

السنة الجامعية 2006 - 2007

بسم الله الرحمن الرحيم

وحدة التكوين والبحث
في القانون التجاري المقارن

جامعة محمد الأول
كلية العلوم القانونية والاقتصادية
والاجتماعية
وجدة

التهرب الضريبي الداخلي والدولي

رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص

تحت إشراف الدكتور:
محمد القادر تيجلاتي

من إعداد:
أحمد انميلي

لجنة المناقشة:

الدكتور..... رئيساً
الدكتور..... عضواً
الدكتور..... عضواً

مقدمة

تعتبر الضريبة من بين الموارد الهامة التي تعتمد عليها مختلف الدول من أجل تمويل النفقات العمومية، كما أصبحت وسيلة هامة في إنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول. وهكذا فالضريبة تعرف بأنها أداء نقدي تقتطعه الدولة من الأفراد بدون مقابل وبشكل جبري ونهائي من أجل تغطية النفقات العمومية.

وعلى هذا الأساس أصبحت الضريبة تؤدي وظائف مختلفة، فمن جهة تشكل وظيفة لتعبئة الموارد والأموال المتوفرة، ثم من جهة أخرى تشكل وظيفة محفزة للنمو الاقتصادي وهذه الوظائف التي تم ذكرها يمكن أن تتأثر بمجموعة من العوامل المختلفة التي تقف عائقا من تحقيق النتيجة المتوخاة منها. وعليه نجد هناك مجموعة من الجرائم التي يكون موضوعها الضريبة ومن بينها الغش الضريبي والتهرب الضريبي، هذا الأخير يعتبر موضوع دراستنا أضحى يشكل محطة اهتمام جميع الدول، نظرا لخطورته والتمثلة في تنوع وتعدد التقنيات المستعملة لارتكابه، ثم الآثار السيئة التي يخلفها على الموارد المالية التي يعمل على تقليصها واستنزافها بشكل كبير، الأمر الذي ينعكس أيضا على السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدول التي تعتمد على الضرائب بشكل كبير ضمن الموارد العامة.

وبناء على ذلك فالتهرب الضريبي كان ولا يزال لصيقا بالضريبة حيث إن هذه الظاهرة ابتدأت منذ أن شهدت المجتمعات الضريبية في شكل مساهمة اختيارية يحددها التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية، كما أن هذه الظاهرة عرفت ارتفاعا قويا إثر تمركز الحياة القبلية ونمو المرافق العامة والحياة الاجتماعية، حيث أصبحت للضريبة صفة إجبارية بدل الصفة الاختيارية.

وهكذا أصبح التهرب الضريبي كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة عبر تاريخها منذ الحضارة الفرعونية، والفارسية، والرومانية حيث كانت هناك صور قديمة للتهرب الضريبي في هذه الحضارات. وبعد أن وضع المجتمع العربي الإسلامي أسس وقواعد النظام الجبائي المستمد من الشريعة الإسلامية حيث أصبحت الضريبة واجب ديني استنادا إلى قوله تعالى " للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله".

وبذلك أقرت الشريعة الإسلامية ضريبة الزكاة والعشور، التي تفرض على كل مسلم إضافة إلى ذلك كانت هناك ضرائب أخرى كانت تسمى الضرائب السياسية مثل ضرائب الخراج والجزية والهدية والسخرة والحركة، ثم هناك ضرائب تجارية تفرض على المبادلات التجارية مثل المكوس ورسوم الجمرك. هذه الضرائب كانت تشكل مورداً مالياً مهماً لبيت مال المسلمين.

وعلى أية حال فالتهرب الضريبي لم يكن منتشرًا بشكل واسع في هذه الحقبة التي ذكرناها، بل اتسع نطاقه مع ظهور النظم المالية الحديثة التي أضحت تعتمد على الضرائب كما أنها أداة لإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع فضلاً عن اعتبارها وسيلة لتحقيق المنفعة العامة حسب رواد الفكر المالي التقليدي، حيث يرون بأن هناك علاقة تعاقدية بين الدولة وبين المكلفين تقوم على أساس مبدأ المنفعة أو الحماية، ومن أبرز روادها نجد آدم سميث وهوبز

إلى جانب هذه النظرية نجد هناك مدرسة أخرى تنظر إلى الضريبة على أساس التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، حيث إن الدولة تسخر الحاجيات والخدمات للمواطنين من أجل استمرار دورها في مقابل تحمل المواطنين نصيبهم من الأعباء العامة كل حسب قدرته على الدفع.

وعلى أساس هذه النظرية الأخيرة ذهب المشرع المغربي حيث اعتمد مبدأ التضامن في الأعباء العامة بالنسبة لكل المواطنين، وذلك من خلال دستور سنة 1996 حيث نص في المادة 17 من الدستور بأن " على الجميع ان يتحمل كل قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

وبهذا فالضريبة أضحت تشكل ثروة هامة بالنسبة لخزينة الدولة المغربية التي تعتمد عليها في تمويل مختلف النفقات العمومية، ثم أداة فعالة تساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

ولكن نجد من جهة أخرى إشكالية كبيرة تتمثل في ظهور التهرب الضريبي الذي يعتبر من بين الوسائل التي تساهم في النقص لهذه الموارد المالية عبر استنزاف المبالغ المالية التي تقتطعها الإدارة الجبائية من كل ملزم بالضريبة بناء على نص قانوني.

ومن هنا تظهر أهمية الموضوع المتعلق بالتهرب الضريبي، حيث نجد هذه الأهمية تتمثل في كون هذه الظاهرة، أضحت تشكل محطة اهتمام السلطات العامة نتيجة انتشارها في جميع الميادين خاصة

المجال الاقتصادي الذي يعتمد على الضرائب كوسيلة أساسية لتحريكه والرفع من عجلته، كما أن أهمية التهرب الضريبي تتوسع بشكل كبير في المجال الاجتماعي نظرا لكونه يؤثر على سياسة الدولة في تدبير الشؤون الاجتماعية التي تعتمد بدورها على الضريبة كأساس لتمويل ميزانية الدولة التي تجعل من الضرائب وسيلة لتمويل الإنفاق في المجال الاجتماعي، وتأسيسا على ما سبق فالتهرب الضريبي الذي هو مجموعة من الأفعال الاحتيالية والتدليسية التي يتم اقترافها بسوء نية وبطرق وتقنيات مختلفة من الملزم بالضريبة قانونا، قصد التخلص من الضريبة جزئيا أو كليا وهذه الوسائل الاحتيالية يستعملها المتملصين من الضريبة قصد تجنب أداء الضريبة للخزينة العامة التي تسهر على تحصيل الضرائب.

وهكذا إذن نجد التهرب الضريبي الذي يعتبر من بين الجرائم الاقتصادية، بشكل عام، ومن الجرائم الضريبية بشكل خاص يسعى إلى خلق نوع من عدم التوازن المالي والجبايئي بالنسبة للدول التي عمدت إلى تجريمه ومن بين هذه الدول نجد المغرب الذي قام بعد بجهد كبير بتجريمه بمقتضى القانون المالي لسنة 1996، حيث اعتبره جنحة معاقب عليها، كما تظهر أهمية موضوع التهرب الضريبي في كونه لم يعد يقتصر على الجانب الوطني فيما يخص نطاق ارتكابه، بل أصبح ذو صبغة دولية لا يعرف حدودا جغرافية ولا حواجز وطنية.

ويرجع سبب ظهور التهرب الضريبي الدولي إلى ارتباطه بالممارسة الاقتصادية الدولية حيث فرض نفسه منذ نشأة التقسيم الدولي للعمل والترابط بين اقتصاد الدول المتقدمة من جهة، وبين اقتصاد الدول المتخلفة من جهة أخرى.

إلى جانب هذا فالتهرب الضريبي وصل إلى مستويات كبيرة على مستوى العلاقات الدولية خاصة مع ظهور سياسة العولمة، وتحرير المبادلات التجارية الدولية ورفع الحواجز عن تنقل الأشخاص والبضائع عبر دول العالم.

هذا التوجه أدى إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسية نتيجة نهج بعض الدول السياسة الليبرالية المتجهة نحو الاقتصاد الحر والمنفتح على الأبواب والأسواق العالمية التي تشجع على التنافسية وحماية الملكية الفكرية والأدبية والصناعية وفي مقابل ذلك نجد التبادل اللامتكافئ والتبعية الاقتصادية بين الدول

النامية والدول المتقدمة رفع من قوة الدول المتقدمة ودعم تخلف الدول النامية في إطار تواجد فروع الشركات المتعددة الجنسية داخلها.

هذه الشركات المتعددة الجنسية التي تعرف بممارستها للتهرب الضريبي، تسبب في تقاوم أزمة مديونية الدول النامية نتيجة التحويلات المتعلقة بالأرباح إلى الشركات الأم المتواجدة به مقراتها الاجتماعية، إما في الدولة الأم أو في دولة تسمى بالجنة الضريبية.

أما إشكالية موضوع التهرب الضريبي الداخلي والدولي، تكمن في عدة نقاط أساسية تتمثل أولاً في تعقيد مفهوم التهرب الضريبي الداخلي الذي يعتبر بأنه استعمال شخص للإمكانيات المتاحة من طرف التشريع الوطني من أجل اللجوء إلى الشكل القانوني الأكثر ملاءمة والأقل خضوعاً للضريبة. هذا المفهوم يمكن أن يستوعب عدة تعريفات أخرى مشابهة له، مثل التهرب الضريبي البسيط، والتهرب الضريبي المركب، ومما يزيد هذا التعريف تعقيداً هو الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فرغم التعريفات الفقهية المختلفة التي أعطيت للتهرب الضريبي لازال هناك نوع من التضارب حول هذا المفهوم.

إلى جانب ذلك نجد إشكالية أخرى تتمثل في تحديد أهمية ظاهر التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية والاجتماعية، نظراً لكون هذه الظاهرة تسبب في انخفاض الموارد الجبائية التي تشكل عنصراً أساسياً على مستوى الادخار والاستثمار، وإضافة إلى ذلك نجد مجموعة من الانعكاسات الأخرى التي يتسبب فيها التهرب الضريبي مثل انخفاض مستوى الإنتاج وانتشار البطالة والفقر ثم مساهمته في التوزيع الغير العادل للدخول والثروات بين مختلف مكونات المجتمع.

كما أن هناك إشكالية كبرى بالنسبة لموضوع التهرب الضريبي الداخلي، وهو ما مدى تعامل السلطات العامة مع هذه الجريمة، فهل بالفعل قامت بالإجراءات الضرورية واللازمة لمحاربة هذه الظاهرة أم أن هناك إهمال وتقصير من طرف الدولة؟ لمواجهة هذا المشكل الخطير؟

أما بخصوص الإشكالية التي يطرحها موضوع التهرب الضريبي الدولي تبقى أكثر خطورة من إشكالية التهرب الضريبي الداخلي نتيجة الصبغة الدولية التي يتميز بها التهرب الضريبي الدولي حيث يؤدي إلى المس بالاقتصاد الدولي الذي ينعكس على جميع اقتصاد دول العالم.

أيضاً نجد إشكالية التهرب الضريبي الدولي في كون هذا الأخير يساهم في التقليل من الموارد الجبائية لمختلف دول العالم خاصة الدول النامية التي تعاني بشكل كبير من هذه الظاهرة نتيجة نهجها سياسة جلب رؤوس الأموال الأجنبية المتمثلة في الشركات المتعددة الجنسيات، التي تستفيد من الامتيازات والإعفاءات الضريبية التي توفرها لهم قوانين الدول النامية.

إشكالية أخرى يطرحها التهرب الضريبي الدولي وهو مساهمته في تعميق الفجوة الاقتصادية بين دول الشمال ودول الجنوب، فضلاً عن دوره الكبير في الرفع من حجم مديونية الدول النامية التي كانت ولا تزال تعاني من التبعية الاقتصادية تجاه دول الشمال.

أما بخصوص الإشكالية الأخيرة فترتبط أساساً بظهور تقنيات حديثة للتهرب الضريبي الدولي، إذ لم تعد الشركات المتعددة الجنسيات تعتمد على الأساليب التقليدية للتهرب من أداء الضريبة بل استعادة من التكنولوجيا الحديثة عبر استخدام تقنيات دقيقة مثل أسعار التحويل والتحايل على مفهوم الإقامة فضلاً عن إنشاء مقراتها الاجتماعية بالدول التي تسمى بالجنات الضريبية، التي تتميز بالإعفاء من الضريبة أو التخفيض منها بشكل كبير، إضافة إلى نهجها قوانين تحافظ على السرية المهنية بالنسبة للمؤسسات البنكية، وفي هذا الإطار نتساءل عن مدى اهتمام الدول بهذه الظاهرة الخطيرة، وهل انتهت إلى خطورتها؟ ثم نتساءل عن حجم التهرب الضريبي سواء الداخلي أم الدولي؟ وكيف تنعكس هذه الظاهرة على اقتصاد الدول النامية والمتقدمة في نفس الوقت؟ كما نتساءل عن مدى اهتمام المشرع المغربي بهذه الظاهرة فهل خلق ترسانة قانونية لمواجهةها أم اكتفى فقط بوضع إجراءات وقائية لمواجهةها، كل هذه التساؤلات والإشكاليات سنحاول دراستها والإجابة عنها من خلال مقارنة قانونية واقتصادية لهذا الموضوع عبر تقسيمه إلى فصلين وذلك على الشكل التالي:

الفصل الأول: التهرب الضريبي الداخلي.

الفصل الثاني: التهرب الضريبي الدولي.

الفصل الأول: التهرب الضريبي الداخلي

مما لا شك فيه أن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من بين أصعب المواضيع التي تواجهها الإدارة الجبائية المغربية، نظرا لخطورتها واتساع نطاقها على مستوى كبير، وهذه الظاهرة ليس لها حدود بل يمكن اعتبارها أحيانا مثل الجرائم المنظمة خصوصا على المستوى الدولي، وهي تدخل ضمن الجرائم المتعلقة بالأموال لكونها مرتبطة بالجانب الاقتصادي، كما أنها تشكل أخطر الجرائم الضريبية لكون الأساليب المستعملة فيما تقوم على أساس التحايل على النصوص القانونية واستغلال الثغرات التي تشوبها بشكل دقيق تتم فيه مراعاة الحدود القانونية حتى لا يتم خرقها، وفي إطار هذا الفصل سنتناول دراسة التهرب الضريبي الداخلي الذي يتم ارتكابه داخل الحدود الوطنية بالنسبة للمغرب، الذي يعاني من هذه الظاهرة لكونها تستنزف أموال الخزينة العاملة للدولة مؤثرة بشكل كبير على الوظيفة التي أحدثت من أجلها الضريبية كواجب وطني على كل ملزم بنص قانوني، وعليه سنتطرق في الفرع الأول إلى دراسة مفهوم التهرب الضريبي الداخلي لأن أهمية تحديد هذا المفهوم تعتبر في غاية الأهمية خصوصا مدى تشابهه مع بعض المفاهيم الأخرى، كما سنعمل على تحديد أسباب هذه الظاهرة أي العوامل التي تساهم في ارتكاب هذا الفعل، وأخيرا نتناول نطاق ارتكاب التهرب الضريبي سواء من حيث القطاع الهيكل أو القطاع غير المهيكلمبرزين تقنيات ارتكابه وانعكاساته المختلفة التي تكلف الدولة ملايين الدراهم، سواء على المستوى الجبائي أم على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي الداخلي وأسبابه.

إن مفهوم التهرب الضريبي الداخلي آثار العديد من الإشكاليات القانونية، حيث اختلفت المدارس الفقهية في الميدان الجبائي حول هذا المفهوم، والسبب في ذلك هو التشابه الكبير مع بعض المفاهيم الأخرى، ولهذا فتحديد مفهوم التهرب الضريبي يعطي لنا أولا تحديد الفكرة ووضعها في إطارها العام وثانيا البحث عن الأسباب التي تدفع إلى ارتكابه، وبذلك سنعمل في هذا الفرع على تعريف التهرب الضريبي وتطوره التاريخي، أي المراحل التي شهدتها منذ بدايته ثم تمييزه عن بعض الأفعال المشابهة خاصة الغش الضريبي الذي يتصل اتصالا وثيقا بمفهوم التهرب الضريبي في (المبحث الأول).

على أن نتناول أسباب التهرب الضريبي التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى ارتكاب هذا الفعل لأن أي فعل إلا وله دوافع كانت وراء ارتكابه (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتمييزه عن بعض الأفعال المشابهة.

إن تحديد مفهوم التهرب الضريبي يدخل ضمن الإطار العام لأي ظاهرة كيفية كانت أهميتها وانعكاساتها، ومن هنا نجد معظم فقهاء القانون الجنائي حاولوا وضع تعريفات مختلفة من عدة زوايا، ومن أجل الإحاطة بهذه التعاريف الفقهية سنتناول تحديد مفهوم التهرب الضريبي في (المطلب الأول) على أن نخصص (المطلب الثاني) لتمييز التهرب الضريبي عن بعض الأفعال المشابهة له.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتطوره التاريخي

عموما يظهر التهرب الضريبي من خلال تجنب الملزم أداء الضريبة المفروضة عليه قانونا، أو عدم إدلائه بالتصريحات الواجبة تقديمها للإدارة الجبائية، وتأسيسا على ذلك فالتهرب الضريبي يهدف إلى التخلص من الضريبة أو تجنبها بشكل جزئي أم نهائي، ولكن رغم ذلك نجد أن هناك عدة تعريفات فقهية أعطيت لهذا المفهوم وهو ما سنتناوله في (الفقرة الأولى)، ثم بعد ذلك ننتقل إلى دراسة التطور التاريخي للتهرب بالضريبي.

الفقرة الأولى: تعريف التهرب الضريبي.

اختلف فقهاء القانون الجنائي حول وضع تعريف محدد للتهرب الضريبي فهناك من ينظر إليه من زاوية ضيقة تتأسس على استعمال وسائل احتيالية غير مشروعة تخالف مقتضيات النصوص الجبائية. وهناك من ينظر إليه على أساس وسيلة يتم بمقتضاها استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع¹.

ومن هنا فالتهرب الضريبي يدخل في إطار عدم أداء الضريبة في الوقت المحدد أو عدم أدائها بشكل مطلق من خلال استعمال وسائل احتيالية².

أما بخصوص الاتجاه الذي يأخذ بالمفهوم الضيق لظاهرة التهرب الضريبي الذي يقوم على أساس مخالفة النصوص الجبائية في حين أن هذا الفعل يمكن أن يرتكب بدون مخالفة أو انحراف عن النص

1- ذ. يحيى الصافي: الغش الضريبي، مقال منشور في كتاب الغش الضريبي مطبعة الهلال العربية للطباعة والنشر، السنة 1996، ص 28.

2- ذ. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، مطابع الأهرام التجارية، قليوب، مصر السنة 1990، ص 106.

القانوني وبالتالي استعمال وسائل مشروعة وقانونية قصد التخلص من أداء الضريبة سواء كلياً أو جزئياً، أما الاتجاه الموسع في تحديد مفهوم التهرب يرى أن فعل التهرب الضريبي يمكن أن تستعمل فيه وسائل احتيالية أو وسائل مشروعة¹.

ومن جهة أخرى تبنى مجلس الضرائب بفرنسا مفهوم التهرب الضريبي على أساس الاستفادة من ثغرات النصوص الجبائية المحلية، من خلال الاعتماد على وسائل تعسفية غير معاقب عليها جنائياً ومدنيا وتختلف حسب الأنظمة الجبائية لكل دولة².

وقد أحسن مجلس الضرائب الفرنسي حينما وضع هذا التعريف وأحاط مفهوم التهرب الضريبي بكل شموليته، لأن أهم خاصية يتميز بها التهرب الضريبي هو استغلال الثغرات القانونية خاصة حينما يكون هذا الاستغلال بشكل شرعي.

ومن جهة أخرى فالملزم بالضريبة يمكن أن يستعمل جميع الوسائل للتهرب من أداء الضريبة عن طريق استخلاص النصوص الجبائية بشكل فني ودقيق، فمثلاً يمكن لشركة أن تلجأ إلى نظام التقدير الجزافي لتحديد الوعاء الذي عادة ما يكون فيه تقديم المادة الخاضعة للضريبة ناقصاً، كذلك يمكن للملزم أن يختار البديل الأقل كلفة جبائياً كإبرام عقود رسمية التي تخض للضريبة³.

وفي نفس الإطار نجد من يميز بين التهرب الضريبي البسيط والتهرب الضريبي المركب، فالأول يعتبر كل فعل أو إهمال يهدف إلى التخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة المفروضة عليه قانوناً، وذلك بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة بسوء نية، أما التهرب الضريبي المركب، فيقوم على أساس استعمال وسائل احتيالية أو تدليسية تخلف آثار سلبية على الإدارة الجبائية وعلى الاقتصاد المحلي بشكل عام⁴ إضافة إلى ذلك هناك من يقصد بالتهرب الضريبي تخلص الملزم من عبء الضريبة بصورة كلية أو جزئية، و يفرق بين التهرب المشروع الذي ينتج من خلال استغلال ثغرات النصوص القانونية أو من خلال تقصير المشرع أو إهماله، وبين التهرب الضريبي، المشوب بالغش الضريبي وهو امتناع الملزم عن

1- الصديق جعوان: إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الخامس أكاد كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط، السنة الجامعية 2001-2002.

2 - Dr: ABDELKADER TIALATI: la fraude et l'évasion fiscales internationales, Revue Almayadine, N° 4 Année 1989 .p 82-83.

3- يحيى الصافي: مرجع سابق، ص 28.

4- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص 18.

التصريح بإرباحه أو تقديم إقرارات مزيفة أو ناقصة¹، ولكن رغم كل هذه التعريفات الفقهية التي ذكرناها حول مفهوم التهرب الضريبي، لا يزال هذا المفهوم يطرح عدة إشكاليات سواء على المستوى الفقهي أم على المستوى القضائي نظرا لتشابه هذا المفهوم مع مجموعة من التصرفات المشابهة له، كالغش الضريبي ونقل العبء الضريبي والخطأ في التكيف القانوني للتصرف.

ومن جهتنا نرى بأن التهرب الضريبي هو " استعمال وسائل احتيالية للتملص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا عن طريق استغلال ثغرات النصوص القانونية بشكل فني ودقيق". وتأسيسا على ذلك فالتهرب الضريبي يهدف إلى الاستفادة من بعض الثغرات التي أهملها المشرع أو لم ينتبه إليها، والملزم في هذه الحالة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عادة ما يستعمل طرقا مشروعة بغية تجنب العقاب الذي يمكن أن يطاله.

والملزم باستعماله هذه الطرق، يهدف إلى البحث عن البديل الأنسب لتحقيق نتائج اقتصادية بأقل ضريبة ممكنة².

وفي هذا الإطار حدد القانون الأشخاص الملزمين بدفع الضريبة دون زيادة أو نقصان، مما يجعل قواعد النصوص الجبائية تعتبر من النظام العام لا يجوز للأطراف الاتفاق على مخالفتها³. ولكن هناك خصوصيات يتميز بها القانون الجبائي فيما يخص الإعفاء من الضريبة أو النقص منها بحيث يجوز ذلك في حالة الطلبات الاستعطفية التي لا يتنازع الملزم فيها حول أساس الضريبة ومبلغها بل يطلب من الإدارة الجبائية إعفاهه كليا أو جزئيا من الضريبة أو الجزاءات أو الغرامات التي يجب عليه أدائها نظرا لظروفه المعسرة⁴.

وبعد أن وضعنا مجموعة من التعريفات التي تناولت مفهوم التهرب الضريبي، تنتقل إلى دراسته من الناحية التاريخية وتطورات الزمنية.

القسم الثاني: التطور التاريخي للتهرب الضريبي الداخلي.

1- ذ. منصور عسو: المالية العامة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة 1995، ص 179-180.
2 - RAOUL REYNAL : les particularités du droit fiscal par rapport au droit civil en matière d'enregistrement au Maroc- édition marocain et internationales, l'année 1962 cite par yahya essafi, op cit . p 30.

3- ذ. عبد الرزاق أحمد السنهوري: نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، المجلد الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان السنة 2000، الطبعة الثالثة، ص 444.

4- أسنادنا عبد القادر تيبلاطي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الوجيز في النزاعات الضريبية على مستوى اسس فرض الضريبة واحتسابها، دار النشر الجسور وجدة المغرب ص 59.

شهد المغرب التهرب الضريبي منذ أزمنة بعيدة، عندما كان يعتمد على ضرائب العشور والزكوات والجزية التي يرجع مصدرها إلى الشريعة الإسلامية، وكانت هذه الضرائب توضع في بيت المال تحت يد ولي أمر المسلمين الذي يتصرف فيها حسب مقتضيات الأحكام الشرعية وما تمليه مصلحة الأمة سواء في وقت السلم أو وقت الحرب¹.

هذا وقد عرف المغرب ضرائب أخرى كانت تسمى بالضرائب السيادية مثل الغرامة والسخرة والخراج حيث كانوا يشكلون موردا ماليا هاما لمالية الدولة، ثم يؤمنان استمرارية الدولة في أداء مهامها². وقد تطورت في عهد الخلفاء الراشدين موارد الخزينة بعد فرض ضريبة العشور والصدقات والجزية والمكوس بشكل مرتفع الشيء الذي جعل بيت المال يملك كثيرا من الضيعات والأراضي الفلاحية³. وعموما فهذه الضرائب كانت تعرفها جميع الأقطاب الإسلامية بما فيها المغرب الذي طبقها ابتداء من الخلافة الأموية، رغم بعض المشاكل التي عرفت هذه الضرائب تتمثل في بعض الخروقات وعدم الملائمة في بعض الأحيان مما جعل مجموعة من الحركات المعارضة في المناطق الإسلامية يقومون بحركات احتجاجية مثل ما وقع في طنجة حيث كانت هناك حركة معارضة سميت بحركة مسيرة السقاء⁴. وبخصوص تجليات التهرب الضريبي في تلك الحقبة فكان الشخص الذي يتجنب الضريبة أو لا يؤديها، تفرض عليه غرامات مالية إضافة إلى أدائه الضريبة التي تملص من أدائها، ولكن كانت أبرز تجليات التهرب الضريبي في تلك الفترة هو عندما تم فرض الضرائب السيادية على غير المسلمين، مثل ضريبة الخراج والجزية والهدية والسخرة والحركة بعد أن تم تعميمها على باقي الأفراد⁵، لكن طريقة فرضها وتحصيلها كانت تشوبها خروقات وتجاوزات ومحاباة بين الجباة والأشخاص المفروضة عليهم الضريبة بحيث يتم إعفاء الأشخاص الميسورين من أداء الضرائب الواجبة عليهم، بعكس الطبقات الفقيرة الذين

1- ذ. منصور عسو: مرجع سابق. ص: 6

2- ذ. عبد العزيز لعراش: النظام الجمركي ومسألة التنمية الاقتصادية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام. جامعة الحسن الثاني، عين الشق الدار البيضاء، السنة 1998-1999. ص 12.

3- أستاذنا عبد القادر تيعلاطي: المالية العامة المغربية والمقارنة، الجزء الأول قانون الميزانية، الطبعة الثالثة 2002، دار النشر الجسور، وجدة ص 14

4- ذ. صباح نعوش: الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الأول، الضرائب الحالية، الطبعة الأولى 1986، ص 12.

5- عبد الغني: تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، السنة 2002، ص: 20.

يُؤدون ضرائب جد مرتفعة¹، كل هذا جعل هذه الطبقة تستعمل وسائل مختلفة للتهرب من الضريبة التي تراها غير عادلة.

ومع مرور الوقت قامت بعض الدول الأوروبية باستغلال المغرب نظرا لموقعه الجغرافي المتميز، من خلال إبرام اتفاقية الجزيرة الخضراء بين المغرب والدول المستعمرة بتاريخ 7 أبريل 1906 والتي تم تتويجها بمعاهدة الحماية سنة 1912، وكان أثر ذلك هو فقدان المغرب لأهم الضرائب التقليدية التي كان يعتمد عليها كالزكاة والعشور وغيرها.... في مقابل ذلك تم فرض ضرائب جديدة²، مما جعل التهرب الضريبي يزداد حجما ضد الدول المستعمرة، بل كان وسيلة لمقاطعة المنتوجات الغربية³.

ومع توالي السنوات ارتفعت نفقات الدولة بشكل كبير نظرا للنقص الحاصل على مستوى الموارد وإتباع استراتيجيات مختلفة، خاصة مع حصول المغرب على استقلاله السياسي بحيث كان إلزاما عليه إعادة النظر في نظامه الجبائي من أجل مواكبة الظروف الجدية وكان أهم إصلاح جبائي عرفه المغرب هو في سنة 1961 من خلال التوفيق بين إستراتيجية التحرر الاقتصادي، وإستراتيجية الليبرالية الاقتصادية التي بدأ في نهجها منذ الثمانينيات⁴.

هذه الحقبة عرفت أيضا حملة واسعة ضد التهرب الضريبي، أسفرت عن ضبط مجموعة من الأشخاص كانوا يتهربون من أداء الضريبة عن طريق عدم تصريحهم بالأرباح الحقيقية والدخول المتأتية له، ولكن رغم ذلك يبقى العائق الأساسي دائما هو الفاصل الاجتماعي للنظام الجبائي المغربي وبالتالي بروز إشكالية العدالة الضريبية. فعدم المساواة أمام الضريبة يولد التملص الضريبي بكل أشكاله وتجلياته نظرا للحيف الذي يمكن أن يطال الفئة الضعيفة، إلى جانب هذا فقد كان تقصير الإدارة الجبائية عاملا للتهرب الضريبي، إذا لم تقم بنهج سياسة ضريبية فعالة ونزيهة.

1- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص 18.

2- مثل ضريبة المكس الدخلي على الاستهلاك، وضريبة الترتيب والضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على الأرباح المهنية.

3 - Mr Mounir Mohamed : introduction à la question de la fraude fiscale dans le cas du Maroc « mémoire 3^{ème} cycle I.S.C.A.E. année 1989. p 69.

4- د. عبد السلام أيب: السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000 الطبعة الأولى، إفريقيا للنشر السنة 1998، ص 25..

فالتهرب الضريبي إذا ازدادت حدته مع خروج المستعمرين من المغرب نظرا لتركهم ضرائب مشوهة لا تتلاءم مع خصوصية المجتمع المغربي وطبيعته الاجتماعية، مما جعل بعض المؤسسات الدولية تحذر المغرب من تقاوم هذه الظاهرة¹.

ومن بين هذه المسائل التي كانت سائدة عدم التكافؤ في اقتسام العبء الضريبي خاصة بين الضريبة التي كانت تفرض على المرتبات والضريبة التي كانت تفرض على الأرباح المهنية، وعلى هذا الأساس يجب أن يكون العبء الضريبي مرتفعا في الأرباح المهنية لا في ضريبة المرتبات والأجور التي يتم اقتطاعها من المنبع، وهذا النظام النوعي له عدة مساوئ نظرا لكون التهرب الضريبي يقع في أغلب الضرائب كيفما كان شكلها، وقد تم نهج مجموعة من الأنظمة التي يوجد من بينها من هو ساري المفعول إلى حد الآن، كالنظام المختلط ونظام الضرائب الشاملة والضريبة على الشركات².

أما أهم الضرائب التي يتأسس عليها النظام الجبائي الحالي، والتي تعتبر أكثر حضورا في تصرفات الحياة العادية للأفراد وفي حياة الشركات، نجد الثلاثية الجبائية المتكونة من الضريبة العامة على الدخل التي أصبحت في قانون المالية لسنة 2006 بالضريبة على الدخل، فضلا عن الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة³.

¹ ذ. اناس بن صالح الزمراني: المالية العامة والسياسة المالية، المطبعة والوراقة الوطنية، نشر وتوزيع مكتبة ووراقة البديع، مراكش، السنة 2002، ص 242.

² ذ. صباح نعوش: مرجع سابق، ص 13-14-15.

³ مقدمة للأستاذ عبد القادر تيجلاتي لكتاب جبائية رقم أعمال الشركة، الضريبة على القيمة المضافة، من إعادة الأستاذ سفيان ادريوش، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء السنة 2001، ص 9.

المطلب الثاني: تمييز التهرب الضريبي عن الأفعال المشابهة له.

إن تمييز مفهوم التهرب الضريبي عن المفاهيم المشابهة، يعتبر من بين العناصر الأساسية نظرا لقوة التشابه التي تربطه مع بعض المفاهيم، كما أن تحديد الحد الفاصل يمكننا من معرفة أكثر حول التهرب الضريبي، ولهذا ارتأينا أن نبحث بالتفصيل في (الفقرة الأولى) التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، على أن نتناول في (الفقرة الثانية) تمييز التهرب الضريبي عن باقي التصرفات الأخرى المشابهة.

الفقرة الأولى: تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي.

كما تمت الإشارة إليه فالتهرب الضريبي يظهر حينما يستعمل الملتزم وسائل احتيالية أو وسائل مشروعة لتجنبه أداء الضريبة المفروضة عليه، مستغلا بذلك الثغرات التي لم ينتبه إليها المشرع أو أهملها أثناء سنه للنصوص القانونية.

ولكن بالرجوع إلى قانون تجريم الغش الضريبي لسنة 1996¹، نجده لا يميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فأحيانا يستعمل مصطلح التلمص، أو التأخير عن تقديم الإقرارات برقم المعاملات وأحيانا أخرى يستعمل كلمة نقصان أو إغفال بيانات الإقرارات...².

ومن الناحية الاصطلاحية هناك فرق بين المصطلحين: فكلمة التهرب الضريبي تعني باللغة الفرنسية "L'évasion fiscale". أما كلمة الغش الضريبي فتعني " la fraude fiscale " ولهذا حاول الفقيه " Jean Claude martinez " أن يؤكد على أنه: " رغم المعايير المقترحة للتمييز بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي لازل هناك نقص على مستوى تحديد هذا المفهوم وتجلياته خاصة على المستوى القانوني غير واضح"³.

ويرى الأستاذ تيعلاتي عبد القادر أن مصطلح الغش الضريبي والتهرب الضريبي لهما معاني مختلفة عن بعضهما البعض، فمصطلح التهرب الضريبي يوجد عندما يقصد الملتزم وبشكل احتيالي،

1- الظهير الشريف رقم 1-96-77 الصادر في صفر 1417، الموافق 29 يوليوز 1996 بتنفيذ القانون المالي رقم 8-96 للسنة المالية 1996-1997، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4391 بتاريخ فاتح يوليوز 1996.

2- مثل ذلك ما نص عليه المشرع في المادة 48 الفقرة الثانية من قانون 1996 التي تنص على أنه: " كل تأخير عن تقديم الإقرار برقم المعاملات- كل تأخير تجاوز منته شهرا فيما يتعلق بإيداع الإقرار المذكور أو أداء الضريبة- كل نقصان أو إغفال أو تقليل في بيانات الإقرار المتعلقة بالمداخل أو العمليات الخاضعة للضريبة، كل خصم بغير حق على الاستفادة من إعفاء أو إرجاع يعاقب عليه بغرامة لا تقل عن 25% ولا تزيد عن 100% من مبلغ الضريبة المستحقة.

3 - Jean Claude Martinez : la fraude fiscale. PUF, l'année 1984. p 13.

استغلال الثغرات التي توجد بالمنظومة القانونية الوطنية، نظرا لوجود أنظمة جبائية متنوعة...، والتهرب الضريبي لا يكون موضوع عقوبات مدنية أو جبائية بما أن الملزم لم يخالف النصوص التشريعية والتنظيمية¹.

ونحن نذهب مع هذا التعريف، نظرا لدقة تمييزه بين المصطلحين من الناحية الموضوعية للتهرب الضريبي، الذي يقوم على أساس استغلال الثغرات القانونية للنصوص الجبائية بعكس الغش الضريبي الذي يتم فيه خرق النصوص القانونية بشكل غير شرعي.

وعلى المستوى الواقعي نجد هناك خلط في تحديد مفهوم التهرب الضريبي، بحيث نجد هناك من يسميه بالمخالفة الضريبية أو الغش الضريبي الشيء الذي يطرح عدة إشكاليات على مستوى التمييز بين المفهومين².

ومن خلال ذلك طرح بعض الفقهاء مجموعة من التساؤلات من بينها: هل الغش الضريبي يكون في كل تملص من الضريبة؟ ثم هل يشترط لقيام الغش الضريبي اقتران التملص من الضريبة بمخالفة نص جبائي؟³.

للإجابة على ذلك ذهب اتجاه على الأخذ بالمفهوم الضيق للغش الضريبي حيث ربطه بكل تملص من أداء ضريبة مستحقة للخرينة، أو مشاركة أو مساهمة في تحقيق ذلك بوسائل ممنوعة قانونا، وذلك عبر تقليص الأسس الضريبية مثل نقصان أو إغفال أو تعليل في بيانات الإقرار المتعلقة بالمدخل أو العمليات الخاضعة للضريبة⁴.

ويمكن أن يتخذ الغش الضريبي شكل عدم أداء الملزم بما يبرر عدم تقديمه الوثائق المحاسبية، أو الإخلال بحق الاطلاع المنصوص عليه في المادة 39 من قانون الضريبة على القيمة المضافة. أما الاتجاه الواسع للتهرب الضريبي يرى من منظوره أن الغش الضريبي ينتج عندما يتم التملص من أداء الضريبة سواء كان ذلك بطرق شرعية أم غير شرعية⁵.

¹ - Dr. ABDELKADER TIALATI : op cit. p 82-83.

² - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص 16.

³ - يحيى الصافي: مرجع سابق، ص 18.

⁴ - المادة 48 من قانون الضريبة على القيمة المضافة سنة 1996.

⁵ - Margaras la fraude fiscale et ses succédanés, lausanne l'année 1970 p 25.

وهكذا فالتهرب الضريبي يمكن أن يستوعب الغش الضريبي لأن الوسائل التي يمكن أن تستعمل في التهرب الضريبي تكون إما بشكل قانوني وهذا هو الأصل أي استغلال الثغرات القانونية، أو عن طريق التحايل على مستوى النصوص القانونية وهذا هو الاستثناء، أما الغش الضريبي فعادة ما ينتج عن طريق استعمال وسائل غير قانونية أي أنه يقوم على أساسين خرق قاعدة قانونية ملزمة.

الفقرة الثانية: تمييز التهرب الضريبي عن باقي التصرفات الأخرى.

ليس الغش الضريبي المفهوم الوحيد الذي يمكنه أن يقترن بالتهرب الضريبي، نظرا لكون هذا الأخير متعدد الدلالات والمعاني رغم ما يتميز به من خصوصيات ومميزات.

وتأسيسا على ذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي له ارتباط بالخطأ في التكييف، أو ما يسمى بتفسير نصوص القانوني الجبائي، والتفسير كقاعدة عامة هو البحث عن النية المشتركة للمتعاقدين إذ يقوم القاضي بتفسير العقد انطلاقا من مؤشرات داخلية أي يكون مصدرها العقد، أو من خلال مؤشرات خارجية يكون مصدرها العرف الجاري به العمل¹.

ولكن هناك استثناء في المسائل المتعلقة بالتفسير، بحيث إذا كانت عبارات العقد واضحة وصريحة فلا مجال هناك للتفسير، أما إذا كانت عبارات العقد غامضة وغير واضحة ففي هذه الحالة بتعيين اللجوء إلى التفسير من أجل البحث عن الإرادة الحقيقية للمتعاقدين².

ومن أبرز المسائل التي يتم فيها التفسير هي حالة العقد السوري، نظرا لكون المتعاقدين يقومان بإخفاء معاملاتهم المالية عن الجمهور، من أجل القيام بأعمال مخالفة للقانون، والهدف منها التقليل من التكلفة الجبائية للعملية التعاقدية، وعدم إظهار القيمة المالية للعقد لتفادي الضرر الممكن حدوثه مستقبلا³.

وفي الميدان الجبائي فالصورية تستهدف بشكل كلي "حسب دولا هي" كل تمويه على الإرادة أو إخفاء الحقائق عنها من أجل التملص من الضريبة⁴.

1- ذ عبد الرزاق أحمد السنهوري: مرجع سابق، ص 674.

2- أسناننا عبد الرحمان أسامة: نظرية العقد، النظرية، المصادر، السنة 2006/2005، مكتبة مطبعة وراقه طه حسين، ص 200 و 201.

3- أسناننا عبد الرحمان أسامة: مرجع سابق، ص 251.

4- يحي الصافي: مرجع سابق، ص: 21.

لهذا فالتهرب الضريبي من خلال العقود الصورية يرتب عدة آثار سلبية، والتمييز بينهما يعتبر من بين أصعب المسائل التي تطرح على المستوى الفقهي، بل حتى على المستوى القضائي، لأن الصورية وسيلة وليس غاية في حد ذاتها، وبناء على ذلك يبقى للقاضي سلطة تقديرية في تكييف العقد على الأساس الصحيح، من خلال الآليات التي يتوفر عليها، لضبط كل من يحاول التملص من أداء الضريبة سواء كلياً أم جزئياً خاصة فيما يتعلق بالرسوم المتعلقة بالتسجيل لدى الإدارة الجبائية،

وقد اعتبرت المواد 25 و33 و38 من قانون الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، أنه من بين الإخلالات الخطيرة المحددة على سبيل الحصر، إدراج عمليات صورية في المحاسبة¹ والقاسم المشترك إذن بين التصرف الضريبي والصورية هو التحايل على مقتضيات النصوص القانونية، والاختلاف القائم بينهما هو أن التهرب الضريبي يهدف إلى تقاضي أداء الضريبة إما كلياً أو جزئياً أما الصورية فهي وسيلة لعدم إظهار القيمة الحقيقية للعقد، وبالتالي يمكن وضع ثمن أقل من الثمن الحقيقي الذي اتفقا عليه المتعاقدين. كما أن الصورية لا تسعى إلى عدم أداء الضريبة بشكل نهائي بل تهدف إلى التقليل من نسبة رسوم التسجيل والتنبر.

أما فيما يخص المفهوم الآخر الذي يمكن أن يرتبط بالتهرب الضريبي هو نقل العبء الضريبي، فهذا الأخير يسعى أيضاً إلى تجنب أداء الضريبة لكن هناك آثار تترتب على كلا المفهومين، فالتهرب الضريبي يفضي إلى حرمان الخزينة من مورد مهم وهو الضريبة، أما نقل العبء الضريبي فيستقر على ممول فعلي يدفع للخزينة العامة الضريبة بشكل كامل رغم عملية النقل التي تمر من ممول إلى ممول آخر².

وأخيراً فالحدود الفاصلة بين مفهوم التهرب الضريبي والمفاهيم الأخرى المشابهة عادة ما تطرح عدة صعوبات، خاصة حينما يتعلق الأمر بالغش الضريبي، لأن التهرب الضريبي يكون أحياناً مشروعاً وأحياناً أخرى غير مشروع، فالمكلف بالضريبة يمكن أن يستعمل مهارات جبائية أو يطلب استشارة جبائية من خبير جبائي، تكون له دراية كاملة بالمجال الضريبي من خلال استغلال الثغرات القانونية التي تعتري

1- ذ. محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، طبع بدار النشر المغربية، الدار البيضاء السنة 2004، ص 425.

2- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص 19.

النصوص الجبائية، وهذا يعتبر تهربا ضريبيا مشروعا لأن الممول يتفادى بطرق شرعية التصرف الذي يمكن أن تنتج عنه الواقعة المنشئة للضريبة، ويبقى بعيدا عن المتابعة القانونية ما دام لم يتعدى الحدود التي رسمها القانون¹.

وبعكس ذلك إذا استعمل المكلف بالضريبة وسائل احتيالية مخالفة للنصوص الضريبية آنذاك يمكن اعتباره في هذه الحالة خارج القانون ويستوجب المتابعة القضائية.

ولكن في معظم الحالات فالتهرب الضريبي المشرع الذي لا يقوم على أساس خرق مقتضيات النصوص الجبائية، وما دام يقوم على أساس استغلال ما أهمله المشرع من ثغرات يمكن أن يترتب عليه آثار ما دام الهدف الذي ابتغاه الملزم فيه هو تعسف في استعمال الحق.

ويقصد بهذا الأخير استعمال الشخص لحق يخوله له القانون بطريقة تعسفية ترتب ضررا للغير، أو إذا كانت الغاية من ذلك الاستعمال لا تتلاءم مع الأضرار الجسيمة التي تلحق الغير².

ومن هذه القاعدة يمكن للإدارة الجبائية إذا أثبتت أن هناك تهرب ضريبي ولكن لا يوجد عندها الأساس القانوني من أجل متابعة المتهرب من الضريبة نظرا لعدم خرقه للقانون، ففي هذه الحالة يمكن أن تؤسس دعواها على أساس التعسف في استعمال الحق.

المبحث الثاني: دوافع ارتكاب التهرب الضريبي الداخلي.

إن أي جريمة كيفما كانت إلا وتجد وراء ارتكابها دوافع وأسباب مختلفة تجعل الجاني يقدم على ارتكاب هذا الفعل، والتهرب الضريبي يعتبر من بين الجرائم الاقتصادية خاصة الجرائم الضريبية التي تؤثر بشكل سلبي على الموارد الجبائية كعنصر أساسي لتمويل ميزانية الدولة، سيما وأن المغرب كدولة نامية يعتمد على الضرائب بشكل كبير، ولكن تبقى وراء ذلك أسباب، فالتهرب الضريبي له دوافع كثيرة تختلف من نظام جبائي إلى آخر وذلك حسب السياسة المتبعة في هذا المجال، وعموما سوف نحاول إبراز أهم الأسباب الممكنة للتهرب الضريبي من بينها ارتفاع الضغط الجبائي وعدم ملاءمة النصوص الجبائية (المطلب الأول)، فضلا عن وجود عوامل اقتصادية اجتماعية ونفسية (المطلب الثاني).

1- ذ. موريس صادق: موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، السنة 1999، ص 3.
2- ذ. محمد المسلومي: حماية المستهلك من الشروط التعسفية أثناء العقد، مقال منشور بمجلة الملف، العدد 8 لشهر أبريل، مطبعة فضالة المحمدية، السنة 2006، ص 165.

المطلب الأول: ارتفاع الضغط الجبائي وعدم ملاءمة النصوص الجبائية.

يعتبر النظام الجبائي المغربي كباقي أنظمة الدول النامية يتميز بارتفاع الضغط الجبائي، الذي يعتبر عاملا للتهرب الضريبي يؤثر على سلوك الملتزمين بالضريبة نظرا لعدم التوازن بين الاقتطاع الضريبي والدخل والإجمالي للفرد، إلى جانب ذلك هناك عامل آخر مرتبط بعدم ملاءمة النصوص الجبائية نتيجة عدم الصياغة الواضحة والدقيقة في تحديد بعض المفاهيم مما تسهل عملية ارتباك التهرب الضريبي، وعليه ستكون دراستنا لهذا المطلب من خلال تناول عامل ارتفاع الضغط الجبائي في (الفقرة الأولى)، على أن نتناول عدم ملاءمة النصوص الجبائية في الفقرة الثانية.

الفقرة الأولى: ارتفاع الضغط الجبائي.

يشكل الضغط الجبائي عاملا أساسيا للتهرب الضريبي، خاصة في الدول التي يكون فيها مرتفعا، والمغرب يتميز نظامه الجبائي بكثرة الاقتطاعات الضريبية، في مقابل ضعف المداخيل المالية للأفراد كما أنه لا توجد في المغرب طرقا محددة ومضبوطة لضبط ظاهرة التهرب الضريبي رغم أن نسبة كبيرة من المادة الخاضعة للضريبة تكون عرضة للتهرب الضريبي¹.

والضغط الجبائي يكون نتيجة السياسة الجبائية المتبعة مما يجعل الأفراد يتأثرون بها داخل المجتمع ويغير المجرى الاقتصادي لهم، والإشكالية المطروحة الآن هو تزايد الضغط الجبائي مع توالي السنوات بحيث كان مثلا سنة 1969 يبلغ 15.5%، ليزداد سنة 1979 حيث بلغ 23.7% والملاحظ أن الضغط الجبائي يرتفع كلما ارتفع الدخل القومي للفرد، ويتجلى ارتفاع الضغط الجبائي أيضا في الدول الرأسمالية المتقدمة اقتصاديا كإنجلترا التي يبلغ فيها الاقتطاع الضريبي إلى الناتج الداخلي الإجمالي نسبة 31%، كذلك الولايات المتحدة الأمريكية بنسبة 21.5% وفرنسا بنسبة 24.7% أما النرويج فتصل نسبة الاقتطاع فيها 38.2% وأخيرا الدانمارك بنسبة عالية تصل إلى 45.8%. أما بخصوص الدول النامية فالضغط الجبائي فيهما منخفضا مقارنة مع الدول المتقدمة أما مقارنة مع الدخل الإجمالي للأفراد داخل

¹ - Mohamed Abou lhasan : « la fraude fiscale au Maroc » manque a gagner pour le trésor et frein au développement, ARABIAN ALHILAL, impression et édition, l'année 1996 p 13.

الدول النامية فيعتبر مرتفعا، نظرا لعدة أسباب مختلفة منها ضعف الدخل الإجمالي للأفراد ، فمثلا يبلغ هذا الأخير في بوليفيا 5.7%، والباراغواي 6.7%، بوركينا فاسو 11.3%، والباكستان 11.2%¹. ورغم ذلك فازدياد أو انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي لا ينتج ضغط ضريبي مرتفع وإنما يرجع ذلك إلى قدرة المكلفين بالضريبة، فالولايات المتحدة الأمريكية لا يشكل فيها الاقتطاع الضريبي عبئا ثقيلًا بالنسبة للمكلفين بالضريبة نظرا لارتفاع دخلهم ونسبة عيشهم وقدرتهم على الإنتاج والادخار. ومن هذا المعطى فالتهرب الضريبي ينتج حينما يكون الضغط الجبائي مرتفعا الأم استعمال الوسائل الممكنة لتجنب أداء الضريبة أو الضرائب التي تثقل كاهل الممول بها. كما تبقى فكرة أداء الضريبة بالنسبة للملزم شبه منعدمة في حالة تصادمه مع الضغط الجبائي المرتفع وبالتالي البحث عن المصلحة الخاصة كما قال Jean Dubois: " لا يرى الملزم إلا سعادته الشخصية ويرى الالتزام الضريبي عرقلة لطموحه في العمل"².

ومن أهم الأسباب التي تجعل الضغط الجبائي مرتفعا، هو مستوى السياسة النقدية وسياسة الإنفاق العام، فالمغرب يعرف ضغطا جبائيا مرتفعا بالمقارنة مع بعض الدول السائرة في طريق النمو التي لها نفس النمو والانفتاح الاقتصادي، وقد صنف صندوق النقد الدولي في دراسة قام بها سنة 1972 و 1973، على أن المغرب يعد من بين 65 دولة نامية التي يوجد فيها الضغط الجبائي مرتفعا، والغريب في الأمر أن الضغط الجبائي لا يكون مرتفعا إلا في الدول المتقدمة، والمغرب تبلغ فيه نسبة الاقتطاع الضريبي بمعدل 20.8% بينما فرنسا تبلغ فيها 21.3% أي نقطة هي الفرق بينهما تقريبا. ومن يرى هذه النسبة يظن أن المغرب يوجد في مصاف الدول المتقدمة وفي هذا الصدد يقول الأستاذ عبد السلام أديب: "إن مقارنة تطور الضغط الجبائي بالمغرب مع ما هو عليه الأمر في دول متقدمة قد يوحي بأن المغرب قد وصل إلى مستوى تلك الدول من التقدم والتنمية، علما ما يميز الأنظمة الجبائية في الدول النامية عن مثيلاتها في الدول المتقدمة، هو ذلك الاختلاف البين والفرق الشاسع في مستوى الضغط

¹ - ذ عبد السلام أديب مرجع سابق، ص 52.

² - Jean Dubois : une psychanalyse du contribuable, projet, l'année 1972. p 154.

الجبائي، فالدول النامية تتميز على العموم بضعف إنتاجية أنظمتها الضريبية، وبالتالي انخفاض معدل الضغط الضريبي بها إلى متوسط يبلغ 16%¹.

وهذه المقارنة تبين أن المغرب يعرف ضغطا جبائيا مرتفعا نظرا للنسبة التي تقارب ما هو عليه الأمر في الدول المتقدمة، ويبقى النظام الجبائي المغربي استثناء من القاعدة التي تؤكد على أن الدول النامية تتميز بطابع ضريبي مرن وضغط جبائي منخفض مما يسهل عملية استقطاب رؤوس الأموال. ونحن نرى أن المغرب يعرف بالفعل ضغطا جبائيا مرتفعا مما يجعل الملمزمين يعتكفون عن أداء الضرائب من خلال التجنب أو تقادي تقديم الإقرارات الضريبية أو التصريحات بشكل صادق ونزيه، ولكن في نفس الوقت تؤكد على أن النظام الجبائي مهما كان فيه الضغط الجبائي مرتفعا إلا ويؤدي إلى تهرب الملمزمين من أداء الضريبة رغم وجود إعفاءات سواء على مستوى الضريبة على الدخل أم الضريبة على القيمة أم الضريبة على الشركات.²

وتأسيسا على ما سبق فالضغط الجبائي هو الذي يحدد مستوى الجبائية وتطورها، كما أن هذا المفهوم يمكن أن يستوعب عدة مفاهيم مثل القوة الضريبية والعبء الضريبي والثقل الضريبي. وتبقى حدود الضغط الجبائي بالمغرب مرتبطة بالإرادة التقديرية للدولة، وتوجهاتها الماكرواقتصادية، وتبقى حدود الضغط الجبائي عندما لا تتعدى النفقات العمومية النفقات الخاصة ويتم بالفعل ضغط جبائي سيكولوجي الذي يرتبط بالأفراد نتيجة تنوع الاقتطاعات ذات الصبغة الخفية.³ وهذا يولد فكرة لدى الملمزم مفادها التهرب من أداء الضريبة لتقادي الضغط الجبائي الذي يثقل كاهله.

