رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام والعلوم السياسية

تخصص المالية العامة

تحت عنوان:

إشكالية صناعة القرار الضريبي وسؤال العدالة الضريبية بالمغرب

من إنجاز الطالب الباحث

المهدي السهيمي

تحت إشراف الدكتور:

عبد الحفيظ اليونسي

السنة الجامعية: 2021/2020

كلمة شكر

لا يسعني إلا أن أتقدم بأخلص عبارات الشكروالامتنان، وبأصدق معاني التقديروالاحترام إلى أستاذي الدكتور عبد الحفيظ اليونسي، الذي تكرم مشكورا بالإشراف على هذا العمل المتواضع، والذي لم يبخل علي بتوجيهاته العلمية، وملاحظاته القيمة، وأحيي فيه روح التعامل والمعاملة الجيدة.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى كل من يناضل

من أجل وطن حر

وشعب سعيد .

لائحة الاختزالات

ص: الصفحة

م. ن: المرجع نفسه

م. س: مرجع سابق

تقديم:

أضحت الضريبة، في الدولة الحديثة، تلعب مجموعة من الأدوار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، متجاوزة بذلك النظرة التقليدية للضريبة؛ المتمثلة في "الحياد الضريبي La neutralité fiscale " المرتبط بحصر وظيفتها في تمويل خزينة الدولة وعدم التدخل في المجالات التي هي من صميم المبادرة الخاصة، إذ أصبحت أداة فعالة للتدخل الاقتصادي (تشجيع الاستثمار) والاجتماعي (إعادة توزيع الثروات)، وهذا الدور غالبا ما يعبر عنه " بالغير المالي . [1]" extra fiscal

لقد كانت الضريبة لفترة طويلة أداة لتوفير الموارد المالية التي تجبى لصالح الحكام الذين يمتلكون حق تقريرها، كما كانت في أحيان أخرى رمزا للاستبداد والتعسف، ولكن استثمارها تم بشكل آخر في الدول الحديثة؛ إذ أصبح ينظر للضريبة كأحد عوامل دعم التماسك الاجتماعي، وآلية لإعادة توزيع الثروات.

ونتيجة لأهمية الضريبة، والتطورات التي عرفتها[2]، لم تعد القرارات الضريبية مجالا محتكرا من طرف الحكام المستأثرين بالسلطة، بل أصبحت تقبل التداول والتفاوض، وبالتالي أضحى إصدار القرار الضريبي عمليا يتوخى التوفيق بين العديد من المصالح المتناقضة، هذا التناقض يجد نفسه في مرجعيات ورهانات الفاعلين وطبيعتهم في النسق السياسي.

وبين الأهداف المعلنة والرسمية للقرار الضريبي، والرهانات الخفية الحقيقية التي تحركه، تتشكل المسافة التي تبرز عبرها مجموعة من الأبعاد السياسية والاجتماعية التي تسم هذا القرار، وهي مسافة تتقلص في الأنظمة التي ينبني فيها القرار السياسي على مبادئ العقلانية والشفافية والمشاركة، في حين

[1] حميد النهري بم محمد: إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب. أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-أكدال، جامعة محمد الخامس، 2000-2001، ص4.

[2] أحمد إفقيرن: التشريع الضريبي وتخليق الحياة العامة، إشكالية إرساء دعائم العدالة الضريبية. أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2018-2019، ص2.

تكون الهوة سحيقة بين الشعارات التي يتم رفعها وحقيقة ما يسعى القرار الضريبي تحقيقه في ظل الأنظمة التي تقوم على أولوية الضبط السياسي والاجتماعي، وتسودها قيم الولاء والمحاباة والزبونية[3].

عموما، فإن القواعد التي تؤطر لنا صناعة القرار الضريبي هي نفسها قواعد اللعبة السياسية التي لا يجب أن تقرأ من خلال الإطار الدستوري والمؤسساتي حسب الأستاذ "جون لوكا"، وإنما من خلال مقاربة نسقية علائقية تمكن من الوقوف على كيفية اشتغال النسق القراري. وعن الإطار المرجعي لهذا الاشتغال والتغييرات التي تحدث في هذا الوسط والظروف المساهمة في هذه التغييرات[4].

وتظل دراسة سلطة الفاعلين في صناعة القرار الضريبي مرتبطة بالإطار التاريخي الذي تبلورت فيه، وبالواقع الاقتصادي والاجتماعي المحيط بها، هنا تأتي أهمية الوقوف عند التجربة التاريخية للدولة المغربية، إذ تشكل مدخلا جوهريا لفهم عملية صناعة القرار الضريبي، ومكانة الفاعلين وطبيعة العلاقات بينهم، إضافة إلى فهم طبيعة العلاقة التي ينسجها المركز القراري مع المحيط الاجتماعي[5].

إن تاريخ الضريبة في المغرب هو إلى حد كبير تاريخ تطور الدولة لما قبل الحماية، وأثناء الفترة الاستعمارية ثم لما بعد الاستقلال. هذه التحولات ولدت، في النهاية، نظاما ضريبيا حديثا هو تعبير عن إرادة إدماج الاقتصاد الوطني في المسرح العالمي[6].

لذا فإن مقاربة الفاعلين المتدخلين في صناعة القرار الضريبي في ارتباط بخصوصية الدولة المغربية وإرثها التاريخي تسمح برصد رهاناتهم وأهدافهم وتفسير اتجاهاتها وتطوراتها.

---

[3] سي محمد غضبان: السياسات الضريبية بالمغرب محاولة في الأبعاد السوسيو سياسية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2006-2007، ص2

[4] فرج عادل: القرار العام وبلورة السياسة العامة: مقاربة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2005-2006، ص7

[5] سي محمد غضبان، م س، ص4

[6] Rapport du conseil Economique et social, le systéme fiscal marocain: développement économique et cohesion sociale, auto-saisine n° 9/2012, page49

كما أن تتبع مسار الفاعلين في صناعة القرار الضريبي بدأ بالحقبة المخزنية، مرورا بفترة الحماية، ووصولا إلى مرحلة الاستقلال وبناء المؤسسات العصرية، قد يقودنا للوقوف على مدى حداثية أو تقليدية النسق القراري وما حافظ عليه من ثوابت، وما شهده من تغيرات[7].

ومن المفاهيم الأكثر ارتباطا بصناعة القرار الضريبي في الدولة الحديثة، نجد مفهوم العدالة الضريبية، حيث أصبح يفرض أن يتأسس القرار الضريبي على احترام مقومات العدالة الضريبية. فعندما يعتقد الخاضعون للضريبة بأن القرارات الضريبية عادلة ومنصفة، يكونوا أكثر استعداد لتقبلها، ومن تم تأدية التزاماتهم الضريبية اتجاه خزينة الدولة، والعكس بالعكس، فكلما استشعر الخاضعون للضريبة بأن القرارات الضريبية لا تراعي مبدأ العدالة الضريبة وبأنها تشكل حيفا ضريبيا عليهم، كلما تولد لديهم الشعور والرغبة بمقاومتها.

الحقل المعرفي للموضوع:

حاول الباحثون في علم السياسة والاجتماع والإدارة بلورة تعريف جامع ومانع لصناعة القرار الضريبي عبرربطه بميكانيزمات وبنية النظام السياسي من جهة، ثم بقضايا المجتمع وشؤونه العامة من جهة ثانية. بيد أنه رغم ذلك لم يستطيعوا أن يخلقوا علما مستقلا يهتم بدراسة عناصر صناعة القرار الضريبي، حيث ظل هذا الأخير تابعا في توجهاته وتمظهراته المنهجية والنظرية كفرع من فروع علم السياسة وكعلم للدولة والسلطة[8]، الشيء الذي يبقي عليه كانشغال جديد في طور التشكل داخل الحقل المعرفي والعلمي بالمغرب، حيث بقي محكوما إلى حد كبيربالتحليل القانوني المؤسساتي، ومرتبطا بالبعد الشكلي أكثر من ارتباطه بالواقع الاجتماعي والسياسي وبسلوكات الفاعلين،[9] وذلك لهيمنة النظرة التقنية في مقاربة الضريبة بالمغرب.

---

[7] سي محمد غضبان، م س، ص4

[8] عبد الإله السطي: صناعة القرار السياسي بحث في المؤسسة والمؤسساتية بالنظام السياسي المغربي، سلسلة دراسات وأبحاث، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، 2017، ص17.

[9] محمد بوجنون: السياسة الضريبية ودورها في ترسيخ دولة الحق والقانون، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سطات، جامعة الحسن الأول، 2009-2010، ص1.

الإطار المفاهيمي:

إن تعريف المفاهيم تعريفا دقيقا هو المهمة الأولى للمعرفة العلمية، وحقا إن الوصول بالخطاب العلمي إلى مستوى الدقة والضبط المنهجي يعني أولا تعريف المفاهيم، لهذا السبب وجدنا أنه لزاما علينا أن نحدد معاني المفاهيم[10] المرتبطة بموضوع بحثنا.

- الضريبة: تعد الضريبة من بين أكثر المفاهيم تعقيدا، حيث تناولها الفقهاء بالتعريف والتحديد، ووضعوا لها مبادئ حسب متطلبات كل مجتمع على حدة، فاختلفت سماتها حسب سياق الفكر الضريبي السائد[11].

في هذا الصدد عرف "غاستون جيز" الضريبة بكونها مساهمة نقدية تحصل من الأشخاص بصورة إجبارية ونهائية وبدون مقابل وذلك قصد تمويل النفقات العمومية. إن مفهوم الضريبة حسب تعريف "جيز" طرأت عليه مجموعة من التحولات بفعل تطور دور الدولة والوظيفة المنوطة بالضريبة وكذلك بفعل تطور مفهوم دولة الحق والقانون[12]. وقد عمل أخرون أمثال " لافرير وفالين" على تطوير التعريف الذي قدمه "جيز"، حيث أضافا إليه كون الاقتطاع الضريبي يرتكز على المقدرة التكليفية للمكلفين بها. وعليه تم تعريف الضريبة في هذا الإطار بأنها اقتطاع نقدي إجباري ونهائي يتحمله الممول بدون مقابل وفقا لمقدرته التكليفية، وذلك مساهمة في تحمل الأعباء العمومية[13].

وقد عمل الأستاذ " أناس بن صالح الزمراني " هو الآخر على تعريف الضريبة بالقول إنها استقطاع نقدي تفرضه وتجبيه السلطة العامة عن طريق الإكراه، وهدفه تغطية الأعباء العامة، وتنفيذ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وتوزيع تلك الأعباء بين المواطنين حسب قدراتهم[14] .

---

[10] ابراهيم اولتيت: القانون الجبائي المغربي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة، مكتبة ومطبعة قرطبة-أكادير، الطبعة الثانية 2017، ص11

[11] عبد السلام أديب: السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية "دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي (1956-2000)، أفريقيا الشرق، 1998، ص11

[12] محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي " دراسة تحليلية ونقدية"، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، منشورات المجلة المغربية للادارة المحلية والتنمية، العدد49، دار النشر المغربية-الدار البيضاء، 2004، ص33

[13] عبد السلام أديب، م س، ص12

[14] أناس بن صالح الزمراني: المالية العامة والسياسة المالية، المطبعة الوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، ص231

- **صناعة القرار الضريبي: يحيل مفهوم القرار إلى معنى الاختيار الذي يؤدي إلى فعل معين، فهو عملية حاسمة في إنتاج هذا الفعل، والسيرورة التي يتم من خلالها اعتماد هذا الخيار الناتج عنه مباشرة فعلا حاسما، هي ما يصطلح عليه بعملية صناعة القرار[15].أما القرار الضريبي، بشكل مبسط، فيحيل على كل قاعدة أو تدبير أو إجراء ضريبي، يهدف إلى إحداث أو تعديل أو حذف وضعية قانونية ضريبية معينة، وذلك كإقرار ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قائمة، أو تعديل سعر ضريبة ما، أو إقرار تجريم فعل ضريبي أو منح امتياز ضريبي أو إلغائه[16].**
- **العدالة الضريبية: يعتبر تحديد مفهوم العدالة الضريبية أمرا غير يسير، باعتبار العدالة كقيمة مرتبطة بالجانب الأخلاقي، كما تتعدد وجهات النظر حولها، فقد يؤسس الأفراد مدركاتهم وتصوراتهم حول العدالة الضريبية انطلاقا من مواقعهم السوسيو-اقتصادية، ويوظفونها من أجل تدعيم مصالحهم الخاصة، كأن يذهب المستثمرون للمطالبة بضريبة محدودة على الرأسمال، كما قد يرغب الأجراء الخاضعون للضريبة على الدخل في ضريبة موحدة على مختلف أنواع ومصادر الدخل، كما أنه من الممكن أن يدافع الخاضعون للضريبة على ضرورة تأدية الجميع لنفس الضريبة. الأمر الذي أدى بـ"غاستون جيز" إلى اعتبار أن الحديث عن العدالة لا يمكن أن يخلو من التعقيد والالتباس بالنظر لكونها لا تملك قيمة مطلقة[17].**

عموما، فإن مفهوم العدالة نفسه قد عرف تطورا مهما بالنظر لتضارب النظريات والمرجعيات الفكرية حول تحديده كمفهوم، وكذا دوره كأساس للرفع من قيمة الإنسان وتدعيم مكانته داخل المجتمع، ومن بين أقدم من تناول هذا المفهوم نجد " أرسطو " و" كانط". أما على مستوى الكتابات المعاصرة التي تناولت العدالة فنجد "جون راولز" في كتابه "العدالة كإنصاف إعادة صياغة"، الذي شكل بشهادة العديد من المفكرين تصورا جديدا ورصينا لتأطير المفهوم، ثم "أمارتيا سن" في كتابه "فكرة العدلة"[18].

---

[15] عبد الإله السطي، م س، ص18

[16] عصام القرني: صناعة القرار الضريبي بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سلا، جامعة محمد الخامس، 2015-2016، ص1

[17] حسن بوغشي: إشكالية عدالة السياسة الضريبية بالمغرب، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-أكادير، جامعة ابن زهر، 2016-2017، ص6

[18] أحمد إفقيرن، م س، ص14

يذهب "جون راولز" إلى القول بأن العدالة الضريبية هي تلك العدالة التوزيعية القائمة على فكرة أن المجتمع يجب أن ينظم بمقتضى هيكلة توزيعية تتسم بالإنصاف، والتي من شأنها أن تكفل عدم السماح بالتضحية ببعض أفراد المجتمع باسم تحقيق المنفعة لعدد أكبر من أفراده[19] .

أما "أمارتيا سن" فقد عمل على نقد نظرية " راولز" في العدالة، لأنه، في نظره، يعطي مجموعة فريدة من مبادئ العدالة لا تعنى إلا بإقامة مؤسسات عادلة لتكوين البنية الأساسية للمجتمع، فيما توجب على الناس أن يكيفوا سلوكهم ليتوافق كليا ومتطلبات العمل السليم لهذه المؤسسات، بدلا من التركيز على حياة الناس. وللتركيز على طرق الحياة الفعلية للناس في تقييم العدالة كثير من المضامين بعيدة الأثر على طبيعة وفكرة العدالة[20].

أما مفهوم العدالة الضريبة فيعد نسبيا، إذ يمكن أن يتولد في كل وقت تصور خاص للعدالة الضريبة، وتعتبر مسألة المساواة وإعادة التوزيع محور النقاش السياسي، وهذا النقاش يعكس وجهة نظر تيارين: الأول يقول بأهمية سيادة قوى السوق، ونمو الإنتاج هو الذي سيسمح في الأمد البعيد بتحسين الدخول، أما الثاني فيقول بأن النضالات الاجتماعية والسياسية هي التي ستسمح بتخفيف وتقليص الاختلالات الاجتماعية الناتجة عن النظام الرأسمالي[21].

عموما فإن الدراسات التي تناولت العدالة الضريبة تميز بين نوعين:

- الأول العدالة في الضريبة (المساواة) : في هذا النوع يتم التركيز على الجانب المالي للضريبة، أي التوزيع العادل للأعباء الضريبة، مثال: العدالة الضريبة تعني المساواة في القدرة التكليفية: إسهام كل خاضع في النفقات العامة يتحدد بمقدار دخله الذي يتمتع به تحت حماية الدولة[22].
- النوع الثاني يتجلى في العدالة بواسطة الضريبة (الإنصاف): تفسير واسع للعدالة الضريبية يشمل جميع مراحل فرض الضريبة (الوعاء، التصفية والتحصيل) ويمتد إلى استخدام حصيلتها.

---

[19] حسن بوغشي، م س، ص7

[20] أمارتيا سن: فكرة العدالة، تعريب مازن جندلي، الدار العربية للعلوم ناشرون ش.م.ل، الطبعة الأولى، 2010، ص14

[21] أحمد إفقيرن، م س، ص16

[22] ابراهيم اولتيت، م س، ص19

الهدف من العدالة هو الحد من الاختلالات الاقتصادية والاجتماعية (أي العدالة كإنصاف) وليس فقط تحقيق توزيع للعبء الضريبي[23].

أهمية ودوافع اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع إشكالية صناعة القرار الضريبي وسؤال العدالة الضريبية يعود لعدد من الاعتبارات التي تعطيه الأهمية والراهنية، فجل الأبحاث والدراسات التي اشتغلت على موضوع صناعة القرار الضريبي قاربته من زاوية السياسات العمومية، وتبقى في مجملها ضئيلة، ومعظمها اعتمد مقاربة تقنية تعكس هيمنة النظرة الاقتصادية على علم المالية العامة، ولم تربطها بالنسق السياسي وآليات اشتغاله، وفي دراستنا حاولنا عدم الاقتصار على الجانب المؤسساتي والعمل السياسي، بل أخذنا بعين الاعتبار وظائف الفاعلين غير الرسميين.

كما أن الأبحاث التي اشتغلت على الموضوع لم تربطه بمبدأ العدالة الضريبية، وبذلك ظلت الأحكام التي تعطيها تلك الأبحاث أحكاما عامة، وقد حاولنا في إطار هذا البحث تجاوز النظرة السطحية والأحكام العامة، وذلك من خلال الاشتغال على نموذج ملموس للقرار الضريبي وبحث واقع العدالة الضريبية فيه. لأنه لو اشتغلنا فقط على دراسة إشكالية صناعة القرار الضريبي بالمغرب فإن الدراسة ستكون محدودة الجدوى، لذلك حاولنا ربط إشكالية صناعة القرار الضريبي بإشكالية العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي.

الطرح الإشكالي للموضوع:

ترتبط العدالة الضريبية بالحياة داخل المجتمع، وتشكل محورا للنقاشات العمومية والعلمية المتعلقة بالاختلالات والتفاوتات التي يعرفها المجتمع، بالنظر لدورها وأهميتها في تدعيم الأسس[24] التي يقوم عليها القرار الضريبي، والذي يمثل آلية أساسية لتجاوز الاختلالات والتفاوتات الاجتماعية.

وتتميز صناعة القرار الضريبي بتعدد الفاعلين داخل النسق السياسي المغربي، هذا التعدد ينتج عنه تعدد في الرهانات التي يجب أن يحملها القرار الضريبي.

---

[23] ابراهيم أولتيت، م س، ص19

[24] أحمد إفقيرن، م س، ص19-20

في ضوء ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

إلى أي حد استطاع صناع القرار الضريبي بالمغرب استحضار مبدأ العدالة الضريبية في القرار الضريبي الذي ينتجونه؟

وقد تفرعت عن هذه الإشكالية العامة مجموعة من التساؤلات الموجهة لموضوع الدراسة:

- من هم الفاعلون في صناعة القرار الضريبي بالمغرب؟
- وما العلاقة التي تربط الفاعلين في صناعة القرار الضريبي؟ أهي علاقة تعاون وتوازن أم علاقة هيمنة وإضعاف؟
- وهل الفاعلون داخل المؤسسات السياسية هم الفاعلون الوحيدون في عملية صناعة القرار الضريبي بالمغرب؟
- ما حدود سلطة الفاعلين داخل المؤسسات السياسية في عملية صناعة القرار الضريبي بالمغرب؟
- ما دور الفئات الموجودة خارج المؤسسات السياسية في عملية صناعة القرار الضريبي المغربي؟
- وهل يحضر مبدأ العدالة الضريبية في صناعة القرار الضريبي بالمغرب؟
- وكيف يتم السهر على توزيع العبء الضريبي؟ وما هي أشكال انحرافاته؟
- وما هي أسباب غياب العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي؟
- وكيف يؤثر غياب العدالة الضريبية على بنية النظام الضريبي المغربي؟
- وما هي السبل الكفيلة بتحقيق قرار ضريبي يراعي مبدأ العدالة الضريبية؟

المنهج المعتمد:

إن مقاربة موضوع إشكالية صناعة القرار الضريبي، وسؤال العدالة الضريبية بالمغرب، والإشكالات التي تثيرها هذه الدراسة، دفعتنا إلى عدم الاقتصار على استعمال منهج واحد بقدر ما تحتم ضرورة الاستعانة بمقاربة متعددة المناهج، خاصة وأن الاقتصار على استعمال منهج معين يصطدم بمجموعة من العوائق والحدود المنهجية.

الأمر الذي دفعنا إلى الاعتماد على المنهج التاريخي بالنظر لأهميته في تحليل الظواهر السياسية بإعطائها بعدا ومرجعية تاريخية، حيث قمنا بتتبع سلطة الفاعلين في صناعة القرار الضريبي، عبر المرور

بثلاث فترات تاريخية. واستعنا بالمنهج النسقي لتحديد الفاعلين في صناعة القرار الضريبي ووظائفهم، سواء كانوا علنيين أو خفيين، وسواء كانوا مشاركين أو مؤثرين. وقد مكننا من رصد العلاقات الدينامية بين المركز والمحيط الاجتماعي. كما اعتمدنا مقاربة تحليلية حاولنا من خلالها تحليل واقع العدالة الضريبية في القرار الضريبي لسنة 1984 والذي نتج عنه النظام الضريبي المغربي الحديث.

خطة البحث:

انطلاقا مما سبق سنتناول إشكالية الموضوع وفقا لخطة البحث التالية:

الفصل الأول: القرار الضريبي بين التقليد والتحديث وسؤال الدولة الحديثة

الفصل الثاني: القرار الضريبي والعدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي

الفصل الأول: القرار الضريبي بين التقليد والتحديث وسؤال الدولة الحديثة

إن دراسة القرار الضريبي من خلال الوقوف على المراحل الثلاث التي مرت بها الدولة، قد يمكننا من تحديد صناع القرار الضريبي، فمن خلال العودة إلى ما ميز سلطة الفاعلين التقليديين في إطار الدولة المخزنية، والتساؤل عن أسباب استئثار السلاطين بالقرار الضريبي والخضوع الذي يبديه باقي الفاعلين وحدوده، إضافة إلى طريقة استقبال المحيط المجتمعي للقرارات الضريبية للسلاطين. بعدها الوقوف عند دراسة التحولات التي طرأت على دور الفاعلين التقليدين في صنع القرار الضريبي مع تزايد الضغوط الأجنبية والتي انتهت بفرض الحماية على المغرب(المبحث الأول)، والانتقال بعد ذلك لدراسة التطور الذي عرفه سلوك الفاعلين في صيرورة صنع القرار الضريبي بعد الاستقلال[25]، وما إذا كان دخول المغرب مرحلة الدولة الحديثة، دولة المؤسسات الدستورية والقانونية، قد غير من منطق اشتغال الفاعلين الجدد في صنع القرار الضريبي وطبيعة العلاقة بينهم وأحدث القطيعة مع مركزة صنع القرارات الضريبية، أم أن الدولة الحديثة تخفي وراءها استمرارية تاريخية لطبيعة العلاقات والوظائف (المبحث الثاني) .

المبحث الأول: القرار الضريبي بين التقليد والتحديث

سنحاول في هذا المبحث، تسليط الضوء على مرحلتين مرت بهما عملية صنع القرار الضريبي بالمغرب، الأولى هي مرحلة التقليد، بينما المرحلة الثانية هي مرحلة التحديث، ويرى الأستاذ " عبد الله العروي" بأن جميع التحليلات الاجتماعية للتقليد تكون في حقيقة الأمر" سلبية "، بكونها تنظر للتقليد من زاوية مميزات المجتمع الحديث[26]، غير أن ما يكون مستحدثا في فترة زمنية معينة، قد يصبح في فترة أخرى تقليديا ومتجاوزا، وسلطة المخزن نفسها شيء مستحدث، بالنظر لكونها نتيجة سلسلة من التطورات المتنوعة جدا، ولم تصبح سلطة المخزن تقليدية إلا في القرن الثامن عشر، حيث وجدت

---

[25] سي محمد غضبان، م س، ص13-14

[26] عبد الله العروي: أزمة المثقفين العرب تقليدية أم تاريخانية؟، تعريب ذوقان قرقوط، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، الطبعة الأولى، 1978، ص37

شرعيتها في الإخلاص للماضي[27]. غير أن ما يهمنا في هذه الدراسة هو الوقوف على عملية صنع القرار الضريبي في مرحلة الدولة المخزنية، لتحديد طبيعة الفاعلين التقليديين وأدوارهم في عملية صنع القرار الضريبي التي يحتكرها السلطان، والوقوف على علاقة المركز القراري (السلطان) بالمحيط الاجتماعي من خلال القرار الضريبي للسلطان (المطلب الأول)، ثم الوقوف في مرحلة ثانية على التحولات التي طرأت على دور الفاعلين التقليدين في صناعة القرار الضريبي، بما في ذلك المركز القراري، من خلال محاولة سلطات الحماية تحديث عملية صناعة القرار الضريبي بالمغرب (المطلب الثاني)، عن طريق إعادة تنظيم المخزن وفق أسس جديدة.

المطلب الأول: القرار الضريبي التقليدي تجسيد لإرادة السلطان

إن احتكار سلطة تقرير الضريبة من لدن السلطان هو نتيجة لأحادية سلطة المخزن التي لا تعني في مضمونها سوى قدرة المركز القراري " السلطان " على إخضاع المحيط المجتمعي لقراراته الضريبية، وأحادية السلطة هذه من بين ما تقتضيه هو وجود أجهزة مساعدة للسلطان من أجل تجسيد إرادته على المحيط المجتمعي بدون أدنى مقاومة، الأمر الذي جعل السلطان يتوفر على جهاز إداري تقليدي يحتل فيه سلطة الأمر والنهي وهو الإدارة المخزنية وهي ما سنتحدث عليه في (الفقرة الأولى)، بينما سنخصص (الفقرة الثانية) لدراسة علاقة المركز بالمحيط المجتمعي من خلال القرار الضريبي للسلطان.

الفقرة الأولى: مركزية السلطان داخل جهاز الإدارة المخزنية

تتكون الإدارة من سلطة مركزية تدعى المخزن، يهيمن عليها كليا السلطان[28]، ولفظ " المخزن " مشتق من فعل " خزن "، يقال: خزن فلان بضاعة، إذا اذخرها لنفسه من وقت سابق إلى وقت لاحق. وكانت الأموال والأقوات والأسلحة مما يجب حفظه وخزنه، لأنها مرتبطة بحياة الناس عند طروء المجاعات والمساغب، ومتعقلة بمصيرهم عند نشوب الفتن والمصائب[29].

---

[27] عبد الله العروي، م س، ص37-38

[28] ميشيل روسي: المؤسسات الإدارية المغربية، تعريب إبراهيم زياني والمصطفى أجدبا ونور الدين الراوي، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة-الدار البيضاء، 1993، ص 29

[29] مصطفى بوشعراء: علاقة المخزن بأحواز سلا قبيلة بني أحسن (1860-1912)، منشورات كلية الأداب والعلوم الإنسانية بالرباط، سلسلة بحوث ودراسات، رقم 19، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة-الدار البيضاء، 1996، ص 39

وقد ورد لفظ " المخزن " لأول مرة بشمال إفريقيا خلال القرن الثامن الميلادي للدلالة على الخزينة الحديدية التي كانت توضع فيها المداخيل المالية المحصلة من الضرائب قبل بعثها إلى الخليفة العباسي من طرف والي إفريقية. وكلف بحراستها أشخاص حملوا اسم "عبيد المخزن"، وبعد انفصال المغرب عن المشرق، أصبح لفظ " المخزن " يدل على معنى إداري[30]، حيث أضحى يمثل الإدارة البدائية للعهد السلطاني وأسلوبه في الحكم، فأصبحت حكومة السلطان تسمى " المخزن "، لأن مهامها تركزت في جمع الضرائب النقدية والعينية[31]. واحتكار السلطان لعملية تقرير الضريبة نتيجة طبيعية لأحادية سلطة المخزن والتي لا تعني في مضمونها إلا قدرة مركز السلطة على إخضاع محيطها الذي هو المجتمع وضبطه[32].

والسلطان كمركز تنطلق منه جميع القرارات بما فيها تلك التي تهم المجال الضريبي، كان حريصا على توظيف مجموعة من الفاعلين الذين تختلف وتتباين مكانتهم ومرجعياتهم وأدوارهم داخل بنية المجتمع، فمنهم فاعلون ينهلون من مرجعيات دينية معرفية (الزوايا، العلماء) والذين شكلوا جهازه الإيديولوجي، وفاعلون آخرون استمدوا مشروعيتهم من تطبيق قرارات السلطان وخدمته مرتكزين على القوة والعنف (القواد، الأمناء)[33].

أولا: الإدارة المركزية

يعود تأسيس المخزن المركزي إلى عهد السلطان الموحدي يعقوب المنصور في أواخر القرن الثاني عشر، وقد كان شبيها ببلاط ملوك فرنسا في ذلك العهد[34]، ويتكون المخزن المركزي من السلطان ومن خدمه ومساعديه.

---

[30] محمد جادور: مؤسسة المخزن في تاريخ المغرب، مؤسسة الملك عبد العزيز-الدار البيضاء، سلسة أبحاث، الطبعة الأولى، منشورات عكاظ، 2011، ص 43

[31] جون واتربوري: أمير المؤمنين، الملكية والنخبة السياسية المغربية، تعريب عبد الغني أبو العزم، عبد الأحد السبتي وعبد اللطيف الفلق، مؤسسة الغني للنشر-الرباط، الطبعة الثالثة، دار أبي رقراق-الرباط، 2013، ص 57

[32] فرج عادل، م س، ص20

[33] سي محمد غضبان، م س، ص 26

[34]فردريرك وايسجربر: على عتبة المغرب الحديث، تعريب عبد الرحيم حزل، منشورات دار الأمان-الرباط، الطبعة الثانية، مطبعة الأمنية-الرباط، 2010، ص62

1- السلطان

تعتبر السلطنة كنوع من الحكم المستمد لأسسه وقواعده من النظام الإسلامي، فما يميز السلطنة هو السيادة الزعيمية للسلطان[35]، ويعتبر بذلك السلطان أعلى سلطة في البلاد، وهو يملك بين يديه تدبير شؤونها العظمى، فإليه تعود المسؤوليات الكبرى، بموجب عقد البيعة الذي يحدد الشروط العامة التي تقيد هذه السلطة ولا تتركها مطلقة. فلا مجال له في التشريع فيما يخص القواعد المنصوص عليها في الكتاب والسنة، وهي تكاد تشمل كل الميادين وعلى رأسها الميدان الضريبي، الذي شكل النواة الصلبة لعقد البيعة، فكثيرا ما كانت هذه البيعة تقترن باشتراط إلغاء الضرائب غير الشرعية[36].

وقد كانت الضرائب الشرعية حسب " فردريك وايسجربر" تتمثل في " الزكوات والأعشار" الواجبة في الدخول الفلاحية، ومن "النايبة" وهي نوع من الضريبة العقارية يعود تقديرها إلى مشيئة السلطان، ومن "الهدية" وهي هدية إجبارية نقدية وعينية تقدمها القبائل والمدن للسلطان في الأعياد الدينية، و"المكوس" وهي حقوق الجمرك والأبواب والأسواق، و"الأتاوات" المؤداة عن استغلال مناجم الملح وعن صيد سمك الشابل وعن شركات التبغ والكيف والتركات الشاغرة، و"حصص تناسبية" تقتطع عن التركات الأخرى التي تعود بكاملها إلى الورثة، و"ناتج الغرامات" التي عوضت معظم العقوبات، و"الغرامات الجماعية" التي تنزل بالدواوير والقبائل في حالة وقوع سرقة أو قتل في أراضيها، و"الفديات الفردية والإسهامات الحربية" التي تنزل بالقبائل ومن حركات وعائد بيع الوظائف العمومية ومصادرة الأموال التي يكتسبها الموظفون من غير وجه حق، وهي مصادرة تقع إما عند وفاتهم أو عندما يرى المخزن أنهم قد " سمنوا " كثيرا على حساب الرعية "[37].

ويمثل السلطان النقطة المركزية في الإدارة المخزنية، ويحيط به مساعدون يلقبون بالوزراء، غير أن هؤلاء لا يمتلكون سلطة خاصة بهم، بل يتوفرون فقط على سلطة مفوضة لهم من قبل السلطان الذي يمكنه في أي لحظة أن يتراجع عن هذا التفويض[38].

---

[35] الهادي الهاروي: القبيلة، الإقطاع والمخزن، مقاربة سوسيولوجية للمجتمع المغربي الحديث 1844-1934، الطبعة الأولى، إفريقيا الشرق، 2004، ص141

[36] هشام مليح: المخزن والجباية في مغرب ما قبل الحماية، الطبعة الأولى، مطبعة الأمنية-الرباط، 2016، ص 42-43

[37] فردريك وايسجربر، م س، ص 63

[38] ميشيل روسي، م س، ص 29-30

2- الوزراء

يعتبر من الناحية الرسمية الصدر الأعظم، الوزير الأول وموجه السياسة الداخلية للبلاد، وظيفته كانت أقرب لوظيفة وزير الداخلية الحالي منها لوظيفة الوزير الأول، إذ كان يتكلف أساسا بمراقبة رجال السلطة المحلية من قواد وباشوات[39]، بالإضافة إليه نجد وزير البحر، وقد كان بمثابة وزير الخارجية. وربما سمي في بعض الأحيان بوزير الشؤون البرانية. والواقع أن هذا اللقب له ما يبرره في كون المشاغل الخارجية للمغرب في العصر الحديث كانت من جهة البحر على الخصوص، سواء في ما يتعلق بشؤون القرصنة ومشاكلها، أو بقضايا الأسرى وافتكاكهم، أو بقضايا التجارة عن طريق المراسي وما صاحب تزايدها من مشاكل قنصلية وسياسية[40]، ووزير الشكايات وهو مكلف بتلقي الشكاوى الصادرة عن القبائل أو تلك الخاصة بموظفي الدولة والتحقق منها وتبليغها إلى السلطان، وكان يتولى تسجيل الظهائر المتعلقة بالمسائل الضريبية، وأمين الأمناء أو رئيس المتصرفين وهو شبيه بوزير المالية، تقتصر مهامه على تجميع إيرادات بيت المال وتقييد المصاريف من دون اهتمام بوضع الميزانية[41]، يعين من طرف السلطان، ممن له دراية بالوضعية المالية للدولة دراية واسعة، ويتولى مهمة تسيير الأملاك المخزنية، كما أنه مطالب بتدقيق الحسابات الواردة عليه من باقي الأمناء، كما يقترح على السلطان الأمناء للمناصب الشاغرة[42]، ويأتي في الأخير العلاف وهو أمين للصندوق مكلف بتدبير رواتب الجنود الذين يخضعون لسلطة القياد المؤتمرين مباشرة بأوامر السلطان[43]. أما دور الوزراء الأساسي فيتلخص في المشاركة في تحضير القرارات السلطانية، وتبليغ أوامره والسهر على مراقبة تطبيقها من لدن السلطات المحلية، كما يمكن للوزراء مباشرة بعض الاختصاصات بتفويض من السلطان وتحت مراقبته الشخصية[44].

---

[39] عبد اللطيف أكنوش: تاريخ المؤسسات والوقائع الاجتماعية بالمغرب، بدون ذكر الطبعة، إفريقيا الشرق، بدون ذكر سنة النشر، ص 122

[40] مصطفى الشابي: النخبة المخزنية في مغرب القرن التاسع عشر، منشورات كلية الأداب والعلوم الإنسانية بالرباط، الطبعة الأولى، مطبعة فضالة-المحمدية،1995، ص 33

[41] فردريك وايسجربر، م س، ص 61

[42] سي محمد غضبان، م س، ص 36

[43] فردريك وايسجربر، م ن، ص 61

[44] عبد اللطيف أكنوش، م ن، ص121

3- دواليب دار المخزن

يترأس الحاجب التنظيم الداخلي بدار المخزن، بينما يتكلف قائد المشور بالعلاقات الخارجية والاستقبالات، ويرأس التشريفات خلال التظاهرات الرسمية، ويوجد تحت قيادته الحرس الخاص بالسلطان، من مشاة وخيالة. وكان الحاجب مسؤولا عن مشاكل السكن والتموين والنفقات المتعلقة بالبلاط، واصطبلات القصر، وما يتعلق بإقامة تنقلات المحلة عبر البلد[45].

وكان الحاجب يتدخل، إلى جانب الإشراف على الخدمات داخل القصر، في قضايا تعود من حيث الاختصاص إلى الوزراء. وكان الجمع بين المهام يزيد من أهمية الحاجب في صف المخزن، وتتجلى تلك الأهمية في أدواره الحاسمة عند اللجوء إليه قصد الحصول على امتياز أو حل مشكل من المشاكل المعروضة على أنظار المخزن[46].

