرين، كان الاستثمار الدولي يتشكل من الاستثمار غير المباشر، بحيث لا تحتل الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلا نسبة قليلة جدا. فالوعي بضرورة وأهمية الاستثمارات الأجنبية المباشرة تم بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة، موازاة مع حصول العديد من الدول على استقلالها، بحيث أصبحت مواقف الدول النامية من استثمارات حقبة الاستعمار يطبعها مواقف التردد. كما أصبحت تحتاط من المراقبة الأجنبية على مواردها الطبيعية، وكذا على القطاعات الإنتاجية الأساسية والذي لا يمكن اعتبارها إلا فقدانا لاستقلالها الاقتصادي والسياسي .

من هذا المنطلق لجأت الدول ليس فقط النامية منها أيضا المتقدمة، إلى فرض مجموعة من الشروط على دخول الاستثمارات الأجنبية، بحيث تميزت التشريعات والتدابير المتخذة سنوات الخمسينات والستينات، وكذا عقب السبعينات باهتمامها الكبير لضمان مراقبة الاستثمار الأجنبي حتى داخل الدول ذات الاقتصاد المختلط.

فموازين القوى المتحولة نسبيا لصالح الدول النامية، لها دورا أساسيا في مطالبة هذه الأخيرة بحقها في مراقبة مواردها الطبيعية، وبالتالي ميلاد مبدأ السيادة الدائمة على

---

[1]JUILLARD(P) , "Chronique de droit international économique",AFDI, Paris, 1975, page 666-667 .

[2]BENNOUNA(M), "Droit international du développement", Ed Berger-levrault, Paris, 1983,page 244-245.

الثروات الطبيعية. بحيث تجسد هذا المبدأ في صدور مجموعة من التوصيات عن الجمعية العامة لهيئة الأمم المتحدة أقدمها يعود لسنة 1952 ولمدة محدودة زمنيا. وبعد أزمة الطاقة لسنة1973 تحكمت الدول النامية في سير عمل الأمم المتحدة فيما يتعلق بالاستثمارات الأجنبية، وأيضا فيما يتعلق بالتنمية، بحيث حاولتالدول النامية استغلال هذه الوضعية لإحداث تغيير بنيوي في النظام التجاري والمالي الدولي في أفق إرساء نظام اقتصادي دولي جديد، عبرت عنه مجموعة من التوصيات الصادرة عن الجمعية العامة للأمم المتحدة والتي واجهتها الدول المتقدمة بمعارضة اختلفت حدتها من دولة لأخرى. وفيما يخص الاستثمار الأجنبي المباشر فقد تم التركيز على الاستقلال الاقتصادي للدول المتخلفة وعلى ضرورة المراقبة الوطنية للشركات المتعددة الجنسيات. فإن أهم بلورة وتحديد لقواعد سلوك الشركات المتعددة الجنسية، قاد إلى بداية المفاوضات حول بلورة أشكال قانونية تهدف إلى تأطير نشاطها. فأول مبادرة في هذا المجال برزت على المستوى الجهوي داخل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1976، حيث تبنت الإعلان حول الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسية، والذي تضمن آلية تتعلق بالمعاملة الوطنية للشركات الموجودة تحت المراقبة الأجنبية، إلى جانب مبادئ توجيهية لصالح الشركات المتعددة الجنسية.

لذلك سنحاول التطرق في هذا الفرع لمعرفة الحلول التوفيقية المدرجة في منظمة الأمم المتحدة من خلال[الفقرة الأولى]، ثم في [الفقرة الثانية] سنتطرق إلى الحديث عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

الفقرة الأولى: منظمة الأمم المتحدة والبحث عن الحلول

عرفت نهاية الخمسينات توسعا وانتشارا كبيرا لمشاريع الاتفاقيات، وتميزت باختلافها سواء من حيث مصدرها أو من حيث محرروها. لكن تحويل هذه الاتفاقيات وإدخالها إلى حيز التطبيق يقتضي توفر إرادة الدول، بما تتسم به هذه الدول من البطء وتدخل مجموعة من الاعتبارات تحكم التعبير عنها.

هذه المدة الفاصلة بين عقد الخمسينات التي تميزت ببحث الدول المتقدمة وبكافة الطرق عن الحيلولة دون تطور قانون دولي، أحست بأنه لن يتطور في الاتجاه الذي يتفق

واستراتيجياتها، تطور جسدته مبادئ القانون الدولي للتنمية والمطالبة بإقامة نظام اقتصادي دولي جديد.

فتميز عقد التسعينات بالفترة التي وجدت فيه الدول المتقدمة نفسها في وضعية الانتقال، من موقع المدافع عن نفسه لرد انتقادات الدول المتخلفة والاشتراكية إلى موقع العارض لقوانين تنظم الاستثمار على المستوى الدولي، أي الاتفاقيات المتعددة الأطراف لحماية الاستثمار، التي بإمكانها بلورة إطار قانوني للاستثمار الدولي وفي نفس الوقت ضمان تنفيذهوإنجاحه.

فبين محطة الخمسينات ومحطة التسعينات، تميزت المدة التي مرت بها بالصعوبات، وذلك نظرا لغموضها. فقد تراكمت خلال هذه المدة مجموعة من النصوص دون أن يتم فيما بينها تداخل وانسجام كانا ضروريين لميلاد توافق عالمي حول الإطار القانوني المنظم للاستثمارات الدولية.

فقد أدرك القادة الأوروبيين منذ مطلع القرن الماضي، أهمية تطوير وتوسيع التكامل الإقليمي الأوربي، بغية تحقيق هدفهم المنشود وهو توحيد أوربا، الذي بدأت خطواته الأولى بتوقيع معاهدة روما، المنظمة للمبادئ العامة لإنشاء السوق الأوربية المشتركة والاتحاد الجمركي[1]، حيث بدأت المجموعة تنفيذ هذه المعاهدة[2] سنة 1958 م، وكون هذه المنظمة تعني بجميع الجوانب الاقتصادية، فإن هذه الاتفاقية لا تغطي الاستثمار بشكل منفرد أومنفصل، وإنما يتم تناوله بصورة متكاملة في اتفاقيات هذا الاتحاد، حيث أن الاتحاد الأوربي يخلق هيئة تشريعية كبيرة متنامية وفي نفس الوقت قابلة للتطور وملبية للمستجدات، سواء ما يتعلق بالتنمية بشكل عام والاستثمار بشكل خاص والمجالات[3]والأنشطة المتعلقة[4] بهما.

إحتدمت الخلافات بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو بشأن اقتسام

---

[1]عبد اللطيف الفراتي، " المجموعة الاقتصادية الأوربية"، دار سرايس للنشر تونس، سنة1993، ص 8.

[2]أحمد علي دغيم، "السوق الأوربية المشتركة حاضرها ومستقبلها"، مطابع الهيئة المصرية العامة للكتاب، سنة 1986، ص 22 و23.

[3]رونيولون، "التكامل التجاري والمالي الشرق أوسطي (دروس مشتقة من تجربة الاتحاد الأوربي)"، مركز الأردن الجديد للدراسات، سلسلة 6، طبعة 1995، عمان، ص 37.

[4]عبد المنعم سعيد، "المجموعة الأوربية وتجربة التكامل والوحدة "، سلسلة الثقافة القومية 5، مركز دراسات الوحدة، الطبعة الأولى 1986 لبنان، ص 11 و112.

الموارد الجبائية، فقد كانت الاتفاقيات الجبائية المبرمة فيما بين الدول المتقدمة، تعتمد على نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وتقسم الضرائب بين دول المنبع ودول الإقامة بشكل متوازن ومتكافئ، غير أن هذا التكافؤ يستحيل أن يكون في العلاقات بين دول غير متعادلة اقتصاديا[1].

ذلك أن الاستثمار ورؤوس الأموال يأخذان اتجاها واحدا من الدول المتقدمة نحو الدول السائرة في طريق النمو، واعتماد معيار الإقامة في فرض الضريبة يحرم الدول المتخلفة من مداخيل جبائية مهمة[2]. لذلك نادت هذه الدول باعتماد معيار المنبع في فرض الضريبة، وذلك في إطار نموذج جبائي يكون أكثر عدلا وإنصاف او يستجيب لمصالحها وخصوصيتها كدول سائرة في طريق النمو.

في هذا الإطار انصبت جهود منظمة الأمم المتحدة، وكان الهدف تشجيع إبرام اتفاقيات جبائية ثنائية بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة. حيث في سنة 1967 عمد المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة إلى اقتراح تكوين مجموعة العمل الخاصة المتكونة من خبراء وموظفين في المصالح الضريبية، منتمين لدول متقدمة ودول سائرة في طريق النمو، ممثلين لمختلف الجهات من أجل وضع آليات، وسبل لإبرام اتفاقيات جبائية بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو ترضي كل الأنظمة الضريبية[3]. ففي سنة 1968 عين الأمين العام للأمم المتحدة المجموعة الخاصة خبراء الاتفاقيات الجبائية بين الدول المتقدمة والدول النامية، بحيث تكونت اللجنة من سبعة خبراء ينتمون للدول المتقدمة وثلاثة عشر خبيرا من الدول السائرة في طريق النمو، ينتمون إلى ألمانيا، الأرجنتين، الشيلي، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، غانا، الهند، إسرائيل، اليابان، النرويج، باكستان، هولندا، الفيليبين، بريطانيا، ايرلندا الشمالية، السودان، سويسرا، تونس، تركيا، لينضاف عضومن سيريلانكا في سنة 1972، وعضوا من البرازيل سنة 1973.

---

[1] BERNARD Castagnede ,"Fiscalité internationale de l'entreprise" , PUF ;1ére Edition 1987, page 49.

[2] GILBERT Tixier, "Droit fiscal international", 1ére édition ,presse universitaire de France, Mai 1986, page 317.

[3]ONU," Modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement" ,Nations-unies ST/ESA/102 NEW YORK,1980 page 2.

فبعد ثماني اجتماعات عقدتها المجموعة دامت إحدى عشر سنة، تحت رعاية كل من صندوق النقد الدولي والجمعية الجبائية الدولية ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومنظمة الدول الأمريكية وغرفة التجارة العالمية، حيث توصلت مجموعة الخبراء في 21 دجنبر سنة 1979 بجنيف إلى وضع نموذج للاتفاقيات الجبائية بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو، بالإضافة إلى دليل للمفاوضات بشأن الاتفاقيات الجبائية بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو، وفي سنة 1980 قرر المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة جعل مجموعة الخبراء ذات طابع مؤسساتي حيث أصبحت منظمة دائمة. [1]

خلال أشغال مجموعة الخبراء الدوليين، كان خبراء الدول النامية يتوخون الرجوع إلىالمبدأ المعتمد من طرف نموذج مكسيكوسنة 1943، الذي يأخذ بمعيار المنبع في فرض الضريبة.

غير ذلك كان يبدومستحيل التحقيق لكن رغم ذلك، فإن النموذج الاتفاقي للأمم المتحدة قد تأثر بنموذج مكسيكو بشكل كبير وكرس توجه العالم الثالث. كما لاحظ الخبراء أن نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، الذي يقسم الموارد الجبائية بين بلد الإقامة بشكل أساسي وبلد المنبع استثناء، لا يتلاءم مع الدول السائرة في طريق النمو، على اعتبار أن هذه الدول لا تستثمر خارج حدودها، إلا بشكل ضئيل في حين تستقطب المستثمرين فوق ترابها، ورغم ذلك اعتمدت مجموعة الخبراء في دوراتها على نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كنص مرجعي من أجل الاستفادة من الكفاءة التقنية التي راكمتها هذه المنظمة [2].

ويتكون نموذج الأمم المتحدة للاتفاقيات الجبائية بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو، من سبعة فصول وتسعة وعشرين مادة. الفصل الأول يتضمن نطاق الاتفاقية من حيث الأشخاص، ومن حيث الضرائب. أما الفصل الثاني فخصص للتعاريف،

[1] TIALATI Abdelkader," Droit fiscal international et les pays en voie de développement; le cas des pays arabes", Thèse pour doctorat d'état en droit université de Montpellier, 1 juillet 1987 , page 582.

[2]TIALATI Abdelkader, IBID, page 583.

حيث عرف المقيم وعرف المنشأة القارة. أما الفصل الثالث، فقد تناول الضريبة على الدخل من المادة السادسة إلى المادة الواحد والعشرين. كما خصص فصل رابع للضريبة على الثروة، وفصل خامس لطرق إزالة الازدواج الضريبي. وفصل سادس للأحكام الخاصة. وأخيرا الأحكام الختامية في فصل سابع. ومن بين فصول الاتفاقية النموذجية التسعة والعشرين نسخت اثنا عشر فصلا عن نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1963 وهي: الفصول من الفصل واحد إلى الفصل الرابع، ثم السادس إلى الفصل التاسع، مرورا بالفصل الخامس عشر، ثم التاسع عشر، ثم الفصل الثالث والعشرين، والرابع والعشرين، والفصل السابع والعشرين، وأخيرا الفصل التاسع العشرين [1].

الفقرة الثانية: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

تسعى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لتحقيق هدف بسيط تنسيقي، وهذا ما يدل عليه اسم منظمة للتعاون، حيث لعبت دورا أساسيا في مادة الاستثمار الدولي، إلاأن هناك تناقضات تعرفها وهي كالتالي :

التناقض الأول: على الرغم من أنها منظمة جهوية للدول المتقدمة المتبنية لاقتصاد السوق، فهي تشكل إطار تطور وتكون القانون الدولي الاقتصادي، والذي سيؤطر تدريجيا عمليات الدول المتقدمة والمتخلفة كيفما كان شكل تنظيمها الاقتصادي والسياسي.

التناقض الثاني: يتمثل في كون هذه المنظمة منظمة حكومية ذات اختصاص غير محدد بدقة وفي مجال الاستثمار، فإن الميثاق المؤسس لها لم ينص من خلال مقتضياته على أي بند يتعلق بالاستثمارات الدولية.

التناقض الثالث: إن معاهدة 14 دجنبر 1960 المؤسسة للمنظمة لم تعط المنظمة إلا سلطات قانونية محدودة، وهذا لم يمنعها من المساهمة وبفعالية في بلورة القانون الدولي الاقتصادي، حيث لعب دور المؤطر والموجه في هذا الميدان.

فالنجاح الذي حققته هذه المنظمة يرجع أساسا إلى هذه التناقضات نفسها، حيث أنها مترابطة، وأن المجال المحدود لسلطاتها القانونية كان نتاجا لمحدودية مجال اختصاصها. وهذه المحدودية جعلت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تقتحم ميدان الاستثمار، إلى

[1] MARTINEZ Jean-Claude, "Les conventions de double imposition", litec droit, page 19.

جانب هيئة الأمم المتحدة والبنك العالمي للإنشاء والتعمير، والمنظمة العالمية للتجارة. فالتقدم التقني والقبول السياسي مكنا المنظمة من التأثير بشكل كبير في تطور مادة الاستمارات الدولية.

ويمكن تصنيف مراحل هيمنة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على ميدان الاستثمارات، اعتمادا على طبيعة سياستها والأهداف المتواخاة من هذه النصوص إلى مرحلتين أساسيتين:

المرحلة الأولى، تميزت ببحث الدول الأعضاء في المنظمة عن آليات قانونية، روعي أثناء بلورتها وصياغتها اهتمامات الدول المستقبلة للرأسمال وخاصة النامية منها، والهدف من ذلك محاولة كسب قبول الدول لهذه الآليات كمؤطر لتعاملها مع الدول المصدرة في مجال الاستثمار. أما المرحلة الثانية فابتدأت مع عقد التسعينات وبالضبط مع بداية المفاوضات حول مشروع اتفاقية متعددة الأطراف حول الاستثمار.

إن نجاح الآليات التي كانت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أساسا لها، يعود في جزء كبير منه إلى طريقة عمل هذه المنظمة، فالدول الأعضاء تريد ليس فقط تخليق سلوك الشركات المتعددة الجنسية اتجاه الدول، بل أيضا اتجاه بعضها البعض واتجاه موظفيها، ولأجل التوفيق بين العنصرين يجب إن تكون الآليات المعمول بها متوازنة، حيث يتم تحديد التزامات الشركات المتعددة الجنسية وفي نفس الوقت الاعتراف لها بنفس الحقوق[1].

إن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في تعاملها مع موضوع الفاعلين الاقتصاديين بالإضافة إلى دفاعها عن الشركات المتعددة الجنسية، تجسد في تضمين آليات تمكنها من التطور والتكيف مع التطورات المستقبلية، وذلك عن طريق المراجعات المرحلية التي تشكل فرصة لتطور جديد. ومنه يمكن الإشارة إلى الملحق الأول للإعلان حول الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسية كما تمت مراجعته سنة 1991[2]. فهذا الملحق يتضمن مبادئ توجيهية صادرة عن هذه المنظمة والمتعلقة بالشركات المتعددة الجنسية[3].

---

[1](P) JUILLARD (P), "L'évolution des sources du droit des investissement", op. cit ,page 94

[2] OCDE,' 'Les Principe directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales", Paris, 1974.

[3]OCDE, " les principes directeur de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales", Paris 1993.

إن الهدف الأساسي لدول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، يتمثل في تشجيع المساهمة الايجابية للشركات المتعددة الجنسية في التطور الاقتصادي والاجتماعي، ومحاولة التقليل وتجاوز مختلف الصعوبات التي قد يطرحها تعدد عملياتها. ونظرا لكون نشاط هذه الشركات يتجاوز الإطار الإقليمي. فإن تحقيق هذا الهدف يتم عبر تعاون بين دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تعتبر أغلب الشركات تابعة لها وأيضا تتم فيها أغلب عملياتها[1].

فالقواعد التوجيهية التي صاغتها هذه المنظمة، كما أكدت على ذلك مقدمة الوثيقة، فهي مبادئ اختيارية لا يترتب عن عدم الأخذ بها أية جزاءات قانونية، بالإضافة إلى أنها موجهة بالخصوص للشركات على إقليم الدول الأعضاء. لكن بالرغم من طبيعتها غير الإلزامية، فمن شانها المساهمة في خلق الانسجام والتناغم بين الشركات وسياسة الدول، ويزيد من الثقة بين الدول والشركات، بأخذ هذه النصوص كمبادئ توجيهية، كما حرصت على احترام سيادة الدول، وذلك بالتأكيد على حق الدول في تنظيم نشاط الشركات داخل إقليمها مع احترام القانون الدولي والمعاهدات التي صادقت عليها. وتبقى الوحدات التي تنشئها الشركات المتعددة الجنسية في مختلف الدول الخاضعة لقوانين الدول التي تمارس بها نشاطها. وإلى جانب هذا التأكيد على سيادة الدولة فان المبادئ التوجيهية التي تنص على عدم التمييز بين الشركات الوطنية والشركات المتعددة الجنسية، إذ يجب على الشركة الأخذ بعين الاعتبار أولويات السياسة الاقتصادية، وخاصة الأولويات التنموية الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والشغل وتشجيع الابتكار ونقل التكنولوجيا. كذلك اعتماد معايير الكفاءة والمؤهلات في التوظيف في المراكز الرئيسية في الشركة دون تمييز بسبب الجنسية. أيضا هناك الامتناع عن أداء الرشاوى أو الامتيازات المباشرة أوغير المباشرة للموظفين. وأخيرا الامتناع عن التدخل في الشؤون الداخلية[2].

يتضح من خلال هذه المقتضيات أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وإن سايرت التطورات التي يعرفها الفضاء الدولي وخاصة فيما يتعلق بالاستثمار الأجنبي، ظلت فلسفة البحث عن التوافق من جهة والتشبث بمفهوم السيادة التقليدي من جهة أخرى

[1] أغريب سعيد، "المعاملة المغربية للاستثمارات الدولية والبحث عن الاندماج في الاقتصاد العالمي"، م س، ص 119.
[2] OCDE ,"Traitement national des entreprises sous contrôle étranger" , Paris 1993.

مؤطرا لفلسفتها في الاستثمار.

وفي الأخير نخلص إلى أن هذه المنظمة أصدرت مشروعا لحماية الممتلكات الأجنبية، حيث وافقت على نشره في 12 أكتوبر سنة 1967، بموجب قرارها الصادر في نفس التاريخ يتضمن ملاحظات حول مبادئ تتعلق بحماية الأموالالأجنبية[1]. كما تضمنت هذه الملاحظات قواعد مقترحة لتسوية المنازعات التي تنشأ بين الدول الموقعة على الاتفاقية، والمهم أن برامج المنظمة تتعقبها التطورات وتداولها. بمعنى أن التعديلات جارية على قدم وساق ومستمرة، ويعني هذا حرص المنظمة على إيجاد ما هوأفضلوأحسن، وما يتناسب مع متطلبات التنمية في العصر الحديث، خاصة فيما يتعلق بالاستثمارات الأجنبية وحمايتها وتطوير آليات فض المنازعات التي قد تنشأ بين أطراف الاتفاقية، حيث بلغ إجمالي التحديثات نحو260 مرة حتى مارس سنة 2003 أضف إلى ذلك تعديل تم في شتنبر سنة 2004[2].

وبالتالي نخلص إلى أن ممارسة الأمم المتحدة المعبرة في مرحلة تاريخية معينة عن موقف الدول النامية، وكذلك ممارسة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى حدود منتصف التسعينات، ارتكزت على تصورات متقاربة من حيث الأساس القانوني، وهي مفهوم سيادة الدولة الأموحرية الدول في قبول أورفض الاستثمارات الأجنبية من جهة. ومن جهة أخرى اختلافها وتناقضها حول النتائج المترتبة عن الاعتراف بهذه المبادئ والعمل بها.

وبهذا الصدد يطرح التساؤل حول القانون الدولي الاتفاقي، هل يمكن الاقتصار على تجميع الآليات الثنائية ؟ أم يجب المرور من الثنائية إلى تعدد الأطراف ؟ وكما تأكد من خلال مادة التجارة الدولية فإن الطرق والآليات الثنائية، لم تعد الوسيلة المثلى ونفس المنحى اتخذته مادة الاستثمارات الدولية. هذا ما سنتناوله في المطلب الموالي.

---

[1] محمد أحمد عبد الرحمن الحميقاني، "التنظيم الدولي لحماية وتسوية منازعات الاستثمارات الأجنبية دراسة مقارنة"، أطروحة لنيل الدكتوراه، قانون خاص جامعة محمد الخامس السويسي، سنة 2010-2011، ص 136.

[2] محمد أحمد عبد الرحمن الحميقاني، "التنظيم الدولي لحماية وتسوية منازعات الاستثمارات الأجنبية دراسة مقارنة"، م س، ص 136.

المطلب الثاني: الاتفاقيات المتعددة الأطراف

تزامن التطور السريع للاستثمارات الدولية في النصف الثاني من عقد الثمانينات مع تطور قانوني ملحوظ وذلك على ثلاثة مستويات:

على المستوى الداخلي: فالتشريعات الداخلية المتعلقة بالاستثمار عرفت تطبيقا واسعا لسياسة تحرير الاستثمارات تجلت في تبني قوانين أكثرليبرالية.

أما على مستوى العلاقات الثنائية بين الدول، توسعت الشبكات الثنائية للاتفاقيات سواء تلك المتعلقة بالازدواج الضريبي، أوالتي تهم تشجيع وحماية الاستثمار. وأخيرا بروز محاولات للمأسسة، تمثلت في انبثاق الاتفاقيات المتعددة الأطراف حول الاستثمار وذلك بمبادرة من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وتجد هذه التطورات تفسيرها في القاعدة العامة التي تحكم علاقة القانون بالواقع المادي.

فإن الانتقال من المجال الثنائي إلى مجال التنظيم العالمي للاستثمارات الدولية، يفسره تحول مركز اهتمام هذا القانون من الاستثمارات الأجنبية باعتبارها وسيلة أساسية في التنمية الاقتصادية.

لذلك أصبحت الاتفاقيات الثنائية آلية متجاوزة لتنمية الاستثمارات الدولية بعجزها عن ضمان حرية تنقلها على المستوى العالمي، إذ ظهرت قواعد قانونية جديدة تميزت بظهور فاعلين جدد على الساحة الدولية واستراتيجيات جديدة، فالاتفاقيات الثنائية لم تعد شبكات في مستوى تأطير وتنظيم فضاء التعاون الدولي وعلاقات الدول فيما بينها. حيث تحول الصراع والتناقض الرئيسي الذي ميز الفضاء الدولي إلى حدود الثمانينات إلى صراع وتناقضات ثانوية داخل نفس المنظومة المرجعية وانطلاقا من نفس الثوابت، ثوابت النظام الرأسمالي.

لذلك سنتطرق فيهذا المطلب لدراسة الاتفاقيات المتعددة الأطراف لحماية الاستثمار في [الفرع الأول]، ثم الاتفاقيات الإقليمية في [الفرع الثاني].

الفرع الأول: اتفاقيات تشجيع الاستثمار وحمايته

فلإيجاد توازن بين مصالح كل الأطراف في عملية الاستثمار بحيث يحفظ حقوق كل طرف أمام الآخر، من أجل هذا ظهرت في هذا المجال محاولات كثيرة متعددة

الأطراف تهدف إلى تنظيم الحماية والمعاملة وتسوية النزاعات الخاصة بالاستثمارات[1].

الفقرة الأولى: اتفاقيات منظمة التجارة العالمية

تعتبر اتفاقيات إنشاء منظمة التجارة العالمية المولود الشرعي الذي تمخض عن جولة أورجواي للمفاوضات التجارية المتعددة الأطراف، الذي دامت قرابة سبعة وأربعين عاما وبموجب ميثاق هافانا. ولقد جاءت المنظمة بالعديد من القواعد القانونية التي نظمت إجراءات الاستثمار وحمايته وإن كان قصور وملاحظات وانتقادات حولها[2].

فهذه الاتفاقية اعتبرت خطوة جبارة نحو تحقيق حل يسهم في سد أوجه النقص الذي يعتري التنظيم الدولي لحماية الاستثمارات الأجنبية، فالإجراءات والقوانين واللوائح في منظمة التجارة أتت لتطبق على جميع دول الأعضاء بشكل متوازن. فالهدف الأساسي من قيامها، هو تحرير التجارة الدولية وإزالة جميع العوائق أمامها.

ففي منتصف شهر أبريل سنة 1994، وقع ممثلو117 دولة في مدينة مراكش المغربية الوثيقة النهائية لجولة أورغواي. وفي الفاتح من يناير سنة 1995 شهد ذلك اليوم ميلاد منظمة التجارة العالمية، على أساس هذا التاريخ هو تطبيق أسس وقواعد منظمة التجارة العالمية، حيث تم تحويل اتفاقية الكات إلى منظمة التجارة العالمية، وأصبح عدد الدول المشاركة 132 دولة بمصادقة 117 دولة عليها، كما أصبح عدد الدول المنظمة حوالي 158 دولة إلى سنة 2007 . وتتمثل أهداف المنظمة العالمية للتجارة فيما يلي :

- تسهيل إدارة وتطبيق الاتفاقيات التجارية التي نتجت عن جولة أورغواي، وأي اتفاقيات جديدة قد يجري التفاوض عليها مستقبلا.
- توفير منتدى أو محفل للمزيد من المفاوضات بين الدول الأعضاء في المنظمة.
- الفصل في المنازعات التي قد تنشا بين الدول الأعضاء حول تنفيذ الاتفاقيات الدولية.
- تنفيذ المراجعات الدولية للسياسات التجارية في الدول الأعضاء.
- التعاون مع صندوق النقد الدولي والبنك الدولي والوكالات الملحقة بها، وذلك

[1]محمد أحمد عبد الرحمن الحميقاني، "التنظيم الدولي لحماية وتسوية منازعات الاستثمارات الأجنبية"، م س، ص 126.
[2]علي إبراهيم، "منظمة التجارة العالمية جولة أورجواي وتقنين نهب العالم"، دار النهضة العربية، 1998، صفحة 10 و11.

من أجل مزيد من التنسيق فيما يتعلق بصنع السياسات الاقتصادية على المستوى الدولي[1].

كما تتلخص النصوص العامة التي ركزت عليها الاتفاقية والمتعلقة بالاستثمار في الأمور التالية:

- الجوانب التجارية للاستثمارات
- الخدمات GATS
- حقوق الملكية الفكرية
- التفاهم على القواعد والإجراءات المتعلقة بفض المنازعات، والظاهر أن الهدف الأساسي من قيامها هو تحرير التجارة الدولية وإزالة جميع العوائق أمامها.

حيث نصت الاتفاقية على ضرورة إزالة كافة القيود والعراقيل التي تكون سببا في تقييد التجارة الدولية وتتعارض مع مبادئ اتفاقية الكات، كما ترى أنه من الضروري العمل على إزالة الحواجز المصطنعة أمام حرية التجارة، التي تتم من خلال تقييد الاستثمار الأجنبي المباشر[2]. وسمحت الاتفاقية للمشروعات الجديدة بالاستثمار خلال الفترة الانتقالية شريطة المنافسة بالكفاءة الاقتصادية.

كما منحت الاتفاقية[3] فترة انتقالية مدتها خمس سنوات من تاريخ إبرام الاتفاقية للدول النامية لإصلاح أوضاعها، مع مراعاة الإجراءات الشكلية الواجب اتخاذها للتمتع بهذه الفترة الانتقالية، حيث تتلخص أهداف المنظمة التي تسعى إلى تحقيقها عمليا في هذا الشأن بالأمور التالية:

- تحرير التبادل التجاري للسلع والخدمات.
- رفع مستوى المعيشة في الدول الأعضاء.
- ضمان حصول الدول النامية على نصيب عادل في التجارة الدولية.

---

[1]محمد محبوي، " النظام القانوني للعلامات في ضوء التشريع المغربي المتعلق بحقوق الملكية الصناعية والاتفاقيات الدولية"، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2007، ص 212.

[2]إبراهيم محمد الفار، "اتفاقات منظمة التجارة العالمية ومدى تأثيرها على اقتصاديات الدول العربية"، دار النهضة العربية، سنة 1999، ص 199.

[3]أحمد جامع، " اتفاقات التجارة العالمية وشهرتها الجات"، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2001، صفحة 523-551.

- إقامة نظام دولي تجاري دائم ومتكامل، يكون أكثر تلبية لمتطلبات الحياة.
- اتخاذ كافة التدابير التي من شانها حل الخلافات والمنازعات التي قد تثور بين الدول الأطراف.
- تشجيع الحركات الدولية لرؤوس الأموال وما يرتبط بها من زيادات الاستثمارات الدولية[1].

أما المبادئ التي ركزت عليها الاتفاقية ودعت إلى ضرورة ترسيخها وتفعيلها فهي كالتالي:

مبدأ شرط الدولة الأولى بالرعاية، بمعنى إعفاءات أو معاملة تفضيلية أو حصانات يمنحها طرف متعاقد، شرط أن يكون عضوا في المنظمة لمنتج ناشئ في أية دولة أخرى، حيث سوف تمنح فورا دون قيد أوشرط لكل الدول المتعاقدة الأخرى في الجات بمعنى أن التجارة بين الدول يجب أن لا يكون فيها تميز.

أما فيما يخص شرط المعاملة الوطنية، فهو مبدأ يقصد به أن لا تضع الدولة قيودا أخرى غير التعريفة، تهدف من وراء ذلك إلى حماية منتجاتها المحلية أو تمييزها وذلك في أن تلتزم الدولة بمعاملة السلع المستوردة بنفس معاملة السلع المحلية. وبالتالي يعتبر هذا المبدأ مكملا لمبدأ الدولة الأولى بالرعاية.

كذلك هناك مبدأ الخفض العام والمتوالي للرسوم الجمركية، حيث يجب على الدول الأعضاء القيام بتخفيض التعريفات الجمركية وإلغاء التدابير الأخرى التي تفرضها الدول .

بالإضافة إلى مبدأ تحريم القيود الكمية، وذلك حسب المادة الحادية عشر من اتفاقية الجات، ثم هناك الشفافية الذي يعتبر مبدأ ضروريا، بحيث يجب على كل الدول الأعضاء الالتزام بالكشف عن كل القوانين والإجراءات والقرارات المرتبطة بتجارة السلع والخدمات وإتاحة الاطلاع عليها للدول الأعضاء. إضافة إلى المستجدات والتعديلات في كل من الأنظمة القانونية والإدارية، وذلك ما نصت عليه الفقرة باء من الملحق رقم 3 من اتفاقية مراكش المنشأة لآلية استعراض السياسة التجارية.

كما أن اتفاقية منظمة التجارة العالمية تعرف نظاما حمائيا، حيث أوردت مجموعة

[1] محمد صافي يوسف، " المنظمات الدولية العالمية"، دار النهضة العربية، القاهرة 2004، صفحة 218.

هذه المنظمة مجموعة من النصوص أوضحت فيها مدى الحماية الموضوعية والإجرائية التي توجبها هذه المنظمة، بالإضافة إلى أنه يوجد ضمن أجهزة منظمة التجارة العالمية جهاز لتسوية المنازعات[1].

الفقرة الثانية: البنك الدولي

نظرا للدور البارز الذي يقوم به البنك الدولي في تقديم القروض بهدف تشجيع الاستثمارات الأجنبية الخاصة، وذلك من خلال تهيئة المناخ وإنشاء مؤسسات دولية متخصصة، كآلية لفض المنازعات تحقق حماية إجرائية للاستثمارات الأجنبية، هذا ما نصت عليه المادة الأولى من الاتفاقية المنشئة للبنك سنة 1945 لكي يتم اللجوء إليها في حالة نشوء خلاف بين المستثمر والدولة المضيفة ومنها:

المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار: تهدف اتفاقية إنشاء المركز إلى إقامة نظام دائم يتيح للأطراف المتنازعة بسبب الاستثمارات في الدول الأعضاء المنظمة للاتفاقية والبالغ عددها 140 دولة، عن طريق توفير وسائل دولية خاصة أكثر فاعلية وقبولا لدى الأطراف تكفل التوازن بين مصالح الدول والمستثمرين الأجانب. ومما لا جدال فيه أن الاتفاقية جاءت لكي ترسخ قواعد العمل بالقانون الدولي في مجال الاستثمارات الدولية، حيث أتاحت الاتفاقية للدول المضيفة أحقية اشتراط استنفاذ المستثمر وسائل التقاضي أمام المحاكم الوطنية، قبل اللجوء إلى الوسائل الدولية لحل النزاع القائم بين دولة مضيفة ومستثمر أجنبي على إقليمها.

كما حددت الاتفاقية القواعد التي تلتزم هيئة التحكيم في تطبيقها على أساس أن إرادة الأطراف هي التي تحددها. وفي حالة عدم الاتفاق، فإنه يتم تطبيق قانون الدولة الطرف في المنازعة، وقواعد القانون الدولي وذلك حسب ما تضمنته الفقرة الأولى من المادة الخامسة والعشرين من الاتفاقية.

ويعتبر المركز من أهم وأفضل الوسائل المتاحة إلى يومنا هذا برغم القصور الذي يعتريه، حيث أنه لا يزال غير مقنن القواعد الموضوعية الواجبة التطبيق في المنازعات

[1] عبد الفتاح مراد، "الموسوعة الكبرى للكات شرح النصوص العربية لاتفاقية الكات ومنظمة التجارة العالمية"، الجزء الأول، الإسكندرية، 1996 ص557.

.[1]

الوكالة الدولية لضمان الاستثمار: دخلت الاتفاقية المنشئة للوكالة الدولية حيز التنفيذ في يناير سنة 1987، وعلى الرغم من عدم تضمين الاتفاقية المنشئة للوكالة ما يفيد صراحة تمتعها بالشخصية القانونية الدولية، إلا أنها تعد منظمة دولية بتوافر العناصر اللازمة لقيامها[2].

وتلعب الوكالة دورا هاما في تطوير وتنمية المناخ القانوني للاستثمار الأجنبي، كون الهدف الأساسي من قيامها هو تشجيع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدول النامية، ذلك بهدف زيادة الإنتاج وتحفيز عمليات نقل التكنولوجيا ورؤوس الأموال بغية تحقيق تنمية حقيقية مستدامة يعود نفعها على الجميع. ولأجل ذلك فإن الوكالة تقوم بإصدار ضمانات الاستثمارات المستوفية للشروط المطلوبة من قبل الوكالة ضد الخسائر الناجمة عن المخاطر غير التجارية، بالإضافة إلى التأمين الذي يقوم مقام المستثمر ضد المخاطر لدى مؤسسات أو شركات التأمين سواء الدولية أو المحلية.

والحقيقة أن الوكالة تقوم بدور إيجابي في ظل الظروف الراهنة للنظام الدولي، حيث يعتبر البعض ما تقوم به الوكالة حلا عمليا، كونه ضمان مالي في حالة غياب الضمانات القانونية الكافية، ومرحليا يمكن أن يؤدي إلى خلق مناخ أكثر ملائمة للاتفاق بين الدول على القواعد الموضوعية التي تحكم تصرفاتها إزاء الاستثمارات الأجنبية[3]، ومن ذلك فإن التأمين يعتبر شرطا كافيا لتحقيق الحماية .

الفرع الثاني: الاتفاقيات الإقليمية

أنشئت هذه التنظيمات على أساس أنها إقليمية، ولهذا فإن العضوية فيها تكون بين عدد محدود من الدول في منطقة أو إقليم محدد، وغير مفتوحة لمشاركة دول أخرى. وتجتمع دول الإقليم أو المنطقة على اتفاقيات معينة غالبا ما تكون منحصرة في مجال تشجيع الاستثمارات وحمايتها، كجزء من اتفاقيات التكامل الاقتصادي الذي يمثل الاستثمار الركيزة المهمة فيها، بهدف تحقيق نوع من الوحدة الاقتصادية بين بلدان ذلك الإقليم.

---

[1] السامرائي دريد محمود علي، "الاستثمار الأجنبي المعوقات والضمانات القانونية"، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، سنة 2006، ص 333.

[2] إبراهيم العناني، " المنظمات الدولية "، المطبعة التجارية الحديثة، القاهرة 1990، ص337.

[3] إبراهيم شحاتة، "الضمان الدولي للاستثمارات الأجنبية"، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1971، ص105.

لذلك سنتطرق لأشهر تلك الاتفاقيات من خلال الفقرتين المواليتين.

الفقرة الأولى: اتفاقيتي جنوب آسيا وجامعة الدول العربية

أولا: اتفاقية جنوب آسيا

ظهرت اتفاقية جنوب آسيا في ظل ظروف الصراع القائم في فيتنام، نظرا لقلق الدول التي لها حدود معها والقريبة منها من تداعيات الصراع في فيتنام. حيث تم التوقيع على الاتفاقية بين خمس دول في 1967/08/8[1]. بموجبه تم الإعلان عن اتفاقية بانكوك بين كل من اندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلاند، كدول مؤسسة للإتحاد، وانضمت بروناي إلى الإتحاد في سنة 1986. وتتضمن أهدافها، دعم التعاون الاقتصادي بين دول الاتحاد عن طريق تشجيع الاستثمارات من خلال مشروعات استثمارية مشتركة وتبادل الخبرات الاقتصادية وتوسيع مجالات التجارة الخارجية .

في منتصف دجنبر سنة 1987، تم توسيع مجالات التنمية لتغطي جوانب تشجيع وحماية الاستثمارات في هذه الدول، كما شهدت عدة مراحل لتطوير اتفاقية التعاون بين تلك الدول، كان أهمها أبرمت سنة 1998، التي كانت لها خصائص ومميزات، اتسمت في دعم التنافسية ودعم تدفقات الاستثمار، وأقرت التزام الدول بمبدأ المعاملة الوطنية، والمعاملة الأولى بالرعاية. حيث أعطت الاتفاقية سنة 1998 مهلة زمنية لكي تمنح وتطبق هذه المبادئ بحلول سنة 2010، على أنه في سنة 2020 تكون جميع الامتيازات والحقوق المعطاة للمستثمرين من دول اتفاقية آسيا ممنوحة لجميع المستثمرين من غير تلك الدول. مع بعض الاستثناءات وذلك كما جاء في الفقرة باء من المادتين الرابعة والسابعة، كما نصت الفقرة جيم من المادتين السالفتين الذكر، على أن الاتفاقية فتحت الأبواب لجميع المجالات الصناعية أمام المستثمرين وبنفس النمط والجدول الزمني لمستثمري دول آسيا أوغيرهم[2].

---

[1] تراجع نصوص هذه الاتفاقية على الموقع الالكتروني التالي، تاريخ زيارة الموقع 2016/1/1:
http. //www. asean sec. org/6466. htm

[2] تراجع نصوص هذه الاتفاقية على الموقع الالكتروني التالي، تاريخ الزيارة 2016/1/1:
http. //www. asean sec. org/6466. htm

ثانيا: جامعة الدول العربية

دعا ميثاق الجامعة العربية الدول الأعضاء، إلى ضرورة تحقيق التعاون الاقتصادي بينهم بصفة عامة، ونظرا لما يسود الساحة الدولية والعالمية من متغيرات وتكتلات اقتصادية، ولتلافي قصور الاتفاقيات الجماعية في الدول العربية المتعلقة بالتنمية الاقتصادية، أصدر مجلس الوحدة الاقتصادية العربية الذي يضم في عضويته إحدى عشر دولة حينها، من دول منظمة الجامعة العربية التي تضم كل من: الأردن، الإمارات، السودان، الصومال، العراق، اليمن، سوريا فلسطين، ليبيا، مصر، موريتانيا، عددا من الاتفاقيات الجديدة التي تتعلق بالاستثمار وتشجيعه، وذلك بموافقة جميع أعضاء المجلس[1].

فقد دعت إحدى هذه الدول إلى تشجيع وحماية الاستثمارات، وانتقال رؤوس الأموال العربية وتوظيفها في إطار الدول الأعضاء في الجامعة، كما دعت إلى مواكبة المتغيرات العالمية في المجال الاقتصادي وتوثيق التعاون الاقتصادي في الدول العربية، حيث وضعت القواعد القانونية المتعلقة بالاستثمارات على نطاق أوسع وأشمل مما كانت عليه الاتفاقيات السابقة. حيث حددت معالمها لحماية الاستثمارات ومعاملتها القائمة على أساس عدم التمييز، ومبدأ معاملة الدول الأكثر رعاية. كما أعطت هذه الاتفاقية حوافز ومزايا للمشروعات العربية، من أجل جذبها وتشجيعها للإقدام على الاستثمار في البلدان العربية على نحو أحسن وأفضل مما كانت عليه الاتفاقيات السابقة[2].

---

[1] تشمل تلك الاتفاقيات كل من :

أ -اتفاقية تسديد المعاملات الجارية سنة 1953 م.

ب- اتفاقية استثمار رؤوس الأموال العربية وانتقالها بين الدول العربية والموافق عليها من قبل مجلس الوحدة الاقتصادية العربية رقم 1970/8/29، مثلا الاتفاقية بين .

ج-اتفاقية المؤسسة العربية لضمان الاستثمار الموقعة في 27 مايولسنة 1971 ودخلت حيز التنفيذ اعتبارا من فاتح ابريل 1974، وصادقت عليها حتى التاريخ المذكور اثنا عشر دولة عربية تسهم تلك الدول الموقعة ب 70% من رأسمال المؤسسة وقد مرت صيغة هذه الاتفاقية بعدد من التعديلات كان آخرها 2007/11/12.

د- اتفاقية تسوية منازعات الاستثمار بين الدول العربية المضيفة وبين مواطني الدول العربية الأخرى الموافق عليها بقرار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية رقم 235/663 بتاريخ 1974/06/10.

ه- الاتفاقية الموحدة لاستثمار رؤوس الأموال العربية في الدول العربية. مثلا اتفاقية قطر التي دخلت حيز النفاذ بتاريخ 24 /2016/4، وذلك بعد ثلاثة أشهر من تاريخ إيداع وثائق التصديق عليها من قبل خمس دول أطراف في الاتفاقية الأصلية. .

وللمزيد يجب زيارة الموقع الالكتروني : الأمانة العامة لجامعة الدول العربية –إدارة الشؤون القانونية، الشبكة القانونية العربية ww. arablegalnet. org.

[2] محمد أحمد عبد الرحمن، "الحميقاني التنظيم الدولي لحماية وتسوية منازعات الاستثمارات الأجنبية"، م س، ص 138 و139.

الفقرة الثانية: منتدى التعاون الاقتصادي بين آسيا والباسيفيك ومنظمة السوق المشتركة لشرق وجنوب إفريقيا

ففيما يتعلق بمنتدى التعاون الاقتصادي بين آسيا والباسيفيك سنة 1989، وقعت 18 دولة على هذا المنتدى بغية تحقيق تطور اقتصادي متعدد المجالات، وتدعيم المكاسب الاقتصادية للدول، التي يمكن تحقيقها من خلال تبادل المعلومات الخاصة بالتجارة والاستثمار والتكنولوجيا وتنمية الثروات ويشكل هذا المنتدى أقوى التكتلات الاقتصادية الإقليمية المعاصرة على المستوى العالمي[1].

فقد تم في ظله إصدار بيان رسمي يوضح ضرورة تحرير الاستثمار المباشر الذي أعلن عنه في جاكرتا باندونيسيا في سنة 1994، ويطلق عليه إعلان بوجور، حيث يدعو إلى تحقيق ثلاثة مبادئ غير ملزمة تتعلق بحماية الاستثمارات الأجنبية. وتتمثل تلك المبادئ في توفير مبدأ الشفافية التي تتعلق بالأنظمة والقوانين، وتوفير شرط المعاملة الوطنية وحقوق التأسيس في معاملة الاستثمارات الأجنبية، وتوفير الوسائل لفض المنازعات المتعلقة بالاستثمارات الأجنبية التي قد تنشأ بين مستثمر ودولة عضوفي المنتدى. ونظرا للتفاوت الملموس في هذا الإعلان بين الدول الأعضاء والاختلاف في وضع الصيغة النهائية له بين الدول الغنية في هذا المنتدى وبقية الدول النامية فيه [2].

وحرصا من دول المنتدى على تلافي القصور، فقد تم تسجيل خطط عمل فردية لكل دولة كان ذلك في اجتماع مانيلا بالفلبين لسنة 1996 كمبادرات جماعية تبدأ من سنة 1997، وتكشف كل دولة فيها عن العوائق التي تعاني منها كل دولة من دول المنتدى، كل ذلك من أجل تحرير الاستثمار في إطار هذا المنتدى بحلول 2010و2020 [3] .

أما منظمة السوق المشتركة لشرق وجنوب إفريقيا، فقد دخلت اتفاقية تلك المنظمة حيز التنفيذ في دجنبر سنة 1994، بمصادقة جميع الدول الأعضاء عليها إثر التوقيع على اتفاق قيامها في العاصمة الأوغندية كمبالا سنة 1993، حيث حل هذا الاتفاق بدلا عن

---

[1] إبراهيم محمد الفار، "اتفاقيات منظمة التجارة العالمية ومدى تأثيرها على اقتصاديات الدول العربية"، م س، ص 233.

[2] محمد أحمد عبد الرحمن الحميقاني، " التنظيم الدولي لحماية وتسوية منازعات الاستثمارات الأجنبية"، م س، ص 137.

[3] نفس المرجع، ص 138.

منطقة التجارة التفضيلية لشرق وجنوب إفريقيا التي يرجع تأسيسها إلى سنة 1981[1].

ونظر لكون المنظمة أنشئت إثر ظروف ومتغيرات عالمية، فقد اتسمت بكثير من المميزات والشمولية في هيكلتها وصياغة نصوصها عن مثيلاتها والسابقات لها على المستوى العالمي، حيث تهدف هذه المنظمة إلى التعاون الاقتصادي بين شعوب المنظمة، بالإضافة إلى دعم الأمن والاستقرار في المنطقة. ونظرا للتفاوت الاقتصادي بين الدول الأعضاء فان خطة العمل في هذه المنظمة يرتكز على سد تلك الفجوة والفراغ الاقتصادي الذي تعاني منه دول المنظمة.

إن هذه المنظمة تعمل على تشجيع الاستثمار، وذلك من خلال وضعها لقواعد تشجيعية تتمثل في المعاملة العادلة والمنصفة، وبرامج لترويج الاستثمار وتهيئة مناخ الاستثمار، وإزالة القيود القانونية والمالية والإدارية. خاصة في مرحلة قيام السوق المشتركة والتقليل من اللوائح التي تتعلق بالاستثمار، إضافة إلى زيادة الوعي بمحفزات الاستثمار وتجنب الازدواج الضريبي.

كما وضعت هذه المنظمة قواعد حمائية للاستثمارات المباشرة في المجالات المحددة، حسب الفقرة الثانية من المادة 159 من هذه الاتفاقية.

وفي الأخير نود الإشارة إلى أن المملكة المغربية لم تتوان في الانخراط في العديد من الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف لتشجيع الاستثمار، وذلك بمصادقتها على عدة اتفاقيات في هذا المجال[2]، وذلك من أجل تعزيز التعاون الجبائي بين الدول. فالمشرع المغربي قد عمل على إصلاح منظومته الجبائية وتعزيزها بالاتفاقيات الثنائية خاصة الاتفاقيات الجبائية، هذا مايجعلنا نتساءل عن الإطار العام للإصلاح الجبائي بالمغرب، وهذا ما سنعالجه في الفصل الثاني.

[1] تضم هذه المنظمة عشرين دولة افريقية هي: انجولا، بوروندي، جزر القمر، الكونجو، جيبوتي، مصر، ارتيريا إثيوبيا، كينيا، مدغشقر، مالاوي، موريشيوس، ناميبيا، رواندا، سيشيل، السودان، سوزيلاندا، اوغندا، زامبيا، زمبابوي.

[2] جواد النوحي، " مقاربة سياسية للاستثمارات الأجنبية في المغرب"، مؤسسة الملك عبد العزيز الدار البيضاء، طباعة منشورات عكاظ،، 2010 سنة، ص155.

الفصل الثاني: الإطار العام للإصلاح الجبائي المغربي

إن الإصلاح الجبائي كظاهرة برزت مند عقد الثمانينات في الدول المتقدمة، وبالضبط في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978، حيث انتشرت فيما بعد في أغلب الدول الأخرى.

يعد الإصلاح الضريبي لسنة 1984 أحد أهم الإصلاحات الضريبية التي عرفها النظام الضريبي في تاريخ المغرب المالي، وقد اتخذ قرار الإصلاح بعد مخاض عسير وطويل، حيث ظهرت مؤشرات التفكير فيه ونقاش أولوياته مند منتصف السبعينات، ولم تكتمل النصوص القاضية بتطبيقه والمتفق عليه إلا مع مطلع سنة 1990. وولدت فكرة الإصلاح مع الإحساس بظهور مؤشرات الأزمة المالية التي شهدها المغرب خلال النصف الثاني من عقد السبعينات، التي كان من الصعب إخفاء تجلياتها وأسبابها لتؤثر على المواطنين بمختلف شرائحهم وتشكيلاتهم بانعكاساتها.

ومع تطور وتفاقم الأزمة أصبح طرح مسألة الإصلاح الضريبي أكثر إلحاحا من قبل. ويعزى سبب انتقال هذه المسألة من مرحلة التفكير والنقاش إلى نصوص قانونية قابلة للتنفيذ لتدخل المؤسسات المالية الدولية كفاعل غير رسمي في تسطير وتدبير الشأن المالي الداخلي للمغرب والمتجسد في تطبيق برنامج التقويم الهيكلي[1].

وهذا التوجه يعكس المنظور الجديد للركائز الاقتصادية، حيث أصبحت نظرية جديدة تسمى "نظرية العرض" أو"الاقتصاديون الجدد"، ولهذه النظرية تأثير على فهم المؤسسات المالية، حيث أن لهذه الأخيرة تأثير على السياسات الاقتصادية للدول المتخلفة، وفي هذا الإطار انتقلت عدوى الإصلاح من الدول المتقدمة إلى الدول المتخلفة ومنها المغرب[2].

فقد شكل الإصلاح الجبائي المطبق بموجب قانون الإطار بتاريخ 23 أبريل1984، أحد الجوانب الأساسية للإصلاحات الهيكلية التي أخذ بها المغرب في إطار برنامج التقويم البنيوي، الذي يرتكز من حيث أسسه النظرية على تعبئة أكبر قدر ممكن من الموارد الضرورية لإعادة التوازن لميزانية الدولة وضمان خدمة الدين الخارجي. كان الهدف من

---

[1]- جميلة دليمي، "الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب، مساهمة في رصد صيرورة صناعة القرار الضريبي مند سنة 1956"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، السنة الجامعية 2004-2005، جامعة الحسن الثاني عين الشق، ص، 243.

[2]- تيعلاتي عبد القادر، "محاضرات في القانون الجبائي"، السنة ثالثة قانون عام، الموسم الدراسي 95-96 .

هذا الإصلاح تجاوز ثغرات النظام الجبائي النوعي التقليدي، وقد تم التمهيد له في إطار تقارير ودراسات قامت بها المؤسسات المالية الدولية باعتبارها فاعلة في الحوار في شأن القضايا السياسية والاقتصادية والمالية للدول النامية[1].

إن نقطة انطلاق سياسات التقويم الهيكلي تتمثل في العجز المزمن لميزان الأداءات، والذي ترافق عموما بمستوى مرتفع من التضخم، ويقوم هذا الخلل في التوازنات الإستراتيجية على عوامل داخلية وأخرى خارجية.

يشكل الإصلاح الجبائي الذي عرفه المغرب بداية الثمانينات في إطار مايسمى بسياسة التقويم الهيكلي، تغيرا جذريا على مستوى تركيبة وبنية النظام الضريبي الذي كان سائدا قبل الشروع في تطبيق الإصلاحات والبرامج التي سطرتها لجنة صندوق النقد الدولي، التي أعدت تقريرا مفصلا بخصوص الوضعية الاقتصادية والاجتماعية عقب زيارتها للمغرب سنة 1979. حيث وضع خبراء صندوق النقد الدولي جملة من الاقتراحات لتجاوز الاختلالات التي كان يعرفها النظام الجبائي آنذاك. كان أهمها استبدال الضريبة على الأرباح المهنية بالضريبة على الشركات، التي تم إحداثها بمقتضى القانون رقم 24.86 الصادر بتاريخ 31 دجنبر 1986، فحلت بذلك محل الضريبة على الأرباح المهنية، التي فرضت أول مرة سنة 1941 كضريبة مهنية إضافية لتصبح سنة 1945 ضريبة حقيقية مفروضة على أرباح أغلب المهن المربحة الخاضعة للضريبة المهنية أوغير الخاضعة لها، ويبقى النص الذي قننها ونظمها في عهد الاستقلال هوظهير31 دجنبر 1939[2].

فاستجابة لتوصيات المؤسسات المالية الدولية في إطار برنامج التقويم الهيكلي، ومن أجل مواكبة التطورات والتحولات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفها المغرب بداية الثمانينات، أحدث المشرع المغربي الضريبي ثلاث تقسيمات ضريبية فيما يخص الضرائب الوطنية كما قام كذلك بإصلاح الجبايات المحلية[3].

---

[1]- عبد الله دمومات، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب"، م س، ص 43.

[2] عبد السلام أديب، "السياسة الضريبة وإستراتيجية التنمية دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000"، م س، ص 11.

[3] راجع القانون رقم 83- 3 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 38- 1- 83 بتاريخ 23 أبريل 1984.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل بداية للإصلاح الجبائي المغربي، أي معرفة كيفية سياق مخطط التقويم الهيكلي، وذلك في [المبحث الأول]، ثم سننتقل في [المبحث الثاني] لمعرفة معالم الإصلاح الضريبي .

المبحث الأول: سياق مخطط التقويم الهيكلي: بداية الإصلاح

إن الإصلاح الجبائي المغربي لعقد الثمانينات لم يأت في الواقع لإصلاح البنيات الجبائية فقط، وإنما انطلق من منظور استراتيجي اقتصادي متكامل، كما بينت على ذلك الدراسات المقارنة للتحولات التي طرأت على مجموعة الدول السائرة في طريق النموعلى أن هناك اتفاق موحد على هذا المنظور الاستراتيجي. فجميع الدول تعرضت للأزمة الاقتصادية في أواخر عقد السبعينات وبداية عقد الثمانينات، وكلها تحاول مند بداية عقد الثمانينات تطبيق عدد من التدابير الاقتصادية والاجتماعية والمالية عرفت بسياسات التقويم الهيكلي، كما تعمل كلها على إدخال إصلاحات جبائية عميقة. فكل هذه المؤشرات تؤكد لنا بأن هناك تحول عالمي في إستراتيجية التنمية، حيث يظهر أن دول العالم الثالث كانت تعتمد قبل هذه الفترة في تسيير شؤونها الإدارية وحياتها الاقتصادية والاجتماعية على عدد من المفاهيم من بينها على الخصوص النظريات الكنزية[1].

فانطلاقة سياسة التقويم الهيكلي تتمثل في العجز المزمن لميزان الأداءات والذي ترافق عموما بمستوى مرتفع من التضخم، ويقوم هذا الخلل في التوازنات الإستراتيجية على عوامل داخلية وأخرى خارجية وفي الغالب يقوم على تزاوجهما الاثنين.

إنما بالنسبة لخبراء المؤسسات المالية أي الخبراء الذين ينتمون لمؤسسات أومنظمات أوجمعيات أوصناديق أومراكز أو وكالات أو بنوك دولية التي تعمل على توجيه السياسات المالية والضريبية الوطنية بهدف بلوغ الأهداف التي عملت على تسطيرها، فبالنسبة لتشخصيهم للأزمة فهم رأوا أن هناك سلسلة من العلاقات السببية يتفردون في وصفها، حيث ينطلقون من كون الاختلال في التوازنات المالية يستند إلى عوامل داخلية، ويرتكز على التفوق المفرط للطلب على العرض، ويترجم هذا التفوق في تفوق الاستهلاك على الإنتاج، وفي انفصال متزايد بين الادخار والاستثمار أي العجز الداخلي من جهة. ومن جهة أخرى بين النفقات والموارد العمومية أي عجز الميزانية. فهذا الفائض في الطلب على العرض هو الذي يتم تعويضه باللجوء إلى التمويل الخارجي، والذي يؤدي إلى العجز في الميزان التجاري للأداءات، ويتهم هؤلاء الخبراء الدولة بكونها

[1]- أديب عبد السلام، "الإصلاح الجبائي والتنمية في المغرب"، دبلوم الدراسات العليا المعمقة، سنة 1994، الرباط، ص175.

هي من تتحمل بشكل أساسي مسؤولية الانحرافات الطارئة. فالدولة عندما تتناما بشكل متزايد تزداد نفقاتها العمومية، الشيء الذي يؤدي إلى تفاقم عجز الميزانية، هذا العجز يتم تمويله عن طريق الإصدار النقدي، الشيء الذي خلق توثرات تضخمية، ويقلص من منافسة الصادرات في الأسواق الخارجية وينتهي إلى عرقلة توازن الحسابات الخارجية.

لذلك فالدولة التي ضاعفت بشكل مفرط من دورها الاقتصادي هي التي تعتبر مسؤولة عن الجو الغير ملائم لازدهار المقاولة الحرة، وعن بداية جباية تخنق المبادرات الخاصة، وعن قوانين وأنظمة تحبط ديناميكية المقاولين. كما أن الدولة هي التي تعرقل ميكانيزمات السوق وتعمق الانحرافات الاقتصادية من خلال إعانتها للمواد الغذائية الأساسية وللمقاولات العمومية، وتحافظ على بقاء المقاولات العمومية التي لامردودية لها وتحتفظ بفائض من الموظفين بدون فعالية وتتوفر على أنظمة للضمان الاجتماعي غير واقعية[1].

فانطلاقا من هذا الأسلوب في تفسير الأزمة، يتم طرح أسلوب الإصلاح الاقتصادي من خلال سياسات التقويم الهيكلي المنادى بها، والتي تقوم أساسا على اعتماد سياسة تقشفية، أوبعبارة أخرى سياسة الاستقرار الاقتصادي تعمل على ضغط الطلب لمعالجة مظاهر العجز المتمثلة في عجز الميزانية والخزينة، وعجز ميزان الأداء وتقليص التضخم من جهة، واعتماد سياسة لإنعاش العرض من خلال إستراتيجية إعادة تنظيم البنيات الإنتاجية للاقتصاد الوطني من جهة أخرى[2].

فالمغرب لم يعرف وحده الأزمة الاقتصادية، بل هناك الكثير من دول العالم الثالث عرفت نفس الظاهرة. وقد كانت هذه الأزمة ذات طبيعة مالية محضة تمثلت في تفاقم المديونية تجاه المؤسسات المالية الدولية، وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي.

وفي خضم البحث عن حلول للأزمة، وجب أولا على هذه المؤسسات المالية معرفة أسباب هذه الأزمة التي ترتبط بعدة عوامل داخلية وخارجية، حيث تفردت هذه المؤسسات المالية والدولية بتشخيص الداء من أجل إعطاء وصفة ناجعة انطلاقا من

---

[1]- AKESBI Najib, " Politique fiscale et développement économique et social, le cas du Maroc",op. cit ,p28.

[2]- الطاهري توفيق، "اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية"، م س، ص 208.

معتقداتها الاقتصادية الخاصة بها.

وقد جاءت هذه الحلول عبر توصيات من طرف خبراء المؤسسات المالية الدولية، حيث دعت إلى اعتماد سياسة التقويم الهيكلي من أجل إصلاح جبائي مهم للبلد من أجل الدفع بعجلة الاقتصاد والتنمية.

وإذا كانت جميع المحاولات السابقة للإصلاح الجبائي على المستوى الوطني قد تعرضت للفشل، فإن إصلاح عقد الثمانينات قد نجح بفضل الأزمة التي عرفتها البلاد بفضل تدخل المؤسسات المالية الدولية.

لذلك سنتطرق من خلال هذا المبحث لدراسة الأجهزة الخارجية والداخلية التي ساهمت في سياق أولي لمعالم الإصلاح الجبائي، وذلك في [مطلب أول]، ثم سنناقش في[مطلب ثان] لمضامين وأهداف التقويم الهيكلي .

المطلب الأول: آليات الإصلاح الجبائي المغربي.

إن الحديث عن الإصلاح الضريبي لايكتمل بدون التطرق إلى آلياته المتمثلة في الأجهزة والقوى المتدخلة في صناعة القرار الضريبي، التي تأخذ على عاتقها صياغة سياسة ضريبية تأخذ بعين الاعتبار عنصرين مهمين هما: العدالة الجبائية والمردودية لتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية[1].

لذلك يبدو من الشرعي التساؤل عن مجموع المتدخلين في صناعة هذا القرار، ومحاولة حصرهم في الأجهزة والقوى الداخلية، المتمثلة في المؤسسات الرسمية والغير الرسمية[الفرع الثاني]، لكن قبل ذلك سنتحدث عن الأطراف الخارجية المتمثلة في المؤسسات المالية الدولية[الفرع الأول].

الفرع الأول: المؤسسات المالية الدولية وتوجيه القرار المالي المغربي.

نقصد بالمؤسسات المالية الدولية، تلك المؤسسات أو المنظمات أو الجمعيات أو الصناديق أوالمراكز أوالوكالات أوالبنوك الدولية، التي تعمل على توجيه السياسات المالية والضريبية الوطنية بهدف بلوغ الأهداف التي عملت على تسطيرها.

[1] محمود خالد المسافر، " العولمة الاقتصادية هيمنة الشمال والتداعيات "، الطبعة الأولى بيت الحكمة، بغداد 2002، صفحة 149.

والملاحظ أنه منذ نهاية الحرب العالمية الأولى وتزايد حدة ترابط العلاقات الدولية وانتشار العولمة، أصبحت هذه المؤسسات بشكل متنامي فاعلا أساسيا ومتدخلا حقيقيا في التأثير في السياسات الداخلية للدول، خصوصا في الشق الاقتصادي والمالي والضريبي.

والمغرب كنموذج من الدول الباحثة عن النمو، يخضع لهذا المنطق وهذا الواقع، وهو الأمر الذي يمكن الاستدلال به من خلال تبيان دور المؤسسات المالية الدولية بشكل خاص في صناعة القرار الضريبي [الفقرة الأولى]، ثم هناك الشركات المتعددة الجنسية والمنظمة العالمية للتجارة، أي الهيئات والمؤسسات الناتجة عن العولمة إضافة إلى دور باقي المؤسسات الدولية في هذا الإطار[الفقرة الثانية]، فهذه الأجهزة أصبح لها دورا مهما في التأثير على المنظومة المالية والاقتصادية، وتساهم بالتالي في صياغة السياسات المالية والتدخل في البرامج التنموية.

الفقرة الأولى: دور المؤسسات المالية الدولية

تلعب المؤسسات المالية الدولية دورا كبيرا في توجيه المنظومة الاقتصادية والمالية لجل بلدان العالم الثالث ومنها المغرب، بحكم السياسات التي تتبعها في منح القروض وتقديم المساعدات.

إن الهيمنة المالية القصوى تتقاسمها كل من صندوق النقد الدولي، بالإضافة إلى البنك العالمي وهو مايعبر عنه بالمشروطية المتقاطعة[1].

ومن الناحية العملية يسيطر الجهاز الأول على التحكم في السياسات المرتبطة بمسألة القروض وتطبيق الشروط، ولقد كان الهدف الأساسي من خلق هاتين المؤسستين سنة 1944 هو: الرغبة في زيادة الارتباط بين دول العالم الرأسمالي، لأن ارتباط المصالح بين الدول وخاصة منها ذات الطابع الاقتصادي كفيل بأن يساهم في انتشار السلم

[1] كما أن هناك منظمات اقتصادية وإقليمية تجمع بلدانا تتصف بتجاذبات اقتصادية مبنية على قاعدة القدرات الاقتصادية كما هي حال منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي تضم أكثر البلدان تطورا، ويجب أن نضيف إلى ذلك مجموعة هي ليست منظمة بالمعنى الحرفي للكلمة ولكنها تلعب دورا محددا في تعيين مسار اقتصادي سياسي عالمي مشترك بين المشاركين في مؤتمراتها السنوية، نقصد بذلك لقاءات الثمانية الكبار، بالإضافة إلى هذه المنظمات الاقتصادية ثمة باقة واسعة من المنظمات طابعها سياسي وتلعب دورا كبيرا في مسار العولمة في طليعتها منظمة الأمم المتحدة والهيآت الدولية، وكذلك منظمة الدول الأمريكية. وثمة أيضا أجهزة واسعة التأثير ليس لها سمات المنظمة، ولكنها عبارة عن ملتقيات دورية أوشبه دورية مثل ملتقى دافوس.

وعدم تضارب المصالح[1].

وحدث التطور الأهم في عمل هاتين المؤسستين على إثر صدور مقررات مجلس الإدارة لعام 1979، والتي أكدت على مبدأ المشروطية وتطبيق مفهوم التصحيح الهيكلي، وتوسيع التعاون فيما بين الصندوق والبنك في مجال الرقابة على السياسات الاقتصادية، والتزام الدول المدينة بها والتدخل في إعدادها ضمن إطار برنامج التكييف.

كمنطلق لمناقشة هذا الموضوع نطرح معطى أساسي، يتمثل في كون النظام الضريبي المعاصرالذي توضح معالمه إبان الإصلاح الضريبي لسنة 1984، والذي مازال قائما لحد الآن يجد مرجعيته وأساسه بل وحتى مضمونه وتفاصيله في التوجيهات والدراسات والتقارير المعدة من طرف المؤسسات المالية الدولية.

وقبل التطرق إلى عرض وتحليل مظاهر تأثير هذا النوع من المؤسسات الدولية على بلورة السياسة الجبائية بالمغرب، لابد من إعطاء لمحة تعريفية عن أهمها وبالتحديد صندوق النقد الدولي ومجموعة البنك العالمي.

الفقرة الأولى : صندوق النقد الدولي

هو وكالة متخصصة من منظومة "بريتون وودز" تابعة للأمم المتحدة، أنشئ بموجب معاهدة دولية في عام 1945 للعمل على تعزيز سلامة الاقتصاد العالمي. ويقع مقره في واشنطن العاصمة الأمريكية، ويتكون أعضاؤه من جميع بلدان العالم تقريبا بعددهم البالغ 186 دولة[2].

أنشئ صندوق النقد الدولي مع نهاية الحرب العالمية الثانية، في سياق السعي لبناء نظام اقتصادي دولي جديد أكثر استقرارا وتجنبا لأخطاء العقود السابقة التي أسفرت عن خسائر فادحة. وعلى مدى الستين عاما الماضية ظل الصندوق في حالة تغير وتكيف دائمة، غير أنه تشكل منذ إنشائه بفعل الأحداث التاريخية وتأثر بالأفكار الاقتصادية والسياسية السائدة على مر السنين.

---

[1] محمد السكلى، " التدبير المالي العمومي ومتطلبات الحكامة المالية "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، اكدال الرباط، السنة الجامعية 2011 2012، صفحة 143.

[2] محمود خالد المسافر، " العولمة الاقتصادية هيمنة الشمال والتداعيات "، م س، صفحة 150.

صندوق النقد الدولي هو المؤسسة المركزية في النظام النقدي الدولي، أي نظام المدفوعات الدولية وأسعار صرف العملات، الذي يسمح بإجراء المعاملات التجارية بين البلدان المختلفة، فهو يستهدف منع وقوع الأزمات في النظام عن طريق تشجيع البلدان المختلفة على اعتماد سياسات اقتصادية سليمة، كما أنه يتبين من اسمه" صندوق " الاستفادة من موارده الأعضاء الذين يحتاجون إلى التمويل المؤقت لمعالجة مايتعرضون له من مشكلات في ميزان المدفوعات. تتضمن الأهداف القانونية لصندوق النقد الدولي تيسير التوسع والنمو المتوازن في التجارة الدولية، تحقيق الاستقرار في أسعار الصرف وتجنب التخفيض التنافسي لقيم العملات، وإجراء تصحيح منظم لاختلال موازين المدفوعات التي تتعرض لها البلدان ولتحقيق هذه الأهداف يقوم الصندوق ب :

- مراقبة التطورات والسياسات الاقتصادية والمالية في بلدان الأعضاء وعلى المستوى العالمي، وتقديم المشورة بشأن السياسات لأعضائه استنادا إلى الخبرة التي اكتسبها منذ تأسيسه.
- منح قروض لبلدان الأعضاء التي تمر بمشكلات في موازين مدفوعاتها، ليس فقط لإمدادها بالتمويل المؤقت، وإنما أيضا لدعم سياسات التصحيح والإصلاح الرامية إلى حل مشكلاتها الأساسية.
- تقديم المساعدة الفنية والتدريب في مجالات خبرة الصندوق إلى حكومات البلدان الأعضاء وبنوكها المركزية.

وقد أوجد صندوق النقد الدولي في إطار ظرف تاريخي معين، تميز بالدور المهيمن للولايات المتحدة الأمريكية على أوربا التي خرجت منهكة من الحرب، وفي غياب العالم الثالث كقوة سياسية اقتصادية مستقلة [1].

ولكنهابتداء من الستينات سينفتح على المعطيات السياسية والاقتصادية الجديدة التي بدأت تبرز مع الاستقلال السياسي لعدد كبير من الدول خصوصا الإفريقية، فبدأ تدخله يزداد لإصلاح الاختلالات الحاصلة في ميزان أداءات بلدان العالم الثالث، وذلك بمنح قروض تحت شروط من شانها أن تؤثر على الاختيارات الاقتصادية الوطنية وتوجهها.

[1] لقد تأسس هذا الصندوق في ظروف كانت الولايات المتحدة الأمريكية وحدها القادرة على تقديم المساعدات في مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية وكانت لها الكلمة الحاسمة في تصميم نظامه.

وقد قيل بأن صندوق النقد الدولي مؤسسة محايدة، ودوره ذاك يقوم على دراسات موضوعية. لكن كيف يكون هذا وأكثر من 62% من رأسمالها مراقب وموجه من طرف الدول الرأسمالية المتقدمة؟[1].

فلا يمكن لتدخلات صندوق النقد الدولي أن تكون محايدة وبعيدة عن اختيارات اقتصادية معينة بسبب الأزمة العالمية التي تشمل المجال الاقتصادي والمالي، وتمس بشكل مغاير المكونات الأساسية للاقتصاد العالمي، أي ليس لها نفس الدلالة بين الشمال والجنوب. والأخطر والأهم هو أن دول العالم الثالث تستعمل بشكل واسع لحد الآن كوسيلة لامتصاص وتجاوز الأزمة من طرف البلدان المصنعة.

فالتأكيد على البعد المالي للأزمة بدأ منذ بداية سنة 1980 بصفة خاصة، وهي الظاهرة التي اتسعت بسبب توقف البلدان الكبرى في أمريكا اللاتينية عن تسديد ديونها، حيث خرجت هذه الأزمة إلى الوجود ابتداء من يوم 13 غشت 1982، عندما أعلنت دولة المكسيك عن عدم قدرتها على تسديد ديونها في الآجال المحددة والتي قدرت بحوالي ثمانون مليار دولار[2]. فانتشرت بذلك الأزمة بشكل سريع عبر العالم، ذلك أنه خلال الأربعة أشهر الأخيرة من سنة 1982، ومباشرة بعد إلغاء المكسيك لأداء خدمة الدين، وضعت 39 دولة طلباتها أمام نادي باريس، بخصوص إعادة جدولة ديونها التي قدرت ب 75% من مجمل ديون العالم الثالث[3].

حيث ارتفع دين العالم الثالث بشكل مهول بحيث انتقلت من 110 مليار دولار سنة 1973 إلى 700 مليار دولار سنة 1983، ويمكن اعتبار النتائج الاقتصادية والمالية لمسلسل الاستدانة هذا بسبب سياسة التدخل التي يطبقها صندوق النقد الدولي سواء في أمريكا اللاتينية أو في إفريقيا.

وقد كشفت هذه الأزمة عن الحجم الحقيقي للدور الذي يلعبه صندوق النقد الدولي في توجيه سياسات الدول المستدينة، ومدى تدخله في اتخاذ القرارات المالية والنقدية على

---

[1] محمد سكلى، "التدبير المالي العمومي ومتطلبات الحكامة المالية"، م س، صفحة 145.

[3] BRUNO RAKOTO MALALA JEAN," Le FMI et la crise financière internationale depuis les années 80", mémoire de DEA économie du développement, université Montesquieu Bordeaux 4, 2004, page 22.

[4]Ibid , page 24.

الصعيد الدولي وعلى الخصوص دول العالم الثالث.

فمحتوى توجيهات وسياسات التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي تمثلت في تبني وتنفيذ برامج تقوم على سياسات متكاملة ومتجانسة في الاتجاهات التي تشكل هياكل الاقتصاد القوي لأي بلد كان، حيث تتجلى في :

- تصحيح الأسعار وعلى الخصوص أسعار صرف العملات الوطنية وأسعار الفائدة وأسعار السلع والخدمات المحلية.
- تحرير التجارة الخارجية، استيراد وتصدير.
- توازن الميزانية العامة للدولة، أي إصلاح عجز الموازنة من خلال ترشيد الإنفاق العام، وإلغاء الدعم "صندوق المقاصة" للسلع الأساسية وإصلاح النظام الضريبي.
- توازن ميزان المدفوعات بالحد من الواردات والتوسع في الصادرات وتخفيض قيمة العملة الوطنية.
- توازن النفقات والأسعار لمنتوجات القطاع العام، من خلال إصلاح مؤسساته لتفادي الخسائر وانخفاض مستوى الخدمات التي يقدمها.

وقد كان من بين وسائل هذا الإصلاح تخلي الدولة عن ملكية بعض المؤسسات العمومية أو تأجيرها للقطاع الخاص، وتشجيعها للاستثمار في القطاعات الاقتصادية، حيث تمثل هذه الشروط التوجهات الاقتصادية لسياسة صندوق النقد الدولي التي يجب مراعاتها في الدول المقرضة من أجل ضمان قروض من طرف هذا الصندوق.

وبهذا تم استحداث قروض التصحيحات الهيكلية عام 1980، التي تتسم بدرجة عالية من المشروطية، وقد ترتب عليها دخول البنك الدولي في ميدان السياسات الهيكلية التي تدخل في اختصاص صندوق النقد الدولي عادة، وتم إحداث برنامج التصحيح الهيكلي، وهو متاح للبلاد المنخفضة الدخل المؤهلة للحصول على قروض ميسرة من هيئة التمويل الدولية. ويتم استخدام موارد التسهيل على أساس وثيقة إطار السياسات التي تصف المشاكل الاقتصادية الرئيسية والتحديات التي تواجه البلد المقترض، كذلك

الأولويات والاتجاه الأساسي للسياسات الكلية وسياسات التصحيح الهيكلي[1].

في العقود الأخيرة حينما يذكر مصطلح المالية العامة خصوصا في دول العالم الثالث يقفز إلى الذهن اسم صندوق النقد الدولي للارتباط الوثيق بينهما، حيث ارتبطت المالية العامة للبلدان المتخلفة ذات الأوضاع الحرجة بالتدخلات الواسعة التي يمارسها الصندوق في الشؤون الداخلية لتلك البلاد، بيد أنه حينما أنشئ صندوق النقد الدولي طبقا لاتفاقية بريتون وودز سنة 1945، لم يكن أحد يتوقع آنذاك أن تكون له مثل هذه القوة المؤثرة التي تمكنه الآن من التدخل في الشؤون الداخلية للدول الأعضاء وبالذات الدول المتخلفة، وإملاء مايراه من توجهات اقتصادية واجتماعية عليها بشكل سافر. بل لم يكن يتخيل في ضوء الأهداف المعلنة للصندوق وبحسب ميثاقه، أن يتطور دوره في السبعينات والثمانينات إلى الحد الذي جعله يتحكم في أنظمة حكم بكاملها في عدد لابأس به من دول آسيا وإفريقيا وأمريكا اللاتينية، بحيث أصبح تشكيل الحكومات وتحديد سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية يتأثر بتوجيهات صندوق النقد الدولي وبمدى رضائه .

حيث ترى الكاتبة "شريل بابر" بأن الصندوق قد غدا "أقوى حكومة فوق قومية في عالم اليوم"، وأن قدرته على التدخل في الشؤون الداخلية للبلاد التي يتعامل معها تمنحه سلطة لا يسع أنصار الأمم المتحدة إلى أن يحلموا بها. وقد تطورت قدرة وقوة هذه الحكومة فوق القومية إلى مدى أبعد بكثير مما كانت تعتقد "شريل بابر" منذ أن كتبت مؤلفها الشهير" the dept trap" سنة 1947 م. ولم يكن أحد يتوقع أن يأتي اليوم الذي يصبح فيه العداء للصندوق مادة للمظاهرات الشعبية العارمة التي خرجت في كثير من عواصم ودول العالم لتحتج على ما يفرضه الصندوق من تضحيات وآلام لا قدرة للشعوب على تحملها[2].

ومن خلال هذا الطرح يمكننا التساؤل عن قوة الصندوق وكيف تطور وتحول إلى هذا الوضع المميز الآن؟

---

[1] سعيد النجار، "التصحيح والتنمية في البلدان العربية"، ندوة مشتركة تحت إشراف صندوق النقد الدولي، أبوظبي، بتاريخ 16-18 فبراير، سنة 1997، ص 3.

[2] شريل بابر، " فخ القروض الخارجية"، صندوق النقد الدولي والعالم الثالث، ترجمة بيار عقل، دار الطليعة بيروت، سنة 1977، صفحة 5.

بدخول العالم مشارف الثمانينات، كانت مجموعة البلاد النامية تئن تحت وطأة جبل شاهق من ديونها الخارجية، حيث كانت تلك الديون قد تسارعت في نموها على نحو تصاعدي، بحيث قفزت من 632 بليون دولار في سنة 1980 إلى 908 بليون دولار سنة 1984، إلى أكثر من تريليون دولار في سنة 1986. هذا النمو المتزايد للديون الذي تكون في خضم تعاظم التدويل الاقتصادي خلق متاعب بالغة الصعوبة للبلاد المدينة، ثم تسبب فيما بعد في إحداث مصاعب شديدة الخطورة لنظام النقد الدولي وخاصة بعد انفجار أزمة المديونية في سنة 1982[1].

وقدسارع صندوق النقد الدولي باحتواء هذه الأزمة وتولى منذ تلك اللحظة مهمة جديدة، وهي إدارة أزمة المديونية العامة، وتعززت مهمته في حماية مصالح الدائنين حيث سعى بدأب شديد نحو تطبيق إجراءات التكييف على البلاد المدينة بما يكفل حماية تلك المصالح من ناحية، وتعزيز اندماج المدينين في الاقتصاد الرأسمالي العالمي من ناحية أخرى.

ومن المعلوم أن أزمة المديونية الخارجية لمجموعة الدول النامية، كانت قد نشأت وتطورت في حضن الأزمة العامة التي تمسك بخناق الاقتصاد الرأسمالي العالمي منذ بداية السبعينات. فمع هذه الأزمة حدث تراجع شديد في الطلب على الموارد الأولية التي تصدرها هذه البلاد، فانخفضت أسعارها وتدهورت حصيلتها، مما زاد من حرج الموقف ونمو نزعة الحماية بالبلاد الرأسمالية الصناعية. هذا في الوقت الذي ارتفعت فيه أسعار وارداتها من السلع الغذائية ومواد الطاقة والسلع الإنتاجية، وهكذا تعرضت مدفوعاتها لعجز كبير وكانت الوسيلة الجوهرية لحل هذه الأزمة على إعادة ترويج الفوائض النفطية والإفراط في خلق السيولة الدولية من خلال الدولارات الأوروبية الشيء الذي كان يلبي الحاجيات التمويلية للدول النامية. كما كان يستجيب لحاجة الدول المتقدمة في الرفع من صادراتها للدول النامية، إضافة إلى هذا فإن ارتفاع أثمنة المواد الأولية وارتفاع موارد الدول النامية نتيجة لذلك، دفع هذه الأخيرة إلى القيام باستثمارات ضخمة لم تكن دائما ذات مردودية، سواء على المستوى الفعالية الاقتصادية أوعلى مستوى جلب العملة الصعبة.

[1] إبراهيم العيسوي، " السياسات التصحيحية والتنمية في الوطن العربي"، دار الرازي للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، سنة1989، ص52 .

فنظرا لهشاشة البنية الاقتصادية لهذه الدول وتوقف حالتها الاقتصادية على تصدير بعض الموارد الأولية الحساسة لتقلبات الأسواق العالمية، أدى بها إلى اللجوء للديون الخارجية من أجل استكمال هذه الاستثمارات أمام تردي مواردها من صادرات المواد الأولية. وبالطبع فإنه ليس من السهل اختيار استثمارات منتجة اقتصاديا ومنتجة للعملة الصعبة في آن واحد، لأن الأمر رهين بتقلبات السوق العالمية والقدرة على المنافسة[1].

هكذا فإن مجموعة من الدول النامية المدينة، وجدت نفسها منزلقة إلى منحدر شديد حينما بدأت مديونيتها الخارجية تفرز آثارها المختلفة، حيث ارتفع معدل خدمة ديونها، وانخفض التدفق الصافي للموارد الخارجية المناسبة إليها، وضعفت قدرتها على الاستيراد وتدهورت احتياطاتها النقدية الدولية وتردت أسعار الصرف فيها، كذلك تزايد أسعار الفائدة الحقيقية التي تدفعه أو تقلب أسعار الصرف للعملات. وسرعان ما انقلبت الأمور رأسا على عقب في سنة 1982، حيث توقفت كبريات الدول النامية في أمريكا اللاتينية {المكسيك، البرازيل، الأرجنتين} عن دفع أعباء ديونها الخارجية التي تمثل الديون المصرفية الشطر الأعظم منها، هنالك حدثت ضجة شديدة بين صفوف الأوساط المالية وبالذات البنوك التجارية الأمريكية التي تعد الدائن الأول والأكبر لهذه الدول، ذلك لأن توقف هذه البلدان عن الدفع يهدد وبشكل مباشر بإفلاس تلك البنوك خصوصا وأن القروض التي منحتها تلك الأبناك لهذه الدول كانت تتجاوز بكثير حجم رأسمالها[2].

أمام تطور هذه الأزمة والمغرب كغيره من الدول النامية عان كثيرا من وقع هذه الأزمة منذ أواخر السبعينات وبداية الثمانينيات، وكانت الوضعية الاقتصادية الدولية الصعبة التي يعيشها العالم آنذاك سببا مباشرا في ظهور وتفاقم هذه الأزمة. واتسمت هذه الظرفية على الخصوص بنزول أثمنة الفوسفاط الدولية، حيث ضعفت صادرات هذه المادة الفوسفاطية نتيجة عودة الولايات المتحدة الأمريكية إلى السوق الدولية، ثم ارتفاع فوائد

[1] هذا ما وقع بالنسبة للمغرب في أعقاب ارتفاع أثمنة الفوسفاط في منتصف السبعينات، وكذلك الشأن بالنسبة للمكسيك بسبب توفره على موارد بترولية، وساحل العاج نظرا لارتفاع أثمنة القهوة والكاكاو في فترة 1976-1977.

[2] لقد لعبت البنوك التجارية الدولية دورا أساسيا واستراتيجيا في عملية الإقراض، لان ما يهم هذه البنوك هوالإقراض بسعر فائدة مرتفع، خاصة بعد تعويم أسعار الفائدة سعيا وراء أرباح خيالية دون أن تراعي القدرة الفعلية لهذه البلدان على الدفع مستقبلا.

القروض، وأخيرا الارتفاع المهول لأسعار البترول[1]. حيث تضاعف سعر البرميل الواحد بسبب الصدمة البترولية الثانية سنتي 1979 و1980، فمن 15 دولار للبرميل الواحد سنة 1979، ارتفع ثمن النفط إلى32[2] دولار سنة واحدة بعد ذلك.

إضافة إلى هذه العوامل والظرفية الخارجية التي أزمت الوضع بالنسبة للمغرب اقتصاديا، هناك عوامل داخلية أيضا أدت إلى تدخل وتوجيه صندوق النقد الدولي للمغرب وذلك لإصلاح سياسته المالية. ومن بين هذه الظروف الداخلية أيضا التي تسببت في تفاقم هذه الأزمة ارتفاع ميزانية الدفاع الوطني إلى7مليارات درهم بسبب عملية استرجاع الأقاليم الصحراوية خلال النصف الثاني من السبعينات، وكذا استمرار حالة الجفاف خلال السنوات من 1980 إلى سنة 1982، حيث ترتب عن هذه الحالة انخفاض في الإنتاج الفلاحي، هذا بالإضافة إلى استمرار الدولة في عملية إنشاء البنيات التحتية وسياسة دعم المواد الأساسية[3].

إن مجمل هذه الأوضاع الخارجية بالأساس وإلى جانبها الأوضاع الداخلية الموازية، أدت إلى وقوع المغرب في أزمة خطيرة مست مختلف المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية، تمظهرت في تدني معظم مؤثرات التنمية وارتفاع المديونية الخارجية، وتفاقم العجز المالي وتفاقم الدين العمومي ما بين السنوات 1974 إلى سنة 1981، حيث انتقل من22.4% من الناتج الداخلي الخام إلى38.53% خلال هذه الفترة[4]، مما دفع الحكومة المغربية إلى التشديد في إجراءات السياسة التقشفية وكذا محاولة تعزيز التوجهات الليبرالية.

وأمام اشتداد الأزمة سارع صندوق النقد الدولي في ضوء ما كانت تمثله هذه الأزمة من خطورة شديدة على النظام المصرفي في العالم الرأسمالي بأكمله، باحتواء تلك الأزمة بمؤازرة من الولايات المتحدة الأمريكية والبنك الدولي وبنك التسويات الدولية، كما

---

[1] Ministere de l économies et des finances, "Bilan du programme d' ajustement structurel",Document de travail numéro 1 ,Octobre 1995, page 1 , présente par le MEF.

[2] عبد الله دمومات، " الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي، محاولة في التركيب"، م س، صفحة 17.

[3] LABONNE Michel, "Ajustement structurel au Maroc le secteur agricole en transition!", option méditerranéennes, Série B ,Numéro 14, 1995, page 298.

[4] Ouvrage collectif, "Croissance économique et développement humain; 50 ans de développement humain; perspectives 2025 rapport", Thématique 2005,page 42.

حدث مع معظم دول العالم الثالث[1]، ليستسلم المغرب لشروط وتوصيات هذه المؤسسات المالية. ذلك حينما وجد نفسه في منتصف سنة 1983 غير قادر على خدمة الدين الخارجي، ليدخل في مسلسل المفاوضات مع صندوق النقد الدولي لإعادة جدولة ديونه الخارجية[2]، والتي أدت بالمغرب إلى سقوطه في منزلق برنامج التقويم الهيكلي الذي فقدت السلطات المغربية التحكم في القرار المالي والجبائي، اللذان انتقلا واقعيا من المؤسسات السياسية والإدارية نحو المنظمات الخارجية.

فقام صندوق النقد الدولي بتشخيص للأزمة، حيث اعتبر أن أسبابها ترجع للضغوطات الصادرة عن الطلب الداخلي بصورة أدت إلى ارتفاع الاستهلاك بوثيرة أسرع من الإنتاج وتزايد الهوة بين النفقات والموارد[3]. وبالتالي ومن أجل علاج العجز الخارجي كي يصبح المغرب قادرا على أداء ديونه يبدأ أساسا من علاج العجز الداخلي، هذا الأخير يجد جذوره في عجز الميزانية العامة للدولة. ومن هنا تتبع سياسة صندوق النقد الدولي القائمة على تحجيم العجز الداخلي[4]، وتغطيته عبر تعبئة كل الموارد الجبائية المتاحة، وهو الشيء الذي لن يتم إلا عبر إتباع سياسة الإصلاح الجبائي باعتباره هوالآخر تقويما جبائيا[5]، يتأسس على القانون الإطار لشهر أبريل سنة،1984 مع العلم أن هذا التقويم الجبائي المراد تطبيقه في المغرب في تلك الفترة جاء على أنقاض المنظومة الجبائية النوعية السابقة والتقليدية نظرا لعدم ملاءمتها للمستجدات المالية للمغرب.

هذا التشخيص يمكن اعتباره كرد على النظرية الكينزية التي كانت ترى أن توسيع وظائف الدولة، لا يعتبر أيضا شرطا أساسيا لنجاعة المبادرة الفردية، على عكس النظرية الاقتصادية الكلاسيكية بوجود ميكانيزمات أوتوماتيكية للتقويم الاقتصادي، وبذلك فان

---

[1] BELHCEN TELMACAMI Mohammed ,"L'impact du politique de ajustement sur les dépenses sociales au Maroc", Rabat, 1993 pages 14et15 .

[2] المصطفى معمر، " السياسة المالية ونظام التمويل العمومي في ظرفية التقويم الهيكلي 1983-1993 محاولة في التحليل "، م س، ص263 و264.

[3] AKESBI Najib,"L' impôt 'état et l'ajustement" ,op. cit, page 32.

[4] ELATROUZ Abdelatif ,"La problématique de la crise des finances publics au Maroc", Mémoire pour l'obtention du D E S en droit publique université Hassan 2Casablanca, Année 1995- 1996 page 123.

[5] مصطفى الكثيري، " النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، م س، ص 32 و33.

الدولة الكينزية قد ذهبت بعيدا في مجال التدخل الضريبي والنفقات العمومية[1].

في حين أن المؤسسات المالية الدولية التي على رأسها صندوق النقد الدولي، ترى بأن أزمة الدول النامية لايمكن تفسيرها إلا بتدخل الدولة، فالارتفاع المستمر لنفقاتها يعمق من عجز الميزانية الذي تموله بواسطة خلق العملة، حيث يكون هذا الخلق بداية لحلقة مفرغة تؤدي إلى ارتفاع نسبة التضخم وإضعاف القدرة التنافسية للصادرات في الأسواق الخارجية، مما يعمق في النهاية عجز الحسابات الخارجية أمام تزايد الواردات، هذا إضافة إلى التضخم الذي يؤدي إلى عدم تشجيع الأجانب على الاستثمار بالدول النامية. ولإيجاد مخرج لهذه الوضعية قام صندوق النقد الدولي بتدبير رزمانة من عمليات الإنقاذ المالي تمثلت في تقديم المزيد من القروض لتلك الدول، والموافقة على إعادة جدولة ديونها الخارجية والسعي لدى البنوك المالية لإمدادها بكميات إضافية من الموارد المقترضة وذلك حتى يوفر لها السيولة الكافية.

الفقرة الثانية: البنك الدولي

البنك الدولي هوأحد الوكالات المتخصصة في الأمم المتحدة التي تعنى بالتنمية، وقد بدأ نشاطه بالمساعدة في إعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وهي الفكرةالتي تبلورت خلال الحرب العالمية الثانية "بريتون وودز" بولاية نيوهامشير الأمريكية. وبعد الإعمار في أعقاب النزاعات موضع تركيز عام لنشاط البنك نظرا إلى الكوارث الطبيعية والطوارئ الإنسانية، واحتياجات إعادة التأهيل اللاحقة للنزاعات والتي تؤثر على الاقتصاديات النامية، والتي في مرحلة تحول. ولكن البنك اليوم زاد من تركيزه على تخفيف حدة الفقر كهدف موسع لجميع أعماله. كما يركز جهوده على تحقيق الأهداف الإنمائية للألفية التي تمت الموافقة عليها من جانب أعضاء الأمم المتحدة عام 2000، والتي تستهدف تحقيق مستدام لحدة الفقر.

فمجموعة البنك الدولي هي مجموعة مؤلفة من خمس منظمات عالمية مسؤولة على تمويل البلدان بغرض التطوير وتقليل الفاقة، بالإضافة إلى تشجيع وحماية الاستثمار العالمي. وقد أنشئ مع صندوق النقد الدولي حسب مقررات مؤتمر بريتون وودز، ويشار

[1] فتح الله لعلو، "الاقتصاد السياسي"، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر المغربية البيضاء، سنة غير مذكورة صفحة 134.

لهما معا كمؤسسات بريتون وودز، وقد بدا في ممارسة أعمالهما في 27 يناير 1946.

يبلغ عدد الدول الأعضاء في البنك الدولي 185 دولة تصب مصالحها وآراؤها في مجلس المحافظين ومجلس الإدارة ومقره واشنطن. ولكي تصبح أي دولة عضوا في البنك الدولي للإنشاء والتعمير، يجب أن تنضم أولا إلى صندوق النقد الدولي ومؤسسة التنمية الدولية، ومؤسسة التمويل الدولي وهيئة ضمان الاستثمار المتعدد الأطراف.

تتكون مجموعة البنك الدولي من خمس مؤسسات حيث تختص بجوانب مختلفة من التنمية وهي :

- البنك الدولي للإنشاء والتعمير.
- مؤسسة التنمية الدولية.
- مؤسسة التمويل الدولي.
- هيئة ضمان الاستثمار المتعدد الأطراف.
- المركز الدولي لتسوية منازعات الاستشارية.

فالهدف العام من البنك الدولي هوتشجيع رؤوس الأموال بغرض تعمير وتنمية الدول المنضمة إليه والتي تحتاج لمساعدته في إنشاء مشاريع ضخمة تكلف كثيرا وتساعد في الأجل الطويل على تنمية اقتصاد الدولة، وبذلك تستطيع أن تواجه العجز الدائم في ميزان مدفوعاتها. ومساعدة البنك تكون إما بإقراضه الدول من أمواله الخاصة أوبإصدار سندات قروض للاكتتاب الدولي[1]. حيث تقدم كل دولة عضوفي البنك من إشراكها المحدد في رأسمال البنك ذهبا أودولارات أمريكية، ما يعادل 18%من عملتها الخاصة والباقي يظل في الدولة نفسها ولكن البنك يستطيع الحصول عليه في أي وقت لمواجهة التزاماته[2].

وبشكل عام يقوم البنك بإقراض الدول الأشد فقرا ويؤمن البنى التحتية الخاصة بقروض الاستثمار ويغطي العجز في الميزانية لبعض الدول، حيث يتبع في نشاطه اليومي معايير مصرفية صارمة، ويستبعد ميثاقه أي شروط سياسية أوسواها، وممارسته مع ذلك محددة بمفهوم مركب ذي منشأ غير مصرفي بل إيديولوجي وهو توافق واشنطن.

ينشر البنك تقريرا سنويا يحظى بالاحترام في الجامعات وأوساط الأمم المتحدة وهو

---

[1] الموقع الالكتروني للبنك الدولي، تاريخ الزيارة 2016/6/14: www. worldbank. org

[2] عبد العزيز فهمي هيكل، "موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية"، دار النهضة العربية بيروت، سنة 1986، ص92.

تقرير التنمية العالمية. فنظريات البنك تبدو مرنة ومقبولة ولكنها نظريات قد تتعرض للفشل، فيتبنى البنك نظرية جديدة أخرى. وقد كانت التنمية قائمة في أوائل السبعينات لدى البنك على النموالاقتصادي المؤدي إلى التنمية في التقدم، وقد انتقد نادي روما هذه النظرية وأثبت فشلها، فغير البنك سياساته إلى التنمية المتكاملة، فلم يعد النمومؤشرا كافيا على التنمية والتقدم ولكن بنتائج النموفي القطاعات المختلفة في المجتمع[1].

فتعرض البنك لانتقادات بسبب اعتماده على المقاربة الاقتصادية للتنمية وإهماله للجوانب الأخرى في المجتمع مثل الصحة، التعليم، احترام حقوق الإنسان، فوضع البنك نظرية جديدة للتنمية البشرية. وفي مرحلة تنامي الاعتراضات واتساع نطاق حركة حماية البيئة، وازدياد نفوذها في أوروبا حيث أخذوا إيديولوجيوالبنك هذه الفكرة وصاغوها في نظرية جديدة يرمز إليها بالتنمية المستدامة. وبعد المؤتمر العالمي لحقوق الإنسان عام 1993 بدأ مدير البنك العالمي يركز على الحقوق الاجتماعية والاقتصادية والثقافية، وأخيرا قدم مفكرو البنك العالمي ما يسمى بالتنمية الإنسانية.

وفي معرض انتقاده للبنك العالمي يرى جان زيغلر بأنه في عام 2002 أجاب رئيس البنك على السؤال في الأمم المتحدة مفاده: هل تصل المساعدات المقدمة للتنمية للفقراء ؟ أجابه بقوله : لا أعرف وبدا البنك يهتم بمكافحة الفساد[2].

ومن بين الانتقادات التي عرفتها سياسة البنك الدولي، ووجهت له فشل سياسة الخوصصة التي روج لها وألزم بها البلدان النامية التي ابتلعت هذه الوصفة، والكل يذكر الجفاء والرفض الذين قوبلا بهما كل من طالب بإقامة علاقة متوازنة بين القطاع العام والقطاع الخاص مع رفض بيع مايعتبر من الثروة الوطنية للشركات الأجنبية. بيد أن البنك العالمي تراجع عن الاعتقاد السائد والذي كان من أكبر متزعميه، كون العجز الذي تعاني منه المرافق في أغلب دول العالم الثالث راجع إلى كونه تابع للدولة أي القطاع العام، بالتالي فإن تفويت تلك القطاعات للخواص لايمكن اعتباره وصفة أو حلا سحريا. لذلك من الخطأ الاستنتاج أن ترك كل شيء للقطاع الخاص الذي لايحمل مشاكل أقل

[1] محمود خالد المسافر، "العولمة الاقتصادية"، م س، ص 142.

[2] جان زيغلر، " سادة العالم الجدد "، ترجمة محمد زكريا إسماعيل، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، سنة 2003، ص20.

خصوصا إيصال الخدمات للفقراء[1].

انطلاقا مما سردناه أعلاه، فإن صندوق النقد الدولي والبنك العالمي قد أفرزا كعاملين أساسيين في تسطير السياسات الاقتصادية والمالية للدول النامية، برامج تقويمية هيكلية وهي تقويم اقتصاد الدول السائرة في طريق النمو. وتبعا لذلك وحتى تستفيد الدول النامية من إعادة جدولة ديونها الخارجية أصبحت المؤسسات المالية الدولية تشترط مقابل ذلك تبني إصلاحات جاهزة وبرغماتية للنظامين الاقتصادي و المالي. حيث أضحت الأدوات المالية والنقدية تشكل بصفة أكثر وضوحا محورا فاعلا في سياسة التبعية. فمع سن قواعد مالية دولية بعد الحرب العالمية الثانية من طرف دول العالم الثالث، لايعدو عن كونه يشكل نمطا لسد الفراغ الذي نتج عن نهاية الاستعمار المباشر وأدى إلى استغلال الأدوات المالية عن طريق مؤسسات دولية كصندوق النقد الدولي[2]. وتأسيسا على ذلك أضحت القروض الخارجية وبامتياز وسيلة بيد المؤسسات المالية الدولية لتبقى البلدان النامية تحت وصايتها ومراقبتها والضغط على سياساتها الاقتصادية والمالية. حيث أن صندوق النقد الدولي كان له الدور الأهم في تعميق مسلسل انخراط مختلف مكونات السياسة الاقتصادية المغربية ضمن برنامج التقويم الهيكلي ابتداء من سنة 1983[3].

بالإضافة إلى تدخل المؤسستين الماليتين صندوق النقد الدولي والبنك الدولي في سياق السياسات المالية وتدخلهما في المجال الاقتصادي للدول خاصة النامية، هناك أيضا مؤسسات مالية أخرى تتدخل في الشأن المالي والاقتصادي للدول هذا ما سنتناوله في الفقرة الثانية.

الفرع الثاني: دور باقي المؤسسات الدولية

لقد تبين من خلال المحور السابق أن المؤسسات المالية الدولية تعد بامتياز فعلا أساسيا في صناعة القرار الضريبي بالمغرب ومؤثرا رئيسيا في بلورة ترسانة السياسة الضريبية، غير أن هذا النوع من المؤسسات لا يمثل المتدخل الدولي الوحيد المساهم في

---

[1] منير شفيق، "العولمة ودعاتها في المأزق"، مجموعة وثائق منتدى ليبيا للتنمية البشرية والسياسية، 29 يوليو 2004، ص 2.

[2] عبد المجيد أسعد، " قضايا دولية معاصرة"، بنشرة للطباعة والنشر الدار البيضاء، سنة 1991، ص135.

[3] دمومات عبد الله، " الإصلاح الضريبي المغربي وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب "، م س، ص48.

هذا المجال بل أن الكثير من المؤسسات والمنظمات الدولية ذات الاختصاص العام، والتي يعد المغرب عضوا فيها أوتربطه بها علاقة شراكة أوتعاون، تؤثر بشكل أوبآخر على صناع القرار الضريبي. إلا أن ما يميز هذا التأثيرأنه تأثير غير مباشر، غالبا ما يكون منصهرا في ميادين المالية العمومية والاقتصادية والاجتماعية، عكس ما رأينا بخصوص المؤسسات المالية [صندوق النقد الدولي أوالبنك الدولي] التي تتدخل بشكل مباشر في توجيه السياسات الجبائية الوطنية.

إن أهم ما يميز العلاقات الدولية المعاصرة والحديثةهوانتشار المنظمات الإقليمية، وتبعا لذلك أصبحت كل الدول الساعية إلى مواجهة التحديات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية الجديدة مضطرة إلى الانخراط والاندماج في هذه المنظمات حتى تحصن نفسها في مواجهة هذه التحديات. وأضحت هذه المنظمات تبعا لذلك تشكل سلطة عليا حقيقية اتسع مداها إلى حدود التحكم في السياسات الداخلية وفرض التشريعات الوطنية للدول، طبقا لما يتلاءم مع توجهات وأهداف كل منظمة خصوصا على المستويات السياسية والاقتصادية والمالية، فأضحت بذلك السيادة الوطنية للدول مهددة بالتنازل لصالح هذه السلطة الدولية الجديدة.

وفي هذا الإطار تعتبر منظمة الاتحاد الأوربي إحدى أهم المنظمات الإقليمية الأكثر تنظيما[1]، حيث قطعت أشواطا متقدمة في توحيد أنظمة الدول الأعضاء. وعلى المستوى الضريبي يتجه الاتحاد الأوربي نحواندماج وتوحيد الأنظمة الضريبية للدول الأعضاء خدمة لعدة أهداف، تتمثل في إتمام مسلسل توحيد السوق الأوروبية وتجنب الآثار السلبية الخارجية التي يمكن أن تنجم عن أي إصلاح ضريبي لدولة عضوفي الاتحاد بسبب الترابط القوي بين بلدان الاتحاد، إضافة إلى تقليل التباينات المتواجدة بين الدول الأعضاء فيما يخص مستوى العبء الضريبي[2].

[1] يتوفر الاتحاد الأوربي على جهاز تشريعي متكامل يتكون من البرلمان الأوربي يضم المنتخبين الذين يمثلون المواطنين الاوربين ومجلس الاتحاد الأوربي يمثل حكومات الدول الأعضاء ثم اللجنة الأوربية تمثل المصالح العامة للاتحاد وهوالأمر الذي يجعل من الاتحاد الأوربي منظمة محكمة التنظيم وفريدة من نوعها.

[2] Centre d' études et d'informations international CEII paris, ouvrage collectif," La reforme fiscale dans les états membres", de l UE document de travail direction générale des études parlement Européen écon127 FR, Série affaires économiques 2001, page7.

والمغرب بدوره هو عضو في منظمة اتحاد المغرب العربي[1]، التي تأسست بتاريخ 17 فبراير 1989 بموجب الاتفاقية المحدثة له والموقعة بمدينة مراكش. وتأسيسا عل هذه الاتفاقية الأصل عقد الاتحاد بعض الاتفاقيات المحدودة المتعلقة بالمجالين الضريبي والاقتصادي، وهي الاتفاقية الموقعة بالجزائر بتاريخ 1990/07/23المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي، والاتفاقية الموقعة بنفس التاريخ والخاصة بتشجيع الاستثمار بين دول اتحاد المغرب العربي، ثم الاتفاقية برأس لانوف بتاريخ 1991/03/10 حول إنشاء المصرف المغاربي للاستثمار والتجارة الخارجية بين دول الاتحاد. إضافة إلى اتفاقية أخرى وقعت بتاريخ 1994/04/2 بخصوص التعاون الإداري المتبادل للوقاية من المخالفات الجمركية والبحث عنها وردعها. واتفاقية تجارية وتعريفية بين دول الاتحاد وقعت في 1991/03/10، وأخيرا قرار اعتماد مبادئ وقواعد الوحدة الجمركية اتخذ في 1990/07/23.[2]

بيد أن مختلف هذه الاتفاقيات ومنذ التوقيع عليها بقيت حبر على ورق ولم يكتب لها طريق النفاذ والتطبيق. بل إن هذه المنظمة برمتها التي كان من المفروض أن تشكل تنظيما استراتيجيا لبلدان المغرب العربي، ظلت شبه مشلولة ومنعدمة الآثار بشكل مطلق نتيجة النزاع القائم بين المغرب والجزائر حول الصحراء المغربية.

نتيجة لذلك، فنحن لا يمكننا القول بأن هذه المنظمة الإقليمية تؤثر في بلورة السياسة الجبائية للمغرب أوللدول الأعضاء فيها، على خلاف ما رأينا بخصوص منظمة الاتحاد الأوربي وكذلك بعض المنظمات الإقليمية الأخرى.

ولما كان الأمر على هذا النحوبخصوص منظمة اتحاد المغرب العربي، فإن البحث في باقي المنظمات ذات الاختصاص العاموالتي قد تؤثر على صناعة القرار الضريبي بالمغرب، يؤكد على أن منظمة الأمم المتحدة التي يعد المغرب عضوا فيها، ومنظمة الاتحاد الأوربي التي يحظى المغرب بوضع متقدم تجاهها تعدان من أهم المنظمات الدولية التي تؤثر بشكل غير مباشر على السياسة الجبائية للمغرب.

[1] تضم منظمة اتحاد المغرب العربي في عضويتها خمس دول هي : ليبيا تونس الجزائر المغرب موريتانيا.

[2] -Le site officiel de l UMA www. maghrebarabe. orgla date de visiter le 22/12/2016.

فما هي إذن الوسائل التي تعتمدها هاتين المنظمتين في ذلك ؟

بخصوص منظمة الأمم المتحدة والتي تعتبر أكبر وأشمل منظمة دولية. يلاحظ أولا، أن هذه المنظمة تتوفرعلى هيئة خاصة بالشؤون الضريبية تابعة للمجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع بدوره للمنظمة. هذه الهيئة هي لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في القضايا الضريبية، وهي مسؤولة عن تقديم نماذج الاتفاقيات المقدمة من طرف الأمم المتحدة بخصوص منع الازدواج الضريبي، كما أنها توفر الإطار الملائم للحوار بشان تطوير التعاون الضريبي الدولي بين السلطة الجبائية الوطنية، وتقييم القضايا الجديدة الناتجة عن هذا التعاون كما أنها مسؤولة عن تقديم التوصيات وتقديم المساعدات التقنية إلى البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصادها من مراحل انتقالية[1]. حيث أن تخصص هذه اللجنة في الميدان الجبائي يسمح للمنظمة من خلالها ومن خلال المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالتدخل في الشؤون الضريبية الداخلية للدول الأعضاء ومن ضمنها المغرب.

غير أن الآلية الأساسية الناجعة التي تعتمدها الأمم المتحدة في توجيه السياسة الضريبية للمغرب هي التقارير الصادرة عن هذه المنظمة، والتي تتضمن في مثنها تشخيصا للأوضاع المالية والضريبية للمغرب. ففي بعض الأحيان تتضمن هذه التقارير مقترحات للإصلاح في الميادين المالية والجبائية. وهوالأمر الذي يؤثر بشكل غير مباشر على متخذي القرار لاعتماد حد أدنى من هذه المقترحات، وعلى سبيل المثال: نذكر تقارير التنمية البشرية الخاصة ببرنامج الأمم المتحدة للتنمية. والتي قامت بوضع المغرب في مراتب متأخرة خلال هذه السنوات الأخيرة. وقد تضمنت هذه التقارير تشخيصا لاختلالات النظام المالي والضريبي المغربي[2]، وهوالأمر الذي يدفع صناع القرار أثناء اتخاذهم للقرارات العمومية المرتبطة بالمجالين المالي والضريبي الأخذ بعين الاعتبار ما جاءت به هذه التقارير.

أما فيما يتعلق بتدخل منظمة الاتحاد الأوربي في توجيه السياسة الضريبية للمغرب فهوأمر ناتج عن الوضع المتقدم الذي يتمتع به المغرب تجاه هذا الاتحاد. وكذلك عن القرب الجغرافي منه. ففي هذا الإطار سجلت اللجنة الأوربية أن السلطات المغربية

---

[1]Le site officiel de l UMA www. maghrebarabe. org la date de visiter 23/12/2016.

[2]عصام القرني "صناعة القرار الضريبي بالمغرب "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2016/2015، ص88.

مستمرة في تطبيق إصلاح المالية العمومية بدعم من الاتحادالأوربي، خصوصا على مستوى شق المداخيل عن طريق إصلاح السياسة والإدارة الجبائية في اتجاه الرفع من مستوى التمويل العمومي ودعم فعالية النظام الجبائي [1].

وفي نفس السياق، فإن التوقيع على اتفاقية التبادل الحر بين المغرب والاتحاد الأوربي كانت له انعكاسات مباشرة على السياسة الجبائية المعتمدة من طرف المغرب على مستوى النظام الجمركي، حيث أن هذا الاتفاق كان ينص كمبدأ عام على تفكيك وإزالة الرسوم الجمركية. وبالفعل منذ توقيع المغرب على هذه الاتفاقية وهومتجه بشكل تدريجي نحوتخفيض هذه الرسوم المماثلة المفروضة على الواردات من المنتجات الصناعية الأوربية [2].

وجدير بالذكر، أن الهدف المسطر على المدى المتوسط للسياسة الأوربية للجوار مع المغرب هوتأسيس اتفاق للتبادل الحر الشامل والمعمق بين المغرب والاتحاد الأوربي. وتماشيا مع ذلك فالمغرب مستمر في تبسيط المساطر الجمركية في اتجاه تحرير وتسهيل المبادلات التجارية بين المغرب والاتحاد[3]. وتأسيسا على ذلك نخلص إلى كون الاتحاد الأوربي كشريك استراتيجي للمغرب يؤثر بشكل كبير في محتوى ومضمون السياسة الجبائية للمغرب خصوصا في المحور المتعلق بالنظام الجمركي.

هناك أيضا المنظمة العالمية للتجارة GATT، بداية ما لا ينبغي نسيانه هوأن منظمة التجارة الدولية التي قامت في مراكش سنة 1994، إنما جاءت استكمالا لجزء من عملية واسعة قامت بها الدول الصناعية الكبرى مباشرة بعد الحرب العالمية الثانية لإعادة ترتيب الأوضاع الاقتصادية في العالم، حيث اشتملت تلك العملية إنشاء صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير بمقتضى اتفاقية بوتون وودز سنة 1994.

وكان من المقرر إنشاء منظمة للتجارة الدولية كذلك في ذلكالوقت، لكن الولايات المتحدة الأمريكية عارضت ذلك مدعية أن قيام هذه المنظمة سيضر بصلاحيات

---

[1]Commission européenne, "Mise en œuvre de la politique européenne de voisinage au Maroc progrès réalisés en 2011 et actions a mettre en œuvre",document de travail; Bruxelles, le 15/05/2012, page 8.

[2]عصام القرني "صناعة القرار الضريبي بالمغرب "، م س، ص89.

[1] Commission européenne ,"Mise en œuvre de la politique européenne de voisinage au Maroc", op cit ,page 10.

الكونغرس في اتخاذ القرارات الأمريكية، لذلك استبدلت المنظمة بمعاهدة الكات كحل وسط، وأقيمت سكرتارية دائمة باشرت الإشراف على تطبيق المعاهدة وتنظيم جولات المفاوضات التجارية المتعددة الأطراف التي كان آخرها جولة الاورغواي التي اختتمت سنة 1993 بعد سبع سنوات من المفاوضات المتعبة.

إن الهدف الرئيسي من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارةهوتحرير التجارة الدولية[1]. بمعنى إزالة الحواجز الجمركية والضريبية التي تضعها الدول في وجه عبور السلع عبر حدود مختلف الدولودخولها لجميع الأسواق بكل حرية[2]. إن أهم قواعد اتفاقية الكات لا تزيد عن عشرة مبادئ تعتبر أساسية باعتبارها تشكل الإطار العام الذي يتضمن أهم التزامات الدول النامية، حيث تقوم هذه المنظمة العالمية بتدويل التجارة وتحريرها من خلال تطبيق مبادئها وقواعدها، وعلى رأسها شرط الدولة الأولى بالرعاية ومبدأ شرط المعاملة الوطنية، مبدأ التخفيض التدريجي للرسوم الجمركية، ومبدأ إلغاء القيود الجمركية ومبدأ الشفافية. فهذه المبادئ كلها تعتبر مبادئ عامة واسترشادية كلها تهدف إلى تحرير المبادلات التجارية، وذلك بالتحكم في السياسات الوطنية ولاسيما سياسات الدول الضعيفة المجبرة على التكيف والتخلص من أي إجراء يوصف بالحمائية تفاديا للعقوبات المنصوص عليها.

وتطبيقا لاتفاقية مراكش، فمنظمة التجارة العالمية مكلفة بانجاز برنامج طويل في اتجاه تحرير التجارة الدولية يتضمن على الخصوص قواعد المنافسة، تحرير الصفقات العمومية والاستثمار. كما تهدف هذه البنود إلى تفكيك المؤسسات الوطنية القطاعية مثل: قطاع الاتصالات، الذي قررت المنظمة فتحه للمنافسة في فبراير سنة1997، والتنافس على الصفقات العمومية التي تشكل في الغالب ما بين 15% و10% من الدخل القومي[3].

وبعد توقيع اتفاقية الكات سنة 1994 وإنشاء منظمة التجارة العالمية، دخل النظام الاقتصادي العالمي مرحلة جديدة في تطوره، حيث أكد الإعلان أن الوزراء يؤكدون تصميمهم على العمل من أجل تحقيق انسجام شامل أكبر للسياسات في مجال التبادل والنقد

---

[1](B) Cassen,"Fallacieuse théorie du libre échang ", le monde diplomatique, novembre 1990, page16.

[2]IBID, page 17.

[3]محمد بوبوش مقال موجود على الموقع الالكتروني www. marocdroit. com تاريخ الزيارة 2016/12/28.

والتمويل، بما في ذلك التعاون بين منظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي من أجل هذا الهدف.

وبالتالي يتم تعزيز دور المنظمات الدولية من خلال برامج التقويم الهيكلي، التي أفرزت البنك الدولي وصندوق النقد الدولي كفاعلين أساسيين في تسطير السياسات الاقتصادية والمالية لمجموع الدول النامية ومن ضمنها المغرب، إلى درجة أصبحت معهاهذه المؤسسات تشترط القيام بإصلاحات تسطرها هي في القطاع المالي والاقتصادي مقابل الاستفادة من تدبير جدولة الديون. وقد بلغ التدخل لهذه المؤسسات المالية الدولية إلى حد يمكن معه القول تماشيا مع رأي الأستاذ أسعد عبد المجيد أنه قد[...أصبحت اليوم الأدوات المالية والنقدية بصفة أكثر وضوحا، قروض خارجية رؤوس أموال أجنبية مساعدات... تشكل محورا فاعلا في سياسة التبعية، فما وضع قواعد مالية دولية بعد الحرب العالمية الثانية تحكم دول العالم الثالث، إلا نمط لسد الفراغ الذي نتج عن نهاية الاستعمار المباشر وأدى إلى استغلال الأدوات المالية عن طريق مؤسسات دولية كصندوق النقد الدولي...][1].

من خلال كل ما سبق، يمكن القول على أن المؤسسات المالية وبعد دخول المغرب في فترة التقويم الهيكلي وحتى بعد هذه الفترة، أصبحت هي صاحبة المبادرة الجبائية، إذ لايمكن اتخاذ أي قرار إلا بموافقة مسبقة من قبلها، وبات مفروضا على كل الفعاليات المحلية من سلطة تنفيذية وتشريعية ومجموعات المصالح والإدارة الجبائية، بأن تنخرط في تطبيق توجيهات هذه المؤسسات وأن تتصاع لأوامرها الجبائية مقابل إعادة جدولة ديونها، والقيام بمنحها قروضا مالية تواجه بها عجز الموازنة الذي يستمر كداء عضال ملازما للسياسة المالية المغربية. غير أن الملاحظ في السياسة المالية التي كان يمليها صندوق النقد الدولي أنها كانت منصبة بالدرجة الأولى على ضرورة تحسين الموارد قصد استرجاع الديون[2]، وذلك على حساب الطبقات الفقيرة التي تم تجنيدها لتمويل الموارد الجبائية اللازمة لتمويل أداء هذه الديون، من خلال الضغط على الاستهلاك وعلى شرائح المأجورين والموظفين، وهذا ما يفسر عدم الرضى بل السخط الشعبي الذي رافق تطبيق

[1] عبد المجيد أسعد، "قضايا دولية معاصرة"، م س، ص 135.

[2] حبيب المالكي، "مديونية المغرب الدولية بين الأمس واليوم"، مجلة المشروع العدد 5، السنة 1985، صفحة 105.

برنامج التقويم الهيكلي في المغرب[1]، الذي أدى في نهاية المطاف إلى فرض الحماية المالية عليه من طرف المؤسسات المالية الدولية.

فمرحلة الثمانينات شكلت بالنسبة للمغرب الفترة الأسوأ في تاريخه المالي التي أدت لسقوطه في فخ التقويم الهيكلي، هذا البرنامج الذي يعد وبامتياز بوابة تعبر منها المؤسسات المالية الدولية لتملي على الدول النامية أنظمة جبائية جاهزة لاتخدم سوى المصالح المالية لهذه المؤسسات. حيث تصبح في الأخير تقارير خبرائها وتوصياتهم التي تعتبر في الأصل استشارية هي المنارة التي تحتدا بها السلطات الجبائية المغربية، والتي تتهافت لتطبيقها كلما أتيحت لها الفرصة للقيام بذلك.

ليبرز في الأخير الدور المحوري الذي تلعبه هذه المؤسسات في توجيه القرارات الداخلية والذي استمر حتى بعد إنتهاء فترة التقويم الهيكلي، إذ إن المؤسسات المالية لازالت حتى الساعة تسيطر على القرار الجبائي المغربي، وتسيطر بالضرورة على قرار النظم التفضيلية الذي يحاول البنك العالمي وصندوق النقد الدولي توجيههما نحو مناطق التصدير الحرة والاستثمار، وكل ماهواقتصادي قصد تحقيق المردودية المالية. في حين أن آخر شيء يفكر فيه صندوق النقد الدولي هوالحث على منح نظم تفضيلية اجتماعية للطبقات الفقيرة والمتوسطة، طالما أن المنطق البراغماتي الذي يتعامل به هذا الصندوق لا يدخل النظم الاجتماعية في حساباته المالية القحة.

المطلب الثاني: فرض مضامين التقويم الهيكلي

كان تدخل المؤسسات المالية الدولية في إطار التقويم الهيكلي وليد ظروف اقتصادية ومالية صعبة جدا، ناتجة بالأساس عن التدبير السيئ لمسألة التنمية وضعف الالتزام بالمخططات والبرامج التنموية، وبالتالي فالحالة الاقتصادية والمالية للمغرب مهدت لتطبيق برنامج التقويم الهيكلي.لذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى رصد مرحلتين اثنتين من مراحل تطور محاولات الإصلاح الجبائي [الفرع الأول]، ثم سنقوم بتحليل لمختلف الجوانب الاقتصادية لسياسة التقويم الهيكلي [الفرع ثاني].

[1] ELATROUZ Abdelatif,"La problématique de la crise des finances publics au Maroc", Op cit, pages 129 et 130.

الفرع الأول: مراحل تطور الإصلاح الجبائي

يمكننا التطرق في هذا الإطار إلى رصد مرحلتين من مراحل محاولات تطور الإصلاح الجبائي قبل عقد الثمانينات، إذ تتمثل المرحلة الأولى في إصلاحات ما قبل السبعينات ومرحلة إصلاحات السبعينات.

الفقرة الأولى: إصلاحات ما قبل وما بعد السبعينات

أولا: إصلاحات ما قبل السبعينات

عقب حصول المغرب على استقلاله السياسي سنة 1956، وفي ظل إستراتيجية التحرر الاقتصادي، كانت هناك عدة محاولات لإصلاح البنيان الجبائي الموروث في عهد الحماية، ومواكبتها بالمعطيات الجديدة للبلاد ابتداء من التخلي عن الرسوم الجمركية الضعيفة التي كانت سائدة في عهد الحماية واستبدالها برسوم تفاضلية، مرورا عبر إحلال الضريبة على المنتوجات، والضريبة على الخدمات محل الضريبة على المعاملات، وانتهاء بفرض ضريبة فلاحية تتعدى الأهداف المالية إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية. لكن هذه الإصلاحات ظلت مجرد مشاريع دون الطموحات المالية القادرة على ضمان تمويل دائم ومستقر للميزانية العامة للدولة.

ومن خلال الأزمة المالية لسنة 1964-1965، أثبتت فعلا هذه الأزمة نية المسؤولين لإنجاز إصلاح جبائي جدي[1].

فعقب هذه الأزمة لسنة 1964، قامت لجنة تابعة للبنك العالمي بإدخال بعض إجراءات الإصلاح الجبائي في إطار المخطط الاقتصادي للتصحيح والتقشف الايجابي، وقد رأت هذه اللجنة أن المرحلة التي يوجد فيها الاقتصاد المغربي يفرض عليه التحول عن الضرائب المباشرة القابلة لعرقلة الاستثمار والزيادة في المقابل في الضرائب الغير مباشرة المضمونة والأكثر مردودية[2].

لذلك يجب أن تنخفض الضريبة على الأرباح المهنية، وفي المقابل يجب إثقال

---

[1]-أديب عبد السلام، "الإصلاح الجبائي والتنمية بالمغرب"، دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون، الرباط، سنة 1984، ص، 226.

[2]- El katiri (M) et Akesbi (N), " la réforme de la fiscalité marocaine à l'heure de l'ajustement structurel" ,Edition Toubkal-Casablanca,1987,pages 16 et 17.

العديد من الضرائب على الاستهلاك وهوما يتماشى مع الإستراتيجية الليبرالية الاقتصادية المعتمدة مع بداية عقد الستينات.

كما أن اللجنة التابعة للبنك العالمي قد أوصت بالزيادة في الضريبةعلى المداخيل الفلاحية، واستبدال الضريبة الحضرية القديمة بالضريبة العقارية، تفرض حتى على الأراضي الفلاحية الغير مستغلة. كما أن رغبة المسؤولين في تحصيل الموارد المالية، وتدارك عجز الميزانية التجئوا إلى الزيادة في الضغط الجبائي بشكل أقل انتقاء مما كان يرغبه الخبراء الدوليون، فالضرائب على الاستهلاك الداخلي والرسوم الجمركية، ورسوم التنبر ثم زيادتها بشكل محسوس. لكن جداول الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة الفلاحية والضربية على الأرباح المهنية حيث وقع الزيادة فيها بشكل أوبآخر حتى وإن كانت هاتين الضريبتين(الضريبة الفلاحية والضريبة على الأرباح المهنية) تتضمنان ثغرات عديدة، مما تؤدي إلى تقليص العبء الجبائي.

وقد عملت السلطات الجبائية على الزيادة في المردودية بدلا من إصلاح بنيان النظام الجبائي التي تزايدت حدة تراجعها وعدم توازنها، وقد تراجعت حصة الضرائب المباشرة ضمن الموارد الجبائية من 32% سنة 1956 إلى 24% سنة 1972[1]. وهكذا انصب الاهتمام بالخصوص على الكم بدلا من الكيف في السياسة الجبائية الحكومية اعتقادا بأن الضغط الجبائي الشامل يترك مع ذلك هامشا كافيا للتدخل والتوجيه، إذ كان الضغط الجبائي يقدر سنة 1965 ب 11% ثم ارتفع إلى 16%و17 % في بداية السبعينات.

فالمخطط الخماسي لسنة 1968-1972 تحدث عن هذا الضغط الجبائي الذي يتسم به النظام الجبائي المغربي. كما تبنى مبرمجوا المخطط الاقتصادي الذين رأوا بأن النظام الجبائي المغربي نظام مختلف يتسم بعدد من السلبيات، بعض المطالب من بينها على الخصوص إنشاء سلسلة من الضرائب الجديدة، تتمثل في الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة للأراضي الفلاحية المسبقة، والضريبة على الأراضي القابلة للبناء والضريبة على القيم المضافة العقارية[2].

---

[1]-Annuaire statistique du Maroc des années en question.

[2]-عبد السلام أديب، "الإصلاح الجبائي والتنمية بالمغرب"، م س، ص 228.

ومع بداية المخطط الخماسي 1968-1972 أحدث قانون مالي تعديلي ضريبي على الشركات، لكن تم إلغاء هذه الضريبة بحيث اعتبرت ضعيفة وتراوحت معدلاتها ما بين5 %و10%. وبالتالي عرفت معارضة شديدة من أصحاب الثروات المهمة خوفا من تعرضها إلى الاقتطاع الجبائي.

ثانيا : إصلاحات السبعينات

وفي سنة 1970 تم وضع قانون مشروع إصلاح الضريبة الفلاحية في البرلمان، وكان هذا المشروع يستهدف اعتماد المداخيل الحقيقية للفلاحين، ويقرر معاقبة ملاكي الأراضي الذين يزرعون أراضيهم بالوكالة، وذلك عن طريق إنشاء ضريبة على كراء الأراضي الفلاحية، كما يزيد من تصاعدية جدول الضريبة من5% إلى 30%[1]. إلا أن هذه الضريبة عرفت تصدي قوي من طرف الاتحاد المغربي للفلاحين ذوي النفوذ السياسي القوي بحيث كان من السهل إقبار هذا المشروع بسرعة.