وأخيرا فإن تجليات الضغط الجبائي لا تستقر على الضرائب المباشرة فقط بل يتعداه إلى الضرائب غير المباشرة، كالرسوم والضرائب الجمركية التي تساهم بشكل كبير في ضم موارد إضافية إلى ميزانية الدولة، وعادة ما تتم ممارسة التهرب الضريبي في هذا النوع من الضرائب حينما يتعلق الأمر بالشركة الأم وفروعها بالخارج، ويتأتى ذلك من خلال أسعار التحويل التي تعتبر وسيلة تقنية للتهرب الضريبي خاصة

¹ ذ عبد السلام أديب، مرجع سابق ص 55.

² لقد تطرقت المدونة العامة للضرائب، برسم قانون المالية رقم 06.43 لسنة 2007، الصادرة بمقتضى الظهير الشريف رقم 232.06.1 الصادر في 10 ذي الحجة 1427 الموافق ل 31 ديسمبر 2006، الجريدة الرسمية عدد 5487، حيث تم التنصيص فيها على مجموعة من الإعفاءات خاصة المواد 6-24-47-63-68-91-92

³ محمد عيا: الضغط الجبائي بالمغرب، رسالة لنيل بلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الاول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية 1998-1999، ص: 39.

الدولي، وبناء على ذلك إذا كان الضغط الجبائي المرتفع يعتبر سببا مباشرا للتهرب الضريبي، وهناك سبب آخر وهو موضوع النقطة الموالية.

الفقرة الثانية: عدم ملاءمة النصوص الجبائية.

إن النص التشريعي خاصة في الميدان الجبائي إذا لم تكن صياغته مضبوطة ودقيقة، بحيث في هذه الحالة يمكن أن يترك ثغرات قانونية تجعل الملمزم مستغلا بشكل سريع ومنظم من أجل التهرب الضريبي.

وعليه فإن بنية النص الجبائي ذاته إذا كانت لا تعكس الحالة النفسية والأخلاقية والاقتصادية والمالية للملمزم فإنه يسعى إلى التكثير في إيجاد طرق تجنبه من أداء الضريبة والتخلص منها بشكل شرعي مستغلا بذلك الثغرات التشريعية نتيجة الضغط الذي أنتجته النصوص الجبائية¹.

لكن الإشكال المطروح ليس على مستوى النص التشريعي في حد ذاته، بل على مستوى ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تحديد مفهومها رغم المحاولات الفقهية والتشريعية التي حاولت وضع تعريف لها، وهذا ما جعل المشرع المغربي يقع في إشكالية صياغة نصوص جبائية بشكل تقني. وعلى خلاف ذلك نرى أن النصوص الجبائية لا زالت تتصف بالقصور إن على مستوى تناقض بعض المفاهيم وعدم ملاءمتها للوضع الاقتصادي والاجتماعي وإن على مستوى الغموض وكثرة الفصول والمواد القانونية.

هذه المعادلة تجعل الملمزم أمام عدة خيارات للحفاظ على مصالحهم الشخصية مستعملين بذلك الخيار الأسهل الذي يجنبهم تحمل الضريبة ألا وهو التهرب الضريبي.

وهذا التعقيد الذي نستشفه من النصوص الجبائية يعكس لنا التوجه الجبائي للدولة، والتي أصبحت ملزمة بأن تقوم بتحيين النصوص التشريعية في مختلف مراحل التغيير والتطور وأن تربط بين ما هو جبائي وبين ما هو سوسيو اقتصادي².

1- ذ. أحمد قيلش: المنظومة الجبائية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي. أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2000-2001. ص: 116.
2- الأستاذة نجاة العمري: المنازعات الضريبية بين إسهام وحدود خلق شروط تطبيق التشريع الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، تخصص المالية العامة جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية عين الشق، الدار البيضاء 2000-2001، ص 336.

وعدم مراعاة هذه الخصوصيات يجعل الإدارة الجبائية وهي تمارس عملها أن تجد صعوبات في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي ولأن الحواجز التي تتعرض لها الإدارة الجبائية ضبط مرتكبي هذا الفعل، هي الحواجز التي يصطدم بها الملمزم أمام النصوص الجبائية التي لا تعبر عن مستوى عيشه ونظامه الاجتماعي، بل هناك من يرى أن النظام الضريبي المغربي من صنف متعدد المشارب بدون أهداف تبرره أو تعكس مبادئه، يفتر إلى تصور اقتصادي واجتماعي حقيقي، كما يهدف إلى تحقيق مردودية للميزانية، مما يجعلنا في الأخير أمام نظام جبائي لا يسعى إلا لتحقيق أهداف تقتصر على الموازنة المالية والظرافية على حساب أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية¹.

وعلى أية حال فتعقيد الإجراءات والمساطر الإدارية يعد عنصرا آخر يضاف إلى ضعف النصوص الموضوعية بحيث نجد أن عمليات البحث والمراقبة تبقى جد ضعيفة نظرا لعدة أسباب والتي سنذكرها فيما بعد.

كما نلاحظ أن النصوص الضريبية التي يتم أخذها من حيث القواعد العامة عن طريق الاقتباس من الدول المتقدمة بشكل لا يتناسب مع النموذج المحلي يعد عنصرا مكملا للتهرب الضريبي، فالأولويات التي يتم إعطاؤها للأهداف الاقتصادية بالدول المتقدمة، ليس هي التي توجد في الدول النامية نظرا لاختلاف البنية الاقتصادية بينهما².

وتتم عملية الاقتباس من النصوص الأجنبية خاصة من فرنسا الذي يعتبر المصدر التاريخي والتقليدي للقوانين المغربية من خلال الترجمة الحرفية لبعض النصوص الجبائية بل يمكن أن تكون ترجمة حرفية إذ لا يتم الاقتصار على المضمون بل يتم أخذ المسائل الموضوعية وحتى الإجرائية منها، كما أننا نجد أحيانا نفس الأسعار المطبقة في فرنسا هي نفسها في المغرب رغم الاختلاف البيئي للملمزم في فرنسا ونظيره في المغرب من حيث الدخل الإجمالي القومي³.

1- . مصطفى الكثيري: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزياتي، عبد الرحمان الشاوي، خالد عليوة، مصطفى الكثيري، طبع بالمنظمة العربية للعلوم الإدارية عمان، جامعة الدول العربية، السنة 1985، ص 125 و 126.

2- ذ. مصطفى الكثيري: مرجع سابق، ص 125.

3- الصديق جعوان، مرجع سابق، ص 55.

أما على مستوى النزاع الضريبي الذي يعتبر مجموعة من الطرق القانونية التي يتم بواسطتها حل أو فض النزاعات التي تثار حول تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الضريبة على الملزم، يعتبر نفس النزاع الضريبي المعمول به في فرنسا.¹

وإلى جانب عملية التقليد التي يقوم بها المشرع المغربي هناك عامل يتمحور حول عدم ثبات النصوص الجبائية وكثرة التعديلات يضيف عليها نوعا من عدم الاستقرار الجبائي وهو ما يؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي، فرغم ما يتسم به القانون الجبائي من تطور وتغير نتيجة ظهور أوضاع جديدة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فهذا لا يعني أن يتم الاحتفاظ بالقواعد العامة مع إمكانية تغيير طفيف هدفه تحقيق العدالة الضريبية بين جميع الممولين،

وبناء على ما سبق نرى أن عدم سلامة النصوص الجبائية، سواء من حيث غموضها أو من حيث الاقتباس الحرفي للنصوص الفرنسية يجعل الملزم أمام عدة عراقيل تحد من قضاءه لمصالحه بأسرع وقت ممكن وبأقل كلفة جبائية، والخيار السلبي الذي تبادر إلى ذهنه هو البحث عن وسائل بديلة لتحقيق مصلحته، وتكون بذلك الأسباب التي ذكرناها كامنة للمساهمة في التهرب الضريبي.

1- أسناننا عبد القادر تيعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص: 9.

المطلب الثاني: العوامل الخارجية.

تشكل الضرائب سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة موردا أساسيا لتزويد الدولة بموارد مالية مهمة، كما تلعب دورا أساسيا في التوجه الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، والضريبة أصبحت لها علاقة وطيدة بالجانب الاقتصادي خاصة بالنسبة للاقتطاع الضريبي المرتبط بمستوى التقدم الاقتصادي. وبهذا فالاستقرار الضريبي يعتبر من بين العوامل التي تؤثر على الجانب النفسي للملزم وأي ضغط جبائي مرتفع إلا ويؤدي إلى دفع الملزمين بارتكاب التهرب الضريبي من خلال استعمال الوسائل المشروعة التي يبيحها القانون، ولا يخفي على أحد مدى الآثار التي يتركها التهرب الضريبي على خزينة الدولة من استنزاف موارد المالية فضلا عن تركه لفرغ كبير من ناحية تمويل النفقات.¹

وعليه فأي خلل على المستوى الاقتصادي والاجتماعي يؤدي بشكل واضح إلى التأثير على الجباية المغربية، وهو ما يجعلنا نتناول العوامل الاقتصادية والاجتماعية في (الفقرة الأولى) على أن نتناول العوامل النفسية والتقنية في (الفقرة الثانية).

الفقرة الثانية: العوامل الاقتصادية والاجتماعية.

أصبح الجانب الاقتصادي والاجتماعي، يشكل أولويات البرامج التنموية لحل الأنظمة العربية، والمغرب بدوره حاول منذ نهج سياسة التقويم الهيكلي سنة 1983، التركيز على تحرير المبادلات التجارية وعولمة التجارة والتواصل والمعارف وأحد التجارب والمعارف من الدول المتقدمة التي لها السبق في التقدم الاقتصادي.² أما بخصوص العامل الاجتماعي يعتبر أيضا عنصرا أساسيا في التنمية وبدونه لا يمكن الحديث عن الازدهار الاجتماعي، وارتباطا بظاهرة التهرب الضريبي التي تنتج عن عدم التوازن بين النظام الاقتصادي والنظام الاجتماعي يجعل الملزمين يتقادون أداء الضرائب نظرا للأسباب التي ثم ذكرها، والتي سنقوم على تحليلها بتفصيل.

أولا: العامل الاقتصادي.

¹ - ذ. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، السنة 1978، ص:73.
² - ذ. فتح الله وعلو مقدمة بكتاب السياسة الجمركية المغربية وإشكالية المبادلات التجارية الدولية للأستاذة فاطمة الحمداي ببعين مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2005، ص:8.

إن الحالة الاقتصادية للمكلفين بالضريبة هي التي تساهم في التهرب الضريبي نظرا للظروف التي تؤثر على الملزم من حيث دخله الإجمالي¹، وفي بعض الأحيان تجد الملزم يجني أكبر ربح ممكن من التهرب الضريبي إذا كان هذا الأخير يؤدي ضريبة مرتفعة لا تتناسب مع الأرباح أو الدخل التي يكسبها.

ومن ناحية التحليل الاقتصادي للتهرب الضريبي، يرى الأستاذ Mauric duverger أن الاقتطاع الضريبي يجب أن لا يفوق نسبة محددة من الدخل القومي، وعادة ما تتراوح هذه النسبة ما بين 19 % و 25 %، كما أن الأسباب الاقتصادية تبقى لها الأثر الكبير على اتساع رقعة التهرب الضريبي، لأن مدة الانكماش الاقتصادي ينتشر فيها الكساد على جميع المستويات ليجد الملزمين أنفسهم أمام دخول وأرباح قليلة، أو في بعض الأحيان تكون منعدمة ومثل هذه الظروف وجود حالة الكساد الاقتصادي الناتج عن الجفاف خصوصا وأن المغرب يعتمد على القطاع الفلاحي بشكل كبير في التنمية الاقتصادية² رغم أن هذا القطاع يعاني من الازدواجية وتعدد الأنظمة العقارية واحتكار ملكية الأراضي من طرف فئات محددة قليلة مما يجعل استغلال الأراضي لا يعطي الفعالية المتوخاة منه، أضف إلى ذلك وجود قطاعين اقتصاديين واجتماعيين يكونان البنية التحتية الفلاحية، دون أن يوجد بينهما أي تأثير فنجد بذلك قطاع فلاحي تابع بشكل كبير لرؤوس الأموال والبنوك الكبرى والخبراء والأجانب ثم هناك قطاع تقليدي يشكل حوالي 70 % من الفلاحين المحليين³.

ومن خلال هذه المعطيات فالتهرب الضريبي ينتج إذا كانت الفترة الموجودة بين الحصول على الدخل الفلاحية وبين أداء الضريبة طويلا وهو ما يساعد المكلف بالضريبة على التمادي في الذهاب إلى الإدارة الجبائية ويتسنى له بذلك البحث عن الفرص الملائمة للتهرب من أداء الضريبة.

أما على مستوى آخر، فإن التهرب الضريبي يختلف حسب الأنشطة الاقتصادية المتنوعة لتكون بذلك آثاره مؤثرة على مستوى التجارة ولكون عملية التضييع تجتاز مراحل متعددة سواء من حيث الأدوات الأولية أم الأدوات الوسيطة أم الأدوات النهائية في الصنع، وهذه المراحل يصعب فيها ارتكاب التهرب

¹ - Mohamed Abou hassan : op cit. p :16.

² - Mauris Duverger : finance publique, publique, publication de journaux universitaire France, cité par sadek jaúwan op cit, p :6.

³ - ذ. عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص:94.

الضريبي، أما بخصوص العمليات التجارية فغالبا ما تكون عملية التهرب الضريبي فيها بسيطة من خلال عملية التلاعب بالفاتورات، ولكن هناك من يرى أن هذه المعادلة تبقى محدودة، لأن الصناعة هي الأخرى تحتاج إلى عمليات البيع والشراء التي تتم فيهم عملية الزيادة في المصاريف الكلية والعمامة، وهو ما يخول للمقاولات الكبرى التي تشتغل بحجم اقتصادي كبير أن توجد لنفسها عملية سهلة لتخفف أداء الضريبة وهي طريقة التهرب الضريبي التي يصعب على المقاولات الصغرى ارتكابها.¹

ونحن نرى بأن التهرب الضريبي يمكن أن يرتكب سواء إذا كان للمقولة نشاط اقتصادي كبير، أم نشاط اقتصادي متوسط صغير، مادام العبء الضريبي يتقل كاهل جميع الملزمين، ولأن المسألة ترتبط باستغلال الثغرات القانونية بشكل دقيق فإذا كانت للمقولة خبرة كبيرة في المجال الجبائي تركز اهتماما أكثر على مراوغة النصوص الجبائية أيا كان شكل المقولة صغير أم كبير، ولأن المسألة متعلقة بالخبرة التي تتوفر عليها، وليس المعيار هو حجم المقولة.

والإشكالية المطروحة هو مدى جمود النصوص الجبائية وليس مشكل حجم المقاولات، مما يعكس عدم تأقلم هذه النصوص مع الوضع الاقتصادي المغربي.²

وأخيرا فإن ازدواجية البنيات الاقتصادية التي تتسم بوجود قطاعات متقدمة وقطاعات قديمة يعرقل الانسجام الاقتصادي، فضلا عن التأخر من حيث الإنتاجية والمردودية، إلى جانب وجود انحراف البنيات القطاعية على مستوى صناعات التحويل والقطاع المرتبط بالتصدير، كل هذه العوامل تعتبر من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي الذي ينتج عن الاختلال البنيوي في القطاع الاقتصادي كما يعطي عدم التوازن بين الدخل الفردي للملزم وبين الاقتطاعات الجبائية.

ثانيا: العامل الاجتماعي .

إن المتأمل في القانون الضريبي المغربي سوف يجد فسيفساء من الضرائب سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة، ومن أجل توضيح ذلك سنبيين في الجدول الآتي الضرائب التي حلت محل بعض الضرائب التي كانت قبل الإصلاح الجبائي لسنة 1984 .

¹ - عز الدين سيمو: التهرب كجريمة اقتصادية أبعادها وآثارها، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية 2000-2001.

² - Anasse bensalah zemranie : la fiscalité face au développement économique et social au Maroc, p :353.

(1)

<p>-الضريبة على الأرباح المهنية - الضريبة الفلاحية - الضريبة الحضرية على المداخل الكرائية - احتياطات الاستثمار</p>	<p>حلت محل</p>	<p>الضريبة على الشركات</p>
<p>- الاقتراع على الرواتب والأجور - الضريبة الحضرية على المداخل الكرائية - الضريبة على الأرباح المهنية - الضريبة الفلاحية - المساهمة التكميلية على الدخل الإجمالي - مساهمة التضامن الوطني -الضريبة على متحصلات الأسهم والحصص بالنسبة للمقيمين بالمغرب والمعلنين عن هويتهم</p>	<p>حلت محل</p>	<p>الضريبة على الدخل كانت في السابق تسمى الضريبة العامة على الدخل</p>
<p>- الضريبة على المنتجات - الضريبة على الخدمات</p>	<p>حلت محل</p>	<p>الضريبة على القيمة المضافة</p>

أما القانون المالي لسنة 2007 فقد جمع هذه الضرائب في مدونة، أطلق عليها اسم المدونة العامة للضرائب².

أما بخصوص الضرائب والرسوم الجمركية فتشمل رسوم الاستيراد والاقتراعات الضريبية عند الاستيراد ورسوم التصدير³.

هذه الضرائب حلت محل الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات والرسوم الداخلية على الاستهلاك وواجبات الجمرك.

وبناء على ما سبق نجد هناك إشكالية قائمة على مستوى العدالة الاجتماعية التي تطرحها الضريبة، حيث يقتضي ذلك من المشرع في الميدان الجبائي أن يعامل جميع الممولين بالمساواة الموجودين في نفس المراتب الاجتماعية، لكن في بعض الحالات نجد أن هناك حيف اجتماعي بالنسبة

1- ذ. يحي الصافي: عبد الله البوكري، أحمد البوعزاوي : الضريبة على القيمة المضافة ، إكسبرتيديا للتوزيع السنة 1998، ص:10.
2- ثم إنشاء هذه المدونة بمقتضى الظهير الشريف، رقم 232، 06، 43 الصادر في 10 ذي الحجة 1427 الموافق ل 31 ديسمبر 2006 بتنفيذ قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 5487.
3- فاطمة الحمدان بحير، مرجع سابق، ص: 79.

لبعض الفئات الذين يتحملون أعباء ضريبية تثقل كاهلهم خاصة بالنسبة للذين يتم حجز الضريبة بالنسبة لهم في المنبع، كالأجراء سواء في القطاع العام أم الخاص وهنا لا يمكن الحديث عن التهرب الضريبي ما دام هناك اقتطاع من المنبع.¹

ومبدأ العدالة الأفقية لا زال يعاني من بعض المشاكل نظرا لارتباطه بالسياسة الاجتماعية التي تتهجها الدولة، حيث نجد بعض الملزمين يوجدون في نفس المرتبة لكن يتم إعفاء البعض وإبقاء البعض الآخر خاضع للضريبة، فمثلا نجد المدونة العامة للضرائب تستثني من نطاق تطبيقها مجموعة من الشركات التي من المفروض أن تؤدي الضريبة على الشركات وجوبا.

وفي المقابل يتم تعليل ذلك بأسباب اجتماعية، كالشركات العقارية الشفافة التي تهدف إلى بناء مجموعات سكنية من أجل الحد من ظاهرة السكن العشوائي.

ونرى أن الملزم الذي يتحمل العبء الضريبي يعاني من عدة أزمات تتمثل في ارتفاع نسبة المعيشة، فضلا عن الظروف الاجتماعية الأخرى المرتبطة بالأسرة حيث نجد النسيج المغربي يتكون على الأقل من 5 أفراد لكل أسرة ثم هناك عوائق اجتماعية أخرى تتمثل في البطالة، وغيرها من العوامل الأخرى التي تجعل الملزم يتحمل المصاريف أكثر من كسبه للمداخيل، الشيء الذي يجعل الضريبة تؤثر على نسبة نموه الفرد، وبالتالي اللجوء إلى التهرب الضريبي كوسيلة لتخفيف كثرة النفقات.

وتأسيسا على ماسبق تبقى طريقة الحجز من المنبع بالنسبة للأجور والمرتبات، مع عدم تطبيقها على الدخول الأخرى يشكل خرقا لمبدأ العدالة الضريبية، رغم أن أغلب الدساتير تؤكد على المساواة أمام الضرائب تحت شعار "المواطنون يتحملون الأعباء العامة حسب مقدرتهم التمويلية"، ولهذا فإن كل فرد يجب أن يتساوى مع الفرد الآخر، في تحمل الأعباء العامة والتكاليف حسب قدراته المالية، وأن تتحدد حقوقه ويتم مراعاتها في علاقته مع الإدارة الضريبية دون تمييز بين المكلفين بالضريبة.²

1- من بين المستجدات القانون المالي لسنة 2007 جاء بعدة إعفاءات على الشكل الآتي:

- 24 ألف درهم سنويا معفى من الضريبة على الدخل
- من 24 ألف درهم إلى 35 ألف درهم يؤدي نسبة 15 %
- من 35 ألف درهم إلى 45 ألف درهم يؤدي نسبة 25 %
- من 45 ألف درهم إلى 60 ألف درهم يؤدي نسبة 35 %
- من 60 ألف درهم إلى 120 ألف درهم يؤدي نسبة 40 %

- 120 ألف درهم فما فوق يؤدي 42 %

2- أستاذنا عبد القادر تيعلائي: القانون الجبائي، محاضرات ألقيت على طلبة السنة الثالثة القانون العام. السنة 1990 بكلية الحقوق وجدة، أشار إليها محمد عياد مرجع سابق، ص: 87-88.

وهكذا فالجانب الاجتماعي يعتبر عاملا أساسيا في عملية التهرب الضريبي نتيجة اختلاف فئات الملزمين حسب الأستاذ (jean Claude martinie)¹.

كما أن مبادرة العفو الضريبي، وما يتخللها من صلاية في التقدير والتحديد وضمانات الملزم تبقى محدودة وهي تقنية تبرز سلطة الإدارة في الإخضاع للضريبة، ويرتكز هذا العفو على منح إعفاءات عن غرامات وجزاءات وعن مختلف المخالفات والخروقات الضريبية المرتكبة من طرف الملزم، مقابل قيامه بالأداء أو تقديم التصريحات الضريبية، كل هذا يهدف إلى إرجاع المتهربين إلى الشرعية القانونية، بدعوتهم إلى الإبراء من ديونهم دون إمكانية خضوعهم للعقوبات الضريبية أو الجزائية، وهذه الوسيلة كما قلنا تبقى محدودة نظرا للإخلالات التي تعرفها.

ونشير إلى أن البنية الاجتماعية، لها مكانة أساسية في الوعي الضريبي وأي إخلال أو انحراف من طرف الملزم إلا ويؤدي إلى التهرب الضريبي نظرا للحيف الذي يمكن أن يلحق الملزم، بل يمكن أن يرى التهرب الضريبي وسيلة للدفاع الاجتماعي تجاه الضريبة الغير عادلة².

الفقرة الثانية: العوامل النفسية والتقنية

إلى جانب العوامل الاقتصادية والاجتماعية للتهرب الضريبي، توجد هناك أسباب أخرى، منها ما يرتبط بالحالة النفسية للملزم الذي يرى بأنه يؤدي ضريبة فوق طاقته مما يجعله ذلك في صراع دائم مع الإدارة الجبائية (أولا)، كما أن هناك أسباب تقنية أخرى ترجع إلى المشرع، من حيث صياغة بعض النصوص، كذلك أسباب تعزى إلى التنظيم الهيكلي بمديرية الضرائب وعدم فعالية أساليب التقدير المعتمدة (ثانيا).

أولا: العوامل النفسية

كما تمت الإشارة إليه فالتهرب الضريبي هو كل فعل يهدف إلى تجنب أداء الضريبة إما كليا أو جزئيا، عن طريق استغلال الثغرات القانونية بشكل دقيق.

1- يرى الأستاذ jean claude martinie أن هناك مجموعة من الملزمين وكل فئة لديها مميزات وتنقسم على الشكل الآتي

أولا الملزمون البعيدون عن المركز ويسميه المهمشين وليس لهم إمكانية التهرب الضريبي.

ثانيا: الملزمون المتلاعبون ويتميزون بقدرة استهلاكية تفوق مداخيلهم ولهم قدرة قليلة على التهرب الضريبي.

ثالثا: ملزمون لهم ذمة مالية كبيرة ولهم إمكانية كبيرة للتهرب الضريبي.

2 ذ. عبد السلام أديب : مرجع سابق، ص: 73.

والعوامل النفسية يمكن أن تنشأ من خلال الإحساس الذي يخالغ الملزم تجاه الضريبة عن طريق الاهتمام بالملكية الفردية وعدم الاكتراث بالمصلحة العامة، الشيء الذي يجعله يفضل المنفعة الآنية على المنفعة المستقبلية، كما أن الإنسان بأنانيته لا يقبل من أحد أن يتصرف أو يقتطع من ثروته، بل أن معظم المكلفين يتساءلون حول كيفية التهرب من الضريبة نظرا لكون الضريبة واجب مشترك بين جميع المكلفين بها¹.

وعليه يمكن القول بأن الجانب النفسي للملزم يلعب دورا أساسيا في ظهور التهرب الضريبي فمثلا غموض النصوص الجبائية يساعد على انتشار هذه الظاهرة بين الممولين، لكون أغلبية الممولين لا يميزون بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع، فالأول يتم من خلال استعادة الممول من خبرة محاسبية أو قانونية وعادة ما يتم الاستشارة مع خبراء في الميدان الجبائي لتقادي دفع الضريبة. أو باستغلال الثغرات القانونية، أما الثاني وهو التهرب الضريبي غير المشروع الذي ينتج عندما يقوم الممول بخرق مقتضيات النصوص الجبائية إما عن طريق التزوير في الفاتورات أو إخفاء المادة الخاضعة للضريبة أو عدم التصريح الحقيقي بالأرباح².

إضافة إلى ذلك فالتهرب الضريبي ينتج عن عدم الوعي الجبائي، فحينما يرى الملزم أن الضريبة شديدة وقاسية تجاهه إلا وينعدم لديه الشعور والإحساس بالمسؤولية والواجب الوطني، ويفضل بذلك مصلحته الفردية على حساب مصلحة الدولة التي تتقل كاهله بالضريبة³.

ففي هذه الحالة يكون الوعي الجبائي منعما باعتبار هذا الأخير يشكل أهم الأساليب المساعدة لأي جهاز جبائي من أجل تحقيق مردودية أكبر من الضرائب، كما يساعد أيضا على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، لكن حينما يغيب هذا المفهوم تصبح الأمور غير واضحة ومعقدة خصوصا وأن جل دول العالم الثالث تعاني من هذه الظاهرة، بل هناك من يتباهي حينما يتهرب من الضريبة، وهذا

¹ - عز الدين سيمو: مرجع سابق، ص: 39.

² - صديق جعوان، مرجع سابق، ص: 87.

³ - Mohamed Abou lhassan. Op.cit.p 16.

غير صحيح لأن المواطن الصالح هو الذي يؤدي واجباته الوطنية بكل فخر واعتزاز ومسؤولية، عوض اللجوء إلى التهرب من هذه الواجبات.¹

ويبقى عدم التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين عنصرا مؤثرا على نفسية المكلفين، وما يزيد العلاقة تعقيدا هو وجود طرف قوي هو الإدارة الجبائية لها ذمة مالية ضخمة، ووجود طرف ضعيف له ذمة مالية قليلة وهو الملزم بالضريبة.²

كما تظهر الأسباب النفسية للتهرب الضريبي على مستويات أخرى، كالعوامل الموجودة خارج الجبائية، خاصة الإحساس بعدم التوازن المتعلق بالاقتطاع الضريبي الجديد الذي يؤثر على نفسية الملزم، نظرا لكونه معتاد على الضرائب القديمة وليس لديه أي نفسية أخرى ليتحمل ضرائب جديدة، ولعل أحسن تشبيه لهذه الحالة هو من يرى بان الضريبة الجديدة تعتبر مثل " حجرة تسقط في ماء هادئ"³. وهنا تظهر القاعدة التي مفادها أن الضريبة القديمة أحسن من الضريبة الجديدة حيث أن الضرائب التي تعود عليها الملزم، تترك في نفسه استقرارا، أما الضرائب الجديدة فتحدث له نوع من عدم الاستقرار لأن الملزم لم يتعود عليها.

وعليه فالتهرب الضريبي ومدى ارتباطه بالجانب النفسي يكون فكرة لدى الملزم مفادها أن استعماله لهذا الفعل، لا يرى فيه أي خرق للقانون، ما دام يستعمل وسائل دفاعية مشروعة تحافظ على استقراره المالي، وهناك من الملزمين في إنجلترا من اعتبر التهرب الضريبي سرقة أمينة ما دام المكلف يستفيد من أموال الخزينة العامة، التي لا تكون سوى مجرد خيال بالنسبة إليه.⁴

وما يمكن أن نقول في هذا الصدد هو أن الجانب النفسي للملزم، يولد التهرب الضريبي خصوصا، حينما يحس هذا الأخير بكثرة الأعباء الضريبية وعدم المساواة أمام الضريبة، ولكن يجب أن لا ننسى

1- توجد مثلا في فرنسا كتب صغيرة تنشرها الإدارة الضريبية الفرنسية، توضح فيها للملزمين طرق وضع التصريحات، وكيفية ملئها بصورة واضحة، وتبين أيضا مختلف الإجراءات والنصوص القانونية الخاصة بمختلف الحالات، وما هي أنواع الضرائب بطريقة سهلة وفي متناول الجميع، وتهدف هذه الكتيبات إلى تقادي المشاكل التي يمكن أن تطرح لدى المكلف بالضريبة، كما يوجد فيها أيضا أرقام الهواتف الخاصة بالإدارة الجبائية لطلب الاستفسار والاستشارات حيث تم وضع متخصصين في هذا المجال بالإجابة على أسئلة المواطنين لحل جميع المشاكل، ذ. عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص: 74.

2- يرى الأستاذ عبد القادر تيعلاتي أن مفهوم الملزم تغير نظرا لتطور الحياة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي وبالتالي أصبح هناك ملزمون لهم ذمة مالية أكثر من الإدارة الجبائية فمثلا هناك شركات مساهمة لديها أرباح سنوي تفوق بكثير ميزانية الدولة السنوية بشكل كبير ففي هذه الحالة أصبح الملزم بالضريبة طرف قوي من الناحية المالية، محاضرات أقيمت على طلبه السلك الثالث، السنة الثانية وحدة القانون التجاري المقارن كلية الحقوق. وحدة السنة 2005-2006.

3- Gildas Lenoan: pression fiscale et Rendement thèse de doctorat en droit publique université, cité par Mohamed Ayyad, op cit p: 42 de paris 1949.

4- الصيق جوعان، مرجع سابق، ص: 90

الضريبة هي حق للدولة وواجب على كل مواطن بمقتضى القانون، إلا أن هناك بعض الأمور التي يجب مراعاتها وهي مسؤولية الإدارة الجبائية كتحسين التواصل مع الملمزمين، وتوضيح الإجراءات والمساطر ونشر الوعي الجبائي والاهتمام بالجانب النفسي للملمزم حتى لا يفكر في التهرب الضريبي كطريق لاستنزاف الموارد المالية للدولة.

ثالثا: العوامل التقنية.

تظهر الأسباب التقنية للتهرب الضريبي، من خلال التنظيم الهيكلي لإدارة الضرائب، فهناك نوع من الخلط بين سلطات الأمر بالاستخلاص والمحاسب، أي السلطة التي تتولى تحديد الوعاء الضريبي وتصفيته، والسلطة التي تسهر على تحصيل الضريبة أو استخلاصها، لكن أحيانا تقوم الإدارة الجبائية بالعمليات الثلاث على أساس فصل وظيفي داخلي، وهو ما يطرح عدة إشكاليات على مستوى الخلط بين الاختصاصات الثلاث، لأن هناك وظائف إدارية تتمثل في الوعاء والتصفيه ووظائف محاسبية تتمثل في التحصيل، ولهذا لا يمكن لموظف واحد أن يقوم بجميع هذه الاختصاصات.¹

فهذه المسائل التقنية تؤثر على عمل الإدارة الجبائية من ناحية عملية تحصيل الضرائب وبالتالي الغموض على مستوى عمل الموظفين الجبائيين، أضف إلى ذلك غياب التنسيق بين المصالح الضريبية سواء بين المستوى المركزي أم المستوى الجهوي كذلك ضعف التواصل بين الإدارات الأخرى كمديرية الجمارك ومصالح الخزينة العامة والقباضات، وأخيرا هناك عامل التفكك وعدم توحيد مصالح الوحدات الجبائية، إلى جانب الضعف على المستوى المعلوماتي من خلال عدم تعميم الحواسيب على كل الموظفين، كما أن بعض أعضاء الإدارة الجبائية غير مؤهلين لاستيعاب التقنيات الإعلامية خصوصا الذين لم يتلقوا تكويننا في هذا المجال بل هناك من لم يتوفر على مستوى جامعي يؤهله لممارسة عمله، وهو ما جعل إدارة الضرائب تعتمد على الكفاءات من خلال توظيف مفتشين شباب أثبتوا جدارتهم دون انتظار تكوين من الإدارة الجبائية.²

¹ إذ. أستاذنا عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص: 27.

² محمد شكيري، مرجع سابق، ص: 251.

وأمام هذه العراقيل التقنية تبقى إدارة الضرائب في حاجة إلى المراجعة، حتى يكون هناك تواصل أكثر فعالية مع الملمزين الذين يتهربون من الضرائب.¹

نذكر إضافة إلى ما سبق عدم كفاية الإصلاحات الجبائية في الأساليب المتعلقة بالتقدير ثم استعمال أساليب متجاوزة في تقدير الوعاء الضريبي وما يشوبه من مغالاة مما يجعل المكلف بالضريبة يتضرر وبالتالي استعماله تصرفات تساهم في التهرب الضريبي نتيجة التقدير غير الصادق سواء كان هذا التقدير إداري غير مباشر من خلال العناصر الخاضعة للضريبة التي تعتمد على مظاهر خارجية أم من خلال التقدير الجزافي كالتقييم الكرائية لتحديد مبلغ الأرباح التجارية والصناعية، وعلى رقم الأعمال الذي تشوبه خروقات أما بخصوص التقدير التلقائي فلا شك أنه يرتبط بمجموعة من الحالات كعدم صحة التصريحات التي يدلي بها الملمزم، أو في حالة التماطل أو الامتناع الكلي عن تقديم التصريحات مع تجاوز الآجال، فكل هذه العوامل إذا لم تكن مضبوطة ومكاملة لبعضها البعض تجعل الملمزين يتهربون من أداء الضرائب، وهذا يتنافى والقصد الذي تهدف إليه الضريبة كأداة لمساعدة الدولة على القيام بمهامها في تسيير مرافقها بشكل يراعي المصلحة العامة.²

وأخيرا يمكن تلخيص أسباب التهرب الضريبي الداخلي في هذه الخطاظة حتى يتم تقريب الفكرة

أكثر.

مبيان

¹-

²- ذ. أحمد بوعشيق: المرافق العامة الكبرى على ضوء التحولات المعاصرة ، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، الطبعة الثامنة، السنة 2004 ص:58.

الفرع الثاني: نطاق ارتكاب التهرب الضريبي الداخلي وانعكاساته.

تتحصّر ظاهرة التهرب الضريبي في أغلب الحالات، على مجموعة من الضرائب الرئيسية التي يرى فيها الملمزم أنها المجال الأوسع لارتكاب فعل التهرب الضريبي، عبر استعماله لمجموعة من الطرق والآليات المؤدية إلى تجنب أداء الضريبة المفروضة عليه قانوناً، ويتأتى ذلك إما من خلال عدم مسك المحاسبة، أو عدم التصريح الحقيقي برقم الأعمال أو التحايل على طرق تحديد الأساس الضريبي الخاضع للضريبة أو عبر تقنيات أخرى تهدف إلى التملص من الضريبة، وهكذا يبقى المجال الأوسع بالنسبة للملمزم هو استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع حتى لا يترتب على ذلك جزء ما دام في نظره لم يخرق نص قانوني، ومن أجل إبراز هذه التقنيات والأساليب سوف نقوم بتحديدتها في مجال محدد (المبحث الأول) على أن نتناول الانعكاسات الجبائية والمالية والاقتصادية والاجتماعية لظاهرة التهرب الضريبي بالمغرب في (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مجال ارتكاب التهرب الضريبي الداخلي

تشكل الضرائب المفروضة على القطاع المنظم أو المهيكّل أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة من خلال قانون الضريبة على الشركات وقانون الضريبة على الدخل وقانون الضريبة على القيمة، وباقي الضرائب الأخرى المحددة بنص قانوني، ولهذا فالميزانية العامة تتأثر بشكل كبير من جراء التهرب الضريبي سواء كان مشروعاً أم غير مشروع وهو ما سوف نتناوله من خلال الحديث عن مجال التهرب الضريبي في الضرائب الرئيسية وذلك في (المطلب الأول)، وكما أضحي التهرب الضريبي يسري أيضاً على القطاع الغير المهيكّل الذي تفقد الخزينة العامة منه الكثير من الموارد الجبائية، خصوصاً وأنه يشكل مساحة كبيرة داخل النسيج الاجتماعي المغربي، الأمر الذي جعلنا نعطينه أهمية كبيرة نظراً لارتباطه بموضوعنا وذلك من خلال (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مجال ارتكاب التهرب الضريبي على مستوى الضرائب الرئيسية.

تتجلى أهمية التهرب الضريبي بشكل كبير على مستوى القطاع المنظم أي الذي خصه المشرع بتنظيم خاص، ويظهر ذلك في مجال الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.¹ وتشمل الضرائب التي عادة ما تكون عرضة للتهرب الضريبي، الضريبة على الشركات نظرا لكثرة الثغرات التي تشوب هذا القانون، وضعف الأساليب المعتمدة في التقدير وغيرها من الأسباب سنتحدث عليها فيما بعد، وإلى جانب ذلك نجد أيضا انتشار ظاهرة التملص الضريبي على مستوى الضرائب غير المباشرة كالضريبة على القيمة المضافة التي تعتبر من بين الضرائب غير المباشرة التي تفرض مباشرة على الاستهلاك، ويتكون وعاءها من رقم الأعمال المنجز من طرف الخاضعين لها بمناسبة بيع منتجات أو تقديم خدمات². أما بخصوص الضريبة على الدخل فنسبة التهرب الضريبي تكون ضئيلة فيها نظرا لكون الضريبة يتم اقتطاعها من المنبع، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب نتناول إشكالية التهرب الضريبي على مستوى الضريبة على الشركات في الفقرة الأولى على أن نتناول التهرب الضريبي في باقي الضرائب الأخرى وذلك في (الفقرة الثانية).

1- أهم الضرائب التي تكون عرضة للتهرب الضريبي هي الضريبة على الشركات ، نظرا لكون الأساس المفروضة عليه الضريبة يكون سهلا لتمويه الإدارة الجبائية ولهذا نجد المادة 8 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2007 تنص على أنه:
أولاً: تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة المتعلقة بكل سنة محاسبية بعد تغيرها، إن اقتضى الحال طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية المعمول بها، باعتبار ما زاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه العمل، تقيم المخزونات بحسب ثمن التكلفة أو السعر اليومي إذا كان أقل منه، وتقيم الأشغال الجارية بحسب ثمن التكلفة
ثانياً: تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة كما هو منصوص عليه في البند I أعلاه بالنسبة لشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة التي اختارت الخضوع للضريبة على الشركات.
ثالثاً: تفرض الضريبة على الشركات العقارية الشفافة التي لم تعد تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في المادة 3-3 أعلاه وذلك باعتبار الحصيلة الخاضعة للضريبة المحددة كما هو منصوص على ذلك في البند I أعلاه.
إذا كان بعض أعضاء الشركة، أو الغير يشغلون مجانا محلات مملوكة لها وجب تقييم العائدات المطابقة لهذا الامتياز باعتبار القيمة الإيجابية للمحلات المعنية.
رابعاً: يساوي الأساس المفروضة عليه الضريبة فيما يخص مراكز التنسيق المنصوص عليها في المادة 5.1.2 أعلاه نسبة قدرها 10 % من مجموع نفقات تسيرها وتضاف إلى هذا الأساس إن اقتضى الحال، حصيلة العمليات غير الجارية.
خامساً: تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة عن كل سنة محاسبية بالنسبة للأشخاص المعنويين الأعضاء في مجموعة ذات النفع الاقتصادي كما هو منصوص على ذلك في البند 1 من هذه المادة وتشمل إن اقتضى الحال، حصتهم في الأرباح التي حصلت عليها المجموعة المذكورة أو الخسائر التي تحملتها.
أما بخصوص الضرائب الأخرى توجد في مرتبة أقل من الضريبة على الشركات وهما الضريبة على الدخل والضريبة المهنية والضريبة الحضرية ورسم النظافة، لكن في المقابل ترتفع نسبة التهرب الضريبي في الضرائب غير المباشرة وعلى رأسها الضريبة على القيمة المضافة ثم الضرائب والرسوم الجمركية.
2- دمومات عبد الله: الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي محاولة في التركيب، إفريقيا الشرق، 1995 الطبعة الأولى ، ص: 53.

الفقرة الأولى: تقنيات التهرب الضريبي على مستوى الضريبة على الشركات

إن مغزى الضريبة التي يؤديها الملمزم سواء كان ملمزما طبيعيا أم ملمزما معنويا هو واجب وطني يهدف إلى تزويد خزينة الدولة بموارد مالية، تساهم في التوازن المالي وتحافظ على استمرار أداء الدولة لوظيفتها، والضريبة كما يراها البعض هي ذلك الاقتطاع النقدي الإجباري الذي يؤديه الملمزم إلى الإدارة الجبائية بدون مقابل من أجل المساهمة في تمويل الأعباء العامة.¹

ولهذا فالمرشع المغربي خص جميع الشركات الخاضعة للضريبة بمجموعة من الالتزامات الواجبة عليهم بمقتضى قانون الضريبة على الشركات والقوانين المحاسبية الأخرى. ²وعليه تعتبر الشركات ملزمة بهذه المقتضيات التي تتضمنها هذه القوانين، كما تم تحديد مجال فرض الضريبة على الشركات في إطار مبدأ إقليمية الضريبة حيث نص المرشع المغربي على هذا المبدأ في المادة 5 من المدونة العامة للضرائب برسم قانون المالية لسنة 2007.:

" - تفرض الضريبة على الشركات المتوفرة على مقر بالمغرب بالنسبة لجميع الحاصلات والأرباح والدخول.

- المتعلقة بالأموال التي تملكها والنشاط الذي تقوم به والعمليات الهادفة إلى الحصول على ربح التي تنجزها في المغرب ولو بصورة عرضية.

المخول حق فرض الضريبة عليها بالمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل.

- تفرض الضريبة على الشركات غير المتوفرة على مقر بالمغرب، المسماة " الشركات غير المقيمة" فيما يلي من هذه المدونة بالنسبة إلى المبالغ الإجمالية الوارد بيانها في المادة 15 أدناه التي

¹ - Jacques grosclaude, philipe Marclesson : droit fiscale général, dalloz , paris, 1997, p : 161.

² - بالنسبة للشركات المغربية تخضع للضريبة على الشركات التي فرضت عليهم مجموعة من الالتزامات وهي، مسك محاسبة منتظمة ، إثبات النفقات، حفظ الوثائق المحاسبية

فيما يخص مسك محاسبة منتظمة وغاية المرشع من هذا الفصل ليس جبائي محظ بل يهدف من وراءه حماية الملمزمين أيضا خاصة الشركات التي تتعامل بفواتر وأوراق تجارية تكون في مصلحتها مسك محاسبة منتظمة من أجل التعرف باستمرار على مركز الملمزم من الناحية المالية والوضع الذي توجد فيه الوضعية، أي هل هي في خسارة أم في حالة جيدة، كما تشكل المحاسبة بنظامها الحالي الذي أرساه المرشع المغربي أحد الآليات التي توظفها السلطات العمومية لتطوير التجارة بالمغرب وتحسين وظيفتها انطلاقا من كونها أبرز وسائل التدبير في مجال الأعمال والاستثمار، ذ. فؤاد معلال: شرح القانون التجاري المغربي الجديد مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1999، ص:100.

هذا وقد تشدد المرشع المغربي في حالة تأسيس شركة دون مسكها للقواعد الشكلية من بينها مسك - محاسبة منتظمة ففي حالة الإهمال يترتب على ذلك جزاءات جنائية وللمزيد من التفاصيل أنظر .

- Rachid hazrak : « le nouveaux droit pénal des sociétés au Maroc », édition la porte, Rabat 1997, p : 31.

تحصل عليها لقاء أشغا تنجزها أو خدمات تقدمها إما لحساب فروع خاصة بها أو مؤسساتها بالمغرب، وإما لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين مستقلين إذا كان للفروع أو المؤسسات أو الأشخاص الآنفة الذكر موطن بالمغرب أو كانت تزاوّل فيه نشاطا ما.

على أن أحكام الفقرة السابقة لا تطبق عندما تنجز الأشغال أو تقدم الخدمات في المغرب من قبل فرع أو مؤسسة بالمغرب تابعين للشركة غير المقيمة دون تدخل من مقر هذه الأخيرة بالخارج وتدرج المبالغ المحصل عليها لقاء ذلك في الحصيلة الخاضعة للضريبة، بالنسبة إلى الفرع أو المؤسسة وتفرض عليهما الضريبة في هذه الحالة باعتبارهما شركة خاضعة للقانون المغربي¹.

أما بخصوص العائدات المفروضة عليها الضريبة فقد تطرقت إليها المادة 9 من المدونة العامة للضرائب، وتتكون من عائدات الاستغلال والعائدات المالية والعائدات غير الجارية².

وارتباطا بظاهرة التهرب الضريبي فالشركات تعتمد إلى الإنقاص من عائداتها المالية بشكل فني سواء تعلق الأمر بعائدات سندات المساهمة أو السندات الأخرى.

وقد تبين أن بعض الشركات فيما بين سنة 1977 و 1984 لم يؤدو الواجبات الضريبية لأنهم استطاعوا إقناع الإدارة الجبائية بطريقة أو أخرى. أن مصاريفهم بلغت نسبة أعلى من مدخولاتها، مما أدى ذلك إلى انخفاض كبير في حصيلة الضرائب، كما أن 250 شركة في نفس الفترة، قدمت تصريحات تبين أنها حققت ربحا لا يتجاوز 700 ألف درهم في السنة، أي أن ربح الشركة الواحدة لا يتجاوز 2800 درهم في السنة وهذا الأمر من الناحية القانونية غير مقبول بحيث لم تدفع الشركة الواحدة للدولة أكثر من 1120 درهم في السنة، أما بخصوص الشركات الكبيرة التي تبلغ تقريبا 459 شركة لم تدفع سوى 516 مليون درهم لإدارة الضرائب، مع العلم أن رقم الأعمال المصرح به بلغ 175 مليون درهم، مما يعني أن مبلغ الضريبة على أرباحها لا يتعدى 3% من رقم أعمال الشركة³.

وبعد هذه المشاكل التي تعرضت لها الإدارة، أبقى المشرع إلا أن يأتي بإصلاحات جبائية كان أبرزها محاربة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك جاء القانون الإطار لسنة 1984 الذي يهدف إلى إحداث

1- المادة 5 من المدونة العامة للضرائب برسم قانون المالية لسنة 2007.

2- للمزيد من الإطلاع راجع المادة 9 من المدونة العامة للضرائب.

3- ذ. صباح نعوش: الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الثاني الإصلاح شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء، 1987، ص 158.

مساهمة دنيا أو الحد الأدنى للضريبة، إذ لا يمكن أن تقل المساهمة الدنيا للشركة عن حد أدنى محدد بنص قانوني، حيث كانت الشركات قبل دخول قانون الضريبة على الشركات حيز التنفيذ تصرح بعجز دائم ومتواصل بغية التهرب من الضريبة خاصة على الأرباح التي تحققها الشركة خلال السنة، وكان يتم التصريح للإدارة الجنائية بمبلغ لا يتعدى في غالب الأحيان ثلاثة آلاف درهم، برسم ضريبة التضامن الواسطي سنويا، كل هذا جعل المشرع المغربي يتهج سياسة جنائية بديلة من أجل تخطي العجز الذي يهدد الميزانية العامة¹، وبهذا تم إقرار مساهمة دنيا تدفعها الشركات مهما كانت الحصيلة الخاضعة للضريبة، وشهدت هذه النسبة عدة تغييرات مع توالي قوانين المالية. إذ كان سعر الحد الأدنى تصاعديا يتراوح ما بين 0.30% ، 0.50% و 0.75% من رقم الأعمال مع تحديد السقف الأعلى في 150 ألف درهم بعدها تم إقرار سعر 0.50% مع إلغاء السقف الأعلى للحد الأدنى وذلك في إطار قانون المالية لسنة 1992.

ولكن نظرا لطابع بعض المواد ذات الأسعار المقتنة، حدد المشرع بالنسبة لبعض الشركات التي تشتغل في إطار إنتاج مواد أولية، أو أساسية كالغاز والزيت والسكر والدقيق والماء والكهرباء، نسبة محددة بحيث تم تخفيض سعر الحد الأدنى إلى نسبة 0.25 في قانون المالية لسنة 1994. كما تم تضمينه بإمكانية استئزال تمكن من خصم الحد الأدنى للضريبة المؤداة عن سنة مالية. وتأسيسا على ما سبق نجد أن المشرع المغربي قد أخذ بعين الاعتبار وضع بعض الشركات التي تعمل في إطار إنتاج مواد استهلاكية مما جعله يخفض السعر الأدنى إلى النسب التي تم نكرها.

ونرى أن هذا التخفيض هو شكل من أشكال الإعفاء، على غرار بعض الشركات التي يتم إعفاءها مثل الشركات العقارية الشفافة التي توجه عملها نحو النفع العام كالشركات التي تقوم بالبناء في الأراضي المجزئة².

وعليه فالشركة كيفما كان نوعها وشكلها، وسواء كانت خاضعة للضريبة على الشركات أم لا فحالة التهرب الضريبي تبقى هاجسها من أجل تجنب من أداء الضريبة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال استعمال

1- ذ. محمد شكيري ، مرجع سابق، ص 168.

2- عبد الرحيم بطران، الجباية العقارية المحلية، دراسة نموذجية للجماعات الحضرية والقروية بولاية مراكش، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، السنة الجامعية 1996-1997. ص: 46.

أساليب وطرق مشروعة، تنصب على استغلال الثغرات القانونية التي تركها أو أهملها المشرع، ومن بين هذه التقنيات، استغلال الفرص للتقليل من حجم الأرباح الخاضعة للضريبة، كما يتم استغلال البند المتعلق بالمصاريف العامة، للنقص في مبالغ الأرباح الخاضعة للضريبة، ويتم ذلك بإدماج المصروفات الشخصية في قائمة المصروفات العامة للشركة مثل تكاليف الإنارة والكهرباء والهاتف ومصروفات السفر والتنقلات المختلفة، التي تتم المغالاة فيها على حساب الشركة وهذا يعتبر وجه من أوجه التهرب الضريبي الغير المشروع، وقد أكدت بعض الإحصائيات التي قامت بها لجنة المراقبة الضريبية على أن سبع شركات تتواجد بمدن كبرى، خلال سنة 1990 و 1994 بلغ حجم المبالغ المترتبة عن مراقبة وتدقيق ملفاتها 134 % من مبلغ الأرباح المصرح به.

كما أن رقم أعمال هذه الشركات لا يتعدى نسبة 1.71 % كما يبين الجدول التالي:

حجم التهرب الضريبي في الضريبة على الشركات¹

نشاط الشركة	رقم الأعمال المصرح به	مبلغ الأرباح المصرح به	نسبة الأرباح إلى رقم الأعمال	مبلغ التدقيق والمراجعة	نسبة التدقيق المصرح بها
صناعة تحويلية	90000.00	134000.00	1.49	174000.00	130%
شركة أموال	12000 000.00	246000.00	2.05	211000.00	86%
استخراج المعادن	7500000.00	90000.00	1.20	132000.00	147%
استيراد وتصدير	6500000.00	152500.00	2.35	279000.00	183%
البناء والتعمير	6000000.00	69000.00	1.15	139000.00	202%
تقديم الخدمات	3000000.00	31000.00	1.0	68000.00	220%
صناعة تقليدية	2500000.00	73000.00	2.92	68500.00	94%
المجموع العام	46500000.00	795500.00	1.71	1071500.00	134.63%

هذا وقد تستعمل الشركات عدة طرق احتيالية أخرى قصد التملص من أداء الضرائب، حيث يتم الإدلاء بالمكافأة المخولة للغير بشكل صوري، أو في بعض الأحيان ينعدم الإدلاء بهذه المكافأة، ولكن أبرز تقنيات التهرب الضريبي بالنسبة للشركات تتمثل في مجموعة من الأسباب أهمها:

أولاً: التهرب عن طريق الآليات السرية

وتشتمل هذه الطريقة على نسبة التحملات والمداخيل.