ثانيا: الإدارة المحلية

مما لا شك فيه أن السلطان قد استهدف من خلال إقرار إدارة محلية، ممتدة عبر المناطق الخاضعة لنفوذه، إثبات حضوره، وقدرته على اختراق المجال بأبعاده المختلفة وضبطه، بقصد تأكيد هيمنته على البنيات الاقتصادية والاجتماعية، ولإعادة تنظيم المجال وفقا لمنظور المخزن الخاص الذي لا ينفصل عن هاجس الضريبة، وتوفير الأمن. ولبلوغ هذه الغاية لم يذخر السلطان أي جهد في سبيل تكريس الوسائل المادية والبشرية التي تباين حجمها تبعا لأهمية الفضاء الجغرافي، ولوتيرة خضوعه وولائه للسلطان[47].

وقد شكل سعي المركز القراري " السلطان " لاحتواء المجال الخاضع للضريبة، المبرر الموضوعي لاستعانة المخزن بمجموعة من الفاعلين، اختلفت مكانتهم ووظيفتهم داخل بنية المجتمع، كالزوايا والعلماء، بالإضافة إلى ابتكار المخزن المركزي لدوائر ترابية لسلطته المادية على المستوى المحلي، كالقواد والباشاوات والأمناء[48].

---

[45] جون واتربوري، م س، ص 62

[46] مصطفى الشابي، م س، ص 39

[47] محمد جادور، م س، ص 104

[48] هشام مليح، م س، ص 66

1- الزوايا

لقد قامت الزوايا من الناحية التاريخية بوظائف متعددة منها التعليمي والاجتماعي والاقتصادي، وكذلك دورا سياسيا فيما يتعلق بلعب أدوار الوساطة والدعاية للمخزن المركزي، وفي لحظات أخرى قيادة المعارضة ضد قراراته[49].

والدولة العلوية حسب " جورج دراغ " لم تنشأ على دعم الصلحاء، كما كان الأمر مع الدولة السعدية، بل إنها لا تدين من حيث نشأتها بشيء للزوايا والصلحاء. فقد انبنت الدولة العلوية على القوة العسكرية وبناء على تدمير الزاوية الدلائية وتغريب محمد الحاج إلى تلمسان، ولم تترك الدولة العلوية للزوايا من اختيار سوى الخضوع أو النفي والقتل[50].

وبالنظر للمكانة الهامة التي كانت تلعبها الزوايا داخل بنية المجتمع المغربي وطبيعة الأدوار التي تقوم بها، كان من الطبيعي أن يعمل المخزن على الاستفادة منها لترسيخ سلطته، حيث تقوم بتجسيد ونقل الحضور الديني للسلطان للمتخيل القبلي، كصاحب بركة وضامن للاستقرار[51].

2- العلماء

اضطلع علماء المغرب بأدوار متعددة في حياة المجتمع واستطاعوا أن يشكلوا فئة اجتماعية تعد من جملة أعيان المدن ذوي التأثير الفعلي في تشكيل " الرأي العام " من أجل اتخاذ القرار الضريبي الملائم، وتصغي إليها وتثق بها شريحة واسعة من المجتمع، وهو ما أدى إلى تعزيز دورهم الاجتماعي والسياسي من خلال المكانة التي يحتلها العلماء داخل المجتمع[52].

وبذلك شكل العلماء إلى جانب الزوايا مجموعات الضغط على السلطة القرارية للسلطان في المجال الضريبي، بالنظر لحضور ما هو سياسي ضمن البنية المرجعية لهم، بالرغم من أن دورهم كان ذا طابع استشاري، لأن القرار النهائي هو قرار السلطان. ففتاوي الفقهاء وآراؤهم قد تضفي طابع المشروعية أو

---

[49] سي محمد غضبان، م س، ص 27

[50] نور الدين الزاهي: المدخل لعلم الاجتماع المغربي، دفاتر وجهة نظر، العدد 20، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، 2011، ص 47

[51] سي محمد غضبان، م ن، ص 27

[52] فراج عادل، م س، ص 32

تنزعها على أي قرار ضريبي يتخذه السلطان، كما أن السلطان كان في حاجة إلى خلق الاعتقاد بمشاركة العلماء في اتخاذ القرار الضريبي[53].

3- القواد

شكل القواد أداة تواصل بين المخزن المركزي وسكان البوادي، فهم الذين جسدوا رسميا الحضور المخزني، وسهروا على خضوع وامتثال القبائل لمختلف القرارات المخزنية بما فيها تلك المرتبطة بالمجال الضريبي، ولم يكن منصب القائد وراثيا، لكن المخزن، كان يفضل الأسر التي سبق لأسلافها مباشرة الأمور المخزنية، الأمر الذي جعل بعض الأسر تتوارث الخدمة المخزنية، وكثيرٌ من القواد يشيرون في مراسلاتهم إلى سالف خدمة أجدادهم لتزكية ولائهم، وطاعتهم للسلطان[54].

وتختلف طاعة القواد في درجتها، فقد كان التعيين شكليا بالنسبة للبعض، من قبيل القواد الذين عينهم مولاي الحسن بناحية سوس. والأمر يرجع إلى كون منصب القائد الذي يكون شاغرا، يتم فيه تعيين المرشح الذي يدفع أكبر قدر من المال، ومهمة القائد الرئيسية كانت تنحصر في جباية الضرائب، وتعبئة الرجال لحساب السلطان، ولم يكن القائد يتلقى أجرا نظير هذا المنصب، بل كان يحتفظ بجزء من الضرائب التي يجبيها من المنطقة التابعة له[55].

وسلطة القائد ليست بسلطة مطلقة فهي معززة بالعسكر المخزني وبالقيادات المجاورة، وبباشا المدينة المجاورة طالما بقيت في خدمة المشروع المخزني، ويبطل هذا التعزيز بمجرد أن يتخلى عن ذلك المشروع. فخلق عدة سلط متزاحمة من طرف السلطان: سلطة القائد، الباشا، الأمين، سلطة القواد المجاورين، يحول دون تمركز السلطة في قطب معين، الأمر الذي يجعل سلطة القواد هشة بالرغم من قوتها[56].

---

[53] سي محمد غضبان، م س، ص 29

[54] الطيب بياض، المخزن والضريبة والاستعمار ضريبة الترتيب 1880-1915، أفريقيا الشرق- الدار البيضاء، 2010، ص 138-139

[55] جون واتربوري، م س، ص 64

[56] رحمة بورقية، الدولة والسلطة والمجتمع دراسة في الثابت والمتحول في علاقة الدولة بالقبائل في المغرب، الطبعة الأولى، دار الطليعة للطباعة والنشر- بيروت، 1991، ص 72

4- الباشوات

كان دور الباشا في المدن يوازي دور القائد لدى القبائل، ويساعده عدد من المقدمين المكلفين بإدارة أحياء المدينة[57]. وقد كانت سلطات الباشا واسعة جدا إلى غاية منتصف القرن التاسع عشر. وكانت سلطة بعضهم تمتد إلى المدينة المجاورة لمدينة مركزه، ومثل هذا الامتداد يزيد من نفوذ الباشوات على مختلف الواجهات.

وقد كان الباشا يقوم إلى جانب إشرافه على أمن المدينة والدفاع عنها، بالفصل في جميع القضايا التي لا تدخل في صميم العقود والمواريث وغيرها من اختصاصات القاضي الأصلية[58].

5- الأمناء

شكل الأمناء الجهاز المكلف بتدبير الأموال العمومية في الحقبة المخزنية، وقد تأسس هذا الجهاز بأمر من السلطان المولى سليمان، وعرف تنظيما أكثر تقدما في عهد السلطان المولى الحسن، وتتجلى وظيفتهم في تحصيل ومراقبة جميع العمليات الحسابية والضريبية، وأداء نفقات الدوائر القرارية التقليدية. ويقومون بتقديم جرد عام عن تسييرهم المالي من أجل التصديق عليه، مقابل وصل يتضمن تبرئة ذممهم، وتقدم نسخة من حساب الأمناء إلى السلطان الذي يخضعها للمراقبة من طرف أمين الأمناء[59].

الفقرة الثانية: علاقة المركز بالمحيط من خلال القرار الضريبي للسلطان

من أجل ضبط مجتمع مركب يتسم بالتنوع والتعدد الاجتماعي والثقافي وضمان تمرير القرار الضريبي المتخذ من طرف السلطان وحاشيته الذي لم يكن يمر دون مقاومة، عمل المخزن المركزي على نسج شبكة من العلاقات القائمة في الأساس على تبادل المصالح وتداخلها، وقد شكلت الضريبة في هذا الإطار، آلية تم توظيفها من أجل خلق تحالفات سياسية، وذلك عن طريق الإعفاء أو التخفيض من

---

[57] جون واتربوري، م س، ص 64

[58] مصطفى الشابي، م س، ص 45-46-47

[59] سي محمد غضبان، م س، ص 35-36

قيمتها قصد شراء الخضوع، أو استعمالها كآلية لسحق المعارضين للقرارات السلطانية[60]، وقد لخص سي "فضول غرنيط"[61] فلسفة المخزن الضريبية دون التواء بقوله: " ريش الطير قبل ما يطير"[62].

وسنحاول في هذا الإطار دراسة علاقة المركز القراري بالمحيط من خلال اتجاهين: الاتجاه الأول يقر بأن الصراع الضريبي أساس علاقة المركز بالمحيط، بينما يرى الاتجاه الآخر بأن علاقة المركز بالمحيط ارتكزت على التحكيم والتعايش.

أولا: الصراع الضريبي أساس علاقة المركز بالمحيط

لقد شكلت الضرائب حسب " جون واتربوري "، مثالا حيا عن الصراع الذي طبع العلاقة بين المخزن والقبائل، ونجده في هذا الصدد قد تبنى التقسيم الذي يقر بوجود بلدين؛ بلاد المخزن، وبلاد السيبة.

وبلاد المخزن تتكون من المدن والقبائل (قبائل الجيش) المعفاة نسبيا من أداء الضرائب، وتتمتع ببعض الامتيازات، كحق الانتفاع من الأراضي الفلاحية، وتشكل هذه القبائل القوات المسلحة والحاميات، وأشهرها؛ الأوادية والشراردة تم أولاد جامع وشراركة والمنابهة وايمور وأولاد دليم[63].

وتمتد بلاد المخزن على ما يقارب ربع مساحة المغرب، أي على حوالي مائة ألف كيلومتر مربع، وتضم نصف ساكنته، أي أنها تضم مليوني نسمة. وهي تشمل معظم القبائل المستعربة وبعض القبائل الأمازيغية، ولا سيما في الجنوب من المملكة[64].

أما بلاد السيبة فتتكون من القبائل التي كانت تتمرد على القرار الضريبي للسلطان، لرفضها أداء الضرائب بسبب جورها، أو لعدم قدرتها على الدفع، وتعد السيبة ظاهرة خاصة بالجبال والأراضي القاحلة، ويتعلق الأمر بمناطق وعرة تقطنها قبائل متمردة، ومع ذلك فقد كان السلطان يمثل سلطة دينية يعترف بها الجميع[65].

---

[60] سي محمد غضبان، م س، ص 37

[61] محمد المفضل بن محمد غرنيط: شغل منصب الصدر الأعظم في فترة حكم السلطان عبد العزيز بن الحسن.

[62] جون واتربوري، م س، ص 57

[63] محمد عابد الجابري: في غمار السياسة فكرا وممارسة، الكتاب الأول، سلسلة مواقف من 1-3، الطبعة الأولى، الشبكة العربية للأبحاث والنشر، 2009، ص 167

[64] فردريك وايسجربر، م س، ص 37

[65] محمد لويز: مقاربة سوسيولوجية لأشكال التنظيم الترابي بالمغرب، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، 2017 ، ص53

وتمتد بلاد السيبة على الأرباع الثلاثة الأخرى من المغرب، أي على 300.000 كيلومتر مربع، وتضم النصف الآخر من ساكنته، أي مليونين من الأمازيغ وبعض القبائل المستعربة التي تنتقل بين الأطلس والصحراء[66].

والوضعية في بلاد السيبة التي وإن كانت تقر في عمومها بالسلطان قائدها الروحي، فإنها لا تسلم بسيادته الدنيوية ولا تتحمل لديها أيا من أجهزة الإدارة المخزنية، والوحدة الإدارية عندها هي الجماعة، فهي الجهاز التشريعي والقضائي الساهر على تنفيذ العرف وتنظيم شؤون القبيلة والبت في كل أمورها. وتستمد الجماعة شرعيتها من المجموعة التي فوضت لها سلطة تدبير شؤونها التي تتجاوز البعد العرفي إلى ما هو سياسي، باعتبارها سلطة تنظم شؤون القبيلة[67]**، ويلقب الرئيس المنتخب لهذا المجلس " الجماعة " ب " أمغار"، أو ب " الشيخ الرئيس "، لكنه لا يكون في معظم الأحيان إلا منفذا للقرارات التي يتخذها المجلس المذكور**[68].

والضرائب شكلت أحد الأسباب المكونة للصراع بين بلاد المخزن وبلاد السيبة، ولتأكيد هذا الموقف نقدم مجموعة من الأحداث التاريخية التي تؤرخ لهذا الصراع، ومنها السيبة الكبرى التي أعقبت وفاة محمد بن عبد الله، وقد دامت سبع سنوات (1797-1790)، والأزمة التي تلت وفاة مولاي عبد الرحمن (1859-1864)، وتلك التي أعقبت وفاة مولاي الحسن (1897-1894)[69].

ولعل أهم تمظهرات التوتر والعنف، في علاقة المركز بالمحيط هو اللجوء الدائم إلى أسلوب "الحركة" لجباية الضرائب والرسوم، لبسط نفوذه في المناطق التي كانت معروفة بتمردها على سلطة المخزن، إذ كان من الجاري به العمل أن يقوم كل سلطان جديد- بمجرد مبايعته واستتباب الأمر له- باللجوء إلى ممارسة أسلوب " الحركة" لإنهاء القلاقل وإثبات سلطته بالقوة[70].

---

[66] فريدريك وايسجربر، م س، ص 37

[67] رحال بوبريك: زمن القبيلة السلطة وتدبير العنف في المجتمع الصحروي، الطبعة الأولى، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، 2012، ص 19

[68] فريدريك وايسجربر، م س، ص 40-41

[69] جون واتربوري، م س، ص 58

[70] محمد عروبي: إشكالية التحديث الإداري بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-عين الشق، جامعة الحسن الثاني، 2010-2011، ص90

وحتى القبائل الداخلة ضمن بلاد المخزن، كان بعضها يضيق ذرعا من التجاوزات فتمتنع عن أداء الضرائب بدورها وتخرج إلى التمرد، بيد أنه تمرد يظل في معظم الأحيان محصورا في النطاق الجغرافي المحدد لتلك القبيلة[71].

ويمكن الاستدلال على علاقة الصراع الضريبي، أيضا بحدثين هامين يوثقان للتمرد الضريبي:

<u>الحدث الأول:</u> تدمر الدباغين سنة 1873 من سياسة الحاج محمد بنيس ومن المكوس لأنها غير شرعية، ولأن بنيس كان أمين الأمناء إليه يؤول دخل الضرائب التي لم يأمر بها الإسلام، معتقدين أنه هو الموحي بها، وأخيرا لأن الأحوال الاقتصادية والاجتماعية لم تكن في صالح هاته الفئة من الحرفيين[72].

وتكمن أهمية هذا الصراع في:

أولا: خوضه من طرف هيئة حرفية ذات أهمية اقتصادية واجتماعية بين أهل فاس.

ثانيا: التماس هذه الفئة من مولاي الحسن الأول بمجرد بيعته إلغاء ضريبة المكوس المفروضة على مادة الجلد والتي تعتبر المادة الاستراتيجية للصناعة التقليدية[73].

<u>الحدث الثاني:</u> تمرد الإسكافيين في 20 يناير 1904، عقب إقدام المخزن على تغيير نظام صرف العملة النحاسية بالعملة الفضية " الريال العزيزي "، وما رافق ذلك من زيادة ضريبية، شهدت مدينة مراكش احتجاجا شعبيا واسعا، شارك فيه الصناع والتجار وصغار الحرفيين، وتوج بتجمهر شعبي في ساحة المشور، وكان من نتائجه إلغاء رسوم المكوس وسحب العملة الجديدة وإقالة محتسب وباشا المدينة.

ما يميز هذا الحدث هو اتساع دائرة الصراع الضريبي في المغرب وانتقاله من إطار فئوي إلى إطار جماهيري شعبي[74].

---

[71] فريدريك وايسجربر، م س، ص 40

[72] مصطفى بو شعراء، م س، ص 22

[73] فراج عادل، م س، ص 61

[74] م ن

ثانيا: التحكيم والتعايش أساس علاقة المركز بالمحيط

على عكس التصور السابق الذي قدمه "جون واتربوري" حول علاقة المركز بالمحيط والتي اختزلها في علاقة العنف والصراع، نجد " جرمان عياش" يعتبر أن إحدى الوظائف الأساسية للمركز من الناحية التاريخية هي وظيفة التحكيم وإقرار التوافق في النزاعات والصرعات بين المجموعات المختلفة[75].

وفي إطار علاقة المخزن بالقبائل السائبة، فإن ما يفقده السلطان من ضرائب يربحه على شكل قيم رمزية تقوي شرعيته السياسية، وتجعل منه رمز وحدة الأمة. فكونه شريفا يتعالى على القبائل وصراعاتها، يدفع القبائل السائبة نفسها إلى اللجوء إليه طالبة تحكيمه في نزاعاتها وصراعتها[76].

وما يعجز عنه المخزن، كانت تستثمره الزوايا في نشاطها الذي كان يمتد ليشمل وظيفة التحكيم في النزاعات بين القبائل، وهذا الوضع دعمه السلطان من خلال منح الامتيازات للزوايا، شريطة حصر أدوارها في المجالين الديني والاجتماعي، لأنه وجد فيها وسيلة من الوسائل التي يمكنه المراهنة عليها لتغطية قصوره الإداري[77]، والأمر نفسه مع الشرفاء الذين كانوا يقومون بأدوار التحكيم في النزاعات والوساطة والشفاعة لدى الحكام، وهذا الأمر حظي بتشجيع السلطان بالنظر لأهميته في تدعيم سلطته، وفي تحقيق سعيه الدائم نحو الدمج بين السلطتين الزمنية والروحية، شريطة ألا تزيغ الأخيرة عن مسارها الاجتماعي[78].

ويتوفر الأستاذ " جرمان عياش " على ثلاث وثائق تاريخية تترجم دور التحكيم الذي يقوم به المخزن السلطاني. ففي الحالات الثلاث، يكون السلطان هو صانع السلم بين القبائل، ويكون تدخله إما بقرار سيادي منه، أو بطلب من المتنازعين. ويعقد هذا السلم كتابة في محضر رسمي بشهادة شرفاء وعلماء وجنود ورجال السلطة. ويبقى واضحا أن دور التحكيم هذا يقوي من شرعية السلطان الدينية ويعطيه مكانة متعالية على المجتمع المدني[79].

ويرجع "ألبير عياش" التوتر الذي كان يصاحب جبي الضرائب في بعض الأحيان إلى تجاوزات القواد المحليين، كما ينتقد التمييز الذي دأب مجموعة من الباحثين الكولونياليين على وضعه للمغرب بين

---

[75] سي محمد غضبان، م س، ص 46

[76] عبد اللطيف أكنوش، م س، ص 125

[77] محمد جادور، م س، ص 250

[78] م ن، ص 281

[79] عبد اللطيف أكنوش، م ن، ص 125

"بلاد المخزن " و " بلاد السيبة "، وخصوصا حديثهم عن هذه الأخيرة باعتبارها بلادا للعصيان والانشقاق. فكل ما هنالك أن بعض القبائل رغم اعترافها بالحكم المركزي بوصفه سلطة حاكمة، فإنه في نظرها ليس هناك ما يبرر إغراقها بالضرائب، بينما البعض الآخر ينصاع للقرار الضريبي للسلطان، إما خوفا من سطوته، أو لقدرته على العطاء[80].

وفي سياق تحليله للأسس الاجتماعية والثقافية لبنية السلطة في مغرب القرن 19 وبداية القرن 20، يميز الأستاذ " عبد الله حمودي " بين صورتين متعارضتين للعلاقات المشكلة للنسق السياسي المغربي[81]:

<u>الصورة الأولى:</u> لا تعكس إلا الاستبداد المطلق بدون حدود، وعبادة الأمير، ونزوة القرار (وتقلبه)، وخضوع الرعايا. وحسب هذه الرؤية، فالرعايا يعيشون عيشة بئيسة، يسحقهم الابتزاز ويلاحقهم شؤم الضرائب الثقيلة. وحسب هذه النظرية ترتكز السلطة على جيش وإدارة يغرقان البلاد في التعسف والعنف، ولا تنجو من هذه القبضة الحديدية المشؤومة سوى الجماعات البعيدة عن نفوذ الإدارة. وهي الجماعات التي تعيش في المناطق التي يصعب الوصول إليها. وهذه المقابلة أقامتها الكتابات الاستعمارية بين "بلاد المخزن " و"بلاد السيبة "[82].

<u>الصورة الثانية:</u> يقدمها المؤرخون والإيديولوجيون لمرحلة ما بعد الاستعمار. ففي رأيهم، يستعمل السلطان الدبلوماسية في علاقاته برعاياه أكثر مما يستعمل العنف، كما أن الشريعة تحد من اعتباطية القرارات. وبالتأكيد هناك جماعات قبلية ترفض الضريبة أو تثور على العمال وأعوان السلطة، ولكن هذه الجماعات، حسب المدافعين على هذه الصورة، قليلا ما تتهم السلطة المركزية أو تقحمها في ذلك. وعلى كل حال، فالسواد الأعظم يعترف دوما بشرعيتها ويحترم لدنيتها، كما يلتمس دوما تحكيمها[83].

---

[80] محمد لويز، م س، ص 53

[81] سي محمد غضبان، م س، ص 49

[82] عبد الله حمودي، الشيخ والمريد النسق الثقافي للسلطة في المجتمعات العربية الحديثة يليه مقالة في النقد والتأويل، تعريب عبد المجيد جحفة، سلسة المعرفة الاجتماعية، الطبعة الرابعة، دار توبقال للنشر، 2010، ص 100-101

[83] م ن، ص 101

المطلب الثاني: سلطات الحماية ومحاولة تحديث النسق القراري الضريبي

عاشت الدولة المخزنية أزمة خانقة خلال أواخر القرن التاسع عشر، وبداية القرن العشرين تجلت في العديد من المظاهر التي كشفت عن مدى هشاشتها، وكانت مؤشرا على وجود مشكلات بنيوية في جهاز الدولة وبرزت كلها في سياق متزامن ومتداخل وحاد، وقد تحددت مظاهرها في عجزها عن التحكم في المجال، وشيوع ظاهرة الانفلات الأمني[84]، من جهة، وهشاشتها أمام الاختراقات الأجنبية من جهة أخرى[85]، الأمر الذي خلق نوعا من الارتباك في أدوار الفاعلين التقليدين داخل بنية النسق القراري التقليدي، خاصة مع تأزم الوضعية النقدية للمغرب وتزايد وثيرة اللجوء إلى القروض، ولن يقتصر أثر هذه الوضعية على أدوار الفاعلين التقليديين بل سيشمل الفاعل المركزي "السلطان"، الذي حاولت الحماية تحويله إلى مجرد مركز قراري شكلي، في إطار محاولتها تحديث النسق القراري الضريبي[86] عن طريق إعادة تنظيم المخزن وفق أسس جديدة .

الفقرة الأولى: الاختراق الأوروبي للمغرب والامتيازات الضريبية

جعلت الأزمة البنيوية التي عاشتها الدولة المخزنية، المغرب محط أطماع الدول الأوروبية التي عملت على الضغط على المركز القراري(السلطان) محاولة تفكيك النسق القراري التقليدي، مستغلة بذلك الأزمة الداخلية التي شهدتها الدولة المخزنية، وقد شكلت ظاهرة الحماية معضلة كبرى، ساهمت في تفكيك روابط المخزن بالمحيط، فخلخلت سلطته، وساهمت في إفقاره، وجعله عاجزا عن بسط سيطرته على فئات عريضة من المغاربة. كما أحدثت تفرقة داخل المجتمع بأن تميز أصحاب الامتيازات التي في مجملها إعفاءات ضريبية، وازداد الضغط في المقابل على فئات غير المحميين، التي وجدت نفسها تواجه ثقل الضرائب وآفات الطبيعة[87].

---

[84] عرف المغرب خلال هاته الفترة اندلاع مجموعة من الانتفاضات والثورات، لعل أكثرها قوة تلك التي قادها الجلالي الزرهوني الشهير ببوحمارة في المغرب الشرقي سنة 1902 والريسوني عامل السلطان بالريف سنة 1903.

[85] محمد عروبي، م س، ص 88-89

[86] عادل فرج، م س، ص 63

[87] هشام مليح، م س، ص 154

أولا: فخ الديون ونظام الامتيازات الضريبية

إن بداية أزمة الديون في المغرب تعود إلى هزيمتي الجيش الأول في موقعة إيسلي سنة 1844 أمام القوات الفرنسية، والثانية بعد احتلال القوات الإسبانية لتطوان سنة 1860، حيث فرضت إسبانيا على المغرب غرامة مالية كبيرة، وأمام عجزه على تسديد تلك الغرامة اضطر للتنازل عن جزء من مداخيله الجمركية لفائدة المصالح الجمركية الإسبانية[88]، وبسبب ضعف اقتصادها، أصبحت الدولة المخزنية في مأزق خطير، بالنظر لعدم قدرتها على الدفع وضعف مواردها الذاتية، ومن تم أخذت تتزايد حاجة الدولة للتمويل فقامت باقتراض مجموعة كبيرة من الديون[89]، وأصبح لجوء الدولة المستمر إلى الاستدانة، يجعل الدول الدائنة تطالبها بضرورة إجراء إصلاحات على هياكلها الإدارية وبنيتها الضريبية. وفي الداخل ونتيجة الأزمة التي كانت تعيشها وبحكم تركيبتها التقليدية، أضحت الدولة المخزنية في مواجهة النخبة التقليدية التي ترفض مشاريع الإصلاحات الآتية من الخارج[90].

وسط هذه العلاقة المتوترة وجد المخزن نفسه مجبرا[91] على الرضوخ للضغوط الأجنبية التي تهدف إلى إبرام إدارة الإيالة الشريفة مجموعة من المعاهدات التي كرست تبعية المخزن للقوى الأوروبية، ولعل أهمها تلك التي أنشأت نظام الحماية القنصلية[92] التي نصت عليه مختلف المعاهدات التي تم توحيدها خلال مؤتمر مدريد سنة 1880.[93]

ويعد نظام الحماية القنصلية في الأصل عبارة عن تخويل ممثلي الدول الأجنبية من وزراء ونواب وقناصل مقيمين على تراب دولة أخرى امتيازات خاصة أبرزها بند الدولة المفضلة، وهو نظام أقر مجموعة من الامتيازات الضريبية والقضائية، التي لم تقتصر على البعثات الأجنبية، بل شمل حتى

---

[88] عمر العسري: ضغط الديون العمومية وتحديات النموذج التنموي الجديد، منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، دار القلم للطباعة، 2020، ص 241

[89] م ن، ص 244

[90] محمد عروبي، م س، ص 91

[91] م ن

[92] يعرف عبد الوهاب بن منصور الحماية القنصلية : بأن يمنح الممثلون الدبلوماسيون والقنصليون المعتمدون في بلد ما، حماية دولهم للرعايا، فيصيرون وهم يحملون جنسية ويقيمون باستمرار فوق أرضه، غير خاضعين لقوانينه، ولا ملزمين بأداء ما يجب على سائر مواطنيهم أداءه من ضرائب والقيام بما يتوفرون عليه من خدمات وطنية، وقد يتم ذلك بموجب اتفاق مبرم بين ممثلي الدول الأجنبية والدولة المعتمدين فيها.

- أورده: هشام مليح، م س، ص 155

[93] محمد عروبي، م ن، ص 91-92

المتعاملين معها، الأمر الذي أسفر عن أنواع متعددة من المحميين: كالمحميين الإداريين والسياسيين والسماسرة والمجنسين وشركاء الأجانب[94].

وقد تحولت مراكز القنصليات في كثير من الأحيان إلى مراكز للسمسرة في بطائق الحماية التي يتهافت عليها التجار المحليون، بل إن هذه المراكز كانت تمنح بطاقات التجنيس لبعض المغاربة الذين أصبح بإمكانهم بهذه الصفة منح حمايتهم لرعايا مغاربة آخرين[95]**، الأمر الذي أضحت معه ظاهرة الحمايات القنصلية تشكل خطرا على سيادة الدولة المخزنية واستقلالها وقد علق " ر. لوتورنو" على هذه الظاهرة قائلا: " إنه شرخ جديد فتح في البناء المغربي الهرم، وهذه المرة، المغاربة أنفسهم لعبوا اللعبة الأوروبية، وخربوا نظامهم بأنفسهم"**[96].

وهكذا تحولت الامتيازات الضريبية إلى أداة فعالة سخرتها القوى الأوروبية لخدمة أهدافها التوسعية وزعزعة الوضع القائم، فصارت حسب وجهة الفاعلين المركزيين في اتخاد القرار الضريبي (السلاطين)، تهديدا للمخزن، وتقويضا لسلطته السياسية. خاصة بعد أن أصبح المحميون يفرضون أنفسهم كفاعلين في لعبة ذات رهانات متعددة ومتشابكة بين المخزن والقوى الأوروبية[97].

ونتيجة لذلك أصبح يلاحظ على المستوى الاجتماعي تصدع في البنية الاجتماعية، إذ أصبح يلاحظ وجود مجتمع تابع للسلطة المخزنية، وفئات عديدة لا تخضع لقرارات المخزن ولا تعترف بسيادته، أما على الصعيد الاقتصادي، فقد أدى نظام الحماية إلى توسيع القاعدة العقارية للأجانب بالمغرب، كما سمح نظام الحماية للسلطات الأجنبية الممثلة في السفراء والقناصل بالتدخل في الشؤون الداخلية للبلاد، بل ومعاقبة رجالات المخزن نتيجة سلوك يعتبره السفير أو القنصل إخلالا بسيادة دولته، ومسا بمصالحها.[98]

---

[94] هشام مليح، م س، ص 155

[95] محمد عروبي، م س، ص 92

[96] أورده: خالد فخار: السياسة الجبائية عن السلطان الحسن الأول (1894-1873)، السلسة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 11، مطبعة الأمنية- الرباط، 2016، ص 272

[97] هشام مليح، م ن، ص 156

[98] محمد عروبي، م ن، ص 92-93

ثانيا: تنافس القوى الأوروبية على المغرب

إن اصطدام المجتمع المغربي كمجتمع تقليدي بالقوى الأوروبية قد أدى إلى اختلالات عميقة في بنياته السياسية والاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي انتهى بفقدانه للمبادرة الاستراتيجية والقدرة على التحكم في مصيره، وبالتالي التعرض لشتى أنواع التأثير الخارجي، بما في ذلك المساس بالوحدة السياسية والاقتصادية والاجتماعية الضامنة لاستقراره[99].

وفي الجانب الآخر كان التنافس على أشده على المغرب، خاصة بين فرنسا وإسبانيا وانجلترا وألمانيا، فانتهى هذا التنافس باتفاقية بين فرنسا وانجلترا في 8 أبريل 1904 تنازلت انجلترا بموجبه لفرنسا عن المغرب مقابل تنازل فرنسا لها عن مصر.

وأمام التنازع بين ألمانيا واسبانيا وفرنسا كل يدعي أن له حقوقا في المغرب، طلب المولى عبد العزيز عقد مؤتمر دولي، وقد انعقد في الجزيرة الخضراء في 7 أبريل 1906 وشاركت فيه 13 دولة اتفقت على تكليف فرنسا واسبانيا بتدريب أهالي البلاد على حفظ الأمن وتنظيم جهاز البوليس، كما قررت تأسيس البنك المخزني[100]، وهو جهاز فريد من حيث نشأته وإداراته وامتيازاته، وهو من الناحية القانونية مؤسسة دولية، تكون ميثاقه بموجب البند الثالث من معاهدة الجزيرة الخضراء، مقره الاجتماعي بطنجة، ومقره الإداري بباريس، ويدار على أساس التشريع الفرنسي الخاص بالشركات، أما الدعاوى التي يقوم بها البنك فتعود إلى محكمة خاصة تتألف من ثلاثة قضاة قنصليين، وإلى المحكمة الفيدرالية بلوزان عند الاستئناف، ويضم في مجلسه الإداري عدة دول أجنبية[101]، كل ذلك بقصد حماية وتسهيل التجارة في المغرب والسماح للأوروبيين بشراء العقار فيه خاصة في أهم الموانئ العاملة يومئذ: أصيلة والقصر وأزمور، وفي نوفمبر 1911 عقدت اتفاقية بين فرنسا وألمانيا تنازلت هذه الأخيرة بدورها لفرنسا عن المغرب واعترفت لها بحرية التصرف[102]، وبموجب معاهدة سرية أبرمت بين إسبانيا وفرنسا في 27 نوفمبر 1912 تنازلت فرنسا لإسبانيا عن المنطقة الشمالية، على الرغم من أنها كانت تخضع لسيادة السلطان باستثناء مدينتي سبتة ومليلية على أساس اعتبارهما جزءا من التراب الإسباني[103]، وفي 30 مارس 1912 بفاس وقع المولى عبد الحفيظ معاهدة الحماية مع وزير الخارجية الفرنسي السيد

---

[99] سي محمد غضبان، م س، ص 54

[100] محمد عابد الجابري، م س، ص 168

[101] فرج عادل، م س، ص 72

[102] محمد عابد الجابري، م ن، ص 168

[103] جون واتربوري، م س، ص 80

"رينيو"، معاهدة أرست قواعد نظام "Regnault"، القائم على رغبة الطرفين في وضع حد للاضطرابات وانعدام الأمن، وبالتزام فرنسا على تقديم الدعم الكامل للسلطان ضد أي خطر قد يهدده أو يمس بعرشه، وبالمقابل وبناء على الفصل التمهيدي لنص معاهدة الحماية القاضي بإحداث حكومة نظامية بالمغرب، عملت فرنسا على إلغاء الحمايات الفردية بصفتها امتيازات استثنائية وغيرعادية[104].

الفقرة الثانية: سلطات الحماية ومظاهر تحديث النسق القراري الضريبي

تعتبر فترة الحماية من المراحل التاريخية التي ساهمت في تشكيل الدولة المغربية المعاصرة وطبيعة وأدوار الفاعلين داخلها، كما أثرت في بنية المجتمع وثقافته.

فقد عمدت فرنسا خلال هاته الفترة على نهج استراتيجية مركبة في مسعاها لإخضاع الإدارة الشريفة وخدمة مصالحها، حيث جمعت بين الحفاظ على العناصر التقليدية مع إعادة توظيفها بما يخدم مصالحها[105]، وبين العمل على تحديث الإدارة الشريفة بإرساء مجموعة من المؤسسات الجديدة التي ستنهض وفق أساليب حديثة بمجموعة من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية التي لم تكن تغطيها الإدارات التابعة للمخزن بتاتا أو كانت تغطيها بشكل غير كاف[106]، وسيكون لهذه الازدواجية (التحديث-التقليد) لا محالة تأثيركبيرعلى النسق القراري الضريبي.

وقد ظهرت عدة أطروحات حاولت ملامسة طبيعة الدولة القائمة خلال فترة الحماية، يجملها " محمد عروبي"[107] في اتجاهين أساسيين:

-<u>الاتجاه الأول:</u> يعتبر أن الدولة التي قامت بعد دخول الاستعمارللمغرب هي دولة كولونيالية على اعتبار أن الدولة الاستعمارية هي ذلك الجمع بين بنيات الزعامة وسلطاتها وبنيات التقنوقراطية وسلطاتها، وهما بذلك كولونياليان معا، بحيث لا يصح أن نتصور، أن هناك بيروقراطية حديثة في مواجهة تنظيم مغربي تقليدي ومجدد[108].

---

[104] هشام مليح، م س، ص 157

[105] سي محمد غضبان، م س، ص 57

[106] ميشيل روسي، م س، ص 37

[107] محمد عروبي، م س، ص 153

[108] عبد الله حمودي، م س، ص 145

-<u>الاتجاه الثاني:</u> يرى أن الدولة التي كانت موجودة خلال الحماية هي دولة تراصفية[109]، مكونة من جهازين: واحد تقليدي يتمركز حول السلطان، والآخر عصري يشكل المقيم العام مركزه الرئيسي، وهذا الطرح الأخير هو الذي تبنيناه في إطار هذه الدراسة.