فعقد السبعينات بدأ بظرفية متسمة بالضائقة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الوطني والدولي. وبناءاعلى فشل العقد الأول من التنمية دوليا، دافعت المؤسسات المالية وعلى رأسها البنك العالمي عن إستراتيجية ترتكز أساسا على إنعاش الصادرات، واندماج كامل في التقسيم الدولي للعمل.

كانت الوضعية في المغرب خلال موجة إصلاحات سنة 1972-1973 قد تدهورت، حيث أصبح من الضروري الإسراع باتخاذ إجراءات تتيح ما أمكن لتصحيح المسار الاقتصادي، مما سيؤدي إلى خلق إستراتيجية التنمية على المستوى الاقتصادي إلى إعطاء أولوية جديدة للصناعات المصدرة، وإلى تدعيم الاختيارات الجوهرية لصالح الرأسمال الخاص الوطني والأجنبي خاصة عن طريق إحداث سبعة أنظمة اقتصادية جمركية، وإصدار سلسلة جديدة من قوانين الاستثمار أكثر ليبرالية وأكثر سخاء.

أما على المستوى الاجتماعي فقد ارتفعت الأجور كما زيد في أثمنة الإنتاج الفلاحي، دون أن يكون لذلك وقع على أثمنة الاستهلاك. فأثمنة المواد الغذائية الأساسية تم تثبيتها بفضل إعانات ميزانية الدولة المخولة عن طريق صندوق المقاصة، فضلا عن ذلك

[1]- Boumlik (M) , "Le système d'imposition des revenues à la réveille de la réforme fiscale", Revue Marocaine de droit et l'économie de développement , n 4 ,p,152

تم استرجاع 750. 000 هكتار من أراضي المعمرين القدماء تم توزيعها تدريجيا، إضافة إلى تبني سياسة مغربة بعض القطاعات الصناعية[1].

وفي سنة 1972 تم إنشاء المساهمة التكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الذاتيين، والتي تم فرضها كخطوة أولى نحوفريضة عامة على الدخل. وفي سنة 1973 تم إحداث الضريبة على عوائد الأسهم والحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة والضريبة على عوائد التوظيف ذات المداخيل الثابتة[2]. وقد اعترف المخطط الخماسي 1973-1977 بأن النظام الجبائي المغربي لا يتسم بالعدالة، وطالب بتعديله قصد جعله مسايرا للسياسة الاقتصادية والاجتماعية المتبعة. فهذا التعديل يجب أن يتجه نحوتبسيط النظام وفرض ضريبة عامة على الدخل، وإحلال ضريبة على الشركات محل الضريبة على الأرباح المهنية، ومراجعة الباتانتا والضريبة الفلاحية وتحويل الضريبة الحضرية إلى ضريبة عقارية، والضريبة على المنتوجات والخدمات إلى ضريبة على القيمة المضافة، وعلى الخصوص العمل على تخفيض المعدلات المفروضة على المنتوجات الأساسية أوذات الاستهلاك الواسع[3]. وبشكل عام ذهب المخططون إلى درجة التأكيد على إراداتهم في تمويل التنمية الاقتصادية عن طريق ادخار 10% من الأسر الأكثر غنا لصالح 50% من السكان الأكثر فقرا[4].

إن أهداف الإصلاح الجبائي المغربي لم يحقق الأغراض المنشودة كونه لم يعن بالعناية الخاصة من لدن السلطات الجبائية كونه كان وسيلة لزيادة موارد الدولة فقط، الشيء الذي لم يجعل من هذا الإصلاح من أولوياتها.

وفي خضم الأزمة البترولية لسنة 1973، بالإضافةإلى إعادة إعمارالصحراء المسترجعة وما يقتضيه من تخصيص أموال طائلة لتوطيد البنية التحتية فيها. وما يتطلبه المجهود العسكري، وبذلك ارتفعت مصاريف الدولة 3. 4% مرة واحدة من سنة 1974

[1]-El katiri(M) et Akesbi (N))," la réforme de la fiscalité marocaine à l'heure de l'ajustement structurel" ,op. cit ,p,16

[2]- مخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية 1973-1977، الجزء الأول، ص، 63.

[3]- - مخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية 1973-1977، م س، ص، 64.

[4]- - مخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية 1973-1977، م س، ص، 93.

إلى سنة1977[1]. كما برزت صدمة الفوسفاط، حيث تضاعفت أسعار الفوسفاط سنة 1974 أربع مرات أدت إلى تحصيل موارد مالية مهمة، حيث ارتفعت الموارد العادية خلال سنة واحدة بنسبة71%، لكن هذا الارتفاع الهائل للموارد كان سريع الزوال فلم يتجاوز بذلك بضعة أشهر[2].

وقد دفعت هذه الزيادة الطارئة العشوائية إلى مراجعة الأهداف الطموحة للمخطط الخماسي بشكل أكثر طموحا، وقد تم ذلك سنة 1974-1975، حيث أصبحت ميزانية الدولة أداة الرئيسية للإسراع بالنموبينما لم يبق أحد يتحدث عن الإصلاح الجبائي، كون أزمة الفوسفاط ألغت الإصلاح.

لكن وبمرور الستة الأشهر الثانية من سنة 1975 انهارت الأسعار الدولية، بينما واصلت النفقات العمومية تطورها بحركة مسرعة تفوق مرتين حركة تطور الموارد العادية أي 30.5%مقابل 15 % في المتوسط في سنة 1975 و1977.

لكن منذ سنة 1976 عرفت أثمنة الفوسفاط انخفاضا ب 47% مقارنة مع سنة 1975، مما أدى إلى عجز الميزانية بنسبة 20% من الناتج الداخلي الخام، لأنه كان من المستحيل إيقاف أوراش الاستثمارات أوتقليص الرواتب أورفع الدعم عن المواد المدعمة وذلك إما لأسباب تقنية أولأسباب سياسية .

وعليه وبسبب هذه الأزمة تصاعدت القروض الدولية دون القيام بإصلاحات اقتصادية ومالية وداخلية تتسم بالجدية، الشيء الذي أدى إلى عدم توازن مالي في بنية التمويل الميزاناتي للبلاد أي التمويل المالي لميزانية الدولة. حيث لم يبق أمام الدولة إلا اللجوء إلى الاقتراض قصد تمويل العجز الحاصل في الميزانية، وبذلك عرفت مديونية المغرب ارتفاعا صاروخيا حيث انتقلت من 2. 3 مليار دولار سنة 1976 إلى 7. 9 مليار دولار سنة 1980.

على غرار سنة 1977 لم تمول الموارد الجبائية سوى النصف تقريبا من مداخيل الميزانية مقابل ما يزيد عن 85% منذ بضعة سنوات خلت. أما النصف الآخر من موارد

---

[1]رشيد ملوكي، " جدلية الاقتصادي والسياسي زمن تطبيق برنامج التقويم الهيكلي 1983-1993"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، سنة 1998-1999، صفحة 56.

[2]- El katiri (M) et Akesbi (N)," La réforme de la fiscalité marocaine à l'heure de l'ajustement structurel",op cit,p 18.

الميزانية فقد تم تمويله أساسا بواسطة القروض الخارجية بنسبة 30 % وبنسب أقل بواسطة القروض الداخلية. وبما أن نواة وجوهر موارد الميزانية العادية هي المداخيل الجبائية أخذت تضعف فإن ظهور أزمة مالية جديدة أصبح مؤكدا[1].

إن ضعف المداخيل الجبائية النسبي ضمن مجموع موارد الميزانية لم يكن يعني تراجع الضغط الحبائي الذي كان على العكس من ذلك يسير نحوالتزايد. حيث انتقل إلى 19% من خلال إثقال الضريبة على المنتوجات، والتي تم رفع معدلها العادي سنة 1976 من 12% إلى 15%، كما تم رفع الرسم الخاص على الواردات من 2. 5 % إلى 5 % سنة، 1973 ثم إلى 8 % سنة 1977[2].

وتم إدماج الحقل الاقتصادي في المجال السياسي، حيث أجريت انتخابات محلية سنة 1976 وأخرى تشريعية سنة 1977، والتي نتج عنها بزوغ حركة للناخبين سموا بالأحرار الذين أسسوا حزب التجمع الوطني للأحرار بزعامة الوزير الأول أحمد عصمان للترويج لشعارات المخطط التأملي 1978-1980 بعد تأجيل المخطط الخماسي 1978-1982 وتم إشراك حزب الاستقلال في الحكومة بعد معارضة دامت 15 سنة.

وقد كان هدف النظام السياسي من ذلك هوإشراك المعارضة الأقل تطرفا لإدارة الأزمة الاقتصادية، وبالفعل اتخذت حكومة أحمد عصمان مجموعة من الإجراءات تهدف إلى التقليص من الطلب العام أوكما تسمى بسياسة التصحيح.

فتم تخفيض نفقات صندوق الموازنة ب 44% سنة 1978، مما أثر على ثمن أسعار المواد الأساسية، وتخفيض معدلات نموالائتمان المحلي والتقليص من حجم نفقات الاستثمار، بالإضافة إلى إبطاء معدل نمو التوظيف في القطاع العام. وبالتالي فقد تم التقليل من الاختلالات المالية، والمحافظة على حد أدنى من النشاط الاقتصادي بالرفع من المداخيل العادية بإحداث ضريبتين جديدتين سنة 1978 وهما: الضريبة على الأرباح العقارية وضريبة الأراضي الغير مبنية. لكن هذه التوجهات الاقتصادية أثارت الطبقات المأجورة، حيث عرف المغرب موجة من الصراعات الاجتماعية في عدة قطاعات، وقد

[1]- قانون مالية سنة1977، ظهير شريف بمثابة قانون المالية عن سنة 1977، رقم 1. 76. 638 بتاريخ 5 محرم 1397 الموافق ل 27 دجنبر 1976.

[2]- نفس المرجع.

خلفت هذه الاصطدامات بعض القتلى وكثيرا من الجرحى وعددا كبيرا من الاعتقالات، وتم توقيف صحف الاتحاد الاشتراكي والكونفدرالية الديمقراطية للشغل، وفصل 1600 موظف من قطاعي التعليم والصحة، واعتقال عدد كبير من النقابين. فتم تعين المعطي بوعبيد وزيرا أول في مارس 1979، ففتح الحوار مع النقابات وتم الرفع من رواتب الموظفين سواء بالقطاع العام أو القطاع الخاص، وتم تخصيص غلاف مالي قدره 100 مليار سنتيم لبرنامج الرفع من المستوى الجهوي.

الفقرة الثانية: إصلاحات الثمانينات

ففي نهاية السبعينات كان المغرب يعيش في ظل أزمة اقتصادية دقيقة بلغت ذروتها مع عشرية الثمانينات، حيث شرع المغرب في خوض مسلسل التفاوض مع المؤسسات المالية الدولية(صندوق النقد الدولي) في شأن إعادة جدولة ديونه التي أصبحت بالكاد تثقل كاهله، حيث بات غير قادر على الوفاء بأداء مستحقاتها. فالظرفية الاقتصادية والمالية التي كان عليها المغرب إبان هذه الفترة، حيث كما ذكرنا آنفا أنها تميزت على الصعيد الخارجي بارتفاع أسعار البترول الذي تضاعف سعره غداة ما يسمى بالصدمة البترولية الثانية سنة 1979-1980 فمن 15 دولار للبرميل الواحد سنة 1979، ارتفع ثمن النفط إلى 32 دولار سنة واحدة بعد ذلك[1].

والمغرب باعتباره مستورد الأكثر من 70% من حاجياته من الطاقة تضرر كثيرا من هذه الزيادة والارتفاع، خاصة أن عائداته من صادرات المادة الفوسفاطية سجلت تراجعا كبيرا إثر عودة الولايات المتحدة الأمريكية إلى السوق الدولية لمنافسة المغرب،

ولينخفض بذلك ثمن الفوسفاط من 65 دولار للطن سنة 1974 إلى حوالي 35 دولار في سنة 1975.

كما أن استرجاع أقاليمنا الصحراوية خلال النصف الثاني من السبعينات أدت إلى ارتفاع ميزانية الدفاع الوطني إلى7 مليار درهم. ومما فاقم الوضعية المالية للمغرب استمرار سنوات الجفاف سنة 1980-1982 وما ترتب عن ذلك من انخفاض في الإنتاج الفلاحي واستيراد حوالي 25 مليون طن من الحبوب ما بين 40%و50% من الاحتياجات

[1]- دمومات عبد الله، "مقاربة حول الإصلاح الضريبي المغربي العام في ظل استراتيجية برنامج التقويم الهيكلي"، م س، ص 10.

الوطنية. [1]

إن هذه الوضعية المالية والاقتصادية تترجم ضعف البنيات سوسيو-اقتصادية، التي لم تعرف تطورا كبيرا أوحقيقيا منذ الاستقلال السياسي، ذلك أن نمط التراكم الذي أخذت به السلطات المالية عقب سنة 1964 يرتكز على إنعاش المقاولة الخاصة وإدماج السياسة الاقتصادية ضمن التقسيم الدولي [2].

فجميع مخططات التنمية المسطرة عملت على تزكية هذه التوجهات بالإضافة إلى أن تدخلات الدولة أحيانا زادت من حاجياتها في مجال التمويل وتفاقم الاختلالات التي عرفتها الميزانية العامة للدولة. سيما وأن إصلاح النظام الجبائي النوعي القديم يكتنفه قصور يتمثل في التعقيد والتفكك وعدم توزان العبء الضريبي وضعف المردودية لتغطية النفقات وتمويل الدولة. الشيء الذي جعل الوضعية المالية للمغرب تعيش في ظل تقلبات الظرفية الاقتصادية الخارجية من جهة، وتقلبات أحوال الطقس والظروف الطبيعية من جهة أخرى. وفي هذا الإطار ظلت قرارات السلطات المالية بالمغرب يطبعها التردد فتارة يتم التركيز على القطاع الفلاحي، المخطط الخماسي 1965-1976[3]، على حساب قطاعات أخرى وعلى رأسها التصنيع، وتارة الاهتمام بقطاع الصناعة مع التنصيص على الإصلاحات ومنها الضريبة التي نص عليها المخطط الخماسي 1973-1977[4].

وأدت كل هذه العوامل إلى عدم بلوغ أهداف المخطط الثلاثي لسنة 1978 - 1980، بحيث أن الناتج الداخلي الإجمالي لم يتعد 4. 1% في حين انه كان مقررا في 4. 9%. فبعد تزايد الاختلالات المالية وضع برنامج للتصحيح في اكتوبر سنة 1980، باتفاق مع صندوق النقد الدولي. وأعلن عن المخطط الخماسي الذي سمي بمخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية 1981-1985، والذي حدد معدل النموالسنوي في 6. 5%، وأكد على ضرورة تحسين توازن المالية العامة وذلك بالتقليص من النفقات. وبالفعل تم

---

[1]- دمومات عبد الله، "مقاربة حول الاصلاح الضريبي المغربي العام في ظل استراتيجية برنامج التقويم الهيكلي"، م س، ص، 10.

[2]- Akesbi(N)," L'Etat marocain entre les nécessite de la régulation et les impératifs de l'ouverture", Annuaire de l'Afrique du Nord,1987,p,582.

[3]- المخطط الخماسي1965 -1976.

[4]- مخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، المخطط الخماسي 1973-1977، م س، ص، 63.

رفع الدعم عن السلع الاستهلاكية[1]، فتقرر الزيادة في ثمن الدقيق بنسبة40% والسكر مابين40% و50%، والزيت 28% والحليب 14% والزبدة 76% الشيء الذي خلف تذمرا لدى الطبقات الكادحة.

فبدأت الانتفاضة بتاريخ 29 ماي سنة 1981 لتعرف أوجها في 20 يونيو في البيضاء، حيث دمر المتظاهرون متاجر الجملة، و12 صيدلية، و23 بنكا، و3 وكالات بريدية و3 مستشفيات و54 سيارة و45 حافلة، ووصل عدد القتلى من ضباط الأمن إلى 66 قتيلا ومايقرب من 1000 قتيل من المتظاهرين، قتل منهم 637 بالرصاص[2]، لقبوا بشهداء الكوميرا إشارة إلى ارتفاع ثمن الخبز وتجميد صندوق الموازنة[3].

فكان على السلطات أن تتراجع على قرارها القاضي بالزيادة في ثمن الأسعار نظرا لخطورة الموقف ومن تم الإبقاء على دعم المواد الأساسية، مما أدى إلى ارتفاع نفقات صندوق الموازنة من جديد، فبعد أن كانت تبلغ سنة 1979، 611 مليون درهم تضاعفت تقريبا إلى ثلاث مرات، فأصبحت 1427 مليون درهم خارقة ما تم تسطيره في المخطط الخماسي[4]. لذا لم يبق أمام الدولة سوى اللجوء إلى المؤسسات المالية الدولية قصد الاستدانة، فتم اقتراض 821 مليون درهم لدعم صندوق المقاصة.

إلا أن عدم التمكن من تطبيق الإجراءات المنصوص عليها في المخطط الخماسي لسنة 1981 إلى سنة 1985 أدت إلى اختلالات كبيرة في التوازنات الكبرى، حيث وصل عجز الخزينة إلى 12% سنة 1970، وبالنسبة للحساب الجاري لميزان الأداءات فقد عرف عجزا وصل 12% من الناتج الخام سنة 1982، ووصلت المديونية في السنة نفسها حوالي9 مليار دولار مقابل3.1% مليار في سنة 1973 وتجاوزت 13 مليار دولار

---

[1]جاء في المخطط الخماسي ما يلي: لم تفتأ المساعدات المدفوعة في دعم السلع الاستهلاكية تثقل كاهل ميزانية الدولة على اثر تزايد الطلب وارتفاع أسعار كلفة المواد المنتجة محليا أوالمستوردة لذا يجد الحد من هذا الثقل المتزايد.
مديرية التخطيط مخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية 1981 -1985 الجزء الأول، ص 166.

[2]Clement gean François ;" Les révoltes urbaine; le Maroc actuel", Edition CNRS paris 1983 page 404.

[3]اكنوش عبد اللطيف، "حكومة عبد الرحمن اليوسفي بين السياسات الاقتصادية السابقة وضرورة الإصلاحات الموجعة المرتقبة "، في جريدة المستقبل الأسبوعي بتاريخ 11-17 أبريل 1998، ص4.

[4]محمد سكلى، " التدبير المالي العمومي ومتطلبات الحكامة المالية"، م س، ص160.

في سنة 1983، ووصلت النسبة بالمقارنة مع الناتج الداخلي الخام 97%[1] .

وعرف الميزان التجاري وميزان الأداءات عجزا خطيرا لم يسبق له مثيل، بحيث تم التوصل إلى ما يسمى بمجاعة الاستيراد، حيث يصعب استيراد المواد الغذائية الضرورية والسلع البسيطة وقطع الغيار اللازمة لسير عجلة الاقتصاد اليومي. فلم يبق من احتياطي العملة الصعبة سوى 18 يوما في سنة1982، في حين أنه كانت 60 يوما في السبعينات بل وصلت في 1983 إلى بضعة أيام فقط[2].

وبذلك انتهت المحاولة الأولى لتصحيح الاقتصاد المغربي بالفشل، نتيجة عدة عوامل منها الجفاف وارتفاع سعر البترول وبالأخص الاضطرابات الاجتماعية.

ومع بداية عشرية الثمانينات كان المغرب مرغما على الأخذ بتوصيات المؤسسات المالية الدولية[3]، بهدف إعادة جدولة ديونه وذلك قصد ترشيد التصرفات المالية والاقتصادية للمغرب، من خلال القيام بجملة من الإصلاحات الهيكلية القطاعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية، الهدف منها إعادة التوازنات المالية على المستويين الداخلي والخارجي، توازن الميزان التجاري وتوازن ميزان الأداءات، توازن الميزانية العامة للدولة[4]عن طريق تقليص الطلب ضمن أفق فوائد مالية كفيلة بتسديد تراكمات أقساط الديون ومن مقتضيات هذه الإصلاحات:

- ✓ ضبط الواقع الجبائي للمجتمع الضريبي في المغرب؛
- ✓ ضبط النفقات العمومية بالتخلي التدريجي عن القطاعات غير المنتجة؛
- ✓ تدبير حقيقي للأسعار وإخضاعها للسوق، بتقويم القطاع النقدي[5]، كل ذلك

---

[1] OUALALOU FATHALLAH,"La question de l'endettement extérieur du Maroc et le P. A. S bilan décennal du programme d' ajustement structurel et perspectives de l'économie marocaine", Annales marocaines d'économie numéro spécial, salé; 1994, page 205.

[2] محمد عبد الفضل، "برامج الإصلاح الهيكلي الاقتصادي في مصر والمغرب بين المأمول والواقع"، مركز الدراسات الإستراتيجية والبحوث والتوثيق، بيروت يناير 1994، صفحة 10.

[3] Cassen(B)," les institutions financiers sous le feu de la critique, le monde diplomatique", septembre,2000,pages18,19

[4] حمومات عبد الله، "مقاربة حول الاصلاح الضريبي المغربي العام في ظل استراتيجية برنامج التقويم الهيكلي"، م س، ص 11.

[5] - ضمن هذا السياق عمل المغرب على مواجهة الميزانية التي شرع في تنفيذها في يوليو1983 وتم إلغاء 1900 منصب شغل من أصل 44000 منصب والتقليص من الغلاف المالي المخصص لصندوق الموازنة من ملياري درهم إلى 1. 4 وتخفيض قيمة العملة الوطنية بالنسبة 20%.

بهدف تحقيق التوازنات الماكرو-اقتصادية[1]، من خلال التوافق والتطابق بين النفقات الوطنية والموارد العامة.

- ✓ رصد الموارد المالية المتاحة بكيفية ترشيدية إجرائية من خلال القيام بالتحويلات وتحريك الأرصدة المالية بين القطاعات الاقتصادية؛
- ✓ تعبئة أكثر ما يمكن من الموارد المالية على المدى الطويل، بغرض تفعيل تحسين معدل النموالاقتصادي.

فالسياسة المالية العمومية في إطار برنامج التقويم البنيوي، لتصحيح الاختلالات الموازنية، تضع ضمن اهتماماتها القائمة الإصلاح الجبائي العام[2]. وهذا الأخير يتأسس على القانون الإطار لأبريل سنة 1984 في زحم الصعوبات المالية التي عرفها المغرب[3]، تقليص الطلب الداخلي ضمن أفق تحديد فوائد مالية كفيلة بتسديد تراكمات أقساط الديون. ومن مقتضيات هذه الإصلاحات :

- ✓ ضبط الواقع الجبائي للمجتمع الضريبي في المغرب.
- ✓ ضبط النفقات العمومية بالتخلي التدريجي عن القطاعات الغير منتجة.
- ✓ تدبير حقيقي للأسعار وإخضاعها للسوق بتقويم القطاع النقدي4 . كل ذلك بهدف تحقيق التوازنات الماكر واقتصادية 5 من خلال التوافق والتطابق بين النفقات الوطنية والموارد العامة.
- ✓ رصد الموارد المالية المتاحة بكيفية ترشيدية وإجرائية من خلال القيام بالتحويلات وتحريك الأرصدة المالية بين القطاعات الاقتصادية.

تعبئة أكثر ما يمكن من الموارد المالية على المدى الطويل بغرض تفعيل

---

[1]- Richard (J) , Denis (C), "sacrifier l'humain au rechaussement financier un présente .réalisme qui coute cher", le monde diplomatique, Janvier 1987, p17

[2]- مصطفى الكثيري، "واقع الاقتصاد المغربي في برنامج التقويم البنيوي"، الحوليات المغربية للاقتصاد، تصدر عن جمعية الاقتصاديين المغاربة، السنة الأولى، العدد 1، ربيع 1992، ص 33.

[3]- مصطفى الكثيري، "الحصيلة العشرية لبرنامج التقويم البنيوي"، جريدة الاتحاد الاشتراكي، العدد3787، بتاريخ 22 دجنبر 1993.

[4]ضمن هذا السياق عمل المغرب على مواجهة الميزانية التي شرع في تنفيذها في يوليو1983، وتم إلغاء 1900 منصب شغل من أصل 44000 منصب والتقليص من الغلاف المالي المخصص لصندوق الموازنة من ملياري درهم الى 1. 4 وتخفيض قيمة العملة الوطنية بالنسبة 20%.

[5]-RICHARD (J) et DENIS(C),"Sacrifier l'humain au redressement financier un pseudo réalisme qui coute cher ", op cit , page 17.

تحسين معدل النموالاقتصادي.

ومنه يتضح لنا جليا أن الوضعية المالية بالمغرب، ظهرت ملامح تأزمها انطلاقا من قصور النظام الجبائي النوعي في تعبئة الموارد الضريبية خاصة أمام مجتمع فلاحي بسيط محدود البنية التحتية، لامقدرة له على استيعاب الاحتياجات المتجددة للتحولات الاقتصادية، حيث كان لدور الضرائب النوعية بالغ الأثر في عجز الدولة عن تغطية النفقات العمومية.

إن النظام الجبائي النوعي التقليدي حاول ضبط الواقع الضريبي انطلاقا من جبايات متعددة ومعقدة، ويرتكز على ضرائب مباشرة نوعية [الضريبة على الأرباح المهنية والاقتطاع من الأجور والرواتب والضريبة الحضرية والضريبة الفلاحية، والضريبة على فوائد الأسهم تضاف إليها ضريبة المساهمة التكميلية وضرائب غير مباشرة تطبق على رقم المعاملات].

إن هذا البنيان الجبائي يكتنفه قصور وعيوب، تتمثل في عدم التوازن في العبء الجبائي والتفكك وضعف المردودية الجبائية لتغطية النفقات العمومية، إلى جانب محدوديته في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية وغياب العدالة الضريبية بسبب سوء توزيع العبء الضريبي بين الملزمين نظرا لانعدام عنصر التشخيص والشمولية والوحدة[1]. وقد ترتب عن هذا القصور تقليص الموارد العمومية وتحجيم الإنفاق العمومي وهيمنة الجباية الغير مباشرة على الجباية المباشرة.

ففي ظل برنامج التقويم البنيوي الذي شرع المغرب في تطبيقه ابتداء من سنة 1983 كان من الضروري تعبئة الموارد العادية للميزانية، سيما وأن ضعف إيرادات الميزانية العامة للدولة كان عاملا أساسيا في تفاقم عجزها بعد انخفاض عوائد الفوسفاط ابتداء من سنة 1976، وقد رافق ذلك تراكم متأخرات الخزينة التي تفيد مجموع التأخيرات التي تطال الأداءات المترتبة بذمة الدولة ووحداتها الإدارية تجاه مختلف المتعاملين الاقتصاديين[2].

إن الميزانية العامة للدولة تبقى دائما في أمس الحاجة للموارد الجبائية على

---

[1] مصطفى الكثيري، "النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، م س، صفحة 13.

[2] فراج عادل، " النظام الضريبي في إطار دولة القانون "، دبلوم الدراسات العليا المعمقة، القاضي عياض مراكش، سنة 2003 -2004 صفحة 77.

الخصوص، حيث إن النظام الجبائي النوعي لم يساهم إلا بقسط ضئيل من الموارد الجبائية، ويظهر ذلك من خلال مقارنتها مع ظاهرة تزايد النفقات العامة [النفقات العادية والنفقات الاستثمارية]. كما أن هناك ظاهرة تزايد النفقات العمومية التي أصبحت معروفة وفي كل البلدان النامية، حيث تم تسطير عدة أطروحات. ومنها أطروحة WAGNER مفادها ارتفاع الإنفاق العمومي يوازيه تطور وظائف الدولة وارتفاع نسبة الدخل . يظهر ذلك من خلال ارتفاع نفقات الإدارة العامة والشرطة والإنفاق الاجتماعي والاستثمارات المرتبطة بالبنية التحتية[1].

وبالمغرب فإن التزايد المستمر في الإنفاق العمومي وحجمه بفضل تدخل الدولة في مجال تجهيز البنيات التحتية وأحيانا في مجالات غير إنتاجية، ساهم إلى حد بعيد في تعمق مسلسل الإنفاق العمومي بموازاة استقرار الإيرادات بل تراجعها أحيانا. الشيء الذي ينتج عنه اختلالات في الميزانية العامة للدولة، ويمكن استنتاج ذلك في الإنفاق العمومي مابين سنة 1978 و1985 من خلال علاقته بالناتج الداخلي الإجمالي الذي يعكس مدى الضغط الإنفاقي. سيما وأن البنية الجبائية النوعية السائدة قبل الإصلاح الجبائي العام تبقى غير كفيلة لتغطية وتيرة تطور حجم النفقات العمومية.

ومن منطلق التصنيف التقليدي للإنفاق العمومي حيث التمييز بين النفقات العادية والأخرى استثمارية. فالنفقات العادية يتم تغطيتها عن طريق الأداة الجبائية، حيث أن هذه الأخيرة لاتقدر على تغطيتها إلى جانب نفقات التسيير، بما فيها نفقات الموظفين والمعدات والنفقات الأخرى المختلفة وكذا نفقات دعم الاستهلاك.

وبالتالي نخلص إلى فكرة مؤداها قصور الأداة الجبائية في تمويل مجالات الإنفاق العمومي بالنظر إلى تزايده وارتفاعه وفق أطروحة WAGNER، حيث نجد أن الموارد العادية للضرائب بالإضافة إلى مساهمة الدومبين والمقاولات العمومية مضافة إلى النفقات العمومية، لاتترك إلا ادخارا أوتوفيرا ضعيفا[2].

وبالتالي يبقى اللجوء إلى الوسائل غير العادية لتمويل العجز الميزانياتي من خلال القروض الخارجية وآليات الخزينة عاجزة أمام محدودية النظام الجبائي النوعي.

---

[1] WARNER (A) ,"Le fondement de l'économie politique" ,Paris 1990 , page 153. .

[2] الرهج محمد، "بنية تحويل الميزانية بالمغرب"، م س، ص52.

الفرع الثاني: فرض مضامين التقويم الهيكلي

لقد تم فرض مضامين وأهداف التقويم الهيكلي من قبل المؤسسات المالية الدولية [الفقرة الأولى]، وفي [الفقرة الثانية] سنتحدث على كيفية تعامل السلطات مع هذا البرنامج، هل بالمنطق السياسي أم بالمرجعية الاقتصادية.

الفقرة الأولى: مضمون وأهداف التقويم الهيكلي

يهدف برنامج التقويم الهيكلي إلى إعادة بناء هيكلة الاقتصاد الوطني وإعادة التوازنات المالية للبلاد، وذلك من خلال تقليص التباين الموجود بين الطلب الكلي وبين العرض الكلي، عن طريق تبني مجموعة من الإجراءات ترمي إلى التخفيض من الطلب الكلي وإصلاحات بنيوية وقطاعية تهدف إلى الزيادة في العرض الكلي، ومن تم فبرنامج التقويم الهيكلي يرتكز على محورين أساسيين:

- برنامج تقويمي عام باتفاق مع صندوق النقد الدولي يهدفإلى تقليص الطلب الشمولي.
- برنامج تقويمي قطاعي باتفاق مع البنك العالمي يهدفإلىإنعاش العرض الشمولي.

أولا : البرنامج التقويمي العام أوالتقليص من الطلب الكلي

بدأ تطبيق برنامج التقويم الهيكلي العام مع القانون المالي المعدل في يوليو1983 بتنسيق مع صندوق النقد الدولي، بهدف تحقيق توازن في ميزان الأداءات الجارية عن طريق التحكم في نموالطلب الكلي حتي يصبح أقل من نموالناتج الداخلي الخام، الشيء الذي يسهل الحصول على توازن في المالية العمومية والرفع من الادخار عن طريق اتخاذ مجموعة من الإجراءات [1]، وقد تم تسطيرها كالتالي[2]:

- التقليص المضطرد لعجز ميزان الأداءات الجارية ب 9% من الناتج الداخلي الخام سنة 1983، إلى 7. 5% سنة 1984، و6. 5 %سنة 1985، و4%

[1]HAMDOUCH . B , "Politique de développement et d'ajustement au Maroc a l'épreuve de la crise" ,SMER rabat ,1990, page 71.

[2] خليل الفاهي، "سياسة الإنفاق الاستثماري بالمغرب في ظرفية التقويم الهيكلي "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام كلية الحقوق الدار البيضاء 1997، -، 1998 صفحة 142.

سنة 1986وعمليا حصول توازن في ميزان الأداءات الجارية سنة 1987.

- حذف متأخرات الأداءات الخارجية والوصول إلى احتياطات تساوي 30 يوما من الاستيراد في نهاية 1987.
- التقليص من حجم عجز الخزينة العامة ب 7% من الناتج الداخلي الخام سنة 1983، و6% سنة 1984، و6. 3% سنة1985، و4% ما بين سنة 1986 و1987.
- تخفيض معدل نموسنوي للناتج الداخلي الخام يقدر ب 3%.
- تخفيض نسبة الاستثمار ب 20% سنة 1983 و16% سنة1988[1].

وقد تم تنفيذ البرنامج التقويمي العام باتخاذ مجموعة من الإجراءات تهم ميزان الأداءات الخارجية والمالية العمومية والسياسة النقدية.

بالنسبة للأداءات الخارجية تم تحرير المبادلات، تقويم نسبة التبادل وتصحيح المديونية بتفادي اللجوء إلى الاستدانة الخارجية .

بالنسبة للمالية العمومية تم تقليص ميزانية التجهيز وتحديد العجز الكلي للخزينة العامة في 4% ومحاولة الرفع من مداخيل الدولة، والتخفيض من النفقات العادية عن طريق التقليص من التوظيف في الوظيفة العمومية ومتابعة سياسة تجميد الأجور، وتقليص النفقات المرتبطة بصندوق المقاصة عن طريق الرفع من أثمان المواد المدعمة [حقيقة الأثمان]، وقد تراوحت الزيادة بين 17% و60% من ثمن المواد الغذائية المدعمة[2]، والرفع من رسوم المرافق العامة كالماء والكهرباء وذلك بهدف تقليص مساعدات الخزينة للمرافق العمومية.

بالنسبة للسياسة النقدية تم التخفيض من سيولة الاقتصاد وتحريك الادخار، وهذه الإجراءات المتخذة في إطار السياسة النقدية تهدف تقليص الضغط على ميزان الأداءات واحتياطات التبادل عن طريق الحد من خلق النقود بتأطير القروض. فقد حددت الكتلة المالية في 10% سنة 1984 حيث كانت 16% سنة 1983، 13% سنة 1985 واقل من

[1] EL AOUFI NOUREDDINE ," La réforme économique ,stratégies institution acteurs monde arabe Maghreb- macherk" , Numéro spécial 164, avril juin 1999, page 42.

[2] EL AOUFI NOUREDDINE ," La réforme économique ,stratégies institution acteurs monde arabe Maghreb- macherk" , Numéro spécial 164, avril juin 1999, page 42.

12% سنة 1987، بالإضافة إلى الرفع من معدل فائدة الحسابات المودعة بالبنوك لتشجيع الادخار[1]. وبموازاة مع البرنامج التقويمي العام، فقد وضع برنامج تقويمي قطاعي بالاتفاق مع البنك العالمي.

ثانيا: البرنامج التقويمي القطاعي أو إنعاش العرض الكلي.

يركز البرنامج التقويمي القطاعي بالأساس على قطاعات اقتصادية بالإضافة إلى بعض القطاعات الأخرى كالتعليم والتكوين.

وقد تم الاهتمام بعدة قطاعات من بينها الفلاحة والصناعة والتبادل الخارجي، وقطاع الطاقة والماء الصالح للشرب والنقل الحديدي، والنظام المالي والمقاولات العمومية التي سيخصص لها برنامج خاص.

تحرير الأسعار[2]:

تهدف هذه السياسة إلى الحد من دعم ومراقبة الدولة، فتحرير الأثمان برمج على عدة مدد زمنية مابين سنة 1983 و سنة 1985، فحوالي 54 منتج تم تحرير ثمنه، و31 منتج في سنة 1985. وهكذا تم تقليص نفقات صندوق الموازنة بسبب ارتفاع ثمن المواد الغذائية الأساسية وأيضا عرف دعم الخزينة العامة للمقاولات العمومية انخفاضا ملحوظا بسبب ارتفاع ثمن الخدمات التي تؤديه المرافق العمومية [الماء الكهرباء النقل].

في حين أن المواد البترولية لم يتم الاعتماد فيها على الثمن الحقيقي، فرغم انخفاض ثمنها في السوق العالمية، لم يعرف ثمنها انخفاضا بل ظل يحافظ على نفس الثمن وتم تخصيص عائداتها لدعم صندوق الموازنة والخزينة العامة.

وهكذا أصبح عدد المواد المدعومة قليل جدا، وهي ثلاث مواد أساسية منها الزيت الدقيق السكر. ولعل حذف الدعم عن المواد الأساسية سبب مشكلة كبيرة للأسر الفقيرة الشيء الذي يفسر رد الفعل العنيف عبر انتفاضات سنة 1984 وسنة، 1990 وقبلهما انتفاضة سنة 1981.

ومع ذلك فقد عرفت نسبة الدعم نموا سريعا رغم الإجراءات المتخذة في برنامج

---

[1]HAMDOUCH B," Politique de développement et d'ajustement au Maroc A l'épreuve de la crise" op cit, page 73.

[2]MORRISSON Christian,"Ajustement et équité au Maroc" , OCDE, Paris 1991, page 88.

التقويم الهيكلي، فقد ارتفع من 1382 مليون درهم سنة 1983 إلى 2669 مليون درهم سنة 1984، و2792 مليون درهم سنة 1985، وذلك بسبب ارتفاع تكلفة المواد الأساسية في السوق العالمية[1].

القطاع المالي:

يقصد به تحريك الادخار وخلق المنافسة وإصلاح النظام الجبائي، بحيث تمحورت هذه السياسة المالية حول تحريك الادخار وخلق المنافسة عن طريق مراجعة دورية لنسب الفائدة الحقيقية وتطويرالسوق النقدي والمالي. وذلك بتدخل بنك المغرب وبإصدار الخزينة لسندات بفوائد مهمة للجمهور، وتشجيع التنافسية بين البنوك التجارية والمؤسسات المالية المتخصصة بالإضافة إلى خلق صندوق لتغطية مخاطر التبادل[2].

الفقرة الثانية : مكانة دمج الإصلاح الجبائي المغربي ضمن برنامج التقويم الهيكلي

إن الأزمة التي تفشت مظاهرها في الدول السائرة في طريق النموعموما وفي المغرب خصوصا كانت تتسم بسمة بارزة تتمثل في طابعها المالي، فالمشكل الأساسي هوفشل أساليب تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ومن هنا فإن الهدف الجوهري للسياسة الاقتصاديةيتمثل في مكافحة التضخم، أي في تحقيق الاستقرار النقدي، ولا يتسنى تحقيق هذا الاستقرار إلا من خلال سياسة نقدية صارمة تؤدي الى ضبط معدلات نموكمية النقود بما يتناسب مع نموالناتج القومي الحقيقي. ولتحقيق هذه السياسة النقدية يجب أولا محاربة العجز في الموازنة العامة للدولة، وهوالعجز الذي تفاقم بسبب تداخل الحكومات في النشاط الاقتصادي. ومن أجل الحد من هذا الإشكال والقضاء على هذا العجز مرة واحدة في الأجل القصير، فإنه يتعينأن يستهدف السياسة الاقتصادية تخفيض هذا العجز إلى الناتج المحلي الإجمالي تدريجيا.

لذلك فقد عملت السلطات المالية على الأخذ بمجموعة من التدابير الإصلاحية القطاعية في مجالات ترتبط بالمالية العامة، وذلك قصد تكييفها مع الإصلاح الجبائي المغربي بتحرير المبادلات الخارجية، كتخفيض مستوى العراقيل الكمية وتخفيض

[1] IB ID, page 88.

[2]HAMDOUCH B, "Politique de développement et d'ajustement au Maroc A l'épreuve de la crise" . op cit, pages de 227à 232.

معدل الحماية الجمركية من40% سنة 1983الى 45%، وتخفيض الضريبة الخاصة على الواردات من 15% سنة 1983 الى 5% سنة 1987، كما تمت المصادقة على إحداث المناطق الحرة[1].

وتمكن المغرب كذلك من الاستجابة لكافة الشروط المنصوص عليها في النص الثامن للقانون المنظم لصندوق النقد الدولي نتيجة للتدابير التي اتخذت في ميدان تحرير الصرف، حيث تنص على الشروط اللازمة لإعلان عمليات التحويلات بالنسبة للعمليات الجارية، وتتضمن المعاملات التجارية النقل الدولي، الأسفار، الخدمات، الإتاوات المختلفة منها دخولات الاستثمار، وكذلك جميع التحويلات الجارية بما فيها مداخيل الأجوروالمعاشات.

وعليه فانه بمقتضى هذا الفصل أصبح بالإمكان القيام بجميع عمليات الصرف المتعلقة بالمعاملات الجارية مباشرة لدى الأبناك المغربية دون أي ترخيص من لدن مكتب الصرف. كما صاحب ذلك تدبير القطاع العمومي خاصة بعد محدودية آليات رقابته وتسييره، فحسب الأستاذ محمد اشركي فإن بعض المقاولات العمومية الكبرى تفلت واقعيا من أية مراقبة فعلية، بالإضافة إلى أن مراقبة الدولة على الفرع، وفروع الفروع، وشركات الاقتصاد المختلطة ضعيفة جدا، على الرغم من أن الشركات المختلطة تتوفر عادة على مندوب الحكومة. ومن أسباب ضعف المراقبة التوسع الكبير للقطاع العام، وعدم دقة ظهير أبريل لسنة1960 وقلة الأطر المراقبين الماليين إلى جانب مشكل التسيير[2] .

[1] فراج عادل، "النظام الضريبي في اطار دولة القانون"، م س، صفحة 80.

[2] اشركي محمد، "المقاولات العامة بالمغرب في مواجهة الخوصصة"، مجلة الأبناك والمقاولات في المغرب، العدد، 18 يناير فبراير 1989، صفحة 79.

فتغير الظروف الداخلية والخارجية وبروز معالم فشل تدخل الدولة في الاقتصاد، فرض إحداث تغييرات في الاختيارات الاقتصادية للدولة، وذلك بتوسيع هامش القطاع الخاص المحلي والأجنبي ابتداء من سنة1989، حيث شهد المغرب انتقالا في جوهر السياسة الاقتصادية، كان من بين مضامينه إقرار الدولة لسياسة الخوصصة، والتي إن كان يراد منها الحد من تحملات الدولة وتزويدها بموارد مالية، فإنها برزت كأحد الآليات الأساسية لاستقطابالاستثمارات الخاصة الوطنية والأجنبية.

فنهج البلاد لسياسة الخوصصة كان كرد فعل تجاه أزمة القطاع العمومي والرغبة في توسيع آليات الليبرالية الاقتصادية، غير أن انخراط المغرب في هذا التوجه لم يكن بالأمر السهل، فقد لقي هذا القرار المتمثل في نهج سياسية الخوصصة وتفويت العديد من المؤسسات العمومية معارضة العديد من القوى الاقتصادية والاجتماعية[1].

لقد باشرت الدولة المغربية منذ الاستقلال إلى نهاية عقد السبعينات سياسية اقتصادية ارتكزت على تكثيف تدخلها في النشاط الاقتصادي، وظل دورها يتصاعد في الاقتصاد معتمدا ليس على أدوات السياسة الاقتصادية وتشييد البنية التحتية فقط، بل وصل إلى حد الإشراف المباشر على العملية الإنتاجية، وتؤكد المعطيات تنامي وتيرة إنشاء المقاولات العمومية.

فبعدما حصرتها مصالح التخطيط في 80 مقاولة عمومية سنة 1960، وصل عدد هذه المقاولات إلى ما يقارب 250 مقاولة سنة 1970، لتصل إلى 617 مقاولة وفق الإحصائيات التي قدمتها الوزارة المكلفة بدراسة وضعية المقاولات العمومية، ثم لتبلغ 687 مقاولة سنة 1986 حسب إحصائيات وزارة المالية[2].

إلا أن هذا المنحى لم يعبر عن ميول في الاختيارات الليبرالية للدولة، فالمراقب للسياسة التوسعية للدولة خلال هذه الفترة أي فترة 1960 [الستينات]، يدرك أن ذلك لم يتم وفق اختيار إيديولوجي ومذهبي، بقدر ما ظهر استجابة لطبيعة متغيرات الوضع السياسي

[1] جواد النوحي، "الاستمارات الأجنبية في المغرب [1990-2006] مقاربة سياسية"، م س، صفحة 25.

[2]-Qronfli Salah," Les privatisations au Maroc : approche juridique ", Editions maghrébines Ain sabaa ,Casablanca 199 p 14-15

والاقتصادي وكنتيجة لضعف القطاع الخاص. هكذا فإن ظهر بأن اختيار السلطة السياسية في توسيع القطاع العمومي هدف إلى الاستجابة للحاجيات الحيوية للدولة، فإن الرغبة في تطوير المبادرة الخاصة ظهر كعنصر محرك لهذه التوجهات[1].

فالسلطات العمومية وجدت نفسها مقيدة بضرورة إقرار سياسة اقتصادية تدخلية، تهدف إلى انتعاش وتقوية مشاركتها في الاستثمارات التي تتطلب تنشيط مجموع النشاط الاقتصادي، خاصة في القطاعات الأساسية التي تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة وذلك لتستطيع مواجهة ضعف القطاع الخاص المحلي.

وخير دليل على ذلك هو أن خطاب الدولة، كان يرى ضرورة أن يتماشى تسيير القطاع العمومي مع الاختيارات الليبرالية للدولة، وأن إحداث أي مقاولة يجب أن تنجز وفق تصورات تضع في أولوياتها تطوير إنعاش المبادرة الخاصة، والتركيز على القطاعات التي لا يمكن للقطاع الخاص الاستثمار فيها، إما كونها تتطلب إمكانيات كبيرة أو ذات آفاق ربحية غير مضمونة[2].

فإذا كان هدف الدولة من تطوير وتوسيع القطاع العمومي هو استثماره من قبل السلطة السياسية للإجابة عن متطلبات سياسية وتقوية مشروعية النظام السياسي، هو تحفيز المبادرة الخاصة وتهيئ المقاولة المغربية للعب دور مركزي في سيرورة التنمية. فإن الممارسة أبرزت أن تطور المقاولات العمومية ومستوى إنشاء الوحدات العمومية ارتبط في جزء كبير بالأبعاد السياسية أكثر منه بالخضوع للمعايير الاقتصادية القائمة على الفعالية والإنتاجية والمردودية، إذ لايمكن فصل سياسة الدولة تجاه القطاع العمومي عن الاستراتيجية التي اعتمدها النظام السياسي لضمان المراقبة السياسية للدولة على المجتمع المدني ونخبته الاقتصادية[3].

فما هو جلي في سياسة الدولة في المجال الاقتصادي، أن المقاولات العمومية اشتغلت في ظل المرحلة التدخلية كوحدة سياسية وإدارية أنيط بها تحقيق وظيفيتين

---

[1]Zahidi- Zine, " Les fondements , la philosophie , et les objectifs de la privatisation", Revue marocaine, de finances publics et d'économie, N°6 , 1990 P 7 et 8

[2] El Midaoui Ahmed, " Les entreprises publiques au Maroc et leur participation au développement ", Editions Afrique Orient, Casablanca page235.

[3]-El Malki Habib, " L'économie Marocaine ; bilan d'une décennie 1970-1980" ,CNRS, Paris, 1982 page 174.

رئيستين: فالأولى ظاهرة ومصرح بها تقوم على جعل القطاع العمومي آلية تنموية تساهم في تحديث الاقتصاد، أما الثانية ضمنية حيث يظهر أن الدولة جعلت من المقاولات العمومية عنصرا مركزيا لتقوية مشروعيتها[1]، وإدارة علاقتها بالقوى الاقتصادية والاجتماعية بما يستجيب لانشغال النظام السياسي الذي يهدف إلى توسيع مجال مراقبته على المجتمع[2].

فإذا رجعنا إلى الأسباب أوالدوافع التي جعلت الدولة تقوم بنهج سياسة الخوصصة وذلك بتوسيع القطاع العمومي. فمن الواضح أن هذا التوجه حقق جزءا من الأهداف التي رسمت وسطرت له، واستجاب في جوانب عدة لتطورات المرحلة وحاجيات بناء دولة ما بعد الاستقلال، رغم أن نتائجه على تنمية الاقتصاد لم تكن أكيدة. إذ أن تطور القطاع العمومي ذهب في توجه مخالف للمسار التنموي الذي رسم له وتطور في اتجاه مخالف لما هو معلن[3]، وأنه أصبح يشكل عبئا إضافيا عليها[4].

فهذا التوجه وجد مرجعيته في ممارسات[5] وتيارات فكرية دولية جديدة تدعوا إلى تحجيم الدور الاقتصادي للدولة، وتحفيز زيادة دور القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي، والحد من الاحتكارات العامة وانفتاحها على القطاعين الخاص المحلي والأجنبي، كحل كفيل لتصحيح كل الاختلالات داخل النظم الرأسمالي والخروج من أزماته.

لقد تطور النقاش حول الخوصصة حيث أن تطور الإصلاح الاقتصادي للمغرب أظهر على امتداد سنوات ما بعد انخراط الدولة في برنامج التقويم الهيكلي منذ سنة 1983، أن الخوصصة أصبحت أحد العناصر التي تحدد رؤى المقررين لتدبير الاقتصاد[6].

---

[1]DaumouAbdelali ," Etat et capitalisme au Maroc" ,Edition Edino , Rabat, 1987 page 225.

[2]-إدريس بن علي، "الدولة وعملية إعادة الإنتاج الاجتماعي بالمغرب (حالة القطاع العمومي)، في جدلية الدولة والمجتمع بالمغرب، افريقيا الشرق، الطبعة الثانية سنة 1994، الصفحة 222.

[3]-Privatisation ; Nécessites et imites Entretient avec Abdellatif jouahri ; le libéral , n° 22 Décembre n° 1989 Page 14.

[4]-جواد نوحي، "الاستثمارات الأجنبية في المغرب [1990-2006] مقاربة سياسية"، م س، الصفحة 27.

[5]-منذ سنة 1975 فرضت الخوصصة في العديد من البلدان المتقدمة والنامية، وفي دول المعسكر الاشتراكي المحرك الرئيس للسياسات الاقتصادية وآلية لتدبير الاقتصاد.

[6] منذ هذا التاريخ بدأ الحديث عن الخوصصة كأحد الأوليات الاقتصادية للحكومات المتعاقبة لقد أكد الملك الراحل الحسن الثاني في معرض رسالته الموجهة للوزير الأول محمد كريم العمراني في 14 يونيو1983، أن أحد الأسبقيات الأربع للحكومة تكمن في مواصلة برنامج الخوصصة وتسريع تنفيذها . . .

وإذا كان اختيار الخوصصة[1] قد تطور في اتجاه توافق القوى السياسية والاقتصادية الرئيسية على عناصره، فإنه عرف نقاشا حادا ولقي معارضة قوية من العديد من القوى السياسية والمجتمعية، التي كانت ترى في هذه السياسية [الخوصصة] آلية من شأنها أن تضعف الاقتصاد الوطني، وتجعله رهينة للقطاع الخاص وأن الشعب المغربي سيكون المتضرر الأساسي نتيجة هذه السياسة[2].

إجمالا فإن مواقف الفاعلين السياسيين والاقتصاديين والاجتماعيين عند طرح سياسية الخوصصة للنقاش، يمكن تصنيفها إلى اتجاهين أساسين اتجاه مؤيد لسياسة الخوصصة، متمثلا في الدولة والأحزاب المؤيدة لها والقطاع الخاص، واتجاه معارض تمثل أساسا في أحزاب المعارضة آنذاك والمنظمات النقابية.

فأطروحة الاتجاه المؤيد للخوصصة أثبتت على أن القطاع العمومي استنفذ الأدوار المنوطة به، وأنه أضحى يتعين على الدولة مراجعة علاقتها بالقطاع العمومي. وأن تفويت بعض المقاولات العمومية لفائدة القطاع الخاص يشكل ترسيخا للاختيار الاقتصادي الليبرالي الذي انخرط فيه المغرب منذ السنوات الأولى للاستقلال، وأن من شأن تطبيقه أن يدفع باتجاه تحقيق مرونة أكثر في تدبير الاقتصاد، ويوسع قطاعات الأنشطة الصناعية والتجارية التي يمكن أن يضطلع بها القطاع الخاص بطريقة أكثر فعالية من القطاع العمومي[3].

فأنصار مؤيدي سياسة الخوصصة اعتبروا أن استمرار الدولة في تسيير القطاع العمومي وفق النمط الذي اتبع على مدى الستينات والسبعينات يشكل حاجزا بالنسبة لتنمية

راجع نص الرسالة في انبعاث أمة، الجزء 38 منشورات القصر الملكي الرباط، سنة 1993، ص 242

[1] يبين تطور الاقتصاد المغربي أن إرادة الخوصصة المؤسسات العمومية لا تشكل واقعا جديدا، إذ تسجل الممارسة الاقتصادية أن السلطات الاقتصادية باشرت منذ الستينات تفويت العديد من المؤسسات على القطاع الخاص بدون وجود أسس قانونية مؤطرة للعملية وبدون دعامة مؤسساتية، وقد أنيط بالمقاولات العمومية مهمة مساندته وأحيانا انجازه فيما اصطلح عليه بخوصصة خفية غير شفافة ومتنكرة. من ذلك أن الدولة عمدت إلى تقليص حصتها في رأسمال البنك الوطني للإنماء الاقتصادي لفائدة الرأسمال الخاص، وهوأمر ترتب عنه تراجع في حصة الدولة غي هذه المؤسسة، إذ انتقلت حصتها من 56% عند إحداثه سنة 1959 إلى 54 % سنة 1962، 42. 93 % سنة1963 و37. 13% سنة 1973 ثم إلى 34. 16% سنة 1979.

[2]DoumouAbdelali , " Les dessous de la privatisation ", lamalif n° 196 – 1987 , pages 35-36 .

[3] حيث أصبح هذا القطاع الخاص بالمغرب يساهم في مجهود التنمية ويلعب الأدوار المنيطة به وذلك بالنهوض بالقطاع الاقتصادي

El Achhabe Mohamed,"Nouvelle classe au Maroc et libéralisme du juste milieu ", le libéral , n° 6 Avril 1988 page 12.

المبادرة الخاصة وعائقا لها، أمام جيل جديد من المقاولين في طريق الظهور والتشكل، ويحبط قدراتهم في تنمية تطور اقتصادي حديث. في وقت يظهر أن الاقتصاد المغربي في حاجة لكل طاقاته للخروج من هذا الفتور الذي خلفته التوجهات التداخلية[1].

ففي هذا الصدد يرى الاتحاد العام لمقاولات المغرب المخاطب الرئيسي للقطاع الخاص في المغرب أن الخوصصة تعتبر لبنة أساسية ومهمة، فهي بمثابة قوة دفع لبروز مجموعات وطنية مهنية منسجمة تحفز المستثمرين، وتمثل فرصة للدولة لإعادة هيكلة النسيج الاقتصادي وتنمية رؤوس الأموال المغربية والخبرة الوطنية، حيث ترتفع إنتاجية العمل ويتنامى الاستثمار[2].

فخطاب الراحل الحسن الثاني بمناسبة افتتاحه للدورة الربيعية لمجلس النواب بتاريخ 8 أبريل 1988، حيث جاء فيه "وإن كان الحذر يقتضي منا أن تجنب بلادنا مخاطر التدخل الأجنبي في الميدان الاقتصادي، فإن المغرب لايسعه أن يتهاون بالمكاسب التي يمكن أن يحصل عليها في الأسواق الدولية، في الوقت الذي تسعى فيه النظم الاقتصادية المغلقة على نفسها إلى اجتذاب رؤوس الأموال الخارجية. إن شعارنا في هذه المرحلة من مراحل تطورنا الاقتصادي يجب أن يكون نحن مستقلون ولكننا متفتحون[3]".

ومنه يتضح لنا جلينا أن المغزى الأساسي والمفهوم من هذا الخطاب أنه من بين أحد أهداف سياسية الخوصصة، هوإشراك رؤوس الأموال الخارجية في عمليات التفويت.

بينما ذهب اتجاه معارض للاتجاه السابق الذكر بخصوص سياسة الخوصصة، حيث برزت عدة مواقف مركزة دفوعاتها على ما ينتظر أن تفرزه تنفيذ سياسية الخوصصة المتمثلة في تنفيذ عمليات التفويت وما ستنتجه هذه العملية من آثار سلبية اقتصادية واجتماعية، حيث رؤوا في مسلسل تفويت القطاع العام حلقة جديدة في مسلسل تنمية الفوارق الطبقية لصالح الأقلية، وتوسيع سيطرتها على الاقتصاد وأنه في إطار هذه السياسة تصبح الخوصصة آلية تقود إلى تمركز رؤوس الأموال والملكية لفائدة أقلية من

---

[1]-ROUSSET Michel " Une nouvelle approche de l'intervention économique de l'état ", Revu marocaine des finances publiques et d'économie n° 6, 1998 p 45

[2]-le rapport de CGE au premier ministre, la situation économique se dégrade dangereusement, l économiste n° 471 octobre 1992/www. leconomiste. com/

[3]-خطاب الملك الراحل الحسن الثاني المضمن في ديباجة الخوصصة لسنة 1989.

المقاولين المحلين والأجانب التي استفادت من الامتيازات التي خولتها لها الدولة منذ الاستقلال[1].

كما اعتبرت العديد من الكتابات أن اختيار هذه السياسة صيغت وفق تصور غير واضح المعالم والأهداف أملته ضغوط المؤسسات المالية الدولية تحت ظروف الضائقة المالية التي عرفها المغرب بين نهاية السبعينات وبداية الثمانيات، وبما يعنيه ذلك من ترجيح الهاجس المالي الآني الضيق على الاهتمامات الاقتصادية والاجتماعية، وعلى مكانة وأدوار القطاع العام في البناء الوطني والتنمية الشاملة بكل أبعادها.

وقد كانت للمخاوف الاجتماعية حضور مهم في طروحات الاتجاه المعارض، إذ أن أنصار هذا الاتجاه أكدوا على أن تفويت المؤسسات العمومية سيترتب عنه تقليص الخدمات من طرف الدولة وما يعنيه ذلك من تقليص القدرة الشرائية للمواطنين وازدياد البطالة نتيجة لإمكانية تسريح العديد من المأجورين[2].

كما هيمن على معارضو سياسة الخوصصة هاجس التخوف من أن تقود إلى تدويل القطاعات الهامة للاقتصاد الوطني وفرض تبعيتها للخارج، والذي بموجبه تصبح الشركات المتعددة الجنسية، والدول القوية تلعب الدور الفاعل في تحديد قواعد اللعبة الاقتصادية، وتتحكم في حركية رؤوس الأموال في الاقتصاد العالمي الجديد، وتجعلها عرضة لأزمات اقتصادية واجتماعي حادة[3].

فكل حضارة تبنى هياكلها التأسيسية الخاصة لخلق وتوزيع الثروة، مسترشدة بالقيم التي تعتز بها، ويتأثر هذا الهيكل التنظيمي إلى حد كبير بالتقاليد[4].

في المغرب تطرح الخوصصة حاليا على نطاق واسع[5]، باعتبارها آلية للدفع

---

[1] -جواد النوحي، "الاستثمارات الأجنبية في المغرب [1990-2006] مقاربة سياسية"، م س، صفحة 32.

[2] محمد سعيد السعدي، "تدخل الدولة في الاقتصاد التجربة المغربية"، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 1، أبريل – يونيو1986 صفحة 80-83.

[3] Asfaw Kunssa, 'l'économie politique de la privatisation en Afrique subsaharienne », problème économies n,° 2480; 24 juillet 1996 page 12

[4] جون د. دوناهيو، "قرار التحول إلى القطاع الخاص، غايات عامة ووسائل خاصة"، ترجمة محمد مصطفى غنيم الجمعية المصرية لنشر المعرفة والثقافة العالمية، الطبعة العربية الأولى، القاهرة، صفحة 25.

[5] إذا كان الخطاب السابق يتحدث عن الخوصصة فإن قانون رقم 39. 89 المؤسس لعمليات الخوصصة وما تلاه من تعديلات استعمل مصطلح تحويل منشآت عامة إلى القطاع الخاص ولم يستعمل عبارة الخوصصة، وهوما يفهم معناه أنه يحصر استعمال هذه السياسة في نقل بسيط للملكية لكن عن طريق دوافع قانون المتعلق بالخوصصة وعرض مراسيمه

بالنمو والإجابة عن متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية. فتدهور أداء قطاع المنشآت العامة بشكل ملحوظ منذ أواسط السبعينات عزز ضعف انضباط السلوك المالي للمؤسسات بفعل سهولة الحصول على تحويلات من الحكومة وعلى الائتمانات المعرفية. وفي أوائل الثمانينات قلت موارد وإمكانيات الاقتراض من الخارج إلى حد كبير كما زادت باستمرار ندرة موارد الميزانية، مما عرض الكثير من المنشآت العامة لمصاعب التصفية[1].

تأخذ عملية الخصخصة أشكالا مختلفة حسب الظروف الخاصة التي تمر بها الدول المعنية، وحسب المرحلة التي قطعتها عملية إعادة الهيكلة ومستوى المقاومة التي تبديها القوى المناهضة للخصخصة[2].

ففي التشريع المغربي عرفت الخوصصة أنماطا مختلفة منذ صدور القانون المتعلق بتحويل المنشآت العامة إلى القطاع الخاص سنة 1989[3]. لذلك فعمليات التحويل هذه تتم عبر ثلاث طرق، إما عن طريق طلب العروض، ويباشر وفقا لدفتر التحملات الذي يستعرض الشروط التي تضبط عملية التفويت أوعبر اعتماد آلية التفويت المباشرالذي يستعمل في حالات فشل إمكانية التفويت عن طريق طلب العروض أو لممارسة حق مفترض بين المساهمين أولالاعتبارات التنمية الجهوية أوحفظ الشغل. وتقرر الدولة التفويت وفق هذا النمط بمرسوم يصدره الوزير الأول بناء على اقتراح ومن الوزير المكلف بالخوصصة وبعد رأي مطابق من لجنة التحويل. أما النمط الثالث في عملية التفويت فيتم عن طريق السوق المالي، بإدراج اسم المؤسسة موضوع التحويل في بورصة القيم بالدارالبيضاء، أوعبر عرض عمومي للبيع بثمن محدد أو في إطار تمازج الاتجاهين.

إضافة إلى طريق التفويت أو أنماط التفويت الثلاثة، تم إحداث طريقة جديدة في تدبير عملية التفويت من خلال النص على إصدار سندات للخزينة، إذ يمكن باقتراح من

التطبيقية، كما يبدوأن مصطلح التحويل ينصرف إلى تغيير وضعية الملكية العمومي للحصول على الأهداف المرسومة أوالمنشودة في برنامج الخوصصة

[1]- سعيد النجار، "التخصيصية والتصحيحات الهيكلية في البلاد العربية صندوق النقد الدولي"، أبوظبي، دجنبر 1982 صفحة 134.

[2]-محمد رياض الأبرش، نبيل مرزوق، "حوارات لقرن جديد الخصخصة آفاقها وأبعادها"، م س، صفحة 167.

[3]- مرسوم رقم 04-03-02 صارد في فاتح ربيع الآخر 1424 (2 يونيو2003) يغير ويتمم المرسوم رقم 539-78-2 الصادر في 21 ذي الحجة 1398 (22 نونبر 1978) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة المالية الجريدة الرسمية، عدد 5117، 15 ربيع الآخر 1424 (16 يونيو2003) صفحة 1885 .

الوزير المكلف للخوصصة أن يتم تفويت مؤسسات عمومية إلى القطاع الخاص عبر هذا النمط. وسندات الخوصصة هي عبارة عن قيم منقولة ممثلة لسندات دين مصدرة من طرف الخزينة تخول لحائزها إمكانية استبدالها وتبقى مماثلة لديون الخزينة[1].

وتتكون الهيئات المكلفة بعمليات تنفيذ الخوصصة من ثلاث مؤسسات: القطاع الحكومي المكلف بالخوصصة، لجنة التحويلات ولجنة التقويم. وهكذا فالوزير المكلف بالخوصصة أنيطت له عدة اختصاصات في هذا المجال، تتركز أساسا حول توجيه الدعوة لانعقاد لجنة التحويلات وترأسها، تحديد جدول أعمالها، وضع برنامج التحويلات وتحديد جدولة زمنية لإنجازها، كما تضطلع بتحديد بواسطة قرار المبلغ الأقصى للرسوم والحصص المفوتة لأشخاص طبيعيين في حالة مباشرة عرض عمومي للبيع، ومن بين اختصاصات هذا القطاع الحكومي أنه يقترح على الوزير الأول، بعد اخذ رأي مطابق من لجنة التحويلات، التفويتات التي تفوت عبر تحويل مباشر[2].

والملاحظ بخصوص القطاع الحكومي الذي يدير سياسة الخوصصة، أنه بعدما ظلت عمليات الخوصصة إلى غاية سنة 2000 تناط بوزارة مكلفة بالقطاع أصبح الوزير المكلف بالمالية بعد التعديل الحكومي لسنة 2002 يمارس الاختصاصات والصلاحيات التي كانت تناط بالوزير المكلف بتنفيذ عمليات التحويل من القطاع العام إلى القطاع الخاص، وذلك عبر مديرية المنشآت العامة والخوصصة التي يعهد إليها في مجال الخوصصة بالمهام التالية:

إعداد البرنامج العام لعملية تحويل المنشآت العامة إلى القطاع الخاص، والتشاور مع الوزارات المعنية، السهر على إعداد تقرير التقييم الواجب عرضه على هيئة التقييم وعرض مخطط تحويل المنشآت على لجنة التحويل قصد الموافقة عليه، وتنظيم الاعمال التجارية الواجب القيام بها لضمان أحسن الظروف لإنجاز عمليات البيع ودراسة الإجراءات الضرورية المواكبة لتحويل المنشآت القابلة للخوصصة، ثم تتبع المنشآت بعد

---

[1]- Mohamed Larbi Ben Otmane , « la mise en œuvre de la privatisation au Maroc », RJPEM, N° 24, 1990, pages 146-148

[2]-جواد النوحي، "الاستثمارات الأجنبية في المغرب [1990-2006] مقاربة سياسية"، م س، صفحة 35.

خوصصتها وفق بنود العقود أودفتر التحملات[1].

أما فيما يخص لجنة التحويلات فتقوم ببدء عمليات التحويلات وتصدر رأيها حول مخطط التحويل المقرر لكل مقاولة يراد تفويتها. ومن اختصاصاتها أيضا أنها تعطي وجوبا رأي مطابقا في حالات التفويت المباشر، كما تضطلع لجنة التقويم بتحديد ثمن العرض الأدنى للتفويت[2].

وفي هذا السياق وانسجاما مع المنطق السائد لسياسة الخوصصة فمن الناحية القانونية تم الغاء المقتضيات المتعلقة بقانون المغربة، وتم تسطير مجموعة من التعديلات على مستوى القوانين الاستثمارية التي تنص في طياتها على مجموعة من المزايا والحوافز الجباية، غير أن هذه الإعفاءات والمزايا الضريبة لا تكون مدمجة في السياسة الجبائية. وفي هذا الإطار فبعدما يرسم النظام الضريبي نهجا معينا لتحقيق أهداف مالية اجتماعية واقتصادية، تأتي قوانين الاستثمار بإعفاءاتها الضريبة الضخمة لتشكل سياسة جبائية ظرفية[3]. كما أن جماعات الضغط تبقى هي المستفيدة من الإعفاءات التي ترد في قوانين الاستثمارات نتيجة لذلك من مداخيلها الجبائية، وبذلك تصبح دلالة النفقات الجبائية عديمة الجدوى في مسلسل تنمية السياسة الاقتصادية[4].

كما عملت السلطات على تقويم النظام البنكي وسوق رؤوس الأموال بتحرير أسعار الفائدة والاتجاه إلى استخدام أنجع للاحتياط النقدي من لدن بنك المغرب، فهذا التدبير اتسم برغبة في توسيع مراقبتها للقطاع والحد من تأثير الرأسمال الأجنبي. وأولى القرارات التي اتخذتها الدولة في هذا المجال إحداث ومراقبة العديد من المؤسسات المالية المتخصصة التي أنيطت بها مهام تمويل أنشطة خاصة تحظى بالأولوية في الاختيارات

---

[1]-مرسوم رقم04-03-2 صادر في فاتح ربيع الآخر 1424، (2 يونيو2003) يغير ويتمم المرسوم رقم 539-78-2، الصارد في 21 من ذي الحجة 1398(22 نونبر 1978) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة المالية الجريدة الرسمية عدد 5117، 15 ربيع الآخر 1424 (16 يونيو) 2003، صفحة 1885

[2]-Mohamed Larbi Ben Otmane , « la mise en œuvre de la privatisation au Maroc », op. cit pages 143 et 146 .

[3]-أسعد عبد المجيد، النظام الجبائي للترتيب في عهد السلطان المولى الحسن الاول، المجلة المغربية للقانون والاقتصاد التنمية كلية الحقوق الدار البيضاء، العدد 1 سنة 1986 صفحة 10

[4]-الورياكلي سليم، حدود وإمكانيات إعادة توزيع الدخول عبر الأداة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام كلية الدار البيضاء، سنة 1986 صفحة 217

الاقتصادية للدولة. ومن ذلك نذكر، البنك الوطني للإنماء الاقتصادي، البنك المغربي للتجارة الخارجية الذي أنيط به تمويل العمليات الاقتصادية المرتبطة بالتجارة الخارجية، وأيضا القرض الشعبي للمغرب الذي اضطلع بتمويل وتحديث قطاع الصناعة التقليدية[1]. كما عملت الدولة أيضا على التقليص من عدد المؤسسات البنكية الأجنبية، والحد من تأثير الرأسمال الأجنبي في هذا القطاع[2].

كما أن السلطات الاقتصادية عملت على إصلاح بنك المغرب، ففي سنة 1993 وما واكبه من إجراءات وتدابير في المنظومة البنكية، رتب تحديث النظام المصرفي المغربي والرفع من قدراته التنافسية وتحسين مساهمته في تمويل الاقتصاد الوطني. إلا أن التطورات التي شهدها الفضاء الاقتصادي الوطني، والتغير النوعي الذي عرفه النظام المصرفي على المستوى العالمي جعل من الضروري تعديل القانون البنكي ومراجعة جوانبه القانونية، حيث برزت في هذا الإطار أهمية إصلاح البنك المركزي، ومن بين أهم الأسباب التي دفعت إلى مراجعة القانون الأساسي لبنك المغرب هناك التحولات العميقة التي عرفها القطاع البنكي الوطني منذ سنة 1991، والتي سارت نحوتحرير القطاع البنكي، خاصة إزالة الاستعمالات الإجبارية تحرير أسعار الفائدة، نهج سياسة نقدية غير مباشرة، ثم التوسع الملاحظ في أسواق الرساميل، ثم التطور الذي حدث على مستوى تنظيم الوظائف والصلاحيات المتعلقة بالبنوك المركزية على الصعيد الدولي. إذ نزعت معظم بلدان العالم إلى الدفع باستقلالية هذه المؤسسات، ثم ضرورة تطبيق القواعد والمعايير التي أوصت بها المنظمات الدولية في مجال الشفافية سعيا وراء تعزيز فعالية ومصداقية السياسية النقدية لتتلاءم مع متطلبات الالتزام بالاتفاقيات الدولية[3].

كما عملت أيضا الدولة على إصلاح البورصة، حيث أن تنظيم سوق البورصة يعود في المغرب إلى سنة 1929، وقد عرف تطورها عدة عمليات استصلاح. الأولى

---

[1]-BANK Al Maghreb, A perçu sur le système bancaire marocaine, Direction du contrôle des établissement de crédit, Rabat , le 24 mai 2001

[2]-TAHAR Daoudi, la banque au Maroc, évolutions récentes, structures et organisation , imprimerie Beni Snassen salé ; 1999 page 29

[3]-عرض وزير المالية والخوصصة أمام لجنة المالية والتنمية الاقتصادية بمجلس النواب حول مشروع القانون الأساسي لبنك المغرب تقرير لجنة والتنمية الاقتصادية حول مشروع قانون رقم 03- 76 يتعلق بالقانون لبنك المغرب، السنة التشريعية 2004- 2005.

سنة 1967، والثانية سنة 1986، ويبقى إصلاح سنتي1993 و2001 محورا رئيسا في آليات تدبير الدولة للاقتصاد الذي اعتمدته منذ شروعها في تطبيق برنامج التقويم الهيكلي. وكان هاجس السلطات الاقتصادية من هذه الاصلاحات اتخاذ تدابير إجرائية تهدف إلى الحفاظ على استقرار السوق المالية، وتدعيم تطورها بما يمكن من انعاش سوق مالي يوفر فرص جذب الادخار المغربي وتحفيز المستثمر الأجنبي والدفع بمجهود الاستثمار[1].

وقد وضعت الحكومة أيضا أدوات جديدة للتمويل والضمان، خاصة لصالح المقاولات الصغيرة والمتوسطة لصالح المقاولين الشباب، كما تم في نفس الإطار العمل على توجيه السياسة الصناعية والتجارية لضمان انفتاح أكبر للبلاد على المبادلات الدولية. فقد دل سير الاحداث على أن هذه السياسة تتوخى إدخال عامل المنافسة وإجبار الصناعات على التحديث والجودة وتحسين الإنتاجية، لكي تصبح أكثر قابلية للمنافسة في مواجهة السوق الخارجية، كما يدل ذلك على تطور مؤشرات الإنتاج الصناعي والحصة المتزايدة للمنتجات المصنعة في الصادرات منذ 1985 بغض النظر عن انهيار العرض سنة 1989 الناتج عن مشاكل تسويق الحامض الفوسفوري، وهكذا واصلت سياسة الانفتاح هذه سيرها في هذا الاتجاه[2].

كما أن هناك إجراءات أخرى اتخذتها الدولة لتقليص الحواجز الجمركية وتليين سعر الصرف، والتحرير النسبي للاقتصاد الوطني، كانت تستهدف تنشيط الصناعات التصديرية بإعطاء الآلية الإنتاجية قوة تنافسية وتزاحمية أكبر عن طريق تحرير الواردات وتشجيع المقاولات الصغيرة والمتوسطة وانعاشها فضلا عن سياسة الضغط النسبي الكبير على الأجور[3].

كما يبدو أن هذه السياسات أدت إلى تأثير هام جدا على الميزان التجاري في ظرف بضع سنوات، فالصادرات من المواد الاستهلاكية نصف المصنعة تحتل حاليا ما ينيف عن 30% من القيمة الإجمالية للصادرات المغربية[4]. غير أن هذه الصادرات تظل مقتصرة

---

[1]- Mohamed Abouche, « Bourse des valeurs et privatisation au Maroc» critique économique ,N° 3 ,Automne 2000 ; p : 88

[2]-خطاب وزير المالية أمام مجلس النواب بمناسبة تقديم مشروع قانون مالية 1992.

[3]-عبد السلام أديب، "السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية"، م. س، ص 186.

[4]-خطاب وزير المالية أمام مجلس النواب بمناسبة تقديم مشروع قانون مالية 1992.

على بعض المنتوجات كالخضر والفواكه والأسماك المصبرة والأنسجة، وعلى وجه التحديد بعض الأنواع النسيجية فقط كالنسيج والملابس الجاهزة.

وقد اتخذت تدابير عديدة متنوعة خلال عقد الثمانيات وفي بداية التسعينات من أجل تقليص ما في الفارق السالب للمبادلات، الذي من شأن الابقاء عليه أن يكرس المديونية الخارجية للبلاد، مما سيعوق مسلسل التنمية الاقتصادية.

وهكذا سعت السلطات الحكومية إلى تحرير التجارة الخارجية بالرغم عن مواطن النقص المؤقتة، والتي كانت متوقعة، وذلك لتحويل الاقتصاد الوطني، الذي كان يعتمد بدرجة أكبر على كفاية السوق الداخلية، إلى اقتصاد كفيل بالاستجابة إلى الطلب الداخلي في أحسن الظروف، وفي نفس الوقت إلى احتياجات التصدير بكيفية منتظمة ودائمة للأسواق الخارجية، إدراكا لمتطلباتها المتنامية في مناخ عالمي تسوده التكتلات الاقتصادية المتزايدة وتتحكم فيه المنافسة التجارية الشديدة والمؤثرة على الإنتاج الوطني القابل للتصدير[1].

ومن وسائل تحرير المالية الخارجية والتجارة الخارجية، هناك العمل المتواصل للحد من التدابير الحمائية للمنتوجات الوطنية وتحسين آلية الإنتاج، وتنشيط تصدير المنتوجات نصف المصنعة على السواء، إضافة إلى تحقيق الإجراءات الإدارية واللوائح المنظمة للمبادلات التجارية وتحويلات رؤوس الأموال وحركتها .

ففي هذا المجال جرى الغاء الزامية التأشيرة لمكتب الصرف على قرارات الاستيراد، بحيث تم توسيع مجال الواردات المسموح باستيرادها. كما يتوخى مسلسل تحرير المالية الخارجية تدريجيا، وعلى الأمد القريب تصفية مكتب الصرف[2].

وبموازاة ذلك اتخذت تدابير تهدف إلى تشجيع توطين رؤوس الأموال والعائدات التي يحصل عليها المستوطنون المغاربة المقيمون بالخارج، كما اتخذت تدابير لتحويل العملة الوطنية كلية إلى عملة صعبة، وذلك ابتداء من سنة 1993.

فالسياسية الجبائية ذات الطابع الخارجي تميزت بمجموعة من الاتجاهات همت برامج التخفيض من الحماية التسعيرية وغير التسعيرية، ثم التخفيض من قيمة العملة

---

[1]- خطاب وزير المالية أمام مجلس النواب بمناسبة تقديم مشروع قانون مالية 1992.

[2]-خطاب وزير المالية سنة 19952 م. س.

الوطنية، وإنعاش الصناعات التصديرية. ذلك أنه على المستوى الجمركي تم سن برنامج قصير ومتوسط المدى، تمحور حول الغاء التقنيات الكمية ومجموعة من التخفيضات لحقوق الجمرك، وذلك ما بين الفترة الممتدة من مرحلة تنفيذ برنامج التقويم البنيوي ما بين 1983-1986 ونسبة كبيرة من الواردات تم تحريرها في هذا الإطار، بينما يلاحظ أن الرسوم على الصادرات تؤشر إلى التراجع[1].

لذلك فإن تدبير تقويم السياسة الجمركية بقدر ما اتجه نحو الرغبة في توفيقه مع الاتجاهات العامة للإصلاح الجبائي العام، بقدر ما اكتنفتها حدود باعتبار أنه نهج توجهات رفع الحماية بطريقة غير ترشيدية ينجم عنه نتائج سلبية على الاقتصاد الوطني، كانخفاض مسلسل التصنيع، وانتشار البطالة سيما وأن تخفيض حقوق الجمرك وتقويمه في إطار التوصيات العامة للمؤسسات المالية الدولية إلى 35 % حيث أثر هذا الانخفاض في السياسة الصناعية نظرا لكون التخفيف من إجراءات الحماية الجمركية يؤثر على الصناعة الوطنية تجاه البضائع الأجنبية ومع الاتفاق للكات الذي تم التوصل إليه بعد سبع سنوات من المفاوضات سيعمق من مسلسل الانفتاح الحر على الواردات وأن الصناعات المحلية ستصبح أكثر محل لصعوبات جمة. وتتدرج التعديلات الضريبية الواردة في قانون المالية لسنة 1994 في هذا السياق في الانفتاح وتشجيع الاستثمارات الاجنبية، حيث تتدرج الاستراتيجية المعتمدة في ظل برنامج التقويم البنيوي كتضريب الصادرات وإلغاء رسومها الشيء الذي يفسر تراجع عائدات هذه الرسوم.

إن وضعية المغرب الاقتصادية المتأزمة دفعت به إلى الدخول في سياسية التقويم الهيكلي ابتداء من سنة 1984، تجسدت في مجموعة من الإجراءات القانونية والهيكلية وهمت مختلف القطاعات الاقتصادية، فالإصلاح الجبائي شمل كذلك المجال المصرفي والأبناك لتواكب هدا التغيير[2].

فشمل منظومة الضرائب النوعية جعلت المغرب مرغما على تغيير المنظومة النوعية بضرائب أكثر فعالية ومردودية، من خلال الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة وكذلك الضريبة على الدخل.

---

[1]-دمومات عبد الله، "الإصلاح الضريبي المغربي وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب"، م س، ص 42.

[2]-GEORGES (C) : « A quand l'ajustement structurel du secteur privé dans le monde arabes le monde diplomatique décembre 1994, page 20- page 21

لكن هذا التحول نحو ضرائب عصرية لم يواكبه تحول على مستوى بنية المجتمع المغربي، إذن ما هي مرجعية الاصلاح الضريبي وأين تقف حدوده؟

المبحث الثاني: معالم الإصلاح الضريبي

تعتبر الضريبة، والنفقة العمومية متغيرين أساسين في السياسة الاقتصادية على المدى القصير والبعيد. فعلى المدى القريب ترتكز السياسات الضريبية على الاستعمال العام للضريبة كوسيلة الاستقرار الدوري، وعلى المدى البعيد تستعمل الضريبة بشكل واسع وذلك لتوجيه وتنشيط مسلسل النمو الاقتصادي والاجتماعي[1]. حيث كانت الأنظمة الضريبية في بداية الثمانيات في معظم البلدان السائرة في طريق النموعلى رأسها المغرب معقدة ومرهقة ومثقلة بمئات الضرائب دون أن يحقق أي منها عائدا كبيرا. لذلك قامت معظم هذه البلدان وخلال تنفيذها لبرنامج الإصلاح الاقتصادي، بإعادة النظر في أنظمتها الضريبة بهدف تبسيطها وتطويرها بما يتماشى مع الفكر الضريبي الحديث الذي يستهدف تخفيض الضرائب عن مصادر توليد الدخل [الضرائب على الدخل، دخل الأرباح - ودخل الرواتب ودخل الأجور]، بهدف تشجيع الإنتاج والاستثمار والتصدير والتركيز على الضرائب على أوجه استخدامات الدخل [الضرائب على الانفاق والضريبة على القيمة المضافة – الضريبة على المبيعات]، شريطة أن لا يؤثر ذلك على العدالة الضريبية من خلال زيادة الإعفاءات الشخصية والاجتماعية لذوي الدخل المحدود[2].

وفي سياق هذه التحولات عرف القانون الضريبي المغربي عدة تغيرات، حيث شرع المغرب في تحديث نظامه الجبائي مع بداية الثمانيات، من خلال تطبيق ما يسمى بسياسة التقويم الهيكلي. حيث تميزت سنة 1984 بإصدار قانون الإطار[3] الذي يقوم على الثلاثية الجبائية المعروفة لدى أغلب الدول، في إطار عولمة الأنظمة الضريبية أي إخضاع الشركات لضريبة خاصة، والأشخاص الذاتيين وشركات الأشخاص لضريبة عامة على الدخل بالنسبة لمجموع دخولهم، ثم ضريبة عامة على الانفاق وبعض الضرائب

---

[1]-NALLIE Annie," les systèmes fiscaux" ,éditions du seuil, septembre 2000, page 84 .

[2]- كريم لحرش، "شرح القانون الضريبي المغربي، وفقا لمستجدات قانون مالية 2014 "، منشورات سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، الطبعة الثانية، العدد 23، سنة 2014 طوب بريس الرباط

[3]-ظهير شريف رقم 38-83-1 بتاريخ 23 أبريل 1984 الصادر بتنفيذ القانون رقم 03. 83 المتعلق بوضع القانون الإطار للإصلاح الضريبي، 2 ماي 1984.

النوعية كالضريبة المهنية أوالحضرية إلى جانب النظام الجبائي المحلي[1].

وبالتالي فقد أظهرت معالم الاصلاح الضريبي المغربي الذي جاء به قانون الإطار المتمثل في التقسيم الثلاثي، حيث تم إدخال الضريبة على القيمة المضافة سنة 1986، والضريبة على الشركات سنة 1987، ثم الضريبة العامة على الدخل سنة 1990. لكن السمة المميزة للنظام الضريبي عقب إصلاح سنة 1984 أنه أصبح نظاما معقدا، قليل المردودية من الناحية المالية ولا يتماشى مع النمو الاقتصادي. وأمام هذا الوضع عمد المغرب إلى تقوية إصلاح النظام الجبائي، وذلك بوضع معالم أساسية وواضحة تجلت في إصلاح ضرائب الدولة في قانون الإطار لأبريل سنة 1984 في [مطلب أول]، من ثم سنناقش في [مطلب ثان] الضمانات التي أعطاها المشرع في مجال الاستثمار.

المطلب الأول: إصلاح ضرائب الدولة في قانون الإطار لأبريل 1984

لقد شكل إصلاح ضرائب الدولة من خلال قانون الإطار لأبريل سنة 1984 تحولا ملموسا في مجال القانون الضريبي المغربي، حيث ركز المشرع المغربي وبالأخص الجبائي على ثلاثية ضريبية مهمة، حيث عمل على سن الضرائب على القيمة المضافة، ثم الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات. لذلك سنعمد في تحليلنا على إبراز أهم الإصلاحات الجبائية التي سنت من خلال قانون الإطار لسنة 1984، معتمدين في تحليلنا على ضرائب الدولة الثلاث الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل ثم الضريبة على الشركات. ثم إصلاح الجبايات المحلية في قانون الإطار.

الفرع الأول: الضرائب الوطنية

لقد عمد المشرع المغربي أوالجبائي على تقسيم الضرائب إلى: ضريبة على القيمة المضافة، ثم الضريبة على الدخل ثم الضريبة على الشركات، لذلك سنقوم بتفصيل لمكونات هذه الضرائب خلال فترة قانون الإطار وذلك [في الفقرة الأولى]، ثم في [الفقرة الثانية] سنتعرف على أهم الإصلاحات التي عرفتها هذه الضرائب.

---

[1]- كمال مرصالي، "الوجيز في القانون الضريبي المغربي "، الطبعة الأولى، 2011، مطبعة الخليج العربي، تطوان، صفحة 10.

الفقرة الأولى: إصلاحات القانون الإطار

في هذه الفقرة سنتطرق لأهم الإصلاحات الضريبية التي قام بها المشرع المغربي، من خلال الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الشركات وأخيرا الضريبة على الدخل.

أولا : الضريبة على القيمة المضافة

تمثل الضريبة على القيمة المضافة في المغرب من جهة الجمع بين ضريبتين سابقتين حول رقم المبيعات وتعميم نظام الاقتطاعات من جهة ثانية. كما أنه تم توسيع نطاق فرض هذه الضريبة، وتنظيم نسبتها، وتعديل طريقة تسيرها بسبب الضغوط المتعددة التي مارستها الفئات الاجتماعية المهنية الضاغطة لتوجيه مقتضيات القانون الضريبي، فإن إصلاح هذه الضريبة لم يدخل حيز التنفيذ إلى بعد سلسلة من اتفاقيات التراضي[1].

يرجع الأصل التاريخي للضريبة على القيمة المضافة إلى العصر الفرعوني، حيث جهز الملك مينا أول جيش نظامي من متحصلات الضرائب على رقم الأعمال لشراء العبيد[2]. وعرفت في حضارات الرومان واليونان باسم الضريبة على التداول في الأسواق، فكانت أقرب في شكلها إلى ضريبة المبيعات في مرحلة البيع بالتجزئة[3].

أما في العصر الحديث فيعود ظهور هذه الضريبة إلى أصل أمريكي ألماني مشترك[4]. فقد كانت ألمانيا تطبق ضريبة تراكمية لرقم الأعمال في 1916 تشمل كافة المراحل، واستمر العمل بها حتى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة التي بدأ العمل بها منذ سنة 1968 م، وتم تعديل القانون اعتبارا من سنة 1980 حتى أصبح التشريع الألماني متوافقا مع متطلبات التوجهين السادس والثامن للمجموعة الأوروبية.

وتعتبر فرنسا البلد الأول الذي بدأ بتنفيذ بوادر هذا النظام سنة 1918 م، حينما طرحها فون سيمنس " لتعويض النظام الضريبي على رقم المعاملات وتبدوهي الرائدة في

---

[1]-دمومات عبد الله، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب"، م س، صفحة 53.

[2]- خالد عبد العليم السيد عوض، "الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية"، إشراك للطباعة والنشر والتوزيع الطبعة الأولى، السنة 2007، صفحة 5.

[3]- خالدعبد العليم السيد عوض، نفس المرجع صفحة 5.

[4]- خالد عبد العليم السيد عوض، نفس المرجع صفحة 6.

مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حينما لجأت إليها سنة 1954م. فأعطت بذلك مثالا احتدت به دول السوق الأوروبية المشتركة، وقد تلافرنسا كل من إيطاليا وبلجيكا ثم تلتهم العديد من الدول الأوروبية . فطبقتها هولندا والدنمارك، وانطبق الأمر على الدول النامية، فبدأت كل من السنغال وساحل العاج ومدغشقر والمغرب والبرازيل والاورغواي وتونس والجزائر والسودان وموريتانيا وفلسطين العمل بضرائب القيمة المضافة، وقد ارتفع عدد الدول المطبقة لهذا من ثمانية سنة 1969 إلى سبعة وأربعون سنة 1989، وإلى ما يزيد عن مئة وخمسين دولة حاليا[1].

وفي المغرب جاءت هذه الضريبة بموجب قانون الإطار لسنة 1984، وقد تم تنظيمها بمقتضى القانون رقم 30. 85 الصادر الأمر بتنفيذه الظهير رقم 347. 85. 1 بتاريخ 20 دجنبر 1985. ثم جاءت المدونة العامة للضرائب سنة 2007 لتؤكد من خلال المواد 87 إلى 162 مجال تطبيق وأسس حساب وأداء هذه الضريبة بالإضافة إلى واجبات الملزمين.

تتعلق الضريبة على القيمة المضافة حسب تسميتها بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين ثمن الإنتاج الإجمالي وكلفة الاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات. وهي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المقاولة لفائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي كما أنها تعد أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني[2].

ولقد تم تأطير الضريبة على القيمة المضافة بمجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحلها المختلفة، انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة، ثم حساب قيمتها، وأخيرا عملية تحصيلها وهوما يعرف بالتنظيم القانوني للضريبة[3]. في حين أن الجانب التقني لهذه الضريبة يتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي ينتج عنها ترجمة الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، مستخدمة كافة مصادرها الفعلية والمحتملة لإحداث أثار ايجابية على

---

[1]- كرونولوجيا الضريبة على القيمة المضافة بأروبا 1956 فرنسا، 1967الدانمارك، 1968المانيا، 1969هولندا، 1970اللوكسمبورغ، 1972 ايرلندا، 1973بريطانيا.

[2]-سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)"، دار الثقافة 1983، صفحة 13.

[3]-MATHIER Jean Luc MATHIER ," La politique fiscale , économique" , 1999 , paris p 74

الاقتصاد وبالتالي تحقيق التنمية المنشودة[1].

1. تحليل مكوناتها وتقنيات الاستقطاع الضريبي

أ- مجال الإسقاطات

تبعا لمنطوق القانون لهذه الضريبة فإنها تمنح إمكانية تعميم حق الاستفادة من الإسقاط من جهة كل العناصر المكونة لثمن التكلفة بما في ذلك الجبايات المؤداة عن الخدمات والمصاريف العامة، ومن جهة أخرى إلى كل الملزمين الخاضعين للفرض الضريبي سواء كانوا منتجين مباشرين أوعاملين في قطاع الخدمات أوتجار الجملة الشيء الذي يؤدي حسب قانون هذه الضريبة للتأثير على تكاليف الإنتاج وصولا بذلك إلى الحياد التام عن طريق المساواة بين مختلف السلع والخدمات أمام الضريبة الشيء الذي يترتب عنه تخفيض تكاليف الإنتاج والاستثمار وخلافا لقاعدة المصدم[(2)]. التي لا تتيح إسقاط الضريبة المؤداة عن نفس العملية، حيث أن هذه القاعدة تلحق الضرر بالملزمين في حالة البيع بالخسارة، فإنه في إطار الضريبة على القيمة المضافة فإن تقنية الخصم الإجمالي للضريبة القابلة للإسقاط تمكن الملزم من إسقاط جميع الضرائب التي سبق له أن تحملها ولوتعلق الأمر بالبيع بالخسارة معناه أن قاعدة المصدم لم تعد غير ذي موضوع. أما الأجل اللازم انقضاؤه لاستفادة الملزم من حقه إسقاط الضرائب فيتحدد في شهر واحد بدلا من شهرين في النظام النوعي وهذه التقنية لها تأثير ايجابي على المستوى المالي بالنسبة للمؤسسات.

ب- أسعار الضريبة على القيمة المضافة :

في نطاق هذه الضريبة تم استبدال الأسعار المأخوذة بها في إطار النظام النوعي وهي 11 سعر بأربعة أسعار، إلا أنه وقعت تعديلات على السعر المرتفع بنسبة 30% ويفرض على البضائع الكمالية. غير أن هذا السعر تم حذفه والاحتفاظ بسعر 19% .

- السعر العادي بنسبة 19% ويفرض على غالبية المنتجات والخدمات
- السعر المنخفض بنسبة 14% ويطبق على خدمات القطاع السياحي، وفيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة المطبقة على الفوائد البنكية فقد تم تخفيض

[1]- المرسي السيد حجازي "النظم الضريبية"، الدار الجامعية الاسكندرية، طبعة 1988 صفحة 7.

[2]-دمومات عبد الله، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب"، م س، صفحة 54.

هذه النسبة إلى 7%.

- السعر المنخفض الثاني بنسبة 7% ويهم المواد الواسعة الاستهلاك والأدوية واستهلاك الطاقة ووسائل النقل.

ويبدوأن هدف المشرع المغربي من تخفيض عدد أسعار هذه الضريبة البحث عن نظام جبائي موحد لتفادي الامتيازات بين مختلف المنتجات والخدمات والحيلولة دون التأثير على المستوى العام للأسعار وتقليص العبء الجبائي على نفقات الأسر والحفاظ على المستوى الأعلى للمردودية الجبائي[1].

ت- تقنية الاعفاءات

لقد احتفظ القانون المحدث للضريبة على القيمة المضافة بتقنية الإعفاءات التي كانت معمولا بها في ظل النظام الجبائي النوعي، ويتعلق الأمر بالإعفاءات ذات الطابع الاقتصادي كوسيلة للاستثمار والمعدات الفلاحية والمعدات الخاصة بالصيد البحري والصادرات، وإعفاءات ذات طابع اجتماعي كالمواد الغذائية، وإعفاءات ذات طابع ثقافي كالكتب والصحف والجرائد إلى جانب الأغذية المركبة المعدة للأطفال التي تخضع كالأرز لنسبة 12% والمنتجات الصيدلية الخاضعة لسعر 8%.

2. مكانة الضريبة على القيمة المضافة ضمن الاصلاح الجبائي الإطار

تتجلى مكانة الضريبة على القيمة المضافة من الناحية التقنية والمالية، فقد اتضح أنه أثناء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تقصير في تحديد مفهوم تجارة الجملة، لاسيما وأن القطاع التجاري في المغرب يفتقر إلى التنظيم والتقنية اللازمين، حيث أصبح بعض التجار الذين دخلوا في عداد تجار الجملة يشعرون بالضرورة أن منافسيهم المباشرين لم يخضعوللقرض الضريبي وأصبحت الضريبة على القيمة المضافة وسيلة للمنافسة غير الشرعية، وقد تفاقم هذا المشكل عقب توسيع نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سنة 1992 لتطال تجار التقسيط الذين يحققون رقم مبيعات يفوق مبلغ 3 ملايين درهم.

بالإضافة إلى تقنية تعميم نظام الاقتطاعات، بحيث يخول جملة من الاستثناءات

[1]-عرض حول الاصلاح الجبائي قدمه وزير المالية أمام اللجنة المالية يوم 2 ماي 1985 صفحة 21 الرباط . وزارة المالية.

التي لم تكن إلا نتيجة حتمية للضغوطات التي مارستها الفئات الاجتماعية المهنية داخل الجهاز التشريعي، وقد تم إعداد لائحة تشمل السلع والخدمات التي لا تخضع للفرض الضريبي، وتضم المحلات غير المرتبطة بالاستغلال والمنتوجات البترولية التي لا تدخل في إطار الإنتاج والنفقات ذات الطابع التبرعي والبعثات والاستقبالات والتأمينات والخدمات التي تدخل في إطار المهن الطبية إلى جانب الاعفاءات التي تسمح بها في القطاع الفلاحي، كما أن مبدأ الحياد الذي ألصق بهذه الضريبة يبقى محدودا[1].

فعلى مستوى أسعار هذه الضريبة هناك ثغرات، فسعر 30 % المأخوذ به سابقا، والأخذ حاليا بسعر 19% يبقى سلبا من زاوية توزيع الدخول بل يمكن القول أن إلغاء سعر 30% في إطار القانون المالي لسنة 1993 لا يرتكز على أساس منطقي، حيث أن قراءة الأثمان التي ينطبق عليها سعر 30 % والمواد المرتبطة به لا يتم انتاجها بالمغرب. أما سعر 19 % فهومرتفع والتطبيق العملي للضريبة على القيمة المضافة في ظل هذه السياسية التقويمية وما يترتب عنها من تكلفات اجتماعية يمكن بأنه بقدر ماساهمت هذه الضريبة في الإمكانيات المالية على صعيد الجباية الغير المباشرة، بقدر مازادت من ارتفاع أسعار المنتجات والخدمات المستوردة وأصبح الممول الأساسي لهذه الضريبة هوالمستهلك. كما أن هذه الضريبة تفيد وتستفيد من التضخم، خلافا لما نص عليه قانون هذه الضريبة بكونها لا تجر إلى مسلسل ارتفاع الأسعار فتطبيقها يبين عكس ذلك حيث برز مسلسل تراكمي للأسعار[2].

أما عن نظام التسيير فإن قانون الإطار يكشف عن تراجعه في هذا المجال حيث منطلق ذريعة حماية الملزم من شطط الإدارة الضريبة حرم هذه الإدارة من الوسائل القانونية، لمحاربة أشكال التهرب من الفرض الضريبي وأصبح مأمور الضرائب هوالمسؤول عن تقويم الأدلة على عدم كفاية الأرقام المصرحة بها، أوعن التفاوتات الخطيرة التي من شأنها تحقق التصحيح. وعموما فإن المكانة المالية التي شهدتها هذه الضريبة، حيث قفزت من 3665 مليون درهم [آنذاك الرسم على المواد والرسم على

[1]-Anas . B Zemrani ,"Appréciation critique du projet de réforme fiscale portant institution de la T. V. A", Revue Marocaine des finances publiques et d'économie N° 1,1985.

[2]-دمومات عبد الله، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب"، م س، صفحة 57.

الخدمات] إلى 7741 مليون درهم سنة،1981 ثم إلى 13212 مليون درهم سنة1981، ثم إلى 14836 مليون درهم سنة 1992، الشيء الذي يبرز نسبيا المكانة المالية عبر تأسيس الضريبة على القيمة المضافة في سرعة تطور العائدات الجبائية في نطاق الضرائب المباشرة. أما الضريبة الداخلية على الاستهلاك فقد زادت بدورها بوتيرة سريعة حيث انتقلت من 1822 مليون درهم سنة 1991، ثم إلى 5323 مليون درهم سنة 1992[1].

[1] -دمومات عبد الله، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب"، م س، صفحة 57.

حصيلة الضريبة على القيمة المضافة 1987-1995

السنوات	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
حصيلة ضريبة قيمة مضافة بمليون درهم	200 .8	536 .9	560 .10	560 .11	200 .13	800 .14	610 .14	998 .14	821 .15
النسبة إلى مجموع الضرائب غير المباشرة	52	50	55	58	62	62	65	65	73
النسبة إلى مجموع الضرائب غير المباشرة	8 .26	3 .25	1 .26	4 .29	9 .28	4 .28	6 .27	8 .27	2 .30
السنة إلى مداخيل الميزانية	0 .25	2 .23	2 .23	4 .23	7 .23	2 .23	3 .21	4 .21	4 .23
النسبة إلى الناتج الداخلي الإجمالي	19 .5	28 .5	44 .5	59 .5	48 .5	02 .6	8 .5	3 .5	7 .5

3. جدول مبني على الإحصائيات السنوية لمديرية الإحصاء ومن حسابات الخزينة بوزارة المالية

ثانيا: الضريبة على الشركات

يشكل إحداث الضريبة على الشركات تتويجا لمختلف التعديلات التي لا تميز بين دخول الأشخاص الذاتيين والأشخاص المعنويين، ولم تعد قادرة على مسايرة التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتها البلاد، وبالتالي بقيت هذه الضريبة حاملة الكثير من الثغرات لا على مستوى المردودية أوالفعالية الاقتصادية. ولما جاء الإصلاح الجبائي لسنة 1984 أقر في فصله الأول والثاني على ضرورة التميز بين الدخول في الضريبة على الشركات[1] استجابة لضرورتين: الأولى تتمثل في إلغاء التعددية الضريبية التي كانت تخضع لها الشركات فيما قبل، وتجميع مختلف دخولها في مادة ضريبية واحدة، الدخول الكرائية والفلاحية والمهنية، وتهدف كذلك إلى التكيف مع الواقع الجديد القاضي بخلق ضريبة على دخل الأشخاص الذاتيين. أما الضرورة الثانية، فتهدف إلى الأخذ بعين الاعتبار التوجهات الجديدة في الاقتصاد القائمة على سياسية التقويم الهيكلي، والمتأثرة بالأفكار الليبرالية الجديدة التي سادت البلاد المصنعة مع بداية عقد الثمانينات، وجعل الضريبة تتلاءم أكثر مع الدور المراد أن يلعبه الاستثمار الخاص والمبادرة الحرة التي تعتبر الشركات آلياتها المتحركة[2].

[1]-أحدثت هذه الضريبة بمقتضى قانون الإطارالمتعلق بالإصلاح الجبائي الصادر سنة 1984 غير أن القانون المنظم لها لم يصدر إلا بتاريخ 31 دجنبر 1986 تحت رقم 24. 86 وذلك بمقتضى ظهير رقم 1. 86. 239

[2]-عبد السلام أديب، "السياسة الضريبة وإستراتيجية التنمية دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1965 2000"، م س، ص 242 .

المقتضيات القانونية المنظمة للضريبة على الشركات[1]

الباب	المواد	الموضوع
الباب الأول	1-7	نطاق التطبيق
		- التعريف - الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة - الأشخاص المستثنون من نطاق التطبيق - الحاصلات الخاضعة للضريبة المحجوزة في المنبع - إقليمية الضريبة - الإعفاءات
الباب الثاني	8-16	الأساس المفروضة عليه الضريبة
		- تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة - أساس فرض الضريبة المحجوزة في المنبع أساس فرض الضريبة الجزافية على الشركات غير المقيمة
الباب الثالث	17-19	تصفية الضريبة
		- فترة فرض الضريبة - مكان فرض الضريبة - سعر الضريبة
الباب الرابع	20-20	الإقرارات الضريبة

1. تحليل مكوناتها التقنية

أ- نطاق تطبيق الضريبة على الشركات وإقليميتها

على عكس الضريبة على الأرباح المهنية التي كانت في المنظومة الجبائية القديمة أوالسابقة التي كانت تهم إلا الشركات التجارية والصناعية، فإن الضريبة على الشركات تنصب على كافة الأشخاص المعنوية الذين يزاولون نشاطا بهدف الربح وبالتالي فإن

[1] سعيد جعفري، "الضريبة والنظام الضريبي المغربي"، سلسلة أريد أن أعرف، العدد 9، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، سنة2013، صفحة 136.

مجال تطبيق هذه الضريبة يتسم بالشمولية والاتساع، باستثناء بعض الشركات العقارية كالتي تكون حصة كل شريك فيها ظاهرة. أو كالشركات الفعلية التي لاتضم سوى أشخاص طبيعيين، المجموعات ذات النفع العام والاقتصادي[1]، كذلك وضعية شركات التضامن التي لاتضم إلا أشخاصا ذاتيين لاحدود لمسؤولياتهم في الشركة، ويبقى لها الحق في الاختيار بين الخضوع للضريبة على الشركات أوالضريبة العامة على الدخل في اسم المساهم الرئيسي. كما تعفى من الضريبة على الشركات الجمعيات التي لاتهدف إلى الربح وشركات التعاونيات.

إن الضريبة على الشركات تعتمد على مبدأ الإقليمية خلافا للضريبة على الأرباح المهنية. فالمادة الثالثة من القانون رقم 86-24 المتعلق بالضريبة على الشركات تنص على أن: " الضريبة تفرض على الشركات التي يوجد مقرها خارج المغرب المسماة الشركات الأجنبية، كلما أنجزت بالمغرب أشغالا أوقدمت خدمات إما لحساب فروع خاصة بها أولحساب أشخاص طبيعيين أومعنويين مستقلين" كما نصت كذلك المادة الخامسة من المدونة العامة للضرائب في الفقرة الأولى على أن:" تفرض الضريبة على الشركات المتوفرة أوغير المتوفرة على مقر بالمغرب بالنسبة لجميع الحاصلات والأرباح والدخول ...".

كما تفرض كذلك هذه الضريبة أيضا على الشركات الغير متوفرة على مقر بالمغرب المسماة الشركات الغير مقيمة، إذا تعلق الأمر بالمبالغ الإجمالية الوارد بيانها في المادة 15 من المدونة العامة للضرائب، والتي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها أوخدمات تقدمها إما لحساب فروع خاصة بها أومؤسسات بالمغرب[2].

ب- سعر الضريبة على الشركات

لقد تم تحديد سعر هذه الضريبة في بداية الأمر في 45 % ثم نزلت بعد ذلك إلى 30 % وحاليا سعر36 بموجب القانون المالي لسنة 1994، ومن المنتظر أن ينخفض هذا السعر مستقبلا إلى 30% حسب توجيهات صندوق النقد الدولي والبنك العالمي.

والواقع أن هذا التخفيض لايترجم اتجاها لتحقيق توزيع عادل لأرباح الشركات

[1]-مصطفى منار، "الاقتطاع الضريبي والعدالة الاجتماعية"، أطروحة في القانون العام كلية العلوم القانوني والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2010، صفحة 100.

[2]- المادة 15 المدونة العامة للضرائب المغربية.

التابعة للدولة والمساهمين والمقاولات، إلى جانب هذا السعر هناك سعر 10% بالنسبة للمبلغ الإجمالي التي تسلمها الشركات الأجنبية والتي تفرض عليها الضريبة عن طريق تقنية الخصم عند المبلغ، ثم سعر 12% بالنسبة للأشغال العقارية أو أشغال تركيب المنشآت الصناعية التقنية التي تنجزها شركات أجنبية عندما تختار هذه الأخيرة نظام الضريبة الجزافي على الإعفاء بنسبة 100% للشركات المتعلقة بتربية المواشي، وإعفاء بنسبة 50% فقط لشركات زراعة الحبوب والزيوت والقطنيات. وبالنظر إلى الأرباح الفعلية التي تحققها قلة من كبار المستثمرين الفلاحين فإن الامتيازات الممنوحة لهؤلاء في إطار الضريبة على الشركات تفتقر إلى تبرير منطقي، كما أن سعر 12% من مبلغ الصفقة الذي يهم بعض الشركات الأجنبية فهوالآخر لا يخلومن انتقادبل إجحاف للشركات المغربية، كما أنه كان من الأجدر الاتجاه صوب سن سعر تمايزي حسب توجه السعر.

2. أسلوب تحصيل الضريبة

من الإصلاحات التي جاءت بها الضريبة على الشركات، والتي حظيت بالكثير من الاهتمام، أسلوب التحصيل. فعوض الضريبة التقليدية التي يتم فيها تحصيل الضريبة على الإقرار بالجداول، أحدث القانون أسلوبا جديدا أكثر تطورا وملاءمة ومردودية، يعتمد على حساب مبلغ الضريبة وأدائها تلقائيا من طرف الشركة الخاضعة لها[1].

ويتم الدفع على ثلاثة أقساط:

- **القسط الأول:** يساوي الحصة الدنيا للضريبة، يتم دفعه خلال الثلاثين يوما الموالية لتاريخ إقفال السنة المحاسبية، وتتساوى فيه كل من الشركات التي تصرح بالربح والشركات التي تصرح بالعجز.
- **القسط الثاني**: يساوي نصف ما تبقى بالنسبة للشركات التي تحقق ربحا (مبلغ الضريبة مبلغ الحصة الدنيا) وهويؤدى خلال الثلاثة أشهر الموالية لانتهاء السنة المحاسبية، أي في نفس الوقت الذي يتم فيه التصريح بالنتيجة الجبائية.
- **القسط الثالث والأخير:** أي النصف الآخر المتبقي من مبلغ الضريبة ويتم دفعه خلال الشهرين المواليين لتاريخ التصريح.

[1]-المادة 29 من القانون رقم 86-24، المتعلق بالضريبة على الشركات.
أيضا، البشيري وعدي، "مديرية الضرائب من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري" دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام الرباط سنة 1991.

وبهذه الطريقة يتم استيفاء دين الضريبة كاملا في الحالات العادية خلال الخمسة أشهر الموالية للسنة المحاسبية في 31 مايوعلى أبعد تقدير بالنسبة للسنة المنتهية في 31 دجنبر مثلا.

وللعلم أن هذه الطريقة معروفة في الكثير من الدول المتقدمة[1] لها عدة مزايا، فهي تقسط العبء الضريبي من جهة، وتجعل الشركة على علم مسبق بما تبقى من المبلغ الواجب أدائه من جهة أخرى، زيادة على أنها تسمح للخزينة العامة بالحصول على الإيرادات بسرعةوانتظام.

ثالثا: الضريبة على الدخل

الضريبة على الدخل هي تلك الضريبة التي تتخذ من الدخل وعاء لها، أي أن الدخل هوما تفرض عليه الضريبة، والدخل من الناحية الضريبية يعني القيمة النقدية أوالقابلة للتقدير بالنقود التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار خلال فترة معينة من الزمن. كما تتوسع بعض التشريعات في تحديد مفهوم الدخل، فتأخذ بنظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول كتعريف للدخل باعتباره، مقدار الزيادة الايجابية التي تطرأ على ذمة الشخص الطبيعي أوالمعنوي خلال فترة معنية من الزمن[2].

وقد ظهر تطبيق هذه الضريبة سنة 1842 بانجلترا، ثم أخذت بها الدول الصناعية الأخرى بعد سنة 1914، (كأمريكا - اليابان – ألماني)، وعقب الحرب العالمية الأولى عم تطبيقها باقي الدول الأوروبية[3].

أما بالنسبة للمغرب فقد أحدثت هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم 17. 89 المؤرخ في سنة 1989 الصادر الأمر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 116-89-1[4].

حيث استهدفت هذه الضريبة تحقيق المساواة وبالتالي تقليص الاختلالات فيما يتعلق بتوزيع العبء الجبائي[5].

---

[1]-Lefebre (F. E), "le système fiscal Amercain", Paris 1987 , page 53.

[2]-عبد الكريم صادق بركات، حامد دراز، "النظم الضريبة "، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2001 ص 20.

[3]-Pierre Beltrame, « la fiscalité en France », Hachette les fondamentaux n° 9, 2001, page 29.

[4]-الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 6/12/1989

[5]-Bernard Brachet, volonté politique fiscale , étude de finances publiques mélanges en l'honneur de Paul Marie Gaudmet ,Economica 1984 ,page 633

كما أنها تفرض على دخول أرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المحددة في المادة الثالثة من قانون الضرائب المغربي، الذين لم يختاروالخضوع للضريبة على الشركات[1].

وتبعا لذلك، راهنت على تحقيق العدالة والمردودية دون الزيادة من الضغط الضريبي على المستوى الفردي والعمل على توسيع الوعاء الضريبي[2].

الضريبة على الدخل هي ضريبة واحدة تفرض على جميع دخل المكلف مهما تنوعت مصادره، والضريبة الواحدة الإجمالية أوالضريبة العامة يكون سعرها واحدا بالنسبة لكل أنواع الدخول التي تتضمنها، ويتم في إطارها توحيد كل إجراءات تقدير الضريبة وكذا الإعفاءات سواء التحملات العائلية أوإعفاءات الحد الأدنى الغير خاضع للضريبة. وهي نظريا تعتبر أكبر عدالة يتم فيها مراعاة الأوضاع الشخصية والمالية للمكلف والعدالة هنا تستوجب تصاعدية في أسعارها[3].

يحدد الجدول التالي المقتضيات القانونية العامة المنظمة للضريبة على الدخل في المدونة العامة للضرائب.

الباب	المواد	الموضوع
الباب الأول	24-21	- نطاق التطبيق - التعريف - الدخول والأرباح المفروضة عليها الضريبة / إقليمية الضريبة - الإعفاءات
الباب الثاني	29-25	أساس فرض الضريبة على مجموع الدخول
الباب الثالث	70-30	تحديد صافي الدخل لكل نوع من أنواع الدخول: - الدخول المهنية - الدخول الزراعية : الأجور والدخول المعتبرة في حكمها

[1]-بن اعمارة منصور، "الضرائب على الدخل الإجمالي IRG حسب تعديلات قانون المالية 2010"، سلسلة المعرفة القانونية للجميع، دار هومة، سنة 2010، صفحة 45 .

[2]-Rhomari (M) Rapport de synthèse sur l'IGR , une nouvelle donnée et de nouvelles interpellation , R. J . E. P, faculté de droit Rabat, 1990, page 187.

[3]-غيثة الحاتمي، "الضريبة العامة على الدخل في إطار العدالة الجبائية "، مقال منشور بالمجلة المغربية للادارة المحلية، عدد 4، سنة 1996، صفحة 152.

		- الدخول والأرباح العقارية. الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة
الباب الرابع	77-71	- تصفية الضريبة على الدخل - تصفية الضريبة - التخفيض من الضريبة
الباب الخامس	86-78	الإقرارات الضريبية

1. أسلوب الضريبة على الدخل

لمعرفة تطور نظام الضريبة على الدخل، يجب التمييز بين الأسلوبين الذين تفرض بهما هذه الضريبة، أسلوب الضريبة النوعية على الدخل وأسلوب الضريبة العامة أوالموحدة على الدخل[1].

أ- الضرائب النوعية على الدخل

تسمى هذه الضرائب بالنوعية أوبالضريبة على فروع الدخل، لأنه يتم وفق هذا الأسلوب فرض الضريبة حسب نوع الدخل الذي يحصل عليه الشخص المكلف، ويعتمد بذلك نظام الضريبة النوعية على أصناف مصادر الدخل الرئيسية في فرض هذه الضريبة، بمعنى أوضح تفرض هذه الضرائب حسب مصادره المختلفة، فيتم التفريق بين الدخل المحصل عليه من العمل من أومن رأس مال والدخل المختلط الذي يقسم بدوره إلى عدد من الأنواع. وتبعا لذلك تتعدد الضرائب النوعية التي تصيب إيرادات هذه المصادر، فقد تفرض على دخول العمل ضريبة على المرتبات والأجور، إلى جانب ضريبة تسري على إيرادات المهن الحرة أوغير التجارية كمكاتب المحامين والعيادات الطبية والصيدليات والمكاتب الهندسية . . إلخ، وعلى إيرادات رأس المال وعلى أرباح الأسهم والسندات والقيم المنقولة . وتختلف الضرائب النوعية من دولة إلى أخرى حسب ظروفها وأوضاعها الاقتصادية والسياسية والإدارية[2].

---

[1]-عبد الكريم صادق بركات " النظم الضريبية "، الدار الجامعية، بيروت 1976، ص 42.

[2]- محمد سعيد فرهود، "مبادئ المالية العامة"، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سنة 1989 -1990، ص 216.

وفق هذا الأسلوب تفرض الضرائب على مختلف أنواع المداخيل من حيث مصادرها المتحققة لنفس الشخص، وكمثال على ذلك موظف يتقاضى راتبا وفي نفس الوقت يحصل على دخل شهري كقيمة كرائية لعقار في ملكيتة قام بتأجيره، كما يحصل على أرباح بصفته مساهم بإحدى الشركات. ففي هذه الحالة يدفع الشخص ضرائب مختلفة على دخول متعددة سواء من الوظيفة التي يعمل بها ويتقاضى عنها راتبا، ويدفع ضريبة عن ريع العقار الذي يملكه أوعن الإيجار الذي يحصله من المستأجر، كما يدفع ضريبة أخرى من الأرباح المتأتية له من الأسهم في الشركات، وكل ضريبة تكون منفصلة عن الأخرى وفرض الضريبة على الدخل بهذا الشكل هوما يصطلح على تسميته بالضريبة النوعية التي تفرض على كل صنف معين من الدخل بحسن مصدره بشكل منفصل.

ب- الضريبة العامة أوالموحدة على الدخل

يقتضي هذا المفهوم خضوع مجموع دخل المكلف لضريبة واحدة مهما اختلفت اوتعددت مصادر الدخل[1]. فحسب نظام الضريبة العامة على الدخل تفرض الضريبة على الدخل الذي يحصل عليه المكلف من مصادر مختلفة، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل موضوع الضريبة، وبمعنى آخر يجمع ما يحصل عليه المكلف الواحد من المداخيل المختلفة على أنها وعاء واحد، بمعنى أنه ينظر إلى عناصر دخل كل مكلف باعتبارها وحدة واحدة بصرف النظر عن مصادره، فالأصل فيها عدم التمييز بين هذه المداخيل أيا كانت مصدرها وأيا كانت طبيعتها مع وحدة السعر المطبق وتوحيد أحكام تحديد الوعاء وإجراءات الربط والتحصيل، ويذكر أنصار أسلوب هذه الضريبة بأنها أقرب إلى العدالة ومثالا للضريبة الشخصية، حيث تمكن من مراعاة المقدرة الشرائية أوالتكيلفية للمكلف بما يمنحه الإعفاءات والتخفيضات التي تتلاءم وحالته المالية وأعباءه العائلية، وكذلك تتميز بيسرها في التحصيل فهي نمط أفضل ولكن يتطلب تطبيقها وعيا ضريبا متزايدا لدى المكلف وكفاءة إدارية مرتفعة وإمساكا منتظما للحسابات[2].

---

[1]-حمود القيسي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى 2000، ص 113.

[2]-حسن عواضة، "المالية العامة "، دار النهضة العربية، بيروت الطبعة الخامسة 1981، ص 292.

فبموجب هذا النظام، يتم فرض الضريبة مرة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الشخص المكلف بالضريبة أيا كان مصدر هذا الدخل، فيتم جمع ما يحصل عليه من دخول من مصادر مختلفة واحتساب الضريبة مرة واحدة، ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يعمل على توحيد أسعار الضريبة كما أنه يسهل على المكلف تقديم الإقرار الضريبي، بحيث يقدم المكلف إقرارا واحدا بشأن الدخل الذي يحصل عليه خلال السنة الضريبية.

2. تطبيقات الضريبة على الدخل

ينحصر تطبيق الضريبة على الدخل على الأشخاص الخاضعين للضريبة والتطرق لإقليمية الضريبية، ثم على تصفية الدخل المفروضة عليه الضريبة، وتعريف الأشخاص الخاضعين لها والأشخاص المستثنين من الخضوع لهذا النظام الضريبي. لذلك فبخصوص هذه الدخول حصرت المدونة العامة للضرائب أصناف الدخول والأرباح المفروضة عليها الضريبة وذلك حسب المادة 22 من المدونة العامة للضرائب[1].

كما يلاحظ من نص هذه المادة أن المشرع احتفظ بجميع أصناف الدخول الخاضعة للضريبة على الدخل كما حددتها مقتضيات المادة الأولى من القانون رقم 89-17[2]. باستثناء الصنف الثاني من الدخول الذي أصبح يشمل الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية بدل الاقتصار على الدخول الناتجة عن المستغلات الزراعية فقط، والتي أشملها المشرع بالإعفاء إلى غاية سنة 2020 .

أما الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل فيتعلق الأمر بكل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين الغير خاضعين للضريبة على الشركات[3].

فالبنسبة للأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل هم الأشخاص الذين يسمح لهم المشرع بإمكانية الخضوع للضريبة على الشركات إذا اختاروا ذلك، وفي حالة عدم اختيار الخضوع لنظام هذه الضريبة يصبحون خاضعين وجوبا للضريبة على الدخل.

---

[1]-نص المادة عرضها: الدخول والأرباح المفروضة عليها الضريبة: 1 الدخول المهنية، 2 الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية، 3 الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، 4 الدخول والأرباح العقارية، 5 الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.

[2]-القانون رقم 89. 17 المحدثة بموجبه ضريبة عامة على الدخل، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1. 89. 116، بتاريخ 21 نونبر 1989 جريدة رسمية عدد 4023، بتاريخ 6 دجنبر 1989.

[3]- تجدر الإشارة إلى أن القطاع الفلاحي، قد كان مشمولا بالإعفاء الضريبي بموجب القانون المالي لسنة 2001 إلى غاية سنة 2010، ليتم تمديد هذا الإعفاء إلى غاية 2020، وتقرر هذا التمديد بمقتضى القانون المالي لسنة 2008،

وبالنسبة للأشخاص الطبيعيين فإذا كان المشرع قد سن للأشخاص المعنويين نظاما ضريبيا خاصا بهم، يعرف بنظام الضريبة على الشركات مع إمكانية اختيار الخضوع لنظام الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 3 من المدونة العامة للضرائب[1].

فإن تطبيق الضريبة على الدخل يسري أساسا على الأشخاص الطبيعيين كما حددهم المشرع في البند I من المادة 23 من المدونة العامة للضرائب ويتعلق الأمر ب:

1. الأشخاص الطبيعيون الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم أوأرباحهم ذات المنشأ المغربي أوالأجنبي.
2. الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم أوأرباحهم ذات المنشأ المغربي.
3. الأشخاص المتوفرون أوغير المتوفرين على موطن ضريبي بالمغرب، إذا حققوا أرباحا أوقبضوا دخولا، لا يخول حق فرض الضريبة عليهم بالمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل[2].

ويستفيد من الإعفاء من الضريبة على الدخل، إعفاء عاما كل من :

1. السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء والقنصليون الأجانب، فيما يخص دخولهم ذات المنشأ الأجنبي، وذلك بالقدر الذي تسمح به البلدان التي يملكونها من نفس الامتياز للسفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصلين المغاربة.
2. الأشخاص المقيمون فيما يخص العوائد المدفوعة إليهم في مقابل استعمال

---

[1]- المادة 3 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2016.

[2]-تهدف الاتفاقيات الجبائية إلى تفادي الازدواج الضريبي بين الدول المتعاقدة وإرساء قواعد للتعاون الإداري المتبادل على مستوى الضرائب المباشرة بصفة عامة والضريبة على الدخل تحديدا، وكنموذج الاتفاقيات التي أبرمها المغرب مع بعض الدول لتفادي فرض الضريبة على الدخل بشكل مزدوج . نذكر الاتفاقيات المالية والاتفاقيات المحررة بتاريخ 22 مارس 1989 بين المملكة المغربية وحكومة جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل.

الاتفاقية المحررة في دبي بتاريخ 9 فبراير 1999 بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة بشأن تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل ورأس المال .

أومنح حق استعمال حقوق مؤلف في مصنفات أدبية وفنية أوعملية[1].

فإذا كان مبدأ الإقليمية الضريبية الضريبة على الدخل بالمغرب يقوم على الإقامة أوكما أصبح يسمى بموجب المادة 23 من المدونة العامة للضرائب المشار إليها أعلاه بالموطن الضريبي[2]. فإن السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل الغير مقيمين بالمغرب تعفى دخولهم ذات المنشأ الأجنبي من الضريبة على الدخل عملا بمبدأ المعاملة بالمثل الذي تعامل به بلدانهم السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصلين المغاربة المزاولين مهامهم البلدان الأجنبية، والتي تكون مرتبطة باتفاقيات مع المغرب تفاديا للازدواج الضريبي الذي قد يخضع له الموظفون العاملون في إطار السلك الدبلوماسي.

أما موظفوالدولة الذين يمارسون مهام وظائفهم أويكلفون بمأمورية في الخارج فيكون لهم موطن ضريبي بالمغرب، إذا كانوا يتمتعون بالإعفاء من الضريبة الشخصية على الدخل في البلد الأجنبي الذي يقيمون به.

بعد عرضنا للتقسيم الثلاثي أوللثلاثية الجبائية التي قام بها المشرع الجبائي من خلال القانون الإطار لسنة 1984، سنعرض في [الفقرة الثانية]الإصلاحات الجبائية التي قام بها المشرع الجبائي المغربي من خلال هذا القانون الإطار ونخص بالذكر الجبايات المحلية.

الفقرة الثانية: إصلاح الجبايات المحلية من خلال قانون الإطار

في ظل الضائقة المالية التي مرت بها الدولة[3]، ومن منطلق ماتنص عليه مقتضيات قانون الإطار الخاص بالإصلاح الجبائي العام لسنة 1984 تتضمن هذه الاصلاحات: الضريبة الحضرية، الضريبة المهنية، والضريبة العقارية خارج المدار الحضري، وجزء من حصيلة الضريبة على القيمة المضافة.

وقد كان هدف السلطات المالية من ذلك التقليص من ثقل أعباء امدادات التوازن، سيما وقد شرع المغرب في تنفيذ برنامج التقويم البنيوي سنة 1983 والأمر يتطلب تعبئة

---

[1]- المادة 24 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2016.

[2]- المادة 23 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2016.

[3]-عبد الحق المرجاني، "حدود التمويل الجبائي المحلي للتنمية المحلية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج – 3 يناير 1996 صفحة 85.

أكبر للموارد العمومية لمواجهة الاختلالات المالية التي تكتنف الميزانية العامة للدولة، سيما وأن الاعتماد على إمدادات الدولة التي فيما بين إمدادات الموازنة لتغطية العجز الحاصل في مجال التسيير وكذا إمدادات التجار. يترتب عنها تأثر الوضعية المالية للجماعات المحلية سلبيا أوايجابيا بالوضعية المالية للدولة، الشيء الذي يدفع أحيانا إلى إرجاع هذه الامتدادات، فمثلا إرجاع إمدادات التجهيز سنة 1983 المرصودة للجماعات المحلية لسبب الظروف المالية الصعبة التي عرفها المغرب تلك السنة[1].

وفي هذا السياق فإن قانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي العام تطرق في جانب هام منه إلى الضرائب التي تستفيد منها الجماعات الترابية التي كانت قبل دستور 2011 يطلق عليها اسم الجماعات المحلية مع العلم أنه بعد قانون الإطار جاء ظهير 21 نونبر 1989 الذي يرصد الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها.

