جامعة الحسن الأول
UNIVERSITÉ HASSAN 1er

كلية العلـــوم القانونيـة و السياسية بسطات
Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

جامعة الحسن الأول - سطات

مركز دراسات الدكتوراه في العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية

مختبر البحث في الحكامة والتنمية المستدامة

أطروحة

لنيل لقب دكتور من جامعة الحسن الأول

تخصص: **القانون العام والعلوم السياسية**

قدمت ونوقشت علانية من طرف

الطالب الباحث: سعيد نزيه

يوم الأربعاء 29 يونيو 2022

إعفاءات و تحفيزات الضريبة على الشركات بين التشريع والعمل القضائي بالمغرب

تحت إشراف الدكتور

المصطفى المصبحي

أعضاء لجنة المناقشة

محمد طالب	أستاذ التعليم العالي	كلية العلوم القانونية و السياسية - سطات	رئيساً
محمد سليم الورياكلي	أستاذ التعليم العالي	كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية - المحمدية	مقرراً
سعيد جفري	أستاذ التعليم العالي	كلية العلوم القانونية و السياسية - سطات	مقرراً
عبد الحفيظ اليونسي	أستاذ مؤهل	كلية العلوم القانونية و السياسية - سطات	عضواً
المصطفى المصبحي	أستاذ مؤهل	كلية العلوم القانونية و السياسية - سطات	مشرفاً

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

قائمة المختصرات المعتمدة

ص: صفحة

ط: طبعة

ع: عدد

م.ع.ض: المدونة العامة للضرائب

ض.ع.ش: الضريبة على الشركات

ض.ع.د: الضريبة العامة على الدخل

Les abréviations

P: Page

CGI: Code général des impôts

IS: Impôt sur les sociétés

OCDE: Organisation de coopération et de développement économique

CE: Communauté européenne

UE: Union européenne

TFEU: Treaty on the Functioning of the European Union (Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne)

EEC: European Economic Community (Communauté économique européenne)

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

مقدمة

شكلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس العديد من الدراسات والأبحاث الجامعية، ليس باعتبارها أقدم وأهم مصدر لتمويل النفقات العامة فحسب، بل لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

ويعتبر موضوع الضريبة من المواضيع التي شغلت بال الحكومات على مر العصور، نظرا لما لها من أثر عميق على أحوال الشعوب سياسيا واقتصاديا واجتماعيا، فالضريبة هي ذلك الرابط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وبقية أفراد المجتمع، وهي في نفس الوقت تشكل أداة سياسية فعالة سواء في المجال المالي أو الاقتصادي أو الاجتماعي فهي أداة حكم وإدارة وأداة إصلاح اجتماعي واقتصادي[1].

ولعل الموضوع الذي نحن بصدد إنجازه "إعفاءات وتحفيزات الضريبة على الشركات بين التشريع والعمل القضائي بالمغرب" يثير جدلا واسعا بين الباحثين والفاعلين في مجال السياسة المالية والضريبية، فضريبة الشركات في المغرب هي ضريبة تفرض على موارد وأرباح الشركات، والمؤسسات العامة وغيرها من الشخصيات المعنوية التي تحقق أعمالاً مربحة[2]، ونظرا لأهمية هذه الضريبة على موارد الخزينة العامة للمملكة، حيث شكلت المداخيل الصافية للضريبة على الشركات برسم سنة 2019، 54 مليار درهم، محققة نسبة تصل إلى 102.3٪ بتطور نسبة 3.4٪ مقارنة بالسنة المنصرمة[3].

غير أن المشرع المغربي قد أعفى مجموعة من الشركات بموجب المادة 6 من المدونة العامة للضرائب، حيث متع بعض الشركات بإعفاءات دائمة، في حين فرض تخفيضات مهمة على فئة ثانية من الشركات، كما منح فئة ثالثة من هذه الهيئات إعفاءات مؤقتة، هذه الامتيازات تعتبر بمثابة سيف ذو حدين، على اعتبار هذه الإعفاءات بمثابة تحفيزات لبعض

---

[1] عبد الرحيم التجاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكدال، الرباط، الموسم الجامعي 2013/2012، ص 3.

[2] القانون رقم 86/24 المنشور في الجريدة الرسمية عدد 38732 بتاريخ 21 يناير 1987.

[3] تقرير المديرية العامة للضرائب عن أنشطتها برسم سنة 2019.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb

lexmaghreb.com

المنشآت قصد تأهيل الاقتصاد الوطني من جهة، وإنعاش الشغل والرفع من الناتج الداخلي الخام من جهة ثانية، كما تعتبر هذه الامتيازات بمثابة إهدار للمال العام نظرا لكون هذه الإعفاءات تؤثر على مداخيل الدولة من جهة وتضرب في الصميم مبدأ المساواة أمام التكاليف العامة، مما يجعل المستثمرين المغاربة أو الأجانب يوجهون استثماراتهم إلى القطاعات المعفية من أداء الضرائب.

وبما أن موضوع البحث يشير إلى الإعفاءات والتحفيزات الضريبية، فإن الأمر يتطلب منا التمييز بين المصطلحين:

- فالإعفاءات الضريبية تشكل استثناءات على مبدأ الخضوع للضريبة، بمعنى أن المخاطب – الشخص أو الشيء أو العملية - يكون خاضعا للضريبة، إلا أن المشرع الضريبي ومراعاة منه لظروف معينة اجتماعية، اقتصادية، ثقافية، إدارية، أقر نظام الإعفاءات وذلك بموجب نصوص قانونية ووفقا لمعايير وشروط محددة[4].

وتنقسم الإعفاءات الضريبية حسب مضمون المادة 6 من المدونة العامة للضرائب إلى:

- إعفاءات دائمة من الضريبة وفرضها بالأسعار المخفضة بصفة دائمة،
- إعفاءات مؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة بصفة مؤقتة،
- التخفيض من الضريبة لفائدة الشركات التي تدخل سنداتها البورصة،
- التخفيض من الضريبة لفائدة المنشآت التي تساهم في رأسمال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيات الحديثة.

- أما سياسة التحفيزات الجبائية فيمكن تعريفها على أنها مزايا ضريبية من قبل المشرع الضريبي لصالح المستثمرين سواء كانوا وطنيين أو أجانب من أجل إغراء أصحاب رؤوس الأموال على استثمار أموالهم داخل الوطن وفي مناطقه المختلفة[5]، فهي عبارة عن تخفيض في معدل الضرائب أو الالتزامات الجبائية والتي تمنح للمستفيد بشرط

[4] ورحو خديجة: الإعفاءات الضريبية المخولة للقطاع العقاري بين التشريع والعمل القضائي، مجلة المعيار، دجنبر 2015، ص 202.
[5] مرسي السيد الحجازي: النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، ألكيس لتكنولوجيا المعلوميات، الإسكندرية، 2004، ص 277.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

تقييده بعدة مقاييس[6]، فالتحفيزات الجبائية هي إجراء خاص غير إجباري لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول على الأعوان الاقتصاديين المستهدفين على نهج سلوك معين يوجه اهتمامهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة استثماراتهم فيها من قبل، مقابل الاستفادة من امتياز أو عدة امتيازات[7].

وتعتبر التحفيزات الجبائية إجراءات اختيارية للسياسة الاقتصادية توجه المستثمرين لكي يتصرفوا أو يسلكوا طريقا معينا، وذلك مقابل إجراءات تشجيعية وامتيازات معينة. ويمكن تعريفها أيضا على أنها تخفيضات في معدلات الضرائب والالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيدين بشرط تقييدهم بعدة مقاييس، ومن خصائص هذه التشجيعات أنها:

- إجراء اختياري: أي أن المستثمر ليس مجبرا على العمل بهذه الإجراءات والتسهيلات، أي أن له الحرية في الاختيار بين الاستفادة من عدمها،
- إجراء ذو أهداف: أي أن هناك استراتيجية عمل مدروسة وأهداف مسطرة،
- إجراء له وسيلة: أي الوسيلة التي تستخدمها سياسة التحفيز، وهي مجموعة من التسهيلات والامتيازات[8].

غير أن الإدارة الضريبية التي منحها المشرع عدة صلاحيات تتعلق بتأسيس الوعاء الضريبي، قد تخل ببعض الضمانات القانونية المخولة للملزمين مثل : التبليغ بفرض الضريبة، احترام الإجراءات المسطرية المتعلقة بتصحيح أسس الضريبة أو الفرض التلقائي لها، الإعفاءات الجبائية... مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين الإدارة والملزم، وينحصر النزاع الجبائي في صنفين هامين هما المنازعات في الوعاء contentieux de l’assiette والمنازعات في التحصيل contentieux de recouvrement

وبما أن الموضوع الذي نحن بصدد إنجازه يتطرق في جانب منه للعمل القضائي في مجال الإعفاءات الضريبية الممنوحة للشركات، أو بمعنى أدق المنازعة الجبائية في شقها المتعلق

[6] ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 117.

[7] Syzane C, nouvelles perspectives de la politique économique, les mesures et incitations, Paris, Edition Hachette, 1980, p 18.

[8] صميم عزيز: التحفيزات الجبائية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، الطبعة الأولى 2013، ص 8،

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بالإعفاءات المخولة للشركات، فإن الأمر يتطلب منا تعريف المنازعة الجبائية والذي سندرجه كالتالي: "النزاع الضريبي هو خلاف بين طرفين، هما الإدارة والملزم، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم"، وبعبارة أخرى هو "مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على الملزم"[9]. كما يمكن تعريفها بأنها **"الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيتها أو تحصيلها"**[10].

كما يمكن اعتبارها بأنها "كافة النزاعات التي يمكن أن تتولد عن مزاولة الإدارة لأنشطتها، سواء كانت هذه الأنشطة ذات طبيعة قانونية أو كانت أفعالا مادية، غير أن المقصود بهذه العبارة في معنى أوسع، هو كل الإجراءات القانونية التي تمكن من الوصول إلى الحلول القضائية للخلافات الناجمة عن الأنشطة الإدارية"[11].

ظاهر مما سلف أن تحليل إشكالية التحفيزات والإعفاءات الجبائية في بلد كالمغرب، يعتبر بالغ الأهمية لأنه سيعالج كيفية استعمال الجباية كوسيلة لتحقيق بالإضافة إلى الهدف المالي أهدافا اقتصادية أو اجتماعية، وتبرز أهمية هذا الموضوع من منظورين:

- أولهما أن الإجراءات الضريبية الاستثنائية شكلت جانبا أساسيا ومهما من جوانب السياسة الجبائية في المغرب، فهذه التقنية تم استعمالها وبشكل كبير منذ السنوات الأولى للاستقلال حتى أن المغرب أصبح يعتبر في هذا المجال بالنسبة للبعض نموذجا[12] بين الدول النامية، وتم اعتبار هذه الإجراءات أيضا عاملا محددا على صعيد تحقيق هدف التنمية الاقتصادية، ولذلك فإن تحليل ومناقشة الإجراءات الجبائية الاستثنائية سيؤدي إلى معرفة الأهداف الحقيقية التي كانت وراء النص عليها من طرف المشرع، وبالتالي تحديد وبشكل واضح لتوجهات السياسة الجبائية، ويشكل

[9] عبد القادر ثيعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، طبعة 2002، ص 12.
[10] مجمد مرزاق وعبد الرحمان أبليلا: النظام القانوني والمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى 1996، ص 5.
[11] Michel Rousset : Le contentieux administratif, édition la porte 1992, p 7.
[12] Loze M. :les finances de l'Etat, édition la porte, 1971, p 8.

lexmaghreb.com

ذلك أيضا مقاربة لمجموعة من القضايا الأخرى: من يؤثر في السياسة الجبائية؟ ومن يستفيد من هذه التقنية؟ ولماذا؟ وما شرعيته في ذلك؟

- أما المنظور الثاني فيكمن في تقييم أثر وانعكاسات الإجراءات الجبائية الاستثنائية على صعيد تحقيق الأهداف المنشودة، فهي قبل كل شيء وسيلة لتحقيق أهداف معينة، إما اقتصادية أو اجتماعية، ويساهم هذا التقييم كذلك في الإجابة على عدة إشكالات، ترتبط بنتائج هذه الإجراءات، وتكلفتها؟ في أفق مقارنة حجم الاستفادة، مع ما قدمته هذه القطاعات من فائدة للاقتصاد الوطني؟ فالإجراءات الجبائية الاستثنائية تتعدد، والميزانية العامة تتأثر، والأهداف المنشودة في غالبيتها لا تتحقق، وإن تحققت لا نعرف حجم التضحيات المقدمة في سبيل ذلك.

من هنا فإن تقييم حجم تأثيرها ونتائجها، سيشكل أرضية حقيقية لإصلاح السياسة الجبائية ووضعها في مسارها الصحيح خصوصا، أن أغلب النقاشات أثبتت محدودية هذه السياسة في الدول النامية، وأكدت على ضرورة الإسراع بإصلاحها في اتجاه أكثر عقلنة.

إذن كثرة الإشكالات وتعدد الجوانب التي يمكن أن يتناولها الموضوع، هي التي تبين في الواقع أهمية ومزية الخوض فيه، وهكذا وبعد الاضطلاع على أهم الكتابات التي يمكن القول أنها تشكل مرجعية أساسية بالنسبة لكل باحث في مجال الجباية في المغرب، ركزت تفكيري على عدة جوانب لتقييم سياسة التحفيزات المخولة للشركات في المغرب: كالاهتمام بالمعطيات الإحصائية، والارتباط بالواقع، وموقف المستثمرين من التشجيعات الجبائية.

ومما يضفي على هذا البحث أهمية خاصة، أنه يعتبر محاولة تندرج في إطار المجهودات المبذولة منذ بداية التسعينات، من طرف المسؤولين والمهتمين والباحثين، من أجل تشخيص الصعوبات والعراقيل التي تحول دون إنجاح سياسة الاستثمار بالمغرب، وذلك تمشيا مع الخطاب الذي ألقاه الملك الراحل الحسن الثاني سنة 1990 "...إننا قمنا بمجهودات كبيرة فيما يخص النظام الجبائي، وننوي أن نقوم بعفو جبائي، ونطلب من المستثمرين أن يأتوا

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

ليستثمرو عندنا، ولكن إذا لم يعرفوا أن بلادنا تنعم بالسلم والضمان الجبائي فإنهم لن يأتوا[13]..."

نفس الشيء أكد عليه ملك المغرب محمد السادس، سواء في خطابه بمناسبة افتتاح السنة الأولى من الولاية التشريعية السابعة للبرلمان، أو في الرسالة الموجهة للوزير الأول حول التدبير اللامتمركز للاستثمار (10 يناير2001)، فكل تلك الخطب تضمنت توجيهات لإدخال إصلاحات قانونية ومؤسساتية في المجالات المتعلقة بالضرائب بهدف إعادة الثقة إلى تلك النصوص وفي المؤسسات الساهرة على تطبيقها، كل ذلك من شأنه إنجاح عملية الاستثمار التي تشكل الشركات محورها الرئيسي، ومن ثم تحقيق الأهداف المسطرة في هذا الميدان.

إضافة إلى كون هذا البحث لا يتضمن فقط الجوانب المسطرية والتطبيقية في المادة الجبائية فحسب، بل يستمد مادته من معطيات الأحكام القضائية ذاتها مع إدراج بعض التطبيقات القضائية لإشكاليات تمس جوهر المنازعة ومسطرتها، بل يتناول الجوانب السلوكية أيضا، من خلال رصد سلوك أطراف العملية الضريبية لمعرفة الأسباب التي تكون مرتبطة بسلوك المكلفين وبتصرفات الإدارة الضريبية أثناء قيامها بمهامها خلال جميع مراحل العملية الضريبية.

ونظرا لأهمية الموضوع، فإن هذا البحث كغيره من البحوث لم يخل من صعوبات خلال عملية جمع المعلومات خصوصا على مستوى المراجع المتخصصة، الشيء الذي اضطرني إلى اللجوء إلى ترجمة بعض الكتابات والنصوص القانونية كالدوريات الصادرة عن الإدارة العامة للضرائب وكذلك الدوريات المفسرة لقوانين المالية، إضافة إلى الظروف الصحية التي عاشها المغرب خلال تفشي فروس كرونا الذي حال دون تنقلي لجمع مادة البحث

وترتيبا على ما سبق فإن إشكالية البحث، تتلخص في إبراز نقطتين أساسيتين: أولهما البحث عن أسباب إعفاء بعض الشركات دون أخرى، وهي مبررات تبقى على عاتق الجهات المسؤولة إبرازها، وثانيهما البحث عن الأسباب المؤدية إلى ظهور المنازعات الجبائية في مجال الإعفاءات الضريبية الممنوحة للشركات، وبهذا خلصت إلى صياغة الإشكالية التالية:

[13] خطاب الملك الراحل الحسن الثاني بمناسبة عيد العرش (8 يوليوز 1990).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

كيف تتعامل الإدارة الضريبية والقضاء المغربي مع مسألة إعفاءات وتحفيزات الضريبة على الشركات في ظل وجود نص قانوني منظم لها؟

عن هذه الإشكالية تتفرع عدة أسئلة كالآتي:

- ما هي الحوافز الجبائية التي تم استعمالها من طرف المشرع المغربي، سواء على صعيد القوانين الجبائية العامة؟ أو على صعيد القوانين الاستثنائية الخاصة؟ (قوانين الاستثمار سابقا، ميثاق الاستثمار حاليا).

- ما هي الأهداف الحقيقية من وراء النص على هذه الاجراءات؟ ولماذا هذه الحوافز لصالح بعض الشركات دون أخرى؟ ثم لماذا اختار هذه التقنية دون أخرى؟

- ما هي حدود فعالية الحوافز الضريبية؟ ما هي تكلفتها؟ وما هي الشركات المستفيدة منها؟

- ما حجم الاستفادة من هذه الحوافز مع ما قدمته هذه الشركات من فائدة للاقتصاد الوطني؟

- كيف يتعامل المشرع الجبائي مع الإعفاءات الضريبية من الناحية الكمية؟

- إلى أي شريحة من المجتمع تقدم هذه الشركات المعفية خدماتها؟ وهل هذه الخدمات تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة باعتبار وجود مؤسسات معفية إعفاء تاما من جميع الضرائب والأداءات والاقتطاعات والتكاليف كيفما كان نوعها؟

- ماهي الإعفاءات الضريبية المخولة للشركات العقارية؟ وما أسباب إقرارها؟

- كيف عالج القاضي الإداري موضوع الإعفاءات الضريبية وهو بصدد البت في النازلة؟

ولتقريب الإجابة على الإشكالية المطروحة، استعنت ببعض الفرضيات من قبيل:

- تعتبر الإعفاءات الضريبية وسيلة فعالة للنهوض ببعض الأنشطة ذات الأهمية الاقتصادية والاجتماعية،
- يمكن لنظام الإعفاءات الضريبية أن يحقق عدالة اقتصادية واجتماعية،
- يمكن للقضاء الإداري أن يلعب دورا أساسيا في تحقيق العدالة الجبائية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

واحتراما لضوابط إعداد وكتابة البحوث القانونية، فسيتم الاعتماد في تحليل هذا الموضوع على المنهج التحليلي بحيث تساءلنا عن جميع الجوانب (الاقتصادية، الاجتماعية، التقنية، القانونية...) والتي ساعدتنا على تفسير سياسة الإعفاءات الجبائية، وركزنا على الجانب السوسيو سياسي لتحديد الأهداف الحقيقية من وراء النص على بعض الإجراءات الجبائية الاستثنائية، وذلك للوقوف على الانحرافات والتجاوزات التي تم القيام بها باسم تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما عملنا على تحليل الأحكام والقرارات القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية في إطار المنازعة المتعلقة بخصوص الإعفاءات والتحفيزات الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك قمنا بتقييم انعكاسات هذه الإجراءات من خلال مساءلة أكبر قدر ممكن من المعطيات الإحصائية، بالإضافة إلى جوانب تفسيرية أخرى، وذلك لإبراز مدى تكلفتها المرتفعة ومحدودية انعكاساتها.

وستتم الاستعانة بالقانون المقارن، ولا سيما القانون الفرنسي، وذلك لما يمثله من تقارب مع النظام القانوني المغربي، وتأثر العمل القضائي المغربي به، كما تم التطرق إلى مواقف الفقهاء في هذا الإطار ومناقشتها مع الترجيح بينها وإبداء الرأي الشخصي من خلال تقديم اقتراحاتي وعرض وجهة نظري الخاصة.

واعتمادا على المنهجية المذكورة، سيتم تناول الموضوع وفقا للتصميم التالي:

القسم الأول: الإطار القانوني المنظم للإعفاءات الضريبية للضريبة على الشركات

هذا القسم تم تقسيمه بدوره إلى فصلين:

الفصل الأول: درجات الإعفاء الضريبي للضريبة على الشركات

الفصل الثاني: الفرض الدائم والمؤقت للضريبة بأسعار مخفضة

أما القسم الثاني فقد تناولت فيه العمل القضائي ودوره في التخفيف من النفقات الجبائية والذي بدوره تم تقسيمه إلى فصلين:

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفصل الأول: النفقات الجبائية وآثارها على الاقتصاد الوطني

الفصل الثاني: العمل القضائي في مجال منازعات الوعاء الضريبي.

وفي نهاية البحث، خلصت إلى النتائج التالية:

- وجود كم هائل من الإعفاءات المخولة لبعض الشركات،
- وجود بعض الشركات ضمن قائمة المستفيدين من الإعفاءات الضريبية دون أن تستحق ذلك لكونها تحقق أرباحا خيالية،
- تأثير الإعفاءات المخولة لبعض الشركات على الميزانية العامة للدولة.

وأخيرا يمكن الإدلاء ببعض الاقتراحات من قبيل:

- عقلنة الإعفاءات الضريبية وذلك بربطها بمدى مساهمة الشركة المستفيدة في الاقتصاد الوطني،
- ربط الإعفاءات الضريبية بالجانب الاجتماعي،
- وبصفة عامة حان الأوان لمراجعة نظام الإعفاءات الضريبية المخولة للشركات وجعلها في خدمة العدالة الاقتصادية والاجتماعية،
- إحداث قضاء مختص في النظر في المنازعات الجبائية التي تنشأ بين الملزم والادارة الضريبية على غرار ما هو موجود في دول أخرى (فرنسا مثلا).

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

القسم الأول: الإطار القانوني المنظم للإعفاءات الضريبية على الشركات

لإبراز أوجه أو مظاهر الإعفاءات والتحفيزات الضريبية في المغرب، عملنا من خلال هذا القسم على القيام بتحليل مجموع الإجراءات الجبائية الاستثنائية بمختلف درجاتها سواء تعلق الأمر بالإعفاءات الدائمة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة بصفة دائمة أو الإعفاءات الدائمة من الضريبة المحجوزة في المنبع أو الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة بصفه مؤقتة وكذلك التخفيض من الضريبة لفائدة الشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة.

هذه الإجراءات الاستثنائية، تعد ترجمة فعلية لاعتماد مبدأ استعمال الجباية لتحقيق أهداف غير مالية، كما أنها تتميز بطابع التنوع والتعدد، واستعمالها امتد سواء على صعيد النصوص الجبائية العامة أو من خلال القوانين الاستثنائية الخاصة كقانون الاستثمار. لذلك فإن تحليل هذه الإجراءات تطلب منا، التطرق لأهم التشجيعات الجبائية الهادفة إلى تحفيز النمو الاقتصادي وخلق توازنات على المستوى الاجتماعي وذلك بالتوفيق بين مصلحة المقاولة والمصلحة العامة للوطن (الفصل الأول)، ثم تحليل التسهيلات الجبائية الهادفة إلى تخفيف العبء الجبائي على بعض المكلفين لأسباب اقتصادية واجتماعية (الفصل الثاني).

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفصل الأول: درجات الإعفاء الضريبي للضريبة على الشركات

إن تحليل موضوع الإعفاءات الضريبية، يعني دراسة استعمال الجباية من طرف السلطات العمومية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، فأمام التطور العميق في دور الدولة، لم تعد الجباية، أو المالية العامة بشكل عام، تشكل وسيلة لتأمين تسديد النفقات الإدارية فحسب، **بل** أصبحت وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك تم التخلي عن مبدأ "الحياد الجبائي" والذي أصبح لا يوجد سوى في مقبرة الكائنات المنقرضة[14]، وبرزت في المقابل ظاهرة التدخل عبر الجباية.

هكذا أصبح مفهوم الجباية أكثر اتساعا عما كان عليه من قبل، حيث تعقدت الجباية أكثر وبدأت تستعمل لتحقيق أهداف أخرى، إلى حد ما غريبة وجديدة، الشيء الذي دفع إلى تسميتها بغير المالية (Extra fiscal) .

وقد برزت مفاهيم جديدة، تستعمل في تحليل السياسة الجبائية[15]: الحوافز، التسهيلات الجبائية، العدالة بواسطة الضريبة عوض العدالة أمام الضريبة... وبالتالي لم يعد مطلوبا فقط البحث عن أحسن وعاء جبائي كما كان الأمر في السابق ولكن أصبح البحث يتطلب إجابة عن السؤال التالي: إلى أي حد يمكن جعل الجباية وسيلة متميزة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية؟

ويلاحظ حاليا، أن ظاهرة التدخل الجبائي انتشرت بشكل واسع، وأصبحت الإجراءات الجبائية الاستثنائية (تخفيضات ضريبية، إعفاءات...) تميز أغلب النظم الجبائية المعاصرة سواء دول متقدمة أو دول نامية، مع اختلاف في طبيعة هذا الاستعمال، بل أكثر من ذلك فقد أصبح هذا التدخل تعبيرا واضحا عن السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة موضحا بذلك الطبيعة الحقيقية لتوجيه الاقتصاد والمساعدة الاجتماعية بواسطة الضريبة.

فمند سنوات الخمسينات من القرن الماضي، أصبحت ميزانية الدولة فضاء مميزا للحكومات للتعبير عن السياسة الاقتصادية للبلد، ونظرا لكون محاربة البطالة يدخل ضمنيا في السياسة

[14] Brochier : Structures nationales et systèmes fiscaux, R.S.L.F. n 1, 1952, p 171.
[15] Belanger(G) : Les utopies fiscales des économistes et la recherche de l'efficacité, in R.F.F.P. n 29, 1990.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الاقتصادية التي تنوي معظم دول العالم إدراجها في مسارها التنموي، فإن الاستفادة من الضرائب من أجل خلق فرص الشغل أصبح حاجة ملحة لهذه السياسة إذا علمنا أن المقاولة تعتبر الفاعل الاقتصادي الأول الذي تعتمد عليه السلطات العمومية من أجل التخفيف من حدة البطالة، ولهذا فإن الدولة تقوم بإعفاء المقاولة إذا هي خلقت فرصا حقيقية للشغل وخاصة إذا كان العمل بصفة دائمة[16].

وهكذا، سأتناول بالتحليل في هذا الفصل مسألة الإعفاءات الضريبية الدائمة وأسباب إقرارها (المبحث الأول)، في حين سأخصص (المبحث الثاني) لمناقشة الدواعي الاجتماعية والاقتصادية للإعفاء الضريبي.

المبحث الأول: الإعفاءات الضريبية الدائمة وأسباب إقرارها

تعتبر النظم التفضيلية مجموعة من القواعد الجبائية الاستثنائية، التي تمنح من خلال النظام الضريبي والمالي في شكل إعانة تعود إلى ترك إيراد جبائي بشكل مقصود بنية التحفيز والتشجيع على تحقيق أهداف معينة[17]، وذلك بمقتضى نصوص قانونية كقانون المالية السنوي أو القوانين الضريبية. وتقوم فكرة منح نظام تفضيلي لبعض القطاعات أو الأشخاص على القول بأن إعطاء بعض الامتيازات الضريبية لفئات معينة من شأنه أن يرفع الإنتاج، مما سيؤدي بالأسعار إلى التوجه نحو التوازن وهبوط معدلات البطالة، الأمر الذي يقود إلى الزيادة في الدخول حيث ترتفع حصيلة الضرائب تلقائيا وتتحسن بالتالي الحالة المالية للدولة[18].

ورغم الدور الذي يمكن ان تلعبه النظم التفضيلية في إقرار التوازن الاجتماعي فهي لا تخلو من بعض السلبيات، إذ يمكن أن تمس بأهم مبدأ من المبادئ الدستورية، وهو مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة والذي يتفرع منه مبدأ المساواة أمام الضريبة[19] والذي مفاده أن التشريع

[16] Denideni Yahia : La relation de travail et la politique de l'exonération fiscale de l'entreprise, revue Algérienne, 2010, p 55.

[17] خالد العسالي: صناعه القرار السياسي الجبائي في المغرب محاوله تقويم السياسات العامة - نموذج الامتيازات الضريبية- أطروحة لنيل الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، الرباط، الموسم الجامعي 2004/2003 ، ص 21.

[18] صباح نعوش: الضرائب المباشرة في المغرب الضرائب الحالية لماذا الإصلاح؟ الجزء الأول، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء الطبعة الأولى، 1986، ص5.

[19] التنصيص على مبدأ المساواة أمام الضريبة مبدأ دستوري.

lexmaghreb.com

الضريبي يجب أن يطبق نفس المقتضيات على الأشخاص المتواجدين في نفس الوضعية أو الوضعيات المتشابهة. لكن النظم التفضيلية وطالما أنها موارد منفلتة من التحصيل فإنها تشكل نقصا ماليا هاما في الميزانية العامة للدولة، وهي بذلك تشبه النفقات العمومية من حيث الانعكاسات التي تخلفها على الميزانية، لذا فهي تدخل في نطاق ما يسمى بالنفقات الجبائية[20]، الشيء الذي يدفعنا لمناقشة الإعفاءات الضريبية الدائمة وآثارها السلبية على خزينة الدولة (المطلب الأول)، أما (المطلب الثاني) فسأخصصه لمناقشة إشكالية التدابير التحفيزية في مجال الإعفاءات الضريبية الدائمة.

المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية الدائمة

تشكل الإعفاءات الضريبية استثناءات على مبدأ الخضوع للضريبة بمعنى أن المخاطب – الشخص أو الشيء أو العملية - يكون خاضعا للضريبة، إلا أن المشرع الضريبي ومراعاة منه لظروف معينة اجتماعية، اقتصادية، ثقافية، إدارية، أقر نظام الإعفاءات الضريبية وذلك بموجب نصوص قانونية ووفقا لمعايير وشروط محددة. ولقد أثارت الإعفاءات الضريبية الممنوحة إشكالات ذات أهمية بالغة بين الملزمين والإدارة الضريبية، كان للقاضي الإداري الفضل في إيجاد حلول لها، وتبعا لذلك فإن البحث في هذا الموضوع يستوجب الوقوف على النصوص القانونية المقررة للإعفاءات الضريبية مع بيان أسباب إقرارها.

الفرع الأول: المنشآت المستفيدة من الإعفاءات الضريبية الدائمة

يعتبر النظام التفضيلي تقنية جبائية تدخلية يمكن أن تلعب دورا رئيسيا للتنمية، وذلك بتوجيه من الدولة لخدمة قطاعات معينة، تتماشى والرؤية الاستراتيجية للسياسة الجبائية التي تتفق والنهج الليبرالي الذي يدعم المبادرة الحرة والاستثمارات الخاصة، إذ تستعمل الضريبة كأداة لتحفيز النشاط الاقتصادي بشكل عام وتكوين الادخار بشكل خاص، فالمدونة العامة للضرائب في المغرب تتضمن مجموعة من النظم التفضيلية الاقتصادية التي تستهدف

[20] إن مفهوم النفقات الجبائية و النظم التفضيلية مفهومان متلازمان فإعطاء أي نظام تفضيلي يؤدي حتما الى إحداث نفقة جبائية لها انعكاسات على الميزانية العامة.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

إنعاش التنمية الاقتصادية عن طريق تحفيز الاستثمار، لذلك سأحاول رصد أهم النظم التفضيلية التي تقدمها المدونة العامة للضرائب فيما يخص الضرائب المباشرة، وخاصة الضريبة على الشركات، وذلك لمحاولة رسم الخطوط العريضة لما يمكن أن يشكل خريطة النظم التفضيلية في الضرائب المباشرة، إذ تنص المادة 6 من المدونة العامة للضرائب على الإعفاء من الضريبة وفرضها بالأسعار المخفضة بصفة دائمة التالية: الإعفاءات الكلية الدائمة، الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم بأسعار مخفضة، الإعفاءات الدائمة من الضريبة المحجوزة من المنبع، الفرض الدائم بأسعار مخفضة، فكيف تعامل المشرع الجبائي مع هذه التقنية من الناحية الكمية؟

الفقرة الأولى: الجمعيات والهيئات المعتبرة قانونا في حكمها

حسب الفصل الأول من ظهير 15 نونبر 1958 المتعلق بتأسيس الجمعيات كما تم تعديله بمقتضى القانون 00.75 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.206 بتاريخ 23 يوليوز 2002[21]، فإن الجمعية هي اتفاق لتحقيق تعاون مستمر بين شخصين أو عدة أشخاص لاستخدام معلوماتهم أو نشاطهم لغاية غير توزيع الأرباح فيما بينهم، وتعتبر جمعيات مثل الجمعيات المعترف لها بالمصلحة العامة واتحاداتها وتجمعاتها، الأحزاب السياسية والتجمعات النقابية، الجمعيات الأجنبية المرخص لها من طرف الأمانة العامة للحكومة.

طبقا لمقتضيات المادة 6 من المدونة العامة للضرائب، تعتبر الجمعيات والهيئات المعتبرة قانونا في حكمها غير الهادفة للحصول على ربح في ما يخص العمليات المطابقة فقط للغرض المحدد في أنظمتها الأساسية، والمقصود بالعمليات تلك المنجزة بفضل المساهمات التي يدفعها أعضاؤها، التبرعات التي تتلقاها، الإعانات الممنوحة من الدولة، أو الهيئات العامة أو الخاصة، حتى لو أسفر ذلك في نهاية السنة المحاسبية فائض من الإيرادات على النفقات، على أن هذا الإعفاء المذكور لا يطبق في ما يتعلق:

[21] القانون رقم 00.75 المغير والمتمم بموجبه الظهير الشريف رقم 1.58.376 بتاريخ 15 نونبر 1958، الصادر الأمر بتنفيذه بموجب الظهير الشريف رقم 1.02.206 بتاريخ 12 من جمادى الأولى1423.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

أولا: مؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة للجمعيات

تعتبر مؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة للجمعيات والهيئات الآنفة الذكر خاضعة للضريبة على الشركات وفقا لمقتضيات أحكام المادة 6 من المدونة العامة للضرائب بسبب الأرباح والمداخيل المحصل عليها من تدبير واستغلال مؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة لها (كراء عقارات، استغلال محلات تجارية، مقاهي، مطاعم، حانات، منح قروض...).

إن عدم وجود هدف لجني الأرباح يعني عدم تحقيق ربح بالنسبة للشركاء وليس غياب الفائض بالنسبة للجمعية والذي يجب أن يساهم في تنمية النشاط والهدف الاجتماعي للجمعية، هذه الجمعية وبسبب وظيفتها، من حيث المبدأ لا تهدف للحصول على ربح، الشيء الذي يجعلها لا تخضع للضريبة على الشركات ومع ذلك، هناك العديد من حالات الاستثناء لهذا الإعفاء.

هذا، وعلى الرغم من أن الجمعية لا تهدف للحصول على ربح، فإن نظامها الضريبي قد يجعلها تصنف باعتبارها جمعية هادفة للحصول على ربح، الشيء الذي يجعلها تفقد الحق في الإعفاء الضريبي، لكنها تحتفظ بالوضع القانوني للجمعيات. وفي هذا الصدد، هناك عدة معايير تسمح بتثمين ما إذا كانت الجمعية قد تكون معفاة أم لا من الضريبة على الشركات:

ا- فحص تدبير الجمعية:

يتعلق الأمر بفحص ما إذا كان تدبير الجمعية "هام أو غيرهام"، إذ يعتبر غيرهام في الحالات التالية:

- إذا كانت الجمعية تسير أو تدار بطريقة مجانية؛
- إذا كانت لا تقوم بأي توزيع مباشر أو غير مباشر للفائض؛
- إذا كان أعضاؤها وذوي حقوقهم غير مصرح بهم كمشاركين بأنصبة كيفما كان نوعها في ما تقوم به الجمعية؛

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

أما إذا كان التدبير لا يستجيب إلى هذه المعايير السالفة الذكر، فإنه يعتبر تدبيرا هاما، وفي هذه الحالة تصبح الجمعية خاضعة للضريبة على الشركات.

كما ينبغي الإشارة هنا ما إذا كانت الجمعية تنافس أو لا تنافس القطاع التجاري، وهنا تبرز حالتان:

- في حالة عدم منافستها القطاع التجاري، تعتبر الجمعية غير خاضعة للضريبة على الشركات؛
- أما في حالة منافستها القطاع التجاري، فإنها تعتبر خاضعة للضريبة على الشركات.

ب- مقارنة نشاط الجمعية بنشاط المقاولة

إذا كانت الجمعية تمارس نشاطا شبيها بنشاط المقاولة، في هذه الحالة يمكن الاستعانة بعدة مؤشرات مرتبة ترتيبا حسب الأهمية:

- **المنتوج:** المنتوج المقترح من طرف الجمعية شبيه لمنتوج الشركة التجارية (تأخذ الجمعية على عاتقها تلبية الحاجة المفقودة في السوق) ؛
- **الشريحة المجتمعية المعنية:** الشريحة المجتمعية المعنية من طرف المقاولة شبيهة بتلك المعنية من طرف الشركة التجارية (تخاطب الجمعية شريحة مجتمعية معينة للاستفادة من امتيازات ضريبية: محاربة البطالة، مساعدة ذوي الحاجات الخاصة، تقديم مساعدة للأشخاص المسنين...)؛
- **الثمن:** الثمن المقترح من طرف الجمعية لا يقل عن نظيره المقترح من طرف الشركة التجارية؛
- **الاشهار:** الدعاية المنجزة من طرف الجمعية شبيهة بتلك المنجزة من طرف الشركة التجارية.

وخلاصه القول، فإن الجمعية لا تعتبر خاضعة للضريبة على الشركات وفق شروط القانون الخاص إلا إذا كانت تمارس نشاطا بطرق مماثلة للمقاولات التجارية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

ثانيا: الجمعيات السكنية

في حالة عدم احترام الجمعيات السكنية أحد الشروط المنصوص عليها في المادة 7- ا – "باء" المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2018 والذي أوجب خمسة شروط نذكرها على التوالي:

- يجب على الأعضاء المتعاونين أو المنخرطين ألا يكونوا خاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخول العقارية أو لرسم السكن أو لرسم الخدمات الجماعية بالنسبة للعقارات الخاضعة لرسم السكن؛
- يجب على التعاونية أو الجمعية السكنية المعنية بالإعفاء ابتداء من فاتح يناير 2018 أن تضم أعضاء أو منخرطين لم يسبق لهم أن انضموا أكثر من مرة واحدة إلى تعاونية أو جمعية سكنية أخر؛
- في حاله انسحاب عضو، يجب على مسيري التعاونية أو الجمعية أن يرسلوا إلى إدارة الضرائب القائمة المحينة للأعضاء وفق نموذج تعده الإدارة، وذلك داخل أجل خمسة عشر(15) يوما من تاريخ المصادقة على القائمة المحينة مرفقة بنسخة من تقرير الجمعية العامة حول أسباب ومبررات انسحاب العضو من التعاونية أو الجمعية السكني؛
- يجب أن يخصص المتعاون أو المنخرط السكن لسكناه الرئيسية لمدة أربع (4) سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إبرام عقد الاقتناء النهائي؛
- لا يمكن أن تتجاوز المساحة المغطاة ثلاثمائة (300) متر مربع لكل وحدة سكنية فردية.

الفقرة الثانية: المؤسسات الاستشفائية

انطلاقا من م.ع.ض. وبناء على منطوق المادة 6 من نفس المدونة، يمكن حصر المؤسسات الاستشفائية فيما يلي:

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- ✓ العصبة الوطنية لمكافحة أمراض القلب والشرايين المحدثة بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.334 بتاريخ 25 من شوال 1397 (9 أكتوبر 1977)؛
- ✓ مؤسسة الحسن الثاني لمكافحة داء السرطان المحدثة بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.335 بتاريخ 25 من شوال 1397 (9 أكتوبر 1977)؛
- ✓ مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان المحدثة بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.228 بتاريخ 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993) بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها؛
- ✓ مؤسسة الشيخ خليفة بن زايد المحدثة بالقانون رقم 07-12 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.103 بتاريخ 8 رجب 1428 (24 يوليو 2007)، بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها أو الدخول المحتملة المرتبطة بها؛
- ✓ مؤسسة للا سلمى للوقاية وعلاج السرطان، بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها؛

هذه المؤسسات التي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والتي لا تسعى للحصول على ربح[22]، أنشئت لأغراض أساسية (أولا) وتمول بموارد خاصة (ثانيا).

أولا: مهام المؤسسات الاستشفائية:

أسست المؤسسات الاستشفائية لأغراض محددة يمكن وصفها بالاجتماعية، حيث تنص المادة 2 من القانون الذي أنشئت بموجبه مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان[23] على ما يلي:

- تقديم مختلف الخدمات الطبية للمرضى؛
- إنشاء وإدارة مؤسسات علاجية يكون من بينها مستشفى الشيخ زايد، ويخضع إنشاء واستغلال المؤسسات العلاجية إلى القوانين السارية على المؤسسات العلاجية الخاصة؛

[22] المادة1 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم1.93.228 الصادر في 22 من ربيع الأول1414 (10 سبتمبر1993).
[23] المادة2 من نفس الظهير.

lexmaghreb.com

- دراسة الأمراض والوسائل الكفيلة بالوقاية منها ومحاربتها؛
- متابعة وتطوير أعمال البحث والعلاج؛
- تأهيل العاملين العلميين والفنيين في مجال الصحة؛
- التعاون مع أي هيأة أو إدارة تهدف داخل المغرب أو خارجه إلى تحقيق أغراض مماثلة للأغراض التي تسعى إليها مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان.

كما ينص الفصل 2 من القانون الذي أنشئت بموجبه العصبة الوطنية لمحاربة أمراض القلب والشرايين[24] على إنجاز المهام التالية:

- تعميم أساليب الوقاية من اضطرابات أمراض القلب والشرايين بجميع الوسائل لا سيما بالتوعية والمعالجة الوقائية؛
- المشاركة في معالجة أمراض القلب والشرايين بإحداث مراكز مختلفة؛
- العمل بجميع الوسائل الملائمة على النهوض بالبحث في ميدان محاربة أمراض القلب والشرايين؛
- المساهمة في تكوين الأطر التقنية الطبية والشبيهة بالطبية؛
- تقديم الاسعاف والمساعدة لمرضى القلب؛
- يمكن أن تتعاون العصبة في نطاق مهامها مع كل هيئة وطنية أو دولية تسعى في تحقيق أغراض مماثلة.

انطلاقا من هذه المهام التي تقدمها هذه المؤسسات للمرضى، يمكن أن نلاحظ بأن هذه المؤسسات ليس لها دورا استشفائيا فقط وإنما أدوارا تتجلى في الوقاية، البحث، المشاركة الفعلية، تقديم الاسعاف، تكوين الأطر المختصة... وبالتالي فإن أعمالها تشبه أعمال الجمعيات.

لكن يبقى السؤال المطروح كالتالي: إلى أي شريحة من المجتمع تقدم هذه المؤسسات خدماتها؟ وهل هذه الخدمات تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة باعتبار أن كل هذه المؤسسات معفية إعفاء تاما من جميع الضرائب والأداءات والاقتطاعات والتكاليف كيفما

[24] الفصل2 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.334 بتاريخ 25 شوال 1397 (9 أكتوبر 1977).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

كان نوعها المفروضة حالا أو استقبالا[25] على الرغم من أنها تملك الأموال المنقولة والعقارات...وعلى الرغم أيضا من أنها تخضع لقواعد المحاسبة التجارية[26] ؟

بعد استعراض المهام المنوطة بتسيير هذه المؤسسات الاستشفائية، يبقى التساؤل المطروح عن مصدر الموارد المالية اللازمة لتدبير هذه المؤسسات.

ثانيا: الموارد المالية الخاصة بتدبير المؤسسات الاستشفائية

تنص المادة 12 من القانون الذي أنشئت بموجبه مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان على ما يلي[27]:

" تشمل موارد مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان:

- عائد الأموال الموقوفة عليها؛
- عائد المنقولات والعقارات المملوكة لها؛
- حصيلة الخدمات التي تقدمها خصوصا خدمات المؤسسات العلاجية التابعة لها؛
- الإعانات التي تتلقاها من أي هيئة وطنية أو دولية خاصة كانت أو عامة؛
- الهبات والوصايا؛
- العائدات الأخرى".

كما ينص الفصل 9 من القانون الذي أنشئت بموجبه العصبة الوطنية لمحاربة أمراض القلب والشرايين على ما يلي[28]:

" تتألف موارد العصبة من:

- الإعانات التي تقدمها الدولة وجميع المؤسسات العمومية أو الخصوصية؛
- الهبات والوصايا؛
- المداخيل المختلفة".

[25] الفصل 11 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.334 بتاريخ 25 شوال 1397 (9 أكتوبر 1977).
[26] المادة 13 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم1.93.228 الصادر في 22 من ربيع الأول1414 (10 سبتمبر1993)، المادة 12 من نفس الظهير.
[28] الفصل 9 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.334 بتاريخ 25 شوال 1397 (9 أكتوبر 1977).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية الدائمة المخولة للقطاع العقاري

يعتبر القطاع العقاري من بين القطاعات التي استفادت من مجموعة من الإعفاءات الضريبية سواء في مجال الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة والتي يعود سبب إقرارها إلى مجموعة من الاعتبارات: اجتماعية، اقتصادية، ثقافية، إدارية، الشيء الذي جعل المشرع الضريبي يقر نظام الإعفاءات الضريبية وذلك بموجب نصوص قانونية ووفقا لمعايير وشروط محددة. ولقد أثارت الإعفاءات الضريبية الممنوحة لهذا القطاع إشكالات ذات أهمية بالغة بين الملزمين والإدارة الضريبية، كان للقاضي الإداري الفضل في إيجاد حلول لها.

وتبعا لذلك فإن إشكالية هذا الموضوع تتطلب الوقوف على النصوص القانونية المقررة للإعفاءات الضريبية مع بيان أسباب إقرارها.

إذن فماهي الإعفاءات الضريبية المخولة للقطاع العقاري؟ وما أسباب إقرارها؟

للإجابة عن هذه الأسئلة سأتطرق لمحورين أساسيين يتمثل الأول في الإعفاءات الضريبية المرتبطة بالقطاع العقاري مع بيان أسباب إقرارها (الفقرة الأولى)، فيما سأخصص المحور الثاني **للإ**عفاءات المقررة لفائدة العقار بخصوص الضرائب غير المباشرة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: أسباب إقرار الإعفاءات الضريبية المخولة للقطاع العقاري

أقر المشرع المغربي مبدأ الإعفاء الضريبي بغية تمتيع الملزم بامتيازات مالية قصد تخفيف العبء الضريبي عنه، الشيء الذي يجعله يساهم بشكل إيجابي في تطوير المجال الذي ينتمي إليه، ويجعله يشعر بنوع من الحماية القانونية والاقتصادية.

ونظرا لأهمية القطاع العقاري ودوره المهم في التنمية، فقد منحه المشرع المغربي العديد من الإعفاءات الضريبية والتي يعود سبب إقرارها إلى مجموعة من الاعتبارات: اجتماعية، اقتصادية، إدارية...

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

وبالرجوع إلى النصوص القانونية، يتبين أن القطاع العقاري يستفيد من مجموعة من الإعفاءات الضريبية سواء تعلق الأمر بمجال الضرائب المباشرة (أولا) أو مجال الضرائب غير المباشرة (ثانيا).

أولا: الإعفاءات العقارية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب

تستفيد الشركات العقارية من إعفاءات ضريبية هامة، حيث تنص المادة 6 من م.ع.ض. على أنه:

" تعفى كليا من الضريبة على الشركات:

- الشركة الوطنية للتهيئة الجماعية، فيما يتعلق بالأنشطة والعمليات والأرباح الناتجة عن إنجاز مساكن اجتماعية فيما يخص مشاريع "النسيم"الواقعة بجماعتي "دار بوعزة" و"ليساسفة" الهادفة إلى إعادة إسكان القاطنين بالمدينة القديمة بالدار البيضاء؛
- شركة "سلا الجديدة" بالنسبة لمجموع أنشطتها وعملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها؛
- هيئات التوظيف الجماعي العقاري برسم أنشطتها وعملياتها المنجزة طبقا لأحكام القانون رقم 70.14 المتعلق بهيئات التوظيف الجماعي العقاري، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.16.130 بتاريخ 21 ذي القعدة1437 (25 أغسطس 2016).

تجدر الإشارة أن إعفاء هذه الشركات يعود بالأساس لعدة اعتبارات: اجتماعية، اقتصادية... فإعفاء الشركة الوطنية للتهيئة الجماعية وكذا شركة سلا الجديدة يهدف بالدرجة الأولى إلى إعادة إسكان القاطنين بالدار البيضاء وكذا بسلا الجديدة، من هنا نستنتج أن إعفاء هذه الشركات يعود لأسباب اجتماعية واقتصادية في آن واحد، ذلك أن هذا الإعفاء المذكور

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

يمكن إرجاعه لأغراض اقتصادية تهدف إلى تشجيع الشركات المعفاة على الاستثمار في مشاريع اجتماعية هدفها إعادة إسكان طبقة هشة من المجتمع.

أما بالنسبة لشركة التوظيف العقاري[29]، فإن الغرض من إحداثها هو بناء أو اقتناء عقارات، حصرا بغرض كرائها، والتي تحوزها بشكل مباشر أو غير مباشر، بما في ذلك العقارات التي توجد في طور الإنجاز، وكذا جميع العمليات اللازمة لاستعمالها أو إعادة بيعها.

يتوخى من هذه الهيئات، وفقاً للقانون المنظم لها، أن توفر للفاعلين الاقتصاديين، وخصوصاً المقاولات، أدوات جديدة لتمويل أنشطتها وبالتالي المساهمة في نموها وازدهارها، كما توفر منتوجاً مالياً جديداً في مجال توظيف الأموال بالنسبة إلى المستثمرين والمدخرين.

كما تسمح هذه الهيئات أيضاً للمقاولات بتعبئة موارد جديدة وإعادة هيكلة وضعيتها المالية، من خلال نقل أصول ملكية لهيئات التوظيف الجماعي العقاري بغرض كرائها. وتعد هذه الهيئات ذات استثمار جيد وقليل المخاطر.

ثانيا: الإعفاءات الواردة في المدونة المحلية

بالرجوع إلى المدونة المحلية نجد أن هناك عددا من الإعفاءات الضريبية المخولة للقطاع العقاري، وفي هذا الصدد ينبغي التمييز بين الإعفاءات المقررة للعقار غير المبني وتلك المخولة للعقار المبني.

ا- الإعفاءات الضريبية المخولة للعقار غير المبني

يقصد بالعقار غير المبني الأراضي العارية، أو الفضاء، أو تلك المعدة للبناء، وتكتسي هذه الأراضي أهمية قصوى، باعتبارها مجالا لاحتضان مختلف الأنشطة، وكذا بالنظر لأهميتها فقد خول المشرع المغربي للجماعات المحلية صلاحية فرض الضريبة عليها[30]، وتبعا لذلك فإن هذه الأراضي تخضع طبقا للقانون 47.06 للرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية، والرسم على عمليات تجزئة الأراضي، ولأسباب اقتصادية واجتماعية فقد نص

[29] الفقرة الأولى من المادة 1 من القانون 70.14 المتعلق بهيئات التوظيف الجماعي العقاري.

[30] محمد حضراني: النظام الجبائي المحلي بين مقتضيات قانون30.89 وجوانبه العملية، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، 1999-2000 ، ص 90.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

القانون 74.06 على إعفاءات ممنوحة لهذه الأراضي بخصوص هذين الرسمين.