أولا: سلطات الحماية وتحديث النسق القراري

استحدثت سلطات الحماية مجموعة من الأجهزة السياسية والقضائية والاقتصادية لضمان السيطرة على المغرب وضبط الثروات المغربية[110]، وقد اشتملت الإدارة الفرنسية على هيئات عليا ومصالح مركزية وإقليمية وإدارة بلدية، تكونت الهيئات العليا من المقيم العام الذي تمتع بسلطات واسعة[111]، يعين من طرف المجلس الوزاري ويرتبط بوزير الشؤون الشريفة، ويتحكم في الجيش، ويسير جميع المصالح الإدارية، كما عهد إليه بمهمة إصلاح الدولة، وله وحده حق إصدار القوانين، حيث لا تصبح سارية المفعول بعد أن يصادق عليها السلطان، بل بعد أن ينشرها المقيم العام. وقد تحددت صلاحياته وسلطاته بموجب الفصل الخامس من معاهدة الحماية وبمرسوم من رئيس الجمهورية الفرنسية[112]، ويساعد المقيم العام مندوب الإقامة العامة الذي يقوم بتعويضه في حالة الغياب أو حدوث أي عائق ويمارس نفس صلاحياته[113]، ويساعده أيضا الكاتب العام للحماية الذي تتجلى مهمته في دراسة كل القضايا الإدارية والمدنية التي تتطلب صدور قرارات مقيمية بشأنها، كما يعمل على تنسيق تدخلات مختلف المؤسسات الإدارية، ومتابعة الأعمال التشريعية التي تهيئ المراسيم، وباقي الأعمال التشريعية الأخرى التي ترفع إلى السلطان للمصادقة عليها، إضافة إلى مستشار الحكومة المغربية، وتلعب كتابة الحكومة دورا مزدوجا، فهي من جهة أداة اتصال بين الإقامة العامة والمخزن، ومن جهة أخرى هي وسيلة لمراقبة دوائر المخزن بكل مكوناته[114].

---

[109] يحيل مفهوم الدولة التراصفية " Etat Sédimental " إلى دولة تتكون من مكونين مختلفين من حيث البنيات، والمرجعيات، والتصورات، وطرق الاشتغال. وهذان المكونان هما: المكون السلطاني الذي أصبح مجرد واجهة مؤسساتية، ويمثله السلطان، والمكون الكولونيالي الذي يتحكم في الدولة التراصفية، ويمثله المقيم العام.

- أورده: محمد عروبي، م س، ص 154

[110] سي محمد غصبان، م س، ص 63

[111] ثامر عزام حمد سليم الدليمي، الإدارة الفرنسية في المغرب 1939-1956، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2016، ص 29

[112] عادل فرج، م س، ص 75-76

[113] م ن، ص 76

[114] محمد عروبي، م س، ص 159

والمصالح المركزية يمكن تقسيمها حسب الأستاذ " ثمار عزام حمد سليم الدليمي "[115]إلى نوعين هما: المصالح السياسية، والمصالح الإدارية.

1- <u>المصالح السياسية:</u> تكونت من أربع مديريات جمعت في يد مسؤوليها الفرنسيين مفاتيح القرار، والتفكير، والتخطيط في المغرب، وهي:

1- مديرية الداخلية والشؤون السياسية.

2- مديرية المالية.

3- مديرية الأشغال العمومية.

4- مديرية الزراعة.

2- <u>المصالح الإدارية:</u> بلغ عددها ثمان مصالح وهي كالتالي:

1- إدارة الفلاحة والتجارة والغابات.

2- إدارة المالية.

3- إدارة الأشغال العمومية.

4- إدارة العمل والشؤون الاجتماعية.

5- إدارة الإنتاج الصناعي والمعادن.

6- إدارة البريد والبرق والتليفون.

7- إدارة التعليم العمومي.

8- إدارة الصحة العمومية والعائلة.

إلى جانب المصالح السياسية والإدارية يضيف الأستاذ " ثامر عزام " مصالح أخرى عرفت بالإدارة الشريفية الجديدة، وهي الإدارات الفنية الكبرى التي عملت مبدئيا لحساب الحكومة الشريفية وقامت بإدارة مصالح عمومية، وهي تحت السلطة المباشرة لكاتب الحماية العام، وقد تكونت هذه المصالح من:

1- الإدارة البلدية؛

2- الإدارة الإقليمية؛

3- الهيئات الاستشارية (الغرف المهنية ومجلس الشورى)[116]؛

---

[115] ثامر عزام حمد سليم الدليمي، م س، ص 29-30

[116] م ن، ص-31-32

ثانيا: سلطات الحماية وتوظيف النسق القراري التقليدي خدمة لمصالحها

أدى وضع سلطات الحماية يدها على المغرب إلى تغيير في مكانة الفاعلين التقليديين في صناعة القرار الضريبي، بدءا بتغيير مكانة المركز القراري(السلطان)، بحيث لم يصبح فاعلا مركزيا في محيطه كما كان الأمر قبل دخول الحماية، بل أصبح مفعولا به بعدما تم تجريده من سلطاته السياسية وإقامة سلطات بديلة له ("المقيم العام" والمالية " البنك المخزني")، ومن سلطاته الإدارية من خلال إعادة توظيف سلطات الحماية للقواد والباشوات بما يخدم مصالحها[117].

لقد دخلت فرنسا إلى المغرب مبدئيا لحماية السلطان، لكن سرعان ما جردت إدارة الحماية المخزن من كل سلطة أو حكم حقيقي، ولم تترك له إلا بعض المهام التافهة والثانوية، وفي الوقت ذاته عملت على الاحتفاظ بالمظاهر الخارجية للتقاليد القديمة للنظام المخزني، حتى لا يشعر رعايا الدولة الشريفية والفاعلين التقليديين بأن المخزن القديم قد اختفى وأنهم أمام جهاز جديد يلعب فيه المغاربة دورا ثانويا، أمام استيلاء الفرنسيين على النسق القراري[118].

فإذا لم يعد للمركز القراري للدولة الشريفية "السلطان" أي سلطة بعد تجريده من سلطته، فما هو دوره إذن؟ الجواب يقدمه لنا "ريمي لوفو" في كتابه "الفلاح المغربي المدافع عن العرش" الذي يعتبر بأن سلطات الحماية استمدت من السلطان مشروعية تدخلاتها. أي أن سلطات الحماية قد وظفت السلطان للتوقيع على الظهائر التي كانت تعدها سلفا في دواليب الجهاز الكولونيالي، الأمر الذي أصبحت معه وظيفة السلطان شكلية تنحصر فقط في إضفاء المشروعية على قرارات سلطات الحماية[119].

ولم تكتف سلطات الحماية فقط بتحويل المركز القراري للدولة المخزنية إلى مجرد فاعل شكلي، بل ستعمد أيضا إلى فك العلاقة والرابطة التي كانت تجمعه بباقي الفاعلين التقليديين، وبذلك جردت المركز القراري من أحد أهم دعائمه التقليدية، وعملت بعد ذلك إلى الاستعانة بهم عبر إعادة توظيفهم وترتيب أدوارهم لمساعدتها في إخضاع الدولة المخزنية، وتمرير وتنفيذ قراراتها بما فيها تلك التي تهم المجال الضريبي[120].

---

[117] سي محمد غضبان، م س، ص 60

[118] جون واتربوري، م س، ص 81-82

[119] محمد عروبي، م س، ص 173

[120] سي محمد غضبان، م ن، ص 61

ولا أدل على ذلك من تحالف "ليوطي" مع الباشوات والقواد من قبيل؛ "الكلاوي" و"الغوندافي" و"المتوكي" منذ سنة 1912، بعد أن منحهم سلطات كبيرة وظروف أمنية جيدة كانت تنقصهم في الماضي، حيث كانوا عرضة لثورات القبائل ضد تسلطهم واستبدادهم، وأصبحوا بمقتضى التحالف لا يخضعون لنظام الالتزامات الإدارية التي فرضتها سلطات الحماية على الصعيد المحلي، فأصبحوا قواد أقوياء، وفوق ذلك أداة طيعة في يد سلطات الحماية الفرنسية[121].

واستعانت الإدارة الفرنسية أيضا بشيوخ الزوايا[122] والطرق الصوفية، لتنفيذ قراراتها، فعدد من شيوخ الزوايا قدموا لسلطات الحماية خدمات عديدة تجلت في إضفاء المشروعية على الوجود الفرنسي بالمغرب، ذلك أن العديد من شيوخ الزوايا عدوا فرنسا بلدا غير محتل للمغرب، وإنما هي مكلفة فقط بإدخال الإصلاحات الضرورية وحماية النظام[123].

أما الصدر الأعظم فبعد أن صار يتوفر على تفويض عام للسلطة التنظيمية، أبت سلطات الحماية إلا أن تجعله عمليا من نصيب المقيم العام، وقد احتفظت سلطات الحماية فيما يتعلق بحكومة المخزن فقط بوزير المالية ووزير الحرب ووزير الشكايات، في حين اختفى من الحكومة وزير البحر لأن المقيم العام أصبح المشرف على علاقات الدولة الشريفية الخارجية، وكذا وزير الشكايات بالنظر لإحداثها لتنظيم قضائي عصري[124]، عموما فإن الصدر الأعظم أصبح لا يتمتع بأي سلطات شأنه شأن المركز القراري، لأن سلطات الحماية تولت في الواقع تعيين جميع الوزراء[125].

وعلى العموم فإن سلطات الحماية قد عملت على تحديث بنية النظام الضريبي للدولة الشريفية، حيث أخذت تحول النظام الضريبي المغربي التقليدي المبني في أساسه على أحكام الشريعة الإسلامية، إلى نظام جبائي يشبه النظم الضريبية للدول الأوربية، هذا الأمر دفع إلى تحول هام في جوهر السلطة، حيث أصبحت قائمة على أساس وضعي تؤطرها مرجعية غربية، وتحددها نصوص قانونية غير مستمدة من الدين كما كان أثناء قيام الدولة المخزنية[126]، الأمر الذي أصبح معه نظامنا الضريبي ينقسم إلى

---

[121] عبد اللطيف أكنوش، م س، ص 131

[122] كان من بين أبرز شيوخ الزوايا الذين تعاونوا مع سلطات الحماية، الشيخ عبد الحي الكتاني، رئيس اتحاد جامعة الطرق الدينية بشمال إفريقيا.

[123] ثامر عزام حمد سليم الدليمي، م س، ص 172-173

[124] محمد معتصم: النظام السياسي الدستوري المغربي، الطبعة الأولى، مؤسسة إيزيس للنشر-الدار البيضاء، 1992، الصفحة 50-51

[125] جون واتربوري، م س، ص 81

[126] محمد عروبي، م س، ص 173

مجموعة من الضرائب المباشرة على الدخل، ومجموعة أخرى من الضرائب غير المباشرة على الإنفاق. وقد اتسم الوعاء الضريبي للضرائب على الدخل حسب الأستاذ " عبد السلام أديب"[127] في بداية الحماية بهيمنة الثروات العقارية، كمادة ضريبية، حيث ظهرت ضريبة الترتيب انطلاقا من سنة 1915 لتطبق على المحاصيل الزراعية السنوية، وعلى الأشجار المثمرة، وعلى المواشي، ثم ظهرت الضريبة الحضرية بتاريخ 25 يوليوز 1918، حيث طبقت على القيم الكرائية للمباني، وجميع أنواع البنايات، بالإضافة إلى الأراضي المخصصة للصناعة أو التجارة، كما ظهرت الضريبة المهنية "الباتنتا" ابتداء من سنة 1920.

ومع بداية الحرب العالمية الثانية يضيف الأستاذ " عبد السلام أديب"، أخذ التحول يتجه أكثر نحو الدخل المنقول كدخل العمل، أو دخل رأس مال، حيث ظهرت كل من الضريبة على الرواتب والأجور بتاريخ 31 مارس 1939، ثم الباتنتا الإضافية بتاريخ 12 أبريل 1941 ، وقد تم تعديلها سنة 1954 لتتخذ صورة ضريبة على الأرباح المهنية[128].

إلى جانب الضرائب المباشرة كان يتشكل النظام الضريبي أيضا من ضرائب غير مباشرة، غير أنها لم تعرف تطورا مماثلا. وكانت تضم نوعين من الضرائب: نوع تقليدي كرسوم الجمارك،ونوع يضم ضرائب عصرية كرسوم الاستهلاك وحقوق التسجيل والتنبر، ورسم فوائض القيمة العقارية ورسم المبادلات.

والنظام الضريبي المغربي خلال فترة الحماية، ورغم الجهود المبذولة بقصد تحديثه، انطبع بالتشتت، ويبدو أن ذلك يرجع إلى هيمنة الهاجس التمويلي لدى سلطات الحماية[129]، حيث أن الواقع الضريبي لا يضبط إلا من خلال ضرائب معقدة وعديدة وضعيفة المردودية، الأمر الذي دفع السلطات العامة بعد الاستقلال للدخول في سلسلة من الإصلاحات الضريبية، محاولة التوفيق بين هاجس المردودية والعدالة الضريبية.

---

[127] عبد السلام أديب، م س، ص 88-89

[128] م ن، ص 89

[129] أحمد إدعلي: الأبعاد السوسيوسياسية للجباية المغربية نموذج الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل (2000-1990)، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكدال-الرباط، جامعة محمد الخامس، 2005-2006، ص 29

المبحث الثاني: القرار الضريبي في ظل الدولة الحديثة

تشكلت الدولة الحديثة على أنقاض الدولة التراصفية التي اختفت بمجرد حصول المغرب على استقلاله السياسي، واتسمت طبيعة الفاعلين في المجال الضريبي بعد الاستقلال بطابع مركب يجمع بين ما هو تقليدي يضرب بجذوره في عمق الدولة المخزنية، وما هو تحديثي يظهر من خلال بروز فاعلين جدد، داخل عملية صناعة القرار الضريبي، ومهما اختلفت مرجعيات وأدوار هؤلاء الفاعلين، فإن ما يمكن تسجيله هو انضباطهم لنسق تقليدي مغلق[130].

وتمكننا المطالعة البسيطة لدساتير المملكة من تحديد الفاعلين في عمليات صناعة التشريع في المجال الضريبي، وسنقف على ما يوضح صراحة التشريع لثلاث جهات محددة، وهي المؤسسة الملكية، والمؤسسة التنفيذية، والمؤسسة التشريعية. وبالتالي، فالكل يتفاعل مع تأثيرات باقي الفاعلين. لتتخلل بذلك واقع التشريع مجموعة من التعقيدات التقنية والسياسية، يفسرها تعدد الفاعلين في التشريع الضريبي، ثم المساطر المعقدة، علما أن أدوار ووظائف وإمكانيات هؤلاء الفاعلين الرسميين تتفاوت[131] بشكل واضح في مسلسل اتخاذ القرار الضريبي، الذي لا تكفي دراسته عبر القنوات السياسية من فهم طبيعته بل لا بد من استحضار باقي المتدخلين غير الرسميين في صناعته، حيث يعتبر القرار الضريبي قرارا متفاوضا بشأنه بين المكونات السياسية (الملك، الحكومة، البرلمان) وفاعلين غير رسميين على رأسهم مجموعات الضغط، لكون النظام الضريبي جزء لا يتجزأ من النظام السياسي، لذلك يخضع لعدة مصالح متعارضة، وبالتالي فإن الشركاء الاقتصاديين لا يقبلون القرار الضريبي إلا إذا كان يحمل في طياته بعض الامتيازات لهم[132].

---

[130] سي محمد غضبان، م س، ص 68

[131] عبد الرحيم منوري: دور البرلمان المغربي في التشريع بين منطق الدولة وجماعات الضغط الولاية التشريعية الثامنة 2007-2011، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سطات، جامعة الحسن الأول، 2014-2015، ص 103

[132] محمد شكيري، م س، ص 72

المطلب الأول: القرار الضريبي بين مركزية المؤسسة الملكية وتبعية الحكومة

استطاعت الملكية عبر التوليف بين التقليد والتحديث تأكيد سموها وتفوقها، وتحييد-إن لم نقل توظيف- الدوائر السياسية الحديثة، مكرسة في النهاية مركزيتها[133] في صناعة القرار الضريبي، وقد برز تدخل المؤسسة الملكية (الفقرة الأولى) في إطار الدولة الحديثة ما بين 1960-1963 في تغيير الموروث الضريبي بإلغاء ضريبة الترتيب، وإصدار مجموعة من الظهائر في 5 يناير 1962، سعت إلى إصلاح النظام الضريبي، وجعله مسايرا للمتطلبات الظرفية للدولة[134].

إن واقع صناعة القرار الضريبي بالمغرب، وما مر به من محطات يبرز الدور الثانوي للحكومة، حيث ينحصر دورها في صناعة القرار الضريبي على تنفيذ وأجرأة الاختيارات التي تقررها المؤسسة الملكية[135] (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مركزية المؤسسة الملكية في صناعة القرار الضريبي

بمجرد حصول المغرب على استقلاله عادت الملكية إلى قمة هرم صناعة القرار الضريبي، وكرست مكانتها المركزية داخل النظام السياسي المغربي، وقد خولت لها مكانتها صلاحيات واسعة جعلتها في وضعية سمو وتوجيه لباقي الفاعلين في المجال الضريبي[136]، ومركزية المؤسسة الملكية في صناعة القرار الضريبي لا تقتضي مساهمة باقي الفاعلين إلى جانب الملكية، بل تشكل المركز الأساس لخلق الاعتقاد بأهمية ونجاعة هذه القرارات المتخذة من طرف الدولة لصالح الأفراد المعنيين بالتضريب[137]، ولكي يضمنوا بقائهم يجدون أنفسهم مجبرين على تأكيد شرعية الملكية و التماهي مع إيديولوجيتها ونظامها القيمي، وإلا حكموا على أنفسهم بالتهميش، وجميع القرارات التي تتخذها الملكية سواء في شكل ظهائر أم خطابات سامية..الخ تتمتع بالسمو، إذ أنها لا تخضع لأي نوع من أنواع الرقابة أو التقييم[138]، وليست

---

[133] سي محمد غضبان، م س، ص69

[134] أحمد إفقيرن، م س، ص125

[135] سي محمد غضبان، م ن، ص77

[136] م ن، ص69

[137] فرج عادل، م س، ص 92

[138] محمد عروبي، م س، ص 212-213

هناك أية آلية مؤسساتية تسمح بالإشارة إلى الأخطاء التي يمكن أن ترتكبها الملكية، وبالأحرى ضرورة انتقاد خياراتها التي يتبين أنها غير مثمرة، بما فيها تلك التي تهم المجال الضريبي[139].

ولقد برز تدخل المؤسسة الملكية في المغرب المستقل ما بين (1960- 1963) في تغيير الموروث الضريبي، بإلغاء ضريبة الترتيب، وإصدار مجموعة من الظهائر في 5 يناير 1962 همت المجال الضريبي ويتعلق الأمر بكل من: الضريبة الزراعية، ضريبة المباني، الضريبة الشخصية، الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات، الضريبة المهنية، الضريبة المفروضة على الأرباح المهنية، الاقتطاع من المرتبات والأجور. والهاجس من وراء ذلك كان إصلاح النظام الضريبي المغربي، وجعله مسايرا للمتطلبات الظرفية للدولة الحديثة[140].

وقد توفرت للمؤسسة الملكية في ظل الدولة الحديثة مجموعة من الآليات الدستورية والسياسية التي خولت لها التحكم في عملية صناعة القرار الضريبي، وتوجيه عمل باقي الفاعلين وحصره في تفعيل القرار الضريبي للمؤسسة الملكية، ومن بين هذه الآليات نذكر:

أولا: رئاسة المجلس الوزاري

يعتبر انعقاد المجلس الوزاري مظهرا معبرا عن سمو المؤسسة الملكية تجاه الحكومة، حيث أن الدساتير السابقة على الدستور الحالي،وإن كانت قد مكنت الوزير الأول من صلاحيات، فإنها لا تمارس من الناحية القانونية والعملية إلا تحت إشراف الملك الذي يرأس المجلس الوزاري. واستنادا إلى الدستور الحالي[141] **يرأس الملك المجلس الوزاري، الذي يتألف من رئيس الحكومة والوزراء، وينعقد المجلس الوزاري بمبادرة من الملك، أو بطلب من رئيس الحكومة. ويمكن للملك أن يفوض لرئيس الحكومة، بناء على جدول أعمال محدد، رئاسة مجلس وزاري**[142]**، وتجدر الإشارة إلى أن أي شخص مفيد برأي الملك (مستشاري الملك أو غيرهم) يمكنه عمليا حضور اجتماعات المجلس الوزاري، ولا يتم**

---

[139] نجيب أقصبي: الاقتصاد السياسي والسياسات الاقتصادية في المغرب، تعريب نور الدين سعودي، مركز بنسعيد آيت إيدر للأبحاث والدراسات، الطبعة الأولى، 2017، ص 112

[140] أحمد إفقيرن، م س، ص125

[141] الغواطي محمد: "الأدوار المالية للملك والحكومة في ضوء الدستور والقانون التنظيمي للمالية"، مقال منشور على مجلة المتوسط للدراسات القانونية والقضائية، العدد 6، سنة 2018، ص150

[142] الفصل 48 من دستور 2011

التصويت في المجلس الوزاري لأن الملك يرأسه ولا يجوز فرض أي أصوات عليه، وتطبع اجتماعات المجلس الوزاري السرية، وتصدرعموما بيانات رسمية بعد انتهاء اجتماعاته[143].

ويتداول المجلس الوزاري في التوجهات العامة لمشروع قانون المالية، والتوجهات الاستراتيجية لسياسة الدولة، ومشاريع القوانين[144] **بما فيها تلك التي تهم النظام الضريبي، ووعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها، وكذا نظام الجمارك**[145]**..الخ.**

إن رئاسة الملك للمجلس الوزاري، وهو اجتماع يضم رئيس الحكومة والوزراء تحت رئاسته، الذي يتداول فيه بشأن أهم الأنشطة الحكومية، تمكنه من أن يمارس دورا حاسما على قراراتها، وذلك من خلال الآراء التي يتقدم بها والتوجيهات والتعليمات، وتجعل تدابير الحكومة في مختلف المجالات ومن بينها المجال الضريبي رهينة بالموافقة الملكية الصريحة عليها[146].

ثانيا: الخطب والرسائل الملكية

تعد الخطب الملكية الوسيلة الرسمية التي تعتمدها المؤسسة الملكية من أجل توجيه مسار السياسة التشريعية بشكل عام بما في ذلك السياسة الضريبية، فعن طريق الخطب، التي غالبا ما تلقى في إطار تخليد المناسبات الوطنية، أو أثناء ترأسه افتتاح الدورة التشريعية الأولى للبرلمان، أو تزامنا مع ظرفية أو سياق وطني أو إقليمي معين، يتم رسم الخطوط العريضة للسياسة الداخلية والخارجية، والتي من المفروض على باقي الفاعلين الانسياق في اتجاهها والعمل على أجرأتها وتنزيلها وتنفيذها[147].

والملاحظ أن أغلب القرارات التي تهم المجال الضريبي تكون مبنية في أساسها على توجيهات المؤسسة الملكية، ويمكن أن نقدم في هذا الصدد مثالين على ذلك:

---

[143] محمد مدني وآخرون: دراسة نقدية للدستور المغربي للعام 2011، منشورات المؤسسة الدولية للديمقراطية والانتخابات، 2012، بدون ذكر المطبعة، ص30-31

[144] الفصل 49 من دستور 2011، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 الصادر بتاريخ 29 يوليو2011، المنشور بالجريدة الرسمية في 30 يوليو 2011، عدد5964 مكرر.

[145] الفصل 71 من دستور 2011

[146] محمد بوجنون، م س، ص25

[147]عصام القرني، م س، ص30

- **المثال الأول: خطاب 25 شتنبر 2000 بالجرف الأصفر**

وقد هم هذا الخطاب إصلاح النظام الضريبي، حيث جاء فيه ما يلي: " وبالنظر لما للنظام الجبائي من دور تحفيزي للاستثمار، فإننا قد أصدرنا تعليماتنا السامية لحكومتنا قصد وضع إصلاح جبائي قائم على الشفافية والتبسيط والعقلانية وإعادة النظر في الجبايات المحلية، بشكل تصبح معه الغاية المثلى للجبايات تشجيع الاستثمار المنتج الذي يخلق فرص الشغل"[148].

- **المثال الثاني: خطاب بمناسبة الذكرى 14 لعيد العرش 30 يوليوز 2013**

وقد هم هذا الخطاب تضريب القطاع الفلاحي، والذي جاء فيه " لقد عمل برنامج المغرب الأخضر على تحديث القطاع الفلاحي، آخذا بعين الاعتبار، الاهتمام الموصول بصغار الفلاحين، من أجل تحسين ظروفهم المعيشية. وحرصا منا على تجسيد رعايتنا لهذه الفئة، فإننا سنظل نخصها بالاستثناء الضريبي، الذي سينتهي العمل به في آخر السنة الجارية، بالنسبة للاستثمارات الفلاحية الكبرى، وسوف نحتفظ بسريان هذا الاستثناء، على الفلاحة المتوسطة والصغرى[149]."

وإذا كانت الخطب الملكية هي الوسيلة التي يلجأ إليها الملك لمخاطبة الشعب بشكل مباشر ، فإن الرسائل الملكية هي رسائل موضوعية، غالبا ما يوجهها الملك إلى المشاركين في بعض الملتقيات الوطنية والدولية ذات الأهمية كالمؤتمرات والندوات والمناظرات، وعلى عكس الخطب الملكية التي تتميز بالعمومية والشمول، فالرسائل الملكية تتسم في مقابل ذلك بالتخصص في الموضوع الذي ألقيت في إطاره الخاص[150]، وكمثال على ذلك: الرسالة الملكية التي وجهها الملك إلى المشاركين في أشغال المناظرة الوطنية الأولى للجهوية المتقدمة سنة 2019 المنعقدة بأكادير[151].

---

[148] مقتطف من الكلمة التي ألقاها الملك محمد السادس بالجرف الأصفر أمام رؤساء غرف التجارة والصناعة ورؤساء المكاتب الوطنية وعدد من الفاعلين الاقتصاديين، بتاريخ 25 شتنبر 2000، منشورة على موقع البوابة الوطنية للجماعات الترابية www.pncl.gov.ma تاريخ الاطلاع 28.04.2021 على الساعة 22:00 ليلا.

[149] مقتطف من الخطاب الملكي الذي وجهه الملك محمد السادس إلى الأمة بمناسبة ذكرى 14 لعيد العرش، بتاريخ الثلاثاء 30 يوليوز2013، منشور على موقع البوابة الوطنية www.maroc.ma تاريخ الاطلاع 28.04.2021 على الساعة 23:00 ليلا.

[150] عصام القرني، م س، ص30

[151] الرسالة التي وجهها الملك إلى المشاركين في أشغال المناظرة الوطنية الأولى للجهوية المتقدمة، بتاريخ الجمعة 20 دجنبر 2019، منشورة على موقع البوابة الوطنية www.maroc.ma تاريخ الاطلاع 28.04.2021 على الساعة 23:30 ليلا.

ثالثا: تبعية التقنوقراط للمؤسسة الملكية

يعود مفهوم التقنوقراط في أصله إلى المجتمع اليوناني، الذي كان يطلقه على الفئات الأكثر علما وحرفية في مجال تخصصاتهم، ويعني المفهوم، في ذلك المجتمع، معنيين هما لفظ "تقنو" وهو الفني أو التقني، و" قراط" وهي كلمة تعبر عن السلطة، وبهذا فالمقصود بلفظ التقنوقراط هو الحكم على أسس علمية[152].

وسيجد المغرب نفسه بعد خروج المستعمر وما رافق ذلك من تحديات بناء الدولة الحديثة، وملء الفراغ الذي تركه انسحاب الأطر الفرنسية، مضطرا للرهان على الأطر المغربية سواء تلك المتخرجة من المدارس أو المعاهد التي أقامتها الدولة آنذاك، أو تلك التي تلقت تعليمها في الخارج، فتشكلت بالتالي النواة الأولى لفئة التقنوقراط بالمغرب[153]، وإن التأمل في التاريخ العائلي المغربي يوضح بما لا يدع مجالا للشك أن آباء هؤلاء التقنوقراطيين وأجدادهم، قد ظلوا يمنحون خدماتهم للدولة المخزنية بدون انقطاع منذ القرن 16 ويمدونها بالنخبة الحاكمة من وزراء ودبلوماسيين وكتاب وسياسيين ورجال دين.. ينفي الفكرة القائلة بتعدد الطرق لولوج السلطة بالمغرب في ظل هذه البنية الجامدة، وإذا ما نظرنا إلى الطبقة المهيمنة على كفة الحكم في البلاد سنلاحظ أن الأمر يقتصر على أقلية تتوارث الحكم فيما بينها[154]، وقد ولدت ونمت فئة التقنوقراط في حضن الملكية التي راهنت عليها كإحدى أدواتها المفضلة لتحقيق رهان الضبط الأمني والاجتماعي، وساهم غياب المؤسسات الديمقراطية وضعف المراقبة السياسية إلى توسع دور جهاز التقنوقراط الذي وجد نفسه عمليا المسؤول الوحيد عن بلورة الاختيارات الضريبية للمركز القراري (الملكية) والعمل على تنفيذها[155].

رابعا: حق طلب قراءة جديدة في مشاريع ومقترحات القوانين وحق إصدار القوانين

تتمتع الملكية بأداة دستورية مهمة وهي تتجلى في حق المطالبة من مجلسي البرلمان أن يقرآ قراءة جديدة في كل مشروع أو مقترح قانون بما في ذلك مشاريع ومقترحات القوانين التي تهم المجال الضريبي، وتطلب القراءة الجديدة بخطاب ملكي، ولا يمكن أن ترفض هذه القراءة الجديدة[156]. ولا يحدد

---

[152] علاء الدربالي: دور التقنوقراط في صناعة السياسات العمومية في المغرب، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية،مراكش، جامعة القاضي عياض، الموسم الجامعي 2014-2015، ص6

[153] سي محمد غضبان، م س، ص 92

[154] علاء الدربالي، م ن، ص53

[155] سي محمد غضبان، م ن، ص 93-94

[156] الفصل 95 من دستور 2011

الدستور المهلة الزمنية لهذه القراءة الجديدة، ولكن طلب الملك يؤدي إلى تعليق مقدمة القانون، لذا ليس أمام البرلمان والحكومة أي خيار سوى المباشرة بقراءة جديدة[157].

ويتدخل الملك في مسلسل الإنتاج التشريعي، وفي نفس الآن يمارس المراقبة على العمل البرلماني، عن طريق سلطة إصدار القوانين، بحيث جاء في الفصل 50 من الدستور الحالي " يصدر الملك الأمر بتنفيذ القانون خلال الثلاثين يوما التالية لإحالته إلى الحكومة بعد تمام الموافقة عليه، وينشر القانون الذي صدر الأمر بتنفيذه، بالجريدة الرسمية للمملكة، خلال أجل أقصاه شهر ابتداء من تاريخ ظهير إصداره". وعملية الإصدار تعتبر بمثابة الإعلان عن ميلاد النصوص القانونية بعد مرورها من كافة المستويات وخروجها من المستوى التشريعي وقابليتها للدخول إلى المستوى التطبيقي، لهذا يشكل غياب الإصدار فقدان النص القانوني لوجوده[158].

الفقرة الثانية: الحكومة كأداة تنفيذية للقرار الضريبي

تأتي الحكومة في النسق السياسي المغربي في الطابق الثاني داخل الجهاز التنفيذي بعد المؤسسة الملكية، مما يجعل كل السلطات التي تتوفر عليها بالضرورة مفوضة لها[159]، وبذلك ظلت تشكل لاعبا تابعا في صناعة القرار السياسي العام للبلاد بما في ذلك القرار الضريبي، نظرا للطبيعة الرئاسية لنظام الحكم، التي تجعل من المؤسسة الملكية الفاعل المركزي في بلورة وصناعة القرارات التنفيذية التي تهم المجال الضريبي[160]، وتجعل من الحكومة مجرد جهاز للتسيير وليس التقرير، ما دام أن منبع السلطة لا يكمن فيها وإنما ينعكس عليها من خلال سلطة أعلى منها[161].

وتتمتع الحكومة من أجل بلوغ الإرادة الملكية واختياراتها بمجموعة من الآليات كحق التصور والتنسيق والتنفيذ كما نص على ذلك الدستور، غير أنه غالبا ما يعترض العمل الحكومي معوقات من

---

[157] محمد مدني وآخرون، م س، ص41-42

[158] رشيد حجبي: قراءة في المداولات البرلمانية حول الضريبة على الدخل، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- عين الشق، جامعة الحسن الثاني-الدار البيضاء، الموسم الجامعي 2002-2003، ص264

[159] البازل بدر: السياسة الضريبية بالمغرب دراسة سوسيو-سياسية للنفقات الجبائية العقارية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-أكدال، جامعة محمد الخامس، الموسم الجامعي 2006-2007، ص78

[160] عبد الإله السطي: صناعة القرار السياسي، بحث في المؤسسة والمؤسساتية بالنظام السياسي بالمغرب، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، سلسلة دراسات وأبحاث، طبعة 2017، ص84

[161] البازل بدر، م ن، ص78

أهمها ضعف الانسجام داخل الفريق الحكومي، وعمل الإدارة الذي يعتبر عقلنة للعمل الحكومي[162]، بالإضافة إلى تداخل السياسي والتقني من حيث المهام والانتماءات بالنسبة لكل وزير[163].

وبالنظر لعدة اعتبارات منها القانوني والعملي فإن المصالح الإدارية الواقعة تحت إشراف الوزير المكلف بالمالية تلعب دورا محوريا في عملية صناعة القرار الضريبي (أولا)، هذا، ويعمل الوزير المكلف بالمالية تحت إشراف السيد رئيس الحكومة الذي يسهر على تنسيق النشاط الوزاري (ثانيا).

أولا: الدور المهيمن للوزير المكلف بالمالية في صناعة القرار الضريبي

يقوم الوزير المكلف بالمالية بدور أساسي في تنفيذ التوجيهات الملكية في المجال المالي والضريبي، فوزير المالية يعتبر نفسه عضوا في حكومة جلالة الملك لا حكومة رئيس الحكومة على اعتبار أن هذا الأخير لا يقود العمل الحكومي، بل يقتصر دوره على تنسيق النشاط الوزاري طبقا للتعليمات الملكية، الأمر الذي يجعله في خدمة الاختيارات الملكية أكثر من خدمة التشكيلة الحكومية أو البرنامج الحزبي الذي ينتمي إليه[164]، وهذا ما يجعل المؤسسة الملكية تعمل على فصل وزارة المالية عن رئيس الحكومة، حيث تبدوا الملكية في هذا الصدد غير متحمسة لإعادة تجربة (الوزير الأول-وزير المالية) أو (رئيس الحكومة-وزير المالية) من نفس الحزب، منذ إقالة حكومة عبد الرحمان اليوسفي سنة 2002، هذا دون أن ننسى تجربة اليسار الأولى في المغرب وثنائية "عبد الله إبراهيم- عبد الرحيم بوعبيد"، والملكية أضحت تعمل على فصل وزارة المالية عن رئيس الحكومة[165].

وبالرغم من أن وزير المالية لا يتمتع قانونا بمركز أفضل وأسبق من باقي الوزراء الآخرين فدوره مهم، وهو يتمتع من الناحية العملية بسلطة مهمة في مسطرة تحضير وصياغة النص القانوني الذي يهم

---

[162] بالرغم من تنصيص المشرع الدستوري في الفصل 89 من الوثيقة الدستورية لسنة 2011، على كون الإدارة موضوعة تحت تصرف الحكومة، كما أن هذه الأخيرة تمارس الإشراف والوصاية على المؤسسات والمقاولات العمومية، فإن الإدارة عمليا غير تابعة للحكومة بل إلى الملك.

[163] سيدي الأشكل: القرار والنشاط العام بالمغرب " مساهمة في دراسة الثابت والمتغير في السيرورة القرارية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جماعة القاضي عياض، السنة الجامعية 2009، ص148

[164] سي محمد غضبان، م س، ص78

[165] المنتصر السويني: الدستور المالي والنموذج التدبيري الجديد بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة-الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2019، ص130-131

المجال الضريبي، وهذا الدور المهيمن نابع بالدرجة الأولى من كون كل الإدارات المالية والاقتصادية مرتبطة عضويا بوزارة المالية[166].

فحسب المادة 1 من مرسوم 2008 المتعلق باختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية[167]**، يتولى الوزير المكلف بالمالية إعداد السياسة الجبائية والجمركية وتنفيذها، وكذا ضمان تحصيل الموارد العمومية ...الخ. ويراعي في ذلك الاختصاصات المنوطة برئيس الحكومة بشأن تنسيق وتتبع السياسة الحكومية في مجال العلاقات مع المؤسسات التابعة لمجموعة البنك الدولي.**

ومن الإدارات المهمة المرتبطة عضويا بوزارة الاقتصاد والمالية، نجد كل من المديرية العامة للضرائب، الخزينة العامة للمملكة، وإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

1- المديرية العامة للضرائب

تتولى المديرية العامة للضرائب تنفيذ السياسة الجبائية طبقا لتوجيهات وزير الاقتصاد والمالية، ويعهد إليها القيام بما يلي[168]**:**

- **تقديم كل اقتراح، والقيام بكل دراسة من شأنها توضيح الاختيارات الاستراتيجية للوزير في المجال الضريبي؛**
- **دراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الضريبي؛**
- **دراسة وإعداد مشاريع الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين المملكة وسائر الدول الأجنبية والسهر على تطبيق التشريع المتعلق بها؛**
- **ربط العلاقات مع المنظمات الدولية في المجال الضريبي؛**
- **دراسة وإعداد ونشر المذكرات الدورية التطبيقية بالنصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الضريبي؛**
- **تحصيل الرسوم والضرائب الداخلة في اختصاص المديرية العامة للضرائب، وتدبير المحاسبة الخاصة بها.. إلى غيرها من الاختصاصات المحددة في المادة 8 من مرسوم 2008 المتعلق بشأن تنظيم وزارة الاقتصاد والمالية.**

---

[166] رشيد المساوي: المالية العامة، مطبعة اسبارطيل-طنجة، الطبعة الرابعة، 2017، ص110

[167] مرسوم رقم 2.07.995 الصادر في 23 أكتوبر 2008 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، الجريدة الرسمية، العدد 5680 الصادر بتاريخ 6 نوفمبر 2008.