أ- نسبة التحملات: في الواقع تعتمد الإدارة الجبائية إلى خصم التحملات التي تصرح بها

المقاول في محاسبتها وبالتالي يتم اللجوء إلى:

¹ إحصائيات قامت بها مصلحة المراقبة الضريبية على سبع شركات

- 1- التهرب بواسطة شراء سلع وهمية، تتضمن فواتر غير صحيحة أو اللجوء إلى خدمة وهمية أو خدمات غير موجودة، مثل وضع أبحاث ودراسات غير ضرورية والتي تجعل الإدارة الجبائية تشك في أن العمليات التي قامت بها الشركة كانت عن طريق التهرب الضريبي.
 - 2- التهرب بواسطة خلق وظائف وهمية، حيث يتم وضع لائحة من المستخدمين لا وجود لهم من الناحية الواقعية، فضلا عن تسجيل مرتبات ضخمة لمسيري الشركة، كل ذلك ينتج فائض قيمة جبائية يمكن استرجاعها، وتعتمد بذلك الشركة إلى إقحام أفراد عائلية لتجنب المطالبة القانونية، وهذا ما يؤكد على أن بعض الشركات تكون ذات طابع عائلي¹.
 - 3- التهرب بواسطة النفقات العامة من خلال تسجيل مصاريف في حسابات الشركة تعود للمسيرين كنفقات السيارات التي يستعملها المسيرون في تنقلاتهم.
- ب- نسبة المداخل: تتم هذه العملية بواسطة البيع بدون فواتر مع العلم أن المادة 49 من قانون المالية لسنة 1996-1997 ينص على أنه: "بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في القانون يعاقب بغرامة من خمسة آلاف درهم إلى خمسون ألف درهم كل شخص ثبت في حقه استعمال إحدى الوسائل التالية قصد الإفلات من إخضاعه إلى الضريبة أو التملص في دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير حق وذلك عن طريق:
- تسليم أو تقديم فواتر صورية
 - بيع بدون فواتر بصفة متكررة. والمشرع هنا وضع حماية للتاجر والأغيار في نفس الوقت عن طريق تفريده بعقوبات على الذين يقومون بتقديم فواتر تحتوي على بيانات وهمية أو حالة البيع بصفة متكررة دون التعامل بهذه الوظيفة القانونية².
- ثانيا: التهرب عن طريق استغلال ثغرات قانونية

1- كمال مرحالي: جباية المقولة في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين والبحث في المالية العاملة بجامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2000-2001، ص 107.

2- الرافة وتاب: الفاتورة ودورها في محاربة التهرب الضريبي مقال منشور بمجلة الملف، العدد 5 يناير 2005، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، ص 194.

إن التهرب الضريبي كما سبق ذكره هو الحالة التي يعمد فيها الملمزم إلى استغلال الثغرات القانونية، بغية تجنب أداء الضريبة المفروضة عليه قانونا، وهو عكس الغش الضريبي الذي يقوم على أساس خرق مقتضيات النصوص القانونية، الشيء الذي يترتب عليه جزاء. وسواء كان الملمزم قد ارتكب غشا ضريبيا أم تهربا ضريبيا فكلاهما يؤدي إلى إنقاص الموارد العمومية، مما يدفع بالدولة إلى نهج سياسة تشفوية تركز على تقليص حجم النفقات العمومية، الأمر الذي يؤدي في نفس الوقت إلى التأثير على الحاجيات الأساسية للبلاد كالتممية الاقتصادية والاجتماعية وغيرهما¹.

وبرجعنا إلى التقنيات التي تستعملها الشركة من خلال استغلال الثغرات القانونية فيتم ذلك عن طريق المحاسبة رغم أن المادة 145 من المدونة العامة للضرائب برسم القانون المالي لسنة 2007. ومن الناحية الواقعية فإن مقتضيات هذه المادة غالبا ما تشوبها خروقات كحالة الإخلال في المحاسبة عن طريق الزيادة في خصوم الشركة، كذلك يمكن أن يتم وضع أخطاء معقدة على مستوى الأرقام بغية خداع الإدارة الجبائية، وبالتالي فالمراقب يمكن أن يكتشف هذه الإخلالات لتبدأ مسطرة النزاع الضريبي، لأن نتيجة الفحص الجبائي التي تمت من طرف الإدارة على محاسبة الملمزم، قد كشفت عن خلل في المحاسبة، وهو ما يستوجب القيام بالتصحيح الضريبي وهو الاحتمال الأكثر وقوعا².

ثم هناك احتمال آخر بالنسبة للإدارة الجبائية وهو أن الفحص لم يكشف عن خلل في محاسبة وإقرارات المكلف بالضريبة، وهذا الاحتمال في رأي أستاذنا عبد القادر تيعلاتي نادر الوقع بحيث يرجع ذلك لعدة عوامل حيث يقول: "... وذلك لأسباب عدة نذكر منها بالخصوص ما هو لصيق بالمحيط الاجتماعي والاقتصادي حيث فداحة التهرب الضريبي والميل المتزايد إلى محاولة إنقاص العبء الضريبي، وما هو لصيق بإمكانيات الإدارة الجبائية لمراقبة العدد الكافي من الملمزمين حيث تعاني من نقص في الأطر والمعدات وبالتالي حين تباشر الإدارة فحصا لمحاسبة ملمزم معين، فهناك شبه يقين لديها بأن الفحص سيكشف عن خلل ما يستوجب التصحيح الضريبي، وأخيرا هناك أسباب لصيقة بطبيعة

1- ذ. عبد الرحمان أبليلا: الغش الضريبي بين التجريم وعدمه مقال منشور في كتاب السياسة الجنائية بالمغرب، واقع وآفاق المجلد الثاني، أشغال المناظرة الوطنية التي نظمتها وزارة العدل بمكناس أيام 9 و 10 و 11 دجنبر 2004، الطبعة الأولى منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة الندوات والأيام الدراسية، العدد 2005/4، ص 162.

2- أستاذنا عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 75.

عملية الفحص حيث يصعب تصور رجوع المفتش بخفي حنين بعد جهد دام أشهر عدة، وقد يضاف اعتبار آخر ذات الصلة بالعلاوات primes التي تمنح لمأموري الإدارة الجبائية بحسب مبالغ التصحيح الضريبي ضمن أسسها¹.

وفي نظرنا فإن الإدارة الجبائية تعاني من عدة مشاكل نظرا لكون مسألة الفحص تتخللها عدة معوقات كما قال أستاذنا عبد القادر تيعلاتي ويرجع ذلك إلى الاكراهات الاقتصادية والتقنية والبشرية، التي تشكل عائقا أمام الإدارة الجبائية.

ثم هناك مسألة أخرى على مستوى ضبط المحاسبة والتي ترجع إلى طبيعة المستوى العلمي للمراقب، فإذا كانت تجربته وثقافته متوسطة وضعيفة، أمكن للملزم أن يقنعه بجميع الوسائل التي يمكن أن تموهه، لهذا يرى بعض الفقه على أن المراقب يجب أن تكون لديه ثقافة موسعة كإمامه بالقانون التجاري خاصة مدونة التجارة، ثم القانون المحاسبي وقانون الشغل وغيرهما من القوانين المرتبطة بالميدان الجبائي².

وهكذا تعتمد الشركات إلى إخفاء بعض الأثرية أو المبيعات التي يتم النقص فيها على مستوى الأثمنة، إذ لا يتم إدراج هذه العمليات في المحاسبة بالرغم من إنجازها من طرف المقاول أو حتى إذا تم إدراجها فيتم ذلك بطريقة صورية، وهو ما يؤثر على تكوين النتيجة المحاسبية³.

وتجدر الإشارة إلى أن العمليات التي يقوم بها المراقب في إطار فحص وثائق الشركات، فإنها تشمل على الحساب الختامي، ثم حساب الاستغلال، وحساب الأرباح والتكاليف التي تعود للشركة بعدها يتم احتساب الربح الصافي والربح الخام لكل سنة كما يقوم المراقب بتسجيل المصاريف التي يرى بأنها غير عادية وكذا المخصصات التي تم تأسيسها، استنادا على الوثائق المثبتة لدى الشركة واستنادا إلى الأسئلة التي يمكن أن يوجهها إلى رئيس الشركة أو مراقب الحسابات، الذي يقوم بالمصادقة والموافقة على موازنة الشركة مع العلم أن هذا الأخير يكون دوره في بعض الشركات شكليا لا غير⁴.

1- أستاذنا عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 75.

2 - jean celeste : le contrôle fiscale au maroc, imprimerie de fedala, l'année 1978, p 38.

3- ذ. محمد شكيري، مرجع سابق، ص 426.

4- ذ. عبد الرحيم عباس: الوقاية الداخلية ودور مراقبي الحسابات، مقال منشور بمجلة المحامي، العدد 6، السنة 1998، ص 190.

والمراقب الجبائي بعد أن يقوم بالعمليات التي تم ذكرها سابقا يبقى دوره أيضا يخص الفحص الدقيق لبعض العمليات مثل الفحص العددي للموازنات، وفحص مختلف مراكز الحساب الختامي وحسابات الاستغلال والأرباح والتكاليف، وهو ما يجعل الأمر يختلف من مؤسسة إلى أخرى فيما يخص التهرب الضريبي، والواقع يظهر على أن الشركات الصغرى والمتوسطة، هي التي تتهرب أكثر من الشركات الكبرى خاصة في إخفاء المداخل ويرجع كشف التهرب الضريبي من مراقب إلى آخر أي حسب تكوين وكفاءة وتجربة كل من واحد منهم¹.

ثالثا: التهرب الضريبي عن طريق إعادة التقييم.

تتجلى هذه التقنية عن طريق الرفع من قيمة الاندثار القابل للخصم من الربح الخاضع للضريبة، ولهذا فأغلب الشركات مثلا تقوم ببراء الأدوات التي تحتاج إليها الشركة، مع العلم أن مبالغ الكراء تبقى قابلة للخصم، وحتى إذا ما تم شراء هذه الأدوات لصالح المقاوله فيتم إدخالها في إطار المصاريف العامة.

ولكن بالنسبة للشركات التي تقوم بشراء هذه المعدات تلجأ إلى القيام بعملية إعادة التقييم أي عدم التصريح في العقود التي تيرمها بالثمن الحقيقي للبيع لتقادي أداء الضريبة بشكل كبير، حيث مثلا إذا قامت الشركة بشراء آلة للانتاج بثمن مرتفع فإنها تعتمد إلى إنقاص الثمن الحقيقي الذي تم كتابته في العقد وفي هذا الصدد يمكن أن نعطي المثال التالي:

اشترت شركة آلة بمبلغ 200.000 درهم.

قامت هذه الشركة بفوترة هذا المبلغ ب 150.000 درهم.

إذا هناك تهرب ضريبي للشركة من أداء الضريبة فيما يخص الرسوم المتعلقة بحقوق التسجيل، والمبلغ الذي استفادة منه الشركة هو 50000 حيث حرمت الإدارة الجبائية من الحقوق التي كانت سوف تقرض على المبلغ الحقيقي للبيع وهو 200.000. فرغم هذه التقنية التي يتم اعتمادها للتهرب الضريبي من حقوق التسجيل والتتبر إلا أن الإدارة الجبائية لها حق تكييف العقود².

¹ - Maurice cozian : les grand principes de la fiscalités, édition litec, l'année 1996, 3^{ème} édition p 83

² - يرى بعض الفقه أن التكييف هو إعطاء الوصف القانوني للعقد الذي يتحدد بالآثار الأساسية التي اتجه طرفاه إلى تحقيقها " الأستاذ العلوي العبدلاوي شرح القانون المدني، النظرية العامة للالتزام، نظرية العقد، ص 600

وعملية التكييف القانوني تختلف من القواعد العامة إلى القواعد الخاصة بالنسبة للإدارة الجبائية، فمسألة التكييف القانوني هي أصلا من اختصاص قاضي الموضوع الذي يقوم باستخلاص النية المشتركة للمتعاقدين، التي تبقى مجرد مسائل مادية وواقعية لا رقابة للمجلس الأعلى عليها، إلا إذا تعلق الأمر بمسائل قانونية، وهذه الحالة الأخيرة تبقى خاضعة لرقابة المجلس الأعلى¹.

وبرجعنا إلى المادة الجبائية فإن مسألة تكييف الاتفاقات والعقود تبرز من خلال مراقبة الأثمنة والقيم المصرح بها من طرف الملزم، التي تعتبر الأساس الذي تحتسب عليه رسوم التسجيل، وبالتالي يجب أن يكون هناك تطابق حقيقي بين الثمن والقيمة الحقيقية للمنتج الذي تم شراؤه، حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي الذي ينبني في هذه الحالة على أساس تقليص العبء الضريبي².

ومسطرة تقويم النقصان في الثمن تبين الإخفاء الجزئي للقيم التي تم التعامل بها، فعادة ما تتفق الشركة مع الأطراف الأخرى على إخفاء حقيقة الثمن خاصة في المعاملات العقارية، من أجل تقليص الربح العقاري وهذا وجه من أوجه التهرب الضريبي، وهكذا إذا لاحظ قابض التسجيل أن هناك ما يستوجب تصحيح الأثمان، أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في عقود الشراء، وجب عليه أن يبلغ الملزم وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب³.

وهذه الإجراءات التي تتعلق بالنقصان في الثمن تخضع للمسطرة التوجيهية، التي تنص عليها المادة 12 من مدونة التسجيل التي تكون مرتبطة بقوانين المالية التي تتغير من سنة إلى أخرى⁴.

وهكذا تبقى مسألة تقويم الأثمنة، سيف تسلطه الإدارة الجبائية على الشركات التي تتحايل على النصوص الجبائية، من أجل التهرب الضريبي من الواجبات المفروضة عليهم خاصة رسوم التسجيل، هذه الأخيرة التي تشكل موردا من موارد الدولة التي ترجع إلى الميزانية العامة لهذا فأي تهرب ضريبي على مستوى هذه الرسوم فإنه يؤثر بشكل أو بآخر على الموارد المالية العامة خاصة وأن المعاملات العقارية أصبحت تشكل مادة أساسية للاقتطاع الجبائي⁵.

1- أستاذنا محمد الكشور، رقابة المجلس الأعلى على محاكم الموضوع في المواد المدنية، الطبعة الأولى. 1422.2007، ص 222.
2- أستاذنا عبد القادر نيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 82.
3- ذ. محمد شكري، مرجع سابق، ص 507.
4- ذ. خالد عبد الغني: المسطرة في النظام الضريبي المغربي، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2000-2001، ص 140.
5- ذ. مدني أحمدوش: محاضرات في النظام الجبائي المحلي، السنة 2005-2006 بدون الإشارة إلى الطبعة، ص 9.

وتأسيسا على ما سبق نرى أن الشركات التي تتهرب من أداء الضرائب، سواء على مستوى التحايل في الفاتورات أم إخفاء أصول الشركة أم على المستوى المحاسبي، أصبح في وثيرة جد مرتفعة ويظهر ذلك بشكل كبير في المقاولات الصغرى والمتوسطة التي تعاني من مشاكل مالية وتقنية، بحيث أن التكاليف في بعض الأحيان تكون جد مرهقة بالنسبة إليها وبالتالي فالضرائب التي تؤديها تزيد من عبئها المالي، لهذا نجد أن أغلب حالات ارتكاب التهرب الضريبي تنتج عن الأسباب التي ذكرناها، مما يتطلب الأمر معالجة هذه الظاهرة بشكل سريع، لأن أي أزمة تعيشها الشركة إلا وتنعكس على أداء الضريبة التي تعتبر واجبا وطنيا أكثر مما هو واجب قانوني، ومن هنا ننادي بتحسين الوضع المالي للمقاولات ومساعدتها وتأهيلها بشكل يحسن من وضعيتها لكي تؤدي عملها الذي هو النهوض بالاقتصاد الوطني، وحتى لا تقع في فخ التهرب الضريبي الذي إذا ما تم كشفه فإن المقاوله ستتعرض لجزاءات حددها القانون¹

الفقرة الثانية: تجنب التهرب الضريبي على مستوى الضرائب الأخرى

إن مظاهر التهرب الضريبي لا يقتصر على الضريبة على الشركات فقط، بل يشمل باقي الضرائب الأخرى، ولهذا فتجليات هذه الظاهرة أصبحت تتزايد نظرا لكون الملمزمين بالضريبة يبحثون عن سبيل لتخفيف العبء الضريبي عليهم، وبالتالي فتؤدي أداء الضريبة كليا أو جزئيا مستعملين بذلك تقنيات وأساليب احتيالية تمكنهم من الإفلات الغير الشرعي لأداء الضريبة، وعليه سنحاول إبراز مظاهر التهرب الضريبي على باقي الضرائب الأخرى نظرا لأهميتهما في التأثير على الموارد الجبائية.

أولا: مظاهر التهرب الضريبي في الضريبة على الدخل.

1- لقد وضع القانون رقم 17/95 المتعلق بشركة المساهمة مجموعة من المقتضيات ألزم بها أعضاء أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير أن يحترموا ضوابط وقواعد مسك المحاسبة، وفي حالة عدم احترام هذه المقتضيات، فإن هؤلاء المسيرين يعاقبون بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 100.000 إلى 1.000.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، إذ قاموا بنشر أو تقديم قوائم تركيبية سنوية للمساهمين لا تعطي صورة صادقة للنتائج المحققة برسم كل سنة مالية والوضعية المالية للشركة ودمتها المالية عند انتهاء تلك الفترة، المادة 384 من قانون شركة المساهمة.

كما تنص المادة 107 من قانون رقم 5/96 المتعلق بباقي الشركات، على أنه يعاقب بالحبس من شهر إلى سنة أشهر وبغرامة من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحدى العقوبتين.

1- المسيرون الذين يقومون عن قصد بتوزيع أرباح خيالية بين الشركاء في غياب الجرد أو بوسائل جرد تدليسية.
2- المسيرون الذين قدموا للشركاء عن قصد، حتى في غياب أي توزيع لأقساط الأرباح، قوائم تركيبية لا تعطي بالنسبة لكل سنة مالية، صورة صادقة عن نتائج السنة وعن الوضعية المالية وعن الذمة المالية بانتهاء تلك الفترة بغية إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة.
- د. شكري السباعي: الوسيط في النظرية العامة في قانون التجارة والمقاولات التجارية والمدنية الجزء الثاني، دار النشر المعرفة، الطبعة الأولى 2001، ص 342 و 343..

تقرض الضريبة على الدخل على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لم يختاروا نظام الضريبة على الشركات¹.

أما فيما يخص الدخل والأرباح المفروضة عليها الضريبة، فتشمل²:

- 1- الدخل المهنية.
- 2- الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية.
- 3- الأجور و الدخل المعتمدة في حكمها.
- 4- الدخل والأرباح العقارية.
- 5- الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.

والضريبة التي تتعرض أكثر للتهرب الضريبي هي التي تهم الدخل المهنية³.

ويرجع تاريخ ظهور هذه الضريبة إلى عام 1799 في إنجلترا بعدها انتقلت إلى الدول الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية واليابان، وتحمل هذه الضريبة في الدول النامية مكانة هامة ضمن الموارد الجبائية، بل إن بعض الدول وجدت فيها أداة فعالة للتأثير على الظواهر الاقتصادية المختلفة فضلا، عن اعتبارها وسيلة فعالة في نطاق العدالة الاجتماعية⁴.

1- المادة 21 من المدونة العامة للضرائب برسم قانون المالية لسنة 2007
2- المادة 22 من المدونة العامة للضرائب برسم قانون المالية لسنة 2007

3- بالنسبة للدخل الخاضعة للضريبة حسب المادة 30 من المدونة العامة للضرائب تشمل:

1- الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين من مزاوله:

أ- مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية.

ب- مهنة المستثمرين العقاريين أو مهنة مجزئ الأراضي أو مهنة تجار الأملاك

يراد في هذه المدونة

بالمعنيين العقاريين: الأشخاص الذين يصممون ويشيدون بناء أو أبنية لبيعها كلا أو بعضا

- المجزئين: الأشخاص الذين يقومون بتهيئة الأراضي وتجهيزها للبناء من أجل بيعها جملة واحدة أو جزءا مهما كانت طريقة تملكهم للأراضي المذكورة.

- تجار الأملاك: الأشخاص الذين يبيعون عقارات مبنية أو غير مبنية تملكوها بعوض أو على وجه الهبة.

ج- مهنة حرة أو مهنة غير المهن المنصوص عليها في (أ) و(ب) أعلاه.

2- الدخل التي تكتسي طابع التكرار ولا يشملها أي نوع من أنواع الدخل المشار إليها من 2 إلى 5 أعلاه .

3- المبالغ الإجمالية المشار إليها في المادة 15 أعلاه التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب أو الأشخاص المعنوية غير الخاضعين للضريبة على الشركات والذين لا يوجد مقرهم بالمغرب في مقابل إنجاز أعمال أو تقديم خدمات لحساب أشخاص طبيعيين أو الأشخاص المعنويين يتوفرون على موطن ضريبي بالمغرب أو يزاولون نشاطا فيه، إذا كانت الأعمال أو الخدمات الألفة الذكر لا ترتبط بنشاط مؤسسة في المغرب تابعة للشخص الطبيعي أو المعنوي غير المقيم بالمغرب.

تسري الأحكام الواردة في 3- من هذه المادة على " الأعمال والخدمات التي ينجزها في الخارج شخص طبيعي أو شركة أو جمعية غير خاضعة للضريبة على الشركات لحساب فرع المغرب يكون تابعا للشخص الطبيعي أو الشركة أ الجمعية".

4- صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى 1987، المركز الثقافي العربي، بيروت- لبنان، ص:24.

أما بالنسبة للمغرب فقد حلت الضريبة على الدخل التي كانت تسمى في السابق الضريبة العامة على الدخل مكان مجموعة من الضرائب وهما ضريبة الأرباح المهنية، وواجب التضامن الوطني، وضريبة الاقتطاع من الأجور والمرتبات وضريبة المباني المفروضة على الدخول المتأتية من الأكرية وأخيرا الضريبة الفلاحية، ودخلت الضريبة على الدخل حيز التطبيق سنة 1990 لتصبح الركن الأخير من الإصلاح الجبائي العام للضرائب المباشرة، كما شكلت هذه الضريبة رغبة قوية لتجاوز ثغرات النظام الجبائي النوعي ليتم بذلك توحيد نظام الجباية المباشرة¹.

وتأسيسا على ما سبق تبقى أهمية التهرب الضريبي في الضريبة على الدخل نظرا لكون الملزمين بهذه الضريبة يمارسون مختلف أشكاله وأنواعه ويعزى ذلك إلى ارتفاع أسعار الضرائب، فضلا عن المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي يعاني منها المغرب، ولكن هذا لا يبرر ارتكاب هذا الفعل الذي يؤثر على السير الطبيعي لدور الدولة من خلال النقص في الموارد الجبائية، وأغلب الفئات التي تخضع لهذه الضريبة يعتمدون إلى عدم مسك محاسبة منتظمة لمختلف معاملاتهم، ويستغلون بذلك ضعف المراقبة التي تعاني منها الإدارة الجبائية، والواقع يبين أن أصحاب المهن الحرة الذين يتهربون من أداء الضريبة على الدخل يقومون بالتكتم على السر المهني مستغلين بذلك هذا الالتزام لتقاضي أداء الضريبة كليا أو جزئيا، بل أبعد من ذلك يقومون في بعض الأحيان بإخفاء المعاملات التي يقومون بها وحتى إن تم إظهارها فغالبا ما تكون هذه الوثائق صورية أي أنها لا تعبر عن القيمة الحقيقية للمعاملة².

ومن جهة ثانية فالضريبة على الدخل تبقى المجال الأوسع لتقنية الحجز في المنبع خاصة على مستوى الأجور مما يجعل هامش التهرب الضريبي فيها منخفضا فيها، كما أن الضريبة المتأتية من الأجور تحتل المرتبة الأولى في ترتيب مختلف الدخول المهنية الخاضعة للضريبة، وفي هذا الإطار فرض المشرع المغربي على رب العمل أو المدين بالإيراد بحجز الضريبة المستحقة في المنبع³.

1- ذ. دمومات عبد الله: مرجع سابق، ص:62.

2- ذ. الصديق جعوان: مرجع سابق، ص:44.

3. محمد شكيري، مرجع سابق.

ولكن يؤكد بعض الفقهاء على أن الضريبة على الدخل تعتبر من بين الضرائب المباشرة التي يشملها التهرب الضريبي خاصة من طرف الأطباء، جراحي الأسنان، المحامين ولكل من يمارس مهنة حرة.

وهذا الطرح أكده بعض الباحثين على المستوى الميداني إذ تبين أن بعض المدن المغربية وصل التهرب الضريبي فيها إلى نسبة مرتفعة، ويظهر ذلك من خلال نتائج التدقيق والمراجعة التي قامت بها المصالح المنتمية للإدارة الجبائية بين سنت 1991 و 1995، إذ شمل البحث 13 مهنية ينتمون إلى قطاعات مختلفة، وقد وصل مبلغ التدقيق والمراجعة إلى أزيد من مليون درهم، أي بنسبة 113 % من مبلغ الأرباح التي تم التصريح بها من طرف المزمين الذي شملتهم المراقبة¹.

ومن أشكال التهرب الضريبي أيضا في مجال الضريبة على الدخل اللجوء إلى أنظمة التقدير الجزافي، التي لا تخلو من نقص في المادة الخاضعة للضريبة، وهناك أيضا حالة فريدة من نوعها تقوم على أساس امتناع مالك العقار من كرائه، خوفا من تعرضه للتضريب الناتج عن الدخول الكرائية أو المداخل المتأتية من الكراء والتي سوف تخضع لسعر ضريبي أعلى، وبالتالي حرمانه من نصف تلك المداخل، وحتى لو قام بكرائها فإنه عند إبرام العقد يقوم بكتابة ثمن أقل من الثمن الحقيقي لأجرة الكراء².

كذلك نجد هذه المسألة حتى على مستوى بيع بعض العقارات إذ يتم التهرب الضريبي عن طريق اختيار البديل أقل كلفة جبائيا، ويتضح ذلك من خلال تقويت عقار بين الأصول بعقد هيبية بدل عقد البيع للاستفادة من التعريف المنخفضة المقررة للهبات بين الأصول ويتم أداء 1 % بدل 5 % من الثمن الإجمالي للعقار، أو عن طريق إبرام عقود عرفية بالنسبة لكل التصرفات التي لا تخضع للتسجيل إلا إذا كانت موضوع عقود رسمية.

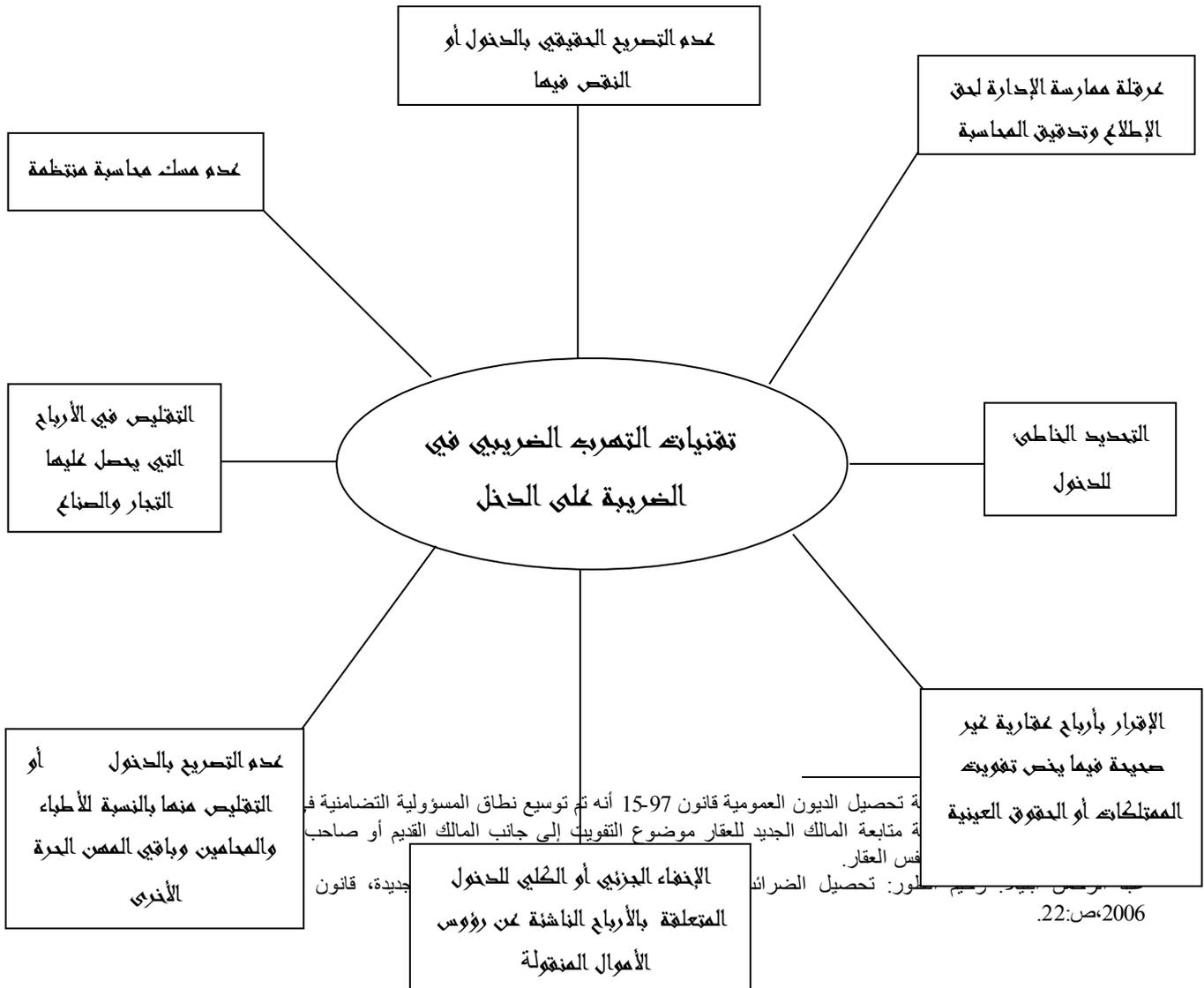
1- ذ. الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 44.

2- يحي الصافي، احمد البوعزاوي، محمد أبو الحسن، رجاء الرمال، عبد الله البكري، الغش الضريبي، مرجع سابق، ص: 30.

وفي هذه الحالة، إذا ما تبين للمراقب أن هناك تحايل على القانون يمكن أن يرجع على أطراف العقد ليقيم الثمن الحقيقي للبيع، حتى ولو انتقل العقار إلى المشتري¹.

هكذا إذن يظهر أن التهرب الضريبي يمكن أن يلحق أبسط المسائل التي يمكن للإدارة الجبائية أن تتغافل عنها على مستوى الضريبة على الدخل، وكما قلنا سابقا فإن المهن الحرة تبقى في الرتبة الأولى خاصة مهنة الأطباء والمحامين والتجار بمختلف أصنافهم، وينصب ذلك على إخفاء المداخل الحقيقية وعدم التصريح بالقيمة الحقيقية لهذه الدخول.

ولإبراز مظاهر وتقنيات التهرب الضريبي فيما يخص الضريبة على الدخل تبين الخطاطة التالية المتعلقة بآليات التهرب الضريبي المتعلق بالضريبة قيد الدراسة.



إذن يتبين من هذه الخطاطة أن ظاهرة التهرب الضريبي يمكن أن تستوعب جميع الدخول نظرا لكون الملزمين بها لا يفوتون الفرصة حينما يروا مجال للتهرب الضريبي، كما أن المشرع المغربي لم يبذل أي جهد ليتدارك الموقف ويسد الثغرات التي تعاني منها النصوص التشريعية المتعلقة بالضريبة على الدخل، وبالتالي يبقى المجال فسيحا لمرتكبي التهرب الضريبي خاصة الدخول المتعلقة بالأرباح، والدخول المتأتية من المهن الحرة.

وفي مقارنة لنظام الضريبة على الدخل، أثبتت بعض الدول على نجاعته خاصة المملكة العربية السعودية التي تأخذ بنظام الزكاة الشرعية¹.

وفي المغرب فإن الضريبة على الدخل لازالت لم ترقى إلى المكانة التي يجب أن تحظى بها في إطار الإصلاح الجبائي، نظرا لوجود عدة عراقيل، فرغم عنصر التوحيد وتعميم الإجراءات الجبائية لازال هناك تفاوت قائم بين مختلف المصادر اقتصاديا للضريبة على الدخل، بحيث يبقى المأجورين يشكلون نسبة كبرى في موارد هذه الضريبة.²

ثانيا: مظاهر التهرب الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من بين الضرائب الحديثة التي عرفها المغرب سنة 1986 بمقتضى قانون الإطار³.

وقد حلت الضريبة على القيمة المضافة محل الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات، ليتم بذلك توحيد مقتضيات الضريبة على رقم الأعمال، وتبقى هذه الضريبة تحتل مكانة هامة من حيث الموارد الجبائية، وهو ما أكدته الإحصائيات السنوية لمديرية الإحصاء التابعة لوزارة المالية إذ بلغت من

¹ - إن النظام الضريبي السعودي يفرض الضريبة على الدخل على الأجانب فقط، ويخضع جميع الدخول المحققة في المملكة للاقتطاع الضريبي ثم يفرض الضريبة على الدخل بالنسبة للدخول الشخصية للأفراد الأجانب من غير رعايا دول مجلس التعاون الخليجي، حيث تبقى دخولهم خاضعة للضريبة، كما خص القانون الضريبي السعودي الضريبة المتأتية من الأرباح الخاصة بالشركات الأجنبية، الناتجة عن أعمال ونشاطات داخل المملكة باقتطاع ضريبي، أما بالنسبة للشركاء الذين ينتمون إلى مجلس التعاون الخليجي، فيخضعون لأداء الزكاة الشرعية مساواة مع باقي السعوديين، وبالتالي فالمواطنون السعوديين يخضعون لأداء الزكاة الشرعية، وللمزيد من التفاصيل:

راجع: ذ. خالد بن عبد العزيز بن عبد الله الرويسي: الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية السعودية، مقال منشور بمجلة الحقوق، العدد الثاني، 2005، مجلس النشر العلمي، الكويت، ص: 193.

² - عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص: 277.

³ - أكد بعض الفقهاء على أن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر أكبر تحد للقرن العشرين، مستندا في ذلك إلى حداثة ظهورها وأهميتها المالية ومردوديتها الكبيرة وقابليتها لتحفيز الاستثمار.

مجموع الضرائب غير المباشرة سنة 1995 حوالي 73 % أي بمعدل 15,821 مليون درهم، كما بلغت نسبتها 30,2 % من مجموع الضرائب ونسبتها في المداخل العامة للميزانية 23,4 % ، أما فيما يخص نسبتها في الناتج الداخلي الإجمالي فقد بلغ حوالي 5,7 % ، وهذه الضريبة أصبحت في وتيرة متزايدة عبر السنوات من حيث مردوديتها، إذ بلغ العدد الإجمالي لها في السنة المالية 99/98 حوالي 19,1 مليار درهم¹، أما في سنة 2001 فقد بلغت نسبتها حوالي 27,915 مليار درهم².

ومن مميزات هذه الضريبة أنها ضريبة عامة على الإنفاق في مواجهة ملزم قانوني، هذا الأخير الذي يقوم بحسابها وجبايتها ليقوم في الأخير بدفعها إلى الإدارة الجبائية خاصة الخزينة العامة، والذي يتحمل عبئها هو الملزم الفعلي أي المستهلك في آخر المطاف، مما يجعلها ضريبة سهلة الأداء والتحويل الذي يتم من طرف الملزم القانوني، في حين أن الملزم الفعلي لا يلمس ثقلها، لأنها تبقى مندمجة في أثمان المنتجات والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتسويق³.

- وأخيرا فإنها تعتمد على مبدأ الخصم أي أنها تسمح للزبون باسترجاع الضريبة على القيمة المضافة الحق في الخصم⁴.

وفي إطار دراسة التهرب الضريبي على مستوى الضريبة على القيمة المضافة يظهر ذلك من خلال تسليم أو تقديم فواتير صورية، أو عن طريق البيع من دون فاتورة، بل هناك من الحالات التي يعمد فيها المستهلك إلى الامتناع عن طلب سلعة معينة بسبب ارتفاع ما هو مفروض عليها من ضريبة على القيمة المضافة والرسوم الأخرى المتعلقة بالاستهلاك⁵.

كما يمكن أن يتخذ التهرب الضريبي صورة أخرى تتمثل في إجهاد المستثمر عن توظيف أمواله في البلد الذي يكون فيه الضغط الضريبي مرتفعا، وبالتالي يحول استثماراته إلى بلد يتميز بضغط ضريبي

1- أستاذنا عبد القادر تيعلاطي: مقدمة في كتاب جباية رقم أعمال الشركة، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص: 11-12.

2- محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 322.

3- محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 345.

4- محمد القرقوري: وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة، والشركات والدخل، الطبعة الأولى 2002، مطبعة الأمنية، الرباط ص: 39.

5- يختلف النظام القانوني والقضائي لكل من الرسم والتمن، ففي فرنسا يعتبر الرسم الضريبي من اختصاص المشرع المغربي، أما في مصر فالرسم ينظم بناء على قانون وتخضع المنازعة فيه لنظام المنازعات الضريبية، أما التمن فيدخل ضمن اختصاص السلطة اللانحائية، وتخضع المنازعات الخاصة به للقواعد القانونية العامة.

ذ. محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مطبوعات جامعة الكويت، لجنة التأليف والتعريب والنشر، الشويخ، الطبعة الأولى، السنة 1999، ص: 80.

منخفض أو لجوءه إلى ما يسمى بالجنات الضريبية التي تتميز بكثرة الإعفاءات الضريبية¹ والتي سنتحدث عنها في الفصل الثاني من رسالتنا.

ولهذا فالتهرب الضريبي يبقى قائماً في هذا النوع من الضرائب نظراً لضعف المراقبة الجبائية، التي اعتبرها المشرع من الضمانات التي تمنح للإدارة الجبائية في تقرير سلطتها في إجراء مراقبة ومراجعة التصريحات التي قدمها الملزم².

ويتجلى هذا القصور في عدم ضبط النقصان والإغفال الذي يشوب الأسس المفروضة عليها الضريبة، حيث يعمد الملزم المتهرب من الضريبة إلى تغيير الأسس التي فرضت عليها الضريبة كلما أتاحت له الفرصة لذلك.

وما يؤخذ على المشرع أيضاً كونه ألزم الإدارة الجبائية بتوجيه إشعار إلى الملزم قبل أي عملية تحقيق وهو إجراء إلزامي وإلا اعتبرت مسطرة التصحيح باطلة، وهذا الإشعار تكون مدته 15 يوماً قبل مباشرة عملية الفحص³.

وهذا الأمر يطرح إشكالية كبيرة تساعد على التهرب الضريبي، بحيث يمكن للمقاولة أن تقوم بالترتيبات اللازمة قبل وصول الإدارة الجبائية كترتيب المحاسبة غير المنتظمة التي نصت عليها المادة 118 من المدونة العامة للضرائب، كما يمكن للمقاولة في هذا الإطار أن تستفيد من مدة 15 يوماً قبل بداية الفحص، لكي تغير رقم الأعمال الحقيقي، وأن تضمن فاتورات مبالغ أقل من المبلغ الحقيقي، بل أحياناً يمكن أن تقوم بشراء فاتورات نظراً لكونها لا تتعامل بهم وحينما يتم إشعارها من طرف الإدارة الجبائية تعتمد إلى تضمين المحاسبة التعامل بالفاتورات.

وهذا الفراغ التشريعي الذي يساعد على التهرب الضريبي استفادت منه بعض الدول كفرنسا التي أعطت إمكانية للإدارة الجبائية أن تقوم بغتة ودون إشعار مسبق بفحص محاسبة المقاولة⁴.

¹ يحي الصافي وآخرون: مرجع سابق: ص: 29.

² ذة سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية دراسة تحليلية قانونية فقهية وقضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس، الطبعة الأولى، مطبعة دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، السنة 2003، ص: 162.

³ - أستاذنا عبد القادر تيبلاطي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص: 72.

⁴ - يحي الصافي، عبد الله البوبكري، احمد البوعزاوي، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص: 147.

وهنا يعاب أيضا على المشرع المغربي، التقليل من أجل الإسقاطات من شهرين إلى شهر واحد دون اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق نوع من الشفافية الأمر الذي أدى بالمولين إلى ارتكاب التهرب الضريبي بواسطة القيام بعمليات الإسقاطات ثلاثة أو أربعة أشهر قبل الوفاء بالتزاماتهم الضريبية. الأمر الذي يؤدي إلى التأثير في أداء الضريبة، وبعض الإحصائيات تشير إلى أن دين الضريبة على القيمة المضافة المطالب باسترجاعه بلغ حوالي 30 % من حصيلتها سنة 1989 على مستوى مدينة الدار البيضاء فقط¹.

وفيما يخص الواجبات المتعلقة بالإقرار سواء كان الإقرار بالتأسيس الذي يتم الإدلاء به إلى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها الملزم حسب المادة 109 من المدونة العامة للضرائب أو إذا تعلق الأمر بالإقرار الشهري الذي يتم إيداعه قبل انصرام شهر لدى مكتب قابض إدارة الضرائب، الذي يتعلق برقم الأعمال²، ثم الإقرار الربع السنوي، الذي يتم إيداعه قبل انصرام الشهر الأول من كل ربع سنة وهو إقرار يتعلق برقم الأعمال المحقق خلال الربع سنة المنصرمة³. كل هذه الإقرارات لا تخلو من عدة مشاكل، إذ غالب الملزمين بالضريبة على القيمة المضافة لا يؤدون هذه الإقرارات في الوقت القانوني المحدد⁴.

إضافة إلى ما سبق نجد أن الإقرار والأداء الإلكتروني على مستوى الضريبة على القيمة المضافة أصبح يثير عدة ثغرات قانونية، رغم أن المشرع ينص على الأداء الإلكتروني من أجل تحصيل الضريبة. والتهرب الضريبي في هذه المسألة يكمن في كون الإدارة الجبائية غير قادرة على ضبط ومراقبة العمليات التجارية، التي تتم عبر الشبكة المعلوماتية ويصعب بالتالي فرض الضريبة على القيمة المضافة⁵، فمثلا شركة يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب تقوم بالتعاقد مع شركة أجنبية عبر شبكة الإنترنت وهذه الشركة تقوم بالأداء بواسطة الوفاء الإلكتروني لإدارة الضرائب، وتقوم الشركة المغربية ببيع

1- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 51.

2- المادة 110 من المدونة العامة للضرائب.

3- المادة 111 من المدونة العامة للضرائب.

4- تنص المادة 21 من القانون الضريبي المصري المعدل بالقانون رقم 254 سنة 1953 على أنه يعاقب من لم يقدم الإقرار في الميعاد أو قدمه ولم يؤدي الضريبة في المهلة المحددة لذلك بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها وأداء تعويض لا يقل عن 25% ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤدي من الخزينة...

د. محمد رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، مصر، الإسكندرية، السنة 1968، ص: 909.

5- محمد رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف الإسكندرية مصر 1968، ص: 909.

منتج محلي مثلا النسيج، وتتفق مع الشركة الأخرى بأن يتم تسليم المنتج بالدولة الأخرى تهريا من أداء الضريبة في البلد الأصلي، ويمكن للشركة المغربية أن تتهرب أيضا من الالتزامات بأن توجه إلى الشركة الأجنبية بطاقة الأداء أو ما يعرف ب Mastercard وتأمراها بتوجيه المبالغ المستحقة إلى حسابها المفتوح بالبلد الأجنبي، لتتخلص بذلك من الالتزامات الملقاة على عاتقها، الأمر الذي يؤدي إلى الإضرار بالاقتصاد الوطني بشكل عام وإلى الإضرار بالموارد الجبائية للخزينة العامة بشكل خاص.

ونرى من خلال ما سبق أن مظاهر التهرب الضريبي على مستوى كل من قانون الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة أصبح يهدد الاقتصاد الوطني، نظرا لما تخلفه من عجز على مستوى الميزانية العامة كما أن ظاهرة التهرب الضريبي لم تبقى حكرا على المغرب فقط ، وما يميزها هو العالمية أي أنها لا تعرف حدود، ففي فرنسا مثلا نجد أن 65 % من الأحكام المتعلقة بالتهرب تخص الشركات وهو ما يجعلنا نقول أن هذه الظاهرة تبقى ملازمة للشركات المتعددة الجنسية التي تتهرب من الضرائب بصورة تقنية ومتطورة¹.

والمغرب كما قلنا لا يخلو من هذه الظاهرة، والدليل على ذلك هو تقرير خبراء صندوق النقد الدولي الذي يحذر المغرب من تعشي هذه الظاهرة، إذ أكدوا على أن 6 ملايين درهم، بمعدل 9 % من الموارد الجبائية حرمت منها خزينة الدولة سنة 1994 تتوزع على الشكل التالي:

- 2 مليار درهم كان تهريا من طرف الشركات.
- 0,8 مليار درهم كان تهريا ضريبيا من الضريبة على الدخل.
- 0,5 مليار درهم كان تهريا ضريبيا من الضريبة على الأرباح العقارية.
- 2,5 مليار درهم كان تهريا ضريبيا من الضريبة على القيمة المضافة².

المطلب الثاني: مجال ارتكاب التهرب الضريبي على مستوى القطاع غير المهيكل

يشكل القطاع غير المهيكل عائقا أمام التقدم والتنمية الاقتصادية كما أن ارتباطه بالتهرب الضريبي يزيد من حدة المشاكل التي يعرفها المغرب على جميع القطاعات، خصوصا وأنه يهدف إلى

¹ -J.G Martinez : la légitimité de la fraude fiscale, en études de finances publiques,Mélange en l'honneur de M.P mari gaudement ,economica, 1984, paris,p : 130.

² -تقرير صندوق النقد الدولي لسنة 1997، ص: 185.

إنقاص حصيلة الإيرادات العامة، وبالتالي يجعل الدولة تنهج سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة التي تعتبر الطريقة الأساسية لإشباع حاجة المجتمع في مجال النمو الاقتصادي والرفي الاجتماعي.

ومن أجل ربط هذا القطاع بإشكالية التهرب الضريبي سنحاول تناول مفهوم القطاع غير المهيكل في (الفقرة الأولى) على أن نتناول مظاهر التهرب الضريبي في القطاع غير المهيكل في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مفهوم القطاع غير المهيكل:

إن ظاهرة الاقتصاد غير المهيكل أو القطاع الغير المهيكل عرفت ازدهارا كبيرا في العقدين الأخيرين من القرن الماضي نظرا لتطور الحياة بشكل عام وظهور حاجة مجموعة من الأشخاص إلى تأمين وسائل عيشهم من خلال الاقتصاد السري، بل إن الأمر لا يقف عند هذه التحولات إذ أصبحت هذه الظاهرة تنتشر في الشركات الصغرى والمتوسطة التي تقوم بالعمل في الخفاء من شراء بضائع ومعدات والآلات.....بغية عدم تقديم تصريحات للإدارة الجبائية وبالتالي التهرب من أداء الضريبة¹.

هذا وقد أعطيت مجموعة من التعاريف لهذه الظاهرة، فهناك من اعتبرها تشكل نوع من الاقتصاد السري، ثم هناك من اعتبرها بالاقتصاد الموازي، وغير الرسمي والأسود، وغير المهيكل أو غير المنظم². وعليه فالاقتصاد غير المهيكل رغم التسميات العديدة التي أعطيت عليه، ينصب أساسا على مجموع الدخول المتأتية من عمل، سواء كان هذا العمل تجاري أم مدني والذي لا يتم التصريح به إلى الإدارة الجبائية، أو عن طريق التصريح بدخول وإخفاء الدخول الأخرى المتأتية من الاقتصاد غير المهيكل.

ثم هناك الوجه الآخر للاقتصاد غير المهيكل، يتمثل في ممارسة نشاط إجرامي كما هو الأمر بالنسبة لتجارة المخدرات والتهريب والأعمال التي يقوم بها أشخاص غير مؤهلين لممارستها. ويختلف هذا النوع من الاقتصاد الغير المنظم من دولة إلى أخرى، إذ يكون في الدول المتقدمة أداة للتهرب من أداء الضرائب وعدم تحمل العبء الضريبي المفروض عليهم، كما يعتبر رد فعل سلبي من طرف الأشخاص الملزمين بالضريبة على ارتفاع الضغط الجبائي، أما في الدول النامية مثل المغرب أصبح فيها الاقتصاد غير المهيكل وسيلة للإنتاج والعيش بل أصبح مسألة شبه رسمية تهم المقاولات الصغرى والمتوسطة³.

¹ -Mohamed EL GholAab zouri : la FMI ? la BIRD et la politique économiques des pays sous programme, cas du Maroc,Mémoire en sciences économiques,université Hassan II, Casa,p :255.

² -V.Tanzi : l'économie souterraine : cause et conséquences de ce phénomène mondial,F.D.V 20annee 1989, p :10.

³ - عز الدين سيمو: مرجع سابق، ص:88.

وهناك من يرى أن الاقتصاد غير المهيكل هو مجموع الأعمال والأنشطة المزولة دون تصريح رسمي من المعنيين بها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أم معنويين أي أن الممارسين في هذا المجال، لا يقدمون تصريحات للإدارة الجبائية ولا للمصالح العمومية الأخرى كمنظمات الاحتياط الاجتماعي وغيرها من المصالح التي يفرض القانون التسجيل بها¹.

ولا يخفى على أحد أن بعض المؤسسات في هذا الإطار، رغم جميع الإجراءات القانونية التي تقوم بها إلا أننا نجد في بعض الأحيان أن هناك مؤسسات أو مقاولات تقوم بتشغيل أجراء دون التصريح بذلك إلى الإدارة الجبائية، وإلى منظمات الاحتياط الاجتماعي بغية التهرب من الضريبة، وهذا واقع يجب إعادة النظر فيه لأن التصريح لإدارة الضرائب بعدد الأجراء فيه مصلحة للمقولة وللدولة أيضا².

والاقتصاد غير المهيكل يعتبر كنفويض للاقتصاد المنظم، إذ تحول إلى ما أصبح يطلق عليه بالاقتصاد السري الذي يمكن أن يقوم على أنشطة مشروعة أو غير مشروعة مما يطرح ذلك أزمة على مستوى السياسة الاقتصادية للدولة، التي تعاني من عجز على مستوى ميزانيتها نتيجة عدم تضريب هذا القطاع، الشيء الذي يبين انتقاء الإرادة السياسية للدولة في عدم توسيع الوعاء الضريبي ليشمل القطاع غير المهيكل، فرغم الإصلاحات الجبائية المتعاقبة التي شهدها المغرب منذ سنة 1957 لازل هناك قطاع تحرم منه الخزينة العامة، ألا وهو القطاع غير المهيكل³.

ولكن نرى في المقابل أن القطاع غير المهيكل يشكل وسيلة للعيش من طرف عدة عائلات، خاصة وأن المغرب كدولة نامية يوجد فيها عدد كبير من الأشخاص، الذين يعيشون في ظل هذا الاقتصاد بل أحيانا يشكل مصدر رزقهم، والذي يعكس هذا الواقع هو تقشي ظاهرة البطالة والهشاشة الاجتماعية خاصة في المدن الكبرى كمدينة الدار البيضاء⁴.

ومن جهة أخرى يشكل الاقتصاد غير المهيكل نسبة 50 % من مجموع الأنشطة الاقتصادية الوطنية، لكون جل هؤلاء يبحثون عن موارد لتغطية نفقاتهم اليومية، ولكن الحقيقة تبين أن تضريب

1- محمد عياد: مرجع سابق، ص: 199.

2- M.AABOUL HASSAN, op-cit; p: 17.

3- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 184.

4- 2 % من الساكنة الحضرية، منها 1,3 % من الهشاشة القصوى، أي 200.000 شخص يعانون من الفقر - 23 % من الساكنة القروية تعيش تحت مستوى عتبة الفقر. - 700.000 أسرة تعيش في أحياء السكن غير المنظم أو في مدن الصفيح. إحصاء قامت به المفوضية السامية للتخطيط في ولاية الدار البيضاء الكبرى في نونبر 2004.

الاقتصاد غير المهيكل يطرح عدة إشكاليات منها ما يتعلق بصعوبة تشخيص القطاع الموازي نظرا لقلّة دراسات نظامية ودقيقة شاملة حول هذا القطاع ومنها ما يتعلق بالطبيعة التي يتسم بها هذا القطاع وهي عدم الاستقرار والثبات مما يصعب إحصاء ومراقبة الأشخاص الذين يمارسون عملهم في هذا القطاع، أضف إلى ذلك أنه يحتوي على مجموعة من الأنشطة كالعلاقات التي يقوم بها التجار من شراء سلع مهربة والعمليات التي يقوم بها أشخاص بإدخال بضائع بصورة غير شرعية¹.

وتأسيسا على ما سبق فالقطاع غير المهيكل أصبح يغطي فئة واسعة من الأشخاص مما يجعل الدولة تفكر في نهج سياسة اقتصادية تراعي هذه الفئة لتساهم هي أيضا في التنمية ولعل المبادرة التي قامت بها مديرية الضرائب تعتبر مهمة جدا، إذ قامت بالتعاون مع مجموعة من الإدارات العمومية التي يعينها الأمر بوضع حل لهذا المشكل من خلال اتخاذ مجموعة من التدابير لتضريب هذا القطاع بشكل مقنن ومنظم، ويتأتى ذلك من خلال إحصاء المكلفين بالضريبة والأموال العقارية والأنشطة الصناعية والتجارية في كل سنة، كما تم الاتفاق على وضع رقم ضريبة الباتنتا فيما يخص الأشخاص الذين يمارسون الأنشطة الصناعية والتجارية وإجبارية التعامل بالفاتورة مع تضمينها رقم الباتنتا لكل الأشخاص الذين يقومون بعمليات التوريد².