ب- الإعفاءات المقررة للعقار المبني

يعتبر قطاع البناء من القطاعات المفتاح في الاقتصاد المغربي، إذ يستقطب استثمارات هامة في مختلف أغراض البناء، وتبرز أهميته كذلك من خلال حجم ونوع المتدخلين فيه، وهكذا وبالنظر لأهمية هذا القطاع في الاقتصاد الوطني، فقد عمل المشرع المغربي من خلال القانون47.06 على إعفاء هذا القطاع حيث نص على مجموعة من الإعفاءات للعقار المبني، وذلك بخصوص الرسم على السكن، الرسم على الخدمات الجماعية، الرسم على عمليات البناء.

- **بالنسبة لرسم السكن،** فقد خص المشرع المغربي هذا الرسم بمجموعة من الإعفاءات الدائمة يصل عددها إلى ثمان حالات للإعفاءات الدائمة[31].
- **أما بالنسبة لرسم الخدمات الجماعية،** فإنه يطبق على العقارات المبنية على اختلاف أنواعها، مع منح مجموعة من الإعفاءات، بحيث لا يخضع لرسم الخدمات الجماعية طبقا للمادة 34:
  - المستفيدون من الإعفاء الدائم من رسم السكن؛
  - المنعشون العقاريون بالنسبة لمجموع أنشطتهم المرتبطة بإنجاز المساكن الاجتماعية، والذين ينجزون عملياتهم في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة تكون مشفوعة بدفتر التحملات؛
  - الشركة الوطنية للتهيئة الجماعية بالنسبة للأنشطة المتعلقة بإنجاز مساكن اجتماعية فيما يخص مشاريع "النسيم" الواقعة بجماعتي"دار بوعزة" و "ليساسفة" الهادفة إلى إعادة إسكان القاطنين بالمدينة القديمة بالدار البيضاء؛
  - الأحزاب السياسية والمركزيات النقابية بالنسبة للعقارات التي تملكها هذه الهيئات والمخصصة لمقراتها.

[31] المادة 22 من القانون 47.06

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: الإعفاءات المقررة لفائدة العقار بخصوص الضرائب غير المباشرة

إلى جانب الإعفاءات المقررة للقطاع العقاري في مجال الضرائب المباشرة، نجد أن هذا القطاع يستفيد أيضا من إعفاءات في مجال الضرائب غير المباشرة، والتي نصت عليها كل من المدونة العامة للضرائب (أولا) وميثاق الاستثمار (ثانيا).

أولا: الإعفاءات العقارية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب في مجال الضرائب غير المباشرة

يستفيد العقار من إعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة، ومن واجبات التسجيل، فبخصوص الضريبة على القيمة المضافة فإنه يعفى من هذه الضريبة دون الحق في الخصم طبقا للمادة 91:

- الشركات المدنية العقارية التي يؤسسها أفراد أسرة واحدة من أجل بناء وحدة سكنية معدة لسكناهم الشخصية الرئيسية؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بتشييد مبان معدة لسكن مستخدميهم في إطار برنامج معتمد، وتطبق الأحكام السابقة على المباني التي سلمت رخص بنائها بعد فاتح يناير 1992؛
- عمليات بناء المساكن التي تنجزها التعاونيات السكنية المؤسسة والمزاولة عملها وفق النصوص التشريعية الجاري بها العمل لفائدة كل منخرط من المنخرطين؛
- كما يستفيد من هذا الإعفاء عمليات القرض العقاري والقرض الخاص بالبناء المتعلق بالسكن الاجتماعي.

أما بالنسبة لواجبات التسجيل فإنه تعفى من هذه الواجبات، طبقا للمادة 129 من المدونة العامة للضرائب:

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- المحررات ذات المنفعة العامة بالجماعات العمومية المتعلقة بالاقتناءات التي تنجزها الدول الأجنبية للعقارات المعدة لمقر تمثليها الدبلوماسي أو القنصلي بالمغرب أو لسكنى رئيس المركز[32]؛
- المحررات المتعلقة بالجماعات العمومية المتعلقة بالاقتناءات والمعاوضات العقارية التي تنجزها الجماعات الترابية والمعدة للتعليم العمومي والإسعاف الاجتماعي والمحافظة على الصحة العامة وعلى أشغال التعمير والبناءات ذات المنفعة العامة؛
- المحررات ذات المنفعة الاجتماعية المتعلقة بعقود اقتناء العقارات اللازمة لتحقيق غرضها فقط من طرف الجمعيات غير الهادفة للحصول على ربح والمهتمة بشؤون الأشخاص المعاقين؛
- العقود والعمليات التي تنجزها الشركة الوطنية للتهيئة الجماعية، فيما يتعلق بإنجاز مساكن اجتماعية تخص مشاريع "النسيم" الواقعة بجماعتي "دار بوعزة" و"ليساسفة" الهادفة إلى إعادة إسكان القاطنين بالمدينة القديمة بالدار البيضاء؛
- العقود المتعلقة بعمليات شركة سلا الجديدة ومزاولة نشاطها؛
- العقود المثبتة للبيع أو الكراء عن طريق الإيجار الحركي لقطع أرضية في ملك الدولة مجهزة من طرفها أو من طرف الجماعات الترابية ومخصصة لإعادة إيواء سكان مدن الصفيح.

ثانيا: أسباب منح الإعفاءات العقارية

المفروض أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص المقيمين على جميع الأموال المحصلة سواء كانت عائدة لأشخاص طبيعيين أو معنويين، إلا أن القوانين الضريبية قد تعفي بعض الأشخاص أو بعض القطاعات من شمولها، ويعد العقار كما سبق الذكر من أهم القطاعات

[32] شريطة المعاملة بالمثل للدولة المغربية

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المستفيدة من سياسة الإعفاءات الضريبية ويرجع ذلك بالخصوص إلى اعتبارات اجتماعية وأخرى اقتصادية[33].

ا- الإعفاءات العقارية لاعتبارات اجتماعية

يعتبر التخفيف من حدة الأزمة السكنية، وتمكين الطبقات الضعيفة من ملكية السكن من أهم الأسباب المعلنة لتبرير اللجوء إلى الإعفاءات العقارية، ذلك أن السكن يعتبر حقا اجتماعيا يجب على الدولة إشباعه، لذلك نجد حق السكن اللائق يعتبر شرطا لحياة أفضل على اعتباره يوافق الحاجات الضرورية بأشكال مختلفة ومركبة، فهو مكان للمأوى، ولتكوين وحدة أسرية ومكان أيضا لتخزين الثروة وإعداد المشاريع[34]، لمثل هذه الاعتبارات منحت السلطات العمومية عدة امتيازات وإعفاءات جبائية تحفز المنعشين العقاريين الخواص على المساهمة بشكل فعال في ميدان السكن قصد تمكين الفئات المعوزة من الحصول على سكن لائق[35].

ب- الإعفاءات العقارية لاعتبارات اقتصادية

تتلخص هذه الاعتبارات ذات الطبيعة الاقتصادية في ترسيخ سياسة جلب الاستثمارات في القطاع العقاري، وذلك من خلال التأسيس لبنيات استقبالية استيعابية لرؤوس الأموال، الأمر الذي يحصل معه التشغيل والتأهيل للكفايات والقدرات المغربية المرشحة لأخذ المشعل في هذا المجال، ذلك أن مستوى تنمية أي بلد يقاس على أساس أهمية إنتاجيته لرأس المال[36].

وفي هذا الإطار يعتبر الاستثمار وسيلة ضرورية لبلوغ هذا الهدف، لذلك نجد أن أغلب الدول النامية تمنح تشجيعات جبائية كلية أو جزئية مهمة بهدف تشجيع الاستثمار في ترابها، والمغرب يعتبر نموذجا لهذه الدول في محاولة التركيز على التشجيعات كعنصر يشكل اهتمام السياسة الاقتصادية الوطنية.

---

[33] مصطفى بن عياد: التشجيعات الجبائية وسياسة التنمية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط، 1993، ص45.

[35] ورحو خديجة: الاعفاءات الضريبية المخولة للقطاع العقاري بين التشريع والعمل القضائي، مجلة المعيار، 2015.

[36] Hakim Laalj : Les investissements industriels au Maroc, incitations et blocages, mémoire du cycle supérieur de l'ISCAE, Casablanca, 1984, p 8.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وهكذا، وبالنظر للأهمية التي يحظى بها القطاع العقاري في اقتصاد المغرب، فقد عمل المشرع المغربي في محاولة منه لإنعاش هذا القطاع عبر تشجيع الاستثمار فيه، على استقطاب عدد كبير من المستثمرين وذلك بمنحهم تشجيعات خاصة مرتكزة بالدرجة الأولى على الإعفاءات الضريبية.

لقد ترتب عن تشجيع الاستثمار في مجال العقار من خلال سياسة الاعفاءات الضريبية، نتائج تتمثل أهمها في تطور مستوى الاستثمار العقاري الوطني والأجنبي، بحيث نجد أن الدولة تراهن على هذه الإعفاءات بغية تحسين مناخ الاستثمار عموما والاستثمار العقاري بوجه الخصوص، إذ عمدت إلى اتخاذ عدة تدابير تشجيعية قصد منح القطاع الخاص دورا أكبر حيوية ليحل محل المبادرة العمومية، وهذا ما يفسر سعي عدد كبير من المقاولات الصغرى والمتوسطة إلى اللجوء إلى الاستثمار في الميدان العقاري.

المطلب الثاني: إشكالية التدابير التحفيزية في مجال الإعفاءات الضريبية

ما يميز الضريبة على الشركات هو تعدد النقاش حولها، بحيث أنه في كل مناسبة و عند طرح كل تصور اقتصادي، وبالخصوص خلال مناقشة مشاريع قوانين المالية تزداد مطالب العديد من القوى الاقتصادية للتقليص من عبء هذه الضريبة كما هو الشأن بالنسبة لباقي أنواع الضرائب. لكن هذا التوجه لا يحظى بإجماع الفرقاء، بحيث لا تتوانى العديد من الأصوات المعارضة إلى رفض مطالب رجال الأعمال، وانتقاد أسلوب تدبير الدولة للضريبة على الشركات، واعتباره ينحو نحو خدمة أقلية من أصحاب الامتيازات على حساب الأغلبية من السكان. هذه الأصوات تبني تصوراتها بالأساس على مواقفها الإيديولوجية، وعلى اختياراتها المعارضة للسوق، فما هي المواقف التي تحكم هيئات رجال الأعمال من الضريبة على الشركات؟ وكيف يتجاوب الفاعل السياسي مع خطاب المقاولين الهادف إلى زيادة تقليص سعر هذه الضريبة، والمطالبة بالمزيد من الإعفاءات[37]؟

[37] جواد النوحي: تخفيض سعر الضريبة على الشركات في المغرب، تدبير في خدمة المقاولة، سلسلة إصلاح القانون والتنمية السوسيو اقتصادية، مارس 2011، ص 178.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفرع الأول: التدابير التحفيزية في المجالين المالي والبيئي

يتميز الفرض الضريبي باختلاف هياكله من مرحلة إلى أخرى بسبب الظروف التي يمر بها البلد، ففي بداية التنمية حيث تكون حاجة البلاد ماسة لتمويل مشاريعها البدائية وإقامة البنى التحتية، وبالتالي فإن الضرائب ذات الحصيلة الوفيرة تكون مطلوبة في هذه المرحلة كضرائب الاستهلاك وضرائب الأملاك العقارية ومحاولة الابتعاد عن ضرائب الأرباح وذلك قصد تشجيع الادخار والاستثمار كما تبنته مرحلة الرأسمالية الناشئة.

ولكن بعد إنجاز نشاطات اقتصادية واسعة ومتينة من طرف الدولة، فإن ذلك يستوجب فرض الضرائب المباشرة والتقليل من الإعفاءات الموجهة إلى فئة من الشركات دون أخرى قصد تحقيق العدالة الضريبية بين عموم الملزمين.

ولتسليط الضوء على بعض المؤسسات المعفية إعفاء دائما من الضريبة على الشركات، سأتطرق لبعض الامتيازات الضريبية الممنوحة لبعض المؤسسات التي سميتها "المؤسسات المالية" (الفقرة الأولى)، ثم التطرق إلى الحوافز المالية والجبائية لحماية البيئة بالمغرب، مع إبراز أهم الجزاءات المتخذة في حق بعض الشركات التي لا تعير اهتماما للمجال البيئي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : المؤسسات المالية

تنص المادة 6 من م.ع.ض. على إعفاء المؤسسات المالية التالية:

- ✓ البنك الإسلامي للتنمية وفقا للاتفاقية الصادر بنشرها الظهير الشريف رقم1.77.4 بتاريخ 5 شوال 1397 (19 سبتمبر 1977)؛
- ✓ البنك الإفريقي للتنمية وفقا للظهير الشريف رقم 1.63.316 بتاريخ 24 من جمادى الآخرة 1383 (12 نوفمبر 1963) بالمصادقة على الاتفاق المتعلق بإحداث البنك

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الإفريقي للتنمية وكذا الصندوق المحدث من لدن هذا البنك والمسمى "صندوق إفريقيا 50"[38]؛

بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تم بموجبها إعفاء هذه المؤسسات إعفاء تاما نستنتج أن سبب إعفائها يعود بالأساس إلى اتفاق مبرم بين الدول الأعضاء المؤسسة لهذين البنكين "البنك الإسلامي للتنمية" (أولا) والبنك الإفريقي للتنمية (ثانيا).

أولا : البنك الإسلامي للتنمية

<u>نص الاتفاقية</u>

"إن الحكومات الموقعة على هذه الاتفاقية إذ تنظر بعين الاعتبار إلى الحاجة للنهوض بمستوى المعيشة لشعوب الدول الإسلامية، وإلى تحقيق تنمية اقتصادية متجانسة ومتوازية للدول الإسلامية على أساس المبادئ والمثل الاسلامية، وإذ ترى أن أحسن السبل لتحقيق هذه التنمية هو التعاون المالي والاقتصادي المتبادل بين الدول الإسلامية الأعضاء في المؤتمر الإسلامي، وإذ تأخذ في الاعتبار أن من بين أهداف المؤتمر الإسلامي- كما ينص عليها ميثاق هذا المؤتمر- تنمية ودعم التعاون بين الدول الأعضاء في المجالات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها في ميادين النشاطات الأخرى، وإذ تدرك الحاجة على تعبئة جميع الموارد المالية وغير المالية من داخل الدول الأعضاء ومن خارجها وتشجيع المدخرات المحلية والاستثمارات وزيادة تدفق رؤوس الأموال إليها.

ونظرا لاقتناعها على ضوء ما تقدم، بالحاجة إلى إنشاء مؤسسة دولية مالية مختصة بالتنمية والاستثمار والرفاهية الاجتماعية تستمد توجيهاتها وأصولها من المبادئ والمثل الإسلامية وتكون تعبيرا عمليا عن وحدة الأمة الإسلامية وتضامنها، قررت بموجب هذه الاتفاقية إنشاء مؤسسة مالية دولية يكون اسمها "البنك الإسلامي للتنمية"[39]".

[38] تم تغيير وتتميم هذه الفقرة بمقتضى البند ا من المادة 4 من قانون المالية لسنة 2014

[39] الظهير الشريف رقم 1.77.4 بتاريخ 5 شوال1997 (19 شتنبر 1977) بنشر اتفاقية إنشاء البنك الإسلامي للتنمية

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ولتمكين البنك من تحقيق أغراضه والقيام بالوظائف المسندة إليه يتمتع البنك بالمركز القانوني والحصانات والإعفاءات والامتيازات في إقليم كل الدول الأعضاء[40].

أما فيما يخص إعفاء هذه المؤسسة المالية من الضرائب والرسوم بمختلف أنواعها وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 59 من الظهير الشريف رقم1.77.4 بتاريخ 5 شوال 1397 (19 سبتمبر 1977) والتي تنص على ما يلي:

"- يعفى البنك وأصوله وممتلكاته ودخله وعملياته وصفقاته من الضرائب ومن جميع الرسوم الجمركية كما يعفى البنك أيضا من أي التزام بدفع أو اقتطاع أو تحصيل أي ضريبة أو رسوم؛

- لا تفرض أية ضريبة على أو فيما يتصل بالرواتب والتعويضات التي يدفعها البنك للرئيس أو المديرين التنفيذيين في البنك، ..."

ما يمكن استنتاجه من خلال منطوق هذه المادة هو أنه زيادة على إعفاء المؤسسة البنكية من الضرائب، فإن هذا الإعفاء المذكور ينصب أيضا على الرئيس والمديرين التنفيذيين والموظفين في البنك فيما يتصل بالرواتب والتعويضات التي يدفعها البنك إليهم، فإذا كان إعفاء البنك يستمد تبريره من الاتفاق المبرم بين الدول الأعضاء فإن إعفاء الموظفين العاملين فيه لا مبرر له على الإطلاق.

ثانيا: البنك الإفريقي للتنمية

<u>نص الإتفاقية</u>

"إن الحكومات الموقع باسمها على هذا الاتفاق، رغبة منها في تقوية التضامن الإفريقي عن طريق التعاون الاقتصادي بين الدول الإفريقية؛

وحيث أنه من الضروري التعجيل باستغلال الموارد البشرية والطبيعية الوافرة لإفريقيا قصد النهوض بالتنمية الاقتصادية والتقدم الاجتماعي للقارة؛

[40] المادة 50 من الظهير الشريف رقم 1.77.4 بتاريخ 5 شوال1997 (19 شتنبر 1977)

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وحيث أنه من اللازم تنسيق التخطيطات الوطنية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية سعيا في تحقيق النمو المنسق لمجموع الاقتصاد الإفريقي وتوسيع نطاق التجارة الإفريقية مع الخارج وعلى الخصوص المبادلات بين الدول الأفريقية؛

وإدراكا منها أن إحداث مؤسسة ماليه مشتركة بين جميع البلدان الإفريقية يساعد على تحقيق الأهداف المذكورة؛

اتفقت على أن تحدث بموجب هذا الاتفاق البنك الإفريقي للتنمية (المدعو بعده "البنك")[41]"

ويهدف البنك إلى المساهمة في التنمية الاقتصادية والتقدم الاجتماعي للدول الأعضاء بصفة فردية وجماعية[42].

وبخصوص إعفاء هذه المؤسسة المالية وطبقا لمقتضيات الفصل 57 من الظهير الشريف رقم 1.63.316 بتاريخ 24 من جمادى الآخرة 1383 (12 نوفمبر 1963) والذي ينص على الحصانة الجبائية للبنك كالتالي:

1- يعفى البنك وممتلكاته وأمواله وموارده الأخرى وكذا عملياته ومعاملاته من جميع الضرائب المباشرة وجميع الأداءات الجمركية، ويعفى كذلك من كل وجوب يتعلق بدفع كل ضريبة أو أداء أو الاقتطاع منهما أو استخلاصهما.

2- أن المرتبات والأجور التي يدفعا البنك إلى متصرفيه ونوابه وموظفيه وغيرهم من مستخدمي الصنف المهني لا تقبض أية ضريبة عنها أو فيما يتعلق بها.

3- لا تقبض عن أي سند أو قيمة يصدرها البنك أيا كان حائزها ولا عن الأرباح أو الفوائد الناتجة عنها أية ضريبة كيفما كان نوعها:

---

[41] الظهير الشريف رقم 1.63.316 بتاريخ 24 جمادى الثانية 1383 (12 نونبر1963) بالمصادقة على الاتفاق المبرم بالخرطوم في 4 غشت 1963 والمحدث بموجبه البنك الإفريقي للتنمية

[42] الفصل 1 من الظهير الشريف رقم 1.63.316 بتاريخ 24 جمادى الثانية 1383 (12 نونبر1963)

LexMaghreb
lexmaghreb.com

أولا) إذا كانت تعتبر تدبير ميز موجها ضد سند أو قيمة لمجرد إصدارها من طرف البنك؛

ثانيا) أو إذا كان الباعث القانوني الوحيد لفرضها هو مكان أو عملية الإصدار أو الأداء المقرر أو الفعلي أو موقع مكتب أو مركز لعمليات البنك.

4- لا تقبض عن أي سند أو قيمة يضمنها البنك أيا كان حائزها ولا عن الأرباح أو الفوائد الناتجة عنها أية ضريبة كيفما كان نوعها :

أولا) إذا كانت تعتبر تدبير ميز موجها ضد سند أو قيمة لمجرد ضمانها من طرف البنك؛

ثانيا) أو إذا كان الباعث القانوني الوحيد هو موقع أحد مكاتب أو مراكز عمليات البنك.

على غرار البنك الإسلامي للتنمية، يستفيد البنك الإفريقي من الإعفاء الدائم من الضرائب المباشرة امتثالا للاتفاق المبرم بين الدول الأعضاء، لكن يبقى السؤال مطروحا عن سبب إعفاء المرتبات والأجور التي يدفعها البنك إلى متصرفيه ونوابه وموظفيه وغيرهم من مستخدمي الصنف المهني؟

ومن بين المؤسسات المالية التي تم إعفاؤها إعفاء دائما نذكر الشركة المالية الدولية التابعة للبنك الدولي طبقا للظهير الشريف 1.62.145 بتاريخ 16 من صفر 1382 (19 يوليو 1962) بالمصادقة على انضمام المغرب إلى الشركة المالية الدولية.

الفقرة الثانية: الحوافز المالية والجبائية لحماية البيئة بالمغرب

قبل التطرق إلى النصوص القانونية التي تنص على الحوافز المالية والجبائية لحماية البيئة سأقوم بسرد بعض التعاريف لمنظمات عالمية حول السلوك البيئي للمؤسسات الصناعية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

تعريف المنظمات العالمية للسلوك البيئي:

الجمعية	التعريف المقترح
حركه الكفاح من أجل الطبيعة	المؤسسات الصناعية الحامية للبيئة هي تلك المؤسسات التي تحاول إيقاف الاضطرابات المرتبطة بالاستهلاك والتدمير بشكل نهائي.
هيئة 21	المؤسسات الصناعية المسؤولة الحامية للبيئة هي التي تختار شعار التنمية المستدامة.
مؤسسة كوبر وليبرند Cooper/Lybrand	حمايه البيئة من طرف المؤسسة الصناعية تعني: - حفض استهلاك المواد الأولية؛ - خفض استهلاك الطاقة؛ - خفض الانبعاثات الجوية؛ - حفض كمية أو أضرار النفايات؛ - استعمال مواد مسترجعة؛ - تمديد مدة عمر المنتجات.
السلام الأخضر	حماية البيئة تعني امتلاك آثار إيجابية فقط عن البيئة، مع أنه لا توجد حمايه البيئة حقيقة من طرف المؤسسة الصناعية.
أصدقاء الأرض	حمايه البيئة من طرف المؤسسة الصناعية غير موجودة، فالمؤسسة عند قيامها بعملية الإنتاج تنشأ بالضرورة عنه آثار سلبية عن البيئة. وفي أي حال من الأحوال فتمويل فعل إيكولوجي (مثال إعادة التشجير)، لا يدخل في إطار حماية البيئة من طرف المؤسسة.
شعبة مدرسة الطبيعة	حمايه البيئة من طرف المؤسسة الصناعية، هو الحد من تخريب البيئة وتفضيل التحسينات حتى على حساب عوامل أخرى كتعظيم الفائدة.
الصندوق العالمي للبيئة (WWF)	حماية البيئة من طرف المؤسسة الصناعية تعني: - الحفاظ على موارد كوكبنا؛ - استعمال مواد قابلة للتجدد ومستدامة على المديين القصير والطويل؛ - خفض التلوث والتبذير، واحترام التشريعات؛ - إدخال منتجات محترمة للبيئة؛ - تمويل مشاريع الحفاظ على البيئة سواء التعليمية أو التربوية.

المصدر: عائشة سلمى كيحلي، دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الصناعية العاملة في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2008، ص:58.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

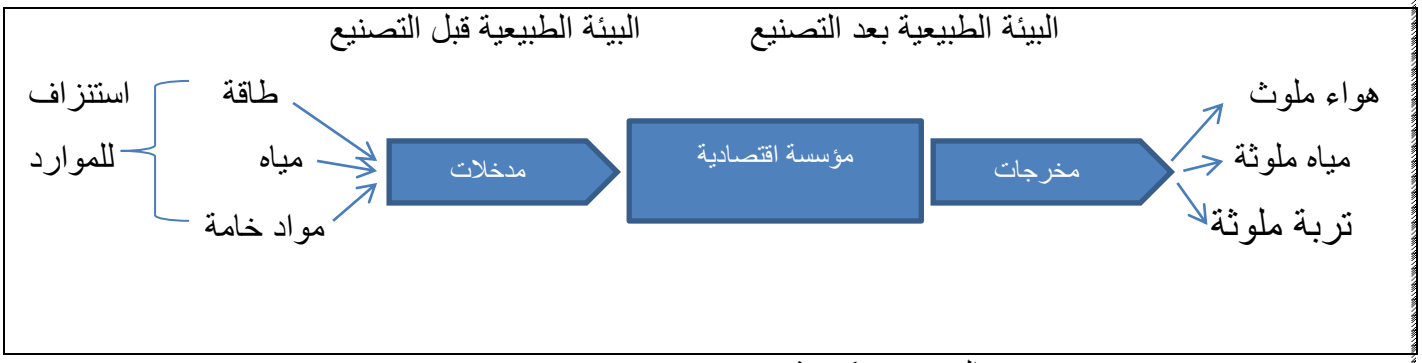
تنص المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب على إعفاء مؤسسة محمد السادس لحماية البيئة إعفاء دائما، بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها[43].

ويعتبر موضوع حماية البيئة وضرورة الحفاظ عليها وكيفية مواجهة الآثار الناجمة عن التلوث من أهم الموضوعات التي أصبحت تستقطب الاهتمام باستمرار على المستويات الرسمية والشعبية. وذلك من خلال وضع التشريعات وإنشاء المؤسسات الإدارية وخلق المنظمات غير الحكومية الساعية الى ترشيد استعمال الموارد البيئية من أجل التنمية المستدامة خدمة لمصالح الأجيال الحاضرة والأجيال القادمة. ولقد تبلور مفهوم حماية البيئة من خلال اتجاهين رئيسيين: أولهما، تبناه العالم الغربي، ويقوم على تحقيق التوازن بين التنمية والمحافظة على البيئة، وثانيهما، تبنته دول العالم الثالث، وقام على معارضة الطرح الغربي لحماية البيئة باعتباره شكلا جديدا من أشكال القضاء على حق هذه الدول في التنمية. كما أشار هذا الاتجاه إلى أن حماية البيئة شأن لا تقدر عليه سوى المجتمعات المتقدمة، و من الأفضل للدول الآخذة في النمو أن تركز على تحقيق معدلات نمو اقتصادي عالية وتحقيق الرفاهية الاقتصادية أولا، ثم النظر في مشاكل البيئة بعد ذلك[44].

وعلى الرغم من أنه من غير الإنصاف إنكار أهمية وحيوية الخيار التنموي لدول العالم الثالث في تحقيق مصالح اقتصادية واجتماعية استراتيجية فإن آثار هذا الخيار الذي اتبعته هذه الدول كان وخيما على التنمية والبيئة على حد سواء. ويمكن تلخيص التداخل بين المؤسسة الاقتصادية والبيئة الطبيعية في الخطاطة التالية:

[43] تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند ا من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.
[44] هشام أشكيح: نظام الحوافز المالية والجبائية لحماية البيئة بالمغرب، مجلة العرائض، دجنبر 2015 ص 123.

LexMaghreb
lexmaghreb.com



المصدر: تركيب شخصي

وعلى إثر هذا الاقتناع تطور قانون حماية البيئة على المستويين الدولي والداخلي بهدف إيقاف كل مسلك إنساني، أو الحد منه، إذا كان من شأنه أن يؤثر في العوامل الطبيعية التي ورثها الإنسان على الأرض.

وفي هذا الاتجاه، وبهدف معالجة المشاكل البيئية، استند التشريع البيئي المغربي، على تدبير مندمج ومستدام من خلال تبني تدابير تشريعية ومؤسساتية واقتصادية ومالية لحماية البيئة وإصلاحها وتثمينها، وتحفيز الملوث على اعتماد طوعي لسلوكيات أقل تلويثا. ويتمثل هذا الأسلوب، من جهة، في تقديم الدعم والمساعدات المالية، أو منح تحفيزات ضريبية للمنشآت الملوثة من أجل دعمها للحفاظ على البيئة، نظرا للأهمية الاجتماعية والاقتصادية التي تلعبها هذه المنشآت (أولا)، ومن جهة أخرى، في تأهيل السياسة الضريبية لحمايه البيئة من خلال اعتماد مبدأ "الملوث يؤدي" (ثانيا).

أولا: التدابير التحفيزية

أدى التغيير الجوهري للأوضاع والشروع في استكمال البناء القانوني والمؤسساتي في مجال البيئة في المغرب، إلى اعتماد أسلوب التحفيز المالي والضريبي لحماية البيئة، من خلال التأثير على خيارات النشاطات الملوثة لمكافحة التلوث والمضار، وحثها على تبني أساليب للتسيير العقلاني للموارد البيئية. فبالرجوع الى القانون الإطار رقم 12- 99 بمثابة ميثاق وطني للبيئة والتنمية المستدامة[45]، ومن خلال المادة 28 نجد التأطير القانوني المتعلق بالحوافز المالية والجبائية في ميدان البيئة، حيث نصت على أنه "تحدد بموجب مقتضيات

[45] ظهير شريف رقم 1.14.09 صادر في 4 جمادى الأولى1435 (6 مارس 2014) بتنفيذ القانون الإطار رقم 12-99 .

LexMaghreb
lexmaghreb.com

تشريعية وتنظيمية التدابير التحفيزية المالية والجبائية المخصصة لتشجيع تمويل المشاريع المتعلقة بحماية البيئة والتنمية المستدامة، وكذا لتمويل برامج للبحث- التنمية المنصوص عليها في المادة 18أعلاه.

تحدد هذه المقتضيات على الخصوص الإعانات والإعفاءات الجزئية أو الشاملة من التعريفات الجمركية والرسوم والضرائب والقروض طويلة الأمد والقروض ذات الفائدة المنخفضة، وكل تدابير التحفيز التي يمكن للدولة منحها للقطاعات ذات الأنشطة التي تستجيب لأهداف هذا القانون الإطار مع إخضاع التحفيزات الممنوحة من طرف الدولة للمتابعة والمراقبة والمحاسبة".

كما ينص القانون رقم 13- 03 المتعلق بمكافحة تلوث الهواء[46] في مادته 23 على أنه: "لأجل تشجيع الاستثمار في المشاريع والأنشطة الهادفة إلى الوقاية من تلوث الهواء وإلى استخدام الطاقات المتجددة وترشيد استعمال الطاقات والمواد الملوثة، يؤسس وفقا لشروط تحددها قوانين المالية، نظام للتحفيزات المالية والإعفاءات الجبائية، تمنح بمقتضاه مساعدات مالية وإعفاءات جزئية أو كلية من الرسوم الجمركية أو الجبائية حين القيام بعمليات اقتناء المعدات والتجهيزات الضرورية لإنجاز الاستثمارات الضرورية".

ونصت الفقرة الثانية من المادة 57 من قانون رقم 95- 10 المتعلق بالماء على أنه "يمكن لكل مستعمل للمياه المستعملة أن يستفيد من المساهمة المالية للدولة والمساعدة التقنية لوكالة الحوض إذا كان هذا الاستعمال مطابقا للشروط التي تحددها الإدارة. وكان من آثاره الاقتصاد في الماء وحماية موارد المياه من التلوث".

تبعا لذلك، يمكن اعتماد نظام للحوافز المالية والجبائية لفائدة المؤسسات الصناعية التي تساهم في المحافظة على البيئة وتستخدم تقنيات الإنتاج الصناعي النظيف والتي تحترم المعايير والمقاييس البيئية. إذ يمكن في هذا الصدد تقديم مساعدات مالية للمقاولات الصناعية التي تعمل على إحداث محطات لتصفية المياه المستعملة وإعفائها من بعض الرسوم الجبائية.

[46] ظهير شريف رقم 1.03.61 صادر في 10 ربيع الأول1424 (12 ماي 2003) بتنفيذ القانون رقم 13.03.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

في نفس السياق، تظهر أهمية إحداث صناديق لمكافحة التلوث البيئي، تستخدم مواردها في تشجيع الفاعلين الاقتصاديين على اتخاذ تدابير وقائية وعلاجية في مجال حماية البيئة. وفي هذا الصدد نص قانون حماية واستصلاح البيئة في المواد 60، 61 و62 على إنشاء صندوق وطني خاص بحماية واستصلاح البيئة، تشرف السلطة الحكومية المكلفة بالبيئة على متابعة أنشطته ومهامه، وتستعمل موارده لتمويل التدابير التحفيزية المنصوص عليها في قانون حماية واستصلاح البيئة.

وفي نفس الإطار، أي تطوير آليات تحفيزية ومالية لحماية البيئة، أحدث قطاع البيئة صندوق محاربة التلوث الصناعي في إطار اتفاقية تعاون بين المغرب وألمانيا. ويهدف هذا الصندوق، الذي تم وضعه في سياق غياب معايير النفايات الصلبة والسائلة والجوية، إلى:

- الحث على التدبير العقلاني للموارد الطبيعية؛
- تشجيع التدابير الإدارية لمحاربة التلوث وتهيئ القطاع الصناعي للإطار التشريعي والتنظيمي في مجال البيئة؛
- منح مساعدات مالية إلى المقاولات الصناعية التي توظف استثمارات في تجهيزات إزالة التلوث (إحداث منشآت لمعالجة أو التخلص من المقذوفات السائلة، والنفايات الصلبة، والانبعاثات الغازية)، واستعمال التكنولوجيات النظيفة (مثلا إنجاز مشاريع تهم مجال الاقتصاد في الموارد، بما في ذلك المياه والطاقة عبر تغيير الوسائل باستعمال واستخدام التكنولوجيات النظيفة).

بناء على ما تقدم، لا يمكن أن تكون التحفيزات المالية إيجابية إلا إذا وجدت تدابير صارمة تضمن بأن الإعانات الممنوحة للملوثين تصرف في وجه من الأوجه التي تساهم في تقليل إزالة التلوث، ويمكن ان تحقق هذه الرقابة الميدانية والمتواصلة بعد تقديم الدعم من خلال الاجتماعات الدورية التي تتم بين قطاع البيئة والمنشآت الملوثة، وكذا الزيارات والمعاينات الميدانية التي يمكن أن يباشرها المفتشون التابعون مثلا لوزارة التجهيز او قطاع البيئة، وأيضا من خلال تقديم الدعم على مراحل وبالتناسب مع تقدم إنجاز الأشغال والأعمال المرتبطة بحماية البيئة موضوع

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الدعم. إلى جانب نظام المساعدات والتحفيزات المالية، يجب اعتماد الضرائب والرسوم البيئية كأدوات ردعية لحماية البيئة.

ثانيا: الرسوم الإيكولوجية

يهدف نظام فرض الرسوم الأيكولوجية إلى تحميل الملوثين تكاليف إصلاح وجبر الأضرار البيئية التي يتسببون فيها إعمالا لمبدأ "الملوث يؤدي" الذي يقابله في الفقه الإسلامي مبدأ "الغرم بالغنم" وهو مبدأ مستلهم من النظرية الاقتصادية التي تدعو الفاعلين الاقتصاديين إلى تحمل التكاليف الاجتماعية بما في ذلك تكاليف الوقاية من التلوث ومكافحته مع احتساب تكلفة تلوث البيئة مع تكاليف الانتاج[47]. ويعني هذا المبدأ تحمل الملوث للنفقات المتعلقة بتدابير محاربة التلوث بدلا من المجتمع[48]، كما تهدف هذه التقنية إلى حث الملوثين على الاستثمار في مجال التقنيات النظيفة أو اقتناء تجهيزات صناعية صديقة للبيئة[49].

ويعتبر الاقتصاديون أن مجاني استخدام الموارد الطبيعية هي الدافع الأول في تدهور البيئة، حيث يؤدي عدم دفع ثمن استخدام هذه الموارد البيئية، التي تدخل ضمن عوامل الإنتاج، إلى تدهورها وتحطيمها والقضاء عليها. وعليه، فإن مبدأ "الملوث يؤدي" يجسد التخلي عن تلك المجانية، فيتحمل الملوث تكاليف استعمال الموارد البيئية ومعالجة الأضرار التي يلحقها بها[50]. تبعا لذلك، يمكن فرض رسوم بيئية كوسيلة فعالة لمكافحة التلوث، واستغلال موارد تلك الرسوم في تدعيم صناديق وطنية ومحلية لمكافحة التلوث البيئي، وفي تمويل أنشطة مراقبة التلوث ومكافحة الاضرار البيئية، على أن الرسوم تستهدف من ناحية أخرى تغيير سلوكيات الفاعلين الاقتصاديين وتوجهها نحو خدمة البيئة والمحافظة على سلامتها من خلال تشجيع وتطوير آليات الإنتاج الصناعي النظيف[51].

وعلى العموم، يمكن تحديد الأهداف التي يتوخاها المشرع من فرض الرسوم البيئية كالتالي:

- المساهمة في تمويل سياسة حماية البيئة؛

[47] M.PRIEUR : Droit de l'environnement, 4ème édition, DALLOZ (PARIS), 2001, P 136.

[48] J.M.DEVILLER : Droit de l'environnement, « Série , Que sait-je » Presses universitaires de France(PUF), 8ème édition, 2007, P 14.

[49] R.ROMI :Droit et administration de l'environnement, édition Montchrestien, Paris, 1994, P 96.

[50] M.A LAHBOUSS : Problèmes économiques de l'environnement dans les comptes nationaux, Rabat,1998.

[51] إبراهيم كومغار: آليات الوقاية والتمويل لحماية البيئة على ضوء القوانين البيئية الجديدة، عدد مزدوج66-67 2006، ص 130.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- تحميل الملوث القسط المالي الخاص به في مجال معالجة التلوث؛

- حث الفاعلين الاقتصاديين على اتباع طرق وتقنيات تحافظ على البيئة وعلى الموارد الطبيعية.

الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية لأسباب اجتماعية واقتصادية

لإبراز أوجوه أو مظاهر التدخل الجبائي في المغرب عملنا عن من خلال هذا الفرع على القيام بتحليل مجموع الإجراءات الجبائية الاستثنائية، لأن هذه الأخيرة، تعد ترجمة فعلية لاعتماد مبدأ استعمال الجباية لتحقيق أهداف غير مالية، ولاحظنا أن هذه الإجراءات تتميز بطابع التنوع والتعدد واستعمالها امتد سواء على صعيد النصوص الجبائية العامة أو من خلال القوانين الاستثنائية الخاصة، وبما أن هذه الإجراءات تجد مرجعيتها أو أساس النص عليها من طرف المشرع المغربي في السعي إلى تحقيق أهداف إما اقتصادية أو اجتماعية، لذلك فإن تحليلها تطلب منا التطرق لأهم التشجيعات الجبائية الهادفة إلى تحفيز الجامعات والجمعيات الرياضية (الفقرة الأولى) ثم تحليل الإجراءات التحفيزية المخولة للمقاولات الصغرى المبتكرة في التقنيات الجديدة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإعفاءات المخولة للجامعات والجمعيات الرياضية

في هذه الفقرة سنتطرق للإعفاءات المخولة للجامعات والجمعيات الرياضية المنصوص عليها في المادة 6 – ا – "ألف" – 34° من المدونة العامة للضرائب وفق التعديلات الواردة في قانون المالية لسنة 2018 (أولا) ثم قانون المالية لسنة و2020 (ثانيا).

أولا: الإعفاءات المخولة للجامعات والجمعيات الرياضية حسب قانون المالية لسنة 2018

تنص المادة 6– ا–"ألف"– 34° من المدونة العامة للضرائب على إعفاء الجامعات والجمعيات الرياضية المعترف لها بصفة المنفعة العامة، بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

قبل صدور قانون المالية رقم 68-17 لسنه 2018، كانت الجامعات والجمعيات الرياضية تستفيد من الإعفاء الضريبي للضريبة على الشركات، لكونها جمعيات لا تهدف للحصول على ربح بالنسبة للعمليات المطابقة للغرض الذي أنشئت من أجله في أنظمتها الأساسية وفقا لمقتضيات المادة 6- ا- "ألف" – 1° من م.ع.ض. غير أن هذا الإعفاء لا يطبق على مؤسسات البيع أو الخدمات التابعة للجامعات والجمعيات المذكورة[52].

ومن أجل توضيح المعاملة الضريبية لهذه المنشآت وتمكينها من أداء مهمتها في تطوير الرياضة على المستوى الوطني والدولي، أكملت المادة 8 من قانون المالية المذكور أعلاه أحكام المادة 6- ا- "ألف" – 34° من م.ع.ض. حيث أصبحت الجامعات والجمعيات الرياضية المعترف لها بصفة المنفعة العامة، تستفيد من الإعفاء الكلي الدائم، فيما يخص الضريبة على الشركات بالنسبة لجميع أنشطتها أو عملياتها وكذلك دخولها المحتملة ذات الصلة بالموضوع.

على هذا النحو، تجدر الإشارة إلى أن الجامعات والجمعيات الرياضية المذكورة أعلاه لا تستفيد من:

- التخفيض بنسبة 100٪ عن مداخيل الأسهم وأسهم الشركات والدخول المماثلة المنصوص عليها في المادة 6-I- "جيم" – 1° من م.ع.ض.؛
- والإعفاء من مكاسب رؤوس الأموال عند تحويل الأوراق المالية.

كما تظل هذه المنشآت خاضعة للضريبة المحجوزة في المنبع على المنتوجات للاستثمارية ذات الدخل الثابت، المدرجة في المادة 14 من م.ع.ض.، دون الحق في الاسترداد، وفقا لأحكام المادة 159- اا من م.ع.ض.

ووفقًا لأحكام المادة 8-III-1 من قانون المالية رقم 68-17 لسنة 2018 ، تطبق الأحكام الجديدة للمادة 6 - I – "ألف" – 34° من م.ع.ض.، على الجامعات والجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة، بالنسبة للسنوات المحاسبية ابتداء من 1 يناير 2018.

[52] Note circulaire N° 728 relative aux dispositions de la loi de finances N° 68.17 pour l'année budgétaire 2018, p :15.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثانيا: تحسين النظام الضريبي المطبق على الشركات الرياضية (قانون المالية لسنة 2020)

قبل قانون المالية لسنة 2020، استفادت الشركات الرياضية المؤسسة بصورة قانونية طبقا لأحكام القانون رقم 30-09المتعلق بالتربية البدنية والرياضة، من تطبيق السعرين المنصوص عليهما بالجدول التصاعدي برسم الضريبة على الشركات عوض السعر النوعي، مع تسقيف السعر في 17.50 %، طيلة السنوات المحاسبية الخمس الأولى (5) المتتالية الموالية لتاريخ الشروع في الاستغلال[53].

وفي إطار الإصلاح الذي تم إجراؤه لتعزيز الأنشطة الرياضية وتحويل الجمعيات إلى شركات رياضية، عدل وأتم قانون المالية لسنة 2020 أحكام المواد 6 (ا-"باء"-5° و اا-"جيم"-1°- د)، 19(ا- "ألف" 6°) و161- V من م.ع.ض.، بهدف تحسين نظامها الضريبي.

ينص النظام الجديد على:

- تطبيق الإجراءات التالية على الشركات الرياضية المذكورة أعلاه:
  - الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات طوال خمس (5) سنوات محاسبية متتالية ابتداء من أول سنة للاستغلال؛
  - وتطبيق السعر المسقف 20 % المنصوص عليه في المادة 19- ا- "ألف" من المدونة العامة للضرائب، بعد هذه المدة.
- تطبيق الحياد الضريبي على مساهمة الجمعية الرياضية بجزء أو كل أصولها وممتلكاتها لفائدة شركة رياضية، طبقاً لأحكام القانون رقم 30-09 المشار إليه أعلاه.

وهكذا، يمكن تنفيذ هذه العملية بدون التأثير على النتيجة الضريبية للجمعية المذكورة أعلاه، عندما يتم تسجيل العناصر التي تم إحضارها في الميزانية المحاسبية للشركة

[53] المديرية العامة للضرائب: دليل التحفيزات الضريبية، طبعة 2019، ص: 18.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الرياضية المعنية بقيمتها التي تظهر في آخر ميزانية محاسبية للجمعية قبل هذه العملية[54].

- تطبق الأحكام الجديدة المنصوص عليها في المواد 6 (ا-"با"-5° و اا-"جيم"-1°-د)، 19(ا- "ألف" 6°) و161- V من م.ع.ض.، المذكورة أعلاه ابتداء من 1 يناير 2020.

الفقرة الثانية: تخفيض الضرائب لصالح الشركات المساهمة في رأس مال المقاولات الصغرى المبتكرة في التقنيات الجديدة

من أجل التشجيع على إنشاء وتطوير مشاريع مبتكرة في مجال التقنيات الجديدة، أكملت المادة 8 من قانون المالية لعام 2018 أحكام المواد 6- IV، 7- XII، 31 - III و47 - III من م.ع.ض، من أجل تأسيس تخفيض من ض.ع.ش. أو ض.ع.د. لفائدة الشركات المساهمة في رأس مال المقاولات الصغرى المبتكرة في مجال التقنيات الجديدة.

أولا: المقاولات المؤهلة للاستفادة من التخفيض الضريبي

يستفيد من التحفيض الضريبي من ض.ع.ش. أو ض.ع.د. الملزمون التالين:

- الشركات الخاضعة ل ض.ع.ش؛
- الخاضعون الذين حددت مداخيلهم المهنية حسب نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو الذين حددت مداخيلهم حسب نظام النتيجة الصافية المبسطة؛
- المستغلون الفلاحيون.

ثانيا: تعريف المقاولة الناشئة المبتكرة في مجال التقنيات الجديدة

تعتبر من المقاولات المبتكرة الناشئة تلك التي:

- يعود تاريخ إنشائها إلى أقل من خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ المساهمة؛

[54] Note circulaire N° 730 relative aux dispositions de la loi de finances N° 70.19 pour l'année budgétaire 2020, p :9.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- رقم أعمالها بالنسبة للسنوات الأربع الأخيرة أقل من خمسة ملايين (000 000 5) درهم في السنة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة؛

- تمثل نفقات البحث والتنمية، التي تم تكبدها كجزء من أنشطتها الابتكارية ، 30٪ من النفقات المسموح بها كخصم من نتائجها الضريبية؛

وتجدر الإشارة إلى أن الشرط المرتبط برقم أعمال خمسة ملايين(5000000) درهم المذكورة أعلاه، يطبق حسب مدة تواجد كل مقاولة مبتكرة ناشئة.

وبالتالي، إذا تم على سبيل المثال إنشاء مقاولة ناشئة مبتكرة قبل سنتين أو ثلاث سنوات، في وقت مشاركة شركة في رأسمالها، فإن هذا الشرط يطبق على هذه السنتين أو الثلاث سنوات.

تعتبر المقاولات الناشئة التي لم تحقق رقم أعمال، كأنها حققت رقم أعمال أقل من خمسة ملايين(5000000) درهم في السنة بالنسبة للسنوات المحاسبية الأربع الأخيرة[55].

تعريف نفقات البحث والتنمية

تشمل هذه النفقات:

- مصاريف البحث التطبيقي التي تهدف إلى اكتساب معرفة علمية أو تقنية جديدة قادرة على تحسين القدرة الإنتاجية للشركة؛
- ومصاريف التنمية لتنفيذ الخطط أو الدراسات لإنتاج مواد، أجهزة، منتجات، عمليات، أنظمة أو خدمات جديدة إلى حد كبير، بناءً على الاكتشافات التي تم تحقيقها أو بداية الإنتاج القابل للتسويق.

تشمل هذه المصاريف التكاليف التالية:

– المرتبات والأجور والتكاليف ذات الصلة بالعاملين في مجال البحث والتطوير؛

– تكاليف المواد الخام والخدمات المستعملة؛

[55] Note circulaire N° 728 relative aux dispositions de la loi de finances N° 68.17 pour l'année budgétaire 2018, p :54.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- اهتلاك المعدات والمباني المخصصة للأنشطة المذكورة؛
- اهتلاك براءات الاختراع والتراخيص المرتبطة بها؛
- حصة من التكاليف العامة.

وهكذا، يجب تحديد أشغال البحث والتطوير من حيث التكلفة، إذ تعتبر نفقات للسنة المحاسبية، عندما يتم تحمل تكاليف البحث والتطوير فيما يتعلق بتنفيذ أمر مقدم من قبل الأغيار.

المبحث الثاني: الدواعي الاجتماعية والاقتصادية للإعفاء الضريبي

ينطلق موقف الدولة في تدبير الجباية من هاجسين: أولهما السعي للحفاظ على الموارد المالية والتأني في تقليص سعر الضرائب، لأن أي تدبير قد تتخذه في هذا المجال من شأنه أن يفضي إلى المس بهيكلة مداخيل الدولة، و ما يعنيه ذلك من تحجيم قدراتها المالية. وثانيهما، العمل على التخفيف من الضغط الضريبي سواء بالنسبة للمقاولات أو للمواطنين، في تصور يروم الحفاظ في الوقت ذاته على القدرة الشرائية للسكان، وخاصة ذوي الدخل المحدود، وضمان تنافسية المقاولات، و ما يعنيه ذلك من ضبط السلم الاجتماعي وخلق ظروف مواتية للنمو الاقتصادي، وتدعيم استقرار النظام السياسي.

المطلب الأول: الإعفاءات الضريبة لاعتبارات اجتماعية

لا شك أن الإجراءات الجبائية الاستثنائية تضع من بين أهم أهدافها تخفيف العبء الجبائي على الفئات التي تعاني من الهشاشة، وذلك من أجل تحسين ظروف عيشها عن طريق تدعيم قدرتها الشرائية، والحفاظ بالتالي على حد أدنى معيشي مقبول ومعقول اجتماعيا، فهل استطاعت هذه الإجراءات فعلا أن تلعب هذا الدور؟ وهل عملت السلطات العمومية في اتجاه الحفاظ على أولويات المواطن المغربي؟

إن ميزة الأنظمة الضريبية للدول النامية، هو اعتمادها الكبير على الضرائب المباشرة، والمغرب بطبيعة الحال لا يشكل الاستثناء من هذه القاعدة، فإذا كانت سياسة التحفيزات

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

والامتيازات تهدف الى تخفيف العبء على المستثمرين فإن هذا الإجراء من المحتمل أن يقع على الفئات غير المستثمرة، وهي الفئات الضعيفة اقتصاديا، ليؤثر ذلك في النهائية على مبدأ تساوي المواطنين أمام الأعباء العامة.

الفرع الأول: الإعفاءات المتعلقة بالتعاونيات والجامعات

تنص المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب على إعفاء التعاونيات واتحاداتها المؤسسة قانونا والمشهود بمطابقة أنظمتها الأساسية وسيرها وعملياتها للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها المطبقة على الصنف الذي تنتمي إليه. يمنح هذا الإعفاء وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 7- ا بعده (الفقرة الأولى)، كما تنص نفس المادة على إعفاء المكتب الوطني للأعمال الجامعية، الاجتماعية والثقافية بالنسبة لمجموع أنشطته أو عملياته وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها، كما تنص نفس المادة على إعفاء جامعة الاخوين بإفران إعفاء دائما من الضريبة على الشركات بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: التعاونيات واتحاداتها

نظرا لتعدد أشكال الإعفاء من الضريبة على الشركات واختلاف الشركات المستفيدة من تلك الإعفاءات تبعا لتوفرها على الشروط والمعايير كما حددتها المادة السادسة المذكورة أعلاه، ارتأيت التحدث عن الإعفاء الضريبي الذي أصبحت تستفيد منه التعاونيات كنموذج، وذلك اعتبارا للجدل الذي أثاره إخضاع الجمعيات والتعاونيات للضريبة على الشركات، كما سبقت الإشارة إلى ذلك سلفا. فما هي الحالات التي تسمح باستفادة التعاونيات من الإعفاء الضريبي للضريبة على الشركات؟ (أولا) ومتى تصبح هذ ه الأخيرة خاضعة للضريبة على الشركات؟(ثانيا).

أولا: الحالات التي تسمح باستفادة التعاونيات من الإعفاء الضريبي

عرف المشرع بموجب الفصل الأول من القانون رقم 83/ 24 المحدد للنظام الأساسي للتعاونيات ومكتب تنمية التعاون، باعتبارها تجمع لأشخاص طبيعيين يتفقون على التوحد من

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

أجل خلق مقاولة مكلفة بتلبية حاجياتهم الخاصة فقط، بالسلع والخدمات التي يحتاجونها، وتتمتع بالأهلية القانونية والاستقلال المالي، تتمحور أهدافها حول تحسين الوضعية السوسيو-اقتصادية لأعضائها وتقوية الروح التعاونية بينهم وغيرها من الأهداف المحددة في الفصل الثالث من نفس القانون.