[168] المادة 8 من المرسوم السابق الذكر.

2- الخزينة العامة للمملكة

تتولى الخزينة العامة للمملكة طبقا للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل القيام بما يلي[169]:

- إعداد مشاريع النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، ومراقبة الالتزام بنفقات الدولة،وبتحصيل الديون العمومية، وبالسهر على تطبيق الأنظمة المرتبطة بهذا الميدان؛
- مراقبة وتنفيذ العمليات المرتبطة بالمداخيل (...)؛
- حفظ محفظة الدولة ...إلى غيرها من الاختصاصات المنصوص عليها في المادة 7 من المرسوم السابق الذكر.

3- إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة

تمارس في المجال الضريبي المهام والاختصاصات التالية:

- تتولى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد طبقا لأحكام المدونة العامة للضرائب؛
- دراسة وصياغة مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالجمارك.. إلى غيرها من الاختصاصات المنصوص عليها في المادة 6 من المرسوم المشار إليه أعلاه.

عموما، يمكن القول بأن الدور المؤثر الذي يلعبه الوزير المكلف بالمالية في صناعة القرار الضريبي، يستلهمه من إشرافه على مجموعة من المديريات البالغة الأهمية والتي تشكل قوة اقتراحية ذات ثقل كبير في النسق القراري، وصانع حقيقي للقرار في الميدان الضريبي، ومن المهم الإشارة إلى أن للوزير المكلف بالمالية "اختصاص رسمي" لاتخاذ القرارات التي تنتجها تلك المديريات في المجال الضريبي[170].

ثانيا: دور رئيس الحكومة في صناعة القرار الضريبي

أضحى رئيس الحكومة في النسق السياسي المغربي يتمتع بهامش كبير من الصلاحيات الدستورية التي تخول له رئاسة السلطة التنظيمية، والمشاركة في ممارسة السلطة التنفيذية هو وفريقه الحكومي، وتنفيذ البرنامج الحكومي والإشراف والوصاية على المؤسسات والمقاولات العمومية، هذا بالإضافة إلى توسيع الدستور الحالي لمجال التداول داخل المجلس الحكومي، الأمر الذي جعل هذه المؤسسة تحتل

[169] المادة 7 من المرسوم السابق الذكر.

[170] عصام قرني، م س، ص49-50

مكانة متقدمة داخل النظام السياسي المغربي تتجاوز مكانتها الاعتبارية في الدساتير السابقة على دستور 2011.[171]

فرئيس الحكومة أصبح يقود العمل الحكومي عن طريق استحواذه على سلطة المبادرة، إذ كثيرا ما نجده يتحكم في اتخاذ بعض القرارات بحكم توفره على جهاز إداري موضوع رهن تصرفه، وكذا عن طريق التنسيق بين مختلف الأجهزة الوزارية، وقد نجد أن المبادرة التي أدت إلى صدور القرار قد انبثقت منه أو عن بعض الأجهزة التي توجد تحت إشرافه[172].

وينص الفصل 92 من الدستور الحالي على أن رئيس الحكومة يرأس مجلس الحكومة الذي يتداول في السياسة العامة للدولة أو السياسات العمومية والسياسات القطاعية وكذا مشروع قانون المالية، وقد ميز هذا الفصل بين نوعين من التداول:

- **من جهة، تداول يفيد التشاور والمناقشة المفضيين إلى اتخاذ القرار النهائي، دونما إحالة لتلك النصوص والقضايا على أنظار المجلس الوزاري للبت النهائي فيها، وبالتالي، يتمتع مجلس الحكومة في هذه الحالة بصبغة تقريرية ومستقلة عن المجلس الوزاري، الذي كان قبل دستور 2011 يقرر في كل ما يعرض على مجلس الحكومة**[173] .
- **ومن جهة أخرى، تداول يفيد التشاور المفضي إلى اتخاذ مجرد قرار تمهيدي في النصوص والقضايا المعروضة عليه، والتي لا تكتسي طابعا تقريريا، وإنما تحتاج إلى ضرورة عرضها على أنظار المجلس الوزاري بقصد البت النهائي فيها**[174].

وتؤكد المادة 46 من القانون التنظيمي المنظم لقوانين المالية[175] **على أن إعداد مشاريع القوانين المالية تتم تحت سلطة رئيس الحكومة، فهذا الأخير يسهر على تحديد الاستراتيجية المالية للدولة بناء على الفرضيات والاختيارات التي أعدها وزير المالية، ويلعب رئيس الحكومة وظيفة التحكيم في**

---

[171] عبد الإله سطي، م س، ص85

[172] محمد بوجنون، م س، ص57

[173] أحمد أعراب: " الارتقاء بالحكومة إلى جهاز تنفيذي فعلي قراءة في الفصل 92 من الدستور"، نظام الحكم في المغرب استمرارية أم انتقال إلى الديمقراطية؟، مجلة مسالك، عدد مزدوج 49-50، دون ذكر سنة النشر، ص 110

[174] أحمد أعراب، م ن، ص110-111

[175] القانون التنظيمي رقم 130.13 المنظم لقانون المالية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 الصادر في 2 يونيو 2015، الجريدة الرسمية، العدد 6370، الصادر بتاريخ 18 يونيو 2015.

الخلافات التي قد تنشأ بين وزير المالية وباقي الوزراء، وهذا التحكيم يتم خلال جلسات مجلس الحكومة كما يمكن أن يكون سابقا عليه[176].

ويظهر دور رئيس الحكومة في المجال الضريبي أيضا، من خلال التصريحات الحكومية التي يتقدم بها هذا الأخير في هذا المجال، وكمثال على ذلك: تصريح " عفا الله عما سلف" للسيد رئيس الحكومة "عبد الإله بن كيران" بعد إطلاق المساهمة الإبرائية سنة 2014 برسم الممتلكات والموجودات المنشآة بالخارج والمتعلقة بالصرف والجبايات، بقصد العفو عن المتهربين من أداء الضرائب ومهربي الأموال[177].

كما نستشف دور رئيس الحكومة في المجال الضريبي، من خلال الكلمات التي يتقدم بها في هذا المجال، وكمثال على ذلك كلمة السيد رئيس الحكومة "سعد الدين العثماني" بمناسبة انعقاد المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، والتي تحدث فيها عن الحاجة اليوم إلى المراجعة الشاملة والمتأنية والعميقة للنظام الضريبي الوطني[178].

ومحدودية تدخل الحكومة في صناعة القرار الضريبي، وضعف تأثيرها، يأتي من طبيعة الأداء الحكومي الذي لا يعكس الصورة الحقيقية للمطالب الرئيسية بقدر ما يعبر عن إجابات آنية لمشاكل الساعة والتي تكون محكومة سلفا بالإرادة الملكية، فيكون الهدف من ذلك هو خلق زبائن جدد أو دعم الزبائن القدامى للنظام[179]**، كما يرجع الضعف إلى كون أعضاء الحكومة في النسق السياسي المغربي يرتبطون بشخص الملك، وبناء عليه فالشخص المعين بهذا المنصب يعتبر خادما قبل أن يكون وزيرا حتى وإن كان ينتمي لهيئة سياسية معينة، فأعضاء الحكومة بعد تعيينهم يعملون على تنفيذ برنامج حكومي موضوع سلفا**[180] **ألا هو "البرنامج الملكي"، وهم لا يمتلكون القدرة على ضبط تفاصيله، وعليهم أن يدبروا قدر المستطاع تداعيات خيارات لم يشاركوا في تحديدها، ولم تخضع أبدا للنقاش العمومي، إنه برنامج البلاد، لأنه برنامج الملك**[181].

---

[176] رشيد المساوي، م س، ص112-113

[177] مريم بوتورات: "الحكومة تطلق حملة " عفا الله عما سلف" للمتهربين من الضرائب ومهربي الأموال"، مقال منشور على موقع الدار الإلكتروني www.aldar.ma تاريخ الزيارة 02.05.2021 على الساعة 10:00 صباحا.

[178] كلمة السيد رئيس الحكومة بمناسبة انعقاد المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، منشورة على موقع رئيس الحكومة www.cg.gov.ma تاريخ الزيارة 02.05.2021 على الساعة 11:00 صباحا.

[179] سيدي الأشكل، م س، ص 150

[180] م ن، ص149

[181] نجيب أقصبي، م س، ص108

المطلب الثاني: القرار الضريبي بين سيادة التشريع ومصالح جماعات الضغط

إن الاختصاص الحصري للبرلمان يعتبر إحدى المبادئ الأساسية للقانون العام التي تكمن في سلطة فرض الضريبة كإحدى تجليات ممارسة السيادة، أي سلطة سن القانون وإعطاء الأمر بتنفيذه[182]، ويجد الاختصاص البرلماني في المادة الضريبية أساسه في المبدأ المعروف بقبول الضريبة، باعتبار البرلمان الممثل الشرعي للشعب، فإنه يحوز السيادة في المادة الضريبية، وتعود له سلطة قبول أو رفض الضريبة[183]، ودراسة مسلسل اتخاذ القرار الضريبي عبر القنوات البرلمانية والسياسية، لا يكفي للإحاطة الشاملة بمجموع الفاعلين المتدخلين في صناعة القرار الضريبي، إذ لا بد من استحضار باقي الفاعلين في صناعة القرار الضريبي[184].

بناء على ما سبق، سنحاول في هذا المطلب الوقوف على دور البرلمان في صناعة القرار الضريبي في (الفقرة الأولى)، بينما سنخصص (الفقرة الثانية) للحديث عن دور مجموعات المصالح الداخلية والخارجية في صناعة القرار الضريبي.

الفقرة الأولى: دور البرلمان في صناعة القرار الضريبي

ترتبط فكرة البرلمان بتاريخ الدول الغربية وبمسألة البت في مالية الدولة، حيث كان أمراء وملوك القرون الوسطى يركزون على دعم البرلمان ومساندته لفرض الضرائب، كما شكل وسيلة لتقييد سلطات الملكية المطلقة وإضعافها[185]، وكلمة برلمان مشتقة من لفظة فرنسية، تعني الكلام (parlement) وقد تعددت المصطلحات التي تدل عليه في السياسة (المؤتمر التشريعي، الهيئة التشريعية، المجلس الوطني، الجمعية الوطنية)[186]. ويعرف الأستاذ " محمد بن شاكر الشريف " البرلمان: بكونه تلك الهيئة التي تضم عددا قليلا جدا من أفراد الشعب الذين يرتبطون تحت مسمى الدولة بوصفهم نوابا عن الشعب وممثلين له، وهي المسماة –الهيئة- أيضا بالمجالس النيابية. وتختلف هذه المجالس باختلاف الأنظمة المتعاقبة في البلد الواحد، والبرلمان هو المقصود بالسلطة التشريعية في

---

[182] محمد شكيري، م س، ص63

[183] أحمد إفقيرن، م س، ص131

[184] محمد شكيري، م ن، ص72

[185] المختار مطيع: القانون البرلماني المغربي (دراسات ووثائق)،دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2004، ص 11

[186] خميس البدري: مفهوم البرلمان، مدخل تاريخي مبسط، مقال منشور على موقع مدارك www.madarik.org تاريخ الزيارة 12.11.2019 على الساعة التاسعة صباحا.

النظام السياسي المعاصر[187]. هذا، ونجد تعريفا آخر للسيد " غريغباور " حيث عرفه بكونه ذلك الجهاز الفريد من نوعه، الذي يتكون من رجال ونساء انتخبوا لتمثيل الشعب وهم يعتمدون القوانين ويخضعون الحكومة للمساءلة، لذلك يمثل المؤسسة المركزية للديمقراطية ويشكل تعبيرا عن سيادة كل أمة[188] .

وارتبط ميلاد البرلمان المغربي، حسب الأستاذ "محمد معتصم "، بكونه قد ولد في أحضان الملكية بواسطة دستور وضعته بيدها ويعد تجديدا لبيعتها (دستور 11 دجنبر 1962)، الأمر الذي يجعل البرلمان لا يتوفر إلا على مشروعية ديمقراطية (انتخابية)، في الوقت الذي يفتقر فيه لإرث تاريخي يجعل منه مكانا للسلطة والتمثيل الشعبي[189]، وتبعا لدستور 1962 تشكل أول برلمان في تاريخ المغرب امتدت ولايته التشريعية الأولى من سنة 1963 إلى سنة 1965، وقد تشكل من مجلسين: مجلس النواب والذي كان يضم 144 عضوا انتخبوا بالاقتراع العام المباشر لمدة أربع سنوات، ومجلس المستشارين الذي تشكل من 120 عضوا انتخبوا بالاقتراع العام غير المباشر على أساس تجديد نصف المجلس كل ثلاث سنوات[190]، فقبل سنة 1963 لم يكن يعرف المغرب برلمانا باستثناء تجربة المجلس الوطني الاستشاري الذي أحدثه الملك في 3 غشت 1956 وقد امتدت تجربته إلى سنة 1959 ، غير أن تجربته لم تشهد تراكما كفيلا بتحويله إلى برلمان يمتلك سلطة تقريرية، حيث ظل طيلة تجربته مجلسا استشاريا للملك لا يتمتع بأي وظيفة تقريرية أو تشريعية، فهو عبارة عن مجلس استشاري معين يدلي برأيه في الميزانية العامة للدولة، كما يستشار في جميع القضايا السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تعرض عليه، وما كان يعاب على هذا المجلس هو ارتباطه بالملكية سواء من حيث تعيين أعضائه، أو إعفائهم، أو من حيث حل المجلس، أو إيقاف دوراته من قبل الملك[191].

وقد تكون البرلمان المغربي في النظام السياسي المغربي من مجلسين، مجلس النواب ومجلس المستشارين في الولاية التشريعية الأولى (1965-1963) كما أشرنا إلى ذلك أعلاه، أما في الولاية

---

[187] محمد بن شاكر الشريف: المشاركة السياسية في البرلمان والوزارة – عرض ونقد-،بدون ذكر دار النشر وتاريخ الطبعة، ص 33

[188] غريغباور: التقرير البرلماني العالمي، طبعة التمثيل البرلماني المتغيرة، منشورات الأمم المتحدة، سنة 2012، ص 9

موجود على موقع www.dp.org تاريخ الزيارة 04.05.2021 على الساعة 10:00 صباحا.

[189] أورده: رشيد المدور،البرلمان على ضوء مستجدات الدستور، دفاتر في القانون البرلماني المغربي، العدد الأول، مطبعة شمس برينت-الرباط، الطبعة الأولى، ص 40-41

[190] عبد المجيد مصدق:كرونولوجيا البرلمان المغربي بين الاصطدام والاحتواء، جريدة الطريق الأسبوعية، البرلمان وإشكالية التشريع بالمغرب، العدد 335، 2020، ص17

[191] مولود اسباعي: التشريع الوضعي بالمغرب، قراءة في حصيلة أزيد من مائة سنة (2016-1913)، مكتبة دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع-الرباط، الطبعة الأولى، 2020، ص39

التشريعية الثانية (1970- 1971)، فقد تشكل البرلمان من غرفة واحدة بعد دستور 1970، وكان مجلس النواب يضم 240 عضوا انتخب 90 منهم بالاقتراع العام المباشر، و90 من ممثلي الجماعات المحلية، و60 من الغرف المهنية، وفي الولاية التشريعية الثالثة (1977-1983) وبعد دستور 1972،فقد حافظ البرلمان على نظام الغرفة الواحدة، حيث تكون مجلس النواب من 264 عضوا: 176 منهم تم انتخابهم بالاقتراع العام المباشر، بينما ثم انتخاب 88 منهم بالاقتراع الغير المباشر. ونظام البرلمان بغرفة واحدة عرفته أيضا الولاية التشريعية الرابعة (1984-1992)[192]، حيث تكون مجلس النواب من 306 عضوا انتخب 204 منهم بالاقتراع العام المباشر، و60 من مستشاري الجماعات المحلية، و42 من منتخبي الغرف المهنية. ونظام البرلمان بغرفة واحدة حافظ عليه دستور 1992، ومعه الولاية التشريعية الخامسة (1993-1997)، حيث تكون مجلس النواب من 333 عضوا، 222 انتخبوا بالاقتراع العام المباشر، و111 عضوا بالاقتراع غير المباشر من لدن هيئة ناخبة تألفت من أعضاء المجالس الحضرية والقروية ومن لدن هيآت تألفت من المنتخبين في الغرف المهنية وممثلي المأجورين[193].

أما الولاية التشريعية السادسة (1997-2002)، والتي جاءت بعد دستور 1996 الذي أصبح معه البرلمان يتكون من مجلسين: مجلس النواب ومجلس المستشارين، وأخذ البرلمان بنظام الغرفتين، وقد تشكل مجلس النواب من 325 عضوا، انتخبوا بالاقتراع العام المباشر، وتحددت مدة ولايته في 5 سنوات، بينما تشكل مجلس المستشارين من 270 عضوا انتخبوا بالاقتراع العام غير المباشر لمدة 9 سنوات[194]. أما فيما يتعلق بالولاية التشريعية السابعة (2002-2007)، وهي الولاية التشريعية الثانية في ظل دستور 1996، فقد احتفظت بنظام البرلمان بغرفتين، وبنفس تشكيلة الولاية التشريعية السادسة[195]. واحتفظت الولاية التشريعية الثامنة (2007-2011)، على نظام البرلمان بغرفتين، وتبعا لذلك، تكون مجلس النواب من 325 عضوا، انتخبوا بالاقتراع العام المباشر لمدة 5 سنوات، 295 عضوا

---

[192] خلال هذه الولاية تم إصدار قانون الرفع من الحد الأدنى المعفى من الاقتطاعات الضريبية على الأجور، إضافة إلى صدور قانون الضريبة على القيمة المضافة سنة 1986، وقانون الضريبة على الشركات سنة 1988، وقانون الضريبة العامة على الدخل سنة 1990، كما عرفت هذه الولاية إصدار قانون التنظيم المالي للجماعات المحلية، وقانون متعلق بالرسوم الجماعية، وقانون يحدد بموجبه نظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، قانون متعلق بالضريبة الحضرية، والقانون رقم 15.85 المتعلق باتخاذ تدابير للتشجيع على الاستثمارات العقارية، إضافة إلى قانون الاقتطاعات من البتانتا لصالح الغرف المهنية...إلخ.

- للاستزادة يراجع: مولود اسباعي، م س، ص 94-95

[193] عبد المجيد المصدق: كرونولوجيا البرلمان المغربي بين الاصطدام والاحتواء، م س، ص 17 و18

[194] مولود اسباعي، م ن، ص130-131

[195] حيث تشكل مجلس النواب من 325 عضوا، انتخبوا بالاقتراع العام المباشر، وتحددت مدة ولايته في 5 سنوات، بينما تشكل مجلس المستشارين من 270 عضوا، انتخبوا بالاقتراع العام غير المباشر لمدة 9 سنوات.

- للاستزادة يراجع: - مولود اسباعي، م ن، ص 151

منهم انتخبوا على صعيد الدوائر الانتخابية المحلية، و30 عضوا على الصعيد الوطني. أما مجلس المستشارين فتكون من 270 عضوا، انتخبوا لمدة 9 سنوات؛ ثلاثة أخماس المجلس انتخبتهم في كل جهة من جهات المغرب هيآت ناخبة مكونة من ممثلي الجماعات المحلية، أما الخمسان الباقيان من أعضاء المجلس فانتخبتهم بدورهم هيآت ناخبة من المنتخبين في الغرف المهنية، وأعضاء انتخبتهم على الصعيد الوطني هيأة ناخبة من ممثلي المأجورين[196].

أما الولاية التشريعية التاسعة (2016-2011)، وهي الولاية التشريعية الأولى في ظل دستور 2011، فقد أستمر البرلمان يعمل بنظام الغرفتين، وقد تشكل مجلس النواب من 395 عضوا انتخبوا بالاقتراع العام المباشر لمدة 5 سنوات، أما مجلس المستشارين فقد تشكل من 120 عضوا انتخبوا بالاقتراع العام غير المباشر لمدة 6 سنوات، والأمر نفسه استمر في الولاية العاشرة (2021-2016)، وعلى ضوء ما سبق، ومن خلال استقراء الوثيقة الدستورية لسنة 2011، فإن البرلمان المغربي في النسق السياسي يتكون من مجلسين: مجلس النواب ومجلس المستشارين، ويستمد أعضاؤه نيابتهم من الأمة، وحقهم في التصويت حق شخصي لا يمكن تفويضه، كما أن المعارضة تعتبر مكونا أساسيا في المجلسين، وتشارك في وظيفتي التشريع والمراقبة[197]، هذا، وينتخب أعضاء مجلس النواب بالاقتراع العام المباشر لمدة خمس سنوات، وتنتهي عضويتهم عند افتتاح دورة أكتوبر من السنة الخامسة التي تلي انتخابهم، وينتخب النواب رئيسا للمجلس وأعضاء لمكتبهم، ورؤساء اللجان الدائمة ومكاتبها، في مستهل الفترة النيابية، ثم في سنتها الثالثة عند دورة أبريل لما تبقى من الفترة المذكورة، وينتخب أعضاء المكتب على أساس التمثيل النسبي لكل فريق[198].

أما مجلس المستشارين فيتكون من 90 عضوا على الأقل، و120 عضوا على الأكثر، ينتخبون بالاقتراع العام غير المباشر، لمدة ست سنوات، على أساس التوزيع التالي:

- ثلاثة أخماس الأعضاء يمثلون الجماعات الترابية، يتوزعون بين جهات المملكة بالتناسب مع عدد سكانها، ومع مراعاة الإنصاف بين الجهات. ينتخب المجلس الجهوي على مستوى كل جهة، من بين أعضائه، الثلث المخصص للجهة من هذا العدد، وينتخب الثلثان المتبقيان من قبل هيئة ناخبة تتكون على مستوى الجهة، من أعضاء المجالس الجماعية ومجالس العمالات والأقاليم؛

[196] عبد المجيد مصدق، م س، ص18

[197] الفصل 60 من دستور 2011

[198] الفصل 62 من دستور 2011

- **خمسان من الأعضاء تنتخبهم، في كل جهة، هيئات ناخبة تتألف من المنتخبين في الغرف المهنية، وفي المنظمات المهنية للمشغلين الأكثر تمثيلية، وأعضاء تنتخبهم على الصعيد الوطني، هيئة ناخبة مكونة من ممثلي المأجورين.**

وينتخب المستشارين رئيسا للمجلس وأعضاء مكتبهم، ورؤساء اللجان الدائمة ومكاتبها، في مستهل الفترة النيابية، ثم عند انتهاء منتصف الولاية التشريعية للمجلس، وينتخب أعضاء المكتب على أساس التمثيل النسبي لكل فريق[199].

وقد عمل المشرع الدستوري على إسناد الاختصاص الحصري في المجال الضريبي للبرلمان ولمجال القانون، وهذا الأمر ليس حكرا على المغرب بل نجده في عموم التشريعات التي تقرن الفرض الضريبي بقبول من يمثل السيادة الشعبية[200]**. هذا، ويعتبر إسناد الاختصاص الحصري في المجال الضريبي للبرلمان إحدى المبادئ الأساسية للقانون العام التي تكمن في سلطة فرض الضريبة كإحدى تجليات ممارسة السيادة، أي سلطة سن القانون، مما يعني الارتباط العضوي بين الضريبة والقانون**[201].

وقد كرس المشرع الدستوري هذا الارتباط العضوي بين الضريبة والقانون، بموجب الفصل 71 من الدستور الحالي، الذي نص على اختصاص القانون، بالتشريع في النظام الضريبي، ووعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها، كما نص الفصل 39 من دستور 2011[202]**، على أن للقانون وحده أمر إحداث وتوزيع التكاليف العمومية، أي أن الاختصاص البرلماني يمتد لتحديد القواعد المتعلقة بجميع الضرائب والرسوم وجميع المساهمات التي يدفعها المواطنون إلى خزينة الدولة**[203].

والوثيقة الدستورية على العموم تعطي لمؤسسة البرلمان عددا من الصلاحيات والوسائل التي توحي بقدرته على المبادرة والمساهمة في صناعة القرار الضريبي، فنجد المشرع الدستوري قد أعطى له الحق في مناقشة مشاريع القوانين وإدخال التعديلات عليها، إضافة إلى ما أوجد له من آليات للرقابة والمتابعة،

---

[199] الفصل 63 من دستور 2011

[200] سي محمد البقالي: الكتلة الدستورية للمالية العمومية " محاولة لرصد المرتكزات الدستورية لقانون المالية والميزانية"، مطبعة البصيرة-الرباط، الطبعة الأولى، 2017 ص72

[201] محمد شكيري، م س، ص63

[202] ينص الفصل 39 من دستور 2011 على ما يلي " على الجميع أن يتحمل، كل قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

[203] محمد شكيري، م ن، ص64

والتي تصل إلى حد إثارة المسؤولية السياسية للحكومة[204]، غير أن الفحص الدقيق لاختصاصات البرلمان المغربي وطريقة اشتغاله تظهر أن المغرب قد كرس مجموعة من القيود التي تحد من صلاحياته لصالح الجهاز التنفيذي[205]، كالقيد المتعلق بتقزيم دور البرلمان في تحديد القواعد المتعلقة بالتكاليف العمومية وحصره في المادة الضريبية بمفهومها الضيق دون أن تشمل بعض الرسوم والمساهمات التي تدخل في باب أشباه الضرائب " Parafiscalité" والاقتطاعات ذات الصبغة الاجتماعية[206].

وبالموازاة مع ذلك، نجد نصوص أخرى تعطي للحكومة صلاحية تحضير مشاريع المقتضيات الضريبية، حيث ينص الفصل 78 من دستور 2011 على أن لرئيس الحكومة حق التقدم باقتراح قوانين بما فيها تلك التي تهم المجال الضريبي، بالإضافة إلى صلاحية الحكومة في التقدم بمشاريع قوانين المالية، طبقا لمقتضيات الفصل 75 من الوثيقة الدستورية، وهي التي تضم في طياتها أهم المقتضيات الضريبية، وبالتالي فإن للحكومة صلاحيات واسعة في مضامين هذا القانون، أما سلطة البرلمان بخصوص تعديل المشروع الأصلي لهذا القانون فتبقى ضعيفة ومحدودة[207].

إن سحب بساط الاختصاص البرلماني في المجال الضريبي عن طريق مشاريع قوانين المالية ذات الطبيعة الحكومية، هو ما عملت الحكومة على تكريسه، من خلال المادة 6 من القانون التنظيمي المنظم لقوانين المالية رقم 130.13، حيث نصت هذه المادة في فقرتها الأخيرة على أنه " لا يمكن تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية إلا بموجب قانون المالية "، وهو الأمر الذي اعتبره المجلس الدستوري في قراره رقم 14.950 م . د، بعد إحالة رئيس الحكومة للقانون التنظيمي عليه، بعدم مطابقة الفقرة الأخيرة من المادة 6 للدستور، بالرغم من كون قوانين المالية تتضمن بطبيعتها مقتضيات ضريبية وجمركية، باعتبارها جزءا أساسيا من الأحكام المتعلقة بالموارد العمومية التي يعود لقوانين المالية وحدها توقعها وتقييمها والإذن فيها، فإن ذلك لا يعني أن تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية، في عموميتها، ينحصر في قوانين المالية.

---

[204] سي محمد غضبان، م س، ص 79

[205] سيدي الأشكل، م س، ص158

[206] محمد شكيري، م س، ص 64

[207] عصام القرني، م س، ص173

حيث إن حصر إمكانية تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية في قانون المالية حسب قرار المجلس الدستوري، يجعل هذا التعديل خاضعا للشروط والآجال المحددة في القانون التنظيمي للمالية، ويفضي بالتالي، دون سند دستوري، إلى تقييد صلاحيات البرلمان في التشريع بالمجال الضريبي[208].

وعموما فإن الممارسة العملية تؤكد الضعف الذي يسم عمل البرلمان، ومحدودية دوره في اتخاذ قرارات مؤثرة، فما تتمتع به الحكومة من صلاحيات كابحة للمبادرات التشريعية، إضافة إلى مركزية المؤسسة الملكية وتوجيهها لعمل البرلمان، يجعل هذا الأخير قاصرا عن القيام بدور مستقل ومؤثر، وهو ما يظهر بجلاء في المجال الضريبي[209].

الفقرة الثانية: دور جماعات الضغط في صناعة القرار الضريبي

إن محدودية دور البرلمان في صناعة القرار الضريبي، كجهاز كان من المفروض أن يعكس بصدق المواقف الحقيقية لكل الفعاليات المجتمعية، إضافة إلى نقاط الاستفهام التي تثار حول مدى تمثيليته من وجهة نظر ديمقراطية، وكذا محدودية دور الأحزاب السياسية وفعاليتها النسبية وقدرتها المحدودة على التأثير أو توجيه القرار الضريبي، تعتبر كلها عوامل ساهمت في صعود مجموعات ممثلة لبعض شرائح الملزمين، وتزايد دورها في توجيه القرار السياسي الضريبي أو التأثير فيه مكونة ما يعرف بمجموعات المصالح أو الجماعات الضاغطة[210]، وهي جماعات تسعى إلى الضغط أو التأثير على القائمين على عملية صنع القرار الضريبي لحملهم على تبني سياسات معينة تتفق مع مصالحهم، وكذلك حملهم على التخلي عن بعض السياسات أو المواقف التي قد تؤثر بصورة سلبية على مصالح هذه الجماعات[211]، ويسجل بالمغرب التواجد النسبي والبارز لمجموعات المصالح الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ويعد التوجيه والتأثير على صناع القرار الضريبي وفق ما يخدم مصالحها الخاصة، إحدى الأولويات الأساسية المميزة لنشاطها. إضافة إلى جماعات الضغط الداخلية، نجد هناك جماعات ضغط خارجية تؤثر بدورها على القرار الضريبي من أجل جعله يتماشى ومصالحها، والحديث هنا عن المؤسسات المالية الدولية.

---

[208] المجلس الدستوري، قرار رقم:14.950 م . د، ملف عدد 1406.14

[209] سي محمد غضبان، م س، ص79

[210] توفيق الطاهيري، م س، ص156-157

[211] هشام محمود الأقدحي: اللوبي وجماعات الضغط السياسي (صراع المصالح والنفوذ والمال)، مؤسسة شباب الجامعة-الإسكندرية، طبعة 2012، ص90

انطلاقا مما سبق، سنتحدث عن دور الاتحاد العام لمقاولات المغرب في صناعة القرار الضريبي (أولا)، فيما سنتحدث عن الدور الذي تلعبه المؤسسات المالية الدولية في توجيه القرار الضريبي بما يتماشى وتوجهات هذه المؤسسات (ثانيا).

أولا: دور الاتحاد العام لمقاولات المغرب في صناعة القرار الضريبي

يعد الاتحاد العام لمقاولات المغرب والمعروف في الأوساط المغربية باسم " الباطرونا " من النماذج الأقوى لجماعات الضغط بالمغرب، لكونه هيئة تضم رجال المال والأعمال المتحكمين في الحركة الاقتصادية للبلاد، وذلك من خلال تملكها لمعظم الشركات والمقاولات التجارية والصناعية والعقارية على المستوى الداخلي والدولي، مستندة في ذلك على اهتمامها بمجال الضريبة عبر مناقشة اتجاهات التصويت ومشاريع قوانين المالية إلى حد إشراكها بأشكال مباشرة وغير مباشرة في صناعة القرار الضريبي[212].

وتعود نشأة الاتحاد العام لمقاولات المغرب ل 20 أكتوبر 1947، حيث كان يحمل اسم " الاتحاد العام لأرباب العمل بالمغرب"، ثم بعدها حمل اسم " الاتحاد البيمهني الاقتصادي والاجتماعي"في 5 أبريل 1956، تلتها تسمية " الاتحاد العام الاقتصادي المغربي" في 16 أبريل 1956،ثم حمل الاسم الحالي "الاتحاد العام لمقاولات المغرب" سنة 1995، ويمثل الاتحاد اليوم 900000 عضوا مباشرا ومنخرطا لدى السلطات العمومية والمؤسساتية، ويعتبر بذلك أول شبكة لمقاولي المغرب حيث يضم تحت لوائه 33 فدرالية مهنية جامعة لشركات وجمعيات مهنية في مختلف القطاعات[213].

بالإضافة إلى الفيدراليات، يتكون الاتحاد العام لمقاولات المغرب من 22 لجنة دائمة، تشكل قوة للتفكير والاقتراح، ومن بين هذه اللجان نجد " لجنة الشؤون الضريبية Commission de la fiscalitéé **" المكلفة بدراسة مختلف القضايا والمستجدات المتعقلة بالمجال الضريبي، وتقوم بتقديم الاقتراحات في هذا المجال بما يخدم مصلحة الاتحاد، وفي سبيل ذلك تقوم هذه اللجنة بإعداد الدراسات المتعلقة بتطبيق الإجراءات الجاري بها العمل، أو إعداد مقترحات ترمي إلى تخفيف العبء الضريبي، أو تلطيف العلاقة بين الاتحاد والإدارة الضريبية**[214]**، فتوفر الاتحاد على لجنة مختصة إضافة إلى مركز للدراسات**

---

[212] عبد الرحيم منوري، م س، ص176

[213] المهدي السهيمي: " الاتحاد العام لمقاولات المغرب وآليات تدخله في قوانين المالية "، جريدة النهج الديمقراطي، العدد 392، ص11

[214] عصام القرني، م س، ص92

والاستثمارات الاقتصادية والاجتماعية، تجعله يتوفر على معلومات إحصائية وقانونية وضريبية دقيقة، تقوي مركزه في التشاور وإقناع الحكومة أو الفرق البرلمانية بمواقفه[215] .

وكمثال على قوة الاتحاد العام لمقاولات المغرب ومكانته، نذكر مخرجات الاجتماع الذي جمع بين المدير العام للضرائب السيد "عمر فرج"، ومكونات الاتحاد العام لمقاولات المغرب، والذي خصص لمناقشة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمقاولات وتكثيف المراقبة، وتدارس استعمال الفصل 221 مكرر من المدونة العامة للضرائب المتعلق بالتصريحات المعدلة، حيث قام المدير العام للضرائب بعد هذا الاجتماع بإصدار مذكرة توضيحية في هذا الشأن من أجل وضع حد لكل جدل في الموضوع[216] .

وما يؤكد قوة الاتحاد العام لمقاولات المغرب في التأثير على القرار الضريبي ضغطه المستمر من أجل تخفيض السعر الأعلى للضريبة على الدخل حيث كان محددا في 52 % في بادئ الأمر، ثم طالب الاتحاد بتخفيضه إلى 46% ثم بعد ذلك إلى 44% ثم إلى 40%[217]**، ثم إلى 38 % وهو السعر الأعلى المطبق حاليا**[218].

ويتقدم الاتحاد العام لمقاولات المغرب عند مناقشة مشاريع قوانين المالية بمجموعة من المقترحات في المجال الضريبي والتي تخدم مصلحة أعضائه من قبيل تلك المقترحات التي قدمها بشأن مشروع قانون المالية لسنة 2017 ، حيث اقترح فيما يخص الضريبة على الشركات التدرج في احتساب ضريبة الدخل على الشركات وتبني مفهوم الضرائب على المجموعة من خلال وضع منظومة ضريبية تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات المعاملات بين المجموعات وتدعيم إنتاجها.

أما فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة فقد اقترح الاتحاد العمل بخيار النسبتين، حيث أن هذا الاقتراح من وجهة نظر الاتحاد من شأنه مواجهة القطاع غير المهيكل خاصة، عبر خفض نسبة الضريبة على القيمة المضافة على بعض المنتوجات والخدمات المستهدفة من قبل القطاع غير المنظم،

---

[215] حميد النهري بن محمد، م س، ص 357

[216] المهدي السهيمي، م س، ص12

[217] عصام القرني، م س، ص 95

[218] تم تعديل السعر بموجب قانون المالية رقم 48.09 للسنة المالية 2010، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.09.243 في 30 ديسمبر 2009، والمنشور بالجريدة الرسمية في 31 ديسمبر 2009، عدد 5800، ص7

وكذا عن طريق حذف الرسوم شبه الضريبية من أجل إدماج القطاع غير المهيكل في النسيج المقاولاتي[219].

إضافة إلى ذلك، فإن الاتحاد العام لمقاولات المغرب يتوفر على فريق بمجلس المستشارين، وعن طريقه يعبر الاتحاد عن مواقفه فيما يتعلق بالإجراءات الضريبية التي تحملها مشاريع قوانين المالية بشكل مؤسساتي عند دراستها والتصويت عليها بمجلس المستشارين، كما يعقد الاتحاد جلسات تشاورية مع بعض النواب البرلمانين أو مع رؤساء الفرق وكذا اللجان البرلمانية المختصة، بل الأكثر من ذلك فهو يمد هذه الأطراف بما يدعم اقتراحاته بالنظر إلى عدم توفرها على مراكز دراسية شبيهة بتلك التي يتوفر عليها الاتحاد[220].