إن مجال الجبائية المحلية الذي يعتبر هامش تحرك الجماعات المحلية وهيئاتها لايمكن فصله عن مجال جبايات الدولة، والارتباط الجدلي لمالية الدولة بمالية الجماعات يبرز لنا من خلال المساعدات المالية التي تمدها الدولة لهذه الوحدات، وتتمثل في إمدادات الموازنة لمواجهة حاجياتها في مجال الميزانية الخاصة بالتسيير، ثم هناك إمدادات التجهيز حيث تقدم الدولة لها ومن الميزانية العامة نفقات لتمويل بعض التجهيزات الضرورية، ومن منطلق تقوية الصلاحيات المالية لهذه الجماعات، فقد وضع المشرع إطارا عاما عبر قانون الإطار الخاص بالإصلاح الجبائي لأبريل سنة 1984 يربط فيه بين مالية الدولة والمالية المحلية، وينص في فصله الأول على أن:" النهوض بالموارد المالية للجماعات المحلية والعمل على استقرارها مع مراعاة متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في إطار العدالة الاجتماعية"[2].

وبهذا رصد قانون الإطار لميزانية الجماعات المحلية كل من حصيلة الضريبة المهنية، الضريبة الحضرية المفروضة على العقارات التي يسكنها مالكوها وجزء من الضريبة على القيمة المضافة، وأحدثت كذلك ضريبة عقارية خارج المدار الحضري الفصل 16 من قانون الإطار لسنة 1984.

---

[1]-محمد معني السنوسي، "مالية الجماعات المحلية بالمغرب، التنظيم المالي المحلي"، دار النشر المغربية 1993، الصفحة 13.

[2]-عبد السلام أديب . م س ص 71

فما هي الموارد الجبائية التي أدرجها قانون الإطار للجماعات المحلية وما مدى مكانتها ضمن هذا الإصلاح؟

أولا: الموارد الضريبة المحلية الواردة في قانون الإطار

تبعا لمقتضيات القانون الإطار الخاص بالإصلاح الجبائي العام يمكن تصنيف الموارد الضريبة التي خص بها هذا القانون الجماعات الترابية الضريبة العقارية خارج المدار الحضري والضريبة المهنية.

أ- الضريبة العقارية خارج المدار الحضري

لقد نص قانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي المغربي العام في فصله 16 إحداث ضريبة عقارية خارج المدار الحضري، ترجع إيراداتها لفائدة الجماعات القروية. وفي هذا الإطار فإن الإصلاح الجبائي لقانون الإطار لم يكتف بإضافة الدخول الفلاحية إلى دخول الملزم الأخرى لتخضع للضريبة العامة على الدخل، بل أنشأت ضريبة جديدة وهي الضريبة العقارية خارج المدار الحضري[1].

والفصل 16 من القانون المذكور يوجب مراعاة مساحات وطبيعة الأراضي الفلاحية، القابلة للفلاحة خارج المدار الحضري. ووفق قانون الإطار فإن الخاضع للضريبة العقارية خارج المدار الحضري هوالمالك، أما وعاء هذه الضريبة فيعتمد المساحة بالهكتار، وسعرها محدد بين درهم واحد لخمسة دراهم للهكتار.

وتجدر الإشارة إلا أن إعفاء القطاع الفلاحي إلى غاية 2020 جعل الضريبة العقارية خارج المدار الحضري مجرد تنصيص فقط عليها في قانون الإطار لأنه لا يتم العمل بها الآن .

ب- الضريبة المهنية

يرجع التطبيق العملي لهذه الضريبة إلى سنة 1920 وأعيد النظر فيها بموجب الظهير 442-61-1 الصادر في دجنبر سنة 1961، أدخلت عليه تعديلات أهمها: التعديل الوارد في القانون المالي لسنة 1976 وتعديل 1990.

والملزم بهذه الضريبة كل شخص أوشركة من جنسية مغربية أوأجنبية يزاولون في

[1]-عبد المجيد أسعد، "مالية الجماعات المحلية بالمغرب"، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، الطبعة الأولى، سنة 1991 صفحة 146.

المغرب مهنة غير داخلة في المستثنيات المحددة بمقتضى ظهير شريف لذلك يستثنى نطاق الإعفاء الأشخاص الذين يباشرون مهنة لحساب الوظيفة العامة.

- المستغلون الفلاحيون بخصوص عمليات بيع نقل المحصولات الناتجة عن استغلالهم الزراعي أوبيع الماشية التي يقومون بتربيتها، بشرط أن تكون هذه المحصولات الزراعية ناتجة عن استغلالهم وان لا يزاولوا عملية البيع داخل مكان أومتجر.
- الاستثناءات الواردة في قوانين الاستمارات إما ربط هذه الضريبة فيتم بناء على عنصرين، العنصر الأول يتمثل في القيمة الإيجارية للأماكن التي تزاول فيها المهنة. وتقدر القيمة الإيجارية بناء على عقد الكراء المباشر وتفرض الضريبة على القيمة الإيجارية بسعر نسبي. أما العنصر الثاني فيتم بناء على بعض الخصائص المميزة المزاولة لبعض المهن المصنفة. [كسعة حمولة السفن بالطن بالنسبة لبعض المنشآت البحرية وتقرض الضريبة بالنسبة لهذا العنصر بالسعر المتغير].

ت- الضريبة على القيمة المضافة

لقد جاء في قانون الإطار في فصله 26 أن جزاءا من حصيلة الضريبة على القيمة المضافة لا تقل عن 30 % ستخصص لميزانيات الجماعات المحلية، ومنذ تخصيص حصة هذه الضريبة للجماعات المحلية انقطعت الميزانية العامة للدولة عن رصد الاعتمادات التي كانت تخصص لموازنة ميزانيات هذه الجماعات، وتغطي عجزها خاصة في ميزانيات التسيير في حين كان من الأهمية بمكان رصد هذه الجهة لقطاع التجهيزات الأساسية[1].

ث- الضريبة الحضرية

تنظم هذه الضريبة من خلال قانون الإطار المتعلق بالإصلاح الضريبي لسنة 1984[2]، وكذلك بمقتضى الضريبة الحضرية الصادر سنة 1990، وتأسيسا على ذلك أصبحت العقارات التي لا يستغلها مالكوها ويستثمرونها عن طريق الإيجار تدخل في

[1]-عبد السلام أديب، "السياسية الضريبة السياسة الضريبة وإستراتيجية التنمية"، م س، صفحة 74.
[2]-الفصل 26 من قانون الإطار 1984.

مجال الضريبة العامة على الدخل، وتخضع العقارات التي يسكنها أصحابها للضريبة الحضرية.

وتفرض هذه الضريبة على القيمة الإيجارية للعقارات وتتولى تحديد هذه القيمة لجنة خاصة بإحصاء العقارات وكل خمس سنوات إحصاء للعقارات الخاضعة للضريبة الحضرية أما سعر هذه الضريبة فيمكن إبرازه من خلال الجدول الآتي[1]:

القيمة الكرائية	السعر%
أقل من 300 درهم	معفاة
من 3000 إلى 6000 درهم	10
من 6001 إلى 12000 درهم	16
من 12000 إلى 24000 درهم	20
من 24000 إلى 36000 درهم	24
من 36000 إلى 60000 درهم	28
من يفوق 60001 درهم	30

إن المشرع الضريبي بعد إدراجه للدخول العقارية ضمن الضريبة العامة للدخل وفرض هذه الضريبة من حيث الملزم بها على المالك المستغل للعقار يمكن له أو لأقاربه أوالحائز وبعبارة أخرى الاعتداد بالعقارات المستغلة من طرف ملاكها، من شأن ذلك التقليص من الأهمية المالية للضريبة الحضرية بالنسبة للجماعات المحلية.

ثانيا: مكانة الإصلاح الجبائي المحلي ضمن الإصلاح الجبائي المغربي

رغم التأثيرات المالية لإصلاح الجباية المحلية التي أتى بها قانون الإطار سيما تأثيرات منتوج حصة الضريبة على القيمة المضافة ب30 % على التدعيم البيني لبعض الجماعات المحلية، حيث عرفت حصيلة أوحصة الجماعات المحلية ارتفاعا ملموسا سنة 1991 حيث بلغت 4150 مليون درهم مقابل 2784 مليون درهم سنة 1988. كما أن العجز الخاص بالتسيير والذي قدر ب1731 مليون درهم سنة 1991، وسنة 1983

[1]-عبد المجيد أسعد، "مالية الجماعة المحلية بالمغرب"، م س، صفحة 156.

مليون درهم سنة 1992، قد تم تعويضه بمنتوج حصة الضريبة على القيمة المضافة للجماعات المحلية وعوضت بذلك امتدادات التسيير والتجهيز[1].

لكن هناك حدودا للإصلاح الجبائي المحلي في التكريس الفعلي للاستقلال المالي للجماعات المحلية، حيث تم تفويت حصة 30 % من الضريبة على القيمة المضافة وجعل الضريبة المهنية محلية مئة بالمئة، وأخذ الجانب الأكبر من الضريبة الحضرية وإدخاله ضمن الضريبة العامة على الدخل مع العلم أن منتوج الضريبة على القيمة المضافة يتأثر بالوضعية المالية لميزانية الدولة.

فالانشغالات المالية طغت على إعداد الإصلاح الجبائي العام بما فيه الإصلاح الجبائي المحلي، الذي خلق عدم التجانس واختلاف النظرية بين التشريع الضريبي للدولة والتشريع الضريبي المحلي، الشيء الذي نتج عنه قصور وتراجع في الاصلاح وقلص من مداه.

فالضريبة الحضرية تراجعت مكانتها من جراء الإعفاءات التي تضمنها قانون الاستثمارات العقارية على حساب مالية الجماعات.

لقد كان الإصلاح الجبائي المتعلق بشق الجماعات المحلية الأولى له أن يعمل بقانون المقاصة[2]، ويعيد للوحدات المحلية ما تتحمله من خصاصالإعفاء لقانون الاستثمار العقارية، بدل الاتجاه إلى تسطير رسوم وضرائب جديدة تعطي للجباية المحلية صورة فيها ضرائب الدولة بالرسوم المحلية، بالإضافة إلى قصور الإدارة المحلية على مسار التأطير الكمي والكيفيللتعامل مع الإصلاح من حيث تقنياته وشرحه للملزم والحفاظ على حقوقه.

بعد سردنا للتطور التاريخي الذي لحق الضرائب الوطنية والضرائب المحلية من خلال القانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي لسنة 1984، سنقوم بسرد التطورات اللاحقة للإصلاح الجبائي من خلال القوانين المالية اللاحقة، وذلك استنادا للتوصيات الجبائية لسنة 1991 و2013 التي خلقت الحدث في الإصلاح الجبائي اللاحق.

لذلك فما هي التطورات والإصلاحات الجبائية التي أدخلها المشرع الجبائي بعد

---

[1]-Sbihi (M)," La nouvelle reforme de la fiscalité locale" , Essai d'évolution REMALD,numéro 10 octobre 1992.

[2]- عبد المجيد أسعد، "ومالية الجماعة المحلية بالمغرب"، م س، ص201.

قانون الإطار لسنة 1984 ؟

ولمعرفة هذه التطورات سنقوم بعرض المسار الذي مر به الإصلاح الجبائي انطلاقا من بعد إصلاحات القانون الإطار.

الفرع الثاني: مسار الإصلاحات الجبائية

سنتطرق في هذا الفرع، لدراسة مسار الإصلاحات الجبائية ما بعد سن المغرب لقانون الإطار لسنة 1984، سواء تعلق الأمر بالضرائب الوطنية، أوإصلاحات الجباية المحلية، وذلك عبر فقرتين.

الفقرة الأولى: إصلاحات الضرائب الوطنية

بعد استكمال المسلسل التشريعي المتعلق بسن الضرائب الرئيسية المعتمدة في قانون إطار الإصلاح الضريبي في مجموعة من المقومات التي ستعمل على الحد من السلبيات التي طبعت النظام السابق، حيث ركز هذا القانون الإطار على ملاءمة النظام الضريبي المغربي لما هومعمول به في التشريعات المقارنة وذلك من خلال التركيز على:

- إلغاء النظام الضريبي النوعي المختلط المطبق على الأفراد وتعويضه بضريبة عامة على الدخل[1] تطبق على الأشخاص الطبيعيين.
- إحداث ضريبة على القيمة المضافة بدل الضريبة على المنتجات والخدمات.
- إحداث ضريبة على الشركات بدلا من الضريبة على الأرباح المهنية.
- الاحتفاظ بأنظمة الاستثمار التي تمنح الإعفاءات الجبائية قصد تشجيع الأنشطة الاقتصادية.
- رصد حصيلة بعض الضرائب لتمويل نفقات الجماعات المحلية(30% من حصيلة الضريبة على القيمة المضافة).

لذلك دعت المؤسسة الملكية الكنفدرالية العامة للاقتصاد بالمغرب الذي أصبح اسمها الاتحاد العام لمقاولات المغرب[2] بمقتضى الخطاب الملكي المؤرخ في 16 مايولسنة 1995[3]، لتدعيم استقلالية هذه المنظمة المهنية وتقوية اندماجها الاجتماعي وتحقيق وحدة

---

[1] حلت محل الضرائب النوعية، كالضريبة الفلاحية، الضريبة على الأرباح المهنية، الاقتطاع من المرتبات والأجور، الضريبة الحضرية الإضافية، الضريبة على الأرباح العقارية المساهمة في التضامن.

[2] تم تغير اسمها بمقتضى في 28 يونيو1995

[3] انظر الخطاب الملكي 16 مايو1995 تعتبر المبادرة الملكية المجسدة في مضمون هذا الخطاب وكذا في استقبال الملك الحسن الثاني لأعضاء مكتب الاتحاد العام المنتخبين في يونيو1995 المحدد الرئيسي أوالأساسي في مسار الاتحاد.

.Catusse M ,"la confédération générale des entreprises du Maroc"

جميلة الدليمي، "إشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب مساهمة في رصد صيرورة صناعة القرار الضريبي منذ سنة 1956"، م س، صفحة 316.

قوية تحظى بتمثيلية كل المقاولات الصغرى والمتوسطة والكبرى وشراكة حقيقية بين المشغلين والعمال.

أولا: الإصلاحات الجبائية لفترة التسعينات

إن فترة التسعينات لم تشهد تغيرات جوهرية على نظامنا الجبائي، وما يمكن تسجيله هوإقرار عفو ضريبي سنة 1990 أو تقادم مبكر، وهوعفو بمقتضاه تستدعي الشركات والمقاولات وباقي الملزمين لأداء مساهمة إبرائية كنسبة من رقم الأعمال المصرح به بالنسبة لفترة الأربع سنوات السابقة، مقابل التزام الإدارة الضريبية بعدم إجراء أي مراقبة أوفحص لمحاسبة المقاولات أوتصريحات الملزمين لتصحيح أوجه النقص، الأخطاء والإغفالات الكلية أوالجزئية الملاحظة على مستوى تصريحاتهم، ومرجع هذه الإعفاءات هي حاجة الخزينة العامة للدولة لموارد مالية.

إلا أن الحكومة أعادت نفس البرنامج للمرة الثالثة سنة 1998 بعد تنصيب حكومة التناوب التوافقي وذلك بمقتضى قانون مالية 1999/1998 ليشمل العفوالضريبي "فترة 1994-1997" وذلك لتداعيات مالية وسياسية لطمأنة جمهور الملزمين والعفومن الإعفاءات والأخطاء السابقة. وقد حقق برنامج العفومداخيل تجاوزت التوقعات المرتقبة بفعل مساهمة أغلب الملزمين بما في ذلك بعض شركات القطاع المالي، مما يدل على استفحال ظاهرة التملص الضريبي والخوف من تبعات الفحص والمراجعات الضريبية[1].

كما عرفت فترة التسعينات على مستوى المالية العامة تغير توقيت أوبرمجة قانون المالية واعتماده سنة متداخلة تبتدئ فاتح يوليوز وتنتهي في آخر يونيوعوض السنة المدنية، حيث أرجعت الحكومة آنذاك هذا التغير بسبب الإكراهات الفلاحية، بحيث يتم إعداد قانون المالية وتقديمه للبرلمان في منتصف شهر أبريل مما يمكن من معرفة حصيلة الموسم الفلاحي ولوأن الإنتاج الفلاحي لا يساهم آنذاك في الناتج الداخلي الخام إلا بحوالي 18% وقد استمر العمل بهذا النظام من يوليوز 1996 إلى منتصف يونيو2000، مما كان يخلق متاعب للمقاولات التي تعتمد أغلبها على السنة المدنية في إعداد ميزانياتها ومحاسبتها وكذلك بالنسبة لاستثماراتها. فبانتظارها لصدور قانون المالية في فاتح يوليوز

[1]محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب "، الجزء الأول، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب صوما دول، الدار البيضاء، سنة 2015، ص 29 و30.

كان دائما عائقا بالنسبة لها حيث أنه كان يحمل دائما في طياته تدابير جبائية قد تؤثر في اتخاذ قرارات وذلك بفعل الأثر الرجعي لبعض المقتضيات الضريبية أوانتظار نهاية السنة للتكيف معها.

إلا أن ما طبع بداية فترة التسعينات بمقتضى قانون مالية 1990 طيلة فترة انتقالية بين السنوات 90-91-92، هو إرساء قاعدة الدفعات المقدمة على حساب الضريبة على الشركات وذلك بالاعتماد على الأداء المسبق لمبلغ الضريبة على الشركات برسم السنة وذلك قبل اختتام السنة المحاسبية ومعرفة النتيجة الجبائية. لذلك فقد تم تعويض نظام الدفعات التموينية النظام السابق الذي يعتمد على قاعدة إصدار الجداول بعد وضع الإقرارات وجباية موارد ضريبية متأخرة عوض تمويل إكراهات قانون المالية لموارد ضريبية برسم نفس السنة.

إلا أن قانون مالية 1993[1] تضمن مقتضيين هامين، الأول تمثل في فرض التصريح بالذمة، المكونة من دخول مهنية عقارية، والأرباح التي يكتسبها الأشخاص الذاتيين خلال السنة إذا تجاوزت 3 ملايين درهم، مع فرض غرامة مقدارها 10 آلاف درهم في حالة عدم وضع هذا الإقرار، لكن هذا المقتضى التشريعي لم يبق طويلا، إذ تم حذفه بمقتضى قانون مالية 1995 [2] حيث اعتبر تضريبا للثروة. أما المقتضى الثاني يتمحور حول فحص الوضعية الضريبية الإجمالية للشخص الذاتي وميكانيزمات أوأسلوب من أساليب المراقبة تسعى من خلال وضع مجموعة من المعايير أوالمؤشرات المرقمة أوالجزافية لتقييم نفقات ومستوى عيش الملزم بالضريبة على الدخل من خلال المساحة المغطاة لسكنه الرئيسي أوالثانوي، السيارات التي يمتلكها وكذا العربات الجوية والبحرية وباقي نفقات الإيجار وأصل مبالغ الفوائد التي يتحملها لأغراض غير مهنية وتملك القيم المنقولة وسنوات المساهمة والسلفات المدرجة في الحسابات الجارية. إلا أن هذا المقتضى لم يشرع العمل به وتطبيقه إلا ابتداء من سنة 2000 حيث أنه لم يتم نسخه كالمقتضى الأول حيث يتضمن عدة مقتضيات غامضة وغير مدعمة لا بمذكرة تفسيرية ولا

[1] قانون المالية لسنة1993.

[2] قانون المالية لسنة 1995.

باجتهادات قضائية وفيرة، مما جعل تطبيق تدابيره تحيد عن فلسفته والغاية من إحداثه[1].

وقبل استعراض ما تم إحداثه من تعديلات ضريبية خلال الفترة العشرية الأولى وبداية توحيد النظام وتبسيطه، يجب الإشارة إلى أن بلادنا عرفت نهاية 26 نونبر 1999 تنظيم مناظرة وطنية للضرائب بالرباط، أوما سمي بالجلسات الوطنية الجبائية التي انعقدت في ظل حكومة التناوب الأولى برئاسة عبد الرحمان اليوسفي ووزير ماليته. وعرفت مشاركة كل الأطياف والمهتمين بالشأن الضريبي، أطر إدارية، جامعية قضائية، خبراء المحاسبة ونقابات المقاولين والعمال وجزاء أجانب. وذلك للتناظر لمدة يومين في الإشكالات التي يطرحها النظام الجبائي ورسم معالم تطوره في العشرية اللاحقة. [2]

وقد كان لهذه المناظرة الأولى الوطنية المتعلقة بالإصلاح الجبائي منعطفا مهما سطر خارطة طريق لإصلاح حقيقي انصب حول عنوانين عريضين هما:" السياسة الضريبية والإدارة الضريبية وقد توج اختتام هذه المناظرة بإصدار عدد من التوصيات تنصب حول[3]:

- المردودية من خلال توسيع الوعاء الضريبي عن طريق إدخال ضمن الحقل الضريبي الأسس التي لم يتم اخضاعها للضريبة بحكم القانون وبحكم الواقع والتقليص من الإعفاءات الجبائية.
- التبسيط للقوانين والإجراءات الجبائية ضمانا لاستيعاب الضريبية من قبل الملزم ولتدبير أفضل من قبل الإدارة الضريبية.
- الملائمة للمنظومة الضريبية على المستوى الداخلي "مع باقي الضرائب والرسوم" والخارجي" مع التشريع الدولي".

---

[1] محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب "، م س، ص 31.

[2] كانت أول مناظرة لدراسة الشأن الضريبي، وقد استغرقت أعمالها يومين 26 و27 نونبر 1999 ترأسها الوزير الأول عبد الرحمان اليوسفي، الذي ألقى كلمة الافتتاح، بمشاركة وزير الاقتصاد والمالية السيد فتح الله ولعلو، مدير العام للضرائب السيد نور الدين بنسودة، إلى جانب عدد من المهتمين بالشأن الضريبي من ممثلي المقاولات والمهنيين وخبراء في ميدان المحاسبة والضريبة واساتذة جامعيين على الصعيد المحلي والدولي

[3] Pour plus de détail voir dans le site www. gov. ma, les assises nationales sur la fiscalité au Maroc. tenue à Rabat les 26 et 27 novembre 1999 sur les thèmes politique fiscale et administration fiscale . la date de visiter le site 5/08/2016.

تأتي الخطوط الرئيسية للسياسة الجبائية المحددة في خطب الملك حيث تعبر عن التوجيهات السامية التي ينبغي على الحكومة والبرلمان بلورتها في سياستهما والعمل على تطبيقها. تبعا للمدخلات والمخرجات المعبر عنها وفق الإرادة الملكية[1]، ويتجلى هذا الوضوح في العهد الجديد للحكم الذي سجله حكم محمد السادس في إطار إرساء دولة الحق والقانون باقتصاد قوي ومتماسك. وقد جاء في الخطاب الملكي بمناسبة افتتاح الدورة الخريفية للسنة التشريعية الثالثة يوم الجمعة 8 أكتوبر 1999،"... إن التطورات التي عرفتها بلادنا في جميع المجالات ستدفعكم لا محالة إلى تقييم طريقة أعمالكم وإلى ملائمة الأدوات والنصوص القانونية لتستجيب للتطورات الاقتصادية والاجتماعية، بل إننا نتطلع إلى أن تكون الأدوات القانونية قاطرة للعمل الاجتماعي ورافعة اقتصادية عوض أن تتخلف عن ركب التطور الاقتصادي والاجتماعي..."[2].

كما جاءت المناظرة الوطنية الأولى كترجمة لهذا التوجه الملكي، حيث وضعت أسسا جديدة لنظام ضريبي متطور، تلتها عدد من التوجيهات الملكية تنصب في نفس الاتجاه حيث جاءت العديد من الرسائل الملكية في العديد من المناسبات كخطاب 25 شتنبر لسنة 2000 بالجرف الأصفر، كذلك الخطاب الملكي الذي ألقاه في افتتاح الدورة الأولى من السنة التشريعية الرابعة بتاريخ 13 أكتوبر 2000 [3].

فهذه الخطب والتوجيهات الملكية وضعت السبل الكفيلة بتنفيذ التوجيهات السامية بشأن تحديث النظام الضريبي بالمغرب وتشجيع الاستثمار، وتبسيط القوانين الضريبية، في ظل التحولات الاقتصادية السريعة التي يعرفها المحيط الدولي وفي هذا السياق تم القيام بعدد من الاصلاحات انطلقت منذ قانون المالية لسنة 2000.

ثانيا: الإصلاحات الجبائية لسنة 2000 إلى سنة 2012

لقد عرفت المغرب العديد من الإصدارات القانونية وخصوصا في الميدان الجبائي وذلك عن طريق القوانين المالية المتعاقبة ما بين 2004 و2006 حيث أن المالية هي

---

[1] عادل فراج، "القرار العام وبلورة السياسة العامة بالمغرب: مقاربة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الدستوري وعلم السياسة، جامعة القاضي عياض، السنة الجامعية 2005-2006 ص . . 76

[2] منشور بالموقع الالكتروني www. map. ma/mapara. dix-riyal تاريخزيارة الموقع 2016/10/01.

[3] منشورات بالموقع الالكتروني: www. map. ma/magara. dox-royal تاريخزيارة الموقع 2016/11/5.

عصب الجمهورية [1]. وهذا التعبير تم التوصل إليه منذ العصور القديمة وفي الأدب السلطاني ارتبط المال بالجند والجند بالمال واعتبرا من مقومات الملك. وأشار جل الأدباء إلى العلاقة الوطيدة التي تجمع الطرفين بتأكيدهم على ضرورة تفقد الملك لجنده وإكرامه لهم وتخصيص أرزاق الجاريات يعيشون بها زمن السلم. [2]

فمنذ سنة 2004 أخذت الحكومة على عاتقها تحدي يتمثل في عصرنة النظام الضريبي الوطني لرفعه إلى مرتبة أنظمة الدول المتقدمة وقد بوشرهذا الإصلاح في مراجعة مدونة التسجيل والتنبر[3]، التي كانت إلى حد ما تشكل كتلة جبائية لوحدها لتعاد هيكلتها مع مستجدات قانون الأعمال. ولتوحيد بعض مكوناتها المتعلقة بالإجراءات والمساطر المطبقة في مجال الضرائب الثلاث الرئيسية وخاصة فيما يتعلق بالوعاء الضريبي والمراقبة والمنازعات واعتماد مصطلحات موحدة في الميدان الجبائي. والهدف المنشود من هذا الإصلاح هوتقوية الضمانات المخولة للملزمين وتخفيض الأسعار من 11 إلى 5%بالإضافة إلى تخفيض مستوى بعض التعريفات[4].

وقد باشر المشرع الجبائي المغربي بمقتضى قانون مالية 2005 إلى فصل قواعد مساطر المراقبة والمنازعة بكل مراحلها وتضمينها في كتاب واحد سمي آنذاك بكتاب المساطر، وذلك لتحقيق الأهداف المتوخاة أوالمسطرة في توحيد آجال التظلمات بالنسبة لكل الضرائب، توحيد مسطرة التبليغ بالنسبة لكل الضرائب، ثم التخفيف من الإكراهات المحاسبية وتوحيدها بحيث كانت المقاولات الخاضعة للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة مثلا تودع تصريحين بالتأسيس أثناء إحداثها، أضف إلى ذلك توحيد آجال المساطر التواجهية والطعون أمام اللجان والقضاء الإداري، وأخيرا إضفاء انسجام في مجال تطبيق العقوبات والغرامات.

---

[1] ذ السيد عطية عبد الواحد، "دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية والتوزيع العادل للدخول التنمية الاجتماعية وضبط التضخم"،، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1993، ص 144.

[2] عز الدين العلام، "السلطة والسياسة في الأدب السلطاني"، افريقيا الشرق الدار البيضاء، 1991، ص 133.

[3] صدور مدونة خاصة بالتسجيل والتنبر بمقتضى المرسوم الملكي عدد 2-58-1151 بتاريخ 12 جمادى الثانية 24/1378 دجنبر 1958 وتم التعديل بموجب المادة 13 من قانون المالية رقم 03. 48 لسنة 2004 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5174 بتاريخ 1 يناير 2004

[4] التقرير الاقتصادي والمالي لمشروع قانون المالية لسنة 2004 أعدته مديرية السياسة الاقتصادية العامة، وزارة المالية والخوصصة، 16 أكتوبر 2003 ص 104-121 منشور بالموقع www. finances. gov. maتاريخ زيارة الموقع 2016/12/22.

ثم بعد ذلك جاء قانون مالية 2006، ليفصل المقتضيات القانونية أوالنصوص الجبائية التي تتعلق بالوعاء والتحصيل التي ظلت قابعة في النصوص الجبائية، مما وجب فصلها ودمجها في كتاب خاص سمي آنذاك بكتاب الوعاء والتحصيل ومن بين أهم المحاور الرئيسية.

إرفاق مشروع القانون لأول مرة بتقرير حول الإعفاءات الجبائية[1]. أوما يصطلح عليه النفقات الجبائية، مواصلة الإصلاح الضريبي خصوصا في مجال الضريبة على القيمة المضافة.

إن أهم مقتضى تضمنه قانون مالية 2007[2] هوإصدار المدونة العامة للضرائب وفقا للمادة الخامسة[3]، التي تم بموجبها تجميع كل القوانين والنصوص التي تضمنها كتاب الوعاء والتحصيل وكتاب المساطر الجبائية في نص واحد وذلك تفاديا للتشتت وكثرة الإحالات الجرائد الرسمية التي طبعت القانون.

فبعد إصدار كل من هذين الكتابين لم يتبق إلا الرسوم الجماعية أوالضرائب المحصلة لفائدة الجماعات الترابية، الضريبة المهنية والحضرية ورسم النظافة، ثم الضريبة الخاصة على السيارات وبعض حقوق التنبر، إلا أن قانون مالية 2007 تضمن مشروع المدونة العامة للضرائب وذلك بدمج الكتابيين في وثيقة واحدة وعليه فإن إصدار المدونة العامة للضرائب هوتحقيق لمطلب ملح من طرف كل المهتمين بشأن الضريبي باعتباره مرجعا وحيدا يضم كل قواعد الوعاء والتحصيل والمساطر، وكذلك الالتزامات التصريحية والمالية، مما سيساعد على توضيح الرؤية الحقيقية والمبسطة وتدبير النظام الجبائي من طرف أطر الإدارة وكذلك المستشارين الخبراء، والقضاة والباحثين في مجال العلم الضريبي، كما تم تقليص عدد مواده من 415 إلى 248 مادة.

كان لانعكاس الأزمة الاقتصادية التي عرفت الولايات المتحدة وأوروبا منذ سنة

---

[1] للمزيد من المعلومات، أنظر التقرير الاقتصادي والمالي لمشروع قانون مالية لسنة 2006 لوزارة المالية والخوصصة، أكتوبر 2005ص 117 منشور بالموقع الالكتروني www. finances. gov تاريخ زياة الموقع 2016/12/23.

[2] ظهير شريف رقم 1. 06. 232 صادر في 10 ذي الحجة 31/1427 دجنبر 2006 بتنفيذ قانون المالية رقم 43. 06 للسنة المالية 2007 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ 11 ذي الحجة 1427/فاتح يناير 2007

[3] تم بمقتضاها تعديل أحكام المادة 10 من قانون المالية رقم 35. 05 للسنة المالية 2006 وتدون تحت اسم المدونة العامة للضرائب شكلا ومضمونا وبمقتضى هذا القانون، مقتضيات كتاب المساطر الجبائية المنصوص عليها في قانون المالية رقم 26. 04 للسنة المالية 2005 وكذا مقتضيات كتاب الوعاء والتحصيل المنصوص عليها في المادة 6 من قانون المالية 3. 5. 05السالف الذكر .

2008 تداعيات، منها ضرورة البحث عن الموارد الضريبية لسد أوالتخفيف من عجز المالية العمومية الذي فاق نهاية 2012 عتبة 6%. لذلك فهذه الفترة أهم المتغيرات التي طرأت خلالها هوكثرة الحديث عن المسألة الضريبية أكثر من أي وقت مضى على عدة مستويات، وهي ظاهرة مرتبطة بالظروف الاقتصادية والمالية التي تعرفها البلاد. ذلك أن الرهانات الجبائية كانت دائما مرتبطة أشد الارتباط بالتحولات التي تشهدها البلاد حيث عرف العجز الموازناتي بسبب ارتفاع نفقات المقاصة أكثر من 50 مليار درهم سنة 2012 وتحيين الأجور في إطار الحوار الاجتماعي وتداعيات الأزمة الاقتصادية التي مست شركاء المغرب الأوربيين وبالتالي العمل على ايجاد موارد ضريبية للتخفيف من حدة هذا العجز.

بالموازاة مع إصلاح ضرائب الدولة، كان لابد على المشرع المغربي أن يقوم بإصلاح النظام الجبائي المحلي وذلك حسب مقتضيات قانون مالية 2008 وذلك بصدور قانون رقم 47. 06 المنظم للجبايات المحلية بتاريخ 30 نونبر 2007 [1]. وبداية ابتداء تطبيقه من فاتح يناير 2008، كما أن قانون مالية 2009 حظي استكمال التدوين بإدماج مقتضيات الضريبة الخاصة السنوية على السيارات، وكذا حقوق التنبر في المدونة العامة للضرائب ليرتفع عدد موادها إلى 265 مادة وتسمية أوتبويب هذه المقتضيات المدمجة في كتاب ثالث.

لذلك سنقوم بعرض أهم المستجدات الضريبية التي تضمنتها قوانين مالية فترة 2010 و2013 ثم نقوم بتحليلها على ضوء الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي طبعت هذه الحقبة التاريخية الفريدة من تاريخ المغرب والعالم العربي بصورة عامة ومكانة وأهمية الإدارة الضريبية في تفاعل مع هذه المعطيات.

فقانون مالية سنة 2010 يتضمن بعض المقتضيات التحفيزية لتشجيع عمليات اندماج الشركات وانقسامها في إطار إعادة هيكلتها وتجميعها لتحسين تنافسيتها على المستوى الدولي، وهي عبارة عن نظام جبائي انتقالي لفائدة عمليات الاندماج والانشقاق والتقسيم التي تمت من الفاتح من يناير إلى متم سنة 2012، وهذه العمليات "الاندماج"

[1] محمد شكيري، " إصلاح منظومة الجبايات المحلية47/06"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، عدد مزدوج 78-79، يناير أبريلسنة 2008، ص 170.

كانت المستفيدة الوحيدة من بعض التحفيزات الضريبية خصوصا الشركة المندمجة في حين أن المقتضيات الجديدة شملت الشركة الدامجة، وهي لأول مرة تستفيد من عمليات الانقسام والتقسيم من إجراءات تحفيزية.

فعملية الانقسام كما جاء تعريفها في المذكرة المتعلقة بقانون مالية 2010 المساهمة بجزء أو كل عناصر الأصول والخصوم مملوكة لشركة أوفي شركتين أوشركات قائمة أومحدثة. أما تقسيم المعنية بالحوافز الضريبية الجديدة هي التي ينتج عنها حل الشركة المقسمة أوالمنشقة المساهمة بكل عناصرها في الشركات الدامجة أوالمحدثة بمناسبة هذه العملية أوأنشطتها المهنية وبالتالي استثناء عمليات الانقسام الجزئي أوالمساهمة الجزئية التي لاينتج عنها حل الشركة المنقسمة. [1]

وخلاصة القول فإن المقتضيات التي جاء بها قانون مالية 2011 قررت الإعفاء من تضريب زائد القيمة المحقق من طرف الشركة أوالشركات المندمجة أوالمقسمة على إثر المساهمة بجميع عناصر الأصول الثابتة وسندات المساهمة، شريطة الالتزام ببعض الاكراهات التصريحية لتقديم تفاصيل عمليات الاندماج أوالانقسام "المادة 247 البند 10 من المدونة العامة للضرائب".

كما تستفيد أيضا الشركة الدامجة من تضريب منحة الاندماج أوالانقسام والمطابقة لمساهمتها في الشركة المندمجة أوالمنقسمة. كما حاول المشرع المغربي في قانون مالية 2010 أيضا في تنشيط بورصة القيم بإعادة تفصيل تحفيزات جبائية لفائدة الشركات التي تلج البورصة. وكذلك تقليص بعض الإعفاءات أوتأطيرها بصورة أكثر وضوحا ومنطقا ويخص الأمر الهيآت المعفاة كليا من الضريبة كالجمعيات وبعض المؤسسات العاملة في مجال الإحسان، التضامن التطبيب وكذا التعاونيات وبالتالي فهذه الهيآت تخضع للضريبة وفق القواعد العادية بمناسبة تحصيل هذه العوائد ويبقى الإعفاء قائما بالنسبة لأنشطتها الغير هادفة للربح الممارسة وفقا لأنظمتها الأساسية، كما أن قانون المالية لسنة 2010 أضاف آخر مستجد بالنسبة للشركات، يهم مبلغ الحد الأدنى للضريبة وهو1500 درهم، التي كانت تؤدى وفقا لقاعدة الدفعات المسبقة الأربعة التي أصبحت تؤدى دفعة واحدة نهاية الشهر الثالث بعد اختتام السنة المالية وذلك نظرا لهزالة المبلغ وتحسين تحصيله هذا

[1] محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب "، صفحة 37.

ما يخص التعديلات المقررة بخصوص الشركات.

أما فيما يتعلق بالضريبة على الدخل فإن أهم المستجدات تمثل في تخفيف العبء الضريبي على الخاضعين للضريبة من خلال رفع الشريحة المعفاة من 28 ألف، وكذلك بالنسبة للحد الأقصى للتخفيض من رسم النفقات المهنية من 28 ألف إلى 30 ألف مع الإبقاء على نسبة 20% مع تخفيض السعر الأقصى في جدول أسعار الضريبة على الدخل من 40% إلى نسبة 38%، كما تم توسيع الاستفادة من إعفاء مبلغ 30 ألف درهم إلى الأرباح المتأتية من بيع قيم منقولة، كذلك توسيع وتمديد الاستفادة من خصم وفوائد القروض البنكية لاقتناء سكن رئيسي إلى أحد المنتوجات البديلة عقد المرابحة، وذلك في حدود 10%وذلك في حدود الخاضع للضريبة.

كذلك تعديل أجندة التصريحات الجبائية، حيث تضمن قانون مالية 2010 تعديلات في تواريخ وضع التصريحات الضريبية بغية التخفيض من الاكتظاظ وضيق شبابيك الإدارة الجبائية. وبخصوص إجراءات المنازعة تم رفع عدد اللجان الفرعية التابعة للجنة الوطنية للطعون الضريبية من 5 إلى 7 لجان لتسريع وثيرة اشتغالهم وتصفية الملفات العالقة . وتم اعتبار مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة نهائية الصادرة في القضايا المتعلقة بالضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية وواجبات التسجيل.

فالعديد من الدراسات تذهب على أن النظام الجبائي يعاني نقائص واختلالات تهدد المالية العمومية، خاصة مع التحولات والتحديات التي يواجهها الاقتصاد الوطني في ظل إكراهات العولمة الاقتصادية. ومن تم فإن تشخيص الاقتصاد المغربي في عهد حكومة عبد الله بن كيران [1] . يظهر الحاجة الماسة إلى معالجة ملفات مهمة تعبر عن نواة الإصلاح الاقتصادي، والسير في مسار التنمية الاقتصادية لتحقيق الطموحات واستكمال الأهداف المتوخاة، ويمكن منطلق التحول المطلوب في منهجية التعامل مع ملفات جد مهمة من أهمها ملف الإصلاح الضريبي باعتباره المدخل الأساسي لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وبالنظر لأهمية الإصلاح الضريبي، فإن مباشرة وتسلسل إصلاحه يقود إلى تعدد وردود الأفعال ووجهات النظر حول الاستراتيجية المناسبة

[1] مقال تحت عنوان: التحديات الاقتصادية في ظل حكومة العدالة والتنمية موقع الجزيرة للدراسات وتقارير www. http: //studies. aljazeera. net . تاريخ زيارة الموقع 2016/12/28.

لإصلاح النظام الضريبي. لذلك فقد كان ورش إصلاح النظام الضريبي لحكومة سنة 2011 نابع عن مجموعة من المشاكل التي خلفتها عملية التحصيل الضريبي، والتي كانت لها انعكاسات على المالية العامة لسنة 2011 حيث سجلت معدل 6. 1%[1]من نسبة عجز الميزانية إلى الناتج الداخلي الخام، كما أن حجم المديونية الخارجية انتقل إلى 92. 3 مليار دولار سنة 2010 مسجلا نسبة ارتفاع قدر ب 17. 3% كل هذه العوامل كانت سببا كافيا خلال هذه الفترة بضرورة التعجيل في طبيعة الإصلاحات الضريبية الجبائية.

ثالثا: الإصلاحات الجبائية لسنة 2013 إلى سنة 2015

عرفت سنة 2013 المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات يومي 29 و30 أبريل 2013 لطرح إشكالية إصلاح النظام الجبائي المغربي بعد أكثر من 13 سنة على انعقاد المناظرة الوطنية الضريبة في نسختها الأولى يومي 26 و27 نونبر 1999.

ومنه فإن قانون مالية 2013 جاء في سياق دولي ومضطرب من جراء تطور الأزمة الاقتصادية العالمية التي بدت أكثر تعقيدا مما كان متوقعا بما صاحبها من تقلبات في أسعار المواد الأولية وتصاعد لوتيرة التنافس الدولي جراء الدور المتنامي للقوى الاقتصادية الصاعدة. وعلى الصعيد الوطني يأتي هذا القانون في ظروف تقلصت فيها هوامش التحرك للمالية العمومية[2].

أما بالنسبة لقانون مالية سنة 2014 فقد جاء في سياق سياسي وطني اتسم بتشكيل أغلبية حكومية جديدة بعد انسحاب حزب الاستقلال وتعويضه بحزب التجمع الوطني للأحرار، وفي سياق اقتصادي تميز دوليا بانتعاش تدريجي للنموالاقتصادي العالمي، أما داخليا فرغم النتائج المشجعة التي تم تحقيقها بفضل المردود الفلاحي فقد تخللت الاقتصاد الوطني مشاكل حادة تمثلت في تفاقم عجز الميزانية وارتفاع حجم المديونية[3].

كما أن صدور القوانين التنظيمية رقم 113-14 المتعلق بالجماعات، والقانون التنظيمي رقم 111-14 المتعلق بالجهات، والقانون التنظيمي رقم 112-14 المتعلق بالأقاليم والعمالات، كانت من بين المستجدات التي جاء بها المشرع في قانون

[1]انظر التقرير الاقتصادي والمالي لمشروع قانون مالية سنة 2012وزارة الاقتصاد والمالية، المغرب ص 159.
[2]المملكة المغربية، التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون المالية لسنة 2013ص 101.
[3]تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية حول مشروع قانون المالية برسم السنة المالية 2014، ص 8 13 .110

مالية2014[1].

ومنه سنقوم بتحليل لأهم التدابير الضريبية المتخذة من قبل حكومة العدالة والتنمية خلال السنتين 2013 و2014 رغم الظرفية الاقتصادية التي يعرفها العالم من أجل تحقيق إقلاع اقتصادي جيد[2].

ففيما يخص الضرائب على الشركات، اتخذت الحكومة عدة تدابير تشجيعية من أجل تشجيع المقاولات الصغرى والمتوسطة وذلك بتخفيض سعر الضريبة إلى 37% بالنسبة لمجموعة من الشركات، كشركات الائتمان وبنك المغرب وتحديد سعر 10% بالنسبة للشركات الصغرى. أما أهم مستجد في هذا الصدد فكان فرض ضريبة على المستغلات الزراعية الكبرى بشكل تدريجي[3]، يبتدئ من فاتح يناير 2014 إذا كان رقم الأعمال يساوي أويفوق 35 مليون درهما. وابتداء من سنة 2016 إذا كان رقم الأعمال يساوي أويفوق 20 مليون درهما، ثم مع فاتح يناير 2018، إذا كان رقم الأعمال يساوي أويفوق 10 مليون درهما، أما بداية يناير 2020 فسيشمل التضريب على المستغلات التي يساوي رقم أعمالها أويفوق 5 مليون درهما.

أما بخصوص الضرائب على الدخل فأهم التعديلات التي أدخلتها الحكومة على النظام الضريبي إلى جانب الضريبة على الشركات، فقد همت الجوانب التي لها علاقة بالربح الزراعي، بحيث أن اعتبار الربح الزراعي الذي تحصل عليه شركة من شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاص ذاتيين بمثابة دخل زراعي للشريك الرئيسي وتفرض عليه الضريبة باسمه، وكذلك إخضاع الأشخاص الذاتيين للضريبة برسم دخلهم الزراعي حسب حصتهم بالنسبة للشركاء في المال المشاع أوفي شركة المحاصة.

أما واجبات التسجيل والتنبر، فإن التعديلات المتخذة همت رفع نسبة واجب التسجيل المخفضة من 3 % إلى 4% بالنسبة لعمليات المحلات المبنية والأراضي

[1] OUHAJJOU Abdesselam, "Les finances locales", Imprimerie SOLPRINT, Edition 2017 Fès,p 15

[2] المملكة المغربية وزارة الاقتصاد والمالية، مجلة المالية، العدد 20 يوليوز 2013ص 9.

[3] قانون مالية رقم 110. 13 للسنة المالية 2014.

المرصدة للتهيئة أوالبناء باستثناء اقتناء المساكن الاجتماعية والمساكن، ذات القيمة العقارية المخفضة والتي تبقى خاضعة لواجب 3% كذلك الرفع من التعريفة المطبقة عند التسجيل الأول للعربات في إطار قانون المالية لسنة 2012، حيث تم الرفع من التعريفة المطبقة كما يلي: رفع تعريفة الضريبة الخصوصية السنوية على السيارات ذات القوة الجبائية التي تساوي أوتفوق 11 حصانا، وحذف الاعفاء من الضريبة الخصوصية السنوية على السيارات بالنسبة للعربات التي مضى على استخدامها أكثر من 25 سنة وحصره في العربات المصنفة في عداد التحف.

وأخيرا التعديلات التي همت الضريبة على القيمة المضافة حيث أن إصلاح هذه الضريبة شكلت أحد أهم التوصيات الصادرة عن المناظرة الوطنية الأخيرة حول الجبايات، وتستجيب التوصية المتعلقة بهذا الإصلاح للإرادة الرامية إلى إنشاء ضريبة على القيمة المضافة حديثة تتماشى مع أفضل الممارسات الدولية وذلك من خلال الحد من الاختلالات الناجمة بالأساس عن تكاثر الأنظمة الاستثنائية.

وعليه فإن تطبيق التوجهات المنبثقة عن المناظرة الوطنية حول الجبايات والتي تم تفعيلها مع بداية سنة 2014 همت، توسيع الوعاء عن طريق الغاء الاعفاءات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة حصر الاعفاءات مع الحق في الخصم لفائدة بعض القطاعات ذات الأهمية الاستراتيجية خصوصا التصدير والنقل الدولي والسكن الاجتماعي والأدوية المضادة للأمراض المزمنة والهبات الغاء قاعدة الفاصل الزمني المتعلق بالخصم إرساء سعرين لهذه الضريبة العسر العادي 20% السعر المخفض 10%حيث يطبق سعر 10% أو20% على بعض المنتجات أوالخدمات المعفاة حاليا لسعر 10 أو14%.

فقانون مالية 2013 بعد أول احتكاك حقيقي للحكومة الجديدة في التشريع برئاسة رئيس الحكومة عبد الله بن كيران حيث تم إحداث ضرائب مساهمة وضرائب جديدة، بينما تم إرجاء الضريبة على الثروة إلى حين دراسة آثارها، من خلال نقاش عام مع كل شرائح المجتمع، لتقييم مدى الرضى والقبول دون المس ببعض الثوابت.

فضريبة المساهمة الاجتماعية في التضامن تمثل تعزيز موارد صندوق التضامن

الوطني توجها أساسا في قانون 2013 [1]، وذلك من خلال مأسسة مساهمة تضامنية للشركات والأفراد وغيرها من الموارد المتأتية من التبغ وعائدات الضريبة على عقود التأمين.

وقد عرف النظام الجبائي المغربي ضريبة على هذا النحو، سميت بالضريبة التضامن الوطني أسست سنة 1980 طبقت على بعض الأشخاص الذاتيين والاعتباريين لتمويل النفقات المرتبطة بتنمية أقاليمنا الصحراوية وألغيت سنة 2001. لكن هذا المفهوم التضامني عاد من جديد ليطفوبقوة على مستوى النقاش العمومي بعد استفحال الأزمة الاقتصادية في أمريكا وأوروبا، حيث طالب بعض أثرياءها من الدولة رفع مساهماتهم الضريبية لتمويل العجز المالي[2]، فكان هدف المشرع الجبائي من خلال قانون 2013 من إحداث مساهمة تضامنية كان من أجل تفوير موارد قارة لصندوق التضامن الاجتماعي عبر استهداف الفئات المعوزة، وتعزيز التضامن والتكافل المجالي من خلال استهداف المناطق الأكثر خصاصا ودعم الطبقة المتوسطة، أما أولوية النموالتضامني في ظل الاستقرار والتحكم في التوازنات الماكرواقتصادية، فتتضمن إجراءات من بينها التحكم في عجز الميزانية. [3]

وقد طمأن وزير الاقتصاد والمالية[4] الفاعلين الاقتصادي، والمعارضين على أن المساهمة في التضامن لا تزيد الضغط الضريبي على المقاولة المغربية لأنها تهم 500 مقاولة كبرى فقط، غالبيتها عمومية، من مجموع 150 ألف مقاولة[5].

وفيما يخص الضريبة على الثروة، فلم يتم إحداثها بالرغم من أنها من الضرائب التي كانت محط نقاش حاد بين مختلف المكونات السياسية والاجتماعية في البلاد، وقد كانت محط إجماع في عدة برامج انتخابية للأحزاب السياسية حيث لم يتم إقرارها بسبب المعارضة الشديدة من طرف اثرياء البلد، وقد برز وزير الاقتصاد والمالية عدم طرحها

---

[1]القانون رقم 12. 115 للسنة المالية 2013 الصادر بتاريخ 25 دجنبر 2012 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6113 بتاريخ 17 صفر 1434الموافق ل 31 دجنبر 2012.

[2]محمد شكيري، "أوراش الإصلاح الضريبي واكراهات الظرفية"، مقال منشور بجريدة التجديد، بتاريخ 2012/03/1.

[3]الوزير المنتدب المكلف بالميزانية، إدريس الأزمي الإدريسي، في عرض لمشروع القانون أمام لجنة المالية والتجهيزات والتخطيط والتنمية الجهوية بمجلس المستشارين .

[4]نزار بركة وزير الاقتصاد والمالية لقاء مع منتدى وكالة المغرب العربي للأنباء بالرباط، بتاريخ 20 نونبر 2012، لمناقشة مشروع قانون المالية لسنة 2013.

[5]نفس المرجع السابق.

في مشروع قانون المالية بحجة أن الحكومة مطالبة قبل إقرارها بانجاز دراسة لمعرفة المردودية ومعرفة مدى تأثيرها السلبي على الرساميل، وبالتالي الاستثمارات. وأضاف أن هذا الأمر لا علاقة له بالجرأة، وإنما بمعرفة ما إذا كان هذا الإجراء ملائما لمجتمعنا[1].

وقبل التفكير في تطبيق هذه الضريبة يتعين القيام بدراسة التجارب الأجنبية التي أظهرت أن العديد من البلدان قررت إلغاءها لأنها تضر بالاستثمار المنتج للرأسمال، وفي هذا الإطار أبرز السيد وزير الاقتصاد والمالية أن الحكومة تسعى إلى تحفيز الرأسمال والرفع من إنتاجية الاستثمار عبر إعادة توجيهه نحوالقطاعات الإنتاجية ومن بينها الصناعة[2].

وتحسين مناخ الأعمال شكل إحدى أولويات قانون مالية 2013 وذلك من خلال إعطاء دفعة قوية للاستثمار الخاص وتعزيز التنافسية لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية.

وتجدر الإشارة إلى أن مسألة إقرار ضريبة على الثروة تحظى باهتمام كبير من المجتمع المغربي، وتغذي النقاش السياسي والأكاديمي بشأن جدواها وأهدافها السوسيواقتصادية.

وقد عرفت فرنسا إقرار وتطبيق هذه الضريبة سنة 1982 أول مرة حيث تم إقرارها على لسان وزير المالية الفرنسية أثناء عرضه لمشروع القانون المتعلق بهذه الضريبة واصفا إياها بأنها ضريبة عادلة من الناحية الاجتماعية ومنطقية من الناحية الاقتصادية وبسيطة من الناحية التقنية[3]، وبذلك فإن هذه الضريبة تحظى بأهمية ومكانة مهمة في البلدان المتقدمة رغم ضعفها من ناحية المردودية المالية، إلا أنها تعتبر خطوة ايجابية نحومحاولة إقرار نوع من العدالة الجبائية في المجتمع لأن تطبيقها سيخفض العبء على الرأسمال المنتج، في حين أن عدم تطبيقها سيؤدي بالعكس من ذلك إلى زيادة الضغط الضريبي على كل مصادر الثروة بما في ذلك الرأسمال المنتج. لذلك نجد أن أغلب الدول أصبحت تتوجه نحوالعمل بهذه الضريبة وبأسعار متفاوتة مثل الدانمارك التي تتبع في هذا التطبيق سعرا نسبيا محددا في 2. 2% وألمانيا هي الأخرى التي تطبق

---

[1] ففي ظل غياب المواطنة والحس الوطني والهروب من كل ما يسمى الضريبة حيث أنها تعتبر للبعض بمثابة فوبية فتطبق هذه ضريبة سيؤدي إلى إفراغ البنوك من السيولة الضرورية لتمويل المشاريع، وسيلجأ كل مواطن يتوفر على ثروة نقدية إلى تخزينها بعيدا عن أعين مفتشي الضرائب

[2] وزير الاقتصاد والمالية نزار بركة، لقاء مع منتدى وكالة المغرب العربي للأنباء، م س.

[3] حميد النهري، "اشكالية التدخل الجبائي في المغرب"، اطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكدال الرباط، سنة 2000-2001، ص 383.

الضريبة على الثروات الكبرى بسعر يبلغ 0. 5% [1]، وكذلك الشأن بالنسبة لفرنسا التي تعمل بسعر يتراوح بين 0. 55%و1. 8% وذلك بشكل تصاعدي يبتغي تدقيق نوع من العدالة في تضريب هذا المصدر الاقتصادي.

كما يرى بعض المحللين الضريبيين المغاربة[2] أن بلدنا يتميز بفوارق طبقية صارخة، لذا يعتبر اقرار ضريبة على الثروة ضرورة ليست على المستوى الاجتماعي وحسب، بل وحتى على المستوى الاقتصادي، حيث أن هذه الضريبة ستساهم في تحريك الرأسمال العقيم الذي يمثل نسبة هامة بالمغرب.

أما بالنسبة للضريبة على الإرث، فإن إقرارها كان يعتبر ضروريا كما هوالشأن في الجزائر ومصر اللاتين تطبقا ضريبة على التركات التي تساهم في بناء ثقافة التضامن والتكافل، وتطبيق هذه الضريبة له مبرراته فمن الجانب الاقتصادي أن المستفيد من الإرث، في غياب ضريبة كهاته، لا أحد يرغمه على أن يعمل، في حين أن هذه الضريبة تجعله يعمل لتفادي فقدان ثروته[3].

كما أن قانون مالية 2013، عرف إقرار رسم بيئي على البلاستيك ابتداء من فاتح يناير 2014 وهو رسم المواد والمنتجات التي تدخل في إنتاج البلاستيك المعدة للتلفيف والتعليب والهدف من هذا الرسم هوتحمل جزء من التكلفة للمحافظة على بيئة نظيفة من طرف المقاولات التي تنتج مواد تؤدي أضرارا وخيمة وخطيرة بالبيئة كذلك إحداث ضريبة على الحديد المعد للخرسانة، وهي ضريبة خاصة ببيع الحديد المعد للخرسانة لدى الخروج من المعمل أولدى الاستيراد إحداث ضريبة خاصة على الرمال وهي ضريبة جديدة على بيع الرمال تحدد على أساس 30 درهم لكل طن.

رابعا: الإصلاحات الجبائية لسنة 2015 إلى سنة 2018

أما قانون مالية 2015، لم يأت بجديد إلا بعض التعديلات والتحيينات، حيث مدد هذا القانون من فترة الإعفاءات الضريبية وذلك بخصوص الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لأموال الاستثمار في بداية النشاط الخاضع للضريبة من 24 إلى 36 شهرا

---

[1] صباح نعوش، "الضرائب المباشرة في المغرب الضرائب الحالية لماذا الإصلاح؟"، الجزء الأول، شركة النشر والتوزيع المدارس الدار البيضاء، الطبعة الأولى 1986، صفحة 142.[1]

[2]محمد شكيري، " أوراش الإصلاح الضريبي واكراهات الظرفية"، م س.

[3]محمد شكيري، "أوراش الاصلاح الضريبي واكراهات الظرفية" م س.

وبالنسبة للمقاولات القديمة إذ تجاوز البرنامج الاستثماري 100 مليون درهم عوض 200 مليون سابقا وذلك في إطار اتفاقية مع الدولة.

وبناء على أحكام قانون مالية 2016، تم الانتقال من نظام السعر الموحد للضريبة على الشركات إلى سعر يخضع لنظام تصاعدي يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، فبعدما كانت هذه الضريبة، تطبق بسعر عادي معدله 30% وأسعار نوعية أخرى منذ إصدار قانون مالية 2008 [1] أصبحت ابتداء من قانون مالية سنة 2016 تطبق بأربعة أسعار تصاعدية يعرضها الجدول وذلك إلى جانب سعر آخر قدره 37% لم يشمله أي تعديل، خاص بمؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الإيداع والتدبير وشركات التأمين وإعادة التأمين، موازاة مع بعض الأسعار النوعية الأخرى.

فقانون مالية سنة 2017، وبالأخص تلك المستجدات المتعلقة بالرسوم الجمركية والضرائب الغير مباشرة، فإن البند الثاني من المادة 2 منه يرمي إلى المصادقة على المرسوم القاضي بتغيير مقدار رسم الاستيراد المفروض على القمح اللين ومشتقاته من 50% إلى 30%، نظرا لضعف مخزون القمح الطري ولا يلبي الاحتياجات الوطنية من هذا المنتوج الأساسي. إلى جانب المصادقة على المرسوم المتعلق بوقف استيفاء رسم الاستيراد المطبق على العدس والحمص نظرا لارتفاع الأسعار على الصعيد العالمي في أسعار هذين المنتوجين وانخفاض مخزونهما. أما فيما يخص الشق المتعلق بمدونة الجمارك والضرائب الغير مباشرة، فقد خصه القانون المالي لسنة 2017 بتغيير يخص الفصول 285 و286 و287، وذلك من أجل تعريف مخالفة الشطط في استعمال نظام مستودع الجمرك أومستودع الادخار والتنصيص عليهما كمخالفة جمركية من الدرجة الأولى. أما التعريفة الجمركية فقد تم تمديد تطبيق رسم الاستيراد بنسبة 10% على جميع العربات والسيارات من نوع PICK-UP، وتطبيق رسم الاستيراد الأدنى بنسبة 2. 5 % على المدخلات المستعملة في صناعة الألواح الشمسية وذلك في إطار تشجيع الطاقات المتجددة. هذا إلى جانب إعطاء تعريف للسجائر المصنوعة من التبغ الداكن والتي تستهلك من طرف مدخنين ذووا دخل متواضع، وذلك من أجل ضمان الشفافية والمنافسة

[1] البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008.

القانونية في هذاالقطاع.

أما فيما يتعلق بالضرائب والرسوم ومختلف التدابير الجبائية الأخرى، وفي إطار مواصلة إصلاح المنظومة الجبائية، والتفعيل التدريجي للاقتراحات والتوصيات المنبثقة عن المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات المنعقدة يومي 29-30 أبريل 2013، وبهدف تحقيق عدالة جبائية أكبر، فقد خص قانون المالية لسنة 2017 الضريبة على الشركات ببعض التغييرات، إذ تهم المادة 2 II-من المدونة العامة للضرائب، من أجل توضيح كيفية إيداع طلبات اختيار الخضوع للضريبة على الشركات بالنسبة للشركات القائمة، وذلك بناء على طلب محرر على أووفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة داخل أجل أربعة أشهر التي تلي اختتام آخر سنة محاسبية. وأيضا تغيير المادة 9 -I) جيم-1 (من المدونة العامة للضرائب، والتي تخص تطبيق نظام الحياد فيما يخص الضريبة على الشركات على عمليات تفويت جميع عناصر الأصول القابلة للتسنيد. كما سيتم تغيير المادة 9 -IIمن المدونة العامة للضرائب من أجل توضيح النظام الجبائي المطبق على إعانات الاستثمار المخصصة لاقتناء الأراضي، ورغبة في تشجيع الاستثمار، سيتم منح المنشآت إمكانية توزيع إعانة الاستثمار المخصصة لاقتناء الأراضي على فترة 10 سنوات بغية فرض الضريبة عليها. كما سيتم تغيير وتتميم المادة 170 من المدونة العامة للضرائب من أجل توضيح كيفية استرداد الضريبة على الشركات في حالة التوقف عن مزاولة النشاط، والذي حدده المشروع داخل أجل الشهر الموالي لإيداع الإقرار بالتوقف عن النشاط أوتاريخ آخر إقرار بالنتيجة الجبائية في حالة التصفية. كما سيتم إعفاء الشركات الصناعية الحديثة النشأة لمدة خمس سنوات، وسيتم إحداث نظام الشفافية الجبائية لفائدة الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي العقاري، وإحداث نظام الحياد الضريبي لفائدة عمليات تفويت العقارات المحققة بين المهنيين في إطار عقد بيع الثنيا.

فيما يتعلق بالتدابير الخاصة بالضريبة على الدخل، فسيتم تغيير أحكام المادة 57-16من المدونة العامة للضرائب، من أجل إعفاء دائم للمبلغ الإجمالي للتعويض الشهري عن التدريب عوض الإعفاء المؤقت، وإعفاء التعويضات المدفوعة من طرف المنشآت إلى الطلبة المسجلين في سلك الدكتوراه، ومنح نظام الحياد الضريبي لفائدة عمليات بيع عقارات في إطار عقود بيع الثنايا. ومن أجل ترتيب الأحكام الخاصة المتعلقة باسترداد

الضريبة على الدخل، نصت المدونة العامة للضرائب، وتبعا للتدبير المقترح المتعلق باسترداد الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية الناتجة عن تفويت عقار في إطار بيع الثنيا، يقترح المشروع تجميع المقتضيات المتعلقة باسترداد الضريبة على الدخل في مادة فريدة (المادة 241 مكررة). كما سيتم الإعفاء من الإدلاء بالإقرار السنوي بمجموع الدخل بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل بالأسعار الإبرائية، وسيتم إحداث مسطرة من أجل تسوية الضريبة المحجوزة في المنبع برسم الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي وذلك بتغيير وتتميم المادة -222ألف من المدونة العامة للضرائب، زيادة على إقتراح مادة جديدة متممة 230 مكرر مرتين، من أجل إحداث مسطرة لتطبيق الجزاءات المترتبة عن عدم تقديم إقرار أوتقديم إقرار ناقص برسم المرتبات والأجور والمعاشات والتعويضات الأخرى المدفوعة في شكل رأس المال أوإيراد.

أما فيما يتعلق بالتدابير الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة، فقد تم التنصيص على ملاءمة آجال إعفاء السلع التجهيزية في الإطار الاتفاقي، عن طريق اقتراح أجل 36 شهرا يبتدئ من تاريخ أول عملية استيراد مع إمكانية تمديد هذه المدة لأربعة وعشرين شهرا، وسيتم إعفاء إنشاء مشاريع استثمار جديدة من الضريبة على القيمة المضافة. كما نص مشروع قانون المالية في الجانب المتعلق بوكالات الأسفار، على إحداث نظام جبائي خاص بها والذي سمي ب"نظام الهامش"، بحيث يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للمبالغ العائدة للوكالة، أي على الفرق بين مجموع المبالغ المقبوضة من قبل وكالة الأسفار، والتي حررت بشأنها فاتورات باسم المستفيد من الخدمة من جهة، ومن جهة أخرى، مجموع المشتريات مع احتساب الضريبة على القيمة المضافة والمحررة بشأنها فاتورات باسم الوكالة من لدن موردیها النقل أو الإيواء أواستهلاك مأكولات ومشروبات في عين المكان أوالترفيه .

كما سيعمل مشروع القانون المالي للسنة المقبلة على توضيح النظام الضريبي المطبق داخل مناطق التصدير الحرة، إلى جانب تعميم الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة على جميع الطائرات المستعملة للنقل الدولي المنتظم، زيادة على استثناء السيارات المقتناة من طرف وكالات تأجير السيارات من الإعفاء من الضريبة على القيمة

المضافة من أجل التصدي لظاهرة التهرب الضريبي الناتجة عن عدم التصريح بالقيمة الحقيقية. وسيتم تغيير الأجل المحدد للقيام بخصم الضريبة على القيمة المضافة، بحيث سيقترح حصر الحق في الخصم في الشهر أوربع السنة للإقرار برقم الأعمال الذي تم خلاله الأداء. زيادة على توضيح المعاملة الضريبية للصفقات والخدمات الممولة بهبات أوالمسلمة على سبيل الهبة في إطار التعاون الدولي؛ وفي إطار الشفافية الجبائية وتحفيز الملزمين على تقديم فواتير قانونية، فقد نص مشروع القانون المالي على عدم تخويل الحق في خصم الضريبة على القيمة المضافة المبنية على الفواتير غير القانونية؛ وتوضيح الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للأداء عن طريق المقاصة المالية، وتوضيح مبدأ إخضاع إيجار المحلات المهنية للضريبة على القيمة المضافة، والتمييز بين الإيجارات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وغير الخاضعة لها، وتوضيح أن الإيجارات الواقعة على المحلات المهنية خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، زيادة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على البناءات غير المكتملة وذلك بتتميم مقتضيات المادة 89 5-II-من المدونة العامة للضرائب لتشمل البيوع الواقعة على البناءات غير المكتملة، فمن أجل الاستفادة من خصم الضريبة، يقوم البائع بنقل الحق في خصم الضريبة المتضمنة في تكلفة البناء إلى المقتني الجديد؛ علاوة على تبسيط الإجراءات للاستفادة من إعفاء السكن الاجتماعي، والتي كانت تتطلب إلزامية إيداع طلب الاستفادة من مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بالسكن الاجتماعي لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها السكن الاجتماعي موضوع الإعفاء، لذلك فقد نص قانون المالية لسنة 2017 على أن إلزامية الإدلاء بهذه الشهادة أصبحت دون جدوى وبالتالي يقترح حذف هذا الإجراء.

من جهة أخرى، فقد قانون المالية لسنة 2017 واجبات التسجيل ببعض التغييرات والإجراءات، التي تهم في شق منها إلزام الموثقين بالقيام بإجراء التسجيل بالطريقة الإلكترونية حصريا دون الحاجة إلى الإيداع المادي للعقود، وسوف يتم تحصيل واجبات التسجيل بواسطة أمر إلكتروني للتحصيل، كما سيتم توحيد المقتضيات الضريبية المتعلقة باقتناء الأراضي المعدة لإنجاز عمليات البناء أوالتجزيء، وذلك عن طريق حذف الالتزام بالبناء أوالتجزيء داخل أجل 7 سنوات مقابل اعتماد نسبة تضريب موحدة 6 %بالنسبة لاقتناء الأراضي؛ وملائمة النظام الجبائي لكافة عمليات تفويت الأسهم، وإعفاء العمليات

المنجزة من طرف هيئات التوظيف الجماعي في العقار.

فيما يتعلق بواجبات التبر، فقد خصص لها قانون المالية لسنة 2017 حيزا من الإجراءات التي تمس بالأخص توضيح الالتزام المتعلق بأداء واجبات تنبر المخالصات بواسطة إقرار وتوضيح المقاولات المعنية به، وذلك بتعويض الإقرار الشهري المنصوص عليه في المادة II-254من المدونة العامة للضرائب بإقرار ربع سنوي، وحذف عبارة المقاولات "المرخص لها"، وجعلها كافة المقاولات التي يساوي أويفوق رقم معاملاتها السنوي مليوني 2. 000. 000 درهم[1]؛ أما فيما يخص الضريبة الخصوصية السنوية على السيارات فقد تم إدماج الرسم المفروض على محور المحرك ضمن المقتضيات المتعلقة بالضريبة الخصوصية السنوية على السيارات، وتغيير تسميتها لتصبح "الضريبة الخصوصية السنوية على العربات"؛ إضافة إلى إعفاء العربات ذات المحرك الكهربائي أوالعربات ذات محرك مزدوج (كهربائي وحراري (وذلك بهدف تشجيع المحافظة على البيئة.

أما الشق المتعلق بالمساطر الضريبية، فقد تم تدعيم السلطة التقديرية للإدارة من خلال تدبير للحدمن التعسف في استعمال حق يخوله القانون، وذلك بهدف محاربة بعض الممارسات المخلة بالعملية الضريبية كالغش والتهرب الضريبيين؛ بالإضافة إلى توضيح أسس فرض الضريبة المعتمدة في حالة تصريح اللجان الضريبية بعدم اختصاصها لاسيما في القضايا التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أوتنظيمية، لذلك فالأساس المعتمد لفرض الضريبة في حالة صدور مقرر اللجان الضريبية يصرح بعدم اختصاصها، هوالذي تم تبليغه للملزم من لدن الإدارة في رسالة التبليغ الثانية.

فيما يرتبط بالشق المتعلق بملائمة الأحكام المتعلقة بالتبليغ في مسطرة المراقبة الضريبية، ومن أجل تكريس مبدأ "التبليغ"، يقترح ملائمة مساطر التصحيح المتعلقة بالحق في المراقبة وذلك باستبدال عبارة "في حالة عدم توجيه الإشعار بالفحص، بعبارة"في حالة عدم تبليغ الإشعار بالفحص ."أما الجزء المتعلق بالجزاءات، فسيتم إحداث الجزاء المترتب على عدم إحترام شروط الإعفاء المتعلقة بالدخل الشهري الإجمالي المحدد في 10. 000 درهم، وملائمة الجزاءات المترتبة على مخالفة الأحكام المتعلقة بالإقرارات

[1] المادة 254 الفقرة IIمن المدونة العامة للضرائب سنة 2017.

المتعلقة بالالتزامات بالإقرار؛ وإحداث جزاءات في حالة عدم الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية لمدة 10 سنوات على شكل غرامة قدرها 50. 000 ألف درهم لكل سنة محاسبية، كما سيتم تحصيل هذه الغرامة عن طريق الجدول بدون مسطرة.

كما أن الموارد المرصدة للجهات وفي إطار إنجاح الجهوية المتقدمة، اقترح قانون المالية لسنة 2017 رفع حصيلة الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل المرصدة للجهات إلى نسبة 3 %عوض 2%، علما بأن مجموع الموارد التي سترصد للجهات ستصل إلى 10 ملايير درهم في أفق سنة 2021.

أما أهم المستجدات التي جاء بها قانون المالية رقم 17 .68 للسنة المالية 2018، الذي تقدم به محمد بوسعيد وزير الاقتصاد والمالية، وذلك بعد مناقشة مستفيدة. فقد جاء بمجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية، وذلك من خلال الرفع الغير مسبوق في المناصب المالية وفي الميزانية المخصصة للقطاعات الاجتماعية من تعليم وصحة وشؤون اجتماعية. بحيثيركز على أولوية التشغيل باعتبار أن الشغل الشاغل للشباب هوالحصول على عمل والاندماج في سوق الشغل. كما جاء برزمة من الإجراءات الضريبية والتحفيزية للاستثمار الخاص وللمقاولة وخاصة المقاولة الصغيرة والمتوسطة، والتي ستستفيد من تخفيض الضغط الضريبي باعتبار أن هدف هذا القانون، هوتحريك الاقتصاد والقطع مع الانتظارية التي تسود في بعض أوساط القطاع الخاص، وبعث روح جديدة من الثقة. وتقوية المجهود الميزانياتي الموجه لدعم الجهوية ومواصلة الإصلاحات الكبرى في التعليم والعدل وتنزيل القانون التنظيمي للمالية.

ويرتكز القانون المالي لسنة 2018 على أربع فرضيات، وهي معدل النمو3. 2%، ومعدل عجز في حدود 3%، ومعدل 380 دولارا للطن بالنسبة للغاز، ومحصول 70 مليون قنطار من الحبوب.

وعلى مستوى المعطيات الرقمية يتوقع القانون المالي لسنة، 2018على مستوى المداخيل الجارية للميزانية العامة بلوغ 236. 81 مليار درهم، بزيادة 10. 25 مليار درهم. أما على مستوى النفقات الجارية للميزانية العامة يتوقع المشروع الوصول إلى 215. 83 مليار درهم ضمنها 108. 85 مليار درهم خاصة بالموظفين، مع نفقات مقاصة ضمن هذه النفقات الجارية في حدود 13. 72 مليار درهم. أما على مستوى

الاستثمار العمومي فسيبلغ في السنة المقبلة 195 مليار درهم بزيادة 5 ملايير درهم بالمقارنة مع سنة 2017. وضمنها هناك استثمار الميزانية العامة الذي سيكون في حدود 68. 28 مليار درهم بزيادة 4. 66 مليار درهم.

أما بخصوص التشغيل، سيتجاوز عدد مناصب الشغل المحدثة حوالي 19 ألف منصب، بالإضافة الى 20 ألف منصب شغل بالتعاقد على مستوى قطاع التعليم، بالتالي سيبلغ عدد المشتغلين في إطار التعاقد حوالي 55 ألف ما بين 2019-2018، بالإضافة إلى أن الاعتمادات العامة الموجهة إلى قطاع التعليم ستبلغ 59. 2 مليار درهم بزيادة 5 ملايير درهم عن سنة 2017.

ونفس الأمر على مستوى قطاع الصحة، الذي سترتفع الاعتمادات المخصصة له إلى 14. 79 مليار درهم مع تخصيص أزيد من 4آلاف منصب شغل. ويضاف إلى ذلك البرنامج المرتبط بمحاربة الفوارق المجالية الموجه إلى العالم القروي حيث ستخصص كاعتمادات أداء 3. 54 مليار درهم و4 ملايير درهم كاعتمادات الالتزام، وأبرز الوزير أن نصف الميزانية لسنة 2018 ستوجه إلى القطاعات الاجتماعية.

أما الإجراءات المخصصة لدعم الاستثمار الخاص والتحفيز على التشغيل، هناك عددا من الإجراءات الضريبية التحفيزية الموجهة للمقاولات منها: الإعمال لأول مرة بنظام الجدول التصاعدي في مجال الضريبة على الشركات، عوض جدول الأسعار النسبية المطبق حاليا، مما سيضخ إمكانات مالية معتبرة خاصة على مستوى المقاولات الصغرى والمتوسطة. بالإضافة إلى إجراءات ضريبية تهم منشآت تحلية مياه البحر أوتربية الأحياء البحرية على مستوى الضريبة على القيمة المضافة، أوتعزيز وتكريس الحياد الجبائي للمنتوجات التشاركية، أوعلى مستوى تحسين منظومة التحفيز للتشغيل الشباب في حدود 10 ألاف درهم، ليهم 10 أجراء عوض 5 أجراء حاليا، بحيث تتحمل الدولة لمدة سنتين التحملات الاجتماعية لهؤلاء الأجراء، فضلا عن الإعفاء من الضريبة على الدخل.

وبخصوص الإجراءات المرتبطة بالجهوية، ستقوم الحكومة برفع حصيلة الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل الموجهة إلى الجهات من 3% إلى 4%، تضاف إليها اعتمادات الميزانية العامة ليصل مجموع الدعم الى 7 ملايير درهم. فضلا عن إجراءات جبائية لرفع التحصيل وتهم إلغاء الغرامات والزيادات وصوائرالتحصيل المتعلقة بالضرائب والواجبات والرسوم، بشرط أداء مبلغ الضريبة الأصلي قبل نهاية سنة 2018.

وفي ما يتعلق بالسياق العالمي لقانون المالية لسنة 2018، فإن نموالاقتصاد العالمي عرف تحسنا وبلغ 3. %، وحصل انتعاش في منطقة الأوروبلغ 3. 9 %، لكن مع تسجيل وجود مخاطر في المحيط العالمي بفعل عدد من المؤشرات منها ما يتعلق بالافتراضات المالية الموجودة في الأسواق الصاعدة والتوترات الجيوسياسية، وكذا التحول إلى سياسات انغلاقية لدى بعض الدول الكبرى.

فقانون المالية المصادق عليه يقوم على أربعة عناصر أساسية تتمثل في دعم القطاعات الاجتماعية (الصحة والتعليم والتشغيل ومحاربة الفوارق المجالية، مع إيلاء عناية خاصة للعالم القروي). ودعم التصنيع ومواصلة مجهود دعم الاستثمار العمومي ودعم الاستثمار الخاص والمقاولات الصغرى والمتوسطة، ودعم ومواصلة سياسة تنزيل الجهوية المتقدمة ومواصلة إصلاح نظام الحكامة وإصلاح الإدارة، وتسريع مسار الإصلاحات، معتبرا أن قانون المالية لسنة 2018 عمل على ترجمة التوجهات الأربعة وأجرأتها.

وفي الأخير، فالملاحظ أن الحكومة قد بررت توجهها ونهجها لسياسة الإصلاح الجبائي، بتنزيل توصيات المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات لسنة 2013، التي كانت منعقدة في الصخيرات بتاريخ 29-30 ابريل الرباط.

الفقرة الثانية : الإصلاح الجبائي المحلي

مر النظام الجبائي المحلي منذ الاستقلال إلى الآن، بثلاث محطات إصلاحية رئيسية أولها بمقتضى ظهير رقم 1-60-121 بتاريخ 23 مارس 1962 المتعلق

بالرسوم الجماعية [1]. يشكل هذا الظهير المحاولة الأولى لإرساء النظام الجبائي المحلي بالمغرب، أما ثاني محطة فهي بمقتضى قانون رقم 89. 30 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية وهيئاتها[2] . هذا الإصلاح الذي كان سنة 1989 حيث أنه واكب مختلف الإصلاحات القانونية والهيكلية المتصلة بالجماعات المحلية وماليتها، إضافة إلى مواكبته مع الإصلاح العام الجبائي لسنة 1984 أي قانون الإطار.

إلا أنه في فاتح يناير تم إصدار قانون رقم 47. 06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية[3]، والذي دخل حيز التنفيذ خلال السنة المذكورة آنفا. وهذا الإصلاح جاء بعد عقدين من الزمن على تطبيق القانون القديم حيث أنه لم يعد يساير التطورات الحاصلة والمتغيرات الاقتصادية والظروف التي يعيشها المغرب، وعاجزا عن الاستجابة للتحديات المفروضة عليه.

فهذا الإصلاح بالرغم من أهميته إلا أنه تم اعتماده خلال السنوات القليلة الماضية، وهوما سنقوم بتحليله ودراسته وذلك من خلال الدواعي التي أدت إلى اعتماده، ومضمون هذا الإصلاح الجبائي المحلي.

أولا: الإصلاحات الجبائية ما قبل سنة 2007

اتسمت السنوات السابقة لهذا الإصلاح الذي اعتمد سنة2007 بإصدار مجموعة من القوانين المهيكلة للتنظيم الجماعي على المستوى المحلي والمالية العمومية والقانون الضريبي على المستوى الوطني، وهي كلها إصلاحات ترمي إلى تعزيز المنظومة القانونية الجبائية خاصة وتقوية الأمن القانوني عامة وذلك بتقوية سلطة المؤسسات الوطنية والترابية.

ومنه فإن الإصلاح الجبائي المحلي المحدث بقانون 47. 06 في سياقه العام تعددت الدوافع التي أدت إلى إصلاحه وتبنيه ومنها التقادم الذي يعرفه النظام الجبائي السابق، ومواكبة النظام الجبائي المحلي لمتطلبات التوجه في ظل جهوية متقدمة.

---

[1] منشور بالجريدة الرسمية عدد 2580بتاريخ 1962، ص 783 .

[2] القانون رقم 30. 89 صادر الأمر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1. 89. 187 بتاريخ 21 نونبر 1989 الجريدة الرسمية عدد4023 بتاريخ 6 دجنبر 1989 ص 573.

[3] القانون رقم 47. 06 المتعلق بالجبابات المحلية، صادر الأمر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1. 07. 195 الصادر في 30 نونبر 2007 الجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 3 دجنبر 2007.

إن أهم الأشياء التي تزامنت مع إعداد إصلاح النظام الجبائي المحلي، هي الانتقادات الشرسة التي وجهت للنظام القائم، ومن أبرز هذه الانتقادات التي قام الأستاذ YATTA François أثناء عرضه لأهم الإشكالات التي تعانيها الجباية المحلية بالدول الإفريقية[1]، ومن ضمنها المغرب ومن بين هذه المشاكل[2]:

غياب المواطنة : هذا الغياب راجع بالأساس إلى الأزمات سوسيو-سياسية التي تعرفها معظم الدول الإفريقية ولازالت لحد الآن وهذا ما انعكس سلبا على مستوى المواطنة الجبائية، ويبدوأن الجماعات الترابية قد عانت بشكل أكبر من هذا الوضع، نظرا لكون هيكلة مداخيلها الجبائية ترتكز على الأنشطة الاقتصادية الداخلية.

طبيعة هيكلة الجباية المحلية: يتميز التوزيع الضريبي في الدول الإفريقية بتغليب الدول على حساب الجماعات الترابية، وهوما يبدوبشكل واضح من خلال احتفاظ الدولة بالضرائب الأكثر مردودية فيما يترك للجماعات الترابية ضرائب أقل مردودية والأكثر صعوبة على مستوى التحصيل، كما يمكن للدولة أن تلغي بعض الضرائب المحلية دون استشارة الجماعات الترابية.

طبيعة النظام الجبائي المحلي : وهو نظام جد صعب ومعقد يتميز بتعدد الرسوم والضرائب الأمر الذي يسفر عنه إثقال كاهل فئة قليلة من الملزمين، وفي الأخير سيؤدي هذا الضغط إلى كثرة الضرائب المحلية مقابل مردودية جد ضعيفة.

تحديد الضرائب المحلية: يتم هذا التحديد من طرف السلطة التشريعية وهذا ما يفوق به معظم الدول الإفريقية، إذ أنه يخرج من اختصاص الجماعات الترابية، سواء تعلق الأمر بإحداث الضرائب المحلية أوتحديد معدلاتها وهذا ما قد يخلي مسؤولية الجماعات الترابية فيما يخص نتيجة العلاقة ما بين الضريبة المحلية والخدمات الجماعية.

---

[1] François Paul yatta, la gouvernance financière locale « partenariat pour le développement municipale, sans date, article publié sur le site officiel, www. diplomatie, gov. fr page 10 et .17. la date de visiter 1/1/2017

[2] Paul Yatta François ," la gouvernance financière locale partenariat pour le développement municipale", op cit, page 11.

آليات تدبير الجباية المحلية[1]: إذ أن الدولة هي التي تتحكم في تدبير مختلف مراحل الجباية المحلية، سواء على مستوى التحديد أوالتحصيل أوالوعاء أوالمراقبة. بل وحتى في تدبير المنازعات الجبائية المحلية، وهذا ما تفعله غالبية الدول الإفريقية في غياب الإدارة الجبائية المحلية بهذه الدول.

فهذا هو واقع الأنظمة الجبائية المحلية بالدول الإفريقية ونفس هذا النظام ينطبق على النظام الجبائي المحلي المغربي، خصوصا أثناء مرحلة ما قبل الإصلاح.

فهذا الإصلاح جاء ملائما لمتطلبات التوجه اللامركزي، حيث جاء في نص الخطاب الملكي بمناسبة افتتاح أشغال الملتقى الوطني حول الجماعات المحلية بأكادير أيام 12 و13 دجنبر 2006، على أنه في سياق حرصنا على تعزيز الديمقراطية ودولة الحق والمؤسسات، وإرساء المفهوم الجديد للسلطة، عملنا على إجراء مراجعة عميقة للإطار القانوني المنظم للجماعات والعمالات والأقاليم، مكننا من وضع نظام أساسي للمنتخب، بشكل يحدد حقوقه وواجباته، وكذا توسيع استقلالية وصلاحيات المجالس المنتخبة، في مجال التنمية، وتوفير الآليات الناجعة للمراقبة وتخليق تدبير الشأن المحلي، فضلا عن تقليص الوصاية وإحداث نظام جديد للجماعات الحضرية الكبرى. وبالرغم مما تتوفر عليه الجماعات المحلية من موارد مستقلة وهامة، فإن تفعيل هذه الصلاحيات يستوجب إصلاح النظام الجبائي والمالي والمحاسبي لهذه الجماعات، في اتجاه تبسيطه، وتحسين تدبيره والرفع من مردوديته[2].

إن هذا المقتطف، يعكس أن النظام الإداري اللامركزي بالمغرب عرف خلال السنوات السابقة العديد من الإصلاحات التي صبت في اتجاه تقوية اللامركزية وتمتيع الهيئات الجهوية والإقليمية والمحلية بصلاحيات هامة. فالنظام الجبائي المحلي القائم لم يعد مواكبا لهذه التحولات الطارئة على طبيعة النظام اللامركزي، الأمر الذي يجعل من إصلاح الجباية المحلية ضرورة لا خيارا.

---

[1] آليات تدبير الجباية المحلية إذ أن الدولة هي التي تتحكم في تدبير مختلف مراحل الجباية المحلية، سواء على مستوى التحديد أوالتحصيل أوالوفاء أوالعراقية، بل وحتى في تدبير المنازعات الجبائية المحلية" وهذا ما تفعله غالبية الدول الإفريقية في غياب الإدارة الجبائية المحلية بهذه الدول .

[2] مقتطف من نص الخطاب الملكي المؤرخ في يوم الثلاثاء 12 دجنبر 2006، بمناسبة افتتاح أشغال الملتقى الوطني حول الجماعات المحلية أيام 12 و13 دجنبر 2006 بأكادير

والملاحظ أن السنوات التي تلت الإصلاح الجبائي المحلي لسنة 1989 تميزت بإصدار العديد من الأنظمة والقوانين المؤطرة للنظام اللامركزي، في الوقت الذي أصبح فيه النظام الجبائي المحلي مستقرا إلى غاية سنة 2006.

حيث إن هذه القوانين استهدفت جعل الجماعات الترابية فاعلا محليا أساسيا له أدوار رئيسية في تحقيق التنمية المحلية المستدامة، وهي الغاية التي لا يمكن بلوغها دون العمل على إرساء استقلال مالي حقيقي لهذه الجماعات إلى جانب العمل على تحفيز الموارد البشرية المحلية وتحملها المسؤولية موازاة مع التأسيس للامركزية سياسية فعلية[1].

ومن بين أهم القوانين المؤطرة للنظام اللامركزي المتخذة خلال هذه الفترة القانون رقم 78. 00 المتعلق بالميثاق الجماعي الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1. 02. 297 الصادر في أكتوبر 2002[2] المعدل والمتمم بالقانون رقم 17. 8 سنة 2009. والقانون رقم 79. 00 المتعلق بتنظيم العمالات والأقاليم الصادر بمقتضى الظهير الشريف 1. 02. 269 الصادر في 3 أكتوبر 2002[3]، إضافة إلى القانون رقم 47. 96المتعلق بتنظيم الجهات الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1. 97. 84 الصادر في 2 أبريل 1997.

لذلك يمكن القول أن الإصلاح الجبائي المحلي، حلقة من حلقات إصلاح الإطار القانوني اللامركزي، الذي باشرته وزارة الداخلية المديرية العامة للجماعات المحلية)، سعيا منها إلى بث روح جديدة في تدبير الشأن المحلي، بما يتلاءم والدور الذي أضحت تلعبه الجماعات المحلية في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية [4].

ورجوعا للقوانين الجديدة المؤطرة للامركزية الإدارية، وفيمقدمتهاالقانونرقم 78. 00المتعلق بالميثاق الجماعي، نجد أنه يتضمن إستراتيجية اقتصادية جديدة تهدف إلى تعزيز المسؤوليات الاقتصادية الجماعية، وتوسيع الاختصاصات الاقتصادية الجماعية،

---

[1]CHABIH Jilali," Les finances des collectivités locales en Maroc essai d'une approche globale des finances locales ", Edition l'Harmattan, 2005, page 9 et 10

[2] القانون رقم 78. 00 المتعلق بالميثاق الجماعي الصادر بتنفيذه الظهير رقم 1. 02. 297 بتاريخ 3 أكتوبر 2002، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5058 بتاريخ 21 نونبر 2002.

[3] القانون رقم 78. 00 المتعلق بالميثاق الجماعي الصادر الأمر بتنفيذه الظهير رقم 1. 02. 297 بتاريخ 3 أكتوبر 2002، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5058 بتاريخ 21 نونبر 2002.

[4]ابراهيم حميجو، "قراءة أولية في مشروع الإصلاح الجبائي المحلي "، رسالة الجماعات المحلية، نشرة إخبارية دورية تصدرها المديرية العامة للجماعات المحلية، العدد رقم 13، ابريل يونيو2005، ص7.

وتخليق المرفق العام المحلي، وتخفيف الوصاية وجعلها أكثر فعالية وإشراك الجماعات في العملية التنموية وتعزيز الاستقلال المالي بغية تمويل التنمية المحلية[1]. فقد وسع هذا القانون الجديد من اختصاصات الجماعات، ووضح علاقاتها مع الدولة مع الجماعات المحلية الأخرى [الجهات–العمالات-الأقاليم] وكذلك مع المؤسسات العمومية في الميادين المختلفة[2]، كما قد عمل المشرع المغربي على تصنيف مختلف هذه الاختصاصات وتوزيعها ما بين الاختصاصات الذاتية والاختصاصات القابلة للنقل والاختصاصات الاستشارية[3].

فقانون رقم 79. 00المتعلق بتنظيم العمالات والأقاليم كان أكثر وضوحا وتفصيلا لاختصاصات مجالس العمالات والأقاليم، فعلى غرار الجماعات الحضرية والقروية والجهات. صنف هذا القانون وظائف العمالات والأقاليم إلى اختصاصات ذاتية واختصاصات محولة، ثم اختصاصات استشارية وكل هذه الاختصاصات تنصب في محور أساسي هوالتنمية. عن طريق التدبير الاقتصادي المحكم والفعال الذي يخلق الثروة ويساهم في حل الإشكالات الاجتماعية[4].

أما على الصعيد الجهوي، لم يكن للجهة إلا دور استشاري بمقتضى نظام الجهات الاقتصادية لسنة 1971 وذلك قبل أن يتم الارتقاء بها دستوريا إلى مستوى جماعة محلية منذ 1992، وبذلك تم استكمال البناء اللامركزي حيث أصبحت الجهة جماعة ترابية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ولم يتم تفعيل الجهة كجماعة ترابية قائمة الذات إلا في سنة 1997، بعدما تم تنظيمها بمقتضى القانون 47. 96 السابق الاشارة إليه[5]. ومنه تم تمتيع الجهة باختصاصات هامة أضحت فضاء مهما لجلب الاستثمارات ورؤوس الأموال والتأثير في محيط المقاولة وتشجيع الاقتصاد الاجتماعي وتنظيم وإدماج القطاع

---

[1] احمد بوعشيق، "الحكامة المحلية على ضوء الميثاق الجماعي الجديد"، المجلة المغربية للادارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات العدد 5، نونبر –دجنبر 2005 ص 12

[2] أحمد بوعشيق، نفس المرجع ص 13.

[3] أنظر هيكلة القانون رقم 78. 00 المتعلق بالميثاق الجماعي.

[4] سعيد الميري، " التدبير الاقتصادي للجماعات المحلية"، م س س، صفحة 125.

[5] محمد حنين، "تدبير المالية العمومية الرهانات والاكراهات"، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع الرباط الطبعة الأولى 2005 صفحة 159.

غير المنظم في إطار الاقتصاد المهيكل[1].

إن البحث عن نموذج مغربي للجهوية الموسعة وإخراجه في قوالب تنظيمية وأنساق مؤسساتية، لن يستجيب للطموح المجتمعي دون البحث عن أدوات ووسائل ملائمة للأجرأة والتفعيل، وتمكينه من تدابير مساعدة لتحقيق مجمل المرامي والأهداف[2]، وفي مقدمتها تمكين الجهة من ممارسة سلطة مستقلة حقيقية على الموارد والنفقات وتدبير الإطار الموازناتي المحاسبتي في أفق ضمان قدرتها على تمويل اختياراتها المشروعة بكل حرية [3].

فمن خلال ما تم عرضه أعلاه، وأمام مختلف الإصلاحات التي عرفتها اللامركزية بالمغرب، كان لابد من البحث عن إطار تدبيري مالي جديد كفيل بتفعيل وأجرأة هذه الإصلاحات، في الوقت الذي عجز فيه النظام الجبائي القائم عن الاستجابة للأهداف والمخططات المسطرة على المستوى اللامركزي، وهوما تم بالفعل من خلال الإصلاح الجبائي المحلي لسنة 2007 الذي كان من دواعي إصلاحه هوملاءمته مع جبايات الدولة، وهذه الملاءمة تشمل المساطر المتعلقة بالجزاءات والغرامات والمراقبة والافتحاص والتبليغ وحق الاطلاع والمنازعات الجبائية وتعديلالرسوم وكذا المساطر المتعلقة بالتحصيل.

ثانيا: الاصلاحات الجبائية لسنة 2007

إن الإصلاح الجبائي المحلي المعتمد في سنة 2007، تضمن العديد من المقتضيات القانونية الجديدة الهادفة إلى تحقيق العدالة الجبائية وتحديث المنظومة الجبائية المحلية، وتجاوز النواقص التي كان يعاني منها هذا القانون وتبسيط الجبابات المحلية وملاءمتها مع جبايات الدولة. بحيث تضمن قانون رقم 47. 06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتاريخ 30 نونبر 2007، بمقتضى الظهير الشريف رقم 01. 07. 195، يتكون

---

[1] BRAHIMI Mohamed ,"Appréciation de la régionalisation à l'ombre de la recomposition politique et institutionnelle",R. E. M. A. L. D thèmes actuels numéro 53 page 47.

[4] نجيب جيري، "الجهوية الموسعة بالمغرب – الدينامية ورهان التنمية المحلية "، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد الثالث، السنة الثانية، يناير 2013، ص 142.

[3]Jilali CHABIH," la région, pole de développement approprié la région et la régionalisation" , actes des colloques international organisé par le département de droit public de la faculté de droit à Marrakech les 10 et 11 collections de la faculté des sciences juridiques , économiques et sociales Marrakech, série, colloques et séminaires, n° 17,2002 p : 30

من 178 مادة مقسمة إلى ثلاثة أجزاء، الأول خصص لقواعد الوعاء والتحصيل والجزاءات، أما الجزء الثاني فتضمن مساطر المراقبة والمنازعات في حين حصرت الأحكام المختلفة في الجزء الثالث[1]. ويلاحظ أن هذا القانون قد تميز على مستوى التركيبة والصياغة بالسلاسة والبساطة في التقديم والهيكلة، حيث اعتمد هندسة حديثة لما لقانون من أجل تمكين الادارة والملزمين وكافة المهتمين بالجبايات المحلية من التعامل بسهولة مع القانون، والانتقال من باب أومن فرع إلى فرع ومن قسم إلى قسم بكل سلاسة، وقد تم كذلك من خلال هذا القانون تقديم جميع الرسوم في نص واحد عوض الاحتفاظ بنصوص متفرقة[2].

ومن بين أبرز المستجدات التي جاء بها القانون رقم 47. 06 تقليص عدد الرسوم، إذ تم حذف 8 رسوم تميزت بضعف المردودية، وكانت موضع عدة انتقادات لعدم وضوح مقتضياتها، كما تم حذف الرسوم المضافة من خلال دمجها في الرسوم الأصلية، في حين احتفظ بالرسوم والواجبات الأخرى بعد أن تم تحيينها لتكون أكثر ملاءمة للواقع الاقتصادي والاجتماعي[3].

فبالنسبة للرسوم المحدثة بموجب هذا القانون فإن إحدى عشر رسما ممنوحة للجماعات الحضرية والقروية منها الرسم المهني، رسم السكن، رسم الخدمات الجماعية، الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية، الرسم على عمليات البناء الرسم على عمليات تجزئة الأراضي، الرسم على محال بيع المشروبات، الرسم على الإقامة الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية، الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة، الرسم على النقل العمومي للمسافرين، الرسم على استخراج مواد المقالع .

أما بالنسبة للعمالات والأقاليم فقد خصها القانون بثلاثة رسوم، الرسم على رخص السياقة، الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني، الرسم على بيع الحاصلات الغابوية. أما الجهات فقد منحت لها ثلاثة رسوم أيضا الرسم على رخص الصيد الرسم على استغلال المناجم، الرسم على الخدمات المتقدمة بالموانئ.

---

[1] أنظر هيكلة القانون رقم 47. 06 السابق الذكر، م س.

[2] حميد أبولاس، "قراءة عملية للجباية المحلية على ضوء القانون الجديد رقم 47. 06 المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، يناير، ابريل عدد مزدوج 79. 78 سنة 2008 صفحة.

[3] ابراهيم حميجو، "قراءة أولية في مشروع الإصلاح الجبائي المحلي "، م س، ص 9.

ويلاحظ من خلال معطيات هذا القانون أن عدد الرسوم قد تم تقليصه بشكل ملحوظ بالمقارنة مع القانون السابق رقم 30. 89، حيث تم حذف ثمانية رسوم ودمج الرسوم المضافة والأصلية، ويبدو كذلك واضحا أن الجماعات الحضرية والقروية تستفيد من أكبر عدد من هذه الرسوم، والذي يبلغ عددها 11 رسما، وهي الرسوم الأكثر مردودية، وتبقى الجماعات الحضرية هي الأكثر استفادة من مردودية هذه الرسوم على المستوى العملي، هذا في الوقت الذي تحتفظ فيه باقي الجماعات الترابية بستة رسوم، ثلاثة للعمالات والأقاليم وثلاثة للجهات.

فهذا الإصلاح الجبائي المحلي، دعم السلطة الجبائية للجماعات المحلية وذلك من خلال تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى لأسعار بعض الرسوم، وترك المجال أمام المجالس المحلية المنتخبة للتداول بشأن السعر الذي يمكن اعتماده على أساس خصائص ووضعية كل جماعة. ويشكل هذا الإجراء المرن خطوة إيجابية نحومنح الجماعات الترابية الاستقلال الكامل في تحديد سعر الضرائب والرسوم التي تؤسسها الدولة[1].

فالإصلاح الجبائي المحلي لسنة 2007، يعد خطوة متقدمة في تحديث المنظومة الجبائية المحلية، غير أنه على أرض التطبيق تبين أنه يعاني من بعض الاختلالات وتواجهه مجموعة من الاكراهات التي حدت من مدى تحقيق الأهداف المسطرة له.

وهكذا فإن مطلب الرفع من مردودية الجباية المحلية هوالهدف الأساسي من هذا الإصلاح، فالملاحظ أنه بعد تفعيل هذا القانون وتطبيقه لم تعرف مردودية جبايات الجماعات الترابية التطور الذي كان مرغوبا فيه، وبقي مع ذلك الاستقلال المالي لهذه الجماعات يشكل أكبر عائق للتنمية المحلية.

وبالرجوع إلى نص الإصلاح الجبائي المحلي، يلاحظ أن القانون رقم 47. 06 اتسم ببعض النواقص والحدود. فعلى مستوى الشكل يسجل مثلا تكرار ونقل بعض الفصول بشكل حرفي في المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية، عوض الإحالة عليها أوالإشارة لها فقط[2].

وفي هذا الإطار، يلاحظ أن القانون 47. 06 قصّر في تضريبه لبعض القطاعات

---

[1] ابراهيم حميجو، " قراءة أولية في مشروع الإصلاح الجبائي المحلي"، م س، ص9.

[2] أمينة عياد، "إصلاح النظام الجبائي المحلي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق بالرباط السويسي، 2007-2008، صفحة 70.

ذات الأهمية البالغة، الأمر الذي أثر سلبا على توسيع الوعاء الجبائي، وجعل من الإصلاح الجبائي المحلي عاجزا عن تجاوز الاكراهات التي كان يعاني منها القانون السابق رقم 30. 89 بخصوص هذا الشأن، وفي مقدمة هذه القطاعات، القطاع العقاري، حيث غاب عن الإصلاح الجبائي المحلي تبنيه لجباية تدخلية ناجعة في مجال العقار، قصد محاربة ظاهرة المضاربة العقارية وكذا تجميد الأراضي خصوصا بمراكز المدن التي تتحول فيها هذه الأراضي إلى عبء له تكلفته الاقتصادية والاجتماعية، فمن شأن جباية تدخلية في هذا الميدان، دفع المضاربين إلى محاولة استغلال ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية عوض تجميدها وإحداث أزمة في السوق وإخلال بين العرض والطلب. إضافة إلى النتائج الايجابية التي يمكن أن تنعكس لهذه السياسة على مستوى توسيع الوعاء الجبائي، وبالتالي الرفع من المردودية المالية للجبايات المحلية. نفس الشيء يمكن ملاحظته حول غياب جباية بيئية تدخلية ضد الأنشطة الملوثة، تماشيا مع الاختصاصات البيئية المسندة للجماعات الترابية بموجب القانون رقم 78. 00 المتعلق بالميثاق الجماعي. إضافة إلى ضعف الرؤية المعتمدة في القانون الجديد. كاعتماد القيمة الايجارية السنوية عوض رقم المعاملات السنوي كأساس لفرض الرسم المهني، ومساحة الأراضي العارية بالمتر المربع عوض القيمة العقارية، والتكلفة الإجمالية للأشغال عوض القيمة العقارية بالنسبة للرسم على عمليات تجزئة الأراضي، والمساحة المغطاة بالمتر المربع للرسم على عمليات البناء عوض التكلفة الإجمالية[1].

ومن جهة أخرى، يسجل أيضا إقرار القانون رقم 47. 06 لإعفاءات سخية وغير مبررة محاباة لبعض الملزمين، ففي هذا الإطار تم إعفاء المنعشين العقاريين في مادة السكن الاجتماعي من كل الرسوم المحلية، كما ثم إعفاء المساكن التي تملكها الدولة والجماعات المحلية على الرغم من استغلالها من طرف أشخاص ذاتيين، إضافة إلى إعفاء بعض المؤسسات المحلية الرئيسية[2].

وعموما فإن أي إصلاح جبائي محلي طموح يرمي إلى تحقيق الاستقلال المالي للجماعات الترابية، ويبقى تجاوز معيقات التنمية المحلية الشاملة والمستدامة. ومنه يجب

[1] عصام القرني "صناعة القرار الضريبي بالمغرب "، م س، ص 286.

[2] عصام القرني "صناعة القرار الضريبي بالمغرب " م س، صفحة 287.

أن يتأسس على مجموعة من الأركان الضرورية منها: ركن يقوم على خلق ثروات محلية، من خلال تحديد نسبة متفق عليها من الضريبتين الرئيسيتين، الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح العقارية. فالثروة التي يتم خلقها محليا يعاد إرجاعها إلى الجماعات التي ساهمت في خلقها. أما الركن الثاني ينبني على أساس التضامن وتعديل الأسعار، مثل ما هومعمول به في توزيع حصة الجماعات الترابية من مداخيل الضريبة على الدخل مع مراجعة قواعد هذا التوزيع. ثم أخيرا الركن الثالث ذوطابع محلي خالص يشمل رسوم السكن والرسوم المهنية الموجهة أساسا للتجار وأصحاب المهن الحرة غير الخاضعة للضريبة على الشركات، وبعض الضرائب المرتبطة باستغلال الفضاء الحضري، مع تبسيط عمليات احتساب وتحصيل هذه الضرائب، وتحديد أسس الاحتساب إما على أساس النشاط، رقم المعاملات أوبناء على النتائج (الأرباح)[1].

ولأن الجهات، أصبحت تبدوفي الأفق أنها ستشكل النواة الأساسية للتنظيم السياسي والإداري المحلي، في إطار إقرار نظام الجهوية الموسعة ومن أجل التغلب عل ضعف موارد هذه التنظيمات وخصوصا تلك المتعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة، أصبح من الضروري إعادة تقييم وتنويع الوعاء الضريبي الخاضع للجباية المحلية. إذ يمكن الاستفادة في هذا السياق من تجارب الدول المقارنة التي سارت في اتجاه تعزيز الموارد المالية للجهات من خلال الاعتماد على الضرائب البيئية، هذه الضرائب التي ترتكز على مبدأ الملوث يدفع. إضافة إلى دور هذا النوع من الضرائب لحماية البيئة، فإنها ستمكن أيضا من توفير مداخل مهمة للجهات، ستساعدها على ممارسة مهامها[2].

كما يمكن تمويل ميزانية الجهات بالاعتماد على مداخل الأتاوى التي يجب أن تستجيب لنظام الأداء مقابل الخدمات المتقدمة[3].

ومنه يمكن القول أن الإصلاح الجبائي المحلي يجب أن يمر عن طريق بلورة إستراتيجية لتطوير الجباية المحلية، ثم وضع برنامج لتعبئة الموارد المحلية وتعديل

---

[1] المجلس الاقتصادي والاجتماعي: النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، م س، ص19 و20.

[2] المملكة المغربية، اللجنة الاستشارية الموسعة، الكتاب الثالث، م، س، ص 152.

[3] نفس المرجع، ص . 153

الأحكام الجبائية وتقييم الوعاء الضريبي، موازاة مع إعداد برنامج للتواصل والتحسيس[1].

بعد أن قمنا بسرد مجموعة من الضرائب التي سنها المشرع الجبائي ضمن قانون الإطار لسنة 1984، وخصصنا الذكر لثلاثية الضرائب الوطنية المعروفة، وكذلك لم ننس الإصلاح الجبائي المحلي الذي عرفته الجماعات المحلية. يمكننا طرح التساؤل التالي :

كيف أن هذا الإصلاح الضريبي استجاب لمجموعة من التوجهات الجديدة في المجال الاقتصادي كتحفيز للاستثمار؟ وماهي الضمانات التي أعطاها المشرع المغربي في مجال الاستثمار؟

هذا ما سنتطرق إليه في المطلب الثاني.

[1] نفس المرجع، ص 154.

المطلب الثاني: التدابير الاقتصادية والمالية المتخذة لتشجيع الاستثمار

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي يحد من آليات اقتصاد السوق ويخلق معوقات أمام تدفق رؤوس الأموال، وخاصة الرأسمال الأجنبي الذي يؤثر سلبا على الاستثمار المالي. وبالتالي يوصي صندوق النقد الدولي أنه على الدولة أن تهيئ الظروف الملائمة الداعمة لنشاط الاستثمار الأجنبي المباشر[1].

تعد الجباية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية أداة توجيه[2] تستعملها السلطات العمومية، قصد رسم الخطوط التي سيسير عليها المجتمع من خلال مدة زمنية معينة، كما تعد وسيلة لضمان سير المرافق العامة في إطار دولة تتخذ سلطاته العمومية سياسة التحفيزات الجبائية كعامل وأداة من أجل حفز وتشجيع الاستثمار. لذلك فسياسات التحفيزات الضريبية تجد مبرراتها في النماذج الاقتصادية العاملة على تشجيع جانب العرض، حيث تستخدم سياسة العرض آليات كثيرة متنوعة وعلى رأسها السياسة الضريبية [3].

وكما هومعلوم، فإن النظام الجبائي المغربي يتضمن العديد من الإجراءات الاستثنائية تم سنها من طرف المشرع المغربي، وذلك في شكل إعفاءات وخصوم وتخفيضات الهدف منها تشجيع الاستثمار. فتعليق الضرائب على القطاعات المشجعة أوإعفائها منها، يعني تقليصا شاملا في الموارد الجبائية[4].

لذلك فقد دأبت السلطات السياسية في البلاد إلى نهج إستراتيجية تشجيع الاستثمار على أساس اقتصاد السوق، والانفتاح على الأسواق والاستثمارات الخارجية والمحلية، وجعل القطاع يلعب الدور الرئيسي في التنمية وهذا ما أكده وزير المالية سنة 1967، حيث قال: " لقد اختار المغرب الاتجاه الليبرالي الذي سيكون قدوة بالنسبة لدول إفريقيا بأكملها"[5].

---

[1] مدني بن شهرة، "الإصلاح الاقتصادي وسياسة التشغيل"، التجربة الجزائرية دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى سنة 2009، عمان الأردن، صفحة 57.

[2] محمد اقزيبر، "موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام"، م س، ص 313.

[3] محمد فرجي، " سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية"، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية، عدد60، سنة 2005، ص 65.

[4] عبد النور أولاد عبد الهادي، "السياسة الجبائية ودورها في التنمية الاقتصادية "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق بجامعة عبد المالك السعدي طنجة 2006-2007 صفحة 25.

[5] B. HAMDOUCH, politique de développement et d'ajustement au Maroc à l'épreuve de la crise, op cit , page 19

وفي هذا المسعى حظيت السياسة الجبائية بعناية خاصة، حيث أريد لها أن تكون المحفز الرئيسي لتشجيع الاستثمارات والإنتاج[1]. والبحث عن توفير أكبر قدر من الموارد من أجل تقليص عجز الموازنة العامة. ولهذا كان لابد من وضع نظام جبائي يتلاءم والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية وعلى تحفيز القطاع الخاص والرأسمال المحلي والأجنبي وذلك من خلال تبني سياسة جبائية تحفيزية لحث القطاع الخاص على المزيد من الاستثمارات واعتبار تقليص الأعباء الضريبية على المقاولات أحد محددات هذه السياسة، وأولويات سياساتها الاقتصادية . وفي هذا السياق أبرز الوزير الأول في منشور حول تحضير مشروع قانون المالية سنة 2010، ومواصلة إصلاح النظام الجبائي لتخفيف الضغط على المقاولات وتحسين تنافسيتها[2].

وللحديث عن طبيعة التحفيزات والضمانات المخولة والامتيازات الجبائية التي أعطاها المشرع الجبائي لتشجيع الاستثمار في إطار النظام الضريبي المغربي، سنحاول التطرق لمجمل التدابير والتحفيزات الضريبية المضمنة في النظام الضريبي العام في [الفرع الأول] ثم سنعرج على التشجيعات الضريبية التي كانت مضمنة في قوانين الاستثمار التي اعتمدها المغرب قبل اعتماد ميثاق الاستثمار لسنة 1996، و[الفرع الثاني] سنناقش أهم الإصلاحات القانونية والإدارية التي عملها المشرع من أجل تشجيع الاستثمار ومنه عرفت سياسة تحفيز الاستثمارات عن طريق الإعفاءات الضريبية تطورات مهمة عبر مدونات الاستثمار، وإذا كانت أول مدونة استثمار التي عرفها المغرب لم تركز كثيرا على الحوافز الجبائية فإن التجارب اللاحقة أعطت لها مكانة مركزية إلى درجة اعتبارها معطى بنيويا في كل المواثيق الاستثمارية، مما يوحي بأنها ليس فقط وسيلة للتحفيز بل هدفا نهائيا من منظور المستثمر[3].

---

[1] صميم عزيز، "التحفيزات الجبائية بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثالث يناير 2013، الطبعة الأولى 2013، الرباط، ص3

[2] منشور الوزير الأول رقم 2009/14 في 5 رمضان 1430 الموافق ل26 غشت 2009 إلى السيدين وزيري الدولة والسيدات والسادة الوزراء وكتاب الدولة والمندوبين الساميين والمندوب العام حول مشروع قانون المالية لسنة 2010.

[3] أغريب سعيد، "المعاملة المغربية للاستثمارات الدولية والبحث عن الاندماج في الاقتصاد العالمي"، م س، صفحة 71.

الفرع الأول: الضمانات المقدمة لتحفيز الاستثمار

لقد اختار المغرب كما ذكرنا سابقا نهج سياسة تشجيعية تعتمدقوانين الاستثمار [1] منذ الستينات من القرن الماضي، التي تعتمد بالأساس على الامتيازات الجبائية التي تنص عليها في الإطارات الخاصة، أوما يعرف بمدونة الاستثمار.

وقد شكلت قوانين الاستثمار أنظمة جبائية خاصة، إلا أنه تم التخلي عنها، وتعويضها بقانون إطار موحد، يعد بمثابة ميثاق للاستثمار، والذي صادق عليه البرلمان خلال دورة استثنائية سنة 1995.

فما هي التشجيعات الجبائية الممنوحة بواسطة مختلف مدونات الاستثمار التي اعتمدها المغرب ؟ وما الجديد الذي أضافه ميثاق الاستثمار ؟ وما السبيل إلى تقدير هذه المدونات؟ [الفقرة الأولى] تطور الامتيازات الجبائية المضمنة في مدونات أواستراتيجية تشجيع الاستثمار على الاستثمار [الفقرة الثانية].

الفقرة الأولى: الامتيازات الجبائية المضمنة في مدونات الاستثمار

يعتبر المغرب أول بلد إفريقي لجأ إلى سياسة إقرار مدونات لتشجيع وتحفيز الاستثمار وذلك منذ عهد الحماية [2]، وقد تميزت هذه التجربة باتجاه دائم نحوالمزيد من الامتيازات والحرية للرأسمال الخاص بهدف جلب الاستثمارات سواء منها الوطنية أوالأجنبية.

وقد بدأ اعتماد مدونات الاستثمار، كما سلفنا الذكر منذ سنة 1958، بعد ذلك اتخذت إجراءات في الأعوام 1960 و1969 و1973 و1983 متأزما مع ظرفية تأزم الأوضاع الاقتصادية للمغرب خصوصا بعد هروب رؤوس الأموال الأجنبية مباشرة مع بداية الاستقلال.

فإذا كان أول قانون صدر سنة 1958، فإن قانون جديد للاستثمار صدر بتاريخ

---

[1] صميم عزيز، "التحفيزات الجبائية بالمغرب "، م س، صفحة 81.

[2] محمد بلعوشي، "الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الصناعي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، سنة 1989 -1990 صفحة 36

31 دجنبر 1960[1]، هذا القانون لم يختلف عن القانون السابق.

لقد احتفظت مدونة سنة 1960 بمعيار المقاولات المنتجة" والتي تستثمر في الصناعة الأساسية: الصناعات الكبرى، الكيماوية ومعالجة المحروقات... ". هذان المفهومان "المقاولة المنتجة" والصناعات الأساسية" ساهما في تحديد مجال تطبيق الامتيازات المقررة في المدونة، فالاستثمارات المؤهلة للاستفادة من التشجيعات يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية :

- الاستجابة للحاجات الأساسية للسوق
- أن تكون نسبة العمل المنجزة في المغرب في النسبة الكلية لإنتاج السلعة كافية.
- استخدام الإمكانيات التي يوفرها السوق الوطني من المواد الأولوية والآلات التي تساهم في التجهيز أوتدمج في إنتاج المنتوج شبه التام، وأنشئت لأجل ذلك لجنة الاستثمارات[2] عهد إليها منح الامتيازات ضريبة وجمركية أكثر منها مالية، حيث تنص مدونة 1960 على أن هذه الامتيازات تخص :
- الإعفاء والتعويض عن الحقوق الجمركية المترتبة عن استيراد الآلات ووسائل التجهيز.
- التخفيض ب 0. 5% من حقوق التسجيل أثناء عملية إنشاء أوالزيارة في رأسمال الشركة.
- توسيع هامش التكاليف غير الخاضعة للضريبة وإعفاء نسبي من الضريبة المهنية، بإدخال الرأسمال الجديد الموجه للاستثمار الجديد[3] .

وهناك أيضا اختلاف من حيث التطبيق، حيث ينص القانون الجديد على ضرورة تطبيقه على كافة تراب المملكة، بعدما كان القانون القديم يستثني طنجة[4] لذلك فالامتيازات

---

[1] الظهير رقم 1. 60. 383 بتاريخ 31 دجنبر 1960 بشأن اتخاذ تدابير لتشجيع توظيف الأموال الخاصة، الجريدة الرسمية عدد 2520، بتاريخ 10 فبراير 1961، صفحة 184.

[2] الظهير رقم 1. 60. 383 بتاريخ 31 دجنبر 1960 بشأن اتخاذ تدابير لتشجيع توظيف الأموال الخاصة، م س، صفحة 184.

[3] الظهير رقم 1. 60. 383 بتاريخ 31 دجنبر 1960 بشأن اتخاذ تدابير لتشجيع توظيف الأموال الخاصة، م س، صفحة 184.

[4] عبد السلام أديب، "الإصلاح الجبائي والتنمية في المغرب"، م س، صفحة 55.

المالية في القانون 1960 خصص مكافأة للتجهيز بنسبة 15 % من تكاليف الاستثمار يمكن أن تصل إلى 20% في حالة إقامة الاستثمار بمنطقة طنجة والهدف من ذلك تشجع التنمية الجهوية، أما بالنسبة للتحويل الجزئي أوالكلي للأرباح فهومضمون بمقتضى الفصل التاسع عشر من المدونة:

وقد أحدث هذا القانون الذي كان موجها لكافة الأنشطة الاقتصادية دون تمييز بينها وبين لجنة الاستثمارات التي تتكلف بمنح التراخيص للمؤسسات التي يمكنها الاستفادة من الامتيازات والمساعدات التي يخولها القانون.

إلا أن القانون المالي لسنة 1966، جاء بمفهوم "الضمان الجبائي"[1]، بمعنى أن المشرع أعطى ضمانا لكل المستثمرين في أن أي تعديل جبائي لن يسري على المقاولات التجارية والصناعية التي أنشأت من قبل لفترة لا تتجاوز 10 سنوات.

لكن هذا القانون ولم يؤد إلى الأهداف المرجوة منه، حيث أن التشجيعات لم تكن أساسية ويرجع ذلك إلى كون المقابل الممنوح لمكافأة التجهيز وهوالعنصر الرئيسي، كان يخضع الإجراء الموافقة من طرف لجنة الاستثمارات إضافة إلى الملفات التي كانت تبقى في الانتظار في بعض الأحيان عدة شهور، هذا ما يفسر الارتفاع الضعيف المعدل للاستثمارات المحققة في فترة هذا القانون أثناء سنوات 1960-1972.

سنة 1969، ص در قانون خاص بالاستثمارات الفلاحية[2] أضيفت إليه ابتداء من سنة 1984، عدة مقتضيات تمكن هذا القطاع من التمتع بإعفاءات ضريبية جد مهمة[3].

أضيفت إليه منذ سنة 1984 عدة مقتضيات أعفت هذا القطاع من جميع الضرائب إلى غاية سنة 2000 وتم تمديدها إلى 2020[4].

أما أهم التشجيعات المنظمة فتمثل في توسيع مجال الإعفاء الضريبي منح القروض بشروط أفضل إمكانية تحويل الأرباح، تدعيم المغربة، الإعفاء الكلي من الرسوم الجمركية عل التجهيزات المستوردة الجديدة أوالمستعملة كما تم إقرار بتعديلات في مجال السياحة

---

[1] عبد السلام أديب، "السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي (1956-2000)"، م س، صفحة 66.

[2] الظهير رقم 1. 69. 25 مؤرخ في 25 يوليو1969.

[3] عبد الصمد فلكي، " السلوك الضريبي لدى الملزمين وأثره على تنمية المالية العامة"، صفحة 360.

[4] الخطاب الملكي في 3 مارس 1984، الذي أعفى القطاع الفلاحي من جميع الضرائب إلى غاية سنة 2000.

والصناعة التقليدية سنة 1983، وتعديلات بالنسبة للقطاع البحري سنة 1984، وأخرى للقطاع المعدني سنة 1986، كما وسع ظهير 17 غشت 1988 من مجال تطبيق الإعفاءات المرتبطة بالاستثمارات العقارية [1].

وبتاريخ 12 يناير 1988، انعقد مجلس النواب في دورة استثنائية قصد إعادة النظر في قوانين الاستثمار المتراكمة منذ بداية الاستقلال والملاحظ أن هذه الدورة الاستثنائية الخاصة بمراجعة الحوافز الجبائية على الاستثمار، جاءت مع بداية تنفيذ القانون المالي لسنة 1988، والذي تميزت مناقشة مشروعه بالجدة ن والتأكيد على السلبيات التي تعتري قوانين الاستثمارات، والمجال الضريبي عامة، كما جاءت قبل الشروع في تطبيق مخطط مسار التنمية للفترة الخماسية (1988-1992)، الذي قرر أن يكون نصيب القطاع الخاص ما يزيد على 50% من منجزاته الشيء الذي أضفى على الدورة الاستثنائية طابعا وثيق الاتصال بالتحول الظرفي والنوعي الذي يشهده الاقتصاد الوطني.

هذا وقد استهدفت تعديلات سنة 1988 تقليص فترة الامتيازات وحجمها، لكنها وعلى خلاف الأهداف المعلنة احتفظت بطابعها السخي والعام وأبقت على الوضع القائم من خلال ضمانها الحقوق المكتسبة.

إذا كانت الدول المتقدمة ترى في الحوافز الجبائية آلية تؤثر على السير الطبيعي للنشاط الاقتصادي، وهوما جعل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية [OCDE] مثلا تتخلى عن هذه التقنية ن فإنها على مستوى علاقاتها الخارجية تدعم هذه الآلية وتوصي بها الدول ذات الاقتصاديات المتخلفة لأجل ذلك استندت الدول المتقدمة على فكرة عدم نضج البنيات الاقتصادية للدول المتخلفة وأيضا درجة تطور البنيات التحتية القانونية والتجارية التي مازالت في بداية تطورها، بالإضافة إلى أن رجال الأعمال وكذا المأجورين حسب هذه الدول لم يتكيفوا بعد مع قوانين اقتصاد السوق.

فإن الدول المتخلفة من خلال قوانينها الداخلية، سارعت إلى إقرار إعفاءات جبائية

[1] قانون الاستثمارات العقارية الصادرة بظهير رقم 1. 85. 100 بتاريخ 17 غشت 1985 لتعديل وتوسيع الامتيازات الجبائية المخولة لهذا القطاع بمقتضى ظهير رقم 1. 81. 207 بتاريخ 8 ابريل 1981.

مهمة لفائدة الاستثمارات الخارجية[1] ويترتب عن ذلك أن الاستثمار الأجنبي لم يعد فقط وسيلة لإنتاج السلع والخدمات وإنما أيضا سيساهم في خلق بنيات ناضجة وتكوين أطر باستطاعتهم الاندماج والعمل بآليات السوق[2].

وفي شهر نونبر 1995 صدر بالجريدة الرسمية قانون إطار رقم 18. 95 بمثابة ميثاق للاستثمارات يحدد مجال الإعفاءات الجبائية والامتيازات المتصلة بها والتي تعمل القوانين المالية السنوية على إقرارها ابتداء من سنة 1996.

الفقرة الثانية: قراءة في الحوافز الجبائية المقررة بمقتضى قانون 18. 95.

في بداية التسعينات من القرن الماضي، برزت عدة دعوات من أجل توحيد القوانين الاستثمارية، حيث كان من الأساسي خلق مدونة شاملة للاستثمار تستجيب للمعايير الدولية من منطلق الشفافية والبساطة وتحسين العلاقة بين المستثمر والإدارة[3].

ولقد تميز ميثاق الاستثمار عن غيره من المواثيق السابقة بشموليته حيث يعطي كل قطاعات النشاط الاقتصادي باستثناء القطاع الفلاحي[4] والبنكي كما يحدد الأهداف الأساسية لعمل الدولة خلال السنوات العشر الموالية قصد تنمية وإنعاش الاستثمارات، وذلك بتحسين مناخ وظروف الاستثمار، ومراجعة مجال التشجيعات الجبائية واتخاذ تدابير تحفيزية للاستثمار[5].

وهكذا عمل ميثاق الاستثمار على خلق أسلوب جديد لتشجيع الاستثمار يتماشى والتطورات الدولية التي عرفتها المنطقة، حيث اعتمد على مبادئ التعميم[6]، والانسجام [7] والتلقائية[8].

---

[1] CNUCED, Rapport sur l'investissement dans le monde, les sociétés transnationales et la compétitivité, New York, Genève 1995

[2] Wolfgang. Michalski, le commerce international les investissements et la technologie dans les années 90. OCDE, paris, 1991, p : 7

[3] عبد السلام أديب: " السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية " م س، ص 67.

[4] محمد المعروفي، " مناخ الاستثمار في المملكة المغربية"، مجلة التنمية الصناعية الغربية، عدد، 32، سنة 1992، ص 32.

[5] تنص المادة 24 من قانون الإطار 18. 96 بمثابة ميثاق الاستثمار على أنه : "لا تطبق أحكام هذا القانون الإطار على القطاع الفلاحي الذي سيكون نظامه الضريبي وخاصة النظام المتعلق بالاستثمارات محل تشريع خاص".

[6] المادة الأولى من ميثاق الاستثمار رقم 18. 95.

[7] "حيث شملت الامتيازات الممنوحة بموجب مقتضيات ميثاق الاستثمار كل العمليات الاستثمارية سواء منها ما تعلق بإنشاء وحدات جديدة أوتوسيع الوحدات القائمة بغض النظر عن القطاع الذي يتم فيه الاستثمار وعن مكان تواجد الوحدات داخل التراب الوطني".

[8] "حيث عملت مقتضيات الميثاق على تمتيع كل عمليات الاستثمار نفس المعاملة الباب الثاني من التدابير ذات الطابع الضريبي ".

إن توسيع الإعفاءات الجبائية، وتوسيع مدتها يفرض في المقابل رفع نسبة الضرائب في المجالات غير المشجعة، وخصوصا على مستوى الاستهلاك والادخار، ومن شأن ذلك أن ينعكس سلبا على مستوى القدرة الشرائية للمواطنين ويؤدي إلى تراجع في حركية الإنتاج، وتقليص فرص الشغل، ويدفع بالتالي إلى التملص الجبائي وتحول جزء مهم من النشاط الاقتصادي الظاهر إلى نشاط اقتصادي خفي كما أن من شأن ذلك أن يقلص من القاعدة الجبائية وفرض اكبر نسبة من الضغط الجبائي على كاهل عدد متناقص من الملزمين الشيء الذي يخلق نوعا من التحفظ في مواجهة الضريبة أمام التوزيع غير المتكافئ للعبء الجبائي.

على العموم، فقد تمثلت التحفيزات الجبائية بموجب هذا الميثاق في مجموعة من التدابير يمكن إجمالها في النقط التالية :

أولا الرسوم الجمركية[المادة 3]: فرض رسم اتسيراد بسعر يقدر ب 25% من القيمة بالنسبة للآليات ومعدات التجهيز و10% من القيمة على قطع الغيار المرتبطة بها وتوابعها المستوردة في نفس الوقت مع السلع الانتاجئية التجهيزية والمعدات والآلات اللازمة لانجاز مشروعها والتي تستوردها هذه المقاولات مباشرة أويتم استيرادها لحسابها. وذلك بالنسبة للمقاولات التي تلتزم بانجاز استثمار بمبلغ يعادل أويفوق مئتي [200] مليون درهم حيث تستفيد من إعفاء في إطار اتفاقات أبرمتها مع الحكومة، كما أن إنجاز هذا الاستثمار ينبغي إنجازه داخل السنة وثلاثون شهرا [36 شهرا] التالية للتوقيع على الاتفاقية المذكورة.