الفقرة الثانية: مظاهر التهرب الضريبي في الاقتصاد غير المهيكل

لقد أهمل الإصلاح الضريبي المطبق في ضوء برنامج التقويم الهيكلي بعض القطاعات الحيوية التي كان المفروض تضريبها، الأمر الذي يؤدي إلى تقليص الوعاء الضريبي وعدم توازنه، ويتعلق الأمر بالاقتصاد غير المهيكل أو الاقتصاد الموازي إذ تحرم خزينة الدولة من موارد مالية هامة منه. ولهذا يرى بعض الفقه أن هناك ضرورة لإخضاع هذا القطاع الغير المهيكل للضريبة لئلا يهرب من إمكانات في توسيع الوعاء الضريبي، وأن هذه الأنشطة تتضخم وتتسع لتشمل مجالات وفئات اجتماعية متنوعة تحقق فيها دخول وأرباح خيالية³.

1- التهريب هو إدخال البضائع أو إخراجها من التراب الجمركي بطرق غير مشروعة، وبدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها، كمال حمدي: جريمة التهريب الجمركي وقرينة التهريب، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، ص:5.

2- عز الدين سيمو، مرجع سابق، ص: 88.

3 - يقصد بالضرائب والرسوم الجمركية مجموع المبالغ المالية التي تقوم إدارة الجمارك بتحصيلها عن عبور مواد أو سلع أو بضائع التراب الوطني، دخولا أو خروجاً، وهي بذلك تمثل وسيلة غير مباشرة لضمان مدخول هام للخزينة العامة.

وينبني التهرب الضريبي في هذا الإطار، على أساس تهريب السلع و المواد غير المشروعة، إذ أصبحت الآن فئات متعددة، يقومون في شكل شبكات سرية على استغلال بعض الفئات الاجتماعية التي تعاني من البطالة والفقر باستغلالهم في القطاعات السرية، فهذا العمل يعتبر غير مشروع أساسا نظرا لخرقه القوانين والأنظمة المعمول بها في البلاد، وهذه الأنشطة غالبا ما تكون في سرية تامة، ثم هناك عمليات تهريب السلع عبر الحدود التي يتم إدخالها بشكل غير قانوني هدفها التهرب من أداء الضرائب والرسوم الجمركية¹.

كما يتجلى التهرب الضريبي أيضا في القيام بعمليات تهريب سلع ومواد متنوعة مثل الألبسة والأجهزة الالكترونية المتطورة، وقطع غيار السيارات والبنزين خاصة وأن المنطقة الشرقية للمغرب، تعرف رواجاً كبيراً في عمليات تهريب البنزين وبعض المواد الغذائية كالدقيق، والزيت والمشروبات الغازية، وبعض أنواع الجبن والتبغ وغيرهما من السلع....

هذه المواد والسلع يتم تحويلها بطريقة يصعب على المواطن كشفها، بحيث لا يميز أحيانا من كونها مهربة أم لا، فكل هذه السلوكيات تؤثر على الاقتصاد الوطني وتحرمه من موارد جبائية تعود إلى الخزينة العامة، الأمر الذي يجب أن تنتبه إليه السلطات المعنية، بحيث يجب أن تقوم بعمليات تطهيرية متتالية مثل العملية التي قامت بها سنة 1996 ضد التهرب الضريبي وتهريب السلع والمواد الممنوعة كالمخدرات وغيرها ومن نتائج هذه الحملة أنها أظهرت شبكات دولية لتهريب المخدرات وغيرها من السلع المحظورة، كما أظهرت عن كشف عمليات كبيرة للتهرب الضريبي، ونتج عن ذلك متابعة قضائية لشخصيات سامية في إدارة الجمارك ورجال من الأمن وبعض العناصر التي تنتمي إلى قطاعات أخرى التي كانت تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تهريب السلع والمخدرات نحو الخارج².

وتأسيسا على ما سبق فالقطاع الغير المهيكل الذي تمت الإشارة إليه يدخل ضمن الأنشطة غير المشروعة، والتهريب الذي يقوم على أساس حرمان الدولة من الضرائب ما هو إلا صورة من صور النشاط التجاري الغير المشروع.

1- محمد العكاري: السياسة الجمركية للدولة والتنمية الاقتصادية، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط، 1977-1978، ص:35.

2- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 185-186.

أما الأنشطة المشروعة غير المصرح بها تكتسي أهمية بالغة بالنسبة للاقتصاد الوطني، بل حتى بعض الدول المتقدمة تعاني من آثار الاقتصاد الموازي، فمثلا في أوروبا قام مكتب الإحصاء التابع للمجموعة الأوروبية باعتبار هذه الأنشطة تدخل ضمن الاقتصاد الأسود. وفي نفس هذه الأنشطة يميز المحاسبون الوطنيون في فرنسا بين خلية الإنتاج المصرح به والسري، ويتعاملون مع الإنتاج غير المصرح به الذي تحققه الشركة تهرب ضريبي¹.

ومن مظاهر التهرب الضريبي أيضا على مستوى القطاع الغير المهيكل بالمغرب، لجوء بعض المقاولات إلى التعامل مع بعض الفئات التي تنتمي إلى الاقتصاد السري لتجنب تحرير الفاتورات، ومثال ذلك حينما تقوم المقاوله بنقل بضائع من الميناء إلى المعامل والمراكز التابعة لها فإنها تلجأ إلى أشخاص يقفون في بعض الساحات العمومية أو قرب الميناء ليسو مسجلين بالضريبة المهنية ولا يتوفرون على سجل تجاري ولا يحررون فاتورات مقابل الثمن الذي يقبضونه لقاء الخدمات التي ينجزونها لصالح المقاولات وفي بعض الأحيان يرفضون التعامل حتى بالشيك، وبالتالي لا يقبلون أي اقتطاع برسم الضريبة العامة على الدخل، وحتى إن تم القيام بإجراء فإنه يقتصر على تسليم مجرد قسيمة ورقية صغيرة تشتمل على اسم الناقل وعنوانه والمبلغ المؤدى، وهذه الأخيرة لا تتضمن الشروط أو البيانات التي يجب أن تتضمنها الفاتورة بشكل قانوني، وبالتالي تبقى المقاوله والطرف الآخر متهربين من أداء الضريبة على العملية التي أنجزوها².

كما أن هناك بعض الحالات التي ترجع إلى المستهلك في بعض الأحيان الذي يتهرب من الضريبة بشكل غير مباشر، إذ يقوم بشراء منتج معين كجهاز تلفاز أو نوع من العطر في السوق الأسود، أي الاقتصاد السري، بثمن اقل مما هو عليه في الأسواق المنظمة بشكل قانوني وهذا التصرف يؤثر أيضا على الاقتصاد المحلي، ويؤثر أيضا على موارد الخزينة العامة³.

1- محمد عباد: مرجع سابق، ص: 208.

2 محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 179.

3 - fahd iraqi : Dans les entrailles du Fisc ; Revue Tel quel , n°252 , 22 Décembre , 2006 , p : 46.

ومن بين الأسباب أيضا التي تجعل المستهلك¹، يلجأ إلى استهلاك المواد المهربة هو ارتفاع مختلف أنواع الضرائب التي تفرض عليه كل الرسوم عند الاستيراد، الأمر الذي يؤدي بالمستثمرين إلى جلب هذه البضائع دون القيام بالإجراءات اللازمة أمام إدارة الجمارك.

وبهذا فالمستهلك عوض أن يشتري المنتج بشكل قانوني، مما يترتب عليه من رسوم إضافية أو ما يعرف بالضريبة على القيمة المضافة التي يؤديها في آخر المطاف²، يلجأ إلى الاقتصاد الأسود أو غير المهيكل لتفادي أداء الضريبة على القيمة المضافة.

وبناء على ما سبق يبقى الاقتصاد غير المهيكل حقيقة لا هروب منها إلى جانب الاقتصاد الرسمي المضبوط بالإحصائيات والمنظم بقوانين سواء فيما يتعلق بمسك المحاسبة والفاتورات، أو الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، والإشكال المطروح اليوم هو صعوبة التمييز بين ما يدخل في الاقتصاد الرسمي وما يدخل في الاقتصاد غير الرسمي كما أن إمساك السلطات العامة عن تضريبه لا يرجع إلى إشكالية إحصاء هؤلاء المتلمصين من الضريبة أو عدم قدرة الإدارة الجبائية على مراقبة دقيقة للاقتصاد غير المهيكل بل هي غاية في نفس يعقوب حيث اقتنعت الدولة أن 76% من السكان النشيطون في المجال الحضري يعملون في هذا القطاع إلى جانب اعتبار العمل في الاقتصاد غير المهيكل يشكل مصدر رزق لفئة اجتماعية عريضة تعمل من أجل العيش والبقاء إذ لولا عملهم هذا لتعرضوا للبطالة³.

وفي المقابل يجب أن ننتبه إلى كون الفئة التي تم الحديث عنها، لا تقارن مع بعض الأنشطة التقليدية والبسيطة، التي تقوم بها المقاولات الصغرى والمتوسطة العاملة في القطاع غير المهيكل، مما يستوجب الأمر مراقبة هذه المقاولات، إذ لا يمكن أن نقارن شخص يبحث عن مصدر رزق يعمل في القطاع الغير المهيكل، مع مقاوله تعمل أيضا في القطاع غير المهيكل.

ومن أجل تضريب هذه المقاولات التي تعمل في الاقتصاد السري يجب تضافر الجهود من طرف السلطات العامة، وتوفير الإرادة السياسية والموارد المادية والبشرية الممكنة لمحاربة التهرب الضريبي في

1- يرى بعض الفقه " أن المستهلك هو كل شخص يتعاقد مع شخص آخر من أجل شراء بضاعة أو منتج معين لإشباع حاجاته الشخصية أو العائلية"، السيد عمران السيد عمران: حماية المستهلك أثناء تكون العقد، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986 ، ص: 8.

2- محمد برادة غزبول: مدونة وتنظيمات الجمارك والضرائب غير المباشرة، الطبعة الثانية 2000، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ص:30.

3 - محمد عياد: مرجع سابق، ص: 212.

هذا القطاع¹، خاصة بفرض عقوبات جنائية على المقاولات التي تتعامل مع الأنشطة غير الرسمية، والتي تتزايد بوتيرة جد مرتفعة.

المبحث الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي الداخلي:

لا يخفى على أحد مدى الأهمية التمويلية للضرائب في معظم الدول، خاصة بالنسبة للدول النامية التي تعتمد على الضرائب كمورد أساسي، لتمويل مشاريعها وسداد احتياجاتها من نفقات اجتماعية واقتصادية²، وأي نقص في هذه الموارد إلا ويسبب عجز على مستوى الميزانية العامة، والمغرب أصبح يعاني من عجز دائم على مستوى الميزانية العامة نظرا لعدة أسباب من بينها التهرب الضريبي الذي يساعد على تقليص حجم الموارد الجبائية، سواء كان هذا التهرب على مستوى الضرائب المباشرة التي يخلفها التهرب الضريبي كفعل يسعى إلى التحايل على النصوص القانونية، واستغلال الثغرات الممكنة فيها من أجل تجنب أداء الضرائب بشكل كلي أو جزئي، عبر آليات وأدوات تقنية لا تهدف إلى خرق النصوص المعمول بها، كما يؤثر على مجموعة من المجالات الحيوية التي تشكل الركيزة الأساسية للدولة، وهذه الانعكاسات التي يخلفها التهرب الضريبي تتفاوت بين ما هو مالي وجبائي (المطلب الأول) وبين ما هو اقتصادي واجتماعي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الانعكاسات المالية والجبائية

تختلف الأسباب التي تؤثر على عجز ميزانية الدولة من شكل إلى آخر، وظاهرة التهرب الضريبي تبقى مساعدا على تقاوم أزمة هذا العجز³.

ومن أجل وضع مقاربة لانعكاسات التهرب الضريبي الذي كان ولازال يشكل أداة لعرقلة النمو الاقتصادي والاجتماعي للبلاد من خلال التأثير على التوازنات المالية، وإعادة توزيع الدخل بين الأفراد بشكل غير متوازن، سنحاول إبراز مدى انعكاسات التهرب الضريبي على الميزانية في (الفقرة الأولى) على أن نبرز الانعكاسات الجبائية في (الفقرة الثانية).

1 - الصديق جعوان: مرجع سابق.

2- بالنسبة للمغرب تشكل الموارد الدائمة للميزانية الموارد الجبائية بنسبة 70% من مجموع مداخيل الميزانية العامة للدولة، أما بخصوص الموارد غير الجبائية باستثناء القروض لا تتعدى 9% من مجموع مداخيل الدولة. وبنسبة 10% من المداخيل العادية. أسناننا عبد القادر التعلاتي: المالية العامة المغربية والمقارنة، الجزء الأول، الميزانية العامة، المرجع السابق، ص: 275-276.

3 -ذ. منصور عسو: مرجع سابق، ص: 46.

الفقرة الأولى: الأبحاث على مستوى الميزانية العامة

إن الميزانية العامة هي تلك الوثيقة القانونية التقديرية التي تأذن بمقتضاها السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بصرف النفقات العامة وتحصيل الموارد العامة المتعلقة بسنة مالية مقبلة لتنفيذ برنامج السياسة الحكومية في المجال الاقتصادي ، وبهذا المعنى تعتبر مجموعة من الحسابات التي تبين لسنة مالية معينة كل الموارد والنفقات الدائمة.

وفي هذا الصدد يعرفها أستاذنا عبد القادر تيعلاطي "بأنها مجموعة حسابات تبين لسنة مدنية كافة الموارد وتكاليفها الدائمة"¹.

وارتباطا بالتهرب الضريبي الذي يؤثر على الميزانية العامة أصبح عجز الميزانية منذ سنة 1960 في تزايد نظرا للمشاكل التي تعاني منها الميزانية التي تعتمد على الموارد الجبائية بشكل أساسي الأمر الذي أدى إلى البحث عن مصادر خارجية، لتغطية نسبة العجز، والجدول الآتي يبين تطور معدل المداخل الجبائية منذ سنة 1960 الى 1995 .

تطور معدل المداخل الجبائية لموارد الميزانية العامة (1960-1995) (بالمليون درهم)²

السنوات	مجموع المداخل الجبائية (بالمليون درهم)	مجموع مداخل الميزانية (بالمليون درهم)	نسبة التغطية
1960	1.009,96	1.483,31	66,08
1964	1.420,32	2.265,40	62,69
1966	1.535,75	2.882,05	53,28
1970	2.674,52	4.006,31	65,77
1972	3.326,00	4.732,62	70,27
1974	5.226,97	7.273,07	71,86
1975	7.481,30	13.533,06	55,28
1976	7.607,00	16.133,06	47,15

¹ - للمزيد من التفاصيل راجع كتاب الميزانية العامة لأستاذنا عبد القادر تيعلاطي ، مرجع سابق، ص: 24.

² - عبد السلام أديب: مرجع سابق، ص: 60.

58.57	19.077.76	11.174.50	1978
63.99	21.666.21	13.365.10	1980
56.83	37.828.55	21.500.00	1983
69.27	32.479.08	22.499.00	1984
49.39	50.627.73	25.003.00	1986
60.12	51.147.55	30.746.00	1988
64.78	62.701.37	40.617.00	1990
71.16	73.426.67	52.247.00	1992
69.09	89.759.79	61.989.00	1994
69.34	88.900.00	62.300.52	1995
71.51	87.110.09		1997-96
73.91	94.808.55	70.079.33	-1997
			1998

فمن خلال هذا الجدول يتبين أن معدل تغطية الموارد الجبائية بالنسبة للميزانية العامة كان مرتفعاً ما بين 1960 و 1964 حيث تراوح هذا المعدل ما بين 66 % و 62% أما في سنة 1966 نزل معدل النسبة إلى 53 % ، الأمر الذي أدى بالدولة إلى الاقتراض الخارجي سبب الأزمة المالية التي كانت سنة 1964، حيث يشكل الاقتراض الخارجي سنة 1965 29,36 % من مجموع موارد الميزانية، وبعد التغييرات التي عرفتها الموارد الجبائية فقد وصل رصيد الميزانية العامة إلى مستويات قياسية في نهاية التصميم الخماسي الثالث ما بين 1973 و 1977 ، وبداية التصميم الخماسي الرابع ما بين 1981 و 1985 .

وقد سجلت الميزانية العامة عجزاً يقدر بـ 10 ملايين درهم أي 7 % من الناتج الداخلي الإجمالي، أما في سنة 1984 فكانت سنة قياسية بـ 14 مليون درهم، أما في سنة 1992 فقد عرفت نسبة

التغطية ارتفاعا كبيرا، إذ وصلت إلى 71،16 % لتعود إلى الانخفاض سنة 1994، وترتفع بذلك بعد سنة 1996 إلى 71،5 %.

وعليه فالميزانية العامة أضحت في حاجة ماسة للموارد الجبائية نظرا لمكانتها الأساسية في تمويل الميزانية العامة، والتهرب الضريبي الذي يؤثر على هذه الموارد أصبح يحرم الخزينة العامة، إلى جانب الإعفاءات بإيرادات تقدر ب 2100 مليار سنتيم، مما أدى إلى خسارة كبيرة بالنسبة للميزانية العامة الشيء الذي يتعين على حجم الاستثمار والتشغيل¹.

وهكذا يتضح أن انتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى الانخفاض في الموارد المالية خاصة في الدول التي تعتمد على الموارد الجبائية بشكل أساسي لتمويل الميزانية، مثل المغرب الذي يبني سياسته المالية على الموارد الضريبية.

وقد أكد صندوق النقد الدولي أن التهرب الضريبي أضحى من الممارسات الاعتيادية لكل الملمزمين بحيث تتراوح نسبة التهرب ما بين 30 % و 50 % من حجم الموارد الجبائية مع إضافة القطاع الغير المهيكل إليها².

وقد شكلت الموارد العادية للخزينة بما فيها الضرائب على القيمة المضافة التي تعرف التهرب الضريبي بشكل كبير في العمليات التي يقوم الملمزمين بها كل سنة 131،4 مليار درهم سنة 2005 بما فيها موارد الخصوصية التي غطت على نسبة العجز الناتج عن التهرب الضريبي، وقد سجلت ارتفاعا بنسبة 12 % الذي يعود إلى تزايد الموارد الجبائية بنسبة 13 % حيث وصلت إلى 110،3 مليار وبذلك انتقل الضغط الجبائي من 22 % إلى 24 % من الناتج الداخلي الإجمالي.

ولكن رغم ذلك يبقى عجز الميزانية قائم ويعود ذلك إلى عدة أسباب منها الأزمة الاقتصادية التي يعيشها المغرب كالجفاف والفقر والبطالة... إلى جانب ارتفاع مستحقات المديونية الخارجية وارتفاع حجم النفقات العامة نتيجة الاستعمال الغير المعلق للأموال العامة وسوء ترشيد النفقات ولا ننسى التهرب

¹ - حوار اجري مع الأستاذ فتح الله ولعلو وزير المالية والخصوصية بجريدة الاتحاد الاشتراكي، يوم الخميس 26 أكتوبر 2006، العدد 8387، ص: 4.

² - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 155-156.

الضريبي حيث يساهم بقسط وافر في هذا العجز الشيء الذي أكدته الحملات الوطنية التي قامت بها السلطات العامة ضد التهرب الضريبي سنة 1980 وسنة 1996.

ومن أجل تجاوز هذه الإشكالية لجأت الدولة إلى الاقتراض الخارجي لتغطية نسبة العجز وهي الحالة الاستثنائية التي تلجأ إليها الدولة عند ما لا تكفي الموارد العادية لتغطية النفقات العمومية¹. فضلا عن تحقيق نوع من التوازن فيما يتعلق بالإنفاق على مختلف المرافق العامة للدولة من أجل تحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي².

الفقرة الثانية: الانعكاسات الجبائية

يعتمد المغرب كما سبق القول على الضرائب سواء كانت ضرائب مباشرة أم غير مباشرة من حيث تمويل إيرادات الميزانية العامة، ويظهر ذلك من خلال حصيلتها التي تصل إلى أكثر من 70 % من الحصيلة الكلية للضرائب³. فمثلا كانت الضرائب غير المباشرة تشكل 65 % من مجموع الضرائب متفرقة بنسبة 28 % على الرسوم الجمركية و 37 % على الرسوم الداخلية. وقد بلغت هذه الضرائب خلال الفترة مابين 1951 و 1961 حوالي 258 مليون درهم بنسبة 131 من مجموع مداخيل الضريبة، وبعد أن نهج المغرب السياسة الليبرالية واللجوء إلى الاتفاقيات خاصة الاتفاقية الاورو مغربية التي ابرمها مع الاتحاد الأوربي والتي تهدف إلى خلق منطقة للتبادل الحر بدأت الإيرادات الجمركية في الانخفاض لحساب الأهداف التنموية.

وابتداء من سنة 1987 عرفت الإيرادات الجمركية نوعا من الانتعاش حيث ارتفعت حجم الموارد الجمركية إلى 20، 695 مليون درهم ويرجع سبب الارتفاع إلى الزيادة في الواردات التي نهجها المغرب. وفي التسعينات انخفضت حصة الرسوم الجمركية ضمن الموارد الجبائية من 20،2 % إلى 19،5 % سنة 1995، ويرجع هذا الانخفاض إلى التخفيض الذي وقع في الرسوم المطبقة على عدد كبير من المنتجات الصناعية⁴.

1 - أستاذنا عبد القادر تيعلاتي: الميزانية العامة مرجع سابق، صك 282.
2- ذ. عبد الفتاح بلخال: علم المالية العامة والتشريع المالي المغربي، السنة 2005، ص: 106.
3- ذ. انس بن صالح الزمراني: مرجع سابق، ص: 267.
4- ذة. فاطمة الحمدان بحير: مرجع سابق: ص: 85.

إلى جانب ذلك يعزى هذا الانخفاض إلى نظام الأفضليات، الذي اعتمده المغرب بالنسبة لبعض المنتجات، أو ما يسمى بالمعاملة التفضيلية مع شرط الدولة الأكثر رعاية ويتجلى ذلك في الاتفاقية التي أبرمها المغرب مع فرنسا¹.

ولكن رغم ذلك يبقى هذا التحرير البيئي في العلاقات التجارية مع الدول الأوروبية لم يصل إلى الهدف الذي توخاه المغرب نظرا لعدم ملائمة القوة الاقتصادية للمغرب كبلد نامي مع دول أوروبية متقدمة لها مقاولات قوية وأدوات إنتاج متطورة².

أما الضرائب المباشرة في المغرب فتمثل حوالي 28 % من الإيرادات الضريبية، نفس الأمر بالنسبة لبعض الدول النامية كالسينغال بنسبة 30 % والبرازيل 27 % وباكستان 29 % والجزائر 35 %

ولكن رغم ذلك فالمغرب لازال يعتمد على الضرائب غير المباشرة بشكل أكبر من الضرائب المباشرة، بحيث وصل حجم الضرائب المباشرة سنة 2004 إلى نسبة 44 % مقابل 36 % بالنسبة للضرائب المباشرة، نفس الشيء في سنة 2005 ، إذ بلغ حجم الضرائب غير المباشرة نسبة 48 % مقابل 43 % بالنسبة للضرائب المباشرة، والجدول الآتي يبين هذه الإحصائيات:

بيان تطور الموارد العادية للخزينة³

التغيرات %	يناير - دجنبر 2005	يناير - دجنبر 2005	
13.0+	110.253	97.563	الموارد الجبائية
18.8+	43.241	36.402	الضرائب المباشرة
22.1+	19.328	15.828	الضريبة على الشركات
15.6+	22.748	19.679	الضريبة العامة

1- تم إنشاء مجلس لتسيير هو مجلس الشراكة، ويتكون من أعضاء المجلس واللجنة من جهة وأعضاء من الدول الأطراف ويجتمع كل سنة وله سلطة إصدار التوصيات.

2- د. محمد تاج الدين الحسيني: الوجيز في القانون الدولي الاقتصادي، منشورات المؤسسة العربية للنشر والإبداع، الرباط، الطبعة الأولى 2001، ص: 92.

3- المصدر وزارية المالية والخصوصية.

			على الدخل
30.2+	1.165	895	ضرائب مباشرة أخرى
8.7+	12.409	11.412	الرسوم الجمركية
9.0+	48.234	44.254	الضرائب غير المباشرة
10.9+	32.653	29.447	الضريبة على القيمة المضافة
1.5+	12.813	12.620	-على المعاملات الداخلية
17.9+	19.840	16.827	-عند الاستيراد
5.2+	15.581	14.807	الرسوم الداخلية على الاستهلاك
5.8+	9.002	8.509	-منتجات الطاقة
4.0+	5.345	5.139	- التبغ
6.6+	1.235	1.159	-رسوم أخرى
15.9+	6.369	5.495	التسجيل والتبوير
5.1+	17.272	16.427	الموارد غير الجبايئة
23.0-	5.491	7.135	مؤسسات الاحتكار
14.8+	194	169	الأموال المخزنية
19.7+	4.688	3.915	موارد أخرى
32.5+	6.899	5.208	الخصوصية

12.0+	3.911	3.491	موارد بعض الحسابات الخاصة
11.9+	131.436	117.481	مجموع الموارد العادية

هكذا يتضح أن التهرب الضريبي يؤثر بشكل سلبي على الموارد الجبائية، التي تحتل مكانة هامة ضمن الموارد العامة للميزانية، الشيء الذي حرك بعض المنظمات المالية العالمية خاصة صندوق النقد الدولي والبنك العالمي للتنمية، إلى حث السلطات المغربية على اتخاذ جملة من الإجراءات اللازمة لتفعيل النظام الجبائي المغربي، من بينها تفعيل مقتضيات قانون تجريم الغش الضريبي الذي سنتحدث عنه لاحقا، فضلا عن توسيع نطاق الوعاء الضريبي ليشمل القطاع غير المهيكل، وبعد حصول المغرب على الاقتراض من هذه المؤسسات الخارجي، فقد قامت بإصلاحات جبائية، لكن هذه الإصلاحات لازالت ضعيفة نظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر من بين الأسباب التي تساعد على تبني الاقتراض الخارجي، لسد النقص الحاصل في تمويل مخططات التنمية الأمر الذي أدى إلى تفاقم حجم المديونية، بحيث تفاقم مبلغ الدين الخارجي مابين 1979 و 1983 من 6460 مليون دولار أمريكي إلى 13642 مليون دولار أمريكي، أما في سنة 1992 فقد بلغ الدين الخارجي للمغرب 21 مليار درهم و 300 مليون دولار أمريكي، هذا الأمر أدى بالمغرب إلى العجز عن الوفاء بمستحققاته إذ عمل على المطالبة بإعادة جدولة ديونه مقابل مفاوضاته مع صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، من أجل تطبيق برنامج سياسة التقويم الهيكلي سنة 1983¹.

ولكن في الآونة الأخيرة حاول المغرب أن يتخلص نسبيا من هذا العجز نتيجة السياسة المتبعة في إطار تشجيع الاستثمار الذي بلغ حجمه سنة 2000 نسبة 25 % من الناتج الداخلي الخام مقابل سنة 1997 الذي كانت نسبته لا تتجاوز 21 % من الناتج الداخلي الخام².

1 - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 158-159.

2 - عبد اللطيف ناصري: إنعاش الاستثمارات الصناعية و الإجراءات الجبائية والجمركية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في لقانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة 2000-2001، صك 240.

ومن جهة أخرى ساعد التوجه الليبرالي وتحرير المبادلات التجارية المغربية وإحداث مناطق التبادل الحر الأور مغربية يساعد المقاولات الصناعية التصديرية على تخطي العوائق السلبية عن طريق المنافسة وانفتاحها على السوق الخارجية، وبالتالي التخفيف من نسبة عجز الميزانية، لأن الوضع الجيد للمقولة يجنبها من التهرب الضريبي مادامت في وضع مالي مريح.

هكذا إذن فالتهرب الضريبي يؤثر بشكل سلبي على الموارد المالية والجبائية من خلال حرمان خزينة الدولة من موارد هامة وبالتالي التأثير على السياسة الجبائية التي تتهجها الدولة بل يخلف آثارا أكثر خطورة تتمثل في الانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية والتي ستكون محور دراستنا في النقطة الموالية.

المطلب الثاني: الانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية

لا يمكن الحديث عن التنمية الاقتصادية والاجتماعية بوجود عراقيل التي تؤثر على مالية الدولة، والتهرب الضريبي يعتبر عامل مؤثر على السير الطبيعي للإستراتيجية التي حددها المغرب من خلال تحرير المبادلات التجارية، والانخراط في مظلة العولمة وتأهيل المقاولات وتشجيع الاستثمارات الأجنبية وخلق سوق حرة فضلا عن نهج سياسة الخصوصية، كما أنه لا يمكن الحديث عن محاربة الفقر والبطالة وإعادة توزيع الدخل بين مختلف الطبقات من أجل تحقيق التوازن الاجتماعي دون محاربة التهرب الضريبي الذي أصبح يعرقل برامج الدولة في النمو الاقتصادي والاجتماعي، وبناء علي ذلك ومن أجل إبراز هذه الآثار سنتناول الانعكاسات الاقتصادية في (فقرة أولى) على أن نتناول الانعكاسات الاجتماعية في (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: الانعكاسات الاقتصادية

لقد شهد المغرب أزمة اقتصادية في بداية الثمانينات نتيجة ارتفاع عجز الميزانية وعدم قدرة المغرب على الوفاء بالتزاماته المالية الأمر الذي أدى إلى اللجوء نحو المؤسسات المالية العالمية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، من أجل إعادة النظر في السياسة الاقتصادية والجبائية التي ينفجها المغرب¹.

¹ - عبد السلام أديب: مرجع سابق، ص: 162.

هذا وقد أدى النظام الجبائي النوعي السابق الذي كان معمولاً به إلى التعقيد، وعدم التوازن الضريبي وضعف مردوديته، كل هذا جعل الوضعية المالية للمغرب تعرف نوع من التقلبات الاقتصادية أضف إلى ذلك بعض العوامل الأخرى الطبيعية التي تمثلت في توالي سنوات الجفاف سنة 1980 و 1981 و 1982 وللخروج من هذه الأزمة بتوصيات المؤسسات المالية العالمية، من أجل إعادة جدولة ديونه وتتمثل هذه التوصيات أساساً في ترشيد التصرفات الاقتصادية والمالية للمغرب وإعادة النظر في التوازنات المالية على المستويين الداخلي والخارجي مثل التوازن التجاري وتوازن ميزان الأداءات، وتوازن الميزانية العامة للدولة...¹.

والتهرب الضريبي عانى منه المغرب منذ عقود طويلة، التخطيط الاقتصادي الذي يهدف إلى الرقي والتنمية المستدامة، كما أنه يسعى إلى التضييق وتشويه الحقائق وتقديم معلومات خاطئة حول النشاط الذي يقوم به المكلف بالضريبة إلى جانب تغيير طبيعة المواد المستعملة في الإنتاج عبر عدة آليات تقنية ثم التظاهر بالخسارة وعدم تضمين رقم الأعمال المحقق من خلال تقديم معلومات وحسابات خاطئة لإدارة الضرائب، هذه العوامل تؤثر بشكل أو بآخر على السياسة الاقتصادية المغربية التي كانت ولا تزال تعاني من عجز على مستوى الميزانية العامة².

وبناء على ما سبق فالتهرب الضريبي يؤثر على الاقتطاعات الضريبية التي تحتل مكانة هامة بالنسبة لمداخل الميزانية العامة، ويتمثل ذلك من خلال اقتطاع جزء من دخول الأفراد المتأتي من الدورة الاقتصادية للمجتمع عن طريق فرض الضرائب والرسوم وغيرها من الاقتطاعات العمومية والسبب الذي يؤدي إلى تفاقم عجز الميزانية هو اعتماد السياسة الاقتصادية للمغرب على تمويل ميزانيتها من الضرائب بمختلف أنواعها وأي نقص في مواردها إلا وانعكس على السياسة الاقتصادية نظراً لكون الموارد الضريبية هي أساس بل رهان الدولة في تحقيق أغراضها المتعددة³.

1 - من مقتضيات هذا الإصلاح الجبائي:

- ضبط الواقع الجبائي للمجتمع الضريبي في المغرب.

- ضبط النفقات العمومية مع الاتجاه نحو التخلي التدريجي عن القطاعات غير المنتجة

- تسطير تدبير حقيقة الاستثمار وإخضاعها لميكانيزمات السوق.

- تقويم القطاع النقدي، تشجيع الاستثمارات الخاصة بتقديم الامتيازات المالية والجبائية- تدبير تحرير التجارة الخارجية، خصوصية المرافق العمومية... =

ذ. عبد الله دمومات: مرجع سابق، ص: 19.

2- الصديق عجوان: مرجع سابق، ص: 160.

3- ذة جهد كان حجيبة: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، الطبعة الأولى 2006، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، 2006، ص: 14.

ومن جهة أخرى يبقى التهرب الضريبي عائقا يحول دون تحقيق الدور الذي تقوم به الضريبة نظرا لإفشاله كل أساليب إعادة التوازن للنشاط الاقتصادي، فمثلا نجد الحالة التي تتميز بها الدورة الاقتصادية بالتضخم إذ يكون الطلب أكثر من العرض هنا تقوم الدولة إما بالرفع من الأسعار أو بالزيادة في ثمن المنتجات أو عن طريق فرض ضرائب أخرى جديدة كما أنها يمكن أن ترفع في سعر الضرائب القديمة من أجل امتصاص القوة الشرائية للملزمين بالضريبة، كل هذا إذا كان مقرونا بالتهرب الضريبي ربما سوف يزيد من حدة الأزمة الاقتصادية لأن الملزم حينما يتهرب من الضريبة ترتفع قدرته المالية وبالتالي الإبقاء على قاعدة الطلب يفوق العرض¹.

وهكذا فالتهرب الضريبي يبقى كرد فعل على الظرفية الاقتصادية الصعبة التي يعيشها الملزم ويرى في الإمساك عن تقديم واجباته الضريبية إلى الإدارة الجبائية حقا مشروعا مادام ذلك يحافظ على توازناته المعيشية².

وعلى العموم تبقى الأزمة الاقتصادية التي يعيشها المغرب قائمة نظرا لمجموعة من الأسباب التي تقوم إلى جانب التهرب الضريبي، فمثلا ارتفاع معدلات الفائدة وارتفاع أسعار المواد الأولية يؤديان إلى خلل كبير في الإستراتيجية الاقتصادية، بسبب عدم وجود توازن دخل الأفراد مع القدرة الشرائية المرتفعة³. ومن بين الآثار التي يخلقها التهرب الضريبي أيضا هو تأثيره على حجم الاستثمارات بالمغرب، إذ عادة ما نجد نفقات التسيير تشكل حصة الأسد في نفقات الميزانية العامة بحيث تشكل نفقات التسيير 78،250 مليون درهم سنة 2003 في حين نجد نفقات الاستثمار تشكل 19،547 مليون درهم وهو معدل ضعيف يؤثر على النمو الاقتصادي، بل انخفضت نفقات الاستثمار سنة 2004 إلى 19،195 مليون درهم مقابل ارتفاع نفقات التسيير إلى 81،047 مليون درهم، أما في سنة 2005 فقد شهدت هذه النفقات ارتفاعا كبيرا حيث بلغت 109،637 مليون درهم، مقابل الارتفاع المتزايد لنفقات الاستثمار الذي انخفض

1- عز الدين سيمو: مرجع سابق، ص:78.

2 -محمد عياد: النظام الجبائي المغربي بعد الإصلاح، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية، 2002-2003. ص: 60.

3- ذ.أنس بن صالح الزمراني: مرجع سابق، ص:200.

إلى 19,040 مليون درهم¹. وترجع أسباب الانخفاض هذه إلى الآثار السلبية التي يخلفها التهرب الضريبي إلى جانب الأسباب الأخرى التي لها ارتباط قوي بالجانب الاقتصادي للبلاد.

تقديرات نفقات الميزانية العامة²

قانون المالية 2005	قانون المالية 2004	قانون المالية 2003	
101.637	81.047	78.25	نفقات التسيير
		0	
59382	53.567	52.34	نفقات الموظفين
		0	
15.412	14.227	13.37	معدات الوزارات
		0	
23.423	8.140	9.340	التحملات المشتركة
4.290	1.590	3.213	منها: دعم الأسعار
3.420	5.113	3.200	النفقات الطارئة والمخصصات الاحتياطية
39.389	41.626	41.75	نفقات الدين العمومي
		9	
29.078	30.184	25.84	الدين الداخلي
		6	
10.313	11.442	15.91	الدين الخارجي

¹- المصدر وزارة المالية والخصوصية

²- المصدر وزارة المالية والخصوصية.

		3	
19.040	19.195	19.54	نفقات الاستثمار
		7	
160.066	141.868	139.5	مجموع النفقات
		56	

الفقرة الثانية: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

يخضع النظام الجبائي لأي دولة سواء كانت متقدمة أم سائرة في طريق النمو إلى تأثيرات اجتماعية مختلفة وهذا ما يجعلنا نرجع إلى الخاصية المميزة للقاعدة القانونية في كونها قاعدة اجتماعية أي أنها مرتبطة بالمجتمع وتنبثق من كيانه وروحه.¹

وعليه فالتهرب الضريبي يعتبر كرد فعل للمجتمع على نصوص جبائية لا تتناسب مع مقدرتهم التكلفة وبالتالي رفضهم للضريبة المفروضة عليهم، وبهذا فكلما زادت حدة النزاعات الجبائية في إطار التهرب الضريبي إلا ويعني ذلك الحيف الاجتماعي وعدم مساواة المواطنين أمام الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى التأثير على التشريع الجبائي وعلى مستوى الموارد الجبائية.²

ومن بين الانعكاسات التي يخلفها التهرب الضريبي النقص في الموارد المخصصة لمحاربة الأمية ومحاربة السكن غير اللائق وغيرها من الآفات التي تهدد مستقبل التنمية الاجتماعية في المغرب. كما أن الدولة تلجأ إلى الموارد الجبائية من أجل إعادة توزيع الدخل بين سائر طبقات المجتمع من أجل تقليص الهوة التي تفصل بين الطبقة الغنية والطبقة الفقيرة، ويتضح ذلك من خلال قيام الدولة بفرض ضرائب بأسعار مرتفعة على الدخل المرتفعة وبفرض ضرائب منخفضة على الدخل المنخفضة، ومغزى ذلك هو خلق نوع من التوازن الاجتماعي بين مختلف الطبقات الاجتماعية وفي المقابل يظهر التهرب الضريبي كعامل معاكس يغير مسار المعادلة التي كانت الدولة تخطط لها.³

1- الطيب الفصائلي: المدخل لدراسة القانون، نظرية القانون، نظرية الحق، الطبعة الثانية المطبوعة والوراثة الوطنية مراكش، السنة 2000، ص: 9.
2- عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص: 72.
3- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 161.

ولكن من جهة أخرى ونظرا للحيف الاجتماعي الذي يطال بعض الملمزين الذين تتقل الضريبة كاهلهم خاصة أصحاب الدخل المحدودة، بحيث لا يمكنهم التهرب من الضريبة لأن مبلغ الضريبة يتم اقتطاعها من المنبع، في حين تبقى بعض الأنشطة مفتوحة للتهرب الضريبي التي لا يتم اقتطاع مبلغ الضريبة فيها من المنبع مثل الأنشطة التجارية والمهنية الحرة، هذا الأمر دفع بعض الباحثين إلى القول على أن هذه المعادلة تؤدي إلى تطبيق سياسة تقير الفقراء وإغناء الأغنياء¹.

وهكذا يبقى شكل العدالة الاجتماعية للضريبة دون جدوى مادام توزيع الأعباء الجبائية غير عادل ومتساوي بين الملمزين، ومادامت السياسة الجبائية تركز على الأهداف دون الاهتمام بالوسائل والآليات². أما من ناحية أخرى ترى بعض الفئات أن عدم تضريب القطاع غير المهيكل فيه حيف لهم فمثلا هناك أنشطة غير مهيكلة يمكن أن تحقق أرباحا خيالية، وهو ما حدث بالنسبة لبعض المؤسسات، إذ أكثر من 245.000 مؤسسة غير مصرح بها حققت إنتاجا قدر ب 31 مليار درهم، وقيمة مضافة ب 21 مليار درهم سنة 1988، وهذا يبقى مثال بسيط فقط على الأهمية التي يشكلها القطاع الغير المهيكل في النسيج الاقتصادي والاجتماعي المغربي الذي يحرمها من الضرائب التي كان من المفروض أن تستفيد منها الإدارة الجبائية³.

وتأسيسا على ما سبق قوله أضحي التهرب الضريبي عاملا من العوامل المؤثرة في المجال الاجتماعي مادام يهدف إلى حرمان الخزينة العامة من أموال ضخمة تستخدمها الدولة لمعالجة المشاكل المختلفة، والدليل على ذلك هو ما أورده تقرير بنك المغرب لسنة 2005، إذ أكد على ارتفاع معدل البطالة على المستوى الوطني من 10,8 % سنة 2004 إلى 11 % سنة 2005 وتزايد من 3,2 إلى 3,6 في الوسط القروي في حين بقي معدل البطالة في الوسط الحضري في نسبة 18,3 %⁴.

وفي المقابل فقد عملت الدولة على إعادة النظر في هذا المشكل من خلال تأهيل الشباب على إيجاد مناصب شغل، فقامت بوضع سياسة جديدة في سنة 2006 تعتمد على تأهيل الكفاءات وتوجيههم

1- نفس المرجع، ص: 161.

2- محمد عباد، مرجع سابق، ص: 216.

3- محمد عباد، الضغط الجبائي، ص: 217.

4 تقرير بنك المغرب للسنة المالية 2005، مرجع سابق، ص: 58.

من خلال منح قروض صغرى ومتوسطة للمقاولين الشباب كبرنامج مقاولتي والاعتماد على سياسة offshoring كآلية لخلق مناصب شغل للشباب¹.

ولكن رغم هذه المجهودات لازال مشكل البطالة يبقى مطروحا ويشكل حاجزا أما الاستثمار في شتى القطاعات الاجتماعية حيث أكد خبراء مهتمين بهذا المجال على أن مناصب الشغل تقلصت من 25000 منصب سنة 1983 إلى أقل من 10000 منصب شغل في سنة 1997، ويعزى السبب في ذلك ، الجفاف، والهذر المدرسي والهجرة القروية...²

وعلى أي نرى أن التهرب الضريبي من خلال الآثار الاجتماعية السيئة التي يخلفها على المجتمع يحتاج إلى إرادة قوية من طرف الدولة لمجابهته قصد التخفيف من الأزمات التي تعاني منها الدولة ولا يتأتى ذلك إلا بنشر ثقافة الوعي الجبائي لدى جميع الفئات الاجتماعية خاصة وأن هذا الوعي منخفض بشكل كبير في الدول النامية كالمغرب، حيث وصل الأمر إلى بعض الفئات الملزمة بالضريبة إلى الافتخار بعدم أدائها للضرائب، لكن العكس هو الصحيح لأن المواطنة تفرض على الملزم أدائه الضريبة مادامت تخدم المصلحة العامة للبلاد، كما أن الإدارة الجبائية تبقى مسؤولة عن إيجاد حل لهذه الأزمة التي تنخر ميزانية الدولة بشكل متزايد وحينها تكون إرادة الدولة قوية لحل هذا المشكل فالأكيد أنه لا يمكن القضاء على التهرب الضريبي بشكل تام ولكن على الأقل التخفيف من حدته الشيء الذي أكده الأستاذ G.Adrant بقوله: "إن قيمة أي نظام جبائي تبقى رهينة بإرادة الجهة التي ستعمل على تنفيذه"³.

ولكن الإشكال المطروح هو أن التهرب الضريبي لا يقف عند هذا الحد بل أصبح ظاهرة عالمية لا تعرف حدود ولا حواجز، ويعتبر من بين الآثار السلبية التي أتت بها رياح العولمة من خلال تحرير المبادلات التجارية، وحرية تنقل رؤوس الأموال الأجنبية عبر الدول، بل يمكن مقارنته من جهة أخرى على أنه من بين مخلفات ما يسمى بالازدواج الضريبي، والمغرب لا يخلو من هذه الظاهرة نظرا لموقعه الجغرافي المتميز حيث أصبح الوجهة المفضلة للشركات المتعددة الجنسيات، ليبقى السؤال المطروح هو كيف استفاد المغرب من كل هذه الشركات والمقاولات التي اختارته مكانا لاستثمار أموالها؟ ألا يكون

¹ -Mustapha Mansouri : Mokawalati, interview au journal du Matin du Sahara, mardi 12 décembre 2006, p : 7.

²-الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 164.

³ - G.Adrant : histoire de l'impôt, livre V les grandes études historiques, librairie, artheme, fayard 1972.

التهرب الضريبي الدولي هو الحافز الذي أدى بهذه الشركات إلى اختيار المغرب كبلد محفز للاستثمار من الإعفاءات والامتيازات الجبائية، سؤال تبقى الإجابة عليه من خلال تناولنا لإشكالية التهرب الضريبي الدولي في الفصل الثاني من خلال موضوع رسالتنا.

الفصل الثاني:

التهرب الضريبي الدولي

لم يعد التهرب الضريبي يقتصر على حدود دولة معينة فقط، بل أضحى يشكل ظاهرة دولية تمتد إل جميع أنحاء العالم، رغم الإجراءات المتخذة من طرف بعض الدول التي تصل إلى حد تطبيق عقوبات جنائية ضد مرتكبيه، ولكن رغم ذلك لازالت مظاهر التهرب الضريبي الدولي تغزو الموارد الجبائية للدول التي تتساهل أو تتغاضى عن هذه الممارسات غير الشرعية.

وفي هذا الإطار ونظرا لتوسع محيط التجارة الدولية وانتشار الشركات المتعددة الجنسية التي أصبحت صلة وصل بين الدول المصدرة لها والتي تنتمي إلى محور البلدان المتقدمة، والدول التي تنتمي إلى الجنوب أو الدول النامية، وهذه الشركات الدولية النشطة، أو حتى المستثمرين العاديين يعملون على نقل رؤوس الأموال من حدود دولهم إلى خارجها، من أجل استغلالها في بلدان أجنبية تتميز بنظام ضريبي منخفض أو أقل وطأة من قوانينهم في بلدانهم الأصلية، وهذا شكل أولي وتقليدي للتهرب الضريبي الدولي، بل تقوم الشركات المتعددة الجنسية بإنشاء فروع لها في دول تسمى بالجنات الضريبية حيث تعمد إلى نقل الأرباح والدخول من إلى هذه الفروع المتواجدة بالخارج حتى لا يتم إخضاعها للضريبة، مستعملين في ذلك تقنيات جد معقدة يصعب على دولة نامية أن تكتشفها، وهكذا حاولت الدول مواجهة هذه الظاهرة التي تستنزف الموارد المالية للدول المستقطبة لرؤوس الأموال المهربة من الضرائب، عبر مجموعة من الاتفاقيات الجبائية الدولية إما لمنع الازدواج الضريبي أو من أجل محاربة التهرب الضريبي الدولي، وللحديث عن ذلك سنتناول في البداية أسباب، ظهور التهرب الضريبي الدولي والتقنيات المستعملة لارتكابه(في الفرع الأول) ثم نتناول آثار التهرب الضريبي الدولي والإجراءات اللازمة لمكافحته (الفرع الثاني).

الفرع الأول: أسباب ظهور التهرب الضريبي الدولي والتقنيات المستعملة لارتكابه

إن التهرب الضريبي الدولي ليس وليد اليوم، بل ظهر منذ ظهور المعاملات التجارية بين الدول، فحينما بدأت التجارة الدولية عبر الدول كان بعض التجار لا يؤدون الضرائب المفروضة عليهم حينما يقومون بعمليات البيع، التي كانت تخضع لرسوم ومكوس وغيرهما من الضرائب، وبعد ذلك تطور التهرب الضريبي الدولي عبر العصور والأزمات مواكبا حركة التجارة في ازدهارها وانحطاطها، وهكذا لجأت بعض الدول الاستعمارية إلى توسيع نطاق شركاتها في الدول التي تخضع لانتدابها وسيطرتها الشيء الذي أفرز لنا ظهور شركات تسمى الشركات الدولية، أو الشركات المتعددة الجنسية التي رفعت من حجم التهرب الضريبي الدولي نتيجة استعمالها لتقنيات معقدة لا تستطيع الدول النامية مكافحتها نظرا لقوة تركيبها وسرعتها ومهارتها الدقيقة، وفي المقابل لا يمكن لهذه الشركات أن تستعمل هذه التقنيات، إلا إذا وجدت أرضية ملائمة التي تشكل سببا من أسباب التهرب الضريبي الدولي (المبحث الأول)، ثم آنذاك تبدأ هذه الشركات المتعددة الجنسية في استعمال مجموعة من التقنيات (المبحث الثاني).

المبحث الأول: أسباب التهرب الضريبي الدولي

أدى انتشار الشركات المتعددة الجنسية، واتساع المبادلات التجارية الدولية عبر تحرير الأسواق الاقتصادية لمختلف الدول، وحرية تنقل الأشخاص، إلى إفراز ممارسات تتمثل في التهرب الضريبي الذي يؤثر على اقتصاد الدول النامية، من خلال النقص في الموارد المالية للميزانية العامة لهذه الدول، أضف إلى ذلك القوة التي تتمتع بها الشركات المتعددة الجنسية في التأثير على القرارات الاقتصادية والسياسية للدول النامية مستغلة بذلك قوتها المالية الضخمة، وعليه فأسباب التهرب الضريبي متعددة ومتنوعة نذكر منها الأسباب الموضوعية والتقنية المرتبطة باحتواء رؤوس الأموال (المطلب الأول)، وحالات الازدواج الضريبي التي ينتج عن السيادة السياسية للدولة، في تضريب الأجانب فوق ترابها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الأسباب الموضوعية والتقنية

يرجع السبب الرئيسي للتهرب الضريبي الدولي إلى العلاقة التاريخية المرتبطة بالمبادلات الاقتصادية الدولية، التي تبني على أساس خدمة المصالح المالية للشركات والدول المصدرة لها، كما أن البعد الدولي للتهرب الضريبي، يرجع إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسية عبر الأقطاب العالمية، وهذه

المؤشرات تدل على قوة النظام العلائقي الذي يربط بين الدول المتقدمة باعتبارها مصدرة لرؤوس الأموال والدول المتخلفة باعتبارها مستقبلة للشركات الدولية مما يعني وجود نظام علائقي أي التبعية الاقتصادية لدول الجنوب مع دول الشمال، ومن أجل إبراز هذه المظاهر في إطار التهرب الضريبي الدولي، إرتأينا أن نبحث في هذا المطلب تحديد الأسباب الموضوعية للتهرب الضريبي الدولي في (الفقرة الأولى) على أن نتناول الأسباب التقنية في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الأسباب الموضوعية للتهرب الضريبي الدولي

في البداية يعتبر تعريف التهرب الضريبي الدولي جد صعب نظرا لتشابهه مع بعض المفاهيم المشابهة مثل الغش الضريبي الدولي والتجنب الضريبي والتهريب والغلط الضريبي نظرا لوجود علاقة وطيدة بينهما تتصب على أساس التخلص من الضريبة بشكل غير شرعي¹.

وفي هذا الإطار يرى أحد الفقهاء أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تتجلى بالخصوص على المستوى الدولي في الأفعال التي يتم فيها التهرب من الضريبة عن طريق تحويل الوعاء الضريبي والدخول المتأتية من دولة يوجد فيها ضغط ضريبي مرتفع إلى دولة يوجد فيها ضغط ضريبي منخفض أو منعدم².

وفي نفس الاتجاه يذهب الأستاذ J.J Magnin إلى أن التهرب الضريبي الدولي ينبني على أساس الاستفادة من الأنظمة الضريبية لدول مختلفة بنقل الأساس الضريبي سواء الحالي أم المستقبلي من دولة إلى أخرى، وذلك حسب المزايا الضريبية لكل دولة على حدة، لئتم في الأخير التهرب من أداء الضريبة المرتفعة³.

وعلى أية حال فالتهرب الضريبي الدولي يكون قائما حينما يقوم الملزم بأداء الضريبة، بنقل رؤوس أمواله إلى دولة أخرى غير الدولة التي يقوم فيها بنشاطه، إذ يكون فيها العبء الضريبي جد منخفض، أو أقل ارتفاعا من الدولة التي يقيم فيها، أو يقوم بنشاطه فيها، وغالبا ما تتميز قوانين الدولة التي تم فيها

1 - سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية مصر، السنة 1999، ص:17.

2 - Dr.Abelkader tialati : Droit fiscal international et les payes en voie de développement, le cas des payes Arabes, contribution a l'étude juridique du Nouvel ordre fiscal international, volume I, thèse de Doctorat d'état en droit, université de Montpellier 1, Faculté de droit et des sciences économiques, Montpellier, France, 1987, p ; 75.

3 - dr : Abdelkader tialati : opcit .p75.

تحويل رؤوس الأموال إما بضغط جبائي منخفض أو هناك إمكانيات لممارسة التهرب الضريبي بمختلف الأساليب.