ونظرا لأهمية ومكانة النظام التعاوني بالمغرب، خصص القانون 83- 24 مجموعة من الحوافز الضريبية، اعتبارا لكون التعاونيات صيغة مناسبة لتشجيع فئات واسعة من المواطنين على تعبئة ادخارهم المحدود واستثماره بشكل جماعي في إطار صيغة مقاولاتية، تتميز عن صيغة الشركة على أكثر من صعيد، ثم لكون التعاونيات تمتلك القدرة نظرا للقيم والمبادئ التي تستند إليها على تنظيم عدد من القطاعات غير المهيكلة وإدماجها في التنمية الحديثة، وخاصة في القطاعات الفلاحية والصناعية التقليدية والصيد التقليدي والرفع من قيمتها المضافة وضمان مساهمتها في حل بعض المشاكل التي واجهت الدولة المتدخلة في الاقتصاد وقتئذ، لكن سرعان ما تغيرت هذه النظرة.

بموجب قانون المالية لسنة 2005، أصبحت التعاونيات التي تزاول نشاطا تحويليا تخضع للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة، وهذه الوضعية الجديدة كرستها المدونة العامة للضرائب كذلك، إذ لم تعد تستفيد التعاونيات من الإعفاء الضريبي إلا بتوفر بعض الشروط، والتي تتحدث أساسا في كون التعاونية أو اتحاد التعاونيات الملتزمين بالقانون التعاوني كأصل، والتي تحصر أنشطتها في جمع مواد أوليه من الأعضاء وتسويقها أو ممارسة النشاط التحويلي للمواد المجمعة من الأعضاء بواسطة تجهيزات ومعدات ووسائل إنتاج شبيهة بتلك التي تستعملها المنشآت الصناعية الخاضعة للضريبة وتسويق المنتجات التي قامت بتحويلها، شريطة أن يقل رقم أعمالها السنوي عن خمسة ملايين درهم (5000000 درهم)، باستثناء التعاونيات السكنية التي تم تمديد الإعفاءات التي كانت تستفيد منها قبل صدور المدونة العامة للضرائب بموجب القانون المالي لسنة 2007، ومن تم فكل تعاونية تجاوز رقم أعمالها خمسه ملايين درهما تخضع للضريبة على الشركات، هذا دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثانيا: خضوع التعاونيات للضريبة على الشركات

يستخلص مما ذكر أن التعاونيات التي أصبحت خاضعة للضريبة على الشركات كما حددتها المدونة العامة للضرائب، هي التعاونيات ذات الطابع الصناعي التي أصبحت تشكل منافسة في الأسواق للشركات التي لها نفس الطابع وتتعاطى نفس الأنشطة، التي يمكن حصرها أساسا في تعاونيات تحويل الحليب فيما يخص الجانب المتعلق بإنتاج المشتقات ذات الطابع الصناعي من أنشطتها، أما التعاونيات التي يقتصر نشاطها على جمع وتسويق الحليب العادي المعبأ وغير المعبأ من الخضوع للضريبة على الشركات بناء على المقتضيات المتعلقة بالتعاونيات التي تعفى جمع وتسويق المواد الأولية.

يتبين مما سبق أن أنشطة التعاونيات التي تقوم بالتحويل دون استعمال الوسائل والمعدات التي تستعملها الشركات الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات تبقى متمتعة بالإعفاء من الخضوع للضريبة على الشركات سواء كانت عاملة في ميدان الصناعات الغذائية والفلاحية أو في ميدان الصناعة التقليدية أو الصيد البحري التقليدي.

وترجع الأسباب التي جعلت المشرع يفرض الضريبة على الشركات على بعض التعاونيات في حالة انتفاء الشروط المشار إليها سالفا إلى الرغبة في إقرار نوع من المساواة بين نوع المحدد من المنشآت، شركات كانت و تعاونيات متى كان النشاط الذي تمارسه متشابها، ثم أن هذا الإجراء من شأنه التصدي للوحدات الاقتصادية التي تتهرب من أداء الضريبة من خلال الاشتغال في إطار النظام القانوني بدل القانون المتعلق بالشركات.

إن الإجراءات المتعمدة من طرف المشرع الضريبي، المتضمنة في المدونة العامة للضرائب المصادق عليها في إطار قانون المالية لسنة 2007، والمتمثلة أساسا في إلغاء الإعفاءات الضريبية التي كانت مخولة للتعاونيات والجمعيات، ووضعه لمجموعة من الشروط الاستمرار في الاستفادة من الإعفاء الضريبي، تبقى إجراءات صائبة من أجل إعادة النظر في سياسة الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها بعض الشركات من ما يضيع على خزينة

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الدولة عائدات مالية هامة، خاصة أن هذه الإعفاءات غالبا ما تمنح دون مراعاة انعكاساتها السلبية على مبدأي المساواة والعدالة الجبائية ودون التأكد من مدى تحقق الأهداف الاقتصادية والتنموية التي من أجلها تم منح تلك الإعفاءات الضريبية.

ومن جهة ثانية، فإن إلغاء بعض الإعفاءات التي كانت ممنوحة للتعاونيات ووضع شروط معينة قصد الاستفادة من الإعفاء الضريبي، يعتبر إجراء إيجابيا من شأنه توسيع وعاء الضريبة على الشركات ومحاربة بعض المنشآت التي تتهرب من الخضوع للضريبة من خلال اتخاذها شكل تعاونية قصد الخضوع للقانون 24/83 المنظم للعمل التعاوني، ومن تم الاستفادة من الامتيازات الضريبية المتضمنة بالفصلين 87 و 88 من هذا القانون[56]، و لعل هذا المؤشر هو ما يبرر كثرة التعاونيات التي ظهرت خلال السنوات الأخيرة في العديد من القطاعات.

الفقرة الثانية: المؤسسات الجامعية والثقافية

تنص المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب على إعفاء المكتب الوطني للأعمال الجامعية، الاجتماعية والثقافية المحدث بالقانون رقم 00- 81 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.01.205 بتاريخ 10 جمادى الأخرة 1422 (30 أغسطس 2001) بالنسبة لمجموع أنشطته أو عملياته وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها، كما تنص نفس المادة على إعفاء جامعة الاخوين بإفران إعفاء دائما من الضريبة على الشركات وفقا للظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.93.227 بتاريخ 3 ربيع الآخر 1414 (20 سبتمبر 1993) بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها.

حسب مقتضيات الظهيرين الشريفين المشار إليهما أعلاه، سأناقش حيثيات إعفاء المكتب الوطني للأعمال الجامعية والاجتماعية والثقافية (أولا)، ثم أتطرق إلى إعفاء جامعة الأخوين من الضريبة على الشركات (ثانيا).

[56] ظهير شريف رقم 1.83.226 صادر في 9 محرم 1405 (5 أكتوبر 1984) بتنفيذ القانون رقم 24.83 المتعلق بتحديد النظام الأساسي للتعاونيات

LexMaghreb
lexmaghreb.com

أولا: المكتب الوطني للأعمال الجامعية، الاجتماعية والثقافية

تنص المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب على إعفاء المكتب الوطني للأعمال الجامعية، الاجتماعية والثقافية المحدث بالقانون رقم 00- 81 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.01.205 بتاريخ 10 جمادى الأخرة 1422 (30 أغسطس 2001) بالنسبة لمجموع أنشطته أو عملياته وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها، كما ينص الفصل الأول في مادته الأولى من القانون رقم 00-81 على أن هذا المكتب يعتبر مؤسسة عمومية تحت اسم المكتب الوطني للأعمال الجامعية والاجتماعية والثقافية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي[57]. ويخضع المكتب كذلك لمراقبة الدولة المالية المطبقة على المؤسسات العامة وفقا للتشريع الجاري به العمل[58]. كما تناط بالمكتب مهمة توفير الخدمات التي تقدم لفائدة الطلبة في نطاق الحياة الجامعية والمتعلقة بالإيواء والإطعام والتغطية الصحية والمنح والأنشطة الثقافية والرياضية. ولهذه الغاية، يعهد إليه بما يلي[59] :

- إحداث مؤسسات لإيواء وإطعام الطلبة وتوسيعها وتهيئتها وتدبيرها وصيانتها باستثناء الداخليات التابعة لمدارس ومعاهد التعليم العالي ؛
- العمل على تطوير وتعميم التغطية الصحية للطلبة بتعاون مع السلطات المختصة في نطاق النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل في هذا المجال ؛
- القيام بصرف المنح الدراسية للطلبة التي توضع الاعتمادات المالية المخصصة لها رهن إشارة المكتب من قبل الوزارات المعنية. وذلك وفق الشروط التي يحددها نص تنظيمي؛
- الإسهام في النهوض بالرياضة الجامعية الوطنية؛
- العمل على تطوير الحياة الثقافية في الوسط الجامعي باتصال مع الإدارات ومؤسسات التعليم العالي والهيئات المعنية؛

[57] المادة 1 من القانون00-81 القاضي بإحداث المكتب الوطني للأعمال الجامعية الاجتماعية والثقافية.
[58] المادة 2 من نفس القانون.
[59] المادة 3 من نفس القانون.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

- إنجاز جميع الدراسات والأبحاث المتعلقة بظروف حياة الطلبة أو تكليف من يقوم بإنجازها؛
- المساهمة باتصال مع الجهات المعنية في استقبال الطلبة الأجانب وإقامتهم في المغرب؛
- دعم مبادرات وعمل الهيئات التي تهدف إلى تحقيق غرض مماثل أو تكميلي لأهداف المكتب؛
- ويجوز للمكتب في إطار القيام بمهامه المساهمة وفقا للتشريع الجاري به العمل في كل مقاولة تدخل بحكم غرضها في إطار الأنشطة التي يقوم بها.

ويجوز وفقا للتشريع الجاري به العمل أن يؤسس بشراكة مع الجماعات المحلية أو أي شخص آخر من أشخاص القانون العام أو الخاص شراكات يندرج غرضها في إطار مهامه المتعلقة بالإيواء والإطعام.

أما فيما يخص الموارد المالية للمكتب فإنها تتكون مما يلي:

تتضمن ميزانية المكتب [60] :

1- في باب المداخيل :

- الإعانات المالية التي تمنحها الدولة؛
- حصيلة الخدمات التي يقدمها؛
- حصيلة عملياته وممتلكاته؛
- حصيلة الاقتراضات المأذون بإصدارها وفق النصوص التنظيمية الجاري بها العمل؛
- الموارد ذات الطابع العرضي المتأتية من بيع السلع أو القيم؛

[60] المادة 10 من القانون00-81 القاضي بإحداث المكتب الوطني للأعمال الجامعية الاجتماعية والثقافية.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

- التسبيقات القابلة للإرجاع التي تمنحها الخزينة؛
- الإعانات المالية غير التي تقدمها الدولة والهبات والوصايا والعائدات المختلفة؛
- جميع المداخيل الأخرى المرتبطة بنشاطه.

2- في باب النفقات :

- نفقات التسيير والتجهيز؛
- النفقات المرصدة للنهوض بالأنشطة الثقافية والرياضية؛
- المساهمة في النفقات بالتغطية الصحية في الوسط الجامعي؛
- تسديد الاقتراضات المبرمة والتكاليف المتعلقة بذلك؛
- جميع النفقات الأخرى المرتبطة بنشاطه.

من خلال التسمية التي أعطيت للمكتب - المكتب الوطني للأعمال الجامعية، الاجتماعية والثقافية - يمكن أن نستنتج أن هذا الأخير يهتم بشريحة مهمة من المجتمع وهي شريحة الطلبة في جميع ربوع الوطن باعتباره مكتب وطني، حيث يقدم لهؤلاء الطلبة خدمات جامعية، اجتماعية وثقافية تتمثل في إحداث مؤسسات لإيواء الطلبة، العمل على تطوير وتعميم التغطية الصحية، الإسهام في النهوض بالرياضة الجامعية الوطنية، صرف المنح الدراسية للطلبة ولهذه الاعتبارات الاجتماعية فإن المشرع المغربي أعفى المكتب المذكور أعلاه فيما يخص جميع عقوده أو أنشطته أو عملياته والمداخيل المحتملة المتعلقة بها من كل ضريبة أو رسم أو اقتطاع جبائي آخر يكتسي طابعا وطنيا أو محليا مفروض حاليا أو يفرض مستقبلا[61]. ومن أجل تمكين المكتب من القيام بالمهام المسندة إليه بموجب هذا القانون، تفوت له الدولة بالمجان كامل ملكية جميع المنقولات والعقارات التابعة لملكها الخاص والمندرجة بحكم الغرض منها في إطار المهام المذكورة، وخصوصا الأحياء الجامعية ومرافقها وملحقاتها وكذا منشآتها وتجهيزاتها المعدة للأنشطة

[61] المادة 11 من القانون00-81 القاضي بإحداث المكتب الوطني للأعمال الجامعية المادة الاجتماعية والثقافية.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الاجتماعية والثقافية والرياضية والترفيهية الخاصة بالطلبة. ولا يترتب عن هذا التفويت استيفاء أي ضريبة أو رسم كيفما كانت طبيعته[62].

ثانيا: جامعة الأخوين

تعتبر هذه الجامعة مؤسسة للتعليم العالي والبحث العلمي لا تسعى للربح، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ويطلق عليها اسم "جامعة الأخوين بإفران[63]". كما أن من غايات هذه الجامعة كما جاء في ديباجة هذا القانون المساهمة في تكوين أطر ذات كفاءة عالية المستوى تسعى دائما لكسب المزيد من المعرفة وتعميق الثقافة والتشبع بقيم التضامن البشري والتسامح.

وتخضع جامعة الأخوين لرقابة إدارية يعهد بها إلى لجنة تتألف من:

- وزير الأوقاف والشؤون الإسلامية؛
- وزير التربية الوطنية؛
- أمين السر الدائم لأكاديمية المملكة المغربية؛
- أمين السر الدائم لأكاديمية الحسن الثاني للعلوم والتقنيات.

أما فيما يخص النظام المالي لجامعة الأخوين حسب مقتضيات المادة 25 التي تنص على ما يلي:

"ميزانية جامعة الأخوين هي الوثيقة التي تقرر وتقدر موارد الجامعة وتكاليفها وتأذن في قبض الأولى والصرف على الأخرى.

ويضع رئيس الجامعة سنويا ميزانية الجامعة ويتولى مجلس إدارة الجامعة إقرارها بعد التداول في شأنها ويحصر الحسابات السنوية للجامعة.

[62] المادة 13 من القانون00-81 القاضي بإحداث المكتب الوطني للأعمال الجامعية المادة الاجتماعية والثقافية.

[63] المادة1 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.227الصادر في3 ربيع الآخر 1414(20 سبتمبر 1993) بإنشاء جامعة الأخوين.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وينفذ رئيس الجامعة الميزانية ولكن لا يجوز أن يقوم بتملك عقارات للجامعة أو التخلي عنها للغير إلا بموافقة مجلس إدارة الجامعة[64]".

أما فيما يتعلق بالموارد والمصروفات الخاصة بجامعة الأخوين فإنها تتألف من الآتي:

تتكون موارد جامعة الأخوين من :

- عائدات نشاطاتها؛
- عائدات المنقولات والعقارات المملوكة لها؛
- رسوم التسجيل والدراسة بها؛
- الإعانات التي تتلقاها من أي هيئة وطنية أو دولية خاصة كانت أو عامة؛
- الهبات و الوصايا التي تتلقاها؛
- أي عائدات أخرى ترجع إليها.

وتشمل مصروفات جامعة الأخوين:

- نفقات تجهيز الجامعة.
- نفقات التجهيز والاستثمارات المتعلقة بها[65].

من خلال مقتضيات المادة 26 المتعلقة بالموارد والمصروفات الخاصة بجامعة الأخوين، نلاحظ أن مواردها تذر دخلا هاما للجامعة وخصوصا المورد الخاص برسوم التسجيل والدراسة بها، الشيء الذي يدعو إلى تقليص حجم الإعفاءات الضريبية بدون جدوى اقتصادية وربط مختلف الإعفاءات بتحقيق نتائج وأهداف في إطار فلسفة التعاقد مع الدولة.

[64] المادة25 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.227الصادر في3 ربيع الآخر 1414(20 سبتمبر 1993)بإنشاء جامعة الأخوين.

[65] المادة26من نفس الظهير.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفرع الثاني: الإعفاءات الدائمة الممنوحة لوكالات الإنعاش

الوكالة في القانون هي العلاقة القائمة بين شخصين: هما المدير والوكيل، حيث يرسل المدير وكيله للعمل بالنيابة عنه، سواء للقيام بعمله الخاص، أو إدارة أعماله، أو بيع منتجه، من خلال التعامل مع طرف آخر ثالث، ويكون الوكيل عادةً قادراً قانونياً على التصرف مع الطرف الثالث، وبالتالي فإنّ العقد الموجود ينطوي على علاقة مزدوجة، وهو الذي يحكم العلاقة بين المدير والوكيل من خلال تفويض الوكيل وفرض واجبات معينة عليه اتجاه المدير، وتبقى صلاحيات الوكيل ضمن العقد والشروط التي وقع بها مع مديره أو موكله، وبالتالي فإنّ السلطة التي يحصل عليها الوكيل للقيام بشؤون الموكل هي سلطة ظاهرية فحسب، وقد تمّ الاعتراف بالوكالة في جميع النظم القانونية الموجودة حديثاً، لأنّه لا يمكن الاستغناء عنها، فهي تناسب جميع القوانين الخاصة والعامة، وتساعد في تنظيم تقسيم العمل في النشاطات المختلفة، مثل الشركات بأنواعها، كما تساعد الممثلين القانونيين للتمكن من إنجاز الأعمال التي تخص القُاصرين والعاجزين على أكمل وجه[66].

الفقرة الأولى: الإعفاءات الدائمة المخولة للوكالات والتجهيزات العسكرية

تنص المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب على إعفاء وكالة بيت مال القدس الشريف طبقا لاتفاق المقر الصادر بنشره الظهير الشريف رقم 1.99.330 بتاريخ 11 من صفر 1421 (15 ماي 2000)، كما تنص نفس المادة على إعفاء وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية المحدثة بالمرسوم بقانون رقم 2.94.498 بتاريخ 16 من ربيع الآخر 1415(23 سبتمبر1994).

أولا: وكالة بيت مال القدس

ا- تعريف بالوكالة

وكالة بيت مال القدس الشريف مؤسسة عربية إسلامية غير ربحية هدفها حماية الحقوق العربية والإسلامية في مدينة القدس الشريف وتعزيز صمود أهلها في مواجهة الاحتلال،

[66] Wlfram Muller-Freienfels, « Agency »,www.britannica.com.

lexmaghreb.com

وتعد الذراع الميدانية للجنة القدس[67]. تسعى إلى الحفاظ على هوية مدينة القدس الشريف وطابعها الديني والثقافي والحضاري من خلال تمويل المشاريع والبرامج التي تدعم وتعزز الوجود العربي والإسلامي فيها بالشراكة والتعاون مع المؤسسات والفعاليات العربية الإسلامية والدولية.

ب- أهداف الوكالة وسبب الإعفاء من الضريبة على الشركات

تأسست هذه **الوكالة** سنة 1998 كمؤسسة عربية إسلامية غير هادفة للربح وذلك بمبادرة من الملك الحسن الثاني رئيس لجنة القدس آن ذاك والمنبثقة عن منظمة المؤتمر الإسلامي والتي تبنت هذه المبادرة الهادفة إلى حماية الحقوق العربية والإسلامية في المدينة المقدسة وتعزيز صمود أهلها من خلال دعم وتمويل برامج ومشاريع في قطاعات الصحة والتعليم والإسكان والحفاظ على التراث الديني والحضاري للقدس الشريف مما يتطلب تعبئة الموارد المالية للوكالة لتمكينها من القيام بهذا الدور المنوط بها، وتتكون موارد بيت مال القدس مما يلي:

- المساهمات الطوعية للدول الأعضاء،
- الهبات والتبرعات المقدمة من الهيئات العامة والخاصة، ومن الجمعيات الخيرية والجماعات والجاليات العربية والإسلامية والصديقة وكذلك من الشركات والأفراد،
- الإيرادات والعوائد الناتجة عن أصول الوكالة وممتلكاتها ومشاريعها ومساهماتها ومنتجاتها. حيث تجمع هذه الموارد وغيرها من جميع البلدان الإسلامية سواء كانت أعضاء أو غير أعضاء من منظمة المؤتمر الإسلامي.

نستنتج مما سبق أن إعفاء بيت مال القدس جاء نتيجة لاتفاق بين الدول الأعضاء اتجاه الحالة المزرية التي يعيشها الفلسطينيون، لذا فإن هذا الإعفاء يستمد تبريره في تقديم الدعم الاجتماعي لأهالي المنطقة وخاصة الحاجيات الملحة كالسكن، الصحة والتعليم، علما أن

[67] موسوعة الجزيرة، فضاء من المعرفة الرقمية

LexMaghreb
lexmaghreb.com

هذه الحاجيات الأساسية تعاني منها أيضا شعوب هذه الدول، ويبقى السؤال مطروحا من الأولى بهذه المساعدة؟

ثانيا: وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية

يحول صندوق المساكن والتجهيزات العسكرية إلى وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية مع بقائه مؤسسة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي[68]. وتخضع لوصاية الدولة، ويكون الغرض من هذه الوصاية ضمان تقيد أجهزتها المختصة بأحكام هذا المرسوم قانون ولاسيما ما يتعلق منها بالمهام المسندة إليها والسهر بوجه عام، فيما يخصها، على تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمؤسسات العامة[69].

وتخضع الوكالة رعيا لنوعية مهامها إلى رقابة مالية تمارسها عليها الدولة[70]. كما تتألف موارد وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية من[71]:

- الدخول المتحصلة من ممتلكاتها أو عملياتها؛
- الإعانات المالية التي تقدمها الدولة؛
- السلفات القابلة للإرجاع التي تحصل عليها من الخزينة أو من هيئات عامة أو خاصة وكذا عوائد الاقتراضات المأذون لها في القيام بها وفق النصوص التشريعية الجاري بها العمل.

من خلال قراءتي لنصوص القانون رقم 2.94.498 المتعلق بإحداث وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية، لاحظت أن تسمية الوكالة تشمل المساكن والتجهيزات العسكرية في حين الأمر يتعلق فقط بالمساكن المراد إنجازها لفائدة العسكريين التابعين لإدارة الدفاع الوطني، وبالتالي فإن إعفاء هذه الوكالة يعود لأسباب اجتماعية كخدمات مقدمة للعاملين بإدارة الدفاع الوطني إسوة بباقي الخدمات الاجتماعية المقدمة لباقي القطاعات الأخرى كالتعليم والصحة وغيرها.

[68] المادة1من القانون رقم 2.94.498 صادرفي16من ربيع الآخر1415(23 سبتمبر 1994) يتعلق بإحداث وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية.

[69] المادة2من نفس القانون.

[70] المادة3من نفس القانون.

[71] المادة8من نفس القانون.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: الإعفاءات الدائمة الممنوحة لوكالات الإنعاش المتواجدة ببعض أقاليم المملكة

لقد أولت السلطات العمومية أهمية خاصة للتنمية الجهوية من أجل الحد من عدم التوازن بين الجهات ومحاربة مظاهر التهميش الاجتماعي، وتفاوت التنمية الحضرية وأثرها السلبي على القدرة التنافسية لغالبية مدن المغرب. ومن تم يكون الهدف هو تشجيع خلق توازن إقليمي حسب الإمكانيات والثروات الجهوية والتضامن المحلي . وتتم مواكبة هذه العملية بإنشاء وكالات للتنمية الجهوية بالنسبة لجهات محددة (الأقاليم الشمالية والأقاليم الجنوبية والشرقية) ودعمها بمجموعة من المشاريع الكبيرة المهيكلة مع الإسراع في تنفيذ مشاريع توسيع قدرات العالم القروي في الحصول على التجهيزات الأساسية (الماء والكهرباء والطرق...).

إن مشروع الجهوية المتقدمة، التي أقرها الدستور الجديد، يسعى إلى تحسين فعالية عمل السلطات العمومية في تأمين تنمية متكاملة ومستدامة للقطاعات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية .ولهذا الغرض، على الاستثمار الجهوي إيجاد استثمارات رائدة. كما أن تحسين البنيات التحتية (الاتصالات، التزويد بالماء،...) لا يمكنه إلا المساهمة لتحقيق تنمية الجهات عن طريق تهيئ أساس لجذب الاستثمارات بين الجهات. إلى جانب ذلك، تعتبر الاستثمارات ضرورية لتأمين الحاجيات المحلية بهدف تحسين مستوى العيش وإنشاء مجالات اقتصادية خارجية للمقاولات .وتلعب المنشآت العامة دورا مهما في تحقيق التنمية الجهوية عن طريق انجاز جزء مهم من الاستثمارات العمومية والمساهمة في بلوغ أهداف السياسات العمومية والاستراتيجيات القطاعية. كما أن وزن المنشآت العامة التي تنشط على المستوى المحلي والإقليمي يظل مهما بالمقارنة مع باقي المنشآت العامة، خاصة من حيث رقم المعاملات والاستثمارات[72].

[72] وزارة الاقتصاد والمالية: تقرير حول قطاع المؤسسات والمنشآت العامة، 2013، ص 34.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

أولا: وكالة الإنعاش لأقاليم شمال المملكة

ا- التعريف بالوكالة

وكالة الانعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية لعمالات واقاليم الشمال بالمملكة هي مؤسسة عمومية تأسست طبقا للقانون رقم 95-06 في يونيو 1996 تحت اشراف الوزير الأول. وقد أنشئت لضمان تنمية وتأهيل المنطقة الشمالية من المغرب. يشمل نطاق تدخل وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية في عمالات وأقاليم الشمال بالمملكة كافة الجماعات الحضرية والقروية التابعة لعمالتي طنجة - أصيلة والمضيق- الفنيدق وأقاليم الفحص -أنجرة وتطوان وشفشاون والعرائش والحسيمة وتاونات وتازة وجرسيف ووزان[73].

ب- مهام ودواعي إعفاء الوكالة

تناط بالوكالة داخل الحدود الترابية المبينة أعلاه ما يلي[74]:

- أن تدرس وتقترح على السلطات المختصة برامج اقتصادية واجتماعية متكاملة مبنية على استراتيجية عامة تهدف إلى تحقيق الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي في المنطقة المعنية؛
- أن تدرس وتقترح المشاريع النوعية الكفيلة بإنعاش وتنمية الاقتصاد والقطاعات الاجتماعية بالأقاليم والعمالات المعنية وتقترحها على الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام مغربية كانت أو أجنبية وعلى الشركات وغيرها من الأشخاص الخاضعة للقانون الخاص؛
- أن تبحث عن وسائل التمويل اللازمة لتنفيذ البرامج والمشاريع المشار اليها أعلاه وأن تساهم في هذا التمويل؛
- أن تقوم لحساب الدولة بتتبع تنفيذ البرامج الاقتصادية والاجتماعية المتكاملة والأعمال المتعلقة بتحقيق السياسات القطاعية للإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية في المنطقة المعنية؛

---

[73] المادة 1 من المرسوم رقم 2.10.307 صادر في 16 من ذي القعدة 1431(25 أكتوبر 2010) بتغيير نطاق تدخل وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية في عمالات وأقاليم الشمال بالمملكة.

[74] المادة 3 من القانون رقم 06.95 المتعلق بإحداث وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية في عمالات وأقاليم الشمال بالمملكة.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- أن تعمل على تنمية الشغل؛

ويجوز للوكالة أن تساهم، ضمن حدود الوسائل المالية المتوفرة لديها في تهيئة وتجهيز المنطقة المعنية بطلب من الحكومة أو الجماعات الترابية وهيئاتها الداخلة في النطاق الترابي المعني أو لحسابهما، سواء وحدها أو في إطار الشراكة.

من خلال المهام المنوطة بالوكالة المذكورة أعلاه يلاحظ أن سبب إعفائها من الضريبة على الشركات، يعود بالأساس إلى اعتبارات اقتصادية تتجلى بالخصوص في تنمية الأقاليم والعمالات المذكورة أعلاه، سواء باقتراح مشاريع تنموية على الحكومة أو بإنجاز مشاريع تنموية بشراكة مع الشركات وغيرها من الأشخاص الخاضعة للقانون الخاص، إضافة إلى كونها تعمل على تنمية الشغل بالمنطقة، كما أن سبب إعفائها يعود أيضا لاعتبارات اجتماعية باعتبار الوكالة مؤسسة عمومية هدفها أيضا تقديم خدمات اجتماعية لساكنة المنطقة، كمحاربة السكن غير اللائق ومحاربة الهشاشة بصفة عامة.

ثانيا: وكالة الإنعاش لأقاليم جنوب المملكة

ا- تعريف بالوكالة

وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية لأقاليم الجنوب هي وكالة لدراسة واقتراح إستراتيجيات تنموية، والبحث عن موارد مالية لتمويل وإنجاز مشاريع ذات أثر مباشر على المستوى الاقتصادي والاجتماعي لأقاليم الجنوب. تأسست الوكالة سنة 2002 بعد الزيارة الملكية لمدينة العيون في نفس السنة. ومن أبرز أهداف الوكالة هي محاربة السكن غير اللائق وتطوير مدن الصيد وتقوية البنيات التحتية الأساسية بالإضافة إلى دعم المشاريع الاجتماعية ومشاريع القرب.

ب- أهداف الوكالة ودواعي الإعفاء

تسعى الاستراتيجية التي تنهجها وكالة تنمية أقاليم الجنوب ومجموع الأنشطة التي تدعمها أو تقوم بتفعيلها إلى الارتقاء بالأقاليم الجنوبية إلى مستوى باقي أقاليم المملكة، بل وجعلها واحدة من القاطرات الاقتصادية للبلاد. وفي هذا الإطار، يتمحور نشاط الوكالة حول تحقيق الأهداف التالية:

lexmaghreb.com

- دعم الولوج إلى المرافق الحضرية الأساسية ودعم التنشيط السوسيو-ثقافي والرياضي ودعم المجتمع المدني؛
- تهيئة وبناء وتجهيز المعدات الجماعية؛
- دعم الأنشطة المدرة للدخل والمبادرة الحرة؛
- دعم التسويق المجالي وإنعاش الأقاليم الجنوبية للمملكة؛
- محاربة السكن غير اللائق؛

وقد ساهمت الوكالة، بين 2004 و 2011 في إنجاز 370.2 مشروعا سواء بصفتها شريكا ماليا أو كصاحبة المشاريع وذلك بغلاف مالي قدره 5.9 مليار درهم. كما واصلت الوكالة خلال 2012 تنفيذ مخطط عملها بالحفاظ على نفس وتيرة الالتزامات على المستوى الجهوي. أما الميزانية المتوقعة برسم سنة 2012 فترتفع إلى 357.1 مليون درهم منها 072.1 مليون درهم كاعتمادات مرحلية[75].

ثالثا: وكالة تنمية الأقاليم الشرقية

ا- تعريف بالوكالة

تم إحداث وكالة إنعاش وتنمية العمالة والأقاليم الشرقية للمملكة سنة 2006 بموجب القانون رقم 12-05. وهي مؤسسة عمومية تعمل تحت إشراف رئيس الحكومة و تعنى بدعم الفاعلين الوطنيين والمحليين قصد إنجاز برامج تنموية بالأقاليم الشرقية للمملكة.

ب- أهداف الوكالة ودواعي الإعفاء

همت أبرز إنجازات وكالة تنمية الأقاليم الشرقية في سنة 2011 ما يلي:

-إعادة تأهيل عدة مراكز سوسيو تربوية في المنطقة وخاصة بفكيك وجرادة طبقا لتوصيات مجلس الإدارة ودعم اقتناء أجهزة صحية في المنطقة؛

- مساندة إنجاز وتنمية المواقع الصناعية في المنطقة؛

- مواكبة مختلف أنشطة المبادرة الوطنية للتنمية البشرية؛

- تدعيم البنية التحتية للأحياء السكنية الهامشية والمساهمة في إعادة تأهيل عدة مدن ومراكز بالمنطقة (وجدة والناظور وبركان وتاوريرت وجرادة وفكيك ورأس الماء والسعيدية...)، والتي تشكل عمليات

[75] وزارة الاقتصاد والمالية: تقرير حول قطاع المؤسسات والمنشآت العامة، 2013 ، ص 35.،

LexMaghreb
lexmaghreb.com

قوية ودائمة؛

- دعم عدة برامج تعاون باشتراك مع هيئات دولية (برنامج الأمم المتحدة للتنمية ومؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية ومنظمة الأمم المتحدة للطفولة...)؛
- إعطاء الانطلاقة بكافة أقاليم المنطقة لعدة أنشطة مدرة للدخل؛
- مساندة إنشاء فروع جديدة وتطوير أقطاب الكفاءات (اللوجستيك، السياحة ...)؛

وفيما يخص الالتزام بنفقات الاستثمار "ميزانية العمليات" برسم سنة 2011، فقد بلغت 278 مليون درهم أي نسبة التزام قدرها 78 % بينما بلغت الأداءات 220 مليون درهم.

رابعا: الوكالة الخاصة طنجة المتوسط

تنص المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب على إعفاء الوكالة الخاصة طنجة المتوسط المحدثة بالمرسوم بقانون رقم 2.02.644 بتاريخ 2 رجب 1423 (10 سبتمبر 2002) بالنسبة للدخول المرتبطة بالأنشطة التي تزاولها باسم الدولة أو لحسابها.

والوكالة الخاصة طنجة المتوسط هي عبارة عن شركة مساهمة ذات مجلس إدارة جماعية ومجلس رقابة، يتكون أعضاؤهما من وزراء في الحكومة ومسؤولين تابعين للمؤسسات العمومية المعنية[76].

وتنص الماة5 من هذا المرسوم، على نقل إلى ملكية الشركة مجانا الممتلكات التابعة لملك الدولة الخاص و لا يترتب عن هذا النقل للملكية أداء أي ضريبة أو واجب أو رسم. فيما تشير المادة11، إلى أن الشركة تستفيد من جميع الحقوق والامتيازات المنصوص عليها في الأحكام التنظيمية والتشريعية لفائدة المستثمرين ومنعشي المناطق الصناعية والسياحية. وتنص المادة 12 من المرسوم المذكور أعلاه على أنه: "تعفى من ضرائب الدولة دخول الشركة المرتبطة بالأنشطة التي تقوم بها باسم الدولة و لحسابها". كما تنص المادة 13 من نفس المرسوم على أنه: "تعفى الشركة من الضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بجميع الأعمال و الأنشطة و العمليات التي تقوم بها".

بالإضافة إلى تحمل الوكالة مسؤولية تطوير وتجهيز وتدبير المركب الصناعي- المينائي طنجة المتوسط، فهي مخولة أيضا بصلاحيات عمومية تشمل مهمات السلطة المينائية والمناطق الحرة، تطبيقا وتماشيا مع مقتضيات القانون العام المنصوص عليها في هذا المجال. ونظرا لموقع طنجة المتوسط

[76] تقرير عن الأنشطة لعام 2017، طنجة المتوسط

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

ضمن حركة التبادلات التجارية العالمية، فإن نجاح هذا المشروع كان مرهونا منذ تصوره بالقدرة على تنفيذ مشروع يرتقي إلى المعايير التي يتوفر عليها منافسوه وكبرى المنصات المنائية والصناعية واللوجستيكية العالمية.

المطلب الثاني: الإعفاءات الضريبة الدائمة لاعتبارات اقتصادية

إذا كانت السياسة الضريبية في الدول المتقدمة تخضع لتحليل مفاهيمي، فإن هذه السياسة في الدول النامية لا تعتمد معايير واضحة وموضوعية، فمثلا في المغرب نلاحظ أن مختلف التدابير والإجراءات ذات الطابع الجبائي التحفيزي جاءت ضمن سياسة ظرفية، وهذا يدعو إلى تجاوز هذا النهج لأن مسألة التنمية لا تحقق عبر الصدفة وإنما استنادا على دراسات خاصة، ولعل التحديد الدقيق للأهداف من وراء نهج سياسة الإعفاءات الضريبية وكذا تحديد وسائل تنفيذها كفيل بأن يضفي صفة الفعالية والنجاعة لهذه السياسة وهذا التحديد الدقيق الذي يستند على مجموعة من العناصر نذكرها كالتالي:

- التصور الواقعي للأهداف أي قابلية الأهداف للتحقق آخذين بعين الاعتبار حجم الموارد المالية والبشرية المتوفرة؛
- تحديد وسائل التنفيذ؛
- تحديد القطاعات المهمة: أي القطاعات التي ستستفيد من الإعفاءات والقادرة على تحقيق الأهداف المسطرة.

إن سياسة الإعفاءات الضريبية بالمغرب كلفتها خسارة مالية مهمة لخزينة الدولة، الشيء الذي يدفعنا إلى مناقشة نظام التحفيزات الجبائية ومدى انعكاساتها على مسار التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

الفرع الأول: نظام التحفيزات الجبائية: الانعكاسات والتقييم

تقوم الضرائب بثلاثة أدوار أساسية داخل كل مجتمع: دور مالي يتمثل في تحصيل الموارد المالية للدولة من أجل تغطية تكاليف مهامها، ودور اقتصادي باعتبارها الوسيلة الأمثل لتوجيه الاستثمارات وتحقيق توجهات النموذج التنموي، وآخر اجتماعي بتقليص الفوارق الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل الوطني.

إن تقييم السياسة الجبائية في أي بلد، يجب أن يرتكز على مدى توافقها مع الأدوار المنوطة بها. ومن أبرز الجوانب التي تحظى بالاهتمام، البعد الاجتماعي للضريبة، وطريقة توزيع العبء الضريبي على

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

مختلف شرائح المجتمع.

إن غياب العدالة الجبائية يجعل العديد من المواطنين يتهربون من أداء ضرائبهم، أو يغشون في التصاريح بدخولهم كلما أتيحت لهم الفرصة. كما أن استمرار الحيف الضريبي يهدد السلم الاجتماعي، لأنه يكرس الفوارق الاجتماعية ويعمقها، ما يؤدي، في نهاية المطاف، إلى اشتعال الاحتجاجات في صفوف المتضررين.

الفقرة الأولى: الإعفاءات الضريبة الدائمة لأسباب استثمارية

ما يميز الضريبة على الشركات هو تعدد النقاش حولها، بحيث أنه في كل مناسبة وعند طرح كل تصور اقتصادي، وبالخصوص خلال مناقشة مشاريع قوانين المالية، تزداد مطالب العديد من القوى الاقتصادية للتقليص من عبء هذه الضريبة، كما هو الشأن بالنسبة لباقي أنواع الضرائب. لكن هذا التوجه لا يحظى بإجماع الفرقاء، بحيث لا تتوانى العديد من الأصوات المعارضة إلى رفض مطالب رجال الأعمال، وانتقاد أسلوب تدبير الدولة للضرائب على الشركات، واعتباره ينحو نحو خدمة أقلية من أصحاب الامتيازات على حساب الأغلبية من السكان. هذه الأصوات تبني تصوراتها بالأساس على مواقفها الإيديولوجية، وعلى خياراتها المعارضة للسوق. فما هي المواقف التي تحكم هيئات رجال الأعمال من الضريبة على الشركات؟ وكيف يتجاوب الفاعل السياسي مع خطاب المقاولين الهادف الى زيادة تقليص سعر هذه الضريبة، والمطالبة بالمزيد من الإعفاءات[77]؟

أولا: الشركات غير المقيمة

تعتبر فكرة إقليمية الضريبة ذات أهمية كبيرة نظرًا لأن هذا المبدأ سيؤدي إلى فرض ضرائب على الشركات التي لا يوجد مقرها في المغرب، والتي تسمى "الشركات غير المقيمة". هذه الشركات خاضعة للضريبة على الأرباح أو المداخيل المنجزة بالمغرب إذا توفرت فيها الشروط التالية:

- حيازة الممتلكات في المغرب؛
- ممارسة نشاط في المغرب من خلال مؤسسة دائمة؛
- إنجاز عمليات مربحة في المغرب؛

[77] جواد النوحي: تخفيض سعر الضريبة على الشركات في المغرب: تدبير في خدمة المقاولة، سلسلة إصلاح القانون والتنمية السوسيواقتصادية، مارس 2011.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- تحصيل الإيرادات الإجمالية مقابل تنفيذ الخدمات والأشغال لفائدة أشخاص مقيمين.

غير أن هذا المبدأ لا يرتبط فقط بأحكام الاتفاقيات الدولية المبرمة بين المغرب والعديد من الدول ولكن أيضًا بالجهاز المالي الداخلي في حالة ما إذا كانت الاتفاقية تمنح الحق في فرض الضرائب في المغرب.

ا- النظام المطبق قبل 1 يناير 2020

تم استكمال المادة 19-II- "ب" من CGI وتعديلها من قبل قوانين المالية 2011 و 2015 لجعل المقرات الإقليمية أو الدولية والمكاتب التمثيلية للشركات غير المقيمة المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء" يستفيدون بمعدل محدد قدره 10٪.

ولتحديد الأساس الضريبي لهذه الشركات حددت المادة 8-VI من م.ع.ض. تطبيق الحد الأدنى للمساهمة المنصوص عليها في المادة 144 من هذا القانون، حيث أصبح الأساس الضريبي لهذه الشركات على الشكل التالي:

- في حالة الربح، إلى المبلغ الأعلى الناتج عن مقارنة النتيجة الجبائية بمبلغ 5٪ من النفقات الوظيفية للمقرات المذكورة؛

- في حالة وجود عجز، بمبلغ 5 ٪ من النفقات الوظيفية للمقرات المذكورة[78].

ب- النظام الجديد المطبق ابتداء من 1 يناير 2020

من أجل توحيد الوضع الجبائي للمركز المالي بالدار البيضاء لجميع الشركات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء"، تم بموجب قانون المالية رقم 70-19 لسنة 2020 تعديل النظام الجبائي المطبق على المقرات الإقليمية والدولية وعلى المكاتب التمثيلية للشركات غير المقيمة التي تتمتع بوضع "القطب المالي للدار البيضاء".

هذه التغييرات تدخل في إطار أجود الممارسات الدولية في مجال الحكامة الجبائية.

وهكذا، ألغى قانون المالية المذكور أعلاه، نظام الضرائب المطبق على المقرات الإقليمية أو الدولية وعلى المكاتب التمثيلية للشركات غير المقيمة، هذه الهيآت أصبحت تستفيد من النظام الضريبي التالي:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات (IS) خلال السنوات الخمس (5) الأولى المتتالية؛

- فرض الضرائب بمعدل محدد قدره 15٪ المنصوص عليه في المادة 19-II من CGI، بعد تلك الفترة؛

- الإعفاء الدائم من خصم الضريبة على أرباح الأسهم و إيرادات استثمار أخرى مماثلة مدفوعة أو

[78] Note circulaire n° 730, loi de finances N° 70-19 pour l'année budgétaire 2020.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

متاحة أو مسجلة في حساب الشركات التي تتمتع بوضع "المركز المالي للدارالبيضاء"، وفقًا للقوانين واللوائح المعمول بها.

فيما يتعلق بالشركات التي كانت تتمتع بوضع "المركز المالي للدارالبيضاء" قبل 1 يناير 2020 فإنها تستفيد من النظام الضريبي التالي:

- فرض الضرائب بمعدل محدد قدره 15٪ المنصوص عليه في المادة II-19 من CGI؛

- إعفاء دائم من الضريبة على أرباح الأسهم وغيرها من المقتنيات المماثلة المدفوعة أو المتاحة أو المحجوزة من قبل الشركات التي تتمتع بوضع "المركز المالي للدارالبيضاء"، وفقًا للنصوص التشريعية واللوائح المعمول بها[79].

ثانيا: هيئات التوظيف الجماعي للرأسمال

ا- التعريف بالهيئة

تأخذ هيئات التوظيف شكل شركات التوظيف الجماعي للرأسمال وتسمى بعده شركات التوظيف أو شكل صناديق التوظيف الجماعي للرأسمال وتسمى بعده صناديق التوظيف.

تصنف هيئات التوظيف إلى فئات، وإلى فئات فرعية عند الاقتضاء، حسب الشروط التي تحددها الإدارة بنص تنظيمي بعد استطلاع رأي الهيئة المغربية لسوق الرساميل[80].

تحل عبارات "هيئات التوظيف الجماعي للرأسمال" و"شركات التوظيف الجماعي للرأسمال"، و"صناديق التوظيف الجماعي للرأسمال"، على التوالي، محل "هيئات توظيف الأموال بالمجازفة" و "شركات رأس مال المجازفة" و "الصناديق المشتركة لتوظيف الأموال بالمجازفة" الواردة في القانون السالف الذكر رقم 41.05 كما تم تغييره وتتميمه وكذا في جميع النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل[81].

ب- المراد بالإعفاء

تعفى هيئات التوظيف .....في فترة وقف الاستثمار[82].

يراد، في مدلول هذه المادة، بفترة وقف استثمار هيئات التوظيف. الفتوة التي لا يمكن خلالها لهذه

[79] Note circulaire n° 730, loi de finances N° 70-19 pour l'année budgétaire 2020.

[80] المادة 2 من القانون رقم 18.14 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 41.05 المتعلق بهيئات التوظيف الجماعي للرأسمال

[81] المادة 8 من نفس القانون.

[82] المادة 10 من نفس القانون.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

الهيئات القيام باستثمارات جديدة إلا في حالة إعادة الاستثمار في المساهمات الموجودة حسب الشروط التي تحددها الإدارة، بعد استطلاع رأي الهيئة المغربية لسوق الرساميل. تقوم هيئات التوظيف خلال هذه الفتوة بتفويت مساهماتها.

يجوز لهيئة التوظيف التي لم تدخل بعد في فترة وقف استثمارها تفويت حصة أو أكثر من مساهماتها.

لا يجوز لهيئة التوظيف الدخول في فترة وقف الاستثمار إلا بعد مرور مدة تحتسب ابتداء من تاريخ تأسيسها والتي لا يمكن أن تقل عن المدة التي تحددها الإدارة بعد استطلاع رأي الهيئة المغربية لسوق الرساميل. ويجب أن لا يقل هذا الحد الأدنى عن سنتين.

لا يجوز القيام بعمليات إعادة الشراء أو التسديد أو هما معا قبل الدخول في فترة وقف الاستثمار. يمكن في خلال هذه الفترة لحاملي السندات التي تصدرها هيئة التوظيف أن يطالبوا بتصفية هيئة التوظيف إذا لم تتم تلبية طلباتهم لإعادة الشراء أو التسديد وفق الشروط المطلوبة في نظام التسيير في فترة لا تتعدى سنة[83].

الفقرة الثانية: التحفيزات المخولة للشركات حسب قوانين المالية

يمكن لقانون المالية أن يلعب دورا هاما في تقليص التفاوت الجهوي من خلال تخصيصه لتحفيزات هامة مثلا للاستثمارات في الجهات المحرومة أو تخصيص نسبة كبيرة من الاستثمارات العمومية لهذه الجهات في إطار ما نسميه التمييز الايجابي. ويمكن لنا كذلك أن نشير إلى التأثيرات الأخرى المهمة لقانون المالية في السياسات القطاعية وفي مجال التنمية المستدامة وغيرها.

هذه الملاحظات تشير إلى أهمية قانون المالية وتأثيره الكبير لا فقط على الوضع الاقتصادي والاجتماعي بل على الحياة اليومية للمواطنين. وهذه الأهمية تفسر النقاشات والجدل الذي تثيره قوانين المالية في المجتمعات الديمقراطية وبالرغم من هذا الجدل والحوار الحاد في بعض الأحيان فإن الحكومات في البلدان الديمقراطية تعطي أهمية قصوى للنقاش العام حول قوانين المالية وميزانية الدولة باعتباره يختزل الاختيارات والسياسات الكبرى للدولة.

أولا: التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2018

الإجراءات الخاصة بالضريبة على الشركات حسب مقتضيات قانون المالية رقم 68.17 لسنة 2018.

[83] المادة 10 من القانون رقم 18.14 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 41.05 المتعلق بهيئات التوظيف الجماعي للرأسمال.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- وضع مقياس تصاعدي في مسألة الضريبة على الشركات،
- تحسين نظام الشفافية الضريبية لهيئات التوظيف الجماعي العقاري،
- مراجعة طريقة تعديل الضريبة على الأرباح الرأسمالية المسجلة بعد عمليات الدمج أو الإلغاء،
- إعفاء الجامعات والجمعيات الرياضية المعترف لها بالمنفعة العامة[84].

قبل دخول قانون المالية رقم 68.17 لسنة 2018 حيز التطبيق، كانت تطبق على الشركات (باستثناء مؤسسات الاقتراض والهيئات المعتبرة في حكمها: بنك المغرب، صندوق الإيداع والتدبير، شركات التأمين وإعادة التأمين)، ضريبة ذات مقياس تناسبي مع مبالغ الأرباح الضريبية الصافية المنجزة كالتالي:

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	النسبة
مبلغ أقل أو يساوي 300000	10%
ما بين 300001 و1000000	20%
ما بين 1000001 و5000000	30%
ما فوق 5000000	31%

من أجل تكييف معدل الضريبة على الشركات بغية التحفيز على الإنتاج وخلق فرص الشغل، لا سيما فيما يتعلق بالمقاولات الصغرى والمتوسطة، عدلت المادة 8 من قانون المالية 68.17 أحكام المادة 19.ا.ب. من المدونة العامة للضرائب وذلك من أجل:

- استبدال المقياس التناسبي بالمقياس التصاعدي،
- مراجعة الأشطر الخاضعة للضريبة والنسب الخاصة بكل شطر مع إلغاء نسبة 30%.

وهكذا أصبح القياس التصاعدي المطبق في مجال الضريبة على الشركات يضم ثلاثة نسب تطبق حسب الأشطر الخاضعة للضريبة كالآتي:

[84] Note circulaire N° 728, loi de finances n° 68.17 pour l'année budgétaire 2018.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	النسبة
مبلغ أقل أو يساوي 300000	10%
ما بين 300001 و1000000	20%
ما فوق 1000000	31%

ثانيا: التدابير الخاصة بالضريبية على الشركات حسب مقتضيات قانون المالية لسنة 2019

التدابير الضريبية للشركات تهم بالخصوص ما يلي[85]:

- مراجعة الأسعار التصاعدية للضريبة على الشركات؛
- مأسسة التضامن الاجتماعي للمساهمة في الأرباح؛
- إلغاء النظام الضريبي الخاص بمراكز التنسيق؛
- تكريس مبدأ فرض الضريبة المدفوعة في الخارج للضريبة على الشركات المستحقة بالمغرب، وفقا للاتفاقيات الضريبية لتفادي الازدواج الضربي؛
- تحسين النظام الضريبي لوكالات التوظيف العقاري.

مراجعة مقياس الضريبة على الشركات

أسس قانون المالية لسنة 2018 مبدأ السعر التصاعدي للضريبة على الشركات حسب المقياس التالي:

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	**السعر**
مبلغ أقل أو يساوي 300000	10%
ما بين 300001 و1000000	20%
ما فوق 1000000	31%

بالموازاة مع المقياس التصاعدي، هناك معدل نسبي محدد قدره 17.50٪ يطبق على المقاولات المصدرة، الفندقة والتنشيط السياحي، شركات التعدين، الحرف، التعليم الخاص أو التكوين المهني،

[85] Note circulaire N°729, loi de finances N°80.18 pour l'année budgétaire 2019.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الشركات الرياضة، المستغلون الفلاحيون والمنعشون العقاريون المتعاقدون مع الدولة لبناء الأحياء والمساكن الجامعية.