ثانياالضريبة على القيمة المضافة[المادة 4]: إعفاء السلع التجهيزية والمعدات والآلات المقرر إدراجها في حساب الأصول الثابتة من الضريبة على القيمة المضافة سواء في الداخل أوحين الاستيراد، وتخول الحق في الخصم طبقا للتشريع المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد وفق الاتفاق المبرم مع الدولة. وذلك لإنجاز مشاريع استثمارية بمبلغ يعادل أويفوق 100 مليون درهم والتي يقتنيها الملزمون خلال ستة وثلاثون شهرا [36 شهرا] من تاريخ بدء مزاولة النشاط، كما سيرى هذا

ظهير شريف رقم 1. 95. 213 صادر في 14 من جمادى الأخرى 1416 8 نونبر 1995 بتنفيذ قانون الإطار رقم 18. 95 بمثابة ميثاق الاستثمار الجريدة الرسمية عدد 4335 بتاريخ 1995/11/29 الصفحة 3030

الإعفاء أيضا على الأجزاء وقطع الغيار والتوابع المستوردة في نفس الوقت مع تلك التجهيزات.

ثالثارسوم التسجيل [المادة 5]: إعفاء عقود شراء الأراضي المعدة للقيام بعمليات التجهيز والبناء من رسوم التسجيل شريطة إنجاز المشروع داخل أجل لا يتجاوز 24 شهرا ابتداء من تاريخ العقد شريطة أن يكون المشروع من مشاريع الاستثمار باستثناء العقود الخاصة لشراء الأراضي المعدة للقيام بعمليات التجزئة والبناء.

ويفرض رسم تسجيل نسبته 2. 5% على أن:

أ- عقود شراء الأراضي المعدة للقيام بعمليات التجزئة والبناء.

ب- عملية الشراء الأول للبناءات المشارإليها أعلاه من قبل أشخاص طبيعيين أومعنويين عبر مؤسسات الائتمان أوشركات التأمين ويفرض رسم تسجيل أقصاه 0. 50% على حصص المساهمة في الشركات حين تأسيسها أوالزيادة في راس مالها.

رابعاواجب التضامن الوطني [المادة6]: تحذف ضريبة واجب التضامن الوطني المرتبطة بالضريبة على الشركات، على أن الأرباح والدخول المعفاة في مجموعها على الضريبة على الشركات عملا بالنصوص التشريعية الصادرة حالا اواستقبالا والمتعلقة بتدابير التشجيع على استثمارات تفرض عليها بدلا من واجب التضامن الوطني، مساهمة تساوي 25% من مبلغ الضريبة على الشركات التي قد تكون مستحقة بصورة عادية في حالة عدم الاعفاء منها.

خامساالضريبة على الشركات [المادة 7]: تخفض نسبة الضريبة على الشركات إلى 35% وتستفيد المنشآت التي تقام بالعمالات أوبنسبة 50% من الضريبة على الشركات طوال الخمس سنوات المالية الأولى التاليةلتاريخ استغلالها باستثناء المؤسسات القارة التابعة للشركات الغير موجودة مقرها بالمغرب لإنجاز صفقات أعمال التوريدات أوالخدمات وكذا مؤسسات الائتمان وشركات التأمين والوكالات العقارية.

سادساالضريبة العامة على الدخل [المادة 8]: تعدل نسب سلم الضريبة العامة على الدخل بحيث لا تزيد نسبة الضريبة القصوى على 41. 5%[1]. سابعا : الضريبة المهنية

[1] المادة 8 من قانون الإطار 18. 95 المتعلق بالاستثمار.

[البتانتا] [المادة 12] يحذف الرسم القابل للتغييرالمفروض على اصل الضريبة المهنية [البتانتا] ويعفى من هذه الضريبة كل شخص طبيعي اومعنوي يزاول بالمغرب مهنة أوصناعة اوتجارة، وذلك طوال مدة خمس سنوات تحسب من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطه باستثناء المؤسسات التي لا تستفيد من تخفيض الضرائب عليها سابقا .

ثامناالاستهلاكات التناقضية: يستمرالعمل فيما يخصالسلع التجهيزية وطوال الفترة المشار إليها في المادة الأولى أعلاه بالتدابير المقررة في التشريع المتعلق بالضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل في مجال الاستهلاكات التناقصية [المادة 9].

تاسعاالاحتياطي المرصد للاستثمار فيما يتعلق بالضريبة على الشركاتوالضريبة العامة على الدخل[المادة 10]: فيما يتعلق بالضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل، تعتبر تكاليف قابلة الخصم الاحتياطات التي يتم رصدها من طرف المقاولات في حدود 20% من الربح الضريبي قبل فرض الضريبة لأجل إنجاز استثمار يشكل سلع تجهيزية ومعدات وآلات وذلك في حدود 30 % من الاستثمار المذكور.

عاشراالضريبة الحضرية: [المادة 13]: تعفى منها المباني المضافة إلى مبان قديمة، وكذا الآلات التي تعد جزء لا يتجزأ من مؤسسات إنتاج سلع أوتقديم خدمات وذلك طوال السنوات الخمس التالية التي تم خلالها بناؤها أوإقامتها .

وبالإضافة إلى الامتيازات الضريبية التي يملها ميثاق الاستثمار، فلقد نص هذا الأخير على عدة امتيازات تخرج عن الإطار الجبائي[1].

على الرغم من تحديث الترسانة القانونية في المغرب مع مطلع عقد التسعينات بدافع ملاءمة التشريع الوطني مع التشريعات الدولية المعمول بها، ومعظم هذه النصوص القانونية المحدثة ذات طابع اقتصادي صرف. منها قانون الاستثمار، [2]القانون المحدث بموجبه المحاكم التجارية[3]، مدونة التجارة[4]، مدونة الجمارك[1]، قانون حرية الأسعار

---

[1]انظر بهذا الخصوص المواد: 15 و16 و17 و18 و21 و22 من قانون الإطار 18-95

[2] قانون إطار رقم 18. 95 بمثابة ميثاق الاستثمارات، صدر الأمر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1. 95. 213 في 14 جمادى الأخرى 1416 [8 نونبر 1995]

[3]قانون رقم 53. 95 يقضي بإحداث المحاكم التجارية ظهير شريف رقم 1. 97. 65 صادر في 4 شوال 1417 [12 فبراير 1997] الجريدة الرسمية عدد4482 بتاريخ 8 محرم 1418 [1997/5/15] صفحة 1141

[4]ظهير شريف رقم 1. 96. 83 صادر في 15 ربيع الأول 1417 بتنفيذ القانون رقم 15. 95 بمدونة التجارة جريدة رسمية بتاريخ 19 جمادى الأولى 1417[3 لأكتوبر 1996]

والمنافسة[2]، القانون المحدث للمحاكم الإدارية[3]، مدونة تحصيل الديون العمومية[4]، ومدونة الضرائب[5] إلى غير ذلك من هذا التنوع من القوانين الذي كان الهدف منه هوخلق ضمانات قانونية ومالية لتحفيز الاستثمارات الأجنبية بالمغرب، والعمل على تشجيع الاستثمار داخل البلاد، إلا أن هذه الضمانات القانونية والتحفيزات الضريبية التي جاء بها قانون الإطار رقم 1985 المتعلق بالاستثمار، لم يحقق الغاية المنشودة، إذ لم يعد ضمان الاستثمار الأجنبي وتشجيعه يقتصر على القوانين الوطنية بل يشمل المجال الاتفاقي[6]. بحيث تساهم الاتفاقيات الدولية في تحسين مناخ الاستثمار عبر ثلاثة عناصر أساسية أولا : تقوية فعالية سياسات والتزامات السلطات العمومية لأجل التقليص من المخاطر على المقاولات .

ثانيا : خلق انسجام في القواعد والمعايير المعتمدة في المعاملات الدولية

ثالثا: معالجة مشكلة الانعكاسات الدولية لبعض التدابير الوطنية .

يشكل الإطار القانون محددا أساسيا لتحفيز واستمالة المستثمرين، وقد شهدت فترة ما بعد سنة 1995، توجه الدولة المغربية نحوتحديث البنية التشريعية المرتبطة بمناخ الاستثمار، ومراجعة الإطار القانوني للأعمال الذي كان يعود جزء كبير منه إلى الفترة الاستعمارية ومن مواجهات هذه السياسة تمكين المغرب من التوفر على ترسانة قانونية في مجال الأعمال تدفع بتحفيز المبادرة الخاصة، وتضع الأدوات الأساسية لبناء اقتصادي

---

[1]مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1. 77. 339 بتاريخ 25 شوال 1397 [9 أكتوبر 1977] كما وقع تغييرها وتتميمها على الخصوص بمقتضى القانون رقم 99. 02 المصادق عليه بالظهير رقم 222. 00. 1 بتاريخ 2 ربيع الأول 1421 [5 يونيو2000] الجريدة الرسمية عدد3339 مكرر بتاريخ 1977. 10. 13

[2]القانون رقم 06. 99 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة الجريدة الرسمية عدد4810 صادر بتاريخ 3 ربيع الأول 1421 5 يونيو2000 صفحة 1941-1953 ظهير شريف رقم 1. 00. 225 بتنفيذ قانون رقم 06. 99 الأسعار والمنافسة 3 ربيع الآخر 1421 [6 يوليو2000]

[3]ظهير شريف رقم 1. 91. 225 صادر في 22 ربيع الأول 1414 [10 شتنبر 1993] بتنفيذ القانون رقم 41. 90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية الجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 1993/11/03صفحة 2168

[4]ظهير شريف رقم 1. 00. 175 بتاريخ 28 محرم 1421 الموافق ل 3 مايو2000 والتي نشرت بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو2000.

[5]ظهير شريف رقم 211. 07. 1 صادر في 16 من ذي الحجة 1428 [27 دجنبر 2007] بتنفيذ قانون المالية رقم 38. 07 للسنة المالية 2008، الجريدة الرسمية رقم 5591 الصادرة يوم الاثنين 31 دجنبر 2007

[6]Banque Mondiale, un meilleur climat de l’investissement pour touts, rapport sur le développement dans le monde, 2005 page 175

جديد يتوجه نحو الليبرالية الاقتصادية ويخلق الاطمئنان لدى المستثمرين المغاربة والأجانب على نحويشعرهم بأنهم يباشرون نشاطاهم في محيط قانوني يضمن حقوقهم.

تحديث التشريع الاجتماعي، الذي حددت مضامينه الأساسية في إصدار مدونة الشغل التي تم إقرارها بعد مخاض عسير، أهم الإصلاحات التي باشرتها السلطات الاقتصادية لتطوير المنظومة التشريعية للمقاولة[1].

وضع مدونة الشغل: تشكل الروابط القانونية لعلاقة صاحب المقاولة بالمأجورين أحد المحددات في اختيار المستثمرين الاستيطان بدولة ما. ففي مجال علاقات الشغل ترتكز مطالب المستثمرين الأجانب على ضرورة تخويلهم مرونة أكبر اتجاه العمال، خاصة فيما يتعلق بتسريحهم، والحد من الدور الاحتجاجي المخول للعمل النقابي.

وفي المغرب ظل المستثمرون الأجانب ينظرون للمقتضيات التشريعية التي تؤطر قانون الشغل كأحد المعيقات الأساسية لتطور المقاولات الخاصة، إذ أن من المشاكل الأساسية التي ظلت تلقى انتقادا كبيرا من طرف المستثمرين الأجانب، هوما يتعلق بالضوابط المنظمة لقانون الشغل يقول رئيس مقاولة إيطالية يستثمرون في المغرب " أن حماية الأجير في المغرب تحظى بحماية صارمة، إذ يصعب تسريح العمال حتى في حالة الخطأ الجسيم، وهوما يتعارض في تصوره مع كل مفهوم للإنتاجية"[2].

لقد ظل المناخ الاستثماري في المغرب منذ عدة سنوات يعاني من قصور في مجال حماية الملكية سواء الصناعية أوالفكرية، ويحكمه ثقل القيود المفروضة على المنافسة ومن أجل تجاوز ثغرات التشريعات السابقة في هذين المجالين، وتقوية آليات تطوير منظومة اقتصاد السوق وحماية المستثمرين، تمت مراجعة الترسانة القانونية لحماية الملكية الصناعية، وكذا الإطار القانوني المنظم لقانون المنافسة والأسعار.

فعلى المستوى الأول عمدت الدولة إلى مراجعة قانون حماية الملكية الصناعية من خلال إصدار قانون جديد[3] سعت الدولة من خلاله إلى تحديث مقتضيات التشريع السابق

---

[1] ظهير شريف رقم 1. 03. 194 صادر في 14 من رجب 1424 (11 شتنبر 2003 بتنفيذ القانون رقم 65. 99 المتعلق بمدونة الشغل الجريدة الرسمية عدد 13. 5167 شوال 1424 [8 شتنبر 2003]، ص 3969 -4135.

[2] Pierre Dévoluy, Maroc où est passé le changement, jeune Afrique, N° 1992, du 16 au 22 Mars 1999 page 35

[3] يتعلق الأمر بكل من ظهير شريف رقم 1. 00. 19 صادر في 9 ذي القعدة 1420 (15 فبراير 2000) بتنفيذ القانون رقم 17. 97 المتعلق بحماية الملكية الصناعية، الجريدة الرسمية عدد 4776، 2 ذي الحجة 1420 [9 مارس 2000]

في مجال حماية الملكية الصناعية، عبر وضع إطار قانوني يحفز الاستثمار والتقدم التقني كما تحكم في هذه المراجعة الرغبة في الحد من ظاهرة التزييف التي أبان الواقع عن ثقل انعكاساتها السلبية على النسيج الاقتصادي الوطني[1].

قد ساعدت عدة متغيرات في إصدار هذا النص القانوني، حيث تتوزع على نحوثلاث متغيرات أوعناصر أساسية : أولها يكمن في الأهمية العملية لهذا النص في تحفيز الاستثمارات الأجنبية إذ أن هناك ترابط وثيق بين حماية الملكية عموما سواء الصناعية أوالفكرية وارتفاع وثيرة تدفق الاستثمارات الأجنبية[1] وثانيهما يتجلى في تقادم القوانين المطبقة في هذا الميدان، والتي ظلت تخضع لظهير 23 يوليو1916، ولمقتضيات قانون 4 أكتوبر 1938 بالنسبة لمنطقة طنجة أما السبب أوالمتغير الثالث نجده في سعي المغرب لتنفيذ الالتزامات الدولية، وبالأساس الاتفاق المؤسس للمنظمة العالمية للتجارة والذي ألزم الدول الموقعة على هذه الاتفاقية تعديل تشريعاتها المنظمة للملكية الفكرية، بما فيها الملكية الصناعية لتتلاءم وتوجهات المنظمة الهادفة إلى تقوية ممارسات حماية المبادرة الخاصة[2].

مما لاشك فيه أن ما أدخلته الدولة من تعديلات على التشريعات المرتبطة بالمادة الاقتصادية يعد عنصرا هاما في تقنين الفضاء الاقتصادي الوطني، إلا أن تطورات الممارسة وتقييم تجربة النصوص التشريعية المرتبطة بعالم الأعمال منذ دخولها حيز التنفيذ، أبرز لنا أننا أمام مشروع إصلاح اقتصادي غير مكتمل، وإنما اتخذ من تدابير ليس من شأنه في جوانب كثيرة تقوية النشاط الاقتصادي.

حيث تتحدد مظاهر هذا الوضع في جانبين أساسيين [رئيسيين] : يتمثل الجانب الأول في استمرار صعوبة تكريس الضمانات التي تؤطرها النصوص في المادة الاقتصادية، إذ أن الممارسات الاقتصادية للسلطات العمومية تتنافى في جوانب كثيرة مع

صفحة 366-395 وظهير شريف رقم 1. 05. 190 صادر في 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) بتنفيذ القانون رقم 31. 05 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 17. 97 المتعلق بحماية الملكية الصناعية، الجريدة الرسمية، عدد 5397 21 محرم 1427 (20 فبراير 2006) صفحة 453-458

[1]Theiry Mayer et Etienne P fister, investissement direct et droits de propriété intellectuelle dans les pays en voie de développement une étude empirique des choix de localisation des multinationales Française , Revue région et développement , N 13, 2001, page 102

[2] عزيز البوعزاوي، "حماية الملكية الصناعية والتجارية على ضوء المستجدات القانونية في الملكية الفكرية والتجارية والصناعية "، مجلة المرافعة الصادرة عن هيئة المحامين بأكادير، الطبعة الأولى، يونيو2001 ص 10.

العديد من المقتضيات التشريعية هذا ما يدفع المشرع المغربي إلى وضع حلول قانونية أخرى تتجاوز وضع النصوص، بل البحث عن حسن تطبيقها وفرضها على كل الفاعلين الاقتصاديين سواء المحليين أم الأجانب، رغم ثقل علاقاتهم وروابطهم داخل الدولة.

أما الجانب الثاني، في هذا الواقع يفيد أن التطور المسجل في التشريع المغربي المنظم لمحيط المقاولة، وإن مكن المغرب من وضع تشريع في قانون الأعمال يراعي في مضامينه الأساسية المعايير الدولية، فإن الممارسة أفرزت العديد من الفراغات، وأن كثيرا من بنود هذه التشريعات أصبحت لا تتلاءم وواقع حركية الاقتصاد المغربي وهوما يدعوإلى التفكير في تطوير التشريع الاقتصادي بما يتجاوب والحركية التي يعرفها الاقتصاد، ويترابط مع تطورات الاجتهادات القضائية في المادة التجارية، ذلك أن أي مقتضى ليس أداة مستقلة وإنما ينطبق في سياق معين وفي ظل سلوكيات معينة، وهوما يتبين أنه من الصعب نقل مقتضى أجنبي تطور في بلدان أجنبية وتحكمت فيه ممارسة معينة ومحاولة تطبيقه على المغرب.

وإذا كان التشريع الوطني في المادة الاقتصادية ذا أهمية بالغة لتحفيز الاستثمارات الأجنبية وتقوية عناصر المناخ الاستثماري، فإن فعاليته تفترض توسيع الضمانات القانونية المقدمة للمستثمرين الأجانب، وتحقيقا لهذه التوجهات، شهد سلوك الدولة نزوعا نحوتوسيع المجال الاتفاقي في قطاع الاستثمارات.

إن هذا الإصلاح الاقتصادي الذي اتبعه المغرب من أجل مواكبة سير عجلة التنمية والدفع بها نحوالرقي إلى جانب ومسايرة الدول المتقدمة اقتصاديا يجعلنا نطرح التساؤل التالي هل استجابت هذه الإصلاحات للغرض المنشود، وهل من خلال الاتفاقيات التي جاءت بها من بعد هل تمكن المغرب من تحقيق تعاون ضريبي يستجيب لأهداف المسطرة أوأهداف مسطرة ؟

فخلال سردنا لأهم الضمانات التي جاء بها المشرع الجبائي من أجل تحفيز الاستثمار وتشجيعه والدفع بعجلة الاقتصاد، فقد قام بإصلاحات تهم الإدارة الجبائية وذلك كإضافة على الامتيازات الجبائية للنهوض بإصلاح النظام الجبائي المغربي.

ومنه سنطرح السؤال التالي : ما هو توجه المشرع الجبائي في المجال الإدارة الجبائية ؟

الفرع الثاني: إصلاح، تأهيل وتحديث الإدارة الضريبية

إن تحقيق أهداف أي نظام جبائي، يبقى رهينا بمستوى الإدارة التي تسهر على تطبيقه، لذلك فإن إصلاح وتطوير الإدارة الجبائية مسلسل يجب أن يكون مستمرا قصد تحقيق الفعالية والمردودية المنشودين. فمختلف التوصيات التي أدلت بها المؤسسات المالية الدولية خلال فترة الثمانينات أي قبيل تطبيق سياسة التقويم الهيكلي la politique d'ajustement structurel وبداية التسعينيات من القرن الماضي قد أثبتت ضرورة إصلاح الوضعية الاقتصادية والمالية والاجتماعية على الخصوص، والقضاء حيث يتم التركيز على أن الدور الجديد للدولة مرهون بإدارة قوية وفعالة وقضاء متطابق مع المتطلبات الجديدة للتنمية الاقتصادية[1]. بالإضافة إلى ذلك فقد سجلت الوثائق الصادرة عن صندوق النقد الدولي أن الإدارة يجب أن تخضع لإصلاح مستعجل حتى لا تشكل عائقا يحول دون عصرنتها وتحديثها إلا أن البرامج التي أعدتها المؤسسات المالية الدولية وأهمها البرنامج الوطني لتحديث وتحسين كفاءات التسيير الخاصة بالإدارة أو ماصطلح عليه ببرنامج تنمية التدبير انطلق مع بداية التسعينات حيث أنه لم يحظ بعناية تذكر من قبل المسؤولين المغاربة وحال إدارتنا اليوم يعكس ذلك، وهذا التماطل في تطبيق بعض البرامج العامة ليس خصوصية مغربية فحسب بل تعاني منه معظم دول العالم الثالث[2].

إن بناء إدارة جبائية متطورة وحديثة يقتضي استعمال بعض تقنيات التدبير كالتدقيق في المجال الجبائي والتواصل داخل الإدارة الضريبية، وكذا تدبير جيد للموارد البشرية واستعمال أمثل للإدارة الالكترونية لمالها من انعكاس إيجابي في مجال تدبير الشأن الضريبي.

لذلك ففي هذا الفرع سنتناول التخليق والتواصل داخل الإدارة الضريبية ثم في فقرة ثانية تدبير الموارد البشرية واستعمال الإدارة الالكترونية.

---

[1] عبد الله دمومات، " الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي"، م س، ص 51.

[2] محمد عياد، "الإدارة الجبائية بين التحديث وإكراهات الضبط الداخلي"، المجلة المغربية للإدارة المحلية، سلسلة دراسات، عدد مزدوج 72-73 يناير – ابريل سنة 2007 صفحة 100.

الفقرة الأولى: التخليق والتواصل داخل الإدارة الضريبية

إن أدبيات التدبير الحديث أصبحت كما يؤكد Mintz Berg تذهب نحواستعمال ميكانيزمات التسيير الخاصة بالشركات من طرف الدولة والعكس صحيح أي استعمال تقنيات الحكم التي تعتمدها الدولة في الشركات أوما يفضل البعض تسميته بالحكامة التي تعني بها مجموعة من العادات والقيم والقواعد التي تساعد الأشخاص والمؤسسات على اتخاذ قرارات ناجعة وبلوغ أهداف مشتركة، اعتمادا على سلطة الشرعية والمشروعية، إنها أسلوب جديد في الحكم تعتمده الدولة من خلال مؤسساتها المختلفة لتحسين نوعية حياة المواطنين وتحقيق رفاهيتهم وذلك في تناغم تام مع القطاع الخاص والمجتمع المدني، وإنها بعبارة أخرى قدرة الدولة على التدبير الجيد للموارد والتزامها بضمان حقوق الناس[1].

كما يؤكد الأستاذ محمد عياد، أنه في إطار عصرنة الإدارة الجبائية يبدو من الضروري تعميم مصالح خاصة تعنى بالتنظيم والمنهجية، بحيث يضاف إلى الهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب هذه المصلحة وتكون مرتبطة بالمدير العام مباشرة والغاية من ذلك هوإعطاء ديناميكية للإدارة[2].

إن إستعمال تقنيات التدبير العمومي في الإدارة الجبائية أصبح ضرورة لابد منها فكل تنظيم في سبيل تحقيق الأهداف لابد له من وسائل ويبقى دوره هوخلق نوع من الانسجام بين الأهداف والوسائل وبالنظر لأهمية هذه التقنيات سنتطرق في موضوعنا لها أولا، ثم سننتقل للحديث عن عنصر التخليق داخل الإدارة الضريبية وكيفية التواصل داخل هذه الإدارة.

أولا : تكريس عنصر التخليق داخل الإدارة الضريبية

إن الإدارة الضريبية أوالجبائية المطلوبة اليوم هي تلك الإدارة التي تجعل من عنصر التخليق دستورا واجب احترامه، وبالتالي لابد لها من إرضاء المتعاملين معها عن طريق تقديم خدماتها على أكمل وجه.

فالهدف الأساسي منعملية التخليق الإداري هورفع كفاءة الأجهزة الإدارية المعينة،

---

[1] رضوان زهرو، "من أجل مشروع وطني للحكامة"، منشور بمجلة مسالك العدد8، 2008، ص 4.

[2] محمد عياد، "الإدارة الجبائية بين التحديث وإكراهات الضغط الداخلي"، م س، ص 101-102

بإعداد وتنمية خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وهذا الرفع لا يمكن تحقيقه إلا بوجود عناصر مهمة يمكن تلخيصها في رد الاعتبار لأخلاقيات الإدارة والتسيير، فالإدارة الجبائية في قيامها بأدوارها المختلفة داخل المجتمع قصد تحقيق الصالح العام تكون ملزمة باحترام مجموعة من المبادئ والقيم التي تحدد توجهاتها يمكن اختزالها[1] في احترام مبدأ المشروعية، حيث أن أي دولة حديثة تقوم على مبدأ المشروعية أي خضوع الحاكمين والمحكومين لحكم القانون وهومبدأ يعد ضمانة أساسية للأفراد في مواجهة الإدارة الجبائية إذ يمكن للأفراد في هذا الصدد مقاضاة الأخيرة في كل قرار معاب بعيب الشطط في استعمال السلطة فاحترام مبدأ المشروعية هواحترام لروح الخدمة التي وجدت الإدارة من أجلها وهوتأكيد واضح لمفهوم دولة الحق والقانون. كذلك تحقيق المساواة بين المواطنين. فالدستور المغربي جعله من المبادئ العامة للقانون إذ على الإدارة الجبائية مراعاته في سير مرافقها وعلى هذا الأساس فهي ملزمة لما تستعمل سلطة التأديب أوتعيين أوترقية أحد الموظفين لأن تساوي بينه وبين الآخر.

وفيما يخص تكريس الشفافية[2] حيث أن هذا المطلب أصبح ضرورة مجتمعية لحسن سير الإدارة وتكريس ثقافة تنافي الشفافية يستلزم حسن المراقبة والتسيير العقلاني والجيد للموارد وتكون النتيجة المنطقية لذلك هوإحساس المواطن أنه أمام مسؤول جيد خاضع لنظام مراقبة فعال. وتكريس المسؤولية هي شيء ملازم للسلطة التي يمارسها رجل الإدارة فيجب أن تكون خاضعة لأخلاق الإدارة فالمفتش الضريبي يمثل الدولة بعمله وسلوكه ويجب أن يجسد هذا التمثيل[3].

ثم هناك رد الاعتبارلأخلاقيات أداء الوظيفة: تتجلى فيما يجب على الموظف العام التشبث به أثناء مزاولته لوظيفته وخارجها[4] ويتعلق الأمر بأداء العمل بدقة وأمانة، فمن واجب الموظف الضريبي أداء العمل بدقة وأن يخصص وقت العمل الرسمي لأداء هذا الواجب ولا يمكن للموظف أن يفوض غيره في القيام بمهمته إلا إذا نص على ذلك

---

[1] سعيد خيزران، "تخليق الإدارة بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام سنة 2000-2001، ص 47 و48

[2] مولاي إدريس الحلابي الكتاني، "أية وظيفة للتخليق في إصلاح الإدارة المغربية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية رمالد، عدد 41 نونبر –دجنبر 2001ص 87-88

[3] وقيدية محمد، "موقع المسؤولية" مقال منشور بجريدة الاتحاد الاشتراكي، 23 يوليو1995

[4] مليكة الصروخ، "القانون الإداري"، دار الأمان، الرباط 2001، ص391

القانون صراحة وإلا تعرض للمسؤولية التأديبية.

أيضا الالتحاق بمقر العمل وممارسة مهامه بدقة وأمانة فضمان استمرار وانتظام العمل يعد من أهم المبادئ داخل الإدارة الضريبية، واجب احترام السلطة التسلسلية وهومن الواجبات المنصوص عليها صراحة في القانون بحيث يجب على الموظف العمومي الامتثال لأوامر السلطة العليا التي تعتبر مسؤولا إزاءها، ويشترط في امتثال المرؤوس لأوامر رئيسه أن تكون هذه الأوامر جائزة من الوجهة القانونية وممكنة التنفيذ من الوجهة العملية وداخلة في اختصاص كل من الرئيس والمرؤوس معا وإلا اتسمت بعدم المشروعية . إن واجب انتظام العمل واستمراره يعني إذن أن يبرهن الموظف عن سلوكه بأنه بعيد عن كل الشبهات بمعنى أن لا يكون له سواء بطريق مباشر أوغير مباشر يد في مصالح شخصية لحسابه وفي أي عمل تابع للإدارة أوحتى تلك التي تكون الإدارة وصية عليها [1].

واجب عدم إفشاء السر المهني، وهوواجب من واجبات الموظف ويظل هذا الالتزام قائما ولوبعد ترك الوظيفة، فإفشاء السر المهني على سبيل المثال من قبل المفتش الضريبي قد يكون سببا في معرفة الملزم لثغرات ينفذ من خلالها غشا في الضريبة[2].

وعلى الرغم من كل هذه المجهودات من قبل المعنيين بالأمر في تكريس عنصر التخليق إلا أنه يلاحظ تراجع في الاهتمام بهذه المسألة وهوما دفع لتسليط الضوء على بعض العناصر اللازمة للدفع بمسلسل التخليق سواء على المستوى الإجرائي أوعلى المستوى التربوي منها ضرورة وضع تقنين شامل للقواعد الأخلاقية، تكريس ثقافة جديدة داخل الإدارة من خلال دعم أخلاقياتها ضرورة إعادة النظر في سياسة الرواتب والأجور لأن هذه علاقة قائمة بين الأجير وتخليق الإدارة.

أما فيما يخص البعد التربوي أوالمستوى التربوي، فهذا المبدأ يعد أمرا أساسيا في تكريس مبدأ المساواة أمام المرفق العام ومن خلال الدور الذي يلعبه تدريب وتعليم

---

[1] إن الفصل 16 من النظام الأساسي للوظيفة العمومية الذي ينص يمنع على كل موظف مهما كانت وضعيته أن تكون له مباشرة أوبواسطة ما أوتحت أي اسم كان في مقاولة موضوعة تحت مراقبة الإدارة أوالمصلحة التي ينتمي إليها اوعلى اتصال بها مصالح من شأنها أن تمس بحريته

[2] ينص الفصل 58 من النظام الأساسي للوظيفة العمومية لسنة 1958" . . . إن كل موظف يكون ملزما بكتم سر المهنة في كل ما يخص الأعمال والأخبار التي يعلمها أثناء تأدية مهامه اوبمناسبة مزاولتها. . . "

أخلاقيات الإدارة في مجال الوظيفة العامة[1].

فتكريس مبدأ المساواة أمام المرفق العام يتم من خلال نبذ كل مظاهر الاستغلال اللامشروع للسلطة، ولقد أصبح لازما تغيير الأنماط السائدة في أعمال الإدارة الضريبية المبنية على الاستغلال البشع للسلطة على المحسوبية والزبونية وهدر المال العام بأساليب وأنماط تجعل من سهولة الوصول إلى خدمة الإدارة الضريبية إحدى المقومات الأساسية من وجود المرفق العام.

أما تعليم وتدريب أخلاقيات الخدمة العامة، يجب وضع برنامج داخل الأجهزة يقوم بتدريب وتعليم الموظفين والقيم والأخلاقيات، فالتعليم يلعب دورا مهما في تغذية الفكر وتهذيب السلوك ومحاولة الاحتكاك بقيمهاحتى تصبحعملاوسلوكا يجسد بالممارسة اليومية نبذا للرشوة والمحسوبية والزبونية وكل أشكال الفساد الإداري التي من شأنها جعل المصلحة العامة تحت كل اعتبار.

ثانيا : تحسين التواصل بالإدارة الضريبية

لقد أصبح مصطلح التواصل حاضرا بقوة ضمن الإشكالات المثارة من قبل الفقه الضريبي باعتباره سبيل نجاح كل إستراتيجية أوبرنامج عمل، فإذا كان هذا التواصل يعرف في علم الإدارة بأنه فن خلق وإشاعة التفاهم بين مكونات المنظمة أوالإدارة أي تبادل ونقل المعلومات والأفكار ونشرها بين مستويات المنظمة. وإذا كان التواصل أيضا في وجهة نظر علماء الإدارة يتجلى في عملية توصيل قدر من المعلومات والحقائق الأفكار من جهة تملكها أوتحصل عليها إلى جهة تريدها أوتعتمدها لإنجاز عمل أولاتخاذ قرار أوتغيير سلوك ما[2]. فإن التواصل في تدبير الضريبة قد ينأى كثيرا عن هذا المفهوم بتجاوزه لحد تركيز عنصر التواصل بين الإدارة الضريبية ككل بكل مكوناتها بأطرها بموظفيها بخدماتها والملزم الجبائي.

إن نجاح السياسة الجبائية المتبعة رهين بوجود عنصر التواصل وعلى كل حال ففي جميع القطاعات المهنية العامة أوالخاصة وكذا المصالح الضريبية التابعة لمديرية الضرائب وإدارة الجمارك ومصالح الخزينة العامة نجد التواصل بوظيفة أساسية لنجاح

---

[1] محمد العمراني بوخبزة، "محاضرات في المرافق العامة العمومية الكبرى"، ألقيت على طلبه السنة ثالثة قانون عام، 2005-2006.

[2] عبد الحق عقلة، "دراسات في علم التدبير، مدخل للتدبير العمومي"، الجزء الأول الطبعة الأولى، 2007، صفحة . 155

أية إستراتيجية أوبرنامج عمل.

فالسير العادي للإدارة دون وجود عراقيل تذكر يتطلب ضرورة قيام الملزمين بالضريبة بإبلاغ أعوان الإدارة المعنية بحل الحواجز الحائلة دون بلوغ المقاصد المنشودة شرط أن يتم الإصغاء لكل الاقتراحات والشكاوى ضمانا لمصداقية إدارتنا الضريبية في مقابل ذلك تطلب الإدارة من جل مساعديها إبلاغها بمقترحاتهم لتجاوز هذه العراقيل[1].

إن نجاعة التواصل تساعد على خلق جو صحي يساعد على الابتكار وتحسين أساليب التدبير وتقوية الإدارة من طرف أشخاص يقومون بالسهر على أنشطة معينة أويشاركون في تأمينها يتوفرون على حد أدنى من الكفاءة والمهارة المطلوبين فتشخيص ثم تقويم الكفاءات هي خطوة أساسية أولى[2].

ويعرف البعض التواصل الداخلي بكونه العملية التي يتم من خلالها تعديل السلوك الذي تقوم به الجماعات داخل التنظيمات بواسطة تبادل الرسائل لتحقيق الأهداف التنظيمية[3] لذلك فعنصر الاستقبال مهم في تدعيم التواصل فبحلول الملزم الضريبي على الإدارة الضريبية لا يجب أن ينتظر طويلا من أجل معلومة بسيطة فقط أومن أجل استشارة، كما لا يجب أن يسقط ضحية للتردد بين المكاتب بحثا عن حل كل مشكل دون جدوى" ويمكن للمواطن أن يتواصل كتابة أوعبر الهاتف مع الإدارة الضريبية غير أن هذين الأسلوبين من التواصل يشكل الاستثناء ونعرف مسبقا الواقع السيئ للمواصلات الهاتفية للعديد من المرافق العمومية وكذا غياب تقاليد المراسلة[4].

الفقرة الثانية: دعم التواصل داخل الإدارة الضريبية

لقد أصبح مصطلح التواصل حاضرا بقوة ضمن الإشكالات المثارة من قبل الفقه الضريبي باعتباره سبيل نجاح كل إستراتيجية أوبرنامج عمل. واعتبارا لكون التواصل أصبح ضروريا اليوم بين الإدارة الضريبية والملزم تحقيقا للانسجام والتعامل سنقارب في هذا المطلب أهمية التواصل في تدبير الضريبة (أولا) لنخصص (ثانيا) للحديث عن وسائل التواصل هذه.

---

[1]محمد شكيري، "التواصل في تدبير الضريبة"، منشور برمالد، عدد 43 مارس، ابريل 2002، صفحة 90

[2]عبد الحق عقلة، "دراسات في علم التدبير، علم التدبير "، الجزء الثاني الطبعة الأولى 2007، ص 160

[3] محمد قاسم القريوتي، "السلوك التنظيمي دراسة السلوك الإنساني الفردي والجماعي في المنظمات الإدارية، كما أن المطابع العسكرية"، الطبعة الثانية 1993، ص 257.

[4]علي سدجاري، " الدولة الإدارة بين التقليد والتحديث"، طبعة 1994، صفحة 62.

أولا: أهمية التواصل داخل الإدارة الضريبية

إذا كان التواصل في علم الإدارة يعرف بأنه فن خلق وإشاعة التفاهم بين مكونات المنظمة أوالإدارة أي تبادل ونقل المعلومات والأفكار ونشرها بين مستويات المنظمة وإذا كان التواصل أيضا في وجهة نظر علماء الإدارة يتجلى في عملية توصيل قدر من المعلومات والحقائق والأفكار من جهة تملكها أوتحصل عليها إلى جهة تريدها أوتعتمدها لانجاز عمل أولاتخاذ قرار أوتغيير سلوك ما[1]. فإن التواصل في تدبير الضريبة قد ينأى كثيرا عن هذا المفهوم بتجاوزه لحد تركيز عنصر التواصل بين الإدارة الضريبية ككل بكل مكوناتها بأطرها بموظفيها بخدماتها والملزم الجبائي.

إن نجاح السياسة الجبائية المتبعة رهين بوجود عنصر التواصل وعلى كل حال ففي جميع القطاعات المهنية العامة أوالخاصة وكذا المصالح الضريبية التابعة لمديرية الضرائب وإدارة الجمارك ومصالح الخزينة العامة يطلع التواصل بوظيفة أساسية لنجاح أية إستراتيجية أوبرنامج عمل.

فالسير العادي للإدارة دون وجود عراقيل تذكر يتطلب ضرورة القيام الملزمين بالضريبة بإبلاغ أعوان الإدارة المعنية بجل الحواجز الحائلة دون بلوغ المقاصد المنشودة. شرط أن يتم الإصغاء لكل الاقتراحات والشكاوي ضمانا لمصداقية إدارتنا الضريبية، في مقابل ذلك تطلب الإدارة من جل مساعديها إبلاغها بمقترحاتهم لتجاوز هذه العراقيل[2].

لكن السؤال المطروح في هذا الصدد هو: ما هي رهانات "مقترب الكفاءات" بالنسبة لإدارة تريد أن تبلغ أهداف معينة ؟

فالتواصل داخل الإدارة الضريبية يجب أن يكون كالآتي[3] :

- سلوكيات الإصغاء للغير أي المتعاملين مع الإدارة
- العمل على تمكين كل المتعاونين بكافة المعلومات اللازمة
- تسهيل التعاون والتنسيق الجماعي والمتبادل
- تشجيع ثقافة التعاون.

أما بخصوص وسائل الاتصال فهناك نوعان رئيسيان من الوسائل وهما وسائل

---

[1] عبد الحق عقلة، "دراسات في علم التدبير (مدخل للتدبير العمومي)"، م س، ص155.

[2] محمد شكيري، "التواصل في تدبير الضريبة"، م س، ص90.

[3] نفس المرجع السابق.

الاتصال الشخصية ووسائل الاتصال غير الشخصية[1].

- بخصوص وسائل الاتصال الشخصية: وتستهدف الاتصال المباشر بالأشخاص المعنية باستعمال أنواع من الاتصالات الشخصية من أبرزها القوات الداخلية في المديرية العامة للضرائب ويتعلق الأمر بقسم العلاقات العامة إذ من الواجب على هذا القسم عن طريق فروعه اللامركزية المتواجدة في أنحاء المملكة الاتصال الشخصي بالملزمين المستهدفين ومحاولة التأثير عليهم في هذا المجال وهنالك نوع آخر من الاتصال الشخصي الذي من الضروري الاستعانة به وهوالقنوات الاجتماعية مثل الأصدقاء، أفراد الأسرة، زملاء الدراسة الذي بإمكانهم ممارسة نفوذ على الفرد ذاته ويعد هذا النوع الأخير من وسائل الاتصال ومن أقوى الوسائل الشخصية التي يمكن استخدامها والاعتماد عليها بالنظر لانتشار تأثيرها بين العديد من فئات المجتمع فالتأثير الممارس من طرف صديق أوفرد من الأسرة قد لا يكون نفسه الممارس من قبل إدارة الضرائب.

وإذا كانت هذه الوسائل الشخصية للاتصال السالف ذكرها تستهدف بالأساس الملزمين بالضريبة لا غير فإن هنالك من الوسائل الشخصية أيضا التي بمقدورها التأثير على الطرف الأول في العلاقة يتعلق الأمر بموظفي الإدارة الجبائية عن طريق تنظيم أيام دراسية وأبواب مفتوحة وندوات تناقش الإشكاليات الخاصة بتدبير المالية العامة عموما والمسألة الضريبية على وجه الخصوص يشارك فيها أطر الإدارة الشركاء الاقتصاديين وخبراء المحاسبة والمستشارون في المادة الضريبية.

ويعتقد العديد من الباحثين أن وسائل الاتصال الشخصية أكثر فعالية من الاتصالات الشخصي في تغيير الاتجاهات والسلوك لدى الأفراد ومع ذلك فإن المفاضلة بين الأسلوبين عملية صعبة ومعقدة وقد دفع ذلك العديد من الكتاب إلى اعتبار الوسيلتين مهمتين وأن كل واحدة مكملة للأخرى.

- ❖ أما الوسائل غير الشخصية: والمتعلقة بالتواصل بين إدارة الضرائب والملزم فهي التي لا تشمل اتصالا شخصيا بين الطرفين ومنها الصحف والمجلات

[1]محمد سعيد عبد الفتاح – محمد فريد الصحن: "الادارة العامة (المبادىء والتطبيق) "، طبعة 1996، الدار الجامعية، ص 418 وما بعدها.

محمد شكيري : "أهمية التواصل في تدبير الضريبة "، م س، ص 91 وما بعدها

والراديو، التلفاز أضف إلى ذلك وسائل الاتصال الحديثة التي تتجلى في استخدام المعلوميات وسنقوم بتناول هذه الوسائل كل واحدة على حدة:

- الصحافة : فقد أثبتت العديد من الدراسات أن وسائل الإعلام المطبوعة كالصحف والكتب والمجلات وغيرها تتفوق على الوسائل الأخرى بالنسبة للجمهور نظرا مميزاتها في عرض التفاصيل الدقيقة عن طريق مقالات طويلة تحسيسية، لكن إلى جانب هذه المزايا هنالك بعض العيوب فهي تتطلب نوعا خاصا من الجمهور وهوالجمهور القارئ وهوما يجعلها محدودة التأثير.
- الاتصال السمعي : وذلك عن طريق الراديوالذي يعد الوسيلة الأولى التي استطاعت أن تصل إلى جمهورها في أي مكان متخطية الحواجز المنية وعقبات الانتقال في المناطق الوعرة وينصح الخبراء أن تكون البرامج الأمنية المستخدمة في الاتصال في صورة حوار بين شخصين أوأكثر.
- التلفاز : فالتلفاز يعد وسيلة مهمة تتفوق على الوسائل الأخرى لأنه أقرب وسلة للاتصال الموجه فهويجمع بين الرؤية والحركة في انسجام تام.
- الكومبيوتر والانترنت : وتعد من وسائل الاتصال العصرية لكن تبقى لها قدرة وتتوفر وزارة الاقتصاد والمالية على موقع بالانترنت كذلك الأمر بالنسبة لمديرية الضرائب وهومطعم بمجموعة من المعطيات وخاصة النصوص الضريبية المحينة وكذلك بالنسبة لإدارة الجمارك التي ذهبت بعيدا في هذا المجال حيث يمكن للشركاء الاقتصاديين معرفة مبلغ رسم الجمارك على أية بضاعة أومنتج قبل استيراده[1].

ثانيا : تدبير الموارد البشرية واستعمال الإدارة الالكترونية

لم تعد الإدارة الجبائية تعتمد على الوسائل والأساليب المادية فقط لترشيد عملياتها وتحسين مسارها بل أصبحت تعتمد بالأساس على اعتبارات مهنية وإنسانية وسلوكية في نفس الوقت والآن[2].

فإذا كانت هنالك مجموعة من المشاكل والعوائق حالت دون تدبير أفضل للموارد

---

[1]محمد شكيري، " التواصل في تدبير الضريبة"، م س، ص . 91

[2]محمد كادة، "تدبير الموارد البشرية بالإدارة العمومية "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكدال الرباط السنة الجامعية 2000-2001، ص 71.

البشرية كما مر معنا في القسم الأول من هذا البحث المتواضع فهنالك بالمقابل مجموعة من الإجراءات والمتطلبات التي بالإمكان الاعتماد عليها للوصول إلى استخدام أفضل للموارد البشرية داخل الإدارة الجبائية بالمغرب.

بالإضافة إلى ضرورة إعادة النظر في سياسة تدبير الموارد البشرية نجد من الضروري أيضا لفت الانتباه إلى التقنيات الحديثة لبناء إدارة جبائية تساير مستجدات العصر بإدخال تقنيات الإدارة الالكترونية التي تعد من ثمار المنجزات في العصر الحديث باعتبارها أداة مساعدة في المجال الرقابي واستخلاص الديون المستحقة على الملزمين.

فالعنصر البشري يعد من أهم مكونات الإدارة الضريبية بل محركها الوحيد فهوالذي يجمع المعلومات ويخطط...إلخ، هذا العنصر يعد مصدر قوة إن أحسن استعماله وذلك عن طريق التدريب والتكوين المستمر.

وبالفعل فإن التكوين المستمر يرمي إلى تنمية قدرات الموظفين وضمان استمرار تأهيلهم للتغلب على المشاكل التي تواجهها الإدارة الضريبية في مجال الضبط الجبائي باعتبار أن عنصر الموظفين هوالركيزة الأساسية لسير الإدارة الضربية وقيامها بمهامها على الوجه الأكمل.

مما لاشك فيه أن غياب نظام فعال لتقييم أداء الموظفين ينعكس سلبا على طريقة ونمط تدبير الموارد البشرية، وهوما أدى إلى إحباط وتدني مستوى الأداء.

وإدراكا من الحكومة هذا القصور فقد أصدر الوزير الأول منشور رقم 99/1 بتاريخ 12 يناير 1999 والمتعلق بتقييم أداء الموظفين للإدارة العمومية هذا النظام الذي أصبح متجاوزا شكلا ومضمونا مما يحتم الإسراع في وضع نظام جديد للتقييم يمكن من تقدير المردودية الحقيقية للأشخاص، لابدأن ينبني على مجموعة من المبادئ الأساسية وأهمها[1]:

- جعل سلطة تقييم أداء الموظفين من مهام المديرين للإدارة المركزية ورؤساء المصالح الخارجية للإدارات العمومية أوكل مسؤول يفوض له الوزير المختص ذلك ويقوم هؤلاء بإعداد تقرير سنوي عن كفاءة الأداء والأعمال لكل موظف يباشر وظيفته.

[1] محمد كادة، "تدبير الموارد البشرية بالإدارة العمومية "، م س، ص 120.

- ضرورة وضع سجل سنوي خاص بكل موظف يحتفظ به المديرون بالإدارة المركزية ورؤساء المصالح الخارجية للإدارة العمومية تدون فيها البيانات والضوابط المتعلقة بالنواحي الإدارية والسلوكية والأخلاقية لكل الموظفين.
- يمنح الموظفون الذي حصلوا على ميزة ممتازة شهادات تقديرية من الوزير المختص وتعلن أسماؤهم في سبورة مخصصة لهذا الغرض.
- إمكانية إعفاء الموظفين من مزاولة المهام العليا من طرف الوزير المختص بعد استشارة لجنة تحدت لهذا الغرض إذ تبين أن أداءهم اقل من المستوى المطلوب وذلك اعتمادا على المعطيات التي يتضمنها السجل السنوي.
- يشكل تقييم الأداء مجموعة من الإجراءات التي تمكن من الحكم على المؤهلات والاستحقاقات التي يتمتع بها العاملون بالإدارة ويرتكز نظام تقييم المردودية على الأنشطة التي يمارسها الموظف خلال فترة زمنية محدودة.

بالإضافة إلى ضرورة القيام بتقويم جيد للآباء داخل الإدارة الضريبية فمن الضروري لفت النظر لعنصر التحفيز داخلها، فالإصلاح الإداري الفعال لايمكن أن يتجاهل عنصر التحفيز كمحرك أساسي للقوى العاملة داخل الإدارة الضريبية ولن يكون هذا التحفيز فعالا دون وضعه في إطار سياسة تحفيزية، ونسق تحفيزي يضم مبدأ التحبيب والترغيب في الوظيفة العمومية بدل العزوف والإهمال في العمل الذي قد يسقط فيه موظفوالإدارة الضريبية.

مثلا نجد الأستاذ "عبد الحق عقلة" يعرف التحفيز بما يلي[1]:" الحافز يمثل كل عنصر مادي أومعنوي أواجتماعي تستطيع الإدارة من خلاله أن تحرك لدى الموظف دوافع العمل، وأن تولد فيه رغبة الأداء الجيد لعمله في أقصى مستويات الفعلية المردودية.

إذن فخلق بيئة إدارية محفزة ينطوي على تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إجمالها فيما يلي [2]:

* توفير الاطمئنان الشامل للموظف الضريبي على مستقبله المهني والمالي

[1] عبد الحق عقلة، " المبادئ الأساسية لدراسة القانون الإداري وعلم الإدارة"، الجزء الأول، طبعة 1999

[2] محمد كادة، "تدبير الموارد البشرية بالإدارة العمومية "، م س، " 132 وما بعدها .

والاجتماعي، وتوفير له الظروف المادية الملائمة وتطمئنه على استقرار حياته المعيشية ولأسرته.

* ضمان المردودية والإنتاجية لفائدة الإدارة الضريبية بحيث تجعل النشاط الإداري يؤدى في أحسن الظروف.

وتتسع دائرة الإبداع والابتكار، وإذكاء الحماس وروح المبادرة خاصة عند ربط الحوافز بمستوى أداء الموظف وهو أمر مغيب في إدارتنا الضربية ووجب لفت النظر إليه. وتبعا لذلك فالتحفيز الإداري ينطوي على إيجابيات متعددة سواء بالنسبة للإدارة أوالموظف خاصة بالنسبة للإدارة يتجلى ذلك في حسن سير العمل كما هومخطط له وبالنسبة للموظف بتأمين عيش كرم لأسرته.

إن استعمال الإدارة الالكترونية في تدبير الضريبة كان بمثابة أهم إجراء وتدبير تحفيزي قام به المشرع المغربي من أجل الادارة المغربية عامة، ومن أجل تحديث الإدارة الجبائية خاصة وتقريبها من الملزم الضريبي ومن المواطن.

بالرغم من حداثة مصطلح الإدارة الالكترونية إلا أن هناك العديد من التعريفات التي تتناوله، والتي ربطته في الغالب باستخدام تقنيات المعلوميات، والمميزات التي يوفرها من حيث السرعة والدقة وتقليل استخدام الأوراق إلى أدنى حد ممكن .

فقد عرف "مراد عبد الفتاح "الإدارة الالكترونية بصفة عامة على أنها: "استغلال الإدارة للتكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتدبير وتحسين وتطوير العمليات الإدارية المختلفة داخل المنظمات"[1].

أما "نجم أحمد سمير "فقد ربط بين استخدام تقنيات المعلومات وتحقيق الأهداف واستغلال الموارد بفاعلية فعرفها بأنها[2]: " إدارة موارد معلوماتية تعتمد على الانترنيت وشبكات الأعمال تميل أكثر من أي وقت مضى إلى تجريد وإخفاء الأشياء وما يرتبط إلى الحد الذي أصبح رأس المال المعلوماتي المعرفي الفكري هو العامل الأكثر فعالية في تحقيق أهدافها والأكثر كفاية في استخدام مواردها".

انطلاقا مماس بق فإننا نورد تعريف مبسطا للإدارة الالكترونية بأنها: "استغلال

---

[1] مراد عبد الفتاح، " الحكومة الالكترونية "طبعة 2003، دار المعارف، القاهرة، ص 23.

[2] نجم أحمد سمير، " النظم الخبيرة وتطبيقاتها"مجلة الكومبيوتر والالكترونيات، بيروت، طبعة 1995، ص 43.

الإدارة الضريبة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في القيام بمهامها ومسؤولياتها بهدف تحسين وتطوير عملياتها، وتبسيط الإجراءات في وجه المكلف الضريبي وتيسير تبادلها للمعلومات بينها وبين جل الإدارات المرتبطة بالمجال، وتوفير الوقت والجهد في إنجاز الأعمال، بهدف تحقيق هدف الإدارة الضريبية والمتمثل في تعزيز الضبط الجبائي بأقل جهد ووقت ".

إن الهدف الرئيسي من تطبيق الإدارة الالكترونية، يبقى بالأساس السرعة والدقة في إنجاز المهام وتقليل الوقت والجهد والقضاء على مشكلة تكدس الأوراق وغيرها من السلبيات التي يزول أثرها بتطبيق هذه الوسيلة، لذلك فإن للإدارة الالكترونية في المجال الجبائي أهداف كثيرة تسعى إلى تحقيقها في إطار تعاملها مع العميل نذكر منها بغض النظر عن الأهمية والأولوية[1]:

- ✓ التقليل من تعقد الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الضريبية وما يتعلق بها من عمليات.
- ✓ زيادة كفاءة عمل الإدارة الضريبية من خلال تعاملها مع المواطنين والشركات
- ✓ اختصار وقت وجد وتنفيذ المعاملات المختلفة داخل الإدارة الضريبية
- ✓ الدقة والوضوح في تنفيذ العمليات المختلفة داخل الإدارة الضريبية.
- ✓ تسهيل إجراء الاتصال بين جميع الإدارات التي لها علاقة بالإدارة الضريبية.
- ✓ تقليل استخدام الأوراق بشكل ملحوظ مما يؤثر إيجابا على الانجاز السريع والدقيق لمهام الموظف الضريبي.
- ✓ تحقيق السرعة المطلوبة لإنجاز إجراءات في العمل.
- ✓ التقليل من مخاطر فقد المعلومات أوتلفها داخل الإدارة الضريبية فالاعتماد على الأوراق في التعاملات داخل الإدارة الضريبية قد يؤدي إلى تلفها مع مرور الوقت.

تتسم الإدارة الالكترونية بعدة خصائص نتيجة اعتمادها بشكل أساسي على تقنية

---

[1] عبد الرحمان تيشتوري، " الإدارة الالكترونية "منشور في الموقع الالكتروني : " www. rergar. com"
- أيضا : علي حسن باكير : المفهوم الشامل لتطبيق الإدارة الالكترونية "منشور بمجلة (آراء الخليج) مركز الخليج للأبحاث بالإمارات، العدد23، 2006، وهومنشور في الموقع الالكتروني www. alibakee. maktoobblog. com تاريخ زيارة لموقع 2016/12/12.

المعلومات والانترنيت وشبكات الحاسوب والنظام الحاسوبي والاتصالاتومن أهم الخصائص التي تتسم بها الإدارة الالكترونية، زيادة الفعالية، توفير الوقت والجهد المبذول، الدقة والسرعة في عمليات الانجاز، تقليل التكلفة، تبسيط الإجراءات، زيادة الإنتاجية الإدارية.

على الرغم منأن الإدارة الالكترونية عملية معقدة تتضمن استخدام نظام متكامل من الإمكانات التقنية والمعلوماتية والمالية والتشريعية والبيئية والبشرية، إلا أن تطبيقها يتطلب توفر متطلبات عديدة ومتكاملة على النحوالتالي[1]:

① وضع استراتيجيات وخطط التأسيس:

إن أول خطوة لتطبيق الإدارة الالكترونية داخل الإدارة الضريبية هي وضع استراتيجيات وخطط التأسيس عن طريق تشكيل نظام خاص بالمعلومات داخل الادارة الضريبية.

②توفير البنية التحتية للإدارة الالكترونية :

يتطلب تطبيق الإدارة الالكترونية تطوير وتحسين شبكة الاتصال لتحقيق الكفاءة والفعالية وهذا بدوره يتطلب توفير التكنولوجيا الرقمية الملائمة من تجهيزات وحاسبات آلية وأجهزة ومعدات وأنظمة وقواعد بيانات وبرامج.

③تطوير التنظيم الإداري والخدمات والمعاملات تدريجيا :

يحتاج تطبيق الإدارة الالكترونية داخل الإدارة الضريبية إلى إحداث تغييرات في الجوانب الهيكلية والتنظيمية والإجراءات بحيث تتناسب مع مبادئ الإدارة الالكترونية سواء باستحداث مصالح جديدة أوإلغاء أودمج بعض المصالح مع بعضها مع مراعاة أن يتم ذلك التحول في إطار زمني متدرج مع المراحل التطويرية.

④ تعليم وتدريب العاملين الالكترونية في الإدارة الضريبية إحداث تغييرات جذرية في نوعية العناصر البشرية الملائمة لها بمعنى إعادة النظر في نظم التعليم والتدريب الحالية لمواكبة متطلبات التحول الجديد أوتوظيف عناصر لها إدارية كافية بالمجال المعلوماتي بالإضافة إلى توعية أفراد المجتمع بثقافة وطبيعة الإدارة الالكترونية وتهيئة

[1] العمري سعيد بن معلا، "المتطلبات الإدارية والأمنية لتطبيق الإدارة الالكترونية "، طبعة 2003، ص43-44

الاستعداد النفسي والسلوكي والتقني المادي اللازم للتطبيق.

⑤ إصدار التشريعات الضرورية أوتعديل التشريعات الحالية وتطويرها وفقا للمستجدات:

يستوجب تطبيق الإدارة الالكترونية إصدار تشريعات ضرورية أوتعديل التشريعات الحالية لكي تتناسب مع متطلبات تطبيق الإدارة الالكترونية لأن البدء بالتعامل عن طريق الشبكات قبل إصدار التشريعات قد يفسح المجال أمام القيام بعمليات غير مشروعة تثير المخاوف حول هذه التعاملات وتشك في مصداقيتها وخصوصا وأننا نعلم أن بعض الإدارات الضريبية كإدارة الجمارك أصبحت تتعامل بالتصريح الالكتروني .

⑥ضمان أمن وحماية المعلومات في الإدارة الالكترونية :

يحتاج تطبيق الإدارة الالكترونية حماية وتأمين كافة الموارد المستخدمة في معالجة المعلومات بحيث تؤمن المنشاة نفسها والعاملين بها وأجهزة الحاسبات المستخدمة فيها ووسائط المعلومات التي تحتوي على بيانات المنشاة عن طريق اتباع إجراءات ووسائل حماية متعددة.

إعادة للنظر في السياسية الجبائية المتبعة، تشمل إعادة النظر هذه تبسيطا في صياغة النص القانوني لجعله أكثر دقة وضبطا وإيجازا وفهما من لدن الأوساط الأمية، أيضا ضرورة تيسير الإجراءات الجبائية منعا لأي تعقيد قد يظهر في مستقبل التدبير الضريبي، وعن طريق قراءة جديدة لمفهوم المراقبة وتطبيق ما يسمى بالمراقبة التشاركية أي إشراك الملزم في الواقعة الضريبية، بالإضافة إلى نهج جديد لمفهوم المراقبة عن طريق التشهير بالمتهربين من دفع الضريبة تشديد العقاب ضد المتهم.

كما يمكن إعادة النظر في السياسة الجبائية المتبعة عن طريق تكريس العدالة الجبائية بإعادة التوازن بين مساهمة مكونات النظام الجبائي المغربي عن طريق تقليص الأهمية الكبرى للضريبة غير المباشرة والاهتمام بالدور الذي يمكن أن تلعبه الضرائب المباشرة، وكذا ضرورة لفت النظر لمسألة ضبط التشجعيات الجبائية ألأخيرة من الناذر ما تنفع مكلفة في الأغلب غير عادلة حيث باستقرائنا للواقع الملموس نجد من الناذر ما يستفيد منها من هم في أمس الحاجة إليها بالإضافة إلى ضرورة تحفيز الملزم الضريبي.

إن الإدارة الجبائية الأمثل هي التي تقوم بتطبيق جيد واضح لبعض مبادئ علم

التدبير الحديث من تدقيق داخل الوحدات أوالمكاتب التابعة للمقاولة الخاضعة للتدقيق، أيضا عن طريق الاهتمام بأسلوب التواصل داخل الإدارة الضريبية إزاء الطرف الثاني في العلاقة وهوالممول . إضافة لذلك فإن لفت الانتباه لعناصر الإدارة الضريبية ويتعلق الأمر هنا بالموارد البشرية التابعة لهذه الأخيرة عن طريق تكوينها داخل العمل وعن طريق تقويم أدائها، كما يلزم وخصوصا ونحن نلج الألفية الثالثة استعمال الإدارة الالكترونية التي عن طريقها يمكن أن نتفادى التعقيدات المسطرية.

إن هذا المسلسل الإصلاحي المالي بصفة عامة والجبائي بصفة خاصة، الذي اتبعه المغرب من أجل اصلاح اقتصاد البلاد، ومواكبة سير عجلة التنمية والدفع بها نحوالرقي إلى جانب ومسايرة الدول المتقدمة اقتصاديا يجعلنا نطرح التساؤل التالي: هل استجابت هذه الإصلاحات للغرض المنشود، وهل من خلال الاتفاقيات التي جاءت بها من بعد هل تمكن المغرب من تحقيق تعاون ضريبي يستجيب لأهداف المسطرة أوأهداف مسطرة ؟

خاتمة القسم الأول

نخلص من خلال هذاالقسم إلى أن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعود في أصلها إلى التغير السريع الذي شهدته العلاقات الاقتصادية والتجارية والمالية بين الدول، وتطورها عما كانت عليه في السابق من جهة، وتمسك الدول بسيادتها الضريبية، التي قد تمتد إلى خارج حدود إقليمها، وعدم مواكبة أنظمتها الضريبية لذلك التغير، من جهة أخرى.

وبالتالي فإن انعكاسات النظم الضريبية على السياسات الاستثمارية لكل دولة يثير العديد من المشاكل الضريبية، وأبرزها الازدواج الضريبي. حيث تعتبر مشكلة الازدواج الضريبي عقبة أمام انتقال رؤوس الأموال والاستثمار، ويعرقل التجارة الدولية، بصفة عامـــة، كما يؤدي إلى هروب رؤوس الأمـــوال إلى دول لا يعاني فيها المستثمر من عبء ضريبـــي، أوالقيام بعمليات غش لتخفيض الأساس الخاضع للضريبة.

ولقد حاولت الدول جاهدة أن تصل إلى حلول لتلك المشاكل، إما بطريقة فردية، والمتمثلة في اتخاذ كل دولة على حدا لإجراءات تراها مناسبة للحد من المشاكل الضريبية، إما من خـــلال اللجوء إلى إبرام اتفاقيات جبائية دولية، والتي تسمح باعتماد إجراءات وطرق اتفاقية لتفادي تلك المشاكل، خاصة منها الازدواج الضريبي الدولي، ولقد أكدت الاتفاقيات نجاعتها وتفوقها في ذلك على الإجراءات الفردية للدول، والتي ستكون محور الفصل اللاحق.

إضافة إلى ذلك فإن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، تخلق مشكلة ضريبية أخرى، لا تقل خطورة عنها، والمتمثلة في الغش والتهرب الضريبي، إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة، عند تحملهم لعبء ضريبي كبير، ناتج عن ازدواج ضريبي، بمحاولة التخلص من كامل أوجزء من الضريبة المستحقة عليهم، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة وغير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة.

فمفهوم التعاون الجبائي أوالتنسيق الضريبي يقوم بين الدول لإزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية. ومن أهمها قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وأحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية ومعدلات وأسعار الضريبة ومعدلات وأسعار الضريبة.

وذلك بهدف ضمان حيادية الضريبة تجاه التجارة الدولية[1] .

وعليه فإن التعاون الضريبي يمثل مجموعة من القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم، أوبين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد، بحيث يتمثل هذا التعاونالدولي في إطار اتفاقيات متعددة الأطراف، واتفاقيات ثنائية.

إذا كان الإصلاح الجبائي لسنة 1984، يعد أهم إصلاح عرفته الجباية الوطنية إلى حد الآن، تمت صياغته في إطار شمولي كانت له إيجابياته عل مستوى الانتقال بالنظام الضريبي المغربي إلى نظام حديث متوافق مع الأنظمة الضريبية الدولية المعاصرة، كما كانت له سلبيات، ارتبطت بالأساس بالتركيزعلى المردودية المالية. مما أدى إلى الرفع من الضغط الضريبي الممارس على بعض الفئات ومن تم التأثير بشكل سلبي على الوضع الاجتماعي. فالنظام الضريبي المغربي بعد مرور أزيد من ثلاثة عقود لم يعرف أي إصلاح جبائي من هذا النوع وفي مستوى هذا الحجم.

وفي مقابل ذلك، تميزت الفترة التي تلت هذا الاصلاح العام، باتخاذ مجموعة من القرارات الضريبية النوعية والمنفصلة الهادفة إلى تعديل بعض مقتضيات الجباية الوطنية، جاء أغلبها في إطار القوانين المالية السنوية، في حين عرفت جباية الجماعات الترابية إصلاحات شمولية أعادت هيكلة بنية ومكونات وقواعد النظام الجبائي المحلي، بهدف مواكبة الاصلاحات المتوالية التي عرفها التنظيم الإداري المحلي بشكل عام.

ويبقى القاسم المشترك لأغلب القرارات المبلورة خلال تلك الفترة، كونها جاءت كنتيجة لبعض الحالات والأوضاع السياسية والاقتصادية أوالاجتماعية الوطنية، أوبسبب انعكاسات الظرفيات المالية والاقتصادية، والسياسية في بعض الأحيان التي أثرت بشكل سلبي على الاقتصاد الوطني وبشكل أكثر حدة على التوازنات المالية للدولة، فكانت القرارات الضريبية المتخذة تصادفا مع مثل هذه الوضعيات، بمثابة تدابير وإجراءات عمومية الهدف منها مواجهة وتجاوز الآثار السلبية لهذه الوضعيات الظرفية.

---

[1] محمد صديق رمضان، " نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 5 العدد 1، دجنبر 2002، الكويت، صفحة 15.

ومن أبرز القرارات الضريبية التي تضمنت في الاصلاح الجبائي، كانت الغاية منها، منح مجموعة من الامتيازات والإعفاءات والتخفيضات الضريبية التي جاءت في إطار قوانين وميثاق الاستثمارسنوات التسعينات والهادفة من حيث المبدأ، إلى تشجيع الاستثمار وتقوية الاقتصاد الوطني. إلى جانب تجريم أفعال الغش الضريبي، وهوالقرار الذي تم اتخاده كنتيجة لتفاقم آثار هذه الظاهرة، كوسيلة لردع ممارسي الغش والرفع من مردودية الجباية لسد حاجيات النفقات العامة وتسديد نفقات الدين الخارجي.

أخيرا يمكن القول أن جل الإصلاحات الهيكلية التي عرفها ويعرفها المغرب تجد مرجعيتها، بنسبة معينة وبشكل من الأشكال في الالتزمات وكذا التحديات الدولية للمغرب، فالمؤكد أن إصلاح القطاع المالي والضريبي يجد هوالآخر مبرره ومنطلقه في بعض العوامل الخارجية التي تصبح فيما بعد التزامات دولية للمغرب.

فالإلتزام الدولي للمغرب بإصلاح منظومته الجبائية، في إطار عام يتمثل في الإلتزامات الدولية المغربية بخصوص تحديث وإصلاح المنظومة القانونية والإدارية في أفق تحسين صورة المغرب على المستوى الخارجي وتعزيز مكانته على مستوى التقارير الدولية الصادرة بخصوص هذا الشأن. وكذلك من أجل تعاون جبائي دولي عن طريق ابرام اتفاقيات جبائية من أجل تشجيع الاستثمارات الأجنبية والنهوض بالتنمية الاقتصادية على الصعيد الإفريقي والدولي بصفة عامة.

فإلى أي حد استجابة هذه الإصلاحات الجبائية، لتحقيق تعاون ضريبي دولي؟

هذا ما سنتطرق إليه في القسم الثاني من خلال تساؤلنا على مدى استجابة هذه الإصلاحات الضريبية لاتفاقيات التعاون الجبائي الدولي من أجل تحقيق تعاون ضريبي دولي.

القسم الثاني:

تقييم الاتفاقيات الجبائية الدولية

لقد درج فقه القانون الدولي[1]على تعريف الاتفاقيات أوالمعاهدات الدولية، بأنها "اتفاق دولي يعقد كتابة بين أشخاص القانون الدولي سواء تم تدوينه في وثيقة واحدة أو في أكثر من وثيقة وأيا كانت التسمية التي تطلق عليها"[2]. أي معاهدة أواتفاقية أوبروتوكول أوميثاق...إلخ[3].

فعلاقة الاتفاقيات الدولية بالتشريعات الداخلية شهدت تطورا ملحوظا، فهي لم تعد تلك المعاهدات أوالاتفاقيات الدولية آلية قانونية لتنظيم العلاقة بين الدول فحسب، وإنما وسيلة لتنظيم العلاقات بين الدولة وأفرادها، وأصبحت بذلك جزء من النظام القانوني الداخلي، والتي يمكن الدفع بها أمام المحاكم الوطنية للدفاع عن حقوق الأفراد وحرياتهم، ناهيك عن وجودها كمصدر للقانون الوطني انطلاقا من عملية الملاءمة بينها وبين التشريعات الداخلية في إطار مايسمى بظاهرة تدويل الدساتير والقوانين الوطنية.

وبذلك نكون أمام دينامية جديدة عرفها مفهوم الاتفاقيات الدولية والتي يمكن تعريفها بأنها: تلك القواعد القانونية ذات الطابع الدولي، التي تتعاقد بموجبها الدول لإحداث منفعة مشتركة في عدة ميادين مختلفة، توقع وتصادق عليها الدولة، وتنشرها في الجريدة الرسمية لإعلام العموم بها، والعمل على ملاءمة تشريعاتها الوطنية مع المقتضيات المصادق عليها تفاديا لأي تعارض بين القواعد داخل الدولة الواحدة، والعمل على إعطائها مكانة سامية ضمن الهرم التشريعي والقانوني الداخلي وهذا طبعا يختلف من دولة لأخرى بحسب طبيعة النظام السياسي.

وفي هذا الصدد عرفت اتفاقية فيينا لعام 1969 في مادتها الثانية/ الفقرة (أ) الاتفاقية الدولية على أنها:" ذلك الاتفاق الدولي المعقود بين الدول وصيغة مكتوبة، الذي

---

[1]- إبراهيم العناني: "القانون الدولي العام"، دار النهضة العربية، 1982، ص 15.
أيضا: صلاح عامر: "مقدمة وجيزة لدراسة القانون الدولي العام المعاصر"، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، 1993، صفحة 108 و109.

[2]- عبد السلام جعفر: " مبادئ القانون الدولي العام"، الطبعة الثانية سنة 1986، صفحة 98.

[3]- Mathias. Niyonzima : « La clause de monnaie étrangère dans les contrats internationaux », BRUYLANT- Bruxelles 1990 ; p 26.
Il a souligné a ce sujet que : « En droit des gens, les termes contrat, traité pacte, protocole, ou convention, désignent tous l'idée d'un accord de volonté entre sujets de droit international ».
ومنه فإن كل هذه التسميات المتداولة في معنى الاتفاقيات الدولية.

ينظمه القانون الدولي سواء تضمنته وثيقة واحدة أووثيقتان متصلتان أوأكثر، ومهما كانت تسميته الخاصة"[1]. وهونفس التعريف الذي عرفه فقهاء القانون الدولي.

ويعرف البعض المعاهدة بأنها: "اتفاق تشكل أطرافه الدول أوغيرها من أشخاص القانون الدولي ممن يملكون أهلية إبرام المعاهدات، ويتضمن الاتفاق إنشاء حقوق والتزامات قانونية على عاتق أطرافه، كما يجب أن يكون موضوعه تنظيم العلاقات التي يحكمها القانون الدولي"[2].

كما أن هناك من يعرف الاتفاقية بأنها: اتفاق مكتوب بين شخصين أوأكثر من أشخاص القانون الدولي لإحداث آثار قانونية معينة وفقا لأحكام القانون الدولي، وفي المصدر الأول من المصادر الأصلية أو الوضعية المباشرة للقانون الدولي العام، ولاتعقد إلا بعد مراحل رئيسية : المفاوضة ــ تحرير التوقيع، التصديق، التسجيل...

وقد تتخذ الاتفاقيات الدولية تسميات متعددة منها، معاهدة اتفاقية، ميثاق، عهد، بروتوكول إلى غير ذلك من التسميات، كما أن هناك القوانين الوطنية ما يرتب بعض الآثار القانونية على التباين في استعمال الاصطلاحات المختلفة.

وقد ظهرت المعاهدات الدولية كإحدى الوسائل الاتصالية منذ العصور القديمة خصوصا مع عهد الفراعنة والآشوريين والبابليين، والقرطاجيين واليونانيين، واتخذت شكل معاهدات تخالف معاهدات صلح، وكانت تحكم عملية إبرامها قواعد العرف الدولي آنذاك، لكن بعد تطور المجتمع الدولي، أصبحت الاتفاقيات الدولية المصدر الأول والمباشر الذي ينظم العلاقات بين الدول[3].

فموضوع الاتفاقيات الدولية له أهمية كبرى داخل المنظومة الدولية كما له دور مهم في حماية حقوق وحريات المواطنين، حالة عدم شمول القوانين الوطنية للمنازعة المثارة، وبالتالي لها مهمة تأسيسية وتكميلية للقوانين الوطنية، وهذه الأهمية نتيجة تداخل العلاقات الدولية واتساع نطاقها في العصر الحديث.

---

[1]- ظهير شريف رقم 1. 73. 348 الصادر في 8 رجب 1393 الموافق ل (8 غشت 1973) بنشر الاتفاقية المتعلقة بالحق في إبرام المعاهدات والموقع عليها بفيينا بيوم 23 مايو1969، الجريدة الرسمية عدد 3239، بتاريخ 12 ذوالقعدة 1394 الموافق ل (27 نونبر 1974)، صفحة 3447.

[2]- عائشة واسمين: "القانون الدولي العام، مصادره، أشخاصه مجالات تطبيقه"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، سنة 2005، ص 47.

[3] - Jacques MALHERBE, Droit fiscal international » maison Larcier, Bruxelles, 1994 ; p : 11.

إن انخراط المغرب في بعض المنظمات الدولية، وتوقيعه على اتفاقيات معينة، يفرض عليه احترام هذه الالتزامات، والعمل على تكييف تشريعاته الداخلية مع توجهات ونصوص هذه الاتفاقيات.

كما ينطبق هذا الأمر عل مختلف فروع القانون الداخلي، فهوينطبق كذلك على التشريع القانوني الضريبي الداخلي، في إطار ما يسمى بمآل الالتزامات الدولية للمغرب فيما يخص المجال الضريبي وصناعته، وهي إما ناتجة عن التوقيع على الاتفاقيات الضريبة الدولية، أوناتجة عن الالتزام بإصلاح المنظومة الجبائية الوطنية.

فإذا كان القانون الضريبي هومجموعة القواعد القانونية التي يخول للدولة بموجبها اقتطاع الضرائب، فإن القانون الضريبي الدولي يمثل سلطة موازية لمفهوم السيادة الجبائية الوطنية المطبقة داخل التراب الوطني للدول.

وفي خضم كل هذه التطورات، لم تعرف القوانين والتشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع واقع علاقاتها الاقتصادية الدولية، كما أدى تمسكها بسيادتها الضريبية، ورغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائية، إلى تداخل الاختصاصات الضريبية للدول، مما أفرز عدة مشاكل ذات طبيعة ضريبية كان أبرزها الازدواج الضريبي وظاهرة التهرب والغش الضريبي الدوليين التي ازدادت انتشارا بعد ظهور مايعرف بالجنان أوالواحات الضريبية، والتي تقدم تحفيزات جبائية مغرية، وتضمن الحفاظ على سرية المعلومات البنكية[1].

وبغرض الحد من تلك المشاكل، وبعدما عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة لها، لجأت هذه الدول إلى عقد اتفاقيات جبائية دولية، وهي عبارة عن أدوات قانونية تهدف إلى تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول.

فالمغرب كدولة تشكل جزءا من المنتظم الدولي، له ارتباطات دولية سياسية واقتصادية وتجارية، أبرم وانخرط ووقع على مجموعة من الاتفاقيات الجبائية المتعلقة بالمجال الضريبي.

---

[1] Panama- أحيل بالخصوص إلى الجدل العالمي حول هذه الظاهرة بخصوص ما سمي بفضيحة باناما بيبرز panama papersخاصة الأموال المودعة في بعض الدول ببناما الجزر العذراء البريطانية وسيشيل. . . .

http//luipresident. blog. lemonde. fr/2016/04/07/paradis-fiscaux-le-bilan-contraste-de-francois-hollande/. أحيل بالخصوص إلى الجدل العالمي حول هذه الظاهرة بخصوص ما سمي بفضيحة باناما بيبرزpanama papers.

وعليه، فإن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تعد الرسالة الفعالة لإعادة صياغة العلاقات الاقتصادية والاستثمارية للدول المتعاقدة من خلال اتخاذ الإجراءات التي تستهدف الزيادة في حجم استثمارات الدولة واستقطاب المزيد من الاستثمارات الأجنبية.

كما تهدف هذه الاتفاقيات إلى وضع قواعد تحتكم إليها دولة الإقامة ودولة المصدر في تحديد حق كل منهما في فرض الضريبة على عناصر الدخل أوالرأسمال التي يحققها المقيم في إحدى الدولتين، بشكل يسمح بعدة مزايا ضريبية: أسعار ضريبية منخفضة، حوافز ضريبية للاستثمارات الأجنبية[1].

لذلك ومن أجل الإلمام بجوانب هذا الموضوع المتمثلة في مدى ملاءمة الإصلاح الجبائي المغربي مع اتفاقيات التعاون الضريبي، وبصيغة أخرى، هل من خلال الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف المغرب مع دول أخرى، تمكن المغرب من تحقيق تعاون ضريبي يستجيب لأهداف مسطرة من خلال هذه الاتفاقيات.

وهذا ما سنقوم بتحليله في هذا القسم حيث سنتطرق للفصل الأول لدراسة الاتفاقيات الضريبية، وفي الفصل الثاني سنتطرق لدراسة التوجهات العامة للاتفاقيات الضريبية المبرمة من طرف المغرب من خلال عرض لشبكة من الاتفاقيات الضريبية.

[1]- هاني عبد الكريم، "الازدواج الضريبي الدولي، المغرب كنموذج"، مجلة المنارة للدارسات القانونية والإدارية، عدد 2012/02، صفحة 30.

الفصل الأول

الاتفاقيات الجبائية الدولية

إن أهمية المسألة الضريبية في العلاقات الدولية، ليست وليدة اليوم لارتباطها بظاهرة العولمة، بل ترجع إلى منتصف القرن 19 ميلادي إبان إبرام الاتفاقيات الأولى بين الدول لتفادي الازدواج الضريبي[1] وكانت أول هذه الاتفاقيات مبرمة بين فرنسا وبلجيكا سنة 1843.

فالاتفاقيات الدولية تعد معاهدات ثنائية في غالب الأحيان، توقع من طرف الدول وتهدف إلى تقسيم سلطة تضريب الدخول ورؤوس الأموال الخاضعة للضريبة في دولتين في نفس الوقت[2]، كما أن هذا النوع من الاتفاقيات يتوخى بشكل أساسي تشجيع الاستثمارات الخاصة بمواطني الدول الموقعة على هذه الاتفاقيات، وتشجيع انتقال رؤوس الأموال عن طريق إيجاد الحل للمشكلات الضريبية التي تثار بمناسبة فرض الضريبة عند قيام المشروعات بهذه الدول[3].

كما يمكن أن تتم معالجة الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي بطريقة فردية، وذلك من خلال تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة بموجب قانونها، والتضحية بجزء من إيراداتها الضريبية، غير أن هذه الطريقة تعتبر بمثابة تضحية بدون مقابل ومن جانب واحد وذلك لاحتفاظ باقي الدول بكامل حقها في فرض الضريبة، وغالبا ما ترى الدول أنه من أجل تقديم ذلك التنازل لابد أن تلقى معاملة بالمثل، الشيء الذي لا يتحقق في أغلب الأحيان، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إبرام اتفاقيات جبائية دولية، والتي يمكن من خلالها لدولتين أوأكثر التفاوض، ثم الاتفاق حول كيفية تفادي مشكلة الازدواج الضريبي، وذلك من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة.

وبالتالي فالاتفاقيات الجبائية تعتبر أداة قانونية فعالة ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي، بل أنها تعد جزءا لا يتجزأ من التشريع الضريبي والسياسة الضريبية التي تنطلق من الداخل بمفهومها الواسع، والتي تعالج القضايا الضريبية التي تنطلق من الداخل وتمتد لتعبر الحدود الوطنية.

---

[1]- الطاهري توفيق، "اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية"، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية أكدال 2008-2009 صفحة 83.

[2]- عصام القرني، "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادي والاجتماعية، سلا، 2015-2016، صفحة 139.

[3]- سالم الشوابكة، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005، صفحة 72.

كما أن هذه الاتفاقيات تشكل بداية لانطلاق مسلسل صناعة القرار الضريبي الوطني، وذلك من خلال ملاءمة التشريع الضريبي الداخلي لمضامين هذه الاتفاقيات، على اعتبار أن هذه الأخيرة تصبح بعد التصديق عليها سارية المفعول، بل تسموعلى التشريع الضريبي الداخلي، مما يستلزم اتخاذ التدابير القانونية والضريبية اللازمة لتطبيق مقتضيات هذه المعاهدات، وهوما يتم ترجمته في مختلف القواعد القانونية الضريبية المتعلقة بميكانيزمات تضريب الأجانب في القانون الضريبي المغربي الداخلي، والذي يتم بالاعتماد على مقتضيات الاتفاقيات الضريبية الموقعة من طرف المغرب، بوضعها تشكل مصدرا خارجيا للقانون الضريبي.

لذلك سنحاول في هذا الفصل، التعرف أكثر على الاتفاقيات الجبائية، بحيث سنتطرق في [المبحث الأول] لدراسة الإطار العام لهذه الاتفاقيات، وذلك من خلال تحديد ماهيتها، تطورها، دورها، وحدودها، وإطارها القانوني، ثم في[المبحث الثاني] سنقوم بعرض المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية.

المبحث الأول: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا مهما من مصادر الجباية الدولية، إلى جانب القوانين الداخلية، حيث تهدف الجباية الدولية إلى تحديد شروط فرض الضريبة على العمليات الدولية، أي تلك العمليات التي يقوم بها شخص مقيم في دولة ما داخل إقليم دولة أخرى، أومع شخص مقيم في دولة أخرى. ولا يعتبر موضوع جباية دولية إلا إذا كان الأساس الضريبي كالدخل أوالثروة خاضعا للضريبة من طرف سلطتين ضريبتين مختلفتين أوأكثر، بحيث ترى كل سلطة أن ذلك الأساس لا يدخل في مجال اختصاصها الضريبي[1].

كما تعد مصدرا هاما من مصادر القانون الضريبي الاتفاقي، حيث تعتبر بمثابة اتفاق بين دولتين أوأكثر يجمع بينهم اتفاق ضريبي، وذلك فيما يتعلق بالضرائب على الدخل أوالثروة، حيث تعقد كذلك بخصوص الضرائب على الميراث، أوعلى الضريبة

[1] - Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, édition Français Lefebvre, 4ème édition Paris 1998, p 11.

على التنبر، كما أنها تمنع دافع الضرائب بأن يخضع للضريبة مرتين بسبب التطبيق المتزامن للقوانين الضريبية[1].

كما تهدف إلى تحديد فرض الضريبة على العمليات الدولية، أي كل العمليات التي يقوم بها الشخص المقيم في دولة ما، داخل إقليم دولة أخرى أومع شخص في دولة أخرى، كما أن الحديث عن الجباية الدولية لا يمكن الحديث عنها إلا إذا كان الأساس الضريبي كالدخل أوالثروة خاضعا للضريبة من طرف سلطتين مختلفتين أوأكثر، بحيث ترى كل سلطة أن ذلك للأساس يدخل في مجال اختصاصها الضريبي[2].

وهكذا فالاتفاقيات الدولية تعد معاهدات ثنائية في غالب الأحيان، توقع من طرف الدول وتهدف إلى تقسيم سلطة تضريب الدخول ورؤوس الأموال الخاضعة للضريبة في دولتين في نفس الوقت[3].

وبما أن الاتفاقيات الجبائية الدولية، تتضمن أحكاما وإجراءات وطرقا من أجل توزيع الاختصاص الضريبي للدول، ومحاولة تفادي تداخل تلك الاختصاصات، فهي تعد أهم مصدر من مصادر القانون الضريبي الدولي. لذلك سنتطرق في هذا المبحث لدراسة ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية في [المطلب الأول]، بالإضافة إلى المراحل التي تتبعها الدول لإبرام هذه الاتفاقيات، والشروط الواجب توفرها لصحة هذه الاتفاقيات من الناحية القانونية في [المطلب الثاني].

المطلب الأول: ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية

من خلال هذا المطلب سنتحدث عن مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية، والتطرق إلى أنواعها وذلك من خلال [الفرع أول]، ثم في [الفرع الثاني] سنتحدث عنأهداف هذه الاتفاقيات.

[1] - Salaheddine NADIF , « La fiscalité internationale dans le réseau conventionnel Marocain », Afrique challenge Edition, LBDO 2012 ; page 29.

[2] -(A) Ouhajjou;" Droit fiscal", premier parti cours pour étudiants de semestre 5 option droit, année universitaire 2015/2016, FSJESF, page 12 .

[3]- République Algérienne, Ministère des finances, DGI, Bulletin d'information de la DGI, N° 53, 2011 page 2.

الفرع الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية وأنواعها

لتوضيح أعم وأشمل لمفهم الاتفاقيات الجبائية، سنعمل على تفصيله كالآتي: سنتطرق في [الفقرة الأولى] لتوضيح معنى الاتفاقيات الجبائية الدولية، ثم سننتقل إلى [الفقرة الثانية] للحديث عن أنواع هذه الاتفاقيات الجبائية.

الفقرة الأولى: ماهية الاتفاقيات الجبائية

تعتبر الاتفاقيات الضريبية ذلك العقد الممضي بين دولتين أو أكثر يدور موضوعها حول أمور ضريبية، وبصيغة أخرى فإن الاتفاقيات الضريبية تعبر عن إرادة كل طرف في السعي لإحقاق مبادئ العدالة والمساواة في فرض الضريبة من أجل تفادي الآثار السلبية لكل من الازدواج الضريبي، التهرب الضريبي والعمل على ترقية وتشجيع الاستثمار[1].

كما تعتبر أيضا بداية لانطلاق مسلسل صناعة القرار الضريبي الوطني، وذلك من خلال ملاءمة التشريع الضريبي الداخلي لمضامين هذه الاتفاقيات، على اعتبار أن هذه الأخيرة تصبح بعد التصديق عليها سارية المفعول، بل تسموعلى التشريع الضريبي الداخلي.

يقول Maxime chretien"إن الدول لا تقبل أن تضع حدودا وبنفسها لسيادتها، إلا إذا اقتضت مصلحتها ذلك"[2].

وبالفعل فإن وضع حدود لاختصاص الدولة في المادة الضريبية، لا يتم إلا بشكل محدود ومركز في إطار اتفاق متبادل بين دولتين تعبران عنه في اتفاقات ثنائية تهدف إلى محاربة الازدواج الضريبي.

وحسب Gilbert Tixier: "فالاتفاق الضريبي هوكقنطرة بواسطتها يتم الربط بين نظامين ضريبيين، فهولا يشكل نظاما ضريبيا في حد ذاته[3]".

فالاتفاقيات الضريبية تتميز بالخصائص التالية:

---

[1]- عزوز علي: "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، 2012، صفحة 61.

[2] - Maxime. CHRETEN, a la recherche d'un droit international commun, siery 1955.

[3] - Guy Gest et Gilbert. Tixier, « droit fiscal international, PUF. 1990, 2ème édition, page 270.

- يتسم مجال تطبيق الاتفاقات الضريبية الدولية بمحدوديته، حيث لا يستفيد من مقتضيات الاتفاق إلا صنف محدد من الملزمين بالضريبة أي "المقيمين".
- داخل مجال تطبيقها فإن الاتفاقيات الضريبية لا تحل إلا محل عدد قليل من القوانين الداخلية، وهو أمر لا يمكن تعميمه مثلا في القانون الأمريكي.
- إلى جانب محدودية الاتفاق من حيث الأشخاص المستفيدين، فإن هذه الاتفاقيات تبقى محدودة من حيث الزمن.

وبالتالي فالاتفاقيات الجبائية تعد مصدرا هاما من مصادر الجبايات الدولية، إذ توفر القوانين الداخلية للدول قواعد وطرق لتنظيم العلاقات الضريبية بينهما، وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية عل المستوى الدولي.

فهذه الاتفاقيات تعطي امتيازات جبائية أوضريبية وفي الدول المستقبلة من طرف مشرعي الدول.

وقد سعى المغرب، مثله مثل البلدان المستوردة للرأسمال الأجنبي، إلى تهيئة مناخ يقضي بغرض الاستثمار الدولي من خلال العناية بإبرام الاتفاقيات الدولية، بالإضافة إلى المزايا الضريبية التي يوفرها تشريعها المحلي من أجل القضاء على الازدواج الضريبي على الاستثمار الأجنبي، والإيرادات مع عدد من البلدان المصدرة للرأسمال[1].

فهذه الاتفاقية لا تخرج عن كونها معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي والتي يمكن تعريفها حسب اتفاقية فيينا للمعاهدات تبعا للمادة الثانية من هذه الاتفاقية لسنة 1969، التي تقول في هذه المادة على أنها "اتفاق دولي يعقد بين دولتين أوأكثر ويخضع للقانون الدولي، سواء تم في وثيقة واحدة أوأكثر أوأيا كانت التسمية التي تطلق عليه. . . ."[2]

ويتضح من خلال هذا التعريف أنه قد تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية، إلا أنه يشترط فيها أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي، أي من طرف دولتين أوأكثر، كما يجب أن تكون موثقة ومكتوبة، إذ لا يمكن اعتبار الاتفاق

[1]TAHAR TOUFALI, l'impact de la fiscalité sur les investissements et l'économie au Maroc, Thèse doctorat, université Jean Moulin Faculté de droit, Lyon III, décembre 1997, page 121.

[2]- يطلق عليها اسم معاهدة من المعاهدات التي تم إبرامها بتاريخ 23 مايو1969 تحكم المعاهدات الدولية منذ إبرامها إلى غاية انتهائها أوالانسحاب منها.

الشفوي الذي يتم بين ممثلي الدولتين أومجموعة من الدول، على أنها معاهدة دولية، لأن أي معاهدة دولية لابد أن يترتب عليها نتائج قانونية دولية تتجسد في الحقوق التي تمنح للدولة التي تكون طرف في المعاهدة كما أنها تكون عليها واجبات يجب الالتزام بها.

كما يجب القول على أن الاتفاقيات الجبائية الدولية، هي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أوالثقافي أوالتقني[1]. فالمقصود بهذه الاتفاقيات التي يكون موضوعها عاما، حيث تعمل على تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين أوأكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، كما يمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل الطابع حق الطبع كما سبق ذكره آنفا.

وتجدر الإشارة إلى أن الأصل في وجود الاتفاقيات الجبائية هوعدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها الدول، حيث يعتبر كل منهما مكملا للآخر. كما تعد القوانين الضريبية مرجعا لا غنى عنه لتفسير بعض المصطلحات أوالنصوص الاتفاقية الغامضة والغير واضحة، لكنه قد يحدث في بعض الحالات تعارض بينهما، نظرا لكون الاتفاقيات تحتل مكانة أسمى من القانون الداخلي للدول، فإن الأحكام الاتفاقية هي التي تسري وتطبق.

كما هو معروف فإن مكانة الاتفاقيات الدولية تثير جدلا فقهيا واسعا في الأنظمة القانونية، خاصة عند غياب النصوص الدستورية المحددة لمركزها القانوني، وهذا الإشكال في حقيقة الأمر جزء من المشكل العام المتمثل في طبيعة العلاقة بين القانون الدولي والقانون الوطني.

إن تحديد مكانة الاتفاقيات في السلم التشريعي والقانوني داخل أي نظام من شأنه توضيح الرؤى لدى المؤسسات الدستورية للعمل على معيار معين وقار، في علاقتها مع القضايا والوقائع القانونية خصوصا ذات الصلة بما هو خارجي.

حيث إن تعدد التفسيرات واختلاف الآراء في تصور الفقه والقضاء راجع لا محالة إلى غموض النص وإبهامه، وهذا ما رافق تصور المشرع المغربي منذ أول دستور سنة

1962 إلى غاية دستور 1996، حيث نجد قواعد قانونية صريحة بخصوص تحديد العلاقة بين ماهو وطني ودولي اللهم بعض التشريعات الصادرة عن المشرع العادي، حيث اكتفت الدساتير السابقة لدستور 2011 بتحديد السلطة التي لها حق التوقيع والمصادقة على الاتفاقيات، وقيدت هذه المصادقة بموافقة السلطة التشريعية في حالة ما إذا كانت هذه الاتفاقيات تلزم مالية الدولة.

إن عدم الاستقرار على رأي موحد حول المسألة، دفع المؤسسة الملكية إلى إقحام نفسها في النقاش من خلال الخطاب الملكي ل 7يونيو2011 الذي جاء فيه "وفي هذا الصدد تم دسترة سموالمواثيق الدولية كما صادق عليها المغرب، على التشريعات الوطنية"[1].

في هذا السياق جاء دستور 2011 بمجموعة من المستجدات، همت بالخصوص مكانة الاتفاقيات الدولية ومسطرة إقراراها، بحيث نص صراحة على سموالاتفاقيات المصادق عليها، لكنه ربط هذا السموبأحكام الدستور وقوانين المملكة والهوية الوطنية الراسخة.

فبالرجوع إلى تصدير الدستور المغربي، جعل الاتفاقيات الدولية كما صادق عليها المغرب، وفي نطاق أحكام الدستور، وقوانين المملكة، وهويتها الوطنية الراسخة، تسموفور نشرها، على التشريعات الوطنية والعمل على ملاءمة هذه التشريعات، مع ما تتطلبه تلك المصادقة، هذا ما أكد عليه دستور المملكة المغربية لسنة 2011 في ديباجته[2].

فما هي أنواع الاتفاقيات الجبائية الدولية؟

الفقرة الثانية : أنواع الاتفاقيات الجبائية

يوجد نوعان من الاتفاقيات الجبائية هما: اتفاقيات ثنائية وأخرى متعددة الأطراف التي تهم المسائل الضريبية.

فالنوع الأول، يمثل تلك المعاهدات الجبائية التي تبرم بين دولتين فقط، وهوالنمط الأكثر شيوعا، وما يميزها هوسهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدتين، وتجنب حدوث مشكلة

[1]- نص الخطاب الملكي السامي الذي وجهه الملك محمد السادس إلى الأمة، 17 يونيو2011 موجود على الرابط:
www. courdecassation. ma

[2] ديباجة الدستور المغربي الجديد لسنة 2011.

الازدواج الضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة)، واقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي بالبلدين معا)، إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدودا بالدولتين طرفي الاتفاقية على نطاق ضيق.

فالتعاون الثنائي يتم أساسا عن طريق تبادل المعلومات والمساعدة الإدارية بين دولتين ترتبطان باتفاقية تنص عادة على هذه الشرط. وقد أبرم المغرب العديد من الاتفاقيات مع بعض الدول في مجال دعم المساعدة الإدارية المتبادلة، والملاحظ أن هذه الاتفاقية كلها تحرص بشكل كبير على تحديد الموطن الجبائي للأشخاص المنتمين للدولتين المتعاقدين، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الوعي بخطورة الجهل بموطن هؤلاء الأشخاص، حيث عادة ما يتم تغييره لأجل التحايل على السلطة الجبائية والتهرب من الضريبة تباعا. ولهذا تنص المادة الثانية من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين المغرب وفرنسا بتاريخ 8 يناير 1974 على ما يلي:

"إن موطن الشخص الطبيعي في منظور الاتفاقية الحالية، هوالمكان الذي يوجد فيه محل إقامته الدائمة، وإذا كان لهذا الشخص محل إقامة دائم في كلتا الدولتين، فإنه يعتد بالموطن الذي توجد فيه أنشطته المهنية أوبالموطن الذي يقيم فيه أكثر مدة.

ومن أجل تطبيق هذه الاتفاقية، فإن موطن الأشخاص المعنويين هوالمكان الذي يوجد فيه مقر الشركة القانوني، أما بالنسبة لمجموعة الأشخاص الذاتيين اللذين لا يتوفرون على الشخصية المعنوية، فإن موطنهم يتحدد بالمكان الذي يوجد فيه مقر إدارتهم الفعلية"[1].

وفيما يخص أشكال هذا التعاون، فقد نصت المادتان 17 و18 من الاتفاقية المبرمة بين المغرب والسويد بتاريخ 21 غشت 1961، حيث تعتبر من أقدم الاتفاقيات التي

[1] - convention entre le gouvernement de la république Française et le gouvernement du royaume du Maroc tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscal (ensemble un protocole), signée à Paris le 29 mai 1970. Approuvée par la loi n° 71-369 du 19 mai 1971, entrée en vigueur le 1er décembre 1971, et publiée par le décret n° 71-1022 du 22 novembre 1971.

Protocole, deux échanges de lettres du 29 mai 1970, publiés dans les mêmes conditions que la convention, et modifiée par l'avenant signé à rabat le 18 août 1989, approuvé par le n° 90-353 du 20 Avril 1990, entré en vigueur le 1er décembre 1990 et publié par le décret n° 90-1135 du 18 décembre 1990, rectificatif du 28 Janvier 1991.

أبرمها المغرب، فهاتين المادتين تنصا على أنه بإمكان الإدارة الجبائية المغربية أن تطلب من الإدارة السويدية معلومات عن حالات واقعية تتعلق بالأشخاص المغاربة ـ طبيعييناًومعنويين. والأرباح والاستغلالات الصناعية التجارية والفلاحية المكتسبة في السويد من طرف هؤلاء الأشخاص، وتملك الإدارة السويدية نفس الحق.

كما تلتزم الدولتان المتعاقدتان بمنح المساعدة من أجل استرجاع الزيادات والفوائد والغرامات، باستثناء تلك التي لها طابع جنائي، وذلك حسب القواعد الخاصة بالتشريع التي تخضع له الضرائب المستحقة نهائيا، والتي تشكل محل الاتفاقية[1].

كما نصت المادة 28 من الاتفاقية المغربية الفرنسية المذكورة سابقا، على ما يلي: "إن السلطات الجبائية لكل دولة ترسل السلطات الجبائية للدولة الأخرى المعلومات الجبائية التي توجد تحت تصرفها، والتي تكون ضرورية ومهمة لربط وتحصيل الضرائب موضوع الاتفاقية، ولتطبيق المقتضيات القانونية المتعلقة بزجر الغش الضريبي"[2].

وفي إطار تطبيق هذه الاتفاقيات، فإن تبادل المعلومات قد يتم بناء على طلب حول حالات خاصة أوتلقائيا، والمعلومات المحصل عليها من طرف كل دولة متعاقدة تبقى سرية، لأن مسطرة المساعدةلا تطبق بين الإدارات الجبائية إلا عندما تكون كل واحدة متأكدة بأن المعلومات المتبادلة في إطار التعاون الثنائي ستظل سرية، بحيث لا يطلع عليها إلا من طرف السلطات المكلفة بربط وتحصيل الضرائب، وبالمطالبات والطعون المتعلقة بها، وكذا من طرف السلطات القضائية من أجل المتابعة الجنائية[3].

إلا أن تبادل المعلومات في إطار التعاون الثنائي تعترضه مجموعة من القيود التقنية قد تحد من فعاليته، ومن ذلك مثلا، أن الدول عادة ما تحرص على تضمين الاتفاقية بندا يقضي بعدم تبادل المعلومات التي من شأنها إفشاء سر تجاري أوصناعي أومهني، وبعدم منح المساعدة إذا كانت تهدد سيادتها، أوأمنها، أوتضر بنظامها العام.

---

[1] -note circulaire n°534 du 4 décembre 1961 – service des impôts urbains- portant instruction pour l'application de la convention maroco suédoise.

[2] - Convention entre le gouvernement de la république Français et le gouvernement du royaume du Maroc, op, cit.

[3]- عز الدين سيمو، التهرب الضريبي كجريمة اقتصادية أبعادها آثارها، دبلوم لنيل الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية محمد الأول وجدة، السنة الجامعية 2000-2001. صفحة 96.

أما النوع الثاني، فهويتعلق بالاتفاقيات المتعددة الأطراف حيث تبرم بين أكثر من دولتين، ونادرا ما يتم اللجوء إلى عقد مثل هذه الاتفاقيات، لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة تتطلب جهودا كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، خاصة في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية لكل دولة، غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي، وبالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف.

فنظرا للمركز القوي والوسائل المادية المتوفرة للشركات والمجموعات العابرة للقارات، فقد أصبح من الضروري أن تتعاون الإدارات والسلطات الجبائية على نطاق واسع.

والملاحظ أن الدول السائرة في طريق النمولازالت بعيدة عن هذا الشكل من التعاون الذي يظل حكرا على الدول المتقدمة، ومن مظاهر التعاون من هذا القبيل الموجودة حاليا نجد مجموعة الأربعGroupe des quatre، ونظام "Eurofix" المحدث في إطار المجموعة الاقتصادية الأوروبية.

فبميلاد مجموعة الأربع سنة 1970 ظهر شكل مثالي ومرن للتعاون بين الإدارات الجبائية لكل من فرنسا، ألمانيا الفيدرالية بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، والهدف من وراء هذه المجموعة هوتقوية وتنسيق التعاون بين الدول المشاركة في مجال التهرب الضريبي، وتجاوز الحدود التي تقيد الاتفاقيات الجبائية الثنائية[1].

وحسب ناطق بوزارة الاقتصاد والمالية الفرنسية ل5 أكتوبر سنة 1982، فإن عملها يتمحور حول إعداد الدراسات وتبادل الخبرات في مجال مواجهة التهرب الضريبي الدولي، كذلك تعمل على دراسة الوسائل المتعلقة بتحسين فعالية تبادل المعلومات، والفحص المتزامن للمجموعات المتعددة الجنسيات، وعلى صعيد الممارسة، فإن هذا التعاون قد تم فعليا بحصول اجتماعات سنوية بين رؤساء الإدارات الجبائية للدول المعنية، ولقاءات أخرى منتظمة بين الموظفين المكلفين بالمراقبة الجبائية، وبين خبراء في مجال

[1] - PATRICK Dibout, la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales internationales, cité dans livre de regards sur la fraude fiscale. Economica 1986, page 101.

الاتفاقيات الجبائية، كما تستفيد كل إدارة جبائية من عون بجانب سفارات الدول الثلاث الأخرى لتسهيل تبادل المعلومات[1].

وفي إطار التعاون الدولي المتعدد الأطراف دائما، اقترحت اللجنة الأوروبية تطوير المراقبات الجبائية المتزامنة للمقاولات الموجودة في مختلف الدول الأعضاء، مع ضرورة التنسيق على مستوى المجموعة الأوروبية لتحقيق مواجهة فعالة ضد تحويلات الأرباح، كما اقترحت استعمال تقنية الأداء بالخارج[2].

وإذا كانت الاتفاقيات الثنائية المبرمة من طرف المغرب هي السائدة في هذا الميدان، فإن الاستثناء الوحيد الذي سجل، هوإبرام اتفاقية ضريبية إقليمية متعددة الأطراف بين دول اتحاد المغرب العربي بالجزائر بتاريخ 23 يوليو1990.

وقد سميت هذه الاتفاقية المتعددة الأطراف، باتفاقية تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي، حيث أبرمت بناء على معاهدة إنشاء اتحاد المغرب العربي، وخصوصا المادة الثالثة من هذه المعاهدة[3]. وقد ركزت هذه الاتفاقية على مسألة تجنب الازدواج الضريبي من خلال إتباع طريقة الإعفاء والخصم، حيث نص الفصل 26 منها على تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة فيما يخص الضرائب موضوع هذه الاتفاقية، وذلك بهدف مقاومة التزوير والتهرب الضريبي الدولي[4].

ومن جهة أخرى، فإن تجربة دول اتحاد المغرب العربي في عصر التكتلات الاقتصادية وعقد الاتفاقيات لدعم القدرة التنافسية، وإبرام المعاهدات بين الدول لتعزيز هياكلها الاقتصادية، برز قيام اتحاد المغرب العربي الذي تم الإعلان عنه في اتفاقية مراكش في 17 فبراير1989 كضرورة ملحة أملتها طبيعة العلاقات التي تربط بين الدول في العصر الحديث والتي لا مكان فيها إلا للأقوى والأقدر على الانصهار في النظام العالمي الجديد.

---

[1] -PATRICK Dibout,la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales internationales, op. cit; page 201.

[2] -PATRICK Dibout,la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales internationales, op. cit , page 202.

[3]- تنص هذه المادة على نهج سياسة مشتركة بين دول الأعضاء في الميادين الدولية والاقتصادية والثقافية.

[4]- عصام القرني: "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، سنة 2015-2016، صفحة 144.

ويضم مجلس الوحدة المغاربية كل من الجزائر، المغرب، تونس، ليبيا، موريتانيا، والهدف منها قيام الاتحاد وتحقيق المصلحة المشتركة والتطور المستمر لكل شعوب المنطقة، ورغبة كل من دول الاتحاد في دعم الاستثمار وتسهيل انتقال الأشخاص وتسهيل الخدمات والسلع ورؤوس الأموال، فيما بينها أقرب مبدأ تنسيق الأنظمة الضريبية للبلدان المغاربية منذ الاجتماع الأول للمجلس الوزاري المكلف بالمالية والنقد والذي عقد في مدينة الرباط بتاريخ 14 يونيو1990، وقد أقر الاتحاد المغاربي في 14 يوليو1993 عددا من الاتفاقيات المتعددة الأطراف المتعلقة بالمسائل الضريبية منها الاتفاقية المغاربية لتجنب الازدواج الضريبي دخلت حيز التطبيق ابتداء من 14 يوليو1994، لتحل محل الاتفاقيات الثنائية المبرمة بين دول الاتحاد، وتتمثل أهداف هذه الاتفاقية في إرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل من خلال تخفيف الضغط الضريبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك تكريس مبدأ التعاون الضريبي، وتيسير انتقال الأشخاص والبضائع، إلى جانب إعطاء مصداقية للمنطقة المغاربية في تعاملها مع الاتحاد الأوربي وإقامة منطقة للتبادل الحر الأورومتوسطية من جهة، وإقامة سوق مغاربية مشتركة لتكون الفضاء الطبيعي، ليلعب التنسيق الضريبي دوره بفعالية من جهة أخرى، إضافة إلى إمكانية مساهمة هذا التنسيق في تفادي العوامل المؤدية لبروز منافسة ضريبية تنهك الأوعية الضريبية في البلدان المغاربية وتعرض بنيتها للتآكل، إلى جانب قدرته على إنعاش المبادلات التجارية المغاربية بالشكل الذي يسمح للمنطقة تسريع نسق التكامل الإقليمي[1].

ناهيك عما لهذا التنسيق من فوائد متوقعة على مستوى توفير المعطيات والمعلومات الضريبية اللازمة لتحليل السياسات الضريبية القائمة، خاصة المعلومات ذات الطبيعة الدولية، والتي لها أهمية بالغة ليس فقط لكسب تأييد الرأي العام للمبادرات الجبائية المتخذة من قبل السلطات العمومية، لكن أيضا لدراسة وتحليل الظواهر الجبائية الدولية التي أضحت تتطور بسرعة[2].

[1]- محمد عباس محرزي، "نحوتنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، الجزائر، كلية علوم الاقتصاد والتسيير سنة 2005، صفحة 222.

[2]-European Union, European commission, « political economy of tax reforms, workshop proceedings" publications office of the European Union, 2016, p 59.

الفرع الثاني: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

إذا كان القانون الضريبي هومجموعة القواعد القانونية التي يخول للدولة بموجبها اقتطاع الضرائب، فإن القانون الضريبي الدولي يمثل سلطة موازية لمفهوم السيادة الجبائية الوطنية المطبقة داخل التراب الوطني للدول[1]، وفي خضم التحولات والتطورات الاقتصادية الغير مسبوقة التي عرفتها الساحة الاقتصادية منذ عقد التسعينات التي تمثلت أساسا في تكريس مظاهر العولمة الاقتصادية، لم تعرف القوانين والتشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع واقع علاقاتها الاقتصادية الدولية، وحيث أدى تمسكها بسيادتها الضريبية ورغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها، إلا تداخل الاختصاصات الضريبية للدول مما أفرز ظاهرتي الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي.

وبغرض الحد من تلك المشاكل، وبعدما عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة لها، لجأت هذه الدول إلى عقد اتفاقيات جبائية دولية، الهدف الأساسي من وجودها هوتفادي الازدواج الضريبي، وهذا الأخير لا يخلومن غموض، فقد عرفته لجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية بكونه "نتاج تحصيل نفس الضريبة في دولة أوعدة دول من نفس الملزم بالضريبة على نفس العملية وفي نفس الفترة الزمنية[2].

ويختلف الازدواج الضريبي القانوني عن الازدواج الضريبي الاقتصادي الذي يعني تحصيل الضريبة على نفس الدخل، وهوينتقل من مالك لآخر كما أسلفنا الذكر سابقا في القسم الأول تحديدا في الفصل الأول منه.

وقد جعل تفادي مثل هذه العوائق من التعاون بين الدول في هذا المجال أمرا ضروريا، لكن إذا كانت عملية إبرام الاتفاقيات بين الدول المتقدمة، لا تخلق أية إشكال، نظرا للتوازن الناتج عن تكافئها اقتصاديا واقترابها ثقافيا، فإن عملية توقيع اتفاقية ما بالنسبة لدول الجنوب يترك مكانه للعبة موازين القوى والتسويات السياسية، فازدياد عدد الاتفاقيات الموقعة بين دول الشمال ودول الجنوب في مجال الضريبة الدولية، يعكس التحول الذي عرفته مواقف دول الجنوب من موقف الرافض لهذه الاتفاقيات ومبادئها، إلى

---

[1]- Jacques MALHERBE, "Droit fiscal international", op. cit, p 11.

[2] -Modèle de convention fiscale des Nations Unies concernant les doubles impositions, entre pays développés et pays en développement, révision de 2011. Nations unies ; p : 7.

موقف الباحث والملح على توقيعها، وليس تحول في موازين القوى لصالحها أوتغيير في مواقف الدول المتقدمة، إن أسباب التحول تكمن في الإكراهات الداخلية والخارجية التي تعرفها الدول المتخلفة، والتي عصفت بمجموعة من الأنظمة في هذه البلدان خصوصا منذ بداية الثمانينات[1].

في هذا الإطار أبرمت دول الجنوب ومنها المغرب، عدة اتفاقيات ضريبية مع دول الشمال مع بقاء هذه الأخيرة متشبثة بمواقفها القديمة إما على مستوى أنظمتها الضريبية المطبقة على رعاياها المستثمرين بالخارج، والتي تتمثل في الحوافز الجبائية المقدمة من طرف دول الجنوب، أوعلى مستوى ممارستها الاتفاقية المتمثلة في التشبث بمبدأ الإقامة في أحسن الظروف عندما تقتضي مصالحها الإستراتيجية والسياسية ذلك تبني مبدأ المعاملة بالمثل استنادا على مبدأ المساواة القانونية.

فالأنظمة الجبائية لأغلب الدول المتقدمة يمكن تصنيفها داخل ثلاث مجموعات:

المجموعة الأولى:

تتبع نظاما ضريبيا أهم ما يميزه هوالإعفاء الكامل لإيرادات الرأسمال الأجنبي سواء كان نتاج الأسهم التي يملكها الوطنيون في شركة أجنبية أم نتاج أرباح فرع شركة وطنية تعمل في الخارج.

ورغم أن تطبيقات هذا النظام نادرة جدا فإن الأخذ به من شأنه أن يشجع على التنقل المعكوس للرأسمال، بحيث إن عدم خضوع الأرباح للضريبة في البلد الأصلي يشجع المستثمر على تحويل نسبة مهمة للبلد الأصلي دون إعادة استثماره في البلد المستقبل.

المجموعة الثانية:

في هذه المجموعة، تتم معاملة إيرادات رأسمال المستثمر في الخارج من الناحية الضريبية بنفس المعاملة التي تحظى بها الاستثمارات الداخلية، ولا يؤخذ بعين الاعتبار كون الدخل منجز خارج البلد الأصلي إلا من زاوية اعتبار الضريبة التي يخضع لها المستثمر في البلد المستقبل من بين تكاليف العملية الاستثمارية، وبالتالي خصمها عن احتساب الضريبة الوطنية.

---

[1]- أغريب سعيد، المعاملة المغربية للاستثمارات الدولية والبحث عن الاندماج في الاقتصاد العالمي، م، س، صفحة 162-163.

المجموعة الثالثة:

فلا تختلف هذه المجموعة عن المجموعة الثانية، إلا في إضافة بعض التغيرات في نسب الضريبة.

إن سيادة الدولة تبقى محدودة وذلك حسب القانون الداخلي، وتعتبر الممارسة الأمريكية في هذا المجال أوضح تعبير عن ذلك، حيث إن أغلبية الاتفاقيات التي وقعتها الولايات المتحدة الأمريكية تتضمن شرطا تسميه شرط الحماية، حيث يعمل هذا الشرط على الحد من سلطة القواعد الدولية ويمكن للولايات المتحدة من فرض الضرائب على رعاياها في الخارج وكذا على المقيمين بغض النظر عن مقتضيات الاتفاقية، فالمادة 22 من الاتفاقية الفرنسية الأمريكية تنص على أن الولايات المتحدة الأمريكية يمكن أن تلجأ لفرض ضريبة على رعاياها وكأن هذه الاتفاقية الفرنسية الأمريكية لا وجود لها[1].

ونفس الاتجاه يؤكد على أن قواعد الاتفاقيات الضريبية لا تحل محل القانون الداخلي، فهي لا تطبق إلا في حدود حل النزاع، فإذا أمكن وضع حد للخلاف ارتكازا على القانون الداخلي، فإن القواعد الاتفاقية لاتلعب أي دور[2].

ومن خلال هذه المعطيات يتضح مدى مثالية السعي وراء جعل وظيفة الاتفاقيات الضريبية، وظيفة تتجاوز تقنين وتنظيم العلاقات فيما يتعلق بمادة الجباية إلى وظيفة تحفيزية لتدفقات الاستثمار، ووسيلة لتعبئة الموارد المالية للخزينة، وبالرغم من ذلك فإن الدول النامية، ومنها المغرب، أبرمت عدة اتفاقيات ضريبية مع الدول الرأسمالية المصدرة للاستثمار.

فالهدف من عملية إبرام اتفاقيات دولية، خاصة في الميدان الضريبي هوالاعتماد المتبادل والمساعدة لأجل التنمية محل الاختبار، وذلك في مدى استعداد دول الشمال للتخلي عن موقفها الرافض لأي معاملة تفضيلية والتشبث بالمساواة المطلقة قانونيا

---

[1] - (F. C), MARTINEZ, Des conventions de double imposition, Itec, 1995, page 69 (Document).

[2]-(J) MHIVIERE, le droit fiscal international, édition Ides, 1983, page 106.

أغريب سعيد، "المعاملة المغربية للاستثمارات الدولية والبحث عن الاندماج في الاقتصاد العالمي"، م س، صفحة 164.

- الدخل الخاضع للضريبة في حالة الإقامة للمستفيد.
- الدخل مستحيل حضريا في حالة المصدر.

-الدخل يستحيل ولكن ليس حصرا في حالة مصدرها.

وعمليا، ومن ثمة إعطاء الاتفاقيات الضريبية دورا وظيفيا يتجاوز تقنين وتنظيم العلاقات فيما يتعلق بمادة الجباية إلى دور تحفيزي لتدفقات الاستثمارات، ووظيفة ذات بعد مالي تستفيد منه الموارد الموازية.

بالإضافة إلى مكافحة الاحتيال والتهرب الضريبي وحماية دافعي الضرائب فإن الغرض الرئيسي من المعاهدات الضريبية الدولية هوالقضاء على الازدواج الضريبي بين الدول المتعاقدة كما هومبين في عنوان كل اتفاقية. لهذا الغرض، فإن الاتفاقية الضريبية الدولية تميز دولة الإقامة التي تتطابق مع الدولة التي يكون فيها المستفيد من الدخل، المسكن، ومكان إدارته الفعلية، وحالة المصدر، أصل دخل مكان العقار الذي ينتج الدخل الذي يكون فيه النشاط يبذل[1].

ومن ثم فإن الاتفاقية تبحث أنواعا مختلفة من الدخول وتحدد لكل منها الدول التي يحق لها أن تفرض الضريبة على دخل دافعي الضرائب، وهذا التصنيف الذي وضعته الاتفاقية الضريبية الدولية يذكر بأنظمة الضرائب الأولى، ويمكن تمثيل مبادئ توزيع الضرائب على النحوالتالي:

كذلك تهدف إلى تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين، بالإضافة إلى تقديم الدول المتعاقدة لبعضها البعض المساعدة في تحصيل الضرائب.

كذلك منع التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة وآخر لايملك جنسيتها، بالنسبة للضرائب والالتزامات الجبائية التي على هذا الأخير أداءها، والتي يجب ألا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.

أيضا تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي[2].

كذلك تهدف إلى إعطاء الناس والشركات التي تعمل على الصعيد الدولي المزيد من الأمن والوضوح فيما يتعلق بالآثار الضريبية لاستثماراتهم في الخارج.

---

[1]-(A) Ouhajjou;" Droit fiscal", op. cit pages 12 et 13.

[2] - Modèle de convention fiscale des Nations Unies concernant les doubles impositions, entre pays développés et pays en développement, op, cit, page 377.

فكما لهذه الاتفاقيات أهداف تبغي تحقيقها، فإن لها حدودا كذلك حيث أن هذه الاتفاقيات الضريبية لا تؤثر على أساليب فرض الضرائب على الإيرادات التي يحددها القانون المحلي للدول، ودورها في القضاء على الازدواج الضريبي وتحقيقه.

وبالتالي فإن حدود الاتفاقيات تظهر أيضا في مسألة معالجة النزاع المالي، ويمكن للسلطات المختصة أن تختار وسائل الانتصاف الودية المنصوص عليها في القانون الداخلي للحفاظ على حقوقها بدلا من الإجراء الودي المنصوص عليه في الاتفاقية[1].

فما هوالإطار القانوني للاتفاقيات الدولية بصفة عامة، خاصة اتفاقيات التعاون الجبائي الدولي؟

المطلب الثاني: الإطار القانوني للاتفاقيات الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية، تخضع في إبرامها لقواعد القانون الدولي، كما يشترط لصحتها توافر مجموعة من الشروط والقواعد التي لايمكن أن تصح في غيابها أية اتفاقية دولية.

لذلك من خلال هذا المطلب سنتناول قواعد إبرام الاتفاقيات الدولية من خلال [الفرع الأول]، ثم في [الفرع الثاني] سنتطرق لمعرفة علاقة الاتفاقيات الدولية بالقانون الداخلي.

الفرع الأول: قواعد إبرام الاتفاقيات الدولية

إن دراسة الاتفاقيات الدولية كنظام قانوني متكامل له مقومات القواعد القانونية العامة المجردة والملزمة يقتضي التطرق إلى القواعد والشروط التي يجب أن تراعى عند صياغة الاتفاقيات الدولية والتصديق عليها[2]، وذلك سواء كانت الشروط لصحة هذه الاتفاقيات شكلية [الفقرة الأولى]، تتعلق بالجانب الشكلي أوالموضوعي، تتعلق بصحة

[1] -Salaheddine NADIF, la fiscalité internationale dans le réseau conventionnel Marocain, op. cit, page 29 et 30.

[2]- هذه القواعد جاءت في معظمها مضمنة في قانون المعاهدات الدولية، خاصة اتفاقية فيينا لسنة 1969 بشأن المعاهدات المبرمة بين الدول. واتفاقية فيينا لسنة 1985 بشأن المعاهدات الدولية المبرمة بين الدول والمنظمات الدولية، ولوأن هذا لا يعني أنه قبل هذا التاريخ أي قبل مجيء قانون المعاهدات لم تكن هناك قواعد وشروط يجب مراعاتها في إبرام الاتفاقيات الدولية، وإنما كان الأمر يخضع للقواعد العامة في التعهدات الدولية.

الاتفاقيات الدولية كعقد مبرم في مجال مشروع، ووفق رضا خال من العيوب وما إلى هناك من الشروط الموضوعية لصحة الالتزامات التعاقدية عامة [الفقرة الثانية].

الفقرة الأولى: الشروط الشكلية في إبرام الاتفاقيات الدولية

هناك العديد من النقط القانونية التي تتصل بالشروط الشكلية في إبرام الاتفاقيات الدولية، ولعل هذا ما يضفي عليها طبيعة النظام القانوني الدولي في شكل تشريع اتفاقي[1]. ويميزها بالتالي عن العقد الدولي العادي[2] أي المبرم بين الخواص أوحتى بين الخواص والدول ومنها المفاوضات، ثم مرحلة تحرير المعاهدة، فنجد أن هذا الإبرام عادة ما يبدأ بمفاوضات، وذلك عن طريق تبادل وجهات النظر من أجل الوصول إلى اتفاق بشأن الصيغة النهائية للاتفاقيات الدولية[3]. ثم التوقيع بعد ذلك التصديق على المعاهدة وأخيرا النشر في الجريدة الرسمية.

وهذه المفاوضات تتم في الغالب بالطريق الدبلوماسي، أوبطرق عادية، أوبواسطة أجهزة، مثل إبرام اتفاقية دولية في إطار منظمة دولية أوبواسطة مؤتمر دولي أوبواسطة لجنة[4] القانون الدولي أوفي إطار الوكالات المتخصصة.

وتفتح المفاوضات باتصال بين المفاوضين الممثلين للأطراف، وتنتهي بصياغة نص الاتفاقية الدولية، وذلك يتزامن طبعا مع عدة إجراءات أساسية، منها التأكد من أهلية

---

[1]- Paul REUTER, « Introduction au droit des traités » édition Paris 1972, page 40.

[2]- بخصوص تمييز المعاهدة الدولية عن العقد الدولي العادي، أنظر:

محمد حسين منصور : العقود الدولية، دار الجامعة الجديدة، 2006، صفحة 10-11.

ويقول في هذا الصدد، أن المعاهدة تبرم في إطار الحماية الدولية بين اثنين أوأكثر من أشخاص القانون الدولي العام وطبقا لأحكامه، وهي تتعلق بشأن عام من شؤون تلك الجماعة. . . أما العقد الدولي فيتعلق بشأن من الشؤون الخاصة كتبادل السلع والمنتجات والخدمات ويكون أطرافه من الأشخاص العاديين أومن الهيئات الأجنبية أوالدول بوصفها من أشخاص القانون العام الداخلي. . . ".

[3]-HASSAN. OUAZZANI CHAHDI :" La pratique marocaine du droit des traitées. Le droit conventionnel marocain", Thèse pour l'obtention de doctor au droit public, Paris II 1977, page 94.

[4]- وهذه اللجان تكون إما دائمة أومؤقتة أي خاصة.

عبد الواحد الناصر، "النظام القانوني الدولي"، مطبعة النجاح الجديدة، 2006، صفحة 122.

المفاوض لتمثيل[1] الدولة المتعاقدة، والاطلاع على وثائق التفويض إذا اقتضى الأمر ذلك، واختيار لغة تحرير الاتفاقية بعد تدارس مضمونها، وغرضها وأهدافها...إلخ.

فانطلاقا من تبادل وجهات النظر المختلفة بين ممثلي الدول والمنظمات الدولية المزودين بأوراق التفويض الرسمية بقصد إبرام اتفاقية تحكم الموضوع المراد تنظيمه، عن طريق القنوات الدبلوماسية وذلك عبر اعتماد ثلاثة أساليب التفاوض:

الأسلوب الكتابي: المراسلات الرسمية المتبادلة.

الأسلوب الشفوي: التفاوض عن طريق الاتصالات الشخصية.

الأسلوب المختلط: وهوالذي يجمع بين المفاوضات الشفوية والكتابية[2].

فعملية المفاوضات بكونها تعتبر من أول العمليات التي يقوم بها البلدين، فإن هذه العملية تبدأ بالتفاوض على المعاهدات الضريبية عادة باتصالات أولية بين البلدان، وعندما يقرر بلد ما الدخول في مفاوضات تتعلق بإبرام معاهدة ضريبية مع بلد آخر، فإنه ينظر في العديد من العوامل وأهمها مستوى التجارة والاستثمار بينهما، وعندما تقرر البلدان التفاوض، فإنهما يتبادلان معاهدتهما النموذجية أوآخر ما أبرماه من المعاهدات الضريبية، إذا لم يكن لديهما معاهدة نموذجية، ويقومان بترتيب الجدول الزمني للمفاوضات المباشرة، ويتم التفاوض على المعاهدات عادة في جولتين، جولة في كل بلد من البلدان.

فخلال الجولة الأولى من المفاوضات، يتفق الفريقان المتفاوضان على نص معين، عادة الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة أومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لاستخدامه كأساس للمفاوضات[3].

فبالنسبة للمعاهدات الثنائية فعملية المفاوضات تجري بواسطة الدوائر السياسية للدولتين الراغبتين في عقدها، حيث تتم بين وزير خارجية إحدى الدولتين وبين الممثل السياسي للدولة الأخرى، ويساعدهم خبراء فنيون، ويجب أن يزود المتفاوضون

---

[1]- حسب المادة 8 من اتفاقية فيينا لسنة 1969 بمثابة قانون المعاهدات الدولية فإنه "لا يكون للتصرفات المتعلقة بإبرام معاهدة والتي قام بها شخص لا يعتبر مخولا لتمثيل دولة طبقا للمادة السابعة أي أثر قانوني ما لم تتم إجازتها بعد ذلك من قبل هذه الدولة".

[2]- باسل رؤوف الخطيب، " المفاوضات الدبلوماسية التقليدية"، مجلة الدراسات الدبلوماسية، العدد 6 سنة 1990، صفحة 15-18.

[3]- بريان ج، أرنولد، "المحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية"، مستشار رئيسي، بمؤسسة الضرائب الكندية، تورنتو، كندا صفحة 1 دون ذكر السنة.

بالصلاحية اللازمة من خلال وثيقة صادرة مبدئيا عن رئيس الدولة يسمح لهؤلاء إجراء المفاوضة وإبرام المعاهدة[1].

أما بالنسبة للمعاهدات الجبائية الدولية بصفة خاصة، فإن مرحلة المفاوضة غالبا ما تتم بمشاركة الأجهزة التالية للدولتين:

- وزارة الخارجية والتي تهتم بالجانب الدبلوماسي والسياسي للمفاوضات.
- وزارة المالية، وبالتحديد مديرية التشريع الجبائي التي تهتم بالجانب التقني للمفاوضات، ويزود المتفاوضون بآراء الإدارات الأخرى المعنية بالاتفاقية، وكذلك آراء المتعاملين الاقتصاديين ذوي الأنشطة الدولية، من خلال تعبيرهم عن الصعوبات والمشاكل التي تواجههم من الناحية الجبائية عند توسيعهم لأنشطتهم خارج الوطن[2].