ويتم ارتكاب هذا النوع من التهرب الضريبي بالخصوص من طرف الشركات المتعددة الجنسية التي تعتمد إلى وضع مركزها الاجتماعي في دولة تتميز قوانينها الضريبية بالمرونة وكثرة الإعفاءات، بل أحيانا يتم اللجوء إلى نقل المركز الاجتماعي للشركة إلى دولة تسمى بالجنة الضريبية مستعملين بذلك كل الأساليب الاحتياالية والتدليسية الحديثة في مجال التهرب الضريبي الدولي، والتي يصعب ضبطها بسهولة، ومن بين هذه الشركات نجد مثلا شركات الملاحة الجوية والبحرية، التي تقوم بإنشاء فروع لها في مختلف الدول العابرة لها¹.

وبناء على ذلك يظهر بشكل واضح أن الأسباب الموضوعية التي تساعد على ظهور وانتشار التهرب الضريبي الدولي، هو التوسع الحاصل في مجال حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الحرة التي أتت بها السياسة الرأسمالية الليبرالية من خلال رفع الحواجز أمام تنقل الأشخاص والشركات المتعددة الجنسية².

وهذا الاختيار الاقتصادي المتمثل في جلب الرأسمال الأجنبي ينتج عنه ظهور وجه آخر يشكل سببا موضوعيا لظهور التهرب الضريبي ليجعل المعادلة بذلك تنقلب من حسنات الرأسمال الدولي، إلى سيئاته المتمثلة في استغلال الثروات الطبيعية للدول المستقطبة لرؤوس الأموال بل إلى تدمير الموارد الجبائية لهذه الدول عبر استعمال تقنيات التهرب الضريبي ، الذي يمتص الموارد الجبائية والمالية لهذه الدول المتخلفة التي تعتمد في الأساس على الضرائب كمورد رئيسي في تمويل الميزانية العامة.

ومن جهة أخرى تسعى الدول المتخلفة الى تغطية العجز الحاصل على مستوى الاستثمار الوطني، بواسطة استقطاب الرأسمال الأجنبي الذي يساعد رغم سلبياته المتمثلة في التهرب الضريبي على خلق

¹ - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 21.

² - يرجع التأصيل التاريخي للشركات المتعددة الجنسية الى القرنين 16 و17 حيث ظهرت بعض الشركات المتعددة الجنسية مثل شركة جزر الهند الشرقية التي يرجع تاريخ تأسيسها الى القرن 17 في فرنسا، إضافة الى شركة الهند الشرقية المعتمدة من طرف التاج البريطاني، وأهم مظهر تاريخي للشركات متعددة الجنسية في القرن 18 هو نقل الاستثمارات الأجنبية من الدول الأوروبية الى الدول المستعمرة او المناطق التي تقع تحت نفوذها. وكان هدف هذه الشركات هو استغلال الثروات التي تزخر بها الدول الخاضعة لسيطرتها من معادن ونقط ومناجم، وهكذا انبثقت شركات فرنسية سنة 1880 اسمها الشركة الدولية للنيكل بعهدا ظهرت شركات بترولية أمريكية تحت اسم "كارتل: مختصة في البحث والتنقيب عن = البترول حيث كانت تقسم الثروات الطبيعية خاصة البترول مع شركات أوربية،ذة فاطمة الحمدان بحير الوضع الجبائي للشركات المتعددة الجنسية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، تخصص قانون المالية، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة 1991-1992، ص: 7 و 8.

فرص للشغل والزيادة في حصيلة الدولة من العملة الأجنبية من الضرائب التي تدفعها المشاريع المقامة داخل الدول المستضيفة لها.

إلا أن هذه المزايا تبقى جد محدودة في إطار النظام الاقتصادي الدولي المبني على أساس المصالح المختلفة للدول المتقدمة، التي تتوفر على شركات دولية لها خبرات وتقنيات عالية في مجال التهرب الضريبي الدولي، كما أنها تملك إستراتيجية عالية تخول لها التسيير العقلاني لمواردها وطاقتها أيضا نجد على المستوى الدولي بعض الشركات المتعددة الجنسية لها من الإمكانيات المالية والطاقت البشرية ما يضاهي ويتجاوز الإمكانيات المحدودة للدول التي تستثمر فيها¹.

وعلى المستوى الوطني نجد مثلا فروعا لشركات أجنبية تحقق رقم أعمال سنوي يفوق بكثير ميزانية الدولة، وهنا يمكن تغيير المعادلة التي تجعل الملزم طرف ضعيف أما الإدارة الجبائية، وحينما نرجع إلى عدد الشركات الأجنبية بالمغرب نجدها مرتفعة بشكل كبير خاصة في الآونة الأخيرة، إذ تعمل في شتى المجالات وتستفيد من الامتيازات الجبائية التي تخولها الدولة المغربية في إطار سياسة الانفتاح الاقتصادي وتشجيع المنافسة بين الشركات المحلية ونظيرتها الأجنبية².

وهكذا يمكن أن نقول بأن التهرب الضريبي الدولي يبقى رهينا بتراكم رؤوس الأموال الأجنبية المتنقلة عبر الدول التي تريد استقطابها من أجل تمويل مشاريع التنمية التي لا يمكن أن تتحقق مادام هناك تملص من طرف الشركات المتعددة الجنسية مما يجعل هذه الاستثمارات تخلف آثارا سلبية على المستوى الجبائي³.

وأصبح اليوم موضوع الشركات المتعددة الجنسية يكتسي أهمية قصوى في العلاقات الاقتصادية الدولية نظرا لأهميته في خلق التوازن الاقتصادي بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة، ولكن يبقى هاجس أي دولة مستقبلية لهذه الشركات هو الحفاظ على الموارد الجبائية من جراء ممارسة التهرب الضريبي بواسطة الشركات الدولية، هذا الأمر جعل العديد من الكتاب الاقتصاديين إلى اعتبار التهرب الضريبي الدولي مرادفا للتهرب الضريبي للشركات المتعددة الجنسية نظرا لوجود فروع لها في دول أجنبية ويتم ذلك

1- فتحة بلعماري: التهرب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة 1985، ص:66.

2 - Maroc hebdo International : n°729 du 26 janvier au 1 février 2007,p :42.

3- فتحة العمري: مرجع سابق، ص:71.

من خلال إنشاء وكالات ومكاتب خارج الدولة الأم التي يوجد بها المقر الاجتماعي للشركة في دولة أخرى يوجد فيها نظام جبائي مرن .

وظاهرة التهرب الضريبي الدولي لا تقتصر على الدول التي تعتبر في نظر الشركات الدولية متخلفة تتضرر منها بل حتى الدول المتقدمة، فمثلا نجد في فرنسا أن الخزينة العامة تفقد سنويا مبالغ مالية تصل إلى 30 مليار أورو وذلك من جراء تلاعب الشركات متعددة الجنسية بالوثائق المثبتة لمسك المحاسبة والتحايل في تحديد رقم الأعمال وفي تقدير آخر قدم إلى رئيس الجمهورية الفرنسية سنة 1972 من طرف المجلس الوطني للضرائب تبين أن 38 % من الدخل لا يخضع للضريبة¹.

كذلك نجد أن بأن المغرب يتضرر كثيرا من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، نتيجة تدفق الأشخاص الأجانب سواء كانوا طبيعيين أم معنويين الذين يتهربون من الضرائب مستغلين بذلك الثغرات القانونية التي يتركها المشرع نتيجة الإهمال وعدم التدقيق في النصوص الجبائية، ومما يزيد الأمر تعقيدا هو ظهور البطائق الالكترونية حيث ارتفعت نسبة استعمالها بالمغرب من 1694 بطاقة سنة 2000 إلى 3508 سنة 2004، وهو الأمر الذي يجعل المتعاملين بهذه البطائق يتهربون من أداء الضريبة بواسطة عدة تقنيات متطورة مثل تزوير المعطيات الآلية للبطائق لتضليل الإدارة الجبائية².

وهذه الآلية التي تم تكررها أضحت تتعامل بها الشركات المتعددة الجنسية لأنها سهلة الإجراءات ويمكن ممارسة التهرب الضريبي عبرها رغم أن الأمر يتطلب تقنيات جد عالية.

وكنتيجة لذلك أظهرت الأسباب الموضوعية للتهرب الضريبي الدولي عن فشل دول العالم الثالث في سياسة الاستثمار الأجنبي، الذي يعتمد على تعميق الهوية الاقتصادية بين الدول النامية والدول المتقدمة من خلال العلاقة الاقتصادية غير المتكافئة والتي تزيد من حدتها التهرب الضريبي.

وعليه فكثر الإعفاءات والقوانين الاستثمارية لا يمكن أن تحقق الهدف الذي تريده الدول المتخلفة مادام هناك تهرب ضريبي لصيق بالشركات المتعددة الجنسية³.

¹ - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 26.

² - Fadoua Tounassi : paiement par carte bancaire ; revue du journal hebdomadaire, 3 au 9 Décembre 2005 ; p: 51.

³ - عملت السلطات المغربية منذ الاستقلال على سن قوانين استثمارية وهي : قانون 13 شتنبر 1958 وقانون 31 دجنبر 1960 وقانون 17 يناير 1983 و أخيرا ميثاق الاستثمار ل 8 نونبر 1995 وكان هدف الدولة من سن هذه القوانين هو تحقيق أهداف اقتصادية يتوخى منها تنمية الاقتصاد عبر تدابير تحفيزية مثل تهيين بنيات استقبالية مناسبة وذلك بمراجعة وتحيين وعصرنة القوانين والتنظيمات وإعداد الشروط الذاتية و الموضوعية للاستثمار.

إلا أن الإجراءات التي تتخذها الدول النامية فيما يخص القوانين الاستثمارية تبقى نسبية ومحدودة أو مؤقتة من أجل تأمين المصادر المالية الضرورية لتغطية أوجه الإنفاق في مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية و السياسية ويتم ذلك من خلال تحقيق التوازن بين كفتي الميزانية أي بين الموارد والنفقات¹.

وقد عملت بعض الدول مثل الأرجنتين إلى سن إجراءات جبائية من أجل تشجيع الاستثمار من خلال وضع إعفاءات تعريفية بأثمان العتاد المستورد من الخارج.

وفي مصر عملت الحكومة المصرية في قانون سنة 1974 المعدل بمقتضى قانون سنة 1974 إلى تمتيع المستثمرين الأجانب بإعفاءات جبائية تشمل الضريبة على الدخل إذا كان هناك نفس الدخل المتحصل عليه في الدولة الأمر للمستثمر الأجنبي أو في الدولة التي يتم فيها تحويل عوائد الرأسمال، أما في تونس نجد هناك عدة إعفاءات جبائية تشمل أساسا الاستثمارات المتعلقة بالتصدير والإنتاج على مستوى السوق الداخلية وهذه الإعفاءات التي تسنها الحكومة التونسية تبقى مرحلية فقط أي لا يمكن الاستفادة منها بشكل دائم، كما أن دولة المكسيك تعطي أولوية الإعفاء بالنسبة للشركات الأجنبية التي تقوم بتنمية وتطوير حجمها داخل السوق الوطني².

وقد نصت المادة الثانية من القانون الإطار رقم 18/95 الذي يعتبر بمثابة ميثاق للاستثمارات على أنه: " تهدف التدابير المنصوص عليها في الميثاق إلى التحفيز على الاستثمارات عن طريق:

- تخفيض العبء الضريبي المتعلق بشراء المعدات والآلات والسلع التجهيزية والأراضي اللازمة للاستثمار.
- تخفيض نسب الضريبة المفروضة على الدخل والأرباح.
- سن نظام ضريبي تفضيلي لفائدة التنمية الجهوية.
- تعزيز الضمانات الممنوحة للمستثمرين بتيسير طرق الطعن فيما يتعلق بالنظام الضريبي الوطني والمحلي.
- إنعاش المناطق المالية الحرة offshore ومناطق التصدير الحر ونظام المستودعات الصناعية الحرة.
- تحقيق توزيع أفضل للعبء الضريبي وتطبيق أحسن القواعد المتعلقة بالمنافسة الحرة وخاصة عن طريق مراجعة نطاق تطبيق الإعفاء من الضريبة.

كما ترمي هذه التدابير إلى: =

- = - تشجيع التصدير
- إنعاش التشغيل
- تخفيض كلفة الاستثمار
- تخفيض كلفة الإنتاج
- ترشيد استهلاك الطاقة والماء
- المحافظة على البيئة

كما أن قانون الإطار أعطى مجموعة من التدابير ذات الطابع الضريبي الجمركي من أجل خلق أرضية ملائمة للاستثمار خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية التي تريد الاستثمار بالمغرب، وللمزيد من التفاصيل راجع قانون الاستثمار بالمغرب منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الأولى 2005، ص: 40 وما بعدها.

1- عبد الفتاح بلخال: علم المالية العامة والتشريع المالي المغربي، المكتبة الوطنية، الرباط، السنة 2002، ص: 105.

2- فتحة العماري: مرجع سابق، ص: 73-74.

وهذه القوانين تبقى محدودة وضعيفة نظرا لعدم التوازن بين الاقتصادي بين الدول المصدرة لرؤوس الأموال والدول المستقبلية لها، الأمر الذي جعل بعض دول العالم الثالث إلى نهج سياسة الاتفاقيات الجبائية بينها وبين الدول المتقدمة، وتكون هذه الاتفاقيات إما بشكل ثنائي أم متعددة الأطراف، ويتم إبرام هذه الاتفاقيات من خلال الاعتماد على نموذج (OCDE) أي نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ونموذج (ONU) أي اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للزواج الضريبي، إلا أن الواقع يظهر أساليب أخرى تتمثل في الضغط الذي تمارسه المنظمات الاقتصادية الدولية بحيث تخرج السيادة الوطنية للدول المتخلفة من قاعدتها التقليدية إلى سيادة دولية تبقى خاضعة للظروف الاقتصادية الدولية التي تتماشى مع مصالح الشركات المتعددة الجنسية¹.

وأخيرا يمكن القول أن الأسباب الموضوعية المتمثلة في احتواء رؤوس الأموال الأجنبية من خلال القوانين الاستثمارية والتحفيزات الجبائية تقابلها ضريبة أخرى لهذه الدول المتخلفة عن طريق إفراز ممارسات سلبية من طرف الشركات والأشخاص الأجانب ألا وهو التهرب الضريبي الذي يعكس صورة أخرى للاستثمار.

الفقرة الثانية: الأسباب التقنية للتهرب الضريبي الدولي

لقد أشرنا سابقا إلى الاختلاف الحاصل على مستوى التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، والأمر نفسه ينطبق على تحديد هذه المفاهيم في إطار القانون الجبائي الدولي، وسيرا على هذا النهج يمكن القول بأن التهرب الضريبي الدولي هو تلك الممارسة التي يقوم بها الملمزم عن طريق استعماله لتقنيات تعسفية مستغلا بذلك الثغرات التي تشوب النصوص الجبائية الوطنية، كما أنه لا يترتب على التهرب الضريبي الدولي عقوبات مدنية أو جنائية مادام المكلف بالضريبة لم يخرق النصوص القانونية والتنظيمية².

أما الغش الضريبي الدولي هو تلك الأفعال التي تعمد فيها الشركات المتعددة الجنسية أو الأشخاص الطبيعيون إلى خرق النصوص الجبائية لدولة غير الدولة التي يقيمون فيها أو يحملون

¹ - Pierre levine : la lutte contre l'évasion fiscale de caractère internationale en l'absence et en présence de conventions internationales, LGDJ , Paris, 1988 ;p : 270.

² - Dr. Abdelkader tialati : Droit fiscal international et les payes en voie de développement,op.cit ;p : 76

جنسيتها، ومن هنا نتساءل عن الأسباب التي تدفع هؤلاء الأشخاص والشركات الدولية إلى ممارسة التهرب أو التملص الضريبي في بلد غير بلدهم الأصلي؟

إن الإجابة عن هذا السؤال يراها الأستاذ M.VOGEL في كون الثغرات التقنية التي تعتري النصوص الجبائية تعد عاملا أساسيا في التهرب الضريبي الدولي، كما يقر بالمسؤولية على المشرع الجبائي، الذي أمهل الصياغة الجيدة للنصوص الجبائية مما ترتب على ذلك من فراغ تشريعي، استغله الأشخاص والشركات للزيادة في أرباحهم ودخولهم¹.

وعليه فالتهرب الضريبي كظاهرة دولية لا يمكن أن يحدث إلا إذا كانت هناك أرضية ملائمة له، تتمثل في عدم ملائمة النصوص الجبائية لاحتواء الرأسمال الأجنبي.

وإذا لم تكن هناك ترسانة قانونية مرنة وملائمة فالأكيد أن الأشخاص الأجانب يعمدون إلى خرق النصوص الجبائية بشكل تقني ودقيق، علما بأن هذه الممارسات المرتبطة بالتهرب الضريبي الدولي تؤدي إلى التخفيض في الموارد الجبائية، الشيء الذي ينعكس على مداخيل الميزانية العامة خاصة إذا تعلق الأمر بالضرائب غير المباشرة، المتمثلة في الضريبة على القيمة المضافة والضرائب والرسوم الجمركية التي تشكل نسبة هامة في موارد الدولة².

واستنادا على ذلك تقوم بعض الشركات المتعددة الجنسية إلى التحايل على الأنظمة الجبائية للدول المتخلفة، مستغلة بذلك العيوب التقنية التي تعتري النصوص الجبائية، فمثلا حينما يتعلق الأمر بالضريبة على القيمة المضافة التي يتم اقتطاعها في الدولة التي تم فيها البيع أو عملية التسليم، عملا بقاعدة السيادة الضريبية مع العلم بأن هذه الضريبة تدخل في عملية الإنتاج والخدمات الإضافية المقدمة³، ولتوضيح ذلك نعطي مثال بسيط: إذا تم استيراد منتج من دولة أوروبية فرنسا مثلا فيتم إقحام خدمة جديدة فيه داخل المغرب ليتم تصديره إلى السينغال، فالضريبة النهائية يتم أدائها في دولة السينغال مادام وجود فعل التسليم النهائي فيها، وهنا تقوم الشركات المتعددة الجنسية بهذه العملية نظرا لكون الضريبة على

¹ - فتحة العماري: مرجع سابق، ص:32.

² - Kacem Taj : De douanement des marchandises au Maroc, reformes douanières, guide pratique, 2 édition 1996 , p :13.

³ - Gilbert Tiscier et Jean Kerogues : droit fiscal international, pratique française, édition, Berger, Ihevruault, paris,1974 ,p :82.

القيمة المضافة التي سوف يتم أدائها في دولة السينغال تستفيد من نسب أدنى من النسب التي توجد في المغرب أو فرنسا مثلا أو لوجود إعفاء ضريبي بالنسبة للمنتج الذي ثم بيعه في دولة السينغال.

ومن جهة ثانية يمكن أن يساعد العامل التقني على التهرب الضريبي الدولي من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية عن طريق حالة الغلط أو تقديم إقرارات إلى الإدارة الضريبية مزيفة ووهمية لا تعبر على حقيقة العمليات المبرمة من طرف الشركة الأجنبية أو الشخص الأجنبي، كما أن بعضهم يقومون بتوزيع أرباح على أشخاص وهميين من أجل تقاضي الضريبة المطبقة على الأرباح أو رقم الأعمال¹. وعلى أية حال، فالثغرات الموجودة في النصوص الجبائية يمكن اعتبارها ثغرات تقنية مما يجعل الدولة التي تستضيف أو تستقطب رؤوس الأموال الأجنبية ضحية للتهرب الضريبي.

إلى جانب ذلك نجد هناك أسباب تقنية أخرى متمثلة في قلة الخبراء الذين يعملون مع الإدارة الجبائية، فضلا عن العدد القليل للمفتشين الماليين فالمغرب مثلا لا يتجاوز فيه 300 فاحص ومفتش وهي نسبة ضئيلة بالمقارنة مع فرنسا التي تتوفر على 13332 مفتش مكلف بالتحقيق، كما أن عدد المهندسين التطبيقيين والإعلاميين المتخصصين والمحليين يعرف خصاضا كبيرا في الدول النامية مثل المغرب².

وحسب آراء الخبراء في الميدان الجبائي يرون أن المفتش الكفاء هو الذي يستطيع مراقبة وتدقيق لأكثر من 10 شركات في ظرف سنة، وهذا يعني أن كل شركة أمامها مدة 22 أو 23 سنة على الأقل لارتكاب التهرب الضريبي بكل آلياته وتقنياته قبل أن تخضع للمراقبة المحتملة. وهنا تطرح إشكالية كبيرة أمام المراقب إذ يبقى أمام موقفين الموقف الأول هو أن يترك 95 % من المكلفين بالضريبة بدون فحص جبائي وبالتالي إفلاتهم من الضريبة والتهرب من أدائها بسبب تقادمها أو لجوؤه إلى الموقف الثاني وهو السرعة في المراقبة والربط دون الاهتمام بعنصر الدقة اللازمة لمراجعة إقرارات الملزمين ووثائقهم المحاسبية، التي تثبت مصداقية العمليات التي يقوم بها، الأمر الذي يؤدي إلى حرمان الإدارة من موارد جبائية هامة نتيجة ضعف التقنيات الجبائية في هذا المجال³.

1- غسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي، دراسة مقارنة حول جرائم الأعمال والمؤسسات التجارية، المخالفات المصرفية والضريبية والجمركية وجميع جرائم التجار، طبعة 2004، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ص: 244.

2- محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 225.

3- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 111.

إلى جانب ذلك يبقى عامل التهرب الضريبي قائماً في حالات أخرى نتيجة أسباب تقنية أخرى تظهر من خلال عدم تبادل المعلومات بشكل فعال ودقيق بين الإدارة الجبائية والمؤسسات الأخرى كالأبنك التي يفرض عليها القانون إخبار المؤسسات والإدارات المختصة بأسرار عملائها خاصة إلى إدارة الضرائب¹.

وأمام هذا المشكل المتعلق بعدم التنسيق بين مختلف الإدارات العمومية والخواص يظهر إشكال آخر مرتبط بالمفتشين الذين يقومون بعملية المراقبة والفحص، حيث أنهم يتقاضون أجوراً لا نقول ضعيفة وإنما متوسطة رغم استفادتهم من العلاوات les primes ومكافئات المسؤولية indemnités de responsabilité لأن طبيعة عملهم وتدخلاتهم وحجم الدخول التي يراقبونها يؤثر على نفسيتهم إذ نجد معظم المفتشين لدى إدارة الضرائب في مستوى اجتماعي متواضع ويراقبون ملزمين في أعلى مستويات المعيشة خاصة الشركات الكبرى والتجار الأغنياء، ويقومون بمراقبة الوثائق الثبوتية لمصاريفهم وتكاليفهم من فواتير المطاعم الفخمة والأسفار ومصاريف السيارات وغير ذلك من النفقات، الشيء الذي يعكس للمفتش مدى الفرق الشاسع بين أجرته المتواضعة والمداخيل الخيالية التي يحصل عليها هؤلاء، الأمر الذي يدفع أيضاً إلى بعض المفتشين إلى استعمال أساليب غير شرعية كالرشوة أو ممارسة أنشطة موازية تتمثل في تقديم الاستشارات الجبائية لشركات أو مقاولات مقابل مكافئات، وهذا يتنافى مع أخلاقيات المهنة التي تتطلب الصدق والنزاهة في أداء الواجب المهني².

ومن جانب آخر يعتبر من بين الأسباب التقنية للتهرب الضريبي الدولي ضعف وغموض التشريعات الجبائية والأنظمة الضريبية في دول العالم الثالث الشيء الذي يؤدي إلى مواجهة الإدارات الجبائية بصعوبات في التفريق بين مختلف الأعباء الجبائية للفرد الواحد، مثلاً مبدأ العدالة العمودية بين أصحاب الدخول المرتفعة والدخول المنخفضة غير قابل للتطبيق نظراً لعدم وجود أساليب تفرق بينهما وهذا الأمر غير عادل³.

1- الصنهاجي: بوبكر: الحساب البنكي على ضوء مدونة التجارة والقانون البنكي، تقرير لنيل دبلوم الدراسات العليا في الحقوق، تخصص: قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999، ص: 28.

- وولمزيد من المعلومات راجع كتاب الأستاذة هيام الجرد: المد والجزر بين السرية المصرفية وتبييض الأموال، دراسة للقوانين التي تحكم السرية المصرفية وتبييض الأموال، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى 2004، ص: 41 وما بعدها.

2- محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 240.

3- فتحة بلعماري: مرجع سابق، ص: 56.

كما أن عملية التحصيل الضريبي تبقى محدودة لاعتمادها على أساليب وتقنيات تقليدية كأسلوب الاستخلاص المباشر وغير المباشر، فالأول يعني قيام الملمزم بالضريبة مباشرة بتوريد قيمة الضريبة أو الرسم المستحق إلى الجهة المالية المختصة مقابل وصل لإثبات الإبراء من الدين تمنحه القباضة، أما الأسلوب غير المباشر فيتم عن طريق أسلوب الالتزام أو الحجز في المنبع.

أضف إلى ذلك عدم التنسيق بين المصالح المختلفة للإدارة الجبائية مما يترتب على ذلك ثغرات تستغلها الشركات للتهرب من أداء الضريبة¹.

وبخصوص التجهيزات المادية تشكل عاملا تقنيا ليس بالمغرب فقط بل في مختلف دول العالم الثالث للتهرب الضريبي الدولي، فمثلا أصبحت الشركات المتعددة الجنسية تتعامل بالمعلومات بشكل كبير، سواء داخل مقراتها الاجتماعية أم في مكاتبها ومراكزها وفروعها الخارجية وهذا يعني أن التهرب الضريبي تطور من فعل تقليدي عبر الوثائق المحاسبية إلى فعل عصري عبر استعمال المعلومات، أو ما يسمى بالتهرب الضريبي المعلوماتي الذي أصبح يشكل خطرا على الدول التي تستثمر بها الشركات المختصة في هذا النوع من التهرب الضريبي.

وبخصوص الإدارة الجبائية المغربية فقد حاولت استخدام النظام المعلوماتي أو مكننته في المجال الجبائي سنة 1983 لتتوسع وتشمل العديد من المصالح الجبائية بعد ذلك، ورغم هذا لازالت الإدارة الجبائية المغربية متأخرة في تعميم المعلومات نظرا لعدم التنسيق وتجميع الضرائب في مواقع ثابتة ومتحكم فيها، إضافة إلى النقص الحاصل على مستوى النظام المعرفي في مجال الإعلاميات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية.

واعتبارا لما سبق يمكن القول على أن التهرب الضريبي الدولي يعكس صورة سلبية لواقع الاستثمار بالدول النامية لكون الممارسات التي تقوم بها بعض الشركات المتعددة الجنسية عن طريق استغلال

1- يتكلف بالدراسة والتحقيق في الإدارة الجبائية المغربية قسم خاص يسمى قسم المنازعات الذي يتكون من:
- المصلحة المكلفة بالنزاعات في الضرائب المباشرة.
- المصلحة المكلفة بالمنازعات في رسوم التسجيل والدمغة.
- المصلحة المكلفة بالتحقيقات.
- المصلحة المكلفة بالمنازعات في الضريبة على القيمة المضافة.
للمزيد من التفاصيل راجع كتاب النزاع الضريبي في التشريع المغربي لأستاذنا عبد القادر تيعلاتي، مرجع سابق، ص:54.

ضعف وعدم قدرة الإدارات الجبائية لتحديد الدخول المجباة مما يجعلها يقومون بعملية التقدير الجزافي الذي يخلق صراعا بين الإدارة الجبائية والمستثمرين.

كما لاحظنا في هذه المسألة أن النظام الجبائي للدول النامية لازال عاجزا عن التوفيق بين المصالح المالية للإدارة الجبائية من خلال منع ممارسات التهرب الضريبي الدولي وإرضاء المستثمرين في البقاء ضمن المنظومة الاقتصادية لهذه الدول رغم تعسف هذه الشركات في حق الإدارة الجبائية عن طريق ممارسة الهرب الضريبي بطرق تقنية عالية تنطوي على العديد من التعسفات القانونية المفروض احترامها وعدم التحايل عليها مادامت مصالح هذه الشركات لم تتأثر بأي عامل سلبي.

المطلب الثاني: حالة الازدواج الضريبي

تعتبر حالة الازدواج الضريبي من بين العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي الدولي، ويتمثل ذلك من خلال السيادة الوطنية التي تتشبث بها الدول المستقبلة لرؤوس الأموال الأجنبية، وهذا المبدأ ينسجم مع إقليمية الضريبة التي تنهجها معظم الدول للتعبير عن سيادتها السياسية. ولكن من جهة أخرى تظهر حاجة الدول إلى الانفتاح الاقتصادي الدولي وبالتالي الخروج عن قاعدة إقليمية الضريبة من خلال نهج سياسة الاتفاقيات الجبائية الدولية، التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي ومحاولة التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، ومن أجل دراسة الازدواج الضريبي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية سنعمد إلى تناول مفهوم الازدواج الضريبي على ضوء الاتفاقيات الجبائية.

الدولية، (الفقرة الأولى)، ثم انعكاسات الازدواج الضريبي على العلاقات الاقتصادية الدولية.

الفقرة الأولى: مفهوم الازدواج الضريبي على ضوء الاتفاقيات الجبائية الدولية

يشكل الازدواج الضريبي عائقا أمام الدول التي أصبحت اليوم تبحث عن انتشار شركاتها عبر الدول، وبالتالي حرية تنقلها واستفادتها من المزايا الجبائية في الدول التي تعتبرها محطة لقيام أنشطتها المتنوعة.

وهكذا أبرمت الدول مجموعة من الاتفاقيات لتحرير المبادلات التجارية الدولية، من أجل تجاوز العراقيل التي تقف أمام الأشخاص الطبيعيين والشركات الدولية المتعددة الجنسية، وقد كانت اتفاقية

GATT لسنة 1947 من أشهر الاتفاقيات في مجال الاقتصاد العالمي خاصة على مستوى التجارة الدولية.

وقد كان هاجس هذه الاتفاقية هو تحقيق حرية تنقل جميع المواطنين والشركات عبر الأقطاب العالمية، إضافة إلى خلق نوع من السلم الاقتصادي العالمي والوصول إلى مستوى عالي في مجال التجارة الدولية، هذا الشيء تأكد عبر عدة جولات للاتفاقية كان أهمها جولة طوكيو (1971-1973) ، مروراً بجولة الأوركواي (1986-1993)، التي أرست القواعد العامة للتجارة الدولية، لتعطي اسم جديد لهذه المنظمة من خلال مؤتمر مراكش 1994 إذ أصبحت تحت اسم منظمة التجارة العالمية (OMC)، التي تسهر على مراقبة السياسات التجارية للدول الأعضاء وفق الآلية المتفق عليها¹.

وقد أفرزت هذه الاتفاقية مجموعة من المقتضيات الجبائية منها المعاملة التفضيلية بين الدول الأعضاء، ورفع الحواجز الجمركية في مدة زمنية تتفق عليها الدول المتعاقدة فيما بينها، وأخيراً حاولت وضع حد للازدواج الضريبي الذي ينبثق عن تضريب نفس الدخل في دولتين مختلفتين.

واعتباراً لذلك ومنذ نهاية العشرينات، اتضح للدول ضرورة وضع حلول للمشاكل التي ينتجها الازدواج الضريبي الدولي، لهذا عملت عصبة الأمم آنذاك على التفكير في وضع إطار قانوني دولي لتقادي مشكل الازدواج الضريبي الدولي عن طريق خلق نماذج للاتفاقيات الجبائية الدولية².

وقد كان ذلك سنة 1920 حيث كان التفكير مخيماً على رؤساء وزعماء الدول لحل إشكالية الازدواج الضريبي الدولي، وأسفر ذلك عن عقد مؤتمر بروكسيل سنة 1920، وفي سنة 1927 قامت عصبة الأمم بوضع تقرير حول الازدواج الضريبي نتج عنه نشر أربع اتفاقيات جبائية تتعلق بالازدواج الضريبي، بعدها جاء مؤتمر مكسيكو سنة 1943، ومؤتمر لندن 1946 الذي يراعي مصالح الدول المتقدمة من خلال توسيعه لمفهوم المنشأة الثابتة عكس مؤتمر مكسيكو الذي احترم اختيارات ومصالح الدول النامية³.

1- إبراهيم بن فرج: فض النزاعات في إطار منظمة التجارة العالمية (OMC)، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، أعمال الندوة الأولى المغربية التونسية، 2-3 ماي 2002، الطبعة الأولى 2003، العدد 41، ص: 125.

2- Gilbert Tixer : Droit fiscal international, 1988, paris, la France, p :8.

3- ONU, Manuel de négociation fiscal bilatéral entre payes développées et pays en développement, p :18.

وبعد مجهودات كبيرة أنشئت اللجنة الجبائية للمنظمة الأوروبية للتعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1956 (O.E.C.E)، لوضع أربع إستراتيجية لمواجهة مشكل الازدواج الضريبي، إذ قامت بوضع أربع تقارير متعلقة بالدخل والثروة تم نشره في سنة 1963، الشيء الذي قامت به سنة 1961 منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حيث ساعدت الدول في المجال الاقتصادي والمالي والتجاري¹.

وقد عملت الدول على خلق نموذج يراعي جميع مصالح الدول سواء المتقدمة أم السائرة في طريق النمو وكان ذلك سنة 1978 بحيث تم وضع "اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي" ONU بعد أن ثبت فشل عصابة الأمم التي حلت محلها منظمة الأمم المتحدة وأعطت صورة جديدة لمفهوم العلاقات الاقتصادية والجبائية الدولية².

ومضمون هذه الاتفاقيات هو الحد من سلطة الدولة التي تعتبر عضوا فيها من السيادة المطلقة، لفرض الضرائب فوق ترابها وهذا يشكل تنازل جزئي عن السيادة الجبائية.

كما أن هذه الاتفاقيات التي نصت عليها منظمة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، يمكن أن تكون ثنائية أي بين دولتين أو متعددة الأطراف، وأهم ما يمكن أن تنص عليه هذه الاتفاقيات هو تقادي الازدواج الضريبي ثم محاربة التهرب الضريبي الدولي، الذي أصبح ينتشر بشكل سريع ولا يعرف الحدود الجغرافية نتيجة ما يسمى بعولمة التهرب الضريبي الدولي الذي ينتج عنه اختلاف الأنظمة الجبائية للدول مما يجعل المتهربين من الضرائب يستغلون الثغرات القانونية للأنظمة الجبائية المختلفة أو عبر استفادتهم من الضغط الجبائي المنخفض لبعض الدول بل أحيانا يتم اللجوء إلى الجنات الضريبية، أي الدول التي توجد فيها ضرائب منخفضة نتيجة كثرة الإعفاءات المبالغ فيها³.

والتهرب الضريبي الدولي لا ينتشر فقط في الدول النامية بل ينتشر أيضا في الدول المتقدمة،

الشيء الذي جعل الدول الأوروبية تقوم بتوحيد الأنظمة الجبائية خاصة الأسعار الضريبية⁴.

¹ - www.oecd.org/economie,p:12.

² - Dr. Abdelkader Tialati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume II, op.cit,p :582.

³ - محمد شكيري: مرجع سابق،ص:82.

⁴ - صفوت عبد السلام عوض الله: الآثار الاقتصادية لعمليات غسل الأموال ودور البنوك في مكافحة هذه العمليات، مجلة الحقوق العدد الثاني، السنة 2005، مطبعة الكويت،ص:27.

وبناء على ما سبق، أعطت الاتفاقيات الجبائية الدولية خاصة الثنائية منها الحق في تضريب الدخل المتأتية من الأشخاص المقيمين في الدولة المتعاقدة، شريطة ألا يكون هناك تضريب لهذا الدخل في الدولة الأخرى.

حتى لا يتم هناك ازدواج ضريبي، وهذا المبدأ اعتمده الاتفاقية الفرنسية الألمانية في 21 يوليوز 1958 التي نصت في فصلها الأول على أن الاتفاقية المبرمة بين الدولتين هدفها هو منع الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل والثروة وغيرها....¹.

والمغرب بدوره عقد العديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية من أجل تقادي الازدواج الضريبي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي الذي يؤثر بشكل كبير على المغرب باعتبار موقعه الجغرافي وحجم الاستثمارات الأجنبية المتدفقة عليه. فضلا عن الامتيازات والإعفاءات التي يتميز بها النظام الضريبي المغربي إلى جانب المرونة التي تعرفها مدونة الشغل المغربية.

والاتفاقيات التي أبرمها المغرب لا تقتصر على منع الازدواج الضريبي بل أيضا تشمل المساعدة في تحصيل الديون الضريبية بين المغرب والدول المتعاقدة معه، وتبادل المعلومات حول المقيمين في إحدى الدول المتعاقدة، كما تجدر الإشارة إلى أن الاتفاقيات التي تهدف إلى منع الازدواج تتم صياغتها من طرف أطر وخبراء تابعين للإدارة الجبائية بين الدولتين.

وتأسيسا على مسبق نرى أن مشكل الازدواج الضريبي يشكل عائقا أمام الاقتصاد الدولي، مما يجعل الأشخاص أمام ضريبتين أو أكثر، ضريبة في دولته الأم ثم نفس الضريبة على نفس الدخل في الدولة الأخرى، وهو ما ينمي فكرة ممارسة التهرب الضريبي الذي ترتكبه في غالب الأحيان الشركات المتعددة الجنسية خاصة، إذا لم تكن هناك اتفاقية بين الدولة التي تحمل جنسيتها الشركة، والدولة التي يوجد فيها مركز نشاطها الاقتصادي، ولتقادي ذلك عمل المغرب على تطويق مشكل الازدواج الضريبي عبر الاتفاقيات الثنائية.

الفقرة الثانية: مظاهر الازدواج الضريبي في العلاقات الاقتصادية الدولية

¹ - Bruno Gouthière ; les impôts dans les affaires internationales , trente études pratique,3 éme édition , 31 juillet 1994 , édition France librairie,p :125.

إن ظاهرة الأزواج الضريبي تعتبر عائقا أمام تنمية المبادلات الاقتصادية الدولية، فضلا عن اعتباره مشكل معقد أمام الأنظمة الجبائية الدولية¹.
ومن أجل تشخيص هذه الظاهرة نعطي المثال التالي الذي أورده أستاذنا عبد القادر تيعلاتي في معالجته لهذه الظاهرة.

" وبهذا نكون أمام أزواج ضريبي حينما يتم فرض الضريبة على ملزم في دولة غير دولته الأصلية، مع العلم أن هذه الأخيرة تفرض عليه الضريبة على الدخل الذي خضع للضريبة في الدولة الأخرى، فمثلا ملزم بالضريبة يقيم في دولة أيرلندا، وقام ببراء منزل في دوبلان يقيم فيه من فترة إلى أخرى، ويقوم بأنشطة اقتصادية في بلجيكا التي تعتبره مقيما بحجة الأعمال التي يباشرها في أرضها، وفي نظر هذه الدول الثلاث يعتبر هذا الشخص مقيما فيهما معا الأمر الذي ينتج لديه أزواج ضريبي وبالتالي أداء الضريبة بشكل مزدوج²."

نفس الأمر يمكن أن تقع فيه شركة، فمثلا يمكن أن نعتبر مقرها الاجتماعي في دولة السويد، وتمارس أنشطة اقتصادية في المملكة المتحدة البريطانية، هناك تكون هذه الشركة أمام أزواج ضريبي بين الدولتين³.

ثم هناك معيار آخر تتخذه بعض الدول لتضريب الأشخاص المقيمين فوق ترابها، وهو معيار الجنسية، الذي تطبقه الولايات المتحدة الأمريكية مما يطرح مشكل آخر على مستوى العلاقات الاقتصادية الدولية نتيجة تعرض هذا الشخص للأزواج الضريبي، فمثلا شخص له جنسية دولة معينة، وله إقامة في دولة أخرى، ويمارس نشاطه التجاري في دولة ثالثة. هذا الشخص يقع في حالة أزواج ضريبي وذلك على الشكل التالي:

أولاً: سوف يخضع للضريبة على أساس الجنسية التي يحملها.

ثانياً: سيخضع للضريبة على أساس إقامته في الدولة التي اختارها.

ثالثاً: يخضع للضريبة على أساس ممارسة أنشطته في الدولة الثالثة¹.

¹ - Habib Ayadi : Droit fiscal international, centre de publication universitaire, 2001, p. 3.

² - Dr. Abdelkader Tailati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit, P :60.

³ -Ibid.

والازدواج الضريبي يمكن أن يتخذ عدة أشكال، الشكل الأول يكون مباشرا عندما يكون نفس الدخل خاضع للضريبة في أكثر من دولة مثل الخضوع للضريبة على الأرباح في الدولة الأم وفي الدولة التي يتم الاستثمار فغيها، أما الشكل غير المباشر يكون عندما يخضع عنصر من الدخل للضريبة مرتين. وعلى هذا الأساس يمكن القول على أن الازدواج الضريبي لصيق بالتهرب الضريبي الدولي، ويكون من بين الأسباب التي تساعد على تفاقمه نظرا لحجم الأموال التي يتم أدائها إلى إدارة الضرائب سواء في الدولة الأم أم الدولة الأخرى، ويظهر ذلك بشكل أكثر عند بعض الشركات المتعددة الجنسية، الشيء الذي دفع ببعض الدول التي تريد أن تحافظ على رأسمال شركاتها إلى إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية، وما نلاحظه هو تلك المبادرة التي تقوم بها الدول المتقدمة على تشجيع الدول النامية بإبرام اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي ومغزى ذلك هو الحفاظ على مصالح الشركات المتعددة الجنسية التي تحمل شعار الدول المتقدمة، وهي المعادلة التي تبين مدى حماية المصالح قبل أي شيء آخر. وتأسيسا على ما سبق يمكن القول على أن الازدواج الضريبي هو الذي ينتج عن تنازع سيادتين أو أكثر حول تضريب ملزم أو دخل خاضع للضريبة، الشيء الذي يشكل عائقا أمام الاستثمارات الدولية². وحينما يتم إبرام الاتفاقيات الجبائية تقوم الدول المتعاقدة بتحديد نوع الدخول ونوع الملزمين الذين ستشملهم الاتفاقية، إذ يتم مراعاة نموذج الأمم المتحدة ونموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في تحديد مفهوم المؤسسة القارة التي يتم تحديد الوعاء الضريبي على أساسها وقد حددت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في الفصل الخامس منها مفهوم المؤسسة القارة بأنها مقر المنشآت والتجهيزات الخاصة بالاستثمار شريطة توفر شرطين وهما:

- أولا: عنصر الاستقرار والدوام.
- ثانيا: ممارسة الأنشطة بواسطة المرافق والمنشآت المستقرة³.

¹ - Dr. Abdelkader Tialati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit,P :6.1

² - Guy Gest, Gilbert Tixier ; droit fiscal international, 2 éme édition, Refondue, PUF ,1985,p : 19-20.

³ - فاطمة الحمدان بحير: الوضع الجبائي للشركات متعددة الجنسية، مرجع سابق،ص: 200.

أما اتفاقية الأمم المتحدة، فقد عرفت المنشأة الثانية في المادة 5 على أنها تشمل بصفة خاصة ما يلي:

- مقر الإدارة.
- فرع.
- مكتب.
- مصنع.
- ورشة.
- منجم أو بئر أو غاز أو مقلع حجارة أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.

ثانيا: ويشمل مصطلح المنشأة الثابتة أيضا مايلي:

(أ) موقع بناء أو مشروع بناء أو تجميع أو تركيب أو أنشطة إشراف متعلقة به شريطة استمرار ذلك الموقع أو المشروع أو الأنشطة لأكثر من ستة أشهر.

(ب) قيام مؤسسة بتقديم خدمات بما فيها الخدمات الاستشارية، عن طريق موظفين أو أفراد آخرين تستخدمهم المؤسسة لهذا الغرض، شريطة استمرار ذلك النوع من الأنشطة (المشروع نفسه أو المشروع المرتبط به)، في دولة متعاقدة لفترة أو فترات يتجاوز مجموعها ستة أشهر في أي فترة مدته اثنا عشر شهرا¹.

وقد كان نموذج منظمة الأمم المتحدة أحسن بكثير من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الذي كانت الدول النامية غير راضية عليه نظرا لتضييقه لمفهوم المؤسسة الثابتة على عكس نموذج الأمم المتحدة الذي وسع من مفهومها².

ورغم ذلك لازال التهرب الضريبي الدولي الذي يعتبره louis cartou نتيجة للعمليات غير المشروعة التي يقوم بها الملزم بالضريبة من أجل إخضاع الوعاء الضريبي إلى النظام الأكثر امتيازاً

¹ - المادة 5 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي.

² - Dr. Abdelkader Tealati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit,P :609.

سواء داخل الدولة أو خارجها، كما يرى بأن التهرب الضريبي هو نتيجة الازدواج الضريبي الذي يستهدف من وراءه المزمع تجنب إحدى الضرائب المفروضة عليه أو يمكن أن يتهرب من أداء الضريبتين معا¹. كما تجدر الإشارة إلى أنه في حالة تعارض الاتفاقية الجبائية مع القانون الداخلي تسمو الاتفاقية الجبائية على القانون الداخلي مادامت لم تتعارض مع النظام العام للدولة التي أثير النزاع داخلها². وبناء على ذلك نرى أن إشكالية التهرب الضريبي الدولي رغم معالجتها بالاتفاقيات الدولية من أجل تقادي الازدواج الضريبي، وتبادل المعلومات لازالت دول العالم الثالث تعاني من هذا المشكل، لأن الشركات المتعددة الجنسية تتوفر على بنيات معقدة وتفوق إداري وتقني جد عالي كما أنها تسخر أطر وخبراء جبائيين محنكين ويعرفون الثغرات القانونية التي تعتري النصوص الجبائية لدول العالم الثالث مستعملين بذلك تقنيات وآليات حديثة الشيء الذي سنحاول إبرازه في النقطة الموالية من رسالتنا.

المبحث الثاني: تقنيات التهرب الضريبي الدولي

أصبحت التقنيات المستعملة في الهرب الضريبي تعرف انتشارا واسعا نتيجة توسيع نطاق تواجد الشركات المتعددة الجنسيات عبر دول العالم، الشيء الذي جعل بعض الدول النامية تعاني من مشكل النقص في الموارد الجبائية التي تساهم في تمويل الميزانية العامة لهذه الدول. كما أن انخراط هذه الدول في إطار منظمة التجارة العالمية التي تنص على تحرير المبادلات التجارية وحرية تنقل الأشخاص والشركات في مختلف أنحاء العالم يساعد على تقاوم التهرب الضريبي وامتداده للدول النامية، التي تعاني من عدة مشاكل اقتصادية الأمر الذي جعلها تنهج سياسة الاستثمار وتشجيعه، وفي مقابل ذلك أضحت هذه الدول تتضرر من هذه السياسة لكون المستثمرين يتهربون ضريبيا من أجل حماية مصالحهم المالية، ولتحقيق ذلك يقومون بعدة تقنيات للتهرب الضريبي مثل عدم التصريح بالدخول والتحديد الخاطيء لها (المطلب الأول)، ثم استغلال الجنات الضريبية واستعمال تقنية أسعار التحويل (المطلب الثاني).

المطلب الأول: عدم التصريح بالدخول والتحديد الخاطيء لها

1- فاطمة الحمدان بحير: الوضع الجبائي للشركات المتعددة الجنسية، مرجع سابق، ص:160.
2 - Patrick Michaud : Fiscalité internationale, prévention contrôle et répression de l'évasion, technique et DOCUMENTATION LA VOISIER ,PARIS ,FRANCE ?P :215.

يعتمد التهرب الضريبي الدولي على عدة تقنيات وآليات متشعبة، من أجل تخفيف العبء الضريبي لأقل نسبة معينة، أو تقادي أداء الضريبة في الدولة التي يتواجد بها مقر إقامة الملمزم سواء كان شخصا طبيعيا أم شخصا معنويا، والغاية من ذلك هو تحقيق أقصى ربح ممكن مقابل تكاليف ضريبية جد منخفضة، ومن بين هذه التقنيات المعقدة التي تستعملها الشركات المتعددة الجنسية في غالب الأحوال مع فروعها في الخارج، أو الشركات الوليدة لها التابعة لمجموعة الشركات الدولية، نجد هناك تقنية عدم التصريح بالدخول (الفقرة الأولى)، وتقنية التحديد الخاطئ للدخول (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: عدم التصريح بالدخول:

تشكل عملية عدم التصريح بالدخول إحدى الوسائل التقنية للتهرب الضريبي الدولي، وتتمثل هذه العملية في إخفاء القيمة الحسابية للدخل الخاص للضريبة Revenue imposable ، الذي يختلف حسب ما إذا كان الملمزم بالضريبة مقيما أم لا فوق التراب الذي يمارس أنشطته التجارية فيه¹. وعليه يعتبر عدم التصريح بالدخول الظاهرة الأكثر شيوعا في مجال التهرب الضريبي الدولي، ويتم ذلك من خلال امتناع الأشخاص المقيمين بالتصريح الحقيقي للدخول المتعلقة لأنشطتهم التجارية في الدولة التي يقيمون فيها، كما أنهم يتحايلون على القانون عبر التنقل من بلد إلى بلد آخر حتى يتجنبون الخضوع للضريبة عبر تغيير مكان إقامتهم أو عملهم².

كما يتم تحويل الدخل المتأتية من الشركة الأم إلى فروعها المتواجدة خارج البلد الذي يتواجد فيه المقر الاجتماعي للشركة أو تحويل الأرباح بصورة غير شرعية إلى الشركات المتواجدة في الخارج التي تستفيد من إعفاءات جبائية³.

1- وهكذا تنص المادة 5 من قانون المالية المغربي لسنة 2007 المعنبر بمثابة المدونة العامة للضرائب على أنه:
 1- تفرض الضريبة على الشركات المتوفرة أو غير المتوفرة على مقر بالمغرب بالنسبة لجميع الحاصلات والأرباح والدخول:
 - المتعلقة بالأموال التي تملكها والنشاط الذي تقوم به والعمليات الهادفة إلى الحصول على ربح التي تنجزها في المغرب ولو بصورة عرضية.
 - المخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل.
 2- تفرض الضريبة أيضا على الشركات غير المتوفرة على مقر بالمغرب، المسماة "الشركات غير المقيمة" فيما يلي من هذه المدونة بالنسبة إلى المبالغ الإجمالية الوارد بيانها في المادة 15 أدناه التي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها أو خدمات تقدمها إما لحساب فروع خاصة بها أو مؤسساتها بالمغرب وإما لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين مستقلين إذا كان للفروع أو المؤسسات أو الأشخاص الأئفة الذكر موطن بالمغرب أو كانت تزاوّل نشاطا ما.
 على أن أحكام الفقرة السابقة لا تطبق عندما تنجز الأشغال أو تقدم الخدمات في المغرب من قبل فرع أو مؤسسة بالمغرب تابعين للشركة غير المقيمة دون من مقر هذه الأخيرة بالخارج، وتدرج المبالغ المحصل عليها لقاء ذلك في الحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة إلى الفرع أو المؤسسة وتفرض عليهما الضريبة في هذه الحالة باعتبارهما شركة خاضعة للقانون المغربي.

2- فتيحة العماري: مرجع سابق، ص:20.

3 - Dr. Abdelkader Tialati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit,P :85..

وتتنوع أيضا تقنيات عدم التصريح بالدخول التي تقوم بها الشركات المتعددة الجنسية عبر استئزال المصاريف من الشركة الأم إلى فروعها التابعة لمجموعة الشركات، التي تصمم على التهرب الضريبي عبر العلاقة التي تربطها مع الفروع والوكالات المتواجدة في الدول الأخرى¹.

وأكثر من ذلك تقوم الشركة الأم بتغيير حقيقة الدخل المرتبطة بأنشطتها التجارية ومحاولتها في إخفاء أي علاقة بين الدخل المتأتية والعملية التي قامت بها فروعها أو وكلائها التي حققها من خلالها أرباحا أو فوائد².

ومن جهة أخرى هناك إشكالية تطرح بالنسبة للدولة التي لا يكون فيها الأشخاص مقيمين ولكن تحقق لديهم دخل في هذه الدولة، وقد اختلف في هذه المسألة مجموعة من الفقهاء، هناك نظرية تتأسس على مصدر الدخل التي تعتبر المنشأة تلك المؤسسة التي تمارس نشاطا يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح، وهذا الطرح يربط بين فكرة المنشأة الثابتة ومكان تحقق الربح، إذ كل عملية تجارية قام بها شخص طبيعي أو شركة وحقق دخولا أو أرباحا إلا ويتم إخضاعها للضريبة وإذا لم تحقق الربح لا تعتبر منشأة ثابتة ومن بين الصور التي يمكن أن تتخذها المنشأة الثابتة، منجم، ورش، مصنع، مزرعة...³.

أما الاتجاه الثاني فيقوم على أساس نظرية التبعية الاقتصادية، أي اعتبار المنشأة الثابتة كل ما هو يعد جزء متكامل من اقتصاد الدولة، على أساس أن الدخل والعوائد والأرباح التي تكون بصورة مباشرة وغير مباشرة تدخل في إطار النشاط الاقتصادي للدولة⁴.

وما يمكن ملاحظته هو أن مفهوم المنشأة الثابتة قد تم توسيعها في الاتجاه الثاني الذي يعتبرها كل مشروع أو نشاط داخل دولة معينة سواء حقق ربحا أم لم يحققه، وهذا يتماشى مع روح المادة 5 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية. واتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية⁵.

¹ -Ibid

² -Ibidem

³ -سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق،ص:98.

⁴ -سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق،ص:100.