ولملاءمة الضريبة على الشركات مع خصوصيات المقاولات الصغرى والمتوسطة، وضمان العدالة الضريبية، تم دمج معدلات الضريبة المذكورة أعلاه في مقياس تصاعدي واحد، وهكذا تم إدراج تدبيرين حسب مقتضيات المادة 7 من قانون المالية لسنة 2019:

- تخفيض السعر المتوسط للمقياس التصاعدي للضريبة على الشركات من 20% إلى17.50% بالنسبة للشركات التي تحقق أرباحا تتراوح بين 300001 و1000000 درهم.
- تطبيق مقياس تصاعدي على الشركات التي كانت تخضع للسعر الخاص 17.50%، هذه الشركات أصبحت تخضع للسعر التصاعدي كالتالي:
  - 10% عندما تحقق ربحا أقل أو يساوي 300000 درهم
  - 17.50% عندما تحقق ربحا أكبر من 300000 درهم بالنسبة لشطر الربح الأكبر من 1000000 درهم

وهكذا أصبح السعر الجديد التصاعدي للضريبة على الشركات كالتالي:

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	السعر
أقل أو يساوي 300000	%10
بين 300001 و 1000000	%17.50
أكثر من 1000000	%31

المقياس التصاعدي يمكن من الحساب السريع للضريبة على الشركات كالآتي:

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	السعر	المبلغ الذي يمكن خصمه بالدرهم
أقل أو يساوي 300000	%10	0
بين 300001 و 1000000	%17.50	22500
أكثر من 1000000	%31	157500

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

مثال: إذا كان مبلغ الربح الصافي =2000000 درهم

- **طريقة الحساب حسب الأشطر:**

(300 000 x 10%)+(700 000 x 17,50)+(1 000 000 x31%) = 462 500 DHS

- **طريقة الحساب السريع :**

(2 000 000 x 31%) – 157 500 = 462 500 DHS

ثالثا: تدابير خاصة بالضريبة على الشركات حسب مقتضيات قانون المالية لسنة 2020

تهدف التدابير الضريبية للشركات إلى[86]:

- مراجعة النظام الضريبي المطبق على الشركات التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدارالبيضاء؛

- التقارب التدريجي نحو معدل واحد فيما يتعلق بحجم المبيعات الذي تحققه الشركات الصناعية، من حيث مبيعاتها المحلية وتصديرها؛

- رفع معدل السعر المخفض من 17.50٪ إلى 20٪؛

- تحسين النظام الضريبي المطبق على الشركات الرياضية؛

- مراجعة النظام الضريبي للشركات التي تقوم بأنشطة الاستعانة بمصادر خارجية للخدمات، داخل أو خارج المنصات الصناعية المتكاملة المخصصة لهذه الأنشطة؛

- توسيع نطاق خطة الحوافز الضريبية المتعلقة بإعادة هيكلة مجموعات الشركات لعمليات نقل الأصول الثابتة غير المادية والمالية.

مراجعة النظام الضريبي المطبق على الشركات التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء

عدلت أحكام قانون المالية رقم 70-19 للسنة المالية 2020 النظام الضريبي لشركات الخدمات التي

[86] Note circulaire N° 730, loi de finances N° 70.19 pour l'année budgétaire 2020

lexmaghreb.com

تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء. كما تم تعديل النظام الضريبي للمقرات الإقليمية أو الدولية التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء وأيضا المكاتب الممثلة للشركات غير المقيمة ذات الوضع المذكور بموجب قانون المالية رقم 70-19 المذكورة أعلاه.

نظام ضريبي لشركات الخدمات التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء.

- **تذكير بالنظام الضريبي المطبق قبل 1 يناير 2020**

تنص المادة الأولى من القانون رقم 44-10 المتعلقة بالوضع القانوني للشركات التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-10-196 الموافق ل 7 محرم 1432 (13 ديسمبر 2010)، على إنشاء مركز مالي بالدار البيضاء تحت اسم "القضب المالي للدار البيضاء".

وعلى أساس هذا القانون وبهدف جذب المستثمرين والرساميل الأجنبية بالتواجد والعمل في هذا المكان، تم سن نظام جبائي بواسطة قانون المالية رقم 43-10 للسنة المالية 2011 لصالح الشركات التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء.

وهكذا، فإن قانون المالية رقم 43-10 المذكور أعلاه يتمم المادة 6-I- باء- 4° من المدونة العامة للضرائب ليسمح لشركات الخدمات المتمتعة بالوضع القانوني للقطب المالي للدار البيضاء بالنسبة لرقم أعمالها عند التصدير من الاستفادة مما يلي:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات (IS) خلال السنوات الخمس (5) الأولى على التوالي، ابتداء من السنة الأولى لمنح الامتياز المذكور أعلاه؛
- الاستفادة من السعر الخاص بمعدل محدد قدره 8.75 ٪ المنصوص عليه في المادة 19-II- الف من المدونة العامة للضرائب، بعد هذه الفترة.

يتم منح المزايا المذكورة أعلاه للشركات المذكورة فيما يتعلق بمكاسب رأس المال الصافية المحصلة من مصادر أجنبية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- **النظام الجديد المطبق من 1 يناير 2020**

تنص مقتضيات أحكام قانون المالية رقم 70-19 على نظام ضريبي جديد يطبق على النتيجة الضريبية لشركات الخدمات التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء وعلى الأرباح الموزعة من قبل الشركات المذكورة[87].

- **النظام الضريبي المطبق على النتيجة الضريبية**

عدلت المادة السادسة من قانون المالية رقم 70-19 النظام الضريبي المطبق عل شركات الخدمات التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء، وبالتالي تم تعديل المادة I-B-4-6 ° من المدونة العامة للضرائب لتوفير نظام ضريبي جديد لشركات خدمات، حيث أصبحت تستفيد من:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات (IS) خلال السنوات الخمس (5) الأولى المتتالية ابتداء من السنة الأولى لمنح الوضع المذكور أعلاه؛
- الاستفادة من السعر المخفض بمعدل محدد قدره 15 ٪ المنصوص عليه في المادة II-19 من المدونة العامة للضرائب، بعد هذه الفترة.

ملاحظة: الإعفاء لمدة خمس سنوات المذكور أعلاه وسعر 15٪ يطبق على النتيجة الضريبية الناتجة عن مجموع مبيعاتها المحلية وعند التصدير.

- **النظام الضريبي المطبق على الأرباح الموزعة**

أكملت مقتضيات أحكام المادة 6 من قانون المالية رقم 70-19 مقتضيات المادة I-C-1-6 ° من المدونة العامة للضرائب عن طريق فرض إعفاء دائم من الضريبة المحجوزة من المنبع ومداخيل أخرى مشتركة مدفوعة وموضوعة رهن الإشارة أو مسجلة في حساب من طرف الشركات التي تتمتع بامتياز القطب المالي للدار البيضاء وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

[87] Note circulaire N° 730, loi de finances N° 70.19 pour l'année budgétaire 2020

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفرع الثاني: الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبية بأسعار مخفضة[88]

من المؤكد أن كل البلدان تسعى إلى تسريع وثيرة الانجازات ومساعدة بعض القطاعات الحيوية خلال مرحلة انتقالية لتجاوز الصعوبات الظرفية التي تعانيها، لكن الفرق بين ما هو معمول به في مجموعة من البلدان والمغرب يكمن في كون هذه الإعفاءات والاجراءات الاستثنائية بالمغرب تصبح بمثابة مكتسبات بالنسبة للقطاعات الانتاجية المعنية ولا تقبل التنازل عنها، كما أن هذه الامتيازات تمنح دون التوقيع على أي اتفاق واضح بين الحكومة والقطاعات المستفيدة من الإعفاء، يحدد من خلاله التزامات كل طرف ومدة الاستفادة.

الفقرة الأولى: التحفيزات الممنوحة لبعض المنشآت المصدرة

تلعب الصادرات دورا رائدا في بناء وإنعاش اقتصاديات الدول، ورسم معالم تجارة خارجية إيجابية. وتصدير البضائع والمنتوجات تعفيه أغلب الدول من الخضوع للضريبة، وفي المغرب نجد أن البيوع وعمليات التسليم الواردة على المواد والمنتجات الموجهة للتصدير خارج المغرب معفاة من هذه الضريبة بنص الفقرة الأولى من المادة الثامنة من قانون 30.85، ونلاحظ بأن الإعفاء لم يشمل هذه العمليات فقط بل وسع المشرع الجبائي من دائرته ليشمل المنتجات والمواد التي بيعت وسلمت في المغرب أو الخدمات المقدمة فيه بشرط أن يكون هذا البيع آخر بيع أنجز، والخدمة قدمت في المغرب والتي ينتج عنها بصورة فورية ومباشرة التصدير إلى الخارج[89].

أولا: المنشآت المصدرة

تتمتع المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات باستثناء المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة، التي تحقق في السنة رقم أعمال حين التصدير فيما يخص رقم الأعمال المذكور من:

- الإعفاء من مجموع الضريبة على الشركات طوال خمس سنوات متتالية ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية التصدير الأولى،

- تطبيق السعرين المخفضين المنصوص عليهما بالجدول التصاعدي برسم الضريبة على الشركات

[88] تم تغيير عبارة "تخفيض دائم" بعبارة "فرض دائم للضريبة بسعر مخفض" بمقتضى البند ا من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008.
[89] سفيان ادريوش: جباية رقم أعمال الشركة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الأولى، 2001، ص 32.

lexmaghreb.com

عوض السعر النوعي مع تسقيف السعر في 17.50 فيما بعد هذه المدة.

يطبق الإعفاء المتبوع بسعر مخفض على آخر عملية منجزة وآخر خدمة مقدمة داخل التراب المغربي ولها أثر مباشر وفوري لتنفيذ عملية التصدير هاته، ويتم منح هذا الإعفاء وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 7 من المدونة العامة للضرائب.

الشركات المصدرة التي تستفيد من الإعفاء الدائم من الضريبة على الشركات خلال فترة خمس (5) سنوات متتالية، والتي تبدأ من السنة المالية التي تم خلالها تنفيذ عملية التصدير الأولى، تستفيد أيضًا من الإعفاء الكلي من الحد الأدنى للمساهمة خلال نفس الفترة من خمس (5) سنوات.

كما تتمتع المنشآت التي تزاول أنشطتها في المناطق الحرة للتصدير من:

- الإعفاء من مجموع الضريبة طوال الخمس سنوات المحاسبية الأولى المتتالية ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها،
- فرض السعر النوعي المحدد في 8.75% طوال العشرين سنة المحاسبية المتتابعة الموالية للسنة المحاسبية الخامسة للإعفاء من مجموع الضريبة[90].

كما تستفيد المنشآت المنجمية المصدرة من تطبيق السعرين المخفضين المنصوص عليهما بالجدول التصاعدي برسم الضريبة على الشركات مع تسقيف السعر في 17,50%ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية التصدير الأولى.

كما تعفى بصفة دائمة من الضريبة المحجوزة في المنبع حقوق الإيجار والمكافآت المماثلة المرتبطة باستئجار وإيجار وصيانة الطائرات المخصصة للنقل الدولي.

ثانيا: المنشآت التي تبيع لمقاولات أخرى مقامة داخل المناطق الحرة للتصدير

تتمتع الشركات التي تبيع منتوجها النهائي للمصدرين المتواجدين داخل المناطق الحرة للتصدير بنفس الفوائد المقدمة للمصدرين. وهكذا، فإن الشركات، بخلاف تلك التي تعمل في قطاع التعدين، والتي تبيع منتوجها النهائي للمصدرين المتواجدين داخل المناطق الحرة للتصدير تستفيد حسب رقم أعمالها المنجز

[90] دليل التحفيزات الضريبية، المديرية العامة للضرائب، الطبعة 2019، ص10،

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

من:

- الإعفاء الكامل من الضريبة على الشركات لمدة خمس (5) سنوات متتالية تبدأ من السنة التي تم فيها البيع الأول للمنتوج النهائي؛
- من الضريبة بسعر مخفض قدره 17.50٪ المنصوص عليه في المادة 19 من المدونة العامة للضرائب بعد هذه الفترة.

يتم منح هذا الإعفاء بسعر مخفض حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 7 من المدونة العامة للضرائب.

كما تستفيد كذلك من السعرين المذكورين المنشآت المنجمية التي تبيع منتجاتها إلى منشآت أخرى تقوم بتصديرها بعد رفع قيمتها.

مما سبق نستنتج أسباب إعفاء المنشآت المصدرة كما يهدف إلى ذلك مخطط "ماروك إكسبور بلوس" (2008-2018)، الذي تم إعطاء انطلاقته في ماي 2009، إلى إنعاش التصدير والعمل على التموقع التدريجي للمغرب في عدة أسواق استراتيجية. أما النتائج المتوخاة في أفق سنة 2018 من خلال هذا المخطط فهي:

- الرفع من مستوى الصادرات بثلاث مرات حيث ستنتقل من 114 مليار درهم المسجلة حالياً إلى 327 مليار درهم؛

- ناتج داخلي خام إضافي بقيمة 85 مليار درهم؛

-380000 منصب شغل إضافي.

ويرتكز هذا المخطط على ثلاث محاور استراتيجية متكاملة فيما بينها: استهداف القطاعات والمنتوجات واستهداف الأسواق وكذا مواكبة الفاعلين. كما يهم هذا المخطط ثلاثة أنواع من الأسواق الاستراتيجية ويتعلق الأمر بالبلدان التي يمكنها استقبال كميات كبرى من المنتوجات المغربية المصدرة والأسواق المجاورة والأسواق المحدودة المتخصصة. وقد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعزيز القدرات التصديرية للفاعلين خاصة القيام بعمليات تدقيق المقاولات واليقظة الاستراتيجية التي سيتم تتبعها من طرف المركز

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المغربي لإنعاش الصادرات[91].

الفقرة الثانية: المنشآت الفندقية

تستفيد المنشآت الفندقية، عن مؤسساتها الفندقية، بالنسبة لجزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها، والمحقق بعملات أجنبية محولة مباشرة إلى المغرب، إما من طرفها أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار، إلى جانب شركات تدبير الإقامات العقارية للإنعاش السياحي، وكذا مؤسسات التنشيط السياحي من الامتيازات التالية بالنسبة للضريبة على الشركات من:

- الإعفاء الكلي من هذه الضريبة لمدة خمس 5 سنوات متتالية، تسري ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت فيها أول عملية إيواء بعملات أجنبية؛
- وبفرض الضريبة بالسعر المخفض المنصوص عليه في المادة 19 - II –"جيم" فيما بعد هذه المدة[92].
- تطبيق السعرين المخفضين المنصوص عليهما بالجدول التصاعدي، عوض السعر النوعي مع تسقيف السعر في 17,50% فيما بعد هذه المدة[93].

وتستفيد كذلك من الإعفاء وفرض الضريبة بالسعر المخفض بالنسبة لجزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها الذي تم تحقيقه بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار:

- شركات تدبير الإقامات العقارية للإنعاش السياحي، كما هي محددة في القانون رقم 01.07 القاضي بسن إجراءات خاصة تتعلق بالإقامات العقارية للإنعاش السياحي وبتغيير وتتميم القانون رقم 00.61 بمثابة النظام الأساسي للمؤسسات السياحية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.60 بتاريخ 17 من جمادى الأولى 1429 (23 ماي 2008)[94].

[91] تقرير حول قطاع المؤسسات والمنشآت العامة، قانون المالية 2011.
[92] المادة 6 من المدونة العامة للضرائب، الفقرة 3.
[93] دليل التحفيزات الضريبية، المديرية العامة للضرائب، الطبعة 2019، ص18.
[94] تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند ا من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2011، كما تم تغييره بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وهكذا فإن شركات تدبير الإقامات العقارية للإنعاش السياحي تستفيد من نفس الامتيازات الضريبية المخولة للمنشآت الفندقية بالنسبة لجزء الأساس الضريبي الذي يناسب رقم الأعمال المنجز بالعملات الأجنبية المعادة إلى الوطن مباشرة من طرفها أو بواسطة وكالات الأسفار بالنسبة للسنوات المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2011.

الإعفاء من الضريبة بسعر مخفض المخول المنشآت السياحية يتم بنفس الشروط المنصوص عليها في المادة 7- VI من المدونة العامة للضرائب.

- كما أن هذا الإعفاء يطال مؤسسات التنشيط السياحي المحددة أنشطتها بنص تنظيمي[95].

ويمنح هذا الإعفاء وفرض الضريبة بالسعر المخفض وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 7-VI من المدونة العامة للضرائب.

أولا: المؤسسات المؤهلة

المؤسسات الفندقية المؤهلة للاستفادة من الامتيازات الضريبية هي تلك المشار إليها في القانون رقم 61-00 الخاص بوضع المؤسسات السياحية كما تم تعديله واستكماله بالقانون رقم 01-07 المؤرخ 23 مايو 2008.

ويحدد هذا القانون المنشآت السياحية وشروط تصنيفها واستغلالها وكذلك التزاماتها والعقوبات المترتبة عن ذلك، كما تنص المادة 2 من القانون رقم 61.00 على قائمة للمنشآت الفندقية: الفندق، الفندق الطرقي (الموتيل) ، الإقامة السياحية، قرية العطل، المأوى، دار الضيافة، الفندق العائلي، المخيم، المطعم السياحي، المأوى المرحلي، الملجأ، مركز أو قصر المؤتمرات.

وبالتالي، فإن جميع المؤسسات السياحية التي تستوفي المعايير والشروط المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية المذكورة أعلاه مؤهلة للحصول على الامتيازات الضريبية.

[95] تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند ا من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثانيا: رقم أعمال مؤهل

الامتياز الناتج عن الإعفاء الكلي من الضريبة أو الخضوع لها بسعر مخفض قدره 17.50 مرتبط من جهة بتحقيق رقم أعمال بالعملة الأجنبية، ومن جهة أخرى بإعادة هذه العملات الأجنبية إلى الوطن بواسطة وكالات الأسفار.

تتكون الإيرادات بالعملة الأجنبية المعادة إلى الوطن على النحو الواجب من الإيرادات المحولة مباشرة من حساب مصرفي أجنبي إلى حساب مصرفي مفتوح في المغرب باسم المنشأة الفندقية، بالإضافة إلى أي إيرادات تتم عن طريق بطاقة الائتمان أو... كما يعتبر رقم أعمال بالعملة الأجنبية، المبلغ الذي يمر عبر وكالات الأسفار لصالح المنشأة الفندقية، وهو موضوع فاتورة للمنشأة مدعومة بقسيمة حجز تحمل عبارة "زبون غير مقيم" وشهادة إعادة العملة المقابلة الصادرة عن وكالة السفر[96].

يجب أن يفهم من العبارة "العملة المعادة إلى الوطن" تلك التي تشكل نظير خدمات الإقامة، وكذلك الخدمات ذات الصلة مثل المطاعم والحانات والرقص والعلاج المائي والعلاج بمياه البحر، والتي يتم تسجيلها بالفعل في محاسبية المنشأة الفندقية في حساب "الزبناء الأجانب" أو "وكالات السفر" بالنيابة عنه، بعد هذه الفترة وإذا كانت المؤسسة الفندقية قد استفادت بالفعل من الإعفاء الكلي، من التخفيض بنسبة 50٪ أو من الخضوع للضريبة بسعر مخفض قدره 17.50٪ عند تقادم تصريحها، تتم التسوية إما بشكل تلقائي من قبل الشركة، أو عن طريق الجداول، دون التعويض عن تطبيق العقوبات ذات الصلة بالموضوع، بالإضافة إلى ذلك، فإن التسوية النقدية التي تتم مباشرة من قبل السياح لفائدة المنشآت الفندقية خلال إقامتهم في المغرب لا تؤخذ بعين الاعتبار.

وأخيرًا، تُعتبر مكاسب الصرف محاسبيا كمنتوجات مالية غير مؤهلة للإعفاء الضريبي أو الخضوع للضريبة بسعر مخفض قدره 17.50٪.

[96] Note circulaire n° 717, relative au code général des impôts, p 45.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثالثا: مدة الإعفاء[97]

الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات محدد في مدة خمس (5) سنوات على التوالي من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية الإيواء الأولى بعملات أجنبية.

خمس (5) سنوات متتالية تغطي فترة ستون (60) شهرًا من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية الإيواء الأولى بعملات أجنبية.

وهكذا يمكن أن تنشأ حالتان (2):

- **سنة محاسبية من اثني عشر (12) شهرا متزامنة أو لا مع سنة مدنية**

في هذه الحالة، تبدأ فترة الإعفاء من أول سنة محاسبية أنجزت فيها أول عملية إيواء بالعملات الأجنبية وتنتهي في نهاية السنة المحاسبية الرابعة التي تتلوها.

- **سنة محاسبية أقل من اثني عشر (12) شهرا عند بدء النشاط**

في هذه الحالة، يتم حساب فترة الإعفاء من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية التي أجريت فيها أول عملية إيواء بالعملات الأجنبية وتنتهي في نهاية الشهر الستين الذي يلي هذا التاريخ.

[97] Note circulaire n° 717, relative au code général des impôts, p 46.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفصل الثاني: الفرض الدائم والمؤقت للضريبة بأسعار مخفضة

من المؤكد أن كل البلدان التي تستعمل تقنية الفرض الضريبي الدائم أو المؤقت غايتها في ذلك هو تسريع وثيرة الإنجازات ومساعدة بعض القطاعات الحيوية خلال مرحلة انتقالية لتجاوز الصعوبات الظرفية التي تعانيها، لكن الفرق بين ما هو معمول به في مجموعة من البلدان النامية ومن بينها المغرب، أن هذه الإعفاءات والإجراءات الاستثنائية تصبح بمثابة مكتسبات بالنسبة إلى القطاعات التي تستفيد منها ولا تقبل التنازل عنها، كما أن هذه التدابير تمنح دون التوقيع على اتفاقيات واضحة بين الحكومة والقطاعات المستفيدة، تحدد من خلالها التزامات كل طرف ومدة الاستفادة، إذ في حال عدم تحقيق القطاعات المستفيدة لالتزاماتها، فإنها لا تحرم فقد من الإعفاء بل تصبح ملزمة بأداء الضرائب طيلة المدة التي كانت فيها معفية أو كانت تستفيد من تخفيضات. لقد كانت الإعفاءات تمنح ولا زالت دون التزامات واضحة سواء من طرف الشركات المستفيدة من الإعفاء الضريبي أو من طرف الإدارة الضريبية، وهذا ما يدفعنا إلى الحديث عن الفرض الدائم للضريبة بأسعار مخفضة (المبحث الأول)، في حين سأخصص (المبحث الثاني) للحديث عن الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة بصفة مؤقتة.

المبحث الأول: الفرض الدائم للضريبة بأسعار مخفضة

ينطلق موقف الدولة في تدبير الجباية من هاجسين: أولا، السعي للحفاظ على الموارد المالية والتريث في تخفيض سعر الضريبة، لأن أي تدبير قد تتخذه في هذا المجال من شأنه أن يفضي إلى المس بهيكلة مداخيل الدولة، وما يعنيه ذلك **من** تقليص قدراتها المالية. وثانيا، العمل على التخفيف من الضغط الضريبي سواء بالنسبة للمقاولات أو المواطنين، في تصور يروم الحفاظ في الوقت ذاته على القدرة الشرائية للسكان، بالخصوص ذوي الدخل المحدود، وضمان تنافسية المقاولات، وما يعنيه ذلك من ضبط السلم الاجتماعي وخلق ظروف مواتية للنمو الاقتصادي، الشيء الذي يمكن من تدعيم استقرار النظام السياسي.

وفيما يخص الضريبة على الشركات، انخرط تصور الدولة وفق هاته الهواجس، فبقراءة خطاب الدولة يبرز الاتجاه نحو تخفيض سعر هذه الضريبة، ووضع امتيازات عدة للمقاولين، مع ربط ذلك بتحسين أداء هذه الضريبة عبر توسيع وعائها، والتقليص من حالات التملص الضريبي للشركات.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المطلب الأول: الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بأسعار مخفضة

تقوم مواقف الهيئات الممثلة للمقاولين على الدفع بتقليص سعر الضريبة على الشركات، وعلى المطالبة بتوسيع الإعفاءات المقدمة للعديد من القطاعات. ولا تتردد في طرح تصوراتها في هذا الباب على الحكومة، وبالخصوص عند تحضير مشروع قانون المالية، ولترسيخ هذا التصور، شكلت المطالبة بتقليص الضريبة على الشركات أحد أولويات الاتحاد العام لمقاولات المغرب، في حين أن موقف الدولة في تدبير الجباية ينطلق من هاجسين: أولا، السعي للحفاظ على الموارد والتريث في تقليص سعر الضرائب، لأن أي تدبير قد تتخذه في هذا المجال من شأنه أن يضفي إلى المس بهيكلة مداخيل الدولة، وما يعنيه ذلك من تقليص قدراتها المالية. وثانيا، العمل على التخفيف من الضغط الضريبي سواء بالنسبة للمقاولات أو للمواطنين، في تصور يروم الحفاظ في نفس الوقت على القدرة الشرائية للسكان وبالخصوص ذوي الدخل المحدود، وضمان تنافسية المقاولات، وما يعنيه ذلك من ضبط السلم الاجتماعي وخلق ظروف مواتية للنمو الاقتصادي من جهة، ودعم استقرار النظام السياسي من جهة أخرى. فكيف يمكن تنزيل نظام ضريبي يتميز بنظرته التحفيزية للمقاولات وفي نفس الوقت الحفاظ على موارد الخزينة من الضياع؟

الفرع الأول: الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بأسعار مخفضة للمنشآت السياحية

يتضمن النظام الضريبي عدة استثناءات في شكل إعفاءات وتخفيضات ضريبية وإسقاطات من القاعدة الضريبية، إلى جانب أسعار تفضيلية.

وتشكل الاستثناءات الضريبية نقصا ماليا هاما في الميزانية العامة للدولة وهي تشبه النفقات العمومية من حيث الانعكاسات التي تخلفها على الميزانية، و لهذا سميت "بالنفقات الجبائية".

و من أجل تحقيق الشفافية في الميزانية العامة للدولة و ترشيد أحسن لتوظيف الموارد كان من الواجب الإلمام التام بالكلفة المالية للنفقات الجبائية وإعطائها بالتالي تقييما ماليا ملائما.

ولتسليط الضوء على حجم النفقات الجبائية المرتبطة بقطاع السياحة، سأتطرق للتعديلات التي جاءت بها قوانين المالية للسنوات الثلاث الأخيرة ومدى آثارها على الميزانية العامة للدولة.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفقرة الأولى: المنشآت السياحية حسب تعديلات قوانين المالية

تلعب السياحة دورا هاما في اقتصاديات الدول وتحتل مكانا مرموقا واهتماما عالميا من جانب الحكومات، حيث الإصرار على تطوير وتنمية هذا القطاع من أجل التنمية الاقتصادية وذلك بالزيادة في الإيرادات السياحية من النقد الأجنبي.

وفي مجال إيجاد فرص العمل المتعددة فإن الأنشطة السياحية تحقق فرصا مباشرة للشغل تتمثل في العاملين في شركات السياحة والفنادق والشقق المفروشة والمحال السياحية والمرشدين السياحيين كما تحقق فرصا للعمل بطريقة غير مباشرة تهم قطاعات أخرى مثل: قطاع الزراعة والصناعات الغذائية وقطاع البناء والتشييد.

لهذه الأسباب، نلاحظ أن المشرع المغربي قدم ومازال يقدم مزيدا من الدعم لهذا القطاع عن طريق تقديم العديد من الامتيازات الضريبية سواء تلك المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب أو النصوص القانونية المعدلة عبر قوانين المالية، وهذا ما سأتطرق إليه من خلال التعديلات الضريبية لقوانين المالية الثلاثة الأخيرة.

أولا: مستجدات قانون المالية لسنة 2018

أدخل قانون المالية لسنة 2018 تدابير جديدة لتحسين مناخ الأعمال، تطوير الاستثمار وانعاش الشغل، حيث تم التنصيص على ما يلي:

- الإعفاء من حيازة الأراضي العارية المخصصة لإنشاء المؤسسات الفندقية؛
- تشجيع قطاع التنشيط السياحي بمنح نفس الامتيازات الضريبية الممنوحة للقطاعي الفندقي.

وفيما يخص إنشاء مقياس تصاعدي للضريبة على الشركات، فإن هذا الإجراء لا يخص إلا الأسعار المشار إليها في المادة 19-1 "ألف" من المدونة العامة للضرائب وغير مطبق على الشركات الخاضعة للضريبة بأسعار مخفضة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 19 من المدونة العامة للضرائب (17.50 ٪ و 10 ٪).

ثانيا: مستجدات قانون المالية لسنة 2019

من بين المستجدات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2019 أنه بالموازاة مع المقياس التصاعدي الذي تم تأسيسه من خلال قانون المالية لسنة 2018، فإن هناك سعر تناسبي خاص قدره 17.50 ٪ والذي كان

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

يطبق فقط على المقاولات المصدرة، المنشآت الفندقية والتنشيط السياحي، الشركات الرياضية، المستغلون الفلاحيون والمنعشون العقاريون الذين وقعوا اتفاقا مع الدولة لبناء أحياء، إقامات ومخيمات جامعية.

ولتكييف الضريبة على الشركات مع خصوصيات المقاولات الصغرى والمتوسطة وأيضا لضمان العدالة الضريبية وتوحيد معدلات الضرائب على مستوى مقياس تصاعدي واحد، تم إدخال إجراءين من المادة 7-1 من قانون المالية رقم 80.18 وعلى المادة 19-1-"ألف"و2-"جيم" من المدونة العامة للضرائب، حيث تم التنصيص عل ما يلي:

- التخفيض من السعر المتوسط للمقياس التصاعدي للضريبة على الشركات من 20٪ إلى 17.50٪ بالنسبة للشركات التي تحقق أرباحا تخص الشطر المتوسط من الأرباح المتراوح بين300001 و 1000000 درهم؛
- تطبيق المقياس التصاعدي على الشركات التي كانت خاضعة في السابق للسعر الخاص 17.50٪، هذه الشركات ستصبح خاضعة للضريبة حسب الأسعار التصاعدية كالآتي:
  - 10٪، عندما تحقق ربحا أقل أو يساوي 300000 درهم؛
  - 17.50٪، عندما تحقق ربحا أكبر من 300000 درهم بالنسبة لشطر الربح الأكبر من 1000000 درهم، وبالتالي فإن الضريبة على الشركات بالنسبة لهذه المنشآت لا تتجاوز السقف المحدد في 17.50 ٪.

وهنا، يبقى سؤال العدالة الضريبية مطروحا فيما يخص مبلغ الربح الذي يفوق 1000000 درهم، حيث أن هناك شركات تخضع لسعر 31٪ في حين أن شركات أخرى يحدد لها سقف 17.50٪ بالرغم من تحقيقها لربح يتجاوز 1000000 درهم.

ثالثا: مستجدات قانون المالية لسنة 2020

قبل صدور قانون المالية لسنة 2020، كان المقياس التصاعدي المطبق في مجال الضريبة على الشركات محدد في الأسعار التصاعدية الثلاثة التالية: 10٪، 17.50 ٪ و31 ٪ ، هذه الأسعار متناسبة مع مبلغ الربح المحقق حسب الأشطر، باستثناء بعض الأنشطة التي حدد لها سعر لا تتجاوز نسبته 17.50٪ بالنسبة للشطر الذي يكون فيه مبلغ الربح الصافي أكبر من 1000000 درهم، وفي إطار

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الهيكلة العامة للمقياس المطبق في مجال الضريبة على الشركات، عدل قانون المالية لسنة 2020 مقتضيات المادة 19-1-"ألف" من م.ع.ض. كالتالي:

- رفع السعر المتوسط للمقياس التصاعدي للضريبة على الشركات من 17.50٪ إلى 20٪؛
- رفع سعر المقياس الذي كان محدد له سقف 17.50 ٪ إلى 20٪ المطبق على الشطر الذي يكون فيه مبلغ الربح الصافي أكبر من 1000000 درهم بالنسبة للمقاولات التالية:
  - المقاولات المصدرة المشار إليها في المادة 6-1-"دال"- 3°
  - المقاولات الفندقية ومؤسسات التنشيط السياحي المشار إليهما في المادة 6 -1-"باء"- 3° من م.ع.ض.
  - المقاولات المنجمية المشار إليها في المادة 6-1-"دال"- 1°من م.ع.ض.
  - مؤسسات التعليم الخاص أو التكوين المهني المشار إليهما في المادة 6-2-"جيم"- 1° من م.ع.ض.
  - الشركات الرياضية المشار إليها في المادة 6-1-"باء"- 5° من م.ع.ض.
  - المنعشون العقاريون المشار إليهم في المادة 6 – 2-"جيم" - 2° من م.ع.ض.
  - المستغلون الفلاحيون المشار إليهم في المادة 6 -1-"دال"- 4° من م.ع.ض.

الفقرة الثانية: شركات الخدمات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء"

تستفيد شركات الخدمات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء"، طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، فيما يخص رقم أعمالها عند التصدير وزائد القيمة الصافي ذو المصدر الأجنبي المتعلق بالقيم المنقولة والمحقق خلال سنة محاسبية معينة:

- من الإعفاء من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة خمس سنوات محاسبية متتالية تبتدأ من السنه المحاسبية الأولى التي تم فيها الحصول على الصفة المذكورة؛

- من فرض الضريبة بالسعر المخفض المنصوص عليه في المادة 19- 2- "ألف" فيما بعد هذه المدة.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

أولا: تعاريف[98]

تنص المادة الأولى من القانون رقم 44-10 المتعلق بوضع "القطب المالي الدار للبيضاء" الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-10-196 بتاريخ 7 محرم 1432 (13 ديسمبر 2010)، على إنشاء مركز مالي في الدار البيضاء يسمى "القطب المالي للدار البيضاء"، يتم تحديد محيطه بقانون تنظيمي، مفتوح في وجه الشركات المالية أو غير المالية التي تمارس أنشطة على المستوى الإقليمي أو الدولي.

يقصد "بالمؤسسات المالية" بالمعنى المقصود في المادة 5 من القانون المذكور رقم 44-10، مؤسسات الائتمان، شركات التأمين، شركات السمسرة والمؤسسات المالية العاملة في قطاع تدبير الأصول.

يقصد "بالمؤسسات غير المالية " تلك التي تقدم خدمات مهنية ولها مكاتب إقليمية ودولية.

"المؤسسات الائتمانية "هي تلك المعتمدة حسب الأصول وفقًا للتشريعات المعمول بها وتضطلع بواحدة أو أكثر من الأنشطة التالية:

- توظيف الأموال، اكتتاب، شراء، تدبير وبيع القيم المنقولة، تدبير وبيع سندات الدين القابلة للتداول أو أي منتوج مالي؛

- تقديم المشورة والمساعدة في تدبير شؤون المقاولة؛

- تقديم المشورة والمساعدة في التدبير المالي؛

- الهندسة المالية؛

- وبصفة عامة، جميع الخدمات التي تهدف إلى تسهيل إنشاء وتنمية المقاولات.

شركات التأمين وشركات السمسرة هي تلك المعتمدة وفقاً للتشريعات الجاري بها العمل والتي تقوم بواحدة أو أكثر من الأنشطة التالية:

- التأمين لغير المقيمين؛

- وساطة تأمين لغير المقيمين.

[98] Note circulaire relative au code général des impôts, avril 2011, p 47

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المؤسسات المالية العاملة في قطاع تدبير الأصول هي تلك المرخص لها وفقًا للتشريعات الجاري بها العمل والتي تقوم بواحدة أو أكثر من الأنشطة التالية:

- تدبير حسابات الأغيار؛

- تدبير أخطار الرساميل.

"مقدم الخدمات المهنية" هو أي شركة ذات شخصية معنوية تقوم بواحدة أو أكثر من الأنشطة التالية:

- أنشطة النقل المالي إلى الخارج؛

- أنشطة الخدمات المالية المتخصصة، ولا سيما التصنيف المالي، البحوث المالية والمعلومة المالية؛

- الافتحاص وخدمات الاستشارة القانونية، الضريبية، المالية والموارد البشرية؛

- جميع أنشطة الخدمات المهنية التي لها علاقة بالشركات الأخرى.

المقر الإقليمي أو الدولي هو أي شركة لها شخصية معنوية تقوم بالإشراف والتنسيق لأنشطة الشركات التي تمارس في بلد أجنبي واحد أو أكثر، بما في ذلك المؤسسات التي تقدم الخدمات نيابة عن الشركات الأخرى التي تنتمي لمجموعتهم.

ثانيا: النظام الضريبي

لتحسين جاذبية النظام الضريبي المغربي، أقر قانون المالية رقم 43-10 المذكور أعلاه نظام ضريبي مناسب ل:

- شركات الخدمات التي تتمتع بامتياز "القطب المالي للدار البيضاء"، وفقًا للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل؛

- المقرات الإقليمية أو الدولية التي تتمتع بامتياز "القطب المالي للدار البيضاء"، وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

فيما يتعلق بشركات الخدمات التي تتمتع بامتياز "القطب المالي للدار البيضاء"، فإن المادة 6- ب – ا

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

من المدونة العامة للضرائب كما تم استكمالها بفقرة رابعة (4 °) تنص على استفادت شركات الخدمات هاته فيما يتعلق برقم عمالها المنجز خلال السنة المالية من:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات خلال السنوات الخمس الأولى المالية المتتالية ابتداء من السنة الأولى لمنح الصفة[99] المذكورة أعلاه؛
- الخضوع للضريبة بسعر مخفض قدره 8.75٪ بعد هذه الفترة.

وتمنح نفس الامتيازات المذكورة أعلاه للشركات المذكورة فيما يتعلق بصافي مكاسب رؤوس الأموال المنقولة من أصل أجنبي الذي تحققه.

أرباح رؤوس الأموال المنقولة المؤهلة للحصول على الامتيازات الضريبية هي صافي أرباح رؤوس الأموال التي تم تحديدها بعد طرح خسائر رؤوس الأموال التي تم تحقيقها في نفس السنة المحاسبية، في حالة تحقيق خسائر رؤوس أموال صافية خلال سنة محاسبية معينة، يتم خصم هذه الخسائر الرأسمالية من النتيجة الضريبة المستحقة، وفقًا لـقواعد القانون الخاص.

تمنح الإعفاءات الضريبية لشركات الخدمات ابتداء من السنة الأولى لمنح صفة "القطب المالي للدار البيضاء" دون أي تمييز بين الشركات القائمة أو المنشأة حديثًا. تطبق هذه الامتيازات بشكل منهجي على الشركات التي حصلت على الصفة المذكورة.

وتجدر الإشارة إلى أن العمليات المنجزة من طرف هذه الشركات داخل السوق المحلية لا تزال خاضعة للضريبة بموجب شروط القانون الخاص.

الفرع الثاني: تقييم النفقات الجبائية

تدخل النفقات الجبائية ضمن وسائل السياسة الضريبية للحكومات ويمكن تعريفها كانحراف عن النظام الضريبي المرجعي. إذ يتعلق الأمر بتدابير تحفيزية تترجم عن طريق تنازل الدولة عن جزء من مداخيلها الضريبية في سبيل دعم القطاع الإنتاجي أو الاجتماعي.

[99] صفة "القطب المالي للدار البيضاء"

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

والهدف المتوخى من إحلال النفقات الجبائية محل النفقات المباشرة هو دعم وتشجيع مجموعة من القطاعات الحيوية أو فئة من الملزمين المنتقين. فالنفقات الجبائية إذن باستطاعتها التأثير بشكل بارز على ميزانية الدولة.

الفقرة الأولى: الإعفاءات الدائمة من الضريبة المحجوزة في المنبع

تنص المادة 6 - 2-"جيم" من المدونة العامة للضرائب، على أنه تعفى من الضريبة على الشركات المحجوزة في المنبع ما يلي:

- عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها؛
- الفوائد والحاصلات الأخرى المماثلة؛
- الفوائد المقبوضة من لدن الشركات غير المقيمة؛
- حقوق الإيجار والمكافآت المماثلة.

أولا: تعريف الضريبة المحجوزة في المنبع

تفرض الضريبة المحجوزة في المنبع على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، وحاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت والمبالغ الإجمالية المقبولة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين خلال الشهر الموالي (شهر الأداء)، أو لوضعها رهن الإشارة أو تقييدها في الحساب لقابض إدارة الضرائب التابع له الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية في المغرب، للشخص الذاتي أو المعنوي الذي أسندت إليه إلزامية القيام بعملية الحجز في المنبع.

ثانيا: عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها

تعتبر معفاة من الضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع عوائد الأسهم، حصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها التالية:

- الأرباح وغيرها من عوائد المساهمة (فوائد رأس المال، المبالغ الموزعة لاهتلاك رأس المال والمبالغ الموزعة لإعادة شراء الأسهم...) المدفوعة، أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الحساب من قبل شركات خاضعة للضريبة على الشركات أو معفاة منها لفائدة شركات يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب وتخضع للضريبة المذكورة، شريطة أن تقدم إلى الشركة الموزعة أو إلى المؤسسة البنكية المنتدبة شهادة بملكية السندات تتضمن رقم تعريفها بالضريبة على الشركات.

وتدخل هذه العائدات، مع مراعات الشرط المنصوص عليه أعلاه، وكذا العائدات ذات المصدر الأجنبي في نطاق العائدات المالية للشركة المستفيدة مع تخفيض نسبته 100 بالمائة.

كذلك، الأرباح وغيرها من عوائد المساهمة الآتية من توزيع الأرباح من مصادر أجنبية تتضمن الحاصلات المستغلة من طرف الشركة المستفيدة مع تخفيض بنسبة 100 ٪. يطبق هذا الإجراء على الأرباح وغيرها من عوائد المساهمة الأخرى المقبوضة اعتباراً من 2008/01/01.

غير أن هذا التخفيض لا يطبق على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها المقبوضة من لدن الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات أو المعفاة منها والمتأتية من الأرباح الموزعة من طرف هيئات التوظيف الجماعي العقاري السالفة الذكر[100].

- المبالغ المقتطعة من الأرباح والموزعة لاهتلاك رأس المال الشركات الحاصلة على امتياز لإدارة مرفق عام؛
- المبالغ المقتطعة من الأرباح والموزعة لتمكين الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة المنظمة بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.213 وهيئات التوظيف الجماعي العقاري، من استرداد أسهم أو حصص مشاركة صادرة عنها؛
- الأرباح المقبوضة من لدن الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة المنظمة بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.213 السالف الذكر؛
- الأرباح المقبوضة من لدن هيئات توظيف رأس المال بالمجازفة المنظمة بالقانون رقم 41.05؛
- الأرباح الموزعة من طرف البنوك الحرة(Banques Offshore) على مساهميها والمنظمة بالقانون رقم 58.90 المتعلق بالمناطق المالية الحرة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.131 بتاريخ 21 من شعبان 1412 (26 فبراير1992)؛

[100] تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- الأرباح الموزعة من طرف الشركات القابضة الحرة(Holding Offshore) المنظمة بالقانون رقم 58.90 على مساهميها، باعتبار نسبة الأرباح المترتبة عن الأنشطة التي تخول الاستفادة من الضريبة الجزافية المنصوص عليها في المادة 19- III – "جيم" وفق الشروط المنصوص عليها في المادة VIII-7 ؛
- الأرباح وغيرها من عوائد المساهمة المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب أشخاص غير مقيمين من قبل الشركات المقامة في المناطق الحرة للتصدير والناجمة عن الأنشطة المزاولة في المناطق المذكورة المنظمة بالقانون رقم 19.94 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.1 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)؛
- الأرباح الموزعة من طرف المنشآت الحاصلة على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكاربورات المنظمة بالقانون رقم 90.21 المتعلق بالبحث عن حقول الهيدروكاربورات واستغلالها الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.91.118 بتاريخ 27 من رمضان1412 (فاتح أبريل 1992) ؛
- عوائد الأسهم المملوكة للبنك الأوربي للاستثمار على إثر التمويلات الممنوحة من لد نه لفائدة مستثمرين مغاربة وأوروبيين في إطار برنامج مصادق عليها من لدن الحكومة.

ثالثا: الفوائد والحاصلات الأخرى المماثلة

تدفع الفوائد والحاصلات الأخرى المماثلة للشركات الآتية:

- مؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها المنظمة بالقانون رقم 34.03 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.05.178 بتاريخ 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) برسم القروض والتسبيقات الممنوحة من طرف هذه المؤسسات

والجدير بالذكر أن قانون المالية لسنة 2007 وضح الإعفاء من الضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع على الفوائد المدفوعة لمؤسسات الائتمان والهيئات المماثلة، مع الإشارة إلى أن الإعفاء المذكور يتعلق فقط بالفوائد المدفوعة للمنشآت المذكورة أعلاه، فيما بخص القروض والتسبيقات المقدمة لزبنائها. أيضًا، لا يتعين على هؤلاء الزبناء إجراء أي اقتطاع على الفائدة المدفوعة لمؤسسات الائتمان المذكورة.

ومع ذلك، فإن الفوائد الأخرى التي تتلقاها هذه المؤسسات، وخاصة الفوائد الناتجة عن الاستثمارات

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المالية فإنها تخضع للضريبة المحجوزة في المنبع.

رابعا: الفوائد المقبوضة من لدن الشركات غير المقيمة

تعتبر معفاة من الضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع، الفوائد المقبوضة من لدن الشركات غير المقيمة بالنسبة للعمليات التالية:

- القروض التي تحصل عليها الدولة أو تضمنها؛
- الودائع بعملات أجنبية أو بالدراهم القابلة للتحويل؛
- القروض الممنوحة بعملات أجنبية لمدة تساوي أو تفوق عشر(10) سنوات؛
- القروض الممنوحة بعملات أجنبية من لدن البنك الأوربي للاستثمار في إطار مشاريع مصادق عليها من قبل الحكومة.

خامسا: حقوق الإيجار والمكافآت المماثلة المرتبطة باستئجار وإيجار وصيانة الطائرات المخصصة للنقل الدولي

قانون المالية رقم 43-10 لسنة 2011 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-10-200 بتاريخ 23 محرم 1423 هـ (29 ديسمبر 2010) المتمم لمقتضيات المادة 6 —I"جيم" من المدونة العامة للضرائب بفقرة رابعة ينص على الإعفاء الدائم من الضريبة المحجوزة من المنبع فيما يتعلق حقوق الإيجار والمكافآت المماثلة الممنوحة لغير المقيمين مقابل عمليات استئجار وتأجير وصيانة الطائرات المخصصة للنقل الدولي.

الإعفاء المذكور أعلاه يطبق على حقوق التأجير والمكافآت المماثلة المرتبطة بالطائرات المخصصة للنقل الدولي من وإلى الخارج.

في حالة الاستخدام المزدوج للطائرة للنقل الوطني والدولي، يطبق الإعفاء المذكور أعلاه فقط على الجزء من الحقوق والمكافآت المتعلقة باستخدام الطائرة للنقل الدولي.

وبالتالي، يجوز بالنسبة للسنة الأولى من عقد الكراء تطبيق القاعدة التالية:

- إعفاء بنسبة 80٪ من حقوق التأجير بما يتوافق مع استخدام الطائرة في النقل دولي؛

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- تطبيق الضريبة المحجوزة من المنبع بنسبة 10٪ و 20٪ على المبلغ المتبقي من حقوق الإيجار التي تناسب استخدام الطائرة في النقل الوطني.

بعد السنة الأولى من العقد، تؤخذ النسب المئوية الفعلية التي تحققت خلال العام السابق تؤخذ بعين الاعتبار عند تطبيق الإعفاء المذكور أعلاه لسنة مالية معينة.

يطبق هذا الإجراء على حقوق التأجير والمكافآت المشار إليها أعلاه المدفوعة أو المتاحة أو المدرجة في حسابات الأشخاص غير المقيمين اعتبارًا من 1 يناير 2011.

الفقرة الثانية: التكلفة المالية للنفقات الجبائية

تعتبر النفقات الضريبية، إحدى الآليات التي توظفها الدولة من أجل تخفيف العبء الضريبي على بعض الفئات من الملزمين أو الأنشطة الاقتصادية، مما يتيح للدولة إمكانية تحقيق أهدافها الاستراتيجية في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها، وللإشارة فإن النفقات الضريبية تأخذ أشكالا تتنوع بين تخفيض معدلات الضرائب والإعفاء التام. ونتيجة لما يترتب عنها من خصاص بالنسبة لميزانية الدولة، وجب تقييم مدى نجاعتها حتى يتسنى اتخاذ القرار الصائب من أجل الإبقاء عليها أو إلغائها. فهل تخضع هذه الإجراءات لمقاييس ومعايير تنموية مضبوطة؟

أولا: تقييم أثر النفقات الجبائية على الاقتصاد الوطني

تهدف الإجراءات الجبائية إلى تحقيق أهداف معينة، ولمقارنتها سواء من جهة فعاليتها أو مقارنة تكلفتها مع مردودية نتائجها، لابد من القيام بدراسة نسقية، سواء من الناحية الكيفية، أو من الناحية الكمية. أما الصعوبات التي تواجه الإجابة على إشكالية تقييم أثر النفقات الجبائية فتتمثل في غياب المعطيات الإحصائية الرسمية التي تمكن من تحليل ومقارنة تكلفة النفقات الجبائية مع مردوديتها على صعيد تحقيق الأهداف المنشودة.

إن التكلفة المالية للنفقات الجبائية التشجيعية تعد أهم أثر للتدخل الجبائي، لأن هذه الإجراءات تحدث خسارة مالية، وتعمل على تفويت موارد مهمة على خزينة الدولة. وفي الدول المتقدمة يتم قبول هذه الخسارة، إذا كان هناك مقابل سواء على الصعيد الاقتصادي أو الاجتماعي، أما في الدول النامية، فإن

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الإشكالية تطرح بشكل مغاير، فأمام العشوائية التي تميز السياسة الجبائية، تكون النتيجة خسارة مالية مهمة.

إن التشجيعات الجبائية الممنوحة لبعض الشركات التي لها أثر اقتصادي ذو أهمية بالغة على تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية على حد سواء كالشركات العقارية، المنشآت المصدرة، الشركات المنجمية، المنشآت السياحية...هذه الشركات التي تخضع حاليا لسعر 20 ٪ حسب التعديل الوارد في قانون المالية لسنة 2020، بعد ما كانت تخضع في السابق لسعر 17.50 ٪، تفوت موارد مالية مهمة على خزينة الدولة من خلال ما يسمى بالنفقات الجبائية كما هو مبين في الجدول التالي:

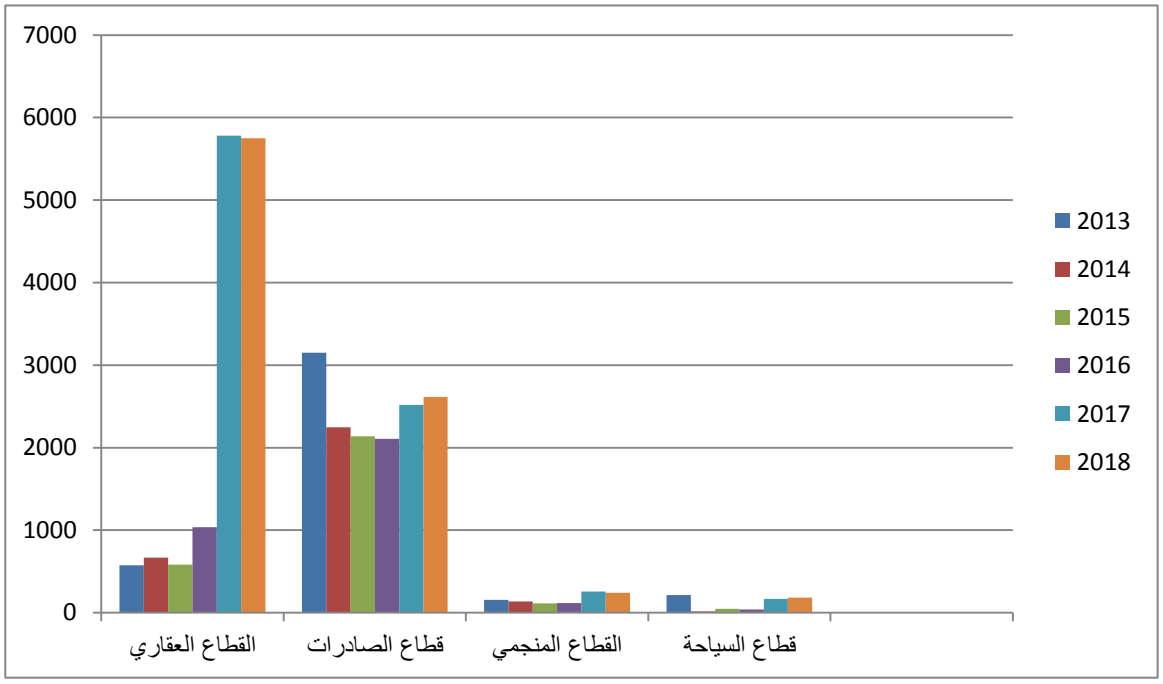
النفقات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الشركات حسب القطاعات

القطاعات	2013	2014	2015	2016	2017	2018
العقار	573	666	584	1038	5782	5750
الصادرات	3151	2246	2139	2107	2517	2614
المناجم	154	136	111	118	256	340
السياحة	214	16	48	39	166	182

المصدر: تقارير النفقات الجبائية حسب قوانين المالية المبينة في الجدول بملايين الدرهم

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من خلال الجدول المبين أعلاه يمكن إنشاء المبيان التالي:



تعليق

يلاحظ من خلال المبيان أن القطاع المستفيد من النفقات الجبائية هو القطاع العقاري الذي يعرف استفادة تصاعدية خلال السنوات الأربع الأولى: 2013، 2014، 2015 و2016، لترتفع الاستفادة إلى درجة قصوى خلال سنتي 2017 و2018.