عموما يمكن القول بأن الاتحاد العام لمقاولات المغرب يلعب دورا هاما في التوجيه والتأثير على القرار الضريبي، بما يجعل هذا القرار في خدمة مصالح أعضائه. غير أن السؤال الذي يطرح نفسه بإلحاح هو العلاقة التي تربط الاتحاد العام لمقاولات المغرب بالسلطة، خاصة وأن الاتحاد لا يتقدم إلى رئاسته إلا مرشح واحد وغالبا ما يطلق عليه مرشح السلطة، والذي لا يجرؤ أي أحد على مواجهته بناء على هذا الترخيص "Agrément "، الأمر الذي يجعل القطاع الخاص خاضع للمراقبة[221].

يرجع " ريمي لوفو" في كتابه " الفلاح المغربي المدافع عن العرش " مراقبة الملكية للقطاع الخاص إلى محاولة الملك الرامية إلى شراء التعاطف والولاء خاصة بعد المحاولتين الانقلابيتين لسنتي 1971و1972، وتجنب قيام أي محاولة انقلابية ناجحة في المستقبل، خاصة بعد بداية تباعد بعض المسؤولين السياسيين وكبار الموظفين من نظام الحكم، حيث قام الملك باستعمال مزيجا من المحفزات الإيديولوجية، والمكافآت المادية، بفتح أبواب المجال الاقتصادي في وجه الجيل الأول من المسؤولين السياسيين والإداريين الذين سبق لهم أن ولجوا إلى ميدان المسؤولية في عقد الستينات. ومن الأهمية أن نشير إلى أن القطاع الخاص الصناعي والتجاري قد ظل في أغلبيته تحت الهيمنة الأجنبية إلى حدود 1973. ومن خلال اتخاذ القرار بمغربته، وباسترجاع الأراضي التي كانت بيد الحماية، أصبح المجال الذي

---

[219] المهدي السهيمي، م ن، ص 12

[220] حميد النهري بن محمد، م س، ص357

[221] بلال مسجد: " الوزير السابق حسن الشامي: اليوم هناك ألف سبب وسبب للمقاطعة .. وخلطة المال والسلطة خطيرة على المغرب"، مقال منشور على موقع تيلكل عربي www.telquel.ma تاريخ الزيارة 05.06.2021 على الساعة 04:05 صباحا.

يمكن للملك أن يمنح رخص الولوج إليه بقرار شخصي مجالا واسعا[222]. الأمر الذي نتج عنه أن لا أحد من المقاولين المغاربة استطاع أن يتبوأ مكانة مهمة عبر القطاع الخاص بدون الموافقة الشخصية للملك، وفي بعض الأحيان كان تدخل الملك يتخذ شكل دعوة بتولي المسؤولية في هذه المقاولة أو تلك مع توفير الدعم المالي أو الشخصي من قبل الملك[223] .

ثانيا: دور المؤسسات المالية الدولية في صناعة القرار الضريبي

المؤسسات المالية الدولية عبارة عن مؤسسات تعمل في مجال الاستثمار والتنمية، وهي مملوكة للدول الأعضاء بها، وتعمل المؤسسات على توفير التمويل، والمعونة الفنية، والمشورة في مجال السياسات والأبحاث وغيرها من أشكال الدعم غير المالي للحكومات من أجل تسهيل استرداد ديونها، ومن بين أهم المؤسسات الدولية المعروفة على نطاق واسع البنك العالمي وصندوق النقد الدولي[224].

ويعود تاريخ نشأة كل من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي إلى سنة 1944 على إثر اتفاق "برتون وودز"، من أجل ضبط الاقتصاد العالمي والسهر على استقرار النظام النقدي الدولي، وكذا تمويل العجز الذي يعرفه ميزان الأداءات لبعض الدول، وأيضا إعادة بناء الاقتصاديات التي دمرتها الحروب بواسطة قروض لتمويل مشاريع التنمية[225]، غير أن تدخلات المؤسسات الدولية تبدو، في الواقع، أشبه ما تكون بغزوات جيوش متحاربة. لأنها في كل تدخلاتها تنتهك سيادة الدول، وتجبرها على تنفيذ إجراءات ترفضها الأغلبية العظمى من المواطنين، وتخلف وراءها مساحة عريضة من الخراب الاقتصادي والاجتماعي[226].

وقد عرف المغرب أزمات مالية حادة هددت كيان الدولة، الأمر الذي دفع السلاطين في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين بالسماح للاستعمار الفرنسي والاسباني ببسط سيطرته عليه عن طريق ارتفاع المديونية الخارجية. وبالنظر لعدم قدرته على الدفع، وبعد مرور قرن من الزمن مازال المغرب يتأرجح داخل دوامة المديونية.واليوم تغيرت التسميات والفاعلون معها، وبقيت أداة المديونية

---

[222] ريمي لوفو: الفلاح المغربي المدافع عن العرش، تعريب محمد بن الشيخ، منشورات وجهة نظر، سلسلة أطروحات وبحوث جامعية(2)، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى 2011، ص 292

[223] م ن، ص294

[224] سامي يوسف كمال محمد: قروض المؤسسات المالية الدولية الاستعمار الاقتصادي للأمم، دون ذكر دار النشر، طبعة 2019، ص4

[225] أحمد إفقيرن، م س، ص136-137

[226] أرنست فولف: صندوق النقد الدولي قوة عظمى في الساحة العالمية، ترجمة عدنان عباس علي، سلسلة عالم المعرفة الصادرة عن المجلس الوطني للثقافة والفنون والأدب- الكويت، 2016، ص20

تلعب نفس الدور المتعلق بسلب السيادة السياسية والاقتصادية من الشعوب وتحويلها لصالح مراكز القرار المالية[227].

ومن نماذج تدخل المؤسسات المالية الدولية في الشؤون الداخلية للمغرب، رفض المؤسسات المالية الدولية مد حكومة عبد الله إبراهيم بالقروض المالية التي طلبتها الحكومة، بالنظر للتوجهات الاقتصادية والاجتماعية التي تقوم عليها، والتي لا تتماشى والتوجه الاقتصادي لهذه المؤسسات[228] .

كما أدى تدهور الوضع الاقتصادي سنة 1964 إلى تفجير أزمة مالية مهدت الطريق أمام تدخل المؤسسات المالية في الشؤون الداخلية للبلاد، وتجلت مهمة صندوق النقد الدولي والبنك العالمي في تقييم إمكانيات التنمية الاقتصادية للبلاد، وقد أوصى تقرير صندوق النقد الدولي باعتماد برنامج استثماري تغلب على أولوياته البنيات الأساسية الاقتصادية، وبعض الأنشطة المنتجة التي من شأنها جلب العملة الصعبة، وقد صاحبت هذا البرنامج الاستثماري سياسات متشددة في مجالي النقد والميزانية، أضافت لتقليص مستوى النفقات العمومية، ارتفاعا قويا في الضرائب غير المباشرة وغيرها من الضرائب على الاستهلاك[229]، ولن نبالغ إذا قلنا أن الإدارة الضريبية في المغرب استخدمت منذ الستينات، كل تقنياتها بهدف ملاءمة الوعاء الضريبي مع عادات الأسر الاستهلاكية، بحيث أضحت الضرائب غير المباشرة تمس تقريبا جميع المواد الاستهلاكية[230].

ومن نماذج التدخل في الشؤون الداخلية للبلاد، نذكر الدراسة التي أنجزها البنك العالمي بشأن قروض التقويم الهيكلي وقروض التقويم القطاعي التي منحت إلى 15 دولة ما بين 1980 و1987، ومن ضمنها المغرب الذي صنف ضمن لائحة الدول الأكثر مديونية في العالم، تبين أن قروض البنك العالمي انصرفت إلى برامج التثبيت في مجالات الضريبة والميزانية[231]، وانطلاقا من هذه التوصيات تم بلورة قانون إطار للإصلاح الضريبي وافق عليه مجلس النواب في دجنبر 1982، وصدر في أبريل 1984، وقد جاء هذا القانون الإطار لتحديد التوجيهات والمبادئ العامة للإصلاح الضريبي، وقد دخلت النصوص

---

[227] " نظام المديونية: كيف تخلى المغرب عن سيادته الاقتصادية"، مقال منشور على موقع أطاك المغرب www.attacmaroc.org تاريخ الزيارة 14.03.2020 على الساعة 14:00 زولا.

[228] أحمد إفقيرن، م س، ص138

[229] نجيب أقصبي، م س، ص17-18

[230] حميد نهري بن محمد، م س، ص 320

[231] أحمد إدعلي، م س، 286

التطبيقية لهذا الإصلاح من خلال الضريبة على القيمة المضافة سنة 1986، والضريبة على الشركات سنة 1987، ثم أخيرا الضريبة العامة على الدخل والضرائب المحلية سنة 1989.[232]

إن تدخل المؤسسات المالية في صناعة القرار الضريبي، جعل هذه المؤسسات منذ سنة 1964 تشكل الطرف الثاني في صناعة جل القرارات داخل المغرب، الأمر الذي جعل الأستاذ "نجيب أقصبي" يعتبرهم إلى جانب الملكية الفاعلين الأساسيين صاحبي المخططات والقرارات في المجال الضريبي[233].

[232] عبد السلام أديب، م س، ص 183

[233] عبد الواحد بنديبة: "أقصبي: النظام السياسي في المغرب أصبح عائقا أمام التطور الاقتصادي، والملكية والبنك الدولي هما من يحددان سياسة البلد "، مقال منشور على موقع مغرس www.maghress.com تاريخ الزيارة 15.05.2021 على الساعة 21:00 ليلا.

الفصل الثاني: القرار الضريبي والعدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي

على إثر أزمة المديونية التي عرفها المغرب في أواخر السبعينات من القرن الماضي، وبهدف مساعدة المغرب على تخطي هذه الأزمة أوفد صندوق النقد الدولي لجنة لمعاينة الحالة الاقتصادية والمالية للبلاد، واقترح الحلول الكفيلة بتجاوزها. وانتهت هذه اللجنة إلى إعداد تقرير في 22 مارس 1979، يتضمن جرد المساوئ النظام الضريبي القائم واقتراح مشروع إصلاح بديل[234]. وستقوم السلطات العمومية بإنشاء لجنة مكلفة بدراسة المشروع ومحاولة مغربته، وبالفعل فقد تمت الموافقة بمجلس النواب في دجنبر 1982 على القانون الإطار للإصلاح الضريبي، لكن إصداره لم يتم إلا بعد مرور سنتين أي في أبريل 1984 ليدخل في إطار برنامج التقويم الهيكلي، مستهدفا تحقيق أكبر فائض مالي ممكن وتوجيهه لسداد الديون المستحقة على الدولة[235].

وستتم أجرأة قانون الإطار للإصلاح الضريبي عبر مجموعة من النصوص التطبيقية والتي اتجهت إلى تبسيط بنية النظام الضريبي من خلال دمج وتوحيد عدد من الضرائب[236].

بناء على ما سبق سنحاول في هذا الفصل دراسة بنية النظام الضريبي المغربي ومعرفة واقع العدالة الضريبية فيه (المبحث الأول)، ثم الوقوف على آثار غياب العدالة الضريبة على بنية النظام الضريبي المغربي، والسبل التي يمكن عبرها تحقيق نوع من العدالة الضريبة في بنية النظام الضريبي المغربي (المبحث الثاني).

---

[234] رشيدة سيف الدين: سؤال الإصلاح الضريبي بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سطات، جامعة الحسن الأول، الموسم الجامعي 2012-2013، ص23

[235] سي محمد غضبان، م س، ص126

[236] م ن

المبحث الأول: بنية النظام الضريبي المغربي وواقع العدالة الضريبية

دخل القانون الإطار للإصلاح الضريبي حيز التنفيذ في 23 أبريل 1984 تزامنا مع دخول برنامج التقويم الهيكلي لسنة 1983 والذي كان من بين أهدافه: تقويم المالية العمومية والتحكم في نسبة النمو، واللجوء إلى سياسة التقشف من أجل التقليص التدريجي لعجز الخزينة، مع ضمان تمويل جزء متزايد من نفقات الاستثمار[237].

وسنحاول في هذا المبحث، الوقوف على بنية النظام الضريبي المغربي، وواقع العدالة الضريبية فيها (المطلب الأول)، في حين سنخصص (المطلب الثاني) للحديث عن أسباب غياب العدالة الضريبة عن بنية النظام الضريبي المغربي.

المطلب الأول: تشخيص بنية النظام الضريبي المغربي

بعد أن باشرت السلطات الضريبية منذ 1984 العمل على إدخال الإصلاح الضريبي حيز التنفيذ من خلال اعتماد القانون الإطار للإصلاح الضريبي أولا، ثم من خلال مجموعة من النصوص التطبيقية للإصلاح الضريبي ثانيا[238]، فقد أصبح النظام الضريبي المغربي المطبق يرتكز في بنيته على ثلاث ضرائب رئيسية وأساسية[239].

وسنحاول من خلال هذا المطلب الوقوف على بنية النظام الضريبي المغربي في (الفقرة الأولى)، فيما سنخصص (الفقرة الثانية) لدراسة واقع العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي.

الفقرة الأولى: بنية النظام الضريبي المغربي

سنقتصر في دراستنا هاته لبنية النظام الضريبي المغربي على الضرائب الثلاث الكبرى التي جاء بها الإصلاح الضريبي لسنة 1984، فعلى صعيد الضرائب المباشرة نجد أنه قد تم التمييز بين دخول الأشخاص المعنويين، ودخول الأشخاص الذاتيين، وبالتالي أصبح النظام الضريبي المغربي، يعرف

---

[237] رشيدة سيف الدين، م س، ص24

[238] عبد السلام أديب، م س، ص28

[239] رشيدة سيف الدين، م ن، ص25

ضريبتين مباشرتين: الأولى تهم الأشخاص الذاتيين والمتمثلة في الضريبة العامة على الدخل سابقا، والتي أصبحت تسمى الضريبة على الدخل بموجب قانون مالية 2007، والثانية تهم الأشخاص المعنويين والمتمثلة في الضريبة على الشركات. أما بالنسبة للضرائب الغير مباشرة فتم تبني قانون الضريبة على القيمة المضافة[240].

أولا: الضريبة على الدخل

تفرض الضريبة على الدخل على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات[241].

ومن خلال قراءة أولية للنص القانوني المنظم للضريبة على الدخل يتبين أن وعاءها يضم خمسة مصادر اقتصادية[242]**، وهي كل من الدخول المهنية، الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية، الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، الدخول والأرباح العقارية، والدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة**[243].

1- **الدخول المهنية**[244]**: وتتمثل في مختلف العوائد والحاصلات المحددة قانونا، والدخول المحصلة من المهن التجارية والصناعية والحرفية التي يزاولها الأشخاص الذاتيين، ثم الحاصلات والنتائج التي يحققها المستثمرون العقاريون، وتجار الأملاك العقارية ومجزئي الأراضي، ونتائج الاستغلال التي تحققها شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، والشركات الفعلية التي تتألف من شركاء ذاتيين أو معنويون غير الخاضعين للضريبة على الشركات.**

---

[240] حميد النهري بن محمد: محاضرات في النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية بالمغرب، مطبعة سلكي أخوين-طنجة، الطبعة الثانية، 2013، ص 66

[241] المادة 21 من المدونة العامة للضرائب، المحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر2006، طبعة 2021، متوفرة على موقع المديرية العامة للضرائب www.tax.gov.ma تاريخ الإطلاع 12.05.2021 على الساعة 10:00 صباحا.

[242] حميد النهري بن محمد، م س، ص 67

[243] المادة 22 من المدونة العامة للضرائب

[244] تعرف الدخول المهنية تباينا في أنظمة التقدير، تبعا لطبيعة النشاط المهني، وبحسب حجم رقم المعاملات وبحسب اختيار المكلف إذا كان القانون يجيز ذلك، وقد ميز المشرع في إطار الدخول المهنية بين نظام القانون وهو نظام الناتج الصافي الحقيقي، فضلا عن أنظمة استثنائية تتمثل في نظام المساهمة المهنية الموحدة الذي عوض نظام التقدير الجزافي، ثم نظام الناتج الصافي المبسط ونظام المقاول الذاتي.

2- **الدخول الزراعية**[245]**: وتتمثل في الأرباح المحققة من طرف فلاح أو مرب للماشية أو هما معا، والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة إنتاج نباتية أو حيوانية أو هما معا تكون منتجاتها معدة لتغذية الإنسان أو الحيوان أو هما معا، وكذا الأنشطة المرتبطة بمعالجة تلك المنتجات باستثناء أنشطة التحويل المنجزة بواسطة وسائل صناعية**[246].

3- **الأجور والدخول المعتبرة في حكمها: تتمثل في المرتبات والتعويضات والمكافآت، والأجور، والإعانات الخاصة، والمبالغ الجزافية المرجعة عن المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسيري الشركات، والمعاشات، والإيرادات العمرية، والمنافع النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخول السابق ذكرها**[247].

4- **الدخول والأرباح العقارية: وتتمثل في الدخول المحققة من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية، والعقارات الزراعية، ويدخل في ذلك المباني والمعدات الثابتة والمتحركة المرتبطة بها، وكذلك بيع عقارات واقعة في المغرب، أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات.. إلى غيرها من الدخول والأرباح المحددة بموجب المادة 62 من المدونة العامة للضرائب.**

5- **الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة: وتتمثل في عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، والحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، وعائدات شهادات الصكوك ...إلى غيرها من الأرباح والدخول المحددة بموجب المادة 66 من المدونة العامة للضرائب.**

والضريبة على الدخل تفرض كل سنة على مجموع الدخل الذي حصل عليه الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة، غير أن الضريبة تفرض، فيما يخص الأجور والدخول المعتبرة في حكمها خلال سنة تملكها مع مراعاة التسوية، إن اقتضى الحال، على أساس الدخل الإجمالي[248]**، وتفرض في مكان الموطن الضريبي للخاضع للضريبة أو مكان مؤسسته الرئيسية، هذا ويتعين على الخاضع للضريبة إذا لم يكن له بالمغرب موطن ضريبي أن يختار لنفسه موطنا ضريبيا بالمغرب**[249].

---

[245] تفرض الضريبة على الدخول الزراعية وفق نظامين؛ نظام الربح الجزافي، نظام النتيجة الصافية الحقيقية.

[246] المادة 46 من المدونة العامة للضرائب

[247] المادة 56 من المدونة العامة للضرائب

[248] المادة 71 من المدونة العامة للضرائب

[249] المادة 72 من المدونة العامة للضرائب، والتي تنص أيضا على ضرورة إخبار إدارة الضرائب بكل تغيير يطرأ على الموطن الضريبي أو مكان المؤسسة الرئيسية في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو تسلم إليها مقابل وصل أو بتقديم إقرار محرر على أو وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة داخل 30 يوما الموالية لتاريخ التغيير، وفي حالة القيام بذلك، تفرض الضريبة على الخاضع لها ويتم تبليغه في آخر عنوان معروف له.

أما عن سعر الضريبة فيتم تحديده على النحو التالي:

- **جدول حساب الضريبة**

الشريحة	النسبة
شريحة الدخل إلى غاية 30,000 درهم	**معفاة من الضريبة**
شريحة الدخل من 30,001 إلى 50,000 درهم	10 %
شريحة الدخل من 50,001 إلى 60,000 درهم	20 %
شريحة الدخل من 60,001 إلى 80,000 درهم	30 %
شريحة الدخل من 80,001 إلى 180,000 درهم	34 %
شريحة الدخل التي تزيد عن 180,000 درهم	38 %

- تركيب شخصي بالاعتماد على المادة 73 من المدونة العامة للضرائب

ثانيا: الضريبة على الشركات

تشكل الضريبة على الشركات الشق الثاني من الإصلاح الضريبي لسنة 1984، وقد أحدثت بموجب القانون رقم 24.86، محل الضريبة على الأرباح المهنية. وقد جاء إحداث هذه الضريبة استجابة لضرورتين[250]:

- **الأولى تتمثل في إلغاء التعددية الضريبية التي كانت تخضع لها الشركات فيما قبل وتجميع مختلف دخولها في مادة واحدة (الدخول الكرائية، الفلاحية، والمهنية)، وحتى تتكيف مع الواقع الجديد آنذاك والقاضي بخلق ضريبة على دخل الأشخاص الذاتيين.**
- **والثانية تهدف الأخذ بعين الاعتبار التوجهات الجديدة في الاقتصاد القائمة على سياسة التقويم الهيكلي والمتأثرة بالأفكار الجديدة التي سادت البلاد المصنعة مع بداية عقد الثمانينات. وبالتالي جعل الضريبة تتلاءم أكثر مع الدور المراد أن يلعبه الاستثمار الخاص والمبادرة الحرة التي تعتبر الشركات آليتها المحركة[251].**

فالضريبة على الشركات، إذن سعت إلى إحداث أسلوب جديد أكثر تطورا، وملائمة، ثم ذا مردودية، وذلك رغبة في إنعاش الاقتصاد الوطني، وتشجيع الشركات على الاستثمار الذي يعتبر آلية ووسيلة

[250] حميد النهري بن محمد، م س، ص 80

[251] م ن، ص 81

أساسية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولتحقيق المردودية المالية التي تعتبر الهاجس الأساسي الذي أطر الإصلاح[252].

وتحسب الضريبة على الشركات باعتبار الربح المحقق خلال كل سنة محاسبية والتي لا يمكن أن تتعدى 12 شهرا. فإذا طالت مدة تصفية شركة من الشركات فإن الضريبة تحسب باعتبار النتيجة المؤقتة لكل فترة من فترات 12 شهرا[253].

وتفرض الضريبة على الشركات بالنسبة إلى مجموع حاصلاتها وأرباحها ودخولها في المكان الذي يوجد به مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب[254].

ويتضح من خلال المادة 19 من المدونة العامة للضرائب، أن سعر الضريبة ينقسم إلى أربعة أصناف، وكل صنف يتضمن سعرا محددا ومختلفا عن الآخر، وهذه الأصناف تتمثل في:

- **السعر العادي: ويتكون من ثلاثة أسعار، سعر بنسبة 10 %، ثم نسبة 20 %، ثم نسبة 31 % .**
- **السعر النوعي: يحدد السعر النوعي للضريبة على الشركات في 15 % .**
- **السعر المحجوز في المنبع: يتكون من ثلاثة أسعار، سعر بنسبة 10% ، ثم نسبة 15 % ، ثم نسبة 20 %.**

ثالثا: الضريبة على القيمة المضافة

تبنى المشرع المغربي في إطار عصرنة النظام الضريبي، على غرار مشرعي 153 دولة في العالم، الضريبة على القيمة المضافة. وتعتبر هذه الضريبة اختراعا فرنسي أصيل، وشكلت ثورة عالمية على مستوى

---

[252] أحمد إفقيرن: الإصلاح الجبائي بالمغرب بين المردودية والعدالة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2012-2013، ص 28

[253] المادة 17 من المدونة العامة للضرائب، كما تنص على أنه إذا أبانت النتيجة النهائية للتصفية وجود ربح يفوق مجموع الأرباح المفروضة عليها الضريبة خلال فترة التصفية، فإن تكملة الضريبة المستحقة تساوي الفرق بين مبلغ الضريبة النهائي والمبالغ التي سبق دفعها. وفي حالة العكس تسترد الشركة جميع أو بعض هذه المبالغ.

[254] المادة 18 من المدونة العامة للضرائب، كما تنص على أنه في حالة اختيار الخضوع للضريبة على الشركات:

- تفرض الضريبة على شركات المحاصة في المكان الذي يوجد فيه مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب وذلك في اسم الشريك المؤهل للتصرف باسم كل شركة من هذه الشركات والذي يمكنه إلزامها؛
- تفرض الضريبة على شركات الأشخاص فياسم هذه الشركات وفي المكان الذي يوجد به مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية.

الأنظمة الضريبية. فهي عصرية من حيث ميكانيزماتها، وهي كذلك من أول الضرائب التي اعتمدت نظام المعلوميات نظرا لما تتسم به من مردودية عالية[255].

وقد تبنى المشرع فيما يخص أسعار الضريبة على القيمة المضافة نظاما تعدديا، حيث عمل على تقليص الأسعاروالتي كانت تصل إلى 11 سعرا في ظل النظام القديم (الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات). وأصبحت حاليا لا تتعدى أربعة أسعار[256].

ويتضح من خلال استقرائنا لمقتضيات المدونة العامة للضرائب، أن المشرع قسم سعر الضريبة على القيمة المضافة إلى صنفين وفق الشكل التالي:

- **السعر العادي: يحدد السعر العادي للضريبة على القيمة المضافة بنسبة 20 % [257].**
- **الأسعار المخفضة: تتكون من ثلاثة أسعار، السعر المخفض الأول بنسبة 7 % ، ثم السعر المخفض الثاني بنسبة 10% ، ثم السعر المخفض الثالث بنسبة 14 % [258].**

الفقرة الثانية: واقع العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي

كانت العدالة الضريبية وما زالت مطمحا وهدفا نبيلا[259] تسعى الحكومات، خاصة في البلدان النامية، إلى تحقيقه، على الرغم من عدم وجود نموذج جاهز للضريبة العادلة، لكن جميع الحكومات تعرف على وجه الدقة جميع العوامل المؤثرة فيها. فإذا كانت الضريبة في دولة ما غير عادلة، فإن ذلك لا يعني إطلاقا جهل الحكومة للضريبة الملائمة من الناحية الاجتماعية[260].

---

[255] أحمد إفقيرن، م س، ص38

[256] حميد النهري بن محمد، م س، ص 87

[257] المادة 98 من المدونة العامة للضرائب

[258] المادة 99 من المدونة العامة للضرائب

[259] أحمد إفقيرن، م ن، ص7

[260] صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، المغرب الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1987، ص136

ومفهوم العدالة الضريبة في حد ذاته لازال صعب التحديد، غامضا، ومعقدا، وغالبا ما يتم تفسيره على أسس إيديولوجية[261].الأمر الذي جعل كل من "جيل. ن. لارين" و " لين لاتوليب " يتساءلان حول ما هو الأمر العادل؟ وهل يمكننا استخراج مبادئ موضوعية إلى حد ما، تسمح بتقييم العدالة الضريبية[262]؟

هذه المبادئ الموضوعية التي يتحدث عنها الباحثان، هي التي عمل الأستاذ " أورهان " على التأسيس لها، من خلال تقسيم مفهوم العدالة الضريبة إلى قسمين:

- **العدالة الأفقية، وتعني نفس الضريبة لكل المكلفين الذين يتوفرون على نفس المستوى من الدخل، أي العدالة أمام الضريبة. والإجراءات التمييزية تعد تحريفا لهذا المبدأ؛**
- **العدالة العمودية، وتقضي بتمييز المكلفين حسب مقدراتهم التكليفية. وتدخل هنا معايير تمييز المكلفين، أي العدالة بواسطة الضريبة، حيث تمنح تسهيلات ضريبية لصالح الفئات محدودة الدخل[263].**

عموما، فعدم وضوح مفهوم العدالة الضريبية من الناحية النظرية، لا يمنعنا من [264] دراسة واقع العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي.

أولا: الضريبة على الدخل وسؤال العدالة الضريبية

يظهر تحليل توزيع العبء الضريبي الذي تمثله ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين حالة من الظلم الضريبي بين الموظفين والأجراء ودافعي الضرائب الآخرين الذين يعملون كمهنيين مستقلين. ويزداد هذا الظلم تفاقما عندما تؤخذ بعين الاعتبار الاقتطاعات الإجبارية للضمان الاجتماعي التي تلقي بثقلها على الأجراء[265].

---

[261] حميد النهري، إشكالية التدخل الجبائي ....، م س، ص 304

[262] جيل. ن . لارين و لين لاتوليب: أسس العدالة الجبائية: التطور والآثار، المجلة الفرنسية للمالية العامة، عدد 124، 2013، تعريب حسن بوغشي، غير منشور.

[263] حميد النهري بن محمد، م ن، ص 305

[264] م ن

[265] منظمة أوكسفام ، مؤشر العدالة الضريبية " تحليل النظام الضريبي المغربي" ، أكتوبر 2020، ص9

فمبدأ العدالة الضريبية داخل الضريبة نفسها مفتقد، على حد تعبير الأستاذ " نجيب أقصبي" ، ويمكن أن نقول الأمر نفسه عندما نتحدث عن العدالة بواسطة الضريبة. فإذا كنت أجيرا تحصل على 20 ألف درهم ستؤدي 38 % ، بينما ستنخفض الضريبة عندما يأتي دخلك من الريع أو المضاربة في البورصة[266].

وفيما يتعلق بمقياس الضريبة على الدخل، فإن التصاعد في المعدل الضريبي على مستوى الأشطر الدنيا والمتوسطة أكبر بكثير من التصاعد في الدخل نفسه، وهذا بذاته هو تعريف المقياس غير التدرجي، والذي يميز بعينه النظام الضريبي المغربي غير القائم على المساواة[267].

إن تركيز التضريب على الطبقتين الدنيا والمتوسطة وبشكل خاص على ذوي الدخول الأجرية، في الوقت الذي يخضع ذوي الدخول المرتفعة لنسب تصاعدية متدنية إضافة إلى استفادة بعض عناصر دخلهم ذات المصدر المهني والرأسمالي من عدة استثناءات ضريبية تفضيلية، يبرهن لنا أن صانعي القرار الضريبي قد غلبوا الهاجس المالي على حساب هاجس بلورة نظام ضريبي متوازن يضمن الحد الأدنى من العدالة الضريبية[268].

أما على مستوى الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل والذي يصل إلى 30.000 درهم، فيبقى ضعيفا إذا ما قورن بحجم الدخل الفردي وغلاء أسعار المواد الأساسية التي ما فتأت تتزايد بشكل مهول دون اكتراث بظروف الملزم المعيشية. هذا مع العلم بأن المغرب يحتل المرتبة 130 فيما يخص مستوى الدخل الفردي[269].

ثانيا: سؤال العدالة الضريبية في الضريبة على الشركات

تعتبر الضريبة على الشركات مكونا أساسيا في النظام الضريبي المغربي، وبالفعل، فحصة الضريبة تمثل حوالي 25 % من الإيرادات الضريبية، وتشكل بذلك مصدرا مهما في تمويل خزينة الدولة. ومن

---

[266] نجيب أقصبي، نظامنا الضريبي يخدم الرأسمال ويزيد الضغط على الأجراء والطبقة المتوسطة، مقال منشور على موقع www.psu.ma تاريخ الإطلاع 14.04.2021

[267] منظمة أوكسفام، م س، ص10

[268] حسن بوغشي: إشكالية عدالة السياسة الجبائية بالمغرب، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-أكادير، جامعة ابن زهر، الموسم الجامعي 2016-2017، ص 34

[269] أحمد مدني حميدوش: إشكالية العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي وسؤال النموذج التنموي المأمول، المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، مؤلف جماعي، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، الطبعة الأولى، 2021،ص 29-30

حيث منحى تطورها، تسير الضريبة على الشركات في اتجاه تصاعدي[270]، حيث ارتفعت حصتها في مجموع المداخيل الضريبية منتقلة إلى 24.4 % ما بين 2006 و2012، مقابل 17.1 % ما بين 2001 و2005، مع تسجيل نسبة عالية بلغت 27.7 % سنة 2008، و28.8 % سنة 2009، وذلك رغم التخفيض التدريجي لمعدل الضريبة من 35 % سنة 1995 إلى 30 % سنة [271]2008.

إن السمة الرئيسية للضريبة على الشركات في المغرب هي تركيزها على عدد قليل جدا من الشركات. فوفقا لتحقيق أجرته مؤسسة " أنفوريسك 2 " في عام 2017، فإن أفضل 10 شركات مغربية تساهم بنسبة 25 % من إيرادات الضريبة على الشركات. ويرتفع هذا الرقم إلى 37 % عندما يتم الحديث عن أفضل 100 شركة في المغرب[272].

والعبء الضريبي، لا سيما في مجال الضريبة على الشركات، يؤثر على المقاولات بشكل يفتقد للمساواة، وفي الحقيقة، فإنه لا يطال إلا عدد قليلا من الشركات[273]، بالنظر لكون نسبة كبيرة من الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات تعلن عن نتائج سلبية أو محايدة، الأمر الذي يعفيها من أداء هذه الضريبة. ففي سنة 2010، من بين 155000 مقاولة خاضعة للضريبة على الشركات، عمليا 2/3 من الشركات تعلن نتائج سلبية أو محايدة. وفي سنة 2011 حيث ارتفع عدد المقاولات الخاضعة للضريبة على الشركات إلى 165740، تؤدي 2 % من المقاولات الكبرى (حوالي 3300 مقاولة) ما قدره 80 % من الضريبة على الشركات، علما أنه بالإضافة إلى كون 78 %من المقاولات الصغيرة جدا (أقل من 3 ملايين في رقم أعمالها)، تصرح 85 % منها بالعجز أو لا تؤدي إلا المساهمة الدنيا بحسب ما عبر عنه الأستاذ "نجيب أقصبي"[274].

هذا دون الحديث عن مستويات التضريب الذي تخضع له الشركات، حيث إن هناك العديد من المقاولات تستفيد من التحفيزات الضريبة التي تتوزع على شكل إعفاءات دائمة وتخفيضات دائمة وبين إعفاءات مؤقتة وتخفيضات مؤقتة[275].

---

[270] منظمة أوكسفام، م س، ص11

[271] أحمد مدني حميدوش، م س، ص28

[272] منظمة أوكسفام، م ن، ص11

[273] م ن، ص12

[274] أحمد مدني حميدوش، م ن، ص27

[275] حسن بوغشي، م س، ص38

ثالثا: الضريبة على القيمة المضافة وسؤال العدالة الضريبية

إن المتتبع لسلسة التعديلات التي همت الضريبة على القيمة المضافة منذ دخولها إلى حيز التطبيق بداية من فاتح أبريل 1986، يكشف عن خطة المشرع في تغليب هاجس المردودية على حساب العدالة الضريبية[276].

وعلى الرغم من كون الضريبة على القيمة المضافة تعرف بأنها أكثر الضرائب حيفا[277]**، إلا أنها لا تزال الأداة الضريبية الرئيسية في العديد من البلدان عبر العالم بما في ذلك المغرب. حيث تمثل إيرادات الضريبة على القيمة المضافة ما يقارب نصف الإيرادات الضريبية للبلد كل سنة**[278].

ومن ناحية المنتوجات، زادت إيرادات الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للمنتجات الزراعية والصناعية بشكل أسرع من إيراداتها بالنسبة للخدمات، هذا الوضع الذي يضاف إلى نسبة استهلاك أعلى لهذه المنتجات بين الفئات الأكثر فقرا، يطرح مشكلة حقيقية من حيث اتساع التفاوتات بالنظر إلى أن المنتجات الصناعية أو الغذائية الزراعية عموما في حالة المغرب تستهلك أكثر من قبل الأسر الأكثر فقرا مقارنة مع الأسر الأكثر غنى[279]**، كما أن هيكلة معدلات الضريبة على القيمة المضافة خطيرة خاصة على المستوى الاجتماعي ومخالفة لما أعلن عليه صانعي القرار الضريبي من سعيها للتخفيض والحد من الفقر، فكيف سنشرح للمواطن البسيط أن مصبرات الطماطم، الجبن، المربى تضرب بالسعر العادي 20 %، في حين أن المواد المصنعة من المعادن النفيسة معفية من الضريبة على القيمة المضافة، ما يؤكد لنا ذلك هو تطبيق سعر 10 % أو 20 % على بعض المواد والخدمات التي كانت معفاة قبل قانون مالية 2014**[280]**. إن الضريبة على القيمة المضافة تقوم على أسعار قيمية تطبق على الجميع بدون تمييز ودون مراعاة القدرة التكليفية للخاضع للضريبة، كما تعتبر أسعار الضريبة على القيمة المضافة جد مرتفعة**

---

[276] أحمد مدني حميدوش، م س، ص33

[277] أغلب الباحثين يعتبرون الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير عادلة، وذلك لأن عبئها يتحمله في النهاية المستهلك النهائي، ولكونها لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمكلف.

- أحمد إفقيرن، م س، ص58

[278] منظمة أوكسفام، م س، ص13

[279] م ن

[280] أحميدوش مدني، م ن، ص35

وتشكل حيفا تجاه الفئات الضعيفة اقتصاديا، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أولوية الهدف المالي لصانعي القرار الضريبي على حساب العدالة الضريبية[281] .