⁵ -لقد استئننت الفقرة الرابعة من المادة 5 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي العناصر التي لا تعتبر من قبيل المنشأة الثابتة، وهذه العناصر هي:

-استعمال المرافق لغرض واحد هو تخزين أو عرض السلع أو البضائع التي تخص المؤسسة.
- الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي تخص المؤسسة لغرض التخزين أو العرض فقط.
- الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي تخص المؤسسة لغرض واحد هو قيام مؤسسة أخرى بتجهيزها.
- الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط التجاري لغرض واحد هو شراء السلع أو البضائع أو لجمع المعلومات للمؤسسة.

وهكذا يمكن القول على أن الدول المتقدمة تريد حماية مصالح المستثمرين الذين يحملون جنسيتها من خلال عدم خضوعهم للتضريب في الدول المستقبلية لهم، مع العلم أن الشركات المتعددة الجنسية أصبحت تتحايل على النصوص الجبائية من خلال إخفاء موقع منشأتهم التي يمارسون من خلالها أنشطتهم التجارية وبالتالي تحقيق الدخول والأرباح التي من المفروض إخضاعها للضريبة، وعليه نجد الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة قد اعتبرت المدة التي تستوجب خضوع غير المقيمين في الدولة التي يقع فيها المشروع لضريبة 6 أشهر، وهذا شيء إيجابي بالنسبة للدول التي تستقبل رؤوس الأموال، أما اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فقد رفعت المدة إلى 12 شهرا، وهذا ليس في صالح الدول النامية لأن هناك شركات دولية تقوم بأعمال ومشاريع لا يمكن أن تتجاوز سنة مثل بناء الفنادق وتشييد الطرق، وحفر المناجم وغيرها من الأعمال التي يسند القيام بها إلى هذه الشركات، وفي هذه الحالة إذا لم تتجاوز هذه المدة يبقى لها الاختيار في الضريبة على الشركات مثل باقي الشركات المقيمة أم طريقة التضريب الجزافي الذي تختاره نظرا لمرونته وإمكانية التهرب الضريبي فيه بواسطة تغيير مبلغ الصفقة والتلاعب في الفاتورات التي تقوم بتحريرها الشركات أو عن طريق النقص أو الزيادة في التكاليف والمصاريف التي قامت بها الشركة غير المقيمة¹.

وبناء على ماسبق فالتهرب الضريبي الدولي في هذا الإطار ينبني على عدم التصريح بالدخول والأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الذين يقومون بممارسة أنشطتهم التجارية والمهنية خارج بلدانهم، وفي هذا الصدد تقوم الشركات المتعددة الجنسية بتخفيض أرباحها حينما يتعلق مصدرها

- الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط التجاري لغرض واحد هو ممارسة أي نشاط آخر للمؤسسة ذي طابع تحضيرى أو تبعى = أما بالنسبة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فقد أخذت بنظرية تحقق الدخل بشكل كبير، ويظهر ذلك من خلال الفقرة الرابعة من المادة الخامسة للاتفاقية بحيث نصت على أنه لا تعتبر من قبيل المؤسسة القارة ما يلي:
- استعمال المرافق لغرض واحد هو التخزين، عرض السلع أو البضائع أو تسليمها والتي تخص الشركة الأم، فالمؤسسة القارة لا تباشرها هنا أي نشاط يعود عليها بالربح بل هي مجرد أداة منفذة لأوامر الشركة الأم، ولذا لا تعد مؤسسة قارة.
- الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة لشركة الأم لغرض التخزين أو العرض، أو التسليم.
- الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للشركة الأم لغرض واحد هو قيام مؤسسة أخرى بتحويلها.
- الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط التجاري لغرض واحد هو شراء السلع أو البضائع أو لجمع المعلومات للشركة الأم.
- الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط التجاري الناجم عن هذا الجمع بين أي من الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية من 1 إلى 5 شريطة أن يكون المكان الثابت للنشاط التجاري الناجم عن هذا الجمع بين الأنشطة ذات طابع تحضيرى أو تبعى.
1- يتم فرض الضريبة بطريقة جزافية على الشركات غير المقيمة التي اختارت الخضوع للضريبة على مجموع مبلغ الصفقة بالسعر المحدد في 8 % دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة من مبلغ الصفقات.
وهكذا إذا كانت الصفقة تتعلق بالتسليم عن طريق المفتاح في اليد لمبنى عقاري أو منشأة صناعية أو تقنية قابلة لتشغيلها، فإن الأساس المفروضة عليه الضريبة يشمل تكلفة المواد، النمجة والمعدات المقامة سواء أتم توريد هذه المواد والمعدات من لدن الشركة المبرمة معها الصفقة أو لحسابها أو حررت في شأنها فاتورة على حدة أو دفع صاحب المشروع الرسوم الجمركية المفروضة عليها، المادة 16 من المدونة العامة للضرائب، برسم القانون المالية المغربي لسنة 2007.

ببلد أجنبي، مما يجعل بعضها تعاني بصورة دائمة من تهريب أموالها وإمكاناتها وقدراتها التجارية، الشيء الذي يؤدي إلى استنزاف عملاتها وتدمير اقتصادياتها، ويبقى المستفيد الأكبر من ذلك هو الدول المصدرة لرؤوس الأموال التي يتم التحويل إليها عبر عدة آليات مثل البنوك التي لا تبحث في مصدر تحويل الأموال، وهذا يعكس مدى الصورة الضعيفة التي تربط الدول في مجال تبادل المعلومات حول المكلفين بالضريبة خارج نطاق إقامتهم الأصلية¹.

ومن الوسائل التي يعتمد عليها في التهرب الضريبي الدولي أيضا هو التداعي بضياح التصريحات المتعلقة بالدخول، ويظهر ذلك من خلال عزم الأشخاص والشركات غير المقيمين إلى التداعي بضياح المستندات والوثائق المثبتة لعملياتهم التجارية بعد الانتهاء منها².

الفقرة الثانية : التصريح الخاطئ للدخول

يدخل ضمن التصريح الخاطئ للدخول جميع العمليات التي يقوم بها المزمع في بلد معين. والتي تتأسس على تقديم معلومات وبيانات خاطئة بالنسبة للأنشطة التجارية التي يمارسها. وعلى هذا الأساس تعتمد الشركات المتعددة الجنسية المنتشرة عبر العالم إلى التحايل على الأنظمة الجبائية للدول التي تستضيفها عبر آليات جد متطورة الشيء الذي يجعل هذه الدول في حالة تمويه تجاه الشركات المتعددة الجنسية³.

ومن أجل ذلك تسخر هذه الشركات مجموعة من الطرق الاحتمالية من بينها:

1- فتيحة العماري: مرجع سابق، ص:21.

2 - Dr. Abdelkader Tailati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit,P :.86

3 - أصبحت الشركات متعددة الجنسية تنتشر بشكل كبير عبر الأقطاب العالمية، وحسب تقرير الاستثمار الصادر عن الأمم المتحدة لسنة 1998 فقد بلغ عدد الشركات المتعددة الجنسية حوالي 500 شركة تتوزع مقراتها الاجتماعية حسب الشكل التالي:

- الولايات المتحدة الأمريكية 179
- كوريا الجنوبية 12
- أوروبا الغربية 154
- الصين 10
- اليابان 107=
- البرازيل 3
- كندا 22
- المكسيك 2
- استراليا 7
- فنلندا 2

* ذ. اسماعيل صبري عبد الله: الكوكبة الرأسمالية في مرحلة ما بعد الامبريالية، مقال منشور بمجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 7-8، الطبعة الأولى دجنبر 2006، ص:42.

(أ) - التحديد الخاطئ لعناصر الدخل بالنسبة لغير المقيمين.

- ففي هذه الحالة يقوم الأجانب المزمين بالضريبة رغم عدم إقامتهم في البلد الذي يمارسون فيه أنشطتهم التجارية، بتحويل أموالهم الخاصة إلى بنوك أجنبية رغم عدم إقامتهم في بلدهم، الشيء الذي يستغلون ويتهرب ضريبيا رغم إلزاميتهم بالضريبة في البلد الذي يتواجدون به¹.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم الإقامة الذي تتخذه بعض الشركات والأشخاص ذريعة للتهرب الضريبي عبر التصريح بعدم إقامتهم في البلد الذي يمارسون فيه أنشطتهم، قد تطرقت إليه المادة 4 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي حيث تعتبر المقيم في دولة متعاقدة كل شخص يكون خاضعا، بموجب قوانين تلك الدولة، للضرائب المفروضة في الدولة، بحكم سكنه وإقامته أو مكان تأسيسه أو مقر إدارته أو أي تقسيم سياسي أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طبيعة متشابهة، أو يشمل المصطلح أيضا تلك الدولة وأي تقسيم سياسي أو فرعي أو أي سلطة محلية فيها بيد أن هذا المصطلح لا يشمل أي شخص لا يخضع للضرائب في تلك الدولة إلا فيما يتعلق بالدخل المتأتي من مصادر تلك الدولة أو من رأس مال موجود فيها².

كما نصت الفقرة 2 من نفس المادة على ما يلي في إطار تناولها لمفهوم المقيم:

- " لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون له مسكن دائم فيها، وإذا كان له مسكن دائم في كلتا الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون له معها علاقات شخصية واقتصادية أوثق (مراكز المصالح الحيوية).

- إذا تعذر تحديد الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه، الحيوية، أو لم يكن له مسكن دائم في أي من الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون له فيها مسكن اعتيادي في أي من الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون مواطنا من مواطنيها.

- إذا كان مواطنا لكلتا الدولتين أو لم يكن مواطنا لأي منهما، تقوم السلطات المختصة للدولتين،

المتعاقدين بمقتضى أحكام الفقرة (1) فإنه لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يقع فيها مقر إدارته الفعلية³.

1- بلعماري فتحة: مرجع سابق، ص: 28.

2- المادة الرابعة من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة

3- الفقرة الثالثة من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي.

وبناء عليه يتخذ مفهوم الإقامة ثلاثة معايير:

- معيار شخصي: ويتعلق بالإقامة الاعتيادية والتوفر على مسكن دائم.
- معيار مهني: أي ممارسة نشاط مهني بصورة غير عرضية.
- معيار اقتصادي يتعلق بمركز المصالح الاقتصادية¹.

ومن خلال إبراز هذه المفاهيم المتعلقة بـ"الإقامة" التي أصبحت تثير عدة إشكاليات على المستوى الدولي نظرا لتطور مفهوم المقيم، فاليوم وعبر انتشار المواصلات أصبح بإمكان مدير الشركة أن يقيم في عدة دول في يوم واحد وبالتالي عدم خضوعه لنظام ضريبي معين نتيجة تحايله على النصوص الجبائية، فمثلا يمكن لرجل أعمال أو المدير العام لشركة أن ينتقل عبر الطائرة من باريس في الصباح لأداء عمل معين بالدار البيضاء، وفي المساء ينتقل إلى دكار لحضور اجتماع معين متعلق بأعماله وأنشطته وهذا في حد ذاته تهرب ضريبي حديث يجعل الإقامة كوسيلة للتملص من أداء الضريبة في البلد الذي يعرف ضغط جبائي مرتفع.

(ب) إعطاء معلومات خاطئة تتعلق بالحجز من المنبع: لأجل تقادي التهرب الضريبي تقوم بعض الدول إلى العمل بطريقة الحجز من المنبع الدخول المرتبطة بنشاط اقتصادي معين، وهذه العملية لا تخلو من التهرب الضريبي نظرا لكون بعض الشركات لا تقوم بعملية الحجز من المنبع على الوجه الصحيح، فأحيانا تقوم بتقديم معلومات تؤكد على كون المشارك أو المساهم مجهولا، أو يحمل سندات غير اسمية، بل أحيانا يقومون بإعطاء عناوين وأسماء لأشخاص مجهولين².

ويدخل في إطار التحديد الخاطيء للدخول المتأتية من الأنشطة التجارية لجوء بعض الشركات أو الأشخاص الطبيعيين إلى إخفاء الأرباح المتعلقة بأنشطتهم التي تم تحقيقها عبر وسيط يعمل لحسابهم وغالبا ما يكون غير مقيم في الدولة التي اكتسب فيها الدخول والأرباح وذلك بتحويلها إلى المؤسسات المتواجدة في بلد آخر يكون فيه الضغط الجبائي منخفض³.

1- محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 83.

2- فتية بلعماري: مرجع سابق، ص: 28.

3 - Dr. Abdelkader Tialati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit,P : 85.

(ج) - التحديد الاعتبائي للدخول: تشكل هذه الطريقة صورة بسيطة للتهرب الضريبي الدولي، وتتلخص في التحديد غير المناسب لبعض عناصر الدخل أو النفقات التي يقوم بها الملمزم بأداء الضريبة، حيث يتم التصريح بدخول غير موجودة أصلاً أو يتم التصريح بخلافها، بل تقوم أحياناً بعض الشركات المتعددة الجنسية بالتصريح حول ضرائب تم أدائها في الدولة الأم بشكل وهمي وصوري.

(د) - التحديد المتناقض لنفس العملية: في هذه الحالة تصرح الشركة بإقرارات مختلفة لنفس العملية التجارية التي قامت بها، وتأتي بدخل منخفض في الدولة الأم، ودخل مرتفع في الدولة التي تمارس فيها أنشطتها، وبالتالي تؤدي الضريبة المنخفضة في الدولة التي تعتبر تلك الدخل معفية أو تستفيد من امتيازات كبيرة منها، وهذا الأمر يجعل الشركات المتعددة الجنسية تستفيد من التناقض والتباين الحاصل بين القوانين الجبائية لدولتين مختلفتين.

وأخيراً يمكن تحديد جميع هذه العناصر المتعلقة بالتحديد الخاطيء وعدم التصريح بالدخول

حسب الشكل التالي:

- بالنسبة لغير المقيمين
- تقنية المفتاح في اليد: أي الحصول على صفقة في دولة معينة من أجل بناء مشروع، وبالتالي الاستفادة من النظام الجبائي لهذه الدولة.
- الاستعمال التعسفي للقوانين الجبائية المتباينة بين دولتين.
- الاستعمال التعسفي للاتفاقيات الجبائية.
- عدم التصريح بالدخول.
- استنزال المصاريف
- الزيادة في التكاليف المرتبطة بنشاط اقتصادي معين
- التحديد الخاطيء والوهمي للدخول¹.
- بالنسبة للمقيمين الأجانب:

¹ - Dr. Abdelkader Tialati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit,P : 85.

- الاستفادة من النظام الضريبي للدولة الأم الموجود بها مقر إقامته
- أو الاستفادة من النظام الضريبي لدولة الاستقبال إذا كانت هناك آلية التهرب الضريبي داخله.

- خلق شركات الشاشة
 - خلق شركات وهمية أو عبر الشركات القابضة¹.
- أو من خلال استغلال الجنات الضريبية أو تقنية أسعار التحويل التي تعتمد عليها مجموعة الشركات من فروعها إلى المقر الاجتماعي للشركة الأم².

الشيء الذي سنحاول معالجته في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: استغلال الجنات الضريبية واستعمال تقنيات أسعار التحويل

تخول الجنات الضريبية عدة امتيازات وإعفاءات ضريبية لمجموعة من الدخول والأنشطة، كما توفر مناخا اقتصاديا ملائما للاستثمارات خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسية، الأمر الذي يجعل هذه الأخيرة تستفيد من تخفيف العبء الضريبي في الدولة الأم، ثم الاستفادة من دول الجنات الضريبية وهو ما يجعلها تقنية من تقنيات التهرب الضريبي (الفقرة الأولى)، إلى جانب ذلك يتم استخدام تقنية أسعار التحويل التي تتم بناء على عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: استغلال الجنات الضريبية

لقد سبق أن تطرقنا إلى تنوع واختلاف وسائل التهرب الضريبي الدولي، وهذه الوسائل لا يمكن حصرها أو تحديدها بشكل دقيق³.

وعليه فالشركات الأجنبية عادة ما تستعمل تقنية التضخيم في الأصول أو الزيادة فيها مثل تضمين الموازنة عناصر أصول غير موجودة، أو عن طريق إخفاء الأرباح المتحققة من نشاط معين في دولة أجنبية⁴.

¹ - Dr. Abdelkader Tialati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit 85

² - Philippe Merle : droit commercial, sociétés commerciales, 5^{ème} édition, 1996, Dalloz, Delta, p :663.

³ - <http://www.lefaso.net> , p :1.

⁴ - محمد سعدي: المقتضيات الجنائية المقررة في قانون شركات المساهمة المغربية- رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في قانون الأعمال، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1997-1998، ص: 40.

وهكذا تقوم الشركات المتعددة الجنسية بابتكار وسائل أخرى حديثة إلى جانب التقنيات التقليدية التي ذكرناها، ومن بينها استغلال الجنات الضريبية، هذا المصطلح الذي يطلق عليه أيضا مجموعة من التسميات مثل الملجأ الضريبي، والواحة الضريبية، أو دول الإجازات الضريبية. وقد تعددت المواقف الفقهية في وضع تعريف محدد للجنات الضريبية، فهناك من اعتبرها إقليم وطني يتميز باقتطاعات ضريبية أقل من إقليم دولة أخرى، بل يمكن أن يكون هذا الإقليم لا يخضع الأجانب فيه للضريبة¹.

ويرى جانب آخر من الفقه أن الجنات الضريبية هو الاستعمال غير المشروع لبعض الأنظمة الجبائية التي تمنح مجموعة من الامتيازات الضريبية التي يستغلها المكلفون بالضريبة لأغراض تكون في بعض الأحيان مخالفة للقوانين مثل الغش الضريبي المتعمد، وعمليات تبييض الأموال والاقتصاد الخفي². وفي نفس الإطار قام مجموعة من المؤلفين بالولايات المتحدة الأمريكية بوضع تقرير حول الجنات الضريبية على أربع حالات:

- الحالة الأولى: وجود فروع لأبنك أمريكا خارج ترابها حيث تتواجد في بلدان تعرف امتيازات وإعفاءات ضريبية.
- الحالة الثانية: استعمال التهرب الضريبي بدافع الاستثمار الذي تشجع عليه بعض الدول المتأخرة من الناحية الصناعية، مثل لجوء بعض الشركات الأمريكية إلى الاستثمار بجزر الكاريبي caràibes التي تعتبر من بين الجنات الضريبية
- الحالة الثالثة: لجوء بعض مجموعات الشركات إلى طريقة Tax planning التي تتمثل في وجود وعاء ضريبي منخفض لبعض الدول، أو الاستفادة من الإعفاءات الجبائية المتوفرة فيها.
- الحالة الرابعة: عدم التصريح بالدخول الخاضعة للضريبة إلى الدولة الأم، نظرا لعدم خضوع تلك الدخول للضريبة في الجنة الضريبية وهذا يعتبر تهريا ضريبيا غير شرعيا، حيث تم استعمال طرق تدليسية فيه³.

1- سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص:128.

2- Bruno Gouthière : les impôts dans les affaires internationales, op.cit, p :273

3- <http://www.france.attac.org/0187> p1.

وبناء على ما سبق يمكن القول أن الجنات الضريبية عبارة عن دول تتمتع بالسيادة الكاملة تعطي مجموعة من الامتيازات والإعفاءات الضريبية للمستثمرين الأجانب على كل أو جزء من الدخل المتأتية في إقليمها، الأمر الذي ينعكس على مداخيل الخزينة العامة للدول التي تقوم بتضريب تلك الدخل المعفاة.

ومن بين الأسباب التي تساعد على ظهور الجنات الضريبية هو البحث عن الاستثمارات الأجنبية¹، التي تفرز مجموعة من الآثار السلبية إلى جانب آثارها الإيجابية المتمثلة في تخفيض العبء على الدولة المستقبلية لها من ناحية التخفيض من نسبة البطالة.

ولكن في بعض الأحيان يغلب الطابع السلبي على عمليات جلب الاستثمار وهذا المشكل أصبح يعاني المغرب، أيضا منه رغم إقباله على نهج سياسة جديدة تتمثل في وضع امتيازات جبائية وإعفاءات ضريبية بالنسبة لبعض الشركات الأجنبية التي لها رغبة بالاستثمار داخل المغرب².

وبهذا يتم استعمال مجموعة من الطرق في الجنات الضريبية من بينها تغيير الإقامة أو الجنسية وبالتالي الاستقرار في نعيم جبائي، أما الطريقة الأخرى فتتمثل في إنشاء المقر الاجتماعي للشركات المتعددة الجنسية داخل الجنات الضريبية³.

ومن جهة أخرى نجد بعض الجنات الضريبية تتخذ شكلا آخر، أو ما يسمى الجنة الضريبية البنكية التي تعتبر مجموعة من الدويلات أو المناطق التي تمتاز قوانينها الجبائية والمالية بنوع من المرونة، أو وجود مؤسسات بنكية تعمل على الحفاظ على السر البنكي بشكل صارم⁴. كما أن هذه المؤسسات تعمل على تشجيع المضاربة والتنافسية. وفي المقابل نجدها تستفيد من إعفاءات ضريبية مغزية مع التزامها بتأمين السر البنكي⁵.

وبناء على ما سبق فالامتيازات التي تمنحها الجنات الضريبية لاستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية تتمثل في الإعفاء الكلي من الضرائب المفروضة على مجموعة كبيرة من الدخول والأرباح التي تحققها الشركات داخل الجنات الضريبية، كما تستفيد من عدم المراقبة على المعاملات المالية التي تقوم بها

1- يعتبر الاستثمار في نظر رجال الاقتصاد وسيلة من وسائل استغلال رأس المال، وذلك من أجل تحقيق فائض مالي مهم. عبد المنعم أحد إبراهيم: الضمانات القانونية للاستثمار المغربي في جمهورية مصر العربية، نفاثر المجلس الأعلى، العدد 2، السنة 2002، مركز النشر والتوثيق القضائي، الرباط، ص:71.

2- أصبح المغرب في الأونة الأخيرة يعقد عدة اتفاقيات مع بعض الشركات الأجنبية للاستثمار داخل المغرب، حيث خصص في القانون المالي لسنة 2005 أكثر من 8 مليارات دولار للاستثمار يتصدرها إصلاح قطاع النقل والمواصلات، كما قام البنك الأوربي للاستثمارات بوضع قرض للمغرب بقيمة 245 مليون دولار لتمويل مشاريع إنمائية، وهذه الإجراءات كلها تسعى إلى الرفع من معدل التنمية الذي أصبح يعرف تراجعاً كبيراً. www.abhatoo.net.ma p :8.

3- بلعماري فتيحة : مرجع سابق، ص:37.

4- في الدول التي تلزم الأبنك بالسرية المصرفية إذا قامت هذه المؤسسات بإفشاء سر مهني بنكي وترتب عليه ضرر للعميل، فإن ذلك يعرضها لجزاءات مدنية وجنائية.

هيام الجرد: المد والجزر بين السرية المصرفية وتبييض الأموال، دراسة مقارنة للقوانين التي تحكم السرية المصرفية وتبييض الأموال، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى 2004، ص:49.

5 -René Rodière, jean louis rivers-hange : droit bancaire, 3ème édition, Dalloz, 1980,p :81.

الشركات المتعددة الجنسيات، فضلا عن عدم وجود أية نصوص قانونية تخول الحجز على أموال وأصول الشركات المتعددة الجنسيات، كما لا تحرم عمليات تبييض الأموال وخلق شركات صورية، أو شركات الواجهة التي تقوم بعمليات غسل الأموال غير النظيفة¹.

في نفس الإطار نجد في الجنات الضريبية أنها توفر الحماية للمسؤول البنكي عن طريق عدم إلزامه بإعلام الجهات المعنية عن المعاملات المشبوهة أو المشكوك في مصدرها ومشروعيتها، فضلا عن عدم إلزامه بمسك محاسبة خاصة للمعاملات البنكية، وأخيرا تتميز الجنات الضريبية بكثرة العمليات المالية الخارجية، إضافة إلى وجود مناطق عديدة للتبادل الحر ومن بين الجنات الضريبية المعروفة على الصعيد العالمي:

- ليبيريا	- سويسرا
جزر العذراء البريطانية	لوكسومبرغ
- جزيرة المان	- جبل طارق
- ليشنشتاين	- مدينة سبته المحتلة
- ماليزيا	- أمانة موناكو
- كوستاريكا	- جزر البهاماس
- الفلبين	- جزر فييرج
- جزر الكاريبي	- بناما
- أيرلندا	- الرأس الأخضر
- بريادوس	- دوبلان
- جامايكا	- جزر بيرميديا
- أنغولا... ²	- هونغ كونغ

والشكل الذي تتخذه هذه الجنات الضريبية إما وكالات أو مستعمرات قديمة لبعض الدول مثل

بريطانيا، إسبانيا، فرنسا، هولندا، الولايات المتحدة الأمريكية¹.

¹ - ذ. جلال وفاء محمد: دور البنوك في مكافحة غسل الأموال، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 201، ص: 23.

² - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 30.

وتأسيسا على ذلك فالمناخ الذي توفره الجنات الضريبية التي تتوفر على سعر ضريبي منخفض واستقرار سياسي واقتصادي، فضلا عن سرية المعاملات المصرفية، ووجود اتصالات ومواصلات حديثة ومتطورة، يسمح ذلك لشركة الأم بإنشاء شركات وليدة أو منشآت ثابتة تكون تابعة لمجموعة الشركات في دول تسمى بالجنات الضريبية التي تستفيد من الإعفاءات التي تم ذكرها².

ولتوضيح ذلك تقوم مثلا شركة أم التي يوجد مقرها الاجتماعي بدولة ذات نظام ضريبي مرتفع، بتسويق منتوجاتها داخل دولة تسمى جنة ضريبية حيث يوجد فيها فروعها التابعة لها، أو تقوم بتحويل الأرباح المتحققة في الدولة الأم إلى الجنة الضريبية التي ستعفى منها الأرباح من الضريبة لتتم بعد ذلك عملية التحويل إلى الشركة الأم وذلك في غطاء آخر غير الأرباح إذ يمكن أن تكون صفقة بيع وهمية أو عملية إعادة بيع منتج بشكل وهمي، وهذه التقنية تسمى بعملية أسعار التحويل التي سنتناولها في النقطة الثانية من هذا المطلب.

الفقرة الثانية: تقنية أسعار التحويل

أسعار التحويل أو ثمن التحويل هو الذي يسند إلى المبادلات أو الخدمات أو التحويلات المتحققة بين الوحدات التابعة لنفس المجموعة³.

وتظهر هذه التقنية من خلال الشركات المتعددة الجنسية المالية التي تتميز بكثرة التحويلات المتعلقة بالأثمان، مثل عمليات البيع والشراء، أو منح الخدمات، أو تقويات أو منح، كما يتم عبر كراء براءات الاختراع أو العلامات التجارية، ومن المؤكد أن هذه الأسعار السارية على عمليات التحويل لا تعني وجود قوة تنافسية بل هناك اعتبارات سياسية بين هذه المجموعات تحول دون تطبيق تحويلات حقيقية للأثمان⁴.

وفي إطار تحديد أسعار المنافسة الحرة، بمعنى تحديد المرجع الذي على أساسه تستطيع القول أننا أمام أسعار تحويل prix de transfert دعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) إلى

1- الصديق جعوان: نفس المرجع، ص:30.

2- سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص:137.

3 - Abdelkader Tialati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume III, op.cit,P : 732.

4 - Abdelkader Tialati : le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume III, op.cit,P : 732.

عملية المراقبة الموضوعية بين الشركة الأم وفروعها المتواجدة بالخارج خاصة فيما يتعلق بأسعار إعادة البيع¹.

وعليه نجد العمليات المتعلقة بأسعار التحويل تخلق العديد من المشاكل مثل تحويل رأس المال والأرباح من الدولة المستقبلة إلى الدولة الأم، وبنفس الطريقة من الدولة الأم إلى الدولة المستقبلة، وتتخذ عملية أسعار التحويل شكلين، شكل قانوني منظم أو ما يسمى بالتحويل المباشر، وشكل قانوني غير منظم، وهو ما يعرف بالتحويل غير المباشر للأرباح².

أولاً: بالنسبة للشكل القانوني المنظم: يتم هذا التحويل وفقاً للإجراءات القانونية المحددة والمنظمة، حيث يتم التوزيع بواسطة الجمعية العمومية للشركة، ويتم تسجيله في حساب المشروع بعدها يتم تقديمه للإدارة الجبائية، وفي حالة ما إذا كان المستفيد مقيم في دولة بالخارج، يكون هناك إتباع لمجموعة من الإجراءات القانونية المتعلقة بالأرباح المحولة، وكيفية تحويلها، ليتم في الأخير التأكد من أداء الضريبة المفروضة عليها.

وفي هذه الحالة تكون نسبة التهرب الضريبي نادرة نظراً لوجود إجراءات قانونية يصعب خرقها بحيث تخضع للرقابة من طرف السلطات الجبائية، خاصة إذا كانت عملية التحويل تنطلق من الدول المتقدمة إلى الدول النامية، والسبب في ذلك حرص الدول المتقدمة على تتبع خروج رؤوس الأموال من أراضيها نحو الخارج ونظراً كذلك لمدى التقدم والتطور الذي تعرفه هذه الدول من حيث المعلومات والتكنولوجيا المتطورة، أما الدول النامية فعادة ما تغفل الخروقات المتعلقة بعملية أسعار التحويل نتيجة البطء في المساطر والإجراءات وضعفها على مستوى التقدم التكنولوجي³.

ثانياً: الشكل غير المنظم لعملية أسعار التحويل: هذه العملية تعرف التهرب الضريبي بشكل كبير، نظراً لكونها تقوم على أساس التلاعب والتزييف في أسعار البيع داخل مجموعة الشركات كما أن هذه الطريقة تعاني فيها الدول النامية بشكل كبير نتيجة استغلال ضعف قدرة الدول النامية على التحكم في هذه العملية المعقدة، خاصة فيما يتعلق بالمعاملات المالية والتجارية التي تتم داخل نفس الوحدات بحيث

¹ - ibid

² - سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص: 139.

³ ذ. أسامة الفولي: أسعار التحويل والتهرب الضريبي الدولي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، الإسكندرية، مصر السنة 1991، ص: 3.

يتم نقل الأرباح من الشركة الأم المتواجدة في دولة تعرف ضغط ضريبي مرتفع إلى فروع الشركات التي تتواجد في جنات ضريبية ، وهذه الفروع عادة ما تتوفر على ذمة مالية مستقلة عن الشركة الأم¹. والملاحظ في هذه العملية هو استحواد الشركة الأم على عملية أسعار التحويل لأنها تكون داخل نفس المجموعة وبالتالي لا توجد هناك طريقة محددة ومنظمة يتم تحديد بها عملية أسعار التحويل داخل مجموعة الشركات².

ومما تجدر الإشارة إليه أن أسعار التحويل ليس بالضروري أن تقيد الثمن ولكن تقيد كل المعاملات التي تتم بين وحدات اقتصادية مترابطة فيما بينها، وهذا الترابط ليس بالضروري أن يكون قانوني ولكن يمكن أن يكون مالي بالأساس.

وعملية أسعار التحويل تعتبر من بين أعقد المواضيع التي تواجهها الإدارة الجبائية لأن المبدأ الذي يحكم مراقبة الإدارة الجبائية للوحدات الاقتصادية هو عدم تدخل الإدارة الجبائية في تدبير الشركة. ولكن في نفس الوقت لا تقبل الإدارة بالتصرف غير العادي للوحدة الاقتصادية، كما أن الإدارة الجبائية لا يمكن لها أن تتدخل في تدبير الوحدة الاقتصادية، وفي المقابل لا يمكن لهذه الأخيرة أن تقوم بعمليات منافية للسير العادي للشركة كالبيع بخسارة³.

كما أن هناك إشكاليات أخرى تطرح أمام الإدارة الجبائية للدول النامية من أجل التهرب الضريبي، مثل بيع منتجات متعددة من طرف عدة شركات تبدو منفصلة فيما بينها، والأمر ليس بذلك، بل يتم البيع بواسطة اتفاق صوري لنفس الشركة، وهو ينافي والمنافسة الحرة⁴.

وفي هذا الإطار تقوم الشركات المتعددة الجنسية بالتلاعب في موضوع عقود للترخيص التجارية، وعمليات العلامات التجارية بشكل تعسفي عبر قنوات تسمى عمليات التحويل في تحديد الثمن

¹ - Jean Baratte : la réglementation des filiales, thèse pour le doctorat, université de paris ,faculté de droit, 1943 ,p :18.

² - مجموعة الشركة: هي وحدات اقتصادية متفرقة بين الدولة تكون بينها علاقات مالية وتتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة عن باقي الشركات التي تنضوي تحتها، فضلا عن وجود رقابة بين الشركة الأم والشركات المتفرقة عنها. للمزيد من التفاصيل راجع

GILBERT COUSIN : étude juridique du groupe industriel, constitué par une société mère et ses filiales, thèse pour doctorat en droit, université Nancy, France, 1950 ,p :5.

³ - Dr. Abdelkader Tialati, le droit fiscal international et les pays en voie de développement, le cas des pays arabes, volume I, op.cit 734

⁴ - Ibid, p :733.

سواء بالنسبة للمرخص في تحديد الثمن أم بالنسبة للمرخص له في تحديد المجال التراخي للترخيص حيث لا يتم احترام بنود العقد رغم الاتفاق الصريح بينهما¹.

ومن جهة أخرى يظهر التهرب الضريبي حينما تعفي الدولة المستقبلية لرؤوس الأموال مجموعة من الدخول، في حين تكون هذه الأخيرة مفروضة عليها الضريبة في الدولة الأم، وفي هذه الحالة يكون هناك إثراء للدولة الأم على حساب الدولة المستقبلية لرؤوس الأموال.

وتأسيسا على ما سبق فأسعار التحويل تعتبر من بين أهم وسائل التهرب الضريبي الدولي خاصة فيما يتعلق بالشركات المتعددة الجنسية، ويتضح ذلك حينما يتم تحديد قيمة الأرباح مسبقا وفقا لأسعار التحويل التي تتم بناء على عمليات الشراء والبيع والخدمات داخل المجموعة الواحدة للشركة.

أيضا تنشط عمليات أسعار التحويل حينما تكون هناك اتفاقية بين الدولة المرسله لرؤوس الأموال، والدولة المستضيفة لها خاصة على مستوى رفع الضرائب الجمركية حينما تتعلق العملية بالتصدير والتسويق الشيء الذي يزيل سيادة الدولة في تضريب العمليات التجارية المتعلقة بالتصدير².

وبناء على ذلك، فالتهرب الضريبي بواسطة أسعار التحويل يكون قبل توزيع الأرباح، ثم عند توزيع الأرباح.

- (أ) قيام التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح: ويتم ذلك عن طريق التلاعب في الأساس الخاضع للضريبة، وذلك بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستغل بذلك التناقض والتباين في الأنظمة الضريبية للدول المختلفة³.

- (ب) قيام التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح: وهذه الطريقة لا يتم فيها التلاعب في الأساس الخاضع للضريبة، ولكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة الأم⁴، التي يقتصر دورها على

¹ - للمزيد من التفاصيل راجع: رشيد بنوني: الحماية القانونية للعلامات التجارية في التشريع المغربي، من الاختيار إلى الاستغلال، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة 2003، ص: 259.

² - Jean Maurice Djossou : l'Afrique ,le GATT ? L'OMC ?entre territoires et régions commerciales, les presses de l'université laval, l'Harmattan,p :76.

³ - سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص: 140.

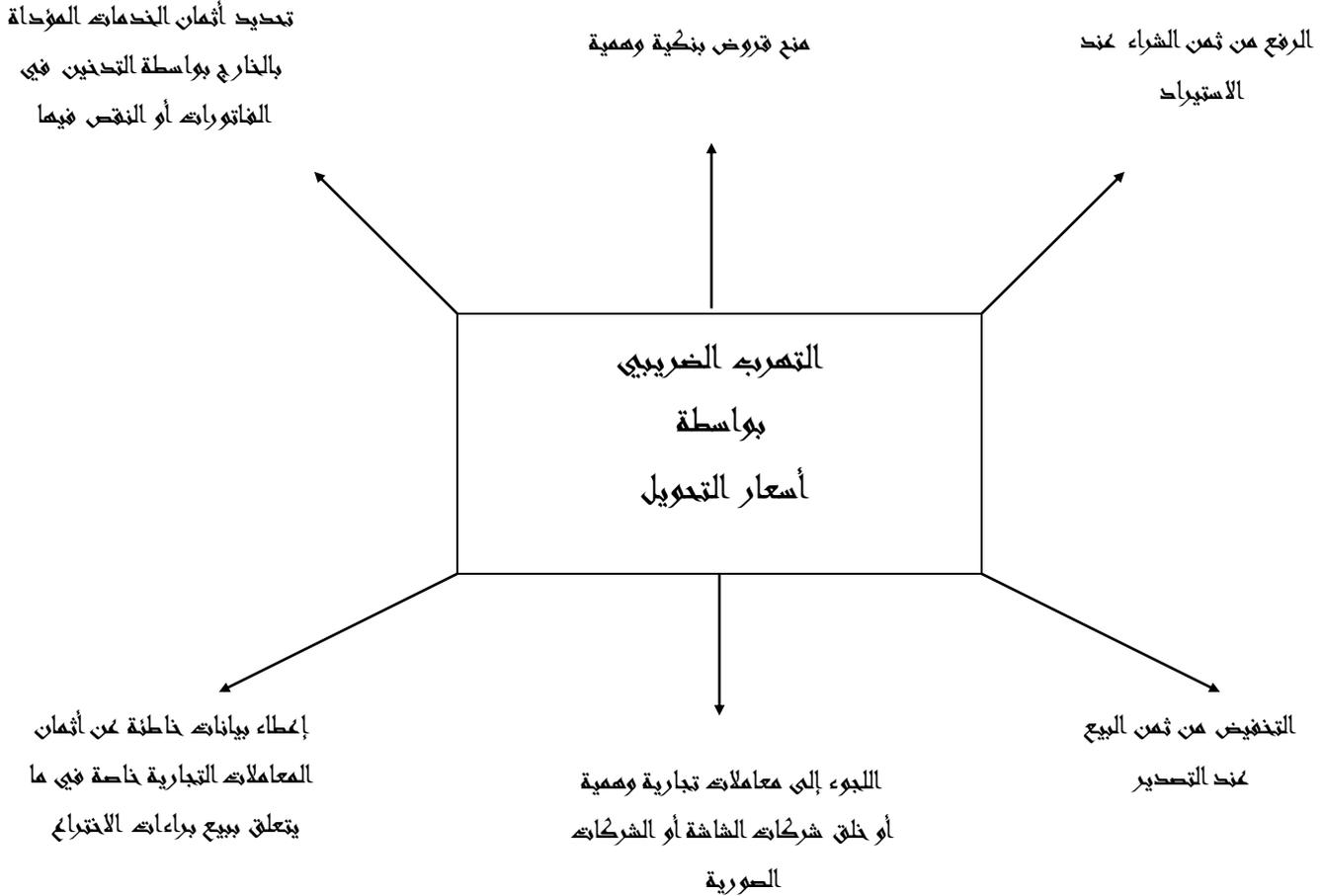
⁴ - في هذا الإطار يمكن أن تقوم الشركات المتعددة الجنسية بخلق شركات وسيطة او وهمية، أو اللجوء إلى القروض المصرفية، أو استعمال التقنيات المتعددة وغيرها من الشركات وذلك على الشكل الآتي:

أولاً: اللجوء إلى شركات وهمية: les sociétés fictives وهي عبارة عن شركة غير موجودة، تحتوي على تركيبة بسيطة، يستقر في بنك، أو عند محام، أو محاسب، والهدف هو تحويل أموال منتجة لدخول عالية، أو من أجل أداء مصاريف لحساب الشركة أو عن طريق تحويل نشاطات محققة لمداخل هذه الشركة الوهمية.

ثانياً: اللجوء إلى القروض المصرفية الوهمية: هذه العملية تتم عن طريق قيام شخص باستعمال موارده وأمواله الخاصة التي توجد بحساباته البنكية، كقروض وهمية لشركات بواسطة عقود صورية.

الاحتفاظ بالأرباح المتحققة بالفعل من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقا لحاجة مجموعة الشركات.

ومن أجل إبراز عمليات أسعار التحويل يمكن أن نشخصها في الخطاطة التالية:



ولالإشارة فقد صدرت عدة توصيات لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1996 حيث

صدر منشور يؤكد المبادئ التي يجب على الدول المنضوية تحت المنظمة أن تحترمها في إطار مراقبة

ثالثا: اللجوء إلى خلق شركات الإيداع: les sociétés de dépôt تقوم في هذه العمليات الشركات المتعددة الجنسية بوضع أموالها وأرباحها في يد شركة واحدة تكون تحت اسم شركة إيداع.

رابعا: اللجوء إلى شركات الأساس: les sociétés de base تقوم هذه الشركات بعمليات حساب الفواتير المتعلقة بعمليات البيع والشراء ثم توزيعها إلى شركات ذات ضغط جبائي منخفض.

خامسا: خلق شركات قابضة les sociétés holding تقوم الشركات المكونة لمجموعة واحدة التي تسمى الشركة القابضة بالوسيط لدى مختلف الشركات الأخرى، ولتوضيح ذلك تقوم مثلا شركة ببيع بضاعة إلى شركة أخرى حيث تكون بينهما الشركة القابضة التي لا تخضع للضريبة نظرا للتبادل الداخلي في إطار مجموعة الشركات وبالتالي اعتبار تلك المداخل خارج العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري لتخضع بذلك إلى مسالة تبادل داخلي فقط.

- بلعماري فتيحة: مرجع سابق، ص: 43 وما بعدها.

عمليات أسعار التحويل، ثم تلاها منشور 2004 ل OCDE ومنشور 2006 حيث وضعت بشكل دقيق المعايير التي ينبغي أن تعتمد للحفاظ على المبادئ المتعارف عليها، كحرص الدول على مراقبة نقل الوعاء الضريبي من دولة إلى أخرى، كما أكد المنشور احترام أئمة المنافسة، وعلى الشركات الدولية النشاط أن تطبق أئمة فيما بينها كما لو كانت مستقلة، وركز المنشور الأخير لسنة 2006 الصادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على تحديد أئمة التحويل عبر الشكل الآتي:

- الارتكاز على أساليب إعادة البيع ويدخل فيه ثمن الأرباح في السوق الحرة أي بين وحدات مستقلة خاصة بتحديد هامش للربح في إطار معقول.

وهنا يمكن للإدارة الجبائية أن تراقب عملية بيع منتج من الشركة الأم إلى فروعها المتواجدة بالخارج.

ثم ركز المنشور الأخير على أن هناك الحق للإدارة الجبائية في أن تعتمد على عنصر الربح أي تنظر إلى الدور الوظيفي لكل وحدة بمعنى لا يمكن لوحدة أن تباع لوحدة أخرى بخسارة. وأخيرا حاول منشور 2006 ل OCDE أن يلزم الوحدات التابعة لنفس المجموعة أن تقدم إتاوات عن براءة الاختراع، ونقل التكنولوجيا، ومسألة الاستئثار أي احترام المدة المتفق عليها في العقد¹.

¹ - أستاذنا عبد القادر تيجلاتي: محاضرات ألقاها على طلبة السنة الثانية من السلك الثالث بوحدة قانون الأعمال والاستثمار، كلية الحقوق، وجدة، السنة الجامعية: 2006-2007.

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي الدولي والاجراءات اللازمة لمكافحته .

أدى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات عبر مختلف دول العالم إلى خلق اضطرابات جبائية تتمثل في ارتكاب بعض الممارسات من طرف هذه الشركات الدولية النشاط، ومن بين هذه الممارسات التهرب الضريبي الدولي، هذا الأخير أضحى يؤثر على اقتصاد الدول المرتكب داخلها التهرب الضريبي حيث يعمل على النقص في الموارد الجبائية عبر تجنب أداء الضرائب في الدول المستقبلية لرؤوس الأموال الأجنبية، وعليه فقد قامت بعض الدول بإحصاء مخلفات التهرب الضريبي الدولي وجعلها ذلك يكتشف مدى الأضرار الجسيمة والخطيرة التي يلحقها بميزانيتها العامة ويؤثر على سياستها الاقتصادية والاجتماعية لبلوغ أهداف التنمية، ومن أجل ذلك سنحاول إبراز هذه الآثار في (المبحث الأول)، ثم نبين الإجراءات المضادة للتهرب الضريبي الدولي سواء الوطنية منها أم الدولية في (المبحث الثاني).

المبحث الأول: آثار التهرب الضريبي الدولي.

أصبحت آثار التهرب الضريبي الدولي أكبر حجما من التهرب الداخلي نتيجة ارتفاع نسبة المبالغ المالية التي يتم التهرب منها، فالشركات المتعددة الجنسيات تتوفر على رؤوس أموال ضخمة وتستثمر في مشروعات كبيرة مما يجعلها تحقيق أكبر قدر ممكن من رقم الأعمال، هذا الرقم الذي يسعى الشركات الدولية إلى المحافظة عليه عبر التهرب الضريبي الذي ينعش مكانتها المالية، وعليه ومن أجل إبراز سنتناول آثار التهرب الضريبي الدولي على الدول النامية في (المطلب الأول) ثم آثاره على الاقتصاد العالمي في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي الدولي على الدول النامية.

يخلف التهرب الضريبي الدولي عدة آثار سلبية على الدول النامية وهذه الانعكاسات ما هي إلا نتيجة للممارسات التي تقوم بها الشركات المتعددة الجنسية داخل الحدود الجغرافيا للدول النامية، الأمر الذي يؤدي إلى إفراز مشاكل جبائية واقتصادية واجتماعية لهذه الدول التي تعرف تأخرا على مستوى النمو الاقتصادي، كما يؤدي التهرب الضريبي الدولي إلى تعميق التبعية الدولية للدول المتخلفة تجاه الدول المتقدمة، ومن أجل تبيان ذلك سنتناول الآثار الجبائية للتهرب الضريبي الدولي، على الدول النامية في (الفقرة الأولى) على أن نتناول الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي الدولي على الدول النامية في (الفقرة الثانية).

الفترة الأولى: الآثار الجبائية للتهرب الضريبي الدولي على الدول النامية.

إن التهرب الضريبي الدولي الذي تصدت له كل التشريعات الدولية والاتفاقيات الجبائية سواء الثنائية منها أم المتعددة الأطراف، يؤثر بشكل سلبي على القوة الاقتصادية لأي دولة كيفما كانت.¹ وبخصوص تجليات آثاره على الدول النامية، فإنه يسعى إلى خلق نوع من التعرية المنصبة على المادة الخاضعة للضريبة، أي تضائل حجم الموارد الضريبية، هذه الأخيرة تعتمد عليها الدول النامية بشكل كبير لتمويل التنمية، وأي نقص في الضرائب إلا وينعكس على المسار التنموي لهذه الدول رغم أن نسبة الضرائب تبقى هزيلة وغير كافية لتغطية حجم النفقات، مما يسبب ذلك عجز على مستوى الميزانية العامة للدول النامية.²

وبهذا فظاهرة التهرب الضريبي الدولي لا تقتصر على أسباب جبائية محضة بل تخلف هذه الظاهرة أيضا آثار اقتصادية وسياسية واجتماعية...

1- من بين الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تصدت للتهرب الضريبي الدولي:

- اتفاقية الأمم المتحدة حيث أصدرت تقريرا يعرف التهرب والغش الضريبي بأنه " الغش الضريبي في التشريعات الانكلوسكسونية هو الخرق المعتمد للقوانين الجبائية ولكنه ليس بالأهمية التي تجعله سببا في متابعة جنائية بل مجرد عقوبات جبائية. وفي نفس هذه الدول يمكن أن يعرف التهرب الضريبي بالخرق الذي يؤدي إلى المتابعة الجنائية ".
أما منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعرفه على أساس أن " التهرب الضريبي هو مجموع العمليات التي تتخذ من أجل خفض السعر الضريبي، دون المستوى الذي تطبقه الإدارة الجبائية على دخل ما ".
- فتيحة بلعماري: مرجع سابق ص: 3.

2- ذ. محمد مبارك حجير: السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، المؤسسة المصرية القومية للتأليف والأبناء والنشر، المركز الرئيسي القاهرة، مصر ص: 96

ومن بين الانعكاسات الجبائية للتهرب الضريبي الدولي على الدول النامية نأخذ المغرب نموذجا حيث في سنة 1977 تقدم 50046 خاضعا لضريبة الأرباح المهنية بتصريحات لكن لم تتمكن الإدارة الجبائية من حصيل هذه الضريبة نظرا لكون أساس الأرباح الحقيقية المحتسبة بالرجوع إلى المحاسبة المنتظمة لم تكن الا بنسبة 6.5% من هؤلاء الخاضعين، وبذلك عملت الإدارة الجبائية إلى تطبيق مبدأ التقدير الجزافي بنسبة 99.5% من هؤلاء المتهربين من الضريبة.¹

ومثل هذه الممارسات تضخم في النقص الكبير الذي يمكن أن يحصل في الموارد الجبائية المعمول بها من طرف الدول النامية، مما يؤدي إلى اختلال توازن الاقتصاد المالي خاصة على المستوى الجبائي مع العلم أن الضرائب والرسوم التي في حكمها تشكل أهم مورد مالي لميزانية الدولة، فضلا عن مساهمتها في إنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.²

وهكذا يمكن القول على أن التهرب الضريبي الدولي له نفس الآثار التي يخلفها التهرب الضريبي الداخلي، لأن النتيجة الأساسية هي نفسها تعرية أو تقليص الوعاء الضريبي في دولة تمارس فيها هذه الظاهرة.

وإذا ما قارنا تعرية الوعاء الضريبي في إطار التهرب الضريبي الداخلي مع التهرب الضريبي الدولي نجد هذه الأخيرة تحتل مكانة أكثر من التهرب الضريبي الداخلي وذلك لأن البعد الدولي للتهرب الضريبي يؤثر بشكل أكبر من ناحية النقص في الموارد الجبائية نتيجة ارتباط الاقتصاد الوطني المتخلف بالاقتصاد الرأسمالي الدولي.

وما يجعل هذا الارتباط قائما هو رغبة الدول المتخلفة في جلب رؤوس الاستثمارات الأجنبية من أجل تغطية نسبة العجز الحاصل على الموارد الضريبة.³

وعليه يمكن القول على أن مسألة تحديد الآثار المترتبة على التهرب الضريبي الدولي تعد صعبة، نظرا لانعدام إحصائيات دقيقة وكاملة ومنتظمة زمنيا وقابلة للتحويل، بل أن بعض الدول لا تعرف كيف

¹ - BOUZZAOUI Ahmed : système d'information et fraude fiscale. Un article au livre de la fraude fiscale. ARABIAN HILAL, impression et édition, Rabat, 1996 p :25.

² - ذ. محمد قصري: مسطرة فرض الضريبة، أية ضمانات: مقال منشور بمجلة المعيار، العدد 33، 2005، ص: 9.
³ - لم يعرف القانون الجبائي الدولي الاستثمار الأجنبي بل ترك المسألة إلى الدول في تحديد مفهومه عبر الاتفاقيات الجبائية الدولية سواء كانت ثنائية أم متعددة الأطراف، وللمزيد من التفاصيل راجع أستاذنا.

- ABDELKADER TIALATI : le droit fiscale international et les pays en voie de développement, le cas des pays Arabes, volume II op.cit. p :454.

تضبط عملية أسعار التحويل التي تشكل سببا رئيسيا في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي الدولي بل تعرف فقط عملية تحديد الأثمان، أما تحويل هذه الأثمان فهي مسألة تقنية من اختصاص الشركات المتعددة الجنسية.¹

وبناء على ما سبق فالتهرب الضريبي في الدول النامية أصبح يمس 4/5 أو 9/10 من الموارد الجبائية حيث تبث أن في لبنان مثلا قد مست التعرية الجبائية حوالي 90% من الموارد الجبائية، تتعلق أساسا بالضريبة على الدخل، أما في مدغشقر فقد وصل حجم التهرب الضريبي إلى 60% من الموارد الجبائية.

أما في الهند فقد كان الفرق بين قيمة الدخل الذي يصرح به الخاضع للضريبة وبين المبالغ المقدرة من طرف الإدارة الجبائية كبيرا حيث وصل في بعض الأحيان إلى 600%.² أما خزينة اليمن فتخسر 164 مليون دولار سنويا من التهرب الضريبي الدولي كخسائر ناتجة عن ممارسات التملص الضريبي.³

وأغلب الملزمين المتواجدين في الدول المستقبلية يتهربون من الضرائب بناء على إقرارات صورية لا تمثل الصورة الصادقة لمحاسبتهم التي تتخلها خروقات.⁴

وعلى أية حال فالذي يؤثر على الدول النامية كما قلنا سابقا ليس هو ظاهرة التهرب الضريبي فقط بل الأمر يبقى رهين التبعية الاقتصادية للدول النامية، فكما كانت الدولة متأخرة اقتصاديا إلا وظهرت حاجتها إلى تحسين وضعيتها عن طريق جلب الاستثمار. إليها مع العلم أن هذه الدول لا تعلم مدى نتائج هذه السياسة المتمثلة في نهب خيارات الدول المتخلفة والدفاع عن المصالح العليا للشركات المتعددة الجنسيات والأمر لا يقف عند التهريب الضريبي بل أصبحت تقوم هذه الشركات تقبل رؤوس أموالها من

¹ - Gilbert, Tixier ; droit fiscal international, op.cit, p :454.

² - بلعماري فتيحة: مرجع سابق ص: 99.