أما بالنسبة لقطاع الصادرات، فإن الاستفادة من النفقات الجبائية بالنسبة للمنشآت المصدرة عرفت تراجعا طفيفا خلال سنوات 2015،2014،2013 و2016، لترتفع الاستفادة بدرجة ضعيفة خلال سنتي 2017 و2018.

أما بالنسبة للقطاعين المنجمي والسياحي، فإن استفادتهما من النفقات الجبائية تعتبر جد ضعيفة مقارنة مع القطاع العقاري وقطاع الصادرات.

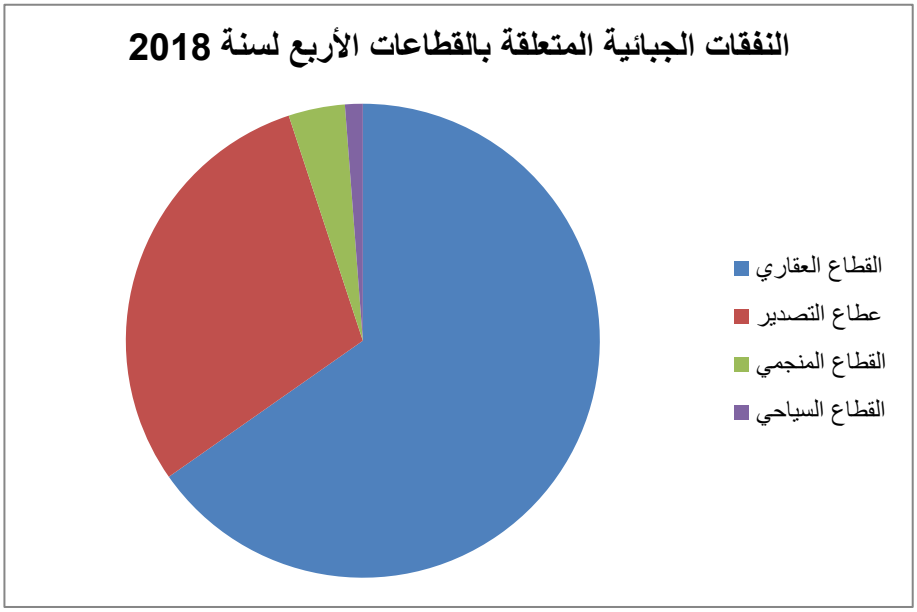
LexMaghreb
lexmaghreb.com

نعود إلى الجدول المتعلق بالنفقات الجبائية المشار إليه أعلاه لنستخلص منه جدولا آخر كالتالي:

القطاعات	سنة 2018	النسبة المئوية
القطاع العقاري	5750	٪ 64.71
قطاع الصادرات	2614	٪ 29.42
القطاع المنجمي	340	٪ 3.82
القطاع السياحي	182	٪ 2.05
المجموع	**8886**	**٪ 100**

المصدر: تركيب شخصي بناء على معطيات الجدول السابق

من خلال هذا الجدول يمكن إنشاء مبيان يبين النسب المئوية التي تستفيد منها القطاعات المبينة أعلاه فيما يخص النفقات الجبائية.



تعليق: من خلال الجدول والمبيان يلاحظ أن القطاع العقاري هو القطاع المستفيد من التخفيض الضريبي بنسبة 64.71٪، يليه في المرتبة الثانية قطاع الصادرات بنسبة 29.42٪، ويأتي قطاع المناجم في المرتبة الثالثة بنسبة هزيلة تقدر بنسبة 3.82٪، ثم يأتي القطاع السياحي في المرتبة الأخيرة بنسبة 2.05٪.

وهنا يمكن التساؤل حول ترشيد النفقات الجبائية من خلال عقد شراكة مع الدولة، يكون فيها الطرفان

LexMaghreb
lexmaghreb.com

متساويان (رابح- رابح)، أي المساواة بين ما تقدمه الدولة من إعفاءات وتحفيزات للمنشآت المنتجة، وما تقدمه هذه الأخيرة من فوائد لصالح الدولة والمجتمع ككل، كالتخفيف من حدة البطالة عن طريق التشغيل من طرف الشركات المستفيدة من التخفيض الضريبي، وكذلك الرفع من الناتج الداخلي الخام والمساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

ثانيا: تقييم التدابير الاستثنائية برسم الضريبة على الشركات

بعد ما تناولت مثالا للتخفيض الضريبي الذي تستفيد منه بعض المنشآت المشار إليها أعلاه، والذي يجسد بوضوح التكلفة المالية التي تخلفها النفقات الجبائية على خزينة الدولة، سأتناول في مرحلة ثانية مثالا آخر لبعض المنشآت التي تستفيد من الإعفاء الكلي للضريبة على الشركات، وأخص بالذكر المنشآت التالية[101]:

- إعفاء كلي طيلة (5) سنوات وفرض الضريبة بسعر 8.75٪ عن السنوات العشرين (20) الموالية بالنسبة للمنشآت التي تزاول نشاطها في المناطق الحرة للتصدير؛
- إعفاء الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة، فيما يخص الأرباح المحققة في إطار غرضها القانوني؛
- إعفاء المنعشين العقاريين فيما يخص العقود والأنشطة والدخول المتعلقة بإنجاز برنامج، في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة لبناء 500 سكن اجتماعي موزع على فترة أقصاها خمس (5) سنوات؛
- إعفاء المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعمال يقل عن خمسة ملايين (5000000) درهم فيما يخص دخولها الفلاحية.

من خلال التقرير المتعلق بالنفقات الجبائية للسنة المالية 2020، نرصد المعطيات المتعلقة بالمنشآت السالفة الذكر الخاصة بسنتي 2018 و2019 كالتالي:

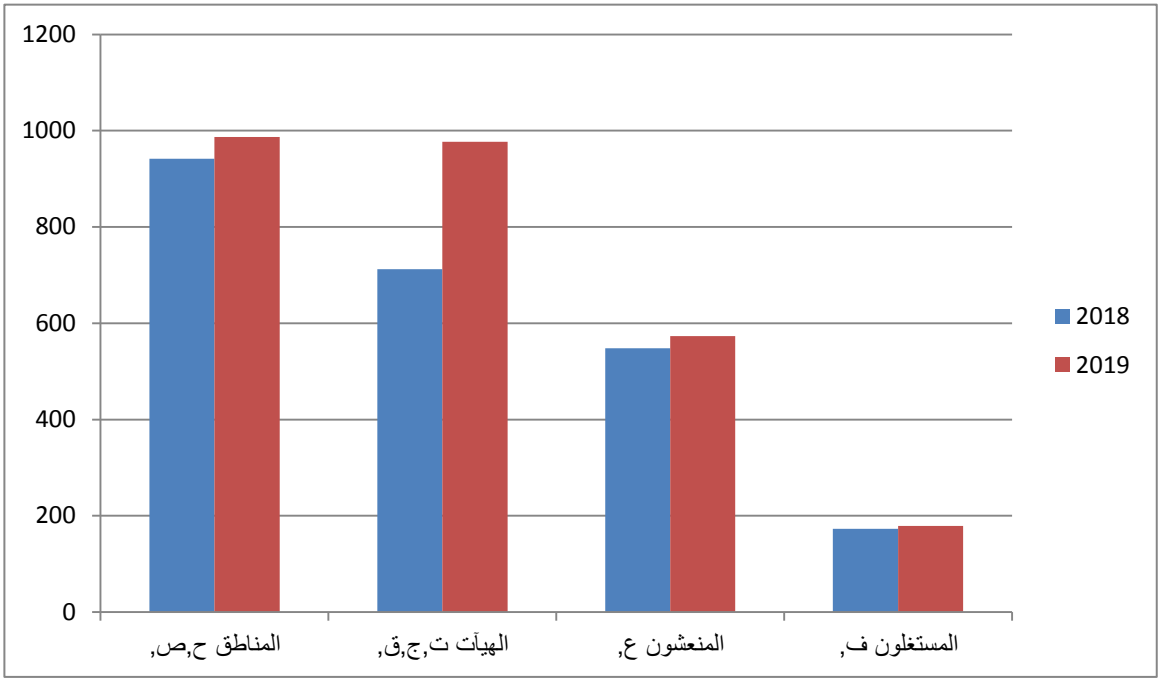
[101] المادة 6 من المدونة العامة للضرائب.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المنشآت	سنة 2018	سنة 2019
المنشآت التي تزاول نشاطها في المناطق الحرة للتصدير	942	987
الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة	712	977
المنعشون العقاريون	548	573
المستغلون الفلاحيون	173	179

المصدر: تقرير حول النفقات الجبائية للسنة المالية 2020، (الأعداد معبر عنها بملايين الدرهم)

من خلال الجدول المبين أعلاه يمكن إنشاء المبيان التالي:



تعليق

- من خلال المبيان يتضح أن المنشآت المستفيدة من الإعفاءات الكلية هي المنشآت التي تزاول نشاطها في المناطق الحرة للتصدير بمبلغ إجمالي قدره 942 مليون درهم خلال سنة 2018 مقابل 987 مليون درهم سنة 2019.
- في مرحلة ثانية، يظهر بأن الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة هي المستفيدة من الإعفاءات الكلية الممنوحة من طرف الدولة بمبالغ مالية جد مهمة تقدر ب 712 مليون درهم سنة 2018 مقابل ارتفاع جد مهم للكلفة المالية خلال سنة 2019 تقدر ب 977 مليون درهم.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- وفي مرحلة ثالثة، يتبين بأن المنعشين العقاريين يستفيدون من الإعفاءات الكلية الممنوحة من طرف الدولة بمبالغ مالية متقاربة بين سنتي 2018 و2019 تقدر على التوالي ب 548 مليون درهم و573 مليون درهم.
- أما المنشآت المستفيدة من الإعفاءات الكلية الممنوحة من طرف الدولة بمبالغ مالية يمكن وصفها بالضعيفة فهي هيئات المستغلون الفلاحيون بمبالغ مالية تقدر على التوالي ب 173 مليون درهم و179 مليون درهم خلال سنتي 2018 و2019.

المطلب الثاني: دور المحددات السياسية والسوسيو اقتصادية في اعتماد التحفيزات الضريبية

ما يميز الضريبة على الشركات هو تعدد النقاش حولها، بحيث أنه في كل مناسبة وعند طرح أي تصور اقتصادي، وبالخصوص خلال مناقشة مشاريع قوانين المالية، تزداد مطالب العديد من القوى الاقتصادية للتقليص من عبء هذه الضريبة، كما هو الشأن بالنسبة لباقي لشأن بالنسبة لباقي أنواع الضرائب. لكن هذا التوجه لا يحظى بإجماع الفرقاء، بحيث لا تتوانى العديد من الأصوات المعارضة إلى رفض مطالب رجال الأعمال، وانتقاد أسلوب تدبير الدولة للضرائب على الشركات، واعتباره ينحو نحو خدمة أقلية من أصحاب الامتيازات على حساب الأغلبية من السكان. هذه الأصوات تبني تصوراتها بالأساس على مواقفها الإيديولوجية، وعلى اختياراتها المعارضة للسوق. فما هي المواقف التي تحكم هيئات رجال الأعمال من الضريبة على الشركات؟ وكيف يتجاوب الفاعل السياسي مع خطاب المقاولين الهادف إلى زيادة تقليص سعر هذه الضريبة، والمطالبة بالمزيد من الإعفاءات[102]؟

الفرع الأول: الفرض الدائم للضريبة بأسعار مخفضة

تنص المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب على أن المنشآت المنجمية المصدرة تستفيد من السعر المخفض المنصوص عليه في المادة 19 – II –"دال" ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية التصدير الأولى.

وتستفيد كذلك من السعر المذكور المنشآت المنجمية التي تبيع منتجاتها إلى منشآت تقوم بتصديرها بعد

[102] جواد النوحي: تخفيض سعر الضريبة في المغرب، تدبيرفي خدمة المقاولة،سلسلة إصلاح القانون والتنمية السوسيو اقتصادية، 2011، ص 178

LexMaghreb
lexmaghreb.com

رفع قيمتها.

يهم الإعفاء الدائم بسعر مخفض للضريبة على الشركات المنصوص عليها في المادة 6-I-"دال" من م.ع.ض. المنشآت التالية:

- الشركات المنجمية؛
- الشركات المقامة بإقليم طنجة.

الفقرة الأولى: الشركات المنجمية[103]

تنص المادة السادسة1-"دال" من م.ع.ض. على نظام خاص بالنسبة للشركات المنجمية المصدرة التي تستفيد من الخضوع للضريبة بسعر مخفض قدره 17.50٪ المنصوص عليه في المادة 19-2-"جيم" من م.ع.ض. ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت فيها أول عملية تصدير. وتستفيد كذلك من السعر المذكور المنشآت المنجمية التي تبيع منتجاتها إلى منشآت تقوم بتصديرها بعد رفع قيمتها.

وبالتالي، فإن الخضوع للضريبة بسعر مخفض يطبق على مبلغ الضريبة على الشركات ذات الصلة:

- برقم أعمال عند التصدير فيما يخص المنشآت المنجمية المصدرة.
- برقم الأعمال الذي يناسب المنتوجات المباعة محليا من قبل شركة منجمية لمنشآت تقوم بتصديرها بعد رفع قيمتها.

الشركات المنجمية المؤهلة للاستفادة من النظام الضريبي المذكور أعلاه هي تلك التي تشرع في استغلال أو الرفع من قيمة المواد المعدنية المشار إليها في المادة 2 من ظهير 9 رجب 1370 (16 أبريل 1951) المتعلقة بالنظام المعدني في المغرب، ويتعلق الأمر ب:

الفئة الأولى: الفحم الصلب وأنواع الوقود الصلب الأخرى، الأحافير، الصخر الزيتي والحجر الجيري؛

الفئة الثانية: مواد معدنية مثل الألمنيوم والباريوم، الحديد، النحاس، الزنك، الرصاص، الزئبق، الفضة، الذهب ، القصدير، الزركونيوم، المنغنيز، البلاتين، الكروم، النيكل؛

الفئة الثالثة: النترات، الأملاح، الشب، البورات والأملاح الأخرى المرتبطة بنفس الترسبات وكذلك

[103] Note circulaire relative au code général des impôts, avril 2011, p 52.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المياه الجوفية؛

الفئة الرابعة: الفوسفاط؛

الفئة الخامسة: الميكا؛

الفئة السادسة: اليورانيوم، الراديوم، الثوريوم، السيريوم، الأتربة النادرة والمواد غير المشعة التي يمكن استخدامها في الطاقة الذرية، مثل البريليوم والبورون؛

الفئة السابعة: استخراج الصخور الطينية لتصنيع البنتونيت (des bentonites) وتبييض التربة.

الفقرة الثانية: الشركات المقامة بإقليم طنجة

نعني بإقليم طنجة المجال الترابي لعمالة طنجة-أصيلة ودائرة الفحص كما هو محدد بموجب المرسوم رقم 203-527 المؤرخ 10 سبتمبر 2003 المتعلق بالتقسيم الإداري للمملكة ، باستثناء دائرة أنجرة.

بالنسبة لهذا الإقليم، يجب التمييز بين:

- الشركات المصدرة؛
- الشركات الصناعية؛
- شركات أخرى؛
- المنعشون العقاريون.

أولا: الشركات المصدرة

طبقًا لأحكام المادة 247- 13 من م.ع.ض. وبالرجوع لأحكام المادتين 6-1-"دال" °2 و 165- 3 من م.ع.ض. فإن الشركات المصدرة المتمركزة في إقليم طنجة تستفيد من سعر محدد قدره 8.75٪ المشار إليها في المادة 19- 2-"ألف" من م.ع.ض. بالنسبة لرقم أعمالها الذي يتناسب مع عمليات التصدير المنجزة خلال السنوات المحاسبية المفتوحة خلال الفترة الممتدة من 1 يناير 2008 إلى 31 دجنبر 2010، بعد هذه الفترة تستفيد هذه الشركات من سعر 17.50٪ المشار إليه في المادة 19- 2-"جيم" من م.ع.ض.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثانيا: الشركات الصناعية

تعتبر المقاولات الصناعية التحويلية المتمركزة في إقليم طنجة خاضعة للضريبة بسعر مخفض قدره 17.50٪ المشار إليها في المادة 19- 2 "جيم" من م.ع.ض. ويطبق هذا السعر على رقم الأعمال الإجمالي فيما يتعلق بالسنوات المحاسبية المفتوحة طيلة الفترة الممتدة من 1 يناير 2008 إلى 31 دجنبر2010.

تم تحديد هذا السعر بموجب المادة 247-14 من م.ع.ض. من أجل تعديل أحكام المادة 7 - 7 من م.ع.ض. وذلك بغية التطبيق التدريجي لهذا السعر الضريبي داخل إقليم طنجة.

بعد هذه الفترة المذكورة أعلاه، تضاف إلى سعر 17.50٪، 2.5 نقطة في السنة إلى غاية 31 دجنبر 2015، كما سيطبق سعر 30٪ المشار إليه في المادة 91-1- "ألف" من م.ع.ض. خلال السنوات المحاسبية المفتوحة ابتداء من 1 يناير 2016.

ثالثا: شركات أخرى

تنص أحكام المادة 6-1-"دال" على أن الشركات التي لها مقر اجتماعي بإقليم طنجة وتمارس نشاطا رئيسيا بالمجال الترابي لهذا الإقليم، تستفيد من الخضوع للضريبة بسعر مخفض قدره 17.50٪ المشار إليه في المادة 19- 2 "جيم" من م.ع.ض. بالنسبة لهذا النشاط الممارس خصيصا بهذا الإقليم.

وهكذا فإن الشركات المتواجدة بإقليم طنجة لها الحق في الاستفادة من السعر المخفض المقدر ب: 17.50٪ بالنسبة لرقم أعمالها ذات الصلة بالعمليات التالية:

- العمليات ذات الصلة بإيصال البضاعة والفاتورة المتعلقة بالمبيعات المنجزة من طرف شركة انطلاقا من إقليم طنجة؛
- العمليات المتعلقة بتقديم الخدمات المنجزة خصيصا داخل إقليم طنجة (مثل: أعمال التثبيث، العرض، النظافة، الصيانة والتأجير)؛
- العمليات المتعلقة بإنتاج السلع والبضائع المنجزة كليا داخل هذه المنطقة.

بينت المادة 7-6 من م.ع.ض. بأن هذه المقاولات تستفيد من سعر مخفض قدره 17.50٪ فقط بالنسبة

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

للعمليات ذات الصلة بالأشغال المنجزة وببيع المنتوجات والخدمات المقدمة خصيصا بهذه الأقاليم والعمالات.

وعلى العكس من ذلك فإن هذه الشركات لا تستفيد من السعر المذكور أعلاه (أو بتخفيض قذره 50٪ من الضريبة على الشركات بالنسبة للسنوات المحاسبية المفتوحة سابق ابتداء من 2008/01/01) بالنسبة لجزء من الإنتاج، المتعلق بالمبيعات وتقديم الخدمات المنجزة خارج إقليم طنجة.

وأخيرا، وبهدف توحيد الضرائب داخل التراب الوطني، فإن المادة 247-14 من م.ع.ض. تنص على أنه بالنسبة للشركات المقامة داخل إقليم طنجة المشار إليها في المادة 6-1-"ذال"°2 من م.ع.ض. تستفيد من سعر 17.50٪ من إضافة 2.5 نقطة عن كل سنة مفتوحة طيلة الفترة الممتدة من 1 يناير 2011 إلى غاية 31 دجنبر2015.

رابعا: المنعشون العقاريون

بالنسبة للمنعشين العقاريين المتواجدين بإقليم طنجة، يمكن أن نميز بين ست(6) حالات:

- **الحالة العادية: المنعشون غير المتعاقدين**

بالنسبة للمنعشين العقاريين المتواجدين بإقليم طنجة الذين لم يوقعوا اتفاقا من الدولة، فإن سعر30٪ المشار إليه في المادة 19-1-"ألف" هو المطبق ابتداء من 1 يناير 2008 وفقا لأحكام المادة 6 من م.ع.ض.

- **المنعشون الذين وقعوا قبل 2008/01/01 اتفاقا مع الدولة لبناء 2500 سكن اجتماعي**

هذه الفئة من المقاولين العقاريين تعتبر معفاة من الضريبة على الشركات شريطة احترام التزاماتهم التي وقعوا عليها في العقد من الدولة.

- **المنعشون الذين وقعوا خلال سنة 2008 اتفاقا مع الدولة لبناء 1500 سكن اجتماعي**

هذه الفئة من المنعشين العقاريين تستفيد من تخفيض قدره 50٪ من الضريبة على الشركات خلال السنة المحاسبية لسنة 2008 وفقا لمقتضيات المادة 8-3-°5 من قانون المالية رقم 38.07 لسنة 2008.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

خارج هذه السنة المحاسبية يطبق سعر 30٪ المشار إليه في المادة 19-1-"ألف" من م.ع.ض.

- **المنعشون الذين وقعوا عقدا مع الدولة خلال الفترة الممتدة من 2009/01/01 إلى 2010/12/31 لبناء 1500 سكن اجتماعي**

هذه الفئة من المنعشين العقاريين تستفيد من تخفيض قدره 50٪ من الضريبة على الشركات بالنسبة لسنتين محاسبيتين متتالية الموالية للسنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من 1 يناير 2008 طبقا لمقتضيات المادة 7-4-"جيم" من قانون المالية رقم 40.08 لسنة 2009.

وهكذا، فإن المنعشين العقاريين، الأشخاص المعنويون الذين يتعاقدون مع الدولة لبناء 1500 سكن اجتماعي، سيستفيدون بالنسبة للسنتين المحاسبيتين المتتاليتين الموالية للسنة المفتوحة ابتداء من 2008/01/01 (مع تضمين السنتين 2009 و2010)، من تخفيض قدره 50 ٪ من الضريبة على الشركات، أي بنسبة مخفضة قدرها 15 ٪ .

مع التذكير بأن هذا السكن الاجتماعي يجب أن يخصص للسكن الرئيسي لكي يستفيد هؤلاء المنعشون المعنيون من التخفيض الضريبي طبقا لمقتضيات المادة 247-12 من م.ع.ض.

يطبق التخفيض الضريبي المذكور أعلاه، على العقود الموقعة من الدولة فيما بين 2009/01/01 و 2010/12/31، مع العلم أنه خارج السنة المحاسبية 2010، يطبق سعر 30 ٪ المشار إليه في المادة 19-1-"ألف" من م.ع.ض.

- **المنعشون الذين وقعوا اتفاقا مع الدولة ابتداء من 2008/01/01 لبناء سكن ذو قيمة عقارية ضعيفة تحدد في مبلغ 140000 درهم**

تعتبر هذه الفئة من المنعشين العقاريين معفية من الضريبة على الشركات استنادا على توقيع الاتفاق مع الدولة في الفترة الممتدة ما بين 2008/01/01 و 2012/12/31، شريطة أن يحترم المنعشون المعنيون التزاماتهم المدرجة في العقد.

- **المنعشون الذين وقعوا اتفاقا مع الدولة ابتداء من 2010/01/01 لبناء السكن الاجتماعي**

تستفيد هذه الفئة من المنعشين العقاريين من الاعفاء من الضريبة على الشركات بناء على العقد الموقع

LexMaghreb
lexmaghreb.com

مع الدولة خلال الفترة الممتدة من 2010/01/01 إلى 2020/12/31.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في قرارات اعتماد نظام التحفيزات الجبائية

تحتاج التنمية الاقتصادية إلى تمويل الذي يحتاج بدوره إلى وسائل ومن دون وسائل لا معنى للحديث عن الأهداف والإنجازات ولا مجال لتجسيدها في الواقع، من هذا المنطلق فإن تمويل التنمية الاقتصادية أصبح يحتل مكانة هامة في مجال الانشغالات اليومية للدولة المغربية، حيث أصبحت تتداول مصطلحات عدة في هذا الشأن كعجز الميزانية، المديونية، إعادة الجدولة...الشيء الدي أدى بالعديد من المفكرين الاقتصاديين وخبراء المالية إلى البحث عن الوسائل والحلول المناسبة للتخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية والتأثير على مستوى الدخل الوطني لتحقيق ما تصبوا إليه الدول من أهداف اقتصادية واجتماعية دون الإخلال بالتوازن الاقتصادي.

إن الدور الذي تلعبه الضريبة في تعبئة الموارد المالية، جعلت كل دول العالم تعتمد على هذه الوسيلة التي تشكل منبعا ماليا أساسيا لا يمكنه أن يختفي ما دام أن هناك اقتصاد يشمل نشاطات صناعية وتجارية خاضعة للضريبة تقتطع عليها حصص مالية إجباريا لتوجه فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية والتكفل المباشر بالاستثمارات والخدمات ذات الطبيعة الاجتماعية، ولا يمكن تحقيق الأهداف المنشودة إلا بتطبيق سياسة جبائية فعالة ترتكز على الضرائب ذات المردودية المالية العالية والمقبولة سياسيا واجتماعيا.

ومن أهم المخططات التي لجأ إليها المغرب لتشجيع الاستثمار ومن تم دعم المقاولة المغربية هو نظام النفقات الجبائية، ويتضمن هذا النظام الضريبي عدة استثناءات في شكل إعفاءات وتخفيضات ضريبية، وتشكل الاستثناءات الضريبية نقصا ماليا هاما في الميزانية العامة للدولة، وبهذا المعنى يمكن اعتبار الإعفاء الضريبي أحد أدوات الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي.

الفقرة الأولى: النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار

رغم أهمية النفقات الضريبية ووزنها في منظومة المالية العمومية، فإن أول ملاحظة يمكن رصدها هو غياب تأطير قانوني مناسب لها بدليل عدم وجود تعريف محدد لهذه النفقات كما أن هذا المفهوم لم يذكر ولم يحدد في أي نص قانوني، بل الأدهى من ذلك، أن مدونة الضرائب التي تعتبر الإطار المرجعي في

LexMaghreb
lexmaghreb.com

هذا المجال لم تخصص لهذا المفهوم أي تعريف، واقتصرت على تحديد مختلف أنواع الاستثناءات التي تتحملها الدولة لفائدة بعض القطاعات الاقتصادية، كما لم تحظ هذه النفقات لحد الآن بنظام للحكامة والتتبع والتقييم بهدف الوصول إلى ضبطها، علما أن مبالغها في تزايد مستمر من سنه لأخرى لتصبح هذه الوضعية جد مقلقة إذا علمنا ان السلطات العمومية لا تتوفر على رؤية واضحة بخصوص مراجعة الاستثناءات التي لم تمكن من تحقيق الأهداف المرجوة من إحداثها أو إلغاء تلك التي أصبحت متجاوزة[104]. انطلاقا من هذه الأهمية يمكن طرح الأسئلة التالية: إلى أي حد تساهم النفقات الجبائية في تشجيع المقاولات؟ وإلى أي حد تحقق النفقات الجبائية أهدافها؟ وما هي آثار النفقات الجبائية على مختلف الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والمالية؟

للإجابة عن هذه التساؤلات سأتطرق أولا لمسالة النفقات الجبائية كأساس للنهوض بقاطرة الاستثمار، وفي مرحلة ثانية سأتناول تجليات مساهمة الإعفاءات والتحفيزات الضريبية في تحسين ظروف العيش.

أولا: النفقات الجبائية كأساس للنهوض بقاطرة الاستثمار

إن المقاولات والشركات تعتبر من دون شك، عصب الاقتصاد وأكبر سوق للشغل في المغرب، وتحتل مكانة هامة في الدورة الاقتصادية الوطنية، وبالتالي فمن الضروري التفكير في آليات لدعم هذه المقاولات.

إن الاصلاحات الأخيرة التي قام بها المغرب في مجال تدعيم الحكامة الجيدة في مالية الدولة، أكسبت المالية العامة مزيدا من المصداقية والسلامة والشفافية، إضافة إلى تحكم أفضل في تطور الميزانية والمالية وأن إرساء هذه الاصلاحات مكن من تحقيق تقدم مهم في ما يخص التحكم في عمليات إعداد وتنفيذ ومراقبة ميزانية الدولة.

ومن أجل التحكم بشكل أفضل في النفقات الضريبية، يتعين القيام بإلغاء تدريجي للإعفاءات والتخفيضات، وفي الوقت نفسه القيام بتقييم أفضل للأثر الاقتصاد والاجتماعي للإجراءات الاستثنائية، ومن أجل تحسين الرقابة الضريبية يتعين على الإدارة تغيير أنماط عملها من خلال التنصيص على أنشطة رقابية دقيقة ومبسطة، وتحسين برمجة المراقبة.

تعتبر النفقات الجبائية آلية لتشجيع الاستثمار الذي يعرف بأنه إضافة طاقات إنتاجية جديدة إلى الأصول

[104] طارق الدندني: النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار، مجلة المنارة، عدد خاص 2016، ص 186.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الإنتاجية الموجودة في المجتمع، وذلك بإنشاء مشروعات أو التوسع في مشروعات قائمة، أو تجديد مشروعات انتهى عمرها الافتراضي، وكذلك شراء الأوراق المالية المصدرة لإنشاء مشروعات جديدة. وتكمن أهمية الاستثمار في زيادة الإنتاج والإنتاجية، مما يؤدي إلى زيادة الدخل القومي وارتفاع متوسط نصيب الفرد منه. وتوفير خدمات للمواطنين والمستثمرين، وتقليل البطالة وزيادة معدلات التكوين الرأسمالي للدولة.

يمكن للدولة أن تشجع الاستثمار عن طريق فرض الضرائب على الثروات والمدخلات، مما يدفع بالملزم إلى استثمارها، كما يجب على الدولة تجنب فرض الضرائب على المقاولات بشكل عشوائي لأن ذلك من شأنه أن يؤثر بشكل مباشر على الأفراد وكذلك الاستثمار. إن الدولة مدعوة اليوم إلى إيجاد سياسة تحفيزية توفق بين الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع ككل، وعلى العموم قد تعتمد السياسة التحفيزية في مادة الضرائب على عدة وسائل تكون على شكل نفقات جبائية، هذه النفقات قد تكون على شكل إعفاءات(دائمة أو مؤقتة) أو على شكل تخفيضات في معدلات الضرائب، لأن مثل هذه التخفيضات تعطي فرصة للمقاولات أن تضاعف من استثماراتها.

ثانيا: تجليات مساهمة الإعفاءات والتحفيزات الضريبية في تحسين ظروف العيش

لا شك أن الإجراءات الجبائية الاستثنائية تضع من بين أهم أهدافها تخفيف العبء الجبائي على الفئات التي تعاني من الهشاشة، وذلك من أجل تحسين ظروف عيشها عن طريق تدعيم قدرتها الشرائية، والحفاظ بالتالي على حد أدنى معيشي مقبول ومعقول اجتماعيا. فهل استطاعت هذه الإجراءات فعلا أن تلعب ذلك الدور؟ وهل عملت السلطات العمومية في اتجاه الحفاظ على أولويات تحسين ظروف عيش المواطن المغربي؟

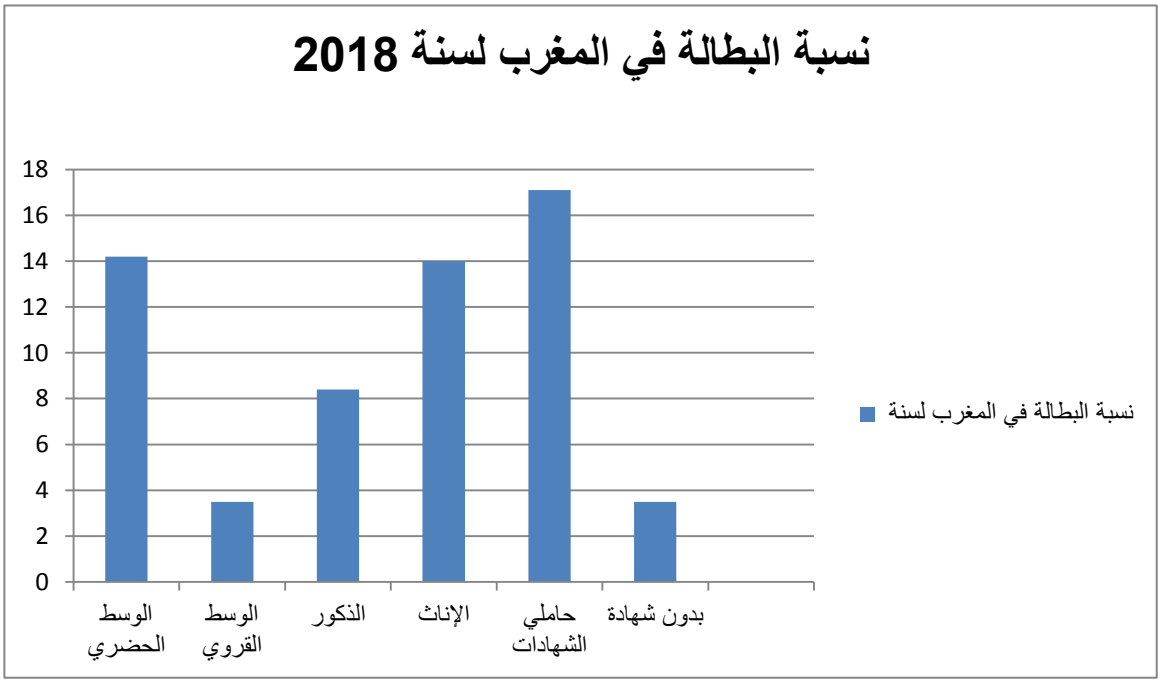
إن ميزه الأنظمة الضريبية للدول النامية، هو اعتمادها الكبير على الضرائب المباشرة، والمغرب بطبيعة الحال لا يشكل الاستثناء من هذه القاعدة، فإذا كانت سياسة التحفيزات والامتيازات تهدف الى تخفيف العبء عن المستثمرين، فإنها في نفس الوقت تحسن من القدرة الشرائية للمواطنين، وبهذه الطريقة تستطيع الدولة تحقيق نوع من التوازن بين مصلحة المستثمرين المتمثلة في الاستفادة من الإعفاء أو التخفيض الضريبي وبين مصلحة المواطنين المتمثلة في الحفاض على قدرتهم الشرائية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

كما تنعكس تدابير التحفيزات الجبائية على حركة سوق الشغل إذ أن من بين الأهداف التي تجعل السلطات العمومية المغربية تتخلى عن جزء من مداخيلها الضريبية لصالح الفاعلين الاقتصاديين هو زيادة الأنشطة الاقتصادية من أجل التخفيف من حدة البطالة التي تضرب فئات عريضة من الساكنة النشيطة في المجال الحضري وكذا المجال القروي، وكثيرا ما يعول على القطاع الصناعي للتخفيف من حدة البطالة باعتبارها معضلة اجتماعية واقتصادية على اعتبار أن التطور الاقتصادي غالبا ما يبنى على أسس قطاع صناعي نشيط بمختلف فروعه[105].

كما أن نسبة البطالة تمس فئات مختلفة من الساكنة النشيطة وبنسب مختلفة كما هو مبين في المبيان التالي[106]:



استنتاج وتعليق

من خلال المبيان نستنتج ما يلي:

- حسب الوسط، نلاحظ أن البطالة تمس الوسط الحضري أكثر من الوسط القروي (14.2 ٪ مقابل 3.5 ٪)

[105] صميم عزيز: التحفيزات الجبائية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، الطبعة الأولى 2013، ص 133.

[106] www.hcp.ma

lexmaghreb.com

- حسب الجنس، نلاحظ أن البطالة تمس الإناث أكثر من الذكور (14 ٪ مقابل 8.4 ٪)
- حسب الشهادات، نلاحظ أن البطالة تمس فئة حاملي الشهادات أكثر من الأشخاص غير الحاصلين على أي شهادة (17.1 ٪ مقابل 3.5 ٪)

من خلال معطيات المبيان نستنبط أن المشغل ينتقي اليد العاملة حسب المواصفات التي يريدها بدليل أن نسبة البطالة لحاملي الشهادات هي من أعلى النسب المشاهدة من الناحية الكمية، لكن من الناحية الكيفية يمكن التساؤل، هل أصحاب الشواهد العاطلين عن العمل يتوفرون على شواهد جامعية تتناسب مع متطلبات سوق الشغل.

من ناحية أخرى نلاحظ أن نسبة العاطلين بالوسط الحضري تفوق بكثير نسبة العاطلين بالوسط القروي وهذا راجع بأن الساكنة النشيطة بالعالم القروي يشتغلون داخل مقاولات فلاحية يغلب عليها في غالب الأحيان الطابع الموسمي.

وفي الأخير تبقى مشاركة النساء ضعيفة في سوق الشغل مقارنة مع الرجال، وهذا ربما يعزى إلى فقدان النساء للعمل في قطاع النسيج الذي يعاني من منافسة حادة على الصعيد الدولي.

الفقرة الثانية: دور المحددات السياسية في اعتماد التحفيزات الضريبية

لا شك أن اتخاذ القرار لمنح التحفيزات الجبائية في نظام ضريبي معين لا يمكن أن يتم بمعزل عن الاختيارات السياسية والإيديولوجية للسلطات العامة، ذلك أن طبيعة الحزب الحاكم، بل وطبيعة النظام السياسي القائم، أو طبيعة الكتلة السياسية الحاكمة تمارس تأثيرها القوي على اختيارات السلطات العمومية فيما يتعلق باتخاذ قرارات التحفيزات الجبائية، كما يؤثر ذلك على الأولويات الاجتماعية والاقتصادية، في انسجام مع تصورها وفلسفتها السياسية.

ويمكن لحكومة ما أن ترى في التحفيزات الجبائية أداة لدفع الاستثمار وخلق تنمية اقتصادية وذلك من أجل بناء مشروع مجتمعي أكثر عدلا، فهي بذلك تسطر في قانون ماليتها مثلا تخفيض العبء الجبائي على المقاولات قصد تشجيعها ومنحها امتيازات جبائية واسعة، كما لا يمكن تجاهل الظرفية السياسية الانتخابية، ففي المرحلة السابقة للانتخابات يمكن تأجيل بعض الإجراءات غير الشعبية كالزيادة في الأسعار الضريبية، أو خلق ضرائب جديدة، أو تقليص بعض النفقات الاجتماعية، فتمارس بذلك نوعا

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

من الدعاية والجلب تجاه الجسد الانتخابي فينتج عن ذلك ما نسميه بميزانية الهدايا.

وتبعا لذلك فإن الظرفية السياسية، الاقتصادية، المالية والدولية التي تحكمها سياسة ذات توجهات ليبرالية مهيمنة لا يمكن تقليص دورها في هذه الاختيارات، فضغوط صندوق النقد الدولي والبنك العالمي والمجموعات القارضة (لندن، باريس) ومنظمة التجارة الدولية...، كلها تمارس تأثيرات بمناسبة اتخاذ قرار منح الامتيازات والتحفيزات الضريبية، فماهي المعطيات المؤثرة في القرار السياسي؟ ثم ما هي الجهات الضاغطة التي تساهم في منح المزيد من الإعفاءات لبعض المنشآت دون أخرى؟

للإجابة على هذه الأسئلة سأناقش في البداية علاقة المعطى السوسيو اقتصادي بالامتيازات الجبائية، بعد ذلك سأتطرق لدور اللوبيات في اتخاذ قرار التحفيزات الجبائية.

أولا: تأثير المعطى السوسيو اقتصادي على منح الامتيازات الجبائية

بخصوص الحقل الاجتماعي، تجب الإشارة إلى أن الواقع الاجتماعي بمختلف تجلياته الشاذة وكل معوقاته، يمارس تأثيرا قويا على مسالة اتخاذ قرار منح التحفيزات الجبائية لقطاع معين، فمستويات الأجور ودرجات الفقر والأمية والتهميش الاجتماعي والتوزيع المتفاوت جدا للثروة والتفاوتات الاجتماعية ونسب التمدرس ونسب وفيات الأطفال وضعف البنيات التحتية والصحية والمائية والتطور السريع للسكن غير اللائق والبطالة وبطالة المثقفين، كلها مجالات تمارس تأثيرا في الاختيارات المتعلقة بسن سياسة تحفيزية جبائية معينة.

وأما بالنسبة للحقل الاقتصادي، فعناصره مؤثره وفاعلة، فالماضي الاقتصادي يحتم الأخذ بعين الاعتبار كل الحسابات والأرقام والاحصائيات السابقة على مستوى الاقتصاد الوطني بصفة عامة أو الاقتصاد القطاعي بشكل خاص، كما أن التقارير والدراسات والأبحاث والدراسات السابقة عن السنة المالية هي مفيدة ومؤثرة للتوقعات التي سيتضمنها قانون المالية.

أما تأثير الحاضر الاقتصادي فهو يتجسد في ضرورة اعتبار الواقع المعيش للمقاولات والبنيات التحتية والدخل الوطني والديون الداخلية والخارجية ومستويات التضخم وأهمية مستويات الضغط الضريبي.

ويبقى المستقبل الاقتصادي رهين بالاهتمام بالأهداف المسطرة والمدمجة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية حتى لا يكون هناك تناقض ما بين اختيارات قانون المالية السنوي والاختيارات

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الاستراتيجية لمخطط التنمية.

وعلى هذا الأساس فان الظرفية المالية والسوسيو اقتصادية الداخلية والخارجية، تنزل بثقلها لتوجيه القرارات المتعلقة بسياسة التحفيزات الجبائية، حيث تتحكم بشكل واضح في الاختيارات العامة للسلطات السياسية في المجال الجبائي، وتبعا لذلك فقد لوحظ ان المظهر الأساسي الذي ميز النظام الجبائي المغربي بشكل هيكلي منذ عهد الحماية ولازال يطبعه بقوة، يتمثل في التفاوت البنيوي لمساهمة مختلف أنواع الضرائب في حصيلة المداخيل الجبائية.

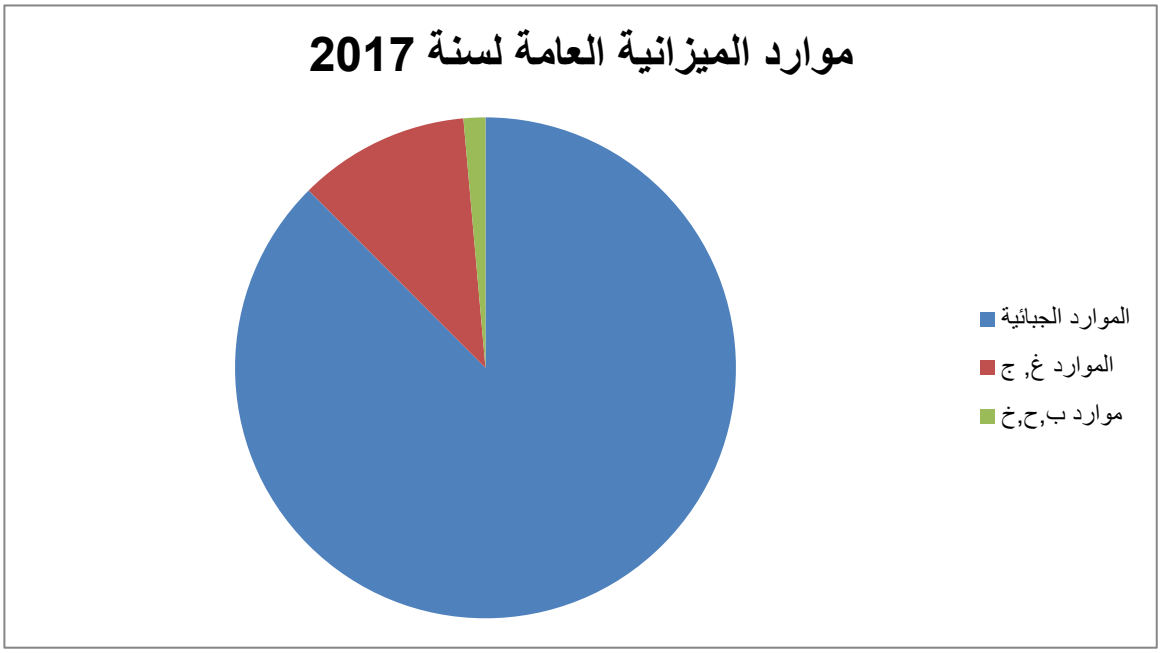
والجدير بالذكر أن الاختلال البنيوي في توزيع المداخيل الجبائية يعد السمة البارزة للنظام الضريبي المغربي عل اعتبار أن الموارد الجبائية تعتبر من أهم المداخيل التي تغطي الجانب المتعلق بالتكاليف العامة المرصودة في برنامج الميزانية العامة للدولة كما هو مبين أسفله في الجدول التالي:

المورد	المبلغ ب (مليون الدرهم)	النسبة المئوية
الموارد العادية	**229 886**	**100%**
الموارد الجبائية	200 309	87%
الموارد غير الجبائية	25 809	11%
موارد بعض الحسابات الخاصة للخزينة	3 542	2%

المصدر: تقرير حول تنفيذ الميزانية العامة لسنة 2017

LexMaghreb
lexmaghreb.com

انطلاقا من المعطيات المشار إليها في الجدول أعلاه ننشأ المبيان التالي:



من خلال الجدول والمبيان، يتبن جليا مدى اعتماد الدولة على الموارد الجبائية التي تمثل 87 %، فيما تمثل الموارد غير الجبائية نسبة هزيلة تقدر ب 11 %، في حين تمثل موارد بعض الحسابات الخاصة للخزينة نسبة 2 %.

ثانيا: تأثير اللوبيات في اتخاذ قرار التحفيزات الجبائية

تطرح بخصوص أداء الضريبة على الشركات في المغرب وتقييم آثارها تساؤلات عدة، من ذلك هل ساهمت الإصلاحات المتبعة في تحقيق انتقال ضريبي يمكن من تحقيق الأهداف المرسومة؟ تتحدد عناصر الإجابة عن هذا الواقع من خلال مقاربة النتائج المحصلة بناء على رهانات الدولة من التدابير الإجرائية المتخذة في مادة الضريبة على الشركات.

وفي مقابل هذا الطرح، تبرز العديد من الآراء تنتقد مقاربة الدولة في تخفيض سعر الضريبة على الشركات، وترى أن النتائج المحققة جزئية، وأن الإصلاح المتبع هو في خدمة جزء من الملزمين، أي الشركات الكبرى، ويعتبر أن التخفيض يترتب عنه إهدار لموارد مالية هامة.

يتضح أن النقاش حول الجباية في المغرب عموما يبقى عنصرا مركزيا في فهم سيرورة الإصلاح الاقتصادي، ويرتبط تأثيرها أيضا بالمجال السياسي، فإذا كان التوجه الحالي للضريبة يسير نحو تقوية

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

انفصال الضريبة عن السياسة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، حيث يكون المحدد الأساسي هو تطبيق قاعدة إلزامية الضريبة بالنسبة للجميع والشفافية كمحدد في علاقة الإدارة الضريبية بالملزمين، فإن على العكس من ذلك تبقى الأبعاد السياسية حاضرة بقوة، وفي هذا الصدد تتحدث العديد من الكتابات عن استمرارية ارتباط أداء الضريبة في المغرب في أجزاء كبيرة بطبيعة العلاقة مع المقررين، وأن المحدد الأساسي في اتخاذ قرارات ضريبية في حالات عدة يرتبط بأبعاد سياسية أو بسعي المقرر لمحاباة أطراف مؤثرة في السوق. يقول غاي سورمان أن "مستوى أداء الضريبة من طرف مقاولة مغربية يرتبط بجودة علاقتها مع السلطة، وليس بالاعتماد على مدونة الضرائب[107]"، وفي تأكيد هذا الواقع، نقدم حالة لتدخل السلطات الحكومية عبر أدوات ضريبية لتقييد الشركات المنافسة لمجموعة " أونا". في هذا الصدد ذهب معارضو مجموعة "أونا" إلى أن قرار الحكومة المضمن في القانون المالي لسنة 2005، والذي بموجبه تم إخضاع التعاونيات التي يتعدى رأسمالها 5 ملايين درهم، للضريبة على الشركات، لا يستند إلى أي حجة مادية، وإنما استجابة لضغوط المجموعة بعدما تضايقت شركة "سانطرال ليتيير" فرع المجموعة، فيما اعتبرته منافسة غير قانونية من طرف التعاونيات الفلاحية المنتجة لمادة الحليب[108].

المبحث الثاني :الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة بصفة مؤقتة

الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بسعر مخفض بصفة مؤقتة المشار إليها في المادة 6 – II من م.ع.ض. تهم بالخصوص ما يلي:

- الإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض
- الإعفاءات المؤقتة
- والفرض المؤقت للضريبة بأسعار مخفضة[109].

[107] Gay Sorman : Les enfants de Rifaa musulmans et modernes, librairie Arthème Fayard, Paris, 2003, p 119.

[108] جواد النوحي: تخفيض سعر الضريبة على الشركات في المغرب، تدبير في خدمة المقاولة، إصلاح القانون والاقتصاد: أي مسار، مطبعة النجاح الجديدة، مارس 2011، ص 189.

[109] Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, avril 2011, p :56

lexmaghreb.com

المطلب الأول: التحفيزات المؤقتة الممنوحة للشركات

إذا كانت السياسة الضريبية في الدول المتقدمة تخضع لتحليل مفاهيمي فإن هذه السياسة في الدول النامية لا تستند على معايير واضحة وأسس موضوعية، فمثلا في المغرب نلاحظ أن مختلف التدابير والإجراءات ذات الطابع الجبائي التحفيزي جاءت ضمن سياسة ظرفية، وهذا يدعو إلى تجاوز هذا النهج لأن مسألة التنمية لا تتحقق عبر الصدفة وإنما استنادا على دراسات خاصة.

ولعل التحديد الدقيق للأهداف من وراء نهج سياسة الإعفاءات الضريبية وكذا تحديد وسائل تنفيذها كفيل بأن يضفي صفة الفعالية والنجاعة لهذه السياسة، إذ أن التحديد الدقيق للأهداف يستند على مجموعة من العناصر:

- التصور الواقعي للأهداف: بمعنى أن تكون الأهداف قابلة للتحقق آخذين بعين الاعتبار حجم الموارد المالية والبشرية المتوفرة؛
- تحديد وسائل التنفيذ؛
- تحديد القطاعات المعنية: أي تحديد القطاعات التي ستستفيد من الإعفاء والقادرة على تحقيق الأهداف المسطرة.

الفرع الأول: الإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بأسعار مخفضة[110]

هذه الإعفاءات تهم بالخصوص ما يلي:

- المنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير؛
- والوكالة الخاصة طنجة – البحر الأبيض المتوسط.

الفقرة الأولى: المنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير

أولا: تعريف

تعتبر المناطق الحرة وسيلة اقتصادية تستخدمها الدول بهدف جذب الاستثمارات الأجنبية و تحفيز الاستثمارات المحلية بما يعود على اقتصاداتها بفوائد من جوانب متعددة، و قد ارتبط ظهور المناطق

[110] تم نسخ هذه الفقرة بمقتضى البند ا من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

الحرة بتوسع حركة التجارة منذ القدم، حيث توسعت أنشطتها وتعددت أشكالها بتطور التجارة الدولية، خاصة خلال العقود الأخيرة.

ويمكن تعريف المناطق الحرة بكونها " قطعة أرض ذات حدود جغرافية واضحة ومعزولة جمركيا عن الدولة، تتمتع المشروعات المقامة عليها بإعفاءات ضريبية وجمركية وإجرائية، بهدف تحفيز الرأسمال الأجنبي المالي والصناعي على الاستثمار والمقاولة. ويوجد في العالم ما يفوق 3000 منطقة حرة، خاصة في الدول المتقدمة، التي قطعت أشواطا كبيرة في إرساء وإدارة مناطق عملاقة، كانت ولا تزال رافعة في مسارها التنموي، وعاملا من عوامل تنافسيتها الدولية في القدرة على جلب الرأسمال الاستثماري الدولي.