المطلب الثاني: أسباب غياب العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي

مما لا شك فيه أن المغرب حاول أن يعتمد على الأداة الضريبية منذ اللحظات الأولى لحصوله على الاستقلال، وفي إطار اعتماده على النهج الليبرالي في الاقتصاد حاول أن يدفع بمبادرات الخواص من أجل توظيف الرساميل الاستثمارية لهذه الفئة خدمة للمجالات التي تعتبر ضرورية، وهكذا عمل صناع القرار الضريبي على النص على مجموعة من الامتيازات الضريبية من خلال مختلف القرارات الضريبية التي عرفها المغرب منذ استقلاله[282]. لكي يتمكن القطاع الخاص من الاستثمار والمبادرة، ولن يكفي أن تؤمن له أفضل الشروط لجني الأرباح، بل سيتعين أيضا، السهر على تمكينه من الاحتفاظ بأعظم قدر منها، وذلك بالامتناع عن إثقاله بالضرائب. الأمر الذي سينتج عنه لا عدالة النظام الضريبي، لأن موقف النظام الضريبي المغربي المسبق والإيجابي (المحاباة) ثابت إزاء الثروات الكبرى والرواتب العليا[283].

بناء على ما سبق، سنحاول دراسة كل من التشجيعات الضريبية في (الفقرة الأولى)، ثم التصاعدية التنازلية التي يعرفها النظام الضريبي المغربي في (الفقرة الثانية)، سواء فيما يتعلق بالضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة.

---

[281] أحمد إفقيرن، م س، ص58-59

[282] صميم عزيز: التحفيزات الجبائية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 3، مطبعة طوب بريس-الرباط، طبعة 2013، ص15

[283] نجيب أقصبي، م س، ص 43-44

الفقرة الأولى: كثرة التشجيعات الضريبية

يتضمن النظام الضريبي المغربي، عدة إجراءات تشجيعية (إعفاءات، أو تخفيضات من الضريبة ...)، تم سنها من طرف المشرع بغية تحقيق أهداف اقتصادية، تتمثل في تشجيع الادخار أو الاستثمار.

ويبقى الطابع الأساسي الذي يميز هذه الإجراءات هو تنوعها وتشتتها، كما أنها لا تلقى اهتماما كبيرا من طرف أغلب الباحثين، مع أنها تمثل تنازلا من طرف الدولة عن إيرادات ضريبية مهمة[284].

وقد شملت التشجيعات الضريبية كل بنية النظام الضريبي المغربي، وعليه سنحاول دراسة تجليات هذه التشجيعات الضريبية على مستوى كل من الضرائب المباشرة (أولا) والضرائب غير المباشرة (ثانيا).

أولا: التشجيعات الضريبية في إطار الضرائب المباشرة (الضريبة على الشركات أنموذجا)

إن أهم ما جاء به الإصلاح الضريبي لسنة 1984 هو تمييزه في إطار الضرائب المباشرة بين دخول الأشخاص المعنويين، ودخول الأشخاص الذاتيين، وبالتالي أصبح النظام الضريبي المغربي، يعرف ضريبتين مباشرتين:

الأولى تهم الأشخاص الذاتيين والمتمثلة في الضريبة على الدخل، والثانية تهم الأشخاص المعنويين والمتمثلة في الضريبة على الشركات[285].

وسنحاول، لضرورة منهجية، دارسة التشجيعات الضريبية المتضمنة في الضريبة على الشركات، دون الخوض في تلك المقررة بموجب الضريبة على الدخل.

وعلى وجه العموم، يمكن القول بأن الوظيفة الاقتصادية للضريبة لم تعد تقتصر على تشجيع الادخار فقط، بل تهم أيضا تشجيع الاستثمار، والضريبة على الشركات تبقى قبل كل شيء تهم الرأسمال وبالتالي يمكن أن تؤثر سلبا على تطور المقاولة والاستثمار إذا كانت قوية. لذلك فهي تتضمن مجموعة

---

[284] حميد النهري بن محمد: إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب، م س، ص25

[285] م ن، ص26

من الإجراءات الاستثنائية التي تعتبر تدخلا ضريبيا بهدف تخفيف العبء عن المقاولات وتشجيعها على الاستثمار. وسنحاول في هذه الدراسة التطرق لأهم الإجراءات الضريبية الاستثنائية[286].

وقد عملت وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة في إطار التقرير المتعلق بالنفقات الجبائية المرفق بمشروع قانون المالية لسنة 2021 على إحصاء 58 تدبير هم الضريبة على الشركات، وقامت بتقييم 47 تدبير، وحددت كلفتها المالية في 5076 مليون درهم، حيث شكلت 17.6 % من حصة التدابير الاستثنائية التي يعرفها النظام الضريبي المغربي في مجمله[287].

وتوزعت هذه التدابير من حيث توجهها الاقتصادي والاجتماعي والثقافي، على النحو الآتي:

- **جدول خاص بتوزيع التدابير الاستثنائية من حيث توجهها الاقتصادي والاجتماعي والثقافي**

	أهداف اقتصادية	أهداف اجتماعية	أهداف ثقافية
المبلغ بالمليون درهم	4332	743	0

- المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على تقرير النفقات الجبائية لسنة 2021

ولضرورة منهجية سنقتصر في حديثنا فقط على بعض النماذج من التدابير الاستثنائية التي تم تقييمها برسم الضريبة على الشركات.

- **جدول يوضح بعض التدابير الاستثنائية التي تم تقييمها في إطار الضريبة على الشركات**

طبيعة التدبير	التدابير الاستثنائية	المرجع	المبلغ سنة 2020
إعفاء كلي	إعفاء المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعمال سنوي يقل عن خمسة ملايين 5.000.000 درهم فيما يخص دخولها الفلاحية	المادة 6	186 مليون درهم
إعفاء جزئي	الإعفاء من مجموع الضريبة على الشركات طيلة خمس سنوات متتالية وفرضها بسعر مخفض 17.5 %، يطبق على الشريحة التي يفوق فيها مبلغ الربح الصافي 1.000.000. درهم، فيما بعد هذه المدة بالنسبة ل: 1- المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات، باستثناء المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة، التي تحقق في السنة رقم أعمال حين التصدير.	المادة 6 و7	1543 مليون درهم

[286] حميد النهري بن محمد، م س، ص 34

[287] تقرير حول النفقات الجبائية، مرفق بمشروع قانون مالية 2021، ص11

	2- المنشآت الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي، برسم رقم أعمالها المحقق من بيع المنتجات المصنعة إلى المنشآت المصدرة المشار إليها أعلاه التي تقوم بتصديرها. 3- مقدمي الخدمات والمنشآت الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي، برسم رقم أعمالها المحقق بالعملات الأجنبية مع المنشآت المقامة بالخارج أو في مناطق التسريع الصناعي والمطابق للعمليات المتعلقة بمنتجات مصدرة من طرف منشآت أخرى.		
تخفيض	فرض الضريبة على الشركات بالسعر المخفض 10 % بالنسبة للمقرات الجهوية أو الدولية لصفة " القطب المالي للدار البيضاء " وكذا المكاتب التمثيلية للشركات غير المقيمة المكتسبة لهذه الصفة وذلك ابتداء من السنة المحاسبية الأولى التي تم فيها الحصول على الصفة المذكورة.	المادة 12	36 مليون درهم
تسهيلات مالية	إمكانية القيام باستهلاك تنازلي لسلع التجهيز	المادة 10	151 مليون درهم
تخفيض	فرض الضريبة على الشركات بالسعر المخفض 17.5 % المطبق على الشريحة التي يفوق مبلغ الربح الصافي 1.000.000 درهم، خلال الخمس سنوات المحاسبية الأولى المتتالية، ابتداء من السنة الأولى لفرض الضريبة بالنسبة للمستغلات الفلاحية الخاضعة للضريبة التي تحقق رقم أعمال يقل عن 10.000.000 درهم، وذلك ابتداء من فاتح يناير 2018 إلى غاية 31 ديسمبر 2019.	المادة 6	71 مليون درهم

- المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على تقرير النفقات الجبائية لسنة 2021

انطلاقا مما سبق، يتبين لنا بأن طبيعة الضريبة على الشركات، جعلتها تتضمن عدة إجراءات تشجيعية، تتماشى في أغلبها مع توجهات مجموعات المصالح الدولية (المؤسسات المالية الدولية)، والوطنية (الاتحاد العام لمقاولات المغرب) الرامية إلى محاباة الرأسمال. وفي المقابل التضحية بمجموعة من المبالغ المهمة، التي من شأن ضخها في خزينة الدولة تحقيق نوع من الاكتفاء الذاتي

الضريبي. فماذا إذن عن التشجيعات الضريبية المقررة في الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة) [288] ؟ ! .

ثانيا: التشجيعات الضريبية في إطار الضريبة على القيمة المضافة

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي تؤدى من طرف المستهلك النهائي، بعد أن تنقل على كاهله داخل سعر المواد أو الخدمات، بينما تحصلها الدولة على مستوى المنتج أو مقدم الخدمات، وتتشابه الضريبة على رقم الأعمال مع الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات من حيث كونها تحسب على قدر المعاملات، بينما تختلف عنهما من حيث أن الملزم قبل أن يؤديها أو أن ينقلها إلى مستهلك آخر له حق خصم أو إسقاط قدر الضرائب التي نقلت على كاهله من خلال مشترياته ونفقاته، سواء المتعلقة بالمواد الأولية، أو المواد الوسطية، أو مواد التجهيز، والخدمات المرتبطة بالإنتاج[289]، ومن هنا يأتي مفهوم الضريبة على القيمة المضافة حسب الأستاذ "عبد السلام أديب"[290]، أي أن قيمتها في آخر الأمر، تنتج عن الضريبة التي تؤدى على المبيعات مخصوم منها الضريبة المنقولة، والتي أديت على المشتريات.

على المستوى النظري لا تؤدي الضريبة على القيمة المضافة مفعولها إلا إذا كانت شاملة الأمر الذي يشترط حيادها وهو المبدأ الذي يبرر وجودها. أما الإعفاءات فيعتبرها الأستاذ "محمد القدميري" "جسما غريبا Un corps étranger " على نظام هذه الضريبة، ويمكن أن تشكل عنصرا مخلا بالنظام الاقتصادي خصوصا مع تعددها[291].

أما على المستوى العملي فتشكل الضريبة على القيمة المضافة حافزا للاستثمار وعائقا للاستهلاك، ونطاق تطبيقها لم يكن شموليا في جميع الدول حتى في الدول المتقدمة، إذ غالبا ما تكون هناك إجراءات استثنائية تجعل قطاعا معينا، أو منتوجا معينا خارج نظام هذه الضريبة، ويرتبط ذلك بالسياسة الاقتصادية التي تنهجها الدولة[292] .

---

[288] حميد النهري بن محمد، م س، ص44

[289] عبد السلام أديب، م س، ص218

[290] م ن

[291] حميد النهري بن محمد، م ن، ص46

[292] م ن

وقد قامت الوزارة المكلفة بالمالية ،في إطار تقريرها المرفق بمشروع قانون المالية لسنة 2021،بإحصاء 85 تدبيرا استثنائيا يهم الضريبة على القيمة المضافة، وقد عملت على تقييم 83 تدبيرا منها، وحددت كلفتها المالية في 13601 مليون درهم، بحيث شكلت أكبر حصة من مجموع التدابير الاستثنائية التي تهم النظام الضريبي المغربي في مجمله بنسبة 47.0 %[293].

وتتوزع هذه التدابير من حيث توجهها الاقتصادي والاجتماعي والثقافي على النحو التالي:

- **جدول يهم توزيع التدابير الاستثنائية للضريبة على القيمة المضافة من حيث توجهها الاقتصادي والاجتماعي والثقافي:**

	الأهداف الاقتصادية	الأهداف الاجتماعية	الأهداف الثقافية
المبلغ بالمليون درهم	5169	8318	114

المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على تقرير النفقات الجبائية لسنة 2021

وسنحاول في إطار حديثنا عن التدابير الاستثنائية التي تعرفها الضريبة على القيمة المضافة، الاقتصار فقط على بعض النماذج من التدابير التي تم تقييمها برسم هذه الضريبة.

- **جدول يوضح بعض التدابير الاستثنائية في إطار الضريبة على القيمة المضافة التي تم تقييمها :**

طبيعة التدبير	التدابير الاستثنائية	المرجع	المبلغ سنة 2020
إعفاء كلي	إعفاء عمليات تفويت المساكن الاجتماعية المعدة للسكن الرئيسي التي تتراوح مساحتها المغطاة ما بين 50 و80 متر مربع ولا يتعدى ثمن بيعها 250.000 درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة	المادة 92	2625 مليون درهم
إعفاء مؤقت	إعفاء مجموع الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الجامعات الرياضية المعترف لها بصفة المنفعة العامة، وكذا الشركات الرياضية.	المادة 91	قليل الأهمية حسب الوزارة
تخفيض	تخضع للضريبة بالسعر المخفض البالغ 10 % مع الحق في الخصم لعمليات البيع المتعلقة بزيوت النفط أو الصخور سواء أكانت خاما أو مصفاة	المادتين 99 و121	2805 مليون درهم
تسهيلات مالية	يمكن أن يؤذن للمنشآت المصدرة للمنتجات و الخدمات، بناء على طلب منها وفي حدود مجموع رقم الأعمال المتعلق بعملية التصدير المنجزة، أن تتسلم مع وقف استيفاء الضريبة على القيمة المضافة بالداخل، البضائع والمواد	المادة 118	123 مليون درهم

[293] تقرير حول النفقات الجبائية، م س، ص11

	الأولية واللفائف غير المرجعة والخدمات اللازمة للعمليات المذكورة.		

- المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على تقرير النفقات الجبائية لسنة 2021

انطلاقا مما سبق، يتبين لنا بأن القرار الضريبي لسنة 1984 كسياسة عمومية بالمغرب قد عمل على توفير الأرضية اللازمة لإنعاش وجلب الاستثمارات، باعتبارها الأداة الأساسية للتنمية. وتندرج التشجيعات الضريبية في شكل إعفاءات كلية أو جزئية أو مؤقتة، أو تخفيضات وتسهيلات مالية كوسيلة لتحفيز الاستثمار، لكن هذا أدى إلى جعل الضريبة وسيلة لخدمة فئة دون أخرى وقطاع معين دون أخر، في إطار خلق زبائن مفترضين للضريبة وهو ما ضرب عرض الحائط مبادئ المنافسة الشريفية وكان أحد الأسباب التي ساهمت في لا عدالة النظام الضريبي المغربي[294].

الفقرة الثانية: التصاعدية التنازلية

تستند فكرة الضريبة التصاعدية إلى مبدأ عام هو العدالة الضريبية والقائل بأن تؤخذ بعين الاعتبار حالة كل مكلف بالضريبة، أي مقدرته المالية في جميع مظاهرها[295].

والتصاعدية تقضي زيادة سعر الضريبة بازدياد المادة الخاضعة لها، بحيث يزداد معدل الضريبة كلما زاد المبلغ الخاضع للضريبة، وبالتالي تزيد حصيلة الضريبة، وهذا المبدأ تطبقه معظم التشريعات الضريبية التي تراعي العدالة الاجتماعية، فتمتاز الضرائب التصاعدية بتحقيق العدالة والمساواة لأن أصحاب الدخول العليا يتحملون عبئا أكبر من أصحاب الدخول المتدنية، كما تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة وتفادي تمركزها في يد فئة قليلة من أفراد المجتمع[296].

ولا تعتبر الأسعار التصاعدية في الضرائب من بنات الفكر الحديث: فقد دعا إليها "مونتسكيو" في كتابه "روح القوانين"، ونادى بها بعض كتاب النظرية التقليدية أمثال "جان باتيست ساي" الذي قال عنها بأنها ضريبة عادلة .. أضف إلى أن بعض الدول الأوروبية قد طبقتها في وقت لم يزل الفهم

[294] أحمد إفقيرن، م س، ص94

[295] حميد النهري بن محمد، م س، ص111

[296] خالد على وعمر غنام: دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، منشورات شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، 2019، ص5

التقليدي منتشرا فيها. فقد عرفتها فرنسا عام 1914 في الدخول، وعام 1901 في الشركات، وطبقتها انجلترا كضريبة إضافية عام 1910، وطبقتها النمسا عام 1896، وهولندا عام [297]1893.

والضريبة التصاعدية تشكل اليوم وسيلة فعالة بيد الدولة من أجل جعل الضريبة متطابقة مع الأوضاع الشخصية والمالية للمكلف بها، وتقوم هذه الضريبة من الناحية النظرية حسب الأستاذ "حميد النهري بن محمد"[298]**، على فكرتين:**

الفكرة الأولى تقول بأن الضرائب يجب أن تكون متناسبة واقتدار كل مكلف، لذلك لابد من اعتماد معدلات تصاعدية والتي تراعي قدرة الشخص.

والفكرة الثانية تقول بأن الجميع يجب أن يتساووا في تحمل أعباء الضرائب، وأن السبيل الوحيد إلى تحقيق هذه المساواة هو اعتماد النسبة التصاعدية، فيدفع ذوي الدخل المرتفع أكثر من أصحاب الدخل المحدود لتكون بذلك التضحية متساوية.

ويستند تبرير الضريبة التصاعدية على وفرتها وعدالتها وآثارها الاقتصادية[299]**، بالرغم من أن صندوق النقد الدولي قد واجه بالمعارضة تصاعدية الضريبة، تحت ذريعة أن لها أثرا سلبيا على تحفيز الاستثمار الخاص وعلى مسلسل تكوين الرأسمال، بالإضافة إلى كونها لا تدر إيرادات مهمة للدولة**[300] **كأن خبرائه يدعون للعودة إلى الفكر التقليدي الذي يدافع على الضرائب النسبية**[301]**، وعموما فإن التصاعدية في النظام الضريبي المغربي تتميز بكونها معكوسة، حيث يرتبط بالأسعار التصاعدية وجود ضرائب على الاستهلاك شديدة العبء على الفقراء وخفيفة العبء على الأغنياء**[302] .

---

[297] صباح نعوش، م س، ص80

[298] حميد النهري بن محمد، م س، ص 112

[299] صباح نعوش، م ن، ص81

[300] عصام القرني، م س، ص 274

[301] الضرائب النسبية: هي ضرائب تفرض بنسبة ثابتة مهما كانت قيمة الدخل الخاضع للضريبة، كأن تفرض ضريبة على الدخل سعرها 10% وينطبق هذا السعر على كل الدخول كبيرها وصغيرها، ومن ثم فهي لا تحقق العدالة الضريبية لعدم وجود مساواة في التضحية بين المكلفين، إذا يكون العبء النسبي للضريبة أكبر على الممولين أصحاب الدخول المنخفضة عنه بالنسبة لأصحاب الدخول المرتفعة.

- خالد على و عمر غنام، م س، ص5

[302] صباح نعوش، م ن، ص 82

وسنحاول، من خلال دراسة التصاعدية التنازلية كأحد أسباب غياب العدالة الضريبية عن بنية النظام الضريبي المغربي، الوقوف عن محدودية التصاعد على مستوى الضريبة على الدخل (أولا) كضريبة مباشرة، ثم على مستوى الضريبة على القيمة المضافة (ثانيا) كضريبة غير مباشرة.

أولا: محدودية التصاعد على مستوى الضريبة على الدخل

عرفت مناقشة أسعار الضريبة على الدخل جدلا حادا داخل مجلس النواب، الشيء الذي أخر صدور مشروع القانون الخاص بالضريبة العامة على الدخل إلى حيز الوجود، فالحكومة كانت قد اقترحت جدولا من 10 شرائح تبتدئ من 14 % بالنسبة للشريحة الأولى وتصل حتى 64 % بالنسبة للشريحة العليا. لكن نواب الأغلبية آنذاك انتقدوا المعدلات العليا لمشروع القانون، على أساس كون هذه المعدلات ستعاقب استخدام الكفاءات وتدفع المكلفين إلى العمل 7 أشهر لصالح الدولة و5 أشهر فقط لأسرهم الشيء الذي سيؤدي إلى هجرة الأدمغة[303].

وبعد نقاشات مستعصية تم التوصل إلى جدول وحيد يضم 7 شرائح بدل 10 شرائح التي كانت مقترحة، وبسعر يتراوح ما بين 14 % كسعر أول و 52 كسعر أعلى، وسيعرف هذا الجدول عدة تغييرات بموجب قوانين المالية اللاحقة، وذلك إرضاء لأصحاب الدخل المرتفع[304].

وآخر تعديل عرفه جدول حساب الضريبة على الدخل كان بمقتضى البند الأول من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2009 ولسنة 2010، وهو المعمول به حاليا بمقتضى المادة 73 من المدونة العامة للضرائب، وهو على النحو التالي:

الشريحة	النسبة
شريحة الدخل إلى غاية 30,000 درهم	معفاة من الضريبة
شريحة الدخل من 30,001 إلى 50,000 درهم	10 %
شريحة الدخل من 50,001 إلى 60,000 درهم	20 %
شريحة الدخل من 60,001 إلى 80,000 درهم	30 %
شريحة الدخل من 80,001 إلى 180,000 درهم	34 %
شريحة الدخل التي تزيد عن 180,000 درهم	38 %

المصدر: المادة 73 من المدونة العامة للضرائب

[303] أحمد إفقيرن، م س، ص115

[304] حميد النهري بن محمد، م س، ص115

وإذا كان مبدأ العدالة عن طريق الضريبة يقتضي جدولا تصاعديا حقيقيا، فإن جدول أسعار الضريبة على الدخل المبين أعلاه، من الناحية العملية يسير في اتجاه التضحية بهذه العدالة لصالح المردودية المالية[305].

فالدخول الدنيا أو الشرائح الأولى من جدول حساب الضريبة تتعرض لمعدلات ضريبية جد مرتفعة، كما أن التصاعد بين هذه الشرائح يتم بسرعة قياسية، انطلاقا من 0 % إلى 10 % بالنسبة للشريحة الأولى، وينتقل إلى 20 %، أي بزيادة عشر نقاط بالنسبة للشريحة الثانية، فنسبة 30 %، أي بزيادة عشر نقاط بالنسبة للشريحة الثالثة، وهو ما يوضح بأن الأسعار المطبقة على هذه الشرائح الأولى تعتبر هي الأكثر تصاعدية[306].

في حين تخضع الدخول العليا، لأسعار أقل تصاعدية أو نسب تصاعدية تفضيلية جد منخفضة أو حسب تعبير MEHL et BELTRAME **تصاعدية تنازلية** [307](progressivité régressive)**، فقد انحصرت منذ سنة 2010 في 4 نقاط فقط عن كل شريحة**[308]**، حيث أن الشريحة ما قبل الأخيرة سجلت نسبة 34 % أي بزيادة 4 نقاط، فنسبة 38 %، أي بزيادة أربع نقاط بالنسبة للشريحة الأخيرة.**

انطلاقا مما سبق يمكن القول بكون جدول حساب الضريبة على الدخل يبين بالملموس أن مستوى التصاعد متمركز بالأساس على الشرائح الأولى، والتي يتمركز أغلب المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل بها. فالأستاذ "نجيب أقصبي "خلص في دراسة تقريبية له حول الموضوع إلى أن نسبة مكلفي هذه الشرائح تتجاوز 80 % من مجموع أصحاب الأجور[309]**. بالمقابل نجد أن مستوى تصاعدية الأسعار الضريبية يصبح تنازليا ولطيفا لما يتعلق الأمر بشرائح الدخل المرتفعة**[310].

---

[305] حميد النهري بن محمد، م س، ص328-329

[306] حسن بوغشي، م س، ص29-30

[307] حميد النهري بن محمد، م ن، ص 329

[308] حسن بوغشي، م ن، ص30

[309] حميد النهري بن محمد، م ن، ص 329

[310] حسن بوغشي، م ن، ص 30

ثانيا: محدودية التصاعد على مستوى الضريبة على القيمة المضافة

تتميز الضريبة على القيمة المضافة باتساع نطاقها. فباستثناء ما يندرج صراحة ضمن الإعفاءات المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، فإن أغلب المعاملات تشكل موضوعا لهذه الضريبة[311].

وقد تم اعتبار تبني المشرع لمبدأ تعدد أسعار الضريبة على القيمة المضافة بمثابة نوع من التصاعدية، حيث تتشكل الضريبة على القيمة المضافة من سعر عادي محدد في 20 % ، وثلاثة أسعار مخفضة وهي على التوالي 7 % و10 % و14 % ، في محاولة لإضفاء نوع من العدالة على هذه الضريبة، التي تتميز بعدم التفريق بين المستهلكين حسب مستواهم الاجتماعي" أغنياء-فقراء "[312]، لأن ما يهمها هو السلعة أو المنتوج أو الخدمة[313].

وقد عرفت أسعار الضريبة على القيمة المضافة، عدة تغييرات خلال سنوات التسعينات. حيث تم التخلي عن السعر الأعلى المحدد في 30 % بموجب قانون مالية سنة 1993، والذي كان يهم المواد الكمالية. بالإضافة إلى تغيير أسعار بعض المواد من السعر المخفض 7 % إلى 14 % أو السعر العادي الذي أصبح محددا في 20 [314].%

ومن خلال تحليل أسعار الضريبة على القيمة المضافة، يتبين لنا أن سعر 20 % باعتباره السعر العادي، يشمل مختلف المواد والخدمات دون تمييز بين ما هو أساسي وما هو ثانوي. فلا يستثنى من هذا السعر إلا المواد والخدمات المعفاة أو الخاضعة لسعر آخر والمحصورة بالنص القانوني. وهذا ما يترتب عنه تحمل الأغنياء لنفس العبء الضريبي الذي يتحمله الفقراء عند اقتناء المواد الأساسية. وعلى العكس من ذلك فإن الأغنياء لا يتحملون أي عبء ضريبي إضافي لما يتعلق الأمر باقتناء الكماليات، التي تبقى دون متناول الفئات الاجتماعية الدنيا، بالنظر لخضوعها للسعر العادي كغيرها من المنتجات[315].

أما السعر المخفض الثالث المحدد في 14 % فيطبق على بعض المواد الغذائية كالزبدة والشاي الذي يعتبر المشروب الأساسي للعائلات المغربية والذي لا يمكن لعدد كبير من المواطنين الاستغناء عنه، ونفس

---

311 حسن بوغشي،س ن، ص 44

312 حميد النهري بن محمد، م س، ص 329

313 مولاي الحسن التمازي: الإصلاح الجبائي المغربي واستراتيجية التنمية البشرية، مقال منشور على المجلة المغربية للادارة المحلية والتنمية، عدد 69، سنة 2006، ص51

314 حميد النهري بن محمد، م ن، ص 329

315 حسن بوغشي، م ن، ص 46

الشيء فيما يتعلق بنقل المسافرين التي تخضع لنفس السعر[316]، إلى غير ذلك من الأصناف الخاضعة لهذا السعر كالطاقة الكهربائية[317].

وفيما يخص السعر المخفض الثاني والمحدد في 10 % فهو يطبق بدوره على بعض المواد التي لا يمكن للمواطن البسيط الاستغناء عنها، كالزيوت السائلة الغذائية وملح الطبخ والأرز المصنع والعجائن الغذائية، تم المنتجات البترولية والغاز. كما يطبق على بعض المعاملات المهمة كعملية القرض الفلاحي التي يقوم بها والتي تشكل إجحافا في حق الفلاح المغربي البسيط[318]. والملاحظ أن سعر الزيوت السائلة في بادئ الأمر كانت تخضع إلى سعر 7 % ليتم رفعها إلى سعر 10 %وقد تم ذلك بموجب قانون مالية 2005[319].

أما السعر المنخفض الأول والمحدد في 7 % فإنه يطبق أيضا على بعض المنتوجات الأساسية التي لا يمكن للمواطن المكلف الاستغناء عنها، كالمنتوجات الصيدلية التي كان من المفروض أن تعفى على غرار ما يجري به العمل في بعض الدول، وذلك حتى يتسنى للمرضى التمتع بحقهم في التطبيب وفق شروط مادية مناسبة، بل حتى الأطفال الرضع لم يسلموا من تطبيق هذا السعر على مسحوق الحليب، بالإضافة إلى الأدوات المدرسية[320]، بل أكثر من ذلك لم تسلم حتى خدمات التطهير المقدمة للمشتركين من طرف الهيئات المكلفة بالتطهير من الضريبة على القيمة المضافة، حيث فرضت عليها نسبة 7 % ، الأمر الذي يثير نوعا من الاستغراب والتساؤل حسب الأستاذ "مولاي الحسن التمازي"[321] حول ما إذا كان الأمر يتعلق برسم نظافة جديد غير مباشر؟!.

وبناء على ما سبق يمكن القول بأن الضريبة على القيمة المضافة هي الأخرى تعرف التصاعدية التنازلية على دخول الفئات المتواضعة. بحكم شمولية أسعارها وعدم مراعاتها للمقدرة التكليفية للخاضعين لها، الأمر الذي يمكن القول معه بأن الضريبة على القيمة المضافة لا تخرج عن توجه القرار الضريبي المحابي للفئات الميسورة والمثقل لكاهل ذوي الدخول المتواضعة. وهنا يتجلى طابعها التنازلي،

---

316 أحمد إفقيرن، م س، ص 40

317 المادة 99 من المدونة العامة للضرائب

318 أحمد إفقيرن، م س، ص40

319 مولاي الحسن التمازي، م س، ص 51

320 أحمد إفقيرن، م ن، ص40

321 مولاي الحسن التمازي، م ن، ص 51

حيث يخف عبؤها بالموازاة مع ارتفاع الدخل وتزيد حدة ثقله كلما انخفض. الأمر الذي يحد من الإمكانات الادخارية للفئات الدنيا ويكرس تقهقر مستواهم المعيشي[322].

المبحث الثاني: آثار غياب العدالة الضريبية على بنية النظام الضريبي المغربي وسبل تحقيقها

إن غياب العدالة الضريبية على بنية النظام الضريبي المغربي، ما هو إلا انعكاس لأسس إستراتيجية الليبرالية الاقتصادية المعتمدة في المغرب، ففي ظل هذه الاستراتيجية نجد الرأسمال يعد بمثابة العصا السحرية التي بإمكانها أن تحقق التنمية في المغرب، لذلك لاحظنا التعامل الحذر للضريبة مع الرأسمال[323].

وغياب العدالة الضريبة على بنية النظام الضريبي المغربي كانت له مجموعة من الآثار التي سنحاول الوقوف عندها في (المطلب الأول)، فيما سنخصص (المطلب الثاني) للوقوف على بعض السبل التي ترمي إلى تحقيق العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي.

المطلب الأول: آثار غياب العدالة الضريبية على بنية النظام الضريبي المغربي

أدى غياب العدالة الضريبية عن بنية النظام الضريبي المغربي، إلى استفحال مجموعة من الآثار في النظام الضريبي المغربي، كضعف النظام الضريبي على تمويل النفقات العمومية، بالإضافة إلى ارتفاع الضغط الضريبي (الفقرة الأولى) على الفئات الشعبية، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي (الفقرة الثانية) كنوع من المقاومة الضريبية لنظام ضريبي غير عادل.

[322] حسن بوغشي، م س، ص49

[323] عبد السلام أديب، م س، ص48

الفقرة الأولى: ضعف التمويل وارتفاع الضغط الضريبي

أولا: ضعف المداخيل الضريبة في تمويل ميزانية الدولة

إن المغرب وكما هو معلوم دولة ضريبية وليس دولة ريعية[324] مثل الدول النفطية وبالأخص الخليجية، حيث تعتمد في تمويل ميزانياتها على ما تحصل عليه من عائدات النفط، وليس لها مصدر آخر للتمويل، أو إن المصادر الأخرى ضعيفة جدا، فإن المغرب يعتمد في تمويل ميزانياته على المدخولات[325] المتأتية من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتلك المتأتية من الضرائب غير المباشرة، إضافة إلى الرسوم الجمركية، وباقي الموارد الأخرى التي نصت عليها المادة 11 من القانون التنظيمي رقم 130.13 المنظم لقانون المالية[326] .

---

[324] إن الريع هو الترجمة الحرفية لكلمة " royalty "، والتي استخدمت لتعني حقوق الملكية، أو إتاوة استخدام المناجم (ومنها الحقول النفطية)، أو ترجمة rent عوائد (إيجارات) مختلف أنواع الملكيات والأصول. والدخل المتأتي من ذلك لا يكون نتيجة نشاط إنتاجي سواء كان الإنتاج لبضائع أو خدمات، بل يأتي نتيجة امتلاك أصول هذا الدخل (الريع)، مثل الأراضي أو العقارات أو الأسهم والسندات المالية، وقد يكون المالك لهذه الأصول أفراد أو دول.

وبسبب عدم وجود عمل أو مجهود في الحصول على هذه المدخولات، فإن مالك الأصول الذي يحصل عليها يقرن دائما بالفئات الطفيلية غير المنتجة.

- فؤاد قاسم الأمير، رأسمالية الليبرالية الجديدة (النيوليبرالية)، دار الغد، طبعة 2019، ص 55

وللاستزادة يراجع: -ديفيد ريكاردو، مبادئ الاقتصاد السياسي، ترجمة يحي العريضي وحسام الدين خضور، دار الفرقد، طبعة 2015، الفصل الثاني.

[325] فؤاد قاسم الأمير، م س، ص 56-57

[326] تشتمل موارد الدولة حسب المادة 11 من القانون التنظيمي رقم 130.13 المنظم لقانون المالية على ما يلي : "

- الضرائب والرسوم؛
- حصيلة الغرامات؛
- الأجور عن الخدمات المقدمة، والأتاوى؛
- أموال المساعدة والهبات والوصايا؛
- دخول أملاك الدولة؛
- حصيلة بيع المنقولات والعقارات؛
- حصيلة الاستغلالات والأتاوى وحصص الأرباح وكذلك الموارد والمساهمات المالية المتأتية من المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية؛
- المبالغ المرجعة من القروض والتسبيقات والفوائد المترتبة عليها؛
- حصيلة الاقتراضات؛
- الحصائل المختلفة."

وتبعا لذلك فإننا سنقوم بدراسة حول مساهمة الموارد الضريبية في ميزانية الدولة بالاعتماد على قوانين المالية للوقوف على مدى ضعف هذه الموارد في تغطية التكاليف العمومية وبالتالي ضعفها في تمويل ميزانية الدولة.

تبلغ الموارد الإجمالية لميزانية الدولة برسم قانون المالية لسنة 2021 ما قدره 432.09 مليار درهم، موزعة على النحو الآتي:

- جدول حول الموارد الإجمالية لميزانية الدولة

بيان الموارد	المبلغ (مليار درهم)
الميزانية العامة	335.62
مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة	2.18
الحسابات الخصوصية للخزينة	94.29
المجموع	432.09

- المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على ميزانية المواطن، قانون المالية رقم 65.20 للسنة المالية 2021، ص49

وتمثل الميزانية العامة 77.67 % من الموارد الإجمالية، ويلخص الجدول التالي تطور مداخيلها الضريبية على مدى أربع سنوات الأخيرة بدراسة خمس قوانين المالية.

-تطور الموارد الضريبية (مليار درهم)

بيان موارد الميزانية العامة الضريبية	قانون مالية 2018	قانون مالية 2019	قانون مالية 2020	قانون المالية التعديلي 2020	قانون مالية 2021
	المبلغ	المبلغ	المبلغ	المبلغ	المبلغ
الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	97.76	101.37	103.94	85.95	80.71
الضرائب غير المباشرة	93.47	99.48	102.24	83.42	95.60
الرسوم الجمركية	9.70	9.54	10.34	7.84	10.67
رسوم التسجيل والتمبر	17.47	18.20	16.83	12.77	14.87
المجموع	218.4	228.59	233.35	189.98	201.85

المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على قوانين المالية الواردة في الجدول

انطلاقا من الأرقام أعلاه، فإن الموارد الضريبية تشكل المصدر الأول لموارد الدولة بنسبة 60.14 % أي بما مقداره 201.85 مليار درهم، وتساهم في هذا المبلغ الضرائب غير المباشرة ب 95.60 مليار درهم

كأعلى حصة، تليها الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ب 80.71 مليار درهم، فرسوم التسجيل والتمبر ب14.87 مليار درهم، وأخيرا تساهم الرسوم الجمركية ب 10.67 مليار درهم.

وبالرغم من مساهمة الموارد الضريبية في ميزانية الدولة بنسبة 60.14 %، إلا أن هذه المساهمة تظل ضعيفة مقارنة بإمكانات الاقتصاد الوطني[327]، وغير قادرة على تحقيق الاكتفاء الذاتي الضريبي الذي يستوجب بأن تغطي الموارد الضريبية نفقات ميزانية الدولة، وقد كانت الموارد الضريبية تغطي النفقات في التسعينات في حدود 80 % ، بينما لا تتجاوز 60 % في قانون مالية 2021، الأمر الذي يعني أن مردودية نظامنا الضريبي قد تراجعت[328]، مما يجبر الدولة على اللجوء إلى المؤسسات المالية الدولية من أجل الاقتراض لتغطية نفقاتها مع ما ينتج عن ذلك من فقدان للسيادة.

ثانيا: ارتفاع الضغط الضريبي

يمكن تعريف الضغط الضريبي على أنه العلاقة التي تقوم بين الاقتطاع الضريبي الذي يتحمله شخص طبيعي أو معنوي أو مجموعة اجتماعية أو جماعة ترابية، والدخل الذي يحصل عليه هذا الشخص أو هذه المجموع أو الجماعة الترابية، وعلى هذا الأساس يرتبط الضغط الضريبي بالبنيات السياسية والاقتصادية، كالنظام القائم والمستوى الاقتصادي، كما يرتبط ببعض البنيات الاجتماعية كالعقلية الجماعية والسلوك[329].