³ - <http://www.Pagar.On/arbic/govnews/2005/issue3/yemen.ht> in 1 # m.1

⁴ - من جهة أخرى تتمثل أهمية الإقرار في كونه يجعل الملزم بالضريبة في مأمن من كل مفاجأة ضريبية، فالمكلف بالضريبة يقدم الإقرار بناء على النتائج المستخلصة من وثائقه المحاسبية المشتركة بشكل سليم.
- عبد العزيز يعكوبي: الاجراءات الادارية لربط الضريبة ومسطرة الطعن فيها قضائيا، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 9، السنة 1996، ص: 63.

الدول النامية إلى دولها الأصلية حينما تحقق مرحلة الإشباع الداني لها، أو تقوم بنقل مقراتها الاجتماعية إلى الجنات الضريبية التي تعتبرها مرتعا خصبا لممارسة التهرب الضريبي الدولي.¹

الفقرة الثامنة: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي الدولي على الدول النامية.

توجد هناك علاقة وطيدة بين الاقتصاد والتهرب الضريبي الدولي، نتيجة النقصان الكمي الذي يمس الموارد الجبائية عبر تعرية الوعاء الضريبي، فضلا عن تأثيره على المساواة في توزيع الدخل والثروات بين الأفراد.²

وبناء على ذلك فالتهرب الضريبي يقلص من إمكانيات تحديد قيمة الدخل الخاضعة للضريبة، ومن بين نتائجه تحميل العبء الضريبي للخاضعين للضريبة الذين لا يمارسون التملص الضريبي، الشيء الذي يدفع الدول النامية إلى اختيار عملية تشجيع الاستثمار الأجنبي كوسيلة دولية لتمويل المشاريع التنموية، ولكن في المقابل يبقى التهرب الضريبي الدولي عائق أمام هذا الطموح بالنسبة للدول النامية، إذ لا يمكن أن تستثمر شركة دولية كبيرة الحجم في دولة نامية دون أن تدافع عن مصالحها المالية، هذا مع العلم أن هذه الشركات تعرف جيدا أنها ستخضع للضريبة على الشركات في الدولة التي ترغب في الاستثمار بها، وفي هذا الإطار نجد المغرب³ قد أخضع الشركات سواء المقيمة أم غير المقيمة إما للسعر العادي للضريبة المتمثل في 35%، أو سعر 39,6% المخصص لمؤسسات الائتمان والهيئات

1- إلى جانب التهرب الضريبي الدولي هناك التهريب الجمركي الذي يقوم على أساس إدخال البضائع إلى داخل إقليم دولة معينة أو إخراجها منها بشكل غير مشروع وبدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها، أو عن طريق مخالفة القوانين الجمركية المعمول بها: كمال حمدي: جريمة التهريب الجمركي وقرينة التهريب، منشأة المعارف بالاسكندرية، مصر ص: 19.

- كما أن الفعل المادي لجريمة التهريب الجمركي يتمثل في إدخال البضائع أو إخراجها من التراث الجمركي، أما الفعل المعنوي فهو يتجه نحو نية الشخص في التملص من الضريبة المستحقة على البضائع والأشياء.

- ذ. علي عوض حسن: جريمة التهريب الجمركي، دار الكتب القانونية المجلة الكبرى، مصر 1998 ص: 34.

ثم هناك عملية أخرى بشاعة في التقليل من موارد الخزينة العامة وبالتالي تتضرر الولة منها وهي جريمة تبييض الأموال، التي تتم عبر المصارف، لا سيما في البلدان التي تطبق السرية المصرفية في قطاعها المصرفي، لتجد هذه الأموال القدرة في الأبنك الملجأ الأيمن.

- خالد سليمان: تبييض الأموال جريمة بلا حدود، دراسة مقارنة، 2004، المؤسسة الحديثة للكتاب طرابلس- لبنان ص: 63.

2- ذ. زكريا محمد بيومي: الضريبة على الأرباح الرأسمالية، دراسة مالية واقتصادية وقانونية مقارنة، القاهرة مصر السنة 1990 ص، 226..

3- بالنسبة للمغرب باعتباره دولة وضع مجموعة من المحفزات الضريبية لتشجيع الاستثمار من بينها، الظهير الشريف رقم 1-95-1 الصادر في 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995) القانون رقم 19/94 المتعلق بمناطق التصدير الحرة، حيث نصت المادة 30 منه على وجود إعفاءات بالنسبة للضريبة على الشركات أو الضريبة العامة على الدخل التي أصبحت بمقتضى القانون المالي لسنة 2006 الضريبة على الدخل، وتقول المادة ما يلي:

أ- الإعفاء الكلي لمدة خمس سنوات المحاسبية الأولى المتتالية الموالية لتاريخ الشروع في استغلالها.

ب- سعد مخفض للضريبة قدره 8,75% خلال العشر سنوات المتتالية الموالية.

(2) عند خضوع المؤسسات المذكورة للضريبة العامة على الدخل فإنها ستستفيد من

أ) الإعفاء الكلي لمدة خمس سنوات المتتالية بتاريخ الشروع في استغلالها

ب) تخفيض قدره 80% من الضريبة وذلك خلال العشر سنوات المتتالية

المعتبرة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الايداع والتدبير وكذا شركات التأمين وإعادة التأمين، أما الأسعار النوعية للضريبة فقد حدها المشرع في الشكل الآتي:

أ) 8.75% فيما يخص المنشآت التي تزاول نشاطها في المناطق الحرة للتصدير طوال العشرين سنة المحاسبية المتتابعة الموالية للسنة المحاسبية الخامسة للإعفاء من مجموع الضريبة.

ب) 10% بناء على اختيار فيما يخص البنوك الحرة (Banques offshore) طوال الخمسة عشرة سنة الأولى المتتالية بتاريخ الحصول على الاعتماد... إلى جانب ذلك توجه أيضا أسعار ومبالغ الضريبة الجزافية التي حددتها المدونة العامة للضرائب لسنة 2007.¹

كما أن باقي الدول النامية تعطي مجموعة من الامتيازات والإعفاءات للشركات الدولية حول مجموعة من الأرباح الصناعية ومن بين هذه الدول.²

- المملكة العربية السعودية: حيث نص المشرع السعودي على مجموعة من الإعفاءات بالنسبة للشركات الأجنبية وأعطاه إمكانية تحويل الأرباح خلال 10 سنوات بدون أداء الضريبة تبدأ من اليوم الأول للمشروع الاقتصادي الموافق عليه من طرف لجنة الاستثمار الأجنبية في إطار المشاركة السعودية في فترة قيام المشروع، ومشاركة بنسبة تصل على الأقل 25%³

- جمهورية مصر العربية: ينص القانون المصري المتعلق بالاستثمارات الأجنبية رقم 1974/43 على أن المستثمرين الأجانب الراغبين في الاستثمار بمصر معفيين من الضريبة على الشركات لمدة 5 سنوات تبدأ من اليوم الأول لعملية الإنتاج حينما يتعلق الأمر بعملية التصنيع، وأول خدمة مقدمة بالنسبة للمؤسسات البنكية التجارية.

- دولة ليبيا: تعطي هذه الدولة مجموعة من الامتيازات بالنسبة للشركات الأجنبية أو فروعها التي تمارس أنشطة في ليبيا، وتتعلق هذه الإعفاءات فيما ينص مصاريف العقود المبرمة للتصدير أو الاستيراد.⁴

¹ - المادة 19 من المونة العامة للضرائب لسنة 2007.

² - Dh : ABDELKADER TIALATI : le droit fiscale internationale et les pays en voie de développement le cas du pays arabes, volume II, op.cit p : 724.

³ - Dh : ABDELKADER , Tialati : op.cit p : 727.

⁴ - ibid

أما المغرب فكما تمت الإشارة فقد وضع إلى جانب الإعفاءات الموجودة في المدونة العامة للضرائب، وقانون الإطار المتعلق بالاستثمارات، مجموعة من التدابير الرامية إلى خلق أرضية ملائمة للاستثمارات تهم القطاعات التالية:

- القطاع الصناعي .
- القطاع السياحي.
- القطاع البحري.
- قطاع الصناعة التقليدية.
- القطاع العقاري.
- قطاع التصدير.¹

ولكن رغم سخاء الدول النامية في وضع هذه التدابير المحفزة للاستثمار، تصطدم من جهة أخرى بإشكالية معقدة وهي الحصيلة من هذه التدابير، فصحیح أن الاستثمار يساعد الدولة على تحمل مجموعة من النفقات مثل التقليل من البطالة، وخلق سوق تنافسه حرة... إلا أن ذلك لا يمكن أن يبلغ مستوى كبير من الايجابيات فالشركات المتعددة الجنسية تعطي باليد اليمنى وتأخذ باليد اليسرى، فحماية مصالحها تبقى مرتبة أسمى من تشغيل اليد العاملة مثلا، والتهرب الضريبي هو وسيلة في نظرها لحماية رأسمالها وتحسين لمواردها المتنوعة.

كل ذلك يسبب في تعرية الوعاء الضريبي للدول النامية التي تعتمد على الموارد الجبائية للمساهمة في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحياة الاقتصادية للمجتمع.

ومن جهة أخرى يساهم التهرب الضريبي الدولي في سوء توزيع العبء الضريبي نتيجة النقص الكمي للموارد، الشيء الذي يؤثر على الإنتاج وعلى حجم المبادلات التجارية الداخلية والدولية فضلا عن التقليل في حجم الإنتاج الوطني والقطاعي، وعليه يبدو أن اقتصاد العالم الثالث يحتاج إلى مواد مالية

¹ - ABDELKADER TIALATI : le droit fiscale international et les pays en voie de développement, le cas des pays Arabes, volume II op.cit. p :454

لتحقيق النمو الاقتصادي، وأي نقص في هذه الموارد الا وتتضرر منه عجلة التنمية الاقتصادية لهذه الدول.¹

وعلى أية حال فالتهرب الضريبي الدولي يمكن أن يتسبب بشكل مباشر في عدة مستويات تعيق التنمية الاقتصادية، وأول هذه الأسباب هو إعاقة للإجراءات المتخذة من أجل تشجيع الاستثمار الأجنبي، ثم تقليده من الأهمية المتعلقة بالإجراءات الجبائية المماثلة، كما أنه يولد أفعال إجرامية، مثل عمليات تبييض الأموال التي تضر بالمناخ العام للاستثمار، حيث أصبح المجرمون الذين يرتكبون عمليات غسل الأموال مركزا متميزا في الاقتصاد العالمي، الأمر الذي يمكنهم من المنافسة المجحفة وغير العادلة مع المستثمرين الشرفاء وأصحاب رؤوس الأموال المشروعة، وهذه الظاهرة تؤثر على اقتصاد الدول النامية إلى جانب التهرب الضريبي الدولي والأنشطة الموازية الرشوة والفساد واستغلال النفوذ.²

وسبب تقشي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي بكثرة في الدول النامية هو إهمال بعض الحكومات لهذه الظاهرة وعدم التحدي لها بقوة كبيرة، وليس التهرب الضريبي وحده الذي يؤثر على اقتصاد الدول النامية بل هناك عوامل أخرى تتمثل في التخلف العلمي والتكنولوجي والحضاري، إضافة إلى وجود التفاوت الاقتصادي بين دول الجنوب ودول الشمال، خاصة على مستوى البنيات الاقتصادية، إذ نجد الدول النامية تتوفر على بنيات تقليدية مقارنة مع الدول المتقدمة التي تعتمد على بنيات حديثة.³

ومن جانب آخر نجد أن الدول النامية تعتمد على الاتفاقيات الجبائية الدولية من أجل الرفع من نسبة العجز الحاصل على مستوى الميزانية العامة، ومن بين هذه الدول المغرب الذي يركز في جميع قوانينه المالية على اعتبار الموارد الجبائية أساسا لتدبير السياسة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كما يعتمد ويراهن على اتفاقيات التبادل الحر مع الاتحاد الأوروبي، وبعض الاتفاقيات مع الدول العربية والولايات المتحدة الأمريكية.⁴

1- فتحة بلعماري: مرجع سابق ص: 103.

2- عصام الدين الأحمدى: ظاهرة غسل الأموال وأثارها الاقتصادية وأهم الجهود العالمية والمحلية المبذولة لمكافحتها، مجلة اتحاد المصارف العربية العدد 236، المجلة رقم 20، السنة 2002.

3- فاطمة الحمدان: السياسة الجمركية المغربية واشكالها المبادلات التجارية الدولية، مرجع سابق، ص: 193.

4- Yahya Essafi : fiscalité : Quoi de Neuf en 2005. Rabat Net Maroc. Nouvelle vision.

وبالتالي الاعتماد على هذه السياسة ليس الحل الوحيد للخروج من المشاكل التي تعترض الاقتصاد الوطني بل تطوير عمليات الإنتاج وتأهيل المقاولات والتدبير المعلق للإدارة المحلية التي تساهم في التنمية.¹

وأخيرا يمكن القول على أن التهرب الضريبي الدولي يساهم في التخلف الاجتماعي مثل تفشي مظاهر الفقر والجهل في دول العالم الثالث لأن كما قلنا هذه الظاهرة تساهم في التقليل من حجم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها دول العالم الثالث في الاتفاق على القطاعات الأخرى، وأي خلل في الميزانية إلا ويسبب في عمليات التقليل من الاعتمادات الخاصة لمواجهة النقائص التي تعاني منها الدول المتخلفة، مثل التمدد الذي يحتاج إلى بناء مدارس وجلب كفاءات، وخلق معاهد متخصصة وبناء خط جامعات وغيرها من البنيات الاجتماعية.

كل هذا أدى إلى ضعف إنتاج الدول المتخلفة مما جعلها تتعرض لمشكلتين خطيرتين، تتمثلان في التبعية الاقتصادية للدول المتقدمة ثم الخضوع لتقلبات الأسواق العالمية.²

ونحن نرى إلى جانب ذلك تعرض هذه الدول أيضا لمشكل التهرب الضريبي الدولي الذي يستفيد من التخلف الاقتصادي للدول النامية، ويتمثل ذلك في ضعف الرقابة الجبائية على الشركات المتعددة الجنسية التي تتوف على أطر وكفاءات وخبراء جنائيين يفوقون في بعض الأحيان عدد الموظفين الذين ينتمون إلى الإدارة الجبائية لمعظم الدول النامية، أما إذا قارنا من ناحية التكنولوجيا الحديثة والتزود بالمعلومات فالأكيد أن مجال المقارنة يبقى من ضرب الخيال لأن الدول النامية يصعب عليها أن تضاهي قدرات الشركات المتعددة الجنسيات في هذا المجال.

أما الآثار المباشرة للتهرب الضريبي الدولي على اقتصاد الدول النامية يتمثل في اعتباره يخلف ما يمكن أن يسمى بالفروقات الاصطناعية بين المؤشرات الاقتصادية للدول المتخلفة، فضلا عن وقوفه عائق أمام اقتصاد نقدي جيد في الدول النامية، لانعدام السيولة المالية لاقتصادها.³

1- محمد الحياتي: مظاهر التنمية المحلية وعوائقها، الجماعات الحضرية والقروية نموذجا للطبعة الأولى 1998، مطبعة بنميون، وجة المغرب ص: 96.

2- فاطمة الحمدان بحير: السياسة الجمركية المغربية وإشكالية المبادلات التجارية الولية، مرجع سابق، ص: 195.

3- فتحة بلعماري: مرجع سابق، ص: 104.

هذه الدول النامية التي تعتمد على الضرائب بشكل كبير في تمويل ميزانيتها العامة رغم اختلاف بنياتها الضريبية، كما يبين الجدول الآتي مكانة الضرائب في بعض البلدان العربية التي تتأثر بالتهرب الضريبي الدولي كعامل مخفض لهذه الموارد.¹

الدولة	مساهمة الضرائب في الإيرادات العامة %	مساهمة الضرائب في تمويل النفقات %
الأردن	40%	36%
الإمارات	1%	1%
البحرين	7%	9%
تونس	69%	57%
الجزائر	30%	33%
السودان	61%	52%
سوريا	24%	21%
الصومال	86%	55%
الكويت	4%	6%
لبنان	70%	42%
ليبيا	21%	21%
مصر	62%	46%
المغرب	56%	33%
موريتانيا	74%	45%

نرى من هذا الجدول أن الدول النفطية لا تعتمد على الضرائب بشكل كبير لتمويل الميزانية في حين أن الدول غير النفطية تعتمد على الضرائب بشكل مهم نظرا لعدم توفرها على النفط كآلية لإنعاش الميزانية، وبالتالي فالتهرب الضريبي حينما يمس جزء من الموارد الضريبية إلا ويؤثر على مساهمة الضرائب في تمويل النفقات.

¹ - صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية، مرجع سابق، ص: 16.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي الدولي على الاقتصاد العالمي.

لا تقتصر آثار التهرب الضريبي الدولي على الدول النامية فقط، بل تمتد جذور إلى التأثير على الاقتصاد الدولي، نظرا لوجود علاقة وطيدة بين اقتصاد الدول النامية والدول المتقدمة، وبالتالي يبقى التهرب الضريبي الدولي عامل مدعم للتخلف على المستوى الدولي، الفقرة الأولى) ثم عاملا مساعدا للتبعية الاقتصادية بين الدول المتخلفة والدول المتقدمة اقتصاديا (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: التهرب الضريبي الدولي كعامل مدعم للتدخل الاقتصادي الدولي. لقد أكد خبراء الاقتصاد على أن التهرب الضريبي الدولي أضحى يؤثر على إستراتيجية التنمية الدولية، من خلال التأثير على التوزيع العادل للثروات بين الأفراد مما يؤدي ذلك إلى اللامساواة الدولية أمام الضريبة كما أنه يمس بنية المبادلات التجارية بين الدول المتقدمة والدول النامية باعتباره يعيق عملية التنمية ويحرم الخزينة العامة للدول من جزء مهم من الموارد المالية التي تنتعش بها الشركات المتعددة الجنسية والأشخاص الطبيعيون من جراء ممارستهم للتهرب الضريبي.¹

وهكذا يبقى التهرب الضريبي الدولي تلك الفجوة التي تخلق تباعدا على مستوى التوازن الاقتصادي الدولي بين دول الشمال ودول الجنوب التي تبقى دائما في مرتبة أدنى على مستوى التقدم، باعتبار الدول المتقدمة تحتكر التكنولوجيا الحديثة والصناعات المتطورة بل حتى من الناحية الجغرافيا فإنها تحتل ثلث مساحة الأرض ويقطن بها ما يعادل ربع سكان العالم، كما تحتكر دول الشمال مجمل النشاط الصناعي والتجاري والمالي في العالم.²

فمن الناحية الصناعية أصبحت الدول المتقدمة تتحكم في 90% من الإنتاج الصناعي العالمي، ومن الناحية التجارية تحتكر 80% من الأرصدة والأوراق النقدية والعملات الأجنبية واحتياطات الذهب في العالم.³

وتأسيسا على ذلك نرى أن عدم التوازن الاقتصادي بين الدول النامية والدول المتخلفة يزيد من حدته التهرب الضريبي الذي يبقى عاملا مساعدا على التخلف الاقتصادي، وبالتالي لا يمكن الحديث عن ازدهار التجارة الدولية دون الأخذ بعين الاعتبار اقتصاد الدول النامية.

ولكن من جهة أخرى فالدول نفسها لم تسلم من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي والسبب في ذلك هو التناقض بين تطور وظائف الدولة المتطلب لمزيد من الموارد الجبائية، ثم حاجة المقاولات لماليتها والحفاظ على توازنها الاقتصادي ثم هناك عامل آخر يتمثل في التناقض بين مبدأ تشجيع الاستثمار ومبدأ

1- فاطمة الحمان بحير: الوضع الجبائي للشركات متعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 163.

2 - Abdelhadi tazi : chronique historiques relations commerciales international du Maroc dossier historique Gatt Marrakech 1994 p : 2.

3- لا يوجد هناك قانون جبائي دولي بمفهومه الواسع أي اعتباره قاعدة قانونية ملزمة لجميع الدول، فالقانون الجبائي الدولي هو عبارة عن مجموعة من التشريعات الوطنية الجبائية والاتفاقيات الجبائية الولية سواء الثنائية أم المتعددة الأطراف تسعى إلى تضريب العمليات التي يقوم بها شخص أو شركة مقيم في إحدى الدول المتعاقدة، وموضوعه هو تحديد القواعد المتعلقة بتضريب الأموال أو الرأسمال المتواجد على أرض دولة متعاقدة وللمزيد من التفاصيل راجع

المساواة في تحمل التكاليف الضريبية، وأخيرا التعارض بين ضرورة الوضوح القانوني وتعقيدات القانون الضريبي، وهكذا فقد أكدت بعض التقديرات حول حجم التهرب الضريبي الدولي للدول الغربية وجود خسائر جسيمة تتمثل في الجدول التالي.¹

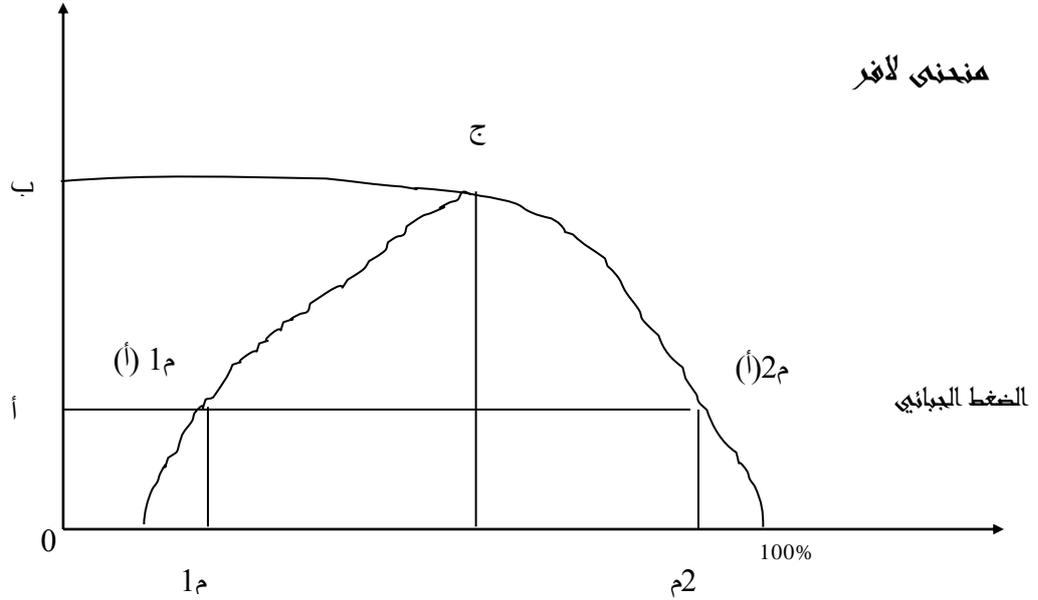
الدولة	حجم الخسائر من جراء التهرب الضريبي الدولي
ألمانيا	5% من إجمالي مداخيلها الجبائية
أمريكا	8% من ناتجها الداخلي الإجمالي
السويد	6% من ناتجها الداخلي الإجمالي
سويسرا	10% من إجمالي مداخيلها الجبائية
فرنسا	10 ملايين فرنك فرنسي سنويا
فلندا	3% من إجمالي مداخيلها
بلجيكا	200 مليار فرنك بلجيكي سنويا

يتضح إذن أن التهرب الضريبي الدولي يمتد إلى الدول الغربية أيضا ولكن في الآونة الأخيرة تصدت له عبر مجموعة من الإجراءات القانونية تتمثل في تجريمه واعتباره جناية معاقب عليها قانونا. وعليه فالضريبة لم تعد ظاهرة جبائية بل أضحت ظاهرة اقتصادية، وأي خلل يشوبها إلا ويؤثر على نظرية اقتصاد العرض حسب المدرسة الكلاسيكية التي تعتبر أن النماذج الاقتصادية المعاصرة تتجاهل آثار الضريبة على تحفيز الأفراد على العمل والادخار وعلى الاستثمار، وتؤكد هذه النظرية على أن الأثر السلبي للضريبة لا يمس الموارد الجبائية الكبرى، بل يشمل المستويات الأخرى مثل الدخل المتوسطة والضعيفة وهذه النظرية التي يترجمها " آرثر لافر " في إطار الاقتصاد الجزئي والتي وجدت مجال تطبيقها في عهد الرئيس الأمريكي رغان تذهب عكس السياسة الاقتصادية الكنزوية التي لم تعد قادرة على محاربة البطالة والحد من التضخم، وعليه فقد ناضل " آرثر لافر " من أجل التخلي عن التصور الكنزي للدورة الاقتصادية والرجوع إلى دورة جان باتست سي، التي تعتمد على سياسة العرض عوض سياسة

1- هذه الإحصائيات كانت قبل سنة 1984، يحي الصافي، الغش الضريبي، مرجع سابق، ص: 14.

الطلب التي نادى بها كينز، وطبق ذلك على الضريبة بارتباطها بالضغط الجبائي كسبب من أسباب التهرب الضريبي وهذه النظرية تتأسس على المنحى الآتي.¹

المداخل الجبائية



ويبين المنحى بأن كل نقطة فيه إلا وتعبّر عن مستوى معين من الدخل الجبائي يقابلها نقطتان تعبران عن معدلان للضغط الجبائي، ما عدا في حالة بلوغ المستوى المثالي للمداخل الجبائية، أو بلوغ أحد الطرفين الأقصى، حيث يساوي معدل الضغط الجبائي إما 0% أو 100% ففي هذا المستوى الأخير تساوي المداخل الجبائية صفراً.

وقد لقي منحى لافر عدة انتقادات من طرف النظرية الكينزية، حيث أشاروا في مقترحاتهم إلى عدة نقط لعلاج الأزمات الاقتصادية للنظام للرأسمالي إلى ضرورة تخفيض الضرائب كوسيلة للإنعاش الاقتصادي.

ولكن رغم ذلك فالتهرب الضريبي يسعى إلى تغيير مستوى منحى لافر عبر تأثيره على الموارد الجبائية خاصة حينما يكون الضغط الجبائي مرتفعاً، وبالتالي تنتقل الأمور إلى الجهة الرمادية من المنحى التي يصل فيها الضغط الجبائي 100% وهي المنطقة غير المقبولة في منحى لافر.

الفقرة الثانية: التهرب الضريبي الدولي كعامل مساعد للتبعية الاقتصادية الدولية

¹ - عبد السلام أديب: مرجع سابق، ص: 192.

لقد رأينا سابقا على أن التهرب الضريبي الدولي يساهم في خلق مجموعة من المفارقات البيئية بين اقتصاد الدول النامية المستقبلية لرؤوس الأموال الأجنبية والدول المصدرة لها، الشيء الذي يؤدي إلى توسيع الفجوة بين رأسمال الدول النامية، ورأسمال الدول المتقدمة، إضافة إلى ذلك، فالتهرب الضريبي الدولي يساعد على عملية تدويل الرأسمال الدولي، هذه العملية تساعد على تعزيز مكانة وسائل الإنتاج التي تملكها الشركات المتعددة الجنسيات التي أعلنت عن ميلاد مرحلة الرأسمالية الحديثة، وهذه الشركات أضحت لا تشكل قوة تركيز وتدويل للرأسمال الاحتكاري من أجل استخلاص أقصى الأرباح، بل أصبحت وسيلة لتكريس التبعية الاقتصادية بين الدول النامية والدول المتقدمة وذلك بغية استغلال ثروتها¹.

هذه الشركات المتعددة الجنسيات تلقى دعما من دولها التي تساعد على الاستثمار وخلق فروع لها في الدول النامية، وما ذلك إلا وسيلة لاستغلال ثروات الدول النامية، وذلك باتفاق مع دولها الأم، الأمر الذي يزيد من حجم وقوة الدولة المصدرة للرأسمال في الدولة المستقبلية لها، وبالتالي التأثير عليها من الناحية الاقتصادية والسياسية أن اقتضى الحال، وبذلك فإن عملية الموافقة على فتح أبواب الاستثمار أمام هذه الشركات يعتبر بالغ الأهمية والمسؤولية في نفس الوقت، نظرا لقوة الشركات المتعددة الجنسيات في ممارسات التهرب الضريبي الدولي، وبالتالي نفوذها في خلق تبعية اقتصادية دائمة بين دول الشمال ودول الجنوب².

والحقيقة أظهرت بأن بعض الدول الأوروبية أصبحت تساهم ماليا عبر تقديم مساعدات لبعض الدول، من خلال مساعداتها على تأهيل المقاولات المتواجدة بالدول النامية، وهذا ليس من قبيل الدعم بل هي رغبة الدول المتقدمة في الاستثمار داخل الدول النامية، من خلال نقل رؤوس الأموال إليها عبر شركاتها المتعددة الجنسية.

هذه الحركية والتنقلات للشركات المتعددة الجنسيات خلق مجموعة من المشاكل في العلاقات الاقتصادية الدولية كان أبرزها انتشار التهرب الضريبي الدولي الذي امتد جذوره إلى وسط اقتصاد الدول النامية المتعثر أصلا.

1- بلعماري فتيحة: مرجع سابق، ص: 108.

2- فاطمة الحمدان بحير: مرجع سابق، ص: 150.

إضافة إلى ذلك، فالتهرب الضريبي الدولي يؤدي إلى الاختلال في حجم التبادل التجاري بين الشركات الدولية والدول المتخلفة، نظرا لكون التهرب الضريبي الدولي يؤدي إلى الاستقرار المالي للشركات المتعددة الجنسيات مما ينعش وضعها الاقتصادي وذلك على حساب اقتصاد الدول النامية¹. هذا الاقتصاد الذي يتميز بالضعف على مستوى دخل السكان والإنتاج واعتماد اقتصادها على الزراعة والتجارة الخارجية، بل أيضا نجد أن هذه الدول تعاني من تخلف اجتماعي أساسه سيطرة الأمية والفقر على أغلبية سكان الدول النامية².

و إذا أضفنا إلى هذه المشاكل مشكل التهرب الضريبي الدولي فالأكيد أن أزمة هذه الدول سيزيد استفحالاً لتبقى النتيجة الأخيرة هي توسيع التباعد بين دول الشمال ودول الجنوب، وبالتالي التعبير عن واقع اقتصادي دولي غير متكافئ على المستوى التجاري والمالي والنقدي وهو ما يسمى باللامساواة العلائقية بين الشركات الدولية النشاط الممارسة للتهرب الضريبي الدولي والدول النامية التي تبقى فرصة لهذه الممارسات الغير شرعية.

وهكذا يمكن القول على أن التبعية الاقتصادية التي يساعد عليها التهرب الضريبي الدولي، تتأسس أيضا على التعارض والتناقض بين التوجه الرأسمالي للشركات المتعددة الجنسية وبين إستراتيجية خطط التنمية للدول النامية التي رغم ذلك تعاني من اختلال على مستوى البنيات الضريبية التي تتمثل في الاعتماد على ضرائب تقليدية دون البحث عن مصادر أخرى لتمويل الميزانية³.

1- بالنسبة للدول النامية نجد أنها تنقسم إلى ثلاثة مجموعات هناك الدول النامية الجديدة وتضم كوريا الجنوبية وسنغافورة وهونغ كونغ، ثم هناك الدول المصدرة للبترول مثل المملكة العربية السعودية، غيران، الإمارات العربية المتحدة وبعض الدول في أمريكا اللاتينية، ثم هناك دول العالم الثالث مثل القارة الإفريقية، ومجموع حصة جميع هذه الدول لا يتعدى 20% من المبادلات التجارية الدولي، وتتكون هذه المبادلات من: - الصادرات: أهمها المواد الأولية والمنتجات الفلاحية

الواردات: تتميز باستيراد المواد المصنعة سواء كانت الآلات و مواد التجهيز، أو منتوجات الكترونية وميكانيكية. وهكذا فواردات الدول النامية أكثر من صادراتها الشيء الذي يثقل ميزانها التجاري ويجعله يعاني من حالة عجز دائم، حيث تقوم هذه الدول نظرا لعدم كفاية مواردها الى اللجوء نحو الاقتراض من الدول المتقدمة، واللجوء إلى بعض المؤسسات المالية الدولية مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي من أجل تدارك العجز الحاصل على مستوى الميزان التجاري.

وهكذا تجد هذه الدول نفسها عوضا من الخروج من التخلف والتبعية الاقتصادية، تعاني من اللامساواة الاقتصادية، ومن تعميق التبعية ولجوءها الى خلق علاقات اضطرابية غير متكافئة مع الدول المتقدمة.

فاطمة الحمدان بحير: السياسة الجمركية المغربية وإشكالية المبادلات التجارية الدولية، مرجع سابق، ص: 115.

2- أنس بن صالح الزمراني: مرجع سابق، ص: 214.

3- نجد المغرب باعتباره دولة نامية يعاني من عدة مشاكل تعيق التنمية الاقتصادية بالنسبة إليه، ومن بين هذه المشاكل نجد اختلاف تنوع البيئة الضريبية بالنسبة إليه، وعدم ملائمتها مع الواقع الاقتصادي، فرغم نهجه سياسة الإعفاءات وتشجيع الاستثمار، إلا أن اعتماده على الضرائب غير المباشرة منذ الاستقلال الى اليوم شكل نوع من عدم التوازن بين الموارد المالية لضرائب الأخرى، وهذا عكس ما نجده في بعض الدول النامية = الأخرى، حيث تمثل الضرائب المباشرة لهم اكبر حصة من الموارد الجبائية، ويرجع سبب هذا المشكل الى الحجم غير المعتن للاقتصاد في بنية الناتج الداخلي، الإجمالي ثم الى عدم التحكم في وعاء الضرائب غير المباشرة (ضريبة الشركات التي تكون موضوع غش و تهرب ضريبي، ثم الضريبة على الدخل التي تعتمد على المداخل والأجور)، أضف على ذلك الصعوبات المرتبطة بالتقاطعات الجبائية، وإنشاء قاعدة معطيات جبائية منتظمة. وبذلك تصل حصة الضرائب غير المباشرة في الموارد الجبائية الى 46% في سنة 1003 مقابل 47,3% سنة 1993، أما الضرائب المباشرة فقد سجلت ارتفاع ملموس في المداخل الجبائية وبخصوص الرسوم الجمركية سجلت انخفاضا مستمرا ابتداء من سنة 1995 نتيجة تفعيل

والأمر الذي يزيد من التبعية الاقتصادية هو سيادة العقلية التجارية الانتهازية التي تعتمدها الشركات المتعددة الجنسيات في تعاملها مع الدول النامية، أضف إلى ذلك عدم الاهتمام بخطط التنمية للبلدان النامية، فالشركات لا تختار المشروعات ذات الأولوية المحددة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بل تلجأ إلى إقامة مشروعات تختارها هي، والى إنتاج سلع لا تتجاوب مع متطلبات الفئة العريضة من السكان الأمر الذي يؤدي الى تعميق ظاهرة الاقتصاد المزيج أي انقسام الاقتصاد القومي إلى قطاعين: قطاع تقليدي حديث وقطاع اقتصادي تقليدي، فضلا عن توسع القطاع غير المنظم الذي يزيد من حدة حرمان الخزينة العامة من الموارد الجبائية¹.

ولكن رغم ذلك نرى بأن الشركات المتعددة الجنسية تعطي ثمارا آخرى يتمثل في تشغيل اليد العاملة ومساعدة الدولة على تحمل بعض النفقات المتعلقة بالاستثمار، ولكن يبقى الوجه السلبي فيها هو حينما تنهرب من أداء الضرائب، فإذا كانت تحترم الضريبة في بلدها الأم وتعتبرها واجب وطني وأخلاقي وقانوني ، فلماذا لا تحترم هذا المبدأ في بعض الدول النامية حينما تنهرب من أدائها، كل ذلك جعل المجتمع الدولي يعي بواقعية التهرب الضريبي والآثار الوخيمة التي يسببها على الاقتصاد الدولي، أم الاقتصاد الوطني الأمر الذي أدى إلى وجود إرادة لهذه الدول للتصدي لهذه الظاهرة عبر مجموعة من الإجراءات الدولية والوطنية.

المبحث الثاني: الإجراءات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

إن أي ظاهرة كيفية كانت إلا وتجد أمامها رد فعل اجتماعي لمجابهتها والتصدي لها، ونظرا لخطورة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، والآثار السيئة التي يسببها على اقتصاد الدول سواء المتقدمة أما النامية، عملت كل هذه الدول على التفكير في إيجاد حلول موضوعية لمعالجة هذه الظاهرة الدولية، فقد لجأت الدول إلى إبرام مجموعة من الاتفاقيات الجبائية الدولية لمحاربة التهرب الضريبي الدولي، عبر مجموعة من النماذج التي تتمثل في اتفاقية الأمم المتحدة للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو

الاتفاقيات الدولية للتبادل الحر مع الاتحاد الأوربي والولايات المتحدة الأمريكية، وبعض الدول التي عقد معها المغرب اتفاقيات ثنائية تهدف الى التخفيض من الضرائب والرسوم الجمركية أو إلغاء بعضها
- المغرب الممكن، تقرير الخمسينية، خمسين سنة من التنمية البشرية وأفاق سنة 2025 مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء 2006، ص: 151.

¹ - بالنسبة للمغرب يمثل القطاع غير المنظم بنسبة 39 % من الشغل غير الفلاحي، وهي المجال الحضري حوالي 71،6 % من الوحدات الإنتاجية. المغرب الممكن، تقرير الخمسينية، مرجع سابق، ص: 173.

والبلدان النامية، ثم نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فكل هذه الاتفاقيات تسعى إلى وضع إطار عام لتضريب رعايا الدول المتواجدة في دول غير دولهم، والتي تكون طرفا في الاتفاقية، كما أن هذه الاتفاقيات وضعت مجموعة من الإجراءات لمحاربة التهرب الضريبي، ومن أجل تناول ذلك سنتناول في مطلب أول الإجراءات المتخذة على المستوى الوطني، بعدها نتناول الإجراءات المتخذة على المستوى الدولي.

المطلب الأول: الإجراءات المتخذة على المستوى الوطني

تتمثل الإجراءات الوطنية من أجل محاربة التهرب الضريبي في وضع مجموعة من التدابير قصد التخفيف من حدة الآثار السلبية التي يخلفها التهرب الضريبي على الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تدبير النفقات العمومية المختلفة، والمغرب اعتمد على مجموعة من الوسائل الوقائية لتجنب التهرب الضريبي نتيجة تضرره من هذا السلوك الذي يترتب عنه تزييف العبء الضريبي، إضافة إلى إهداره لمداخل الخزينة العامة، وعليه فقد نهج المشرع المغربي ثلة من التدابير الوقائية لمواجهة التهرب الضريبي(الفقرة الأولى)، فضلا عن اتخذه لجملة من الإجراءات القانونية الخاصة لجريمة التهرب الضريبي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: التدابير الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي

إن العمل على ترسيخ الوعي الجبائي لدى الملزمين بالضريبة يعتبر من بين أهم العوامل التي تساعد على التقليص من فكرة التهرب الضريبي لدى بعض المكلفين بالضريبة، وهكذا حينما يبقى الملزم بعيدا عن واجب التضامن الضريبي نتيجة إهمال وقصور الإدارة الضريبية في توعيته وتنويره بمكانة الضرائب لدى الدولة والمجتمع فالأكيد أن فرصة التهرب الضريبي تبقى متاحة ومتوفرة لدى الممارس للتهرب الضريبي¹.

وكما تمت الإشارة إليه فالتهرب الضريبي المشروع يقوم على أساس الاستفادة من ثغرات القانون التي أهملها المشرع أو لم ينتبه إليها نتيجة سوء التدقيق والصياغة اللازمة، الأمر الذي يؤدي إلى

1- د.محمد شكيري: مرجع سابق، ص:75.

استغلال هذه الفجوة وبالتالي ممارسة التهرب الضريبي الذي لا ينتج عنه خرق وانتهاك النصوص الجبائية¹.

إذن ومن أجل تغادي ذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تحسن صياغة النصوص الجبائية بطريقة سليمة وواضحة حتى لا تكون هناك ثغرات أمام المتملصين من الضريبة، زيادة على ذلك يبقى على عاتق الإدارة الجبائية أن تنبه المتملصين بالعواقب الوخيمة التي تترتب عن التهرب الضريبي المتمثلة في إعاقة الموارد التي تساهم في تمويل الإنفاق الحكومي وتنفيذ برامج التنمية، الشيء الذي يمكن أن ينعكس على المتملصين أنفسهم، مثل انتشار الفقر وانعدام الأمن ونقشي ظاهرة البطالة والانحراف الاجتماعي، ولأجل ذلك تبقى عملية الوعي الجبائي لازمة لتوجيه وإرشاد الفرد وتعليمه مبادئ الوطنية الصادقة ثم تعميق الشعور لديه بفوائد الضريبة كواجب وطني وقانوني.

كما أن عملية الضبط الاجتماعي ضرورية بالنسبة للإدارة الجبائية التي يجب عليها أن تطلب يد المساعدة من طرف المواطنين لرصد المتهربين من الضرائب، حيث أصبحت اليوم بعد النشاطات التجارية لا يتم التصريح بها نتيجة قيام بعض المتملصين بعمليات سرية تتمثل في إنشاء شركات الظل، أو مزاولة بعض الأنشطة الخاضعة للضريبة في منازلهم، الشيء الذي يزيد من تعقيد إجراءات المراقبة بالنسبة للإدارة الجبائية، بحيث لا يمكنها مراقبة تلك الأنشطة من أجل ربط الضريبة، ومن أجل تغادي ذلك على الإدارة الجبائية أن تخلق قنوات مع المواطنين حتى يتم ضبط هذا النوع من التهرب الضريبي السري.

ولهذا يمكن أن نجمل مجمعة من الإجراءات الوقائية لمجابهة التهرب الضريبي والتي سنتناولها بالتفصيل.

¹-د.محمد دويدار: دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية في مالية الدولة ، السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي، التخطيط، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، ص:231

أولاً: تبسيط الإجراءات الجبائية، و الصياغة الدقيقة للنصوص الجبائية

إن كثرة الوثائق المتعلقة بالإقرارات التي يتعين ملؤها¹، تجعل الملمزين يشعرون بنفور وتعب في ملئها، فكل ضريبة إلا وتجدها تحتوي على بيانات كثيرة ومعقدة، وتكون نتيجة ذلك تشجيع الملمزين على التهرب الضريبي نتيجة كثرة التعقيدات، أضف إلى ذلك ارتباط هذه المسألة مع شريحة واسعة من الملمزين بالضريبة الذين يعانون من الأمية، بحيث لا يعرفون محتوى هذه الإقرارات بل حتى إذا ما تم ملؤها تجدها في بعض الأحيان خاطئة مما ينتج عنه إعادة ملئ المطبوع عدة مرات، فقد تكون نية الملمزم حسنة في بعض الأحيان يملئ هذه الإقرارات، إلا أن هذه الشكليات المعقدة تجعله في حالة نفور، بل أحياناً يتم أخذ هذه الإقرارات إلى شخص آخر لملاؤها مثل الخبراء المحاسبين والمحامين وذوي الخبرة، لتترتب على ذلك مصاريف التنقل وغيرها².

وبذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بتبسيط الإجراءات الخاصة بملء المطبوعات والإقرارات الضريبية، حتى لا تكتسب الوقت واستخلاص الضريبة في نفس الوقت، فضلاً عن توفير الوقت للملمزين وتجنبيهم النفور من ملء الإقرارات الذي يؤدي في بعض الحالات إلى ممارسة التهرب الضريبي نتيجة تعقيد المساطر والإجراءات.

كما أن على الإدارة الجبائية أن تجتنب التقليد العشوائي للنصوص المستوردة من بعض الدول، وأن توفق بين القوانين والمنظومة الاجتماعية التي سوف يتم تنفيذ هذه القوانين داخلها، وهكذا فالخبراء الذين يضعون قوانين الدول التي يتم منها استيراد القوانين لا يعلمون شيئاً بالواقع الاقتصادي والاجتماعي الذي يكون الدولة التي أخذت تلك القوانين بشكل عشوائي، كما على الدول النامية قبل أن تطبق أي قانون

1 - تنص مثلا المادة 192 من المدونة العامة للضرائب القسم الثالث المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة برسم القانون المالية لسنة 2007، على أنه:

يجب أن يحرر الإقرار في مطبوع نموذجي معد من طرف الإدارة ويتضمن بوجه خاص ما يلي:
1 هوية الخاضع للضريبة، 2 - مجموع مبلغ الأعمال المنجزة، 3- مبلغ الأعمال غير المفروضة عليها الضريبة، 4- مبلغ رقم الأعمال المغفأة من الضريبة، 5- مبلغ رقم الأعمال المفروضة عليها الضريبة حسب طبيعة كل نشاط وكل سعر، 6- مبلغ الضريبة المستحقة، 7- مبلغ الضريبة التي يمكن استنزائها عن الفترة السابقة إن اقتضى الحال، 8- مبلغ الضريبة المخصوم مفضلاً في بيان إجمالي مع التمييز بين:

(أ) فيما يخص المشتريات غير الأصول الثابتة
- الخدمات المقدمة- الاستيراد والأشربة والأعمال الحرفية
(ب) فيما يخص الأصول الثابتة، الاستيراد والأشربة وما يسلمه شخص لنفسه، وأعمال التركيب والوضع وكذا الخدمات المقدمة أو غير ذلك من النفقات المدرجة في الأصول الثابتة.

9- مبلغ الضريبة الواجب دفعها أو إن اقتضى الحال، مبلغ الضريبة غير المستنزلة القابل للترحيل.
10- يجب أن يرفق الإقرار المشار إليه في البند 1 من هذه المادة ببيان مفصل للخصم يتضمن مرجع الفاتورات والبيانات الدقيقة للسلع أو الخدمات أو الأعمال وقيمتها ومبلغ الضريبة المدرج في الفاتورة وبيان الحساب النهائي وطريقة الأداء ومراجعتها، فيما يخص السلع المفيدة في حساب الأصول الثابتة يجب أن تضاف نسخ فواتور الشراء المتعلقة بها إلى الإقرار المذكور.
2- الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 219.

يجب عليها أن تخلق أرضية ملائمة لاستيعابه، بدل تقليد القوانين الضريبية الغربية الجاهزة، والمغرب خير مثال على هذه الدول، فمنذ الاستقلال وهو يستورد القوانين الفرنسية بإيجابياتها وسلبياتها، ومن دون مراعاة للواقع الاجتماعي والاقتصادي.

وفي هذا الصدد يقول الأستاذ مصطفى الكثيري: " يدخل النظام الضريبي المغربي في إطار الأنظمة الضريبية للبلدان السائرة في طريق التنمية مع متغيرات وطنية خاصة يقتبس صفاته وتقنياته بكيفية واسعة من نماذج البلدان المصنعة، وعيب هذه النماذج عدم مطابقتها لوضعية ومستوى تنمية البلاد، و قد تأثر هذا النظام بكيفية كبيرة بتقنيات وتقاليد مستعارة من الدول المتقدمة ولم تتكيف هذه التقنيات والأعراف إلا نادرا مع المؤسسات الوطنية والأسبقيات المعطاة للأهداف الاقتصادية التي حددتها البلدان لتنميتها، وهذا التقليد لنماذج اقتصاد متقدم مطبقة على اقتصاد متخلف لذا يتميز هذا النظام الضريبي نظرا بتنوعه وتشعبه ومسلسل تطوره بعدد من مواطن الضعف التي قد لا نتمكن من حصرها...¹."

ثانيا: تفعيل دور المراقبة الجبائية

شكل التهرب الضريبي انشغال الحكومة المغربية منذ زمن طويل، وحاول مجابهته عبر عدة قوانين ابتدأت منذ سنة 1975 عبر المخطط الخماسي، ثم قيام الإدارة الجبائية بحملة ضد الغش الضريبي نظرا للأرباح والدخول الكبيرة التي يتم التملص منها منعكسة بذلك على مالية الدولة والجماعات المحلية، وقد قامت من خلال هذه الحملة بمراجعة 50 % من الأرباح والدخول التي تم التهرب منها².

ومن خلال ذلك يجب تقوية المراقبة الجبائية على الملزمين بالضريبة من أجل تأكيد المساواة والعدالة أمام جميع المواطنين تجاه الضريبة، هذه المراقبة التي يمكن أن تضبط المتهربين من الضريبة وعليه فالمراقبة تنطوي على فحص جدي للتقييدات المحاسبية، التي يجب أن تكون ممسوكة بانتظام وحتى يتسنى للإدارة الجبائية أن تتأكد من وجود الأموال المسجلة في باب الموازنة، هذه المراقبة تخضع لها

1- مصطفى الكثيري: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص:125.

2 - دمومات عبد الله: الإصلاح الضريبي المغربي العام، مرجع سابق، ص:113.

أساسا الشركات والمقاولات المفروض عليها مسك المحاسبية، سواء تعلق الأمر بنظام النتيجة الصافية الحقيقية، أم نظام النتيجة الصافية المبسطة¹.

وعلى هذا الأساس ومن أجل تفعيل مراقبة الضريبة خول المشرع الحق للإدارة الجبائية التي يجب عليها أن تسهر على مراقبة المتهربين من الضرائب، خاصة بالنسبة للعقود المستعملة لفرض الضرائب والواجبات والرسوم².

كما خول المشرع لإدارة الضريبة الحق في إجراء المعاينة بعين المكان وذلك بتقديم الفاتورات والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بعمليات المعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل³.

1- عز الدين سيمو: مرجع سابق، ص:98.
2- المادة 210 من المدونة العامة للضرائب برسم القانون المالي لسنة 2007، الكتاب الثاني من المساطر الجبائية، القسم الأول، مراقبة الضريبة.
3- كما أشارت المادة 210 من المدونة العامة للضرائب برسم القانون المالي لسنة 2007 في الكتاب الثاني المتعلق بالمسطرة الجبائية على أنه:
"في حالة الاعتراض على حق المعاينة يتعرضون الخاضعين للضريبة المخصصة لفرض مهني وذلك داخل أوقات العمل القانونية وخلال ساعات مزاوله النشاط المهني
في حالة الاعتراض على حق المعاينة يتعرض الخاضعون للضريبة للجزاءات المنصوص عليها في المادة 191-1 أعلاه
تحدد المعاينة في عين المكان في مدة أقصاها ثمانية أيام من أيام العمل، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بها، وعند نهاية المعاينة يقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير إشعار بنهاية العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة.
يجر محضر بالاختلالات الملاحظة في عين المكان خلال الثلاثين يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره، وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة بالبيانات الواردة في محضر المعاينة".

وبناء على ذلك يجب تفعيل هذه المساطر بكل دقة وجدية ونزاهة حتى يتم ضبط مرتكبي التهرب الضريبي الذين يقعون في منأى عن هذه المراقبة نتيجة استعمالهم لوسائل احتيالية¹.

كما أنه يجب تفعيل المراقبة الإدارية التي تتمثل في مراقبة الهيئات الإدارية والمالية التابعة لها، وذلك من أجل تفادي الأخطاء أو المخالفات التي يكون لها آثار سلبية على الممولين والخزينة العامة في نفس الوقت، هذه المراقبة التي تشمل العمليات الإدارية والعمليات المحاسبية، كذلك يجب تقوية دور اللجان الضريبية التي لم تصل إلى المستوى الذي أراده المشرع منها نظراً لعدة مشاكل هيكلية وموضوعية، حيث لم تصل إلى مثيلاتها في بعض الدول التي استفادت من التجارب السابقة وتغادت الاختلالات والعوائق التي تقف أمامها، إلى جانب ذلك يجب تخويل اللجان الضريبية حق البت في المسائل القانونية التي تبقى حكرة على المحاكم الإدارية، ومنحها حق تفسير وتأويل العقود المشكوك في مصداقيتها إلى جانب تخويلها حق تغيير الآجال المرتبط بالاطلاع على الوثائق المحاسبية للشركة داخل مقرها الاجتماعي، وبهذا نرى أنه من الضروري منح اللجان الضريبية حق البت في المسائل القانونية نظراً لكون طبيعة اللجان يفرض ذلك من خلال ترأس القضاة لهذه الجان سواء على المستوى المحلي أم الوطني، وهذه التجربة أخذت بها فرنسا وثبت نجاحها، لأن الواقع يفرض على هذه اللجان أن تبت فيما هو واقعي وما هو قانوني.

¹ - لقد حول المشرع سلطة تقديرية للإدارة الجبائية في المادة 213 من المدونة العامة للضرائب للسنة المالية 2007، حيث تنص على أنه: (I) - إذا شابت حسابات سنة مالية أو فترة لفرض الضريبة إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكل في العناصر المتوفرة لديها. ويعد من الإخلالات الجسيمة:

- 1- عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقاً لأحكام المادة 145 أعلاه.
 - 2- انعدام الجرود المقررة في المادة الأتفة الذكر
 - 3- إخفاء بعض الأشرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك.
 - 4- الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة و المتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات.
 - 5- انعدام أوراق الإثبات الذي يجرّد المحاسبة من كل قيمة إثباتية.
 - 6- عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الخاضع لضريبة لها.
 - 7- إدراج عمليات صورية في المحاسبة
- وإذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من الإخلالات الجسيمة المبينة أعلاه، لا يجوز للإدارة أن تعيد النظر في المحاسبة المذكورة وتعيد تقدير رقم المعاملات إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها.

ثالثا: إعادة النظر في الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية

إن إعادة النظر في الأنظمة الضريبية تتجلى في تحقيق العدالة الضريبية الذي يبقى هاجسا أمام الإدارة الجبائية ويتمثل في إقامة العدل بين الناس تجاه الضرائب، عن طريق توزيع الأعباء العامة توزيعا عادلا، تحت مبدأ المساواة وذلك حسب قدرة كل فرد على تحمل نصيبه من الأعباء العامة دون أن يؤثر ذلك على نشاطه الاقتصادي والمالي في المجتمع ويتأتى ذلك حسب المقدرة التكلفة لكل فرد¹.