وقد انخرط المغرب بقوة، خاصة في العقود الأخيرة، بهدف تدارك التأخر الذي سجله في هذا المجال خلال عقود القرن الماضي، بهدف توفير عرض استثماري متكامل، ابتداء باتفاقيات التبادل الحر وانتهاء بالمناطق الحرة، ومرورا بتجويد مناخ الأعمال وجعل الجاذبية الاقتصادية لبلادنا أولوية قصوى. دون أن ننسى استفادة بلادنا في هذا المجال من رصيدها اللامادي الاستثنائي، بما تنعم به من رصانة استقرارها السياسي والاجتماعي والديني.

إلا أنه بالمقارنة مع حجم الامتيازات التي تستفيد منها الشركات المقيمة، بدءا بإعفائها من الضريبة على الشركات لمدة خمس سنوات، وتطبيق معدل مخفض جدا بعد ذلك في حدود 8 في المائة لمدة تصل إلى 20 سنة، إضافة إلى امتيازات أخرى عديدة واستثنائية كالإعفاء من القيمة المضافة والإعفاء من الضريبة على الدخل والإعفاء من الضريبة المهنية وغيرها من الامتيازات، يبقى السؤال الذي يطرح نفسه بإلحاح هو ما آثار هذه المناطق على اقتصاديات الدول المستوطنة، في مقابل كل هذه الاستثناءات، مع تخصيص الحالة المغربية بالاستقراء بشكل خاص ؟

وبغض النظر عن الجدل الذي يثيره عامة موضوع المناطق الحرة، خاصة في بعدها الاجتماعي، لا بد من التأكيد على الآثار الإيجابية العديدة لهذه المناطق، ما يجعلها تشكل واحدا من ركائز الجغرافية الاقتصادية في الدول المتقدمة والسائرة في طريق النمو على السواء. هذه الأثار الإيجابية التي نلخصها في ثلاث :

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- خلق نسيج صناعي محلي: وهذا الأثر هو الأهم على المدى الاستراتيجي، حيث ينبعث نسيج محلي من الشركات الصغرى والمتوسطة المحلية، لتقديم شتى الخدمات أو المنتجات النصف النهائية، تدخل في دورة إنتاج المنتوج النهائي. وهو ما يسمى بمعدل الإدماج، وهو مؤشر جد مهم، يدل على تملك الخبرات على المستوى المحلي وبروز شركات قادرة على المساهمة بجودة وكفاءة في سلسلة منتجات موجهة للسوق الدولية. وقد وصل اليوم معدل الإدماج بالنسبة لمصنع رونو بالمنطقة الحرة طنجة إلى نسبة 46 في المائة، وهو رقم مشجع بالنسبة إلى حساسية مهن الصناعة وتقنيتها العالية.

- تحويل الخبرات: وهو من أهم الرهانات بالنسبة لكل الدول السائرة في طريق النمو، حيث تساهم الشركات المستثمرة في تأهيل مراكز محلية للتكوين، بالإضافة إلى تكوين الخبرات الوطنية العاملة، ما يمكن في المدى المتوسط والبعيد من امتلاك رصيد مهم من الخبرات الوطنية، قادرة على التوطين المحلي للخبرات والكفاءات، بما سيمكن من التهيئة المحلية لدورة الإبداع والإنتاج المحليين.

- خلق مناصب للشغل: لعل من العائدات الإيجابية للمناطق الحرة هو تشجيع الشركات على الاستثمار والتشغيل، خاصة بالنظر إلى الكلفة المنخفضة لليد العاملة. وقد استطاعت المنطقة الحرة لميناء طنجة مثلا من خلق ما يفوق أربعين ألف منصب شغل، وهو رقم مهم بالنظر إلى الحاجيات الوطنية في هذا المجال.

بناء على كل ما سبق، فإن قرار الحكومة توسيع المنطقة الحرة للتصدير لميناء القنيطرة يأتي استجابة لطبيعية القرار التاريخي الذي اتخذته شركة بوجو سيتروين بإنشاء معمل عملاق لها في المغرب، سيخطو نفس الخطوات الناجحة للمشروع لشركة رونو، بما سيمكن المغرب من تحقيق المزيد من النجاحات المذهلة في مجال صناعة السيارات وتصديرها.

ثانيا: النظام الضريبي

تنص المادة 6 - II-"ألف" 1° من المدونة العامة للضرائب على أن المنشآت التي تزاول أنشطتها في المناطق الحرة للتصدير تتمتع بالامتيازات التالية:

- الإعفاء من مجموع الضريبة طوال (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في استغلالها؛

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- فرض الضريبة عليها بالسعر المنصوص عليه في المادة 19 – II-"ألف" عن العشرين (20) سنة المحاسبية المتتالية الموالية؛
- خارج هذه المدة تصبح هذه المنشآت خاضعة للضريبة على الشركات وفق قواعد القانون الخاص.

الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات وأيضا الخضوع للضريبة بسعر مخفض قدره 8.75 % المشار إليه أعلاه يطبق أيضا على العمليات المنجزة بين المنشآت المقامة في نفس المنطق الحرة للتصدير وبين المنشآت المقامة في مناطق حرة للتصدير مختلفة، شرط أن يكون المنتوج النهائي إما موجه مباشرة للتصدير وإما أن تكون العمليات المنجزة تحت رقابة إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

ملحوظات[111]:

ا- تذكير بالنظام الضريبي للمنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير:

- قبل 2001، كانت المنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير خاضعة للضريبة على الشركات بسعر مخفض قدره 8.75 % لمدة خمسة عشر (15) سنة الأولى المتتالية ابتداء من تاريخ الاستغلال طبقا لمقتضيات القانون رقم 19-94 المحدث بالظهير الشريف رقم 1.95.1 بتاريخ 26 يناير 1995، خارج مدة خمسة عشر (15) سنة المذكورة أعلاه، تخضع هذه الشركات لشروط قواعد القانون الخاص.
- ابتداء من 1 يناير 2001، عدلت المادة 10 مكرر من قانون المالية لسنة2001 مقتضيات المادة 30 من القانون رقم 19.94 المتعلق بالمناطق الحرة للتصدير لتمكين هذه المقاولات الاستفادة مما يلي:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات لمدة خمس (5) سنوات محاسبية متتالية ابتداء من تاريخ بدء الاستغلال؛
- تطبيق سعر مخفض قدره 8.75 % خلال عشر (10) سنوات متتالية بالنسبة للمقاولات الخاضعة للضريبة على الشركات.

[111] Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, avril 2011, p : 58.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

هذا النظام الضريبي أدخل المادة 10 مكرر المشار إليها أعلاه المطبقة فقط على الشركات المحدثة ابتداء من 1 يناير 2001.

تبقى الشركات المحدثة قبل هذا التاريخ في المناطق الحرة للتصدير خاضعة للضريبة على الشركات بسعر مخفض قدره 8.75 % لمدة خمسة عشر (15) سنة الأولى المتتالية التابعة لتاريخ بدء الاستغلال.

- ابتداء من 1 يناير 2007، تاريخ دخول قانون المالية لسنة 2007 حيز التطبيق، تم تمديد مدة تطبيق السعر المخفض 8.75 % بالنسبة للمنشآت التي تمارس أنشطتها في المناطق الحرة للتصدير من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة، أما بالنسبة للمقاولات التي كانت تزاول أنشطتها في هذه المناطق، فإنها ستستفيد من السعر المخفض بالنسبة المتبقية لعشرين (20) سنة الجارية[112].

بالنسبة للمقاولات الحديثة، فإنها تستفيد من السعر المذكور أعلاه لمدة عشرين (20) سنة بعد انقضاء خمس (5) سنوات الأولى المعفاة كليا ابتداء من تاريخ بدء أنشطتها، أما الشركات التي تتدخل في المناطق الحرة للتصدير في إطار أوراش العمل المتعلقة بالبناء أو التركيب، فإنها تخضع للضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل طبقا لشروط قواعد القانون الخاص، تطبيقا لمقتضيات المادة 6- II- "ألف" °1 من م.ع.ض. بالشكل الذي تمت به التعديلات في المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008، وهكذا، فإن أشغال البناء أو التركيب المنجزة في المناطق الحرة للتصدير لا تستفيد من الامتيازات الضريبية الممنوحة لهذه المناطق.

ب- الامتيازات الممنوحة للمقاولات المقامة في المناطق الحرة للتصدير تطبق في نفس الوقت على المنشآت المحدثة في المناطق الحرة للتصدير، وكذلك على المنشآت المصدرة المحدثة خارج هذه المناطق والتي قامت بتحويل أنشطتها لمدة خمس (5) سنوات المحاسبية الأولى، هذه الأخيرة تستمر في الاستفادة من الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات بالنسبة للمرحلة المتبقية الخاصة بالإعفاء الخماسي.

[112] Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, avril 2011, p : 58.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: الوكالة الخاصة طنجة–البحر الأبيض المتوسط

تستفيد الوكالة الخاصة طنجة - البحر الأبيض المتوسط وكذا الشركات المتدخلة في إنجاز وتهيئة واستغلال وصيانة مشروع المنطقة الخاصة للتنمية طنجة – البحر الأبيض المتوسط والمقامة في المناطق الحرة للتصدير المشار إليها في المادة الأولى من المرسوم رقم 2.02.644 من الامتيازات الممنوحة للمنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير[113].

وتتمتع هذه الوكالة بالإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات بالنسبة للدخول المرتبطة بالأنشطة التي تزاولها باسم الدولة أو لحسابها. كما تتمتع الوكالة وكذا الشركات المتدخلة في إنجاز وتهيئة واستغلال وصيانة مشاريع المنطقة، بالامتيازات التالية المخولة للمنشآت المقامة بالمناطق الحرة للتصدير بالنسبة لـ:

أولا: واجبات التسجيل

إعفاء عقود تأسيس الشركات المعنية المقامة في مناطق التصدير الحرة وعقود الزيادة في رأسمالها؛

إعفاء عقود اقتناء الشركات المذكورة للأراضي المخصصة لإنجاز مشاريعها الاستثمارية، شريطة الاحتفاظ بهذه الأراضي ضمن أصول الشركة لمدة لا تقل عن عشر(10) سنوات من تاريخ حصولها على الترخيص المنصوص عليه في المادة 5من القانون 50.90المتعلق بالمناطق المالية الحرة.

ثانيا: الضريبة على الشركات

في إطار تنمية الجهة الشمالية للمملكة، حدد المرسوم رقم 2.02.644 جزء من هذه الجهة ك "منطقة خاصة لتنمية طنجة – البحر الأبيض المتوسط" وذلك لإنشاء منطقة حرة تحتوي على ميناء ومنطقة حرة للتصدير، كما نصت المادة 2 من هذا المرسوم بأن مهمة المجهولة الاسم المسماة "الوكالة الخاصة طنجة – البحر الأبيض المتوسط" هو إنجاز برنامج التنمية للمنطقة الخاصة طنجة – البحر الأبيض المتوسط في اسم ولحساب الدولة كما هو متفق عليه في العقد المبرم بين الدولة وهذه الشركة[114].

وهكذا، فإن الوكالة الخاصة طنجة – البحر الأبيض المتوسط تستفيد مما يلي:

[113] المادة 6- -"ألف" من المدونة العامة للضرائب.

[114] Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, avril 2011, p :59.

lexmaghreb.com

- الإعفاء من مجموع الضريبة على الشركات طوال السنوات المحاسبية الخمس (5) الأولى المتتالية ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال؛
- تطبيق الضريبة بسعر 8,75 %فيما يخص السنوات المحاسبية العشرين(20) المتتابعة الموالية للسنة المحاسبية الخامسة للإعفاء من مجموع الضريبة[115].

تمنح هذه الامتيازات أيضا للشركات المقامة في المناطق الحرة للتصدير المنشأة داخل المنطقة الخاصة لتنمية طنجة - البحر الأبيض المتوسط، والتي تتدخل في إنجاز، تهيئة، استغلال وصيانة المشروع المنجز في هذه المنطقة.

تجدر الإشارة أن المداخيل المحصلة من الأنشطة التي تنجزها هذه الوكالة لفائدة ولحساب الدولة تستفيد من الإعفاء الكلي والدائم من الخضوع للضريبة على الشركات طبقا لمقتضيات المادة I-6 –"ألف" – 25° من المدونة العامة للضرائب.

الفرع الثاني: الإعفاءات المؤقتة

حدد المشرع أنواع الإعفاءات من الخضوع للضريبة على الشركات والهيئات المستفيدة منها حسب توافر شروط الاستفادة المنصوص عليها في المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب، فبخصوص الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة، سنتطرق لنقطتين أساسيتين: أولهما الإعفاءات المؤقتة المخولة للشركات الحاصلة على امتياز الاستغلال وثانيهما الإعفاءات المؤقتة الممنوحة للشركات الصناعية.

الفقرة الأولى: الإعفاءات المؤقتة المخولة للشركات الحاصلة على امتياز الاستغلال

سأركز في هذه الفقرة على ذكر الإعفاءات المؤقتة المخولة للشركات الحاصلة على امتياز الاستغلال، حيث سأتطرق في النقطة الأولى للشركات الحاصلة على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكاربورات في حين سأتناول في النقطة الثانية الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة.

أولا: الشركات الحاصلة على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكاربورات

تنص المادة 6 - -"باء"- 2 على أنه يعفى الحاصل على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكاربورات أو

[115] المديرية العامة للضرائب: دليل التحفيزات الضريبية، طبعة 2019، ص: 73.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

إن اقتضى الحال، كل واحد من الحاصلين عليه إن كان مشتركا بينهم، من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة عشر (10) سنوات متتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في الإنتاج المنتظم لكل امتياز للاستغلال[116].

كما تعفى الأرباح الموزعة من طرف المنشآت الحاصلة على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكاربورات إعفاء دائما من الضريبة على الشركات المحجوزة في المنبع برسم عوائد الأسهم أو حصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها[117].

وهكذا، يمكن التمييز بين حالتين:

- إما أن يكون الامتياز ممنوح لشركة واحدة، وفي هذه الحالة تستفيد هذه الشركة من الإعفاء؛
- وإما أن يكون الامتياز ممنوح لمجموعة شركات، وفي هذه الحالة، كل شركة من هذه المجموعة تحصل على امتياز الإعفاء من الضريبة على الشركات بالنسبة لجزء من النتيجة العائدة لها وذلك لمدة عشر (10) سنوات متتالية ابتداء من تاريخ الشروع في الإنتاج المنتظم لكل امتياز للاستغلال.

ثانيا: الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة

تعفى الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة المنظمة بالقانون رقم 90-57الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.91.228بتاريخ 13من جمادى الأولى 1473 9نوفمبر 1992من الضريبة على الشركات برسم عملياتها طوال مدة الأربع (4) سنوات الموالية لتاريخ اعتمادها[118].

مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة مؤطرة بالنصوص القانونية التالية:

- القانون رقم 57.90 المحدث بالظهير الشريف رقم 1.91.228 بتاريخ (9 نونبر 1992) ؛
- المرسوم رقم 2.96.333 بتاريخ 31 أكتوبر 1997 المحدد لشروط الترخيص للشركات التي تستغل مراكز التدبير؛
- قرار وزير الصناعة والتجارة والصناعة التقليدية رقم 167.98 بتاريخ 28 شتنبر 1998 المحدد

[116] المادة 6- -"باء"-2 من المدونة العامة للضرائب.
[117] المديرية العامة للضرائب: دليل التحفيزات الضريبية، طبعة 2019، ص: 54.
[118] المادة 6 - -"باء"- 3 من المدونة العامة للضرائب.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

لطرق وضع طلبات الترخيص المتعلقة بالشركات التي تستغل مراكز التدبير.

ومن أغراض مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة نذكر: مسك حسابات منخرطيه، وضع الإقرارات الضريبية، الإشهاد على صدق وثائق المحاسبة والضرائب الخاصة بهم، لا سيما فيما يخص الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وتزويدهم بالمساعدة التدبيرية والضريبية والمحاسبية.

الفقرة الثانية: الإعفاءات المؤقتة الممنوحة للشركات الصناعية

تستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات طوال الخمس (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في الاستغلال[119]:

- الشركات الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي؛
- والشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات داخل أو خارج المنصات الصناعية المندمجة المخصصة لهذه الأنشطة، وفق النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل[120].

أولا: الشركات الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي

مبدئيا، للمساهمة في الرفع من تنمية الاستثمار ووضع خطة لتسريع النشاط الصناعي، أكملت المادة 6 من قانون المالية لسنة 2017، مقتضيات المادة 6-ا-"باء"-4° حيث نصت على الإعفاء الكلي المؤقت من الضريبة على الشركات الصناعية المحدثة طوال الخمس (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في الاستغلال، وسيحدد نص تنظيمي الأنشطة الصناعية المؤهلة للاستفادة من هذا الامتياز الضريبي.

أما عن تاريخ المفعول، فقد نصت الفقرة الخامسة من المادة السادسة من قانون المالية لسنة 2017 على أن المقتضيات الجديدة ستطبق على الشركات الصناعية الحديثة ابتداء من تاريخ نشر قانون المالية في الجريدة الرسمية، حيث ستحتسب ابتداء من 12 يونيو 2017 بالنسبة للاستثمارات المنجزة ابتداء من هذه التاريخ.

هذا، مع التذكير بأن الشركات الصناعية الحديثة التي بدأت مزاولة أنشطتها ما بين 1 يناير و12 يونيو من سنة 2017 تاريخ نشر قانون المالية في الجريدة الرسمية، ستستفيد أيضا من الإعفاء الخماسي طبقا لمقتضيات المادة 3 من المرسوم رقم 2.16.1011 بتاريخ 1 ربيع الثاني 1438 (31 دجنبر 2016) الم

[119] تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند ا من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2017.
[120] تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند ا من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

تعلق باستقبال بعض المداخيل المتعلقة بسنة 2017[121].

ثانيا: الشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات

قبل دخول قانون المالية لسنة 2020 حيز التطبيق، كانت الشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات (offshoring) تستفيد بالنسبة لرقم أعمالها عند التصدير المنجز بالعملة الأجنبية من الامتيازات التالية:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات لمدة خمس(5) سنوات متتالية ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت فيها أول عملية تصدير؛
- الخضوع للضريبة بسعر مسقف 17.50 % المشار إليه في المادة 19- ا-"ألف" من م.ع.ض. بعد هذه الفترة.

وفي إطار الإجراءات المتخذة من أجل توحيد أسعار الضرائب بغض النظر عن وجهة السلع والخدمات (رقم الأعمال المحلي ورقم الأعمال عند التصدير) وتماشيا مع المعايير الدولية والحكامة الضريبية الجيدة، عدل قانون المالية لسنة 2020 النظام الضريبي المطبق على هذه الشركات.

هذه التعديلات التي أدخلت على المادتين 6- اا-"باء"-4° و19- ا-"ألف"-9° من م.ع.ض. تهدف إلى الحفاظ على الامتيازات الممنوحة للشركات المذكورة شريطة أن تمارس أنشطتها داخل أو خارج المنصات الصناعية المندمجة المخصصة لهذه الأنشطة، وفق النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، هذه الامتيازات تسعى إلى:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات طوال خمس (5) سنوات المتتالية الأولى ابتداء من تاريخ بدء الاستغلال؛
- الخضوع للضريبة بسعر مسقف 20 % المشار إليه في المادة 19- ا –"ألف" من م.ع.ض. خارج هذه المدة.

وطبقا لمقتضيات المادة 6 –IV- 5° من قانون المالية لسنة 2020، فإن المقتضيات الجديدة المذكورة في المادتين 6- اا-"باء"-4° و19- ا –"ألف"- 9° من م.ع.ض. تطبق بالنسبة للسنوات المحاسبية المفتوحة ابتداء من 1 يناير 2020[122].

[121] Note circulaire N° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 73.16 pour l'année budgétaire 2017, page : 10.

[122] Note circulaire N° 730 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 70.19 pour l'année budgétaire 2020, page : 10.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المطلب الثاني: الفرض المؤقت للضريبة بأسعار مخفضة[123]

تنص مقتضيات المادة 6- ا – ا "جيم" (1°و2°) من م.ع.ض. على أنه تستفيد من السعرين المنصوص عليهما في المادة 19- ا – "ألف" من م.ع.ض. طوال الخمس (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية الموالية لتاريخ الشروع في استغلالها ثلاث فئات من المقاولات:

- المنشآت الحرفية التي يكون إنتاجها أساسا حصيلة عمل يدوي؛
- المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني؛
- المنعشون العقاريون.

الفرع الأول: التحفيزات الداعمة للمقاولات الصغرى والمتوسطة

بعدما كانت هذه الفئات الثلاث من الشركات المشار إليها أعلاه، تستفيد من السعر المخفض 17.50%، أصبحت تستفيد من سعرين مخفضين مع دخول قانون المالية لسنة 2019 حيز التطبيق وذلك حسب مبلغ الربح المحصل عليه من طرف هذه المنشآت خلال السنة.

الفقرة الأولى: المنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم

في هذه الفقرة سنميز بين مرحلتين تخص الفرض الضريبي المؤقت بالسعر أو (الأسعار) المخفضة التي تستفيد منها المنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني، وأخص بالذكر هنا مرحلة ما قبل دخول قانون المالية لسنة 2019 حيز التطبيق ومرحلة تطبيقه.

أولا: التحفيزات المخولة للمنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم قبل 2019

طبقا لمقتضيات المادة 6- ا – ا "جيم" (1°- ب-ج) من م.ع.ض. تستفيد المنشآت الحرفية التي يكون إنتاجها أساسا حصيلة عمل يدوي والمؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني من الفرض الضريبي بالسعر المخفض 17.50% المشار إليه في المادة 19 – ا – "جيم" من م.ع.ض. طوال الخمس (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية الموالية لتاريخ الشروع في استغلالها بغض النظر عن مكان تواجد المقاولة، مع الإشارة أنه قبل 2008/01/01، كان التخفيض الضريبي بنسبة 50% المشار إليه في المادة 8 من قانون المالية لسنة 1997 يخص فقط إقليم طنجة[124].

[123] تم استبدال عبارة "سعر مخفض" بعبارة "أسعار مخفضة" بمقتضى البند ا من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2019.

[124] Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, avril 2011, p :71.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثانيا: التحفيزات المخولة للمنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم المدرجة في قانون المالية لسنة 2019

من بين المستجدات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2019 أنه بالموازاة مع المقياس التصاعدي الذي تم تأسيسه من خلال قانون المالية لسنة 2018، فإن هناك سعر تناسبي خاص قدره 17.50 ٪ والذي كان يطبق فقط على المقاولات المصدرة، المنشآت الفندقية والتنشيط السياحي، الشركات الرياضية، المستغلون الفلاحيون والمنعشون العقاريون الذين وقعوا اتفاقا مع الدولة لبناء أحياء، إقامات ومخيمات جامعية.

ولتكييف الضريبة على الشركات مع خصوصيات المقاولات الصغرى والمتوسطة وأيضا لضمان العدالة الضريبية وتوحيد معدلات الضرائب على مستوى مقياس تصاعدي واحد، تم إدخال إجراءين على المادة 7-1 من قانون المالية رقم 80.18 وعلى المادة 19- ا-"ألف"واا-"جيم" من المدونة العامة للضرائب، حيث تم التنصيص عل ما يلي:

- التخفيض من السعر المتوسط للمقياس التصاعدي للضريبة على الشركات من 20 ٪ إلى 17.50 ٪ بالنسبة للشركات التي تحقق أرباحا تخص الشطر المتوسط من الأرباح المتراوح بين300001 و 1000000 درهم؛
- تطبيق المقياس التصاعدي على الشركات التي كانت خاضعة في السابق للسعر الخاص 17.50٪، هذه الشركات ستصبح خاضعة للضريبة حسب الأسعار التصاعدية كالآتي:
  - 10٪، عندما تحقق ربحا أقل أو يساوي 300000 درهم؛
  - 17.50 ٪، عندما تحقق ربحا أكبر من 300000 درهم بالنسبة لشطر الربح الأكبر من 1000000 درهم، وبالتالي فإن الضريبة على الشركات بالنسبة لهذه المنشآت لا تتجاوز السقف المحدد في 17.50 ٪.

الفقرة الثانية: المنعشون العقاريون

يستفيد المنعشون العقاريون أشخاص معنويون الذين ينجزون خلال مدة أقصاها ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء، عمليات بناء أحياء و إقامات ومبان جامعية تتكون على الأقل من خمسين (50) غرفة لا تتجاوز الطاقة الإيوائية لكل غرفة سريرين، وذلك في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة مشفوعة

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بدفتر للتحملات، طوال مدة خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة السكنى من السعرين المنصوص عليهما في المادة19-I - " ألف "، برسم الدخول المتأتية من إيجار أحياء وإقامات ومبان جامعية منجزة وفقا للغرض المعدة له. ويطبق السعران المذكوران وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 7 – II من م.ع.ض[125].

أولا: الأحياء، الإقامات والمبان الجامعية

إن المقصود بالأحياء والإقامات والمبان الجامعية كل وحدة أو مجموع وحدات عقارية موجهة لإيواء الطلبة.

مقتضى أولي[126]

في إطار تشجيع عمليات بناء الأحياء، الإقامات والمبان الجامعية والمساهمة في التخفيف من العجز الحاصل في ما يخص أماكن إيواء الطلبة، فإن الفقرة ااا من المادة 16 مكرر من قانون المالية لسنة 2001 تنص على الإعفاء من بعض الضرائب، الحقوق والرسوم لفائدة المنعشين العقاريين الذين ينجزون في مدة أقصاها ثلاث (3) سنوات مشاريع بناء مثل هذه الوحدات.

المنعشون العقاريون، الأشخاص المعنويون، يستفيدون من تخفيض ضريبي بنسبة 50% من الضريبة على الشركات، لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة السكن في ما يخص الدخول المتأتية من إيجار أحياء وإقامات ومبان جامعية منجزة وفقا للغرض المعدة له.

هذا التخفيض من الضريبة على الشركات الذي يخص بناء الأحياء، الإقامات والمبان الجامعية التي تكون قدرتها الاستيعابية على الأقل ألف (1000) سرير.

التغييرات الطارئة على المقتضى الأولي[127]

أ- في عام 2007

تم اتخاذ إجراء الإعفاء في عام 2007 بموجب المادة 6–اا–"جيم" –2° من م.ع.ض. وفق الشروط التالية:

[125] المادة 6- اا -"جيم"2° من المدونة العامة للضرائب.

[126] Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, avril 2011, p 72:

[127] Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, avril 2011, p : 73.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- يجب أن يتم بناء الأحياء، الإقامات والمبان الجامعية التي تتكون من خمسمائة (500) غرفة على الأقل بسعة استيعابية بحد أقصى سريرين (2) لكل غرفة ، لمدة أقصاها ثلاث (3) سنوات تبدأ من تاريخ رخصة البناء؛
- يجب أن يتم إنجاز الوحدات المذكورة في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة مصحوبة بدفتر التحملات.

ب- في عام 2008

عدل قانون المالية رقم 38-07 لسنة 2008 مقتضيات المادة 6 – اا – "جيم" – 2° حيث تم تقليص عدد الغرف، الأحياء، المبان والإقامات الجامعية من خمسمائة (500) إلى مائتين وخمسين (250)، كما تم استبدال التخفيض الضريبي بنسبة 50 ٪ بالسعر التناسبي 17.50٪.

ينطبق هذا المقتضى الجديد (250 غرفة) على الاتفاقيات المبرمة مع المنعشين العقاريين، الأشخاص المعنويون أو الطبيعيون، مع الدولة ابتداء من 2008/01/01.

ج- في عام 2009

أحكام المادة 6 (II-C-2 °) من C.G.I. تم تغييرها بواسطة

عدل قانون المالية رقم 40-08 لسنة 2009 مقتضيات المادة 6 – اا – "جيم" – 2° حيث تم تقليص عدد الغرف، الأحياء، المبان والإقامات الجامعية من مائتين وخمسين (250) إلى مائة وخمسين (150).

يطبق هذا المقتضى الجديد (150 غرفة) على الاتفاقيات المبرمة مع المنعشين العقاريين، الأشخاص المعنويون أو الطبيعيون، مع الدولة ابتداء من 2009/01/01.

د- في عام 2010

نصت مقتضيات الفقرة اا- 13° من المادة 7 من قانون المالية رقم 48-09 لسنة 2010 على إلغاء هذا الإجراء المشار إليه أعلاه ابتداء من 2010/01/01.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

ه- في عام 2011

عدم التقيد بأحكام الفقرة اا – 13° من قانون المالية رقم 48- 09 المذكور أعلاه، حيث أعادت المادة 7 – اا- 16° من قانون المالية 43- 10 لسنة 2011 الامتيازات الممنوحة للمنعشين العقاريين الذين يبنون أحياء، إقامات ومبان جامعية، وهكذا فإن الأحكام المتعلقة بالامتيازات الضريبية الممنوحة للمنعشين العقاريين الذين ينجزون مشاريع بناء الأحياء، الإقامات والمبان الجامعية تبقى سارية المفعول فيما يتعلق بالضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل، الضريبة على القيمة المضافة مع تخفيض عدد الغرف التي سيتم بناؤها إلى خمسين (50) غرفة.

ثانيا: التغييرات المنصوص عليها في قانون المالية لسنة 2019

نفس الامتيازات ونفس الشروط المطبقة على المنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني المشار إليهما أعلاه، حيث سيستفيد المنعشون العقاريون من السعرين المخفضين المنصوص عليهما في المادة 19 – ا – "ألف"، برسم الدخول المتأتية من إيجار أحياء وإقامات ومبان جامعية منجزة وفقا للغرض المعدة له كالتالي:

- 10٪، عندما تحقق ربحا أقل أو يساوي 300000 درهم؛
- 17.50 ٪، عندما تحقق ربحا أكبر من 300000 درهم بالنسبة لشطر الربح الأكبر من 1000000 درهم، وبالتالي فإن الضريبة على الشركات بالنسبة لهذه المنشآت لا تتجاوز السقف المحدد في 17.50 ٪.الشركات

الفرع الثاني: التخفيض من الضريبة لفائدة الشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة

تمتع الشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة بفتح رأس المال أو الزيادة فيه بتخفيض من الضريبة على الشركات طوال ثلاث(3) سنوات متتابعة ابتداء من السنة المحاسبية الموالية لسنة تقييدها في جدول أسعار البورصة.

ويحدد سعر التخفيض المذكور على النحو التالي[128]:

- 25 % بالنسبة للشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة بفتح رأس مالها لمشاركة العموم وذلك

[128] المادة 6 – اا - 1 من المدونة العامة للضرائب.

lexmaghreb.com

عن طريق بيع أسهم موجودة؛

- 50 % بالنسبة للشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة بزيادة نسبة لا تقل عن 20% في رأس المال مع التخلي عن حق الاكتتاب التفضيلي. ويتم عرض هذه الزيادة على العموم في نفس الوقت الذي تدخل فيه الشركات المذكورة إلى البورصة.

الفقرة الأولى: التخفيض الدائم من الضريبة على الشركات في حالة دخول سندات الشركة إلى البورصة

نصت المادة 8 من قانون المالية لسنة 2001 على التخفيض المؤقت من الضريبة على الشركات طوال ثلاث (3) سنوات خلال الفترة الممتدة من 1 يناير 2001 إلى 2003/12/31 لفائدة الشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة بفتح رأس المال أو الزيادة فيه، وقد تم تمديد هذا التخفيض على التوالي إلى غاية 31 دجنبر 2016 بموجب قوانين المالية لسنوات 2004، 2007، 2010 و2013.

ومن أجل إعادة تنشيط سوق الأسهم، أكمل قانون المالية لسنة 2017 المادة 6 من المدونة العامة للضرائب بفقرة ثالثة وذلك للتأسيس وبصفه دائمة لامتياز التخفيض من الضريبة على الشركات لفائدة الشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة[129].

أولا: شروط الاستفادة من التخفيض

يشترط للاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 6 – 1 أن تقدم الشركات إلى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية في نفس الوقت مع الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة ورقم الأعمال شهادة تقييد في جدول أسعار البورصة تسلمها الشركة المسيرة المنصوص عليها في المادة 4 من القانون رقم 14- 19 المتعلق ببورصة القيم و شركات البورصة والمرشدين في الاستثمار المالي الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.16.151بتاريخ 21 من ذي القعدة 1437 (25 أغسطس 2016).

يجب على الشركة المسيرة للبورصة أن تبلغ سنويا إلى إدارة الضرائب قائمة الشركات التي تم التشطيب على سنداتها من جدول أسعار البورصة وذلك داخل أجل خمسة وأربعين (45) يومـا التالية لتاريخ

[129] Note circulaire N° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 73.16 pour l'année budgétaire 2017, page: 10

lexmaghreb.com

التشطيب تحت طائلة تطبيق العقوبات المقررة في المادة 185 من م.ع.ض.

استثناء من أحكام المادة 232 من م.ع.ض.، يترتب على التشطيب على أسهم الشركة من جدول أسعار البورصة قبل انصرام أجل عشر (10) سنوات من تاريخ قيدها، سقوط الحق في التخفيض من الضريبة المنصوص عليه ودفع الواجبات التكميلية للضريبة دون الإخلال بتطبيق الذعيرة والزيادات عن التأخير المنصوص عليها في المادة 208 من م.ع.ض. غير أن سقوط الحق في التخفيض، يعمل به ابتداء من السنة التي وقع فيها التشطيب إذا قدمت الشركة شهادة مسلمة من لدن الشركة المسيرة تثبت أن التشطيب على سندات الشركة أنجز لأسباب غير راجعة إلى الشركة[130].

غير أنه لا تستفيد من التخفيض المشار إليه أعلاه:

- مؤسسات الائتمان؛
- مقاولات التأمين وإعادة التأمين؛
- الشركات ذات الامتياز في تسيير مرافق عمومية؛
- الشركات التي تملك مجموع أو بعض رأسمالها الدولة أو جماعة عمومية أو شركة تملك جماعة عمومية نسبة لا تقل عن% 50من رأسمالها.

ثانيا: التخفيض من الضريبة لفائدة المنشآت التي تساهم في رأسمال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيات الحديثة[131]

تتمتع المنشآت الخاضعة للضريبة على الشركات من تخفيض من الضريبة يساوي مبلغ الضريبة المطابق لمبلغ مساهمتها في رأسمال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيات الحديثة. ويطبق هذا التخفيض على مبلغ الضريبة على الشركات المستحق برسم السنة المحاسبية التي تمت خلالها المساهمة المذكورة بعد استنزال عند الاقتضاء مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع على الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت وعائدات شهادات الصكوك وقبل استنزال الدفعات الاحتياطية المؤداة خلال السنة المحاسبية. ولا يمكن للمبلغ الباقي المحتمل من تخفيض الضريبة الذي لم يتم استنزاله أن يكون موضوع ترحيل إلى السنوات المحاسبية الموالية أو موضوع استرجاع.

[130] المادة 6 – III – 3 من المدونة العامة للضرائب.
[131] تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

ويراد بالمقاولات المبتكرة حديثة النشأة السالف ذكرها، الشركات التي تم إحداثها منذ أقل من خمس (5) سنوات في تاريخ المساهمة والتي:

- يقل رقم أعمالها المحقق برسم الأربع (4) سنوات المحاسبية الأخيرة المختتمة عن خمسة ملايين (5000000) درهم سنويا دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة؛
- تمثل تكاليف البحث والإنماء التي تتحملها في إطار أنشطتها الابتكارية، على الأقل نسبة 30% من تكاليفها القابلة للخصم من حصيلتها الجبائية.

الفقرة الثانية: نسبة سعر الضريبة على الشركات

ما يميز الضريبة على الشركات، أنها لا تطبق بسعر ثابت وموحد على جميع الشركات الخاضعة لهذه الضريبة، بل تفرض بأسعار مختلفة، وهذا ما يجعل الضريبة على الشركات تتسم بنسبية سعرها[132]. وبالرجوع إلى المادة 19 من المدونة العامة للضرائب، يمكن التمييز بين أربعة أنواع من الأسعار التي تفرض بها الضريبة على الشركات ويتعلق الأمر ب:

أولا: السعر العادي للضريبة

تحتسب الضريبة على الشركات كما يلي:

ا- حساب الضريبة بالأسعار التصاعدية المبينة في الجدول

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	السعر
يقل أو يساوي 300 000	10%
من 300 001 إلى 1 000 000	20%
يفوق 1 000 000	31%

المصدر: قانون المالية لسنة 2020.

غير أن السعر المطبق على الشريحة التي يفوق فيها مبلغ الربح الصافي مليون (1000000) درهم يحدد في20 %بالنسبة:

[132] بخلاف الضريبة على الدخل التي تتميز بسعرها التصاعدي.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- للمنشآت المنصوص عليها في المادة 6 (ا – "دال" 3°)؛
- للمنشآت الفندقية ومؤسسات التنشيط السياحي؛
- للمنشآت المنجمية؛
- للمنشآت الحرفية؛
- للمؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني؛
- للشركات الرياضية؛
- للمنعشين العقاريين؛
- للمستغلات الفلاحية؛
- للشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات داخل أو خارج المنصات الصناعية المندمجة المخصصة لهذه الأنشطة.

ويخفض سعر الجدول من 31%إلى % 28 بالنسبة للشركات التي تزاول نشاطا صناعيا، باستثناء تلك التي يساوي أو يفوق ربحها الصافي مائة مليون (100.000.000) درهم.

ويراد بالنشاط الصناعي كل نشاط يتمثل في تصنيع أو تحويل الأموال المنقولة المادية بشكل مباشر بواسطة آليات تقنية أو معدات أو أدوات يكتسي دورها طابعا أساسيا في هذا النشاط.

ب- بسعر 37% فيما يخص مؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الإيداع والتدبير ومقاولات التأمين وإعادة التأمين.

يراد بمقاولات التأمين وإعادة التأمين في مدلول هذه المدونة، مقاولات التأمين وإعادة التأمين ومقاولات التأمين وإعادة التأمين التكافلي وكذا صناديق التأمين التكافلي وصناديق إعادة التأمين التكافلي.

ثانيا: السعر النوعي للضريبة

يحدد السعر النوعي للضريبة على الشركات في15% :

- فيما يخص المنشآت التي تزاول نشاطها في مناطق التسريع الصناعي، فيما بعد مدة الخمس (5) سنوات المحاسبية المعفاة؛
- فيما يخص شركات الخدمات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء" طبقا للنصوص التشريعية و

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

التنظيمية الجاري بها العمل، فيما بعد مدة الخمس (5) سنوات المحاسبية المعفاة.

ثالثا: سعر ومبالغ الضريبة الجزافية

يحدد سعر ومبالغ الضريبة الجزافية كما يلي:

ا- 8 % دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، من مبلغ الصفقات كما هي محددة في المادة 16 من م.ع.ض. فيما يخص الشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات الأشغال أو البناء أو التركيب والتي اختارت الضريبة الجزافية.

يترتب على دفع الضريبة على الشركات بهذا السعر الإبراء من الضريبة المحجوزة في المنبع.

رابعا: أسعار الضريبة المحجوزة في المنبع

تحدد أسعار الضريبة على الشركات المحجوزة في المنبع كما يلي:

- 10% من المبالغ الإجمالية، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، المقبوضة من لدن الأشخـاص الذاتيين أو المعـنويين غير المقيمين؛

- 20% دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، من مبلغ الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المشار إليها في المادة 14 من م.ع.ض. وعائدات شهادات الصكوك. يجب على المستفيدين في هذه الحالة أن يفصحوا حين قبض هذه الحاصلات عن ما يلي:

- العنوان التجاري وعنوان المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية؛
- رقم السجل التجاري ورقم التعريف بالضريبة على الشركات.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

خاتمة القسم الأول

إن ظاهرة استعمال الجباية كوسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، يمكن أن تساعد الدول النامية على تحقيق التنمية، لكنها لا تشكل عاملا محددا ورئيسيا في هذه التنمية، فأغلب الدراسات المختصة، أثبتت أن هذه التقنية لا تعتبر سوى مكملا لعوامل أخرى مساهمة في تحقيق هدف التنمية.

ومن خلال البحث في إشكالية الإعفاءات والتحفيزات الخاصة بالضريبة على الشركات يبرز بشكل واضح أن استعمال الدول النامية لتقنية الجباية كان بطريقة جعلت من السياسة الجبائية بشكل عام، لا تظهر سوى كعنصر محدد لسياسة التنمية الاقتصادية.

ورغم تعدد الدراسات التي اهتمت بموضوع السياسة الجبائية في هذه الدول، فإنها تعد قليلة تلك التي ناقشت وحللت بشكل عميق جانب الإجراءات الجبائية الاستثنائية، مع أن تحليل هذه الأخيرة يبين بجلاء دور الجباية في تحفيز الاستثمار وكذلك في المساهمة في مساعدة المقاولات الصغرى والمتوسطة.

وهذا ما حاولنا إبرازه من خلال هذا البحث الذي اهتم بتجربة المغرب، في اعتماده لتقنية الجباية لتسريع وتيرة النمو الاقتصادي أو لتحقيق نوع من العدالة بواسطة الضريبة.

فعلى الصعيد الاقتصادي، تم استعمال تقنية التشجيعات الجبائية منذ السنوات الأولى للاستقلال، وبطريقة مكثفة ومتعددة الأشكال، وأهم ما ميز هذا الاستعمال هو عدم خضوعه لسياسة ملائمة ومعقلنة، وكذلك تميزه بمجموعة من التجاوزات والانحرافات باسم تحقيق هدف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

فلاعتبارات سوسيو سياسية محضة، تم منح امتيازات جبائية لصالح بعض القطاعات، كما أن استعمال تقنية التدخل عبر الجباية امتد إلى مجالات لا يمكن للضريبة أن تؤثر فيها بشكل كبير.

وأصبح نظام التشجيعات الجبائية أمام صورة كاريكاتورية تتمثل في: (لمواجهة إشكالية أي قطاع، إلا ويتم التفكير تلقائيا في حل لها عبر النظام الجبائي).

ومن هنا فإن حصيلة النتائج كانت سلبية، سواء على صعيد الخزينة، من خلال ضخامة النفقات الجبائية التي أثرت بشكل سلبي على مسار التنمية الاقتصادية والاجتماعية، أو على صعيد حقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة، ويظهر ذلك من خلال الانعكاسات المحدودة على صعيد تشجيع الاستثمارات سواء

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الداخلية أو الأجنبية.

فبالنسبة للأولى، فقد حافظت على طابعها التقليدي المتمثل في الاهتمام بالقطاعات غير المنتجة والريعية في أغلبها، الشيء الذي حد من منافستها على الصعيد الخارجي، أما بالنسبة للاستثمارات الأجنبية، فرغم ضخامة الامتيازات سواء الجبائية وغير الجبائية، فلا زالت نسبة استقطاب المغرب لهذه الاستثمارات ضعيفة، وترتبط في غالبيتها بالظرفية الاقتصادية (الخوصصة، تحويل الدين الخارجي الى استثمارات...).

وقد اتضح أن هدف تشجيع الاستثمار بشكل عام يتأثر بعوامل أخرى أكثر أهمية من تأثره بالتشجيعات الجبائية، واهتمام المغرب كباقي الدول النامية بهذه الامتيازات جعل العوامل الحقيقية المؤثرة في الاستثمار تبقى غائبة على صعيد سياسته ا لاقتصادية والاجتماعية.

وكنتيجة لكل هذا أصبحت السياسة الجبائية في المغرب، أمام حالة متميزة، تتمثل في (إجراءات جبائية تتعدد وتتنوع، ميزانية تتأثر، موارد تتقلص، وأهداف في غالبيتها لا تتحقق).

كما تبرز محدودية السياسة الجبائية على الصعيد الاجتماعي، من خلال محدودية الامتيازات الممنوحة لقطاع السكن على سبيل المثال، إذ نجد أن هذه الامتيازات لم تستطع رغم أهميتها وضخامتها من المساهمة في إيجاد حل لأزمة السكن التي تفاقمت بشكل كبير رغم الإعفاءات التي يستفيد منها المنعشون العقاريون.

إذن أمام هذا الوضع السلبي الذي حاولنا رسم خطوطه العريضة من خلال هذا البحث، فإن المرحلة الحالية والتحديات التي على المغرب مواجهتها، أصبحت تفرض تجاوز السياسة المعتمدة، وذلك بنهج تفكير جديد يقوم على توجهات ومبادئ جديدة تستطيع إدماج السياسة الجبائية في عملية التنمية.

وهكذا فإن استراتيجية جبائية جديدة وفعالة تقتضي اليوم إنجاز أوراش إصلاحية كبرى وذات بعد اجتماعي، على صعيد السياسة الجبائية في المغرب. فالجباية المباشرة، يجب أن تمتد لتشمل قطاعات تعد مؤهلة أكثر للمساهمة في العبء الجبائي، وظلت لحد الآن بعيدة عن الضريبة أو تخضع لضريبة مخففة.

لقد بينت أغلب تجارب الدول المتقدمة أن مفهوم النفقات الجبائية يعتبر الإطار النظري الملائم لدراسة

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

وعقلنة ظاهرة استعمال الجباية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، إلا أن استعمال هذا المفهوم في الدول النامية، لن يكون له نفس الأثر الذي تحدثه في الدول المتقدمة، لكنه سيساعدها حتما على تطوير وإصلاح نظام الامتيازات الجبائية.

وبصفة عامة، فإن تقنية الإعفاءات لا تعتبر سوى جانبا من جوانب السياسة الجبائية المغربية، هذه الأخيرة تبقى في حاجة إلى إصلاحات كبرى وجريئة، وحتى يتحقق ذلك لابد من اعتماد وتوافر إرادة سياسية حقيقية تستطيع إدماج السياسة الجبائية في مسار التنمية الاقتصادية والاجتماعية الحقيقية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

القسم الثاني: العمل القضائي ودوره في التخفيف من النفقات الجبائية

إذا كانت المنازعات الجبائية هي وسيلة دفاع حقيقية بيد الملزم تمكنه من إقامة توازن نسبي بين ما عليه من واجبات وما له من حقوق في المادة الجبائية، وهي إضافة إلى ذلك تمكن من خلق حوار دائم وتفاهم مستمر بين فرقاء العلاقة الجبائية وتعطي المكلف فرصة المساهمة والمشاركة المباشرة في إعداد الدين الضريبي الواجب في حقه.

ويروم هذا القسم النظر في الدور الذي لعبه القضاء الجبائي منذ إنشاء المحاكم الإدارية سنة 1993 في حماية حقوق الملزم وتكريس الضمانات المخولة له قانونا، خاصة وأن القانون الإداري هو قانون وليد الاجتهاد القضائي ومجال للخلق والإبداع، كما أن القاضي الإداري يلعب دورا تفسيريا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية وبالتالي فهو يشكل مصدرا من مصادر القانون الجبائي. فما هي مجالات هذه الحماية؟ وما هي المنهجية المعتمدة من طرف القاضي الإداري في ذلك؟ وما مدى مساهمة القاضي الجبائي في التخفيف من النفقات الجبائية؟

للإجابة عن هذه الأسئلة سأتناول بالتحليل في (الفصل الأول) مسألة **النفقات الجبائية وآثارها على الاقتصاد الوطني**، فيما سأخصص (**الفصل الثاني**) لمناقشة العمل القضائي في مجال منازعات الوعاء الضريبي في مجال الضريبة على الشركات.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفصل الأول: النفقات الجبائية وآثارها على الاقتصاد الوطني

من بين أهداف سياسة منح إعفاءات ضريبية هو توجيه الاستثمارات الوطنية أو الأجنبية نحو القطاعات المحفزة، مما يساعد على جلب الاستثمارات الخارجية وتحقيق التنمية الاقتصادية، فماهي الآليات التي يمكن اعتمادها لتشجيع الاستثمار(المبحث الأول) وماهي آثار النفقات الجبائية على الاقتصاد الوطني (المبحث الثاني).

المبحث الأول: شروط الإعفاء من الضريبة على الشركات

نصت المادة 7 من المدونة العامة للضرائب على عدة شروط للاستفادة من الإعفاءات وكذا الخضوع للضريبة على الشركات بأسعار مخفضة، هذه الامتيازات تهم المنشآت التالية:

- التعاونيات واتحاداتها؛
- المنعشون العقاريون؛
- المنشآت المصدرة؛
- المنشآت الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي؛
- مقدمي الخدمات و المنشآت الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي؛
- المنشآت الفندقية و مؤسسات التنشيط السياحي؛
- المنشآت التي تساهم في رأسمال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيات الحديثة.

المطلب الأول: الحالات التي يشترط فيها الإعفاء من الضريبة على الشركات

من أجل الاستفادة من الإعفاء برسم الضريبة على الشركات يجب توفر عدة شروط، حيث يتم التحقق من كون الجمعية تسير بصورة تطوعية، ولا تقوم بتوزيع مباشر أو غير مباشر للفائض، وكذا عدم إمكانية حصول أعضاء الجمعية أو ذوي الحقوق على أية حصة من الأصول.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفرع الأول: الامتيازات المخولة للتعاونيات والمنعشين العقاريين

تخضع التعاونيات لنظام جبائي خاص يخول لها عدة امتيازات في مجال الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل والتمبر، هذه الامتيازات المذكورة تستفيد منها كذلك الهيئات المعتبرة قانونا في حكم الجمعيات غير الهادفة لتحقيق ربح والمنظمة بنصوص خاصة. وتستفيد الجمعيات غير الهادفة للحصول على ربح من الإعفاء الكلي الدائم من الضريبة على الشركات فيما يخص العمليات المطابقة فقط للغرض المحدد في أنظمتها الأساسية، وأن الإعفاء يطبق بالنسبة لكل العمليات المحددة في الأنظمة الأساسية لهذه الجمعيات أو الهيئات المعتبرة قانونا في حكمها، والتي تم تحقيقها بالاعتماد على المساهمات المدفوعة من قبل أعضائها والهبات المسلمة لها وكذا إعانات الدولة والجماعات الحكومية أو الخاصة المخولة لها، وإن نتج عن ذلك فائض في الموارد عند متم السنة المحاسبية.

الفقرة الأولى: التعاونيات واتحاداتها

عرف المشرع التعاونيات بموجب الفصل الأول من القانون رقم 83-24 المحدد للنظام الأساسي للتعاونيات ومكتب تنمية التعاون، باعتبارها تجمع لأشخاص طبيعيين يتفقون على التوحد من أجل خلق مقاولة مكلفة بتلبية حاجياتهم الخاصة فقط، بالسلع والخدمات التي يحتاجونها، وتتمتع بالأهلية القانونية وبالاستقلال المالي، تتمحور أهدافها حول تحسين الوضعية السوسيو اقتصادية لأعضائها وتقويه الروح التعاونية بينهم وغيرها من الأهداف المحددة في الفصل الثالث من نفس القانون.

ونظرا لأهمية ومكانة النظام التعاوني بالمغرب، خصص القانون 83-24 مجموعة من الحوافز الضريبية[133]، اعتبارا لكون التعاونيات صيغة مناسبة لتشجيع فئات واسعة من المواطنين على تعبئة ادخارهم المحدود واستثماره بشكل جماعي في إطار صيغة مقاولاتية، تتميز عن صيغة الشركة على أكثر من صعيد، ثم لكون التعاونيات تمتلك القدرة - نظرا للقيم والمبادئ التي تستند إليها – على تنظيم عدد من القطاعات غير المهيكلة وادماجها في التنمية الحديثة، وخاصة في القطاعات الفلاحية والصناعة

[133] الفصلين 87 و88 من القانون رقم 83-24 المتعلق بتحديد النظام الأساسي العام للتعاونيات ومهام مكتب تنمية التعاون، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.83.226 المؤرخ ب 9 محرم 1405 (5 أكتوبر 1984).

lexmaghreb.com

التقليدية والمناجم والصيد التقليدي والرفع من قيمتها المضافة وضمان مساهمتها في حل بعض المشاكل التي واجهت الدولة المتدخلة في الاقتصاد وقتئذ، لكن سرعان ما تغيرت هذه النظرة.