ويتميز توزيع الضغط الضريبي بالمغرب، بكونه لا يتم وفق كيفية عادلة بين مختلف الفاعلين الاقتصاديين، فعبء الضريبة على الشركات تتحمله فئة قليلة من المقاولات (حيث يؤدي 1 % من المقاولات ما قدره 80% من مجموع الضريبة على الشركات)، كما أن الضريبة على الدخل تعتمد في الأساس على المداخيل المتعلقة بأجور الموظفين والقطاعات المنظمة (73 % من الضريبة على الدخل مصدره الأجراء)[330].

ويرى المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في تقريره حول " le systéme fiscal marocain: développement économique et chésionsocile **"، بأن التحليل الدقيق يبين أن الضغط الضريبي**

---

[327] La commission spéciale sur modèle de Développement, Recueil des notes thématiques, des paris et projets de Nouveau Modèle de Développement , Annexe 2, Avril 2021 , page 329

[328] " نجيب أقصبي: نظامنا الضريبي يخدم الرأسمال ويزيد الضغط على الأجراء والطبقة المتوسطة"، م س.

[329] عبد السلام أديب، م س، ص 52

[330] La commission spéciale sur modèle de Développement, lbid , page 329

الناتج عن الضريبة على الدخل يبقى معتدلا بالنسبة إلى الأجور التي تقل عن 10.000 درهم شهريا. وعلى سبيل المثال، فإن أجرا قدره 5.000 درهم لا تتجاوز الضريبة الموقعة عليه نسبة 4 % تقريبا، وهي نسبة قد تنخفض إلى ما دون ذلك، حتى حدود 2 % ، إذا أخذنا في الاعتبار ما يتم إسقاطه من تلك الضريبة، في ارتباط بأداء القروض العقارية.

أما الأجور التي تبلغ 10.000 درهم، تطبق عليها نسبة 10 % تقريبا. وشعور الخاضعين للضريبة من أصحاب هذا المستوى من الأجور بارتفاع الضريبة يعود إلى المساهمات الاجتماعية أكثر منه إلى الضريبة. فضغط الاقتطاعات الاجتماعية حسب المجلس، يبلغ 22 % بالنسبة للأجور البالغة 5.000 درهم، وحوالي 18 % بالنسبة إلى فئة 10.000 درهم شهريا، ويبلغ مجموع الضغط الضريبي والاجتماعي ما قدره 22 % بالنسبة للأجور القريبة من الحد الأدنى للأجر، ليرتفع إلى 44 % بالنسبة إلى مستويات الدخل المرتفعة[331].

في حين يرى الأستاذ "نجيب أقصبي"، بأن الرأسمال ظل غير معني كثيرا بالضريبة وعائداته لا تساهم إلا بشكل ضعيف فيها، بينما تخضع عائدات العمل إلى ضرائب مرتفعة، وللاقتناع بهذا، يكفي أن نشير إلى أن فئة واحدة من ضمن الفئات الخمس المعنية بالضريبة على الدخل، هي فئة المأجورين، تساهم بحوالي ثلاثة أرباع إجمالي العائدات من الضريبة على الدخل، أما الضريبة على الشركات، فهي موضوع عمليات غش وتهرب كثيفة، حيث أن ثلثي الشركات الملزمة بالضريبة، لا تؤدي عمليا لأنها تعلن بانتظام أنها في حالة عجز.. بصفة عامة إن من يؤدون الضرائب بالمغرب هم أساسا المستهلكون، والأجراء، والقليل من المقاولات[332].

الفقرة الثانية: التهرب الضريبي

إن وعي الوسط الاجتماعي بأهمية الضريبة من العوامل التي تكون مساعدة على تقبله لهذه الأخيرة، بينما انعدام العدالة الضريبية والحيف الضريبي يمكنه أن يخلق لدى المواطن إحساسا بأن التهرب من أداء الضرائب وسيلة من وسائل الدفاع الشرعي في مواجهة ضرائب غير عادلة[333].

---

[331] Rapport du conseil Economique et social, le systéme fiscal marocain: développement économique et cohesion sociale, auto-saisine n° 9/2012, page 21

[332] نجيب أقصبي: الاقتصاد السياسي والسياسات الاقتصادية بالمغرب، م س، ص 47

[333] عبد السلام أديب، م س، ص 73

ويعد التهرب الضريبي، كأحد أكبر مظاهر السخط والتمرد على الفرض الضريبي، ظاهرة من الظواهر الأكثر انتشارا في اقتصاديات الدول الحديثة، ويؤثر سلبا على مداخيل هذه الدول، وبالتالي على أنشطتها ووظائفها المتعددة. وبالتالي فإن مختلف التشريعات تستخدم كل الوسائل القانونية لمكافحة هذه الظاهرة التي تستهدف مخالفة الواجب الضريبي[334].

وقد اختلف فقهاء القانون الضريبي حول وضع تعريف محدد للتهرب الضريبي، فهناك من ينظر إليه من زاوية ضيقة تتأسس على استعمال وسائل احتيالية غير مشروعة تخالف مقتضيات النصوص الضريبية، وهناك من ينظر إليه على أساس أنه وسيلة يتم بمقتضاها استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع الضريبي، وبالتالي استعمال وسائل مشروعة وقانونية قصد التخلص من الالتزام الضريبي[335].

عموما فإن للتهرب الضريبي عدة مساوئ، فهو يقود إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة، وبالتالي إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة التي تعد الوسيلة الأساسية لإشباع حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والدفاعية ... والتهرب الضريبي يؤدي بالنهاية إلى انخفاض الاستثمارات وهبوط المستوى المعيشي للأفراد، ناهيك عن إضعاف مقدرة الدولة في المحافظة على الأمن وإعادة توزيع الدخول، ولا تتوقف مساوئ التهرب الضريبي عند هذا الحد[336]**، بل إن إنقاص الإيرادات العامة يؤدي بالدولة إلى الاقتراض من المؤسسات المالية بالنظر لضعف المردودية الضريبية، وبالتالي منح هذه الأخيرة فرص للتدخل في صناعة القرار الضريبي.**

ويعتبر تحديد العوامل التي تدفع الخاضعين للضريبة إلى السعي وراء تجنب دفع الضرائب، من أهم المراحل التي يمكن أن تعطي لنا صورة وفكرة واضحة عن هذه الظاهرة، لكن الصعوبة التي تعترض أي باحث في دراسة هذه الظاهرة الاجتماعية تتمثل في تعدد الأبعاد، وبالتالي صعوبة التحكم فيها، أو الإحاطة التامة بها من مختلف الجوانب والأبعاد[337].

---

[334] صفاء البوهالي: " التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم الأسباب وسبل مكافحتها"، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص، 2020، ص 333

[335] محمد مكو: إشكالية التهرب الضريبي في المغرب " دراسة قانونية "، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية –طنجة، جامعة عبد المالك السعدي، الموسم الجامعي2007-2008، ص9-10

[336] صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، المغرب-الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1987، ص115

[337] أحمد إفقيرن: التشريع الضريبي وتخليق الحياة العامة إشكالية إرساء دعائم العدالة الجبائية، م س، ص 190

ويتداخل في تحديد أسباب التهرب ما هو قانوني بما هو اقتصادي واجتماعي ونفسي، كما أن هذه العوامل تتقاطع فيما بينها مما يصعب معه تناول كل سبب من هذه الأسباب بطريقة معزولة عن السبب الآخر، غير أننا سنحاول في تحديد أسباب التهرب الضريبي الوقوف عند كل من الأسباب الاقتصادية، الضريبية، النفسية والاجتماعية.

1- الأسباب الاقتصادية

من أهم الأسباب التي قد تدفع بالملزمين إلى عدم الالتزام بواجباتهم الضريبية نجد الأسباب الاقتصادية والتي يمكن إرجاعها إلى حالتين:

الحالة الأولى ترتبط بالوضع الاقتصادي الخاص للخاضع أمام الضريبة، حيث يساعد على تحديد موقفه من التهرب الضريبي (كلما زاد عبء الضريبة على الخاضع للضريبة كلما ساء مركزه المالي).

أما الحالة الثانية فترتبط بالظروف الاقتصادية في مجملها، مما قد يساعد هو الآخر في التهرب الضريبي (يظهر ذلك في أوقات الأزمات المالية التي تمر بها المشاريع الاقتصادية وما يترتب عنها من ضعف في المداخيل، الأمر الذي يدفع الخاضع للضريبة إلى محاولة تجنب أداء ما عليه من ضرائب للخروج من الأزمة والحفاظ على مؤسسته).

وحسب الأستاذ " صباح نعوش " فإذا كانت المهنة الغالبة في مجتمع ما هي المهنة المأجورة، أصبحت حصيلة الضرائب كبيرة نظرا لصعوبة ممارسة التهرب الضريبي فيها، وبمعنى آخر كلما كانت المهن التجارية والصناعية والحرة مهمة كلما زادت أهمية التهرب الضريبي. ففي المهن المأجورة يمكن للإدارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من رب عمله، ويمكن للإدارة الاعتماد على الاستقطاع من المنبع وبموجبه لا يستطيع صاحب الأجر الحصول على دخله إلا بعد استقطاع الضريبة منه .. إن هذه الإجراءات غير ممكنة الإتباع في المهن الأخرى، لذلك يكثر فيها التهرب الضريبي[338].

2- الأسباب الضريبية

تتجلى في عدم الاستقرار الذي يعرفه النظام الضريبي المغربي، والتعديلات المتكررة التي تتضمنها قوانين المالية السنوية. وهذا ما يجعل النصوص الضريبية تفقد معناها والأهداف المتوخاة منها، فكثرة النقائص والثغرات والتعقيدات على مستوى النصوص المنظمة لمختلف الضرائب، وكذا الصياغة

[338] صباح نعوش، م س، ص116

القانونية للنصوص تؤدي دورا في تشجيع الخاضع للضريبة على التهرب الضريبي. فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا ويترك مجالا أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة الخاضع للضريبة بالضريبة المفروضة عليه وإلى محاولة التهرب منها[339]، كذلك الشأن بالنسبة لارتفاع العبء الضريبي على الخاضع للضريبة حيث يعتبر محفزا له على التهرب من أداء التزاماته الضريبية.

3- الأسباب النفسية والاجتماعية

تخلق الضريبة لدى المكلف شعورا بالضعف تجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة .. إن المكلف يدفع من أمواله ولا يحصل على شيء مباشر مقابل ما دفعه، الأمر الذي يجعله يقارن بين ما يمكن أن يعمله بذلك الجزء من أمواله عند عدم دفعه للدولة وبين ما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل لنفقات كمالية أحيانا، لذلك يستاء الشخص من الضرائب ويحاول التملص منها[340].

على وجه العموم فإن العوامل النفسية تلعب دورا هاما في التهرب من أداء الضريبة، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث وراء التهرب، وبالعكس من ذلك، كلما ضعف الوعي الضريبي كان الباعث على التهرب من الضريبة حاضرا[341]، وغياب الوعي الضريبي لدى الخاضعين للضريبة يعتبر ظاهرة عادية في دول العالم الثالث، فأغلبية الخاضعين يحاولون ما أمكنهم التملص من أداء الضريبة والتهرب منها، ونجد بعض الفئات من الخاضعين للضريبة يفاخرون بكونهم لا يؤدونها[342]، مع أن العكس هو المفروض أن يكون، لأن المواطن الصالح هو الذي يؤدي الضرائب، ويفاخر بأدائها[343].

هذا، ويتصف النظام الضريبي المغربي بالعديد من الاختلالات والثغرات القانونية، وتتمثل هذه الاختلالات في تواجد مجموعة من التكاليف القابلة للخصم التي يستغلها الخاضعون للضريبة للتهرب

---

[339] أحمد إفقيرن: الإصلاح الجبائي بالمغرب بين المردودية والعدالة الجبائية، م س، ص 76-77

[340] صباح نعوش، م س، ص 120

[341] محمد كمو، م س، ص 57

[342] يذكر بعض الكتاب أن المتهرب من الضرائب إنما هو " سارق شريف " لأنه لا يسرق سوى الدولة وهي شخص اعتباري.

- صباح نعوش، م ن، ص 120

[343] عبد السلام أديب، م س، ص 73

من ثقلها[344]، حيث يمكن للشركة أن تلجأ إلى هذه المناورات بمساعدة محاسب جيد أو محاسب قانوني[345].

فقد أجاز المشرع بموجب المادة 10 من المدونة العامة للضرائب، خصم بعض التكاليف التي وقع تحملها أو الالتزام بها لأغراض الاستغلال، بحيث تتحدد الحصيلة الضريبية بعد استنزال مبالغ هذه الخصومات. ولئن كانت هذه الخصومات تروم من حيث المبدأ تخفيض تكلفة الإنتاج وتعضيد مسلسل مراكمة رأس المال داخل الشركات، لهدف رفع مستويات الاستثماروالإنتاج، فإن هذه الأهداف الظاهرة يجب ألا تغطي على حقيقة الأهداف المستترة لهذه الخصومات[346]، خاصة حينما تعمد الشركات، سيما الكبرى منها، إلى تضخيم تكاليف الاستغلال كالمشتريات والمنتجات ومصاريف المستخدمين واليد العاملة والتكاليف الاجتماعية، أو خلق مصاريف وهمية وذلك بطرق احتيالية وملتوية. وكذلك يتيح خصم الاندثارات والمخصصات الاحتياطية مجالا واسعا للتهرب الضريبي[347].

يضاف إلى الحالات السابقة الأعمال التي يقوم بها الخاضع للضريبة من تقديم بيانات غير صحيحة أو أرباح قليلة لأسباب عديدة، منها تأخيردفع الضريبة ما أمكن، حيث يلجأ الخاضع للضريبة إلى إقامة دعوى ضريبية للحصول على قرار يوقف دفع الفوائد إلى حين البث في الدعوى. كما يقوم الخاضع للضريبة بترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل أو معفى من أداء الضرائب[348].

إضافة إلى ذلك، نجد هناك وسيلة أخرى للتهرب من أداء الالتزامات الضريبية، وهي المتمثلة في تقنية ترحيل العجز، فإذا كان الواجب الضريبي يتحدد بعد استنزال مبلغ الخصم، فإن الواجب لا يفرض إلا في حالة تحقيق ربح. أما في حالة تحقيق العجزنتيجة الصعوبات المالية أوتحملت خلال نشاطها المقاولة خسارة معينة، فإنها تنفلت من تحمل عبء الضريبة برسم سنة معينة، ويكون بإمكانها تأجيل الخصم إلى أرباح الدورة المحاسبية اللاحقة، في حدود أربع دورات محاسبية التي تلي الدورة التي حصل فيها

---

[344] أحمد إفقيرن، م س، ص73

[345] " أقصبي: يتم تضليل المغاربة بأن مشكل الضرائب هو في نسبها على الشركات (النسب تنبح ولا تعض)"، مقال منشور على موقع www.psu.ma تاريخ الزيارة 2021.03.20 على الساعة 18:00 مساء.

[346] أحمد إدعلي، م س، ص63

[347] م ن، ص 64

[348] أحمد إفقيرن، م ن، ص 73

العجز، ويشترط أن يتم إثبات الخسارة فعليا وأن يتم نقلها في إطار ذات المقاولة وليس من خزينة مقاولة إلى أخرى، وطول هذه المدة يفضي إلى ترحيل الخلل في المحاسبة إلى الدورات اللاحقة[349].

وأخيرا يلاحظ كذلك أن هناك شركات مهمة تنشأ المقر الاجتماعي لها في المناطق المعفاة بشكل جزئي، والمناطق التي تحظى بامتيازات مهمة. لكن هذه الشركات تمارس نشاطاتها في مناطق أخرى خاضعة للضريبة، وهذا ما يتضح من خلال قيام العديد من الشركات بتأسيس مقرها الاجتماعي في المناطق الشمالية وكذلك في المناطق الجنوبية، لكن أغلب إن لم نقل جل نشاطاتها تقوم بها خارج هذه المناطق المعفية، مما يطرح إشكالية العدالة الضريبية والتنافسية بين الشركات[350].

وقد حددت منظمة " أوكسفام " في تقرير لها حول المغرب " Un Maroc égalitaire, Une Taxation Juste **" تكلفة الخسائر الضريبية التي يتكبدها المغرب كل سنة بسبب التهرب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات ب 24.5 مليار درهم، وهو رقم كبير جدا يتم تفويته سنويا على خزينة الدولة، حيث يمثل 2.34 % من الناتج المحلي الإجمالي**[351].

المطلب الثاني: سبل تحقيق العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي

سنحاول من خلال هذا المطلب الوقوف على السبل الكفيلة بتحقيق العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي من خلال دمقرطة عملية صنع القرار الضريبي (الفقرة الأولى)، قصد تجاوز عيوب نظام اتخاذ القرار الضريبي المعتمد، مع العمل على توسيع الوعاء الضريبي (الفقرة الثانية)، لأن طبيعة الوعاء الضريبي القائم، تعد من بين الإشكالات الرئيسية التي تساهم في لا عدالة النظام الضريبي، بالنظر لضيقه وعدم تغطيته لمجموعة من الأنشطة، ومن شأن العمل على توسيع الوعاء الضريبي الرفع من شريحة الخاضعين للضريبة، وبالتالي تفادي تمركز الضغط الضريبي على فئة دون أخرى.

---

[349] أحمد إدعلي، م س، ص80

[350] أحمد إفقيرن، م س، ص 73-74

[351] Oxfam, « Un Maroc égalitaire, Une Taxation Juste », 2019, page35

الفقرة الأولى: دمقرطة عملية صنع القرار الضريبي

لا بد من الإقرار بأن لا عدالة النظام الضريبي المغربي، تجعلنا نقف أساسا على عيوب نظام اتخاذ القرارات المعتمد منذ أزيد من خمسين سنة. وبعبارة أخرى، إنها في صميم نظام سياسي هو الملكية التنفيذية، حيث الملك يسود ويحكم، بتوفره على سلطة تقريرية شبه مطلقة على مجمل مجالات الحياة العمومية، بدءا بتلك التي تخص الحياة الاقتصادية والاجتماعية[352].

وكباقي الدساتير الخمس التي عرفها المغرب[353]**، فإن دستور 2011 لم يقدم الجواب المناسب والضروري للمشكل**[354] **المتعلق باحتكار المؤسسة الملكية لسلطة اتخاذ القرار، فحسب الأستاذ " محمد الساسي" عمل على تكريس مركز الملك كمتحكم في السلطة التنفيذية ومحدد لمسارات عملها واشتغالها ومضمون القرارات التي تفيض عنها، وذلك من خلال رئاسة الملك لمجلس الوزراء. فهذا الأخير هو الذي يتداول في التوجهات الاستراتيجية لسياسة الدولة والتوجهات العامة لمشروع قانون المالية**[355]**، وأي قرار يهم المجال الضريبي. وهذا يعني أن مجلس الحكومة، حتى وإن تمت دسترته كمؤسسة وتم تخويله حق البث في مشاريع القوانين العادية والمراسيم التنظيمية بما في ذلك تلك التي تهم المجال الضريبي، فإن ذلك يتم في إطار الخضوع للتوجهات الاستراتيجية التي رسمها مجلس الوزراء، فمهمة مجلس الحكومة هي ترجمة تلك التوجهات إلى قرارات وتدبير الانضباط لسقف ما تقرر في مجلس الوزراء**[356]**. وبذلك يستمر الضبط المؤسساتي لفائدة الملكية التنفيذية. بفعل قوة القانون إذن، والممارسة اليومية أيضا، وعدم السماح بإمكانية مناقشة خطبه وقراراته، الأمر الذي يكرس الملك غير القابل للمساءلة، بالنظر لكونه غير مسؤول أمام أي كان، ولا تتم محاسبته على قراراته أمام أية هيئة وأي ناخب**[357]**. هذا الأمر يتعارض ونظام الديمقراطية التمثيلية. الذي يتأسس على مكونات ثلاثة برهنت فعاليتها حسب الأستاذ "نجيب أقصبي "، فالصناديق هي التي تعطي المشروعية للسلطة التنفيذية، وهذه الأخيرة تطبق**

---

[352] نجيب أقصبي: الاقتصاد السياسي والسياسات الاقتصادية بالمغرب، م س، ص106

[353] بعد مرور خمس وخمسين سنة على استقلال المغرب صدرت 6 وثائق دستورية (2011،1996،1992،1972،1970،1962) أي بمعدل دستور على رأس كل 9 سنوات.

-أمحمد مالكي: الدستور وتنظيم السلط، منشورات الوسيط من أجل الديمقراطية وحقوق الإنسان، 2014، ص7

[354] نجيب أقصبي، م ن، ص111

[355] محمد الساسي: دستور الملكية غير البرلمانية، مقال منشور على موقع تيزبريس www.tizpress.com تاريخ الإطلاع 14.06.2021 على الساعة 10:00 صباحا.

[356] محمد الساسي، م ن

[357] نجيب أقصبي، م ن، ص111-112

برنامجها بكامل المسؤولية، وتقدم الحساب عند نهاية ولايتها للناخبين الذين صوتوا عليها. هذا النظام تم اعتماده ليس لأنه ديمقراطي فقط، ولكن بالنظر لكونه فعال، أو على الأقل مصدر فعالية[358].

والصيغة الوحيدة للتوفيق بين الطابع الوراثي للحكم وقواعد الديمقراطية حسب الأستاذ " محمد الساسي" تتمثل في الانتقال من الملكية التنفيذية إلى الملكية البرلمانية[359].

والهدف من تطبيق الملكية البرلمانية هو تأمين تطبيق القاعدة التالية: " الشعب يحكم من خلال ممثلين ينتخبهم"، الأمر الذي يقضي بأن الذي يحكم يتعين عليه أن يكون منتخبا[360].

ولتجاوز الاختلال وتقوية الطابع البرلماني للنظام السياسي، لابد من إعادة توزيع الأدوار بين المتدخلين في صناعة القرار الضريبي بالمغرب، وبالعمل على إعادة الاعتبار للسلطة التشريعية الأصلية في المجال الضريبي، عن طريق مراجعة وتقوية سلطة البرلمان في المجال الضريبي[361](أولا)، مع العمل على مأسسة المقاربة التشاركية في صناعة القرار الضريبي (ثانيا).

أولا: تقوية دور البرلمان في صناعة القرار الضريبي

تقوية صلاحيات وأدوار السلطة التشريعية الأصلية في مجال سن السياسة الضريبية، من المداخل الرئيسة اللازم تفعيلها من أجل عقلنة صناعة القرار الضريبي، إذ أن المساهمة الفعلية للبرلمان بمجلسيه في التقرير الضريبي، تتميز بالضعف ولا ترقى إلى مستوى الانتظارات الشعبية، وهو ما يؤثر سلبا على جودة وفعالية القرار الضريبي.

ولعل هذا الضعف المميز للعمل البرلماني، وإن كان يتسم بالحدة على مستوى التشريع الضريبي والمالي، إلا أنه يعد قاعدة عامة بصمت مساهمة البرلمان في التشريع في شتى المجالات، وهو أمر مرتبط

---

[358] نجيب أقصبي، م س، ص106

[359] الساسي: لا خيارا ديمقراطيا دون ملكية برلمانية والأشعري يرى أن السلطة المغربية تملك مفاتيح 2021، مقال منشور على موقع www.Alquds.co.uk تاريخ الإطلاع 14.05.2021 على الساعة 14:00 زولا.

[360] محمد الساسي: مداخلة في ندوة " النضال الديمقراطي في أفق الملكية البرلمانية"، المنظمة من طرف اللجنة المحلية للقطاع النسائي التابعة للحزب الاشتراكي الموحد بفاس، يوم السبت 30 مارس 2019 ، متوفرة على موقع اليوتيوب:
https://www.youtube.com/watch?v=T02p85QVci8.

[361] عصام القرني، م س، ص292

بطبيعة النظام السياسي المغربي[362] ومجموعة من العناصر التي سبق أن تطرقنا لها في المحور المخصص لدراسة دور البرلمان في صناعة القرار الضريبي، والتي جعلت من البرلمان مجرد غرفة للتسجيل.

والارتقاء بمستوى البرلمان في ميدان التشريع الضريبي، يتطلب تقوية وتعزيز وتوسيع صلاحيات البرلمان في المجال الضريبي، إلى جانب تأهيل المؤسسة البرلمانية لممارسة هذه الاختصاصات[363]، وذلك بالعمل على تقوية الثقافة الضريبية لدى النخبة السياسية، الأمر الذي سينعكس بالإيجاب سواء فيما يتعلق بدراسة ومناقشة قوانين المالية، أو على مستوى طرح الأسئلة الشفوية والكتابية في المجال الضريبي داخل البرلمان، أو حتى على مستوى المساهمة في بعض الندوات أو الأيام الدراسية أو البرامج التلفزيونية والإذاعية،[364]مع وضع موارد بشرية متخصصة ذات كفاءات عالية في الميادين الاقتصادية والقانونية والمالية والضريبية، تكون أداة للاستشارة والمساعدة وتقديم الخبرة، خصوصا في المقتضيات والنصوص ذات الطابع التقني كالمادة الضريبية[365].. والعمل على تخفيف وتفكيك القيود المفروضة على البرلمان في مجال التشريع المالي والضريبي بشكل خاص، ويتعلق الأمر بالأساس بمراجعة المسطرة التشريعية الخاصة بسن قوانين المالية، وذلك في اتجاه تعزيز مكانة ومساهمة البرلمان أمام هيمنة وتحكم السلطة التنفيذية.

وفي مقدمة هذه القيود التي تفرغ الترخيص البرلماني من كل محتواه التقييمي للنصوص المالية والضريبية، الحدود الممارسة على حق التعديل البرلماني لمضمون مشروع القانون المالي، ذلك أنه في الغالب ما تصطدم تعديلات البرلمانيين مع (القاعدة الذهبية) المنصوص عليها في الفصل 77 من الدستور والمتمثلة في هاجس الحفاظ على التوازن المالي[366]. بالإضافة إلى العمل على الحد من اتخاذ السلطة التنفيذية لقرارات ضريبية بموجب قوانين المالية باستغلال خصوصية مسطرة القانون المالي، الأمر الذي يحد من اختصاص البرلمان في المجال الضريبي.

إضافة إلى تجاوز التفسير الضيق لعبارة التكاليف العمومية، المنصوص عليها بموجب الفصل 39 من دستور 2011، حيث يتم حصرها في المادة الضريبية بمفهومها الضيق دون أن تشمل بعض الرسوم

---

[362] م ن

[363] عصام القرني، م س، ص292

[364] مولاي الحسن التمازي: مكانة الثقافة الجبائية لدى النخب المغربية ومطلب الإصلاح، منشورات حوارات مجلة الدراسات السياسية والاجتماعية، سلسلة المجلة الفصلية، عدد مزدوج 2 و3، 2017،ص264-276

[365]عصام القرني، م ن، ص297

[366] م ن، ص293

والمساهمات التي تدخل في باب أشباه الضرائب والاقتطاعات ذات الصبغة الاجتماعية. وذلك بجعل الاختصاص البرلماني يمتد لجميع الضرائب والرسوم وجميع المساهمات التي يدفعها المواطنين إلى خزينة الدولة[367].

وبناء على كل ذلك، فالمشرع الدستوري مطالب بإعادة النظر في المقتضيات الدستورية المؤطرة للضرائب، الأمر الذي يحتاج معه توفر الإرادة السياسية الحقيقة. وحسب الأستاذ " نيغاو سيفاتن " فإن أي إصلاح ضريبي هادف لا يتوفر على الشروط القوية لضمان نجاحه، وأهمها الإرادة السياسية الواضحة، سيكون مآله الفشل، لأن التقنيات الضريبية مهما كانت أهميتها، يبقى أثرها ضعيفا بدون هذه الإرادة[368].

ثانيا: مأسسة المقاربة التشاركية في صناعة القرار الضريبي

أمام تنامي أزمة الديمقراطية التمثيلية، برزت الضرورة في إبداع نماذج جديدة لتدبير الشؤون العامة والمحلية وتبني مقاربات جديدة[369] **من شأنها تدعيم مشاركة المواطنين والمواطنات وهيآت المجتمع المدني عبر تنويع وتعديد الآليات والسياقات، وعلى هذا الأساس قامت الديمقراطية التشاركية**[370]**، التي يمكن تعريفها بكونها تلك الآلية العملية المبنية على التبادل الاجتماعي والتي يمكن من خلالها للمواطنين المشاركة في صنع القرارات السياسية، من خلال التفاعل المباشر مع السلطات المعنية لبلورة إجابات عن الإشكالات المطروحة**[371]**. وبذلك فهي تؤسس لمفهوم جديد في تدبير الشأن العام يقوم على تعزيز مشروعية القرارات العامة من خلال العمل على مراعاة أهمية إشراك مختلف شرائح الفاعلين المجتمعيين في صنع القرار السياسي وتدبير الشأن العام، وذلك عبر خلق قنوات التفاعل بين المواطنين والحكومات**[372].

---

[367] محمد شكيري، م س، ص64

[368] حميد النهري بن محمد، م س، ص361

[369] عبد السلام لعريفي: " من الديمقراطية التمثيلية إلى الديمقراطية التشاركية"، مقال منشور على موقع مغرس، www.maghress.com تاريخ الزيارة 16.06.2021 على الساعة 11:00 صباحا.

[370] مصعب التجاني: التطور الديمقراطي المغربي: الديمقراطية التمثيلية والديمقراطية التشاركية من خلال النص الدستوري، مجلة العلوم السياسية والقانون، المركز الديمقراطي العربي: برلين-ألمانيا، العدد 18، المجلد3،2019، ص165-166

[371] حسن بوغشي، م س، ص70

[372] م ن

إن تطبيق المقاربة التشاركية في إعداد النصوص الضريبية، لا يخرج عن كونه يستهدف تجسيد هدفين أساسيين، الأول يتمثل في البحث عن الفاعلية والفعالية، والثاني يرتبط بتحقيق الديمقراطية المثالية، من خلال الارتكاز على مفهوم التفاوض القانوني " La négociation Juridique "، ومفهوم المشاركة الناتج عن التعاقد السياسي[373].

ويمكن لمشاركة المواطنين في صنع القرار الضريبي أن تأخذ شكلا تلقائيا أو شكلا ذا طابع مؤسسي، ويمكن بذلك للمشاركة أن تنطلق من القاعدة، أي مباشرة من المواطنين، في شكل تصاعدي-bottom (Up) Top (Down غير أنه يمكن للمسؤولين السياسيين أيضا طلبها وتأخذ بذلك شكلا تنازليا (.[374]

إن عملية صنع القرار الضريبي، يجب أن تتحول إلى ورش وطني لتسلم الاقتراحات من المواطنات والمواطنين والأحزاب السياسية والنقابات والجمعيات والجامعات والباحثين المستقلين، وكل من يمكن أن يكون له رأي في الموضوع. بعد تسلم هذه الاقتراحات من طرف السلطات العمومية ينظم " المؤتمر الوطني للضرائب " الذي يكون فرصة للحوار بين كل الأطراف من أجل إتاحة الفرصة لتلاقح وتفاعل الأفكار[375]**. بعد ذلك يتم إعداد مشروع القرار الضريبي المراد اتخاذه، وعرضه على المواطنين والمواطنات من أجل التصويت عليه عن طريق آلية " الاستفتاء الضريبي"، الأمر الذي سيسمح بالاطلاع بشكل مباشر على موقف المواطنين من القرار الضريبي المراد اتخاذه، كما يسمح الاستفتاء الضريبي للمواطنين والمواطنات بالتدخل بشكل مباشر في اعتماد القرار الضريبي عن طريق الموافقة عليه أو رفضه من خلال التصويت المباشر**[376].

الفقرة الثانية: توسيع الوعاء الضريبي وإعادة توزيع الدخل

إن تحقيق العدالة الضريبية يقتضي الاهتمام بمسألة توسيع الوعاء الضريبي، لأن طبيعة هذا الوعاء تعتبر من بين الإشكالات الكبرى التي يعاني منها النظام الضريبي المغربي، بحيث على صعيد المساحة لا زال هذا الوعاء لا يشمل بعض القطاعات المهمة، بل أن هذه الوضعية تؤثر سلبا على الصعيد الاجتماعي، حيث تجعل الضغط الضريبي يقع بشكل كبير على المصادر الأخرى التي تدخل في

---

[373] عصام القرني، م س، ص298

[374] المنظمة الدولية للتقرير عن الديمقراطية (DRI)، تقرير حول الديمقراطية التشاركية على المستوى المحلي، ص9

[375] أحمد جزولي: بزطام الشعب " الحكامة في الميزانيات مدخل النموذج التنموي بالمغرب"، أوراق في السياسات العامة، شتنبر 2019، ص6-7

[376] عصام القرني، م ن، ص310

الوعاء[377]، وارتفاع الضغط الضريبي يؤدي إلى ارتفاع التهرب الضريبي، وبالتالي تقليص الحصيلة الضريبية في اتجاه لا يساعد على تحقيق التنمية، وتلبية الحاجيات الأساسية للمواطنين. وتحقيق العدالة الاجتماعية المرجوة[378]. لذلك فإن تحقيق العدالة الضريبية رهين بمدى السيرفي اتجاه توسيع الوعاء الضريبي عن طريق الرفع من شريحة الخاضعين للضريبة وإخضاع جميع المواطنين من أجل الوفاء بالتزاماتهم الضريبية، وإدماج الأنشطة ذات الدخل المحدود وكذا صغار المنتمين للقطاع غير المهيكل، عبر تضريب جزافي يعتبر بمثابة وفاء ضمني بالضريبة ويمنح الحق في الحصول على بعض الخدمات كالتغطية الصحية والتعويضات العائلية[379]. بالإضافة إلى كون توسيع الوعاء الضريبي ينبغي أن يراعي مبدأ الإنصاف العمودي الذي يتجلى في إقرار ضريبة تصاعدية على الشركات حسب قيمة الأرباح، وإنصاف أفقي يراعي محتوى مقولة " نفس الدخل، نفس الضريبة "[380]. أما فيما يخص الضريبة على القيمة المضافة فوعاؤها يتطلب إصلاحا عميقا لهذه الضريبة يتجلى في إقرار ضريبة حقيقية على كل قيمة مضافة، مع فرض سعر مرتفع على الكماليات، وإعفاء أو فرض معدل خفيف على الأساسيات[381].

وتوسيع الوعاء الضريبي -بالإضافة إلى ما تم التطرق إليه- يوجب على الدولة فرض ضرائب جديدة منطقية وعقلانية تأخذ بعين الاعتبار مبدأ العدالة الضريبية بشكل أساسي. حيثأن توسيع الوعاء الضريبي سيوفر للدولة الموارد الضريبية الضرورية لتحقيق الأهداف التنموية، وسيساعد على إعادة توزيع الثروة والدخل بين أفراد المجتمع، وفي تحقيق العدالة الاجتماعية. ومن بين الضرائب التي يجب على المشرع إقرارها نذكر[382]:

---

[377] حميد النهري بن محمد، محاضرات في النظرية العامة للضريبة...، م س، ص192

[378] أحمد إفقيرن، م س، ص103

[379] La commission spéciale sur modèle de Développement,Recueil des notes thématiques, des paris et projets de Nouveau Modèle de Développement , Annexe 2, Avril 2021, page 331

[380] حالة الأنظمة الضريبية (المغرب، الأردن، لبنان، فلسطين)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، سلسلة أوراق بحثية، 2013، ص26

[381] م ن، ص27

[382] أحمد إفقيرن، م ن، ص104

أولا: الضريبة على الثروات الكبرى

يتضح الهدف الاجتماعي لهذه الضريبة من خلال تسميتها، بحيث لن تهم سوى الثروات الكبرى. وقد عرف التشريع الفرنسي هذا النوع من الضريبة سنة 1982، وتم تقديمها آنذاك بأنها " عادلة من الناحية الاجتماعية، منطقية اقتصاديا، وبسيطة من الناحية التقنية "[383].

وقد تم تقديم توصية بفرض الضريبة على الثروات الضخمة رسميا لأول مرة من خلال المناظرة الوطنية حول الجبايات لعام 2013. حيث تم اقتراح فرض ضريبة على الاستثمارات غير المنتجة، مثل الأراضي غير المبنية، بهدف إعادة توزيع أفضل للثروة وتحقيق توازن بين الضرائب على إيرادات رأس المال ودخل العمل. ومع ذلك فمن الواضح أنه وبعد مرور عدة سنوات على التوصية، لم يتم اتخاذ أي إجراء في هذا الاتجاه من طرف صانعي القرار الضريبي[384].

وتظهر الأهمية الاقتصادية لهذه الضريبة من ناحيتين: الناحية الأولى تتمثل في كون غياب هذه الضريبة جعل الكثير من الدول ترفع العبء الضريبي على جميع الدخول بما فيها دخول رأس المال المنتج، في حين لو طبقت لخفف العبء عليه. أما الناحية الثانية فتتمثل في أن الضريبة على الثروات توجه رؤوس الأموال نحو الأنشطة الأكثر فعالية ومردودية لأنها تفرض بغض النظر عن الدخل الناجم عن هذه الأنشطة[385].

وكأي ضريبة جديدة تحتاج هذه الضريبة حسب الأستاذ "حميد النهري بن محمد"[386]، للإجابة على ثلاث أسئلة: الوعاء الذي ستعتمده، والمستوى الذي تبدأ منه، ثم معدلات أسعارها. وهذا ما سنحاول سبر أغواره.