ومن هنا ننادي بالإسراع على إخراج قانون التصريح الإجمالي بالمتلكات الذي سيحدد أموال الأشخاص المشمولين به بمتلكاتهم قبل تقلد منصب عمومي، ثم تحديد ممتلكاتهم بعد انتهاء مهامهم، ومغزى هذا القانون للحد من ظاهرة هدر المال العام واستغلال أموال الدولة واختلاسها، والتصرف فيها لحسابهم الخاص، فضلا عن تهريبهم من الضرائب دون خضوعهم للمراقبة.²

كما أنه يجب تحسين التجانس والتكامل بين قطاعات الإنتاج عن طريق جعل الضريبة أداة فعالة لإعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع توزيعا عادلا، ثم إدماج القطاع المهمش في مسلسل التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك بتضريب القطاع الموازي الذي تخسر منه الدولة أموال ضخمة، فرغم وجود إشكالية كبيرة لتضريبه إلا أنه يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بإحصاء هذه الفئة التي تحقق دخولا كبيرة تكون الدولة في أمس الحاجة إليه³، كما أنه يجب تضريب الفلاحين الذين يصل دخلهم السنوي إلى 30 ألف درهم فما فوق، اسوة بباقي الملزمين بالضريبة على الدخل من أجل تحقيق العدالة الضريبية.

إلى جانب ذلك يجب محاربة الفساد الإداري الذي تعاني منه الإدارة المغربية بشكل عام، وذلك بمحاربة الرشوة والفساد الإداري وإخضاع الكل للضريبة استنادا إلى مبدأ العدالة الضريبية.

1- الصديق جعوان: مرجع سابق، صك181.

2- جريدة العلم، العدد 20583، الخميس 23 نونبر 2006، ص:5.

3- نجد مثلا في القطاع الصيدلي على أن السوق السوداء تشكل 30 % من السوق الوطنية للأدوية، وهو ما يخلق أضرار كبيرة للاقتصاد الوطني ويهدد صحة المواطنين ويعرض جميع الأطراف المتدخلة في هذا القطاع إلى خسائر وخيمة، جريدة القلم، العدد 20640، الثلاثاء 30 يناير 2006، ص:2.

كما أن مسألة الإصلاح الضريبي باتت من المسائل الضرورية التي يجب إيجاد حلول منطقية وعملية لها، حتى يتم الرفع من النمو الاقتصادي وأن ترتفع إيرادات الضرائب التي تساهم في تحريك عجلة التنمية¹.

إضافة إلى ما سبق يجب ترشيد وعقلنة الإنفاق الحكومي عن طريق تقليص ميزانية التسيير، خاصة فيما يتعلق بالنفقات غير الضرورية منها، ثم تدعيم عمل المجلس الأعلى للحسابات في مجال مراقبة الحكومة وفي مجال تنفيذ الميزانية².

ومن جهة أخرى يجب محاربة ظاهرة التهريب التي يعاني منها المغرب عبر إعادة النظر في مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة التي تحتوي على عدة ثغرات قانونية يستغلها المتهربون من أداء الرسوم الجمركية والضرائب المستحقة الأخرى سواء عند الاستيراد أم عند التصدير³.

وأخيرا يجب تفعيل الجانب الوظيفي للإدارة الجبائية والاهتمام بالموظفين وخلق نوع من اللامركزية الموسعة بالنسبة لإدارة الضرائب وزيادة في عدد الأطر والموارد البشرية.

الفقرة الثانية: الإجراءات الجزئية الخاصة لمعالجة التهرب الضريبي

إن الإجراءات الوقائية التي اعتمدها المشرع المغربي أثبتت عدم قدرتها على سد الباب أما المتمصلين من الضرائب، وهكذا عمل المشرع على وضع حواجز أخرى تتمثل في اتخاذ إجراءات قانونية عبر عدة قوانين مالية كان أهمها القانون المالي لسنة 1996-1997 والذي صدر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 77-96-1 بتاريخ 29 يونيو 1996، حيث تبني المشرع المغربي أول مرة مبدأ تحريم ممارسة التهريب الضريبي.

ومن جهة أخرى فالإصلاح الضريبي الذي اعتمده المغرب لا يمكن أن يكتمل إلا إذا كان مقترنا بإصلاح إداري أي إصلاح الإدارة التي سوف تطبقه وتسهر على تنفيذه بشكل سليم، وفي هذا الإطار قال الفقيه "أردان غابريال" "إن النظام الجبائي الأحسن صياغة لا يستقيم إلا بالإدارة التي تطبقه"¹.

¹ - http://www.mafhoum.com/syn/articles_01/kun_bariah/konbarieh.htm

² - للمزيد من التفاصيل راجع الأستاذ صديق جعوان: مرجع سابق، ص: 198 وما بعدها.

³ - نجد ظاهرة التهريب الضريبي منتشرة بشكل واسع في الجهة الشرقية من المغرب ويعزى ذلك إلى عدة أسباب منها:

- قرب المسافة الفاصلة بين النقط الحدودية ومدن الجهة الشرقية وبواديها.
- بعد الجهة عن التمرکز الاقتصادي الوطني 600 كلم، عن الدار البيضاء والذي ينعكس على تكاليف النقل وبالتالي على الأسعار المحلية.
- صعوبة التضاريس وكثرة المسالك والمنافذ المسهلة للتهريب.
- إدریس حوات: ظاهرة التهريب وانعكاساتها على اقتصاديات الجهة الشرقية، غرفة التجارة والصناعة والخدمات، ص: 9.

ومن أجل تفعيل قانون تجريم الغش والتهرب الضريبي، الذي كان على المشرع المغربي أن يطبقه منذ الاستقلال، لأن الخزينة العامة، قد خسرت أموال جد ضخمة قبل تجريم التهرب الضريبي، لكن في المقابل فقد خسرت عدة عوامل حالت دون إخراج هذا القانون إلى حيز الوجود وكانت عقبة أمام المشرع حتى لا يتم سن هذا القانون².

وبعد مرور الوقت اقتنع المشرع المغربي بضرورة تجريم الغش الضريبي، نتيجة الأزمات التي يخلفها هذا المشكل الكبير، ومن بينها العجز على مستوى تمويل الميزانية، حيث بلغ العجز في الميزانية العامة للدولة سنة 1995 حوالي 10,5 مليار درهم، وفي سنة 1996/1997 بلغ العجز 6,5 مليار درهم، إلى جانب ذلك فقد تضررت الميزانية من عدة عوامل أخرى كانخفاض مستوى الموارد المالية في القطاع العام والخاص، وانتشار ظاهرة التهرب وتهريب السلع والمواد المهربة المحظورة حيث سب ذلك عجزا كبيرا في تمويل الخزينة العامة.

وعلى صعيد آخر نجد بأن النظام الضريبي المغربي يعتمد على الضرائب غير المباشرة، الأمر الذي يمكن أن ينعكس على استقرار المداخيل الضريبية، بحكم أن الضرائب غير المباشرة تخضع لتقلبات الأسعار والأثمان وانعكاس التجارة الخارجية عليها، مما يجعل النظام الجبائي المغربي نظام تسوده الضرائب غير المباشرة أو ما عبر عنه الفقه أنه نظام ملي سكوني أكثر مما هو تحركي، وأن ماليته مالية صاحب صندوق، أكثر مما هي مالية اقتصادي³.

وعلى أية حال فالمشرع المغربي حاول تدارك بعض نقاط الضعف في النظام الجبائي حيث عمل على سن القانون المتعلق بتجريم الغش الضريبي لجزر المتلاعبين والمتهربين من الضرائب، ولتوضيح ذلك ستعمل على تحديد مضمون قانون تجريم الغش الضريبي أولا ثم تحديد العناصر المكونة لجريمة التهرب الضريبي.

أولا: مضمون قانون تجريم الغش الضريبي لسنة 1996-1997

1 - ذ. أحمد حضرائي: النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 22، الطبعة الأولى، 2001، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، المغرب، ص: 422.

2- لقد كانت هناك جماعات تعرقل مبدأ تجريم الغش الضريبي، وعملت على إجهاض مشاريع القوانين التي كانت تهدف إلى جعل الغش والتهرب الضريبي جريمة معاقب عليها، بل إنهم استغربوا بوصف العقوبات السالبة للحرية في مجال التهرب الضريبي، حيث اعتبروا هذا الإجراء من مخلفات العصور القديمة، وللمزيد من التفاصيل راجع الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 302.

3- مصطفى الكثيري: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، مرجع سابق، ص: 128.

كما قلنا سابقا فالمغرب عمل على تطوير المنظومة الجبائية من خلال الإصلاح الجبائي لسنة 1984، ولكن هذه المنظومة حاولت تدارك بعض الثغرات التي كانت تعتري النصوص الجبائية ومن بينها إخراج قانون لزجر وردع المرتكبين للتهرب الضريبي.

وهكذا فقد حدد قانون تجريم الغش الضريبي مجموعة من الإجراءات تتمثل في:

-المادة 12: تتعلق بالغش المخل بالقانون رقم 26-24 المتعلق بالضريبة على الشركات.

- المادة 13: تتعلق بالغش في مجال القانون رقم 89-17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل.

-المادة 14: تتعلق بالغش في مجال القانون رقم 85-30 المنظم لضريبة على القيمة المضافة.

وما يلاحظ على مستوى هذا القانون أنه حصر نطاق التهرب الضريبي في الضرائب الثلاث التي تم ذكرها، دون تناوله لباقي الضرائب الأخرى مما يعني ذلك أن المشرع استثنى الضرائب الأخرى من نطاق الغش الضريبي، كما أن هذه الإحالات التي ينص عليها قانون 1996-1997 المتعلق بتجريم الغش الضريبي قد كانت في ظل القوانين المالية السابقة وهذا يعني أن المشرع من خلال هذا القانون، فإنه قصد جميع حالات الغش التي تنص عليها القوانين المالية السنوية، وبخصوص القانون المالي لسنة 2007، فقد عدل اسم تلك القوانين لتصبح المدونة العامة للضرائب، التي ترتب بدورها جزاءات مالية وجنائية على المتهربين من الضرائب حيث تتمثل في:

- المادة 187 من المدونة العامة للضرائب برسم قانون المالية لسنة 2007، تنص على انه: "

تطبق غرامة تساوي 100 % من مبلغ الضريبة المتملص منها على كل شخص ثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، أو ساعد الخاضع للضريبة أو أشار عليه بخصوص تنفيذ الأعمال المذكورة، بصرف النظر عن العقوبة التأديبية إذا كان يمارس وظيفة عمومية".

وفي هذه المادة نرى أن المشرع حصر العقوبات المتعلقة بالتهرب الضريبي في الغرامة فقط،

دون الأخذ بعقوبات سالبة للحرية، كما أنه اقتصر على العقوبات التأديبية بالنسبة للشخص المتهرب الذي يمارس وظيفة عمومية، وعليه فإننا نرى بضرورة لعقوبة في هذه المادة وإقحام العقوبات السالبة للحرية عوض الاكتفاء بالغرامة فقط، وذلك حتى يتم زجر وردع المتهربين من الضرائب كيفما كانوا.

أما بخصوص المادة 182 من المدونة العامة للضرائب برسم القانون المالي لسنة 2007، فتتص على أنه: "بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة يتعرض لغرامة من خمسة آلاف درهم إلى خمسين ألف درهم كل شخص ثبت في حقه الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:

- تسليم أو تقديم فواتير صورية.
 - تقديم تقييدات محاسبية أو صورية
 - بيع فواتير بصفة متكررة.
 - إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيا
 - اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.
- في حالة العود إلى المخالفة قبل مضي خمس سنوات على الحكم في الغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة، زيادة على الغرامة المقررة أعلاه، بالحبس من شهر واحد إلى 3 أشهر.

تطبق الأحكام أعلاه وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادة 231 أدناه¹.

إذن هكذا نجد أن مقدار الغرامة يتراوح بين 5 آلاف درهم و50 ألف درهم ، أما العقوبة الحبسية المحددة فهي الحبس من شهر واحد إلى ثلاثة أشهر، ويجب الانتباه على أن هذه العقوبة الحبسية لا تطبق إلا في حالة العود، أي بعد تكرار الفعل الإجرامي مرة ثانية حتى يتم قيام العقوبة الحبسية لكن شريطة أن يكون هذا الفعل الذي تم تكراره داخل خمس سنوات، يبتدىء من تاريخ ارتكاب الفعل الأول.

¹ - والمادة 231 من نفس القانون تنص على أن: "تثبت المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه بمحضر يحرره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل ينتدبان خصيصا لهذا الغرض ومحلّفين وفق التشريع الجاري به العمل. مهما يكن النظام القانوني للخاضع للضريبة، فإن عقوبة الحبس المقررة في المادة المشار إليها في الفقرة أعلاه، لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه و بموافقتة. ويتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال المذكورة أو ساعد أو أرشد الأطراف في تنفيذها. لا يمكن إثبات المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه إلا في إطار مراقبة ضريبية، إن الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في المادة 192 المذكورة، يجب أن يعرضها سلفا وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض على سبيل الاستشارة على لجنة للنظر في المخالفات الضريبية، يرأسها قاض وتضم ممثلين اثنين لإدارة الضرائب وممثلين اثنين لخاضعين للضريبة يختاران من القوائم التي تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا، ويعين أعضاء هذه اللجنة بقرار للوزير الأول. يجوز لوزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض أن يحيل استشارة للجنة المذكورة الشكاية الرامية الى تطبيق الجزاءات الجنائية المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه إلى وكيل الملك المختص التابع له مكان ارتكاب المخالفة. يجب على وكيل الملك أن يحيل الشكاية إلى قاضي التحقيق

كما أن المادة نصت على المساهمة والمشاركة في جريمة التهرب الضريبي حيث أن العقاب يطال كل شخص ثبت عليه أن ساهم في ارتكاب الأفعال المشار إليها أعلاه أو ساعد أو ارشد الأطراف في ارتكابها¹.

وبخصوص الإثبات فقد أشرنا إليه في المادة 231، حيث تثبت المخالفات بمحضر يحضره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل ينتدبان خصيصا لهذا الغرض ومحلفين وفق التشريع الجاري به العمل.

أما بالنسبة لمبدأ تشخيص الجريمة، تتمثل في تطبيق العقوبة السالبة للحرية على الشخص الطبيعي فقط مما يعني أن الشخص المعنوي لا تطبق في حقه عقوبات سالبة للحرية نظرا لطبيعته الخاصة².

وعلى أية حال فالمشروع عمل حسنا حينما نص على عقوبات سالبة للحرية لأول مرة في قانون تجريم الغش الضريبي لسنة 1997/1996 حيث تبين له أن الغرامات المالية لا تكفي لردع المتهربين من الضريبة، وبالتالي فإن تطبيق العقوبات الحبسية سيجعل الملمزمين بالضريبة الذين لهم نية التهرب الضريبي نسبية نظرا لوجود حاجز قانوني أمامهم³.

ثانيا: العناصر المكونة لجريمة التهرب الضريبي

لقد وضع المشرع المغربي مجموعة من النصوص القانونية التي تجرم التهرب الضريبي، والتي أتى بها القانون المالي لسنة 1997/1996، وهذه المواد تتمثل في المادة 12 من قانون رقم 26-24 المتعلق بالضريبة على الشركات، ثم المادة 13 من قانون 89-17 المتعلق بالضريبة على الدخل، ثم المادة 14 من قانون 85-30 المنظم للضريبة على القيمة المضافة، أما المدونة العامة للضرائب لسنة 2007 فقد حددت جريمة التهرب الضريبي في المادة 192 المتعلقة بالجزاء الجنائية ثم المادة 187 من نفس المدونة المتعلقة بالجزاء المترتب على التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك.

1- يحي الصافي: الغش الضريبي، مرجع سابق، ص:34.

2- إن الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية تفرض نوعا معينا من الغرامات الضريبية وتعد بنسبة معينة منها، هذا وقد ذهب البعض إلى مساواة الشركة عن هذه الغرامات استنادا إلى صفتها التعويضية، وقد كانت في السابق المقترضات الجنائية جد متسامحة مع المتهربين خاصة الشركات إلا أن قانون تجريم الغش الضريبي قللا من نسبة التهرب الضريبي الممارس من طرف بعض الشركات.

- رشيدة مزاج: المسؤولية الجنائية للشركة، تقرير لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في قانون الأعمال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999، ص:63

3- محمد شكري: مرجع سابق، ص:291.

وهذه النصوص تمثل مبدأ الشرعية في التجريم الذي يعتبر من المبادئ الأساسية للقانون الجنائي والذي أخذت به جل التشريعات الحديثة، ويعني هذا المبدأ أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص سابق، أي أن المشرع هو الذي يستطيع أن يتولى تحديد الجرائم وتقرير العقوبات لها¹. وفي هذا الصدد ينص الفصل الثالث من القانون الجنائي المغربي على أنه "لا يسوغ مؤاخذة أحد على فعل لا يعد جريمة بصريح القانون ولا بعقوبات لم يقرها القانون".

أما بخصوص العناصر الأخرى لجريمة التهرب الضريبي فتتمثل في الركن المادي والركن المعنوي.

أولاً: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

يتمثل الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في الأفعال الآتية²:

أولاً: استعمال مناورات تدليسية عن طريق تقديم بيانات غير صحيحة تتعلق بالمداديل أو بالعمليات الخاضعة للضريبة.

ثانياً: تقديم تقييدات محاسبية مزورة أو مزيفة أو صورية، كإخفاء بعض الدخول عن طريق البيع بدون فواتر، أو تقديم فواتر مزيفة .

ثالثاً: تضخيم بعض المبالغ المتعلقة بالمصروفات العامة بواسطة دمج المصروفات الخاصة في أبواب المصروفات العامة.

رابعاً: الإغفال العمدي في تسجيل المشتريات ضمن السجلات التجارية.

خامساً: الامتناع عن تقديم البيانات اللازمة للمراقبين الضريبيين أو الخضوع لمراقبتهم عند الضرورة.

سادساً: إخفاء وثائق تتعلق ببيوعات الشركة أو مشترياتها.

سابعاً: إغفال تضمين إقرارات الممول بها ببيانات تتعلق بالوعاء الضريبي أو بتصفيته.

1- عبد السلام بنحدو: الوجيز في القانون الجنائي المغربي، المقدمة والنظرية العامة، الجريمة، المجرم، العقوبة والتدبير الوقائي، الطبعة الخامسة، 2005، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، ص:107.

2 - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص:280.

ثامنا: اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

وهذه الأركان التي تم ذكرها تتعلق بالتهرب الضريبي البسيط والتهرب الضريبي المركب اللذان يشكلان جريمة التهرب الضريبي بشكل عام¹.

ثانيا: الركن المعنوي:

إن جريمة التهرب الضريبي تتطلب وجود ركن معنوي، يتمثل في نية التضليل لتحقيق هدف غير مشروع، هذا الهدف يتمثل في اتجاه نية المتهرب إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة المفروضة عليه قانونا، وهكذا نجد المشرع في إطار المدونة العامة للضرائب قد استوجب حالة العود في ممارسة التهرب الضريبي حتى يتم تطبيق العقوبة السالبة للحرية والتي تتمثل إضافة إلى الغرامة من خمسة آلاف درهم إلى خمسين ألف درهم، عقوبة الحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر.

ففي هذه الحالة يتم تطبيق العقوبة ولو ارتكبها المتهرب عن حسن نية، نظرا لكون المشرع جاء صريحا في إطار المادة 192 من المدونة العامة للضرائب حينما اشترط حالة العود كطرف موجب لإنزال العقوبات الحبسية، أما إذا لم تكن هناك حالة العود وتم ممارسة التهرب الضريبي لأول مرة، هنا اكتفى المشرع بالغرامة فقط دون العقوبات الحبسية.

ولكن نجد في بعض الأحيان أن سوء النية تكون غير موجودة لدى الفاعل حينما يتم تكرار بعض الأفعال كالغلط في المحاسبة، أو البيع بدون فواترات بصفة متكررة، بحيث نجد أن المكلف بالضريبة في بعض الأحيان يهمل هذه الإجراءات نتيجة عدة عوامل كالسرعة في إبرام الصفقات، فضلا عن وجود أعراف بين التجار تقوم على أساس الثقة في المعاملات الأمر الذي لا ينتبه إليه هؤلاء في بعض الأحيان، فرغم تعاملهم بدون فواترات عن حسن نية إلا أن القانون اعتبر ذلك تهريا ضريبيا استنادا إلى المادة 192 بحيث جعل البيع بدون فواترات بصفة متكررة من بين الأفعال التي تكون جريمة التهرب الضريبي، وأخيرا يجب التمييز بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع، فالأول

¹ - كما تمت الإشارة إليه سابقا فالتهرب الضريبي البسيط هو كل فعل أو إهمال يرتكبه الملزم بالضريبة عن سوء نية قصد التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا. أما التهرب الضريبي المركب فهو استعمال مناورات تدليسية أو مجموعة من الحيل المختلفة التي يستعملها المتهرب قصد التخلص من الضريبة المفروضة عليه قانونا.

يقوم على أساس استغلال ثغرات قانونية وبالتالي لا يهدف إلى خرق النصوص الجبائية الشيء الذي لا ينتج عنه عقوبات نظرا لمبدأ الشرعية التي تحدثنا عنها، أما الثاني فهو يقوم على أساس القيام بعمليات تدليسية ينتج عنها خرق القوانين الضريبية المعمول بها، وبالتالي فإن هذا النوع من التهرب الضريبي هو الذي يشكل في آخر المطاف جريمة الغش الضريبي المعاقب عليها جنائيا.

المطلب الثاني: الإجراءات المتخذة على المستوى الدولي

لقد تبين للمجتمع الدولي ضرورة محاربة التهرب الضريبي الدولي نتيجة الآثار السيئة التي يخلفها على اقتصاد الدول، وهكذا أصبح الاهتمام بإيجاد وسائل لمجابهته ضرورة ملحة، حيث أصدرت جمعية الشؤون الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية توصية سنة 1977، تدعو فيها الدول الأعضاء إلى مضاعفة الجهود من أجل مواجهة هذه الظاهرة الدولية¹، كما اتضح للدول أن تباين الإجراءات الجبائية بينهما كان سببا من أسباب انتشار التهرب الضريبي الدولي وتفاقمه بشكل كبير، ومن أجل ذلك اتخذت مجموعة من التدابير، من بينها تفعيل تبادل المعلومات والمساعدة على التحصيل (الفقرة الأولى)، ثم تنسيق السياسة الجبائية بين الدول.

¹ - Abdelkader Tialati : la fraude et l'évasion fiscales internationale, revue almayadine : op.cit,p : 103.

الفقرة الأولى: تفعيل تبادل المعلومات والمساعدة على التحصيل

إن عملية تبادل المعلومات والمساعدة على التحصيل يعتبران من بين المبادئ التي اعتمدها اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي، والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ولهذا سنحاول أولاً تناول مسطرة تبادل المعلومات بين الدول على ضوء هذه الاتفاقيات ثم نتناول في مرحلة ثانية المساعدة على التحصيل بين الدول.

أولاً: مسطرة تبادل المعلومات بين الدول

حددت المادة 26 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية على أنه: "تتبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الاتفاقية وأحكام القوانين المحلية للدولتين المتعاقدتين بشأن الضرائب المشمولة بالاتفاقية ما دامت الضرائب المنصوص عليها فيها لا تتعارض مع الاتفاقية، وللقيام على وجه الخصوص بمنع الغش أو التهرب الضريبي من هذه الضرائب، ولا تقيد المادة 1 تبادل المعلومات، وتعتبر أي معلومات تتلقاها دولة متعاقدة معلومات سرية على غرار المعلومات التي يتم الحصول عليها بموجب القوانين المحلية لتلك الدولة، غير أنه إذا اعتبرت المعلومات سرية أصلاً في الدولة المقدمة لها فإنها لا تكشف إلا للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم والهيئات الإدارية) المعنية بتقدير الضرائب الخاضعة للاتفاقية أو تحصيلها، أو إنفاذها أو المقاضاة بشأنها، أو البت في الطعون المتعلقة بها، ولا يستخدم هؤلاء الأشخاص أو تلك السلطات المعلومات إلا لهذه الأغراض، لكن يجوز لهم كشف المعلومات في الجلسات العلنية للمحاكم أو في الأحكام القضائية.

وتضع السلطات المختصة، عن طريق التشاور، الشروط والطرق والأساليب الملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي يجري بشأنها تبادل المعلومات، بما في ذلك، عند الاقتضاء بتبادل المعلومات بشأن التهرب من الضرائب.

2- لا تفسر بأي حال من الأحوال أحكام الفقرة 1 على أنها تفرض على دولة متعاقدة التزامها بما

يلي:

(أ) اتخاذ تدابير تتنافى مع القوانين والممارسات الإدارية لتلك الدولة أو للدولة المتعاقدة الأخرى

(ب) تقديم معلومات يتعذر الحصول عليها بموجب القوانين أو في إطار الممارسة الإدارية العادية لتلك الدولة أو للدولة المتعاقدة الأخرى.

(ج) تقديم معلومات من شأنها أن تكشف عن سر تجاري أو صناعي أو مهني أو عن عملية تجارية، أو أي معلومات يكون الكشف عنها مخالفا للنظام العام¹.

ونظرا لأهمية هذه المادة التي تحدد كيفية تبادل المعلومات فقد حددت مجموعة من الإجراءات لمواجهة المتهربين من الضرائب، وتتمثل هذه الطرق في:

(أ) تبادل المعلومات بشكل مباشر: تشمل هذه المعلومات مراقبة حركات تنقل رؤوس الأموال بين الدول المتعاقدة، هذه الأموال التي تنتج عنها أرباح وفوائد ومكافآت وغيرها من الدخول، والتي تعتبر مهمة في نظر الدولتين المتعاقدتين، وعليه فكل دولة يمكنها أن تتوفر على معلومات تخص المواد الخاضعة للضريبة الممكن إخفائها من طرف الشخص المقيم في إحدى الدولتين، وهذا الإجراء يساعد على ضبط الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة سواء في الدولة المرسله لرأسمال أو الدولة المستقبلة له، كما من شأنه أيضا أن يكافح التهرب الضريبي، ومن بين المعلومات التي يمكن تبادلها، المصادر المنتظمة للدخول، والعمليات التي يساهم فيها الخاضع للضريبة بصورة نشيطة والعلاقات الاقتصادية بين الدولتين المتعاقدتين كحجم التبادل التجاري، وأنواع المؤسسات التجارية، ثم المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة بالمسائل التشريعية والضريبية².

(ب) ومن أجل تفعيل هذه الطريقة يجب على الإدارة الجبائية لكلا الدولتين حتى يتم مراقبة المتهربين من الضرائب أن تقوم بشكل دقيق وعلى وجه صحيح أن ترسل المعلومات إلى الإدارة الجبائية للدول الأخرى التي عليها بدورها أن تستغل هذه المعلومات المتعلقة بالعملية التجارية أو الأشغال التي قامت بها الشركة الأجنبية.

كما أن إرادة وعزيمة الإدارة الجبائية لكلا الدولتين في العمل الفعال والجدي يبقى الصورة الأولى لنجاح عملية تبادل المعلومات بشكل تلقائي.

(ب)- إعطاء المعلومات تحت الطلب العاجل:

1 - المادة 26 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية.
2- فتحة بلعماري: مرجع سابق، ص:132.

تتمثل هذه الطريقة في قيام الدولة المتعاقدة بإرسال طلب مستعجل للدولة المتعاقدة معها تطلب فيه إيفادها وتزويدها بالمعلومات الضرورية، هذه المعلومات التي يمكن أن تنصب حول:

المعلومات الخاصة بالأوضاع الجبائية للمكلفين بالضريبة المتواجدين في إحدى الدولتين وتعلق هذه المعلومات بتحديد الوعاء الضريبي أو التأكد من الدخل المصرح به.

إعطاء معلومات حول نوع معين من الأنشطة والمعاملات التي تنص حول الأثمان ووسائل إنشاء تلك المعاملات، وانعكاسها على حالة الملزم بالضريبة¹.

(ج) تقديم المعلومات بشكل اختياري:

يتميز هذا النوع من تبادل المعلومات بكونه يكون بطريقة تلقائية واختيارية، وهكذا تقوم دولة الإرسال بإخبار دولة الاستقبال بمعلومات ترى أنها تهتم البلد المرسل إليه الذي يتواجد به الملزم بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، فحينما تصادف الإدارة الجبائية لإحدى الدولتين وهي تباشر عمليات الفحص والاطلاع والمراقبة، إلا وتزودها إلى الدولة الأخرى².

ولكن نرى أن تفعيل هذه الوسائل يبقى واقفا أساسا على مدى العلاقة الاقتصادية والسياسية التي توجد بين الدولتين، فأغلب الحالات لا يتم فيها تعجيل هذه العمليات نتيجة اضطراب العلاقات فيما بين الدول.

كما أن مسطرة تبادل المعلومات أثبتت قصورها على مستوى دول العامل الثالث في علاقاتها مع الدول المتقدمة نتيجة عدم مبادرة الدول المتخلفة إلى طلب المعلومات من طرف الدول المرسلة التي عادة ما تكون دولة متقدمة بل إنها تعرف جيدا حتى ولو تم طلب هذه المعلومات فالأكيد أن الدول المتقدمة سوف لا تساعد على ذلك نظار لرغبتها في الحفاظ على المصالح المالية لشركاتها في الدول النامية،

1- بلعماري فتحة: مرجع سابق، ص:133.

2- تم التنصيص في مختلف الاتفاقيات الجبائية الدولية على أن السلطات المكلفة بطلب هذه المعلومات هي:- السلطات الجبائية المكلفة بتحصيل الضرائب المنصوص عليها في الاتفاقيات.

- السلطات الجبائية الأخرى

- المسؤولون عن القباضات والجمارك والمسئولون عن مراقبة الصرف

- المحاكم الإدارية

- المحاكم القضائية ذات الاختصاص الخاص والعام.

- السلطة المكلفة داخل بلد آخر

- مجموع الخواص في البلد المرسل إليه،

- فاطمة الحمدان بحير الوضع الجبائي للشركات المتعددة الجنسية بالمغرب، مرجع سابق، ص:170.

كما أن افتقار هذه الدول إلى أطر بشرية ووسائل إدارية متقدمة، يجعل مسطرة تبادل المعلومات لا تعطي النتيجة المتوخاة منها وبالتالي صعوبة محاربة التهرب الضريبي الدولي.

إضافة إلى ما سبق هناك عامل آخر يساعد على صعوبة تطبيق تبادل المعلومات والذي يتمثل في كون الاتفاقيات الثنائية التي تنص على تبادل المعلومات لا تتمتع بالصفة الإلزامية فيما يتعلق بعملية التزويد بالمعلومات، وهو ما أكده الأستاذ chretien حيث قال: "إن المساعدة الإدارية واجب معنوي أكثر منه التزام قانوني".

وعلى هذا الأساس نجد بعض الدول المتقدمة مثل فرنسا حيث وضعت مجموعة من الإجراءات وضبط التهرب الضريبي الدولي، هذه الإجراءات تتمثل في إعادة التدقيق لنتائج الفحص الجبائي حول التحويلات المزيفة التي تحتوي على وسائل تدليسية، كما قامت بتسجيل الدول ذات النظام الجبائي المنخفض أو المميز، حتى تقوم بضبط الدخول المتأتية للأشخاص الذين يحملون جنسيتها والذين يتواجدون بدول تسمى بالجنات الضريبية¹.

¹ - Abdelkader Tialati : la fraude et l'évasion fiscales internationale, revue almayadine : op.cit,p : 96-97.

ثانياً: المساعدة على التحصيل

إن المساعدة على التحصيل تعتبر عملية مهمة في محاربة التهرب الضريبي الدولي وهذه العملية لا يمكن أن تكون إلا إذا كانت هناك اتفاقية تربط بين دولتين مختلفتين وهذه الاتفاقية تبين مقتضيات المتعلقة بمسألة تحصيل الضرائب، و مما جعل الإدارات الجبائية تقوم بالمساعدة على التحصيل هو انتشار تنقل رؤوس الأموال والأشخاص عبر الدول خاصة فيما بين الدول تربطها علاقات اقتصادية مع دول أخرى.

وعلى هذا الأساس فقد نصت المادة 27 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على المساعدة من أجل تحصيل الضرائب، وتتمثل هذه المساعدة في النقاط التالية:

- (أ) تتعاون الدول المتعاقدة في مسألة تحصيل ديونها الضريبية.
 - (ب) - تستعمل لفظ دين ضريبي على كل المبالغ المستحقة للضريبة.
 - (ج) الدين الضريبي المطلوب من طرف السلطات المختصة للدولة المتعاقدة يقبل تحصيله من طرف جميع السلطات المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى.
- إذا، إذا كان الدين الضريبي مستحقاً لدولة متعاقدة، تستطيع هذه الدولة طبقاً لتشريعها أخذ تدابير تحفظية لضمان تحصيله.

هذه إذن بعض المبادئ التي تطرقت إليها المادة 27 من الاتفاقية، أما بخصوص شروط المساعدة على التحصيل تتمثل في كون الدين الذي سوف يتم تحصيله فعلياً، ثم أن يكون هناك استنفاد لجميع الطرق الداخلية من أجل التحصيل، ورغم ذلك فالمساعدة على تحصيل الديون الضريبية تتطلب دراسة عميقة وجدية، لأن الغاية من تبادل المعلومات وتحصيل الديون الضريبية هو الكشف عن التهرب الضريبي الدولي، إلا أن العملية تتوقف عند تحصيل الديون الجبائية نتيجة عدم إجبار المكلف بالضريبة على تحصيل الضريبة الواجبة عليه فالأمر هنا يغيب عنه الإلزام بالنسبة للمتهرب من الضريبة.

ومن هنا يظهر ضعف الإجراءات الرامية إلى التحصيل بين الدول، ويرتبط الأمر في هذه المسألة بمبدأ التماثل الذي تنص عليه جميع الاتفاقيات الجبائية، بحيث لا يمكن أن تتم هذه الإجراءات

المتعلقة بتحصيل الضرائب إلا إذا تم احترامه احتراما دقيقا، وكما قلنا سابقا فالدول النامية لا تتوفر على الإجراءات والقدرات البشرية والإدارية لاحترام ذلك المبدأ أمام تعلق الدول المتقدمة بالزامية تطبيقه. وفي هذا الإطار فإن الاتفاقيات المتعلقة بالمساعدة على التحصيل الجبائي لا تنفذ بالطريقة الفعالة المتوخاة منه، كما أن الدول النامية لم تستعد من هذه الاتفاقيات التي تنص على المساعدة على التحصيل، فمثلا نجد أن المغرب باعتباره دولة في الفترة ما بين 1973 و 1975 حيث غادره أكثر من 1000 شخص خاضع للضريبة، وتم تقدير مجموع قيمة الضرائب التي تهربوا منها بثلاثة ملايين درهم، وبعد ذلك وفي الفترة الممتدة ما بين 1977 و 1983 تقدم المغرب أمام الدولة الفرنسية ب 450 طلب مساعدة على تحصيل هذه الضرائب، ولم يتم تحصيل غلا 142 طلب من أصل 450 ، وفي الاتجاه الآخر نفس الفترة تقدمت فرنسا بطلب تحصيل الضرائب إلى الدولة المغربية ب 1030 طلب بمبلغ 6.111.000.00 درهم، وحصلت منها فقط على 349.000 درهما، أي بنسبة 6 % ، وهذا التفاوت يمكن تفسيره بعدم احترام مبدأ التماثل نتيجة انعدام تكافؤ القدرات البشرية والاقتصادية¹.

الفترة الثانية: تنسيق السياسة الجبائية بين الدول:

تعتبر عملية تنسيق السياسة الجبائية بين الدول مهمة، لكونها تعمل على تقريب وجهات النظر والتوجهات بين مختلف الدول، كما أنها تضع تصورا عاما للنظام الجبائي الدولي، وفي هذا الإطار اقترح خبراء تابعين للجنة الأمم المتحدة يتمثل في وضع ضريبة على الدخل الدولي للشركات الأجنبية في دول العالم الثالث، ولكن في المقابل ظهرت صعوبة كبيرة في تطبيق هذا المقترح نتيجة تنوع السياسات الجبائية في دول العامل الثالث، إلى جانب المنافسة في مجال التحفيز والتشجيعات الخاصة برؤوس الأموال الأجنبية.

إلى جانب ذلك نجد أن المنافسة الدولية تمنع اتخاذ إجراءات دولية موحدة، فكثرة المنافسة بين الدول النامية من أجل استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية تجعل الأنظمة الجبائية لهذه الدول مختلفة فيما بينها، وبالتالي فمسألة تنسيق السياسة الجبائية تبقى ضعيفة في هذا المجال.

¹ - بلعماري فتيحة: مرجع سابق، ص:146.

ومن أجل محاربة التهرب الضريبي، فإنه يجب أن تكون هناك سياسة جبائية دولية واقعية تعمل على توحيد الأنظمة الجبائية بين مختلف الدول رغم أن هذه المسألة تبقى في غاية الصعوبة، بسبب وجود فكرة سائدة بين الدول المتخلفة، والتي تتمثل في رغبة هذه في أن تتمتع بالمرونة في اختيار واستعمال الأداة الضريبية والاجتماعية لكل دولة¹.

ومن جانب آخر يجب أن تكون هناك سياسة جبائية دولية واضحة حول محاربة الجنات الضريبية والبنكية، التي تعتبر من بين العوامل الكبرى لاستفحال التهرب الضريبي الدولي، لكونها توفر للمتهربين ملجأ آمناً، وللأموال القذرة بياضاً ناصعاً، ومن ثم مصدراً مشروعاً ومردودية كبيرة، كما انعدم التنسيق بين الدول المستفيدة من هذه الأموال التي تنزف الموارد الجبائية لمختلف الدول وبالتالي تقضي على وسائلها في التنمية الاقتصادية يعتبر عاملاً مساعداً على بقاء هذه الظاهرة في جل دول المعمور. وهكذا أدى وعي مختلف الفعاليات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الدولية من منظمات حكومية وغير حكومية على تنبيه المجتمع الدولي بالمخاطر التي تخلفها الجنات الضريبية والبنكية، وطالبوا بضرورة تفكيكها لأنها تزدهر على حساب دول أخرى، كما نادوا برسم إستراتيجية بوضع محكمة دولية لمحاربة هذه الجرائم التي تهدد الاستقرار المالي والاقتصادي العالمي، وعليه فقد وضعوا مجموعة من التوصيات تتمثل في:

- تكوين لجنة دولية لتقصي الحقائق حول مصدر الأموال التي تديرها الجنات الضريبية والبنكية.
- منع جميع أوجه التعامل المالي والتجاري مع كبريات الأبنك العالمية، مع وضع ترتيب دولي لهذه الأبنك التي تساهم في عمليات تبيض الأموال القذرة، ويقوم بذلك نشر تقرير سنوي يتضمن قائمة للأبنك التي يتعين مقاطعتها.

- خلق محكمة جنائية دولية لمتابعة مرتكبي الجرائم المالية والاقتصادية².

ومن أجل محاربة التهرب الضريبي يجب أن تكون هناك إرادة جبائية لدى مختلف الدول وأن يكون هناك رصد نسبي من توحيد حتى يتم التنسيق بين مختلف الأنظمة الجبائية.

¹ - بلعماري فتيحة: مرجع سابق، ص:135.
² - ذ. الصديق جعوان: مرجع سابق، ص:214.

ولكن في المقابل نجد أن الشركات المتعددة الجنسيات لا ترغب في توحيد الإجراءات الجبائية على مستوى الدول المختلفة، أو حتى في تنسيق إجراءات الحماية التجارية، الأمر الذي يخلق عدة صعوبات أمام هذه الدول حتى يمكنها ممارسة سياسة مواجهة أما تلك الشركات، بسبب الارتباط المتعلق بأمنها الاقتصادي مع هذه الشركات الأجنبية.

ومن جهة أخرى نجد هناك صعوبة كبيرة بالنسبة للإدارة الجبائية التي تتوفر على أطر وكفاءات عالية لهم تكوين حديث ومختص، إضافة إلى قوة ذكائهم وقدرتهم على اكتشاف المناورات التي تجعلهم يتهربون من الضرائب¹.

وفي هذا الإطار عمل المغرب على مواكبة السياسة الجبائية الدولية عبر إبرامه للعديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية، فضلا عن وضع إصلاح جبائي مهم سنة 1984، كما أنه قام بعصرنة الجهاز الإداري الضريبي عبر نظام المعلومات، وعمل على ترسيخ إستراتيجية لتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة حيث اتبع أسلوب المرونة من جهة والمصالحة بين الإدارة والملزم من جهة أخرى².

ولكن رغم ذلك فالمغرب لازال يحتاج إلى عدة مجهودات لمحاربة التهرب الضريبي الداخلي والدولي، نظرا لكون هذه الظاهرة لا يمكن أن توقفها إلا الإجراءات الوقائية ولا الإجراءات القانونية الردعية، فحينما تنعدم الجهود الدولية والإرادة الحقيقية للدول في مواجهة هذه الظاهرة التي تغزو الموارد المالية للدول فالأكيد أن هذه الإجراءات المتخذة تبقى بدون جدوى وفعالية مادام التفكير في المصالح الخاصة للدول يغلب على المصالح العامة للمجتمع الدولي.

1- في هذا الصدد قامت وزارة المالية والخصوصية المغربية بوضع برنامج لتأهيل وتكوين 50 مفتشا ينتمون بمصالح المفتشيات العامة في مختلف الوزارات، وذلك من أجل ضبط تقنيات الاقتصاص والمراقبة والمهام المشتركة فيما بينهم، مجلة الصحيفه المغربية، العدد 19، 17 يناير 2006، ص:30.

2- ذ. محمد قصري: المنازعات الجبائية الدولية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 62، الطبعة الأولى، 2005، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ص:113.

خاتمة

هكذا إذن تبين لنا من خلال دراسة موضوع التهرب الضريبي بشقيه الداخلي والدولي، قد برهن على انه أضحى من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول تقلل من انتشار هذه الظاهرة الدولية.

كما اتضح لنا خطورة التهرب الضريبي على جميع المستويات باعتباره وسيلة تهدف إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد هذه الضرائب على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

وقد بينت لنا الدراسات والإحصائيات التي تم التطرق إليها في هذا الموضوع، على أن التهرب الضريبي بات يشكل نقطة سوداء في الأنظمة الجبائية لمختلف الدول نتيجة ارتفاع حجم الخسائر التي يعكسها والتي تكلف ميزانية هامة لسد العجز الحاصل على مستوى مالية الدولة.

وفي هذا الإطار نجد معظم فقهاء القانون الجبائي يتفقون على أن الضرائب أصبحت تشكل وسيلة فعالة وضرورية لتوجيه السياسة الجبائية والاقتصادية للدول، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يبقى هاجسا أمام السلطات العامة لكونه يستنزف هذه الضرائب التي تشكل ركيزة أساسية لتمويل النفقات وتأهيل الاقتصاد الوطني.

هذا وقد فعل المشرع المغربي حسب حينما قام بالإصلاح الجبائي، حيث نهج سياسة التقويم الهيكلي في بداية الثمانينات التي أعاد النظر من خلالها في مكونات السياسة الجبائية التي أثبتت فشلها قبل نهج سياسة التقويم الهيكلي ولم يكتمل هذا الإصلاح إلا في سنة 1996، حيث تجرأ المشرع المغربي لأول مرة وقام بتجريم الغش الضريبي الذي اعتبره جنحة معاقب عليها بمقتضى القانون، بل كان على المشرع المغربي حتى يكمل هذا الصرح القانوني، يعمل على توسيع نطاق تجريم الغش الضريبي ليشمل جميع الضرائب الأخرى إسوة بالقوانين الأجنبية الأخرى.

ومن جهة أخرى تبين لنا ان هذه الظاهرة رغم تجريمها من طرف العديد من الدول التي وضعت لها إجراءات وقائية، وفي نفس الوقت إجراءات ردعية تسعى إلى الضرب على أيدي المتهربين من

الضرائب، لازالت تعرف انتشار على المستوى الدولي رغم وجود اتفاقيات جبائية دولية لمحاربتها والتصدي لها.

وإذا كانت الدول تسعى إلى جلب الاستثمارات الأجنبية عبر استقطاب رؤوس الأموال الدولية، إلا أن ذلك يصطدم بوجود ممارسات من طرف هؤلاء المستثمرين الذين يرتكبون التهرب الضريبي في الدول المضيفة لهم من أجل الحفاظ على مواردهم المالية ومكانتهم الاقتصادية، الشيء الذي يخلف آثارا سلبية على الدول المضيفة لهم خاصة إذا كانت دول نامية، ونحن نعرف بأن هذه الدول تعتمد على الضرائب كمورد أساسي لتمويل النفقات العمومية، وبالتالي أي نقص في هذه الموارد إلا ويسبب خلاا اقتصاديا واجتماعيا لها.

وهكذا تعتمد الشركات المتعددة الجنسية إلى التهرب الضريبي من أجل تقوية مصالحها المالية على حساب اقتصاد الدول النامية التي تبقى عاجزة امام ضبط تقنيات التهرب الضريبي الدولي، حيث أثبت الواقع على ان الشركات الدولية النشاط تعتمد على تقنيات وأساليب يصعب على الدول النامية اكتشافها، بل نجد الشركات تتكون من مسيرين وخبراء لهم دراية كافية في مجال التهرب الضريبي الدولي نتيجة تكوينهم والظروف الملائمة لعملهم.

ومن جهة ثانية أضحت هذه الشركات تؤثر في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للول نظرا لقوتها المالية ووزنها الثقيل لدى أطراف المجتمع الدولي حيث باتت تؤثر على القرارات الاقتصادية والسياسة التي تكون معنية بها، فضلا عن مقاومتها الشديدة على كل اقتراح يرمي إلى تغيير الأوضاع القانونية القائمة لغير صالحها.

ومن جانب آخر فقد خلصنا من هذه الدراسة على ضرورة محاربة هذه الظاهرة التي تهدد اقتصاد جل الدول رغم عدم تصريحهم بحجم المخاطر التي يخلفها التهرب الضريبي خاصة الدول النامية التي لا تصرح بحجم الخسائر المكلفة لها من جراء هذه الظاهرة، وحتى إن قامت بتصريح فإنه لا يعبر عن الحجم الحقيقي لمخلفات التهرب الضريبي.

وعلى هذا الأساس فقد حاولنا وضع مجموعة من التوصيات التي نراها مفيدة للجهات المعنية حتى يتم الوقوف أمام هذه الظاهرة التي تنتشر يوما بعد يوم، وتخلف انعكاسات سلبية على الخزينة العامة

تتمثل في استنزاف الموارد الجبائية التي تعتمد الدولة في تمويل الميزانية وعليه فهذه التوصيات يمكن ان نجملها في مجموعة من النقاط وهي:

1- تفعيل دور وسائل الإعلام في مجال الوقاية من التهرب الضريبي عبر توعية المواطنين وتحسيسهم بخطورة هذه الظاهرة ومدى تأثيرها على الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، هذه النوعية يمكن أن تكون عبر البرامج الإذاعية سواء المرئية ام المسموعة منها والتي تهدف إلى إيصال رسالة للملمزمين بالضريبة الذين لهم بنية التهرب الضريبي.

2- تفعيل دور الرقابة على الإنفاق الحكومي من خلال المراقبة الداخلية التي تمارسها الإدارة على نفسها بواسطة هيئات إدارية ومالية متخصصة، حيث يجب تقوية المراقبة على العمليات الإدارية والمحاسبية خاصة على مستوى تحصيل الموارد وأداء النفقات كما انه يجب تقوية المراقبة الخارجية التي يمارسها البرلمان والمجالس الجهوية والجماعية الأخرى، ثم تعزيز الرقابة القضائية التي يقوم بها المجلس الأعلى للحسابات، فضلا عن ضرورة اجتهاد المحاكم الإدارية في وضع أحكام قضائية تتماشى واستقلالية القضاء.

3- تحسين جودة صياغة النصوص القانونية الجبائية وملاءمتها مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي للدولة، إضافة إلى ضرورة تجنب المشرع للنقل الحرفي للنصوص المستوردة من الدول الأجنبية حيث أثبت الواقع على أن بعض النصوص لا تتماشى مع واقع المجتمع المغربي.

4- العمل على توظيف المجتمع المدني في محاربة التهرب الضريبي وذلك من أجل ترسيخ فكرة الواجب الوطني في نفوس أفراد المجتمع .

5- معالجة النظم الاقتصادية والاجتماعية عن طريق نهج سياسة اقتصادية واجتماعية تخدم مصالح الدولة وفي نفس الوقت تحقق التنمية المستدامة للمجتمع.

6- تضريب القطاع الغير مهيكّل الذي أثبت بدوره على ان مجموعة من المقاولات والأشخاص الذين يعملون تحت مظّله حقّقو ثروات ضخمة نتيجة إفلاتهم من الضرائب التي تحرم منها الدولة، خاصة وأن هذا القطاع يساهم في انتشار الجرائم مثل ترويج المخدرات والتهريب الذي يعاني منه الاقتصاد الوطني.

7- إصلاح الإدارة الجبائية من التصرفات التي يمكن ان تؤثر على مصداقية مكمّل بعض الموظفين الذين يمكن لهم يتعاطو للرشوة والزيونية والمحسوبة، كما يجب على الدولة في المقابل أن تهتم بوضعية موظفي الإدارة الجبائية من الناحية المادية وأن توفر لهم أرضية ملائمة للعمل حتى يتم تحقيق النتيجة التي أسندت لهم.

8- تفعيل دور المراقبة الجبائية عن طريق تبسيط الإجراءات والمساطر الجبائية تؤدي إلى ضبط المتهربين من الضرائب.

9- ضرورة تعديل المادة 192 من المدونة العامة للضرائب برسم القانون لسنة 2007 عن طريق الرفع من الغرامة إلى 100.000 درهم بدل 50000 درهم، ثم اعتبار التهرب الضريبي جنائية بدل اعتباره جنحة معاقب عليها من شهر واحد إلى ثلاثة أشهر هذا فيما يخص التهرب الضريبي الداخلي، أما التوصيات التي خلصنا بها من أجل محاربة التهرب الضريبي الدولي فتمثل فيما يلي:

- العمل على تنسيق السياسة الجبائية بين الدول المصدرة لرؤوس الأموال والدول المستقطبة لها وذلك من أجل ضبط الأشخاص المقيمين في الدول المتعاقدة فيما بينها.

- تحقيق التوازن الاقتصادي بين الدول النامية، وأخذ بعين الاعتبار مصالحها المالية، ومن الدول المتقدمة التي تصدر رؤوس الأموال الأجنبية.

- تفعيل الاتفاقيات التي تعتبر نماذج تسيير عليها الدول في إبرام الاتفاقيات الثنائية، وهذه الاتفاقيات هي اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو، ثم اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

- العمل على تنفيذ النشرات والتوصيات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فضلا عن تفعيل مسطرة تبادل المعلومات بين الدول والاهتمام بمسطرة المساعدة على تحصيل الديون الضريبية .

- ضرورة تكثيف الجنات الضريبية والبنكية المنتشرة عبر العالم والتي تعتبر وجه سلبي لسياسة العولمة واقتصاد السوق بل أصبحت هذه الجنات مرتعا خصبا للتهرب الضريبي الدولي ، ووكرا أننا لاستنزاف الموارد الجبائية لمختلف الدول .

- إنشاء محكمة جنائية دولية لمتابعة مرتكبي الجرائم المالية والاقتصادية كالتهرب الضريبي.

الفهرس

لفصل الأول: التهرب الضريبي الداخلي

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي الداخلي وأسبابه

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وتمييزه عن الأفعال المشابهة له

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

المطلب الثاني: تمييز التهرب الضريبي الداخلي عن بعض الأفعال المشابهة له.

المبحث الثاني: دوافع ارتكاب التهرب الضريبي الداخلي.

المطلب الأول: ارتفاع الضغط الجبائي وعدم ملاءمة النصوص الجبائية.

المطلب الثاني: العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية.

الفرع الثاني: نطاق ارتكاب التهرب الضريبي الداخلي وانعكاساته.

المبحث الأول: مجال ارتكاب التهرب الضريبي الداخلي .

المطلب الأول: مجال ارتكاب التهرب الضريبي على مستوى القطاع المهيكل.

المطلب الثاني: مجال ارتكاب التهرب الضريبي على مستوى القطاع غير المهيكل.

المبحث الثاني: انعكاسات التهرب الضريبي الداخلي

المطلب الأول: الانعكاسات الجبائية والمالية

المطلب الثاني: الانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية.

الفصل الثاني: التهرب الضريبي الدولي.

الفرع الأول: أسباب ظهور التهرب الضريبي الدولي والتقنيات المستعملة لارتكابه.

المبحث الأول: أسباب التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الأول: الأسباب الموضوعية والتقنية.

المطلب الثاني: حالة الازدواج الضريبي.

المبحث الثاني: تقنيات التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الأول: عدم التصريح بالدخول والتحديد الخاطئ لها.

المطلب الثاني: استغلال الجنات الضريبية واستعمال تقنيات أسعار التحويل.

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي الولي والإجراءات اللازمة لمكافحته.

المبحث الأول: آثار التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي الدولي على الدول النامية.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي الدولي على الاقتصاد العالمي.

المبحث الثاني: الإجراءات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الأول: الإجراءات المتخذة على المستوى الوطني.

المطلب الثاني: الإجراءات المتخذة على المستوى الدولي.

خاتمة