ويطبق الإعفاء المنصوص عليه في المادة 6 (ا-"ألف" 1° و9°) من م.ع.ض على التعاونيات واتحاداتها عندما:

- تنحصر أنشطتها في جمع المواد الأولية لدى المنخرطين بها وتسويقها؛
- أو عندما يقل رقم أعمالها السنوي عن عشرة ملايين (10000000) درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، إذا كانت تزاول نشاطا يتعلق بتحويل مواد أولية تم جمعها لدى منخرطيها أو عناصر داخلة في الانتاج بواسطة تجهيزات ومعدات ووسائل إنتاج أخرى مماثلة لما تستعمله المنشآت الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات، وتسويق المنتجات التي قامت بتحويلها[134].

أولا: الشروط المؤهلة للإعفاء

ينبغي أن نميز بين فئتين من التعاونيات: تلك التي تتطلب أنشطتها جمع وتسويق المواد الأولية (ا) ثم تلك التي تقوم بأنشطة تحويلية (ب).

ا- التعاونيات التي تقوم بجمع وتسويق المواد الأولية

بالنسبة للتعاونيات التي تعمل على جمع وتسويق المواد الأولية، فإن الاستفادة من الإعفاء الضريبي مرتبط بالشروط التالية:

- يجب أن تأتي المواد الأولية المباعة حصريًا من الأعضاء المنخرطين في التعاونية ؛
- يجب ألا تخضع المواد الأولية المجمعة لأي تحويل أو معالجة التي من المرجح أن تعدل حالتها الأولية.

نعني بالمادة الأولية، كل مادة أو منتوج لم يخضع لأي تحويل من طرف أعضاء التعاونية.

[134] المادة 7 – ا –"ألف" من المدونة العامة للضرائب.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

عندما تقوم التعاونية بأنشطة أخرى خاضعة للضريبة، يتم تحديد الإعفاء بما يتناسب مع رقم الأعمال المقابل لتسويق المواد الأولية التي يتم جمعها من الأعضاء المنخرطين.

ب- التعاونيات التي تقوم بأنشطة تحويلية

للاستفادة من الإعفاء الضريبي، يجب أن تحقق التعاونيات للتي تقوم بتحويل المواد الأولية التي تم جمعها من الأعضاء المنخرطين أو المدخلات، باستخدام المعدات والمواد ووسائل الإنتاج الأخرى المماثلة لتلك المستخدمة من قبل الشركات الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات، رقم أعمال إجمالي سنوي أقل من خمسة ملايين (10000000) درهم.

عندما يكون رقم الأعمال الإجمالي المحقق خلال السنة المحاسبية يساوي أو أكثر من خمسة ملايين (10000000) درهم (خارج الضريبة على القيمة المضافة)، في هذه الحالة تصبح التعاونية خاضعة للضريبة على الشركات وأيضا للضريبة على القيمة المضافة حسب شروط القانون الخاص.

يتبين مما سبق، أن أنشطة التعاونيات التي تقوم بالتحويل دون استعمال الوسائل والمعدلات التي تستعملها الشركات الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات، تبقى متمتعة بالإعفاء من الخضوع للضريبة على الشركات، سواء كانت عاملة في ميدان الصناعات الغذائية والفلاحية أو في ميدان الصناعة التقليدية أو الصيد البحري التقليدي.

ثانيا: التزامات التعاونيات

تجدر الإشارة إلى أن التعاونيات، بما في ذلك تلك المعفاة من الضريبة على الشركات، مطالبة بالامتثال للالتزامات الضريبية المشار إليها في م.ع.ض.، ولا سيما فيما يتعلق بالتصريح والدفع.

وهكذا، فإن التعاونيات ملزمة في غضون المدة المسموح بها بالعمل على مايلي:

- التصريح بوجود التعاونية؛
- التصريح بالنتيجة الضريبية وبرقم الأعمال المنجز؛
- التصريح بإيقاف نشاط التعاونية.

كما أن التعاونيات الخاضعة للضريبة على الشركات مطالبة باحترام التزاماتها لأداء الضريبة على

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الشركات والضريبة على القيمة المضافة[135].

وترجع الأسباب التي جعلت المشرع يفرض الضريبة على الشركات على بعض التعاونيات في حالة انتفاء الشروط المشار إليها سالفا إلى الرغبة في إقرار نوع من المساواة بين نوع من المنشآت، شركات كانت أو تعاونيات متى كان النشاط الذي تمارسه متشابها، ثم أن هذا الإجراء من شأنه التصدي للوحدات الاقتصادية التي تتهرب من أداء الضريبة من خلال الاشتغال في إطار النظام غير المهيكل بدل القا نون المتعلق بالشركات.

إن الإجراءات المعتمدة من طرف المشرع الضريبي، المتضمنة في المدونة العامة للضرائب والمتمثلة أساسا في إلغاء الإعفاءات الضريبية التي كانت مخولة للتعاونيات والجمعيات، ووضعه لمجموعة من الشروط قصد الاستمرار في الاستفادة من الإعفاء الضريبي، تبقى إجراءات صائبة من أجل إعادة النظر في سياسة الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها بعض الشركات مما يضيع على خزينة الدولة عائدات مالية هامة، خاصة أن الإعفاءات غالبا ما تمنح دون مراعاة انعكاساتها السلبية على مبدأي المساواة والعدالة الجبائية ودون التأكد من مدى تحقق الأهداف الاقتصادية والتنموية التي من أجلها تم منح تلك الإعفاءات الضريبية.

ومن جهة ثانية، فإن إلغاء بعض الإعفاءات التي كانت ممنوحة للتعاونيات ووضع شروط معينة قصد الاستفادة من الإعفاء الضريبي، يعتبر إجراء إيجابيا من شأنه توسيع وعاء الضريبة على الشركات ومحاربة بعض المنشآت التي تتهرب من الخضوع للضريبة من خلال اتخاذها شكل تعاونية قصد الخضوع للقانون 83-24 المنظم للعمل التعاوني، ولعل هذا ما يبرر كثرة التعاونيات التي ظهرت خلال السنوات الأخيرة في العديد من القطاعات.

الفقرة الثانية: المنعشون العقاريون

يستفيد المنعشون العقاريون الأشخاص المعنويون الذين ينجزون عمليات بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية تتكون على الأقل من خمسين (50) غرفة لا تتجاوز الطاقة الإيوائية لكل غرفة سريرين، وذلك في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة مشفوعة بدفتر التحملات خلال مدة أقصاها

[135] Note circulaire N° 717 relative au code général des impôts, p :77.

lexmaghreb.com

ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء بالنسبة للضريبة على الشركات حيث يتم تطبيق السعرين المخفضين المحددين بالجدول التصاعدي عوض السعر النوعي مع تسقيف السعر في 17.50% طوال مدة خمس (5)سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة السكن.

وللاستفادة من السعرين المنصوص عليهما في المادة 6 (اا-"جيم"-2°) من م.ع.ض.، يجب على المنعشين العقاريين أن يمسكوا محاسبة مستقلة عن كل عملية بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية وأن يرفقوا بالإقرار المنصوص عليه في المادتين 20 و 150 من م.ع.ض.:

- نسخة من الاتفاقية ومن دفتر التحملات فيما يتعلق بالسنة الأولى؛

- وبيانا بعدد الغرف المنجزة في إطار كل عملية بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية وكذا مبلغ رقم الأعمال المطابق له[136].

أولا: السكن الاجتماعي

للاستفادة من الإعفاء من الضريبة على الشركات، يجب على المنعشين العقاريين الذين ينجزون برامج للسكن الاجتماعي الالتزام بالشروط التالية:

- مسك محاسبة منفصلة لكل برنامج بناء للسكن الاجتماعي (2500 أو 1500 حسب الحالة)؛
- العمل في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة مصحوبة بدفتر التحملات تتعلق ببرنامج لبناء السكن الاجتماعي المذكور يتم تنفيذه على مدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات من تاريخ تسليم رخصة البناء المتعلقة بالشطر الأول من البرنامج المذكور.

وتجدر الإشارة إلى أن الإعفاء أعلاه يقتصر فقط على بيع المساكن الاجتماعية بشكل مستقل عن المباني التجارية الأخرى والمساكن الموجهة للإيجار.

- إرفاق التصريح بالنتيجة الضريبية أو توقف الشركة أو نقلها أو دمجها أو تفكيكها أو تحويلها المنصوص عليها في المادتين 20 و 150 من المدونة العامة للضرائب:
  - نموذج من العقد ودفتر التحملات للسنة الأولى؛

[136] المادة 7- اا من المدونة العامة للضرائب.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

- بيان بعدد الوحدات السكنية الاجتماعية المنجزة في إطار كل برنامج وكذلك مبلغ رقم الأعمال المتعلق به.

ثانيا: أحيـاء وإقامات ومبان جامعية

يتم منح امتيازات ضريبية للمنعشين العقاريين الذين ينجزون عمليات بناء أحياء، إقامات ومبان جامعية وفق الشروط التالية:

- مسك محاسبة مستقلة عن كل عملية بناء أحيـاء وإقامات ومبان جامعية؛
- وأن يرفقوا بالإقرار المنصوص عليه في المادتين 20 و 150 من م.ع.ض.:
  - نسخة من الاتفاقية ومن دفتر التحملات فيما يتعلق بالسنة الأولى؛
  - وبيانا بعدد الغرف المنجزة في إطار كل عملية بناء أحيـاء وإقامات ومبان جامعية وكذا مبلغ رقم الأعمال المطابق له.

الفرع الثاني: شروط إعفاء المنشآت المصدرة والمنشآت الصناعية

تتمتع المنشـآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات باستثناء المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة التي تحقق في السنة رقم أعمال حين التصديـر فيما يخص رقـم الأعمال المذكور من[137]:

- الإعفـاء مـن مجمـوع الضريبـة على الشـركات طـوال خمس (5) سـنوات متتالية ابتداء من السـنة المحاسـبية التي أنجزت خلالهـا عمليـة التصدير الأولى؛
- تطبيـق السـعرين المخفضيـن المنصـوص عليهمـا بالجـدول التصاعـدي برسـم الضريبـة علـى الشـركات عـوض السـعر النوعـي مـع تسـقيف السـعر فـي 20% فيمـا بعـد هـذه المدة.

كما تتمتع المنشآت الصناعية من امتيازات مهمة قصد تشجيعها على الاستثمار والمساهمة في الرفع من النمو الاقتصادي، حيث سنقدم بعض الأمثلة التوضيحية تبين بجلاء مدى استفادة هذه المنشآت من التحفيزات الضريبية (الفقرة الثانية)، لكن قبل ذلك سنتطرق للتحفيزات المقدمة للمنشآت المصدرة (الفقرة الأولى).

[137] المديرية العامة للضرائب، دليل التحفيزات الضريبية، الطبعة 2019، ص:7.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الأولى: المنشـآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات

نعني بتصدير الخدمات، تلك التي أنتجت في المغرب ولكن تم استغلالها أو استخدامها في الخارج، مثل:

- دراسة الأشغال أو الخبرة؛
- أشغال التحرير أو معالجة النصوص؛
- إنتاج أفلام إشهارية أو غيرها[138].

ويطبق السعران المنصوص عليهما في المادة 6 (ا-"دال"-3°) لفائدة المنشآت المصدرة، برسم البيع الأخير المنجز والخدمة الأخيرة المقدمة داخل تراب المملكة واللذين نتج عنهما التصدير بصورة مباشرة وفورية[139]؛

بالنسبة لشركات تصدير الخدمات، فإن الإعفاء من الضريبة بأسعار مخفضة لا يطبق سوى على رقم الأعمال المنجز عند التصدير بالعملة الأجنبية.

وتجدر الإشارة إلى أن رقم الأعمال المنجز بالعملة الأجنبية من قبل وكالات الأسفار لا يعتبر بمثابة تصدير للخدمات لكون الخدمة المقدمة من طرف هذه الوكالات تستغل في المغرب، إنها بالتالي خدمة منجزة في المغرب تقدمها هذه الوكالات لصالح أشخاص غير المقيمين[140].

غير أن التعديلات المدرجة في قانون المالية لسنة 2020 حول الأسعار التصاعدية للضريبة على الشركات المشار إليها في المادة 19- ا-"ألف" من المدونة العامة للضرائب تهم ما يلي:

- رفع السعر المتوسط للضريبة على الشركات من 17,50% إلى 20%؛
- يخفض سعر الجدول من 31%إلى 28% بالنسبة للشركات التي تزاول نشاطا صناعيا، باستثناء تلك التي يساوي أو يفوق ربحها الصافي مائة مليون 100.000.000درهم. ويراد بالنشاط الصناعي كل نشاط يتمثل في تصنيع أو تحويل الأموال المنقولة المادية بشكل مباشر بواسطة آليات تقنية أو معدات أو أدوات يكتسي دورها طابعا أساسيا في هذا النشاط.
- مراجعة السعر المسقف المطبق على شطر الربح الصافي الأكثر من مليون 000 1000 درهم

[138] Note circulaire N° 717 relative au code général des impôts, p 80.

[139] المادة 7-IV-1° من المدونة العامة للضرائب، ص 30.

[140] Note circulaire N° 717 relative au code général des impôts, p 80.

lexmaghreb.com

بإدخال التعديلات التالية:

- يطبق السعر المسقف 20% على الشركات الرياضية بصفة دائمة خارج فترة الإعفاء الخماسي للضريبة على الشركات؛
- يطبق السعر المسقف 20% بصفة دائمة على المستغلات الفلاحية التي أصبحت خاضعة للضريبة على الشركات؛
- رفع السعر المسقف من 17,50 % إلى 20% بالنسبة للمقاولات التالية[141]:
  - المقاولات المصدرة، وتدخل في دائرتها الشركات التي تمارس نشاطا صناعيا؛
  - الشركات التي تقوم بأنشطة ترحيل الخدمات بالنسبة لمجموع رقم أعمالها المحقق خارج فترة الإعفاء الخماسي للضريبة على الشركات؛
  - المنشآت الفندقية ومؤسسات التنشيط السياحي، المقاولات المنجمية، مقاولات الصناعة التقليدية، المؤسسات الخاصة للتعليم والتكوين المهني والمنعشون العقاريون المشار إليهم في المادة 6 (II-"جيم"- 2°) من م.ع.ض.

وفي ما يلي سنقدم أمثلة توضيحية تبين طريقة حساب الضريبة على الشركات حسب الأسعار الجديدة المدرجة في التعديلات الواردة في قانون المالية لسنة 2020، وتبعا لهذه التعديلات فان الأسعار التصاعدية الجديدة التي تمكن من الحساب السريع للضريبة على الشركات تقدم كالتالي:

السعر التصاعدي العادي بسعر هامشي محدد في 31%

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	السعر	المبلغ الواجب خصمه
أقل أو يساوي 300 000	10%	0
من 300 001 إلى 1 000 000	20%	30 000
أكثر من 1 000 000	31%	140 000

المصدر: الدورية رقم 730 المرفقة بقانون المالية لسنة 2020.

سعر تصاعدي بسعر هامشي محدد في 28 % المطبق على الشركات الصناعية التي تنجز ربحا صافيا أقل من 100 000 000 درهم

[141] Note circulaire N° 730 relative à la loi de finances N° 70.19, pour l'année budgétaire 2020, p 11.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	السعر	المبلغ الواجب خصمه
أقل أو يساوي 300 000	10%	0
من 300 001 إلى 1 000 000	20%	30 000
من 1 000 001 إلى 99 999 999	28%	110 000

المصدر: الدورية رقم 730 المرفقة بقانون المالية لسنة 2020.

سعر تصاعدي بسعر مسقف محدد في 20% المطبق على بعض الأنشطة

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	السعر	المبلغ الواجب خصمه
أقل أو يساوي 300000	%10	0
من 300001 إلى 1000000	%20	30000

المصدر: الدورية رقم 730 المرفقة بقانون المالية لسنة 2020.

الفقرة الثانية: أمثلة توضيحية لحساب الضريبة على الشركات

من خلال الأمثلة المبينة أسفله، يلاحظ استفادة المنشآت الصناعية من امتيازات ضريبية سواء في شكل تخفيض سعر الضريبة أو من خلال التدابير المدرجة في قوانين المالية كما هو الشأن في التدبير الذي جاء به قانون المالية لسنة 2018 المتعلق بالأسعار التصاعدية، حيث يعتبر هذا التدبير في صالح المقاولة.

المثال الأول[142]: حالة شركة تمارس فقط نشاطا صناعيا

الشركة «BBC » المنشأة بتاريخ 2014 /06/11 تمارس فقط نشاطا صناعيا حيث حققت كامل رقم أعمالها محليا.

سجل التصريح بالنتيجة الجبائية لهذه الشركة بتاريخ 31/ 03/ 2021 بالنسبة للسنة المحاسبية 2020، مبينا العناصر التالية:

رقم الأعمال (HT).....120 000 000 DH

الربح الصافي.....30 000 000 DH

[142] Note circulaire N° 730 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances 2020, p : 12.

lexmaghreb.com

- **حساب المساهمة الدنيا**

أساس المساهمة الدنيا..... 120 000 000 DH

سعر المساهمة الدنيا..... 120 000 000 x 0,50

- **حساب الضريبة على الشركات**

بما أن الربح الصافي للشركة الصناعية « BBC » هو 30 000 000 درهم، وهو مبلغ أصغر من 100 000 000 درهم، فإنها إذن تستفيد من التخفيض الضريبي بسعر هامشي، حيث تخفض الضريبة على الشركات من 31% الى 28%، وهكذا فإن السعر الجديد للضريبة على الشركات المطبق على هذه الشركة يمكن تقديمه كالتالي:

مبلغ الربح الصافي بالدرهم	السعر	المبلغ الواجب خصمه
أقل أو يساوي 300 000	10%	0
من 300 001 إلى 1 000 000	20%	30 000
من 1 000 001 إلى 99 999 999	28%	110 000

وهكذا يمكن حساب الضريبة على الشركات الواجبة على هذه الشركة كالتالي:

- الربح الصافي: 30 000 000 DH
- السعر الهامشي للضريبة على الشركات: 28%
- مبلغ الضريبة على الشركات الواجب أداؤه هو:

(30 000 x 10%) + (700 000 x 20%) + (29 000 000 x 28%) = 8 290 000 DH.

أو

(30 000 000 x 28%) – 110 000 = 8 290 000 DH.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المثال الثاني[143]: حالة شركة تمارس نشاطا صناعيا ونشاطا تجاريا

الشركة« X »المنشاة بتاريخ 11/06/2020 تمارس نشاطا صناعيا ونشاطا تجاريا وتحقق كل رقم أعمالها محليا.

التصريح بالنتيجة الجبائية لهذه الشركة سجل بتاريخ 2021/03/31 بالنسبة للسنة المحاسبية 2020 مبينا العناصر التالية:

- رقم الأعمال (HT) ..... 120 000 000 درهم
- الربح الصافي..... 30 000 000 درهم

معطيات النشاط الصناعي

- رقم الأعمال المحلي الكلي: 84 000 000 درهم
- نسبة رقم الأعمال ذات الصلة بالنشاط الصناعي: 70%

84 000 000/120 000 000 = 70%

معطيات النشاط التجاري

- رقم الأعمال المحلي الكلي: 36 000 000 درهم
- نسبة رقم الأعمال ذات الصلة بالنشاط التجاري: 30%

36 000 000/120 000 000 = 30%

➢ **حساب المساهمة الدنيا**

- أساس المساهمة الدنيا 120 000 000
- نسبة المساهمة الدنيا 0,50%
- مبلغ المساهمة الدنيا ..... 120 000 000 X 0,50%

➢ **حساب الضريبة على الشركات**

1- تحديد الضريبة على الشركات المتطابقة مع رقم الأعمال ذات الصلة بالنشاط الصناعي

تحدد الضريبة على الشركات التي تتطابق مع رقم الأعمال ذات الصلة بالنشاط الصناعي بتطبيق السعر

[143] Note circulaire N° 730 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances 2020, p 13.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

التصاعدي مع السعر الهامشي المحدد في 28 % مضروبة في نسبة الربح التي تتلاءم مع رقم الأعمال.

((30 000 000 X 28%) – 110 000) X 70% = 5 803 000 DH

2- تحديد الضريبة على الشركات المتطابقة مع رقم الأعمال ذات الصلة بالنشاط التجاري

تحدد الضريبة على الشركات التي تتطابق مع رقم الأعمال ذات الصلة بالنشاط التجاري بتطبيق السعر التصاعدي مع السعر الهامشي المحدد في 31 % مضروبة في نسبة الربح التي تتلاءم مع رقم الأعمال.

((30 000 000 X 31%) – 140 000) X 30% = 2 748 000 DH

3- الضريبة على الشركات المؤداة من طرف الشركة « Y »

5 803 000 + 2 748 000 = 8 551 000 DH.

المثال الثالث[144]: حالة شركة تمارس نشاطا صناعيا ونشاطا تجاريا مع جزء من رقم الأعمال محقق محليا وجزء آخر عند التصدير

الشركة« Z »المنشاة بتاريخ 15/11/2015 تمارس نشاطا صناعيا ونشاطا تجاريا تحقق جزء من رقم أعمالها محليا وجزء آخر عند التصدير.

التصريح بالنتيجة الجبائية لهذه الشركة سجل بتاريخ 2021/03/31 بالنسبة للسنة المحاسبية 2020 مبينا العناصر التالية:

- رقم الأعمال (HT) ..... 120 000 000 درهم
- الربح الصافي..... 30 000 000 در

رقم الأعمال المحقق بالدرهم	معطيات النشاط الصناعي	معطيات النشاط التجاري
رقم الأعمال الكلي	84 000 000 (100%)	36 000 000 (100%)
رقم الأعمال عند التصدير	50 400 000 (60%)	21 600 000 (60%)
رقم الأعمال المحلي	33 600 000 (40%)	14 400 000 (40%)

[144] Note circulaire N° 730 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances 2020, p 14 et 15.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- رقم الأعمال عند التصدير ذات الصلة بالنشاط الصناعي والنشاط التجاري

50 400 000 + 21 600 000/120 000 000 = 60%

- رقم الأعمال المحقق محليا ذات الصلة بالنشاط الصناعي

33 600 000 / 120 000 000 = 28%

- رقم الأعمال المحقق محليا ذات الصلة بالنشاط التجاري

14 400 000 / 120 000 000 = 12%

- **حساب المساهمة الدنيا**

- أساس المساهمة الدنيا 120 000 000
- نسبة المساهمة الدنيا 0,50%
- مبلغ المساهمة الدنيا ..... 120 000 000 X 0,50%

- **حساب الضريبة على الشركات**

1- تحديد الضريبة على الشركات المتطابقة مع رقم الأعمال عند التصدير ذات الصلة بالنشاط الصناعي والنشاط التجاري

تحدد الضريبة على الشركات المتطابقة مع رقم الأعمال عند التصدير بتطبيق السعر التصاعدي مع السعر المسقف المحدد في 20%، مضروبة في نسبة الربح المطابق لرقم الأعمال.

((30 000 000 X 20%) – 30 000) X 60% = 3 582 000 DH

2- تحديد الضريبة على الشركات المتطابقة مع رقم الأعمال المنجز محليا ذات الصلة بالنشاط الصناعي

تحدد الضريبة على الشركات المتطابقة مع رقم الأعمال المنجز محليا بتطبيق السعر التصاعدي مع السعر الهامشي المحدد في 28%، مضروبة في نسبة الربح المطابق لرقم الأعمال.

((30 000 000 X 28%) – 110 000) X 28% = 2 321 200DH

3- تحديد الضريبة على الشركات المتطابقة مع رقم الأعمال المنجز محليا ذات الصلة بالنشاط التجاري

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

تحدد الضريبة على الشركات المتطابقة مع رقم الأعمال المنجز محليا بتطبيق السعر التصاعدي مع السعر الهامشي المحدد في 31%، مضروبة في نسبة الربح المطابق لرقم الأعمال.

((30 000 000 X 31%) – 140 000) X 12% = 1 099 200

4- الضريبة على الشركات المؤداة من طرف الشركة « Z »

3 582 000 + 2 321 200 + 1 099 200 = 7 002 400 DH.

المطلب الثاني: محدودية النفقات الجبائية على التنمية الاقتصادية

لا شك أن فعالية أي سياسة ضريبية تشجيعية، قد لا ترتبط بأهمية الامتيازات التي تمنحها، وإنما بالصياغة المحكمة التي تتعامل بها في رسم إطار تتحرك فيه لبلوغ أهداف قد لا تعبر عن حسن الاختيار. الشيء الذي يتطلب الانطلاق من واقع اقتصادي، اجتماعي ومالي يلعب دوره في بلورة سياسة تشجيعية، ليضفي عليها طابع الواقعية التي تساهم في فعاليتها[145]، ونظرا لغياب إحصاءات ودراسات مضبوطة تبين بوضوح أهمية التكلفة المالية الناتجة عن تبني النظم التفضيلية، يبقى السبيل الوحيد لتحديد قيمة الخسارة المالية الناتجة عن هذه الآلية هو اللجوء إلى تقارير النفقات الجبائية التي تصدر برفقة قوانين المالية.

وبما أن النشاط الاقتصادي يتعرض عبر دول العالم وخاصة البلدان الرأسمالية لفترات الرواج والانتعاش، كما تحصل باقتصادها فترات الكساد والانكماش[146]، وهذه الظروف بطبيعة الحال لها دور كبير في نقل العبء الضريبي، لذا سأتطرق لأثر النفقات الجبائية على الاقتصاد الوطني (الفرع الأول)، ثم لأثر النفقات الجبائية على التنمية الاقتصادية (الفرع الثاني).

الفرع الأول : أثر النفقات الجبائية على الاقتصاد الوطني

خلال فترة الرواج والانتعاش الاقتصادي، ترتفع دخول الأفراد وبذلك لا يولون اهتماما كبيرا لارتفاع الاسعار: أي قلة مرونة الطلب مما يسهل نقل عبء الضريبة وذلك من خلال رفع سعر السلعة، الشيء

[145] عزيز صميم: التحفيزات الجبائية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثالث، يناير 2013، ص: 161.
[146] محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية – دراسة حالة الجزائر– أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2009-2010، ص:62.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الذي يدعونا إلى التطرق للآثار التوزيعية للضريبة وانتقال عبء الضريبة من مكلف الى مكلف آخر، وذلك خلال المعاملات التجارية المختلفة، وهذا ما يمثل العبء الضريبي الفردي.

أما من حيث أهداف سياسة منح الإعفاءات الضريبية التي تكمن في توجيه الاستثمارات الوطنية أو الأجنبية نحو القطاعات المحفزة، الأمر الذي يساعد على جلب الاستثمارات الخارجية وتحقيق التنمية الاقتصادية، فما مدى فعالية النفقات الجبائية في تحقيق عملية التنمية؟ (الفقرة الأولى)، ثم ماهي الآليات التي يمكن اعتمادها من أجل عقلنة الإعفاءات الضريبية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مدى فعالية النفقات الجبائية في تحقيق عملية التنمية

إذا كان النظام الضريبي الجيد هو الذي يتفاعل إيجابيا مع التنمية الاقتصادية والاجتماعية بكل أبعادها الشاملة، فإن هذا التفاعل يتطلب إعادة النظر في الدور الموكول للسلطات الضريبية وبالتالي إعادة النظر في الإجراءات الاستثنائية عن طريق منح إعفاءات وتحفيزات ضريبية تكلف الخزينة العامة إهدار موارد مالية مهمة، على اعتبار أن هذه التسهيلات الضريبية تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق الاستقرار الاقتصادي عن طريق حمايته من التضخم والانكماش،
- التحكم في الاستهلاك وحماية الإنتاج الوطني من المنافسة الأجنبية وتحسين وثيرة النمو،
- التحفيز على الادخار وجلب الاستثمارات.

لقد كان التقليديون يرون بأن الهدف الأساسي للضريبة هو توفير الأموال من أجل تغطية النفقات العادية المعروفة آنذاك، في حين يعتبرون الآثار الاقتصادية للضريبة هي ثانوية تترتب بطريقة غير إرادية.

أما أنصار النظرية المالية الحديثة فيرون في الضريبة الوسيلة والأداة للتأثير في المجالات الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة للدور التقليدي وهو الدور المالي.

أولا: أثر الضريبة في توجيه الاستثمار

يعتبر الاستثمار محور التنمية الاقتصادية الأساسي فهو أداة لتحقيق النمو الاقتصادي بحيث يتوقف معدل النمو الاقتصادي على كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي وتؤثر الضريبة في الميل للاستثمار.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

فعندما تفرض الضريبة على قطاع اقتصادي بمعدل منخفض أو يكون الإعفاء فيه واسع يوجه المكلفون استثماراتهم نحو هذا القطاع لأنه ذو ربحية أكثر. كذلك تكون الضريبة أداة فعالة لمنع توظيف رؤوس الأموال في القطاعات الإنتاجية الخاضعة لمعدل ضريبي مرتفع، كما أن منح الإعفاءات والتحفيزات للمستثمر الأجنبي قد يؤدي إلى خسائر مالية للدولة المستقبلة لهذه الاستثمارات، فالمستثمر الأجنبي يستفيد من عدة امتيازات ضريبية في الدولة التي يباشر فيها استثماراته بينما يدفع الضريبة للدولة الأم التي يحمل جنسيتها، وهذا يتبلور في إطار اتفاق ثنائي أو متعدد الأطراف للحد من مسألة الازدواج الضريبي، وبالتالي فدفع الضريبة للدولة الأم، سيحرم خزينة الدولة المستقبلة المعنية بالاستثمار، دون أن ننسى ما يمكن أن يلحق هذه الدولة من تدهور اقتصادي جراء منح ضمانات تسهل نقل الأرباح إلى البلد الأصلي للمستثمر، وهكذا فهذه الظروف تجعل المستثمر يهتم بالاستثمار في الفترات التي تكون فيها الإعفاءات ممنوحة، وبمجرد انتهاء مدة الإعفاء يحول الأرباح والاستثمار إلى بلد آخر، وهذا ما ينعكس سلبا على ميزان الأداءات ويساهم في التقليص من المردودية المالية والاقتصادية.

إن الحوافز الجبائية لأهداف اقتصادية تتسم بالاتساع المفرط وطول فترة الإعفاءات وهو ما يؤدي الى فقدان هذه الحوافز لطابعها التشجيعي، فضلا عن كونها تفوت الفرصة عن الدولة في تحصيل موارد مالية بالغة الأهمية، بل إن هذه النوع من الحوافز يؤدي إلى التخلي عن الاستثمارات غير المعفية، والاقدام على الاستثمارات المعفية وهو ما يساهم في استمرار تقلص عدد الملزمين.

بالإضافة إلى هذه الإعفاءات العادية فإن الدولة قد تلجأ في حالات استثنائية إلى إصدار عفو ضريبي ينطوي على تبرئة ذمة الملزمين من ديون ضريبية مستحقة لم يقوموا بتسديدها، وينصب هذا العفو إما على أصل الدين الضريبي أو على الغرامات والعلاوات المطبقة على التأخير في تسديد الضريبة.

وعموما فإن القرار الجبائي في المغرب تتحكم في صياغته لوبيات سياسية واقتصادية، بهدف الحفاظ على مصالحها، وأبرز مثال على ذلك هو الإعفاء الذي يتمتع به القطاع الفلاحي والذي تبين أنه غير فعال، وأنه يكرس التفاوت بين الفلاحين الكبار والصغار، ولكي لا تتحول الإعفاءات الضريبية إلى أداة لمحاباة قطاعات معينة ولتجنب فساد المنظومة الجبائية، فإن أداء هذه الإعفاءات للوظائف المتوخاة منها يتوقف على عقلنتها وتحسين آليات ترشيدها.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

ثانيا: آليات عقلنة النفقات الجبائية

تؤثر النظم التفضيلية بشكل كبير عل خزينة الدولة إذ تشكل نقصا هاما في ميزانيتها العامة فهي تشبه النفقات العمومية من ناحية الانعكاسات التي تخلفها على الميزانية ولهذا سميت بالنفقات الإجبارية لذا سنحاول رصد حجم هذه الخسارة المالية (ب) ولكن قبل ذلك سنتطرق إلى إشكاليات تقييم النظم التفضيلية(ا).

ا- إشكالية تقييم كلفة الإعفاءات الضريبية

تصطدم كل محاولة لتقييم النظم التفضيلية بجملة من المعيقات من أبرزها تعدد التدابير التفضيلية التي تتفرق بين مجموعة من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية مما يعقد مهمة تتبع هذه النظم تقنيا من خلال الإدارة نفسها، فضلا على أن تعدد الإجراءات الجبائية الاستثنائية يحد من قدرة السلطات الجبائية والمال على وضع تقديرات وتوقعات مضبوطة، إذ أن هامش الخطأ يكون كبيرا والفرق بين التوقعات والانجازات متسعا، مما يفقد المنظومة الضريبية قدرتها على التحكم في المحيط المالي بالفعالية اللازمة.

كما أن عدم وجود أي إطار قانوني أو تشريعي موحد يجمع كل النظم يساهم في صعوبة التقييم، إذ أننا نجدها موزعة ما بين المدونة العامة للضرائب وقوانين الاستثمار وبعض المراسيم ومجموعة من الاتفاقيات الخاصة التي تبرم ما بين الدولة والخواص كالعقود الاستثمارية الممنوحة للشركات الكبرى.

فالتعامل مع هذه التقنية يقتضي القيام بقياس النتائج التي تحققها النظم التفضيلية مقارنة مع حجم الخسائر المالية التي تخلفها، طالما أن كل نظام تفضيلي تقابله من الناحية الحسابية نفقة جبائية تتحملها باقي طبقات الملزمين.

ويبقى السبيل الوحيد لمحاولة تقييم حجم الخسارة المالية هو الاتجاه لتقنية النفقات الجبائية التي أصبح المغرب يعمل بها مؤخرا على شكل تقارير مرفقة بقوانين المالية، حيث تعتبر النفقات الجبائية من الناحية النظرية مجموعة من الإعفاءات الممنوحة والنظم التفضيلية والتخفيضات و الاسقاطات المقدمة للملزمين الضريبيين، فهي وسيلة من وسائل المساعدة المالية، وهي بذلك نفقات عمومية لها نفس أهد اف النفقات المباشرة المقررة في الميزانية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

ب- حجم الخسارة المالية التي تسببها الإعفاءات الضريبية

رغم أهمية التكلفة المالية الناتجة عن تبني نظام الإعفاءات الضريبية، إذ من الصعب احتسابها وتحديد قيمتها المالية لمعرفة مدى فعاليتها، نظرا لافتقارها على إحصائيات ودراسات مضبوطة، الشيء الذي يدفعنا إلى اللجوء إلى تقارير النفقات الجبائية التي تصدر برفقة قوانين المالية.

وبتصفح تقرير النفقات الجبائية المرفق بقانون المالية لسنة 2020 يتبين أن عدد التدابير الجبائية السابقة لسنة 2016 كانت جد مهمة، في حين أن التدابير الجبائية بعد هذه السنة بدأ يتقلص بشكل كبير كما هو مبين في الجدول أسفله، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على وعي المشرع الضريبي بحجم تكلفة النفقات الجبائية وبالتالي السهر على الحد منه.

جدول: توزيع النفقات الجبائية لسنتي 2018 و2019 وفقا لمختلف قوانين المالية

السنة	تقييم 2018		تقييم 2019	
	عدد التدابير	المبلغ (بملايين الدرهم)	عدد التدابير	المبلغ (بملايين الدرهم)
مجموع النفقات الجبائية	**329**	**28 555**	**329**	**27 785**
النفقات الجبائية السابقة لقانون المالية لسنة 2016	265	28 094	265	27 215
النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية لسنة 2016	3	قليل الأهمية	3	قليل الأهمية
النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية لسنة 2017	13	464	13	437
النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية لسنة 2018	5	قليل الأهمية	5	قليل الأهمية
النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية لسنة 2019	7	-	7	133

المصدر: تقرير حول النفقات الجبائية المرفق بقانون المالية لسنة 2020

انطلاقا من الجدول نستنتج النتائج التالية:

- اعتماد 90 %من التدابير الاستثنائية قبل سنة 2016، وتمثل هذه التدابير من حيث التكلفة أكثر

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من 98% من النفقات الجبائية المسجلة في 2019.

- أصبحت النفقات الجبائية التي أقرتها قوانين المالية بعد سنة 2016 أقل أهمية، سواء من حيث العدد أو من حيث التكلفة.

الفقرة الثانية: الآثار المالية لتبني نظام الإعفاءات الضريبية

نظرا لاتساع النظم التفضيلية وشموليتها، فقد أصبحت تشكل نقصا حادا في المداخيل الجبائية، فكيف يتم تعويض هذا النقص الحاصل في موارد الخزينة؟ للإجابة عن هذا السؤال، سنتطرق لمسالة الضغط الجبائي كضرورة لسد الخصاص المالي (ثانيا)، لكن قبل ذلك سنناقش إشكالية اللجوء إلى المديونية لسد العجز الناتج عن تبني نظام الإعفاءات الضريبية (أولا).

أولا: إشكالية اللجوء إلى المديونية لسد العجز الناتج عن تبني نظام الإعفاءات الضريبية

تعتبر المديونية الحل الأمثل بالنسبة للحكومات الذي يمكن من مجابهة نقص القيمة الجبائية الناتج عن تحمل المزيد من النفقات الجبائية على شكل إعفاءات ضريبية.

ا- المديونية الداخلية

تعتبر القروض الداخلية وسيلة من وسائل التمويل الاستثنائية التي تلجأ إليها الدولة قصد تعبئة الادخار الوطني، فهي لا تعدوا أن تكون مجرد إعادة لتوزيع أجزاء من الثروة لصالح الدولة، فهي تعتمد على نقل جزء من الثروة من المكتتبين إلى جانب الدولة، بمعنى أنها لا تؤدي إلى أية زيادة على إجمالي الثروة الوطنية، أي لا تؤدي إلى الزيادة في القوة الشرائية للدخل وإنما تؤدي فقد لإعادة توزيع الدخل القومي[147].

كما أن القروض الداخلية لا تؤثر على سعر الصرف أو ميزان المدفوعات لكونه يتم بالعملة الوطنية عكس القروض الخارجية التي تتم بالعملة الأجنبية.

ولكن في حالة الاستعمال المفرط لهذه الآلية التمويلية، فإنها تؤدي إلى انعكاسات سلبية تؤثر على الاستهلاك والادخار، فيصبح هناك ميل للادخار على حساب الاستهلاك، مما يضر بالمقاولات ويحد من

[147] سوزي عدلي ناشد: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى 2006،الصفحة 244.

lexmaghreb.com

الاستثمار ويؤدي إلى الانكماش الاقتصادي.

أضف إلى ذلك انعكاس هذه القروض الداخلية على كمية وحجم زيادة النقود، طالما أن هذه القروض تكون مقرونة بزيادة كمية النقود المطروحة في التداول مما يؤدي إلى أثار تضخمية بالغة[148].

ب- المديونية الخارجية

تلجأ الدولة الى القروض الخارجية في حالة ما إذا لم تعد تستطيع القروض الداخلية سداد الخصاص المالي، فطالما يوجد هدر للجهد الجبائي الذي يذهب في شكل نفقات جبائية خالية من المردودية المالية، تجد الدولة نفسها مجبرة على طلب الديون الخارجية.

غير أن لجوء المغرب وبشكل كبير للقروض الخارجية، عوض تعبئة الموارد المالية الداخلية الذاتية، انعكس سلبا على حجم المديونية الخارجية مما أدى إلى تراكمها، وجعل منه بلدا تابعا للمؤسسات المالية الدولية وخاضعا لإملاءاتهم.

وبذلك شكلت هذه القروض الخارجية جزءا لا يستهان به في سياسة التمويل العمومي، إذ جعلت من المغرب بلدا يسعى دوما للبحث عن مصادر تمويل استثنائية لتغطية الحاجيات المالية الملحة ولتغطية جزء كبير من ناقص القيمة الجبائية الذي تحدثه الإعفاءات الضريبية.

ثانيا: الضغط الجبائي كضرورة لسد الخصاص المالي

يعتبر الضغط الجبائي بمثابة العلاقة التي تقوم بين الاقتطاع الضريبي الذي يتحمله شخص طبيعي أو معنوي أو مجموعة اجتماعية أو جماعة ترابية، والدخل الذي يحصل عليه هذا الشخص أو هذه المجموعة أو الجماعة الترابية[149].

فالسلطات الضريبية في المغرب وفي إطار بحثها لتعويض الموارد الجبائية التي تفقدها نتيجة الإعفاءات الضريبية الممنوحة، تسعى عادة إلى إيجاد الحلول السهلة، وغير المكلفة سياسيا أو حتى اقتصاديا من خلال زيادة الضغط الضريبي على الفئات المتوسطة، لتوفير موارد مالية أسهل لتغطي بها عجزها

[148] Anas ben Saleh : fiscalité face au développement économique et sociale au Maroc, édition la porte, Rabat, 1982, p : 152.

[149] مدني احميدوش: ظاهرة الضغط الضريبي بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 69، يوليوز-غشت، 2006، ص 65.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الحاصل.

فالنظام الضريبي المغربي يتكون من ثلاثة أنواع من الملزمين: فئة معفية من أداء الضريبة إعفاء تاما، وفئه تتمتع بامتيازات التخفيض الضريبي، أما الفئة الثالثة فهي التي تؤدي نيابة عن الآخرين وتتحمل عبء الضريبة، وتتمثل أساسا في فئة الملزمين المكونة من الطبقات الفقيرة والمتوسطة.

ومرد هذا الضغط الجبائي إلى ازدواجية البنية الاقتصادية ما بين قطاع اقتصادي حديث ومتطور وهو الأقل، وقطاع اقتصادي تقليدي غير مهيكل وهو المهيمن على البنية الاقتصادية، إضافة إلى الأسباب المتعلقة بسياسة الإنفاق، كما أن الزيادة في الضغط الجبائي بهذه الصورة كلما اختلت التوازنات المالية أو كلما لم تفلح سياسة النظم التفضيلية من شأنه أن يخلق مشاكل جبائية من طبيعة أصعب، مثل التهرب الضريبي والغش الضريبي اللذان يعتبران كنتيجة للزيادة في الضغط الجبائي[150].

وخلاصة القول فرغم أهمية تقنية النظم الجبائية التفضيلية في دعم الاقتصاد الوطني وإنعاشه إلا أن سوء تدبير هذه الآلية بالزيادة غير المحسوبة في حجمها سواء من ناحية الكم أو من ناحية الكيف كان له انعكاسات مزدوجة سواء على مستوى ميزانية الدولة بتكريس العجز المالي وعلى نسبة الضغط الضريبي المثقل للطبقات الوسطى مما يضع سؤال العدالة الجبائية في المحك.

الفرع الثاني : النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار

تحتاج التنمية الاقتصادية إلى تمويل، وهذا بدوره يحتاج إلى وسائل ومن دون وسائل لا معنى للحديث عن الأهداف و الانجازات و لا مجال لتجسيدها في الواقع، من هذا المنطلق فإن تمويل المشاريع الاقتصادية أصبح يحتل مكانة هامة في مجال الانشغالات اليومية للدولة المغربية، مما أدى بالعديد من المفكرين الاقتصاديين وخبراء المالية إلى البحث عن الوسائل والحلول المناسبة للتخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية والتأثير على مستوى الدخل الوطني لتحقيق ما تصبوا إليه الدول من أهداف اقتصادية واجتماعية دون الإخلال بالتوازن الاقتصادي.

إن الدور الذي تلعبه الضريبة في تعبئة الموارد المالية للدولة وإعطاء أقصى قدر من الفعالية الاقتصادية، جعل كل دول العالم تعتمد على هذه الوسيلة التي تشكل منبعا ماليا أساسيا لا يمكنه أن

[150] يحيى الصافي: الغش الضريبي، الهلال العربي للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 1996، ص18.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

يختفي مادام أن هناك اقتصاد يشمل نشاطات صناعية وتجارية خاضعة للضريبة تقتطع عليها حصص مالية إجباريا لتوجه فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية والتكفل المباشر بالاستثمارات والخدمات ذات الطبيعة الاجتماعية التي تعتبر ضرورة الحياة المتحضرة، ولا يمكن تحقيق هذا إلا بتطبيق سياسة جبائية فعالة ترتكز على الضرائب ذات المردودية المالية العالية، والمقبولة سياسيا واجتماعيا بغية تحقيق أهداف الدولة وقيامها بواجباتها المختلفة دون خلق صعوبات للمتدخلين الاقتصاديين.

ومن أهم المخططات التي لجأ إليها المغرب لتشجيع الاستثمار ومن خلاله المقاولة المغربية هو نظام النفقات الجبائية، ويتضمن هذا النظام الضريبي عدة استثناءات في شكل إعفاءات وتخفيضات ضريبية وإسقاطات من القاعدة الضريبية، إلى جانب أسعار تفضيلية. وتشكل الاستثناءات الضريبية نقصا ماليا هاما في الميزانية العامة للدولة وهي تشبه النفقات العمومية من حيث الانعكاسات التي تخلفها على الميزانية، ولهذا سميت بالنفقات الجبائية.

لذا يمكن القول بأن الإعفاء الضريبي يعتبر أحد أدوات الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي لإحداث آثار مقصودة ومحددة وللحد من الآثار التلقائية للسياسة الضريبية في كافة المجالات[151].

إن هذه النفقات الجبائية يجب أن تكون موجهة بالأساس للمقاولات الصغرى والمتوسطة التي تعتبر من دون شك، عصب الاقتصادي المغربي وأكبر مشغل في المغرب، وتحتل مكانة هامة في الدورة الاقتصادية الوطنية. وبالتالي يبدو من الضروري التفكير في آليات مبدعة لدعم هذا الصنف من المقاولات، فبالإضافة إلى اعتماد نظام ضريبي خاص بهذه الفئه والعمل على تشجيعها في الاندماج بين المقاولات المغربية.

انطلاقا من هذه الأهمية نطرح التساؤل التالي: إلى أي حد تساهم النفقات الجبائية في تشجيع المقاولات؟ وألى أي حد تحقق النفقات الجبائية أهدافها؟ وما هي آثار النفقات على مختلف الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والمالية؟ ومن تم ما علاقتها في التخفيف من حدة البطالة؟

للإجابة عن هذه الأسئلة، سنتطرق لآثار النفقات الجبائية الاستثمارية (الفقرة الأولى) ثم لمسألة النفقات الجبائية كأساس للنهوض بقاطرة الاستثمار (الفقرة الثانية).

[151] الوليد صالح عبد العزيز: دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة، الطبعة الأولى 2002، ص 71.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الأولى: النفقات الجبائية وأثرها على الاستثمار

تعد قوانين الاستثمار آلية مهمة في جلب رؤوس الأموال قصد تمويل مخططات التنمية التي نهجها المغرب، وقد استمدت قواعد هذه القوانين من عدة مصادر أهمها القانون المالي والجمركي والتجاري والدولي...

وعلى هذا الأساس سنتطرق لتطور النفقات الجبائية من خلال قوانين الاستثمار (أولا)، ثم في لمسألة الإعفاءات والتخفيضات على مستوى الضريبة على الشركات (ثانيا).

أولا: تطور النفقات الجبائية من خلال قوانين الاستثمار

وعلى امتداد التطور الكرونولوجي لقوانين الاستثمار في المغرب، قامت هذه الأخيرة بتقديم مجموعة من الإعفاءات والتشريعات الضريبية والجمركية بهدف تشجيع القطاعات الاقتصادية للرفع من مستوى الانتاج، ما يجعلها قائمة على عدة أهداف رئيسية أهمها، مبدأ الإعفاء الضريبي على شكل تشجيعات، وتنصب على ضريبة الأرباح المهنية والشركات والضريبة المهنية والإعفاء من حقوق التسجيل، وكذا مبدأ الإعفاءات الجمركية التي يستفيد منها المستثمرون، غير أنها عرفت عدة اختلالات أضعفت من فعاليتها، وحدت من نتائجها.

- فقانون الاستثمار لسنة 1958 أتى بتخفيضات وإعفاءات جزئية بغية تشجيع رؤوس الأموال الوطنية، في سياق الرغبة في التحرر الاقتصادي وتحقيق التنمية، خصوصا بعد انخفاض الاستثمارات مما أدى إلى انخفاض الإنتاج وتفشي البطالة، لكن هذا القانون ظلت آثاره محدودة، ولم يفلح في الرفع من الاستثمار الذي انخفض بشكل كبير ليصل إلى نسبة 11% من الناتج الداخلي الإجمالي.
- قانون الاستثمار لسنة 1960 أتى ليعطي الأولوية للقطاعين الفلاحي والسياحي ولتنمية المبادرة الخاصة، في ظل المخطط الخماسي 1964/1960 مع الاحتفاظ ببعض مقتضيات قانون 1958، وأدمج مقتضيات جديدة تخص تشجيع الاستثمارات خارج منطقة الدار البيضاء.
- قانون الاستثمار لسنة 1973 اتسم بالليبرالية و توجيه الأنشطة الاقتصادية نحو مجالات التصدير، وألغى العديد من الإجراءات التي تضمنها قانون الاستثمار لسنة 1960، وقسم

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الإعفاءات حسب القطاعات وأنواع الضرائب والرسوم المشمولة بالإعفاء، ويلاحظ أن هذا القانون أعطى الأهمية القصوى للقطاع الصناعي، قطاع الصادرات، وقطاع الصناعة التقليدية بتمتيعه بمجموعة من الامتيازات كالإعفاء الكلي لعشر سنوات من الضريبة على الأرباح المهنية ابتداء من مباشرة الشركة لنشاطها في حدود مبلغ مبيعاتها إلى الخارج.

- قانون الاستثمار لسنة 1983 كان هدفه تنشيط الاقتصاد عن طريق الاهتمام بالجهوية وإنعاش المقاولات الصغرى والمتوسطة وتشجيع الصادرات وتحسين مناخ الاستثمار، فتخلى المغرب بذلك عن سياسة المغربة وفتح المجال أمام مجموعة من الامتيازات المالية والإعفاءات الضريبية، غير أن آثار هذا القانون ظلت ضعيفة رغم الامتيازات الكثيرة التي أتى بها إلى درجة المبالغة فيها، فتعرض لمجموعة من التعديلات قصدها عقلنته وملاءمته مع مرحلة التقويم الهيكلي.
- قانون الاستثمارات لسنة 1988 (قانون العقلنة والترشيد) وقد أتى هذه القانون نتيجة مجموعة من العوامل التي فرضت ضرورة تعديل إجراءات قوانين الاستثمار، خصوصا بعدما اتضح ضعف هذه القوانين والانعكاسات السلبية الناتجة عنها داخليا وخارجيا، الشيء الذي ولد قناعة لدى المسؤولين بعدم جدوى سياسة التشجيعات الضريبية، مما أدى إلى مراجعة شاملة لجميع قوانين الاستثمار القطاعية على مستوى الصناعة والسياحة والعقار والصيد البحري والصناعة التقليدية والمعادن والتصدير الصناعي والتجاري لمقتضى هذا القانون.
- ميثاق الاستثمار لسنة 1995: صدر هذا القانون بالجريدة الرسمية كقانون إطار رقم 95 -18 بمثابة ميثاق الاستثمارات ويحدد مجال الإعفاءات والامتيازات المتصلة بها، والتي تعمل قو انين السنوية على إقرارها ابتداء من سنة 1996.

ويتضمن هذا الميثاق 24 مادة، منها 14 مادة ذات طبيعة جبائية والتي حاول من خلالها المشرع تحفيز الاستثمارات، فالتشجيعات الجبائية تبقى إحدى الأدوات الرئيسية للنهوض بالاستثمارات، وجاء هذا القانون ليعوض القوانين القطاعية معتمدا على مبادئ تعد جديدة بالنسبة لسياسة تشجيع الاستثمار اعتمادا على نهج مجموعة من الإجراءات والمبادئ وذلك لتحسين مناخ ظروف الاستثمارات ومراجعة مجال التشجيعات الجبائية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

ثانيا: الإعفاءات والتخفيضات على مستوى الضريبة على الشركات

حددت المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب الإعفاءات والتخفيضات كما يلي:

ا- إعفاءات دائمة تستفيد منها الجمعيات الوطنية والهيئات غير الهادفة إلى الربح (مثلا مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان، مؤسسة محمد الخامس للتضامن، البنك الإسلامي للتنمية، البنك الإفريقي التنمية، الشركات المالية الدولية، جامعة الأخوين بإفران...).