إن أول ما يتفق عليه المتفاوضون هي اللغة التي تجري بها المفاوضة والتي تحرر بها الاتفاقية، فإذا لم يكن لديهم نفس اللغة، يقومان باختيار لغة إحدى الدولتين، أوالاتفاق على استخدام إحدى اللغات العالمية كالإنجليزية أوالفرنسية، أوالإسبانية، أوالعربية...إلخ، كما يمكن أن يحرر نص المعاهدة بلغة واحدة، أوبأكثر من لغة، مع الاعتراف بنفس القوة القانونية للنصوص المكتوبة باللغات المختلفة.

وبعد تحديد اللغة المفاوضة واللغة التي تحرر بها المعاهدة، تبدأ عملية صياغة نصها، ولقد جرت العادة أن يتضمن نص المعاهدة مقدمة أو ديباجة يذكر فيها أسماء المتفاوضين، والغرض الذي تعقد من أجله المعاهدة، ثم تأتي بعدها فقرات مرقمة ومتتابعة، وهي عبارة عن مواد أونصوص تتضمن المسائل التي تم الاتفاق حولها، وتليها نصوص أخرى يجدد فيها تاريخ نفاذ المعاهدة، ومدة العمل بها والإجراءات التي تتبع لتبادل التصديقات عليها، وتختتم بعد ذلك نص المعاهدة بتوقيعات ممثلي الدولتين أوالدول المشاركة في إبرامها كإشعار بالتزام مبدئي بها، إلا أنها لاتصبح ملزمة فعلا إلا بعد التصديق عليها من طرف الجهة المخولة لذلك دستوريا، ما لم يكن للمتفاوضين سلطة الإبرام النهائي للمعاهدة[3].

---

[1]- زغوم كمال، " مصادر القانون الدولي"، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة 2004، ص 77.

[2] -Bruno Gouthière : les impôts dans les affaires internationales, op. cit, page 24.

[3]- زغوم كمال، مصادر القانون الدولي، م، س، صفحة 77 و78.

في نفس السياق فإن التوقيع على الاتفاقية الدولية، يبقى من أبرز الشروط والإجراءات الشكلية التي يستلزمها إبرام هذه الاتفاقية، ويتم ذلك بالإقرار، والاعتماد أوالتوثيق[1].

نصت الفقرة الثانية من الفصل 55 من دستور المملكة على أنه "يوقع الملك على المعاهدات ويصادق عليها..."، ما يستفاد من هذا الفصل أن الملك هو المفاوض الأول فيما يتعلق بالمعاهدات الدولية، وهو أيضا الوحيد الذي يوقع ويصادق عليها كيفما كان مضمونها، سواء كانت معاهدات تجارية أو معاهدات تتعلق بحقوق الإنسان أوغيرها[2].

لكن واقع الحال أن الملك ناذرا ما يوقع على المعاهدات، مما يعني أن التوقيع يمكن أن يقوم به أشخاص يتلقون لذلك تفويضا من الملك كرئيس الحكومة والسلطات الوزارية الأخرى وخاصة وزير الخارجية، كما يمكن لهذا الأخير أن يمنح وثائق التفويض[3] لمن يعهد إليه بالتوقيع على المعاهدة[4].

وبالرجوع إلى مقتضيات دستور 2011 يتبين أن الملك يستأثر بجميع السلطات في مجال العلاقات الدولية بوصفه "حاكما يحكم" لذلك فإن السلطات المعهود بها إلى رئيس الحكومة وباقي الوزراء هي سلطات ممنوحة على أساس التفويض[5]. وفي هذا يشير أحد الباحثين إلى أن كل الوزراء الذين يختارون ليس لهم أي سلطة إلا تلك المفوضة لهم، وهذه كانت خاصية السلوك المغاربة الذين يقودون النظام بدون أن يكون للحكام سلطة خاصة[6].

---

[1]- HASSAN. OUZZANI CHAHDI : « La pratique marocaine du droit des traitées. Le droit conventionnel marocain »op. cit, page 406.

[2]- هند بطلموس، "الفاعلون الجدد في السياسة الخارجية المغربية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، أكدال الرباط، 2005-2006، صفحة 20.

[3]- يقصد بوثيقة التفويض تلك الوثيقة الصادرة عن السلطة المختصة تمنحها داخل الدولة، يتم فيها وبواسطتها تعيين الشخص أوالأشخاص الممثلين لتمثيل الدولة في المفاوضة، أوفي إقرار نص المعاهدة واعتماده والتعبير عن إرادة الدولة في الالتزام بنص المعاهدة وكذا القيام بأي عمل حيال المعاهدة.
المادة 2 من اتفاقية فيينا، م، س، صفحة 4338.

[4]- عبد الواحد الناصر، "الحياة القانونية الدولية مدخل لفهم اتجاهات التطور وإشكاليات التطبيق في القانون الدولي العام، منشورات الزمن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، يناير 2011، صفحة 407.

[5]- عبد الواحد الناصر، نفس المرجع، ص 406.

[6]- محمد شقير "القرار السياسي في المغرب"، مطبعة النجاح الجيدة، الدار البيضاء، سنة 2010، صفحة 47.

ومنه فالتوقيع هوالاتفاق السياسي بين الحكومات وتوثيق النصوص، وبالنسبة للمغرب فإن الوزير المكلف بالشؤون الخارجية والتعاون، هوالذي يوقع على الاتفاقيات الدولية خاصة الاتفاقيات الدولية خاصة الاتفاقيات الجبائية أويكلف من ينوب عنه[1].

إذن فالتوقيع هوبمثابة التتويج النهائي للمفاوضات[2]، ومرحلة من مراحل إبرام المعاهدات الدولية، وأسلوب من أساليب التعبير عن الالتزام بنص المعاهدة، كما تتجلى أهمية التوقيع في كون المعاهدات ترتبط بتاريخ توقيعها أكثر مما تقترن بتاريخ التصديق عليها أوتاريخ دخولها حيز التنفيذ، كما يرتب التوقيع نوعين مختلفين من الآثار القانونية:

فهويفيد تارة اعتماد نص المعاهدة وإعطائها صيغة رسمية نهائية في هذه الحالة لايلتزم الأطراف بأحكام المعاهدة التي اكتفت بالتوقيع عليها إلا بعد التصديق عليها في مرحلة لاحقة عن التوقيع، ومعنى ذلك أن التوقيع في هذه الحالة لا يرتب الالتزام بالمعاهدة.

ويفيد التوقيع تارة أخرى الالتزام النهائي بنص المعاهدة، بحيث يصبح أطراف المعاهدة ملتزمة بها بمجرد التوقيع عليها ودونما حاجة إلى التصديق أوأي إجراء مشابه، وذلك إذا نصت المعاهدة على أن التوقيع وحده ملزم أوإذا ثبت ذلك من خلال نية الأطراف الموقعة أوتبين ذلك من خلال وثائق التفويض، والاتفاقيات ذات الشكل المبسط هي التي تصبح ملزمة لأطرافها بمجرد التوقيع عليها، بل إن التزامها أوترتيبها لآثارها القانونية فور التوقيع عليها يشكل معيار تعريفها وتحديد صنفها[3].

ذلك أنها من القضايا غير المعالجة دستوريا وقانونيا، ولم يورد الدستور المغربي أية إشارة بشأنها والملاحظ أن الممارسة الاتفاقية المغربية لا تخلومن هذا النوع من

---

[1]- Salaheddine NADIF, la fiscalité internationale dans le réseau conventionnel Marocain, op. cit, page 32.

[2]- الحسان بوقنطار، "السياسة الخارجية المغربية، الفاعلون والتفاعلات"، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2002، صفحة 19.

[3]- عبد الحق جناتي الإدريسي، "القانون الدولي العام"، دار النشر الجسور، الطبعة الأولى 1999، صفحة 38 و39.

الاتفاقيات سواء في شكلها القانوني الاتفاقي أوالمتعدد الأطراف[1]، في الوقت الذي نجد أن الدستور الفرنسي قد أشار إلى هذا النوع من الاتفاقيات في المادة 52[2].

فحق التوقيع من الناحية المبدئية ينحصر على الأطراف التي شاركت في المفاوضات، والصياغة، أما سواها من الأطراف فلا تتمتع بهذا الحق إلا إذا أجازت المعاهدة ذاتها ذلك صراحة، أوقبل بذلك الأطراف الأصليون في المعاهدة أوبقيت المعاهدة مفتوحة لتوقيع الأطراف التي ساهمت في المفاوضات خلال مرحلة معينة تحددها المعاهدة ذاتها من دون أن يتم توقيع المعاهدة مباشرة بعد انتهاء المفاوضات، وإذا لم تنص المعاهدة على أن التوقيع عليها سيتم لاحقا، فإن مراسيم التوقيع تجري مباشرة بعد إكمال المفاوضات وإنجاز وتبني مشروع المعاهدة[3].

فالتوقيع يختلف أشكاله فهناك:

هناك التوقيع بالأحرف الأولى، حيث يكتفي ممثل الدولة بالتوقيع بالأحرف الأولى عندما لا يكون مؤهلا للتوقيع الكامل نظرا لعزم سلطات أعلى داخل الدولة القيام لاحقا بهذا الإجراء، أوعندما يصاحبه شك حول موقف دولته من أحكام المعاهدة بسبب غموض ولبس التعليمات التي يتلقاها في حكومته، أوعلى إثر انقطاع الاتصال مع الجهات الوطنية التي تزوده بالتعليمات، كما يتم التوقيع بالأحرف الأولى، حينما تتفادى الدولة الالتزام بصفة فورية بأحكام الاتفاقات ذات الشكل المبسط وتتوخى التريث لدراستها بإمعان وبتركيز[4].

التوقيع المشروط بالرجوع إلى الدولة وهوتعبير يقرنه ممثل الدولة بتوقيعه على المعاهدة، بحيث يتم هذا التوقيع بصفة مؤقتة، تحت طائلة الرجوع إلى السلطات العليا داخل حكومته التي يحيل عليها أمر البت في التوقيع النهائي.

---

[1]- عبد الحق جناتي الإدريسي: "أرجحية القانون الدولي على القانون الوطني حالة القانون المغربي"، المجلة المغربية للدراسات الدولية، عدد 4، يناير 2000، صفحة من 7 إلى 36.

[2]- جاء في المادة 52 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 ما يلي: "يتفاوض رئيس الجمهورية ويصادق على المعاهدات، ويطلع على كل مفاوضة تهدف إلى إبرام اتفاق دولي غير خاضع للتصديق عليه".

[3]- عبد الحق جناتي الإدريسي" القانون الدولي العام"، م س، ص 39-40.

[4]- لقد كلف وزير الخارجية ممارسة ما يلي: "التوقيع بالأحرف الأولى على مختلف الاتفاقيات المذكورة أوإمضاؤها أوتجديدها أوفسخها باسم الحكومة أوالتفويض التام إن اقتضى الحال ذلك من أجل التفاوض أوالتوقيع".
انظر: المرسوم رقم 2-11-103 الصادر في 7 جمادى الأولى 1432 موافق ل 25 أبريل 2011، بتغيير وتتميم المرسوم رقم 2-94-864 صادر في 18 شعبان 1415 موافق ل 20 يناير 1995، في شأن اختصاصات وزير الشؤون الخارجية والتعاون، الجريدة الرسمية عدد 5937، بتاريخ 21 جمادى الأولى 1432، الموافق ل 25 أبريل 2011، ص 2340.

ومن أجل أن يصبح التوقيع بالأحرف الأولى أوالتوقيع المشروط بالرجوع إلى الدولة توقيعا بكل معنى الكلمة، يتعين على الطرف الذي لجأ إلى أحدهما أن يشعر الأطراف الأخرى في المعاهدة بإعلان رسمي يوضح فيه اعتبار توقيعه بمثابة توقيع حقيقي وكامل الأركان.

أما التوقيع المؤجل، فهويشبه في كثير من أركانه أسلوب الانضمام بحيث يسمح هذا النوع للدولة التي ساهمت أولم تشارك في المفاوضات والصياغة بأن تصبح طرفا في المعاهدة[1].

ووفق هذا الإجراء يمكن للسلطات المغربية أثناء التوقيع على معاهدة ما، إبداء تحفظاتها بشأن كل مقتضى مخالف للنظام العام أولثوابت الأمة المغربية ولدستورها.

فبعد عملية التوقيع تأتي مرحلة التصديق، أوالمصادقة على الاتفاقيات الدولية، حيث تعتبر المصادقة عنصرا من عناصر العملية التشريعية للمعاهدات، حيث يتوقف دخول المعاهدة الرسمية حيز التنفيذ على التصديق عليها في مرحلة لاحقة على التوقيع[2]. وبذلك يشكل التصديق أبرز أساليب التعبير عن إرادة أطراف المعاهدة بالالتزام بنصها رسميا ونهائيا حينما يتعلق الأمر بمعاهدات لا يكون مجرد التوقيع عليها كافيا لترتيب الالتزام بها، وتتمثل العملية في مبادرة الجهاز الدستوري المختص في الدولة بإرسال وثائق التصديق على المعاهدة إلى باقي أطرافها أوإيداعها لدى المودع بهدف إعطاء قبول الدولة للمعاهدة بعدا علنيا ودوليا ورسميا[3].

وبالطبع فإن القانون الداخلي وخاصة الدستوري هوالذي يحدد السلطات المختصة بالتصديق على المعاهدات الدولية، وتبعا لذلك تختلف هذه السلطات باختلاف الأنظمة السياسية حيث تتمثل في الجهاز التنفيذي تارة والجهاز التشريعي تارة أخرى وفيهما معا في العديد من الأطوار[4]، غير أن الغالب الأعم أن الدساتير تقر باستئثار رئاسة الدولة بممارسة مهمة المصادقة على المعاهدات نظرا لاعتبارات ترتبط بسيطرة هذه الأخيرة على المجال الخارجي، وفي هذا الإطار نص الدستور الجزائري في الفصل 77 على أن

---

[1]- عبد الحق جناتي الإدريسي، القانون الدولي العام، م س، صفحة 41.

[2]- عبد الحق جناتي الإدريسي، "القانون الدولي العام"، م س، صفحة 25.

[3]- عبد الحق جناتي الإدريسي، م. س، صفحة 40.

[4]- عبد الحق جناتي الإدريسي، نفس المرجع، صفحة42.

يضطلع رئيس الجمهورية بالإضافة إلى السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام أخرى في الدستور بالسلطات والصلاحيات الآتية: "... يبرم المعاهدات الدولية ويصادق عليها[1].

أما المادة 68 من الدستور القطري، فقد نصت على أن: "يبرم الأمير المعاهدات والاتفاقيات بمرسوم ويبلغها المجلس الشورى مشفوعة بما يناسب من البيان وتكون للمعاهدة أوالاتفاقية قوة القانون بعد التصديق عليها ونشرها في الجريدة الرسمية[2].

ونص دستور سلطنة عمان في المادة 42 على أن يقوم السلطان بالمهام التالية: "... توقيع المعاهدات والاتفاقيات الدولية وفقا لأحكام القانون أوالتفويض في توقيعها وإصدار مراسيم التصديق عليها"[3].

ومنطوق الفقرة 168 من دستور مملكة بلجيكا نصت في البند الأول على أن الملك هوالذي يدير العلاقات الدولية دون المساس بقدرة التجمعات والأقاليم على الدخول في تعاون دولي بما في ذلك توقيع المعاهدات المتعلقة بالأمور التي تقع ضمن صلاحيتهم كما ينص الدستور وبموجب أحكامه.

أما البند الثاني منه فيوضح أنه الملك هوالذي يوقع المعاهدات...[4]، كما ينص الفصل 59 من القانون الأساسي لجمهورية ألمانية الاتحادية على ما يلي: "يمثل رئيس الجمهورية الاتحادية الاتحاد ضمن مفهوم القانون الدولي، وهو الذي يعقد الاتفاقيات باسم الاتحاد مع الدول الأجنبية وهو الذي يعتمد ويستقبل المبعوثين الدبلوماسيين"[5].

وفي نفس السياق، نصت الدساتير المغربية المتعاقبة منذ الاستقلال على اختصاص الملك في التوقيع والمصادقة على المعاهدات الدولية، ولعل هذا نابع من مكانة الملك داخل النظام السياسي المغربي، ومن ثم فإن السياسة الخارجية ولاسيما ما يتعلق بخياراتها

---

[1]- الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل بقانون رقم 19-08 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1429، الموافق ل 15(نونبر 2008)، الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 16 نونبر 2008، ص 15.

[2]- الدستور القطري الصادر بتاريخ 20 ربيع الثاني 1425 الموافق ل 8 يونيو2004 هجرية، الجريد الرسمية عدد 6 الصادرة بتاريخ 8 يونيو2005، الموافق ل 10 ربيع الأول 1426، صفحة 19.

[3]- النظام الأساسي العماني، الصادر بمرسوم سلطاني رقم 2011/99 الجريدة الرسمية عدد 948، الصادرة بتاريخ 21 ذي القعدة 1432 الموافق لـ 19 أكتوبر 2011 صفحة 9.

[4]- دستور مملكة بلجيكا.

[5]- القانون الأساسي لجمهورية ألمانيا الاتحادية.

الأساسية والإستراتيجية تبقى حكرا على الملك الذي يتسلح في هذا المجال بأسلحة دستورية وواقعية وذاتية[1].

وبمعنى آخر فإن الشؤون الخارجية للمغرب تنبع أساسا من المجال المحفوظ للملك[2]، لما يتمتع به من سلطات واختصاصات شاملة وسامية تجعل منه المحور في سير الشؤون الخارجية فهودبلوماسي واستراتيجي في نفس الوقت[3].

وبرجوعنا إلى الدستور المغربي المراجع لسنة 1996 نجده قد نص في الفصل31 على ما يلي: "يوقع الملك المعاهدات ويصادق عليها، غير أنه لايصادق على المعاهدات التي تترتب عليها تكاليف تلزم مالية الدولة إلا بعد الموافقة عليها بقانون".

تقع المصادقة على المعاهدات التي يمكن أن تكون غير متفقة مع نصوص الدستور بإتباع المسطرة المنصوص عليها فيما يرجع لتعديله.

يتبين من هذا النص أن الدستور المغربي يميز من حيث التصديق بين ثلاثة أنواع من المعاهدات الدولية.

أولا: المعاهدات التي لا تلزم مالية الدولة، ولا تتعارض مع الدستور، فهذه المعاهدات يصادق عليها الملك مباشرة وتصبح نافذة في النظام القانوني المغربي بمجرد استكمال إجراءات التصديق.

ثانيا: المعاهدات التي لا تلزم مالية الدولة، فهذه المعاهدات تصبح جزءا من النظام القانوني المغربي في حالة تحقق شرطين: أولهما أن يوافق عليها البرلمان بمجلسيه وثانيهما أن يصادق عليها الملك.

ثالثا: المعاهدات التي يمكن أن تكون غير متفقة مع نصوص الدستور، فهذه المعاهدات تصبح ملزمة للمغرب إذا توافرت لها ثلاثة شروط أولها أن يصدر ظهير بعرضها على الشعب قصد الاستفتاء، وثاني شرط أن تتم الموافقة عليها طبقا للمسطرة

---

[1]- الحسان بوقنطار، "السياسة العربية للمملكة المغربية"، مركز الدراسات العربي الأوروبي، باريس، الطبعة الأولى، 1997، صفحة 33.

[2]- سعيد الصديقي، "المؤسسة الملكية والسياسة الخارجية : قراءة في مفهوم المجال المحفوظ للملك"، المجلة الدولية، عدد 3، سنة 2007، صفحة 100.

[3] -Nassik BOUBKER SEDDIK NAJIH, « Les acteurs de la politique étrangère marocaine, étude de cas; le parti de l'Istiqlal », mémoire du DES en droit public, université Hassan II, Casablanca, 1984, page 178.

المتعلقة بمراجعة الدستور، وهوإجراء استفتاء شعبي، وأخيرا ألا تمس المعاهدة بالنظام الملكي أوبالنصوص المتعلقة بالدين الإسلامي[1].

فبما أن الملك يمارس السلطات المخولة له صراحة بنص الدستور بمقتضى ظهير[2]، فإن ذلك يعني أن التصديق بظهير يعتبر إجراء من إجراءات القانون الداخلي المغربي، لأن دخول المعاهدات حيز التنفيذ يتوقف على إجراء له طابع دولي يتمثل في الإشعار المتبادل بحصول التصديق، ولذلك فإن المعاهدة تصبح ملزمة من وجهة نظر القانون الدولي ابتداء من تاريخ تبادل "وثائق التصديق"، الذي يتم عادة في مقر وزارة الخارجية بإحدى الدولتين المتعاقدتين، أوعندما يتم الإبلاغ المتبادل بإتمام الإجراءات الدستورية اللازمة عن طريق القنوات الدبلوماسية الأخرى دون حاجة إلى الاجتماع المباشر بين ممثلي الدولتين المعنيتين بالتصديق[3]، ومن تم فإن إجراء التصديق سلطة خالصة للملك ومجال محفوظ له ولا يمكن تفويضه كما هوالأمر بالنسبة للتوقيع.

وباستقرائنا للدستور المغربي لسنة 2011، نجده قدم بالتفصيل نوعية المعاهدات المصادق عليها وهي كالآتي:

- المعاهدات التي تتطلب موافقة برلمانية[4].
- المعاهدات التي تتطلب مراجعة دستورية في حالة إثبات مخالفة مقتضياتها لأحكام الدستور.
- المعاهدات التي يصادق عليها الملك مباشرة ولا تحتاج لموافقة برلمانية، كما لا تتضمن مقتضيات تخالف الدستور.

---

[1]- عبد الواحد الناصر: "الحياة القانونية الدولية، مدخل لفهم اتجاهات التطور وإشكاليات في القانون الدولي العام"، م س، صفحة 422.

[2]- ينص الفصل 42 على ما يلي: ". . . . . يمارس الملك هذه المهام، بمقتضى ظهائر، من خلال السلطات المخولة له صراحة بنص الدستور ".

[3]- عبد الواحد الناصر، "الحياة القانونية الدولية، مدخل لفهم اتجاهات التطور وإشكاليات في القانون الدولي العام"، م س، صفحة 423.

[4]- في هذا الإطار أحيل على أنظار مجلس النواب خلال الولاية التشريعية التاسعة مجموعة من الاتفاقيات من أجل الموافقة عليها منها:

- مشروع قانون رقم 12-129 يوافق بموجبه على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الكامرون، تم دراسته بلجنة الخارجية والدفاع الوطني والشؤون الإسلامية والمغاربة المقيمين بالخارج، وتم التصويت عليه بالإجماع بتاريخ 2013/05/21 الرابط التالي: www. parlement. ma

وخلافا للدساتير السابقة التي حرصت على إحالة الاتفاقيات التي تلزم مالية الدولة وحدها على أنظار البرلمان من أجل الموافقة، نجد الدستور الحالي قام بتوسيع صلاحيات البرلمان وتقوية أدواره التشريعية والرقابية على السياسة الخارجية، وذلك بالموافقة على نوع جديد من المعاهدات لتشمل معاهدات السلم أوالاتحاد أوالتي تهم رسم الحدود، ومعاهدات التجارة، أوتلك التي يستلزم تطبيقها اتخاذ تدابير تشريعية، أوتتعلق بحقوق وحريات المواطنات والمواطنين العامة أوالخاصة وذلك من أجل توطيد قوة السلط وتوازنها وتعاونها.

فبالرجوع إلى دستور المملكة المغربية لسنة 2011 وغيره من الدساتير السابقة وقرار المجلس الدستوري[1]، نلاحظ بأن المشرع استعمل مصطلحين اثنين في المصادقة والموافقة، فالمصادقة هي من اختصاص الملك أما الموافقة فهي من اختصاص برلماني خالص. وهذا خلافا لما جاء في اتفاقية فيينا لسنة 1969 والعديد من المؤلفات الفقهية التي تستعمل التصديق والموافقة كمرادفين بمعنى واحد.

وبالتالي فإن المعاهدات التي حددها الدستور والمتعلقة باختصاص البرلمان بالموافقة عليها تظهر كنظريات عامة يصعب تحديد مداها مثل الاتفاقيات الملزمة لمالية الدولية، حيث إنه يبدوأن جميع المعاهدات والاتفاقيات الدولية مهما كانت طبيعتها تلزم بشكل أوبآخر مالية الدولة، وإن أحسن نموذج يمكن تقديمه في هذا الصدد هواتفاقية الكاط Gatt الموقعة في مراكش يوم 15 غشت 1994، والتي دخلت حيز التنفيذ أوتطبيق دون موافقة برلمانية عليها مع العلم أن هذه الاتفاقية تعد من صنف المعاهدات التي تستوجب بالضرورة الموافقة البرلمانية المسبقة، وذلك لما لها من آثار مالية واضحة على الاقتصاد

---

[1]- قرار المجلس الدستوري رقم 829-12 بتاريخ 11 من ربيع الأول 1433، الموافق 4 فبراير 2012 في شأن المادة 140 من النظام الداخلي لمجلس النواب.

الحيثيات: حيث إن ما تضمنته الفقرة الأولى من هذه المادة من أنه: إذا أحيل على المجلس مشروع قانون بالإذن في المصادقة على معاهدة أواتفاقية دولية وما أشارت إليه فقرته الأخيرة من أنه، وقبل المصادقة يمكن لرئيس مجلس النواب أوسدس من أعضاء المجلس أن يحيلوا على المحكمة الدستورية أي معاهدة أواتفاقية أوالتزام دولي قصد البتفي مطابقة بنودها للدستور، لم يتم فيه التقيد السليم بالمصطلحات الواردة في الفصل 55 من الدستور الذي يستفاد منه أن مجلس النواب يوافق بقانون على المعاهدة وأن المصادقة تعود للملك مما تكون معه هذه المادة في صياغتها الحالية غير مطابقة للدستور.

قرار المجلس الدستوري بأن مقتضيات هذه المادة غير مطابقة للدستور بخصوص مصطلح مشروع قانون الإذن في المصادقة في فقرتها الأولى والإبهام الذي يكتنف الفقرة الأخيرة التي تنص على "وقبل المصادقة يمكن لرئيس مجلس النواب. . . ".

أنظر الجريدة الرسمية عدد 6021: بتاريخ 20 ربيع الأول 1433 الموافق ل 13 فبراير 2012، صفحة 655.

المغربي عوض الاكتفاء بمناقشة الأمر ضمن أسئلة شفوية عادية موجهة للحكومة في شخص الوزير الأول في رحاب البرلمان[1].

وبالتالي فإن مرحلة التصديق تبقى هي الإجراء الحاسم في إبرام الاتفاقية الدولية[2]، بحيث أن هذه الأخيرة لا تكون لها قوة الإلزام إلا عن طريق التصديق وهوالموافقة الممنوحة للمعاهدة من قبل الأجهزة الداخلية المختصة التي لها صلاحية إلزام الدولة على الصعيد الدولي. وهوعلى حد تعبير الأستاذ حامد سلطان: "المسطرة النهائية التي تعطي للمعاهدات صحتها أوالتصرف الذي تتأكد به إرادة الدولة من قبل السلطة المختصة بهدف إعطائه قوة القانون"[3].

أما الشرط الأخير، فيتجلى في النشر إن مسألة النشر تحيل بالتعبير القانوني الدقيق على النشر في الجريدة الرسمية، ذلك من الناحية القانونية، فنشر الاتفاقيات يعد من الالتزامات الدولية التي تنص عليها الاتفاقيات ضمن أحكامها، غير أن الدستور المغربي لسنة 2011 نص في فصول متفرقة على ضرورة النشر، ومن ذلك الفصل السادس في فقرته ما قبل الأخيرة التي جاء فيها: " تعتبر دستورية القواعد القانونية، وتراتبيتها، ووجوب نشرها مبادئ ملزمة". هذا وقد أكد هذا الطرح الفصل 50 في فقرته الثانية: "ينشر القانون الذي صدر الأمر بتنفيذه بالجريدة الرسمية للمملكة، خلال أجل أقصاه شهر ابتداء من تاريخ ظهير إصداره".

غير أنه من الناحية العملية، نجد أن الاتفاقيات المصادق عليها والتي لم تنشر بعد ليست بالقليلة، وإن كانت تفسيرات عدم النشر تتراوح بين اعتبارات سياسية محضة، وأخرى تقنية مرتبطة بدور الأمانة العامة للحكومة كمقبرة للقوانين والمعاهدات[4].

فإذا كان الاتجاه يسير نحواعتبار المصادقة شرطا لترجيح الاتفاقيات الدولية فلا بد من التوقف عند نقطة راج حولها كلام كثير، إذ هناك من يقول أن الترجيح يقتضي

---

[1]- نجيب الحجيوي، سموالمؤسسة الملكية بالمغرب، دراسة قانونية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق كلية العلوم القانونية والاقتصادية، أكدال، الرباط، 2000-2001، صفحة 206.

[2] -Hassan Ouazzani CHAHDI, « La pratique marocaine du droit des traitées. Le droit conventionnel marocain »op. cit , page 407.

[3]- حامد سلطان: "القانون الدولي العام"، دار النهضة العربية القاهرة، طبعة 1969، صفحة 221 و222.

[4]- عادلة الوردي: "مكانة الاتفاقيات الدولية في الدستور المغربي في دستور 2011 بالمغرب مقاربات متعددة، مساهمة للكشف عن جديد الوثيقة الدستورية وتفعيل التنزيل السليم لمقتضياتها" منشورات مجلة الحقوق، سلسلة الأعداد الخاصة، العدد الخامس، 2012، صفحة 195.

وجوب النشر، وهناك رأي آخر يقر بأرجحية المعاهدات بمجرد المصادقة عليها دونما حاجة لنشرها.

فبالرجوع إلى العمل القضائي نجد أن هناك أحكاما اختلفت في تعاملها مع واقع النشر، وهوما أكدته إحدى القرارات الصادرة عن المجلس الأعلى: "حيث إن مقتضيات القرار المنشئ للجريدة الرسمية مستمدة من المبادئ الجوهرية للقانون العام، التي تجعل من نشر النصوص شرطا أساسيا لفرض العمل بها وإلزام المحاكم بتطبيق مقتضياتها.

وحيث إن ما جاء في القرار أن نشر النصوص لا يكتسي سوى صبغة إخبارية محضة ويمكن الاستعاضة عنه بطريقة أخرى من طرق الإعلام، لا يمكن أخذه بعين الاعتبار لأن الجريدة الرسمية التي تصدرها الحكومة بصفة دورية ومنتظمة هي الضمان الوحيد لتبليغ النصوص القانونية إلى علم الأفراد والجماعات"[1].

فمن منطلق هذه المقاربة، نجد أننا عند ترجيح الاتفاقية على قانون داخلي لابد أن تكون لنا قناعة بأن المشرع يسعى إلى توفير الحماية القانونية للأفراد ذلك أنه إذا كان القانون يتعامل مع المعني به بمبدأ لا يعذر أحد بجهله للقانون، فإن لهذه القاعدة شروطها وهي أن يتأتى للمعني فرصة معرفة وجود قانون وهذا لا يتأتى إلا بالنشر، وفي هذا الاتجاه ولأجل هذه الغاية نجد أن غالبية التشريعات التي أخذت بمبدأ سموالاتفاقية تشترط كلها نشر الاتفاقية[2].

فإذا كانت هذه هي أهم المراحل التي تمر بها الاتفاقية، فما هي إذن الشروط الموضوعية التي يجب توفرها لصحة الاتفاقية والاعتراف بها؟

الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية في إبرام الاتفاقيات الدولية

لعل الشروط الموضوعية في الاتفاقيات هي شروط تبقى مطلوبة في سائر التصرفات القانونية الداخلية والدولية، وهي شروط شبيهة إلى حد كبير بالشروط الموضوعية المتطلبة في إبرام العقود المدنية، ذلك أنه لابد من جهة أولى من التوفر على

[1]- محمد ليديدي، "سموالاتفاقيات الدولية على القانون الداخلي، في الاتفاقيات الدولية والقانون الداخلي من خلال الاجتهادات القضائية"، منشورات مركز التوثيق والإعلام والتكوين في مجال حقوق الإنسان، مطبعة فضالة، الطبعة الأولى، دجنبر 2002، صفحة 233.

[2]- نفس المرجع، صفحة 234.

أهلية إبرام التصرف القانوني سواء كان عقدا عاديا أوكان اتفاقية دولية، فوجود أهلية التعاقد يجب أن يتمتع بها أطراف المعاهدة التي تعتبر مظهر من مظاهر السيادة للدولة.

لهذا فالأصل أن يكون أطراف المعاهدة دولا مستقلة وذات سيادة تامة، وقد نصت المادة السادسة من اتفاقية فيينا للمعاهدات أنه "لكل دولة أهلية إبرام المعاهدات". لذلك فأهلية الدولة ناقصة السيادة لإبرام المعاهدات هي أهلية ناقصة أومنعدمة، غير أن إبرام مثل هذه الدولة لاتفاقية لا يعني بطلانها بطلانا مطلقا، وإنما تكون قابلة للبطلان فقط بناءا على طلب الدولة صاحبة الولاية على الشؤون الخارجية للدولة التي أبرمت المعاهدة.

وبما أن الاتفاقيات الدولية، سواء نظر إليها بوصفها تشريع دولي أوبوصفها اتفاقات تبرم أساسا بين الدول[1]، فإن الأهلية المطلوبة تبقى أهلية الدولة المتعاقدة، وليس أهلية الأشخاص الذين يمثلونها قانونا في تولي إجراءات التفاوض والتوقيع والتصديق.

والأهلية في تعريفها العام هي صلاحية الشخص لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، وهي مناط اكتساب الشخصية القانونية، ولذلك فإن أهلية الدولة هي تمتع الدولة ذات السيادة التامة بحق إبرام الاتفاقيات الدولية كيفما كان نوعها وطبيعتها.

وانطلاقا مما سبق فإن الدول الناقصة السيادة، كالدول الخاضعة للحماية والدول الخاضعة للاحتلال أوالانتداب أوللوصاية لا يكون لها الحق في إبرام الاتفاقيات الدولية[2].

فشرط عنصر الرضا، مطلوب في أي نوع من أنواع الاتفاقيات الدولية، ويعني ألا يكونإبرام الاتفاقية مشوبا بأحد عيوب الرضا مثل الغش أوإكراه ممثل الدولة، وإن توفر أحدها سيغيب عنصر الرضا في الاتفاقية وكان للدولة الحق في المطالبة بإبطالها أواعتبارها باطلة.

وكما سبقت الإشارة، فإن شرطالرضا في الاتفاقيات الدولية هوشرط رئيسي شأن ذلك شأن العقود المدنية الداخلية والدولية، بحيث أن إبرام الاتفاقية الدولية وسريانها قانونا بين أطرافها يقتضي خلوها من عيوب الرضا، وذلك تحت طائلة بطلان هذه الاتفاقية وعدم سريانها في حق الدولة التي توفرت من جانبها هذه العيوب، وأن يتم التدليس عليها

[1]- علما بأن الاتفاقيات الدولية بين المنظمات والدول منظمة بقانون غير اتفاقية فيينا لسنة 1969، وإنما باتفاقية فيينا لسنة 1985.

[2]- عبد الواحد الناصر، "النظام القانوني الدولي"، مطبعة النجاح، الجديدة سنة 2006، صفحة 116.

أوإكراهها ماديا أومعنويا على المشاركة في الاتفاقية من دون توفر رضاها المحض والسليم[1].

وإذا كانت اتفاقية فيينا لسنة 1969، بمثابة قانون المعاهدات الدولية قد نصت على عيوب الرضا المتمثلة في :

الغلط: يجوز للدولة الاستناد إلى الغلط في المعاهدة كسبب لعدم قبولها الالتزام بها، إذا تعلق الغلط بواقعة توهمت هذه الدولة وجودها عند إبرام المعاهدة وكانت سببأأساسيا في قبولها الالتزام بها طبقا للمادة 48 من اتفاقية فيينا للمعاهدات، ولايمكن للدولة إبطال المعاهدة إذا كانت قد أسهمت بسلوكها في غلط، أوكانت الظروف قد جعلت هذه الدولة على علم باحتمال الغلط، أما إذا كان الغلط في ألفاظ المعاهدة فلا تأثير له على صحتها، إذ يمكن لأطراف المعاهدة الاتفاق على إجراء التصحيح المناسب.

هناك الغش والتدليس: حيث يجوز للدولة التي يدفعها السلوك التدليسي لدولة متفاوضة أخرى إلى إبرام معاهدة تستند إلى الغش كسبب لإبطال الالتزام بالمعاهدة المبرمة.

كذلك هناك إفساد ممثل الدولة، إذا كان قبول الدولة الالتزام بالمعاهدة نتيجة لإفساد ممثلها من قبل الدولة المتعاقدة الأخرى، يمكنها أن تستند لهذا الإفساد من أجل إبطال ارتضائها الالتزام بالمعاهدة.

والمقصود بالإفساد هوالتأثير على ممثل الدولة، بمختلف وسائل الإغراءات المادية والمعنوية كي يتصرف وفق رغبات الطرف صاحب المصلحة في إبرام المعاهدة وعلى نحو معين لم تكن لتقبله الدولة التي يمثلها، لوكانت على علم بكافة الأوضاع والملابسات المتصلة بالمعاهدة على حقيقتها.

هناك الإكراه، قد يقع على ممثل الدولة أوالدولة ذاتها إكراه، والذي يعتبر من عيوب الرضا، فإذا عبرت الدولة عن قبولها الالتزام بمعاهدة نتيجة لإكراه ممثلها بأفعال أوتهديدات موجهة ضده لا يكون لهذه المعاهدة أي أثر قانوني، وذلك حسب المادة 51 من اتفاقية فيينا للمعاهدات، وبما أن السائد اليومي هوعدم اعتبار المعاهدة نافذة إلا بعد

[1]- علي إبراهيم، "الوسيط في المعاهدات الدولية"، القاهرة، الطبعة الأولى، 1995، صفحة 595.

التصديق عليها من طرف السلطة المخولة بذلك دستوريا (عادة رئيس الدولة)، فإذا رأت هذه السلطة أن التوقيع على الاتفاقية الذي تم من طرف ممثلها كان نتيجة لإكراه يمكنها أن ترفضها من خلال عدم التصديق عليها، أما إذا صادقت عليها فلا يمكن للدولة الاحتجاج بعد ذلك بالإكراه لإبطالها.

كما يمكن أن يتم إكراه الدولة بالتهديد باستعمال القوة، أوباستخدامها لإبرام معاهدة، وفي هذه الحالة تعتبر المعاهدة باطلة، لأن مثل هذه الممارسات تعتبر مخالفة لمبادئ القانون الدولي الواردة في ميثاق الأمم المتحدة.

كذلك من بين الشروط الموضوعية التي يجب توفرها لصحة المعاهدة الجبائية هوعدم تعارض المعاهدة مع قاعدة دولية آمرة ومشروعية موضوع التعاقد، حيث تتمثل هذه القواعد الدولية الآمرة في القواعد العامة التطبيق التي لا يجوز الخروج عنها، أوالاتفاق على عكسها فلا يجب أن يتعارض موضوع المعاهدة مع هذه القواعد، ومن الضروري أن يكون مشروعا، وألا يكون منافيا لأحد مبادئ القانون الدولي الذي تقرره مبادئ الأخلاق الدولية، كما لا يجوز أن تتعارض المعاهدة مع التزام سابق للدولة.

وإذا كانت اتفاقية فيينا لسنة 1969 بمثابة قانون المعاهدات الدولية، قد نصت على عيوب الرضا الثلاثة السابقة الغلط، التدليس، الإكراه، فإنه ما يلاحظ هو أن هذه الاتفاقية قد أضافت سببا لا نجده عادة في عيوب الرضا في العقود الخاضعة للقانون المدني، وهوما يعرف بإفساد ممثل الدولة بواسطة دولة متفاوضة أخرى[1].

الفرع الثاني: آليات تطبيق الاتفاقيات الدولية وعلاقتها بالقانون الداخلي

إن حقيقة الاتفاقيات الدولية كنظام قانوني في المجال الضريبي لا تتضح فقط بإبراز آليات سن وصياغة هذه الاتفاقيات وإخراجها إلى المجال المكتوب المجرد في شكل نصوص وقواعد قانونية، وإنما يقتضي ذلك إبراز الوجه العملي المتمثل في رصد ودراسة آليات تطبيق نصوص وقواعد الاتفاقيات الدولية، لأن الهدف الأساسي المتوخى من إبرام هذه الاتفاقيات سواء الثنائية أوالمتعددة الأطراف هودورها المهم في تشجيع الاستثمار والدفع بعجلة الاقتصاد إلى الأمام كما أنها تلعب كذلك دورا توفيقيا بين القوانين والأنظمة الضريبية.

[1]- عبد الواحد الناصر، "النظام القانوني الدولي"، م س، صفحة 177.

لذلك فهناك كثير من الإشكاليات النظرية والعملية التي ارتبطت بتطبيق الاتفاقيات الدولية أمام قضاء التجارة الدولية. غير أننا سوف نركز على الأكثر الأهمية مثل، إشكالية الآليات القانونية والعملية في تفسير[1] الاتفاقيات الدولية وذلك بغرض اللجوء إلى تطبيقها، وهوالتطبيق الذي وإن تجاذبته عدة نظريات إلا أننا نميل مبدئيا إلى النظر إليه بأنه تطبيق بشكل أولوي وهوما سنتطرق إليه في [الفقرة الأولى]، ثم بعد ذلك الانتقال إلى رصد علاقة الاتفاقيات الدولية كنظام قانوني واضح المعالم بالقانون الداخلي، وما إذا كانت تشكل فعلا نظاما قانونيا يسمومبدئيا عن النظم الوطنية وذلك في [الفقرة الثانية].

الفقرة الأولى: تفسير الاتفاقيات الدولية وأولوية تطبيقها

يعتبر التفسير في المجال القانوني من أدق المواضيع الحاسمة في تطبيق النص القانوني بشكل سليم وعادل، وفق الهدف والغرض الصحيح الذي سن من أجله[2]، ويقصد بالتفسير "توضيح القاعدة القانونية الغامضة من أجل التحديد الدقيق لنطاق تطبيق القاعدة القانونية"[3].

فهوتلك العملية الذهنية التي يقوم بها القاضي من أجل الوقوف على المعنى الصحيح للنص القانوني وتحديد مضمونه المقصود[4].

فإذا كان المبدأ هوأن الدول المتعاقدة لها كامل الصلاحية في تحديد طريقة تفسير الاتفاقية[5] المبرمة فيما بينها وتحديد الجهة المختصة بهذا التفسير[6]، فإن ما يلاحظ أن تراكمات العمل الفقهي والقضائي وكذا ما صدر من نصوص في هذا الباب جعلت بعض المبادئ تترسخ بشكل عام في تفسير الاتفاقيات الدولية[7].

ولعل أول سؤال يطرح في هذا المجال هوما هي الجهة المختصة عادة بالتفسير في مجال الاتفاقيات الدولية؟

---

[1]- محمد شوراق، "دور الاتفاقيات الدولية في مجال التجارة الدولية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، سنة 2007-2008، صفحة 14.

[2]- محمد شوراق"دور الاتفاقيات الدولية في مجال التجارة الدولية" م س، صفحة 15.

[3]- محمد تكمنت، "الوجيز في القانون الدولي الخاص المغربي"، طبعة 2002، ص 282.

[4]- عبد القادر العرعاري، "النظرية العامة للالتزامات في القانون المغربي"، مجلد 1، طبعة 1995، صفحة 204.

[5]- محمد شوراق، " دور الاتفاقيات الدولية في مجال التجارة الدولية"، م س، صفحة 15.

[6]- تجدر الإشارة إلى أنه في مجال الجنسية مثلا تكون الجهة المختصة بالتفسير هي وزارة الخارجية.

[7]- طالب حسن موسى، "قانون التجارة الدولية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 2005، صفحة 51.

فما يجب معرفته هوأن هناك مسألة تعد فيصلا في تحديد الجهة المختصة بتفسير الاتفاقية الدولية الغامضة، وهي على الخصوص حالة ما إذا كان الأمر يتعلق بتفسير الاتفاقية على المستوى الدولي، أم يتعلق بتفسيرها من منظور القانون الداخلي.

ففي الغرض الأول، نجد أن الاتفاقيات الدولية عادة ما تتضمن شرطا ضمن نصوصها يقضي بوجوب اللجوء إلى قضاء التحكيم الدولي أوإلى القضاء الدولي لتحديد مضمونها حالة قيام أي خلاف أوغموض حول مضمونها أومضمون بعض نصوصها أو حول الآليات السليمة في تطبيقها وإعمال نصوصها وفق الغرض الصحيح[1].

فحسب المادة 38 من النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية ذهبت إلى أن التفسير المنصب على الاتفاقيات الدولية يعتبر في مقدمة المسائل ذات الطابع الاستشاري التي تدخل ضمن مجال اختصاص المحكمة المذكورة، إذ يمكن الرجوع إليها لتفسير ما اختلفت فيه ضمن الاتفاقية الدولية.

أما بخصوص تفسير الاتفاقيات الدولية من منظور القانون الداخلي، فإن هناك نموذجين لهذا التفسير، يتجلى أولهما في التفسير الحكومي، فيما يتمظهر ثانيهما في التفسير القضائي، وهوالتفسير الذي يتم عادة اللجوء إليه.

فطرق تفسير الاتفاقيات الدولية، مستنبطة كمبادئ تفسيرية على الخصوص من عمل واجتهاد فقه القانون الدولي، وهي تدور أساسا حول ثلاثة مناهج أساسية[2].

فالطريقة الأولى، تقوم على أساس أن نص الاتفاقية الدولية هوالمرجع والعنصر الأصلي والحاسم في التفسير، وتسمى هذه الطريقة بالطريقة التفسيرية النصية، وهي مبنية على فكرة مفادها أن النص المكتوب يفسر نفسه ولا ينقص، إلا قراءته بمزيد من الوضوح والتأمل.

أما الطريقة الثانية التي استنبطها فقه القانون الدولي في تفسير الاتفاقيات الدولية، فهي نابعة من كون المهمة الرئيسية لمن يعهد إليه بتفسير نص من نصوص الاتفاقية الدولية هي البحث عن إرادة أطرافها، وهي كما يقول الأستاذ فاتيل "تقوم على فكرة كون التفسير يستهدف الوقوف التام على مقاصد المتعاقدين، ولذلك يطلق عليها الطريقة الشخصية في تفسير الاتفاقيات الدولية[3].

---

[1]- محمد تكمنت، " الوجيز في القانون الدولي الخاص المغربي"، م س، صفحة 282.

[2]- محمد تكمنت، "الوجيز في القانون الدولي الخاص المغربي "، م س، صفحة 283.

[3]- نفس المرجع، صفحة 283.

وبالنسبة للطريقة الأخيرة، فإن الفقه المختص في القانون الدولي، اهتدى إلى هذه الطريقة الثالثة، كونها تبدومثلى ومفيدة في تفسير الاتفاقيات الدولية، وهي تستهدف البحث عن الغرض الأساسي من الاتفاقية ووظيفتها، ولذلك سميت بالطريقة الوظيفية في التفسير، ولها أهميتها الخاصة في تفسير مواثيق المنظمات الدولية لتحديد اختصاصات أجهزتها وفقا للغرض الوظيفي من إنشائها.

ولعل خير نموذج ضمن الاتفاقيات الدولية التي سنت على منهج خاص بها في تفسير نصوصها كلما شابها الغموض، وهي اتفاقية الأمم المتحدة المعلقة بعقود البيع الدولي للبضائع، وهي الاتفاقية الموقعة في فيينا في 11 أبريل 1980.

وفي هذا السياق نجد الاتفاقية المذكورة قد وضعت منهجا خاصا بها في التفسير إذ وضعت عددا من المبادئ التي يمكن أن يسترشد بها المفسر قاضيا وطنيا كان أومحكما دوليا أوفقيها عند تفسيره لنصوصها الغامضة. وذلك حتى لا تلجأ المحاكم الوطنية أو حتى إلى قضاء التحكيم التجاري الدولي إلى تفسير هذه الاتفاقية بإتباع مبادئ وقواعد التفسير المختلفة في التشريع الوطني والدولي، بالشكل الذي تتهدد معه الأسس التي تقوم عليها، وبالتالي لايتحقق التوحيد المنشود للقواعد القانونية في مادة البيع الدولي للبضائع[1].

وهوما نصت عليه المادة السابعة من اتفاقية فيينا المذكورة التي جاء فيها: يراعي في تفسير هذه الاتفاقية صفتها الدولية وضرورة تحقيق التوحيد في تطبيقها كما يراعى ضمان احترام حسن النية في التجارة الدولية".

ففي مجال الاتفاقيات الدولية المنظمة لمختلف الجوانب التجارية والاقتصادية وهي بمثابة قانون التجارة الدولية الاتفاقي، فإن إعمال نصوصها بشكل مباشر غدا حقيقة ثابتة لا مفر منها، ليس فقط من زاوية السمو، كما سوف نرى سمو القانون الدولي عن القانون الداخلي، وإنما أيضا من مرجعية أخرى آمرة في هذه الاتفاقيات، وذلك مثل اتفاقية هامبورغ لسنة 1978 بشأن النقل البحري للبضائع، وهي جد فاعلة في المجال التجاري الدولي، بحيث نصت المادة 22 منها على وجوب التطبيق المحكم لقواعد الاتفاقية تحت طائلة البطلان[2].

---

[1]- حسام الدين عبد الغني الصغير، "تفسيرات اتفاقية الأمم المتحدة بشأن عقود البيع الدولي للبضائع"، دار الفكر الجامعي بدون تاريخ نشر، صفحة 61.

[2]- محمد شوراق، " دور الاتفاقيات الدولية، في مجال التجارة الدولية، " م س، صفحة 17.

إن العمليات والمشاريع المنشأة بين دولتين، مثل المشاريع الدولية المشتركة هي التي تؤسس بمقتضى اتفاقية دولية، سواء كانت مجرد اتفاقية إطار أواتفاقية مفصلة لجل الجوانب القانونية والتقنية للمشروع الدولي، فإنها تطبق بشكل أولوي مباشرة، وتخضع في أحكامها للقانون الدولي العام، خاصة قانون المعاهدات[1].

إن القواعد الموضوعية ذات المصدر الاتفاقي لا يحتاج إعمالها إلى منهج قواعد الإسناد، بل تطبق أيضا تطبيقا مباشرا بل يجب تغليبها على أحكام التشريعات الوطنية ولواتسمت هذه الأخيرة بطابع آمر، لأن هدف التوحيد أساسا هواستبعاد تنازع القوانين ومنع قيام ظاهرة التنازع من أساسها بالنسبة لبعض أنواع العلاقات ذات الطابع الدولي.

فمنهج تطبيق الاتفاقيات الدولية بشكل أولوي مباشر، نجد أن هذه الاتفاقيات تطبق ولومع وجود الحلول الاتفاقية للأطراف، أومصادر قانونية أخرى مؤثرة في تقنين المعاملات في مجال التجارة الدولية، وهي قواعد تقرر حماية خاصة ومرغوب فيها ابتغاء رقي عمليات التجارة الدولية، خاصة وأنها تضمن نوعا من التنسيق والتعايش بين الالتزامات والمصالح المتقابلة، إذ يجب على الحكم الدولي إعمالها مباشرة بناء على السند السابق، ولعل أبرز صورة على ذلك الاتفاقيات المتعلقة بالاستثمار، وتنظيم العلاقات التجارية والاقتصادية بين الدول فيما بينها أوفي ممارستها التعاقدية مع الخواص الأجانب، وما أكثر هذه الاتفاقيات شيوعا في مجال التجارة الدولية، إذ يجب تطبيقها وفق الشروط التي بيناها آنفا، بهدف حماية المتعاقد الذي قد يبدوفي وضعية ضعيفة[2]أوابتغاء إعادة التوازن الاقتصادي والقانوني للمعاملة القانونية[3].

---

[1] -ABDELKADER ELKADIRI, « La position des Etats du tiers monde à la conférence de vienne sur le droit des traités » édition de la faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Rabat. 1980 page 76 et 77.

[2]- حفيظة السيد الحداد، "العقود المبرمة بين الدول والأشخاص الأجنبية"، دار النهضة العربية، طبعة الأولى، سنة 1996 صفحة 8.

حيث كتبت في هذا العدد: ". . . . فهذه العقود تبرم بين طرفين غير متكافئين، الدولة من جهة والشخص الأجنبي التابع لدولة أخرى من جهة ثانية، فالدولة بوصفها من أشخاص القانون العام الداخلي تتمتع بمزايا سيادية استثنائية لا يتمتع بها الشخص الأجنبي المتعاقد معها، والذي يعد كأصل عام شخصا من أشخاص القانون الخاص. . . ".

[3]- محمد بوزلافة: "الحماية القانونية للمتعاقد الضعيف في القانون الدولي الخاص، دراسة العقد الدولي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق بفاس، أنظر في موضوع حماية الطرف الضعيف في العلاقات الخاصة الدولية، سنة 2003.

الفقرة الثانية: علاقة الاتفاقيات الدولية بالقانون الداخلي من حيث تطبيقها

لعل القانون الداخلي أقدم من القانون الدولي مجسدا في الاتفاقيات الدولية، حيث يعتبر الأكثر تطورا واستقرارا منه، وهذا ما يجعله يزود القانون الدولي بنتاج تطوره خصوصا وأن القضاة الدوليين والمشتغلون بالقانون الدولي يتأثرون في آرائهم ودراساتهم بقوانينهم الوطنية[1].

إلا أن السؤال المطروح دائما حول علاقة الاتفاقيات الدولية كنظام قانوني دولي بالقانون الداخلي؟

ونفس التساؤل طرحه الأستاذ محمد تكمنت، عندما تساءل عن القوة الإلزامية للمعاهدات وما إذا كانت تسموعن القانون الداخلي؟[2]

بغض النظر عن المواقف النظرية للوحدويين[3]، أصحاب نظرية وحدة القانون والثنائيون[4] أصحاب نظرية ازدواجية القانون، فإن ما يلاحظ هوأن مسألة سموالقانون الدولي الاتفاقي عن القانون الداخلي وأولويته في التطبيق مسألة باتت ثابتة من عدة مرجعيات قانونية وعملية.

إن سياق العلاقة بين ما هودولي وما هووطني تدفعنا للقول أن الدساتير الوطنية ليست وحدها المرجع الوحيد لتنظيم العلاقة وتحديد مكانة المعاهدات الدولية في سلمها القانوني والتشريعي، وإنما يتعدى ذلك إلى القانون الدولي وخصوصا المعاهدات الدولية التي تعتبر المصدر المباشر للقواعد الدولية التي تعمل على تحديد علاقة قواعدها القانونية

---

[1]- عبد الواحد الناصر، "النظام القانوني الدولي"، م س، ص 126.

[2]- محمد تكمنت، "الوجيز في القانون الدولي الخاص المغربي"، م س، صفحة 13 و14.

[3]- أشرف عبد العليم الرفاعي، "اتفاق التحكيم والمشكلات العملية القانونية في العلاقات الخاصة الدولية"، دار الفكر الجامعي، طبعة 2006، صفحة 165 و166.

أيضا:

- إدريس بالمحجوب، "القضاء المغربي في المجال التجاري"، ورقة عمل مقدمة في اليوم الدراسي حول الاتفاقيات الدولية والقانون الداخلي أيام 13 و20 و21 أكتوبر 2001 بالرباط تحت رعاية وزارة حقوق الإنسان وبمساهمة وزارة العدل، وهويقول في هذا الصدد: "أن الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى لها توجه واضح في تطبيق أحكام الاتفاقيات الدولية كلما كانت لا تتناقض مع القانون الوطني".

[4]- ظهير شريف رقم 1-73-348 الصادر في 8 رجب 1393، 87غشت 1973 بنشر الاتفاقية المتعلقة بالحق في إبرام المعاهدات والموقع عليها بفيينا يوم 23 ماي 1969، الجريدة الرسمية عدد 3239 بتاريخ 12 ذوالقعدة 1394، 27 يونيو1974، صفحة 3451.

بأحكام التشريعات الداخلية، ناهيك عن الجدل الفقهي القائم حول المكانة التي تحتلها المعاهدات في ترتيب القواعد القانونية الداخلية.

وعلى أساس ذلك سنعمل على دراسة الإطار النظري المحدد لسموالمعاهدات الدولية، بعد ذلك الإطار العملي لمبدأ السمو.

أ- الإطار النظري لسموالمعاهدات الدولية

يتحدد الإطار النظري المحدد لسموالمعاهدات الدولية على التشريعات الداخلية في التشريع الدولي، الذي يشمل القانون الدولي الاتفاقي والعرفي والفقه والاجتهادات القضائية والمبادئ العامة للقانون، غير أن المقصود بالدراسة هوالبحث في موقف الاتفاقيات الدولية والفقه الدولي من إشكالية سموالمعاهدات الدولية على القانون الداخلي.

إن القانون الدولي في أساسه هوقانون اتفاقي، إذ أن المخاطبين بأحكامه هم أنفسهم الذين يضعون قواعده باتفاقاتهم الصريحة أوالضمنية في شأن منه الشؤون الدولية، وعلى ذلك فالمعاهدات في اتفاقات تعقدها الدول فيما بينها بهدف تنظيم علاقة قانونية دولية وتحديد القواعد التي تخضع لها هذه العلاقة، أوتعبير عن توافق إرادة شخصين أوأكثر من أشخاص القانون الدولي بقصد إحداث آثار طبقا لقواعد القانون الدولي[1]، غير أن بعض التعريفاتالفقهية اعتبرته القانون القابل للتطبيق على المجتمع الدولي[2] ومن ثم فالدولة عضوفي المجتمعالدولي وقوانين هذا المجتمع تكون سارية ونافذة تجاه جميع أعضائه، وليس من حق أي عضوأن يستثني نفسه من تطبيق هذه القاعدة بدعوى أن له قواعد خاصة به صادرة عن أجهزته الداخلية.

إن هذا الموقف يسير في اتجاه القاعدة العامة التي تقول بأن المتعاقد عند تعاقده "باعتبارها قاعدة أساسية في كافة الأنظمة القانونية[3]، وقد عبر عن هذه القاعدة ميثاق

---

[1]- عبد الواحد الناصر، "الحياة القانونية الدولية مدخل لفهم اتجاهات التطور وإشكاليات التطبيق في القانون الدولي العام"، مرجع سابق، صفحة 18.

[2] -P. Daillier et autres, « Droits international public, 5ème édition, Paris 1992, page 31.

[3]- ميمون خراط، " حقوق الإنسان في الدستور المغربي بين السموالكوني والخصوصية الوطنية في دستور 2011 بالمغرب مقاربات متعددة مساهمة للكشف عن جديد الوثيقة الدستورية وتفعيل تنزيل السليم لمقتضياتها"، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة الأعداد الخاصة، العدد الخامس 2012، صفحة 215.

منظمة الأمم المتحدة الذي أعلن بصفة صريحة على ضرورة احترام الالتزامات الناشئة عن المعاهدات وغيرها من مصادر القانون الدولي"[1].

أما اتفاقية فيينا حول قانون المعاهدات لسنة 1969، فقد نصت في المادة 26 على أن "كل معاهدة نافذة تكون ملزمة لأطرافها وعليها تنفيذها بحسن نية"[2] كما أن المادة 27 من نفس الاتفاقية نصت على أنه "لا يجوز لطرف في المعاهدة أن يتمسك بقانونه الداخلي كسببلعدمتنفيذ هذه المعاهدة، أما المادة 27 من اتفاقية فيينا لعام 1986 حول قانون المعاهدات بين الدول والمنظمات الدولية أوفيما بين المنظمات الدولية ذاتها فقد نص على أنه:

1. لا يجوز لدولة طرف في المعاهدة أن تحتج بأحكام قانونها الداخلي لتبرير عدم تنفيذها للمعاهدة.

2. لا يجوز لمنظمة دولية طرف في معاهدة أن تحتج بقواعد المنظمة لتبرير عدم تنفيذها للمعاهدة (. . .)[3].

كما أنها تحيل في ديباجتها على الرضا أوالقبول الحر وحسن النية وضرورة تحمل الملتزم لما التزم به كمبادئ معترف بها عالميا.

فالواقع أن التنصيص الدولي لا يكرس فقط مبدأ سموالقانون الدولي على القانون الداخلي بوصفه قاعدة عرفية ومكتوبة في ذات الوقت، وإنما يكرس مبدأ قانونيا آخر متفرعا عنه هومبدأ الالتزام بتعديل القوانين الداخلية لتتلاءم مع قواعد القانون الدولي أومع المعاهدات الدولية[4].

---

[1]- أنظر ديباجة ميثاق الأمم المتحدة الذي وقع في 26 حزيران /يونيو1945 في سان فرانسيسكوفي ختام مؤتمر الأمم المتحدة الخاص بنظام الهيئة الدولية وأصبح نافذا في 24 تشرين الأول (أكتوبر 1945) ويعتبر النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية جزءا متمما للميثاق.

[2]- ظهير الشريف رقم 348-73-1 الصادر في 8 رجب 1393 الموافق ل 8 غشت 1973 بنشر الاتفاقية المتعلقة بالحق في إبرام المعاهدات والموقع عليها بفيينا يوم 23 مايو1969، الجريدة الرسمية عدد 3239 بتاريخ 12 ذوالقعدة 1394 الموافق ل 27 يونيو1974 صفحة 3451.

[3]- اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات بين الدول والمنظمات الدولية فيما بينها لسنة 1986 هي امتداد لاتفاقية فيينا لقانون المعاهدات بين الدول لسنة 1969 وضعت من قبل لجنة القانون الدولي، وفتح باب التوقيع عليها في 21 مارس 1986، وتم التصديق على المعاهدة من قبل 30 دولة و12 منظمة دولية.

[4]- عبد الواحد الناصر، "التطبيقات المغربية لقانون العلاقات الدولية"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، طبعة 2004، صفحة 21.

والملاحظ أن القانون الدولي يلتزم الصمت فيما يتعلق بالطرق العملية لإدماج قواعده في الأنظمة الداخلية التي يتركها لحرية الدول، ويكتفي فقط بإعلان سموه على القوانين الداخليةوبترتيب المسؤولية الدولية للدولة التي تنتهك قواعده[1].

أما بالنسبة للمغرب، فقد صادق على اتفاقية فيينا لسنة 1969، وكذا على العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية، وتبنى في ديباجة دستور 2011 أنه يلتزم ما تقتضيه مواثيق المنظمات الدولية من مبادئ وحقوق وواجبات، وأكد تشبثه بحقوق الإنسان كما هومتعارف عليها عالميا، ومن هنا يمكننا أن نفترض بأنه يميل إلى ترجيح الاتفاقيات الدولية بعد المصادقة عليها ونشرها على القواعد القانونية الداخلية.

تبعا لذلك ينقسم الفقه الدولي بخصوص الحلول الممكنة لمسألة تنازع القوانين الدولية والوطنية، حيث تتجه إلى نظريتين، نظرية ازدواجية القانون ونظرية وحدة القانون.

فنظرية الثنائية أوازدواجية القانون، من حيث المبدأ واضحة بين القانون الداخلي والقانون الدولي، حيث لا وجود لأثر القانون الدولي إلا برخصة القانون الوطني، إذ يجب أن يتخذ بصفة خاصة من طرف المشرع وفي أحيان أخرى من طرف السلطة التنفيذية التي تستطيع إصداره في عدة أشكال[2].

فمصدر القانون حسب هذه النظرية هوالإرادة، لذلك فالقانون الداخلي صادر عن الإرادة المنفردة للدولة أي عن سلطة عليا تحتكر السيادة على إقليمها ورعاياها، أما القانون الدولي فيعبر عن الإرادة المشركة لعدة دول، ومن ثم فهوالاتفاق الضمني أوالصريح بين دولتين أوأكثر[3].

أما من حيث الموضوع، فالقانون الدولي ينظم علاقات الدول المستقلة في وقت السلم والحرب، أما القانون الداخلي فينظم علاقات الأفراد فيما بينهم أوفي علاقاتهم بالدولة.

---

[1]- عبد الحق جناتي الإدريسي، "أرجحية القانون الدولي على القانون الوطني ـ حالة القانون المغربي، " المجلة المغربية للدراسات الدولية، عدد 4، يناير 200، صفحة 10.

[2] - CLAUDIA SCIOTTI-Lam, l'applicabilité des traités internationaux relatifs aux droits de l'homme en droit interne, Bruylant, Bruxelles, 2004, page 135.

[3]- علي أبوهاني، "مشكلة نفاذ المعاهدات الدولية في القوانين الداخلية"، مجلة البحوث والدراسات العلمية، عدد 03، دجنبر 2009، صفحة 4.

في حين أن اختلاف البناء القانوني في القانونين واضح، فهويشتمل في القانون الداخلي على هيئات قضائية تطبق أحكام القانون وتفسرها وتفرض الجزاء على المخالفين لها، وسلطة تنفيذية تكفل التنفيذ لأحكام القضاء بالقوة الجبرية عند الاقتضاء وهذه السلطة التنفيذية المفقودة في القانون الدولي، أما السلطة القضائية فلا زالت تعترضها مجموعة من الإشكالات التي تفقدها صلاحياتها[1].

وتبعا لذلك، فأنصار هذه النظرية يقرون إمكانية نفاذ قواعد القانون الدولي في الأنظمة الداخلية في بعض الحالات وهي حالات التحويل والإدماج، فالتحويل معناه أن تتحول قاعدة منقواعد القانون الدولي إلى قاعدة داخلية عن طريق إصدارها من قبل هيئة التشريع الداخلي في إطار تشريعات وطنية، بل الأكثر من ذلك[2].

أما الإدماج فمعناه أن يحتوي الدستور على نص يبيح اعتبار قواعد القانون الدولي جزءا من القانون الوطني، وفي هذه الحالة تطبق المحاكم الوطنية القواعد الدولية المصادق عليها على اعتبار أن المشرع الوطني قد سمح بتطبيقها.

أما فيما يخص وحدة القانون، فإن أهم رواد هذه النظرية كلسن Kelsen، وجورج ســـــل J. Scell، وفردوس Virdous، وقد ذهب هذا التيار من الفقه إلى أن قواعد القانون الداخلي هي كتلة قانونية واحدة تقوم على أساس مبدأ التبعية والاشتقاق والتفويض المستند إلى تسلسل هرمي دقيق[3].

يقر أهل هذه النظرية أنه لا يوجد اختلاف بين قواعد القانون الدولي وقواعد القانون الداخلي من حيث مصادرهما، وأشخاصهما وإنما هواختلاف في الدرجة لا في الطبيعة، ففي كلتا الحالتين يتعلق الأمر بقواعد قانونية منصهرة في نظام قانوني واحد، ويرفض أنصار هذه النظرية كل إجراء يتم بموجبه استقبال قواعد القانون الدولي في الأنظمة القانونية الداخلية، أما حل التناقضات المحتملة فيما بين هذه القواعد يتم بالرجوع إلى مكانة كل منها في التسلسل الهرمي للنظام القانوني الموحد[4].

---

[1]- عبد الواحد الناصر، "التطبيقات المغربية لقانون العلاقات الدولية"، م س، صفحة 11.

[2]- عبد الواحد الناصر، "التطبيقات المغربية لقانون العلاقات الدولية "، م س، صفحة 11.

[3]- علي أبوهاني، " مشكلة نفاذ المعاهدات الدولية في القوانين الداخلية"، م س، صفحة 15.

[4]- عبد الحق جناتي الإدريسي، "القانون الدولي العام"، م س، صفحة 18.

إن تقديم القانون الداخلي على القانون الدولي يعني إمكانية تخلص الدولة من التزاماتها الدولية، كلما غيرت قوانينها الداخلية وحدث تعارض بين الالتزامات الدولية والأحكام الدستورية الجديدة، الأمر الذي يتنافى مع الممارسة الدولية لأن التغيرات الدستورية لا تمس بسلامة الالتزامات الدولية.

إلا أن هذا النقاش أصبح متجاوزا خصوصا من الناحية العملية، فجل الدول تأخذ بعين الاعتبار مصالحها الخاصة بدلا من أن تعتمد بصفة قطعية على إحدى النظريتين، ذلك أنه في غالب الأحيان تميل إلى الأخذ بمبدأ أولوية قواعد القانون الدولي، وهذا الاتجاه يسايره التطور الذي حدث ولا يزال في ميدان القانون الدولي الذي قال عنه البعض بأنه أصبح قانون التنسيق أوالتوحيد بين تصرفات مختلف الدول ومجال حقوق الإنسان يعد من المجالات التي أدخلت تطورا كبيرا على قواعد القانون الدولي[1].

ب-الإطار العملي لموقع الاتفاقيات الضريبية

يشكل الإطار العملي التطبيقي قناة مهمة لمعرفة موقف باقي مصادر القانون الدولي من مسألة أولوية التشريعات الدولية على القوانين الداخلية، فبعد البحث في إرادة المشرع الدولي وموقفه من الموضوع من خلال الاتفاقيات الدولية والفقه، وكذلك من خلال التطور الحاصل في ميدان حقوق الإنسان، جعلت كل الدساتير تتوفر على باب أوبنود كثيرة تهم الضمانات التي تتعهد الدولة القيام بها في مجال احترام حقوق الإنسان، ذلك أن تغلغل القانون الدولي في الدساتير الوطنية طرح إشكالية العلاقة بين النظامين، الشيء الذي أدى إلى اختلاف المواقف وتباين الاتجاهات بخصوص هذه العلاقة، حيث إن هذا الاختلاف يرجع بالأساس إلى طبيعة الأنظمة القانونية المعتمدة داخل هذه الدول، وإلى الإرادة السياسية لأصحاب الاختصاص في توسيع نطاق الضمانات الأساسية لحقوق الإنسان.

وقد كان للتغيرات السريعة والمتتالية التي شهدها المجتمع الدولي أثر بالغ في تصور المشرع الدستوري، من خلال إقحامه لقواعد القانون الدولي ضمن منظومة القانون الوطني.

ففي النظام الفرنسي، فلقد استقر القضاء الفرنسي على أن المعاهدة تحدث أثرا إلزاميا منذ التصديقعليها حتى ولوتأخر إجراءالنشر لمدة طويلة ويعني ذلك أن المعاهدة

[1]- الحسن الوزاني الشاهدي، " الاتفاقيات الدولية والقانون الداخلي المغربي في مجال حقوق الإنسان في الاتفاقيات الدولية والقانون الداخلي من خلال الاجتهادات القضائية"، م س، صفحة 87.

تعتبرواجبةالتطبيق منذ اللحظة التي تدخل فيها حيز النفاذ على المستوى الدولي، وهوالاتجاه الذي يؤيده الفقه الدولي[1]، وقد تأكد ذلك من خلال قرار المجلس الدستوري الفرنسي الصادر في 20 يوليو1993، الذي جاء فيه "يجب على أجهزة الدولة وسلطاتها المختلفة احترام وتطبيق المعاهدات الدولية وذلك منذ دخولها حيز التنفيذ على المستوى الدولي[2].

كما يستشف مبدأ السموmن خلال تأكيد المشرع الفرنسي في الفقرة الرابعة عشر من ديباجة دستور 1946 والتي تعتبر جزءا لا يتجزأ من الكتلة الدستورية على أن الجمهورية الفرنسية وفية لتقاليدها وتنطبق عليها قواعد القانون الدولي العـــام[3].

وهذا الاتجاه جعل النظام القانوني الفرنسي يتبنى نظاما وحدويا بالنسبة للعلاقة بين أحكام المعاهدات والتشريع الداخلي، مع ترجيح أحكام المعاهدة على التشريع الداخلي، وقد أكد المجلس الدستوري الفرنسي هذا الاتجاه في قرارات متعددة منها:

- قرار صادر في 1983 متعلق بالاتفاقيات الضريبية مع إقليم ما وراء البحار في كال دونيا الجديدة[4].

ومنه فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تتميز بسموها على القوانين الداخلية للبلاد[5]، شريطة أن لا تكون هذه الاتفاقيات منافية للقوانين الداخلية مما يعني احترام قواعد القانون الدولي وحماية السيادة الوطنية.

أما بالنسبة للدستور الهولندي المعدل سنة 1952، والذي نص في المادة 60 منه على أنه "عدم جواز تطبيق أحكام القوانين الداخلية الهولندية إذا تعارضت مع معاهدة

---

[1]- علي أبوهاني، "مشكلة نفاذ المعاهدات الدولية في القوانين الداخلية"، م س، صفحة 37.

[2] -conseil constitutionnel, décision n° 93-321 DC, du 20 Juillet 1993, journal officiel du 23 Juillet 1993, p 10391.

[3] - voir le préambule de la constitution du 27 octobre 1946 dans 14ème paragraphe : « La République française, fidèle à ses traditions, se conforme aux règles du droit public international. Elle n'entreprendra aucune guerre dans des vues de conquête et n'emploiera jamais ses forces contre la liberté d'aucun peuple…

[4] -conseil constitutionnel, décision n° 83-160 DC du 19 juillet 1983, journal officiel du 19 juillet 1983, page 2251.

[5] - Denis Lefèvre, Thiery vachet, Sylvie vidalen, Droit Fiscal, hachette supérieur, 2010-2011, paris, page 6 et 7.

دولية منشورة وفقا لأحكام الدستور، وذلك بغض النظر عما إذا كان سريان هذه القوانين سابقا لإبرام الاتفاقية الدولية المعفية أولاحقا لها[1].

في حين أن الدستور الأمريكي يوحي إلى أن المعاهدات التي يقرها مجلس الشيوخ الأمريكي تدمج تلقائيا في القانون الداخلي للولايات المتحدة الأمريكية، وتعد جزءا من قانونها الأسمى، دون حاجة إلى إصدارها في صورة تشريع أوقانون داخلي ويجب أن تكون لها أولوية التطبيق حتى في حالة تعارضها مع القوانين الاتحادية أوقوانين الولايات حتى ولوكانت هذه القوانين لاحقة في صدورها للمعاهدة، بل إنها تقدم في التطبيق حتى في حالة تعارضها مع نصوص الدستور ذاته[2].

وبالرجوع إلى تصدير الدستور المغربي، خاصة في ديباجته، نجده قد نص على سموالاتفاقيات الدولية على التشريعات الوطنية في نطاق أحكام الدستور بمعنى أن الدستور بمثابة المرجع الأسمى مؤداه خضوع الجميع حكاما ومحكومين لمبدأ سيادة القانون، وهذا يعني أنه ليس لأي سلطة أوهيئة عامة أوخاصة أوحتى فرد أن تأتي تصرفا يخالف قوانين البلاد وفي مقدمتها الدستور، قانون القوانين[3]، وهذا الالتزام يرد على عاتق الحكومة المغربية أثناء مصادقتها على المعاهدات الدولية، ومن ثم التحفظ على كل نص مخالف للدستور[4]، ومتعارض مع الشريعة الإسلامية السمحة، ذلك أن المجال الزمني محدد أساسي لسموالمعاهدات الدولية بمعنى أنالدستور هوسيد نفسه ما قبل المصادقة، ويعزز هذا السموأكثر فأكثر من طرف السلطات المختصة بتطبيق القانون بعد نشره في الجريدة الرسمية.

وأمام هذا الوضع يجد القاضي نفسه سواء أكان قاضيا عاديا أوقاضيا إداريا أمام أولوية المعاهدات الدولية وسموالدستور ومن ثم إعطاء الأسبقية لما تقتضيه مصلحة المتقاضين بما يحمي حقوقهم وحرياتهم بصفة أكثر.

---

[1]- الدستور الهولندي لسنة 1952.

[2]- أبوالخير أحمد عطية عمر، " نفاذ المعاهدات الدولية في القانون الداخلي"، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2003، صفحة 73.

[3]- يحيى حلوي، " القانون والتنظيم، دراسة في الاجتهادات القضائية والفقهية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة تخصص حقوق، جامعة محمد الأول، كلية الحقوق وجدة، 1999-2000، صفحة 1.

[4]- صفحة 61 من المعاهدات الدولية على ضوء الدستور المغربي الجديد لسنة 2011.

وبالتالي ومن خلال استقراءنا للمواقف الدولية، نستشف أن مبدأ السموالمعترف به لصالح قواعد القانون الدولي ليس مطلقا، وإنما يقصد به إفساح المجال لهذه القواعد حتى يتم تطبيقها دون حواجز وقيود، ويبقى للدولة المصادقة على الاتفاقية حق التحفظ على الالتزامات التي لا تناسب نظامها العام.

كما أن هذه التجارب لا يمكن أن تجعل من الدستور يستمد صلاحيته القانونية من القانون الدولي، لأن هذا الأخير ليس له صحة الواقعة المنشئة للقانون، وإنما مجرد واقعة سلوكية[1]، ويمكن الوصول إلى ذات النتيجة باعتبار أن قواعد القانون الدستوري الصادرة عنالشعب بالاستفتاء هي القواعد الأسمى داخل الدولة، ومن ثم فلا يجوز أن تستمد صلاحياتها من نظام قانوني آخر غير الهيئة التي تملك السيادة الأصلية داخل الدولة.

بعد التطرق لدراسة الإطار العام للاتفاقيات الدولية بصفة عامة، وخاصة الاتفاقيات الجبائية أوالضريبية، يمكننا أن نطرح التساؤل التالي:

فما هومحتوى هذه الاتفاقيات الضريبية ؟ وما هي النمذجة الاتفاقية في مجال الضريبة الدولية التي استندت عليها هذه الاتفاقيات الجبائية؟

[1]- عبد المنعم محمود داود، "التطبيق المباشر لقانون الجماعات الأوروبية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون، جامعة المنصورة، كلية الحقوق، 1987-1988، صفحة 260.

المبحث الثاني: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

الاتفاقيات الحبائية الدولية هي أداة قانونية تتضمن نصوصها مجموعة من المواد تكون مرتبة وفق تسلسل منطقي، وذلك من أجل سهولة قراءتها وفهم محتواها.

ولقد عرفت هذه الاتفاقيات تطورا عبر الزمن، وهذا كله يعود إلى منظمات دولية فيسبيل دعم وإرساء قواعد يمكن للدول اعتمادها عند إبرام الاتفاقيات من هذا النوع. لذلك سنتطرق من خلال هذا المبحث لمعرفة تطور الاتفاقيات الضريبية الدولية من خلال [المطلب الأول]، ثم سنقوم بعرض المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية وذلك في [المطلب الثاني].

المطلب الأول: تطور الاتفاقيات الضريبية الدولية

عرفت الاتفاقيات الضريبية تطورا مهما منذ الأزل، بحيث يشكل النموذج الأوربي في مجال الاتفاقيات الضريبية نموذجا رائدا ومهما، بغية تحليلها والاستفادة من نقاط قوتها، بتطبيقها والعمل على تحسينها وتفادي النقاط السلبية ومحاولة تجنبها، بهدف الاقتراب من النموذج الأمثل والفعال في مجال تنسيق الأنظمة والسياسات الضريبية.

لذلك سنقوم فيهذا المطلب بدراسة النمذجة الاتفاقية، وكذلك مقارنة بين النموذجين الضريبيين المعتمدين في الدول وهما نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الأمم المتحدة لتفادي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي هذا في [الفرع الأول]، ثم في [الفرع الثاني] سنتطرق لدراسة حدود هذه الاتفاقيات الجبائية الدولية.

الفرع الأول: النمذجة الاتفاقية في مجال الضريبة الدولية

لمعرفة النمذجة الاتفاقية في الميدان الضريبي، يتوجب علينا أولا أن ندرس مراحل تطورها وذلك في [الفقرة الأولى]، ثم الانتقال إلى [الفقرة الثانية] من أجل وضع مقارنة بين هذين النموذجين الاتفاقيين المعمول بهما عند إبرام الاتفاقيات الجبائية.

الفقرة الأولى: النموذج الاتفاقي الدولي عند إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية

يحتل النموذج الاتفاقي معنيين : الأول مادي والثاني شكلي.

فمن وجهة نظر مادية، فالنموذج يعتبر مجموعة من العناصر والرموز التي تمكننا من فهم عملية التفاعل بين مجموعة من المتغيرات، وفق هذا الفهم نتحدث عن نموذج اقتصادي[1]. أما من وجهة نظر شكلية، فالنموذج يعتبر معطى أوموضوعا، ارتكازا على خاصيته يرقى إلى مستوى نقله أوتقليده. فالنموذج في مجال الاتفاقيات الضريبية الدولية هومجموعة من المقتضيات أوالشروط، محددة بدقة من طرف دولة أومجموعة من المقتضيات أوالشروط، محددة بدقة من طرف دولة أومجموعة من الدول أومنظمة دولية، لأجل تحديد إطار المفاوضات الثنائية. ومن هنا ميلاد فكرة الأخذ بمصطلح نموذج كموضوع قابل للنقل والتقليد، فالنموذج إذن ليس له أية قوة قانونية بذاته، فهوبمثابة مادة أولية على أساسه تنطلق المفاوضات ويمكن تعديله حسب رغبة الأطراف[2].

إن النمذجة الاتفاقية تجد مبرر وجودها في تشابه ظروف، وكذا الأهداف التي تصبوإليها مختلف الاتفاقيات، وهذا ما يفسر كون أرضية الاتفاقية النموذج تكمن في الميدان الاقتصادي أكثر منه في الميدان السياسي. فالوضعيات السياسية تعتبر خاصة ومتميزة بعضها عن بعض، ومن ثم استحالة صياغة نموذج ينظم هذه الوضعية.

عكس الميدان الاقتصادي، حيث التماثل والتشابه بين المشاكل التي تطرحها عملية تشجيع الاستثمار، بشكل عام، إذ صياغة نموذج الاتفاقية قد يتم من طرف دولة واحدة أومع مجموعة من الدول في إطار منظمة دولية، وتعمل به هذه الدولة أوتلك في علاقتها الثنائية.

إذا فالنمذجة الاتفاقية تجد أرضيتها بالخصوص في الإطار الثنائي، خصوصا أن التوصل إلى اتفاق متعدد الأطراف حول نموذج واحد يتطلب اجتماع مجموعة من العناصر تجعل الاتفاق مستحيلا.

---

[1]- Patrick, JUILLLARD, l'évolution des sources de droit des investissements, Recueil des cours de l'Académie de droit international, la HAYE, 1994 page 121.

[2]- Patrick JUILLLARD, Ibid , page 121.

فإذا كانت هذه النمذجة تنطبق على الاتفاقيات في مجال الاستثمار فإنها أكثر جلاء في مجال الضريبة الدولية. فمحاولة عصبة الأمم في التوصل إلى اتفاق متعدد الأطراف حول نموذج اتفاقي غير ممكن إن لم نقل مستحيلا.

فالاختلافات الكبيرة بين دول الشمال الممثلة لليبرالية الاقتصادية، ووجهة نظر دولالجنوب التي مازال فيها التطور الاقتصادي في حاجة للتواجد المكثف للدولة، نظرا للبنيات الاقتصادية غير الناضجة، بفعل مجموعة من العوامل داخلية، خارجية وتاريخية، جعلت إيجاد أية أرضية للمفاوضات خصوصا في ميدان ذي أثر مباشر على موارد الدولة عملية صعبة.

فالمساواة القانونية بين الدول لا تعني مساواتها في الواقع وقدرتها التفاوضية، وإن كانت قانونيا متساوية فهي في الواقع تختلف. ويمكن لدولة ما أن تضمن حماية قوية للاستثمارات ورعايتها أكثر مما تتضمنه دولة أخرى.

وذلك بسبب الموقع التفاوضي لكلتا الدولتين، وإن كان من الناحية الشكلية القانونية متساويا، فإنه من الناحية الواقعية غير مكتمل، فهومختل. فالميدان الثنائي هوميدان موازين القوى بامتياز، سواء فيما يتعلق بمرحلة المفاوضات أوتوقيع الاتفاقية. وتبني النظام المتعدد الأطراف في الواقع فهونظام لم يستطع تفادي سلبيات الطريقة الثنائية، حيث طرحت إشكالية بلورة تشريع دولي مناسب وهوما يصعب تحقيقه كونه أمر يصطدم بتعدد الأنظمة الضريبية وتنوع بل وتعقد مختلف الضرائب التي تشكل نظاما ضريبيا ما. فبلورة نظام أواتفاقية في هذا الإطار يقتضي القيام بكشف شامل لمختلف أنواع الضرائب وتصنيفها، وبالتالي وبحدوث هذه العملية يكون التموضعثنائيا، أي في الإطار الثنائي وهوالمصدر الأول الذي ظهر فيه الجيل الأول للنماذج الاتفاقية منذ 1928 [1].

وتتشكل المجموعة الأولى من الاتفاقيات، من أربع اتفاقيات تميزت بمصدرها الأوروبي حيث عكست وجهت نظر الدول المتقدمة باعتبارها مصدرا للرأسمال، وهي وجهة نظر تعتمد على مبدأ الإقامة كمعيار لفرض الضريبة، على حساب مبدأ المصدر حيث تم إنجاز الدخل الخاضع للضريبة.

[1]- Patrick JUILLLARD, l'évolution des sources de droit des investissements, op cit, page 127.

وتأسيسا على هذا المبدأ، فإن أول رد فعل قامت به الدول المتخلفة تجسد في بلورة نماذج أخرى سنة 1943 خصوصا من طرف دول أمريكا اللاتينية، مرتكزة على مبدأ مصدر تكون الدخل لتشكل بذلك الجيل الثاني للنماذج الاتفاقية. أما الجيل الثالث فكان مصدره منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وقد تميزعمل هذه المنظمة بارتكازه في جزء كبير منه على المبادئ المعتمدة في نماذج 1927 كمبدأ الإقامة.

وفي سنة 1979 صدر عن الأمم المتحدة[1]، نموذج أطلق عليه نموذج أطلق عليه نموذج اتفاقية لأجل إزالة الازدواج الضريبي على الدخل والثروة بين الدول المتقدمة والدول النامية، ويسعى هذا النموذج إلى إقامة نظام توافق، انحصرت مقتضياته في العلاقات الجبائية ذات طبيعة ثنائية بين الشمال والجنوب، ولا يستهدف تنظيم العلاقات الجبائية بين دول الشمال. ويتضح ذلك من ابتعادها عن نظام الإقامة لتقترب من نظام المصدر، وبالرغم من دور هذا النموذج في خلق نوع من الانسجام في القانون الدولي الضريبي، فإنه لم يؤطر العلاقات الضريبية بين الشمال والجنوب.

وقد اضطرت الدول المتقدمة نفسها للاعتراف على الأقل على مستوى الخطاب، بأن العلاقات الضريبية بين دول الشمال ودول الجنوب لا يمكن تأسيسها على نفس النماذج التي تنظم العلاقات فيما بينها. وفي هذا السياق نقرأ في تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "أن الاتفاقيات الضريبية الكلاسيكية والتي بإمكانها من وجهة نظر الدول المصدرة للرأسمال، إنعاش المبادلات والروابط الاقتصادية بين الدول النامية والدول المصدرة للرأسمال، فإنها لم تلعب دورا كافيا في هذا المجال، فالاتفاقيات المعمول بها بين الدول الصناعية تفرض في بعض الأحيان على دولة الأصل التخلي عن بعض المداخيل في الوقت الذي يكون فيه بلد الإقامة هوالذي يجب أن يقوم بذلك. . . [2].

وهذا المبدأ يمكن أن لا يتلاءم مع الاتفاقيات بين الدول النامية والدول الصناعية، ولا يمكن إعماله في هذه الاتفاقيات، لأن تحويل المداخيل من الأولى إلى الثانية، وبالتالي يكون التنازل أحادي الجانب.

---

[1]- Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles importions entre pays développés et pays en développement, New York, 1980.

[2]-الذي صدر في 21 دحنبر 1979 بجنيف، وهونتاج 11 سنة من العمل وشمل 29 فصلا، 12 منها يتم نقلها حرفيا من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من المادة 1 إلى 4، 8، 7، 15، 17، 19، 23، 24، 27 و29.

هذه الوضعية يعكسها عدد الاتفاقيات المبرمة بين الدولالمتقدمة والدول النامية في هذه المرحلة، حيث أظهرت الدول النامية ترددا واضحا في الإقدام على إبرام هذه الاتفاقيات نظرا لعمق الاختلافات بينها وبين الدول المتقدمة، وتزيد هذه الوضعية في أزمة التأطيرالدولي للمجال الضريبي، حيث نلاحظ في نهاية التحليل عدم وجود مبادئ عالمية معترف بها ومقبولة منطرف الجماعة الدولية في مادة الضريبة، فكل انسجام في مادة إزالة الازدواج الضريبي هوحصيلة توافق وتسوية.

يتضح أن مختلف نماذج الاتفاقيات لها منطق ودلالة واحدة، فهي تهدف إلى بلورة إطار للمفاوضات مع الحفاظ على هامش من المرونة من شأنه أن يفسح المجال لملاءمة هذه النماذج وتكييفها مع وضعيات وظروف الأطراف المتعاقدة، فالفصلان الثامن والثامن والعشرين من نموذج الأمم المتحدة يعكسان ذلك بجلاء إذ ينصان على حلول مختلفة ومتنوعة.

وبالتالي فالنمذجة الاتفاقية تستهدف تسهيل التفاوض حول الاتفاقيات الضريبية، بإعطائها الوسائل المقبولة من الطرفين، فهي لا تلزم الأطراف، بل أكثر من ذلك فإن نموذج الأمم المتحدة لا يصنفها ضمن الاتفاقيات التي تصدرها الأمم المتحدة[1].

فمن خلال عرضنا لأهم التطورات التي عرفتها الاتفاقيات الضريبية المتمثلة في النمذجة، وعلى أساس ذلك يمكننا التساؤل عن أوجه الاختلاف والتشابه بين هذين النموذجين الضريبيين المتمثلين في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الأمم المتحدة لمحاربة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي.

الفقرة الثانية: مقارنة بين نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الأمم المتحدة لتفادي الازدواج الضريبي

إن معظم الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تبرمها الدول سواء المتقدمة أوالنامية تستند في إبرامها للاتفاقيات، إلى نموذجين أساسيين نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ونموذج الأمم المتحدة لتفادي الازدواج الضريبي، واللذان يختلفان في بعض الأحكام، لكون نموذج منظمة الأمم المتحدة يخص المعاهدات المبرمة بين الدول المتقدمة

---

[1]- O. N. U. modèle de convention, 1980, page 12.
نموذج الأمم المتحدة.

والدول النامية، أما النموذج الأول، فيتعلق بالدول المتقدمة فقط، لكن على الرغم من ذلك تعتبر اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أكثر استخداما من طرف الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.

فعلى أساس مجموعة من العناصر والمتمثلة أساسا في مجال تطبيق كل اتفاقية، ومعايير تطبيقها، ثم كيفية توزيع الاختصاص الضريبي لكل منهما سنقوم بعرض لأوجه التشابه أولا، ثم سنقوم بعرض أوجه الاختلاف.

أولا: أوجه التشابه

تتمثل أوجه التشابه بين نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE، ونموذج الأمم المتحدة فيما يلي:

1. مجال تطبيق الاتفاقيتين

فيما يخص مجال تطبيق كل من اتفاقية منظمة OCDE والاتفاقية النموذجية الأمم المتحدة، فهما تطبقان على نفس الأشخاص، المقيمون بإحدى الدولتين المتعاقدتين، أوبكلتيهما معا.

كما تطبق كلتاالاتفاقيتين بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على الثروة، معترك المجال للدولتين المتعاقدتين لتحديد ما تشمله هذه الضرائب.

2. معايير تطبيق الاتفاقيتين

بالنسبة لمعايير التطبيق، يتفق النموذجين حول معيار الإقامة والذي أعطى نفس المفهوم بالإضافة أيضا لاعتماد معيار المصدر.

3. توزيع الاختصاص الضريبي

فتوزيع الاختصاص الضريبي يشمل الضرائب على الدخل وتشمل أوجه التشابه توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضرائب على الأملاك العقارية، حيث تفرض الضريبة على الأملاك العقارية في كلتا الاتفاقيتين في الدولة التي يتواجد بها العقار أي الدولة مصدر الدخل.

كما تشمل كذلك الاتفاقية أرباح المؤسسات، بحيث تخضع أرباح المؤسسات، بالنسبة لكلتا الاتفاقيتين للضريبة في دولة إقامة المؤسسة أما إذا كان لهذه المؤسسة منشاة

قارة أومستقرة في الدولة الأخرى، فإن أرباح هذه المنشأة تخضع للضريبة في هذه الأخيرة.

أيضا هناك المؤسسات الشريكة، حيث يتفق النموذجين فيما جاء في نصيهما حول المؤسسات الشريكة، ويتعلق الأمر بالحالات التي ترتبط فيها مؤسستين عن طريق مساهمة إحداهما في إدارة أوفي مراقبة أوفي رأسمال المؤسسة، أوعندما يساهم نفس الأشخاص في كلتا المؤسستين، ونتيجة لذلك تتفق المؤسستين في علاقاتهما التجارية والمالية على شروط تختلف عن تلك التي تتفق حولها المؤسسات المستقلة، مما يؤدي إلى عدم تحقيق إحدى المؤسستين لأرباح كان من الممكن تحقيقها لولا تلك الشروط، وفي هذه الحالة يجوز أن يتم إدراج الأرباح التي لم تتحقق في الوعاء الضريبي لهذه المؤسسة عند فرض الضريبة على أرباحها.

كما يشمل توزيع الاختصاص الضريبي مداخيل الملاحة البحرية حيث تخضع كلتا الاتفاقيتين للضريبة في الدولة التي يتواجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة التي تستغل السفن والطائرات في النقل الدولي.

كذلك الأرباح الرأسمالية، حيث تتفق الاتفاقيتين على خضوع أتعاب الحضور للضريبة في الدولة التي توجد بها المؤسسة الدافعة لهذه الأتعاب.

أيضا تقضي كل من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE واتفاقية الأمم المتحدة بخضوع مداخيل الفنانين والرياضيين للضريبة في الدولة التي يمارس فيها النشاط.

كذلك بالنسبة لمداخيل الوظائف العمومية، حيث تقركلمنالاتفاقيتينأن مداخيلالوظائفالعمومية تدخل ضمن مجال الاختصاص الضريبي للدولة التي تدفعها أي مصدر الدخل، أما إذا كان المستفيد منها مقيم بالدولة الأخرى ويحمل جنسيتها في آن واحد، فستخضع تلك المداخيل في هذه الأخيرة فقط.

أما فيما يتعلق بالمبالغ المحصلة من طرف الطلبة، فإن كلتا الاتفاقيتين تخضع هذه المبالغ للضريبة في الدولة التي يقيم بها المستفيد.

كذلك هناك أيضا المداخيل الأخرى، فحسب الاتفاقيتين النموذجيتين فإن المداخيل الأخرى فستخضع للضريبة في الدولة التي يقيم فيها الشخص المستفيد من هذه المداخيل.

كما يشمل توزيع الاختصاص الضريبي، الضريبة على الثروة، حيث تخضع الثروة التي يمتلكها شخص للضريبة في الدولة التي يقيم بها المستفيد منها، وهوما تتفق حوله الاتفاقيتين النموذجيتين. أما بالنسبة للثروة التي تتكون من ممتلكات عقارية فستفرض عليها الضريبة في الدولة التي تتواجد بها تلك الممتلكات والثروة التي تكون جزءا من رأسمال منشأة مستقرة تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها هذه المنشأة المستقرة، كذلك بالنسبة للثروة المكونة من سفن وطائرات مستخدمة للنقل الدولي، حيث تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للشركة التي تملك تلك السفن والطائرات، كما تجب الإشارة إلى أن اتفاقية الأمم المتحدة حددت في فقرة إضافية أنه يعود للدولتين تحديد الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة.

4. طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي

تعتمد كل من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية واتفاقية الأمم المتحدة طريقة الإعفاء، بنوعيها أي الإعفاء الكامل، والإعفاء التدريجي وطريقة الخصم من خلال الخصم الكامل والخصم العادي، مع إعطاء تعاريف متقاربة للطريقتين، بالإضافة إلى إمكانية استخدام طريقة الخصم الضريبي الوهمي، وجواز الدمج بين أكثر من طريقة لتفادي الازدواج الضريبي القانوني.

كما تنص تلك الاتفاقيتين على إمكانية اللجوء إلى الإجراء الودي لحل المشاكل المتعلقة بتطبيق وتفسير أحكام الاتفاقية ولإيجاد حلول بالنسبة للحالات التي لم ترد ضمن أحكام الاتفاقية المبرمة أوفي حالات الازدواج الضريبي الاقتصادي، بالإضافة إلى طريقة التحكيم والتي جاءت في الشروح المرفقة بالاتفاقيتين.

5. أحكام اتفاقية أخرى

يؤكد النموذجيين الضريبيين على ضرورة تطبيق مبدأ عدم التمييز والذي ينص على عدم فرض ضريبة أوالتزامات جبائية أكبر على الأشخاص غير المقيمين في دولة ما والذين لا يحملون جنسيتها، مقارنة بمواطني تلك الدولة، بالإضافة إلى تطرق كل نموذج منها لأعضاء البعثات الدبلوماسية والقناصلةالذين لا تتأثر الامتيازات الجبائية التي يتمتعون بها بالأحكامالاتفاقية.

ثانيا: أوجه الاختلاف

مثلما هناك تشابه في الاتفاقيتين النموذجيتين هناك كذلك أوجه اختلاف تشمل النقاط التالية:

1. معايير تطبيق الاتفاقيتين

تختلف كل من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية واتفاقية الأمم المتحدة، من حيث المفهوم الذي أعطته كل منهما لمعيار المنشأة المستقرة، حيث اختلفتا في تحديد المدة اللازمة لاعتبار موقع بناء أوتركيب، أوتجميع منشأة مستقرة.

حيث اعتبرت اتفاقية منظمة (OCDE) أن المدة اللازمة لاعتبار تقديم الخدمات الاستشارية في دولة متعاقدة أنها منشأة مستقرة يجب ألا تقل عن اثنا عشر شهرا.

على غرار اتفاقية الأمم المتحدة التي تخفض المدة إلى ستة أشهر حتى تعطي فرصة للدول النامية لفرض الضريبة على تلك الأنشطة، كما جاء أيضا في هذه الاتفاقية أن المدة اللازمة لاعتبار تقديم الخدمات الاستشارية في دولة متعاقدة أنه منشأة مستقرة، هي مدة ستة أشهر أيضا، في حين لم يرد ذلك في اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

2. توزيع الاختصاص الضريبي

يختلف النموذجين حول توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة لبعض المداخيل والتي تتمثل في أرباح الأسهم، بحيث تتفق كلتا الاتفاقيتين على إعطاء الحق في فرض الضريبة على أرباح الأسهم للدولة التي يقيم بها المستفيد، مع جواز خضوع تلك الأرباح للضريبة في الدولة التي توجد بها الشركة المقدمة للأرباح. إلا أن اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قد حددت نسبة 5% كاقتطاع من المصدر إذا كان المستفيد الفعلي من تلك الأسهم هوشركة تملك بصفة مباشرة 25% من رأسمال الشركة المقدمة للأرباح، في حين لم تحدد اتفاقية الأمم المتحدة النسبة التي يجب ألا يتجاوزها الاقتطاع من المصدر، حيث اختلفت مع اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في النسبة التي يجب أن يملكها المستفيد الفعلي في رأسمال الشركة والتي حددتها في نسبة 10%.

أما بالنسبة للفوائد، فكلتا الاتفاقيتين تعطي الحق في فرض الضريبة للدولة التي يوجد بها المستفيد، مع جواز خضوعها أيضا للضريبة في الدولة التي تنشأ فيها هذه

الفوائد، والفرق **بين** الاتفاقيتين بالنسبة لهذا النوع من الدخل، يكمن في تحديد اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لنسبة الاقتطاع من المصدر والتي يجب ألا يتجاوز 10% من مبلغ الفوائد إذا كان المستفيد الفعلي منها مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، في حين أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لم تحدد أية نسبة وتركت الحرية للدولتين المتعاقدتين مهمة تحديدها.

ومن أبرز نقاط الاختلاف تتجلى في الإتاوات، حيث نصت اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بأن تخضع الإتاوات للضريبة في الدولة التي يوجد بها المستفيد الفعلي فقط. أما اتفاقية الأمم المتحدة، فإلى جانب ذلك ترى جواز خضوعها للضريبة في الدولة التي نشأت فيه أي التي يوجد بها المدين، مع غياب تحديد لنسبة الاقتطاع من المصدر، والتي تحدد بالاتفاق بين الدولتين، أي أن اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ترى أنها تدخل ضمن الاختصاص الضريبي لدولة الإقامة فقط، أما اتفاقية الأمم المتحدة فتعطي الحق في فرض الضريبة لكل من دولة الإقامة ودولة المصدر، حتى تسمح للدولة النامية أيضا بزيادة حصيلتها الضريبية.

أما بالنسبة لمداخيل المهن المستقلة، فقد قامت اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، بإلغاء المادة المتعلقة بهذه المداخيل واعتبرت أن ما يسري على المنشأة المستقرة من أحكام يسري عليها أيضا.

أما اتفاقية الأمم المتحدة فقد أبقت على المادة التي تتناول هذا النوع من الدخل، ومنحت الحق في فرض الضريبة لدولة إقامة الشخص، ما عدا إذا مارس هذا الشخص نشاطا في الدولة الأخرى، وذلك بصفة اعتيادية من خلال مقر ثابت، بحيث سيخضع للضريبة على الدخل التابع لذلك المقر في الدولة التي يتواجد بها، بالإضافة إلى وجوب دفع الضريبة في الدولة التي يمارس فيها الشخص نشاطا لفترة أولفترات تساوي أوتتجاوز في مجموعها 183 يوما.

فيما يخص المعاشات منحت اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الحق في فرض الضريبة للدولة التي يقيم بها المستفيد منها، أما اتفاقية الأمم المتحدة ففضلت إعطاء خيارين، يتفق الأول مع ما جاء في اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. أما الخيار الثاني فتجيز فيه خضوع المعاشات للضريبة في دولة إقامة المستفيد وأيضا في الدولة

المتعاقدة الأخرى إذا كان الشخص الذي يدفعها مقيم بهذه الأخيرة أومنشأة مستقرة متواجدة بها.

3. مكافحة التهرب الضريبي الدولي

تختلف الاتفاقيتين لكيفية تفادي الازدواج الضريبي في تعاملها مع مشكلة التهرب الضريبي الدولي، حيث تنص اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على ضرورة تبادل المعلومات بين الدولتين المتعاقدتين، في المجال الضريبي والمساعدة المتبادلة له بين الدولتين المتعاقدتين في تحصيل الضرائب، في حين تكتفي اتفاقية الأمم المتحدة بتبادل المعلومات فقط، فقد أوردت في الشروح المرفقة بها أنها قد تركت الجزء المتعلق بالمساعدة في تحصيل الضرائب لاتفاقية منفردة ومتعلقة بالتعاون الإداري المتبادل في المسائل الضريبية.

4. أحكام اتفاقية أخرى

تختلف اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مع نموذج الأمم المتحدة في أحد الأحكام الاتفاقية الأخرى، ويتمثل في احتواء الاتفاقية الأولى على مادة تنص على إمكانية توسيع الاتفاقية الجبائية المبرمة على أحد أوبعض الأقاليم الأخرى التابعة للدولتين المتعاقدتين في المستقبل والتي تطبق نفس الضرائب التي تنص عليها الاتفاقية أوضرائب من نفس الطبيعة، في حين يغيب هذا البند في نموذج الأمم المتحدة.

وبالتالي نخلص من خلال مقارنتنا أن اتفاقية الأمم المتحدة لمنع الازدواج الضريبي تستنسخ العديد من موادها، من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. إلا أنها أدخلت تعديلات على بعض أحكامها، من أجل تحقيق نوع من العدالة في توزيع الاختصاص الضريبي بين دولة الإقامة التي يمنحها نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأولوية في فرض الضريبة لخدمة مصالح الدول المنتمية لهذه المنظمة وهي دول متقدمة[1]، وبين دولة المصدر التي غالبا ما تكون دولا ناميا.

[1]- النمسا، إيرلندا، بلجيكا، كندا، الدانمارك، فرنسا، ألمانيا، اليونان، آيسلندا، إيطاليا، لوكسبورغ، هولندا، النرويج، البرتغال، إسبانيا، السويد، سويسرا، تركيا، الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، فنلندا، استراليا، نيوزيلندا، المكسيك، الجمهورية التشيكية، كوريا الجنوبية، المجر، بولندا، سلوفاكيا، استونيا، إسرائيل، تشيلي وسلوفينيا، المغرب يدعوإلى قبوله عضوا كامل العضوية بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية / منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، طبعة 2010.

الفرع الثاني: حدود وآفاق الاتفاقيات الجبائية الدولية

باعتبار أن الاتفاقيات الجبائية الدولية، أداة فعالة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، ومكافحة التهرب الضريبي الدولي، إلى جانب فرضها مبدأ عدم التمييز ومساهمتها في تقليل الاختلافات بين التشريعات الضريبية لمختلف الدول، كما تساهم في رأب الصدع بين التشريعات الضريبية لكل الدول ومختلفها، وتقريب وجهات نظرهم حول العديد من القضايا الضريبية، إلا أنه بالرغم من هذه الاعتبارات تعرف الاتفاقيات الجبائية الدولية حدودا لا يمكن تخطيها ما سنتناوله في [الفقرة الأولى]ثم سنتطرق لآفاق هذه الاتفاقيات من خلال [الفقرة الثانية].

الفقرة الأولى: حدود الاتفاقيات الجبائية

بالرجوع إلى القانون الداخلي للدولة نلاحظ أن الاتفاقيات الجبائية الدولية تسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين، دون أن تضع الإجراءات والطرق التي يتم من خلالها فرض الضريبة، لأن تلك الإجراءات تحددها القوانين الداخلية للدولتين، والتي تعبر عن سيادتها الضريبية[1].

كما قد تعجز الاتفاقيات الجبائية عن تحديد بعض المفاهيم والمصطلحات مما يؤدي بالدولتين إلى الرجوع إلى قوانينها وتشريعاتها الداخلية، حتى تتمكن من إزالة الغموض الذي يكتنف الاتفاقية في بعض من موادها. مما قد ينتج عنه اختلاف في التفسيرات والتعاريف التي تعطيها كل دولة، استنادا لقانونها بالنسبة لنفس المصطلح، الشيء الذي قد يؤدي إلى حدوث مشكلة ازدواج ضريبي.

ومن جانب آخر، فإن الاتفاقيات الجبائية، تؤثر على قانون كل دولة متعاقدة لأنها قدتعتمد إجراءات غير تلك التي ينص عليها قانونها الداخلي، مثل تحديد سقف لمعدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لأرباح الأسهم أوالفوائد، والذي لا يمكن تجاوزه من طرف الدولة مصدر الدخل، حتى وإن كانت تطبق معدلا أكبر من ذلك السقف، بموجب قانونها. كما يمكن أن تحدد الاتفاقية النفقات التي يمكن خصمها لتحديد أرباح المنشأة المستقرة، والتي قد لا تتطبق مع النفقات التي يمكن خصمها في إطار القانون الداخلي للدولة[2].

---

[1]- Bruno Gouthière,les impôts dans les affaires internationales, op, cit, p 155.

[2]- ibid, p 156.

إن تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية يعرف نطاق تطبيقها ضيقا بالنسبة للضرائب، حيث تفرض الدول الفدرالية الاتحادية ضرائب فدرالية، والتي تطبق عليها الاتفاقيات التي تبرمها هذه الدول لتفادي الازدواج الضريبي، كما تفرض ولايتها أوتقسيماتها السياسية، نظرا لتمتعها **بسيادة** ضريبية، ضرائب محلية، تكون من نفس طبيعة الضرائب الفدرالية والتي غالبا ما لا تشملها تلك الاتفاقيات فيبقى مشكل الازدواج الضريبي مشكلا قائما.

وعلى سبيل المثال، إن الولايات المتحدة الأمريكية تفرض ضريبة فيدرالية على أرباح الشركات، أما ولاياتها فتفرض ضريبة محلية من نفس الطبيعة، وعند إبرام هذه الدولة لاتفاقية جبائية، فإنها تشمل الضرائب الفيدرالية فقط، وليس الضريبة المحلية.

فإذا مارست شركة تابعة لدولة ما نشاطها في الولايات المتحدة الأمريكية وكانت معفاة من دفع الضريبة على الأرباح في هذه الدولة، بموجب الاتفاقية المبرمة بين الدولتين، فإنه ملزمة بدفع الضريبة المحلية في الولاية التي حققت فيها تلك الأرباح، إلى جانب الضريبة المفروضة عليها في الدولة التي يوجد بها مقرها، وهنا يتضح جليا أن الشركة تعاني من مشكلة ازدواج ضريبي، وأن الاتفاقية الجبائية لم تستطع تجنبها، لعدم أخذها بعين الاعتبار الضرائب المحلية[1].

إن أية اتفاقية جبائية مبرمة ومصادق عليها من طرف السلطة المخولة بذلك، في كلتا الدولتين المتعاقدتين، من الواجب احترامها وتطبيقها، لكن إن لم يتم احترامها من طرف إحدى الدولتين، فإنه لا يمكن إجبارها على ذلك، وفي مثل هذه الحالة يمكن للدولة المتعاقدة الأخرى **أن** تعتبر الاتفاقية باطلة، وتتوقف عن تطبيقها، بما أن الدولة الأولى لم تف بالتزاماتها.

وإذا ما صادقت مؤسسة تابعة لدولة ما وتمارس نشاطها في دولة أخرى مثل هذه المشكلة، حيث أنها أرادت أن تستفيد من إجراءات اتفاقية لكنها لم تستطع نظرا لعدم احترامها من طرف هذه الأخيرة، فيمكنها أن تعرض مشكلتها على السلطات المختصة في الدولة الأولى، والتي تحاول بدورها أن تجد حل ودي بالاتفاق مع السلطات المختصة للدولة الأخرى.

[1]- Bruno Gouthière,les impôts dans les affaires internationales, op, cit, p 156.

وتجدر الإشارة إلى أنه من النادر أن تتم مخالفة أوعدم احترام الاتفاقية الجبائية من طرف الدولتين المتعاقدتين.

الفقرة الثانية : آفاق الاتفاقيات الجبائية الدولية

معظم الدول تسعى من خلال الاتفاقيات الجبائية إلى تشجيع الاستثمار وجلب المشاريع الكبرى إلى دولتها، وهذا المبرر هوالهدف الأساسي من وراء التعاون الضريبي، سواء بين الدول أوحتى المنظمات ومختلف الاتحادات والمناطق الكبرى، وكذا الشركات الكبرى التي تسعى إلى دفع أقل الضرائب في الدول المستقبلة لتلك المشاريع، فالواقع الحالي للترابط الاقتصادي وتنامي رغبة الدول في تحفيز الاستثمارات الخارجية وعلى الاستقرار على ترابها الإقليمي وتقوية المبادلات التجارية مع الدول المعمور بحيث نجد أنالمغرب وقع على العديد من الاتفاقية بينه وبين مختلف الدول حتى الدول الإفريقية، والهدف من هذه الاتفاقيات الجبائية هومحاربة الازدواج أومنع الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي بالدرجة الأولى. إلا **أن** هذه الاتفاقيات كان الهدف من ورائها تشجيع الاستثمارات والدفع بعجلة الاقتصاد الوطني، سواءكانت هذه الاستثمارات أجنبية أوغير أجنبية.

فالملاحظ أن جل الدول تسعى إلى وضع آليات تحد من إخضاع الملزم إلى عدة ضرائب في مختلف البلدان، في إطار ما يصطلح عليه بالازدواج الضريبي، وهذا الواقع أدى إلى توسع المنظومة الاتفاقية التي تعتمدها الدول لتفادي الازدواج الضريبي[1].

فالمغرب وقع على العديد من الاتفاقيات في إطار التعاون الدولي مع مختلف الدول من بينها التعاون الجمركي، وذلك من خلال التطور المستمر في الإثراء والدراية بالعمليات الجمركية على الأسواق والخبرات، بحيث عقد تعاون ثنائي بين المملكة المغربية والبلدان الإفريقية. حيث توج هذا التعاون المغربي الإفريقي بدخول المغرب إلى الاتحاد الإفريقي وانضمامه إلى إفريقيا الأم. فإن هذا العمل يندرج تحت السياسات الوطنية الرامية إلى تعزيز العلاقات التجارية مع البلدان الإفريقية في إطار علاقات التعاون والمساعدة.

---

[1]- جواد النوحي، "مقاربة سياسية الاستثمارات الأجنبية بالمغرب"، من مؤسسة عبد العزيز الدار البيضاء، 2010، صفحة 151.

وفي هذا الصدد، عقد اجتماع لجنة التعاون الجمركي المغربي التونسي بالرباط يومي 25 و26 مارس 2013، وخصصت لتبادل التجارب والخبرات في مجال إدارة الموارد البشرية، ونظم المعلومات والتخطيط الاستراتيجي والتدريب الجمركي وإجراءات المراقبة[1].

فالمملكة المغربية ومنذ استقلالها وهي تسعى إلى جلب الاستثمارات الأجنبية وحمايتها وتشجيعها، حيث وقعت على مجموعة من الاتفاقيات الثنائية لتحفيز الاستثمارات الأجنبية داخل المغرب، فهويوفر ضمانات لهؤلاء المستثمرين، بحيث وقع مع محورين رئيسيين في الاقتصاد العالمي باستثناء اليابان. فهذين القطبين هما الاتحاد الأوربي كشريك قديم للمغرب منذ الاستعمار أوبالأحرى الاستقلال.

وكذلك الولايات المتحدة الأمريكية وذلك من خلال اتفاقية التجارة الحرة، بشأن إدارة الجمارك وتسيير التجارة وتعزيز التعاون بين المملكة المغربية والولايات المتحدة الأمريكية في مجال تسيير التجارة والإجراءات الجمركية، بحيث كان ذلك أثناء زيارة صاحب الجلالة الملك محمد السادس للولايات المتحدة في 21 نونبر 2013. وكذا اتفاق بشأن المساعدة المتبادلة في مجال الجمارك بموجب أحكام الفصل 5 و6 من اتفاق التجارة الحرة بين المملكة والولايات المتحدة الأمريكية، وتم التوصل إلى تعهد الطرفين في مجال المساعدة الإدارية المتبادلة وكذا الجرائم الجمركية.

غير أن هذا الارتباط مع القطبين لا يخفي ضعف المستوى الاتفاقي للمغرب مع الاقتصاديات الصاعدة والتي بدأت تحقق مكتسبات كبرى في خريطة الاقتصاد العالمي، كالمكسيك، البرازيل وجنوب إفريقيا وغيرها من الدول الصاعدة.

فالمغرب قدم حزمة واسعة من الحوافز للاستثمارات في القطاعات الصناعية مع تسهيلات ضريبية وجمركية وعقارية للمستثمرين، بالإضافة إلى تدريب الأيادي العاملة. فالمملكة المغربية تمنح إمكانية الاستثمار بالعملات الأجنبية في ظل تشريعات تسمح بتحويل الأرباح دون قيود إلى أي نظام مصرفي يختارونه.

[1]- Coopération internationale, p 30.

فدولة المغرب وفرت مناخا استثماريا فريدا، ضاعف من فرص نجاح المستثمرين وقلص هامش المخاطرة. فالمملكة المغربية اليوم أصبحت قبلة للمستثمرين بسبب المزايا الضريبية والبنية التحتية المتطورة والاقتصاد المتنامي .

فهذا الاستقرار جعل الدول ومختلف الشركات الكبرى تتسابق على الاستثمار في المغرب بسبب المزايا الإضافية التي تشمله كونه بوابة لاغنا عنها لدخول الأسواق الإفريقية.

فعلى سبيل المثال اختارت شركة رونوالفرنسية المغرب ومنطقة طنجة لتشييد أكبر مصنع لها خارج أوربا بطاقة إنتاجية تبلغ حوالي 400 ألف سيارة سنويا[1]. وقد وقعت بيجوسترون مع الحكومة المغربية بعد عام ونصف من المفاوضات منذ المنتدى الاقتصادي للشرق الأوسط في مارسيليا نهاية عام 2013، وهوبمنطقة اقتصادية جديدة أحدثتها المملكة المغربية بقطب صناعي جديد والمتخصصة في الصناعات المتعلقة بالسيارات قرب مدينة القنيطرة، وهوما جعله وجهة ممتازة للمشروع الجديد بيجو.

وسيستفيد المشروع من نظام جبائي خاص لهذه المنطقة، والذي يمنح تشجيعا ضريبيا للصناعات المصدرة خلال 25 سنة الأولى من إقامة المشروع. فالنظام الجبائي لهذه المنطقة منح إعفاءا ضريبيا غير محدد على القيمة المضافة. ثم هناك إعفاء على الضريبة على الشركات بنسبة 0% مدة خمس سنوات، ثم 8. 75% مدة عشرون سنة. وإعفاءا على الضريبة على الدخل و0% مدة خمس سنوات ثم تخفيضها بنسبة 80% مدة عشرون سنة[2].

فحسب ما جاء على لسان كارلوس تافاريس، المدير التنفيذي في مجموعة بيجوسيترون، فإن القرار الذي اتخذته لإنشاء المصنع الذي سيبدأ إنتاجه عام 2019، كان لعدة اعتبارات من بينها البنية التحتية وتوفر الكفاءات المهنية والطاقة الاستيعابية اللوجيستيكية، إضافة إلى اهتمام المغرب بالمشروع وتلاقي المصالح المشتركة والدولة المغربية.

فالمملكة المغربية تراهن على جذب الاستثمارات الأجنبية لتوفر فرص العمل

[1]- محمد بن محمد العلوي، " تزايد جاذبية المغرب للاستثمارات الأجنبية"، صحيفة العرب، نشر في 2015/06/27، العدد 6661ن، ص 11.

[2]- موقع إلكتروني www. tadbir. ma

وتعزيز الناتج المحلي الإجمالي، وتطوير البنية التحتية وتقوية الاقتصاد الوطني، بحيث نجد أن المغرب وقع مع مجموعة من الدول من أجل حماية الاستثمارات وتشجيعها، وكذا منع الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين وسأعرض في هذا الجدول أسفله بعض الدول التي قامت بتوقيع اتفاقيات ثنائية لتشجيع الاستثمارات مع المغرب.

قائمة لبعض الاتفاقيات الثنائية لتشجيع وحماية الاستثمارات المبرمة مع المغرب.

الاتفاقيات الثنائية لتشجيع وحماية الاستثمارات

البلد	تاريخ الاتفاقية	البلد	تاريخالاتفاقية
صربيا	2013/06/06	إيران	2001/01/21
كوت ديفوار	2013/03/19	ليبيا	2000/11/02
فيتنام	2013/06/15	موريتانيا	200/06/13
ماسيدونيا	2010/05/11	البحرين	2000/04/07
سلوفاكيا	2007/06/14	السلفادور	1999/04/21
بوركينافاسو	2007/02/08	بلجيكا	1999/04/04
الكامرون	24/01/2007	الاتحاد الاقتصادي البلجيكي	1999/04/13
السنغال	2006/11/15	اللوكسمبورغ	1999/04/13
إفريقيا الوسطى	2006/09/26	السودان	1999/02/23
غامبيا	2006/02/20	قطر	1999/02/20
غينيا الأكوتورية	2005/07/05	الكويت	1999/02/16
كرواتيا	2004/09/29	الهند	1999/02/13
الغابون	2004/06/21	الإمارات العربية المتحدة	1999/02/09
بنين	2004/06/15	كوريا الجنوبية	1999/01/27
الدانمرك	2003/05/23	الأردن	1998/06/16
الدومنيكان	2002/05/23	إسبانيا	1997/12/11
منظمة الدول المصدرة للبترول	2001/11/26	تشاد	1997/12/04
سوريا	2001/10/23	لبنان	1997/07/03
فنلندا	2001/10/01	مصر	1997/05/14
ألمانيا	2001/08/06	تركيا	1997/04/08

جمهورية الشيك	2001/06/11	أندونيسيا	1997/03/14
سلطنة عمان	2001/05/08	اليمن	1997/02/24
الباكستان	2001/04/16	الأرجنتين	1996/05/22
تونس	1994/01/28	بلغاريا	1996/01/13
رومانيا	1994/01/28	فرنسا	1996/01/13
النمسا	1994/01/02	الصين	1995/03/27
هنغاريا	1991/12/12	بولونيا	1994/10/24
بريطانيا العظمى	1990/10/30	اليونان	1994/02/16
إيطاليا	1996/07/18	السويد	1990/06/26

المصدر: www. finances. gov. ma

فالاتفاقيات الثنائية لتشجيع الاستثمار وحمايته تساهم في وضع مناخ قانوني قار وملائم للاستثمارات الخارجية، حيث أنها تضع معايير الحماية والمعالجة التي يجب أن يوفرها البلد المضيف على أرضه لاستضافة الاستثمار الخارجي.

ففي هذا الصدد يتم وضع قاعدة قانونية لجذب الاستثمارات الخارجية، حيث طورت المملكة المغربية من الاتفاقيات الدولية في هذا المجال، بحيث وصلت 63 اتفاقية ثنائية في ميدان تشجيع وحماية الاستثمارات، وثلاث اتفاقيات إقليمية، واتفاقية واحدة للتبادل الحر تضم محور الاستثمارات.

ومن خلال هذا يحتل المغرب في مجال الاتفاقيات الموقعة الرتبة الثانية بعد مصر، سواء على المستوى الإفريقي أوعلى مستوى العالم العربي.

فتوزيع هذه الاتفاقيات يكون على الشكل التالي، فبالنسبة لأوربا تصل إلى 40% تليها بعد ذلك آسيا 25% وبعدها إفريقيا ب 24% وبعدها بعض التجمعات الدولية واتفاقيات التبادل الحر ب 6 % وفي الأخير أمريكا ب 5%[1].

فأهمية الاستثمارات الأجنبية تساعد الدولة على زيادة نسبة العملة الصعبة، فحسب أحدث الإحصاءات من مكتب الصرف المغربي، ارتفاع تدفق الاستثمارات الأجنبية

[1]- www. gov. ma 2015/10/11

المباشرة إلى المغرب بنسبة 12. 2% خلال الأشهر الأربعة الأولى من العالم الحالي بمقاربة سنوية تصل إلى أكثر من 891 مليون دولار[1].

فالاتفاقيات الجبائية دائما تكون في إطار تعزيز العلاقات الاقتصادية والتجارية وتشجيع حركة الاستثمارات وانتقال رؤوس الأموال بين الطرفين كما سبق الذكر، فهي كذلك تحدد طبيعة المعاملة الضريبية وبالتالي الحد من الازدواج الضريبي، إلا أن هناك بعض الدول لاتلجأ إلى معالجة الازدواج الضريبي من خلال الاتفاقيات، إذ أن أكثر دول العالم لا يوجد بينها اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي، ولابد من وجود طرق ولكنها لا تغني عن الاتفاقيات. لأن الاتفاقيات تكون في مصلحة الدولتين، وفي نفس الوقت حماية للمستثمرين في كلتا الدولتين ومن هذه الطرق التي تلجأ إليها الدول:

- نظام الإعفاء الكامل.
- نظام تنزيل الضريبة الأجنبية من وعاء الضريبة الوطنية.
- نظام خصم الضريبة الأجنبية، من قيمة الضريبة الوطنية.
- نظام تخفيض سعر الضريبة.

ونظرا للأهمية البارزة التي تلعبها الاتفاقيات الجبائية، تجعلنا نتساءل عن الفحوى العام لهذه الاتفاقيات الجبائية الدولية بصفة عامة؟ وذلك بالاستناد على النموذجين الضريبيين الدوليين المعروفين.

المطلب الثاني: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

تحتوي معظم الاتفاقيات الجبائية التي تعقد بين الدول على مواد مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أوالاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة.

وتتكون تلك المعاهدات من ثلاثين مادة تقريبا حيث أنه يمكن أن تكون أكثر وتأتي في أربع مجموعات.

حيث تتكون المجموعة الأولى من مواد تمهيدية، بحيث تحوي الاتفاقيات الجبائية الدولية، كغيرها من المعاهدات الدولية على مجموعة من المواد التمهيدية، يحدد فيها مجال التطبيق

[1]- مكتب الصرف المغربي.

لهذه الاتفاقية وتقديم تعاريف لبعض المصطلحات المستخدمة في نصها، وغالبا ما تتكون من مجال تطبيق الاتفاقية ومن تعاريف.

نقصد بمجال تطبيق الاتفاقية، المجال الذي يضم كل من الأشخاص والضرائب والأقاليم التي تسري عليها الاتفاقية المبرمة. أما بالنسبة للمجال الزمني لتطبيق الاتفاقية فيأتي في المواد الختامية.

كما تعطي الاتفاقية تعاريف لمجموعة من المصطلحات المستخدمة في نصها، مما يسمح بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة. مثل تعريف المقصود بمصطلح شخص طبيعي أوشركة، وتحديد مفهوم مصطلح مقيم والمنشأة المستقرة، حيث يسمح هذا المفهوم بمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي تتواجد بها هذه المنشأة.

لكن قد تواجه الجهات المختصة عند تطبيق الاتفاقية، في إحدى الدولتين مشاكل تتعلق بتفسير مصطلح لم يتم تعريفه في نص الاتفاقية، وفي هذه الحالة يمكن الرجوع إلى القانون الضريبي للدولة، من أجل تفسير ذلك المصطلح، ما لم ينص سياق الاتفاقية على غير ذلك. إلا أن مثل هذا الإجراء قد يؤدي إلى حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بسبب عدم اختلاف في التفسير الذي تغطيه كل دولة، بناء على ما ينص عليه أحكام قانونها الضريبي، وفي هذه الحالة يمكن أن تتصل الجهات المعنية في الدولتين، وتحاول الوصول إلى تفسير موحد بالاتفاق بينهما.

أما المجموعة الثانية فيتم من خلالها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين. بحيث تحدد الاتفاقية الجبائية الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من أنواع المداخيل، فيمكن أن يمنح ذلك الحق بموجب الاتفاقية إلى إحدى الدولتين المتعاقدتين. أي إما دولة الإقامة وإما دولة المصدر. كما يمكن أن يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين، وإتباع إلى جانب ذلك طرقا لتفادي الازدواج الضريبي أوالتقليل من العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف في الدولتين.

ثم تأتي المجموعة الثالثة من المواد وهي تضم طرق وتقنيات تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي. فإذا تم بموجب الاتفاقية منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط دون الأخرى، فإن مشكلة الازدواج الضريبي تتلاشى تلقائيا. أما إذا وزع الحق في فرض الضريبةبين الدولتين المتعاقدتين فيجب مقابل ذلك أن تتبع طرقا وتقنيات

لتجنب تلك المشكلة، ولقد اعتمدت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية طريقتين أساسيتين لتفادي الازدواج الضريبي الدولي وهما طريقة الإعفاء وطريقة الخصم.

وأخيرا المجموعة الرابعة وهي عبارة عن إجراءات نهائية وختامية تتعلق بتحديد دخول الاتفاقية حيز التنفيذ وإلغائها، وإجراءات لمحاربة التهرب والغش الضريبي الدولي وبنود أخرى.

كما يمكن أن يرفق نص الاتفاقية ببروتوكول وهوعبارة عن وثيقة ملحقة بالاتفاقية، وجزء منها يهدف إلى توضيح بعض الأحكام الغامضة من المعاهدة أوإضافة بعض الإجراءات التي لم تتطرق لها الدول في نص الاتفاقية[1].