1- وعاء الضريبة على الثروات الكبرى

يمكن أن يشمل وعاء الضريبة على الثروات الكبرى في المغرب ما يلي:

- الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية (أراضي فلاحية، عمارات، أراضي عقارية، فيلات ...)؛
- بعض الأصول غير الثابتة (أسهم، أرصدة مصرفية، قروض رهنية ...)؛

---

[383] حميد النهري بن محمد: إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب، م س، ص383

[384] منظمة أوكسفام، م س، ص14

[385] صباح نعوش، م س، ص44

[386] حميد النهري بن محمد، م ن، ص384

- بعض العناصر الأخرى التي تعتبر من مظاهر الثراء (سيارات فاخرة، مراكب ترفيهية ...).

وتحتسب الضريبة بناء على القيمة التجارية (La valeur vénale) لعناصر الثروة، وذلك بعد خصم كافة الديون المستحقة، أي أن الثروة الصافية (La fortune nette) هي الخاضعة للضريبة[387].

ويعتبر إدخال هذه الضريبة ضروريا للغاية، خصوصا وأنه حسب البيانات المتوفرة لدى " قاعدة البيانات العالمية للتفاوت"، فإن أغنى 10 % في المغرب يستحوذون على ما يقرب من نصف الدخل 49% ، في حين أن أفقر 50 % يتلقون 15 % فقط من الدخل، وهي بالضبط نفس النسبة التي تتركز بين أغنى 1 % في البلاد[388].

ولكي تكون الضريبة مقبولة لابد أن تركز فقط على الثروات الكبرى، ويرى الأستاذ نجيب أقصبي، أن مبلغ مليوني درهم كحد أدنى للضريبة يعد أكثر ملاءمة، ويمكن اعتبار هذا الحد مرتفعا مقارنة مع تجارب بعض الأنظمة الضريبية الأخرى، لكن في الحقيقة تطبيقه سيجعل من الضريبة تتفادى أصحاب الثروات المتوسطة والذين ترجع أسباب ثروتهم إلى ممتلكات عقارية، تم التضحية بقيمة مهمة من دخولهم لسنوات عديدة من أجل تحقيقها[389].

2- أسعار الضريبة على الثروات العليا

نظرا لتمركز ملكية الثروات في المغرب، فإن اعتماد تقنية معدلات ضريبية تصاعدية، يعد ملائما حتى يتم الأخذ بعين الاعتبار هذا التفاوت. لكن غياب إحصاءات دقيقة حول توزيع هذه الثروات يجعل عملية تحديد معدلات الضريبة مسألة تقريبية إن لم نقل صعبة[390].

وقد قامت المجموعة النيابية لحزب التقدم والاشتراكية، بلجنة المالية والتنمية الاقتصادية، أثناء مناقشة مشروع قانون المالية رقم 65.20 برسم السنة المالية 2021[391] بتحديد معدلات تصاعدية

---

[387] حميد النهري بن محمد، م س، ص384-385

[388] منظمة أوكسفام، م س، ص15

[389] حميد النهري بن محمد، م ن، ص385

[390] م ن

[391] تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية، تقرير حول مشروع قانون المالية رقم 65.20 برسم السنة المالية 2021، الجزء الأول، دورة أكتوبر 2020، ص574-576

للضريبة على الثروات العليا[392]، ويحدد المقترح جدول حساب الضريبة على الثروة المفروضة على مجموع القيمة الإجمالية للممتلكات التي توجد في ملكية الخاضع للضريبة على النحو التالي:

- **جدول حساب الضريبة على الثروات العليا:**

القيمة الإجمالية للممتلكات بالدرهم	السعر
بين 10.000.000 درهم و 15.000.000 درهم	0.5 %
بين 15.000.001 درهم و 30.000.000 درهم	0.75 %
بين 30.000.001 درهم و 60.000.000	1 %
القيمة الإجمالية للممتلكات التي تفوق قيمتها 60.000.000 درهم	1.5 %

- المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية السابق الذكر

ويخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيون الذين تتجاوز القيمة الإجمالية لممتلكاتهم سقف عشرة ملايين درهم، وفق نسب محددة بشكل معقول تؤدى سنويا إلى خزينة الدولة.

وبصفة عامة، فرغم صعوبة تقييم الانعكاسات المرتقبة لتطبيق الضريبة على الثروات الكبرى، بسبب غياب المعطيات الإحصائية حول عدد أصحاب هذه الثروات (الخاضعين)، فالمؤكد هو أن هذه الضريبة ستساهم في عقلنة النظام الضريبي المغربي. وهو نفس الهدف الذي تتوخاه الضريبة على التركات.

ثانيا: الضريبة على التركات

إن الضريبة على التركات يمكن أن تكون أداة مهمة في إعادة توزيع الثروات بين أفراد المجتمع[393]، لكن تطبيق الضريبة على التركات في بلد إسلامي غالبا ما يتعرض للانتقاد من طرف الملاكين الكبار،

[392] تجدر الإشارة إلى أن هذه المهمة قد قام بها الأستاذ نجيب أقصبي في بداية التسعينات، حيث عمل على تحديد معدلات تصاعدية للضريبة على الثروات العليا، حيث اقترح قيمة الثروة الخاضعة للضريبة وأسعارها على النحو التالي:

- بالنسبة للقيمة مابين 2 مليون درهم إلى 5 ملايين درهم، فقد حدد لها سعر 0.5 %
- أما القيمة مابين 5 ملايين درهم إلى 10 ملايين درهم، فقد حدد لها سعر 1.0 %
- أما القيمة التي تفوق 10 ملايين، فقد حدد لها سعر 2.0 %
- للاستزادة يراجع: حميد النهري بن محمد، م ن، ص385-386

[393] أحمد إفقيرن، م س، ص105

بدعوى تعارض هذه الضريبة مع تعاليم الدين الإسلامي[394]، خاصة وأن الإسلام لا يعرف سوى الزكاة والجزية والخراج والعشور[395].

وهذا التبرير هو الذي كان وراء إقبار محاولة تطبيق هذا النوع من الضريبة في المغرب سنة 1968، حيث استطاعت آنذاك الطبقة الأوليغارشية التأثير على العلماء الدينيين، ودفعهم إلى تبني فكرة تعارض هذه الضريبة مع الإسلام[396].

ودون الخوض في هذا النقاش، فإن إحداث الضريبة على التركات بالنسبة للمغرب سيساعد على توسيع الوعاء الضريبي الذي يعتبر من الإشكالات الكبرى التي يعاني منها النظام الضريبي المغربي[397]، وأي إصلاح للنظام الضريبي الحالي وعقلنته في اتجاه خدمة العدالة الضريبية يقتضي تطبيق هذا النوع من الضرائب، وسنحاول هنا تحديد بعض الخطوط العريضة لكيفية تطبيق الضريبة على التركات[398].

1- وعاء الضريبة على التركات

يمكن أن تتألف المادة الضريبية من الأموال المنقولة والعقارية كيفما كانت طبيعتها، بعد خصم كافة الديون المستحقة عليها وتقرر إعفاءات شخصية (درا سكنى، أثاث، كتب ...). شريطة ألا يتجاوز مبلغها حدا معينا. وأن تفرض الضريبة على حصة كل وارث على حدة[399].

وتقتضي الطبيعة الاقتصادية لبعض عناصر التركة (شركة، معمل، مقاولة تجارية أو فلاحية ...)، تعاملا ضريبيا مرنا، بهدف مساهمة الضريبة في استمرارية هذه الأنشطة وتفادي كل تأثير سلبي يمكن أن يوقف عملها[400].

---

[394] حميد النهري بن محمد، م س، ص387

[395] صباح نعوش، م س، ص46

[396] حميد النهري بن محمد، م ن، ص388

[397] أحمد إفقيرن، م س، ص106

[398] حميد النهري بن محمد، م س، ص388

[399] صباح نعوش، م س، ص50

[400] حميد النهري بن محمد، م ن، ص389

2- تصاعدية أسعار الضريبة على التركات

يقتضي مبدأ العدالة الضريبة حسب الأستاذ "نجيب أقصبي" الأخذ بعين الاعتبار وضعية المكلف الوارث، خصوصا المادية منها، لذلك فجدول أسعار الضريبة يجب أن يكون أكثر تصاعدية بشكل يؤدي إلى تحمل العبء الضريبي أكثر من طرف الثروات الكبرى[401] .

وقد قدم النائبان "عمر بلافريج "و"مصطفى الشناوي"، عن الحزب الاشتراكي الموحد في هذا الإطار، تعديلا يروم إلى إضافة معدل تصاعدي وفقا للمبالغ الموروثة، بدلا من نسبة 1 % الحالية التي تطبق مهما كانت قيمة التركة[402]، وذلك خلال مناقشة مشروع قانون المالية رقم 65.20 للسنة المالية 2021، ويحدد على النحو التالي جدول حساب إحصاء التركات[403]:

قيمة إحصاء التركات بالدرهم	السعر
إلى غاية 100.000 درهم	1 %
من 100.001 درهم إلى 1.000.000 درهم	5 %
من 1.000.001 درهم إلى 10.000.000 درهم	10 %
من 10.000.001 درهم إلى 50.000.000 درهم	15 %
من 50.000.001 درهم إلى 100.000.000 درهم	20 %
ما فوق 100.000.000 درهم	30 %

- المصدر: تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية السابق الذكر

وحسب هذا التعديل فإن المداخيل الإضافية لميزانية الدولة تقدر ب 3.000.000.000 درهم سنويا، وهو مبلغ مهم في نظرنا قد يساهم في تحقيق نوع من الاكتفاء الذاتي الضريبي بالنسبة للبلد.

---

401 أورده: حميد النهري بن محمد، م س، ص390

402 المادة 133 من المدونة العامة للضرائب، الواجبات النسبية، النسب المطبقة ... دال- تخضع لنسبة 1 % إحصاء التركات ...إلخ.

403 تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية، م س، ص596

خاتمة

بناء على ما سبق، يمكن القول بأن دراسة صناعة القرار الضريبي من خلال العودة إلى ما ميز سلطة الفاعلين التقليديين في إطار الدولة المخزنية، ثم الانتقال إلى فترة الحماية، وبعدها دراسته في ظل الدولة الحديثة، دولة المؤسسات السياسية، قد مكننا من الوقوف على مجموعة من الخلاصات نوردها على النحو التالي:

أولا: هيمنة السلطان على باقي الفاعلين التقليديين في صناعة القرار الضريبي في ظل الدولة المخزنية، نتيجة طبيعية لأحادية السلطة. وما ميز هذه الفترة التاريخية هو اعتماد القرار الضريبي على الأسس الشرعية.

ثانيا: تراجع هيمنة السلطان في صناعة القرار الضريبي في ظل الحقبة الاستعمارية، نتيجة لتراجع مكانته في النسق السياسي ككل أمام تصاعد مكانة المقيم العام، حيث عمل هذا الأخير على جعل السلطان مجرد فاعل شكلي، والعمل على إعادة توظيف باقي الفاعلين التقليديين لخدمة مصالح إدارة الحماية. وقد عرفت هذه الفترة التاريخية خروج صانعي القرار الضريبي عن الأسس الشرعية واعتمادهم على الأسس الوضعية.

ثالثا: عودة المؤسسة الملكية إلى قمة هرم صناعة القرار الضريبي بعد حصول المغرب على الاستقلال، جعلتها تعمل على تكريس مكانتها المحورية داخل النظام السياسي المغربي، بحيث خولت لنفسها صلاحيات واسعة جعلتها في وضعية سمو وتوجيه لباقي الفاعلين في صناعة القرار الضريبي.

غير أنه ومنذ سنة 1964 ونتيجة لتدهور الوضع الاقتصادي الذي أدى إلى تفجير أزمة مالية، تم تمهيد الطريق أمام تدخل المؤسسات المالية الدولية في الشؤون الداخلية للبلد، ومن تم العمل على توجيه القرار الضريبي بما يخدم مصالحها، الأمر الذي جعلها تشكل إلى جانب الملكية الفاعلين الأساسيين في صناعة القرار الضريبي.

وعلى إثر أزمة المديونية التي عرفها المغرب في أواخر السبعينات من القرن الماضي، وتحت " يافطة " مساعدة المغرب على تخطي الأزمة، أوفد صندوق النقد الدولي لجنة لمعاينة الحالة الاقتصادية والمالية واقتراح البدائل الكفيلة بتجاوزها، حيث انتهت اللجنة إلى إعداد تقرير في 22 مارس 1979 يتضمن جرد مساوئ النظام الضريبي القائم واقتراح مشروع إصلاح بديل، بعد ذلك سيقوم مجلس النواب في سنة

1982 بالتصويت على القانون الإطار للإصلاح الضريبي. لكن إصداره لم يتم إلا بعد مرور سنتين أي إلى حدود سنة 1984 ليدخل في إطار برنامج التقويم الهيكلي. وقد تمت أجرأته عبر مجموعة من النصوص التطبيقية. وبذلك أصبحت بنية النظام الضريبي على النحو التالي:

أولا: على مستوى الضرائب المباشرة: تم التمييز فيها بين دخول الأشخاص المعنويين ودخول الأشخاص الذاتيين، وبالتالي أصبح يعرف النظام الضريبي المغربي ضريبتين مباشرتين، الأولى تهم الأشخاص الذاتيين والمتمثلة في الضريبة العامة على الدخل والتي أصبحت تسمى بموجب قانون مالية 2007 الضريبة على الدخل، والثانية تهم الأشخاص المعنويين والممثلة في الضريبة على الشركات.

ثانيا: على مستوى الضرائب غير المباشرة: تم تبني الضريبة على القيمة المضافة.

وكما هو معلوم فقد جعل هذا الإصلاح من بين أهدافه تحقيق نظام ضريبي فعال يمزج بين هاجس المردودية وتحقيق العدالة الضريبية.

وقد حاولنا دراسة مدى تحقيق هذا القرار الضريبي لرهان العدالة الضريبية الذي تم الإعلان عنه، من خلال دراسة واقع العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي، وقد توصلنا إلى مجموعة من الخلاصات نوردها على النحو التالي:

أولا: غياب العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي كان نتيجة طبيعية لكون صانعي القرار الضريبي غلبوا هاجس المردودية على حساب تحقيق العدالة الضريبية.

ثانيا: كثرة التشجيعات الضريبية، إضافة إلى محاباة الضريبة لأصحاب الرواتب العليا، كلها عوامل ساهمت في تكريس اللاعدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي، الأمر الذي جعل لهذا الأخير مجموعة من الزبائن المفترضين.

ثالثا: غياب العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي تولدت عنه مجموعة من الآثار التي كان لها وقعها عليه، ونوردها على النحو التالي:

1- انعدام الاكتفاء الذاتي الضريبي، أي ضعف المداخيل الضريبة وعدم قدرتها على تمويل ميزانية الدولة.
2- ارتفاع الضغط الضريبي على الفئة الاجتماعية الهشة.
3- استفحال ظاهرة التهرب الضريبي كتعبير عن المقاومة للضريبة غير العادلة.

كما حاولنا بعد ذلك تقديم مجموعة من الحلول التي من شأن الأخذ بها تحقيق العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي من خلال:

1- **دمقرطة صناعة القرار الضريبي، بالعمل على تقوية الطابع البرلماني للنظام السياسي المغربي. مع ضرورة مأسسة المقاربة التشاركية في صناعة القرار الضريبي؛**
2- **توسيع الوعاء الضريبي، من خلال تضريب القطاع غير المهيكل، ثم عن طريق فرض ضرائب جديدة: كالضريبة على الثروات الكبرى، والضريبة على الإرث. بالإضافة إلى مراجعة أسعار الضرائب الحالية في اتجاه تصاعدي.**

عموما، يمكن القول بأن مطلب دمقرطة صناعة القرار الضريبي، مع العمل على تحقيق العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي يبقى رهين بضرورة توافر الإرادة السياسية.

لائحة المراجع

باللغة العربية:

أ- الكتب

- ابراهيم اولتيت، القانون الجبائي المغربي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة، مكتبة ومطبعة قرطبة-أكادير، الطبعة الثانية 2017.
- أرنست فولف، صندوق النقد الدولي قوة عظمى في الساحة العالمية، ترجمة عدنان عباس علي، سلسلة عالم المعرفة، المجلس الوطني للثقافة والفنون والأدب-الكويت، 2016.
- أمارتيا سن، فكرة العدالة، تعريب مازن جندلي، الدار العربية للعلوم ناشرون ش.م.ل، الطبعة الأولى، 2010.
- أناس بن صالح الزمراني، المالية العامة والسياسة المالية، المطبعة الوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، 2002
- ثامر عزام حمد سليم الدليمي، الإدارة الفرنسية في المغرب (1939-1956)، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016.
- جون واتربوري، أمير المؤمنين " الملكية والنخبة السياسية المغربية"، تعريب عبد الغني أبو العزم، عبد الأحد السبتي وعبد اللطيف الفلق، مؤسسة الغني للنشر-الرباط، الطبعة الثالثة، 2013.
- حميد النهري بن محمد، محاضرات في النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية بالمغرب،مطبعة سلكي أخوين-طنجة، الطبعة الثانية، 2013.
- خالد فخار، السياسة الجبائية عند السلطان الحسن الأول (1873-1894)، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 11، مطبعة الأمنية-الرباط، 2016.
- ديفيد ريكاردو، مبادئ الاقتصادي السياسي، تعريب يحي العريضي وحسام الدين خضور، دار الفرقد، 2015.
- رحال بوبريك، زمن القبيلة "السلطة وتدبير العنف في المجتمع الصحروي"، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2012.

- رحمة بورقية، الدولة والسلطة والمجتمع دراسة في الثابت والمتحول في علاقة الدولة بالقبائل في المغرب، دار الطليعة للطباعة والنشر-بيروت، الطبعة الأولى، 1991.
- رشيد مساوي، المالية العامة، مطبعة اسبارطيل-طنجة، الطبعة الرابعة، 2017.
- ريمي لوفو، الفلاح المغربي المدافع عن العرش، تعريب محمد بن الشيخ، منشورات وجهة نظر، سلسلة أطروحات وبحوث جامعية (2)، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، 2011.
- سامي يوسف كمال محمد، قروض المؤسسات المالية الدولية الاستعمار الاقتصادي للأمم، دون ذكر دار النشر، 2019.
- سي محمد البقالي، الكتلة الدستورية للمالية العمومية " محاولة لرصد المرتكزات الدستورية لقانون المالية والميزانية"، مطبعة البصيرة-الرباط، الطبعة الأولى، 2017.
- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، المغرب الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1987.
- صميم عزيز، التحفيزات الجبائية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 3، مطبعة طوب بريس- الرباط،2013.
- الطيب بياض، المخزن والضريبة والاستعمار ضريبة الترتيب (1915-1880)، أفريقيا الشرق- الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2010.
- عبد الإله السطي، صناعة القرار السياسي بحث في المؤسسة والمؤسساتية بالنظام السياسي المغربي، سلسلة دراسات وأبحاث، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، 2017.
- عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية "دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي (2000-1956)، أفريقيا الشرق، 1998.
- عبد اللطيف أكنوش، تاريخ المؤسسات والوقائع الاجتماعية بالمغرب، إفريقيا الشرق، بدون ذكر الطبعة، ودون ذكر سنة النشر.
- عبد الله العروي، أزمة المثقفين العرب تقليدية أم تاريخانية؟، تعريب ذوقان قرقوط، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، الطبعة الأولة، 1978.
- عبد الله حمودي، الشيخ والمريد " النسق الثقافي للسلطة في المجتمعات العربية الحديثة يليه مقالة في النقد والتأويل"، تعريب عبد المجيد جحفة، سلسلة المعرفة الاجتماعية، دار توبقال للنشر، الطبعة الرابعة، 2010.

- فردريك واسيجربر، على عتبة المغرب الحديث، تعريب عبد الرحيم حزل، منشورات دار الأمان-الرباط، مطبعة الأمنية-الرباط، الطبعة الثانية، 2010.
- فؤاد قاسم الأمير، رأسمالية الليبرالية الجديدة (النيبوليبرالية)، دار الغد، 2019.
- محمد بن شاكر الشريف، المشاركة السياسية في البرلمان و الوزارة "عرض ونقد"، بدون ذكر دار النشر، دون ذكر الطبعة.
- محمد جادور، مؤسسة المخزن في تاريخ المغرب، مؤسسة الملك عبد العزيز-الدار البيضاء، سلسلة أبحاث، منشورات عكاظ، الطبعة الأولى، 2011.
- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي " دراسة تحليلية ونقدية"، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، منشورات المجلة المغربية للادارة المحلية والتنمية، العدد49، دار النشر المغربية-الدار البيضاء، 2004.
- محمد عابد الجابري، في غمار السياسة فكرا وممارسة، الكتاب الأول، سلسلة مواقف من 1-3، الشبكة العربية للأبحاث والنشر، الطبعة الأولى، 2009.
- محمد لويز، مقاربة سوسيولوجية لأشكال التنظيم الترابي بالمغرب، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، 2017.
- محمد معتصم، النظام السياسي الدستوري المغربي، مؤسسة إيزيس للنشر-الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1992.
- المختار مطيع، القانون البرلماني (دراسات ووثائق)، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2004.
- مصطفى الشابي، النخبة المخزنية في مغرب القرن التاسع عشر، منشورات كلية الأداب والعلوم الإنسانية-الرباط، مطبعة فضالة-المحمدية، الطبعة الأولى، 1995.
- مصطفى بوشعراء، علاقة المخزن بأحواز سلا قبيلة بني أحسن (1912-1860)، منشورات كلية الأداب والعلوم الإنسانية-الرباط، سلسلة بحوث ودراسات، رقم 19، مطبعة النجاح الجديدة-الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1996.
- المنتصر السويني، الدستور المالي والنموذج التدبيري الجديد بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة-الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2019.

- مولود اسباعي، التشريع الوضعي بالمغرب قراءة في حصيلة أزيد من مائة سنة (1913-2016)، مكتبة دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع-الرباط، الطبعة الأولى، 2020.
- ميشيل روسي، المؤسسات الإدارية المغربية، تعريب إبراهيم زياني والمصطفى أجدبا ونور الدين الراوي، مطبعة النجاح الجديدة-الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1993.
- نجيب أقصبي، الاقتصاد السياسي والسياسات الاقتصادية في المغرب، تعريب نور الدين سعودي، مركز بنسعيد آيت يدر للأبحاث والدراسات، الطبعة الأولى، 2017.
- نور الدين الزاهي، المدخل لعلم الاجتماع المغربي، دفاتر وجهة نظر، العدد 20، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، 2011.
- الهادي الهاروي، القبيلة، الإقطاع والمخزن " مقاربة سوسيولوجية للمجتمع المغربي الحديث (1844-1934)، إفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، 2004.
- هشام محمود الأقداحي، اللوبي وجماعات الضغط السياسي " صراع المصالح والنفوذ والمال"، مؤسسة شباب الجامعة-الإسكندرية، 2012.
- هشام مليح، المخزن والجباية في مغرب ما قبل الحماية، مطبعة الأمنية-الرباط، الطبعة الأولى، 2016.

ب- الأطاريح والرسائل الجامعية

- الأطاريح:

- أحمد إدعلي، الأبعاد السيوسيو سياسية للجباية المغربية نموذج الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل (1990-2000)، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية-أكدال، جامعة محمد الخامس، 2005-2006.
- أحمد إفقيرن، التشريع الضريبي وتخليق الحياة العامة إشكالية إرساء دعائم العدالة الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2018-2019.
- حميد النهري بم محمد، إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-أكدال، جامعة محمد الخامس، 2000-2001.

- رشيد حجبي، قراءة في المداولات البرلمانية حول الضريبة على الدخل، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-عين الشق، جامعة الحسن الثاني، 2002-2003.
- سيدي الأشكل، القراروالنشاط العام بالمغرب " مساهمة في دراسة الثابت والمتغيرفي السيرورة القرارية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض،2009.
- عبد الرحيم منوري، دور البرلمان في التشريع بين منطق الدولة وجماعات الضغط الولاية التشريعية الثامنة (2011-2007)، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سطات، جامعة الحسن الأول، 2014-2015
- عصام القرني، صناعة القرار الضريبي بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سلا، جامعة محمد الخامس، 2015-2016.
- فرج عادل، القرار العام وبلورة السياسة العامة: مقاربة لسلطة الفاعلين في بلورة السياسة الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2005-2006.
- محمد عروبي، إشكالية التحديث الإداري بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-عين الشق، جامعة الحسن الثاني، 2010-2011.

- <u>الرسائل:</u>

- أحمد إفقيرن، الإصلاح الجبائي بالمغرب بين المردودية والعدالة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2012-2013.
- البازل بدر، السياسة الضريبية بالمغرب دراسة سوسيو سياسية للنفقات الجبائية العقارية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-أكدال، جامعة محمد الخامس، 2006-2007.
- حسن بوغشي، إشكالية عدالة السياسة الضريبية بالمغرب، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-أكادير، جامعة ابن زهر، 2016-2017.

- رشيدة سيف الدين، سؤال الإصلاح الضريبي بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سطات، جامعة الحسن الأول، 2012-2013.
- سي محمد غضبان، السياسات الضريبية بالمغرب محاولة في الأبعاد السوسيو سياسية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2006-2007.
- علاء الدربالي، دور التقنوقراط في صناعة السياسات العمومية في المغرب، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، جامعة القاضي عياض، 2014-2015.
- محمد بوجنون، السياسة الضريبية ودورها في ترسيخ دولة الحق والقانون، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سطات، جامعة الحسن الأول، 2009-2010.
- محمد مكو، إشكالية التهرب الضريبي في المغرب " دراسة قانونية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-طنجة، جامعة عبد المالك السعدي، 2007-2008.

ت- <u>المقالات والدراسات والدلائل</u>

- أحمد أعراب، الارتقاء بالحكومة إلى جهازتنفيذي فعلي قراءة في الفصل 92 من الدستور، نظام الحكم في المغرب استمرارية أم انتقال إلى الديمقراطية؟، مجلة مسالك، عدد مزدوج49-50.
- أحمد جزولي، بزطام الشعب " الحكامة في الميزانيات مدخل النموذج التنموي بالمغرب"، أوراق في السياسات العامة، شتنبر2019.
- أحمد مدني حميدوش، إشكالية العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي وسؤال النموذج التنموي المأمول، المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، مؤلف جماعي، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، الطبعة الأولى، 2021.
- أمحمد المالكي، الدستور وتنظيم السلط، منشورات من أجل الديمقراطية وحقوق الإنسان، 2014.

- جيل. ن. لارين ولين لاتوليب، أسس العدالة الجبائية: التطور والآثار، المجلة الفرنسية للمالية العامة، عدد124، 2013، تعريب حسن بوغشي، غير منشور.
- حالة الأنظمة الضريبية (المغرب، الأردن، لبنان، فلسطين)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، سلسلة أوراق بحثية، 2013.
- خالد على وعمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، منشورات شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، 2019.
- صفاء البوهالي،التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم الأسباب وسبل مكافحتها"، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص، 2020.
- عبد المجيد مصدق، كرونولوجيا البرلمان المغربي بين الاصطدام والاحتواء، جريدة الطريق الأسبوعية، العدد335، 2020.
- عمر العسري، ضغط الديون العمومية وتحديات النموذج التنموي الجديد، منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، دار القلم للطباعة، 2020.
- الغواطي محمد، الأدوار المالية للملك والحكومة على ضوء الدستور والقانون التنظيمي للمالية، مقال منشور على مجلة المتوسط للدراسات القانونية والقصائية، العدد 6، 2018.
- محمد مدني وآخرون، دراسة نقدية للدستور المغربي للعام 2011، منشورات المؤسسة الدولية للديمقراطية والانتخابات، 2012.
- مصعب التجاني، التطور الديقراطي المغربي: الديمقراطية التمثيلية والديمقراطية التشاركية من خلال النص الدستوري، مجلة العلوم السياسية والقانون، المركز الديمقراطي العربي: برلين-ألمانيا، العدد18، المجلد 3، 2019.
- منظمة أوكسفام ، مؤشر العدالة الضريبية " تحليل النظام الضريبي المغربي" ، أكتوبر2020.
- المهدي السهيمي، الاتحاد العام لمقاولات المغرب وآليات تدخله في قوانين المالية، جريدة النهج الديمقراطي، العدد392.
- مولاي الحسن التمازي، الإصلاح الجبائي واستراتيجية التنمية البشرية، مقال منشور على المجلة المغربية للادارة المحلية والتنمية، عدد 69، 2006.

- مولاي الحسن التمازي، مكانة الثقافة الجبائية لدى النخب المغربية ومطلب الإصلاح، منشورات حوارات مجلة الدراسات السياسية والاجتماعية، سلسلة المجلة الفصلية، عدد مزدوج 2 و3، 2017.

ث- **الندوات:**

-محمد الساسي: مداخلة في ندوة " النضال الديمقراطي في أفق الملكية البرلمانية"، المنظمة من طرف اللجنة المحلية للقطاع النسائي التابعة للحزب الاشتراكي الموحد بفاس، يوم السبت 30 مارس 2019 ، متوفرة على موقع اليوتيوب: https://www.youtube.com/watch?v=T02p85QVci8.

أ- **التقارير**

- تقرير حول النفقات الجبائية، مرفق بمشروع قانون مالية 2021.
- تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية، تقرير حول مشروع قانون المالية رقم 65.20 برسم السنة المالية 2021، الجزء الأول، دورة أكتوبر 2020.
- غريرباور، التقرير البرلماني العالمي، طبعة التمثيل البرلماني للمتغيرة، منشورات الأمم المتحدة، 2012.
- المنظمة الدولية للتقرير عن الديمقراطية (DRI)، تقرير حول الديمقراطية التشاركية على المستوى المحلي.

باللغات الأجنبية:

- La commission spéciale sur modèle de Développement,Recueil des notes thématiques, des paris et projets de Nouveau Modèle de Développement , Annexe 2, Avril 2021.
- Oxfam, « Un Maroc égalitaire, Une Taxation Juste », 2019.
- Rapport du conseil Economique et social, le systéme fiscal marocain: développement économique et cohesion sociale, auto-saisine n° 9/2012.

ب- **النصوص القانونية**

- دستور 2011، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 الصادر في 29 يوليو 2011، المنشور بالجريدة الرسمية، في 30 يوليو 2011، عدد 5264 مكرر.

- القانون التنظيمي رقم 130.13 المنظم لقانون المالية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 الصادر في 2 يونيو 2015، الجريدة الرسمية، العدد 6370، الصادر بتاريخ 18 يونيو 2015.

- قانون المالية رقم 48.09 للسنة المالية 2010، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.09.243 في 30 ديسمبر 2009، والمنشور بالجريدة الرسمية في 31 ديسمبر 2009، عدد 5800
- مرسوم رقم 2.07.995 الصادر في 23 أكتوبر 2008 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، الجريدة الرسمية، العدد 5680 الصادر بتاريخ 6 نوفمبر 2008.

ت- قرارات وأحكام قضائية

- المجلس الدستوري، قرار رقم 14.950 م . د ملف عدد 1406.14

ث- الخطب والرسائل الملكية

- الخطاب الملكي الذي ألقاه الملك محمد السادس بالجرف الأصفر أمام رؤساء غرف التجارة والصناعة ورؤساء المكاتب الوطنية وعدد من الفاعلين الاقتصاديين، بتاريخ 25 شتنبر 2000.
- الخطاب الملكي الذي وجهه الملك محمد السادس إلى الأمة بمناسبة ذكرى 14 لعيد العرش، بتاريخ الثلاثاء 30 يوليوز 2013
- الرسالة التي وجهها الملك إلى المشاركين في أشغال المناظرة الوطنية الأولى للجهوية، بتاريخ الجمعة 20 دجنبر 2019.

ج- المواقع الإلكترونية

- www.pncl.gov.ma
- www.maroc.ma
- www.cg.gov.ma
- www.psu.ma
- www.aldar.ma
- www.madarik.org
- www.dp.org
- www.telquel.ma
- www.attacmaroc.org

www.maghress.com -

www.tizpress.com -

www.alquds.co.uk -

الفهرس

كلمة شكر 1

الإهداء 2

لائحة الاختزالات 3

تقديم: 4

الفصل الأول: القرار الضريبي بين التقليد والتحديث وسؤال الدولة الحديثة 13

المبحث الأول: القرار الضريبي بين التقليد والتحديث 13

المطلب الأول: القرار الضريبي التقليدي تجسيد لإرادة السلطان 14

الفقرة الأولى: مركزية السلطان داخل جهاز الإدارة المخزنية 14

أولا: الإدارة المركزية 15

ثانيا: الإدارة المحلية 18

الفقرة الثانية: علاقة المركز بالمحيط من خلال القرار الضريبي للسلطان 21

أولا: الصراع الضريبي أساس علاقة المركز بالمحيط 22

ثانيا: التحكيم والتعايش أساس علاقة المركز بالمحيط 25

المطلب الثاني: سلطات الحماية ومحاولة تحديث النسق القراري الضريبي 27

الفقرة الأولى: الاختراق الأوروبي للمغرب والامتيازات الضريبية 27

أولا: فخ الديون ونظام الامتيازات الضريبية 28

ثانيا: تنافس القوى الأوروبية على المغرب 30

الفقرة الثانية: سلطات الحماية ومظاهر تحديث النسق القراري الضريبي 31

أولا: سلطات الحماية وتحديث النسق القراري 32
ثانيا: سلطات الحماية وتوظيف النسق القراري التقليدي خدمة لمصالحها 34
المبحث الثاني: القرار الضريبي في ظل الدولة الحديثة 37
المطلب الأول: القرار الضريبي بين مركزية المؤسسة الملكية وتبعية الحكومة 38
الفقرة الأولى: مركزية المؤسسة الملكية في صناعة القرار الضريبي 38
أولا: رئاسة المجلس الوزاري 39
ثانيا: الخطب والرسائل الملكية 40
ثالثا: تبعية التقنوقراط للمؤسسة الملكية 42
رابعا: حق طلب قراءة جديدة في مشاريع ومقترحات القوانين وحق إصدار القوانين 42
الفقرة الثانية: الحكومة كأداة تنفيذية للقرار الضريبي 43
أولا: الدور المهيمن للوزير المكلف بالمالية في صناعة القرار الضريبي 44
ثانيا: دور رئيس الحكومة في صناعة القرار الضريبي 46
المطلب الثاني: القرار الضريبي بين سيادة التشريع ومصالح جماعات الضغط..... 49
الفقرة الأولى: دور البرلمان في صناعة القرار الضريبي 49
الفقرة الثانية: دور جماعات الضغط في صناعة القرار الضريبي 55
أولا: دور الاتحاد العام لمقاولات المغرب في صناعة القرار الضريبي 56
ثانيا: دور المؤسسات المالية الدولية في صناعة القرار الضريبي..... 59
الفصل الثاني: القرار الضريبي والعدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي 62
المبحث الأول: بنية النظام الضريبي المغربي وواقع العدالة الضريبية..... 63
المطلب الأول: تشخيص بنية النظام الضريبي المغربي..... 63
الفقرة الأولى: بنية النظام الضريبي المغربي 63
أولا: الضريبة على الدخل..... 64

ثانيا: الضريبة على الشركات 66
ثالثا: الضريبة على القيمة المضافة 67
الفقرة الثانية: واقع العدالة الضريبية في بنية النظام الضريبي المغربي 68
أولا: الضريبة على الدخل وسؤال العدالة الضريبية 69
ثانيا: سؤال العدالة الضريبية في الضريبة على الشركات 70
ثالثا: الضريبة على القيمة المضافة وسؤال العدالة الضريبية 72
المطلب الثاني: أسباب غياب العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي 73
الفقرة الأولى: كثرة التشجيعات الضريبية 74
أولا: التشجيعات الضريبية في إطار الضرائب المباشرة (الضريبة على الشركات أنموذجا) ... 74
ثانيا: التشجيعات الضريبية في إطار الضريبة على القيمة المضافة 77
الفقرة الثانية: التصاعدية التنازلية 79
أولا: محدودية التصاعد على مستوى الضريبة على الدخل 81
ثانيا: محدودية التصاعد على مستوى الضريبة على القيمة المضافة 83
المبحث الثاني: آثار غياب العدالة الضريبية على بنية النظام الضريبي المغربي وسبل تحقيقها .. 85
المطلب الأول: آثار غياب العدالة الضريبية على بنية النظام الضريبي المغربي 85
الفقرة الأولى: ضعف التمويل وارتفاع الضغط الضريبي 86
أولا: ضعف المداخيل الضريبة في تمويل ميزانية الدولة 86
ثانيا: ارتفاع الضغط الضريبي 88
الفقرة الثانية: التهرب الضريبي 89
المطلب الثاني: سبل تحقيق العدالة الضريبية في النظام الضريبي المغربي 94
الفقرة الأولى: دمقرطة عملية صنع القرار الضريبي 95
أولا: تقوية دور البرلمان في صناعة القرار الضريبي 96

ثانيا: مأسسة المقاربة التشاركية في صناعة القرار الضريبي 98

الفقرة الثانية: توسيع الوعاء الضريبي وإعادة توزيع الدخل 99

أولا: الضريبة على الثروات الكبرى 101

ثانيا: الضريبة على التركات 103

خاتمة 106

لائحة المراجع 109