إن الهدف الأساسي الذي تسعى إلى تحقيقه الاتفاقيات الجبائية منع الازدواج الضريبي الدولي، حيث تضم عادة الاتفاقيات الجبائية إجراءات معينة للوصول إلى ذلك الهدف، والمتمثلة في تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين والمساعدة في تحصيل الضرائب.

ويتضح لنا مما سبق أن الاتفاقيات الجبائية الدولية تتطلب منهجية لإعدادها، وهوما يقوي من فعاليتها في مواجهة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي والقضاء عليه، حيث نحدد في موادها الأولى مجال تطبيقاتها بالنسبة للأشخاص والضرائب والأقاليم، ثم ضبط بعض المفاهيم الضرورية والمصطلحات الهامة. ثم يليها مجموعة أخرى من المواد يحدد من خلالها مجال الاختصاص الضريبي لكل الدولتين المتعاقدتين، ويوزع الحق بينهما في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من المداخيل، ثم تحدد بعد ذلك الطرق والأساليب المعتمدة من طرف الدولتين لمعالجة الازدواج الضريبي، وهذا الجزء من الاتفاقية في غاية الأهمية إلى جانب المواد التي تخص تحديد الاختصاص الضريبي للدولتين، وفي الأخير تأتي مجموعة من المواد تتعلق بتطبيقالاتفاقية من حيث الزمان وكيفية حل المشاكل التي تنشأ عند تطبيقهاوإجراءات مكافحة التهرب والغش الضريبي.

[1]Bruno GOUTHIERE, les impôts dans les affaires internationales ,op. cit page de 128 jusqu'a 133.

الفرع الأول: توزيع الاختصاص الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

يتم توزيع الاختصاص الضريبي أو الحق في فرض الضريبة بين كلمن دولة إقامة المكلف ودولة مصدر الدخل، باتفاق بينهما بموجب معاهدة جبائية، من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث يحدد مجال الاختصاص الضريبي لكل منهما، وبالنسبة لكل فئة من فئات الدخل.

حيث يتم ذلك وفقا لمجموعة من المعايير، أولهما هوالإقامة الجبائية للمكلف فطبقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، يكون للدولة التي يقيم فيها المكلف الأولوية في إخضاع الدخول التي يحققها للضريبة. ثم يأتي بعدها معيار مصدر الدخل، بالإضافة إلى معيار آخر ذوأهمية بالغة في تحديد الدولة التي يمنح لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لأرباح الشركات، ألا وهومعيار المنشأة المستقرة، ويتعلق بتلك الشركات التي تمارس أنشطة خارج موطن إقامتها بصفة دائمة.

لذلك سنتناول كيفية توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين، بالنسبة للضرائب الدخل، ثم الضريبة على الثروة، طبقا لما جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية باعتبارها المرجع الأساسي في هذا المجال.

الفقرة الأولى: معايير توزيع الاختصاص الضريبي

إن عملية توزيع الاختصاص الضريبي تقوم على عملية توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين بناء على ثلاثة معايير والمتمثلة فيما يلي:

أولا: معيار الإقامة الجبائية[1]

تعد الإقامة الجبائية من أهم معايير الإخضاع الضريبي التي تعتمدها الدول ضمن قوانينها الضريبية، كما تعتبر في إطار الاتفاقيات الجبائية، معيارا أساسيا يسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الأطراف المتعاقدة.

ولتحديد موطن الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي والمعنوي، فإنه جرت العادة أن تترك الاتفاقيات الحرية لكل دولة متعاقدة لوضع الشروط التي يجب أن يستوفيها هذا

[1] - Chapitre II, article 4 résidence, modèle de convention des nations unies ,concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement révision de 2011,page 9.

الشخص حتى يعتبر مقيما بها، وحتى يخضع بناء على إقامته للضريبة وفقا لما ينص عليه قانونها الداخلي.

ولقد نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OCDE) على أنه يعتبر مقيم بدولة متعاقدة[1].

"أي شخص يكون خاضعا، بموجب قانون تلك الدولة، للضرائب المفروضة في تلك الدولة بحكم سكنه، إقامته، أومقر إدارته الفعلي أوأي معيار آخر. . . ".

ونلاحظ أن هذه المنظمة أقرت بموجب تحديد مفهوم الإقامة الجبائية وفقا لقانون كل دولة، ولكنها أعطت أمثلة عن المعايير التي قد تتبع في ذلك كوجود مسكن بالنسبة للشخص الطبيعي في الدولة، ومقر الإدارة الفعلي بالنسبة للشخص الاعتباري.

إن الإقامة شرط أساسي لتطبيق الاتفاقية، فالشخص الذي لا يقيم في أي من الدولتينالمتعاقدتين لا يمكنه الاستفادة من الإجراءات والأحكام الاتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي. وقد يحدث أن يستوفي الشخص شروط الإقامة في كلتا الدولتين، نظرا لاختلاف تلك الشروطوالمعايير التي يأخذ بها قانون كل دولة، وفي هذه الحالة سيعاني من ازدواج ضريبي بسبب خضوع جميع دخوله للضرائب في كلتا الدولتين.

إلا أن الاتفاقيات الجبائية تسعى إلى وضع معايير الفصل في مشكلة ازدواج إقامة المكلف حتى يتسنى تطبيقها على هذا المكلف. وفي هذا الصدد قدمت منظمة OCDE في اتفاقيتها النموذجية مجموعة من المعايير يمكن اعتمادها عند إبرام معاهدات جبائية لحل تلك المشكلة، من خلال المادة الرابعة أنه[2]:

"عندما يكون الشخص بمقتضى أحكام الفقرة الأولى، مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين فإن مركزه يحدد على النحوالتالي:

أ- لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون له مسكن دائم فيها، وإذا كان له مسكن دائم في كلتا الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي تربطه بها أوثق العلاقات الشخصية والاقتصادية (مركز المصالح الحيوية).

---

[1]- Article (4) paragraphe 1 du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 9.

[2]- Article (4) paragraphe 2 du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page4.

ب- إذا تعذر تحديد الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه الحيوية، أولم يكن له سكن دائم في أي من الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التيله فيها مسكن اعتيادي.

ج- إذا كان له مسكن اعتيادي في كلتا الدولتين أولم يكن له مسكن اعتيادي في أي منهما، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يحمل جنسيتها.

د- إذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين أولا يحمل جنسية أي منهما تقوم السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين بتسوية المسألة بالتراضي".

ونلاحظ أن المعايير التي اقترحتها الاتفاقية النموذجية جاءت مرتبة حسب الأولوية والمعيار الذي يأتي على رأس القائمة هوالمسكن الدائم للشخص، وهوعبارة عن المسكن الذي يملكه الشخص أويستأجره، وأيا كان نوعه (بين، شقة. . . إلخ)، ولابد أن يقيم فيه بصفة **دائمة، إذ** لا يعتبر المنزل الذي يقيم فيه أي شخص لمدة معينة فقط، خلال إجازة أولفترة تكوينه، أنه مسكن دائم له[1].

وإذا كان للشخص مسكن دائم في الدولتين المتعاقدتين، يعتبر الشخص مقيما في الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه الحيوية، وهي الدولة التي تربطه بها أوثق العلاقات الشخصية والاقتصادية، وحسب الشروح التي قدمتها لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمةOCDE أنه لتحديد ذلك المركز، لابد من الأخذ بعين الاعتبار العلاقات العائلية والاجتماعية للشخص، ومقر أعماله والمكان الذي يدير منه ممتلكاته[2].

وإذا تعذر تحيد مركز المصالح الحيوية، ولم يكن للشخص سكن دائم في أي من الدولتين، تم اللجوء إلى معيار آخر لتحديد دولة الإقامة، وهوأن يقطن في الدولة بصفة اعتيادية وليس بصفة دائمة والتي تخص المعيار الأول.

ويتعلق هذا المعيار بالتواجد المادي داخل إقليم الدولة. كما يتضح من الشرح المرفق بالاتفاقية النموذجية، أنه يؤخذ في الحسبان مدة تواجد الشخص في الدولة خلال مدة إقامته فيمسكنه أوفي أي مكان آخر داخل هذه الدولة.

---

[1] - Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, op, cit, p 440.

[2] - Bruno Gouthière,les impôts dans les affaires internationales, op, cit, p 442.

ويشترط أن تكون تلك المدة طويلة كفاية للحكم على الشخص بأنه مقيم في إحدى الدولتين (أوفي الدولتين معا)، غير أن الاتفاقية النموذجية لم تحدد بدقة تلك المدة، وهذا يدل على الغموض الذي تكتنف تلك الاتفاقية في بعض أحكامها.

ويأتي بعد ذلك معيار الجنسية، والذي يعتمد عليه لتحديد موطن إقامة الشخص، عند عدم الوصول إلى حل الإقامة، كما قد لا تعتمد على المعايير السابقة عندما يعتبر الشخص مقيما في دولتين، وقد تعتمد تلك المعايير لكن بتفسيرات أخرى.

وإن لميتم التوصل إلى حل لمشكلة ازدواج الإقامة باستخدام المعايير السابقة، فإذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين، يتم طرح المسألة على السلطات المختصة للوصول إلى حل بالتراضي.

أما بالنسبة للشخص الاعتباري، فيعد مقيما في الدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلية[1].

ثانيا: معيار مصدر الدخل

يمكن لدولة ما الحصول على الحق في فرض الضريبة على دخل يعود لشخص غير مقيم بها، إذا تحقق هذا الدخل داخل إقليمها، ويوجد مصدر الدخل بصفة عامة في الدولة التي يمارس فيها المكلف لنشاط يذر عليه دخلا أوربحا، وعلى سبيل المثال، يعتبر البلد مصدر الدخل، بالنسبة لفئة الأجور، ذلك البلد الذي يزاول فيه الشخص عمله.

كما يتمثل أيضا في الدولة التي يقيم فيها الشخص المدين[2]، بالنسبة لبعض الدخول، كالفوائد التي يعتبر مصدرها دولة إقامة الشخص الذي يدفعها المقترض، وبالنسبة لأرباح الأسهم، يعد مصدرها أينما يوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة المانحة لتلك الأرباح. وبالنسبة لفئة الدخول العقارية، فمن اليسير تحديد مصدرها، والمتمثل في الدولة التي توجد فيها أملاك العقارات.

ويحتل هذا المعيار المرتبة الثانية بعد معيار الإقامة، حيث حاولت الدول المتقدمة بقدر الإمكان، أن تعتمد هذا الأخير لتوزيع الحق في فرض الضريبة، حفاظا على

---

[1] - Article (4) paragraphe 1 du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 9.

[2] - Bruno Gouthière,les impôts dans les affaires internationales, op, cit, page 281.

مصالحها، نظرا لكونها المصدرة لرؤوس الأموال، أما بالنسبة للدول النامية، فقد دافعت على معيار المصدر لكونها المستقبلة لرؤوس الأموال الأجنبية.

ثالثا: معيار المنشأة القارة[1]

يعتبرهذا المفهوم من أهم المفاهيم التي تتناولها الاتفاقيات ويسمح تحديدها بفرض الضريبة فقط من طرف الدولة التي توجد بها هذه المنشأة، دون أن تخضع للضريبة مرة أخرى في الدولة التي يوجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للمنشأة المستقرة.

وتعرف المنشأة المستقرة حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية الاجتماعية والاقتصادية في مادتها الخامسة على أنها منشأة ثابتة للأعمال تمارس بواسطتها أية مؤسسة كامل نشاطها أوبعضه.

فمن خلال هذا يمكننا أن نستخلص بأنه حتى يكون لمؤسسة ما، منشأة مستقرة في دولة أخرى، لابد أن تتصف الأنشطة التي تمارسها تلك المؤسسة، في الدولة الأخرى، بالدوام.

وحسب نفس المادة السابقة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية الاجتماعية والاقتصادية يشمل مصطلح منشأة مستقرة ما يلي:

- مقر الإدارة
- فرع
- مكتب
- مصنع
- ورشة
- منجم، أوبئر نفط، أوغاز، أومقلع أوأي مكان آخر لاستخراج الثروات الطبيعية.

بالإضافة إلى اعتبار أي ورشة بناء أوتركيب منشأة مستقرة، إذا استمرت أنشطتها لمدة تتجاوز 12 شهرا.

كما جاء في نفس المادة الفقرة الثالثة أنه لا تشمل المنشأة المستقرة ما يلي:

أ- المرافق المستخدمة لمجرد أغراض التخزين أوعرض أوتسليم السلع التي تملكها المؤسسة.

---

[1]Chapitre II, article 5 établissement stable du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenuet le fortune, op, cit, page 10.

ب- الاحتفاظ بمخزون من السلع التي تملكها المؤسسة لمجرد التخزين أوالعرض أوالتسليم.

ج- الاحتفاظ بمخزون من السلع التي تملكها المؤسسة لغرض تحويلها من طرف مؤسسة أخرى.

د- منشأة ثابتة للأعمال تستخدم فقط لشراء البضائع أوجمع المعلومات للمؤسسة.

ه- منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط لممارسة أي نشاط آخر ذي طابع إعدادي أومساعد للمؤسسة.

و- منشأة ثابتة للأعمال المستعملة فقط من أجل الممارسة التراكمية للأنشطة المشار إليها في الفقرات من (أ) إلى (هـ)، شريطة أن يحتفظ النشاط الكلي للمنشأة الثابتة بالطابع الإعدادي[1].

الفقرة الثانية: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل

يمكننا التعرف على كيفية توزيع الاختصاص الضريبي للدولتين المتعاقدتين، وذلك بعد عرضنا لأهم معايير توزيع الاختصاص الضريبي في مجال الاتفاقيات الدولية، يمكننا التعرف على كيفية توزيع الحق في فرض الضريبة بينهما، بالنسبة لكل فئة من فئات الدخل، وحسب نوع الضريبة، ومن الضروري أن نشير إلى أن هذا التوزيع قد يتضمن منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط دون الأخرى. كما قد يجوز اقتسام هذا الحق بينهما، لكن هنا يجب على الدولتين المتعاقدتين الاتفاق على طرق لتفادي الازدواج الضريبي.

فالاتفاقيات الجبائية تتضمن تحديدا للدخول التي ترغب الأطراف المتعاقدة تفادي الازدواج الضريبي بالنسبة لها، وغالبا ما تتمثل في ما يلي:

- المداخيل العقارية
- أرباح المؤسسات
- مداخيل الملاحة البحرية والجوية
- أرباح المؤسسات المشتركة

[1] - Article (5) du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 10.

- أرباح الأسهم
- الفوائد
- الإتاوات
- الأرباح الرأسمالية
- المهن غير المستقلة
- أتعاب الحضور
- مداخيل الفنانون والرياضيون
- المعاشات
- مداخيل الوظائف العمومية.
- المبالغ التي يحصل عليها الطلبة.
- بالإضافة إلى مداخيل أخرى.

ويتم توزيع الاختصاص الضريبي بين الدولتين بالنسبة لضرائب الدخل كما يلي:

أولا بالنسبة للمداخيل العقارية، يمنح الحق في فرض الضريبة التي توجد بها الأملاك العقارية، أي الدولة مصدر الدخل، حيث جاء في الفقرة الأولى من المادة السادسة للاتفاقية النموذجية لمنظمة OCDE أن: "الدخل الذي يجنيه شخص مقيم في دولة متعاقدة منممتلكات عقارية تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى، (بما في ذلك مداخيل المستثمرات الفلاحية أوالغابوية) تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى"[1].

هذا يعني أن الدولة مصدر الدخل هي الدولة الوحيدة التي يمكنها إخضاع المداخيل العقارية للضريبة، وبالتالي فإن مشكلة الازدواج الضريبة يتم تفاديها تلقائيا، ولكن تحتاج الدولتان المتعاقدتان إلى تبني طرق لتحقيق ذلك.

كما أن الاتفاقية النموذجية (OCDE) حددت المقصود بالمداخيل العقارية في مادتها السادسة، الفقرة الثالثة. حيث ارتأت على أن المعنى الذي يعطيه إياها قانون الدولة المتعاقدة التي توجد بها الأملاك المعنية. وتشمل الممتلكات العقارية ممتلكات ملحقة بها وهي الممتلكات الماشية الحية، وغير الحية للمستثمرات الفلاحية والغابوية، والحقوق التي تنطبق عليها أحكام القانون الخاص المتعلق بالملكية العقارية وحقوق الانتفاع بهذه

[1] - chapitre III, Article 6 revenus immobiliers, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page13 .

الممتلكات، والحقوق المترتبة عن استغلال أوحق استغلال مناجم المعادن، والمنابع وغيرها من الموارد الطبيعية. ولا تعتبر السفن والبواخر والطائرات أملاكا عقارية، وتطبق أحكام الفقرة الأولى على الاستعمال المباشر للأملاك العقارية، أوإيجارها، أوأي شكل آخر من أشكال استغلال هذه الممتلكات.

ونلاحظ من هذا التعريف أنه يتميز بنوع من الدقة والشمولية، كما أن هذه الاتفاقية النموذجية تترك المجال مفتوحا لتحديد المقصود بالممتلكات العقارية. وفقا لقانون الدولة التي تتواجد فيها.

أما بخصوص أرباح المؤسسات، إذا كانت مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة تمارس نشاطها في الدولة الأخرى، في غياب منشأة مستقرة، فإن أرباح هذه المؤسسة لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي هي تابعة لها. أما إذا كان لتلك المؤسسة منشأة مستقرة في الدولة الأخرى، فستخضع للضريبة في هذه الدولة، بالنسبة للأرباح المنسوبة للمنشأة المستقرة، حسب ما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة [1](OCDE).

ونلاحظ بالنسبة لفئة أرباح المؤسسات، أن معيار المنشأة المستقرة ضروري، لأنه يسمح بتحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على الأرباح المنسوبة لها، والمتمثلة في الدولة التي تتواجد فيها هذه المنشأة، وبالتالي يتم تفادي الازدواج الضريبي بالنسبة لهذه الأرباح، لكونها لا تخضع لاقتطاع ضريبي مرة أخرى في الدولة التي تتواجد فيها المؤسسة المالكة.

حيث أشارت الاتفاقية النموذجية، إلى أن النفقات التي يمكن خصمها من أجل تحديد أرباح المنشأة المستقرة، لابد أن ترتبط بنشاط هذه المنشأة، بما فيها نفقات الإدارة.

وبخصوص مداخيل الملاحة البحرية والجوية، وطبقا للمادة الثامنة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، فإن الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أوالطائرات، في حركة النقل الدولي لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي.

وحسب نفس المادة، إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة ملاحة بحرية، يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة التي يوجد بها ميناء قيد هذه السفينة،

[1] -chapitre III ;Article 7,bénéfices des entreprises; du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 13 et 14.

وفي حالة لم يكن لها ميناء قيد، اعتبر المقر موجودا في الدولة التي يقيم بها مستغل السفينة[1].

فهذه المادة تسمح بتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لمداخيل الملاحة البحرية والجوية، يمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية.

أما أرباح المؤسسات المشتركة، قد تساهم شركة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدتين، في رأس مال شركة أخرى تتواجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، كما قد يساهم نفس الأشخاص في رأسمال أوفي إدارة أومراقبة كلتا الشركتين. ونتيجة لهذه العلاقةقد تتعاملان وفقا لشروط، لن تتفق عليها الشركتين لولم تربطهما تلك العلاقة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط، لكانت قد حققتها إحدى الشركتين بحيث يمكن إدراجها ضمن أرباح هذه الشركة وإخضاعها للضريبة[2].

وبخصوص أرباح الأسهم تخضع للضريبة في الدولة التي يقيم فيها المستفيد من هذه الأرباح، كما تخضع أيضا في الدولة التي توجد بها الشركة الدافعة للأرباح (الدولة مصدر الربح)حسب تشريعها، وفقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. ولقد أضافت هذه الاتفاقية، أنه إذا كان المقيم بالدولة هوالمستفيد الفعلي، فإن نسبة الضريبة في الدولة المصدر لا يمكن أن تتجاوز[3]:

- 5% من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم، إذا كان المستفيد الفعلي هوشركة تملك بصفة مباشرة 25% من رأسمال الشركة الدافعة لأرباح الأسهم.
- 15% من المبلغ الإجمالي للأرباح الأسهم، في جميع الحالات الأخرى.

ونلاحظ أنه بالنسبة لفئة أرباح الأسهم، هناك اقتسام للحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين، وفقا للاتفاقية النموذجية مع تحديد لسقف يجب ألا يتعداه معدل الضريبة في الدولة المصدر من أجل تخفيض العبء الضريبي على المستفيد من الأرباح.

---

[1]-chapitre III,Article 8;navigation maritime, intérieure et aérienne du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 15 et 16 .

[2] -chapitre III,Article 09,entreprises associées du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 16 et 17 .

[3]chapitre III,Article 10,dividendes du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 17 et 18.

وقد يحدث أن يكون المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم، شخص اعتباري أوطبيعي مقيم في دولة متعاقدة، وأن يمارس نشاطها عن طريق منشأة مستقرة أوقاعدة ثابتة متواجدة في نفس الدولة التي توجد بها المؤسسة الدافعة للأرباح، وفي مثل هذه الحالة لا تطبق الإجراءات السابقة المتعلقة بأرباح الأسهم، وإنما تدخل في نطاق أرباح المؤسسات، وتسري بذلك عليها أحكام المادة السابعة من الاتفاقية النموذجية.

أما الفوائد تخضع للضريبة في الدولة التي يقيم بها المستفيد منها أوالمستلم للفوائد، وأيضا في الدولة التي نشأت فيها هذه الفوائد. أي الدولة التي يقيم فيها المدين، وفقا لما ينص عليه تشريعها[1]. ونلاحظ أن المعاملة الجبائية التي تتلقاها الفوائد في إطار الاتفاقية الجبائية النموذجية هي نفس المعاملة التي تتلقاها أرباح الأسهم، حيث يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين. غير أن تلك الاتفاقية حددت سقفا لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة التي تنشأ فيها الفوائد، في الحالة التي يكون فيها الشخص المستقبل لتلك الفوائد، والمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، هوالمستفيد الفعلي منها، ويتمثل هذا السقف في 10% من المبلغ الإجمالي للفوائد.

حسب نموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصاديةOCDE، لا تخضع الإتاوات الضريبية، إلا في دولة إقامة المستفيد الفعلي منها[2]، وتكون بذلك قد منحت الحق في فرض الضريبة على هذه الفئة من الدخل، إلى دولة إقامة المستفيد الفعلي فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي. لكن بالمقابل، فإن هذا الإجراء لا يخدم سوى مصالح الدول المتقدمة التي غالبا ما تمثل دولة إقامة المستفيد من الإتاوات.

أما بالنسبة للاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، فقد حاولت أن توازنبينمصالح كل من دولة إقامة المستفيد والتي تمثل الدول المتقدمة ومصالح الدول التي تنشأ فيها تلك الإتاوات، أي تلك التي يقيم فيه دافعها، وتمثل الدول النامية، حيث منحت الحق في فرض الضريبة لكلتيهما، وليس لدولة الإقامة فقط، لكنها أجازت تحديد سقف لمعدل الضريبة التي تفرض الدولة التي تنشأ فيها تلك الإتاوات، وإذا كان المستفيد الفعلي متواجدا في دولة

[1] - chapitre III,Article 11 , intérêts du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 18 et 19 .

[2]-chapitre III,Article 12,redevances du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 19 et 20 .

الإقامة، من أجل تخفيض العبء الضريبي على هذا المستفيد، وتركت الحرية للدولتين المتعاقدتين لتحديد ذلك السقف بالاتفاق بينهما[1].

وإذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات هي مؤسسة مقيمة في إحدى الدولتين، وتمارس نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق منشأة مستقرة هناك، وكانت تلك الإتاوة منسوبة للمنشأة المستقرة، ففي هذه الحالة تدخل الإتاوة ضمن فئة أرباح المؤسسات وتخضع للضريبة بنفس الطريقة التي تطرقنا لها بالنسبة لهذه الفئة[2].

الأرباح الرأسمالية[3]، فيما يتعلق بالتصرف في الممتلكات العقارية السالفة الذكر، فإن الأرباح الناتجة عن هذا التصرف تخضع بموجب المادة 13 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة OCDE للضريبة في الدولة التي توجد بها تلك الممتلكات ونلاحظ أن الحق في الإخضاع الضريبي منح في هذه الحالة، للدولة مصدر الدخل فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي.

وحسب نفس المادة الثالثة عشر، فإن الأرباح الناتجة عن التصرف في الأملاك المنقولة التي تمتلكها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، بحيث تكون تلك الممتلكات، جزءا من رأس مال منشأة مستقرة مقيمة في دولة متعاقدة أخرى، فإن تلك الأرباح تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها المنشأة المستقرة وليس في دولة إقامة المؤسسة التي تمتلكها.

كما أن الأرباح المحققة من التصرف في السفن أوالطائرات، تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة التي تملك تلك السفن أوالطائرات.

فإن الأرباح التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في أسهم تتألف من ممتلكات عقارية بنسبة تزيد عن 50%، وتتواجد تلك الممتلكات في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذه الأرباح تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

---

[1]- المادة 12 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لتفادي الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النموالبلدان النامية، م س، صفحة 20 و22.

[2] - chapitre III; Article 12, redevance, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 19 et 20.

[3] -chapitre III, Article 13,gains en capital du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 20 et 21.

وفي جميع الحالات، غير تلك المذكورة في هذه الفقرة، فإن الأرباح الرأسمالية تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد من هذه الأرباح، وذلك طبقا لنفس المادة من الاتفاقية النموذجية.

وتجدر الإشارة إلى أن الأرباح المحققة من ممارسة المهن المستقلة تتم معاملتها بنفس الطريقة التي تتم بها معاملة الأرباح المحققة في إطار المنشأة المستقرة، لذا فقد فضلت لجنة الشؤون الجبائية إلغاءها من اتفاقيتها النموذجية لسنة 2001.

أما فيما يتعلق بمداخيل المهن غير المستقلة[1]، إن الأجر والمكافآت التي يتقاضاه شخص مقيم في إحدى الدولتين، نتيجة لممارسته لعمل مأجور في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الأخيرة، حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لكن توجد بعض الحالات التي لا تخضع فيها تلك الأجور أوالمكافآت المماثلة للضريبة في تلك الدولة الأخرى، الدولة التي يمارس فيها الشخص عمله، وإنما فقط في دولة إقامة الشخص الذي يتقاضاها، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:

← إذا كان الشخص المستفيد، يقيم في الدولة الأخرى لفترة أولفترات لا تزيد في مجموعها عن 183 يوما خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهر للسنة الجبائية المعنية.

← إذا كان الأجر مدفوعا من طرف رب عمل غير مقيم في الدولة الأخرى.

← إذا كان لا يتحمل الأجر مؤسسة مستقرة يملكها رب العمل في الدولة الأخرى.

وبالتالي فإن حدوث مثل هذه الحالات، يسمح بأن يقتصر الحق في فرض الضريبة على دولة الإقامة فقط، ويتم بذلك تفادي أي ازدواج ضريبي.

أما فيما يخص أتعاب الحضور، لقد تم التطرق لهذا النوع من المداخيل، فالمادة 16 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية الاقتصادية (OCDE)، نصت على أن تخضع أتعاب الحضور والمكافآت المماثلة، التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة، بصفته

[1]chapitre III ,Article 15professions dépendantes du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 22.

عضوا في مجلس إدارة أومراقبة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في هذه الأخيرة[1].

أي أنه بالنسبة لهذه الفئة من المداخيل تم الأخذ بمعيار مصدر الدخل، لتحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة، وبما أن هذه الضريبة تفرض من طرف دولة واحدة، فبمجرد تطبيق هذه المادة فإنه يتم تفادي الازدواج الضريبي، وتخفيض العبء الضريبي بالنسبة لذلك الشخص.

تخضع المداخيل التي يحققها الفنانون والرياضيون المقيمون في دولة متعاقدة للضريبة في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم، حسب نموذج منظمة OCDE[2].

ونلاحظ أنه بالنسبة لهذا النوع من المداخيل أيضا، أن المعيار الذي تم الأخذ به هومعيار مصدر الدخل، وليس معيار الإقامة، كما سيؤدي ذلك لتفادي الازدواج الضريبي، لاقتصار هذه المداخيل للضريبة، من طرف سلطة ضريبية واحدة وهي دولة ممارسة النشاط (مصدر الدخل).

فيما يتعلق بالمعاشات حسب نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لا تخضع المعاشات والمكافآت العمومية المدفوعة لشخص مقيم في دولة متعاقدة مقابل عمل سابق، للضريبة إلا في هذه الدولة[3].

ومن الواضح أنه تم الأخذ بمعيار الإقامة لتحديد الدولة التي من حقها فرض الضريبة في إطار الاتفاقية النموذجية، كما يؤدي ذلك إلى تجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي.

كما أن مداخيل الوظائف العمومية[1]، تخضع المرتبات والأجور، والمكافآت المماثلة، غير الأجر التقاعدي والتي تدفعها دولة متعاقدة أوإحدى تقسيماتها السياسية أوجماعاتها المحلية. مقابل خدمات قدمها لها حسب نموذج منظمة OCDE.

---

[1] -chapitre III, Article 16 , tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau , du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 22 et 23

[2] - chapitre III,Article 17, artistes du spectacle et athlètes du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page23 .

[3]-chapitre III,Article 18, pensions et prestations de sécurité sociale variantes A et B du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page23 et 24 .

أماإذا كان الشخص قد قدم تلك الخدمات في الدولة المتعاقدة الأخرى، ويقيم فيها، ويحمل جنسيتها، أوأنه لم يصبح مقيما بها إلا لغرض تقديم تلك الخدمات. فإن المرتبات والأجور والمكافآت المماثلة التي يحصلها تخضع للضريبة في هذه الدولة فقط (دولة الإقامة).

أما بخصوص المعاش التقاعدي الذي تدفعه الدولة المتعاقدة، أوإحدى جماعاتها المحلية، أوإحدى تقسيماتها الفرعية لشخص مقابل خدمات قدمها لها، بحيث يقيم هذا الشخص في الدولة المتعاقدة الأخرى، ويحمل جنسيتها، فسيخضع للضريبة في هذه الأخيرة. ونلاحظ أنه بالنسبة لمداخيل الوظائف العمومية استندت اللجنة الجبائية لهذه المنظمة عند توزيعها للحق في فرض الضريبة، إلى إقامة الشخص المقدم للخدمات، إلى جانب جنسيته وهي من بين الحالات القليلة التي تستند فيها الاتفاقية لمعيار الجنسية.

لقد جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE أن المبالغ التي يحصل عليها طالب أومتدرب في دولة متعاقدة يعتبر أوكان يعتبر قبل زيارته لهذه الدولة، مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، من أجل تغطية مصاريف دراسته أوتكوينه.

كما أن هذه المبالغ لا تخضع للضريبة في الدولة التي يزاول فيها هذا الطالب أوالمندوب دراسته أوتكوينه، شرط أن يتحصل عليها من خارج هذه الدولة[2].

فمن خلال أحكام هذه المادة، نلاحظ أنه لتخفيض العبء الضريبي على المبالغ التي يحصلها الطلبة والمتدربون أثناء تواجدهم بدولة أخرى لغرض الدراسة أوالتكوين، حيث اقترحت المنظمة النموذجيةOCDE ألا تخضع تلك المبالغ للضريبة في تلك الدولة.

أما المداخيل الأخرى، طبقا لما نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، فإن عناصر الدخل التي لم يتم تناولها في المواد السابقة، فإنها تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها فقط، تفاديا لحدوث ازدواج ضريبي[3].

---

[1]-chapitre III, Article 19, fonction publique, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 24.

[2]-chapitre III,Article 20, étudiants, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 25.

[3]-chapitreIV, Article 22,imposition de la fortune, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 26.

على غرار الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة فقط أضافت فقرة أخرى في نفس المادة، تشير إلى جواز فرض الضريبة بالنسبة لعناصر الدخل التي لم تتناولها المواد السابقة، في الدولة التي تنشأ فيها تلك العناصر. وهنا نلاحظ أيضا جهود هيئة الأمم المتحدة من أجل تحقيق التوازن بين مصلحة دولة الإقامة، ودولة مصدر الدخل.

فالجدول المدرج أسفله سيبين لنا بوضوح كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل، حسب اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

جدول توزيع الحق في ضريبة بين دولة الحق في فرض الضريبة بين دولة المصدر ودولة إقامة المستفيد[1]

الدخل / الدولة	الدولة مصدر الدخل	دولة إقامة المستفيد	الدولتين معـــا
المداخيل العقارية	مكان تواجد العقار		
أرباح المؤسسات	أرباح المنشأة المستقرة	في غياب مشنأة مستقرة في الدولة مصدر الدخل	
مداخيل الملاحة البحرية والجوية		مكان تواجد مقر الإدارة الفعلية	
أرباح الأسهم والفوائد			مع تحديد سقف الاقتطاع من المصدر، إذا كان المقيم بالدولة الأخرى والمستفيد الفعلي
الإتاوات		في غياب منشأة مستقرة في دولة مصدر الدخل	
الأرباح الرأسمالية		في غياب أرباح رأسمالية متأتية من ممتلكات عقارية، ومن التصرف في ممتلكات عقارية ومنقولة تشكل جزءا من رأسمال منشأة	

[1] - Jean Raphael Pellas, " le vade-mecumde la fiscalité international", Edition EMS, paris, page 19-20.

		مستقرة	
مداخيل المهين الغير المستقلة	ماعدا في حالة مهمة مؤقتـــة		
أتعاب الحضور	دولة إقامة المؤسسة الدافعة للأرباح		
مداخيل الفنانون والرياضيون	مكان ممارسة النشاط		
المعاشات		ما عدا المعاشات العمومية	
مداخيل الوظائف العمومية	ما عدا في حال دفعها لمقيم في الدولة الأخرى ويحمل جنسيتها		
المبالغ التي يحصلها الطلبة		ماعدا إذا كانت المبالغ متأتية من دولة المصدر	
مداخيل أخرى		مداخيل غير محددة	

الفرع الثاني: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة

تتطرق الاتفاقيات الجبائية كذلك إلى توزيع الحق في فرض الضريبة بالنسبة للثروة حسب الأجزاء المكونة لها، والتي ستتناولها حسب اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كالتالي[1]:

- ← أن الثروة المكونة من الممتلكات المنقولة، التي تشكل جزءا من أصول منشأة دائمة تابعة لمؤسسة مقيمة في دولة متعاقدة، وأن تلك المنشأة المستقرة متواجدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن تلك الثروة تخضع للضريبة في هذه الأخيرة أي في الدولة التي تتواجد فيها المنشأة المستقرة.
- ← أن الثروة المكونة من السفن والطائرات المستخدمة في النقل الدولي أوالأملاك المنقولة المتعلقة باستغلال تلك السفن والطائرات تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة المستغلة.

أما العناصر الأخرى المكونة لثروة مقيم في دولة متعاقدة فتخضع للضريبة في هذه الدولة فقط.

[1]-article 22 du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, imposition de la commentaires sur la fortune ; op cit ; pages 316et 317.

من خلال كل ما سبق ذكره، يمكننا الإشادة بالجهود الدولية لتطويرالاتفاقيات الجبائية، حيث كان للمنظمات والهيئات الدولية إسهامات كبيرة، من أجل معالجة مشكل الازدواج الضريبي والمتمثلة في غرفة التجارة الدولية، وعصبة الأمم المتحدة. ثم بعدها هيئة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. كما أشرنا سابقا في القسم الأول، حيث قد حاولت هذه المنظمات للوصول إلى حل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي من خلال إبرام المعاهدات الجبائية، وذلك بعد الدراسات والأبحاث التي أجرتها، والاجتماعات والمؤتمرات التي نظمتها من أجل تفاوض ممثلي مختلف الدول في سبيل الوصول إلى حلول ترضي جميع الأطراف. ومن المهم أن نشير إلى الدور الذي تلعبه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في توفير مرجع أساسي لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي من خلال اتفاقيتها النموذجية.

وبالتالي ومن خلال هذا كله يمكننا أن نطرح الإشكال التالي المتمثل في كيف استطاعت هذه الاتفاقيات الجبائية تحقيق الهدف والمغزى الذي من خلاله تعمل الدول على إبرامها؟

هذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني من خلال عرض عام لبعض الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف المغرب مع الدول الأخرى، قصد منع الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني: عرض حول الاتفاقيات الضريبية المبرمة من طرف المغرب

لابد من الإشارة إلى أن المغرب قام بالتوقيع على أكثر من 65 اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي، كما أنه قام مؤخرا بمباشرة محادثات مع سبع دول أخرى أغلبها إفريقية مثل الرأس الأخضر، غانا، غامبيا، وإثيوبيا، إلا أن رغبة المغرب في توسيع شبكة اتفاقياته الضريبية لا تقف عند هذا الحد، حيث تطمح المملكة إلى فتح مشاورات مع بلدان لم تربطها بها تاريخيا علاقات دبلوماسية قوية أوحتى مع بلدان كانت للمغرب علاقات متشنجة معها في العقود الأخيرة مثل جنوب إفريقيا التشاد، إلخ. . . .

لذلك فإن الاتفاقيات الضريبية المبرمة من طرف المغرب تقوم حين إبرامها أوعند الحاجة إلى شرح بند من بنودها على نماذج الاتفاقيات المقترحة من طرف الأمم المتحدة ومجموعة التضامن والتنمية الاقتصادية التي تتكون أساسا من الدول المصنعة.

في هذا الصدد تجدر الإشارة على أنه بالرغم من أن المغرب لا ينتمي إلى مجموعة التضامن والتنمية الاقتصادية، إلا أنه بصفته عضوا ملاحظا بهذه المنظمة مدعوبصفة منتظمة للإدلاء بملاحظاته عند أي إجراء تعتزم المنظمة القيام به لتعديل فصل أوتعليق من التعاليق المقترحة والمتعلقة بأحد فصول النموذج.

أما بالنسبة للنموذج المقترح من طرف الأمم المتحدة وبالرغم من أن هذا النموذج موجه للدول النامية أساسا، فإن المغرب لا يحتكم بالأساس إلى هذا النموذج، إلا أنه لا يستبعد اللجوء إلى تعاليقه عند الحاجة لتفسير بند من بنود اتفاقية ما.

فمن خلال هذا الفصل نود توضيح الإطار العام الذي تتسم به شبكة الاتفاقيات المبرمة من طرف المغرب في المجال الضريبي، حيث سنقوم ببسط كيفية تطبيق مقتضيات هذه الاتفاقيات، وكذا القواعد المعمول بها فيما يخص مجال تطبيقها وذلك من خلال [المبحث الأول]، ثم سنتطرق في [المبحث الثاني] لدراسة الأساليب الفنية المستعملة لتفادي الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الأحكام العامة المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية المبرمة من طرف المغرب

إن أغلب الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف المغرب، تجد مصدرها في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[1]. والحاصل أن الأمر لا يقتصر على المغرب بل إن معظم الاتفاقيات المعدة في هذا الشأن صيغت وفقا لنموذج هذه المنظمة المعد في سنة 1977، الذي أعدته لجنة الأعمال الضريبية التابعة لهذه المنظمة، ومنها الاتفاقيات التي أبرمتها فرنسا مع سابق مستعمراتها .

وقد تم التنديد بهذا النموذج من طرف الدول النامية باعتباره يخدم مصالح الدول المتقدمة اقتصاديا، كما أنه يعتبر نموذجا نظريا ومجردا، بني مسبقا على التساوي النسبي للأطراف الموقعة [2]، وبالتالي اقتسام الوعاء الضريبي مع إعطاء الأولوية لدولة المنبع، ولم يأخذ بعين الاعتبار تفاوت البنيات الاقتصادية للدول التي ستطبق فيها هذه الاتفاقيات.

لذلك سنقوم بدراسة مجال تطبيق الاتفاقيات الضريبية من خلال [المطلب الأول]، ثم التطرق إلى الأحكام المتعلقة بالإسناد الضريبي وذلك من خلال [المطلب الثاني]استنادا للنموذجين الضريبيين المعمول بهما دوليا.

المطلب الأول: مجال تطبيق الاتفاقية الجبائية الدولية

إن تحديد مجال تطبيق الاتفاقية الجبائية يمكننا من طرح الأسئلة التالية:

- على من تطبق الاتفاقية؟
- ماهي الضرائب التي تشملها الاتفاقية؟
- أين تطبق الاتفاقية؟
- متى يبدأ نفاذ وتطبيق الاتفاقية؟ وماهي المدة التي يستمر خلالها ذلك؟

[1] فاطمة الحمدان بحير، "الوضع الجبائي للشركات المتعددة الجنسية "، م س صفحة 203.

[2] نتيجة للانتقادات الموجهة لهذا النموذج بسبب عدم عدالته، تم إعداد نموذج آخر على مستوى الأمم المتحدة يأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية للدول النامية، وهونموذج الأمم المتحدة لسنة 1980. وقد تم في سنة 1992 مراجعة نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ن وفي سنة 1997 تم أيضا تعديل نموذج اتفاقية الأمم المتحدة.

وللإجابة عن هذه الأسئلة، سنقوم بدراسة المجال المكاني والزمني لتطبيق الاتفاقية وكذلك الضرائب المشمولة من خلال [الفرع الأول]، ثم سنقوم بدراسة الأحكام المتعلقة بالمفاهيم وذلك في[الفرع الثاني] .

الفرع الأول: المجال المكاني لتطبيق الاتفاقيات الضريبية والضرائب المعنية التطبيق

إن دراسة مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية توجب علينا دراسة مكان وزمان تطبيقها والأشخاص المعنيين بهذه الاتفاقية، ثم الضرائب المشمولة لهذه الاتفاقيات، وذلك حسب النموذجين المتداولين دوليا.

الفقرة الأولى: الأشخاص المعنيون بالاتفاقية

من الضروري والمؤكد أن تحدد الدولتان المتعاقدتان في نص الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما، الأشخاص الذين تسري عليهم أحكامها وغالبا ما يكون ذلك من خلال المواد الأولى من كل اتفاقية موقعة.

ولقد أصبح هناك إجماع بين الدول على أن الأشخاص الذين تطبق عليهم الاتفاقية هم أولئك الذين يقيمون بإحدى الدولتين المتعاقدتين أوبكلتيهما معا[1]. بمعنى انه يستند لضابط الإقامة لاستفادة المكلفين من الأحكام والإجراءات الاتفاقية وهوما نصت عليه المادة الأولى من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

كما يحدد عادة في نص المعاهدة المقصود بمصطلح شخص ومصطلح مقيم ويمكننا أن نعود في هذا الصدد للاتفاقية النموذجية السابقة التي اعتبرت أن مصطلح شخص يشمل الشخص الطبيعي والشركة وأي مجموعة أخرى من الأشخاص.

كما عرفت أيضا مصطلح شركة على انه أي شخص اعتباري وأي كيان يعتبر شخصا اعتباريا لأغراض الضريبة[2].

---

[1]Article 1 du modèle de convention fiscal de l OCDE concernant le revenu et la fortune, op cit page7 .

[2]Article 3 du modèle de convention fiscale de l OCDE concernant le revenu et la fortune op. cit. ;page 8.

بالإضافة إلى ذلك فإن تحديد مفهوم الإقامة ضروري جدا لتطبيق الاتفاقية، إذ يجب أن يتفق الطرفين على الشروط والمعايير الواجب توفرها للحكم على الشخص بأنه مقيم في إحداهما مثل مكان تواجد السكن الدائم بالنسبة للشخص الطبيعي ومكان التأسيس بالنسبة للشخص المعنوي، وقد يستوفي الشخص شروطا مثل الإقامة في كلتا الدولتين، ويكون بذلك مقيما بهما معا. وفي هذه الحالة يستفيد من الأحكام الاتفاقية لمعالجة الازدواج الضريبي الذي يحدث بسبب كونه مقيما في الدولتين المتعاقدتين معا.

ومن المهم أن نشير إلى أن وجود بند عدم التمييز في نص الاتفاقية يؤدي إلى توسيع مجال تطبيق الاتفاقية الجبائية ليشمل أيضا الأشخاص الحاملين لجنسية إحدى الدولتين المتعاقدتين أوكلتيهما، حتى وإن كانوا مقيمين بدول أخرى. والهدف من إضافة هذا البند هوالقضاء على التمييز من الناحية الجبائية بين المكلفين بالنظر للجنسية التي يحملها كل واحد منهم[1].

وتوجد دول أخذت بمبدأ عدم التمييز دون ربطه بإقامة المكلف بإحدى الدولتين، كما تفضل دول أخرى تطبيق ذلك المبدأ بشرط إقامة الأشخاص الذين يحملون جنسياتها بها.

ومن هنا يتضح لنا أن ضابط الإقامة احتل الصدارة بالنسبة للضوابط الأخرى، خاصة ضابط الجنسية الذي كانت تستند إليه الاتفاقيات سابقا عند بداية ظهورها وانتشارها. وقد أصبح اليوم اعتماد الدول على ضابط الجنسية محدود بالنسبة لعدد ضئيل من الدخول أوعند تبني مبدأ عدم التمييز، كما قد يمكن اعتبارها في بعض الحالات معيارا لتحديد دولة إقامة المكلف.

وبناء على الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، وعلى القانون رقم 56. 02 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1. 04. 144 من رمضان 1425 الموافق ل 4 نونبر2004، الموافق بموجبه من حيث المبدأ على تصديق الاتفاقية المذكورة. ونظرا لتبادل الإعلام باستيفاء الإجراءات اللازمة لدخول الاتفاقية المذكورة حيز التنفيذ .

[1]BERNARD GASTAGNEDE. SALOMON TOLEDANO ;fiscalité internationale de l'entreprise, fiscalité ;puf;1ere édition 1987 page 326.

إن حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية، رغبة منهما في إبرام اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل اتفقتا على أن هذه الاتفاقية تطبق على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أوبكلتا الدولتين المتعاقدتين وذلك حسب المادة الأولى من هذه الاتفاقية[1]. ففي مفهوم هذه الاتفاقية ما لم يقتض سياق النص تأويلا وذلك حسب المادة الثالثة منها، فإن عبارتا دولة متعاقدة والدولة المتعاقدة الأخرى حسب سياق النص المغرب أوالصين، يعني لفظ المغرب المملكة المغربية، وعندما يستعمل بالمعنى الجغرافي يشمل لفظ المغرب تراب المملكة المغربية، المياه الإقليمية والمنطقة البحرية ما وراء البحر الإقليمي وتشمل امتداد البحر وأعماقه الباطنية الجرف القاري والمنطقة الاقتصادية الخاصة التي يمارس المغرب عليها حقوقه السيادية طبقا لتشريعه وللقانون الدولي، وذلك بهدف استكشاف واستغلال موارده الطبيعية.

أما لفظ الصين فتعني جمهورية الصين الشعبية، وعندما يستعمل بالمعنى الجغرافي يشمل لفظ الصين كل تراب جمهورية الصين الشعبية بما في ذلك البحر الإقليمي الذي يطبق عليه التشريع الصيني لغرض فرض الضريبة، وأي مناطق ما وراء البحر الإقليمي، والتي تمارس عليها جمهورية الصين الشعبية حقوقها السيادية طبقا للقانون الدولي، وذلك بهدف استكشاف واستغلال موارده الطبيعية على امتداد البحر والأعماق الباطنية والمياه المتاخمة.

كما يعني لفظ ضريبة حسب سياق النص الضريبة الصينية أوالضريبة المغربية، كما يشمل لفظ شخص أوالأشخاص الطبيعيين والشركات وكل مجموعات الأشخاص الأخرى. فلفظ شركة يعني كل شخص معنوي وكل كيان يعتبر شخصا معنويا لأغراض فرض الضريبة. كما تعني عبارتا مقاولة دولة متعاقدة ومقاولة الدولة المتعاقدة الأخرى على التوالي مقاولة يستغلها مقيم بدولة متعاقدة ومقاولة يستغلها مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى.

[1] ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، جريدة الرسمية عدد 5733 – 15 جمادى الأولى 1430 (11 ماي 2009) صفحة 2625.

كما تعني عبارة حركة النقل الدولي أي نقل تقوم به باخرة أوطائرة تستغله مقاولة يوجد مقر إدارتها الفعلية (مثلا مقر الشركة) في دولة متعاقدة ما عدا إذا كانت الباخرة أوالطائرة لا تستغل إلا بين نقاط موجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

أما عبارة السلطة المختصة فبالنسبة للمغرب فهي تتمثل في وزير الاقتصاد والمالية أوممثله المرخص له بذلك. أما بخصوص الصين فالسلطة المختصة تتمثل في الإدارة الجبائية للدولة أوممثلها المرخص له بذلك. كما أن لفظ مواطن يعني كل شخص طبيعي يحمل جنسية دولة متعاقدة، وكل شخص معنوي، شركة أشخاص وجمعية منشأة طبقا للتشريع الجاري به العمل في دولة متعاقدة.

ومن أجل تطبيق الاتفاقية في وقت معين من طرف دولة متعاقدة، كل لفظ أوعبارة لم يتم تعريفها يكون لها ما لم يقتض سياق النص تأويلا مخالفا المعنى الذي يمنحه إياها في ذلك الوقت قانون هذه الدولة المتعلق بالضرائب التي تطبق عليها الاتفاقية، والمعنى الممنوح لهذا اللفظ أوالعبارة من طرف القانون الجبائي لهذه الدولة يرجح على المعنى الذي تمنحها إياه الفروع الأخرى من قانون هذه الدولة [1].

وبالرجوع للشبكة الاتفاقية المبرمة من طرف المغرب مع العديد من الدول مثل الاتفاقية بين المملكة المغربية والجمهورية الغابونية من أجل تفادي الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل[2]، كذلك الاتفاقية المغربية المقدونية التي تهدف لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل[3]، كذلك الاتفاقية المغربية الهندية الهادفة أيضا إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل [4]، كذلك الاتفاقية

1ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س صفحة 2626 -2627-2628.

[2]Convention entre le gouvernement du royaume du Maroc et le gouvernement de la république Gabonaise tendant à éviter la double imposition et A prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu.

[3]ظهير شريف رقم 1. 11. 48 صادر في 25 من محرم 1434 (10 دجنبر 2012) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 11 مايو2010 بين المملكة المغربية وجمهورية مقدونيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 6216-22 صفر 1435 (26 دجنبر 2013) صفحة 7935.

4ظهير شريف رقم 1. 99. 323 صادر في 21 من شوال 1420 (28يناير 2000) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 30 أكتوبر 1998 بين المملكة المغربية وجمهورية الهند والهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 4776-2 ذي الحجة 1420 (9 مارس 2000) صفحة 354.

المغربية القطرية الهادفة كذلك لمنع الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل [1]. . . إلى غير ذلك من الاتفاقيات الجبائية نجدها لها نفس المحتوى بالرغم من بعض الاختلافات في التسميات إلا أن السياق يبقى نفسه، فمعظم أحكامها تكون مثل ما ذكرناه في الاتفاقية المغربية الصينية .

بخلاف الاتفاقية المغربية المبرمة مع دولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999[2]. إن المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة، رغبة منهما في تنمية وتعزيز علاقاتهما الاقتصادية عن طريق إبرام اتفاقية تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل ورأس المال، حيث جاءت مقتضيات هذه الاتفاقية مغايرة للاتفاقيات الأخرى، وتفنيدا لهذا الاختلاف هو ماجاءت به المادة الأولى من هذه الاتفاقية تحت عنوان النطاق الشخصي، عكس الاتفاقيات الأخرى فعنونة المادة الأولى هي الأشخاص المعنيون. كما تعني عبارتا دولة متعاقدة والدولة المتعاقدة الأخرى دولة الإمارات العربية المتحدة أوالمملكة المغربية، وذلك حسب مقتضيات النص[3].

فمصطلح دولة الإمارات العربية المتحدة عند استعمالها بالمعنى الجغرافي، إقليم دولة الإمارات العربية المتحدة ويشمل مياهها الإقليمية وجزرها ومنطقتها الاقتصادية الخالصة وجرفها القاري ومجالها الجوي. كما تشمل أيضا الموارد الطبيعية التي تمارس عليها دولة الإمارات العربية المتحدة حقوقا سيادية طبقا لتشريعاتها الوطنية ووفقا لأحكام القانون الدولي. وبالنسبة للفظ المغرب فهو لفظ يعني المملكة المغربية وعندما يستعمل بالمعنى الجغرافي يعني تراب المملكة المغربية والمناطق المتاخمة للمياه الإقليمية للمغرب

ظهير شريف رقم 1. 07. 35 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة باكادير في 16 من صفر 1427 (17 مارس 2006) بين حكومة المملكة المغربية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ن الجريدة الرسمية عدد 5735-22 جمادى الأولى 1430 (18 ماي 2009) صفحة 2788. [1]

[2] ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية عدد 4840-21 رجب 1421 (19 أكتوبر 2000) صفحة 2726.

[3] ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة 2726.

بما في ذلك البحر الإقليمي وما وراء ذلك والمنطقة الاقتصادية الخصوصية والمناطق التي طبقا للتشريع الوطني وللقانون الدولي، تمارس المملكة المغربية عليها سلطتها القضائية وحقوقها السيادية بهدف استكشاف واستغلال مواردها الطبيعية بأعماق البحار وبباطن الأرض وفي المياه المتاخمة له الجرف القاري.

كما أن عبارة ضريبة في هذه الاتفاقية تعني ضريبة دولة الإمارات العربية المتحدة أوضريبة المملكة المغربية وذلك حسب مقتضيات النص. كما يعني مصطلح شخص فرد أوشركة أومجموعة أشخاص تنشأ بطريقة قانونية في أي من الدولتين المتعاقدتين. ويعني مصطلح شركة أي هيئة ذات شخصية اعتبارية أو كيان يعامل كشخصية اعتبارية لأغراض الضريبة.

فمؤسسة الدولة المتعاقدة ومؤسسة الدولة المتعاقدة الأخرى، على التوالي مؤسسة يديرها مقيم في دولة متعاقدة ومؤسسة يديرها مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى. كما أن مصطلح مواطن هومصطلح كل الأفراد الحائزين على جنسية دولة متعاقدة وأي شخص قانوني، شركة تضامن أوشركة أخرى تكتسب ذلك الوضع من القوانين السارية في دولة متعاقدة. كما تعني عبارة النقل الدولي، النقل بواسطة سفينة أوطائرة تتولى تشغيلها مؤسسة يقع مركز إدارتها الفعلية في أي من الدولتين المتعاقدتين ما عدا الحالات التي يتم فيها تشغيل السفينة أوالطائرة فقط فيما بين أماكن تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى. كما تعني عبارة السلطة المختصة في حالة دولة الإمارات العربية المتحدة وزير المالية والصناعة أوممثله المخول بذلك. كذلك الأمر بالنسبة للمغرب فالسلطة المختصة هو وزير الاقتصاد والمالية أوممثله المخول بذلك. كما أن تطبيق الاتفاقية بواسطة دولة متعاقدة، فإن أي عبارة لم يرد لها تعريف، وما لم يقتض سياق النص خلافا لذلك، يكون لها نفس معناها بموجب قانون تلك الدولة فيما يتعلق بالضرائب التي تطبق عليها الاتفاقية [1].

أما بخصوص المجال الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية، فيرتبط النطاق الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية بتاريخ دخولها حيز التنفيذ وتاريخ إنهاء العمل بها من طرف

المادة الثالثة من ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة 2727 .

الدولتين المتعاقدتين. بحيث يتوقف دخول الاتفاقية الجبائية حيز التنفيذ على تبادل الدول المتعاقدة وثائق التصديق، أي بعد إتمام الإجراءات الرسمية المتعلقة بالتصديق على المعاهدة، ثم قيام كل طرف بإيصال الوثائق المرتبطة بذلك الإجراء بواسطة طرق وقنوات محددة. ويمكن اعتبار المعاهدة نافذة ابتداء من اليوم الذي يتم فيه تبادل تلك الوثائق أواليوم الذي يليه[1].

ولقد جاء في نص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في المادة الثلاثون الفقرة الثانية أنه: " ببدء نفاذ الاتفاقية عند تبادل وثائق التصديق. . . ". كما قد تتفق الدولتين المتعاقدتين على مدة يجب انقضاؤها بعد القيام بعملية التبادل، لتصبح الاتفاقية سارية المفعول، كأن يتم الاتفاق على مرور شهر كامل أوأكثر حتى يتسنى للطرفين القيام بإجراءات نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية. حيث يتوقف بدأ تنفيذ الاتفاقيات المبرمة من طرف بعض الدول على نشرها في الجريدة الرسمية.

وتجدر الإشارة إلى أن دخول الاتفاقية حيز التنفيذ لا يعني بدء العمل بتطبيق جميع المواد والإجراءات التي تنص عليها في نفس الوقت نظرا لتباين درجة تعقيد تلك الإجراءات عند تطبيقها.

فبالنسبة للضرائب التي يتم اقتطاعها من المصدرمن طرف الدولة التي يتحقق فيها الدخل، فإن بداية تطبيق البنود المتعلقة تكون عند التاريخ المحدد لدخول الاتفاقية حيز التنفيذ.

أما بالنسبة للإجراءات الاتفاقية الأخرى كالإعفاءات وتبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدولتين قد يتطلب مرور مدة زمنية معينة لبدء العمل بها. كما قد يحدث عدم تطابق تاريخ أول تطبيق لنفس البند من المعاهدة في الدولتين.

أما بالنسبة لتاريخ انتهاء الاتفاقية فإن معظم الاتفاقيات تعتبر سارية المفعول لمدة غير محددة، إلا أنه من الممكن لإحدى الدولتين المتعاقدتين إنهاء المعاهدة المبرمة بينهما وبين دولة أخرى بعد إخطار من الدولة الراغبة في ذلك للدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق القنوات الدبلوماسية وبواسطة إشعار مسبق بمدة محددة تتفق عليها الدولتان في

[1] BERNARD CASTGNEDE. SALOMON TOLEDANO ;fiscalité internationale de l'entreprise, OP. CIT page 192.

نص المعاهدة، وهذا ما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

وقد تتفق الدولتان المتعاقدتان على وجوب مرور مدة معينة على تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ قبل طلب إلغائها. وإضافة إلى ما سبق يمكن أن يتم إنهاء المعاهدة في حالات أخرى كإبرام الدولتين لاتفاقية جبائية جديدة تحل محل الاتفاقية السابقة أوعند نشوب حرب بين الدولتين المعنيتين [1].

أما بالرجوع للاتفاقية المغربية الصينية، فإن البلدين حددا المادة الثامنة والعشرون بعنوان الدخول في حيز التنفيذ، بحيث تخطر كل من الدولتين المتعاقدتين الأخرى باستكمال الإجراءات القانونية اللازمة لدخول هذه الاتفاقية حيز التنفيذ، بحيث تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ في اليوم الثلاثين بعد تاريخ هذه الإخطارات وتطبق مقتضياتها على الضرائب المستحقة من المصدر عن المداخيل المحصل عنها في أوبعد فاتح يناير من السنة المدنية الموالية لسنة دخول الاتفاقية حيز التنفيذ. كما تطبق أيضا على الضرائب الأخرى عن الدخل، كذلك عن الضرائب المستحقة عن كل فترة ضريبية تبتدئ في أوبعد فاتح يناير من السنة المدنية الموالية لسنة دخول الاتفاقية حيز التنفيذ[2].

كما تبقى هذه الاتفاقية دائما سارية المفعول، ويمكن لكل دولة متعاقدة بواسطة إخطار ستة أشهر على الأقل قبل نهاية كل سنة مدنية موالية للسنة الخامسة التي تلي سنة دخول الاتفاقية حيز التنفيذ أن تبعث للدولة المتعاقدة الأخرى بالطرق الدبلوماسية إخطارا بالإلغاء وفي هذه الحالة ينتهي العمل بالاتفاقية بالنسبة للدولتين المتعاقدتين. فبالنسبة للضرائب المستحقة من المصدر، عن المداخيل المحصل عنها في أوبعد فاتح يناير من السنة المدنية الموالية لتلك المشار إليها في الإخطار بالإلغاء، وبالنسبة للضرائب الأخرى

---

[1] BERNARD CASTGNEDE. SALOMON TOLEDANO ;fiscalité internationale de l'entreprise, OP. CIT page 193.

[2] المادة 28 من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2649.

عن الدخل، عن الضرائب المستحقة عن كل فترة ضريبية تبتدئ في أوبعد فاتح يناير من السنة المدنية الموالية لتلك المشار غليها في الإخطار بالإلغاء[1].

فما هي الضرائب التي تشمل هذه الاتفاقيات الجبائية ؟

الفقرة الثانية : الضرائب التي تشملها الاتفاقية الجبائية

إن الضرائب التي تشملها الاتفاقيات الضريبية لتفادي الازدواج الضريبي، تتمثل عادة في الضرائب على الدخل والضرائب على الرأس المال والثروة، وذلك وفقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة.

لذلك فمن الضرائب التي تشملها هذه الاتفاقيات، الضرائب على الدخل، بحيث تحتل الضرائب على الدخل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تتضمن أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة. وتتولد تلك الضرائب عن واقعة تحقق الدخل[2]، والذي ينتج من ثلاثة مصادر رئيسية والمتمثلة في الرأس المال سواع كان عقاريا أومنقولا، والعمل سواء كان يدويا أوذهنيا، وعن اشتراك العمل والرأس المال معا.

وتنقسم هذه الضرائب إلى ضرائب على فئات الدخل، وهي ما يطلق عليها بالضرائب النوعية على فئات الدخل، وإلى ضريبة واحدة تفرض على مجموع الدخل الذي يحققه الفرد من مصادر متعددة، والتي يطلق عليها بالضريبة على الدخل الإجمالي والمتمثلة في[3]:

أ- الضرائب النوعية على فئات الدخل: هذه الضرائب تفرض على أساس مصدر كل دخل. وفي هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التي تفرض إلى أساسها الضريبة، حيث يمكن للشخص الواحد أن يمارس عدة أنشطة في آن واحد. وبالتالي تتعدد الضرائب المفروضة عليه بحسب مصدر الدخل، فتفرض ضريبة على الدخل الناتج من رأس المال العقاري، أوالدخل الناتج من الرأس

---

[1] المادة 29من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2649.

[2] حميد بوزيدة، "جبايات المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة"، م س، صفحة 20 و21.

[3] محمد عباس محرزي، "نحوتنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي"، م س، صفحة من 95 إلى 98.

المال المنقول، أوالدخل الناتج عن العمل مثل الأجور والمرتبات، أوالدخل الناتج عن العمل والرأسمال معا والمتمثلة في الأرباح التجارية والصناعية. ويمتاز هذا النوع من الضرائب بتنوع الأحكام الضريبية المطبقة حسب مصدر كل دخل وطبيعته، من حيث كيفية تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها أومعدل الضريبة ذاتها.

ب- الضريبة على الدخل الإجمالي: هي الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة، ولها العديد من الخصائص منها أنها تطبق على الأشخاص الطبيعيين فقط، وأنها ضريبة إجمالية تفرض على مجموع الدخل بعد طرح التكاليف المنصوص عليها في القانون، وأنها ضريبة أحادية . . إلخ.

ويتميز هذا النوع من الضرائب بقدرته ببساطته وقلة نفقاته المتعلقة بالتحصيل إلى جانب فرض ضرائب تتناسب مع المقدرة التكلفية للفرد من خلال تطبيق نظام الضريبة التصاعدية. إلا أنه يتطلب درجة عالية من الوعي الضريبي لدى الأفراد. لأن فرض ضريبة واحدة قد يكون عبئها ثقيلا عليهم، مما قد يدفعهم إلى التهرب من دفعها وإخفاء جزء من مداخيلهم، مما يؤثر سلبا على إجمالي الحصيلة من الضريبة.

أما بالنسبة للضرائب على الثروة أوالرأس المال، فهي ضرائب تنشأ عن واقعة تملك رأسمال. ويقصد بواقعة تملك الرأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة والعقارية المبنية والغير مبنية، التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلا أم لا[1]. حيث تنقسم هذه الضرائب على الثروة إلى نوعين[2]:

أ- الضريبة على الرأس المال التي تدفع من الدخل: يكون وعاء الضريبة بالنسبة لهذا النوع من الضرائب الثروة ذاتها، إلا أنها تدفع من الدخل الناتج منها، وتستهدف بصفة عامة العقارات والقيم المنقولة والتحف الأثرية... إلخ. وتفرض بمعدلات منخفضة من أجل تفادي التأثير على كيانها ووجودها.

[1] حميد بوزيدة، "جبايات المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة"، م س، صفحة 20.

[2] محمد عباس محرزي، "نحوتنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي"، م س صفحة من 100 إلى 109.

ب- الضرائب العرضية على الرأس المال: تفرض بمناسبة بعض الوقائع أوالحالات، وتمس هذه الضريبة الرأس المال ذاته وتنقسم بدورها إلى الضريبة الاستثنائية على رأس المال، بحيث تفرض هذه الضريبة على الرأس المال بصورة استثنائية في حالات الحروب والأزمات لمواجهة الزيادة في النفقات. أما فيما يخص الضريبة على فائض القيمة فتفرض على أية زيادة تحدث في قيمة الرأس المال سواء كان عقارا أومنقولا، ولا يكون لإرادة المالك دخل فيها. وتعد الضريبة على الرأس المال بسبب اتخاذها لرأسمال أوالثروة وعاءا لها وليس ما حدث من زيادة في قيمتها، حيث تشمل كل من الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية، وهي ضريبة تفرض على كل زيادة في قيمة العقارات بشرط ألا يكون لإرادة المالك دخل فيها. فهناك كذلك الضريبة على الفائض في القيمة المنقولة، وقد ترتفع قيمة الأموال المنقولة لأسباب معينة قد تكون اقتصادية أوبسبب المضاربة، حيث تخضع هذه الزيادة للضريبة.

أما الضريبة على التركات فتعتبر من ضرائب الرأس المال، لأن وعاء هذه الضريبة تركة المتوفى، كما أنها تفرض في لحظة زمنية معينة عند حدوث واقعة الوفاة وانتقال هذه التركة إلى الورثة. وتنقسم هذه الضريبة إلى الضريبة على مجموع التركة، والضريبة على حصة كل وريث، والضريبة المزدوجة على التركات من خلال الجمع بين الضريبة على مجموع التركة والضريبة على حصة كل وريث.

وفي إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، فهناك ثلاثة طرق لتحديد الضرائب التي تشملها وتسري عليها أحكام الاتفاقية[1]، حيث تتمثل الطريقة الأولى في ذكر تلك الضرائب من خلال قائمة حيث تسمح هذه الطريقة بتجنب حدوث التباس عند تطبيق تلك المعاهدة. لكنها بالمقابل قد تؤدي إلى حصر الضرائب التيقد تشملها المعاهدة مما قد ينتج عنه حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة للضرائب الغير المذكورة في نص الاتفاقية والتي هي من نفس الطبيعة. أما الطريقة الثانية التي يمكن للدولتين إتباعها فتقتصر على إعطاء تعريف نظري لطبيعة الضرائب التي تشملها الاتفاقية وخصائصها دون التطرق إلى تفعيل في ذلك. وقد يؤدي تبني هذه الطريقة إلى ظهور صعوبات في تفسير ومعرفة الضرائب

[1] GILBERT TIXIER,GYGEST ,droit fiscale international , presse universitaire, paris 1985, page 197.

المعنية وتلك التي لا تشملها الاتفاقية. أما الطريقة الأخيرة فهي عبارة عن مزيج بين تعريف عام لطبيعة الضرائب التي تشملها المعاهدة وبين تحديد دقيق ومفصل لها. وهي الطريقة التي اتبعتها اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من خلال المادة الثانية لاتفاقيتها النموذجية. حيث عرفت في فقرتها الأولى بالضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال "بأنها كل ضريبة تفرض على مجموع الدخل أومجموع رأس المال أوعناصر من الدخل أوعناصر من رأس المال في ذلك الضرائب المفروضة على الأرباح المحققة من التصرف في الممتلكات المنقولة والممتلكات العقارية والضرائب المفروضة على القيمة المضافة" [1]. ثم تركت الفقرة الثالثة من نفس المادة الحرية للدولتين المتعاقدتين في تحديد الضرائب المعنية كل دولة على حدا. ومن الضروري أن نشير إلى إمكانية تطبيق الاتفاقية على الضرائب التي تفرضها الدولتين بعد تاريخ التوقيع على المعاهدة، والتي تكون مماثلة للضرائب التي تشملها الاتفاقية والتي قد تضاف إلى الضرائب الحالية أوالتي تحل محلها. لكن هذا يبقى مشروطا بوجود بند في المعاهدة ينص على إمكانية القيام بهذا الإجراء.

وبالرجوع للاتفاقيات الجبائية المغربية نجدها تأخذ بالطريقة الثالثة الذي عمل بها نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، بحيث نجد أن جميع الاتفاقيات المبرمة من طرف المغرب مع باقي البلدان في إطار التعاون الجبائي الدولي تبقى اتفاقيات تخص الضرائب على الدخل . حيث جاء في الاتفاقية المغربية الصينية على أنها تطبق على الضرائب على الدخل المفروضة لحساب دولة متعاقدة لفروعها السياسية أولجماعاتها المحلية بغض النظر عن طريقة تحصيلها. كما جاء في الفقرة الثانية من نفس الاتفاقية على أن ضرائب الدخل تعتبر الضرائب المفروضة على إجمالي الدخل أوعلى عناصر الدخل، بما في ذلك الضرائب على الأرباح الناتجة عن نقل ملكية الأموال المنقولة أوغير المنقولة، والضرائب على المبلغ الإجمالي للأجور المؤداة من طرف المقاولات، وكذلك الضرائب على زيادة قيمة رأس المال . أما بانتقالنا لمحتوى الفقرة الثالثة من نفس المادة ونفس الاتفاقية نجد الضرائب التي تطبق على المملكة المغربية تخص الضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات. أما بخصوص الصين فالضرائب الحالية التي تطبق

[1] Article 2 Impôts visés, modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développes et pays en développement, op cit; page 7.

عليها الاتفاقية هي الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على دخل الشركات ذات الاستثمار الأجنبي والشركات الأجنبية[1].

هذا لا يعني إقصاؤنا لبعض الاتفاقيات الجبائية المطبقة على الضريبة على الدخل وعلى الرأس المال، كالاتفاقية المبرمة من طرف المغرب مع دولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال، حيث جاء في المادة الثانية من هذه الاتفاقية على أن الضرائب المطبقة في هذه الاتفاقية هي ضرائب على الدخل وضرائب رأس المال المفروضة بالنيابة عن دولة متعاقدة أولصالح الحكومات المحلية أوقسم سياسي فرعي أوسلطات محلية أولوحدات إدارية فيها بغض النظر عن الطريقة التي تفرض بها. أما الفقرة الثانية من نفس المادة فتعتبر من الضرائب على الدخل وعلى رأس المال كل الضرائب المفروضة على إجمالي رأس المال أوعناصر الدخل أورأس المال بما في ذلك الضرائب على الأرباح الناتجة عن نقل ملكية الأموال المنقولة وغير المنقولة، وكذلك الضرائب على زيادة قيمة رأس المال. كما فصلت الفقرة الثالثة من نفس المادة الضرائب الحالية التي تطبق عليها هذه الاتفاقية، حيث أنه بالنسبة لدولة الإمارات العربية المتحدة تفرض على الضريبة على الدخل ثم ضريبة الشركات والمشار إليها فيما بعد بضريبة دولة الإمارات العربية المتحدة. أما بخصوص المملكة المغربية هناك الضريبة العامة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والضريبة على عوائد الأسهم أوحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها الضريبة على الأرباح العقارية واجب التضامن الوطني، ثم الضريبة على الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، الضريبة على الأرباح الناتجة عن بيع الأسهم وحصص المشاركة والمشار إليها بالضريبة المغربية فيما بعد. كما أن هذه الاتفاقية تطبق على أي ضرائب مماثلة أومتشابهة في جوهرها والتي تفرض بعد تاريخ توقيع هذه الاتفاقية بالإضافة إلى أوبديلا عن الضرائب الحالية المشار إليها في الفقرة الثانية. كما تخطر السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بعضها البعض

[1] المادة الثانية من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2625-2626

بالتغييرات الجوهرية التي تكون قد طرأت على القوانين الضريبية لكل منهما وذلك خلال فترة مناسبة بعد هذه التغييرات [1].

الفرع الثاني: الأحكام المتعلقة بالمفاهيم

وضعت النمذجة الاتفاقية سواء النموذج الاتفاقي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أوالاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة بشأن الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النموتعاريف جديدة للمنشأة القارة تميزت باتساعها لتسمح بفرض الضريبة على أنشطة دول الشمال المتمركزة على تراب دول الجنوب[2]، خلال [الفقرة الثانية] كما وضعت تعريفا للمقيم لحل مشكلة الإقامة المزدوجة هذا ما سنتطرق له قبل ذلك في [الفقرة الأولى].

الفقرة الأولى: تحديد مفهوم المقيم

يكتسي تحديد مفهوم المقيم أهمية بالغة وذلك في ثلاث حالات:

أ- عندما يتعلق الأمر بتحديد مجال الاتفاقية الجبائية من حيث الأشخاص.

ب- من أجل حل مشكل الازدواج الضريبي عندما يكون ناتجا عن ازدواج في الإقامة.

ت- لوضع حل لحالة الازدواج الضريبي إذا كان ناتجا عن تنازع في حق التضريب بيندولة المقر ودولة المنبع.

حيث عرفت المادة الرابعة من الاتفاقية النموذجية المقيم في الدولة المتعاقدة كما وضعت مجموعة من القواعد التي تطبق في حالة ازدواج الإقامة. وحسب مقتضى الفقرة الأولى من المادة الرابعة فإن عبارة "مقيم الدولة المتعاقدة" تفيد كل شخص (حسب تشريع هذه الدولة) يكون خاضعا للضريبة بحكم سكنه أوإقامته أومكان تأسيسه أومقر إدارته أوأي معيار آخر ذي طبيعة مشابهة، ويشمل المصطلح أيضا تلك الدولة أوأي تقسيم سياسي فرعي أوأي سلطة محلية فيها، غير أن المصطلح لا يشمل الشخص الذي لا يخضع

---

[1] المادة االثانية من ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة 2726-2727.

[2]- Jean Claude Martinez les conventions de double imposition ;op. cit. , p : 19.

للضرائب في تلك الدولة إلا فيما يتعلق بالدخل المتأتي من مصادر تلك الدولة أومن ثروة موجودة فيها".

يتضح أن هذه الفقرة مطابقة للفقرة الأولى من المادة الرابعة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[1]، وهي تحيل على مفهوم الإقامة المتبنى من طرف التشريعات الداخلية للدول المتعاقدة[2]، حيث اعتمدت على معيار المسكن والإقامة ومقر الإدارة أوأي شيء آخر متشابه من أجل فرض الضريبة على المقيم، غير أن خضوع الأشخاص للضريبة في الدولة المتعاقدة فقط بسبب الثروة أوالدخول التي تحققت فوق ترابها لا يعتبر كافيا لإضفاء صفة مقيم الدولة المتعاقدة عليهم، ويعتبر هذا المقتضى محاولة لوضع الحدود الفاصلة بين مفهومي الإقامة والمنبع[3].

وفي حالة ازدواج الإقامة أعطت الفقرة الثانية من المادة الرابعة قواعد تسمح بوضع حلول حيث نصت على ما يلي:

"عندما يكون الشخص بمقتضى أحكام الفقرة الأولى مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين فإن وضعيته تحدد على النحوالتالي:

أ- يعتبر الشخص مقيما في الدولة التي يتوفر فيها على مسكن دائم، وإذا كان يتوفر على مسكن دائم في كلتي الدولتين فإنه يعتبر مقيما في الدولة التي يكون له بها روابط شخصية واقتصادية أوثق (مركز المصالح الحيوية)

ب- إذا تعذر تحديد الدولة التي يوجد بها مركز مصالحه الحيوية أولم يكن له مسكن دائم في أي من الدولتين فإنه يعتبر مقيما في الدولة التي يقيم فيها بشكل اعتيادي.

ت- إذا كان الشخص يقيم بشكل اعتيادي في كلتي الدولتين أوإذا لم يكن يقيم بشكل اعتيادي في أي منهما فإنه يعتبر مقيما في الدولة التي يحمل جنسيتها.

---

[1] Article 4, modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développes et pays en développement, op cit page 9.

[2] Article 4, paragraphe 2 modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développes et pays en développement, op cit page 9.

[3] -ONU manuel de négociation fiscal bilatéral entre payes développés et pays en développement [3] GILBERT TIXIER,GYGEST ,droit fiscale international , presse universitaire, paris 1985, page 197.

ث- إذا كان الشخص حاملا لجنسية كلتي الدولتين أوإذا لم يكن يحمل جنسية أي منهما، تقوم السلطات المختصة بتسوية المسألة بالتراضي".

هذه الفقرة مماثلة للفقرة الثانية من المادة الرابعة من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهي تضع ترتيبا تنازليا لمجموعة المعايير حسب أولويتها في الحالات التي يكون فيها الشخص الطبيعي مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين ولم تكن المعايير السابق ذكرها في الفقرة الأولى تسمح بتحديد وضعية بشكل واضح بخصوص الإقامة. فكان المعيار الأول الذي يتحدد بموجبه اكتساب صفة مقيم الدولة المتعاقدة هوالتوفر على مسكن دائم للإقامة في هذه الدولة، ويتوجب أن يكون المسكن دائما أي أن الشخص هيأه وخصصه لاستعماله الشخصي بشكل دائم، وألا يتعلق الأمر بإقامة ظرفية أومؤقتة[1].

وتدخل كل أشكال المساكن في هذا المعنى حيث يشمل المنزل والشقة سواء كان في ملكية الشخص أوكان مستأجر له. كما يشمل حتى الغرف المجهزة المؤجرة. على أن المتطلب هوتوافر عنصر الديمومة والاستمرارية في الإقدام فيها، وهوما يعني أن الشخص يسعى لأن ظل المسكن في حوزته في كل وقت بشكل مستمر وليس بشكل ظرفي استوجبته ظروف الدراسة أوالتربصات أوالأعمال. . . .

عندما يتوفر الشخص على مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدتين فإذا يتم البحث عن الدولة التي تربطه بها روابط شخصية واقتصادية أكثر متانة، حيث تؤخذ بعين الاعتبار العلاقات الأسرية والاجتماعية للمعني واهتماماته السياسية والثقافية أوغيرها، أومركز أعماله أوالمكان الذي يدير منه أمواله . . . . إلخ. وإذا ما تحدد مركز مصالحه الحيوية، تحددت الدولة التي يعتبر مقيما لديها.

ويضع البند (ب) معيارا ثانويا لحالتين مختلفتين وهما:

- الحالة التي يتوفر فيها الشخص على سكن دائم في كلتي الدولتين وتعذر تحديد الدولة التي يتوفر بها على مصالح حيوية.
- حالة الشخص الطبيعي الذي لا يتوفر على مسكن في أي من الدولتين، مثل الشخص الذي ينتقل من فندق لآخر.

[1]-NATIONS UNIES ,modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op. cit,page : 61.

.

في هاتين الحالتين يعتبر الشخص مقيما في الدولة التي يقيم فيها بشكل اعتيادي، والشخص الذي ينتقل من فندق لآخر بين دولتين متعاقدتين تؤخذ بعين الاعتبار جميع مدد إقامته لكي تتحدد على غرارها الدولة التي أقام بها لأكبر مدة، وللإشارة فإن هذه الفقرة قد أغفلت تحديد المدة التي على أساسها يتم تحديد الإقامة الاعتيادية.

وإذا لم ينفع أي من هذه المعايير في تحديد الدولة المتعاقدة التي يعتبر الشخص مقيما فيها كأن لا يكون للشخص إقامة اعتيادية في أي من الدولتين، أوأن تكون له إقامة اعتيادية قيمها معا. فإن الحل هواعتباره مقيما لدى الدولة التي يحمل جنسيتها.

لكن قد يحدث أن يكون الشخص في هذه الحالة حاملا لجنسية الدولتين معا أوغير حامل لجنسية أي منهما. في هذه الحالة أوكلت الاتفاقية النموذجية من خلال البند (د) للسلطات المختصة للدولتين صلاحية تسوية المسألة عن طريق اتفاق مشترك يتم التفاوض بشأنه ويرضي الطرفين.

الفقرة الثالثة من الفصل الرابع مماثلة لنظريتها في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حيث تنص على ما يلي:

"إذا كان الشخص غير الأشخاص الطبيعيين مقيما في كلتي الدولتين المتعاقدتين بمقتضى أحكام الفقرة الأولى فإنه يعتبر مقيما في الدولة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية".

تتعلق هذه الفقرة بالشركات وكذا جميع أشكال تجمعات الأشخاص سواء توفروا أولم يتوفروا على الشخصية القانونية، فإذا كان ينذر أن تخضع شركة للضريبة في أكثر من بلد بسبب إقامتها، إلا أن هذه الحالة غير مستبعدة وتقع أحيانا. فمثلا تعتمد دولة في فرض الضريبة واعتبارها مقيمة على معيار مقر أومكان التسجيل في حين تعتمد دولة أخرى على مقر الإدارة الفعلية فتصبح الشركة خاضعة لعبء ضريبي مزدوج لهذا وحدت الفقرة الثالثة المعيار وحددته في مقر الإدارة الفعلية لاعتبار الشركة مقيمة في الدولة المتعاقدة[1].

إن المعايير التي تناولتها الاتفاقيتين النموذجيتين المتعلقة بالاتفاقيات الجبائية، هي نفس المعايير التي أخذت بها الاتفاقية الضريبية المبرمة من طرف المغرب إلا الاتفاقية

[1]-NATIONSUNIES, modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays devloppés et pays en développement, op. cit,p : 63.

المغربية الفرنسية، خاصة أن المغرب اعتمد في إبرام اتفاقياته نفس المعايير المتبعة في إطار الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمتمثلة في معيار الإقامة الجبائية.

لذلك فمفهوم إقامة الأشخاص الاعتباريين في الممارسة الداخلية المغربية ينشأ عن أحكام المادتين3و29 من القانون الأساسي للضرائب بشأن الأرباح المهنية، فإن شركة مغربية أوأجنبية تخضع للضريبة في المغرب فقط على الأرباح أوالمكاسب التي تحققت في المغرب [1].

فالاتفاقيات التي أبرمها المغرب تشير إلى مكان الإدارة الفعالة لتحديد مكان إقامة الشركات، بحيث نجد مفهوم المقيم في الاتفاقية المغربية الصينية، تعني مقيم في دولة متعاقدة كل شخص بموجب تشريع هذه الدولة يخضع للضريبة فيها وذلك بسبب موطنه أومكان إقامته أومقر إدارته أوأي معيار آخر ذي طابع متشابه، ويطبق كذلك على هذه الدولة وكذا على جميع فروعها السياسية أوجماعاتها المحلية. إلا أن هذه العبارة لا تشمل الأشخاص الذين لا يخضعون للضريبة في هذه الدولة إلا على المداخيل المتأتية من مصادر موجودة في هذه الدولة.

فعندما يعتبر شخص طبيعي تبعا لمقتضيات الفقرة الأولى السالفة الذكر أعلاه أن مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين تسوى وضعيته بالكيفية التالية[2]:

أ- يعتبر هذا الشخص مقيما فقط في الدولة المتعاقدة التي يوجد له بها سكن دائم وفي حالة ما إذا كان له سكن دائم في كلتا الدولتين يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي تربطه بها أوثق الروابط الشخصية والاقتصادية(مركز المصالح الحيوية).

---

[1] Article 3 et 29 du dahir numéro 1-59-430 du 31 décembre 1959 portant réglementation de l'impôt sur les bénéfices professionnels. Voir aussi SAMIR ARROUR ;l'imposition des bénéfices des sociétés étrangères et de leurs établissement stables au Maroc dans le cadre des conventions fiscales internationales, doctorat de l'état en droit université paris ;faculté de droit et science politique de SAINT-MAUR 1983,Page 20.

[2] المادة الرابعة من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2628-2629.

ب- إذا لم يمكن تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالح هذا الشخص الحيوية، أولم يتوفر له سكن دائم في أي من الدولتين اعتبر مقيما فقط في الدولة المتعاقدة التي يقطن فيها بصفة اعتيادية.

ت- إذا كان هذا الشخص يقطن بصفة اعتيادية في كلتا الدولتين المتعاقدتين أولا يقطن في أي منهما، يعتبر مقيما فقط في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها.

ث- إذا كان هذا الشخص يحمل جنسية كلتا الدولتين المتعاقدتين أولا يحمل جنسية أي منهما، تفصل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين في القضية باتفاق مشترك.

أما الفقرة الأخيرة من هذه الاتفاقية أنه إذا كان شخص غير الشخص الطبيعي مقيما في الدولتين المتعاقدتين وفقا لمقتضيات الفقرة الأولى فإنه يعتبر مقيما فقط في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية مثلا مقر الشركة.

أما الاتفاقية المغربية الإماراتية فإن مصطلح المقيم ينطبق على المقيم بالدولة التي يتوفر له فيها مسكن دائم، فإذا توفر له مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدتين يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي تكون علاقاته الشخصية والاقتصادية بها أوثق (مركز المصالح الحيوية). وإذا لم يكن ممكنا تحديد الدولة المتعاقدة التي بها مركز مصالحه الحيوية أولم يتوفر له مسكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدتين يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يكون بها مسكنه المعتاد.

وإذا كان له مسكنا معتادا في كلتا الدولتين المتعاقدتين أولم يكن له مسكنا معتادا بأي منهما يعتبر مقيما بالدولة التي يعد من مواطنيها. وإذا كان من مواطني كلا الدولتين المتعاقدتين أوليس من كلاهما تتولى السلطات المختصة بالدولتين المتعاقدتينتسوية المسألة بالاتفاق المشترك بينهما. وحيثما كان سبب أحكام الفقرة الأولى فإن الشخص غير الفرد مقيما في كلا الدولتين المتعاقدتين وفي هذه الحالة يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يكون فيها محل إدارته الفعلية[1].

[1] المادة الرابعة ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة 2727-2728.

من كل هذه المقتضيات يمكننا القول على أن جل الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف المغرب في إطار التعاون الثنائي الضريبي، وذلك من أجل تفادي الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي على أنها صيغت طبقا لمقتضيات الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، باستثناء الاتفاقية المبرمة مع فرنسا حيث تشير هذه الاتفاقية إلى مكان الإدارة الفعالة لتحديد مكان إقامة الشركات. كما تحتفظ الاتفاقية الفرنسية المغربية بمبدأ المقعد القانوني لتعيين محل إقامة الأشخاص الاعتباريين ومقر الإدارة الفعالة لتعيين الأشخاص الطبيعيين الذين لا يتمتعون بالموظفين المعنويين[1].

كما نلاحظ أيضا أن الاتفاقية الفرنسية المغربية في مقتضيات المادة الخامسة منها، على غرار الاتفاقية النموذجية وباقي الاتفاقيات المبرمة من طرف المغرب على أنه لا يخضع رعايا الدولة المتعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأي تهرب أوالتزام يتعلق به، وهوأمر آخر أوأكثر عبئا على تلك التي يتعرض لها مواطنوتلك الدولة الأخرى في الحالة أوقد يتعرضون لها. وينطبق هذا الحكم أيضا على الأشخاص الذين لا يقيمون في إقليم دولة متعاقدة أوكلتا الدولتين المتعاقدتين. كما يشير المصطلح الوطني إلى جميع الأشخاص الطبيعيين الذين يحملون جنسيات مختلفة[2].

إذا كانت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ونموذج الأمم المتحدة وبعض الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف المغرب عرفت العديد من المفاهيم. فما هومصطلح المنشأة القارة أوالمنشأة المستقرة؟

[1] DIMITAR HADJIVELTCHEV; recueil des conventions fiscales; édition formation entreprise EFE; paris 2012, page 742.

[2] Article 5 de convention entre le gouvernement de la république française et le gouvernement du royaume du Maroc tendant à éliminer les doubles impositions et a établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale ensemble un protocole signé à paris le 29 mai 1970 et modifiée par l'avenant signé à rabat le 18aout 1989 approuvé par la loi numéro 90-353 du 20avril 1990.

الفقرة الثانية : توميم مفهوم المنشأة القارة établissement STABLE

حسب الفصل الخامس من الاتفاقية المغربية الصينية فإن مفهوم أوعبارة مؤسسة مستقرة هي منشأة ثابتة للأعمال تمارس بواسطتها أية مقاولة كامل نشاطها أوبعضه[1].

فعبارة مؤسسة مستقرة تشمل بالخصوص :

أ- مقر الإدارة

ب- فرعا

ج- مكتبا

د- مصنعا

ه- مشغلا

و- منجما، بئرا للبترول أوالغاز، محجرا أوأي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية

ز- مكان للبيع

ح- مزرعة أوحقل

كما جاءت الفقرة الثالثة من نفس المادة لتوضح لنا أن مؤسسة مستقرة تشمل كذلك ورشة بناء أوتركيب أوالأنشطة الإشرافية المتعلقة بذلك شريطة أن تتعدى مدتها ستة أشهر. كما تعني أيضا تقديم الخدمات، بما في ذلك الخدمات الاستشارية من طرف مقاولة بواسطة مأجورين أومستخدمين آخرين تم توظيفهم لهذا الغرض. لكن فقط إذا تواصلت مثل هذه الأنشطة (لنفس المشروع أولمشروع مرتبط به) فوق تراب دولة متعاقدة لمدة أولمدد تمثل في مجموعها أكثر من ستة أشهر في حدود مدة اثنا عشر شهرا.

فبغض النظر عن هذه المقتضيات السابقة الكر من هذه المادة، لا يمكن اعتبار أن هناك مؤسسة مستقرة إذا استعملت المنشآت لمجرد أغراض تخزين، عرض أوتسليم بضائع تملكها المقاولة. كما لا يمكن اعتبار مؤسسة مستقرة، إذا أودعت البضائع التي تملكها المقاولة لمجرد أغراض التخزين العرض أوالتسليم. إذا أودعت البضائع التي

[1] المادة الخامسة من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2629-2630-.

تملكها المقاولة قصد التحويل فقط من طرف مقاولة أخرى. أوإذا استعملت منشأة ثابتة للأعمال فقط لغرض شراء سلع أوجمع معلومات للمقاولة.

كما لا يمكن اعتبارها منشأة مستقرة أيضا، إذا استعملت منشأة ثابتة للأعمال فقط لغرض ممارسة أية أنشطة ذات طابع إعدادي أوإضافي للمقاولة. أيضا إذا استعملت منشأة ثابتة للأعمال فقط لمجرد أغراض تخزين، عرض أوتسليم بضائع تملكها المقاولة. أولغرض ممارسة أية أنشطة ذات طابع إعدادي أوإضافي للمقاولة، شريطة أن تحتفظ مجموع الأنشطة الممارسة من طرف المنشأة الثابتة للأعمال والناتجة عن هذا الجمع بطابع إعدادي أوإضافي.

إذا عمل شخص غير الوكيل ذي الوضع المستقل الذي لا يعتبر أنه لمقاولة مؤسسة مستقرة في دولة متعاقدة لمجرد أنها تمارس فيها نشاطها عن طريق وسيط أووكيل عام بالعمولة أوأي وكيل آخر يتمتع بنظام قانوني مستقل. شريطة أن يعمل هؤلاء الأشخاص في النطاق العادي لنشاطهم. غير أنه إذا كانت أنشطة هذا الوكيل مخصصة كلها أوفي معظمها لحساب هذه المقاولة وكانت الشروط المتفق عليها أوالمفروضة بين المقاولة والوكيل في علاقاتهما التجارية والمالية تختلف عن تلك التي قد تربط بين مقاولتين مستقلتين، فلا يمكن اعتباره كوكيل يتمتع بنظام قانوني مستقل[1] في دولة متعاقدة لصالح مقاولة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى. فإن تلك المقاولة ستعتبر بأن لها منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة المذكورة أولا فيما يتعلق بالأنشطة التي يقوم بها ذلك الشخص لصالح المقاولة في حالة ما إذا كانت لديه ويزاول بشكل معتاد في هذه الدولة سلطة لإبرام العقود باسم تلك المقاولة، إلا إذا كانت أنشطة ذلك الشخص محدودة والتي إذا تمت ممارستها من خلال مقر ثابت للأعمال لا تجعل من هذا المقر الثابت مؤسسة مستقرة. أولم تكن له مثل هذه السلطة ولكنه يحتفظ عادة في الدولة المذكورة، أولا بمخزون من سلع أوبضائع مملوكة لمثل هذه المقاولة ويقوم بتسليم سلع أوبضائع منها بصفة منتظمة نيابة عن هذه المقاولة.

[1] الفقرة السابعة من المادة الخامسة من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2631 .

كما تعتبر مقاولة للتأمين بدولة متعاقدة، باستثناء إعادة التأمين، ذات مؤسسة مستقرة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كانت المقاولة تقبض أقساط تأمين أوتقوم بتأمين مخاطر فوق تراب هذه الدولة الأخرى بواسطة شخص آخر غير الوكيل المتمتع بنظام قانوني مستقل والذي تطبق عليه الفقرة السابعة [1].

إن كون شركة مقيمة بدولة متعاقدة تراكب شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى أوتراقب من طرفها، أوتزاول نشاطها في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى سواء بواسطة مؤسسة مستقرة أوبطريقة أخرى لا يكفي في حد ذاته ليجعل من إحدى الشركتين مؤسسة مستقرة للأخرى.

وبرجوعنا للاتفاقية المغربية الإماراتية فإن المادة الخامسة[2] أعطت تعريفا خاصا للمؤسسة الدائمة وهي تعني المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاولة نشاط المؤسسة كليا أوجزئيا. كما يشمل مصطلح مؤسسة دائمة موقع بناء أوتشييد أوتركيب أوالتسهيلات الرقابية المرتبطة بمثل هذا النشاط ولكن فقط إذا استمر هذا الموقع أوالمؤسسة أوهذه الأنشطة لمدة تزيد على ثمانية أشهر. أيضا يشمل استخدام التسهيلات الخدمية التي تشمل استشارات الخدمة بواسطة مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة عبر مستخدمين أوموظفين آخرين في الدولة المتعاقدة، شريطة أن تستمر مثل هذه الأنشطة لنفس المؤسسة، أومؤسسة مرتبطة لفترة أولفترات في مجموعها تزيد على ستة أشهر.

إن عبارة المؤسسة الدائمة لا تشمل استخدام التسهيلات فقط لغرض تخزين أوعرض أوتسليم السلع أوالبضائع المملوكة للمؤسسة، الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمؤسسة فقط لغرض التخزين أوالعرض أوالتسليم. ناهيك على الاحتفاظ بمخزون من السلع أوالبضائع المملوكة للمؤسسة فقط لغرض تصنيعها بواسطة مؤسسة أخرى. الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض شراء السلع أوالبضائع أوجمع المعلومات

---

[1] الفقرة السابعة من المادة الخامسة من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2631.

[2]- المادة الخامسة ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة 2728.

للمؤسسة. كذلك الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض مزاولة أي نشاط أخر للمؤسسة ذي طبيعة تحضيرية أومساعدة.

كما لا تعني مؤسسة دائمة من تحتفظ بمقر ثابت في العمل فقط للجمع بين استخدام التسهيلات فقط لغرض تخزين أوعرض أوتسليم السلع أوالبضائع المملوكة، وأيضا التي تحتفظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض مزاولة أي نشاط آخر للمؤسسة ذي طبيعة تحضيرية أومساعدة، شريطة أن يكون إجمالي النشاط في المقر الثابت لمزاولة العمل ناتجا عن هذا الجمع ذوطبيعة تحضيرية أومساعدة. كذلك بيع السلع أوالتجارة التي تتبع المؤسسة التي تعرض في إطار المعارض الموسمية وذلك بعد إنهاء مدة العرض شريطة قيام الأطراف المعنية أوالشركات باستيفاء كافة المتطلبات في أي من الدولتين المتعاقدتين.

فبالرغم من أحكام الفقرتين الأولى والثانية من نفس الاتفاقية المذكورة[1]، فإنه حيث يعمل شخص في دولة متعاقدة نيابة عن ممثل هذه المؤسسة في الدولة المتعاقدة الأخرى خلافا لوكيل ذي وضع مستقل تنطبق عليه أحكام الفقرة الثانية[2]، يعتبر منشأة دائمة في الدولة الأولى وذلك في حالة أن يكون لله في الدولة المذكورة أولا سلطة إبرام العقود باسم المؤسسة أوبالنيابة عن مثل تلك المؤسسة. أولديه في الدولة المذكورة أولا مخزون بضائع والتي يقوم بالبيع منها بطريقة منتظمة إلى أوبالنيابة عن مثل هذه المؤسسة.

كذلك إذا كانت الأنشطة لخاصة لمثل ذلك الشخص محدودة بالأنشطة التي ذكرت بالفقرة الأولى[3]، والتي إذا تمت ممارستها عبر مقر ثابت والتي لا تجعل مثل ذلك المقر الثابت منشأة دائمة وفقا لأحكام هذه الفقرة.

فلا يعتبر أن يكون للمؤسسة مؤسسة دائمة في دولة متعاقدة لمجرد أنها تتعامل في تلك الدولة من خلال سمسار أووكيل عام بالعمولة أوأي وكيل آخر ذي وضع مستقل شريطة أن يعمل مثل هؤلاء الأشخاص في مجال أعمالهم الاعتيادية، إلا إذا كرس مثل

---

[1]- الفقرة الأولى والفقرة الثانية من المادة الخامسة ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة 2728.

[2]- تشمل عبارة المؤسسة الدائمة: أ- محل الإدارة، ب- فرع، ج-مكتب، د-مصنع، ه- مشغل، و- ورشة، ز- منجم، بئر نفط أوغاز، محجر أوأي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية، ح- مزرعة أوحقل.

[3]- الفقرة الرابعة من المادة الخامسة ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة 2728.

هذا الوكيل أنشطته كلها لصالح تلك المؤسسة فإنه لن يعتبر وكيلا ذا وضع مستقل ضمن هذه الفقرة[1].

إن كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة تسيطر على شركة أوتسيطر عليها شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى. أوتزاول عملا في تلك الدولة الأخرى سواء من خلال منشأة دائمة أوخلافه فإن ذلك الواقع لا يجعل في حد ذاته أي من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى.

فعلى الرغم من أحكام الفقرة الثالثة من المادة الثانية عشر التي تنص على أن: "الإتاوات التي تدفع لحكومة إحدى الدولتين أوحكوماتها المحلية، أوالمصرف المركزي الإماراتي، أوصندوق أبوظبي للتنمية أوجهاز أبوظبي للاستثمار أوشركة دبي للاستثمار أو أي مؤسسة حكومية أخرى. وكذلك بالنسبة للمغرب بنك المغرب، صندوق التجهيز الجماعي، وكالة تنمية الأقاليم الشمالية أوأي مؤسسة حكومية مغربية أخرى. فإن مثل هذه الإتاوات لا تخضع للضريبة في كلتا الدولتين وتسري هذه الأحكام على القروض المضمونة من قبل حكومة إحدى الدولتين أوحكوماتها المحلية أوأجهزتها المالية"[2]، فإن الأرباح التي تنشأ من التخطيط وأعمال المؤسسة والتصميم والأبحاث وكذلك الخدمات الفنية التي يؤديها مقيم بإحدى الدولتين المتعاقدتين لموقع بناء أومشروع تشييد أوتركيب يقع في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه طالما كانت تلك الأنشطة تنفذ خارج الدولة المتعاقدة الأخرى لا تنسب إلى موقع البناء أومشروع التشييد أو التركيب، شريطة ألا تأخذ بعين الاعتبار هذه التكاليف في تحديد النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة.

ومن كل التعاريف السابقة الذكر أعلاه، فمفهوم المنشأة القارة يستعمل في الاتفاقيات الجبائية الثنائية من أجل تقرير حق دولة متعاقدة في فرض الضريبة على أرباح مقاولة تنتمي للدولة المتعاقدة معها. وحسب هذا المفهوم فإن مقاولة دولة متعاقدة لا

---

[1]- الفقرة السادسة من المادة الخامسة ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة 2728.

[2]المادة الثانية عشرة الفقرة الثالثة الظهير الشريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية، م س صفحة2731.

تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا توفرت فيها على منشأة قارة، وجنت أرباحا من أنشطة هذه المنشأة[1].

وقد عرفت المنشأة القارة على أنها جهاز مستقل لمقاولة يوجد مركز إدارتها في الخارج ويتوفر رغم ذلك على استقلال ذاتي كاف لتسند إليها جزء من النتائج الاقتصادية والجبائية للمقاولة.

وقد عرفت المنشأة القارة من خلال نماذج الاتفاقيات لعصبة الأمم في 1928 ثم في نموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، حيث أعيدت صياغتها وأضيفت مقتضيات تتعلق بالمقرات الثابتة المتعلقة بالمهن الحرة والأنشطة المستقلة[2]، غير أن الدول السائرة في طريق النموكانت غير راضية على نموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، حيث كانت

تعتبره ضيقا ومقيدا ويقلص من حق دول المنبع في فرض الضريبة[3]، لهذا جاء تعريف الاتفاقية النموذج للأمم المتحدة للمنشأة القارة أكثر اتساعا وشمولا ليسمح بعرض الضريبة على أنشطة الدول المتقدمةالمتواجدة فوق تراب الدول السائرة في طريق النمو[4]، ورغم ذلك فقد استنسخت الاتفاقية بعض الفقرات من المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أما باقي المقتضيات فقد تضمنت تمديدا للمعايير المكونة للمنشأة القارة[5].

عرفت المادة الخامسة من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المنشأة القارة في فقرتها الأولى على أنها: "مكان أعمال ثابت يمارس عن طريقه النشاط التجاري لمؤسسة سواء كليا أوجزئيا، ويشمل مصطلح المنشأة القارة بصفة ما يلي: مقر الإدارة، الفرع، مكتب، مصنع، ورشة، منجم، أوبئر نفط أوغاز أومقلع حجارة أوأي مكان آخر لاستخراج الموارد

---

[1] - ONU. Manuel de négociation des convention, op. cit, p : 52.

[2] - ONU. Model de convention des nation unies, OP. CIT, P : 64.

[3]-DIMITAR Hadjiveltchev ;recueil des conventions fiscales; op. cit;page XII.
(Au seins de convention modèle l'expression établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité).

[4] - Jean Claud Martinez, les conventions de double imposition; Op. cit. , p : 19.

[5] - TIALATI ABDELKADER, le droit fiscal international et les pays en voie de développement. Le cas des pays arabes, thèse université de Montpellier, 3 juillet 1981 Page : 609.

الطبيعية". ويقصد بمصطلح مكان أعمال ثابت Installation fixe d'affaires كل محل أوآليات، أومنشآت تستخدم في ممارسة أنشطة المقاولة سواء كانت المقاولة مالكة أم مستأجرة لهذا المحل أوالآليات أوالمنشأة أوكانت حائزة له بأي شكل من الأشكال، وحسب التعريف فإن مكان الأعمال يجب أن يكون ثابتا بمعنى أن تتوفر رابطة بين مكان الأعمال ونقطة جغرافية محددة[1]، ولا تهم المدة التي نشطت فيها مقاولة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا لم تتم الأنشطة والأعمال في مكان محدد بالذات[2].

كما لا يشترط أن تكون أنشطة مكان الأعمال ذات طابع إنتاجي ولا أن تكون مستمرة، إنما يكفي أن تأتي في شكل منظم أو اعتيادي على أن أهم مقتضى جاءت به المادة الخامسة هو فقرتها الثالثة التي وسعت بالفعل من مفهوم المنشأة القارة حيث جاء فيها: ويشمل مصطلح "المنشأة القارة" أيضا ما يلي:

أ- موقع بناء، أومشروع بناء، أوتجميع أوتركيب أوأنشطة إشراف متعلقة به شريطة استمرار ذلك الموقع أوالمشروع أوالأنشطة أكثر من 6 أشهر.

ب- قيام مؤسسة بتقديم خدمات بما فيها الخدمات الاستشارية عن طريق موظفين أوأفراد آخرين تستخدمهم المؤسسة لهذا الغرض، شريطة استمرار ذلك النوعمن الأنشطة (للمشروع نفسه أولمشروع مرتبط به) في دولة متعاقدة لفترة أوفترات يتجاوز مجموعها ستة أشهر في أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا".

لقد خالفت اتفاقية الأمم المتحدةالنموذجية اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي تعتبر موقع البناء أوالتركيب يمثل منشأة قارة إذا كانت مدته تتجاوز 12 شهرا. وللإشارة فإن خبراء الدول النامية أعضاء المجموعة الجبائية التي صاغت النموذج كانوا يطالبون بصياغة لهذه الفقرة أكثر تطورا يعتبر بموجبها منشأة قارة عندما يستمر مكان البناء المؤقت أوالأنشطة المتعلقة ببيع الآلات والمعدات لمدة أقل من 6 أشهر، وتتجاوز قيمة تكاليف هذا الورش أوهذه الأنشطة ثمن الآلات والمعدات بنسبة10%[3]. كما كان

[1] -l'article 5 du commentaires sur l'article 5;du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit;97

[2] -Ibid page 97.

[3] -l'article 5 du commentaires sur l'article 5; paragraphe 3 du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit;108

بعض الخبراء من الدول النامية متفقين على اعتبار أي مكان بناء منشأة قارة تخضع للضريبة مهما كانت مدته وذلك لأن مكان البناء والتركيب والأنشطة المشابهة يمكن أن تتم في مدة جد قصيرة بسبب تقدم التكنولوجيات الحديثة فتحقق أرباحا مهمة للمقاولة، كما تخوفوا من مسألة تحديد المدة على اعتبار أن ذلك من شانه أن يستعمل من طرف الدول المصدرة لرؤوس الأموال لكي تتهرب من دفع الضريبة في دول المنبع[1].

وفي إطارتوسيع مفهوم المنشأة القارة تضيف الفقرة الثالثة في بندها (ب) مقتضى جديدا يتعلق بمنح الخدمات بما فيها الخدمات الاستشارية وهوما لم يردفي نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. فقداتفق أعضاء مجموعة الخبراء على ضرورة إخضاع خدمات التسيير أوالخدمات الاستشارية للضريبة واعتبارها منشأة قارة، ذلك لأن منح هذه الخدمات لدول سائرة في طريق النمومن قبل شركات دول متقدمة غالبا ما تترتب عنه مبالغ مهمة، وخلصوا إلى أن الأرباح التي تجنى عن هذه الخدمات يجب أن تخضع للضريبة في الدول السائرة في طريق النمو[2].

وقد وضعت الفقرة الرابعة استثناء للمنشأة القارة غير أنها عملت على تضييقه ليكون مجال المنشأة القارة أكثر اتساعا حيث جاء فيها: "خلافا للأحكام السابقة من هذه المادة، لا يعتبر مصطلح منشأة قارة شاملا لما يلي:

أ- استعمال المرافق لغرض واحد هوتخزين أوعرض السلع أوالبضائع التي تخص المؤسسة.

ب- الاحتفاظ بمخزون من السلع أوالبضائع التي تخص المؤسسة لغرض التخزين أوالعرض فقط".

وإذا كانت صياغة هذه الفقرة لا تختلف عن مثيلتها في نموذج OCDE إلا أنها جاءت بتعديلات جوهرية تمثلت في إلغاء مصطلح التسليم، فالاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة لم تعتبر المستودعات المخصصة للتخزين وعرض البضائع منشآت قارة أما

[1]-l'article 5 du commentaires sur l'article 5; paragraphe 3 du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit;108 et 109et 110.

[2] -l'article 5 du commentaires sur l'article 5; paragraphe 4 du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit;121

إذا استعملت هذه المستودعات لتسليم البضائع فإنها تعتبر منشأة قارة، لأن وجود مخزون للتسليم، يسهل عملية بيع المنتوج، وبالتالي تحقيق أرباح من طرف المقاولة صاحبة المنشأة القارة[1] في حين لم تعتبر اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE مستودعات التسليم منشآت ثابتة، واعتبرت غير الدولة المتقدمة بأن مداخيل أنشطة مستودعات التسليم تكون غالبا ضئيلة وبالتالي لا حاجة لفرض الضريبة عليها[2]، وجاءت الفقرة الخامسة كذلك أكثر اتساعا من مماثلتها في نموذج منظمة التنمية الاقتصادية، حيث نصت على أنه عندما يتصرف شخص غير الوكيل ذي المركز القانوني المستقبل الذي تسري عليه أحكام الفقرة 7 في دولة متقاعدة باسم مؤسسة الدولة المتقاعدة الأخرى، يعتبر أن لتلك المؤسسة منشأة قارة في الدولة المتعاقدة الأولى، فيما يتعلق بأي أنشطة يقوم بها ذلك الشخص باسم المؤسسة: إذا كان يملك سلطةإبرام العقود باسم المؤسسة، أوكان يحتفظ فيالدولة بمخزون من السلع والبضائع يسلم منه بانتظام باسم المؤسسة، لقد توسع خبراء الدول النامية في محتوى هذه الفقرة لأنهم لاحظوا أن مفهومها سيشجع على التهرب الضريبي خاصة عندما يدعي هذا الشخص أنه يتصرف لحسابه الخاص في الوقت الذي تكون أنشطته لحساب مؤسسة أجنبية[3] وقد أخذت بهذا المقتضى الاتفاقية الجبائية بين فرنسا والبنين في 1978[4].

في نموذج منظمة التنمية الاقتصادية كانت الفقرة السادسة من الفصل 5 تنص على أنه لا يعتبر أن لمؤسسة دولة متعاقدة منشأة قارة الدولة المتعاقدة الأخرى لمجرد قيامها بنشاط تجاري في تلك الدولة عن طريق سمسار أووكيل عمولات عام أوأي وكيل آخر ذي مركز مستقل شريطة أن يتصرف هؤلاء الأشخاص في الإطار العادي لنشاطهم

[1] -l'article 5 du commentaires sur l'article 5; paragraphe 3 du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit;123.

[2] -l'article 5 du commentaires sur l'article 5; paragraphe 3 du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit; page 124.

[3]- l'article 5 du commentaires sur l'article 5; paragraphe 3 du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement,op.cit, page 125.

[4] -Ibid. , les pages 126.

التجاري، غير أن نموذج الأمم المتحدة وفي إطار توسيع مفهوم المنشأة القارة جاءت الفقرة السابعة من الفصل الخامس، بإضافة مقتضى جديد تحت طلب خبراء الدول النامية حيث نصت على أنه إذا كانت أنشطة هذا الوكيل مكرسة بشكل كلي أوشبه كلي للعمل باسم مقاولة الدولة المتعاقدة. فإن هذا الشخص يفقد صفة وكيل ذي مركز مستقل، ويتحقق في حالته هذه اعتباره منشأة قارة تخضع لفرض الضريبة[1].

المطلب الثاني: الأحكام المتعلقة بالإسناد الضريبي

إن الإسناد الضريبي ظلمحل خلاف بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريقالنمو، ذلك أنه يعتمد معيارين أساسيين في القانون الجبائي الدولي لفرض الضريبة على مقاولة دولية، معيار الإقامةومعيار المنبع، والدول السائرة في طريق النموطالبت دائما باعتبار معيار المنبع. لهذا جاءت الاتفاقية الجبائية النموذجية للأمم المتحدةبشأن الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو، بحل توفيقي بين قاعدتي الإقامة والمنبع يرضي كلا من الدول المتقدمة والدول النامية، وتجلى هذا الحل على مستوى الضريبة على الدخل والضريبة على الثروة.

لذلك يجب معرفة أولا فحوى مشكلة الإسناد الضريبي وذلك في [الفرع الأول]، ثم التطرق إلى كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل والضرائب على الرأسمال في [الفرع الثاني]

الفرع الأول: فحوى مشكلة الإسناد الضريبي

مع ظهور مفهوم الدولة صاحبة السيادة ظهر معيارين للإسناد الضريبي هما معيار الإقليمية Territoriale، الذي يعتبر المجال الأساسي لتطبيق سلطة الدولة، ومعيار الجنسية الذي ينبثق عن الولاء السياسي، حيث ظهر فيما بعد معيار جديد المتمثل في الولاء الاقتصادي والذي تم اعتماده بشكل واسع.

[1] -l'article 5 du commentaires sur l'article 5; paragraphe 6 du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit; pages 127 et 128.

وفي المجال الداخلي تفرق القوانين الجبائية بين الخضوع الشخصي للضريبة والخضوع الواقعي، حيث أن الخضوع الشخصي يعتمد على معيار الجنسية والمسكن أوالإقامة، والخضوع الواقعي يطبق بالخصوص في حالة الأموال العقارية ومصادر الدخل[1].

أثناء تنصيب منظمة الأمم المتحدة صرحت اللجنة الجبائية بعصبة الأمم أن المشكل العويص الذي ينبغي وضع حلول له هواختلاف وتضارب وجهات النظر بين الدول المتقدمة المصدرة لرؤوس الأموال والدول المستوردة لرؤوس الأموال، ويتمثل هذا الاختلاف في تحديد الإسناد الضريبي، ففي فرض الضريبة على دخول مقاولة ذات أنشطة دولية هل تعطى الأولوية لدولة المنبع أي الدولة التي تحققت فيها الأرباح كما تطالب بذلك الدول السائرة في طريق النموو التي تعتبر مستوردة لرؤوس الأموال أم يجب على العكس إعطاء الأولوية لدولة إقامة المستفيد من الدخول كما تطالب الدول المتقدمة المصدرة لرؤوس الأموال[2]، هذه المسألة عرفت تطورا عبر التاريخ بدأت بتعايش المعيارين وانسجامها ثم تعارضهما وبداية الخلاف لتأتي محاولات التوفيق بينهما. فكيف يتسم اقتسام الموارد الجبائية ؟

الفقرة الأولى: اقتسام الموارد الجبائية بين دولتي الإقامة والمنبع

خلال الأشغال الأولى لعصبة الأمم المتحدة حول القانون الجبائي الدولي تم اعتماد معياري الإسناد الضريبي منبع الدخل ومقر إقامة الملزم، واعتمدت مجموعة من الخبراء الاقتصاديين تقسيم الإيرادات الجبائية بين دولة المنبع ودولة الإقامة على الشكل التالي:

- في دولة المنبع: المناجم وآبار النفط والمؤسسات التجارية والمعدات الزراعية والآلات والمواشي والسفن في مكان تسجيلها والثروات المادية باستثناء المجوهرات والعملات وما شابههما.

[1],TIALATI ABDELKADER, le droit fiscal international et les pays en voie de développement. Le cas des pays arabes OPCIT. P. 53.

[2]- NGUYEN PHU DUC. OP CIT. P. 330.

- في دولة الإقامة: المجوهرات والعملات والقيم المنقولة (أسهم وسندات الشركة والأرباح المهنية[1].

وفيما بعد في تقرير للخبراء التقنيين لعصبة الأمم تم اقتراح إسناد الضرائب الواقعية لدولة المنبع والضرائب الشخصية لدولة الإقامة، واعتبر التقرير أن الإقامة الجبائية هي المكان الذي يوجد به المركز الفعلي للمقاولة أي المكان حيث الإدارة والمراقبة.

في تقرير موالي يتضمن مشروع اتفاقية ثنائية بشأن الضريبة على الدخل والثروة حاولت اللجنة التوفيق بين الولاء الاقتصادي والإقليمي وكان المشروع يتوخى:

- الضريبة الشخصية على مجموع الدخول تسند للدولة التي تعتبر الملزم مقيما جبائيا فيها أي مكان إقامته العادي.
- الضرائب الواقعية على الأموال العقارية والديون الرهنية تحصل في الدولة التي تتواجد بها هذه الأموال.
- الدخول المترتبة عن الأنشطة الصناعية والتجارية والفلاحية والمهن الأخرى تبقى خاضعة للدولة التي يملك فيها المسيرون أوالممارسون للمهن مؤسسات قارة[2].

فيما بعد تم اعتماد اتفاقيتين نموذجيتين من أجل تفادي الازدواج الضريبي الأولى تمنح لدولة المنبع حق الأولوية في فرض الضريبة على دخول الأموال العقارية والدخول الصناعية

والتجارية والفلاحية والثانيةأسست نظاما استثنائيا من أجل القيم المنقولة التي ستخضع في المبدأ لدولة الإقامة لكن يمكن في نفس الوقت لدولة الأصل أن تخصم الضريبة في دولة المنبع[3].

فمعيار الإقامة الجبائية تناولتها الاتفاقية المغربية الصينية من خلال تحديد مصطلح المقيم، وهي مطابقة لنفس المادة للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

---

[1]TIALATI ABDELKADER, le droit fiscal international et les pays en voie de développement. Le cas des pays arabes OP CIT. p 54

[2]- TIALATI ABDELKADER [2], le droit fiscal international et les pays en voie de développement. Le cas des pays arabe; OP CIT. P 55.

[3]- IBID P. 55.

بإضافة المقيم في إطار هذه الاتفاقية في دولة متعاقدة ظل شخص بموجب تشريع هذه الدولة يخضع للضريبة فيها بسبب موطنه أومكان إقامته أومقر إدارته أوأي معيار آخر ذي طابع متشابه، ويطبق كذلك على الدولة وكذا على جميع فروعها السياسية أوجماعاتها المحلية. إلا أن هذه العبارة لا تشمل الأشخاص الذين لا يخضعون للضريبة في هذه الدولة إلا على المداخيل المتأتية من مصادر موجودة في هذه الدول[1].

أما معيار المنبع أوالمصدر، فهوالذي تعتمده الاتفاقية عند توزيع الحق في فرض الضريبة إلى جانب المعيار الأول فهي من المداخيل العقارية، أن المداخيل التي يحيلها مقيم بدولة متعاقدة من ممتلكات عقارية بما فيها مداخيل الاستغلالات الفلاحية أوالغابوية موجودة بالدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة.

فلفظ الممتلكات العقارية هو المدلول الذي يمنحه قانون الدولة المتعاقدة التي توجد بها هذه الممتلكات، وتشمل العبارة في جميع الحالات الماشية والتوابع والتجهيزات المستعملة في الاستغلالات الفلاحية الغابوية، الحقوق التي تنطبق عليها مقتضيات القانون الخاص المتعلقة بالملكية العقارية، والحقوق الخاصة بالمدفوعات المتغيرة أوالثابتة للاستغلال أوامتيازات الاستغلال المناجم المعدنية والمنابع والموارد الطبيعية الأخرى. ولا تعتبر السفن والطائرات كممتلكات عقارية[2].

فتطبقهذه المقتضيات على المداخيل الناتجة عن الاستغلال المباشر أوالإيجار أولتأجير الأراضي. وكذا عن كل شكل آخر لاستغلال الممتلكات العقارية ولا تكفي هذه المادة بالممتلكات العقارية بل حتى بالممتلكات المتعلقة بالمقاولات، وكذا على مداخيل الممتلكات العقارية المعدة لممارسة المهن المستقلة بالإضافة إلى المداخيل المتأتية من أموال منقولة أومن مداخيل متأتية من خدمات ترتبط باستعمال أوالحق في استعمال ممتلكات عقارية التي طبقها التشريع الداخلي للدولة المتعاقدة التي توجد بها الممتلكات

[1] المادة الرابعة من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2629.

[2] المادة الرابعة من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2631.

المذكورة تعتبر كمداخيل الممتلكات العقارية[1]. كذلك تناولت المادة الرابعة من الاتفاقية من خلال تحديد المقصود بعبارة معيار المصدر الذي تعتمده الاتفاقية عند توزيع الحق في فرض الضريبة إلى جانب المعيار الأول مثل خضوع المداخيل العقارية للضريبة في الدولة لتي توجد بها العقارات أي الدولة مصدر الدخل.

الفقرة الثانية: التعارض بين معياري الإقامة والمنبع

اعتمد المؤتمر الجبائي الإقليمي لمكسيكو1940 مشروع اتفاقية جبائية حاولت تقسيم الموارد الجبائية بين دولتي الإقامة ودولة المنبع لكنها أعطت نوعا من الأفضلية لدخول الأموال المنقولة لدولة الإقامة الجبائية للمستفيد من هذه الدخول.

وخلال المؤتمر الثاني لمكسيكو1943 تغير هذا التوجه وبرزت طروحات الدول السائرة في طريق النمومن خلال تكريس معيار منبع الدخل بمعنى المكان الذي تحققت فيه الدخول وليس المكان الذي جاءت منه رؤوس الأموال، وهوما جاء في مفهوم المادة الرابعة من هذا النموذج على أن دخول المقاولات الصناعية والتجارية والفلاحية وكل الأنشطة المدرة للأموال لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي تشتغل فيها المقاولة أويمارس فيها النشاط".

بخلاف نموذج اتفاقية 1940 التي تشترط تواجد منشئة قارة للمقاولة، لكي تخضع للضريبة على الدخل في دول أخرى غير دولة الإقامة الجبائية، حيث جاء في صياغة نموذج 1943 "يكفي لتكون المقاولة خاضعة للضريبة على الدخل خارج بلد الإقامة الجبائية أن تكون الأرباح المحققة من طرف هذه المقاولة متأتية من أعمال في هذا البلد بشرط أن لا تكون هذه الأعمال عبارة عن صفقات منعزلة أوظرفية"[2].

إذا كان هذا توجه الدول السائرة في طريق النمو، فإن اتفاقية لندن لسنة 1946 كما رأينا قبلت هذا الرأي، فاللجنة التي صاغتها كانت ذات أغلبية أوروبية، وبالفعل فنموذج لندن اعتمد معيار الإقامة كمعيار أساسي للإسناد الضريبي وترك لدول المنبع حق

---

[1] المادة السادسة الفقرة الخامسة من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 2632.

[2]- NGUYEN PHU DUC, la fiscalité internationale des entreprises, op cit, P 331.

تضريب الأموال العقارية والأجور[1]. قد لوحظ على نموذجي لندن ومكسيكوأنهما توغلا في التطرف فقط كانا يطالبان (بالكل أوبلا شيء)[2].

بعد الحرب العالمية الثانية جاءت محاولات التوفيق بين قاعدتي الإسناد الضريبي، حيث لعبت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية دورا بالغا في القانون الجبائي الدولي من أجل إرساء قواعد مشتركة وحل مشاكل الازدواج والتهرب الضريبيين والإسناد الضريبي غير أنها لم تستهدف جميع الدول وإنما اقتصرت على العلاقات فيما بين الدول المتقدمة، فتأثرت بنموذج لندن في توجهه من حيث إعطاء الأولوية لمعيار الإقامة غير أنها حاولت وضع تلطيفات في محاولة للتوفيق بين قاعدتي الإسناد. أثناء تقديم نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في 1977 لخصت اللجنة الجبائية للمنظمة المبادئ الكبرى للنموذج كما يلي:

"الحق الخاص في تضريب الثروة والدخل مخول لدولة المقر، فيما يتعلق بعناصر الثروة والدخل، والأخرى إسناد حق التضريب ليس خاصا بالنسبة لنوعين من الدخول (الربائح والفوائد)، حق المنبع في التضريب مقيد.

حين تمنح هذه المقتضيات لدولة المنبع حق التضريب أوالمقيد فإن على دولة المقر أن تمنح إعفاءا بحيث يؤدي إلى اجتناب الازدواج الضريبي"[3].

لقد كان واضحا انحياز نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لخدمة مصالح الدول المتقدمة على حساب الدول النامية هذه الأخيرة التي تحفظت على مقتضيات النموذج وطالبت بضرورية اعتبار معيار المنبع بشكل أكثر ملاءمة لأوضاعها الاقتصادية ولخصوصياتها. هذا الحيف الذي أحست به كتلة الدول السائرة في طريق النموومطالبتها برفعه ومعارضتها لأحكام منظمة التعاون والتنمية الاقتصادي، هو الذي أدى إلى إبرام نموذج الأمم المتحدة بشأن الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النموفتبنت هذه الاتفاقية محاولة للتوفيق بين معياري الإقامة والمنبع حيث تأثرت بنموذج مكسيكو لسنة 1943 الذي كرس نزعة العالم الثالث واقتصر على معيار المنبع

[1]- NGUYEN PHU DUC, la fiscalité internationale des entreprises, op cit, P 332.

[2]- TIATALI ABDELKADER , le droit fiscal international et les pays en voie de développement. Le cas des pays arabes OPCIT. P58.

[3] Article 4 du modèle de convention fiscale de l'OCDE; concernant le revenu et la fortune, op. cit page 26.

كما أخذت عن نموذج منظمة التعاون والتنمية والاقتصادية الكثير من المقتضيات حتى يتسنى لها أن تقبل من طرف الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء.

فكيف يتم توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف المغرب؟

الفرع الثاني: توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الجبائية المغربية

لقد تناولت الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف المغرب مع البلدان الأخرى في إطار التعاون الجبائي الدولي نفس أنواع المداخيل التي تناولتها نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وهو نموذج الاتحاد الأوربي. كما نظمت اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي ضريبة الدخل من خلال الفصل الثالث وشملت المواد من المادة السادسة إلى المادة الواحدة والعشرين، على غرار نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية غير أنه حاولت قدر المستطاع تغليب المقاولات وشركات الملاحة البحرية والجوية، والمؤسسات الشريكة والارباح والفوائد والإتاوات، وأرباح رأس المال والمهن المستقلة والمهن التابعة، ومكافآت وأجور كبار المسؤولين الإداريين والفنانين والرياضيين والمعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي ودخول الوظيفة العامة والمبالغ الممنوحة للطلبة والمتربصين وعناصر أخرى للدخل.

لذلك سنحاول من خلال هذا الفرع التطرق لتوزيع الاختصاص الضريبي على الدخل من خلال الاتفاقية المغرب والصين الشعبية وذلك في [الفقرة الأولى]، ثم في الفقرة الثانية سنتطرق لتوزيع الاختصاص الضريبي على الثروة من خلال الاتفاقية البلغاريا.

الفقرة الأولى: توزيع الاختصاص الضريبي على الدخل

لقد تناولت الاتفاقية محل الدراسة نفس أنواع المداخيل التي تناولها نموذج منظمة والتعاون والتنمية الاقتصادية، وهو نموذج الاتحاد الاوربي. ويتمثل في المداخيل العقارية، وأرباح المقاولات، الملاحة البحرية والجوية، والمؤسسات الشريكة، أرباح الأسهم، الفوائد، الإتاوات، أرباح رأس المال، المهن المستقلة، المهن غير المستقلة، المكافآت ومرتبات الأطر العليا، الفنانون والرياضيون، المعاشات الوظائف العمومية، الطلبة، الأستاذة والباحثون، مداخيل أخرى.

أولا : المداخيل العقارية:

يمنح الحق في فرض الضريبة على المداخيل التي يجلبها مقيم بدولة متعاقدة من ممتلكات عقارية بما فيها مداخيل الإستغلالات الفلاحية أوالغابوية الموجودة بالدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى[1].

بحيث أعطت هذه الاتفاقية عبارة ممتلكات عقارية المدلول الذي يمنحه قانون الدولة المتعاقدة والتي توجد بها هذه الممتلكات، وتشمل العبارة في جميع الحالات الماشية والتوابع والتجهيزات المستعملة في الاستغلالات الفلاحية والغابوية والحقوق التي تطبق عليها مقتضيات القانون الخاص المتعلقة بالملكية العقارية، وحق الإنتفاع بالممتلكات العقارية، والحقوق الخاصة بالمدفوعات المتغيرة أوالثابتة لاستغلال أوامتيازاستغلال المناجم المعدنية والمنابع والمواد الطبيعية الأخرى. ولا تعتبر السفن والطائرات كممتلكات عقارية.

وتطبق تلك المداخيل المتأتية من أموال منقولة أومن مداخيل متأتية من خدمات ترتبط باستعمال أوالحق في استعمال ممتلكات عقارية، طبقا للتشريع الداخلي للدولة المتعاقدة التي توجد بها الممتلكات المذكورة تعتبر كمداخيل لممتلكات عقارية[2].

فهذه المادة مطابقة لما جاء في هذا الصدد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

كما نصت المادة السادسة من نموذج منظمة الأمم المتحدة على أن الدخول التي يجنيها مقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات عقارية تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى بمافي ذلك المستثمرات الزراعية أوالغابوية تخضع للضريبة في هذه الدولة الفقرة الثانية من المادة السادسة أن تعريف الأموال العقارية هوالتعريف الذي يقتضيه قانون الدولة المتعاقدة التي توجد فيها الممتلكات المعنية، وهذا بهدف تجاوز صعوبات التفسير المتعلقة بمسألة اعتبار مال معين على أنه عقاري من عدمه، كما تنص الفقرة الأولى على الأموال التي تعتبر عقارية بالتخصيص حيث تشمل الأموال الملحقة بالأموال العقارية، والماشي والمعدات المستخدمة في الزراعة والحقوق التي تسري عليها أحكام القانون الخاص

---

[1]- المادة السادسة الفقرة الأولى من ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، ص2631

[2]-المادة السادسة الفقرة الخامسة من ظهير شريف رقم1. 04. 145، م س، ص 2632

المتعلقة بالملكية العقارية وحقوق الانتفاع وحقوق الدفع المتغيرة أوالثابتة المترتبة عن استغلال مناجم المعادن أوالمنابع أوغيرها من الموارد الطبيعية أوالمترتبة على حق استغلالها على أنها في المقابل تنص على أن السفن والبواخر والطائرات لا تعتبر أموالا عقارية.

ثانيا : أرباح المقاولات

إن أرباح مقاولة تابعة لدولة متعاقدة لا تفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة (أي دولة المصدر) ما عدا إذا كانت المقاولة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها. فإذا مارست المقاولة نشاطها بهذه الكيفية، فإن أرباحها تفرض عليها الضريبة في الدولة الأخرى، ولكن فقط عندما تكون منسوبة لهذه المؤسسة المستقرة[1].

وهذا مايؤكد استخدام معيار المنشأة أو المؤسسة المستقرة لتحديد الاختصاص الضريبي للدولتين وكذا دولة مصدر الدخل.

وتسمح هذه المادة بتفادي الازدواج الضريبي بالنسبة للأرباح التي تحققها كل من المؤسسة والمنشأة المستقرة، لأنها لاتخضع للضريبة في دولة الإقامة بالنسبة للأولى، وفي دولة المصدر بالنسبة للثانية.

كما حددت نفس المادة النفقات التي يمكن خصمها مثل نفقات الإدارة والمصاريف العامة للإدارة الموضوعة على هذا الشكل سواء كان ذلك في الدولة المتعاقدة التي توجد بها هذه المؤسسة المستقرة أوفي جهة أخرى، غير أنها لن تسمح بأي خصم عن المبالغ المؤداة عند الاقتضاء (لأغراض أخرى غير استرداد المبالغ المصروفة) بواسطة المؤسسة المستقرة للمقر المركزي للمقاولة أو لأي من مكاتبها على شكل إتاوات، أو أتعاب أو أداءات مماثلة أخرى مقابل استخدام حقوق براءات الاختراع أوحقوق أخرى، أوعلى شكل عمولات نظير خدمات معنية أونشاط إداري أو فيما عدا المقاولات المصرفية، على شكل فوائد على الأموال المفروضة للمؤسسة المستقرة. وبالمثل فإنه لايدخل في احتساب أرباح المؤسسة المستقرة نفس المبالغ المدرجة من طرف المؤسسة المستقرة في جانب المدينية من حساب المقر المركزي للمقاولة أو أي من مكاتبها[2].

---

[1]- المادة السابعة من ظهيرشريف رقم1. 04. 145، م س ذكر، ص2632.

[2]- المادة السابعة الفقرة الثالثة من ظهير شريف، رقم 1. 04. 145م س ذكر، ص 2633

ونلاحظ أن هذه الإجراءات مطابقة لما جاء في نفس المادة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ماعدا بالنسبة للمصاريف التي يمكن خصمها فهي مستقاة من المادة السابعة من الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة[1]. حيث أعادت المادة السابعة من اتفاقية الأمم المتحدة المبدأ العام الوارد في الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي، والذي بمقتضاه لاتخضع أرباح مقاولة دولة متعاقدة للضريبة، إلا في تلك الدولة ما لم تقم المقاولة بنشاط تجاري في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة قارة تقع فيها[2]، غير أن فرض الضريبة على أرباح المنشأة القارة طرح مشكلة اختلفت بشأنها توجهات كل من خبراء الدول المتقدمة والدول النامية، فهل يجوز أن تفرض الضريبة على أرباح المنشأة القارة فقط بسبب شرائها لبضائع موجهة للمقاولة الأم.

فإذا كانت اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في مادتها السابعة من خلال الفقرة الخامسة على أنه لايسند أي ربح للمنشأة القارة فقط لمجرد شرائها بضائع لصالح المقاولة، فإن خبراء الدول النامية كان لهم اتجاه مخالف حينما طالبوا بتغيير هذا المقتضى والتنصيص على أنه عندما تقوم المنشأة القارة بعمليات الشراء وبأنشطة أخرى فإن الأرباح الناتجة عن عمليات الشراء ستحسب عليها وهو الأمر الذي عارضه خبراء الدول المتقدمة فجاءت صياغة اتفاقية الأمم المتحدة لتعكس توجه الدول النامية، حيث ألغت الفقرة المعنية ونصت على ملاحظة جاء فيها أنه لم تحل مسألة ما إذا كانت الأرباح ستحسب لمنشأة دائمة لمجرد قيام تلك المنشأة الدائمة بشراء سلع وبضائع للمؤسسة، وبالتالي ينبغي تسويتها في مفاوضات ثنائية.

ثالثا : الملاحة البحرية والجوية:

تشمل المداخيل البحرية والجوية في سياق هذه الاتفاقية، الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أوالطائرات في حركة النقل الدولي، إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية (مثلا مقر الشركة) للمقاولة.

وفي حالة وجود مقر للإدارة الفعلية(مثلامقر الشركة) لمقاولة الملاحة البحرية يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة المتعاقدة التي تم في مينائها قيد هذه

---

[1] -Article7 . Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,p 142.

[2]- ONu. MODEL. Op.cit P. 91.

السفينة، أوفي حالة عدم وجود ميناء القيد، في الدولة المتعاقدة التي يقوم بها مستغل السفينة. وكذا على الأرباح الناتجة عن المساهمة في مجموعة أوإتحاد أوفي استغلال مشترك أوفي هيئة دولية للاستغلال.

فحسب هذه المادة فإن أرباح مقاولة تابعة لدولة متعاقدة والمتأتية من استغلال السفن أوالطائرات في حركة النقل الدولي، يجب أن تشمل الأرباح التابعة للأرباح الناتجة عن استغلال أوتأجير الحاويات التي تطبق عليها مقتضيات هذه المادة[1].

فحق فرض الضريبة يمنح لإحدى الدولتين المتعاقدتين فقط دون الأخرى ومن خلال هذا الإجراء يتم تفادي مشكلة الازدواج الضريبي.

كما نصت الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة في مادتها الثامنة، أن الأرباح المتأتية من استغلال السفن والطائرات في النقل الدولي لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة، وهوما نصت عليه كذلك اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[2]، غير أنها أضافت شرطا آخر في مادتها 8 خيار(ب) يقضي بأن الأرباح المتأتية من استغلال السفن والطائرات لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي توجد بها مقر الإدارة الفعلية ما لم تكن أنشطة النقل البحري الناشئة عن ذلك التشغيل في الدولة المتعاقدة الأخرى تتعدى الأنشطة العرضية، فإذا كانت تلك الأنشطة تتعدى العرضية، جاز فرض ضرائب على هذه الأرباح في تلك الدولة الأخرى، وتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة في تلك الدولة الأخرى على أساس قسمة ملائمة للأرباح الصافية الكلية التي تحققها المؤسسة من عمليات النقل البحري التي تقوم بها[3].

فإذا كان نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قد خرج عن مبدأ فرض ضريبة أرباح مقاولة حسب قاعدة المنشأة القارةن فأعفى أرباح شركات الملاحة البحرية من الضريبة في بلد المنبع بحجة أنها تتكون في أعالي البحار وأن تعريضها لتشريعات ضريبية لدول متعددة يوشك أن يعرضها لازدواج ضريبي، فإن نموذج منظمة الأمم المتحدة وفي إطار توجهه نحوتغليب معيار المنبع في فرض الضرائب نص على أن أنشطة النقل إذا لم

---

[1]-المادة الثامنة من ظهير شريف 145 .04 .1، م س ذكر، ص 2634

[2]- TIATALI ABDELKADER[2]- TIALATI ABDELKADER [2], le droit fiscal international et les pays en voie de développement, Le cas des pays arabes, OPCIT. P. 614.

[3]--Article8 . Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,pages de 166 jusqu'a 173.

تكن عرضية فإن أرباحها تخضع للضريبة في الدول التي كانت مصدرا لها (دولة المنبع)، وتشمل الأنشطة غير العرضية الرحلات المنتظمة أوالمتباعدة شرط أن تكون منظمة لا أن تستدعيها الظروف وأن يتعلق برحلات لنقل المسافرين والبضائع[1].

رابعا: المؤسسات الشريكة:

ويخص هذا الجزء من الاتفاقية بمساهمة مقاولة تابعة لدولة متعاقدة بطريقة مباشرة أوغير مباشرة في إدارة أومراقبة أوفي رأس مال تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى.

يساهم نفس الأشخاص بطريقة مباشرة أوغير مباشرة في إدارة أومراقبة أوفي رأسمال مقاولة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى.

وكانت المقاولتين – في كلتا الحالتين – مرتبطتين في علاقاتهما التجارية أوالمالية بشروط متفق عليها أومفرطة بحيث تختلف عن تلك التي يمكن أن تتفق عليها المقولات المستقلة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط لكانت قد حصلت عليها إحدى المقاولتين، ولكنها لن تتحقق بسبب تلك الشروط يمكن أن تدرج ضمن أرباح هذه المقاولة وتفرض عليها الضريبة تبعا لذلك.

وإذا أدرجت دولة متعاقدة، ضمن أرباح مقاولة تابعة لهذه الدولة، أرباحا تم بسببها فرض الضريبة على مقاولة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى وكان من الممكن تحقيق الأرباح التي أدرجت على هذا النحو بواسطة مقاولة تابعة للدولة، الأولى لو كانت الشروط المتفق عليها بين المقاولتين هي نفس الشروط التي قد تتفق عليها مقاولات مستقلة، فإن الدولة الأخرى تقوم بالتسوية المناسبة لمبالغ الضريبة المؤدى عن هذه بالتسوية المناسبة لمبالغ الضريبة المؤدى عن هذه الأرباح والتحديد لهذه التسوية تأخذ المقتضيات الأخرى من هذه الاتفاقية بعين الاعتبار وعند الضرورة تقوم السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين بالتشاور فيما بينهما[2].

فمن خلال هذه المادة يتم استخلاص فرض الضريبة وتفادي الازدواج الضريبي، فهذه المادة مطابقة كذلك لما جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

---

[1]-Article8 . Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,pages de 166 jusqu'a 174.

[2] - المادة التاسعة من ظهير الشريف145 .04 .1، م س ذكر، ص2635

خامسا: أرباح الأسهم

بالنسبة لهذا النوع من المداخيل فيتم بالنسبة لها اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين في الدولة التي تقيم فيها الشركة مقيمة بدولة متعاقدة لفائدة مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى.

فالضريبة في دولة إقامة المستفيد، تخضع أيضا للضريبة في الدولة التي تقيم بها الشركة الدافعة لتلك الأرباح وهونفس ما نصت عليهاتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وإذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم مقيما بالدولة المتعاقدة الأخرى. فإن الضريبة المفروضة على هذا النحولا يمكن أن تتجاوز 10% من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم[1].

ولقد تطرقت الاتفاقية المغربيةالصينية الشعبية أيضا إلى أن أرباح الأسهم تشمل المداخيل المستمدة من الأسهم، إما نشاط صناعيا أوتجاريا بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها أومهنة مستقلة بواسطة قاعدة ثابتة توجد بها. فالمداخيل الخاضعة لنظام التوزيعات وهذا حسب ما يحدده التشريع الجبائي للدولة التي توجد بها مقر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم.

يتعلق الأمر بالأرباح الموزعة على المساهمين والشركاء من طرف شركات المساهمة أوشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، أوأي شركات أموال أخرى[2]، وتقضي اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في مادتها العاشرة أن أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة لمقيم في الدول المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى أي دولة إقامة المساهم أوالشريك، غير أنها أضافت أنه يجوز أن تخضع أرباح رأس المال الربائح للضريبة في دولة إقامة الشركة الموزعة أي دولة المنبع وفقا لقوانين تلك الدولة.

وإذا كان نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قد وضع نسب محددة في فرض الضريبة حيث قلص من الضريبة في المنبع بشبه 5% في حالة المشاركة على الأقل ب25% في رأس مال الشركة الموزعة للأرباح كما نص على تخفيض قدره 15% في الحالات الأخرى، فإن هذا المقتضى لم يكن ليرضي الدول السائرة في طريق النموالتي

---

[1]-المادة 10 الفقرة (2) من الظهير الشريف 145 .04 .1، م س ذكر، ص 2635

[2]-Article9 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,pages de174 jusqu'à 179 .

اعتبرت النسب جد هزيلة، من شأنها أن تسبب خسارة كبيرة لمداخيل دولة المنبع وأنه ينبغي أن تضرب الأرباح في دول المنبع فقط[1]، غير أن مجموعة الخبراء التي ضاعت نموذج منظمة الأمم المتحدة لم تتوصل إلى اتفاق بشأن تحديد نسب معينة لذلك تركت المسألة للمفاوضات والاتفاقات الثنائية[2].

ونلاحظ بأن اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين بالنسبة لهذا النوع من المداخيل سيؤدي بالضرورة إلى حدوث مشكلة الازدواجالضريبي مما يستدعي اعتماد طرق وتقنيات لتفاديها، أوالتقليل من حدوثها حيث جاء في المادة(23) والمتعلقة بطرق تفادي الازدواج الضريبي، بحيث يمكن أن يستفيد من فرض الضريبة لا يمكن أن يتجاوز مبلغ الضريبة المحسوبة على الدخل في الدولة الأولى طبقا لمقتضيات التشريع الجبائي والأنظمة الجاري بها العمل في الدولة الأولىن وهذا سنتطرق إليه لاحقا.

سادسا: الفوائد

بخصوص هذا النوع من المداخيل فقد اتفقت الدولتان على أن تتقاسما الحق في فرض الضريبة عليها، بحيث منحت الأولوية في ذلك للدولة التي يقيم بها الدائن أي المستفيد من الفوائد، كما أنه من الممكن أيضا للدولة التي يقيم بها المدين أوالمقترض أن تفرض الضريبة عليها، والتي تعتبر دولة مصدر الفوائد، وذلك وفقا لما ينص عليها تشريعها الجبائي. أما إذا كان المستلم للفوائد هو المستفيد الفعلي منها، فلا يمكن لمعدل الضريبة الذي تفرضه هذه الأخيرة، فالضريبة المفروضة على هذا النحو لايمكنه أن يتجاوز 10% من المبلغ الإجمالي للفوائد[3].

فقد حددت هذه المادة لفظ" الفوائد" في المداخيل المتعلقة بالديون على اختلاف أنواعها مرفوقة أوغير مرفوقة بضمانات رهينة أوبشروط المساهمة في أرباح المدين وبالخصوص مداخيل الأموال العمومية والتزامات الاقتراض بما في ذلك العلاوات والحصص المرتبطة بهذه السندات ولا تعتبر الغرامات المترتبة عن التأخير في الأداء كفوائد حسب مفهوم هذه المادة.

---

[1]-Article 10 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,pages de 180 jusqu'a 196.

[2]- TIATALI ABDELKADER. Le droit fiscal international et les pays en voie de développement; le cas des pays arabes; OPCIT. P. 615.

[3]- المادة 11 الفقرة (2) من الظهير الشريف 145 .04 .1، م س ذكر، ص 2636

فيما يتعلق بالضريبة على الفوائد كانت اتفاقية النموذج لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تقتضي ضريبة على أساس المنبع في حدود 10% غير أن خبراء الدول السائرة في طريق النموعبروا عن قناعتهم التامة على أنه يعود للدول السائرة في طريق النموالحق الكامل والاستثنائي على الأقل في فرض الضريبة على الفوائد وذلك لأن الفوائد يجب أن تخضع للضريبة في المكان الذي نتجت فيه ونشأت بمعنى في المكان الذي استعمل فيه رأس المال وكان منبعا لها، وفي المقابل أيد خبراء الدول المتقدمة فكرة أن الدولة الأصل للمستثمر هي التي لها حق الأولوية في فرض الضريبة على الفائدةن كما أن في هذا تشجيع على حركية رؤوس الأموال[1]. بعد مناقشات محتمة قبل الخبراء مبدأ تضريب محدود على الفوائد في دول المنبع حيث نصت الفقرة الأولى من المادة 11"تخضع الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة.

غير أنه يجوز أيضا أن تخضع هذه الفائدة للضريبة في الدولة المتعاقدة التي نشأت فيها وذلك وفقا لقوانين تلك الدولة".

وبسبب اختلاف وجهات النظر فإن نموذج الأمم المتحدة ترك مسألة تحديد نسبة الضريبة على الفوائد من طرف دولة المنبع للدولة المتعاقدة عن طريق اتفاق ثنائي.

سابعا: الإتاوات

يعود الحق في فرض الضريبة على الإتاوات لكلتا الدولتين كماهو الحال بالنسبة لأرباح الأسهم والفوائد. غير أن معدل الضريبة على الإتاوات الذي تفرضها الدول التي يقيم فيها دافعها لايمكن أن تتجاوز10% من المبلغ الإجمالي للإتاوات، وتسوي السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين باتفاق مشترك إجراءات تطبق هذا التحديد[2].

وحسب نفس المادة من الاتفاقية يقصد بمصطلح 'إتاوات' المرتبات على اختلاف أنواعها المؤداة مقابل الاستعمال أوالحق في استعمال حق المؤلف على عمل أدبي، فني، أوعملي، بما في ذلك الأشرطة السينماتوغرافية والأشرطة والتسجيلات الخاصة بالبث الإذاعي أوالتلفزي، براءة الاختراع، علامة الصنع أوعلامة تجارية، رسم أونموذج، تصميم، صيغة أوطريقة سرية واستعمال أوالحق في استعمال تجهيز فلاحي، صناعي، تجاري

[1]- TIATALI ABDELKADER ;Le droit fiscal international et les pays en voie de développement; le cas des pays arabes; OPCIT. P. 616.

[2]-المادة الثانية عشر الفقرة الثانية من ظهير الشريف 145 .04 .1، م س ذكر، ص 2638

أوعلمي أومقابل معلوماتها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الفلاحي، الصناعي، التجاري أوالعلمي[1].

ونلاحظ أن المادة المتعلقة بالإتاوات من الاتفاقية محل الدراسة اتبعت في فقرتها الثانية، اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، حيث منحت الحق في فرض الضريبة إلى الدولة التي نتج فيها الإتاوة، أي التي يقيم فيها الشخص الذي يدفعها. أما لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فقد أعطت الحق في فرض الضريبة على الإتاوات إلى دولة إقامة المستفيد فقط، ما عدا إذا كانت تلك الإتاوات محقق من طرف منشأة مستقرة.

كما تشمل الإتاوات جميع المبالغ كيفما كان نوعها المدفوعة لقاء استعمال أوحق امتياز استعمال أي حق من حقوق تأليف الأعمال الأدبية أوالفنية أوالعلمية بما فيها الأقلام السينمائية أوالأفلام والأشرطة المستعملة في البث الإذاعي أوالتلفزي أوبراءات اختراع أوعلامات تجارية أوتصاميم أونماذج أوخطط أوصيغ أوأساليب سرية أولقاء استعمال أوامتياز استعمال معدات صناعية أوتجارية أوعلمية أومعلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أوالتجارية أوالعلمية[2].

وقد كان نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية يضع مبدءا مفاده أن فرض الضريبة على الإتاوات هوحق خالص لدولة إقامة المستفيد الفعلي[3]، وأنها لاتضرب من طرف دولة المنبع إلا إذا كان المستفيد يمارس فوق ترابها نشاطا صناعيا أوتجاريا عن طريق منشأة قارة، أومهنة حرة عن طريق قاعدة ثابتة وكان الحق أوالمال مصدر الإتاوات يتعلق بها فعليا.

فيما يتعلق بالإتاوات الصناعية والتجارية اختلفت وجهات النظر، حيث أن خبراء الدول النامية، اعتبروا أنه من الأنسب إعطاء أولوية تضريب الإتاوات للدولة التي كانت مصدرا للدخول أي دولة المنبع، وفي المقابل تشبث خبراء الدولة المتقدمة بكون حقوق الملكية الصناعية ليست بضاعة وإنما آليات لتطوير الإنتاج الصناعي وطالبوا بإعطاء دولة إقامة صاحب حق الملكية الصناعية الحق التام والاستثنائي في تضريب الإتاوات.

---

[1]- المادة 12 الفقرة (3) من ظهير الشريف 145 .04 .1، م س ذكر، ص2639

[2]- الفقرة الثالثة من المادة 12 من نموذج اتفاقية منظمة الأمم المتحدة للازدواج الضريبي.

[3]- الفقرة الأولى من المادة 12 من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

وفي الأخير لجأت اتفاقية الأمم المتحدة إلى حل وسط حين نصت في المادة 12 في فقرتها الثانية على أن دولة المنبع يمكن لها أيضا فرض الضريبة على الإتاوات حسب نسبة مئوية تحدد عن طريق مفاوضات ثنائية.

ثامنا أرباح رأس المال1:

وتناولتها المادة 13 من الاتفاقية الجبائية المغربية الصينية، حيث تمثل القاعدة العامة في خضوع أرباح رأس المال للضريبة في دولة إقامة المستفيد من هذه الأرباح، كما تنص الاتفاقية على أن الأرباح الناتجة عن تفويت الأموال المنقولة التي تدخل في أصول مؤسسة مستقرة والتي تملكها مقاولة دولة متعاقدة بالدولة المتعاقدة الأخرى أوالأموال المنقولة التي تنتمي إلى قاعدة ثابتة يملكها مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى من أجل ممارسة مهنة مستقلة، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن تفويت هذه المؤسسة المستقرة (بمفردها أومع مجموعة المقاولة) أوهذه القاعدة الثابتة تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى.

وتضيف نفس المادة من الاتفاقية أن الأرباح الناتجة عن تفويت السفن أوالطائرات المستغلة في حركة النقل الدولي أوالأرباح الناتجة عن الأموال المنقولة المخصصة لاستغلال هذه السفن أوالطائرات. لاتفرض عليها الضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية (مثلا :الشركة للمقاولة)، أما بخصوص الأرباح المتأتية من تفويت أسهم رأسمال شركة، كذلك الممتلكات العقارية يتم فرض الضريبة بالدولة التي توجد بها هذه الشركة أوالممتلكات العقارية.

وهي مطابقة لما جاء في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. حيث نصت اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في المادة 13 على أن الأرباح التي يجنيها مقيم دولة متعاقدة عن التصرف في الممتلكات العقارية تخضع للضريبة في دولة المنبع (الدولة الأخرى) وأن الأرباح المحصلة من التصرف في الأموال المنقولة التي تشكل جزءا من منشأة قارة تخضع للضريبة في الدولة التي تتواجد بها المنشأة القارة.

أما فيما يتعلق بالأرباح المتأتية من التصرف في السفن والطائرات المستخدمة في النقل الدولي فإنها لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي يتواجد بها مقر الإدارة الفعلية،

[1] المادة الثالثة عشر من ظهير شريف رقم 1. 04. 145، م س ذكر، ص 2639-2640

وفي غير هذه الحالات فإن نموذج التنمية الاقتصادية يخضع للأرباح المتأتية من أي تصرف في أي أموال أخرى غير تلك التي ذكرت للضريبة في دولة إقامة المتصرف.

أما نموذج الأمم المتحدة فقد أعاد المقتضيات المتعلقة بالأموال العقارية وغير العقارية، وأعطى حق التضريب لدولة المنبع. كما وافق على مبدأ إخضاع الأرباح الناتجة عن التصرف في السفن والطائرات للضريبة في دولة مقر الإدارة الفعلية للمقاولة، غير أنه أضاف مقتضيين جديدين وهما الفقرتان الرابعة والخامسة من المادة 13، حيث نصت على أن التصرف في أسهم رأسمال شركة تتكون موجوداتها في دولة متعاقدة يمكن أن تخضع للضريبة في تلك الدولة ويعلق الخبراء على هذه الفقرة بأنها تهدف إلى الحيلولة دون أن تفلت الأرباح الناتجة عن بيع الأموال العقارية من التضريب في دولة المنبع، تحت سائر تأسيس شركة عقارية، فحسب النموذج الأممي يعود حق التضريب لدولة المنبع سواء أكانت شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها المال أم مقيمة في دولة أخرى.

والمقتضى الثاني يتعلق بالفقرة الخامسة التي تنص على الأرباح المتأتية من التصرف في أسهم أخرى غير الأسهم المذكورة في الفقرة الرابعة والتي تبلغ نسبة مساهمتها ب "%" (تحدد النسبة المئوية عن طريق مفاوضات ثنائية) من رأس مال الشركة المقيمة في دولة متعاقدة يجوز أن تخضع للضريبة في هذه الدولة[1].

تاسعا: المهن المستقلة[2]:

بمقتضى الاتفاقية محل الدراسة، تخضع المداخيل التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة من خلال ممارستها لمهنة حرة أوأنشطة أخرى. ذات طابع مستقل لاتفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة التي يقيم بها، كما تخضع تلك المداخيل للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كان ذلك الشخص يملك قاعدة ثابتة لممارسة أنشطتها في هذه الأخيرة بصفة اعتيادية، حيث يخضع للضريبة ذلك الجزء من المداخيل المنسوب لتلك القاعدة، أوفي الحالة التي يقيم ذلك الشخص في الدولة المتعاقدة الأخرى لمدة أولمدد تزيد في مجموعها عن 183يوما خلال السنة الجبائية.

---

[1]-Article 13 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,pages de 231 jusqu'a 244.

[2]-المادة 14من ظهيرالشريف رقم 1. 04. 145، مرجع سابق، ص 2640

ويقصد بعبارة "مهنة حرة" في هذه المادة بخصوص الأنشطة ذات الطابع العلمي، الأدبي، الفني، التربوي، أوالبيداغوجي، وكذا الأنشطة المستقلة للأطباء والمحامين والمهندسين والمهندسين المعماريين وأطباء الأسنان والمحاسبين.

عاشرا: المهن غير المستقلة :

إن أحكام الاتفاقية محل الدراسة والمتعلقة بمداخيل المهن الغير مستقلة بحيث أن الأجور والرواتب والمرتبات الأخرى المماثلة التي يتقاضها مقيم في دولة متعاقدة برسم عمل مأجور لاتفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة، ما عدا إذا كان العمل ممارسا بالدولية المتعاقدة الأخرى. فإذا كان هذا العمل ممارسا فيها فإن المرتبات المقبوضة بهذه الصفة تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى.

فبغض النظر عن مقتضيات الفقرة الأولى، فإن المرتبات التي يتقاضها مقيم بدولة متعاقدة برسم عمل مأجور يمارسها في الدولة المتعاقدة الأخرى لاتفرض عليها الضريبة إلا في الدولة الأولى شريطة:

أ- أن يقطن المستفيد في الدولة الأخرى فترة أوفترات زمنية لا تتجاوز في مجموعها183 يوما عن كل فترة زمنية قدرها 12شهرا تبتدئ أوتنتهي خلال السنة الجبائية المعنية

ب- أن تكون المرتبات مدفوعة من طرف مشغل أولحساب مشغل غير مقيم بالدولة الأخرى؛

ج- ألا تتحمل أعباء المرتبات مؤسسة مستقرة أوقاعدة ثابتة يملكها المشغل في الدولة الأخرى.

فالمرتبات المقبوضة برسم عمل مأجور على متن سفينة أوطائرة مستغلة في حركة النقل الدولي لاتفرض عليها الضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية (مثلا : مقر الشركة) للمقاولة[1].

فهذه المادة جاءت مطابقة تماما للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فمن خلال هذه المادة يتم تفادي الازدواج الضريبي بين الدولتين المتعاقدتين وفق الشروط السابقة الذكر.

[1]- المادة 15 من ظهيرشريف رقم 1. 04. 145، مرجع سابق، ص 2641.

إن المكافآت وأتعاب الحضور والتعويضات الأخرى المماثلة التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة بصفتها عضومجلس الإدارة لشركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى.

فإن الأجور والرواتب والمرتبات الأخرى المماثلة التي يحصل عليها مقيم بدولة متعاقدة بصفته مسؤولا بشغل منصبا إداريا من مستوى عال في شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى[1] .

فهذه المادة تساهم في تفادي الازدواج الضريبي، نظرا لخضوع تلك المداخيل في الدولة المصدر فقط.

إحدى عشر: الفنانون والرياضيون:

يخضع الفنانون والرياضيون بموجب الاتفاقية المغربية الصينية فإن المداخيل التي يحصل عليها مقيم في الدولة المتعاقدة يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى أنشطة الأشخاص باعتباره فنانا استعراضيا كفنان المسرح، السينما، الإذاعة أوالتلفزة أوكموسيقي أوكرياضي تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى.

فإذا كانت مداخيل الأنشطة الممارسة شخصية وبهذه الصفةمن طرف فنان استعراضي أورياضي غير مخصصة للفنان أوالرياضي نفسها لكن لشخص آخر. فإن هذه المداخيل تفرض عليها الضريبة في الدولة المتعاقدة التي فيها أنشطة الفنان الاستعراضي أوالرياضي.

المداخيل التي يحصل عليها الفنانون الاستعراضيون أوالرياضيون المقيمون بدولة متعاقدة من الأنشطة الممارسة في الدولة المتعاقدة الأخرى تعفى من الضريبة في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت هذه الأنشطة تمول كليا أوجزئيا من أموال عامة لحكومة كل من الدولتين المتعاقدتين، أوتمارس في إطار برنامج مبادلات ثقافية بين حكومتي الدولتين المتعاقدتين[2].

فهذه المادة مطابقة لمقتضيات اتفاقية التعاون والتنمية الاقتصادية بحيث تسمح بتفادي الازدواج الضريبي، ويكون في صالح دولة مصدر الدخل.

---

[1]- المادة 16 من ظهيرالشريف رقم 1. 04. 145، مرجع سابق، ص 2642

[2]- المادة17من ظهير الشريف رقم 1. 04. 145، مرجع سابق، ص 2642- 2643

اثنا عشر: المعاشات

تخضع المعاشات والإيرادات العمرية وغيرها من المرتبات المماثلة المؤداة لمقيم بدولة متعاقدة برسم عمل سابق، لا تفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة. فالمعاشات وغيرها من المبالغ المؤداة طبقا لبرنامج عمل عمومي تابع لنظام الضمان الاجتماعي لدولة متعاقدة لا تفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة[1]. فدولة مصدر الدخل هي التي تفرض الضريبة بها أي هذه المادة مطابقة إلى معايير الدولة والنموذج لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

الثالثة عشر: الوظائف العمومية

إن الأجور والرواتب والمرتبات المماثلة الأخرى، غير المعاشات، من طرف دولة متعاقدة، إحدى فروعها السياسية أوجماعتها المحلية لشخص طبيعي مقابل خدمات سابقة لهذه الدولة أولهذا الفرع لهذه الجماعة المحلية لا تفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة.

غير أن هذه الأجور والرواتب والمرتبات المماثلة الأخرى لا تفرض عليها الضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كانت الخدمات مقدمة في هذه الدولة وكان الشخص الطبيعي مقيما بهذه الدولة والذي:

1. يحمل جنسية هذه الدولة.
2. لم يصبح مقيما بهذه الدولة لمجرد تقديم الخدمات فقط.

أ- إن المعاشات المؤداة من طرف دولة متعاقدة أو إحدى فروعها السياسية أوجماعاتها المحلية، سواء كان ذلك مباشر أوعن طريق الاقتطاع من ودائع تم انشاؤها لشخص طبيعي، برسم خدمات مقدمة لهذه الدولة، لهذا الجماعة المحلية لاتفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة

ب- غير أن هذه المعاشات لاتفرض عليها الضريبة، إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان الشخص الطبيعي مقيم بالدولة الأخرى ويحمل جنسيتها.

3. تطبق مقتضيات المواد15، 16، 17و18 على الأجور والرواتب و غيرها من المرتبات المماثلة، وكذا على المعاشات المؤداة مقابل خدمات مقدمة في إطار نشاط

[1]-المادة 18 من ظهيرالشريف، رقم 1. 04. 145، مرجع سابق، ص- 2643

صناعي أوتجاري تمارسها دولة متعاقدة، أو إحدى فروعها السياسية أوجماعتها المحلية .

فحسب هذه المادة فدولة مصدر الدخل هي التي تفرض بها الضريبة كما نصت على ذلك الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[1].

الرابعة عشر: الطلبة

إن المبالغ التي يحصل عليها طالب، متدرب أومتمرن مقيم، أوكان قبل التحاقه مباشرة بدولة متعاقدة، مقيما بالدولة المتعاقدة الأخرى، ويقطن بالدولة الأولى لغرض وحيد هو متابعة دراسته أوتكوينه، والتي يتقاضاها لأجل تغطية المصاريف المتعلقة بتعهد شؤونه، دراسته أوتكوينه لا تفرض عليها الضريبية في هذه الدولة شريطة أن تكون متأتية من مصادر موجودة خارج هذه الدولة2. ومن خلال هذه الأخيرة يتم تفادي الازدواج الضريبي الحاصل لهذه الفئةبالنسبة لتلك المداخيل.

الخامسة عشر: الأساتذة والباحثون

إن المداخيل التي يحصل عليها شخص طبيعي، بصفته مقيما أوكان مباشرة قبل زيارته لدولة متعاقدة مقيما بالدولة المتعاقدة الأخرى والذي يقطن بالدولة الأولى بهدف التدريس، إلقاء محاضرات أوإجراء أبحاث في جامعة، ثانوية، مدرسة، مؤسسة ثقافية أوللأبحاث العلمية معترف بها من طرف حكومة الدولة الأولى مقابل التدريس، إلقاء محاضرات أوإجراء أبحاث لا تفرض عليها الضريبة في الدولة الأولى لمدة سنتين ابتداء من تاريخ وصوله للدولة الأولى .

لا تطبق مقتضيات الفقرة 1 من هذه المادة على المداخيل المتأتية من البحث، إذا كان هذا البحث لم يتم إنجازه للمصلحة العامة، لكن أساسا بهدف تحقيق منفعة خاصة لفائدة شخص أوأشخاص معينين[3].

السادسة عشر: مداخيل أخرى

إن عناصر دخل مقيم بدولة متعاقدة، أيا كان مصدرها، والتي لم يتم التطرق لها في المواد السابقة من هذه الاتفاقية لا تفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة.

---

[1]-المادة 19 من ظهيرالشريف 1. 04. 145، مرجع سابق، ص 2644.

[2]-المادة20منظهيرالشريف رقم 1. 04. 145، مرجعسابق، ص 2644.

[3]- المادة 21 منظهيرالشريف رقم 1. 04. 145، مرجعسابق، ص 2644.

لا تطبق مقتضيات الفقرة الأولىعلى المداخيل غير المداخيل المتأتية من الممتلكات العقارية كما تم تعريفها في الفقرة الثانية من المادة السادسة إذا كان المستفيد من تلك المداخيل. المقيم بدولة متعاقدة، يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى لما نشاطا صناعيا أوتجاريا بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها، أومهنة مستقلة عن طريق قاعدة ثابتة موجودة بها، وكان الحق أوالملك المولد للمداخيل يرتبط بها فعليا. وفي هذه الحالة، تطبق مقتضيات المادة السابعة أوالرابعة عشر حسب الحالات[1].

إن المداخيل الأخرى التي لم تتناولها الاتفاقية محل الدراسة تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد وفقالهذه المادة من الاتفاقية. حيث يمنح الحق في فرض الضريبة لتلك الدولة التي يوجد بها المستفيد، دون دولة المصدر من أجل تفادي حدوث مشكلة ازدواج ضريبي.

الفقرة الثانية: توزيع الاختصاص الضريبي على الدخل والثروة

سنتطرق في هذه الفقرة للاتفاقية الجبائية المغربية البلغارية[2]، وذلك من خلال تحليل الكيفية التي تتم بها توزيع الحق في فرض الضريبة على الدخل والثروة بين الدولتين المتعاقدتين.

لقد تناولت الاتفاقية محل الدراسة نفس أنواع المداخيل التي تناولها نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وهو نموذج الاتحاد الأوربي. ويتمثل في المداخيل العقارية، وأرباح المقاولات، الملاحة البحرية والجوية، والمؤسسات الشريكة، أرباح الأسهم، الفوائد، الإتاوات، أرباح رأس المال، المهن المستقلة، المهن غير المستقلة، المكافآت ومرتبات الأطر العليا الفنانون والرياضيون، معاشات الوظائف العمومية، الطلبة، الأساتذة والباحثون، مداخيل أخرى.

---

[1]-المادة 22 منظهيرالشريف رقم 1. 04. 145، مرجعسابق، ص2645

[2] المادة السادسة من ظهير الشريف رقم 1. 97. 175 الصادر في 21 من ذي القعدة 1421 الموافق ل 15 فبراير 2001. بنشر الاتفاقية موقعة بصوفيا في 22 ماي 1996 بين المملكة المغربية وجمهورية بلغاريا الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل والثروة تم نشرها بالجريدة الرسمية عدد 4954 بتاريخ 6 رمضان 1422 الموافق ل 2 نونبر 2001 صفحة3912.

أولا : المداخيل العقارية

إن المداخيل التي لجلبها مقيم بدولة متعاقدة منممتلكات عقارية بما فيها مداخيل الإستغلالات الفلاحية أوالغابوية والموجودة بالدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى .

فعبارة 'ممتلكات عقارية' المدلول الذي يمنحه قانون الدولة المتعاقدة، والتي توجد بها هذه الممتلكات، وتشمل العبارة في جميع الحالات الماشية والتوابع والتجهيزات المستعملةفي الاستغلالات الفلاحية، والغابوية والحقوق التي تطبق عليها أحكام القانون الخاص المتعلقة بالملكية

العقارية وحق الانتفاع بالممتلكات العقارية والحقوق الخاصة بالمدفوعات المتغيرة أوالثابتة للاستغلال أو امتياز المناجم المعدنية والمواد الطبيعية الأخرى. ولا تعتبر السفن والطائرات ممتلكات عقارية.

وتطبق هذه الأحكام كذلك على المداخيل الناتجة عن الاستغلال المباشر، أوالإيجار أوتأجير الأراضي، وكذلك عن كل شكل أخر لاستغلال الممتلكات العقارية.

وتطبق أحكام الفقرة الأولى والثالثة أيضا على المداخيل الناتجةعن الممتلكات العقارية للمؤسسة، وكذلك على مداخيل الممتلكات المعدة لممارسة مهنة مستقلة[1].

يمنح الحق في فرض الضريبة على المداخيل المتعلقة بالأملاك العقارية للدولة التي توجد بها هذه الأملاك، أي دولة مصدر الدخل، فهذا المبدأ يؤدي تلقائيا إلى تفادي الازدواج الضريبي دون الحاجة إلى اعتمادالدولتين طرق وأساليب لتحقيق ذلك.

ثانيا: أرباح المؤسسات

إن أرباح المؤسسة التابعة لدولة متعاقدة لاتخضع للضريبة، إلا في هذه الدولة ماعدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها. فإذا مارست المؤسسة نشاطها على هذا الشكل فإن أرباحها تخضع للضريبة في الدولة الأخرى ولكن فقط عندما تكون منسوبة لنفس المؤسسة المستقرة.

فعندما تمارس مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها تنسب في كل دولة متعاقدة لهذه المؤسسة المستقرة الأرباح

[1]-المادة السادسة من ظهير الشريف رقم 1. 97. 175، م س، ص3912.

التي قد يمكن أن تحققها، إذا ماأنشأت مؤسسة متميزة تمارس أنشطة مماثلة، أومشابهة في ظروف مماثلة ومتشابهة وتتعامل بكل استقلالية مع المؤسسة المتولدة عنهاالمؤسسة المستقرة.

ولا ينسب أي ربح إلى مؤسسة مستقرة، كونها اقتصرت على شراء بضائع للمؤسسة.

تحدد من نفس سنة الطريقة للأرباح المنسوبة للمؤسسة المستقرة ما لم تكن هناك أسباب مقبولة وكافية للعمل بطريقة أخرى.

فإذا كانت الأرباح تشتمل على عناصر من الدخل تتناولها بصفة مفصلة مواد أخرى من هذه الاتفاقية، فإن أحكام تلك المواد سوف لا تتأثر بأحكام هذه المادة[1].

وهذا ما يؤكد استخدام معيار المنشأة المستقرة لتحديد الاختصاص الضريبي للدولتين فهذه المادة تسمح بتفادي الازدواج الضريبي بالنسبة إلى كل من المؤسسة والمنشأة المستقرة، لأنها تخضع للضريبة في دولة الإقامة، بالنسبة للأولى وفي دولة المصدر بالنسبة للثانية.

كما تم تحديد النفقات التي يمكن خصمها لتحديد الأرباح، فالملاحظ أن هذه الإجراءات جاءت مطابقة لنفس المادة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. ماعدا بالنسبة للمصاريف التي يمكن خصمها، فهي مأخوذة من المادة السابعة من الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة.

ثالثا: النقل الدولي

لا تخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أوالطائرات في حركة النقل الدولي إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة. فحسب هذه المادة إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة ملاحة بحرية يوجد على متن سفينة فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة المتعاقدة، المسجلة في مينائهاهذه السفينة، وفي حالة عدم وجود ميناء تسجيل، يعتبر المقر موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها مستغل السفينة.

وفي الأخير قضت هذه المادة على أنها تطبق أحكام الفقرة الأولى كذلك على الأرباح الناتجة عن المساهمة في إتحاد تجاري أوفي استغلال مشترك أوفي هيئة دولية للاستغلال[2].

أي أن حق فرض الضريبة يمنح لإحدى الدولتين المتعاقدتين فقط دون الأخرى، ومن خلال هذا الإجراء يتم تفادي مشكلة الازدواج الضريبي.

---

[1]- المادة السابعة من ظهيرالشريف رقم 1. 97. 175م س، ص 3912-3913.

[2]- المادة الثامنة من ظهيرالشريفرقم1. 97. 175م س، ص3913.

رابعا: المؤسسات المشتركة[1]:

ويحدد هذا الجزء من الاتفاقيتين الحالات التي تربط بين مؤسستين:

أ- تساهم مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة بطريقة مباشرة أوغير مباشرة في إدارة أومراقبة أوفي رأس مال مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى؛

ب- يساهم نفس الأشخاص بطريقة مباشرة أوغير مباشرة في إدارة أومراقبة أوفي رأسمال مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة ومؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى.، وتكون المؤسستان- في كلتا الحالتين- مرتبطتين في علاقتهما التجارية أوالمالية بشروط متفق عليها أومفروضة بحيث تختلف عن تلك التي يمكن أن تتفق عليها المؤسسات المستقلة فإن الأرباح التي – لولا هذه الشروط- لكانت قد حصلت عليها المؤسسات إحدى المؤسستين ولكنها لم تتحقق بسبب تلك الشروط، يمكن أن تندرج ضمن أرباح هذه المؤسسة وتخضع للضريبة تبعا لذلك.

فعندما تدرج دولة متعاقدة ضمن أرباح مؤسسة هذه الدولة وتفرض الضريبة تبعا لذلك أرباح مؤسسة الدولة المتعاقدة الأخرى والتي تم فرض الضريبة عليها في هذه الدولة الأخرى، وأن تلك الأرباح المدرجة على هذا النحو، هي أرباح كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة التابعة للدولة الأولى، وكانت الشروط المتفق عليها بين المؤسستين. هي تلك التي كان بالإمكان الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة. تقوم الدولة الأخرى بتقويم ملائم لمبلغ الضريبة التي تم تحصيلها عن هذه الأرباح لإجراء هذا التقويم تأخذ بعين الاعتبار الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية وعلى السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين التشاور فيما بينهما عند الضرورة.

فهذه المادة جاءت مطابقة للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

خامسا : حصص الأرباح

فبالنسبة لهذا النوع من المداخيل فيتم اقتسام الحق في فرض الضريبة وهذا من خلال بنود هذه المادة .

1. إن حصص الأرباح المؤداة من طرف شركة مقيمة بدولة متعاقدة لفائدة مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة.

[1]- المادة التاسعة من ظهير الشريف رقم 1. 97. 175م س صفحة3913.

2. ومع ذلك تفرض الضريبة أيضا على حصص الأرباح في الدولة المتعاقدة حيث تقيم الشركة التي تؤدي هذه الحصص وذلك حسب التشريع الجاري به العمل في هذه الدولة، لكن إذا كان الشخص القابض لهذه الحصص هوالمستفيد الفعلي منها، فإن الضريبة المفروضة على هذا النحولا يمكن أن تتجاوز: 7% بالمئة من المبلغ الإجمالي لحصص الأرباح إذا كان المستفيد الفعلي شركة. ما عدا شركة الأشخاص تمتلك مباشرة 25%من رأسمال الشركة التي تؤدي حصص الأرباح. و10% من المبلغ الإجمالي لحصص الأرباح في جميع الحالات الأخرى.
3. تعني عبارة 'حصص الأرباح' المستعملة في هذه المادة، المداخيل المتأتية من الأسهم، أوحصص أخرى للمستفيدين باستثناء الديون وكذا مداخيل حصص الشركات الأخرى الخاضعة لنفس النظام الجبائي المطبق على مداخيل الأسهم حسب التشريع الجبائي للدولة التي تقيم فيها الشركة الموزعة لحصص الأرباح.
4. لا تطبق أحكام الفقرتين الأولى والثانية إذا كان المستفيد الفعلي من حصص الأرباح والمقيم في دولة متعاقدة يزاول في الدولة المتعاقدة الأخرى حيث تقيم الشركة المزروعة لحصص الأرباح، إما نشاطا صناعيا أوتجاريا بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها وإما مهنة مستقلة بواسطة قاعدة ثابتة تقع أيضا بها، وكانت المساهمة الموجبة لحصص الأرباح ترتبط فعليا بها، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادتين السابعة أو الرابعة عشرة حسب الأحوال.
5. عندما تستخلص شركة مقيمة في دولة متعاقدة أرباحا أومداخيل من الدولة المتعاقدة الأخرى. فإن هذه الدولة الأخرى لايمكنها أن تحصل أية ضريبة على حصص الأرباح المؤداة من طرف الشركة ما عدا في الحالة التي تكون فيها هذه الحصص مؤداة لمقيم في هذه الدولة الأخرى، أوفي الحالة التي ترتبط فيها المساهمة الموجبة لهذه الحصص فعليا بمؤسسة مستقرة، أو بقاعدة ثابتة توجد في هذه الدولة الأخرى، كما لايمكنها أن تقتطع أية ضريبة برسم الضريبة المفروضة على الأرباح غير المزروعة من أرباح الشركة غير المزروعة حتى

ولوكانت حصص الأرباح المؤداة أوالأرباح غير المزروعة تتكون كلها أوبعضها من أرباح، أومداخيل متأتية من هذه الدولة الأخرى[1].

والملاحظ بأن اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين بالنسبة لهذا النوع من المداخيل سيؤدي بالضرورة إلى حدوت مشكلة ازدواج ضريبي، مما يستدعي اعتماد طرق وتقنيات لتفاديها، أوالتقليل من حدوثها، بحيث جاءت المادة (23) والمتعلقة بطرق تفادي الازدواج الضريبي.

سادسا: الفوائد[2]:

1. بخصوص هذه المداخيل يتم فرض الضريبة على الفوائد من خلال بنود المادة الحادية عشرة من الاتفاقية محل الدراسة:
2. إن الفوائد الواردة من دولة متعاقدة والمؤداة لفائدة مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في هذه الدولة الأخرى.
3. غير أن هذه الفوائد تفرض عليها الضريبة أيضا في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها، وفقا لتشريع هذه الدولة، لكن إذا كان الشخص المحصل للفوائد هو المستفيد الفعلي منها، فإن الضريبة المفروضة على هذا النحو لايمكن أن تتجاوز 10 بالمائة من المبلغ الإجمالي للفوائد.
4. يعني لفظ' الفوائد' الواردة في هذه المادة مداخيل الديون على اختلاف أنواعها مرفوقة أوغير مرفوقة بضمانات رهينة أوبشرط المساهمة في أرباح المدين وبالأخص مداخيل الأموال العمومية والسندات. ولا تعتبر الغرامات المترتبة عن التأخير في الأداء كفوائد حسب مفهوم هذه المادة.
5. لا تطبق أحكام الفقرتين الأولى والثانية عندما يكون المستفيد الفعلي من الفوائد والمقيم بدولة متعاقدة يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى المتأتية منها الفوائد، إما نشاطا صناعيا أوتجاري بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة فيها أومهنة مستقلة بواسطة قاعدة ثابتة موجودة فيها، وأن يكون الدين الذي تتولد عنه الفوائد مرتبطا بها فعليا، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادتين (7) أو(14) حسب الأحوال.

---

[1]- المادة العاشرة من ظهيرالشريف رقم 1. 97.،175 م س،صفحة 3913.

[2]- المادة الحادية عشر من ظهيرالشريف رقم 175 .97 .1، م س، ص3914.

6. تعتبر الفوائد واردة من دولة متعاقدة، عندما يكون المدين الدولة نفسها أوفرع سياسي أوجماعة محلية أومقيم بهذه الدولة. غير أنه عندما يكون للمدين بالفوائدسواء كان مقيما أوقاعدة ثابتة، عقد من أجلها الدين الذي يفرض أداء الفوائد والتي تتحمل عبء هذه الفوائد، فإن هذه الأخيرة تعتبر متأتية من الدولة المتعاقدة التي توجد بها المؤسسة المستقرة، أوالقاعدة الثابتة.
7. إذا ترتب عن علاقات خاصة تربط المدين بالمستفيد الفعلي أوتربط كليهما بأشخاص آخرين، فإن مبلغ الفوائد باعتبار الدين الذي تدفع من أجله يتجاوز المبلغ المتفق عليه بين المدين والمستفيد الفعلي. في غياب مثل هذه العلاقات فإن أحكام هذه الحالة تبقى الجزء الزائد من المدفوعات خاضعا للضريبة طبقا التشريع كل دولة متعاقدة ومراعاة للأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.

ونجد مما سبق بأنه يمكن حدوث ازدواج ضريبي، إذ تم فرض الضريبة على الفوائد من طرف الدولتين المتعاقدتين في أن واحد، إلا أن هناك طرق لتفادي هذا المشكل .

سابعا : الإتاوات[1]

يعود الحق في فرض الضريبة على الإتاوات لكلتا الدولتين كما هوالحال بالنسبة الأرباح والفوائد، فهذه المادة تؤكد على أن:

1. الإتاوات الواردة من دولة متعاقدة والمؤداة لفائدة مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى إذا كان هذا المقيم هوالمستفيد من الإتاوات.

غير أن هذه الإتاوات تخضع أيضا للضريبة في الدولة المتعاقدة التي ترد منها وحسب تشريع هذه الدولة، إذا كان الشخص الذي يحصل على الإتاوات هوالمستفيد الفعلي منها فإن الضريبة الموضوعة على هذه النحولا يمكن أن تتجاوز 10 بالمائة من المبلغ الإجمالي للإتاوات.

2. يقصد بلفظ' الإتاوات' الواردة في هذه المادة المبالغ على اختلاف أنواعها والمؤداة مقابل الاستعمال أوالحق في استعمال حق المؤلف على عمل أدبي، فني أوعلمي بما في ذلك الأفلام السينماتوغرافية أوالأنشطة المسجلة لحساب الإذاعة أوالتلفزة،

[1]-المادةالثانية عشر منظهيرالشريفرقم 175 .97 .1، م س، ص3914.

براءة الاختراع، علامة الصنع أوعلامة تجارية، رسم أونموذج، تصميم، صيغة أوبطريقة سرية واستعمال أوالحق في استعمال تجهيز صناعي، تجاري أوعلمي. وكذلك مقابل معلومات لها صلة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أوالتجاري أوالعلمي وكذا في ميدان المساعدة التقنية وخدمات أخرى.

3. لا تطبق أحكام الفقرة الأولى عندما يكون المستفيد الفعلي من الإتاوات مقيما في دولة متعاقدة يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى التي ترد منها الإتاوات إما نشاطا صناعيا أوتجاريا بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة فيها أومهنة مستقلة بواسطة قاعدة ثابتة فيها وأن يكون الحق أوالملك الذي تتولد عنه الإتاوات مرتبطابها فعليا، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة السابعة أوالرابعة عشر حسب الأحوال.
4. تعتبر الإتاوات واردة من دولة متعاقدة عندما يكون مدين هذه الدولة نفسهان أوفرعا سياسيا أوجماعة محلية أوشخصا مقيما بهذه الدولة، غير أنه إذا كان المدين بالإتاوات مؤسسة مستقرة أوقاعدة ثابتة من أجلها تم إبرام عقد الالتزام بأداء الإتاواتن وكان بذلك يتحمل عبء هذه الأخيرة، فإنها تعتبر واردة من الدولة المتعاقدة التي توجد بها المؤسسة المستقرة أوالقاعدة الثابتة.
5. إذا ترتب عن علاقات خاصة المدين بالمستفيد الفعلي، أويرتبط كليهما بأشخاص آخرين وكان مبلغ الإتاوات - باعتبار الخدمات التي تدفع من أجلها- يتجاوز المبلغ المتفق عليه بين المدين والمستفيد الفعلي، في غياب مثل هذه العلاقات فإن أحكام هذه المادة لا تطبق إلا على هذا المبلغ الأخير . وفي هذه الحالة، يبقى الجزء الزائد من الأداءات خاضعا للضريبة وفق تشريع كل دولة متعاقدة ومراعاة للأحكام الأخرى من هذهالاتفاقية.

والملاحظ من الاتفاقية محل الدراسة بخصوص الإتاوات، قد اتبعت في فقرتها الثانية اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، حيث منحت فيها الحق في فرض الضريبة إلى الدولة التي تنتج فيها الإتاوة أي التي يقيم فيها الشخص الذي يدفعها، إلى جانب دولة إقامة المستفيد منها.

أما لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فقد أعطت الحق في فرض الضريبية على الإتاوات لدولة إقامة المستفيد فقط، ما عدا إذا كانت تلك الإتاوات محققة من طرف منشأة المستقرة.

وتجدر الإشارة إلى أن معالجة الازدواج الضريبي، الناشئ بالنسبة للإتاوات هي نفسها بالنسبة لحصص الأرباح والفوائد.

ثامنا : أرباح رأس المال1

وتناولتها المادة (13) من الاتفاقية الجبائية المغربية البلغارية وهي مطابقة لما جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE). حيث تمثل القاعدة العامة في خضوع الأرباح الرأس المال للضريبة في دولة إقامة المستفيد منهذه الأرباح.

كما تنص الاتفاقية على خضوع الأرباح الناتجة عن الأموال المنقولة التي تدخل في أصول مؤسسة مستقرة والتي تملكها مؤسسة دولة متعاقدة بالدولة المتعاقدة الأخرى أوالناتجة عن أموال منقولة تابعة لقاعدة ثابتة يملكها مقيم في دولة متعاقدة بالدولة الأخرى لممارسة مهنة مستقلة بما فيها الأرباح الناتجة عن تفويت هذه المؤسسة المستقرة (بمفردها أومع مجموعة المؤسسة) أوهذه القاعدة الثابتة، وتخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

وتضيف نفس المادة من الاتفاقية أن الأرباح الناتجة عن التصرف أوتفويت السفن أوالطائرات المستغلة في حركة النقل الدولي أوالأرباح الناتجة عن الأموال المنقولة المخصصة لاستغلال هذه السفن أو الطائرات، لاتخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي توجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة

تاسعا : المهن المستقلة2:

بمقتضى الاتفاقية قيد الدراسة، تخضع المداخيل التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة من ممارسة مهنة حرة أوأنشطة أخرى ذات طابع مستقل لا تفرض عليها الضريبة إلا في هذه الدولة المتعاقدة، ما عدا إذا توفر هذا المقيم بصفة اعتيادية في الدولة المتعاقدة الأخرى على قاعدة ثابتة لمزاولة أنشطته وإذا توفر على مثل هذه القاعدة الثابتة، فإن

---

[1]-المادة الثالثة عشر منظهيرالشريفرقم 175 .97 .1، م س، ص3914 -3915.

[2]-المادة الرابعة عشر منظهير الشريفرقم175 .97 .1، م س، ص3915.

المداخيل تفرض عليها الضريبة في الدولة الأخرى ولكن فقط عندما تكون منسوبة لهذه القاعدة الثابتة.

ويقصد بعبارة 'مهنة حرة' على الخصوص الأنشطة المستقلة ذات الطابع العلمي أوالأدبي أوالفني أوالتربوي أوالبيداغوجي وكذلك الأنشطة المستقلة للأطباء، والمحامين والمهندسينالمعماريين، والأطباء الأسنان والمحاسبين.

وبالنسبة لهذه الفئة من الدخل، يمكن أن يحدث ازدواج، بسبب دخوله ضمن الاختصاص الضريبي للدولتين بموجب ما جاء في الاتفاقية. أي أن دولة مصدر الدخل هي التي تفرض

بها الضريبة وإذا كان هناك قاعدة ثابتة بدولة أخرى يمكن أن تفرض هي كذلك فرض الضريبة إذا كان هناك منسوب لهذه القاعدة هناك.

عاشرا : المهن غير المستقلة1:

إن أحكام الاتفاقية قيد الدراسة، والمتعلقة بمداخيل المهن غير المستقلة فهي مطابقة لأحكام اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حيث تخضع الأجور والرواتب والمرتبات الأخرى المماثلة التي يتقاضها مقيم في دولة متعاقدة برسم عمل مأجور. لا يخضع للضريبة إلا في هذه الدولة. ما عدا إذا كان العمل ممارسا بالدولة الأخرى، فإن الرواتب المقبوضة بهذه الصفة تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

مع وجود بعض الاستثناءات:

أ- أن يقطن المستفيد بالدولة الأخرى فترة أوفترات زمنية لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما عن كل فترة مقدارها اثني عشر شهر.

ب- أن تكون الرواتب مدفوعة من طرف مشغل أولحساب مشغل غير مقيم بالدولة الأخرى.

ج- أن لا تتحمل أعباء الرواتب مؤسسة مستقرة أوقاعدة ثابتة يملكها المشغل في الدولة الأخرى.

[1]-المادة الخامسة عشر منظهيرالشريفرقم 175 .97 .1، م س، ص3915.

وأضافت هذه المادة أن الرواتب المقبوضة برسم عمل مأجور يمارس على متن سفينة أوطائرة مستغلة في حركة النقل الدولي تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة[1] .

إحدى عشر : مكافآت أعضاء مجلس الإدارة

قد خصصت الاتفاقية المادة السادسة عشر، بحيث أكدت أن المكافآت وأتعاب الحضور والتعويضات الأخرى المماثلة التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضومجلس الإدارة أومجلس مراقبة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى، أي دولة مصدر هذهالمكافآت أي مصدر الدخل هي التي تفرض فيها الضريبة.

اثنا عشر: الفنانون والرياضيون2

يخضع الفنانون والرياضيون بموجب الاتفاقية المغربية البلغارية للضريبة على المداخيل التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى أنشطته الشخصية باعتباره فنانا استعراضيا أوكفنان المسرح والسينما والإذاعةوالتلفزة أوكموسيقي أوكرياضي تفرض عليها الضرائب في تلك الدولة الأخرى.

وعندما تكون مداخيل الأنشطة التي يمارسها شخصيا فنان استعراضي أورياضي، وبهذه الصفةالغير مسندة إلى هذا الفنان أوالرياضي نفسه بل إلى شخص أخر. فإن هذه المداخيل تفرض عليها الضريبة بصرف النظر عن أحكام المواد 7، 14، 15 في الدولة المتعاقدة التي يمارس فيها الفنان أوالرياضي أنشطتهما. وهذا ما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي ويكون في صالح دولة المصدر.

ثلاثة عشر: المعاشات3

تخضع المعاشات وغيرها من الإرادات المماثلة التي تدفع لفائدة مقيم في دولة متعاقدة برسم عمل سابق لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

وبصرف النظر عن أحكام الفقرة الأولى فإن المعاشات المؤداة، والأداءات الأخرى المقتطعة من الودائع العمومية التي تكون جزء من نظام الضمان الاجتماعي لدولة متعاقدة،

---

[1]-المادة لخامسة عشر الفقرة 3 منظهيرالشريفرقم 175 .97 .1، م س، ص3915.

[2]-المادة السابعة عشر من ظهيرالشريفرقم 175 .97 .1، م س، ص3915.

[3]-المادة الثامنة عشر منظهيرالشريفرقم 175 .97 .1، م س، ص3915.

من فرع سياسي أوجماعي محلية لمواطن من هذه الدولة المتعاقدة والمقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى لا تخضع للضريبة إلا في الدولة الأولى المذكورة .

فهذه المادة تعطي الحق في فرض الضريبة في دولة إقامة المستفيد منها بمقتضى الاتفاقية فهي مطابقة للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

رابعة عشر: الوظائف العمومية1

تخضع الضريبة بالنسبة للوظائف العمومية بالنسبة للاتفاقية محل الدراسة في المادة التاسعة عشر وتحتوي بنودها علىالمرتبات، باستثناء المعاشات التي تدفعها دولة متعاقدة أوفروعها السياسية أولهذا الفرع أولهذه الجماعة المحلية لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة، غير أن هذه المرتبات لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كانت الخدمات مقدمة في هذه الدولة وكان الشخص الطبيعي مقيما بهذه الدولة والذي:

1. يحمل جنسية هذه الدولة؛أو
2. أنه لم يصبح مقيما بهذه الدولة لمجرد تقديم الخدمات فقط.

أ- إن المعاشات المدفوعة من طرف الدولة المتعاقدة أوإحدى فروعها السياسية أوجماعاتها المحلية، إما مباشرة أوعن طريق الاقتطاع من الودائع التي تم تكوينها لفائدة شخص طبيعي مقابل الخدمات لهذه الدولة أولهذا الفرع أوالجماعة المحلية لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

ب- غير أن هذه المعاشات لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان الشخص الطبيعي مقيما في هذه الدولة ويحمل جنسيتها.

الضريبية بالنسبة للوظائف العمومية تخضع في الدولة التي تدفعها فيها هذه المرتبات هي التي تحصل على الضريبة، أي دولة مصدر الدخل.

الخامسة عشر: الطلبة والمدرسون والباحثون2:

بخصوص هذه الفئة فالضريبة تفرض عليها، بالنسبة للمبالغالتي يحصل عليها طالب أومتمرن مقيم، أوكان قبل التحاقه مباشرة بدولة متعاقدة مقيما بالدولة المتعاقدة الأخرى ويقطن بالدولة الأولى لغرض وحيد، وهومتابعة دراسته أوتكوينه والتي يتقاضها لأجل تغطية المصاريف المتعلقة بتعهد شؤونه أو دراسته أوتكوينه، لاتفرض عليها الضريبة في

---

[1]- المادةالتاسعة عشر منظهيرالشريفرقم175 .97 .1، م س، ص3916.

[2]-المادة العشرون منظهيرالشريفرقم 175 .97 .1، م س، ص3916.

هذه الدولة شريطة أن تكون متأتية من مصادر موجودة خارج هذه الدولة، وكذلك فالمبالغ التي يتقاضها الطالب أوالمتمرن المقيم بدولة متعاقدة والمقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى مقابل قيامه بعمل مأجور في الدولة المتعاقدة الأخرى، شريطة أن تكون المبالغ ضرورية لتغطية المصاريف المتعلقة بتعهد شؤونه.

وفي حالة إذا قام شخص بزيارة دولة متعاقدة بدعوة من هذه الدولة، من جامعة أومؤسسة تربوية أوثقافية تابعة لهذه الدولة أوفي إطار برنامج للتبادل الثقافي لفترة زمنية لا تتجاوز السنة بهدف التدريس، إلقاء محاضرات أوإجراء بحث لهذه المؤسسةبصفته مقيما أو كان مباشرة قبل هذه الزيارة مقيما بالدولة المتعاقدة الأخرى. يعفى من الضريبة في الدولة الأولى المذكورة عن مرتبه المتعلق بهذا النشاط شريطة أن يحصل على هذا الراتب منمصدر خارج هذه الدولة.

ولا تطبق هذه الأحكام في حالة المداخيل الناتجة عن الأبحاث التي يتم إنجازها أساسا لفائدة شخص أوأشخاص معنيين.

وبهذه الإجراءات يتم تفادي الازدواج الضريبي بالنسبة لهذه المداخيل.

السادسة عشر: مداخيل أخرى1:

إن المداخيل الأخرى التي لم تتناولها الاتفاقية تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها، وفقا للمادة الواحد وعشرون من الاتفاقية قيد الدراسة، حيث يمنح الحق في فرض الضريبة لتلك الدولة. فحسب ما جاء في الفقرة الأولى من هذه المادة فإن عناصر دخل مقيم بدولة متعاقدة، أيا كان مصدرها، والتي لم يتم التطرق لها في المواد السابقة من هذه الاتفاقية لاتخضع للضريبة إلا في هذه الدولة . إلا أنها لا تطبق أحكام الفقرة الأولى على المداخيل غير التي تصدر عن الممتلكات العقارية كما تم تعريفها في الفقرة الثانية من المادة السادسة عندما يكون المستفيد من تلك المداخيل والمقيم بدولة متعاقدة يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى إما نشاطا صناعيا أوتجاريا بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها، أومهنة مستقلة عن طريق قاعدة ثابتة موجودة بها، وكان الحق أوالملك المولد للمداخيل يرتبط بها فعليا.

فحسب هذه المادة فكل عناصر دخل مقيم بدولة متعاقدة كيف ما كان مصدره والذي لم يأت متضمنا لهذه الاتفاقية لو لم يتم التطرق إليها في المواد السابقة من هذه

[1]-المادة الواحد وعشرون منظهيرالشريفرقم175 .97 .1، م س، ص3916.

الاتفاقية،لا يخضع للضريبية إلا في هذه الدولة، دون دولة المصدر، من أجل تفادي حدوث مشكلة ازدواج ضريبي.

فكيف يتم تفادي الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي من خلال الاتفاقيات المبرمة من طرف المغرب بالاستناد على النمذجة الاتفاقية؟هذا ما سنتطرق إليه في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: الأساليب الفنية المعتمدة لمنع الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي

بعدما تعرفنا خلال المبحث السابق على بعض النماذج من الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من طرف المغرب ومختلف جوانبها، وكيفية توزيع الاختصاص الضريبي بين الدولتين المتعاقدتين، في إطار اتفاقية ثنائية. سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على الطرق الاتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي، بنوعيه القانوني والاقتصادي، والمتمثلة في طريقة الإعفاء وطريقة الخصم، وأسلوب الإجراء الودي والتحكيم، بالإضافة إلى الكيفية التي تحاولبها تلك الاتفاقيات معالجة التهرب الضريبي الدولي.

لقد تبين أن النظام الجبائي الدولي الكلاسيكي غير قادر على تبني الواقع الاقتصادي للدول في طور النمو، بل أكثر من ذلك فهذا النظام لم يكن في مجموعه إلا إشباعا لاحتياجات الدول المصنعة والمتقدمة اقتصاديا على حساب الدول السائرة في طريق النمو.

إن أهم هاجس يجب أن يؤسس عليه نموذج اتفاقي هوترجمة هذه الفوارق والمفاهيم ما بين الدول. وأخذها بعين الاعتبار في تأسيس الاتفاقيات الدولية على أن يكون المشروع الأول والعاجل هوإزالة الازدواج الضريبي والمساعدة الإدارية في المجال الجبائي[1].

فالاتفاقية الجبائية هي وسيلة قانونية من خلالها يمكن لدولتين متعاقدتين ممارسة سيادتهما الجبائية كل في حدود ما تسمح به نصوص الاتفاقية، هذه الأخيرة التي تثبت

[1]- TIATALI ABDELKADER ;Le droit fiscal international et les pays en voie de développement; le cas des pays arabes; op cit page 574 .

وتفرض تطبيقها على الملزم[1] (قرار C. E -14-11-1997). إن الدولة لا يمكنها أن تمارس سيادتها الضريبية خارج حدودها ومع ذلك فمفهوم السيادة الضريبية مفهوم نسبي[2]، حيث أن الاتفاقيات الجبائية تتيح هذا التدخل وتخول حق التضريب لدولة الإقامة أودولة المنبع.

لذلك سنتطرق في [المطلب الأول] لدراسة أسلوب تفادي الازدواج الضريبي الدولي، أما [المطلب الثاني] فسنقوم من خلاله بتوضيح الأسلوب المعتمد لمكافحة التهرب الضريبي الدولي في الاتفاقيات الجبائية.

المطلب الأول: الأسلوب المعتمد في تفادي الازدواج الضريبي

إن الرابطة السياسية للإقامة والمشاركة في الحياة الاقتصادية من الأسباب التي تؤدي إلى إخضاع نفس الملزم لعدة قوانين جبائية مختلفة في هذه الفرضية. حيث أن الأمثل هوأن مساهمته المالية يجب تضريبها مرة واحدة وأن الأموال المحصل عليها[3] يتم اقتسامها بين الإدارات الجبائية تبعا لأهمية الروابط السياسية، الاقتصادية والاجتماعية[4] رغم قيام مبدأ السيادة الجبائية، لا توجد أي قاعدة دولية تحد من حرية الدول السيدة في المجال الجبائي. وفي الازدواج الضريبي فلا محكمة العدل الدولية ولا أية محكمة تحكيم أخرى لم توجه إلى إشارة مبدأ علم القانون الدولي الجبائي هوتجريم الازدواج الضريبي[5].

لقد عرفت كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ولجنة الأمم المتحدة الازدواج الضريبي بأنه يتجلى في الحالة التي تتزاحم ضرائب دولتين أوأكثر بشكل يجعل الأشخاص الخاضعة لها في أكثر من دولة تتحمل عبئا ضريبيا أكبر مما سيكون له خضع الملزم لقضاء جبائي واحد (Juridiction fiscale).

وللتذكير فإن أسباب الازدواج الضريبي متعددة وعادة ما يكون السبب الجوهري هواختلاف الدول في الإسناد الضريبي واللاتماثل في البنيات القانونية لمختلف الدول وقد تطرقنا لهذه الأسباب في القسم الأول.

---

[1]-http: //www. fantanean. com le fe 760. Atm, la date de visiter le site le 10/10/2017.

[2]- Guy Gilbert Tixier , de droit Fiscal 1 édition, L C DJ ;1986,page 46.

[3]- الضرائب المستخلصة.

[4]-Guy Gilbert Tixier , de droit Fiscal , op cit ,page 46. .

[5]-ibid,,page 46.

ولتفادي هذا التنازع، فكان من اللازم وفي ظل الاختلاف في الإسناد الضريبي خلق جونسبي من التعاون الثنائي بين الدول في إطار اتفاقيات جبائية واتخاذ تدابير قد تحد من السيادة الجبائية لدولة من الدولتين في إطار اقتسام الدخل الضريبي. وما يمكن قوله هوأن هذه الاتفاقيات الثنائية في مرحلة سابقة في انتظار خلق نوع من الاتفاقيات المتعددة قد تهم جلسات تضم دولا متقاربة قبل الوصول إلى نظام دولي موحد.

تطبق رسوم الازدواج الضريبي على الحالات التي يخضع فيها دافع الضرائب للضريبة على المصدر في الولاية التي يقيم فيها. ففي هذه الحالة هناك حاجة إلى جهاز لتجنب أوتخفيف الضرائب المزدوجة التي تنطوي عليها التصحيحات على أساس كلتا الطريقتين وهما: طريقة الإعفاء وطريقة الخصم[1].

لقد اقترحتأولىالاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتـــصادية وهيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، والتي يمكن إيجازها فيما يلي(1):

طريقة الإعفـــاء: وتقتضي هذه الطريقة عدم فرض الضريبة من طرف دولة إقامة المكلف على الدخل (الثروة) الخاضع للضريبة من قبل في الدولة مصدر الدخل.

طريقة الخصم: وتتمثل هذه الطريقة في خصم دولة إقامة المكلف من الضريبة المستحقة الدفع بها، على دخله(أوثروته)، مبلغ الضريبة المدفوع في الدولةمصدر الدخل بالنسبة للدخل الذي تحقق بها (أوتلك الثروة).

طريقة اقتسام الإيراد: وتتمثل هذه الطريقة في فرض الضريبة من طرف إحدى الدولتين المتعاقدتين، ووفقا لما تحدده الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما، على أن تقوم هـــذه الدولة بتحويل جزء من الضريبة التي حصلتها إلى الدولة المتعاقدة الأخرى.

طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة: وتقتضي هذه الطريقـــة بـــأن تقـــوم الدولتين المتعاقدتين بفرض الضريبة بالتناوب على المكلف، حسب فئة الدخل المحقـــق بموجب اتفاقية جبائية بينهما، كأن تختص إحدى الدولتين في فرض الضريبة على أرباح الأســـهم، وأنتختص الدولة المتعاقدة الأخرى في فرض الضريبة على فئة المعاشات. إن كل من طريقة اقتسام الإيراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة، قد تم التخلي عن

[1]Dimitar HADJIVELTCHEV; recueil des conventions fiscales, op. cit page XIV.

العمل بهما، لأن كلتاهما تتطلب تنسيقا وتعاونا كبيرا بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقــدة.

أما فيما يتعلق بطريقتي الإعفاء والخصم، فلا تزال الدول تتبعهما لتفادي الازدواج الضريبــيفي إطارالاتفاقيــات الجبائيــة التي تبرمها إلى غاية اليـــوم، خاصــة وأنهمــا الطريقتــين المعتمدتين في الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ولمنظمة هيئة الأمم المتحدة.

ومن أجل توضيح ذلك سنخصص [الفرع الأول] لأسلوب الإعفاء، و[الفرع الثاني] سنخصصه لأسلوب الخصم.

الفرع الأول: لطريقة الإعفاء

خصصت اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك اتفاقية الأمم المتحدة المادة 23 وعنونت هذه المادة أوهذا الفصل بالأساليب والطرق لتفادي الازدواج الضريبي. حيث خصصت المادة 23 ألف لمعرفة طريقة الإعفاء، والمادة 23 باء لمعرفة طريقة الخصم.

تنص المادة 23أ "عندما يحصل مقيم في دولة متعاقدة على دخل أويملك رأس مال خاضعا للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، وفقا لأحكام هذه الاتفاقية، فإن الدولة الأولى تعفي هذا الدخل أورأس المال من الضريبة رهنا بأحكام الفقرتين 2 و3[1].

عندما يحصل مقيم في دولة متعاقدة على عناصر دخل خاضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا لأحكام المواد 10 و11و12 تسمح الدولة الأولى بأن يخصم من ضريبة دخل ذلك المقيم مبلغ يساوي مقدار الضريبة المدفوعة في تلك الدولة الأخرى، غير أن ذلك الخصم يجب ألا يتجاوز ذلك الجزء من الضريبة المحسوبة قبل الحسم، والذي يعزي إلى تلك العناصر من الدخل المكتسب في تلك الدولة الأخرى[2].

[1]- commentaires sur le chapitre V article 23 paragraphe 1 méthodes pour éliminer les doubles impositions; du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement op cit page316.

[2]- commentaires sur le chapitre V article 23 paragraphe 2 méthodes pour éliminer les doubles impositions; du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement op cit page316.

عندما يكون الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة أورأس المال الذي يملكه معفى من الضريبة في تلك الدولة وفقا لأي حكم من أحكام هذه الاتفاقية، جاز لتلك الدولة مع ذلك أن تدخل في الاعتبار الدخل أورأس المال المعفى من الضريبة لدى احتسابه مبلغ الضريبة على ما تبقى من دخل ذلك المقيم أورأس ماله"[1].

لدراسة هذه الطريقة التي جاء بها كل من النموذجين الضريبيين، فإننا سنقسم هذا الفرع ونعرض أهم المقتضيات في [الفقرة الأولى] بالشرح والتحليل، ثم نعلق عليها في [الفقرة الثانية]وذلك بالتفصيل التالي.

الفقرة الأولى: شرح مقتضيات الفصل 23 أ

تناول الفصل 23 أ مسألة الازدواج الضريبي القانوني هذا الأخير الذي يحدث في حالات[2]:

أ- إذا أخضعت كلتا الدولتين المتعاقدتين نفس الشخص للضريبة على الدخل أوالثروة.

ب- إذا كان شخص مقيما في دولة متعاقد (دولة الإقامة) وحصل على مداخيل أوامتلك ثروة في الدولة الأخرى المتعاقدة (دولة المصدر أودولة المنشأة القارة) وقامت كلتا الدولتين بتضريب مداخله أوثروته.

ج- إذا قامت كلتا الدولتين بإخضاع نفس الشخص الذي لا يعتبر مقيما بالدولة المتعاقدة للضريبة على الدخل المحصل عليه من الدولة الأخرى المتعاقدة كما هوالشأن في الحالة التي يملك شخص غير مقيم منشأة قارة أومركزا قارا في دولة متعاقدة والذي عن طريقهما يحصل على مداخيل أوثروة في دولة أخرى متعاقدة هي دولة المصدر يقرر الفصل 23 أ في فقراته الثلاث طريقة الإعفاء

---

[1]- commentaires sur le chapitre V article 23 paragraphe3méthodes pour éliminer les doubles impositions; du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement op cit page316.

-[2]Remarques préliminaires portée des articles commentaires sur le chapitre V article 23 A; du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement op cit page320

كمحاولة لحل مشاكل الازدواج الضريبي القانوني الذي يكون نتيجة لما سبق ذكره.

- أولا يقضي الفصل أن الدولة R دولة الإقامة يجب أن تعفي الدخول والثروة من التضريب ما دام أنها خاضعة للتضريب في الدولة الأخرى المتعاقدة .S) (E أي دولة المصدر ودولة المنشأة الثابتة وهذا طبقا لمقتضيات الاتفاقية وهذا يعني أن دولة الإقامة تمنح الإعفاء سواء تم تضريبه أم لا من طرف الدولة المتعاقدة الأخرى وهذا من شأنه أن يسهل المأمورية لأن الدولة الأولى لا تكلف نفسها عناء بحث مدى خضوع الملزم أوعدمه للضريبة. وهذا هوأسلوب الإعفاء الكلي (Exeption integral) فدولة الإقامة تستثني من الوعاء الضريبي كل عناصر الدخل ذات المصدر الخارجي.
- ثانيا طبقا للفصلين 10 و12 من نموذج الاتفاقية فحق تضريب الربائح (DEVIDENDES) والفوائد (INTERETS) يقسم ما بين الدولتين، وفي هذه الحالة فدولة الإقامة تبقى حرة في التضريب أوعدمه. وتطبيق طريقة الإعفاء على عناصر الدخل. على أنه إذا اختارت أوفضلت دولة الإقامة ممارسة حقها في تضريب عناصر الدخل فلا يمكنها سلوك أسلوب الإعفاء لتفادي الازدواج الضريبي، كما أن الدول التي تطبق هذا الأسلوب تود تطبيق أسلوب الخصم على بعض أجزاء الدخل[1].

ومن خلال مراجعة الفقرتين 1 و2 من الفصل 10، والفصل 23 أ يستنتج أن دولة الإقامة المساهمة يمكنها تضريب الربائح المستقاة من الدولة الأخرى على أن تخصم الضريبة التي سبق أن أثقلت الربح في دولة المنبع.

ويطبق هذا النظام أيضا إذا كان المستفيد من الأرباح شركة أم والتي تتوصل بربائح فروعها . في هذه الحالة فالضريبة المستوفاة من دولة الفرع والمخصومة في دولة

[1]Article 10 dividendes et article 12redevances, du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit, pages 17 et 19.

الشركة الأم تحدد في 10% من المبلغ الإجمالي والخام للربائح تطبيقا للفقرة 2 (أ) من المادة 10 من النموذج[1].

- ثالثا إن دولة الإقامة تنفرد بحقها في الأخذ بعين الاعتبار مجموعة الدخل (أوالثروة)المعفى لاحتساب مبلغ الضريبة المطبق على الدخل المتبقي.

إن ذات القاعدة تطبق حتى إذا كانت الدخول أوعناصر الثروة المعفاة إلى جانب الدخول الخاضعة للضريبة قد تم تجميعها (الزوج والزوجة) من أجل احتساب الأساس الضريبي[2].

إن هذه القاعدة التصاعدية تطبق على الدخل (أوالثروة) المعفى طبقا للفقرة الأولى من المادة 23 أ وكذلك على الدخل (أوالثروة) الذي طبقا لأي مقتضى من مقتضيات هذه الاتفاقية لا يعتبر خاضعا للضريبة إلا في الدولة الأخرى المتعاقدة، هذا هوالسبب الذي جعل خاصية التصاعد تحول من الفقرة الأولى من الفصل 23 أ جديد إلى الفقرة الثالثة من ذات الفصل، والتي لأجلها أنشدت مرجعية الإعفاء إلى أي حكم من أحكام هذه الاتفاقية[3].

الفقرة الثانية: الأبعاد الإستراتيجية للأسلوب

تطبيقا لأسلوب الإعفاء وعلى غرار ما سبق تتحقق نتيجتان: إعفاء كلي وإعفاء تدريجي. ففي الأول، دولة الإقامة تعفي كليا الدخول الصادرة من الخارج، أما في الإعفاء التدريجي، فإن دولة الإقامة لا تدخل في احتساب الوعاء الضريبي الدخول ذات المصدر الأجنبي، ومع ذلك فهذه تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد سعر الضريبة في دولة الإقامة.

إن المادة 23 أ تتضمن مبدأ الإعفاء ولكنها لا تعطي تفصيلا حول كيفية الإعفاء، وفي غياب نص صريح في الاتفاقية تتم الإحالة على التشريع الداخلي لكل دولة متعاقدة، وفي حالات أخرى قد يوجد نص صريح بالإحالة على التشريع الداخلي ولكن الصعوبة

---

[1]Article 10 dividendesparagraphe 2a, du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, op cit , page17.

[3]- commentaires sur le chapitre V article 23 paragraphe3méthodes pour éliminer les doubles impositions; du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement op cit page316.

تثور في حالة عدم وجود نص فيه، في هذه الحالة فالدول المتعاقدة والتي تواجه هذا المشكل يجب عليها سن قواعد لتطبيق المادة 23 بالرجوع إلى المادة 3/25 من النموذج مقارنة مع التشريعات وتطبيقات الدول الأعضاء في OCDE : "ثبت أن المبلغ المعفى يتغير من دولة إلى أخرى وذلك تبعا للسياسات الاقتصادية والمالية وكذلك للتوجهات الكبرى للإدارة الضريبية. ولذلك يفضل عدم فرض حلول إلزامية في الاتفاقية ومنح الحرية لكل دولة متعاقدة أن تختار الحل الأنسب والطريقة الخاصة[1].

- النظام المطبق في حالة الخسارة(العجز المالي): إن عدة دول متعاقدة تتناول الخسارة التي تثقل الدخل في الدولة المتعاقدة الأخرى بنفس الطريقة التي تعامل بها الأرباح المحصل عليها في تلك الدولة على اعتبارها دولة الإقامة أودولة المنشأة القارة، فهي لا تقبل خصم الخسارة في الدخول العقارية أوتمكين الملزم من تحويل الخسارة السابقة وإقحامها في الأرباح. في هذا الإطار وأمام عدم وجود نص صريح لحل هذا المشكل فإنه يتم الرجوع إلى المفاوضات الثنائية والاتفاقيات الودية بين الدولتين المتعاقدتين[2].

وعلى العموم فالنصوص التنظيمية تحدد هذه الإعفاءات لفائدة أرباح المنشآت القارة الأجنبية والدخول العقارية الموجودة بالخارج، كما أن الدول التي تأخذ بطريقة الإعفاء لا تعفي من الضريبة الوطنية مداخيل الربائح والفوائد والإتاوات ذات المصدر الأجنبي. ومع ذلك فهذه دول متقدمة تخول تسهيلات أوتليينات خاصة (ALLEGEMENTS) للربائح المدفوعة بالداخل مابين الشركات وذلك كمحاولة منها لتخفف الضغط الضريبي المتتالي للضريبة على الشركات في البداية على مستوى الفرع ثم على مستوى الشركة الأم.

ففي فرنسا إذا كان تضريب دخول ملزم مقيم راجعا لدولة أخرى متعاقدة طبقا لبنود اتفاقية جبائية ثنائية، ففرنسا تحتفظ في الآخذ بعين الاعتبار تلك الدخول لتحديد سعر

[1]- commentaires sur l'article 25 procédure amiable paragraphe 3 ; du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement op cit page400 401.

[2]Article25 procédure amiable ;du modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement op cit page30et 31.

الضريبة المحتسبة على باقي عناصر الدخل وهوما يصطلح عليه بالسعر الفعال TAUX EFFECTIF ويصطلح على هذا النظام بالإعفاء مع السعر الفعال EXEMPTION AVEC TAUX EFFECTIF أوإعفاء بالتدرج EXEMPTION AVEC PROGESSIVITE أن هذا الإجراء يمكن من تطبيق تدرج الضريبة على مجموع دخل الملزم بما فيها دخله ذوالمصدر الأجنبي[1].

يتم تطبيق هذه الطريقة في الاتفاقيات القديمة المبرمة مع فرنسا، عندما يتم سحب الضرائب المفروضة على دخل معين في فرنسا. ومثال على ذلك حالة مهمة غير مؤقتة يقوم بها موظف في الخارج يكون الراتب المقابل لتقديم مهامه خاضعا للضريبة في حالة المصدر إذا كان معفى في إقامة فرنسا، إنها لا تنتهي اقل من الدخل الضريبي. في حالة المصدر سوف تؤخذ بعين الاعتبار حساب الضريبة على الدخل في فرنسا [2].

والملاحظ هوأنه فيما يخص المنشأة القارة في دولة المصدر فأسلوب الإعفاء الكلي يبقى منطقيا ما دامت المنشأة القارة تعتبر مقاولة مختلفة ومستقلة.

ومن حيث العدالة الضريبة الفقهاء يفضلون نظام الإعفاء بالتدرج لأنه يقوم على أساس قدرة الملزم الضريبية وليس على أساس مصدر الدخل. فهذه الطريقة أوهذا الأسلوب، عامة يطبق على دخول أصحاب الأجور والمهنيين من مصادر أجنبية[3].

ولتوضيح ذلك، هناك دافع الضرائب لديه دخل إجمالي قدره 190000 درهم، بما في ذلك 120000 درهم مصدر مغربي، و70000 درهم من دخل الأراضي الأجنبيةالمصدر. فدخل الملكية يخضع للضريبة في حالة المصدر، فالاتفاقيات الضريبية الدولية تمنح ضرائب على دخل الملكية حصرا للدولة التي توجد فيها الممتلكات غير المنقولة بمعنى أن هذا المبدأ يقع ويفرض الضريبة في حالة المصدر[4].

فالضريبة النظرية على الدخل العام: 190000*38%-24400=47800 درهم.

الضريبة على الدخل من مصدر مغربي: 120000*47800/190000[5]=

[1]Dimitar HADJIVELTCHEV; recueil des conventions fiscales, op. cit page XIV.

[2]Dimitar HADJIVELTCHEV; recueil des conventions fiscales, op. cit page XIV.

[3]Salaheddine NADIF; la fiscalité internationale dans le réseau conventionnel marocain; op cit page 46.

[4]Salaheddine NADIF; la fiscalité internationale dans le réseau conventionnel marocain; op cit page 47.

[5] Le rapport 47800/190000 correspond au taux effectif d'imposition.

30190 درهم بمعنى أن النسبة تقابل معدل الضريبة الفعلي[1].

ويهمنا في هذا الصدد أن نقف عند التدابير المفرطة في الكرم والسخاء والتي تتخذها الدول السائرة في طريق النمولاستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية، فغالبا ما لا تواجه من قبل دولة الإقامة بنفس المعاملة ففرنسا ــ وعلى سبيل المثال ــ وفي أي من الاتفاقات التي تبرمها مع الدول المختلفة لا تطبق مبدأ الإعفاء على كل أشكال الدخل المستقاة من الخارج، أما السويد فظهرت أكثر إكراما بإعفاء كل المداخيل من مصدر تونسي (اتفاقية 1960) أومصدر مغربي (اتفاقية 1961) وهذا الإجراء نادر في فرنسا إلا في أشكال جد مميزة ودقيقة من الدخل كالفوائد من مصدر باكستاني[2].

الفرع الثاني: أسلوب أوطريقة الخصم

تنص المادة 23 بالفقرة 1"عندما يحصل مقيم في دولة متعاقدة على دخل أويملك رأس مال خاضعا للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، وفقا لأحكام هذه الاتفاقية تسمح الدولة الأولى بأن يخصم من ضريبة دخل ذلك المقيم مبلغ يساوي مقدار ضريبة الدخل المدفوعة لتلك الدولة الأخرى وأن يخصم من ضريبة رأس مال ذلك المقيم مبلغ يساوي مقدار ضريبة رأس المال المدفوعة في تلك الدولة الأخرى غير أن ذلك الخصم يجب ألا يتجاوز في أي حالة من الحالتين ذلك الجزء من ضريبة الدخل أوضريبة رأس المال المحسوبة قبل الخصم والذي يعزي حسب الأحوال إلى الدخل أورأس المال الخاضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

عندما يكون الدخل الذي يحصل عليه المقيم في دولة متعاقدة أورأس المال الذي يملكه معفى من الضريبة لتلك الدولة وفقا لأي حكم من أحكام هذه الاتفاقية، جاز لتلك الدولة مع ذلك أنتدخل في الاعتبار الدخل أورأس المال المعفى من الضريبة لدى احتساب مبلغ الضريبة على ما تبقى من دخل ذلك المقيم أورأسماله".

---

[1]Salaheddine NADIF; la fiscalité internationale dans le réseau conventionnel marocain; op cit page 47.

[2]- GILBERT tixier, Droit fiscal, OPCIT. P. 163.

إن دراسة هذا الفرع تقتضي منا تناوله في فقرتين نعرض في [الفقرة الأولى]الأسس القانونية لأسلوب الخصم، وفي [الفقرة الثانية] مدى فعالية الأسلوب في تفادي الازدواج الضريبي.

الفقرة الأولى: الأسس القانونية لأسلوب الخصم (الاستنزال)

إن تقنية الدين الضريبي Crédit d'impôt أوالاستنزال Imputation تقتضي إعطاء إمكانية التضريب لبلد المنبع ويسمح للملزم بأن يستنزل مبلغ الضريبة المؤدى في دولة المنبع الإجمالي الواجب أداؤه في دولة الإقامة[1].

إن نظام الخصم (أوالاستنزال) يقضي إذن دولة من الدولتين المتعاقدتين أثناء استخلاصهما للدين الضريبي للملزم على نفس الأساس الضريبي.

إن الخصم يختلف عن الإعفاء: حيث أن طرق الإعفاء تنصب على أساس الدخل (الوعاء الضريبي) بينما تنصب طرق الخصم على الضرائب التي سبق للملزم أن دفعها في الدولة الأخرى لخصمها من الضرائب الواقعة على عاتقته في دولة الإقامة[2].

وفي الواقع فإن هذه الآلية ترقى إلى حد كبير إلى تطبيق آلية سعرية فعالة رغم أنه يلاحظ أن الضرائب المدفوعة في الخارج لا يسمح بها كخصم من الأساس والمستحيل في فرنسا. وبالتالي فان العبء الضريبي أثقل من الطريقة الفرنسية المعتادة. فلا يتم خصم المبلغ المعتاد في القياس أوالحالات الاستثنائية الأجنبية من الجدول المستعمل لحساب الضريبة الفرنسية.

وبغض النظر عن هذا الاختلاف فان تطبيق طريقة واحدة أوطريقة أخرى هوأمر غير منتظم في ظل أوضاع محجوزة يكون فيها الدخل الأجنبي عجزا[3].

ومن خلال منطوق المادة 23 باء فالخصم يتخذ طريقتين.

أولا: طريقة الخصم الكلي.

ثانيا: طريقة الخصم العادي.

---

[1]- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية م س ص: 83.

[2]- TIATALI ABDELKADER ;Le droit fiscal international et les pays en voie de développement; le cas des pays arabes; op cit page 70.

[3]- Dimitar HADJIVELTCHEV; recueil des conventions fiscales, op. cit page XV.

يكون الخصم كليا في الحالة التي تقبل دولة الإقامة خصما جبائيا مرتبطا بالمبلغ الكلي للضريبة التي تم دفعها في دولة المنبع على نفس الأساس الضريبي في هذه الطريقة فالملزم الذي يتوفر على دخل، بعض أجزاءه ذات مصدر خارجي يدفع الضرائب أقل من ملزم آخر له نفس الدخل ولكن كله من مصدر وطني[1].

ويكون الخصم عاديا في الحالة التيتسمح دولة الإقامة للملزم المقيم باستنزال مبلغ الضريبة الذي سبق له أن دفعه في دولة المصدر ولكن ذلك المبلغ محدد من طرف دولة الإقامة في الجزء من الضريبة الوطنية أي سعر ضريبتها لوافترض أنه خضع في بلد الإقامة والمطبق على الدخل الحاصل في بلد المنبع، ولتوضيح ذلك سنورد المثال الموالي.

نفترض أن ملزما دخلهالإجمالي يقدر مائة 100000 درهم منه 70000 مصدر داخلي دولة الإقامة 30000 من مصدر خارجي (دولة المنبع) فسعر الضريبة هو30% في دولة الإقامة و35% في دولة المنبع فالنتائج ستختلف بحسب ما إذا كانت دولة الإقامة تأخذ بالخصم الكلي أوالعادي.

1. الخصم الكلي IMPUTATION INTEGRALE

الضريبة في دولة الإقامة:

100000*30% = 30000

الضريبة في دولة المنبع هي:

30000*35% = 10500

الضريبة المستحقة في دولة الإقامة:

30000 – 10500 = 19500

2. الخصم العادي : IMPUTATION ORDINAIRE

الضريبة في دولة الإقامة:

100000*30% = 30000

الضريبة في دولة المنبع هي

30000*35% = 10500

[1]- ABDELKADER TIALATI ;Le droit fiscal international et les pays en voie de développement; le cas des pays arabes; op cit page 71 .

الخصم المسموح به في دولة الإقامة هو:

30000*30% = 9000

الضريبة في دولة الإقامة :

30000 – 9000 = 21000

التضريب الكلي

21000 + 10500 = 31500

إن دولة الإقامة R تستنزل من مبلغ الضريبة المستخلص على الدخل أوالثروة خضع له المقيم مبلغا يساوي الضريبة المدفوع في الدولة الأخرى (E. S) على الدخل المحصل من الدولة الأخرى على أن هذا المجموع لا يمكن أن يتجاوز ذلك الجزء من ضريبة الدخل أوضريبة (الثروة) المحسوبة قبل الخصم، والذي يعزى إلى الدخل أورأس المال الخاضع للضريبة في تلك الدولة (أي دولة الإقامة).

وتجدر الإشارة أن هذا الفصل لا يطبق في دولة الإقامة R إلا في الحالة التي تعتبر هذه المداخيل أو(الثروة) خاضعة للضريبة في دولة المنبع أوالمنشأة الثابتة وهو[1] ما تؤكده عبارة خاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى. إن الفصل 23 باء حدد القواعد الأساسية للاستنزال أوالخصم ولكنه لم يعط قواعد تفصيلية حول احتساب الخصم[2]. والتجربة أثبتت حدوث مشاكل تطبيقية في هذا المجال ولذلك فالملاذ هوالرجوع إلى النصوص الأخرى من الاتفاقية (ف 25 فق 3 من الاتفاقية) وقد حدثت مشاكل في تطبيق الضريبة كان يتم تقديرها على دخل يتعلق بنسبة محاسبية سابقة أووجود عيب مسطري في مراجعة دخل سنوي وتقدير ضريبة لاحقة عليه بعد خصم الدور الأول فعلى أي أساس يتم الخصم؟

الفقرة الثانية : مدى فعالية هذا الأسلوب

يطرح أسلوب الخصم ثلة من المشاكل والتساؤلات خاصة وأن النموذج ما هوإلا ترجمة لاحتياجات الدول السائرة في طريق النمو، ومحاولة جاهدة من أجل تقاسم المداخيل الجبائية ما بين دول المنبع (الدول المتخلفة) ودولالإقامةللمستعمرين الأجانب.

[1]- أنظر الفصل 23 ب من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

[2]- Manuel / ONU OP CIT. P. 222.

فأمام اللاتوازن الاقتصادي مابين المتناقضين (دول متقدمة ودول متخلفة) جاء النموذج وخاصة الفصل 23 باء لإعادة هذا التوازن كان هذا الفصل مجيبا لهذه الرغبة[1].

إن أسلوب الخصم أسلوب ذومساوئ، فالخصم الكلي "INTEGRAL" في الدول السائرة في طريقالنموهوأكبر خسارة لهذه الدول. هذه الأخيرة التي غالبا ما تمنح امتيازات ضريبية للمستثمرين الأجانب بغية الاستثمار فوق ترابها (ومنها المغرب) إلا أن الذي يحدث أن هذه الإعفاءات الجبائية في دول المنبع تعود للخزينة في دول إقامة المستثمرين لأنه بكل بساطة لن تجد الدولة الأخيرة ما تخصمه لاحتساب ضريبتها التي تأخذ بعين الاعتبار كل الدخل بمجموع عناصره[2].

أما الخصم العادي والذي لا ينأى عن هذا المنحى فهولا يزال في الحقيقة الازدواج الضريبي خاصة إذا كانت الضرائب المستخلصة في دولة المنبع أكبر مثيلتها في دولة الإقامة خاصة وأن هذا النظام لا يسمح بأن يتجاوز الاستنزال مبلغ الضريبة المفترضة في دولة الإقامة.

كما أنه في كلتي الطريقتين الضريبة في دولة ما لا يمكن خصمها إلا إذا تعلقت بنفس الضريبة[3].

ويتجلى الإشكال بارزا في حال اختلفت الأنظمة الجبائية للدول فمثلا ضريبة الثروة "FORTUNE" لا يوجد لها مثيل في المغرب.

وأمام اختلافات التعريفات للمداخيل الخاضعة للضريبة والمستعملة من قبل الإدارات الضريبية ما بين دول الاستقبال ودول الإقامة للمستثمرين اختلاف منظور حول الاندثار والمخصصات "PROVISION" وقروض الاستثمار وغيرها، فالذي يحدث أن الضريبة المحتسبة في دولة الاستقبال تكون أكبر منها في دولة إقامة المستثمر والمحتسبة على نفس الدخل حتى ولوأن سعرها النظامي في دول الاستقبال أقل منه في دولة الإقامة.

قامت عدة دول متقدمة وخاصة الدول الأوروبية باستعمال طريقة الدين الضريبي المرفوق بالإعفاء "EXMEPTION" أوما يسمى بطريقة الدين المتبادل في الاتفاقيات

---

[1]- ABDELKADER TIALATI ;Le droit fiscal international et les pays en voie de développement; le cas des pays arabes; op cit page 71 .

[2]- لا يمكن خصم ضريبة أرباح عقارية من ضريبة عن قيم منقولة.

[3] -GILBERT TIXIER; le droit fiscal ,OP CIT; P 88.

الجبائية مع الدول السائرة في طريق النموويحدث ذلك عندما تسمح دولة الإقامة بدين ضريبي محتسب على أساس سعر أعلى من السعر المطبق في بلد المنبع، وفي بعض الحالات تقبل دولة الإقامة دين الضريبة ليس فقط الذي تم فعلا دفعه للخزينة في دولة المنبع، ولكن أيضا حتى الإعفاءات الممنوحة للمستثمرين في إطار الإغراءات الجبائية لجلب الاستثمار أي المبلغ المفترض الذي كان سيدفعه المستثمر في هذا البلد، لولم يشمله الإعفاء الضريبي[1] وتسمى هذه الطريقة في البلدان الأنجلوساكسونية فمثلا في البرازيل فالضريبة المحجوزة في المنبع عن الربائح والتسبيقات والفوائد ذات المصدر البرازيلي يطبق عليها سعر 15% في البرازيل بينما في فرنسا التي تسمح بالخصم فهذا السعر هو20%طبقا للاتفاقية الجبائية بين فرنسا والبرازيل لسنة 1971، (المادة 22)[2].

وفي الولايات المتحدة الأمريكية ومن أجل المقارنة فالنظام الجبائي بها يتأسس على مبدأين أساسيين:

1.تضريب الدخل العالمي: والذي يمس الملزم الأمريكي في كل دخله بغض النظر عن مصدره.

2.مبدأ المساواة للكل أمام الضريبة: فالملزم الذي له دخل من مصدر خارجي لا يستفيد من معاملة خاصة أومغايرة للمواطنين.

وفي النظام الجبائي الدولي فالولايات المتحدة الأمريكية تعترف منذ 1918 أن دولة المصدر لها الحق في تضريب جميع الدخول التي تنحدر من أراضيها، ولتفادي الحصول ازدواج ضريبي فالتشريع الجبائي الأمريكي يخول للملزم (وطنيا أومقيما) حسب اختياره إما خصم الضرائب السابق دفعها من دخله أوخصمها عن طريق " UN CREDIT D'IMPOT ETRANGER" دين الضريبة الخارجي "FOREIGNE TAX CREDIT" الضريبة الأجنبية من الضرائب الأمريكية[3] ومع ذلك إذا كانت ديون الضرائب الخارجية أكبر من المبلغ المستنزل في سنة ما، فيمكن تحويلها بالنسبة للسنوات السابقة على أمد سنتي وبالنسبة للسنوات الموالية لمدة خمس سنوات[4].

---

[1]-Article 4 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,pages de 87jusqu'a 97.

[2]- GILBERT TIXIER; Droit fiscal ;OP CIT; P88.

[3]- NGUYEN PHU DUC, la fiscalité internationale des entreprises, op cit, P 161.

[4]- IBID. P. 161.

وبعيدا عن التجربة الأمريكية تثور إشكالية تضريب الفروع والشركة الأم وفق نفس المعايير ويحدث ازدواج ضريبي حيث أنه رغم مبدأ إقليمية الضريبية على الشركات ورغم تدعيمها بالقواعد السابقة لتفادي الازدواج الضريبي، فإن ذلك لا يعد كافيا. ولأجل تدارك ذلك نص المشرع الفرنسي في المادة 209 من المدونة العامة للضرائب على مقتضى يمكن الشركات الفرنسية المعتمدة العاملة في فرنسا أوالخارج بتجميع جميع دخولها المباشرة أوغير المباشرة، وخضوعها لضريبة كلية، وهذا المقتضى الذي تمم بمقتضى آخر والذي نص على نظامين متميز، يتطلبان موافقة إدارية سابقة وهما نظام الربح العالمي والربح REGIMEDE DENIFICE MONDIAL" ونظام الربح المدعم "REGIME DE BENEFICE CONSOLIDE".

أولا: نظام الربح العالمي

يقتضي هذا النظام وهوالشيعة العامة، أن تخضع الشركة مجموع نتائج استغلالاتها المباشرة عن طريق فروعها أووكالاتها وذلك بغض النظر عن الضرائب التي تم خصمها عن طريق تقنية الخصم، على أن ذلك متوقف على الموافقة الإدارية. ولتحديد الربح العالمي للشركة تقوم هذه الأخيرة بوضع جرد المغادرة "bilan de départ" لأول سنة محاسبية وكل العناصر المثبتة في هذا الجرد تحتفظ بقيمتها المحاسبية " VALEUR COMPTABLE RESIDUELLE" والمسعرة بالفرنك، أما الضرائب على الأرباح المحصلة من الاستغلاليات الأجنبية تخصم من الضريبة على الشركات الخاضعة لها الشركة المعتمدة، وفي حالة عدم إمكانية خصم الضرائب الأجنبية المفترض خصمها من ضريبة الشركات بسبب عجز في الناتج العالمي فالديون الضريبية التي لم تخصم يمكن نقلها على مدى 5 سنوات دون إمكانية استردادها[1].

ثانيا: نظام الربح المدعم

هونظام أكثر تطورا حيث تجمع الشركة جميع دخولها المباشرة وغير المباشرة المتواجدة في كل العالم، وهذا يقتضي مسك محاسبة معقدة وفعالة.

إن اعتماد نظام الربح المدعم بإمكانه تحقيق تليين "ALLEGEMENT" من العبء الضريبي للمجموعة التي تستفيد منه بفضل المقاصة ما بين الربح والخسارة لمختلف

[1]- BERNARD gastagnede – salomon toledano; fiscalité internationale de l'entreprise; fiscalité puf 1 ère édition 1987, P 218.

الفروع والمؤسسات إن تطبيق القواعد الفرنسية في تحديد الدخول الخارجية الخاضعة للضريبة قد يؤدي في بعض الحالات إلى الإنقاص من الأساس الضريبي، لكن هذه الميزة تزول بسبب قواعد دين الضريبة الخارجي (لا يمكن خصم الضريبة الأجنبية في حالات الخسارة بعد إعادة احتساب الناتج الإجمالي وذلك طبقا للقانون الفرنسي)[1].

المطلب الثاني: أسلوب النموذج في تفادي ظاهرتي الازدواج والتهرب الضريبي

أمام غياب قواعد جبائية دولية صارمة يتمادى الملزمون في التهرب الضريبي، وقد سبق التطرق بتفصيل لماهية التهرب الضريبي والجنات الضريبية PARADIS FISCAUX، في القسم الأول الفصل الأول منه عند الحديث عن التعاون الضريبي.

فأمام إقليمية القوانين الضريبية الوطنية، واتساع التجارة الدولية والمعاملات عبر وطنية وأمام التحفيزات الضريبية لإعادة توطين رؤوس الأموال الأجنبية من قبل الدول السائرة في طريق النمو، وغيرها من الأسباب اتسعت ميكانيزمات التهرب الضريبي وتنوعت ولعل أهم ظاهرة ــ إن صح القول ــ تثور هي التجارة الإلكترونية التي أصبحت تدر أموالا طائلة دون وجود أصول محاسبة تدقيقية يمكن للإدارة أن تعتمد عليها لمراقبة دخول الأشخاص والشركات ــ ولا أدل على ذلك أكثر من أن هذه المعاملات تمر عبر الهواء دون قيود جغرافية أوأساسية أوقيود جمركية، ألا يعتبر هذا ميكانيزما للتهرب الضريبي؟

إن ما يهمنا في هذا المطلب، ونحن بصدد تحليل النموذج هوالحديث عن تبادل المعلومات كتقنية إيجابية تطرقت إليها الاتفاقية (النموذج) في الفصل 26 وذلك لغرض الحد من التهرب الضريبي كما نصت عليه إلى جانب المسطرة الودية والتحكيم.

وعليه سنقسم هذا المطلب إلى فرعين سنتناول في [الفرع الأول] الطرق الغير تقنية في تفادي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي ثم [الفرع الثاني]المقتضيات العامة للفصل 26 وسنستعرض العوامل المؤثرة في تطبيق هذه المقتضيات وذلك على النحو التالي.

---

[1]- BERNARD CASTAGNEDE, ibid; P 221.

الفرع الأول: الطرق الغير تقنية لمعالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي

يمكن معالجة الازدواج الضريبي الاقتصادي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية من خلال الاتفاق حول بنود تتعلق بالإجراءات الودية والتحكيم، كما يمكن استخدامها أيضا لمعالجة الازدواج الضريبي في الحالات التي لم تتطرق لها الاتفاقية، حيث تدعى أيضا بالطرق غير التقنية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي. كما تناولت الاتفاقيات الجبائية سبل مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي، والتي تعتبر من أبرز المشاكل الضريبة المستفحلة في هذا العصر.

لذلك سنتناول في [الفقرة الأولى] المسطرة الودية و[الفقرة الثانية] التحكيم.

الفقرة الأولى: المسطرة الودية

تسمح الإجراءات الودية بإيجاد حلول للمشاكل التي يعاني منها المكلفون نتيجة تطبيق إحدى الدولتين المتعاقدتين، أوكلتيهما، لإجراءات تكون منافية لأحكام الاتفاقية التي أبرمتها هذه الدولة، مع الدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق الاتفاق بين السلطات المختصة لهاتين الدولتين.

بالإضافة إلى المساعدة المتبادلة بين تلك السلطات من أجل تطبيقالاتفاقية، وإزالة الغموض عن بعـــض الأحكام الاتفاقية. وإذا كانت أحكام الاتفاقيات الجبائية لا تتعلق سوى بتفادي الازدواج الضريبي القانوني، فإنه من الممكن، من خلال الإجراءات الودية، تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمـــله بعض المكلفين، نتيجة للازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي، وهي الحالة التي يخضع فيهـــا شخصين مختلفين لنفس الضريبة وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

حيثما يعتبر شخص أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدتين أوكلتيهما تؤدي أوسوف تؤدي بالنسبة له على فرض ضريبة لا تتفق مع أحكام الاتفاقية الجبائية، فيمكنه بصرف النظر عن وسائل المعالجة المنصوص عليها في القوانين المحلية لكلتا الدولتين المتعاقدتين، أن يعرض قضيته أمام السلطة المختصة التابعة للدولة المتعاقدة التي يقيم فيها أوللسلطة المختصة في الدولة المتعاقدة التي هومن مواطنيها، إذا كانت قضيته

تندرج ضمن البند الأول من المادة (24)من هذه الاتفاقية[1]، ويجب عرض القضية خلال سنتين من تاريخ أول إخطار بفرض الضريبة التي لا تتفق مع أحكام هذه الاتفاقية. كما يتعين على السلطة المختصة إذا تبين لها أن الإعتراض مسوغا، وإذا لم تكن هي قادرة على التوصل إلى حل مرضي، أن تسعى إلى تسوية القضية عن طريق الاتفاق المشترك مع السلطة المختصة بالدولة المتعاقدة الأخرى، ذلك من أجل تجنب فرض ضريبة لاتنطبق مع أحكام هذه الاتفاقية.

كما يتعين على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين أن تسعى عن طريق الاتصال المشترك فيما بينهما إلى التغلب على الصعوبات أوالغموض الذي قد ينشأ جراء تفسير أوتطبيق هذه الاتفاقية. كما يجوز لهما التشاور فيما بينهما لإزالة الازدواج الضريبي في الحالات التي لم ترد في هذه الاتفاقية. كما أجازت أحكام هذه الاتفاقية المذكورة أن تتصل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين مع بعضهما البعض بشكل مباشر من أجل التوصل إلى اتفاق في ضوء البنود السابقة من هذه المادة[2]. وتسعى السلطات المختصة من خلال التشاور إلى وضع إجراءات وشروط وطرق وأساليب ثنائية مناسبة من أجل تنفيذ إجراءات الاتفاق المشترك الذي نصت عليه هذه المادة.

وعند رجوعنا للاتفاقية الجبائية المبرمة بين المغرب وجمهورية مقدونيا لتجنب الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي على الدخل، فإن مقتضيات المادة الخامسة والعشرون من هذه الاتفاقية المتعلقة بالمسطرة الودية، أنه عندما يعتبر شخص أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة أومن طرف الدولتين المتعاقدتين تؤدي أوستؤدي بالنسبة له إلى فرض ضريبة غير مطابقة لمقتضيات هذه الاتفاقية فبإمكانه وبصرف النظر عن وسائل الطعن المنصوص عليها في التشريع الداخلي لهاتين الدولتين، أن يعرض حالته على السلطة المختصة في الدولة المختصة في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها، أوإذا كانت حالته تدخل في إطار الفقرة الأولى من المادة 24، حينها على السلطة المختصة للدولة المتعاقدة التي هوموطنها. ويجب ان تعرض هذه الحالة خلال الثلاث

[1]ظهير شريف رقم1. 07. 35صادر بنشر الاتفاقية بين حكومة المملكة المغربية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، م س، ص 2811.

[2]المادة الخامسة والعشرون من الاتفاقية المبرمة بين المغرب ودولة قطر، نفس المرجع، ص 2811.

سنوات الموالية لأول إخطار بالتدابير التي أدت إلى فرض ضريبة غير مطابقة لمقتضيات هذه الاتفاقية[1]. كما أنه إذا تبين للسلطة المختصة أن الاعتراض له ما يبرره ولم تستطع بنفسها أن تصل إلى حل مرض، فإنها تحاول أن تسوي الحالة بالاتفاق الودي مع السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى قصد تجنب فرض ضريبة غير مطابقة لهذه الاتفاقية. ويطبق الاتفاق مهما كانت الآجال المنصوص عليها في التشريع الداخلي للدولتين المتعاقدتين.

كما تعمل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين باتفاق ودي على تسوية الصعوبات أوتبديد الشكوك التي قد تترتب عن تأويل أوتطبيق الاتفاقية. ويمكنها كذلك أن تتشاور فيما بينها قصد تجنب الازدواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية.

ولقد تناولت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الإجراءات الوديـــة وحددت الهدف من هذه الإجراءات كما يلي[2]: "تسعى السلطات المختصـــة للدولتين المتعاقدتين، عن طريق اتفاق ودي، إلى إزالـــة الصعوبات أوتبديد الشكوك التي قد يؤدي إليها تفسير أوتطبيق الاتفاقية. كما بإمكانها أيضا، أن تتشاور فيما بينها قصد تفادي الازدواج الضريبي، في الحالات غير المنصوص عليها فـــي الاتفاقية. "

ويمكن أن تبدأ الإجراءات الودية، بطلب من المكلف، من خلال عرض حالته على السلطة المختصة لدولة إقامته، أوللدولة التي يحمل جنسيتها، إذا اعتبر أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة، أومن طرف كلتا الدولتين المتعاقدتين، تؤدي أوسوف تؤدي بالنسبة له، إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الاتفاقية المبرمة بينهما. متعاقدة، أومن طرف كلتا الدولتين المتعاقدتين، تؤدي أوسوف تؤدي بالنسبة له، إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الاتفاقية المبرمة بينهما.

[1]ظهير شريف رقم 1. 11. 48 بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية وجمهورية مقدونيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل، م س، صفحة 7951.

[2]Article(25)du modèle de convention fiscale de l'ocde concernant le revenu et le fortune, op. cit, page 32.

كما حددت المدة التي يجب ألا يتجاوزها المكلف لعرض حالته، وهي السنوات الثلاث التي تلي أول إخطار بتلك التدابير، لكن يمكن للدولتين المتعاقدتين تحديد مدة أخرى.

وبعد دراسة السلطة المختصة لحالة المكلف، وتأكدها من صحة الاعتراض الذي قدمـــه، يمكنها أن تلجأ إلى تسوية الوضع، عن طريق الاتفـــاق مع السلطة المختصة للدولة المتعاقـــدة الأخرى، من أجل تجنب فرض الضريبة عليه، بما يخالف أحكام الاتفاقيـــة المبرمة بينهما. غير أنه لا يتم اللجوء لهذا الإجراء إلا إذا تعذر على السلطة المستلمة للاعتراض أن تصل إلى حل مناســـب بمفردها، كما لا تؤخذ بعين الاعتبار الآجـــال التي يحددها القانون الداخلي لكل دولة متعاقـــدة .

ويمكن للسلطات المختصة، الاتصال مع بعضها البعض، من خلال لجنة مشتركة، للتشاور فيما بينها، من أجل تطبيق إجراءات التراضي (الإجراءات الودية).

وبرجوعنا للاتفاقية المغربية المبرمة مع الصين الشعبية نجدها توضح في المادة 25 من اتفاقيتها1، على أنه إذا تبين للسلطة المختصة أن الاعتراض له مايبرره ولم تستطع بنفسها أن تصل إلى حل مرض، فإنها تحاول أن تسوي الحالة بالاتفاق الودي مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى قصد تجنب فرض ضريبة غير مطابقة لهذه الاتفاقية. ويطبق الاتفاق مهما كانت الآجال المنصوص عليها في التشريع الداخلي للدولتين المتعاقدتين.

كما تعمل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين باتفاق ودي على أن تسوي الصعوبات أوتزيل الشبهات التي قد تترتب عن تأويل أوتطبيق الاتفاقية ويمكنها أيضا أن تتشاور فيما بينها قصد تجنب الازدواج الضريبي في الحالات التي لم ينص عليها في هذه الاتفاقية.

ومن منطوق هذه الأحكام التي جاءت بها هذه الاتفاقية، نلاحظ أن جميع الاتفاقيات الجبائية الموقعة والمبرمة من طرف المغرب فإنها جاءت بنفس الأحكام والإجراءات الودية التي جاءت بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك نموذج الأمم المتحدة .

[1] ظهير شريف رقم 1. 04. 145، م س صفحة 2647.

الفقرة الثانية: التحكيم

يسمح أسلوب التحكيم إلى جانب الإجراءات الودية بتفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي، إضافة إلى الحالات الأخرى من الازدواج الضريبي القانوني والتي لم تنص عليها أحكام الاتفاقية المبرمة بين الدولتين المتعاقدتين.

إذ يمكن أن يعتبر المكلف بأن الحل الذي تحصل عليه السلطات المختصة للدولتين أنه غير مرض، ومن هنا يمكن اللجوء إلى حل آخر، والمتمثل في التحكيم، وهوعبارة عن إجراء تقوم من خلاله الدولتين المتعاقدتين بطلب رأي طرف موضوعي، على أن يعود القرار النهائي لهاتين الدولتين، في الأخذ بذلك الرأي أورفضه، وبذلك فهوليس تحكيما بكامل معنى الكلمة[1].

إن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لم تقترح إجراء التحكيم من خلال اتفاقيتها النموذجية، لكن توجد بعض الاتفاقيات التي تعتمده، نذكر منها على سبيل المثال الاتفاقية الجبائية المبرمة بين فرنسا وألمانيا بهدف تفادي الازدواج الضريبي، الموقعة سنة 1959والمعدلةبتاريخ 20 ديسمبر 2001 بالكيفية التالية[2]:

- تقوم كل دولة متعاقدة بتعيين عضوفي لجنة التحكيم، ثم يقوم العضوان اللذان تم اختيارهما وبالاتفاق بينهما باختيار شخص من دولة أخرى، يعين رئيسا للجنة.
- يجب ألا تتعدى عملية اختيار الأعضاء مدة ثلاثة أشهر، بدءا منالتاريخ الذي اتفقت فيه السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين باللجوء إلى لجنة تحكيم لحل النزاع.
- تستعين لجنة التحكيم في مهمتها بأحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بينالدولتين، وبقواعد القانون الدولي، وبناءا على ذلك تحاول التوصل إلى حل، ويمكن أن يتم الاستماع إلى المكلف، أوأن يبعث بخلاصاتمكتوبة حول حالته.

---

[1]- Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales; trente étude pratique ;3eme édition ;31 juillet 1994;édition France librairie, p 963.

2- Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales ;op. cit, p 963.

- تقوم اللجنة في الأخير باتخاذ القرار بأغلبية الأصوات، والذي يمكن اعتماده من طرف الدولتين أوعدم الأخذ به.

الفرع الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي

في المغرب التهرب الضريبي يعد طبوا لا يمكن الحديث عنه، على الرغم منأن ممثلي النظام السياسي والاقتصادي في البلد يعرفون المخاطر التي تنتجعن هذه المشكلة وآثارها على الاقتصاد الوطني والمالي عامة[1].

تعد مشكلة التهرب الضريبي الدولي من أخطر المشاكل الضريبية الدوليـــة، والتي ظهرت بسبب انتشار ظاهرة العولمة، حيث أصبح يمكن لشخص(طبيعي أومعنوي) أن يمارس أنشطة الاقتصادية في العديد من الدول، ما يجعل إمكانية التهرب من الضريبة في إحدى تلك الدول أمرا ممكنا، خاصة بعد زيادة العـــبء الضريبي الواقع عليها، نظرا لالتزاماته الجبائيـــة اتجاه إدارات ضريبية في أكثر من دولة، وما زاد تفاقم وتعقد تلك المشكلة، هوانتشار الجنات الضريبية عبرا لعالم.

ولقد كـــان للمنظمات الدولية إسهامات في مجال مكافحة التهرب الضريبـــي الدولـــي، والتي حاولت إيجاد وسائل لحل تلك المشكلة، وتطويرها عبر الزمن.

في هذا السيـــاق عملت عصبة الأمم، إلى جانب دراستها للازدواج الضريبي الدولـــي وكيفيـــة تفاديه، على إرساء قواعد التعاون الضريبي الدولي، وتحفيز الدول على إبرام معاهدات جبائية من أجل تبادل المعلومات بينها في المجال الضريبي، وقيام كل دولة بمساعدة دولة أخرى في تحصيل ضرائبها المستحقة لها من الأشخاص المقيمين بالدولة الأولى.

فقد أجرى الخبراء الفنيون لعصبة الأمم العديد من الدراسات من أجل الوصول إلى وسائـــل مناسبـــة تطبق على مستوى واسع للقضاء على تلك المشكلة، حيث بينوا في تقريرهم الذي قدموه إلى اللجنة المالية التابعة لعصبة الأمم سنة 1925 لدراسة التعاون الضريبي الدولـــي، أن علاج مشكلة التهرب الضريبي الدولي ينقسم إلى قسمين، يتمثل القسم الأول في اكتشاف التهرب وتقدير مداه، الشيء الذي يتم من خلال تبادل الدول للمعلومات الضريبية، أما القسم الثاني فيتعلق بتحصيل الضرائب المستحقة، والتي تخرج

[1]Mohamed BoUCHAREB; la fraude fiscale au Maroc ;éditions maghrébines;2006 page 9

من نطاق إقليم الدولة إلى دولة أودول أخرى[1]، لذا فيمـــكن للدول التعاون مع بعضها البعض في تحصيل الضرائب المتهرب من دفعها، ويتم كل ذلك في إطـــار اتفاقيات دولية.

لقد كان في بداية الأمر هناك فصل بين اتفاقيات التعاون الإداري لتحديد الوعاء الضريبـــي، وبين اتفاقيات التعاون الإداري لتحصيل الضرائب، وكان لكل واحدة منهما اتفاقية نموذجيـــة خاصة بها والصادرة عن عصبة الأمم، ولكن بعد إنشاء لجنة الضرائب، زاد اهتمام هذه الأخيرة بدراسة هذا المجال، وأصدرت سنتي 1943و1946 مجموعة من الاتفاقيات النموذجية، والتي قامت من خلالها بدمـــج الاتفاقيتين في آن واحد[2]، لأنها كانت ترى أن تبادل المعلومـــات دون المساعدة في تحصيل الضرائب، حلا لجزء من المشكلة فقط وليس حلا شاملا.

ويتعلق تبادل المعلومات في المجال الضريبي [3]بنوعين من المعلومات، حيث توجد معلومات يتم تبادلها بشكل تلقائي وروتيني، والتي تشمل عادة معلومات عامة متعلقة بالقوانين الضريبية للدول المتعاقدة، والإجراءات الإدارية لتطبيقها، كما قد تشمل معلومات أخرى حول الأنشطة التي يمارسها المكلفون. أما النوع الثاني فيتمثل في المعلومات التي يتم تبادلها بناءا على طلب محدد والتي تشمل غالبا معلومات حول مكلفين معينين والمداخيل التي يحصلونها، من أجل تحديد الأوعية الضريبية أوالتأكد من مدى صحة إقراراتهم الضريبية.

ولقد واجهت الاتفاقيات الهادفة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي العديد من العقبات التي حالت دون انتشارها بشكل واسع، ودون أدائها للدور الذي وجدت من أجله، وأهمها:

- اعتبار الدول أن مثل هذه الاتفاقيات تعديا على سيادتها، وتدخلا في شؤونها، حيث ترفض معظم الدول المثول إلى قوانين دول أجنبية عند طلب تقديمها لمعلومات لا يسمح قانونها الداخلي بالإدلاء بها.

---

[1]-يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، مرجع سبق ذكره، ص 149.

[2]-يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، مرجع سبق ذكره، ص 153.

[3]Article (27) du modèle de convention concernant le revenue et la fortune, op. cit, p33et 34.

- إن تباين أسس وأهداف السياسات الضريبية للدول يحد من فرص التعاون الإداري الضريبي، إذ لا يمكن أن يبنى هذا التعاون على أسس ضريبية مختلفة، فيما يتعلق بتحديد وعاء الضرائبوتحصيلها، فمن الصعب على دولة ما أن تسعى إلى تحصيل ضريبة من شخص يوجد داخل إقليمها، وفقا لقواعد وقوانين تختلف عن قانونها.
- أن تقديم بعض المعلومات قد يكون فيه إفشاء لأسرار تجارية، أومهنية، أوصناعية، أوأسرار بنكية، كما قد تتعمد الدول في بعض الأحيان إعطاء معلومات غير صحيحة حتى لا تفشي تلك الأسرار.
- قد لا تعود تلك الاتفاقيات بنفس القدر من النفع على الدول المتعاقدة، فقد تعاني دولة متعاقدة ما من التهرب الضريبي بشكل كبير وتكون بحاجة لإبرامها، في حين قد لا ترى دولة أخرى نفس الضرورة لذلك بسبب غياب وجود تلك المشكلة على نطاق ضيق فقط، فتكون هذه الدولة في غنى عن إبرام مثل تلك الاتفاقيات التي تلزمها أكثر مما تعود عليها بالنفع.
- هروب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية من الدولة التي أبرمت مثل تلك الاتفاقيات، إلى دول أخرى لم تتعهد بأية التزامات في هذا المجال.

وما تجدر الإشارة إليه هوأن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي لم تلق نفس الاهتمـــام الذي حظيت به مشكلة الازدواج الضريبي الدولي من قبل كل من المنظمات الدولية والدول على حد ســـواء، وما يتجلى في ضيق الشبكة الاتفاقيـــة لتحديد الأوعية الضريبية والمساعـــدة في تحصيل الضرائب، وما يؤكد ذلك هوعزوف الدول عن إبرام مثل هذه الاتفاقيات واكتفائها بإدراج بعض المواد المتعلقة بالتهرب الضريبي ضمن اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبـــي .

على الرغم من الجهود المبذولة من طرف المنظمات الدولية في سبيل مكافحة مشكلـــة التهرب الضريبي الدولي، إلا أنها لم تتوج بنجاح كبي، وتعتبر الجنات الضريبية من بين أهـــم الأسباب المؤدية إلى انتشار واستفحال هذه المشكلة، حيث تعد تلك الأقاليم ملاجئ آمنة للأموال التي تبحث عن أقل ضغط ضريبي وتتهرب من أداء الضرائب في دول أخرى، وهذا بفضـــل انعدام أوانخفاض الضرائب فيها، وضمانها عدم إفشاء أسرار

متعامليها الاقتصاديين، مما يجعل تعاونها مع دول أخرى لتبادل المعلومات أمرا صعبا، إذ تعتبر هذه الخصائص أكثر ما يجـــذب رؤوس الأموال الأجنبية إليها. ونظرا للتهديد الذي أصبحت تشكله الجنات الضريبية، أعلنت الدول المتقدمة مجسدة في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الحرب ضدها، وذلك قبل الأزمة المالية لسنة2008، فقامت بنشر قائمة بالجنات الضريبية التي لم تقبل التعاون مع باقي الدول في المجال الضريبي من خلال اتفاقيات جبائية، والتي يعتبر نظامها الضريبي غير شفاف، ولكن بعد حدوث تلك الأزمة اتجهت أنظار العالم بأسره إلى الجنات الضريبية، ووجهت لها أصابع الاتهـــام فـــي زعزعة النظام المالي العالمي، حيث أكد زعماء الدول المتقدمة بعد اتقائهم للبحث في معالجـــة الأزمة على ضرورة محاربتها. وبعد زيادة الضغوط على الجنات الضريبية استجابت لدعـــوة المنظمة، وتعهدت بالتعاون في المجال الضريبي، ومحاولة تطبيق معايير الشفافية في المستقبل، وبذلك أضحت قائمة الجنات الضريبية غير المتعاونة خالية، إلا أن الطريق لا يزال طويل وشاق من أجل القضاء على التهرب الضريبي الدولي. . .

ومن خلال منطوق الفصل 26 من النموذج الذي يقصد تبادل المعلومات، أحيل على حالتين لتبادل المعلومات إما تلقائيا أوبناءا على طلب صريح، أواختياريا بمبادرة دولة الإرسال [الفقرة الأولى] وفي [الفقرة الثانية] المساعدة الإدارية.

الفقرة الأولى: تبادل المعلومات

الاطلاع التلقائي للمعلوماتينتج خاصة في حالة المراقبة (CONTROLE) والتي تحول الإدارة الضريبية من إطلاع مثيلتها في الدولة الأخرى على أمور يفترض طابع عام يمكن تحويلها بين الإدارات الجبائية[1]، ولعل أهم المعلومات التي يتم تبادلها وتحويلها بين الدول المتعاقدة هي ما تعلقت بالتحويلات العادية للأموال من دولة لأخرى والمتكونة أساسا من الربائح والفوائد والمكافآت والتسبيقات والأكرية وغيرها.

وتجدر الإشارة إلى تبادل المعلومات قد يتم بتدخل من الملزم وهوالشأن في الحالات الآتية:

[1]- www. oecd. org/publications

- كطلبات استرداد الضرائب.
- أوطلبات الإعفاء أورفع التكاليف DEGREVEMENT أوحالة فتح أوإغلاق وكالة أومكتب تابع للشركة، أوتأسيس شركة أوحلها أوفتح رصيد جار أوغلقه، وهناك معلومات ذات طابع عام، كالتشريع الجبائي والمساطر الإدارية للبلد المحيل المعلومات، وكذلك حالة التغييرات في تحويل الأموال والدخول من بلد لآخر والتي لهاتأثير على تطبيق الاتفاقية الجبائية كتفسيرات الإدارة والأحكام القضائية المتعلقة بمسائل وردت بالاتفاقية[1]، وكذلك كل الأنشطة والأعمال ذات التأثير على النظام الجبائي دولة الاستقبال والتي تتضمن التقنيات الجديدة للتهرب أوالغش الضريبي والمستعملة من قبل مقيمين في أي من البلدين ومن أجل تفعيل نظام التبادل التلقائي للمعلومات وجعله أكثر إغناء، فيمكن عن طريق التراضي تحديد سقف أدنى للمعلومات بشكل يؤدي إلى تلافي المعلومات التي من غير فائدة .

كما يمكن تسمية دورات خاصة بأنواع خاصة من الدخول[2] ومثال ذلك أن يتم الاتفاق على أن تخص هذه السنة لتبادل المعلومات حول الربائح لتخصص السنة الموالية للفوائد أوغيرها وليس من اللازم أن تتماثل المعلومات بين الدول أوتنصيب في نفس الموضوع فالدولة (أ) تود الحصول على معلومات متعلقة بمجموعة من النقاط بينما الدولة (ب) تريد الحصول على معلومات مغايرة.

وفي إطار التفعيل للمعلومات، فيفضل تحديد نوع المعلومات المحالة التحديد، أوتحديدا وافيا، مثلا اسم وعمل وعنوان الملزم إلخ[3].

ولعل أهم عامل للإحالة الفعالة لهذه المعلومات هوالإدارة الضريبية التي قد تضطلع بهذه المهمة وتقوم بها على وجه صحيح أودقيق أوالعكس. فالإدارة الجبائية في دولة الإرسال هي الوسيط المركزي بين الدولتين، إذ نتلقى تصريح الدافع عن الحجز في المنبع

---

[1]-Article 27 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,page 483.

[2]-Article 27 paragraphe 5 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,pages 485 et 486 .

[3]-Article 27 paragraphe 5 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,p 487.

الذي قام به لفائدة الخزينة لقاء الأعمال والأشغال التي أنجزتها الشركة الأجنبية، وكذلك قيمة وثمن الأشغال وتكلفتها. . كما أن دولة الاستقبال عليها ــ بفضل منظومتها الإدارية ــ استقبال هذه المعلومات واستغلالها لتصحيح الوضعية الجبائية للملزم على ضوء المعلومات التي تحمل في طياتها دخولا أوأرباحا خاضعة للضرائب أووضعية قانونية تجعله لا يستفيد من إعفاء كلي أونسبي، وهذا أيضا يتوقف على فعالية الإدارية في الضريبة في الاستقبال والاستغلال.

أما بخصوص الاطلاع بناءا على طلب خاص، فهي طريقة متواترة يتم الأخذ بها في تبادل المعلومات وتجسد في أن دولة متعاقدة تطلب معلومات معينة من دولة أخرى متعاقدة بناء على طلب صريح.

إن المعلومات المطلوبة قد تتصل بشخص ملزم أوعمله أوشيء عام، عن طريق المعلومات المطلوب تقديمها أوعن طريق قواعد الاطلاع.

لا يمكن التحديد المسبق للمعلومات التي تود الدولة الحصول عليها فهذه المعلومات تتغير تبعا لحالة الملزم الجبائية في منظور النظام الجبائي للبلد الذي يقدم طلب الاطلاع على الأنشطة ومصالحه التي يمارسها في البلد المرسل[1].

لذلك فليس ضروريا تعدد نوع المعلومات التي يفترض طلبها بناء على طلب خاص. إن الطلبات الخاصة للمعلومات تتم في الحالات الآتية:

أ- معلومات ضرورية لتحديد الوعاء الضريبي للملزم في دولة الاستقبال في الحالة التي مثلا يكون له دخل وطني ودخل عالمي أوشركة لها أسهم...

ب- المعلومات اللازمة لفحص صحة تصريح دخل الملزم والذي يورده للإدارة في دولة الاستقبال، أوللتأكد من صحة الحجج التي يدعم بها الملزم تصريحه في حالة شك الإدارة في أمانة تلك الحجج.

ج- معلومات ضرورية تتعلق بتحديد مبلغ الضريبة المدفوع في دولة الإرسال في حالة تذرعه بذلك وشك الإدارة في دولة الاستقبال[2].

---

[1]-Article 27 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,page490.

[2]-Article 27 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,page491.

إن المعلومات التي يفترض الاطلاع عليها بناء على طلب صريح قد تنصب على أشكال خاصة من المعاملات والصفقات التي يبرمها الملزم أويحصل له منها على ربح خاص كما هوالشأن بالنسبة لمعلومات متعلقة بالأثمنة أوالعمولات والتكلفة إلخ في بلد الإرسال والتي تحتاجها أوتتوقف عليها الإدارة الضريبية في دولة الاستقبال لتحديد الضريبة أوفي حالة الفحص الجبائي للتأكد من صحته وأمانة الفواتير المستخدمة والتي يدعم بها الملزم ملفه الضريبي.

كذلك للتأكد من سير الصفقات في دولة الإرسال أوالتأكد من المعاملة المعينة التي يدعيها الملزم أنها قد نفذت فعلا في ذلك البلد (الإرسال). إن القول الصريح للمعلومات قد ينصب على علاقات اقتصادية ما بين الدول كتحديد سقف الصادرات من بلد الإرسال إلى بلد الاستقبال وسقف أوحجم الواردات من الأول للثاني. أو أسماء المؤسسات البنكية التي تحمل ودائع أوتتعامل مع فروع الشركات دول الاستقبال في دول الإرسال، وما يجب الإشارة إليه أن هذا النوع الأخير من المعلومات لا تطبق سريته أوخصوصيته وذلك طبقا لمنطوق المادة 26 من النموذج.

أما بخصوص قواعد الاطلاع يجب على السلطات المختصة وضع قواعد لتطبيق هذه الطلبات، هذه الأخيرة يجب أن يكون هدفها الأساسي هو تسهيل مأمورية هذا الاطلاع وتفعيله بجعله أكثر مصداقية وأكثر نفعا.

إن هذه القواعد يمكن أن تكون ذات تطبيق عام على أنه يشترط أخذها بعين الاعتبار على أنها حالات خاصة ووضعيات دقيقة والتي تقتضي في منظور الدولة المتعاقدة الأخرى تمتيعيها بإجراءات متميزة.

ويجب أن تتمحور هذه القواعد حول المسائل الآتية:

أ- مستوى الدقة الذي يفترض الحصول عليه في الطلبات: شكل الطلبات واللغة المستعملة والمكتوبة بها.

ب- المحاولات التي قامت بها الدولة الطالبة للمعلومات فهذه الأخيرة يجب أن تستنفذ جميع الطرق الكفيلة بتمكينها من الحصول على المعلومات وأن تعتمد على إمكانياتها الخاصة قبل أن تطلب من الدولة الأخرى المتعاقدة مدها بتلك المعلومات.

ج- الشروط الكفيلة بالتأثير على طبيعة المعلومات التي تطلعها الدولة المرسلة وفي هذا الإطار يجب التطرق لمسألة مد الدولة المرسلة لوثائق الإثبات في الحالة التي تطلب منها الدولة المرسل إليها معلومات معينة قصد التحقيق في قضايا معينة وبالأخص مسألة المصادقة على الوثائق المسلمة في المنازعات أمام المحاكم[1].

الفقرة الثانية : الاطلاع الاختياري بمبادرة من دولة الإرسال

إن السلطات المختصة بإمكانها أن تقدر ضرورة بعث معلومات خاصة لدولة الاستقبال، وذلك بغض النظر عن النظامين السابقين أي نظام البحث التلقائي أوبناءا على طلب صريح ويتجلى ذلك في الحالة التي وأثناء أداء مهامها تتحصل الإدارة الضريبية على معلومات تعتقد أنها مهمة لفائدة دولة الاستقبال. هذه المعلومات قد تؤثر على وضعية الملزم الجبائية وعلى سعر مبلغ الضريبة النهائي، أومعلومات ترتبط بمجموع المعاملات والصفقات والأنشطة لمختلف الملزمين في هذه الدولة أوتلك، فهذه المعلومات في مجموعها تؤثر على احتساب الضريبة في كلتا الدولتين وخاصة في دولة الاستقبال والتي تؤثر حتى على التشريع الجبائي وعلى مقتضيات الاتفاقية الجبائية[2].

يجب على السلطات المختصة أن تبين بمقتضى المعايير المطبقة على تبادل المعلومات المتفق عليها لاتفاقية جبائية بين الدولتين المتعاقدتين ــ إذا كان البلد المرسل ملزما أم لا باعتماد مجموعة من القواعد بهدف تحديد الظروف التي تفرض هذا الإرسال للمعلومات[3]. فهذا القرار يبقى متروكا لإرادة وتقدير دولة الإرسال حتى ولوأن السلطات المختصة رأت ضرورة ذلك.

الفقرة الثالثة: المساعدة الإدارية

إن مفهوم الإدارية هومرادف لمفهوم التعاون ما بين الدول في المجال الإداري فهل هذا الترادف موجود فعلا على أرض الواقع ؟ تجب الإشارة إلى أن إلزامية التعاون

---

[1]-Article 27 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,page488.

[2]-IB ID, page489 .

-[3]-Article 4 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,page490 et 491.

الدولي تفترض اقتسام الواجبات والمسؤوليات وتبادل السلطات والمصادر Ressources[1].

إن السلطات المختصة في كلتي الدولتين المتعاقدتين هي التي تحدد سبل تبادل المعلومات، ومن الطرق المتبعة إرسال موظف في دولة معينة إلى الدولة الأخرى للحصول على المعلومات من السلطة المختصة في الدولة الأخرى، والوقوف في عين المكان على مناقشتها بشكل يؤدي إلى التعجيل بنظام تبادل المعلومات[2].

ويمكن لموظف إدارة الضرائب في دولة الاستقبال أن يتعامل مباشرة مع زميله في دولة الإرسال للعمل في إطار المجموعة والتحقيق بخصوص ملزم أوتجارة معينة. على أن هذا التعاون في هذا المستوى يجب الترخيص به في إطار اتفاق ثنائي إضافي بين الدولتين مع تبيان ضماناته وشروطه والمسطرة المتبعة في إنجازه.

ويجب على السلطات المختصة أن تقدر مدى تأثير هذا التبادل للمعلومات على وضعية الملزم فيما يخص المنافسة[3].

وإذا كان هذا من الناحية النظرية ومن حيث توقعات واضعي النموذج والخبراء فإن الذي يحدث أن هذه المساعدة لا يمكن تحققها حتى في البلد الواحد ما بين الإدارات الضريبية لكل جهة اقتصادية، فكيف يمكن تحققها على المستوى الدولي، وإذا ركزنا حديثنا على البلدان السائرة في طريق النموو على المغرب بالخصوص، فإدارة الضريبية تكاد تتأوه من نقص ــ إن لم نقل انعدام ــ الوسائل المادية والإنسانية للاطلاع بمهامها حتى على المستوى الضيق أي ما بين مدينة وأخرى، بل ما بين قطاع وآخر. فقطاع الضريبة على الشركات يعمل بمعزل بعيد عن قطاع الضريبة على الأشخاص الطبيعيين، وحتى نظام المعلوميات الذي تم استحداثه في الإدارة ــ في إطار إعلامية الإدارة ــ فلا يكاد يغطي الجهة الواحدة.

---

[1]- Pierre, LEVINE-la lutte contre l'évasion fiscale de caractère internationale en l'absence et en présence de convention internationales- paris-libraire générale de droit et de jurisprudence 1998 ; p : 293.

[2]-Article 27 paragraphe 8 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,page492.

[3]-Article 27 paragraphe 8 de Model de convention de Nations- Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , op. cit ,page493.

فالملزم بوجدة مثلا في الإدارة الضريبية ل تجد له حسا ولا تعريفا جبائيا في النظام الإعلامي للإدارة الجبائية في الرباط. فتمركز المعلومات أمر غائب على المستوى الوطني، وهذا ناتج عن فشل السياسات الجبائية الوطنية وبالتالي وضع حد فعال للتهرب الضريبي.

على المستوى الدولي فإن المساعدة الإدارية في المجال الجبائي الدولي هي كل الميكانيزمات الاتفاقية التي تساعد على إيجاد تعاون une collaborationمؤسساتي بين المصالح الجبائية وتنفذ بناء على طلب أحادي أوثنائي للدولتين غير أن هذا يصطدم بمفهوم قائم بذاته هوالمعاملة بالمثل Réciprocité كما أن المعلومات المتبادلة تقتضي تعاونا بين الأدوات وهذا يقتضي تقاسما للمسؤوليات.

إن تأسيس الضريبة يفترض مساعدة إدارية ذات أوجه متعددة ولا يمكن أن تتمتع بدعم السلطات ورأي المجتمعن إلا إذا أسست على قاعدة متبادلة ولا يمكنها أن تتجاوز الحدود التي وضعها القانون الداخلي فيما يخص قواعد التشريع الجبائي[1]. كما أن استخلاص الضريبة يفترض هذه المساعدة الإدارية من جانبين، وهذا موضوع آخر لأن النموذج تحدث عن هذه المساعدة في إطار إنشاء الضريبة أي الوعاء الضريبي.

أما بخصوص السر البنكي إن أغلبية التشريعات تحمي سرية المعلومات المتعلقة بالأشخاص الملزمين وخاصة في المجال المالي، لذلك فدولة ما لايمكنها أن تسلم معلومة إلى دولة أخرى عن ملزم معين إلا بوجود مبرر قانوني يسمح بذلك، على أن هذه المعلومات لايجب نشرها حماية لحقوق الملزم، مما يتطلب حماية الأسرار وعدم تسريبها إلا للسلطات الموكول إليها قانونا ذلك الاتفاقية م. ت. ت. إ تفرض ضرورة إعلام وتبصير الملزم بتسريب المعلومات عليه مسبقا[2].

ويعتبر السر البنكي أهم مثال على حدود هذه السرية للتعرف بالملزم identification du contribuable ويعتبر نموذج م. ت. ت. إ سبقا في هذا المجال ففي التعديل الجديد للمادة 26 يمكن الحصول على معلومات بنكية لأغراض جبائية، فالتبادل الفعال للمعلومات ضروري لحفاظ مختلف الدول على سيادتها الضريبية وعلى التطبيق

[1]- Pierre, LEVINE-la lutte contre l’évasion fiscale de caractère internationale en l’absence et en présence de convention internationales; op cit 311.

[2]- www. oeced. org/publication.

الصحيح للاتفاقيات الجبائية، فالإدارات الجبائية بحاجة إلى تقنية قانونية فعالة للحصول على المعلومات من الدولة المتعاقدة الأخرى وذلك احتراما للمقتضيات الجبائية[1]. وعليه فأغلب الدول الأعضاءفي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية يمكنها الحصول على المعلومات البنكية. وفي نفس الإطار عملت أغلب الدول على تعديل قوانينها الداخلية والتنظيمية وتطبيقاتها الإدارية والمتعلقة بالحصول على المعلومات البنكية فمثلا بلجيكا وسعت من الاستثناءات الواردة على الحصول على المعلومات البنكية بإزالتها شرط المشاركة في التهرب الضريبي بين الملزم والمؤسسة الضريبية. وهناك دول أخرى وسعت من إمكانية الحصول على المعلومات البنكية بسنها التزامات جديدة في هذا الإطار فمثلا كندا تبنت قواعد جديدة فيما يخص الأصول Les actifs الموجودة بالخارج بما فيها الحسابات البنكية انطلاقا من السنة المحاسبية 1998 والسنوات الموالية لها.

أما فرنسا فتبنت قانونا L 96 ALPF يفرض على المؤسسات المصرفية بتصريح تاريخ ومبلغ تحويلات الأموال بطلب من الإدارة الضريبية[2].

[1]- www. oeced. org/document/47 .

[2] - www. oeced. org/ctp/eoi.

خاتمة : القسم الثاني

خلال هذا القسم تم البحث في الاتفاقيات الجبائية وإطارها العام والقانوني، وما تتميز به كونها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ذات طابع نمطي، كما تطرقنا إلى تحليل مفصل للمواد التي جاءت بها هذه الاتفاقيات الضريبية الدولية. التي يتبع في شأنها نموذجين عالميين أحدهما وضعته منظمة الأمم المتحدة، والذي يسعى إلى منح دولة المصدر حق فرض الضريبة أوما يعرف باحتجاز الضريبة في المنبع.

والنموذج الثاني وضعه الاتحاد الأوروبي، وهونموذج يعبر عن رؤية الدول المتقدمة إذ تحرص على دعم حق دولة الإقامة في فرض الضريبة على حساب دولة المصدر على اعتبار أن مكان نشوء الدخل هوالأساس في فرض الضريبة. وهذا يعني أن الضريبة تفرض في الدولة التي يتحقق فيها الدخل، وبالتالي فإن تجنب الازدواج الضريبي يتم على أساس فرض الضريبة في مكان نشوء الدخل أي البلد الذي يتم فيه الاستثمار أي أقل من معدل الضريبة في دولة المصدر أي بلد المستثمر، فإن المستثمر سوف يدفع الضريبة المفروضة في مكان نشوء الدخل. ويمكن للدولة المصدر أن تفرض نفس على نفس المستثمر بعد إعفاءه بمقدار النسبة التي دفعها في مكان نشوء الدخل، أما إذا كان معدل الضريبة متساويا في البلدين فإن المستثمر يدفع الضريبة في البلد الذي يتحقق فيه الدخل فقط.

بعبارة أخرى فهذا النموذج من الاتفاقيات يسعى إلى تجنب حالات الازدواج الضريبي قدر الإمكان سواء من خلال إعفاء الدخل من الضريبة في دولة الإقامة كليا أوجزئيا، أومنح هذه الأخيرة دولة الإقامة خصم مقابل الضريبة التي دفعت في دولة المصدر، إلى جانب تنمية العلاقات الاقتصادية بين الدول المتعاقدة ومكافحة التهرب الضريبي بالنسبة للأفراد والأشخاص الاعتباريين وتبادل المعلومات بين البلدين في المجال الضريبي وحماية مستثمري الدولتين المتعاقدتين من الازدواج الضريبي.

فلتنظيم الاتفاقيات الدولية المتعلقة بهذا المجال تم إصدار القانون الجبائي الدولي بعد الحرب العالمية الثانية الذي يعتبر كوسيلة لتنظيم التجارة الدولية، لكن المشكل الحاصل في هذا القانون هو عدم إلزامية الدول في تطبيقه، مما يؤدي إلى ظهور اتفاقيات غير متكافئة وتقوم بتعميق الهوة بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة.

فالاتفاقيات الجبائية الدولية هي آداة قانونية تتضمن نصوصها مجموعة من المواد تكون مرتبة وفق تسلسل منطقي، وذلك من اجل سهولة قراءتها وفهم محتواها، ولقد عرفت هذه الاتفاقيات تطور عبر الزمن. وهذا كله يعود إلى منظمات دولية في سبيل دعم وإرساء قواعد يمكن للدول اعتمادها عند إبرام الاتفاقيات من هذا النوع.

وما يميز الاتفاقيات الجبائية الدولية هوتوزيعها للاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة بشكل يسمح بحدوث تداخل اختصاصاتها الضريبية حسب الدخل والثروة والتركات، مما سيؤدي إلى تفادي الازدواج الضريبي وهوأهم مطلب تضمنه نموذج الاتفاقيات الجبائية في صياغتها المعدلة سنة 2010 وتبادل المعلومات وعدم التمييز في المعاملة بين الوطني والأجنبي.

كما تسعى كذلك إلى تجنب الازدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة فيؤدي التعاون الضريبي إلى تشجيع الاستثمار وتداول الأموال بين البلدين والبلدان المعنية بالاتفاقية الدولية، وذلك بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية وفق ما يسمى بتوزيع الاختصاص الضريبي. كذلك مكافحة التهرب الضريبي الذي يثقل كاهل الاقتصاديات وذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين وتبادل المساعدة في مجال تحصيل الضريبة.

وبالنظر للثغرات التي تولدت عن اتساع حركة التجارة الدولية واعتماد الشركات متعددة الجنسيات تخطيطا ضريبيا مكنها من تجنب مبالغ هائلة من الضريبة على نشاطها، أخذ موضوع التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي أهمية خاصة بالنسبة للدول المتقدمة والدول النامية على السواء، فبالرغم من كونه وسيلة لتحقيق المنفعة المتبادلة مع غيره من الدول، ودوره المهم في تحقيق التعاون الضريبي الدولي لغايات مكافحة التهرب الضريبي والحد من الازدواج الضريبي. إلا أنه يبقى مطلبا يكتنفه العديد من المشاكل وذلك بالرجوع والاستناد على مواد النموذجين الضريبيين خاصة المادة المتعلقة بتبادل المعلومات، حيث أن محتوى المادة 26 من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمادة 27 من نموذج الأمم المتحدة حيث أن مضمونهما يختلف من نموذج لآخر.

وبالتالي نخلص إلى أن المادة 27 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج، فمسطرة تبادل المعلومات أثبتت قصورها على مستوى دول العالم الثالث في علاقاتها مع

الدول المتقدمة، نتيجة عدم مبادرة الدول المتخلفة إلى طلب المعلومات من طرف الدول المرسلة التي عادة ما تكون دولة متقدمة بل إنها تعرف جيدا حتى ولوتم طلب هذه المعلومات، فالأكيد أن الدول المتقدمة سوف لا تساعدها على ذلك، نظرا لرغبتها في الحفاظ على المصالح المالية لشركاتها في الدول النامية، كما أن افتقار هذه الدول إلى أطر بشرية ووسائل إدارية متقدمة يجعل هذه المسطرة لا تعطي النتيجة المتوخاة منها وبالتالي صعوبة محاربة التهربالضريبي. إضافة إلى ذلك هناك عامل آخر يصعب من عملية تبادل المعلومات والذي يتمثل في كون الاتفاقيات الثنائية التي تنص على تبادل المعلومات لا تتمتع بالصفة الإلزامية فيما يتعلق بعملية التزويد بالمعلومات.

مقارنة مع مقتضيات المادة 26 من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإنها لاتعتمد مسطرة تبادل المعلومات إلاإذا كانت هناك اتفاقية تربط بين الدولتين المختلفتين، وهذه الاتفاقية تبين المقتضيات المتعلقة بالتحصيل الضريبي، وما جعل الإدارات الجبائية تقوم بالمساعدة على هذا التحصيل هوانتشار تنقل رؤوس الأموال والأشخاص عبر الدول التي تربطها علاقات اقتصادية فيما بينها. ومن هنا يظهر لنا جليا ضعف الإجراءات الرامية إلى التحصيل بين الدول، يرتبط الأمر بمبدأ التماثل الذي تنص عليه جميع الاتفاقيات الجبائية، بحيث لا يمكن أن تتم هذه الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضرائب، إلا إذا تم احترامه بشكل دقيق، وكما قلنا فالدول النامية لا تتوفر على الإجراءات والقدرات البشرية والإدارية لاحترام ذلك المبدأ أمام تعلق الدول المتقدمة بإلزامية تطبيقه.

وفي هذا الإطار فإن الاتفاقيات المتعلقة بالمساعدة على التحصيل الجبائي لا تنفذ بالطريقة الفعالة المتوخاة منه، كما أن الدول النامية لا تستفد من هذه الاتفاقيات التي تنص على المساعدة على التحصيل، بسبب عدم احترام مبدأ التماثل نتيجة انعدام تكافؤ القدرات البشرية والاقتصادية بين الدول.

في الأخير نخلص إلى أن واضعوا نموذج الأمم المتحدة للاتفاقيات الجبائية، راهنوا على خدمة الدول السائرة في طريق النموونمكينها من الاستفادة من المداخيل الجبائية عبر توسيع مفهوم المنشأة الثابتة، وحل مشكل الإسناد الضريبي، حاملين هم المغريات الجبائية التي تمنحها الإدارات المختصة في هذه الدول للرساميل الأجنبية من

أجل تشجيعها على الاستثمار فوق ترابها، إلا أن هذه الامتيازات ما هي في حقيقتها إلا خسارة ونفقة جبائية بدون جدوى للدول السائرة في طريق النمو.

ولقد رأينا أن تقنيات هذا النموذج في تفادي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي لا تخلومن عيوب ومن هفوات، لذلك بات ضروريا إعادة النظر في هذا النموذج وجعله أكثر مصداقية لتوازن اقتصادي نسبي في إطار النظام الاقتصادي العالمي الجديد، والذي ظل وما يزال يساهم في إفقار الدول النامية وإغناء الدول المتقدمة.

خاتمة عامة:

من خلال تحليلنا لمعطيات الإصلاح الجبائي المغربي ومدى ملاءمته مع اتفاقيات التعاون الجبائي الدولي، يتضح بأن المشرع خطى خطوة إيجابية نحوبناء نظام جبائي بإمكانه تجاوز الوضعية الاقتصادية والاجتماعية والمالية الصعبة التي يعيشها المغرب، وكذلك تجاوز الاختلالات التي كانت تعتري النظام السابق.

تعتبر إستراتيجيةالإصلاحات الجبائية المتعاقبة التي نهجها المغرب منذ بداية الاستقلال عن طبيعة البنية السوسيو-اقتصادية السائدة في المجتمع المغربي، والتي تتصف بالهشاشة وعدم الاستقرار، كما تعبر عن مختلف العلاقات التي تربط بين الفاعلين الاقتصاديين والاجتماعيين. وهي كما نعلم علاقاتتتصف بعدم التوازن وعدم التوافق، حيث يحكمها منطق القوة أحيانا، وتهيمن عليها الرغبة الأكيدة في تحقيق المصلحة الشخصية على حساب المصالح العليا للوطن. وتندرج هذه الإستراتيجية في إطار السياسة العامة للدولة والتي تتصف بالظرفية، حيث تفتقر إلى نظرة مستقبلية وحركية تهتم ببلوغ مخطط تنموي بعيد المدى يعتمد في تمويله على تعبئة الموارد الداخلية للوطن.

حيث اختار المغرب مباشرة بعد الاستقلال، إستراتيجية التحرر الاقتصادي التي دامت من سنة 1956 إلى سنة 1960، استهدفت بناء المجتمع المغربي على أساس إعطاء القطاع العام الدور الريادي في التنمية المتوازنة، لكن مع بداية عقد الستينات وقع التحول عن إستراتيجية التحرر الاقتصادي، وتم تبني إستراتيجية الليبرالية الاقتصادية القائمة على تخويل القطاع الخاص الدور الأساسي في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مع وضع الدولة في خدمة المبادرة الحرة.

إن هذا الاختيار الاقتصادي والاجتماعي للدولة هوالذي كيف النظام الجبائي الموروث عن عهد الحماية، فالليبرالية الاقتصادية تتطلب تمييز رأس المال الخاص على حساب العمل، وتشجيع التراكم الرأسمالي على حساب إعادة توزيع الدخل، هذا ما جعل النظام الجبائي يعرف قصورا ومحدودية، وذلك ماجعل هيمنة الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة. كما تملي أسلوب التعامل الجبائي مع المصادر الاقتصادية للضريبة. والذي اتسم بمحاباة القطاعات الفلاحية والعقارية والتجارية والصناعية والمهنية على حساب قطاع المرتبات والأجور واستهلاكات ذوي الدخل المحدود.

وقد خلق هذا التوجه تناقضات اقتصادية واجتماعية بين أهداف كل جباية على حدا. الشيء الذي افرز وضعية تتسم بعقم المصادر الاقتصادية للضريبة وقصورها عن المساهمة في تمويل ميزانية الدولة من جهة، وتمويل مجموع الاقتصاد الرأسمالي من جهة أخرى، كما فتح المجال أمام التمويل الخارجي الذي أدى إلى تفاقم المديونية وبالتالي جعل الأداة الجبائية أكثر فأكثر سلبية، وتتطلب تدخلا مستعجلا لتقويم مسارها.

وبدلا من إعادة تخطيط أهداف النظام الجبائي على أساس تحقيق عدالة جبائية، تتلاءم مع متطلبات التنمية الاقتصادية تحت رعاية الدولة. إذ يشكل المغرب نموذجا للتحول الذي وقع في دول العالم الثالث، نجد أن أغلب هذه الدول قد عرفت نفس المصير الذي عرفه المغرب في أواخر عقد السبعينات، وتتمثل في اللجوء المكثف والواسع إلى الاقتراضات الخارجية لتمويل نفقات عمومية غير معقلنة على إثر ظهور بعض مظاهر الانتعاش المصطنع عقب ارتفاع أسعار بعض المواد الأولية الذي عرفه سعر الفوسفاط في المغرب على إثر الصدمة البترولية الأولى في أواسط السبعينات، الشيء الذي جعل الأزمة الاقتصادية حتمية تتجلى مظاهرها في اختلال التوازن بين المصادر التمويلية الداخلية المتردية، وحجم الاقتراضات الخارجية المتزايدة من جهة، ومتطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتفاقم المديونية وعجز التوازنات الأساسية، من جهة أخرى، هذا بالإضافةإلى الاختلال الحاصل من جراء علاقات التبادل غير المتكافئة بين دول الشمال ودول الجنوب.

لهذا الغرض تم القيام بالإصلاح الجبائي بداية سنة 1984 الذي يعتبر خطوة أساسية نحو بناء نظام عادل وذو مردودية، ويتسم بالانسجام والبساطة نظرا لما تلعبه العناصر في تحقيق المردودية بمفهومها المعاصر، وتحقيق العدالة الاجتماعية. ولقد أتى هذا الإصلاح في إطار وضعية اقتصادية ومالية صعبة، وكان الهدف هوبناء نظام جبائي يقوم على اعتبارات مالية واقتصادية واجتماعية، وذلك بإحداث الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات ثم الضريبة على القيمة المضافة. وهكذا فقد ثم إحداث الضريبة على الدخل على سبيل المثال التي يتفق أغلب الفقه الجبائي بأنها ضريبة عادلة، حيث أنها ضريبة شخصية وتقوم على عدم تمركز الثروات في يد الأقلية، وقد انتشرت هذه الضريبة

مع تزايد أنصار العدالة الاجتماعية، كما أن العدالة لا تقوم فقط على المساواة المطلقة بل على المساواة في التضحية.

يعتبر الإصلاح الجبائي لعقد الثمانينات إصلاحا مهما في حد ذاته، حيث قام المشرع بنهج سياسة التقويم الهيكلي في بداية الثمانينات وذلك طبعا تحت توصيات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، التي أعاد النظر من خلالها في مكونات السياسة الجبائية التي أثبتت فشلها قبل نهج سياسة التقويم الهيكلي، ولم يكتمل هذا الإصلاحإلا في سنة 1996، حيث تجرأ المشرع المغربي لأول مرة، حيث قام بتجريم الغش الضريبي الذي اعتبره جنحة معاقب عليها بمقتضى القانون، بل كان على المشرع المغربي حتى يكمل هذا الصرح القانوني، أن يعمل على توسيع نطاق تجريم الغش الضريبي ليشمل جميع الضرائب الأخرىأسوة بالقوانين الأجنبية الأخرى. فهذا الإصلاح أدى إلى إدخال مجموعة من التعديلات المهمة على المستوى الشكلي، لكنه على مستوى جوهر وفلسفة الإصلاح يتبين أنه ليس هناك اختلاف كبير عن النظام السابق. حيث لازالت تهيمن حصيلة الضرائب غير المباشرة بحوالي ثلثي المداخيل الجبائية الكلية. كما لا زالت نفس الفئات من الملزمين في النظام السابق هي التي تؤدي أهم الضرائب.

فرغم كل المحاولات فإن النظام الجبائي لا يزال يعاني من عدة اختلالات، سواء على مستوى تحقيق المردودية التي كانت الهاجس المتحكم في الإصلاح، ثم على مستوى العدالة الجبائية التي تعتبر المطلب الأساسي من الإصلاح والتي اتخذها المشرع على مستوى الخطاب السياسي بأنها الهدف المتوخى من الإصلاح. كل هذا وغيره من المعطيات الأخرى دفع بالمشرع إلىالإعلان عن الرغبة في تنظيم مناظرة وطنية حول الجبايات سنة 2013، كذلك وجوب القيام بإصلاح جبائي منسجم ومتكامل يأخذ بعين الاعتبار البعد الاجتماعي والاقتصادي والسياسي.

إن أهمية الإصلاح الجبائي تتجلى في أهمية المسألة الضريبية في العلاقات الدولية، بحيث أنها ليست وليدة اليوم لارتباطها بظاهرة العولمة بل ترجع إلى منتصف القرن 19 إبان إبرام الاتفاقيات الأولى بين الدول لتفادي الازدواج الضريبي، ولكن بفعل التطور لم تعد العلاقات التجارية بين الدول قاصرة على تبادل المواد الأولية والمعادن والسلع المصنعة بل أصبحت تلك العلاقات تحت تأثير ظاهرة العولمة ورهاناتها المتشابكة،

تفرض توسيع نشاط المقاولات خارج حدودها الجغرافية، للبحث عن أسواق لترويج منتجاتها والاستثمار، مما دفع جل الدول إلى تكييف تشريعاتها في مجال الاستثمار، النقد، الضرائب والقوانين التجارية بهدف الإلغاء التدريجي للحواجز التي قد تعترض انتقال الأشخاص والبضائع والرساميل، وجلب الاستثمارات وتوفير مناخ مشجع للشركات المتعددة الجنسيات التي تبحث عن حلول على مقاس أنشطتها مع الأخذ بعين الاعتبار المعطى الضريبي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار في هذا البلد أوذاك.

وفي هذا الإطار تمت عولمة القوانين الضريبية ارتباطا بالعولمة الاقتصادية، حيث نجد أن جل دول العالم اعتمدت الثلاثية الضريبية التي تتجلى في تطبيق ضريبة عامة على الإنفاق وهي الضريبة على القيمة المضافة وضريبة على الأشخاص المعنوية وهي الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل.

فالأنظمة والسياسات الحكومية أوالدولية في المادة الجبائية، يجب عليها أن تتأقلم مع تحولات أوتطورات البيئة الدائمة. فعندما يكون الدور التقليدي للضرائب، يعرف الانتعاش من الإيرادات المطلوبة للنفقات العامة. فان السياسات الضريبية توجه نحوأهدافأخرىأكثر تعقيدا بكثير وقد تم استخدامها للتأثير على الاتجاهات الاقتصادية أكثر وأكثر في كثير من الأحيان لوضع موضع التنفيذ أوأدوات تدابير الاستثمار من اجل حماية وتشجيع الصادرات. فمع تدويل الأعمال العالمية والتكامل الاقتصادي الإقليمي العالمي، فالضرائب لم تتكيف بعد، فقد أصبحت أكثر فأكثر دولية على نحومتزايد من أجل استيعاب عدد لا يحصى من المعاملات عبر الحدود، الناتجة عن التنمية التجارية بين الدول والدور الغالب للشركات المتعددة الجنسيات.

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي من أهم العقاب التي تقف أمام ازدهار التبادل التجاري الدولي وتدفق رؤوس الأموال بين مختلف أقطار العالم إيجاد حلول مناسبة لها، إما من خلال تشريعاتها الضريبية التي تتطلب تضحية دولية مما يجزئ من ايرادتها الضريبية لحساب دولة أخرى. أوعن طريق إبرام اتفاقيات جبائية خاصة منها الثنائية التي تسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين بشكل يقلل إلىأدنى حد ممكن تداخل اختصاصاتهما الضريبية، إلى جانب اعتمادها لطرق من اجل معالجة تلك

المشكلة، مثل إعفاء الدخل الأجنبي من الضريبة المحلية، كما تسمح تلك الاتفاقيات أيضا بتبني إجراءات من اجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

ولقد ساهمت المنظمات الدولية بشكل كبير في تطوير الاتفاقيات الجبائية وتوفير نماذج يمكن للدول الاستناد إليها عند إبرامها لمعاهدات ضريبية، أهمها النموذج المقترح من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والذي يعتبر المرجع الأساسي في هذا المجال، بالإضافةإلى نموذج الأمم المتحدة. ولقد أدرك المغرب كغيره من الدول مدى أهميةإبرام الاتفاقيات الجبائية في تجنب الازدواج الضريبي، والذي من شانه أن يدعم علاقاته الاقتصادية مع باقي دول العالم، ويزيد من جذبها لرؤوس الأموال الأجنبية، كما تعتبر سياسة إبرام الاتفاقيات الجبائية هي سياسة إصلاحية تكميلية لما قامت به البلاد من إصلاحات جبائية بدء من سياسة التقويم الهيكلي إلى الآن.

استفاد تطور التدفقات الرأسمالية دوليا بشكل كبير من زيادة المعاهدات الضريبية للقضاء على الازدواج الضريبي، حيث تضاعفت شبكة المعاهدات الجبائية المبرمة من طرف المغرب مع مختلف الدول السابق ذكرها، كما وسع من اتفاقياته الجبائية كذلك في القارة السمراء ماما إفريقيا.

استفاد تطور حركة رؤوس الأموال الدولية بشكل كبير من زيادة المعاهدات الضريبية الهادفة إلى القضاء على الازدواج الضريبي، وهذه الظاهرة أكثر إثارة للانتباه مع مراعاة تدفق رأس المال بين الدول الصناعية الوضع هوعكس ذلك في حالة العلاقات التجارية بين البلدان المتقدمة والنامية[1]. إن رأس المال الأجنبي محصور للغاية بالنسبة للأخير، حيث أنإتاحة الفرصة لتيسير تدفق أكبر للاستثمار الأجنبي في البلدان النامية أكدت عليه في كثير من الأحيان سلطات هذه الدول على وجه الخصوص عن طريق تحسين مناخ الاستثمار الدولي الذي يعتمد إلى حد كبير على تطوير المعاهدات الضريبية.

بشكل عام، قد ينظر اليوم إلىأن الغرض من المعاهدات الضريبية الثنائية هوفي جملة أمور، حماية دافعي الضرائب بالكامل ضد الازدواج الضريبي المباشر أوالتهرب

[1]Samir ARROUR, l'imposition des bénéfices des sociétés étrangères et de leurs établissements stables au Maroc ,dans le cadre des conventions fiscales internationales, doctorat d'état en droit; université paris/Val-de-Marne-paris XII, faculté de droit et science politique de SAINT-MAUR,1983,page 348.

الضريبي، وتجنب الآثار السلبية المترتبة على ذلك، وتجنب الآثار السلبية المترتبة على فرض الضرائب على حرية حركة التجارة والاستثمار الدوليين ونقل التكنولوجيا. كما أنها تهدف إلى منع التمييز بين دافعي الضرائب في المجال الدولي، كما تعمل أيضا على تشجيع الاستثمار وحمايته والدفع بعجلة التنمية الاقتصادية للبلاد.

وبشكل خاص فالغرض الأساسي من إبرام اتفاقيات التعاون الجبائي الدولي وتوسيع الشبكة الاتفاقية المغربية بالأساس مع مختلف دول العالم، المتمثلة في الاتفاقيات المبرمة بين المغرب وإفريقيا أوالدول الإفريقية، ثم الاتفاقيات الجبائية بين المغرب والدول الأوروبية، وأخيرا الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين المغرب ودول المغرب العربي أوالاتحاد العربي، هووضع حلول لمشكلة الازدواج الضريبي وترسيخ سبل التعاون الضريبي من أجل تشجيع الاستثمارات الأجنبية وحمايتها، وكذلك مواصلة الإصلاحات الجبائية المغربية بدء من مسلسل الإصلاح الذي صيغ في برنامج التقويم الهيكلي وذلك بأمر من المؤسسات المالية الدولية.

وبالتالي يمكن القول على أن الاتفاقيات الجبائية أواتفاقيات التعاون الجبائي الدولي

غاية المشرع من إبرامها وهي حل المشاكل المتعلقة بالنظام الجبائي القديم، كما أنها قيمة مضافة أتى بها المشرع الجبائي المغربي في ظل الإصلاحات الجبائية التي قام بها منذ قانون الإطار المتعلق بسياسة التقويم الهيكلي للآن. وبذلك أصبحت الاتفاقيات الضريبية جزء لا يتجزأ من مسلسل الإصلاح الجبائي المغربي حيث أنها تتلاءم مع الإصلاح الجبائي بالمغرب . وبالتالي أضحت هذه الاتفاقيات ركيزة أساسية وضرورية لتفادي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي وتشجيع الاستثمار في البلاد.

فتشجيع إبرام المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النموالبلدان النامية أمر مقبول على نطاق واسع، ومع ذلك يجب إجراء تعديلات على هذه الاتفاقيات، بحيث تتطلب هذه الاتفاقيات السارية بين الدول الصناعية في بعض الأحيان من بلد الإقامة التخلي عن الإيرادات ولكن في غالب الأحيان بلد المصدر الذي يجب أن يفعل ذلك. أويتعين عليه القيام بذلك. وقد لا يكون هذا المفهوم مناسبا في الاتفاقيات بين البلدان النامية والبلدان الصناعية لان عمليات تحويل الدخل تتم بشكل رئيسي في البلدان النامية. والتنمية تجاه الدول الصناعية والتضحية من جانب واحد كما هوفي اتفاقية الأمم المتحدة.

الحاجة إلى تكييف الاتفاقيات الضريبية الدولية مع طبيعة تقارير البلدان المتقدمة، وقد أدت البلدان النامية إلى صياغة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بشأن الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية تحت رعاية لجنة الشؤون المالية العامة في الأمم المتحدة. هذا النموذج من الأمم المتحدة هوبمثابة اتفاقية نموذجية لإبرام المعاهدات الضريبية الثنائية بين الدول المتقدمة والبلدان النامية بالطريقة نفسها التي تعمل بها الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كنقطة مرجعية للعلاقات بين البلدان المتقدمة.

في المغرب، تنشأ صعوبات في تطبيق المعاهدات الضريبية الدولية في إدارة الضرائب. فهذه المشاكل أكثر حدة حيث تعاني الإدارة من نقص كامن في الموارد المالية والمادية والبشرية، ويبدوأن هذا الوضع هوأصلاًخطاء التفسير التي قد تنشأ في حالة الصعوبات في تطبيق الاتفاقيات الجبائية. ومع ذلك يبدوأن سياسة تعميم المعاهدات الضريبية يتم تكريسها كايجابية. فالعالم يشهد العديد من المعاهدات الضريبية التي يتم التفاوض عليها، ومع ذلك فإن رغبة الدول المتقدمة في إبرام المعاهدات الضريبية الدولية لا تتوافق دائما مع الأهداف التي تنهجها الدول النامية. وفي هذا الصدد، فإن التضحيات التي تقدمها هذه الأخيرة لم تسمح بتحقيق النتائج المتوقعة، أكثر من ذلك زيادة تدفق رأس المال الأجنبي وتحسين التعاون في نقل التكنولوجيا ومن أجل التغلب على هذه الصعوبات هناك أربعة اتجاهات واضحة في العلاقات بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية:

- الاعتراف بالسيادة المتزايدة لدولة المصدر في حجز الضريبة على الأرباح من نشاط مؤسسة أجنبية، أي بلد إقامة المقاولة أوالشركة يمنحه ائتمان ضريبي أوإعفائه، بحيث تكون التضحية التي قدمتها دولة المصدر بمثابة حافز للمشروع وليس وسيلة لزيادة الإيرادات الضريبية لدولة الإقامة.
- دمج أفضل لنشاط المؤسسات الأجنبية في الحياة الاقتصادية للبلدان النامية، ويجب على هذه الأخيرة تحديد سياسة اقتصادية تركز على المجالات ذات الأولوية للتنمية الوطنية، مما سيتيح نقل أفضل للتكنولوجيا وسيمكن من تحديد دليل تدريبي للمديرين التنفيذيين في هذه البلدان.

- تعريف معايير المحاسبة الدولية، بحيث تسمح للبلدان النامية بفهم نتائج المؤسسات الأجنبية العاملة في بلدانها بشكل أفضل.
- تعاون أفضل بين الإدارات الضريبية للدول المتقدمة والدول في طريق النمو.

إن تنفيذ سياسة التسوية هذه ستمكن من تخفيف المشاكل التي تواجهها البلدان النامية في مسألة الاحتيال والتهرب الضريبي الدولي. بالإضافةإلى ذلك، سوف تكون قادرة على التخفيف من الآثار الناتجة عن الشركة الأجنبية من تعديل، توفير المحاسبة من جانب واحد من جانب البلدان النامية أوالبلدان المتقدمة.

خلاصة القول، يمكن القول أنه بالرغم من وجود شبكة واسعة من اتفاقيات الضرائب المبرمة من طرف المغرب تقوم حين إبرامها أوعند الحاجة إلى شرح بند من بنودها، على نماذج الاتفاقيات المقترحة من طرف الأمم المتحدة ومجموعة التضامن والتنمية الاقتصادية التي تتكون أساسا من الدول المصنعة.

في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من أن المغرب لا ينتمي إلى مجموعة التضامن والتنمية الاقتصادية، إلا أنه بصفته عضوا ملاحظا بهذه المنظمة مدعو، بصفة منتظمة، للإدلاء بملاحظاته عند أي إجراء تعتزم المنضمة القيام به لتعديل فصل أوتعليق من التعاليق المقترحة والمتعلقة بأحد فصول النموذج.

أما بالنسبة للنموذج المقترح من طرف الأمم المتحدة، وبالرغم من أن هذا النموذج موجه للدول النامية أساسا، فإن المغرب لا يحتكم بالأساس إلى هذا النموذج. إلا أنه لا يستبعد اللجوء إلى تعاليقه عند الحاجة لتفسير بند من بنود اتفاقية ما. كما أن بعض الاتفاقيات تحتوي على بعض الاتفاقيات تحتوي على بعض المقتضيات الخاصة التي لا تدرج عموما في نصوص الاتفاقيات التي يصادق عليها المغرب والتي تدل بالتالي على خصوصية العلاقة السياسية والتاريخية القائمة بين المملكة والدول المعنية الأخرى(فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية، الإمارات العربية المتحدة، دول الاتحاد المغرب العربي)، مبرزة بذلك الترابط الوثيق الموجود بين مدى جودة العلاقات السياسية ومحتوى فصول اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي الموقعة من طرف المغرب.

لكن الإشكال المطروح هو: هل احتوت هذه الإصلاحات الضريبية على كل مقومات السياسة الضريبية، أم أنها تبقى مجرد إجراءات وتعديلات ضريبية تقنية للنظام الضريبي المغربي؟

وفي إنتظار الإجابة على هذا الإشكال المطروح يمكن القول أنه من أجل تحسين فعالية النظام الضريبي المغربي وجعل نمط الهيكل الضريبي أكثر عدالة، يجب إعادة النظر في هذه البنية بكاملها، لأن القانون المالي يشكل جزءا من البنية القانونيةالاجتماعية والاقتصادية للبلاد. فاستراتيجيا لا وجود لحل في إطار البنية القائمة فهي تحتاج إلى تغيير جذري، فخارج هذا التغيير لا يمكن القيام سوى بترقيعات كما هوجار في العديد من الميادين الأخرى. فمثلا يجب فرض ضريبة فلاحية، على أن يعفى منها الفلاحون الفقراء والعمال الزراعيون، أما بالنسبة لكبار الفلاحين الذين يملكون آلاف الهكتارات ويصدرون إلى الخارج منتجات فلاحية يصعب على الأغلبية الساحقة للمغاربة من اقتناءها فيجب أن يؤدوا الضريبة الفلاحية.

كما يجب فرض ضريبة على الثروة، فقبل تنصيب حكومة التناوب كانت المعارضة السابقة تطالب بفرض مثل هذه الضريبة، لكنها تناست عن هذه المطالب عندما أدمجت في التسيير. هناك الكثير مما يقال حول مصدر الثروات التي تجمعت لدى بعض الأشخاص، فعلى الأقل يجب أن يتم إخضاعهم للضريبة وهنالك مبررات لفرض هذه الضريبة باسم التضامن أوالتكافل الاجتماعي، بحيث أن التضامن الحقيقي لا يتجلى في بعض التبرعات بل يتطلب إخضاع الأثرياء للضريبة، وهذا المطلب جاء في توصيات المناظرة الوطنية التي انعقدت في الصخيرات سنة 2013 لكن للأسف لم تطبق تلك التوصيات للآن.

يستوجب الإصلاح الجبائي القيام بتخطيط شمولي يتدخل فيه كل الفاعلين المعنيين، وليس مخططات متعددة تكون أحيانا غير منسجمة، وأحياناأخرى متضاربة. وهذا لايساعد على تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المنشودة، وإنما يؤدي إلى تبذير المال العام وإلى اختلالات جسيمة تأزم الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للدولة. فإعادة الاعتبار للدولة يفترض توسيع وظائفها الاقتصادية من جهة، والتنسيق والضبط وإحداث التجانس الضروري بين المستويات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن هنا يمكن إعادة

التخطيط لكي تصبح الأداة الجبائية وسيلة ناجعة لمحاربة اتساع الفوارق الاجتماعية وإعطاء دفعة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

كما أن نجاح الإصلاح يستوجب وجود إدارة جبائية قادرة على تنزيل المقتضيات القانونية الجبائية بشكل فعال. وهذا لن يتأتى إلاإذا توفرت للإدارة الجبائية الموارد المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامها، نظرا للمهام الملقاة عليها، باعتبارها الفاعل الأساسي في صناعة القرار الجبائي وتأويله وتنفيذه. كماأنالإدارة الجبائية هي القادرة على فرض احترام القانون من طرف الملزمين. ولها سلطات واسعة لفرض الجزاءات على كل الملزمين. حيث أن استمرار البنيات التقليدية على مستوى الإدارة والتدبير الشأن الجبائي ينعش ظاهرة الغش والتهرب الجبائي، لذلك يجب تكثيف الجهود من أجل التقليص من هذه الآفة التي تنخر جسم الاقتصاد المغربي وكذلك يجب تجريم هذه الظاهرة وتفعيل الزجر على مرتكبيها. فبالرغم من الإصلاحات الجبائية التي تضمنها قانون مالية 2018 من تحديث الإدارة المغربية بصفة عامة والإدارة الجبائية بصفة خاصة، وذلك من أجل تقريب الإدارة الضريبية من المواطن دون اصطدام مع موظفيإدارة الضرائب وتعقيد المساطر وطول أجرأتها. إلا أن هذا المستجد يبقى ينتظر القانون التنظيمي لتطبقيه وتفعيله. هذا ما يجعل المواطن المغربي يعرف حالة من التلف هل سيطبق القانون القديم أم القانون الجديد، هنا لاجدوى من التحيين السنوي لبعض القواعد والمستجدات الضريبية دون خروج القانون التنظيمي المطبق لهذا المستجد

العمل على زيادة الوعي الضريبي بشتى الوسائل الممكنة وكل قنوات الاتصال المتوفرة بحيث تكون مفاهيم الضرائب وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وأهدافهاالمرجوة القصيرة المتوسطة والبعيدة المدى ضمن الثقافة العامة للشعب المغربي.

العمل على تنسيق السياسة الجبائية بين الدول المصدرة لرؤوس الأموال والدول المستقطبة لها، وذلك من أجل ضبط الأشخاص المقيمين في الدول المتعاقدة فيما بينها.

تحقيق التوازن الاقتصادي بين الدول النامية، والأخذ بعين الاعتبار مصالحها المالية، وبين الدول المتقدمة التي تصدر رؤوس الأموالالأجنبية.

تفعيل الاتفاقيات وتوسيع رقعتها، بحيث تعتبر نماذج تسير عليها الدول في إبرام الاتفاقيات الثنائية، وهذه الاتفاقيات هي اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي

بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو، ثم اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

العمل على تنفيذ النشرات والتوصيات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فضلا عن تفعيل مسطرة تبادل المعلومات بين الدول والاهتمام بمسطرة المساعدة على تحصيل الديون الضريبية.

ضرورة تفكيك الجنات الضريبيةوالبنكية المنتشرة عبر العالم، والتي تعتبر وجه سلبي للعولمة والاقتصاد السوق، بل أصبحت هذه الجنات مرتعا خصبا للتهرب الضريبي الدولي، ووكرا آمنا لاستنزاف الموارد الجبائية لمختلف الدول.

إنشاء محكمة جنائية دولية لمتابعة مرتكبي الجرائم المالية والاقتصادية كالتهرب الدولي مهما كانت مكانتهم وسلطتهم في البلاد لان القانون يعلوولا يعلى عليها، لكن للأسف في بلدنا لا يتحقق هذا المطلب العادل. فالآثار المتعددة الناجمة عن هذه الظاهرة تساهم في إضعاف تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما تؤدي إلى زيادة معدلات الضرائب وفرض ضرائب جديدة مما ينعكس على التطور والبناء الاقتصادي والاجتماعي في الدول النامية.

الإصلاح الضريبي لا يمكن أن يختزل في اختيارات تقنية تشمل مراجعات بعض الضرائب أوتعديل بعض القواعد المسطرية والإجراءات العملية، بل هواختيار سياسي بامتياز يهدفإلىإرساء نظام جبائي يخدم شروط الإقلاع الاقتصادي وتعزيز التضامن والتماسك الاجتماعي.

ضرورة تقوية وتمتيع المالية العامة، والتحكم في مسلسل اتخاذ القرار، وبناء دولة قوية قادرة على مواجهة التحولات الداخلية والخارجية الغير مستقرة.

ضرورة فصل الإصلاحات الجبائية عن سياق إعداد قانون المالية، علما بأن أيإصلاح ضريبي شامل، عادل وناجح لا يمكن إنجازه في إطار قانون المالية، بل يحتاج إلى متسع من الوقت، وأن يعهد لذوي الاختصاص، مع إشراكالأطراف المعنية في إطار لجنة موسعة تضم أساتذة جامعيين متخصصين في القانون الضريبي، قضاة مارسوا في مجال المنازعات الجبائية، ممثلي المنظمات المهنية، اطر الإدارة الضريبية وكل الفعاليات المهتمة بالشأن الضريبي، مادامت بلادنا لازالت لا تتوفر على مجلس وطني للضرائب،

الذي يجب التفكير في إحداثه، كما هوالحال في فرنسا منذ عقود، بحيث توسع اختصاصه ليشمل باقي الرسوم والاقتطاعات الجبائية والاجتماعية، كما أحدث في تونس منذ 2000، وفي انتظار التفكير في إضافة هذا المجلسإلى باقي الهيئات الاستشارية في بلادنا، يمكن للمجلس الاقتصادي والاجتماعي أن يضطلع بهذه المهمة.

لائحة المراجع المعتمدة :

المراجع باللغة العربية :

الكتب :

- إبراهيم العناني، " المنظمات الدولية المطبعة التجارية الحديثة"، القاهرة، سنة1990.
- إبراهيم العناني، "القانون الدولي العام"، دار النهضة العربية، سنة 1982.
- إبراهيم العيسوي، "السياسات التصحيحية والتنمية في الوطن العربي"، دار الرازي للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، سنة 1989.
- إبراهيم أولتيت، " القانون الجبائي المغربي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة"، الطبعة الأولى، مطبعة قرطبة حي السلام اكادير، سنة 2016.
- إبراهيم شحاتة، "الضمان الدولي للاستثمارات الأجنبية"، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1971.
- إبراهيم محمد الفار، "اتفاقات منظمة التجارة العالمية ومدى تأثيرها على اقتصاديات الدول العربية"، دار النهضة العربية، سنة 1999.
- أبوالخير أحمد عطية عمر، "نفاذ المعاهدات الدولية في القانون الداخلي"، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2003.
- أبوزيد عبد الرحمان بن محمد بن خلدون، "المقدمة كتاب العبر وديوان المبتدأ والخبر في أيام العرب والعجم والبربر ومن عاصرهم من ذوي السلطان الأكبر"، تونس الدار التونسية، سنة 1984.
- أحمد جامع، "اتفاقات التجارة العالمية وشهرتها الجات"، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2001.
- أحمد علي دغيم، "السوق الأوربية المشتركة حاضرها ومستقبلها"، مطابع الهيئة المصرية العامة للكتاب، سنة 1986.
- إدريس بن علي، "الدولة وعملية إعادة الإنتاج الاجتماعي بالمغرب (حالة

القطاع العمومي)، في جدلية الدولة والمجتمع بالمغرب، الطبعة الثانية، افريقيا الشرق، سنة 1994.

- أشرف عبد العليم الرفاعي، "اتفاق التحكيم والمشكلات العملية القانونية في العلاقات الخاصة الدولية"، دار الفكر الجامعي، سنة 2006.
- أكرم زيدان، "سيكولوجية المال هوس الثراء وأمراض الثروة"، سلسلة عالم المعرفة إصدارات المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، العدد 351، سنة 2008.
- البر الحسين، "التهرب الضريبي بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، الطبعة الأولى، طوب بريس، الرباط، سنة 2013.
- بريان ج، أرنولد، "لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية"، مستشار رئيسي، بمؤسسة الضرائب الكندية، تورنتو، كندا صفحة 1 دون ذكر السنة.
- بلقزيز عبد الإله، " الخطاب الإصلاحي بالمغرب، التكون والمصادر"، الطبعة الأولى، دار المنتخب العربي للدراسة والنشر والتوزيع، سنة 1997.
- بن أعمارة منصور، "الضرائب على الدخل الإجمالي IRG حسب تعديلات قانون المالية 2010"، سلسلة المعرفة القانونية للجميع، دار هومة، سنة 2010.
- جان زيغلر، " سادة العالم الجدد"، ترجمة محمد زكريا إسماعيل، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، سنة 2003 .
- جواد النوحي، "مقاربة سياسية الاستثمارات الأجنبية بالمغرب"، من مؤسسة عبد العزيز الدار البيضاء، سنة 2010.
- جون د. دوناهيو، "قرار التحول إلى القطاع الخاص، غايات عامة ووسائل خاصة"، ترجمة محمد مصطفى غنيم، الجمعية المصرية لنشر المعرفة والثقافة العالمية، الطبعة العربية الأولى، القاهرة، دون ذكر السنة.
- حامد سلطان، "القانون الدولي العام"، دار النهضة العربية القاهرة، سنة 1969.
- حسام الدين عبد الغني الصغير، "تفسيرات اتفاقية الأمم المتحدة بشأن عقود

البيع الدولي للبضائع"، دار الفكر الجامعي، دون ذكرسنةالنشر.

- الحسان بوقنطار، "السياسة الخارجية المغربية، الفاعلون والتفاعلات"، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، سنة 2002.
- الحسان بوقنطار، "السياسة العربية للمملكة المغربية"، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربي الأوروبي، باريس، سنة 1997.
- حسن عواضة، "المالية العامة "، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1981.
- حسين عناية غازي، "النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي دراسة مقارنة"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003.
- حفيظة السيد الحداد، "العقود المبرمة بين الدول والأشخاص الأجنبية"، الطبعة الأولى، دارالنهضة العربية، سنة 1996 .
- حمود القيسي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، سنة 2000.
- حميد بوزيدة، "جبايات المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2007.
- خالد سعد زغلول حلمي، "التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة "، ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة القاهرة، أيام 9 -11 نونبر 1993.
- خالد عبد العليم السيد عوض، "الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية"، الطبعة الأولى، إشراك للطباعة والنشر والتوزيع، سنة 2007.
- دمومات عبد الله، "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي"، الطبعة الأولى، إفريقيا الشرق، سنة 1995.
- رونيولون، "التكامل التجاري والمالي الشرق أوسطي (دروس مشتقة من تجربة الاتحاد الأوربي)"، مركز الأردن الجديد للدراسات، سلسلة 6، عمان، سنة 1995.

- زغوم كمال، " مصادر القانون الدولي"، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة 2004.
- زهرة حبو، " التهرب الضريبي الدولي "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 27، سنة 2011.
- سالم الشوابكة، " الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني المجلد 21، سنة 2005.
- السامرائيدريد محمود علي، "الاستثمار الأجنبي المعوقات والضمانات القانونية"، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، سنة 2006.
- سعيد النجار " التصحيح والتنمية في البلدان العربية "، ندوة مشتركة تحت إشراف الصندوق النقد الدولي، أبوظبي 16-18 فبراير 1987.
- سعيد النجار، "التخصيصية والتصحيحات الهيكلية في البلاد العربية صندوق النقد الدولي"، أبوظبي، دجنبر سنة 1982.
- سعيد جعفري، "الضريبة والنظام الضريبي المغربي"، سلسلة أريد أن أعرف العدد 9، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 2013 .
- سعيد جفري، "تدبير المالية العمومية بالمغرب"، الطبعة الأولى، مطبعة أوكراف، التوزيع مكتبة الرشاد، سنة 2009.
- سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)"، دارالثقافة، سنة 1983.
- سعيد عبد العزيز عثمان، " النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية الإسكندرية، سنة 2000.
- سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، منشورات الحلبي الحقوقية، سنة 1995 .
- السيد عطية عبد الواحد، "دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية والتوزيع العادل للدخول التنمية الاجتماعية وضبط التضخم"، الطبعة الأولى،

دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1993.

- شربل بابر، " فخ القروض الخارجية "، صندوق النقد الدولي والعالم الثالث، ترجمة بيار عقل، دار الطليعة، بيروت، سنة 1977.
- مصطفى الكثيري، "النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، دار النشر المغربية الدار البيضاء، سنة 1985.
- صباح نعوش، "الضرائب المباشرة في المغرب الضرائب الحالية لماذا الإصلاح؟"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء، سنة 1986.
- صباح نعوش، "الضرائب في الدول العربية"، الطبعة الأولى، سنة 1987.
- صلاح الدين عامر، " قانون التنظيم الدولي النظرية العامة الأمم المتحدة، ووكالاتها المتخصصة الهيئات الدولية خارج إطار الأمم المتحدة "، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة، سنة 2001-2002.
- صلاح عامر، "مقدمة وجيزة لدراسة القانون الدولي العام المعاصر"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، سنة 1993.
- صميم عزيز، "التحفيزات الجبائية بالمغرب"، السلسة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، الطبعة الأولى، العدد الثالث، طوب بريس، الرباط، سنة 2013.
- طالب حسن موسى، "قانون التجارة الدولية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2005.
- عائشة واسمين، "القانون الدولي العام، مصادره، أشخاصه مجالات تطبيقه"، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 2005.
- عبد الحق المرجاني، "حدود التمويل الجبائي المحلي للتنمية المحلية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج – 3 يناير 1996 .
- عبد الحق جناتي الإدريسي، "القانون الدولي العام"، الطبعة الأولى، دار النشر الجسور، سنة 1999.
- عبد الحق عقلة، " المبادئ الأساسية لدراسة القانون الإداري وعلم الإدارة"،

الجزء الأول، سنة 1999.

- عبد الحق عقلة، "دراسات في علم التدبير (مدخل للتدبير العمومي)"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، سنة 2007.
- عبد الحق عقلة، "دراسات في علم التدبير"، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، سنة 2007.
- عبد السلام أديب، " السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي"، الطبعة الأولى، مطبعة إفريقيا الشرق، سنة 1998.
- عبد السلام جعفر، " مبادئ القانون الدولي العام"، الطبعة الثانية، سنة 1986 .
- عبد العزيز فهمي هيكل، "موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية "، دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1986.
- عبد الفتاح بلخال، "الضرائب في المغرب وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية 2009 "، الجزء الأول، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، سنة 2009.
- عبد الفتاح مراد، "الموسوعة الكبرى للكات شرح النصوص العربية لاتفاقية الكات ومنظمة التجارة العالمية"، الجزء الأول، الإسكندرية، سنة 1996.
- عبد الفتاح مراد، " موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب الضريبي والازدواج الضريبي "، جمهورية مصر العربية، طبعة سنة 2006.
- عبد القادر التيعلاتي، "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، الطبعة الثانية، سنة 2001.
- عبد القادر العرعاري، "النظرية العامة للالتزامات في القانون المغربي"، مجلد 1، سنة 1995.
- عبد الكريم صادق بركات، " النظم الضريبية "، الدار الجامعية، بيروت، سنة 1976.
- عبد اللطيف الفراتي، " المجموعة الاقتصادية الأوربية"، دار سرايس للنشر تونس، سنة1993.

- عبد المجيد أسعد، " قضايا دولية معاصرة"، بنشرة للطباعة والنشر، الدار البيضاء، سنة 1991.
- عبد المجيد أسعد، "مالية الجماعة المحلية بالمغرب"، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح، الجديدة الدار البيضاء، سنة 1991.
- عبد المطلب عبد الحميد، "العولمة الاقتصادية(منظماتها- شركاتها – تداعياتها)"، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة2006.
- عبد المنعم سعيد، "المجموعة الأوربية وتجربة التكامل والوحدة "، سلسلة الثقافة القومية 5، مركز دراسات الوحدة، الطبعة الأولى، لبنان، سنة 1986.
- عبد الواحد الناصر، "التطبيقات المغربية لقانون العلاقات الدولية"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 2004.
- عبد الواحد الناصر، "التطبيقات المغربية لقانون العلاقات الدولية"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 2004.
- عبد الواحد الناصر، "الحياة القانونية الدولية مدخل لفهم اتجاهات التطور وإشكاليات التطبيق في القانون الدولي العام"، منشورات الزمن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 2011.
- عبد الواحد الناصر، "النظام القانوني الدولي"، مطبعة النجاح الجديدة، 2006.
- عبد الواحد الناصر، "النظام القانوني الدولي"، مطبعة النجاح، الجديدة، سنة 2006.
- عز الدين العلام، "السلطة والسياسة في الأدب السلطاني"، افريقيا الشرق الدار البيضاء، سنة 1991.
- عزيزة هنداز، " المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق"، الطبعة الأولى، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، سنة 2011.
- علي إبراهيم، "الوسيط في المعاهدات الدولية"، الطبعة الأولى، القاهرة، 1995.
- علي إبراهيم، "منظمة التجارة العالمية جولة أورجواي وتقنين نهب العالم"، دار النهضة العربية، سنة 1998.

- علي إبراهيم، "منظمة التجارة العالمية جولة أورجواي وتقنين نهب العالم"، دار النهضة العربية، سنة 1998.
- علي السلمي، "السلوك التنظيمي"، دار غريب للطباعة، القاهرة، سنة 1995.
- علي سدجاري، " الدولة الإدارة بين التقليد والتحديث"، سنة 1994.
- عمر صقر، "العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة"، الدارالجامعية، الإسكندرية، سنة2003/2002.
- العمري سعيد بن معلا، "المتطلبات الإدارية والأمنية لتطبيق الإدارة الالكترونية "، سنة 2003.
- فتح الله لعلو، "الاقتصاد السياسي"، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر المغربية البيضاء، السنة غير مذكورة.
- فوزي عطوي، "المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، سنة2003.
- كريم لحرش، "شرح القانون الضريبي المغربي، وفقا لمستجدات قانون مالية 2014 "، منشورات سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، الطبعة الثانية، العدد 23، طوب بريس، الرباط، سنة 2014.
- كمال مرصالي، "الوجيز في القانون الضريبي المغربي "، الطبعة الأولى، مطبعة الخليج العربي، تطوان، سنة 2011.
- محمد تكمنت، "الوجيز في القانون الدولي الخاص المغربي"، سنة 2002.
- محمد حسين منصور، " العقود الدولية"، دار الجامعة الجديدة، سنة 2006.
- محمد حنين، "تدبير المالية العمومية الرهانات والاكراهات"، الطبعة الأولى، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، سنة 2005.
- محمد حنين، "تدبير المالية العمومية الرهانات والاكراهات"، الطبعة الأولى، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، سنة2005.
- محمد سعيد عبد الفتاح – محمد فريد الصحن، "الإدارة العامة (المبادئ والتطبيق) "، الدار الجامعية، سنة 1996.
- محمد سعيد فرهود، "مبادئ المالية العامة"، الجزء الأول، منشورات جامعة

حلب، سنة 1989 -1990.

- محمد شقير، "القرار السياسي في المغرب"، مطبعة النجاح الجيدة، الدار البيضاء، سنة 2010.
- محمد شكيري، "إصلاح منظومة الجبايات المحلية، 47/06"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات يناير / أبريل عدد مزدوج 78-79 سنة 2008.
- محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب"، الجزء الأول، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب soma dol الدار البيضاء، سنة 2015 .
- محمد صافي يوسف، "المنظمات الدولية العالمية"، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2004.
- محمد عبد الفضل، "برامج الإصلاح الهيكلي الاقتصادي في مصر والمغرب بين المأمول والواقع "، مركز الدراسات الإستراتيجية والبحوث والتوثيق، بيروت، يناير سنة 1994.
- محمد قاسم القريوتي، "السلوك التنظيمي دراسة السلوك الإنساني الفردي والجماعي في المنظمات الإدارية، كما المطابع العسكرية"، الطبعة الثانية، سنة 1993.
- محمد محبوي، "النظام القانوني للعلامات في ضوء التشريع المغربي المتعلق بحقوق الملكية الصناعية والاتفاقيات الدولية"، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2007.
- محمد معني السنوسي، "مالية الجماعات المحلية بالمغرب، التنظيم المالي المحلي"، دار النشر المغربية، سنة 1993.
- محمود خالد المسافر،"العولمة الاقتصادية هيمنة الشمال والتداعيات"، الطبعةالأولى، بيتالحكمة، بغداد، سنة 2002.
- مدني بن شهرة،، "الإصلاح الاقتصادي وسياسة التشغيل التجربة الجزائرية"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، سنة 2009.

- مراد عبد الفتاح، " الحكومة الالكترونية "، دار المعارف، القاهرة، سنة 2003.
- مرسي السيد الحجازي، "النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، سنة 2001.
- المرسي السيد حجازي، " النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق "، الدارالجامعية الإسكندرية، سنة 1998.
- المرسي السيد حجازي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية الإسكندرية، سنة 1988.
- مصطفى الكثيري، "النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، تعريب عبد الرحمان الشاوي، العربي الزياتي، خالد عليوة، ومصطفى الكثيري، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، سنة 1985.
- مصطفى الكثيري، "واقع الاقتصاد المغربي في برنامج التقويم البنيوي"، الحوليات المغربية للاقتصاد تصدر عن جمعية الاقتصاديين المغاربة، السنة الأولى، العدد1، ربيع 1992.
- مليكة الصروخ، "القانون الإداري"، دار الأمان، الرباط، سنة2001.
- منير شفيق، "العولمة ودعاتها في المأزق "، مجموعة وثائق منتدى ليبيا للتنمية البشرية والسياسية 29، يوليوسنة 2004.
- نجم أحمد سمير، " النظم الخبيرة وتطبيقاتها "، مجلة الكومبيوتر والإلكترونيات، بيروت، سنة 1995.
- يونس أحمد بطريق، "السياسات الدولية في المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة1997.
- يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، "المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

الأطروحات والرسائل :

الأطروحات:

- أحمد حلبية، " التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في القانون العام، السنة الجامعية 2007-2008.
- توفيق الطاهري، "اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية"، أطروحة لنيل الدكتوراه قانون عام، جامعة محمد الخامس اكدال، الرباط، السنة الجامعية 2008-2009.
- جميلة دليمي، "الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب، مساهمة في رصد سيرورة صناعة القرار الضريبي مند سنة 1956"، جامعة الحسن الثاني عين الشق، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، السنة الجامعية 2004-2005.
- حميد النهري، "إشكالية التدخل الجبائي في المغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكال الرباط، السنة الجامعية 2000-2001.
- سعيد أغريب، "المعاملة المغربية للاستثمارات الدولية والبحث عن الاندماج في الاقتصاد العالمية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة القاضي عياض مراكش، السنة الجامعية 2001-2002.
- الصديق جعوان، "إشكالية التهرب الضريبي في المغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس اكدال الرباط، السنة الجامعية 2001-2002 .
- عادل فراج، " القرار العام وبلورة السياسة العامة بالمغرب: مقاربة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الدستوري وعلم السياسة جامعة القاضي عياض، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2005-2006 .
- عبد الرحيم حزيكر، "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات

الملزم"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-. 2004

- عبد المنعم محمود داود، "التطبيق المباشر لقانون الجماعات الأوروبية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق جامعة المنصورة، مصر، السنة الجامعية 1987-1988.
- عصام القرني، "صناعة القرار الضريبي بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه كلية العلوم القانونيةوالاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2015-2016.
- محمد أحمد عبد الرحمن الحميقاني، "التنظيم الدولي لحماية وتسوية منازعات الاستثمارات الأجنبية دراسة مقارنة"، أطروحة لنيل الدكتوراه قانون خاص جامعة محمد الخامس السويسي، السنة الجامعية 2010-2011.
- محمد السكلى، "التدبير المالي العمومي ومتطلبات الحكامة المالية" أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، أكدال الرباط، السنة الجامعية 2011-2012.
- محمد بوزلافة، "الحماية القانونية للمتعاقد الضعيف في القانون الدولي الخاص، دراسة العقد الدولي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق بفاس، سنة 2002.
- محمد عباس محرزي، "نحوتنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، الجزائر، كلية علوم الاقتصاد والتسيير سنة 2005.
- محمد قزيبر، "موقع الاستثمار داخل السياسة الجبائية بالمغرب من خلال مكونات الإصلاح الجبائي العام"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في العلوم السياسية، جامعة الحسن الثاني عين الشق، السنة الجامعية 1998-1999.
- المصطفى معمر " السياسة المالية ونظام التمويل العمومي في ظرفية التقويم الهيكلي 1983-1993 محاولة في التحليل "، أطروحة لنيل الدكتوراه في

القانون العام جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999.

- مصطفى منار، "الاقتطاع الضريبي والعدالة الاجتماعية"، أطروحة في القانون العام كلية العلوم القانوني والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية . 2010
- نجيب الحجيوي، "سموالمؤسسة الملكية بالمغرب، دراسة قانونية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق كلية العلوم القانونية والاقتصادية، أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2000-2001.

الرسائل :

- رحمة نابتي، " النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي- دراسة مقارنة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، السنة الجامعية 2013-2014.
- أمينة عياد، "إصلاح النظام الجبائي المحلي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق بالرباط السويسي، السنة الجامعية 2007-2008.
- إيمان بوقرة، "كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجزائرية الفرنسية "، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير جامعة 20اوت 1955، سكيكدة الجزائر، شعبة المانجمنت تخصص المالية 2009- 2010.
- خليل الفاهي، "سياسة الإنفاق الاستثماري بالمغرب في ظرفية التقويم الهيكلي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 1997-1998.
- رشيد ملوكي، "جدلية الاقتصادي والسياسي زمن تطبيق برنامج التقويم الهيكلي1983-1993"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، السنة الجامعية1998-1999.

- سليم الورياكلي، " حدود وإمكانيات إعادة توزيع الدخول عبر الأداة الجبائية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، عين الشق الدار البيضاء، سنة 1986.
- عادل فراج، " النظام الضريبي في إطار دولة القانون "، دبلوم الدراسات العليا المعمقة، القاضي عياض مراكش، السنة الجامعية 2003 -2004 .
- عبد السلام أديب، "الإصلاح الجبائي والتنمية في المغرب"، دبلوم الدراسات العليا المعمقة، الرباط، سنة 1994 .
- عبد الله دمومات، "مقاربة حول الإصلاح الضريبي المغربي العام في ظل إستراتيجية برنامج التقويم الهيكلي"، دبلوم الدراسات العليا، جامعة الحسن الثاني، سنة 1994.
- عبد النور أولاد عبد الهادي، "السياسة الجبائية ودورها في التنمية الاقتصادية "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق بجامعة عبد المالك السعدي طنجة 2006-2007.
- عز الدين سيمو، "التهرب الضريبي كجريمة اقتصادية أبعادها آثارها"، دبلوم لنيل الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية محمد الأول وجدة، السنة الجامعية 2000-2001.
- محمد شوراق، "دور الاتفاقيات الدولية في مجال التجارة الدولية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، سنة 2007-2008.
- محمد كادة، "تدبير الموارد البشرية بالإدارة العمومية "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكدال الرباط، السنة الجامعية 2000-2001.
- نزهة أخ العرب، "سؤال ثقافة المواطنة في ظل علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية"، دبلوم الدراسات العليا المعمقة قانون عام، جامعة الحسن الأول سطات، السنة الجامعية 2007-2008.
- هشام زرقاوي، " تجريم التملص الضريبي من خلال قانون المالية لسنة

1997"، دبلوم الدراسات العليا المعمقة جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، السنة الجامعية 1999-1998.

- هند بطلموس، "الفاعلون الجدد في السياسة الخارجية المغربية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، أكدال الرباط، السنة الجامعية 2005-2006.
- يحيى حلوي، " القانون والتنظيم، دراسة في الاجتهادات القضائية والفقهية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة تخصص حقوق، جامعة محمد الأول، كلية الحقوق وجدة، السنة الجامعية 1999-2000.

المقالات:

- أحمد بوعشيق، "الحكامة المحلية على ضوء الميثاق الجماعي الجديد"، المجلة المغربية للادارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات العدد 5، ونبر –دجنبر 2005
- أحمد حضراني، "قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 78-79، يناير-أبريل 2008.
- أكرم زيدان، " سيكولوجية المال هوس الثراء وأمراض الثروة"، سلسلة عالم المعرفة إصدارات المجلس الوطني للثقافة والفنونوالآداب، العدد 351 مايو2008.
- باسلرؤوف الخطيب، " المفاوضات الدبلوماسية التقليدية"، مجلة الدراسات الدبلوماسية، العدد 6 سنة 1990.
- جميلة دليمي، " الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب"، مجلة مسالك، العدد 4.
- حبيب المالكي، "مديونية المغرب الدولية بين الأمس واليوم"، مجلة المشروع العدد 5، السنة 1985.

- رضوان زهرو، "من أجل مشروع وطني للحكامة"، منشور بمجلة مسالك العدد8، 2008.
- زهرة حبو،" التهرب الضريبي الدولي "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد، 27 العدد الأول 2011
- سعيد الصديقي، "المؤسسة الملكية والسياسة الخارجية : قراءة في مفهوم المجال المحفوظ للملك"، المجلة الدولية، عدد 3، سنة 2007.
- عادلة الوردي، "مكانة الاتفاقيات الدولية في الدستور المغربي في دستور 2011 بالمغرب مقاربات متعددة، مساهمة للكشف عن جديد الوثيقة الدستورية وتفعيل التنزيل السليم لمقتضياتها" منشورات مجلة الحقوق، سلسلة الأعداد الخاصة، العدد الخامس، 2012.
- عبد الحق جناتي الإدريسي، "أرجحية القانون الدولي على القانون الوطني، حالة القانون المغربي، " المجلة المغربية للدراسات الدولية، عدد 4، يناير 2000.
- عبد الكريم هاني، "الازدواج الضريبي الدولي، المغرب كنموذج"، مجلة المنارة للدارسات القانونية والإدارية، عدد 2012/02.
- عبد اللطيف اكنوش، "حكومة عبد الرحمن اليوسفي بين السياسات الاقتصادية السابقة وضرورة الإصلاحات الموجعة المرتقبة "، في جريدة المستقبل الأسبوعي بتاريخ 11-17 ابريل 1998.
- عبد الله دمومات، "تأثير الخلفية الاقتصادية الظرفية في صياغة القرار الجبائي في المغرب"، مقال بجريدة الاتحاد الاشتراكي العدد 2699، 26 دجنبر1990. .
- عبد المجيد أسعد، النظام الجبائي للترتيب في عهد السلطان المولى الحسن الأول، المجلة المغربية للقانون والاقتصاد التنمية كلية الحقوق الدار البيضاء، العدد 1 سنة 1986 .
- عدنان فرحان الجوراني، " الإصلاح الضريبي : المفهوم والأسباب والأهداف"، محور الإدارة والاقتصاد، مجلة الحوار المتمدن، العدد 3580،

بتاريخ 2011/12/18، مصر.

- عزيز البوعزاوي، "حماية الملكية الصناعية والتجارية على ضوء المستجدات القانونية في الملكية الفكرية والتجارية والصناعية "، مجلة المرافعة الصادرة عن هيئة المحامين بأكادير، الطبعة الأولى، يونيو2001 .
- علي أبوهاني، "مشكلة نفاذ المعاهدات الدولية في القوانين الداخلية"، مجلة البحوث والدراسات العلمية، عدد 03، دجنبر 2009.
- علي حسن باكير : المفهوم الشامل لتطبيق الإدارة الالكترونية "منشور بمجلة (آراء الخليج) مركز الخليج للأبحاث بالإمارات، العدد 23، سنة 2006 .
- علي عزوز، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، 2012.
- غيثة الحاتمي، "الضريبة العامة على الدخل في إطار العدالة الجبائية "، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 4، سنة 1996.
- محمد أشركي، "المقاولات العامة بالمغرب في مواجهة الخوصصة"، مجلة الأبناك والمقاولات في المغرب، العدد، 18 يناير فبراير 1989.
- محمد المعروفي، " مناخ الاستثمار في المملكة المغربية"، مجلة التنمية الصناعية الغربية، عدد 32، سنة 1992.
- محمد بن محمد العلوي، " تزايد جاذبية المغرب للاستثمارات الأجنبية"، صحيفة العرب، نشر في 2015/06/27، العدد6661.
- محمد حركات، " الضغط الضريبي هذا الغول المخيف"، حوار منشور بيومية الناس، العدد 198، الثلاثاء 15 مايو2007
- محمد سعيد السعدي، "تدخل الدولة في الاقتصاد التجربة المغربية"، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 1، أبريل – يونيو1986.
- محمد شكيري، "التواصل في تدبير الضريبة"، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد43 مارس – أبريل 2002 .
- محمد شكيري، " أوراش الإصلاح الضريبي واكراهات الظرفية"، مقال منشور بجريدة التجديد بتاريخ 2012/03/1

- محمد صديق رمضان، " نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 5 العدد 1، دجنبر 2002، الكويت .
- محمد عياد، "الإدارة الجبائية بين التحديث وإكراهات الضغط الداخلي"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 72-73 يناير أبريل 2007.
- محمد فرجي، " سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية، عدد60، سنة 2005.
- محمد ليديدي، "سموالاتفاقيات الدولية على القانون الداخلي، في الاتفاقيات الدولية والقانون الداخلي من خلال الاجتهادات القضائية"، منشورات مركز التوثيق والإعلام والتكوين في مجال حقوق الإنسان، مطبعة فضالة، الطبعة الأولى، دجنبر 2002.
- مصطفى الكثيري، "الحصيلة العشرية لبرنامج التقويم البنيوي"، جريدة الاتحاد الاشتراكي، العدد، 3787، بتاريخ 22 دجنبر 1993.
- مولاي إدريس الحلابي الكتاني، "أية وظيفة للتخليق في إصلاح الإدارة المغربية"، المجلة المغربية للإدارة المحليةوالتنمية، عدد 41 نونبر –دجنبر 2001.
- ميمون خراط، " حقوق الإنسان في الدستور المغربي بين السموالكوني والخصوصية الوطنية في دستور 2011 بالمغرب مقاربات متعددة مساهمة للكشف عن جديد الوثيقة الدستورية وتفعيل تنزيل السليم لمقتضياتها"، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة الأعداد الخاصة، العدد الخامس 2012.
- نجيب جيري، "الجهوية الموسعة بالمغرب – الدينامية ورهان التنمية المحلية "، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد الثالث، السنة الثانية، يناير 2013.
- وقيدية محمد، "موقع المسؤولية" مقال منشور بجريدة الاتحاد الاشتراكي، 23 يوليو1995.

الندوات

- إدريس بالمحجوب، "القضاء المغربي في المجال التجاري"، ورقة عمل مقدمة في اليوم الدراسي حول الاتفاقيات الدولية والقانون الداخلي أيام 13 و20 و21 أكتوبر 2001 بالرباط تحت رعاية وزارة حقوق الإنسان وبمساهمة وزارة العدل.
- كانت أول مناظرة لدراسة الشأن الضريبي، وقد استغرقت أعمالها يومين 26 و27 نونبر 1999 ترأسها الوزير الأول عبد الرحمان اليوسفي، الذي ألقى كلمة الافتتاح، بمشاركة وزير الاقتصاد والمالية السيد فتح الله ولعلو، المدير العام للضرائب السيد نور الدين بنسودة، إلى جانب عدد من المهتمين بالشأن الضريبي من ممثلي المقاولات والمهنيين وخبراء في ميدان المحاسبة والضريبة وأساتذة جامعيين على.

التقارير:

- أنظر التقرير الاقتصادي والمالي لمشروع قانون مالية سنة 2012وزارة الاقتصاد والمالية، المغرب
- التقرير الاقتصادي والمالي لمشروع قانون المالية لسنة 2004 أعدته مديرية السياسة الاقتصادية العامة، وزارة المالية والخوصصة، 16 أكتوبر 2003 .
- التقرير الاقتصادي والمالي لمشروع قانون مالية لسنة 2006 لوزارة المالية والخوصصة، أكتوبر 2005.
- تقرير صندوق النقد الدولي بتاريخ 22 مارس 1979 حول الإصلاح الجبائي بالمغرب .
- تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية حول مشروع قانون الماليةبرسم السنة المالية 2014
- عرض حول الإصلاح الجبائي قدمه وزير المالية أمام اللجنة المالية يوم 2 ماي 1985 الرباط . وزارة المالية.
- عرض وزير المالية والخوصصة أمام لجنة المالية والتنمية الاقتصادية بمجلس النواب حول مشروع القانون الأساسي لبنك المغرب تقرير لجنة

والتنمية الاقتصادية حول مشروع قانون رقم 03- 76 يتعلق بالقانون لبنك المغرب، السنة التشريعية 2004- 2005

- مخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية 1973-1977، الجزء الأول
- مديرية التخطيط مخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية 1981 -1985 الجزء الأول.
- المملكة المغربية وزارة الاقتصاد والمالية، مجلة المالية، العدد 20 يوليوز 2013.
- المملكة المغربية، التقرير الاقتصادي والمالي المرفق بمشروع قانون المالية لسنة 2013.
- منشور الوزير الأول رقم 2009/14 في 5 رمضان 1430 الموافق ل26 غشت 2009 إلى السيدين وزيري الدولة والسيدات والسادة الوزراء وكتاب الدولة والمندوبين الساميين والمندوب العام حول مشروع قانون المالية لسنة 2010.
- نزار بركة وزير الاقتصاد والمالية لقاء مع منتدى وكالة المغرب العربي للأنباء بالرباط بتاريخ 20 نونبر 2012 لمناقشة مشروع قانون المالية لسنة 2013.
- نص الرسالة في انبعاث أمة، الجزء 38 منشورات القصر الملكي الرباط، سنة 1993.
- الوزير المنتدب المكلف بالميزانية، إدريس الأزمي الإدريسي، في عرض لمشروع القانون أمام لجنة المالية والتجهيزات والتخطيط والتنمية الجهوية بمجلس المستشارين.

النصوص القانونية :

- الاتفاقية المحررة بتاريخ 22 مارس 1989 بين المملكة المغربية وحكومة جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل.
- الاتفاقية المحررة في دبي بتاريخ 9 فبراير 1999 بين المملكة المغربية

ودولة الإمارات العربية المتحدة بشأن تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل ورأس المال .

- الدستور المغربي لسنة 2011.
- الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل بقانون رقم 19-08 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1429، الموافق ل 15(نونبر 2008)، الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 16 نونبر 2008.
- الدستور القطري الصادر بتاريخ 20 ربيع الثاني 1425 الموافق ل 8 يونيو2004 هجرية، الجريد الرسمية عدد 6 الصادرة بتاريخ 8 يونيو2005، الموافق ل 10 ربيع الأول 1426.
- الدستور الهولاندي.
- دستور مملكة بلجيكا.
- ظهير شريف رقم 1. 00. 09 صادر في 8 ربيع الآخر 1421 (11 يوليو2000) بنشر الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة الهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي على الدخل ورأس المال الموقعة بدبي في 9 فبراير 1999، الجريدة الرسمية عدد 4840-21 رجب 1421 (19 أكتوبر 2000) ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، جريدة الرسمية عدد 5733 – 15 جمادى الأولى 1430 (11 ماي 2009) .
- ظهير شريف رقم 1. 00. 175 بتاريخ 28 محرم 1421 الموافق ل 3 مايو2000 والتي نشرت بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو2000.
- ظهير شريف رقم 1. 04. 145 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 27 أغسطس 2002 بين

حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، جريدة الرسمية عدد 5733 – 15 جمادى الأولى 1430 (11 ماي 2009) .

- ظهير شريف رقم 1. 07. 35 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة باكادير في 16 من صفر 1427 (17 مارس 2006) بين حكومة المملكة المغربية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 5735-22 جمادى الأولى 1430 (18 ماي 2009).
- ظهير شريف رقم 1. 07. 35 صادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بنشر الاتفاقية الموقعة باكادير في 16 من صفر 1427 (17 مارس 2006) بين حكومة المملكة المغربية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 5735-22 جمادى الأولى 1430 (18 ماي 2009).
- ظهير شريف رقم 1. 11. 48 صادر في 25 من محرم 1434 (10 دجنبر 2012) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 11 مايو2010 بين المملكة المغربية وجمهورية مقدونيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 6216-22 صفر 1435 (26 دجنبر 2013).
- ظهير شريف رقم 1. 11. 48 صادر في 25 من محرم 1434 (10 دجنبر 2012) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 11 مايو2010 بين المملكة المغربية وجمهورية مقدونيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 6216-22 صفر 1435 (26 دجنبر 2013).
- ظهير شريف رقم 1. 73. 348 الصادر في 8 رجب 1393 الموافق ل (8

غشت 1973) بنشر الاتفاقية المتعلقة بالحق في إبرام المعاهدات والموقع عليها بفيينا بيوم 23 مايو1969، الجريدة الرسمية عدد 3239، بتاريخ 12 ذوالقعدة 1394 الموافق ل (27 نونبر 1974).

- ظهير شريف رقم 1. 99. 323 صادر في 21 من شوال 1420 (28يناير 2000) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 30 أكتوبر 1998 بين المملكة المغربية وجمهورية الهند والهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 4776-2 ذي الحجة 1420 (9 مارس 2000) .
- ظهير شريف رقم 1. 99. 323 صادر في 21 من شوال 1420 (28يناير 2000) بنشر الاتفاقية الموقعة بالرباط في 30 أكتوبر 1998 بين المملكة المغربية وجمهورية الهند والهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 4776-2 ذي الحجة 1420 (9 مارس 2000) .
- القانون الأساسي لجمهورية ألمانيا الاتحادية.
- قانون الاستثمارات العقارية الصادرة بظهير رقم 1. 85. 100 بتاريخ 17 غشت 1985 لتعديل وتوسيع الامتيازات الجبائية المخولة لهذا القطاع بمقتضى ظهير رقم 1. 81. 207 بتاريخ 8 ابريل 1981.
- قانون الإطار رقم 18. 95 بمثابة ميثاق الاستثمار الجريدة الرسمية عدد 4335 بتاريخ 1995/11/29.
- قانون المالية رقم 38. 07 للسنة المالية 2008، الجريدة الرسمية رقم 5591 الصادرة يوم الاثنين 31 دجنبر 2007.
- قانون المالية رقم 43. 06 للسنة المالية 2007 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ 11 ذي الحجة 1427/فاتح يناير 2007 .
- قانون المالية رقم 43. 06 للسنة المالية 2007 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ 11 ذي الحجة 1427/فاتح يناير 2007 .
- القانون رقم 06. 99 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة الجريدة الرسمية

عدد4810 صادر بتاريخ 3 ربيع الأول 1421 5 يونيو2000.

- القانون رقم 12. 115 للسنة المالية 2013 الصادر بتاريخ 25 دجنبر 2012 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6113 بتاريخ 17 صفر 1434الموافق ل 31 دجنبر 2012
- القانون رقم 15. 95 بمدونة التجارة جريدة رسمية بتاريخ 19 جمادى الأولى 1417[3 لأكتوبر 1996].
- القانون رقم 17. 97 المتعلق بحماية الملكية الصناعية، الجريدة الرسمية عدد 4776، 2 ذي الحجة 1420 [9 مارس 2000] .
- القانون رقم 31. 05 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 17. 97 المتعلق بحماية الملكية الصناعية، الجريدة الرسمية، عدد 5397 21 محرم 1427 (20 فبراير 2006).
- القانون رقم 41. 90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية الجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 1993/11/03.
- القانون رقم 47. 06 المتعلق بالجبابات المحلية، صادر الأمر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1. 07. 195 الصادر في 30 نونبر 2007 الجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 3 دجنبر 2007.
- قانون رقم 53. 95 يقضي بإحداث المحاكم التجارية ظهير شريف رقم 1. 97. 65 صادر في 4 شوال 1417 [12 فبراير 1997] الجريدة الرسمية عدد4482 بتاريخ 8 محرم 1418 [1997/5/15].
- القانون رقم 65. 99 المتعلق بمدونة الشغل الجريدة الرسمية عدد 13. 5167 شوال 1424 [8 شتنبر 2003].
- القانون رقم 78. 00 المتعلق بالميثاق الجماعي الصادر بتنفيذه الظهير رقم 1. 02. 297 بتاريخ 3 أكتوبر 2002، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5058 بتاريخ 21 نونبر 2002.
- قانون رقم 83- 3 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 38- 1- 83 بتاريخ 23 أبريل 1984.

- القانون رقم 89. 17 المحدثة بموجبه ضريبة عامة على الدخل، الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 21 نونبر 1989. جريدة رسمية عدد 4023 بتاريخ 6 دجنبر 1989.
- قانون مالية رقم 110. 13 للسنة المالية 2014.
- قانون مالية سنة 1977، رقم 1. 76. 638 بتاريخ 5 محرم 1397 الموافق ل 27 دجنبر 1976.
- مشروع قانون رقم 12-129 يوافق بموجبه على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل بين حكومة المملكة المغربية وحكومة جمهورية الكامرون، تم دراسته بلجنة الخارجية والدفاع الوطني والشؤون الإسلامية والمغاربة المقيمين بالخارج، وتم التصويت عليه بالإجماع بتاريخ 2013/05/21.
- قرار المجلس الدستوري رقم 829-12 بتاريخ 11 من ربيع الأول 1433، الموافق 4 فبراير 2012 في شأن المادة 140 من النظام الداخلي لمجلس النواب.
- صدور مدونة خاصة بالتسجيل والتنبر بمقتضى المرسوم الملكي عدد 2-58-1151 بتاريخ 12 جمادى الثانية 24/1378 دجنبر 1958 وتم التعديل بموجب المادة 13 من قانون المالية رقم 03. 48 لسنة 2004 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5174 بتاريخ 1 يناير 2004.
- مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1. 77. 339 بتاريخ 25 شوال 1397 [9 أكتوبر 1977] كما وقع تغييرها وتتميمها على الخصوص بمقتضى القانون رقم 99. 02 المصادق عليه بالظهير رقم 222. 00. 1 بتاريخ 2 ربيع الأول 1421 [5 يونيو2000] الجريدة الرسمية عدد3339 مكرر بتاريخ 1977. 10. 13.
- المدونة العامة للضرائب المغربية .
- مرسوم رقم 04-03-02 صارد في فاتح ربيع الآخر 1424 (2 يونيو2003) يغير ويتمم المرسوم رقم 539-78-2 الصادر في 21 ذي

الحجة 1398 (22 نونبر 1978) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة المالية الجريدة الرسمية، عدد 5117، 15 ربيع الآخر 1424 (16 يونيو2003) .

- المرسوم رقم 2-11-103 الصادر في 7 جمادى الأولى 1432 موافق ل 25 أبريل 2011، بتغيير وتتميم المرسوم رقم 2-94-864 صادر في 18 شعبان 1415 موافق ل 20 يناير 1995، في شأن اختصاصات وزير الشؤون الخارجية والتعاون، الجريدة الرسمية عدد 5937، بتاريخ 21 جمادى الأولى 1432، الموافق ل 25 أبريل 2011.
- قرار المجلس الدستوري رقم 829-12 بتاريخ 11 من ربيع الأول 1433، الموافق 4 فبراير 2012 في شأن المادة 140 من النظام الداخلي لمجلس النواب.
- النظام الأساسي العماني، الصادر بمرسوم سلطاني رقم 2011/99 الجريدة الرسمية عدد 948، الصادرة بتاريخ 21 ذي القعدة 1432 الموافق لـــ 19 أكتوبر 2011.

Bibliographie en langue française

Ouvrages :

- ABDELATIF ELATROUZ, "la problématique de la crise des finances publics au Maroc ,mémoire pour l'obtention du D E Sen droit publique université Hassan 2 Casablanca, 1995 -1996.
- AKESBI (N**),"** L'Etat marocain entre les nécessite de la régulation et les impératifs de l'ouverture", Annuaire de l'Afrique du Nord, 1987.
- AKESBI Najib , " l'impôt,l'état et l'ajustement " , Imprimerie Al maarif al Jadida, Rabat 1993.
- ARDANT Gabriel, "Histoire de l'impôt", Livre I, Fayard, 1971.
- BELHCEN TELMACAMI Mohammed," L'impact du politique de ajustement sur les dépenses sociales au Maroc", Rabat,1993.
- BEN SALHI Mustapha," Droit fiscal international et expérience algérienne ", Office de presse universitaire, Alger, 1987.
- BENNOUNA (M) ,"droit international du développement"Paris, Ed Berger-levrault,1983.
- Bernard BRACHE, " volonté politique fiscale" , étude de finances publiques mélanges en l'honneur de Paul Marie Gaudmet ,Economica 1984 .
- BERNARD Castagnede ,"fiscalité internationale de l'entreprise ,PUF ,1ére édition 1987.
- BOUCHAREB Mohamed," La fraude fiscale au Maroc" , Editions Maghrébines, 2006.
- BRAHIMI Mohamed," Appréciation de la régionalisation à l'ombre de la recomposition politique et institutionnelle", R. E. M. A. L. D, thèmes actuels numéro 53.
- CASTAGNEDE Bernard," précis de fiscalité internationale ", Presse Universitaire de

France fiscalité PUF, 4ème Editionmise à jour ,2013.

- CATUSSE(M) ,"La confédération générale des entreprises du Maroc"
- CHABIH Jilali,"Les finances des collectivités locales en Maroc essai d'une approche globale des finances locales", Edition l'Harmattan, 2005.
- CHRETEN Maxime," A la recherche d'un droit international commun", Siery 1955.
- CLEMENT Gean François ," Les révoltes urbaine le Maroc actuel", Edition CNRS, Paris,1983.
- CLAMAGERAN J. J, "Histoire de l'impôt en France", Librairie Guillaumin et Cie, Paris, 1867.
- DAILLIER(P) et autres, " Droits international public", 5ème Edition, Paris 1992.
- DAOUDI Tahar," la banque au Maroc, évolutions récentes, structures et organisation", Imprimerie Beni Snassen, Salé , 1999 .
- DAUMOU Abdelali , " Etat et capitalisme au Maroc ", Edition Edino , Rabat, 1987 .
- Denis Lefèvre, Thiery vachet, Sylvie Vidalen," Droit Fiscal", Hachette supérieur, 2010-2011, paris.
- DIBOUT Patrike, "la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales", Cité dans livre de regards sur la fraude fiscale,Economica 1986.
- DUCCINI Roger**,**" Fiscalité des contrats internationaux ", Edition Litec, Paris, 1991.
- El KATIRI (M) et AKESBI (N)," la réforme de la fiscalité marocaine à l'heure de l'ajustement structurel",Edition Toubkal, Casablanca, 1987.
- El MalkiHabib, " L'économie Marocaine ; bilan d'une décennie 1970-1980" , CNRS, Paris , 1982 .
- El MIDAOUI Ahmed, "les entreprises publiques au Maroc et leur participation au développements ", Editions Afrique Orient, Casablanca.
- ELKADIRIAbdelkader , " La position des Etats du tiers monde à la conférence de vienne sur le droit des traités " , Edition de la faculté des sciences juridiques

économiques et sociales de Rabat, 1980.

- GASSEN(H) et) FEUER (G) , "Droit international du développement", DALLOZ, 2éme Edition , 1990.
- GASTAGNEDE Bernard et TOLEDANO Salomon ,"Fiscalité internationale de l'entreprise", Fiscalité PUF, 1ére Edition, 1987.
- GAUDEMENT (PM) , " finances publique " ,3éme Edition P. U. F , Edition Montchrestien, Paris, 1970.
- GILBERT Tixier ,"droit fiscal international" , presse universitaire de France 1ére Edition ,Mai 1986 .
- GOUTHIERE Bruno , " Les impôts dans les affaires internationalestrente étude pratique", 3éme édition, Edition France librairie, 31 juillet 1994.
- GOUTHIEREBruno, "Les impôts dans les affaires internationales", Edition Français Lefebvre, 4ème édition Paris 1998.
- GUY Gest etTIXIER Gilbert , "Droit fiscal international",2ème édition , PUF, 1990.
- HADJIVELTCHEV Dimitar," Recueil des conventions fiscales," Edition formation entreprise EFE, Paris, 2012.
- HAMDOUCH (B)," Politique de développement et d'ajustement au Maroc à l'épreuve de la crise", SMER , Rabat 1990.
- JUILLARD (P) ," l'évolution des sources du droit des investissements",Recueil des cours de l'Académie de droit international,Tome 25 x ,LA HAYE ,1994.
- JUILLARD (P) ,"chronique de droit international économique" ,Paris, AFDI,1975.
- JUILLARD (P), "les conventions bilatérales d'investissement conclue par la France", sans édition et sans année.
- LAURE Maurice, "Traité de politique fiscale", PUF , 1956.
- LEFEBRE (F. F)," Le système fiscal Américain" , Paris ,1987 .
- LEVINE Pierre, "La lutte contre l'évasion fiscale de caractère internationale en

l’absence et en présence de convention internationales", Libraire générale de droit et de jurisprudence,Paris, 1998.

- MALHERBE Jacque , "droit fiscal international ", maison LARCIER ,Bruxelles,1994.
- MARTINEZ Jean-Claude , "les conventions de double imposition", Litec,1995.
- MATHIER Jean Luc , "La politique fiscale économique", sans Edition, 1999.
- MHIVIERE (J) ," Le droit fiscal international", Edition Ides , 1983.
- MORISSON (C),"Ajustement et équité au Maroc" , OCDE ,1991.
- MORRISSON Christian,"Ajustement et équité au maroc" , OCDE, Paris 1991.
- NADIF Salaheddine NADIF , " La fiscalité internationale dans le réseau conventionnel Marocain ", Afrique challenge Edition, LBDO 2012.
- NIYONZIMA Mathias ,"La clause de monnaie étrangère dans les contrats internationaux ", BRUYLANT- Bruxelles 1990.
- OCDE ,"Traitement national des entreprises sous contrôle étranger" ,Paris, 1993.
- OCDE, " la concurrence fiscale dommageable : un problème mondial ", Edition OCDE, Paris, 1998.
- OCDE, "principe directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales", Paris 1974.
- OCDE," les principes directeur de l’OCDE à l'intention des entreprises multinationales", paris, 1993.
- OCDE,"Question de fiscalité internationale: modèle de convention fiscale", Quatre études Complémentaires, Numéro 04, Paris, 1992.
- ONU," Modèle de convention des nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement" ,nations-unies ST/ESA/102, NEW YORK,1980.
- OUHAJJOU Abdeslam, "Les finances locales", Imprimerie SOLPRINT, Edition

2017, Fès.

- Ouvrage collectif,"croissance économique et développement humain 50 ans de développement humain perspectives 2025", rapport thématique 2005.
- Paul REUTER, " Introduction au droit des traités ", Edition Paris 1972.
- PIERE Beltrame, " La fiscalité en France ", Hachette les fondamentaux n° 9, 2001.
- QRONFLI Salah," les privatisations au Maroc : approche juridique ", Editions Maghrébines Ain Sabaa ,Casablanca 1990.
- RHOMARI (M)," Rapport de synthèse sur l'IGR , une nouvelle donnée et de nouvelles interpellation" , R J E, faculté de droit Rabat, 1990 .
- ROLLAND Maurice, dans son préface de l'ouvrage de COSSON Jean, "les industriels de la fraude fiscale " , Edition du Seuil, 1981.
- SAADANI Ghali, "Précis de droit fiscal Marocain", Edition revue et corrigée, Edition 2016.
- SCHAUFELBERGER (P) , "la protection juridique des investissements internationaux dans les pays en développement", étude de la garantie contre les risques de l'investissement étude suisse de droit international , 1993.
- SCIOTTI-LAM Claudia ,"L'applicabilité des traités internationaux relatifs aux droits de l'homme en droit interne", Bruylant, Bruxelles, 2004.
- TIXIER Gilbert et GYGEST ,"Droit fiscale international" , Presse universitaire, Paris 1985.
- TIXIER Guy Gilbert ," De droit Fiscal" 1ére Edition, L C DJ ,1986.
- VALLEAnnie ," Economie des systèmes fiscaux imposés", PUF , Paris .
- VALLIE Annie, "Les systèmes fiscaux" , Editions du SEUUL, Septembre 2000.
- WARNER (A) ," Le fondement de l'économie politique" , Paris, 1990.
- WOLFGANG Michalski ,"Le commerce international les investissements et la technologie dans les années 90", OCDE, paris , 1991.

Thèses et Mémoires

- ARROUR Samir, "L'imposition des bénéfices des sociétés étrangères et de leurs établissements stables au Maroc, dans le cadre des conventions fiscales internationales", doctorat d'état en droit, université Paris/Val-de-Marne-paris XII, faculté de droit et science politique de SAINT-MAUR, 1983.
- Rami, Mohamed, "Secteur privé et investissement industriel au Maroc ", Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences économiques , université Mohamed V, Rabat Agdal ,2005 .
- TOUFALI Tahar,"L'impact de la fiscalité sur les investissements et l'économie au Maroc", Thèse doctorat, université Jean Moulin Faculté de droit, Lyon III, décembre 1997.
- TIALATI Abdelkader," Droit fiscal international et les pays en voie de développement; le cas des pays arabes", thèse pour doctorat d'état en droit université de Montpellier 1, juillet 1987.
- LEVINE Pierre, " la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationale ", Thèse de doctorat paris, 1986.
- HASSAN OUAZZANI CHAHDI Hassan ," La pratique marocaine du droit des traitées Le droit conventionnel marocain ", Thèse doctorat, Paris II 1977.
- CLAVERIE Jean Michel, " la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales ", Thèse doctorat, bordeaux 1978.
- BRUNO RAKOTO MALALA Jean," Le FMI et la crise financière internationale depuis les années 80", mémoire de DEA économie du développement université Montesquieu Bordeaux IV, 2004.
- NASSIK Boubker Seddik Najih, " Les acteurs de la politique étrangère marocaine, étude de cas le parti de l'Istiqlal ", Mémoire du DES en droit public, Université

Hassan II, Casablanca, 1984.

Articles :

- ABOUCHE Mohamed, " Bourse des valeurs et privatisation au Maroc", Critique économique,N° 3 ,Automne 2000 .
- AINOUCHE M. C, " la fiscalité internationale et l'intégration des entreprises algérienne dans une économie mondialisée ", Revue de science économiques et de gestion, N 4/2002.
- Asfaw Kunssa, "L'économie politique de la privatisation en Afrique subsaharienne", problème économies n° 2480 , 24 juillet 1996 .
- BEN SALEH ZAMERANIAnass ,"Appréciation critique du projet de réforme fiscale portant institution de la T. V. A", Revue Marocaine de finances publiques et d'économie N°1, 1985.
- Boumlik (M) , "Le système d'imposition des revenues à la réveille de la réforme fiscale", Revue Marocaine de droit et l'économie de développement , n 4.
- BRAHIMI Mohamed," Appréciation de la régionalisation à l'ombre de la recomposition politique et institutionnelle, R. E. M. A. L. D, thèmes actuels numéro 53.
- Cassen (B) ,"fallacieuse théorie du libre échange ", Le monde diplomatique novembre 1990.
- CASSEN (B)," les institutions financiers sous le feu de la critique", le monde diplomatique, septembre, 2000.
- CHABIH Jilali, "La région pole de développement approprié , la région et la régionalisation", Actes des colloques international organisé par le département de droit public de la faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech, Série, colloques et séminaires, n° 17,2002 .
- DEVOLUY Pierre, "Maroc où est passé le changement ", Jeune Afrique , N° 1992,

du 16 au 22 Mars 1999 .

- DOUMOU Abdel Ali , " Les dessous de la privatisation " ,Lamalif n° 196,1987 .
- EL ACHHABEMohamed , " Nouvelle classe au Maroc et libéralisme du juste milieu ", Le libéral, n° 6 Avril 1988.
- EL AOUFI Nourreddine," la reforme économique" ,stratégies institution acteurs monde arabe Maghreb- macherk , Numéro spécial 164, Avril Juin 1999 .
- GADHOUM Oualid, "Imposition et religion en islam", La revue " la religion et impôt", Actes colloque de Clermont Ferrand,6 et 7 Avril 2006, N°1, Mars 2012.
- GEORGES (C) ," A quand l'ajustement structurel du secteur privé dans le monde arabes", le monde diplomatique décembre 1994.
- JOUAHRI Abdellatif , "Privatisation nécessites et imites", Le libéral , n° 22 Décembre 1989 .
- LABONNEMichel ,"Ajustement structurel au Maroc le secteur agricole en transition",Option méditerranéennes, Série B , Numéro 14 ,1995.
- LARBI BEN OTMANE Mohamed, " La mise en œuvre de la privatisation au maroc ", R J P E M, N° 24, 1990.
- OUALALOU Fathalah ," La question de l'endettement extérieur du Maroc et le P. A. S bilan décennal du programme d ajustement structurel et perspectives de l'économie marocaine", Annales marocaines d'économie, numéro spécial, Salé, 1994.
- PAUL YATTA François, "La gouvernance financière locale partenariat pour le développement municipale" , sans date.
- Revue Problèmeséconomiques, Numéro 7562 du MAI 1998.
- RICHARD (J) et DENIS(C) , "Sacrifier l' humain au redressement financier un pseudo réalisme qui coute cher" , le monde diplomatique, janvier 1987.
- ROUSSET Michel, " une nouvelle approche de l'intervention économique de l'état ", Revue Marocaine des finances publiques et d'économie n° 6, 1998.
- SBIHI (M), " La nouvelle reforme de la fiscalité locale , Essai d'évolution",

REMALD, Numéro 10, Octobre 1992.

- THEIRY Mayer et PFISTER Etienne," Investissement direct et droits de propriété intellectuelle dans les pays en voie de développement une étude empirique des choix de localisation des multinationales Française", Revue région et développement , Numéro 13,
- ZINE Zahidi, "les fondements, la philosophie, et les objectifs de la privatisation" Revue marocaine de finances publics et d'économie, N°6 , 1990 .

Décisions judiciaires en France

- conseil constitutionnel, décision n° 93-321 DC, du 20 Juillet 1993, journal officiel du 23 Juillet 1993.
- conseil constitutionnel, décision n° 83-160 DC du 19 juillet 1983, journal officiel du 19 juillet 1983.

Etudes, Rapports et Guides

- BANK Al Maghreb, "Aperçu sur le système bancaire marocaine", Direction du contrôle des établissements de crédit, Rabat, le 24 mai 2001.
- Banque Mondiale, "un meilleur climat de l'investissement pour touts", rapport sur le développement dans le monde, 2005.
- Centre d'études et d'informations international CPII, Paris ouvrage collectif ," la reforme fiscale dans les états membres de L UE document de travail direction générale des études parlement Européen Economie127, FR série affaires économiques 2001.
- CIJ recueil des sentences , sentence de 22juillet 1952, LAHAY .
- CNUCED, "Rapport sur l'investissement dans le monde , les sociétés transnationales et la compétitivité" , New York, Genève , 1995
- Comité du droit international CDI; "Le projet d'article sur la clause de la notion la plus favorisée", Art 7 , Annuaire de la commission du droit international ,1978.

- Commission européenne ," mise en œuvre de la politique européenne de voisinage au Maroc, Progrès réalisés en 2011 et actions à mettre en œuvre", Document de travail, Bruxelles, le 15/05/2012.
- European Union, European commission," political economy of tax reforms", workshop proceedings publications office of the European Union, 2016.
- le rapport de CGE au premier ministre, la situation économique se dégrade dangereusement, l économiste n° 471 octobre 1992.
- Ministère de L économies et des finances," Bilan du programme d' ajustement structurel", document de travail numéro 1,octobre 1995.
- Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles importions entre pays développés et pays en développement, New York, 1980.
- Modèle de convention fiscale des Nations Unies concernant les doubles impositions, entre pays développés et pays en développement, révision de 2011, Nations unies.
- O. N. U. modèle de convention, 1980.
- République Algérienne, Ministère des finances, DGI, Bulletin d'information de la DGI, N° 53, 2011.

Textes juridiques

- convention entre le gouvernement de la république Française et le gouvernement du royaume du Maroc tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscal (ensemble un protocole), signée à Paris le 29 mai 1970. Approuvée par la loi n° 71-369 du 19 mai 1971, entrée en vigueur le 1er décembre 1971, et publiée par le décret n° 71-1022 du 22 novembre 1971.
- Convention entre le gouvernement du royaume du Maroc et le gouvernement de la république Gabonaise tendant à éviter la double imposition et A prévenir l'évasion

fiscale en matière d'impôts sur le revenu.

- note circulaire n°534 du 4 décembre 1961 – service des impôts urbains- portant instruction pour l'application de la convention maroco suédoise.
- Protocole, deux échanges de lettres du 29 mai 1970, publiés dans les mêmes conditions que la convention, et modifiée par l'avenant signé à rabat le 18 août 1989, approuvé par le n° 90-353 du 20 Avril 1990, entré en vigueur le 1er décembre 1990 et publié par le décret n° 90-1135 du 18 décembre 1990, rectificatif du 28 Janvier 1991.

Décisions judiciaires en France

- conseil constitutionnel, décision n° 93-321 DC, du 20 Juillet 1993, journal officiel du 23 Juillet 1993.
- conseil constitutionnel, décision n° 83-160 DC du 19 juillet 1983, journal officiel du 19 juillet 1983.

Sites électroniques

- Le paradis fiscal : Fr. Wikipedia. org/wiki/Paradis-fiscal, le 20/09/2008. .
- www. worldbank. org
- Le site officiel de l UMA www. maghrebarabe. org
- www. marocdroit. com
- www. finances. gov. ma
- www. http: //studies. aljazeera. net
- www. tadbir. ma
- www. diplomatie, gov. fr .
- www. frwikipedia. org/%C3%8Eles_Ca%C3%AFmans,le 08/10/2008. .
- Andorre: www. fr. wikipedia. org/wiki/andorre, le 10/10/2008. .
- www. oecd. org/dataoecd/30/17/42497950. pdf, le 20/04/2009.

الفهرس

مقدمة: 1

القسم الأول : الإصلاح الجبائي المغربي ومتطلبات التعاون الجبائي الدولي 22

الفصل الأول: أهداف التعاون الجبائي الدولي 25

المبحث الأول: أهداف النظام الجبائي الدولي 28

المطلب الأول : أصل المشاكل الضريبية الدولية 28

الفرع الأول: العولمـــــة الاقتصادية 29

الفقرة الأولى: مفهوم العولمة الاقتصادية 29

الفقرة الثانيـــة: عوامل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية 30

الفرع الثانـــي: السيادة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية 32

الفقرة الأولى: مفهوم السيادة الضريبية 32

الفقرة الثانيـــة: شـــروط السيـــادة الضريبيـــة ومبدأ إقليمية الضرائب 33

المطلب الثانـــي: ظاهرتي التهرب الضريبي والازدواج الضريبي 35

الفرع الأول : ظاهرة التهرب الضريبي 36

الفقرة الأولى: أشكال وأنواع التهرب الضريبي 36

الفرع الثاني: ظاهرة الازدواج الضريبي 57

الفقرة الأولى: مفهوم الازدواج الضريبي 57

الفقرة الثانية: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولـــي وأثاره 65

المبحث الثاني: آليات تكريس وتنفيذ التعاون الجبائي الدولي 72

المطلب الأول: الاتفاقيات الثنائية كآلية لتحقيق التعاون الجبائي 73

الفرع الأول: واقع وآفاق الاتفاقيات الثنائية لتشجيع الاستثمار 75

الفقرة الأولى: تدويل الإطار القانوني للاتفاقيات الثنائية 75

الفقرة الثانية: الممارسة المغربية للاتفاقيات الثنائية للاستثمار 80
الفرع الثاني: تناقضات الممارسة الدولية 84
الفقرة الأولى: منظمة الأمم المتحدة والبحث عن الحلول 85
الفقرة الثانية: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 89
المطلب الثاني: الاتفاقيات المتعددة الاطراف 93
الفرع الأول: اتفاقيات تشجيع الاستثمار وحمايته 93
الفقرة الأولى: اتفاقيات منظمة التجارة العالمية 94
الفقرة الثانية: البنك الدولي 97
الفرع الثاني: الاتفاقيات الإقليمية 98
الفقرة الأولى: اتفاقيتي جنوب آسيا وجامعة الدول العربية 99
الفقرة الثانية: منتدى التعاون الاقتصادي بين آسيا والباسيفيكومنظمة السوق المشتركة لشرق وجنوب إفريقيا 101
الفصل الثاني: الإطار العام للإصلاح الجبائي المغربي 103
المبحث الأول: سياق مخطط التقويم الهيكلي: بداية الإصلاح 107
المطلب الأول: آليات الإصلاح الجبائي المغربي. 109
الفرع الأول: المؤسسات المالية الدولية وتوجيه القرار المالي المغربي 109
الفقرة الأولى: دور المؤسسات المالية الدولية 110
الفرع الثاني: دور باقي المؤسسات الدولية 123
المطلب الثاني: فرض مضامين التقويم الهيكلي 130
الفرع الأول: مراحل تطور الإصلاح الجبائي 131
الفقرة الأولى: إصلاحات ما قبل وما بعد السبعينات 131
الفقرة الثانية: اصلاحات الثمانينات 137

الفرع الثاني : فرض مضامين التقويم الهيكلي 144
الفقرة الأولى: مضمون وأهداف التقويم الهيكلي 144
الفقرة الثانية : مكانة دمج الإصلاح الجبائي المغربي ضمن برنامج التقويم الهيكلي ...147
المبحث الثاني: معالم الإصلاح الضريبي.....162
المطلب الأول: إصلاح ضرائب الدولة في قانون الإطار لأبريل 1984 163
الفرع الأول: الضرائب الوطنية.....163
الفقرة الأولى: اصلاحات القانون الإطار 164
الفقرة الثانية: إصلاح الجبايات المحلية من خلال قانون الإطار 181
الفرع الثاني: مسار الإصلاحات الجبائية 188
الفقرة الأولى: إصلاحات الضرائب الوطنية 188
الفقرة الثانية : الإصلاح الجبائي المحلي.....211
المطلب الثاني: التدابير الاقتصادية والمالية المتخذة لتشجيع الاستثمار. 223
الفرع الأول: الضمانات المقدمة لتحفيز الاستثمار.....225
الفقرة الأولى: الامتيازات الجبائية المضمنة في مدونات الاستثمار 225
الفقرة الثانية: قراءة في الحوافز الجبائية المقررة بمقتضى قانون 18. 95. 229
الفرع الثاني: إصلاح، تأهيل وتحديث الإدارة الضريبية.....237
الفقرة الأولى: التخليق والتواصل داخل الإدارة الضريبية 238
الفقرة الثانية: دعم التواصل داخل الإدارة الضريبية.....242
القسم الثاني: تقييم الاتفاقيات الجبائية الدولية.....256
الفصل الأول: الاتفاقيات الجبائية الدولية.....261
المبحث الأول: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية.....263
المطلب الأول: ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية.....264

الفرع الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية وأنواعها.....265
الفقرة الأولى: ماهية الاتفاقيات الجبائية.....265
الفقرة الثانية : أنواع الاتفاقيات الجبائية 268
الفرع الثاني: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية 274
المطلب الثاني: الإطار القانوني للاتفاقيات الدولية 278
الفرع الأول : قواعد إبرام الاتفاقيات الدولية.....278
الفقرة الأولى: الشروط الشكلية في إبرام الاتفاقيات الدولية 279
الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية في إبرام الاتفاقيات الدولية 291
الفرع الثاني: آليات تطبيق الاتفاقيات الدولية وعلاقتها بالقانون الداخلي.....294
الفقرة الأولى: تفسير الاتفاقيات الدولية وأولوية تطبيقها 295
الفقرة الثانية: علاقة الاتفاقيات الدولية بالقانون الداخلي من حيث تطبيقها 299
المبحث الثاني: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية.....308
المطلب الأول: تطور الاتفاقيات الضريبية الدولية.....308
الفرع الأول: النمذجة الاتفاقية في مجال الضريبة الدولية 308
الفقرة الأولى: النموذج الاتفاقي الدولي عند إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية.....309
الفقرة الثانية: مقارنة بين نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الأمم المتحدة لتفادي الازدواج الضريبي 312
الفرع الثاني: حدود وآفاق الاتفاقيات الجبائية الدولية.....319
الفقرة الأولى : حدود الاتفاقيات الجبائية.....319
الفقرة الثانية : آفاق الاتفاقيات الجبائية الدولية 321
المطلب الثاني: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية 327
الفرع الأول : توزيع الاختصاص الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية 330

الفقرة الأولى: معايير توزيع الاختصاص الضريبي.....330
الفقرة الثانية: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل 335
الفرع الثاني: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة 345
الفصل الثاني: عرض حول الاتفاقيات الضريبية المبرمة من طرف المغرب 347
المبحث الأول: الأحكام العامة المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية المبرمة من طرف المغرب 349
المطلب الأول: مجال تطبيق الاتفاقية الجبائية الدولية.....349
الفرع الأول: المجال الزمكاني لتطبيق الاتفاقيات الضريبية والضرائب المعنية التطبيق 350
الفقرة الأولى: الأشخاص المعنيون بالاتفاقية.....350
الفقرة الثانية : الضرائب التي تشملها الاتفاقية الجبائية 358
الفرع الثاني : الأحكام المتعلقة بالمفاهيم.....363
الفقرة الأولى: تحديد مفهوم المقيم 363
الفقرة الثانية : توسيع مفهوم المنشأة القارة établissement STABLE 370
المطلب الثاني: الأحكام المتعلقة بالإسناد الضريبي 379
الفرع الأول : فحوى مشكلة الإسناد الضريبي 379
الفقرة الأولى: اقتسام الموارد الجبائية بين دولتي الإقامة والمنبع 380
الفقرة الثانية: التعارض بين معياري الإقامة والمنبع 383
الفرع الثاني: توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الجبائية المغربية.....385
الفقرة الأولى: توزيع الاختصاص الضريبي على الدخل 385
الفقرة الثانية: توزيع الاختصاص الضريبي على الدخل والثروة.....401
المبحث الثاني: الأساليب الفنية المعتمدة لمنع الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي .414
المطلب الأول : الأسلوب المعتمد في تفادي الازدواج الضريبي 415
الفرع الأول: طريقة الإعفاء 417

الفقرة الأول: شرح مقتضيات الفصل 23 أ.....418
الفقرة الثانية: الأبعاد الإستراتيجية للأسلوب 420
الفرع الثاني: أسلوب أوطريقة الخصم.....423
الفقرة الأولى : الأسس القانونية لأسلوب الخصم (الاستنزال) 424
المطلب الثاني : أسلوب النموذج في تفادي ظاهرتي الازدواج والتهرب الضريبي.....430
الفرع الأول: الطرق الغير تقنية لمعالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي.....431
الفقرة الأولى: المسطرة الودية 431
الفقرة الثانية: التحكيم 435
الفرع الثاني : طرق مكافحة التهرب الضريبي 436
الفقرة الأولى : تبادل المعلومات 439
الفقرة الثانية : الاطلاع الاختياري بمبادرة من دولة الإرسال.....443
الفقرة الثالثة: المساعدة الإدارية 443
خاتمة : القسم الثاني 447
خاتمة عامة 451
لائحة المراجع المعتمدة : 463