ب- إعفاءات كلية متبوعة بتخفيض دائم، وتهم المنشآت غير المزاولة نشاطها في القطاع المنجمي التي تبيع منتجات تامة الصنع لمنشآت أخرى مقامة في مواقع التصدير، المؤسسات الفندقية عن مقاولاتها الفندقية في ما يخص الجزء الأساس المفروض عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها الذي تم تحقيقه بعملة أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار...

ج- الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة بصفة مؤقتة: وتنصب على المقاولات الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي، الشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات داخل أو خارج المنصات الصناعية المندمجة المخصصة لهذه الأنشطة، المنشآت الحرفية التي يكون إنتاجها أساسا حصيلة عمل يدوي، المؤسسات الخاصة للتعليم والتكوين المهني، المنعشون العقاريون...

الفقرة الثانية: النفقات الجبائية كأساس للنهوض بقاطرة الاستثمار

تعتبر المقاولات أكبر سوق للشغل في المغرب، وتحتل مكانة هامة في الدورة الاقتصادية الوطنية، وبالتالي فمن الضروري التفكير في آليات لدعم هذه المقاولات، فبالإضافة إلى اعتماد نظام ضريبي خاص بهذه الفئة، فمن الضروري اللجوء إلى مجموعة من التدابير ولعل أهمها إيجاد تقنيات تسمح بترشيد النفقات (أولا) بعد ذلك سنجيب عن التساؤل: كيف نجعل من النفقات الجبائية آلية لتشجيع الاستثمار؟ (ثانيا).

أولا: ترشيد النفقات الجبائية

إن الاصلاحات الأخيرة التي قام بها المغرب في مجال تدعيم الحكامة الجيدة في مالية الدولة أكسبت المالية العامة مزيدا من المصداقية والسلامة والشفافية، إضافة إلى التحكم الافضل في تطور الميزانية

LexMaghreb
lexmaghreb.com

والمالية.

وإن إرساء هذه الاصلاحات مكن من تحقيق تقدم مهم فيما يخص التحكم في عمليات إعداد وتنفيذ ومراقبة ميزانية الدولة، والشفافية المالية والولوج إلى المعلومة المالية والمحاسبية التي تسمح بتحسين الشفافية والحكامة الجيدة للمالية العمومية المغربية بشكل ملحوظ.

ومن أجل التحكم بشكل أفضل في النفقات الضريبية، يتعين القيام بإلغاء تدريجي للإعفاءات والتخفيضات، وفي الوقت نفسه القيام بتقييم أفضل للأثر الاقتصادي والاجتماعي للإجراءات الاستثنائية، كما ينبغي تحسين التشريع الجبائي من خلال تبسيطه وملاءمته مع الواقع الاقتصادي، مع الإشارة إلى أن القطاع غير المهيكل يشكل مصدر قلق مستمر بالنسبة للسلطات العمومية باعتباره مسؤولا عن خسارة الإيرادات بالنسبة لميزانية الدولة.

ولتحسين الرقابة الضريبية، يتعين على الإدارة تغيير أنماط عملها من خلال التنصيص على أنظمة رقابة ضريبية دقيقة ومبسطة، وتحسين برمجة المراقبة بالتركيز على نظام تحليل المخاطر والسهر على تعزيز التنظيم وجودة المراقبة الضريبة بالاستناد على المراجعين المتمرسين ومتعددي التخصصات.

ثانيا: النفقات الجبائية كآلية لتشجيع الاستثمار

يعرف الاستثمار بأنه إضافة طاقات إنتاجية جديدة إلى الأصول الإنتاجية الموجودة في المجتمع، وذلك بإنشاء مشروعات الجديدة أو التوسع في مشروعات قائمة، أو تحديد مشروعات انتهى عمرها الافتراضي، وكذلك شراء الأوراق المالية المصدرة لإنشاء مشروعات جديدة[152].

وتكمن أهميه الاستثمار في زيادة الإنتاج والإنتاجية، مما يؤدي إلى زيادة الدخل القومي، وارتفاع متوسط نصيب الفرد منه، وتوفير خدمات للمواطنين والمستثمرين، وتقليل البطالة وزيادة معدلات التكوين الرأسمالي للدولة، وكل ذلك يساهم في إنعاش التنمية ويمكن الدولة من تشجيع الاستثمار عن طريق إعفاء عائدات سندات التنمية التي تصدرها الخزينة العامة وتشجع على شرائها، أو عن طريق تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار، أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني، وهو ما يستدعي وجود سياسة استثمارية ناجعة تهدف إلى تنشيط التنمية الاقتصادية.

[152] طارق الدندني: النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار، مجلة المنارة 2016، ص 190.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ومن الضروري أن تستخدم هذه الامتيازات الضريبية بفعالية حتى تعطي أكلها، الشيء الذي يتطلب عقلنتها وعدم المبالغة في منحها كي لا تصبح عاملا سلبيا يقلص نطاق الوعاء الضريبي.

وبالإضافة إلى ذلك، يمكن للدولة أن تشجع الاستثمار عن طريق فرض ضرائب على الثروات والمدخرات لدفع المكلف إلى استثمارها، وفي المقابل تخفيض الضرائب على المؤسسات المنتجة لتمكينها من امتصاص السيولة الزائدة بغية إضعاف الطلب.

وعموما فإن السياسة التحفيزية تعتمد على عدة وسائل تكون على شكل نفقات جبائية، هذه النفقات قد تكون على شكل إعفاءات دائمة أو مؤقتة، أو على شكل تخفيضات في معدلات الضرائب، لأن مثل هذه التخفيضات تعطي الفرصة للمقاولات للتفكير في إنجاز مشاريع استثمارية، فالمغرب يهدف من وراء منح هذه الامتيازات إلى جعل المقاول قادرا على القيام بالمشروع الاستثماري بغية المساهمة في الرفع من الاقتصاد الوطني والتخفيف من حدة البطالة، فالامتيازات تمنح وفق شروط معينة تتوفر في المستفيد منها وهو الشخص الخاضع للضريبة بموجب النشاط الذي يمارسه.

المبحث الثاني: تحليل مظاهر سياسة التدخل الجبائي

لإبراز أوجه أو مظاهر التدخل الجبائي في المغرب، عملنا من خلال هذا المبحث على القيام بتحليل مجموع الإجراءات الجبائية الاستثنائية، لأن هذه الأخيرة تعد ترجمة فعلية لاعتماد مبدأ استعمال الجباية لتحقيق أهداف غير مالية.

والملاحظ أن هذه الإجراءات تتميز بطابع التنوع والتعدد، ذلك أن استعمال النصوص القانونية يتأرجح بين النصوص الجبائية العامة وبين القوانين الاستثنائية الخاصة كميثاق الاستثمار.

وتجدر الإشارة، أن المشرع المغربي يهدف من وراء سن هذه الإجراءات الاستثنائية إلى تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية، لذلك فإن تحليلها تطلب منا التطرق لأهم التشجيعات الجبائية الهادفة إلى تحفيز النمو الاقتصادي (المطلب الأول) ثم تحليل التسهيلات الجبائية الهادفة الى تخفيف العبء الجبائي على بعض المكلفين لأسباب اجتماعية (المطلب الثاني).

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

المطلب الأول: التدخل الجبائي لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية

تشكل الأهداف الاقتصادية بالنسبة للعديد من المحللين أساس اعتماد مفهوم التدخل الجبائي، وبرز ذلك بشكل واضح من خلال السياسة الجبائية للدول النامية، وبالنسبة لتجربة المغرب، يلاحظ أن الاختيارات الاقتصادية التي تم نهجها منذ الستينات أعطت للجباية مكانة مهمة ومتميزة كوسيلة لتسريع التنمية الاقتصادية.

وفي هذا الإطار رأينا كيف أن المشرع نص على مجموعة من الإجراءات الجبائية الاستثنائية (إعفاءات وتخفيضات من الضريبة)، سواء من خلال النصوص الجبائية العامة، أو تلك المتضمنة في إطار تحفيزي خاص، وقد شكلت هذه الإجراءات تدخلا جبائيا بهدف تحقيق أهداف اقتصادية تتمثل في تشجيع الادخار أو الاستثمار، وهكذا سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهم الإجراءات الجبائية التي تضمنها النظام الجبائي والتي تهدف إلى تشجيع الادخال والاستثمار من خلال الضرائب المباشرة (الفرع الأول)، في حين سنخصص (الفرع الثاني) لمناقشة التدخل الجبائي من خلال سياسة تشجيع الاستثمار.

الفرع الأول: التدخل الجبائي من خلال النظام الضريبي

تبرز أهم الإجراءات الجبائية التحفيزية التي تضمنها النظام الجبائي المغربي في كونها تهدف إلى تشجيع الادخال أو الاستثمار وذلك من خلال الضريبة على الشركات (الفقرة الأولى) أو من خلال سياسة تشجيع الاستثمار (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: التدخل الجبائي عن طريق الضريبة على الشركات

تطبيقا للقانون الإطار لسنة 1984، أحدثت الضريبة على الشركات سنة 1987، ووفقا لهذا الإصلاح عوضت هذ ه الضريبة بالنسبة للشركات والأشخاص المعنوية الأخرى: الضريبة على الأرباح المهنية، الضريبة الفلاحية، والرسم الحضري على دخول الكراء الذي كان معمولا به سابقا[153].

وقد هدف المشرع من هذا الإصلاح تجاوز اختلالات النظام الضريبي السابق حول الشركات، والمتمثلة أساسا في تعدد الضرائب التي تفرض عليها الدخول، وأيضا في تقلص مساهمتها المالية.

[153] Noureddine Bensouda : Analyse de la décision fiscale au Maroc, Editions la croisée des chemins, Casablanca, 2008/2009, p : 88.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

فعلى المستوى الأول، فقد تميز النظام الجبائي المغربي بتعدد الضرائب المفروضة على الدخول، بحيث كانت الدخول التجارية والصناعية تخضع للضريبة على الأرباح المهنية، والدخول الفلاحية تخضع للضريبة الفلاحية، والدخول الكرائية تفرض في إطار الضريبة الحضرية. وقد تزامن مع هذه التعددية، ضعف مردودية هذه الضرائب، فقد أبرزت الإحصائيات تعثر مداخيل هذا الصنف من الضريبة ، بحيث لوحظ على امتداد عقدي السبعينيات والثمانينيات ارتفاع في عدد الشركات التي تخضع للضريبة على الأرباح المهنية التي تعلن عن العجز، فبعدما بلغت 38,8% سنة 1977، انتقلت إلى 46.7% سنة 1982 لتصل إلى 54.5% سنة 1985[154].

انطلاقا من ذلك، جاء إقرار الضريبة على الشركات بمنظورين أساسيين: يقوم الأول على فرض هذه الضريبة على مختلف الأنشطة التي تزاولها الشركات كيفما كان مجال تدخلها، وانبنى المنظور الثاني على اعتماد معدل واحد بالنسبة لهذه الضريبة بدلا من تصاعدية الأسعار التي ميزت أصناف الضرائب السابقة.

وعلى هذا المضمار سأتناول بالتحليل تطور إصلاح الضريبة على الشركات (أولا) ثم بعد ذلك سأناقش موقف الفاعلين من الضريبة على الشركات.

أولا: تطور إصلاح الضريبة على الشركات

إذا كان المشرع قد حدد سعر هذه الضريبة عند إحداثها في 45%، فإنه لوحظ تطور الإصلاحات المدخلة عليها، بحيث أنه في كل مرة كانت الدولة تدخل بعض التعديلات، تركز على تقليص سعر هذه الضريبة. وهكذا، تقلص سعر الضريبة على الشركات الى 40% سن 1988، ثم إلى 38% بموجب قانون المالية لسنة 1993، وإلى 36% بموجب قانون المالية لسنة 1994، وحدد سعرها بموجب ميثاق الاستثمار لسنة 1995، الذي بدأ سريان مقتضياته الضريبية في القانون المالي الانتقالي لسنة 1996، في 35%، وتتدخل الدولة مرة أخرى لمراجعة سعر الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 2008، حيث أصبح السعر يحدد في 30% كسعر عادي بالنسبة للضريبة على للشركات، ومع تطور النشاط الاقتصادي وظهور مقاولات صغرى ومتوسطة بجانب الشركات الكبرى، إضافة إلى مطالبة كل المتدخلين في المجال الاقتصادي بتخفيف العبء الضريبي على المقاولات، جاءت قوانين المالية لسنوات

[154] Najib Akesbi : Une fiscalité incohérente et injuste, la revue économia, n° 3, juin-septembre 2008, p : 80.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

2018، 2019 و2020 بتعديلات مهمة تؤسس لوضع أسعار تصاعدية تحدد على التوالي في 10%، 20% و 31%وذلك حسب الربح الصافي الذي تحققه هذه الشركات.

وبذلك يبرز أن هناك نزعة للتقليص من سعر الضريبة على الشركات، هذا التوجه لا يمكن عزله عن محددات المحيطين الداخلي والخارجي، فإذا كان ضغط المقاولات وتزايد مطالب رجال الأعمال قد دفع في اتجاه تقليص هذه الضريبة، فإن المحيط الدولي من خلال توصيات المؤسسات المالية الدولية وتطور أسعار هذه الضريبة في العديد من البلدان، لعب دورا ضاغطا للدفع بهذا الخيار، وهكذا يبرز أن هناك نزعة عالمية للتخفيف من سعر الضريبة على الشركات، وتقوية التدابير المتخذة للتخفيف من الأعباء الضريبة على المقاولات[155].

ثانيا: موقف الفاعلين من الضريبة على الشركات

ما يميز الضريبة على الشركات هو تعدد النقاش حولها، بحيث أنه في كل مناسبة وعند طرح كل تصور اقتصادي، وبالخصوص خلال مناقشة مشاريع قوانين المالية تزداد مطالب العديد من القوى الاقتصادية للتقليص من عبء هذه الضريبة كما هو الشأن بالنسبة لباقي أنواع الضرائب، لكن هذا التوجه لا يحظى بإجماع الفرقاء، بحيث لا تتوانى العديد من الأصوات المعارضة إلى رفض مطالب رجال الأعمال، وانتقاد أسلوب تدبير الدولة للضرائب على الشركات، واعتباره ينحو نحو خدمة أقلية من أصحاب الامتيازات على حساب الأغلبية من السكان. هذه الأصوات تبني تصوراتها بالأساس على مواقفها الإيديولوجية، وعلى اختياراتها المعارضة للسوق. فما هي المواقف التي تحكم هيئات رجال الأعمال من الضريبة على الشركات؟ وكيف يتجاوب الفاعل السياسي مع خطاب المقاولين الهادف إلى زيادة تقليص سعر هذه الضريبة، والمطالبة بالمزيد من الإعفاءات؟

تقوم مواقف الهيئات الممثلة للمقاولين على الدفع بتقليص سعر الضريبة على الشركات، وعلى المطالبة بتوسيع الإعفاءات المقدمة للعديد من القطاعات، ولا تتردد في طرح تصوراتها في هذا الباب على الحكومة، وبالخصوص عند تحضير مشروع قانون المالية. اذ تبرز مواقف الاتحاد العام لمقاولات المغرب بالتركيز في هذه المرحلة من خلال النقاش مع دوائر الحكومة والجهاز البيروقراطي لفرض

[155] Isabelle Joumard : Les systèmes fiscaux des pays de l'union Européenne, revue économique de l'OCDE, n°34, 2002, p : 134.

lexmaghreb.com

بعض مطالبه، ويقتصر دوره خلال مرحلة مناقشة وتصويت أعضاء البرلمان على مشروع قانون المالية على توسيع الضغوط في اتجاه الحكومة للحد من تعديلات النواب والمستشارين.

وبقراءة خطاب الدولة يبرز الاتجاه نحو تقليص سعر الضريبة، ووضع امتيازات عدة للمقاولين، مع ربط ذلك بتحسين أداء هذه الضريبة عبر توسيع وعائها، والتقليص من حالات التملص الضريبي للشركات. وانسجاما مع ذلك، تعمل الحكومة على تخفيض سعر الضريبة على المقاولات قصد تحسين وضعيتها وقدرتها على الاستثمار، ويجب أن يتم هذا الإصلاح في إطار تعبئة مقاولات القطاع الخاص والجمعيات المهنية من أجل محاربة الغش والتملص الضريبي، ذلك أن توسيع الوعاء الجبائي ليس نتيجة لتغيير القوانين، بل هو نتيجة للتركيز على توجيه أكثر عدد ممكن من الملزمين نحو الشفافية[156].

من خلال ما سبق، يتضح أن الدفع بتخفيض سعر الضريبة عن الشركات أضحى يشكل الخطاب السائد لدى القوى الاقتصادية والسياسية الرئيسية في المغرب، هذا الواقع، يشكل عامل ضغط على الدولة لتحقيق وعودها بتحفيض سعر الضريبة إلى أدنى نسبة ممكنة، وما يقوي هذا الطرح هو أنه بالرغم من الإصلاحات المعتمدة، تظل التقارير الدولية ومعها مواقف المقاولين تنظر إلى الضريبة كأحد معيقات مناخ الاستثمار في المغرب.

الفقرة الثانية: محدودية التحفيزات الجبائية

أجمع أغلب المحللين على محدودية فعالية هذه السياسة بالنسبة للدول النامية، الشيء الذي دفعنا إلى طرح عدة تساؤلات:

- إذا كانت هذه التقنية غير فعالة، لماذا هناك مزايدات بين الدول النامية في نهجها؟ وهل محدودية النتائج تعود الى التقنية الجبائية نفسها، أم إلى طريقة استعمالها من طرف هذه الدول؟

على الرغم من ثبوت فعالية هذه التقنية في الدول المتقدمة نظرا لارتباطها بمحيط سوسيو- اقتصادي ملائم ومتابعة السلطات لهذه التقنية الشيء الذي ساعد على استعمالها بطريقة أفضل[157].

أما في الدول النامية فإن غياب مثل هذا المحيط وهذا الاهتمام، يجعلنا نتأكد أن محدودية فعالية

[156] جواد النوحي: إصلاح القانون والاقتصاد: أي مسار؟ مطبعة النجاح الجديدة، مارس 2011، ص: 181،

[157] حميد النهري بن محمد: إشكالية التدخل الجبائي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق- القانون العام- جامعة محمد الخامس، أكدال، السنة الجامعية 2000-2001، ص:20.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

التشجيعات الجبائية ترجع بالأساس إلى طريقة الاستعمال، بل أن هذه الأخيرة تجعل تقييم التكلفة المالية لهذه التقنية مهمة صعبة، مما يؤدي إلى عدم تحسينها وتطويرها.

وهكذا، فقد حاولنا في هذه الفقرة إبراز محدودية فعالية التشجيعات الجبائية في المساهمة في تحقيق الأهداف المنشودة، وذلك من خلال تجربة المغرب. لكن قبل ذلك أبرزنا الصعوبات التي تواجه دراسة تقنية التحفيزات الجبائية، وكذلك أهمية تكلفتها المالية.

أولا: صعوبة تقييم أثر التحفيزات الجبائية

هناك صعوبات تواجه الإجابة على إشكالية تقييم أثر التحفيزات الجبائية، وبالتالي تحديد الخلاصات حول فعالية هذه التقنية، الشيء الذي يدفعنا إلى التساؤل التالي: هل تخضع هذه التشجيعات الجبائية لمقاييس ومعايير تنموية مضبوطة؟

للإجابة عن هذا التساؤل وجب علينا التطرف إلى صعوبتين أساسيتين: أولهما تتعلق بتحقيق الأهداف المسطرة من طرف السلطات الجبائية ومقارنة التكلفة المالية الناتجة عن هذه الإجراءات الاستثنائية مع مردودية نتائجها، أما الصعوبة الثانية فتتمثل في غياب المعطيات الإحصائية الرسمية حول نتائج الإجراءات الجبائية الاستثنائية، وذلك لتحليل فعاليتها، ومقارنة تكلفتها مع مردوديتها على صعيد تحقيق الأهداف المنشودة.

إن أهداف سياسة التحفيزات الجبائية التي نهجها المغرب منذ الستينات تمثلت في: توجيه الاستثمارات سواء الأجنبية أو الداخلية نحو القطاعات المحفزة، خلق فرص الشغل، وأيضا توجيه المشاريع الاستثمارية نحو المناطق المهمشة بالإضافة إلى بعض الأهداف الأخرى...

ا- محدودية النتائج على صعيد الاستثمارات الصناعية

اهتمت أغلب الدول النامية بتشجيع الاستثمارات الصناعية، بغية تحقيق الإقلاع الاقتصادي المنشود معتبرة أن الصناعة هي أساس التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولاحظنا أن المغرب لم يخرج عن هذه القاعدة، فأغلب القوانين الاستثمارية كانت ذات طبيعة صناعية.

وفي هذا الإطار، نبرز أهم الاستراتيجيات النظرية في مجال التصنيع، حيث سنعرض لخصائص

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

وحدود كل شكل من أشكال التصنيع:

الاستراتيجيات	الخصائص	الحدود
التصنيع من أجل الحد من الواردات	- تهدف هذه الاستراتيجية إلى تعزيز الصناعة الوطنية التي يمكن أن تلبي الاحتياجات التي كانت تلبيها في السابق الواردات. - تمول الدولة استثمارات البنية التحتية وتضمن حماية السوق الداخلية. - بمجرد إرضاء السوق المحلية، يجب على البلدان الاختيار بين: توجيه نفسها نحو الصادرات، أو تنفيذ نفس العملية في بقية النظام الصناعي.	- لقد ساعدت الحماية العالية والدائمة في الحفاظ على تكاليف الإنتاج المرتفعة، والإنتاجية المنخفضة، والحد من المنافسة. - تكلفة التقنيات التي سيتم الحصول عليها.
التصنيع عن طريق التصنيع	- من المحتمل أن تضمن بعض الصناعات انتشار عملية التصنيع في الاقتصاد بأكمله. - هذه الصناعات هي الصناعات الأساسية: الكيمياء، الحديد والصلب ، الميكانيك، إلخ. - الدولة هي الفاعل الرئيسي في هذه الاستراتيجية بسبب حجم وتكلفة الاستثمار في هذه الفروع الصناعية.	- تؤدي الاستثمارات في هذه الصناعات إلى الاعتماد التقني والمالي على الأجانب. - تكاليف الإنتاج مرتفعة للغاية بسبب صغر حجم الأسواق المحلية. - يؤدي الجهد المكرس أحيانًا إلى التضحية بأنشطة أخرى مثل الزراعة أو تطوير الصناعات الخفيفة.
التصنيع عن طريق ترويج الصادرات	- الهدف هو استبدال صادرات المنتجات الأولية بتصدير منتجات أكثر تطوراً. - يجب على الدولة المساعدة في تحقيق هذه الاستراتيجية من خلال سياسة دعم الصادرات. - يمكن للشركات متعددة الجنسيات توفير رأس المال والأسواق لبيع الإنتاج.	- مدى قدرة الدولة على الحصول على ميزة نسبية في مكانة معينة. - إن نقل الموارد إلى الخارج أمر مشكوك فيه عندما لا يتم تلبية الاحتياجات الداخلية.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من خلال عرض هذه الاستراتيجيات الثلاثة، يتضح أن الدولة تتخذ عدة تدابير تحفيزية مخولة للشركات من أجل النهوض بالقطاع الصناعي بغية إنعاش الاقتصاد الوطني: إنعاش التشغيل، الرفع من الناتج الداخلي الخام، تحريك عجلة الاقتصاد، تنافسية الاقتصاد الوطني لنظيره الأجنبي...

ب- محدودية النتائج على صعيد جلب الاستثمارات الأجنبية

يعتبر الاستثمار الأجنبي المباشر أكثر استقرارا في البلدان المضيفة من أشكال الاستثمارات الأجنبية الأخرى، لأنه يتضمن امتلاك الأجانب لمصانع وموجودات من الصعوبة تحريكها ومن الصعوبة إيجاد مشتري لهذه الموجودات على المدى القصير، وقد احتلت هذه الاستثمارات مكانة أولية وأساسية في صيرورة تنمية الدول النامية، لذلك فإن أغلب التشجيعات الجبائية وغير الجبائية بالنسبة لهذه الدول، موجهة بالخصوص إلى الاستثمارات الأجنبية للاعتبارات التالية:

- تطورها، الذي كان مرتبطا بعوامل اقتصادية ظرفية
- توزيعها القطاعي، الذي لم يخضع لاستراتيجية واضحة
- مصدرها الذي يتميز بعدم التنوع، حيث نجد دول الاتحاد الأوروبي خصوصا فرنسا لا زالت تعتبر المستثمر الرئيسي بالمغرب.

وهكذا نستنتج أنه بالرغم من الامتيازات الكثيرة الممنوحة للمستثمرين الأجانب، فإنها لم تجب عن الإشكالات الكبرى المطروحة على الحكومات المتعاقبة من قبيل:

- خلق فرص الشغل، حيث نسبة البطالة في ارتفاع مستمر
- المردوديه الجبائية، حيث نسجل هدر للمال العام (إعفاءات ضريبية، تخفيض سعر الضريبة...)

من هنا يمكن طرح السؤال التالي: لماذا لا تمنح هذه الامتيازات الضريبية المخولة للمستثمر الأجنبي بنفس القدر للمستثمر المغربي؟

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفرع الثاني: جائحة كورونا ودعم الشركات التي عرف نشاطها انخفاضا أو توقفا

تتعلق أهم التدابير الجبائية المنصوص عليها في قانون المالية المعدل لسنة 2020 والمتخذة لفائدة المقاولات المتضررة من جائحة كورونا "كوفيد-19" بالتخفيف من عبء المستحقات من خلال تعليق أداء المساهمات الاجتماعية و تأجيل سداد القروض البنكية وتلك المتعلقة بقروض الإيجار leasingبالنسبة للمقاولات، و إمكانية استفادة المقاولات التي يقل رقم معاملاتها برسم السنة المالية 2019 عن 20 مليون درهم من تأجيل الإدلاء بالتصريحات الضريبية وتعليق المراقبة الضريبية والإشعار لغير الحائز. ويسرى مفعول كافة هذه التدابير إلى غاية 30 يونيو 2020. فما هي الأسباب الحقيقية التي كانت وراء تعديل قانون المالية لسنة 2020؟ وماهي التحفيزات المخولة للشركات التي نص عليها القانون المعدل؟

الفقرة الأولى: التداعيات الاقتصادية لجائحة فيروس كورونا كوفيد-19

تميزت الأشهر الأولى من سنة 2020 بانتشار سريع لفيروس كورونا "كوفيد-19" على المستوى الدولي، حيث تم تصنيفه كجائحة من قبل منظمة الصحة العالمية وذلك ابتداء من 11 مارس 2020. وتتزامن جائحة فيروس كورونا "كوفيد-19" مع سياق اقتصادي عالمي مضطرب (خروج بريطانيا من الاتحاد الأوروبي "بريكست"، توترات جيوسياسية، ...)، مما يشكل صدمة غير مسبوقة بالنظر لتأثيرها على عدد من القطاعات الاقتصادية وبالتالي تفاقم تداعياتها على مختلف الفاعلين الاقتصاديين (الأسر والمقاولات والمؤسسات)

أولا: ركود الاقتصاد العالمي

نجم عن جائحة فيروس كورونا خسائر بشرية كبيرة مقرونة بتداعيات خطيرة على النشاط الاقتصادي. وبادرت معظم الدول إلى وضع تدابير صحية وأمنية لاحتواء انتشار الفيروس من خلال فرض قيود شاملة أثرت على سلاسل التوريد الوطنية والعالمية.

وقد تسبب هذا التباطؤ في النشاط الاقتصادي في انخفاض حاد على مستوى التجارة الخارجية، إضافة إلى تجنب المخاطر من طرف المستثمرين، مما نتج عنه فقدان كبير لمناصب الشغل في عدة قطاعات.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

و مما لا شك فيه، من شأن إجراءات الاحتواء الصارمة و اللازمة لإبطاء انتشار فيروس كورونا "كوفيد-19" أن تؤدي إلى ركود اقتصادي غير مسبوق. ووفقا للتقرير "الآفاق الاقتصادية العالمية" المنجز من طرف البنك الدولي خلال شهر يونيو 2020، يرتقب أن يعرف الاقتصاد العالمي انكماشا حادا بنسبة 2,5 % سنة 2020. وحسب توقعات هذه المؤسسة، من المرجح أن يشهد الاقتصاد العالمي أسوأ ركود له منذ الكساد الكبير، سيكون أشد حدة من الذي شهدته الأزمة المالية 2008-2009 . بالنسبة للاقتصاديات المتقدمة، يتوقع البنك الدولي، برسم سنة 2020، انكماشا حادا للنشاط الاقتصادي بنسبة 7 % خاصة بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية6,1 %و اليابان6,1%والاتحاد الأوربي10,5 %.

وبخصوص دول منطقة اليورو، وحسب توقعات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المنجزة شهر يونيو 2020، سيكون الركود الاقتصادي أشد حدة في فرنسا11,4 % وإيطاليا 11,3%وإسبانيا 11,1% مقارنة بألمانيا (6,6 %).

كما ستواجه الدول الصاعدة ضغوطا قوية بسبب إجراءات مواجهة تداعيات فيروس كورونا "كوفيد-19،"من جهة، وتراجع أسعار المواد الأولية وانخفاض قيمة عملاتها وضعف الطلب الخارجي، من جهة أخرى، وهكذا يتوقع البنك الدولي انخفاض الناتج الداخلي الخام بنسبة 5,2%، ومن المتوقع أن تسجل الصين معدل منو اقتصادي يقدر بـ 1 % بينما ستعرف الهند انكماشا بـ 2,3 %.

ثانيا: التداعيات على الاقتصاد الوطني

سيترتب عن السياق الدولي والتدابير المتخذة في إطار حالة الطوارئ الصحية تداعيات غير مسبوقة على الاقتصاد الوطني. هكذا، وفي ظل الصدمات الناتجة عن هذه الجائحة، ستتغير دون شك الدينامية القطاعية الوطنية التي تم تكريسها تدريجيا منذ الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، وستتأثر الأنشطة غير الفلاحية، سلبا خلال سنة 2020، بسبب تراجع الطلب الأجنبي وتراجع تحويلات المغاربة المقيمين بالخارج وتراجع النشاط السياحي، من جهة، و تعثر سلاسل التوريد وتأثير الحجر الصحي على بعض القطاعات الاستهلاكية، من جهة أخرى.

موازاة مع ذلك، تجدر الإشارة إلى أن النشاط الاقتصادي لم يتعرض للتوقف التام خلال فترة الحجر الصحي، حيث واصل عدد من القطاعات نشاطه. وفي هذا الصدد، فإن القطاع غير التجاري يواصل

LexMaghreb
lexmaghreb.com

نشاطه حضوريا أو عن بعد، كما أن بعض الفروع التجارية لم توقف نشاطها، نظرا لطبيعتها وطرق التخزين الخاصة بها أو لطابعها الحساس من أجل استمرارية الحياة الطبيعية بسلاسة. ويتعلق الأمر بشكل خاص بالفلاحة والصيد البحري والصناعة الغذائية والكهرباء والماء.

ووفقا للنشرة الفصلية لتحليل الظرفية لشهر أبريل 2020 الصادرة عن المندوبية السامية للتخطيط، فمن المتوقع أن ينخفض نمو استهلاك الأسر بنسبة 2,1 % خلال الفصل الثاني من سنة 2020، بسبب تراجع النفقات المتعلقة بالطاقة والسلع والنقل والترفيه.

وتحت التأثير المزدوج لانخفاض طلب الشركاء الرئيسيين، تأثرت عدة قطاعات بشدة بسبب الأزمة حيث سجلت انخفاضا كبيرا. وهكذا، فإن القطاعات الأكثر تضررا من هذه الأزمة هي السياحة (توقف 94 %من المنشآت الفندقية السياحية المصنفة عند نهاية شهر ماي 2020) وصناعة النسيج و الجلد (توقف 76 %من المقاولات عند نهاية أبريل 2020 وتراجع تراكمي للصادرات بنسبة 74 %عند نهاية شهر ماي 2020 والصناعة الميكانيكية و المعدنية والكهربائية توقف بنسبة 73 %من المقاولات خلال شهر أبريل 2020 مع تأثير مهم على صناعة السيارات التي سجلت انخفاضا حادا لصادراتها بنسبة 89% وانخفاض بلغ أزيد من 76% بالنسبة لصناعة الطائرات، خلال شهر ماي 2020 وقطاع البناء والأشغال العمومية توقف 56 %من المقاولات خلال شهر أبريل 2020عكسه انخفاض مبيعات الإسمنت بنسبة 55 %. ويعزى هذا التأثير بشكل رئيسي إلى إغلاق الحدود مع شركائنا الرئيسيين وتعليق الرحلات الجوية وحركة التنقل البحري للمسافرين وتعليق الطلبيات الأجنبية، في سياق يتميز بتراجع طلب الشركاء الرئيسيين. و تمثل هذه القطاعات حوالي 15% من القيمة المضافة الإجمالية.

وبالمقابل، عانت الأنشطة القطاعية المرتكزة بقوة على الطلب المحلي من صدمة أقل حدة، ويتعلق الأمر خاصة بقطاع النقل (انخفاض بنسبة 50 % في القيمة المضافة للقطاع) وقطاع الخدمات المقدمة للمقاولات (توقف المعاملات العقارية وتباطؤ بعض الخدمات المقدمة للمقاولات وكذا بعض أنشطة ترحيل الخدمات والتجارة، استقرار تجارة المواد الأساسية وتراجع جزئي للتموين ...). وتمثل هذه القطاعات حوالي 47% من القيمة المضافة الإجمالية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: الإجراءات الجبائية المتخذة لدعم المقاولات في ظل جائحة كورونا

بعد رصد التداعيات الاقتصادية لجائحة فيروس كورونا كوفيد-19، سنتطرق في فقرة ثانية للإجراءات الضريبية المتخذة من طرف الحكومة للتخفيف من حدة الازمة وتقديم الدعم اللازم للمقاولات من أجل الحفاظ على مناصب الشغل التي عرفت تفاقما كبيرا خلال مرحلة تفشي الوباء. وهكذا فإن قانون المالية المعدل لسنه 2020، نص على بعض التدابير الوقائية من أجل دعم المقاولات الوطنية وبالتالي الحفاظ على تنافسية الاقتصاد الوطني.

أولا: الرفع من رسوم الاستيراد من 30 %إلى 40%

من أجل تحسين المداخيل الجمركية التي يتم تحصيلها من رسوم الاستيراد وتشجيع الإنتاج المحلي وخفض عجز الميزان التجاري، تم في إطار قانون المالية لسنة 2020، الرفع من نسبة رسم الاستيراد المطبق على بعض المنتجات المكتملة الصنع من 25 %إلى 30 %. حاليا، وفي إطار سياق دولي يتميز بأزمة صحية كبيرة أدت إلى تباطؤ في الاقتصاد العالمي، أصبح من الضروري حماية الإنتاج الوطني لمواكبة الجهود المبذولة من أجل دعم المقاولات في وضعية صعبة. كما أن الضغط الممارس على الاحتياطات الوطنية من الصرف تفرض اتخاذ تدابير ترمي إلى تشجيع تعويض الواردات بالإنتاج الوطني.

في هذا الإطار، نص قانون المالية المعدل لسنة 2020 على الرفع من رسوم الاستيراد المطبقة على بعض المنتجات المكتملة الصنع الموجهة للاستهلاك من % 30إلى 40 %وذلك في حدود النسب المكرسة من طرف المغرب على مستوى منظمة التجارة العالمية[158].

ثانيا: توزيع بعض التكاليف المرتبطة بجائحة فيروس كورونا "كوفيد-19"على خمس (5) سنوات محاسبية

في إطار التدابير الاستعجالية المتخذة لمواجهة تداعيات جائحة فيروس كورونا "كوفيد-19" تم وضع نظام خاص بالتكاليف المرتبطة بالهبات المدفوعة للصندوق الخاص بتدبير هذه الجائحة المحدث

[158] وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة، قانون المالية المعدل لسنة 2020، مذكرة تقديم، ص: 30.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بموجب المرسوم رقم 269.20.2الصادر في 16 مارس 2020 وبباقي التكاليف البنيوية الثابتة المرتبطة بتقلص نشاط المقاولات مقارنة مع القدرة العادية للإنتاج أو التسيير المحددة لسنة 2020.

فيما يخص الهبات المدفوعة من قبل المقاولات لهذا الصندوق الذي يهدف خصوصا إلى دعم الاقتصاد الوطني والحفاظ على مناصب الشغل والتخفيف من التداعيات الاجتماعية لجائحة فيروس كورونا، فقد تم تحديد النظام المحاسبي المطبق عليها بموجب رأي المجلس الوطني للمحاسبة رقم 13 الصادر بتاريخ 29 أبريل 2020 والذي يوضح الانعكاسات المحاسبية لجائحة فيروس كورونا "كوفيد- 19"، وذلك من أجل منح إمكانية توزيع هذه الهبات على عدة سنوات محاسبية.

أما بالنسبة لباقي التكاليف البنيوية الثابتة المرتبطة بتقلص النشاط خلال فترة هذه الجائحة، فقد نص كذلك رأي المجلس الوطني للمحاسبة السالف الذكر على إمكانية توزيعها على عدة سنوات محاسبية.

من الناحية الجبائية، ونظرا للأهمية الكبيرة لهذه التكاليف المرتبطة بجائحة فيروس كورونا"كوفيد-19" وللطابع الذي يميز آثارها على عدة سنوات ووقعها على ضمان استمرارية أنشطة المقاولات وتطويرها، نص قانون المالية المعدل لسنة 2020 على اعتبارها كتكاليف قابلة للخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة، توزع على عدة سنوات محاسبية[159]:

- المبالغ المدفوعة في شكل مساهمات أو هبات أو وصايا من قبل المنشآت الخاضعة للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل المهني أو الفلاحي أو هما معا المحدد وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة، لفائدة "الصندوق الخاص بتدبير جائحة فيروس كورونا "كوفيد-19" المحدث بموجب المرسوم السالف الذكر؛
- التكاليف البنيوية الثابتة التي وقع الالتزام بها أو تحملها من قبل المنشآت السالفة الذكر خلال فترة حالة الطوارئ الصحية المعلن عنها بسائر أرجاء التراب الوطني لمواجهة تفشي فيروس كورونا - كوفيد 19 والمرتبطة بتقلص النشاط مقارنة مع القدرة العادية للإنتاج أو التسيير المحددة لسنة 2020؛

ويجب أن تحول هذه التكاليف إلى حساب "التكاليف الموزعة على عدة سنوات محاسبية" ويجب اهتلاكها بنسبة ثابتة على مدى خمس (5) سنوات محاسبية ابتداء من السنة المحاسبية الأولى

[159] وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة، قانون المالية المعدل لسنة 2020، مذكرة تقديم، ص: 31.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المثبتة خلالها في المحاسبة.

ثالثا: تخفيض واجبات التسجيل المطبقة على اقتناء عقارات معدة للسكن

في إطار التدابير المتخذة من أجل مواكبة القطاعات المتضررة من جائحة فيروس كورونا ودعم الطلب لدى المقاولات والأسر فيما يتعلق باقتناء العقارات، تم التنصيص على تدبير مؤقت يروم التخفيض من واجبات التسجيل لفائدة العقود المنجزة خلال الفترة الممتدة من تاريخ نشر قانون المالية المعدل لسنة 2020 بالجريدة الرسمية إلى غاية31 ديسمبر 2020 والمتعلقة بالاقتناء بعوض لمحلات مبنية معدة للسكنى وكذا باقتناء المحلات المذكورة من طرف مؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها في إطار عقد "مرابحة" أو "إجارة منتهية بالتمليك" أو "مشاركة متناقصة".

يمنح هذا التخفيض عندما لا يتجاوز مبلغ الأساس الخاضع للضريبة للاقتناءات المذكورة مليون 000 000 1 درهم[160].

المطلب الثاني: سياسة الإعفاءات الجبائية ورهان الحكامة

لقد صارت الضريبة سلاحا ناجحا للتأثير في المتغيرات الاقتصادية وتوجيهها نحو الأنشطة الأكثر فعالية لتحقيق أغراض المجتمع، ويعد التدخل الجبائي الآلية التي تستعملها الدولة لتنفيذ سياستها وتحقيق أهدافها سواء على الصعيد الاقتصادي أو الاجتماعي على الرغم من أنها تحدث خسارة مالية وتعمل على تفويت موارد مهمة على خزينة الدولة وبالتالي فمعرفة آثارها وتقييم انعكاساتها وتحديد تكلفتها المالية، سيفيد السياسة الاقتصادية والاجتماعية، كما سياهم في تحديد الدور الذي تلعبه السياسية الجبائية بشكل عام[161].

الفرع الأول: ضعف ومحدودية نتائج الإعفاءات الجبائية

لقد أعفي التشريع الجبائي المغربي عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية من أداء الضريبة حيث توزعت هذه الإعفاءات بين الكلية والجزئية، الدائمة والمؤقتة. ومما لا شك فيه أن الضريبة والإعفاءات المتعلقة بها ليست العامل الوحيد والأساسي الذي يؤثر في مسار النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي بل هناك العديد من العوامل الأخرى الشيء الذي يصعب معه فصل الآثار التي تنجم عن

[160] وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة، قانون المالية المعدل لسنة 2020، مذكرة تقديم، ص: 34.
[161] حميد النهيري بن محمد: المدخل لدراسة النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية، مطبعة سليكي أخوين، طبعة مارس 2018، ص 22

LexMaghreb
lexmaghreb.com

فرض الضريبة أو الإعفاء منها عن غيرها من الآثار. لذلك سنخصص هذا الفرع للحديث عن الآثار المترتبة أساسا عن الإعفاءات الضريبية.

الفقرة الأولى: الانعكاسات الاقتصادية للإعفاءات الجبائية

يترتب على الإعفاءات الضريبية مجموعة من الآثار الاقتصادية فالمغالاة في الإعفاءات العشوائية وغير المبررة، وبشكل خاص الإعفاءات الممنوحة للنشاطات غير الإنتاجية أدت إلى توجه رؤوس الأموال باتجاه هذه النشاطات أي -النشاطات غير الإنتاجية-، كما أن منح بعض القطاعات تحفيزات وإعفاءات ضريبية غير مدروسة سيؤثر بشكل واضح على زيادة الضغط الجبائي على فئة أو قطاعات أخرى غير معنية بتلك الإعفاءات[162]، مما يؤدى إلى عزوف رؤوس الأموال عن الأنشطة الإنتاجية، وبذلك تكون سياسية الإعفاءات السخية الممنوحة لأصحاب الثروات والدخول العالية قد أدت إلى تركز تلك الثروات والدخول في أيدي فئة قليل من المجتمع، هذه الفئة التي غالبا ما تعتمد على تجميد أموالها عوض استثمارها في قطاعات أكثر إنتاجية أو تحويلها نحو قطاعات أقل إنتاجية أو يتم تهريبها إلى الخارج.

إن قلة الاستثمارات المحلية الموجهة نحو تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية تعتبر أحد العراقيل التي تؤثر على تنمية الدول النامية، مما يدفعها إلى محاولة استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار فيها، من أجل ذلك تستعمل مجموعة من الآليات التحفيزية الضريبية والمتمثلة أساسا في الإعفاءات التي تمنحها ولمدة طويلة لخلق مناخ مناسب لاستثمارات والمستثمرين الأجانب وتحريك عجلة الاقتصاد الوطني، على الرغم من أن المبالغة في منح الحوافز الضريبية قد تؤدي في مراحل معينة إلى إهدار أموال وموارد جبائية مهمة، ذلك أن إعطاء ضمانات لتحويل الأرباح المحققة إلى الوطن الأم دون أي تحديد أو تقنين سيؤذي لا محالة إلى ضرر اقتصادي على مستوى عجز ميزان الأداءات، حيث أن المستثمر يعتمد في الغالب على توظيف أمواله في فترات الإعفاء[163].

بالإضافة الى زيادة العجز في الموازنة العامة للدولة الناتج عن المبالغة في منح الإعفاءات والذي قاد إلى اللجوء للرسوم والضرائب غير المباشرة والتي غالبا ما تتخذ على شكل زيادة في الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، أو الضرائب على الدخل والتي يخضع لها بالدرجة الأولى الموظفون

161وفي تقرير صادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أثبت ارتفاع الضغط الضريبي في المغرب ما جعل الإيرادات الجبائية تحتل نسب عالية من الناتج الإجمالي المحلي، وأن الجزء الأكبر من الضغط الجبائي يقع على عاتق المستهلك بما يعادل 42% كما يؤكد التقرير ذاته أن الضغط المتأتى من الدخل والأرباح لا يمثل سوى 8.3%

163 عزيز صميم: التحفيزات الجبائية، السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية، العدد الثالث يناير 2013 مطبعة طوب بريس الرباط ص 112

LexMaghreb
lexmaghreb.com

والمأجورون، أو الاستعانة بالتمويل الداخلي وذلك بالاعتماد على سوق الرساميل الداخلي لتمويل عجز الميزانية، حيث تلجأ الدولة في هذا الإطار بتغطية العجز الحاصل أو اللجوء إلى السوق الخارجية من خلال التمويل الخارجي من أجل إعادة التوازن لميزان الآداءات والمالية العامة على الرغم من العواقب والتأثيرات التي يخلفها على المستويين الاقتصادي والاجتماعي والذي تتكبده الأجيال القادمة.

الفقرة الثانية: الآثار الاجتماعية للإعفاءات الجبائية

لا تقتصر آثار الإعفاءات الضريبية على الناحية الاقتصادية فحسب، بل تتعداها إلى الأبعاد الاجتماعية، والنظر في إمكانية توافق الرسم أو الضريبة مع قدرة فئات المجتمع على اختلافها. وبذلك تقوم فلسفة الإعفاءات الضريبية على تحقيق أغراض ذات صبغة اجتماعية، حيث تنبني أساسا على استعمال هذه الإعفاءات لخدمة فئات مجتمعية محددة والحد من الفوارق والتفاوتات الكبيرة بين دخول مختلف شرائح المجتمع، وذلك عن طريق إعادة توزيع الدخول لتخفيف العبء الجبائي على الفئات التي تعاني من الهشاشة، وذلك بغية تحسين ظروف عيشها ودعم قدرتها الشرائية، والحفاظ على حد معيشي مقبول اجتماعيا، ولتحقيق نوع من العدالة الاجتماعية، هذه الأخيرة التي تعني في أبسط معانيها مفهوم فلسفي أخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية، وفي المجتمعات الحديثة يرتبط هذا المفهوم بظواهر محددة ومن بينها طاهرة توزيع الدخول، توزيع الثروات والرفاهية الاقتصادية[164].

تتميز الأنظمة الضريبة للدول النامية، باعتمادها الكبير على الضرائب المباشرة، والمغرب بطبيعة الحال لا يشكل الاستثناء من هذه القاعدة، فإذا كانت سياسة الإجراءات الجبائية الاستثنائية تضع من بين أهدافها تخفيف العبء على المستثمرين فإن هذا العبء قد يقع على الشرائح غير المستثمرة وهي الفئات الضعيفة اقتصاديا، الشيء الذي سيؤثر في النهائية على مبدأ دستوري والمتمثل في المساواة أمام الأعباء العامة.

وبذلك يكون النظام الضريبي قد ساهم بإعفاءاته السخية في التفاوت الكبير في توزيع الدخول والثروات وابتعد عن أن يكون أداة من أدوات تحقيق العدالة الاجتماعية، وبالتالي تغدو هذه الإعفاءات وبشكل غير مباشر أداة للزيادة في اختلال الدخول أو أداة لعرقلة التنمية، وأصبحت تلك الإعفاءات أداة لتوزيع الفقر

[164] محمد سعيد فرهود: العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق مجلد 25 عدد 4، سنة 2001، ص 18

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بدلا من أن تكون أداة لتوزيع الدخل، وهو الأمر الذي من الممكن أن يشكل انقسامات داخل المجتمع أو يقود إلى اضطرابات اجتماعية وسياسية داخل الوطن.

ومن هنا فإن الإعفاءات الشخصية ذات البعد الاجتماعي يجب أن لا تتماشى مع الدخول فقط، وإنما يجب أن تواكب التطور الذي تعرفه الأسعار أي مع نفقات الاستهلاك. لأن هناك اقتطاعات ضريبية من دخول أصحاب الرواتب والأجور تتنافى وفلسفة الضريبة والإعفاءات الضريبية ذات الغايات الاجتماعات.

وعموما فإن تحليل انعكاسات وآثار الإجراءات الجبائية الاستثنائية سواء على الصعيد الاجتماعي أو الاقتصادي يظل ناقصا خصوصا في غياب دراسات نسقية، وانعدام المعطيات الإحصائية الرسمية حول نتائج تلك الإجراءات الجبائية. الأمر الذي يجعل أغلب التحاليل تعتمد على معطيات افتراضية، لذلك فالنتائج المتوقعة يمكن أن تكون سلبية على صعيد الأهداف المنشودة، مما سيؤثر سلبا أيضا على السياسة الاقتصادية والاجتماعية، وهكذا لا يمكن أن يساعد على إصلاح عمل هذه الإجراءات وعقلنة السياسة الجبائية[165].

الفرع الثاني: تقييم واقع الإعفاءات الجبائية بالمغرب

إن تقييم الإعفاءات الضريبية أو النفقات الجبائية بشكل عام يعد من أهم المقومات لإصلاح أي نظام جبائي، لهذا نجد أنها تحتل مكانة هامة في العديد من التشريعات المتقدمة نظرا لانعكاساتها على مختلف المجالات الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية، ففي المغرب كانت النفقات الجبائية من أهم التوصيات التي خرجت بها المناظرة الثانية للجبايات سنة 2013، كما حظي الموضوع بدراسة للمجلس الأعلى للحسابات[166].

الفقرة الأولى: تدبير غير معقلن لسياسة الإعفاءات الجبائية

تعد سياسية الإعفاءات الجبائية صورة من صور النفقات الجبائية الأكثر شيوعا، كما تعد آلية ضريبية وأداة مالية لتشجيع الاستثمارات وتحسين الأوضاع الاجتماعية، لكن استعمالها يبقى مرهون بمدى حسن استغلالها وتنظيمها، لأنه كلما كان هناك تدبير محكم لهذه الامتيازات والإعفاءات وفي المجالات المناسبة لها، كلما كانت ذات مردودية أفضل. كما أنه لابد من ترشيد منح الإعفاءات الجبائية لما لها من

[165] حميد الن‌هيري بن محمد: المدخل لدراسة النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية، مطبعة سليكي أخوين، طبعة مارس 2018، ص 183
165 محمد البقالي: المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي مقاربة قانونية اجتماعية، مشروع الطبعة الثانية 2020، مطبعة البصيرة الرباط، ص238

LexMaghreb
lexmaghreb.com

انعكاسات على الخزينة العامة، متمثلة في ضياع جزء هام من حصيلة الضريبة والذي يعود بأثر سلبي على الموازنة العامة للدولة وإيراداتها.

ففي الدول المتقدمة وجدت هذه الآلية محيط سوسيو اقتصادي ملائم، ساهم إلى حد كبير في استعمالها بشكل معقلن، خصوصا وأن معظم هذه الدول تعتبر هذه الامتيازات بمثابة نفقات جبائية، لها نفس أهمية النفقات العامة. على عكس ما هي عليه في الدول النامية التي استعملت هذه التنقية بنوع من المزايدات والتساهل في منح التحفيزات الجبائية، مما جعل تدبير سياسة التحفيز الجبائي عبر تقديم إعفاءات جبائية وغيرها من الآليات يتميز بطابع غير معقلن وتدبير غير محكم، وهو نفس الشيء الذي ينطبق على التجربة المغربية في هذا التوجه.

فالمغرب شأنه شأن العديد من الدول النامية اتجه منذ فجر الاستقلال نحو نهج السياسة الاقتصادية الليبرالية كأساس للتنمية، وبذلك تميزت مجمل الإجراءات الجبائية الاستثنائية بطابعها التساهلي الواسع والمزايدات العشوائية في منح هذه الامتيازات، بحيث لا نكاد نجد ضريبة من الضرائب المشكلة للنظام الضريبي المغربي إلا وتتضمن إجراءً من الإجراءات الاستثنائية لهذا القطاع أو ذاك، سواء تلك المتعلقة بالوعاء الضريبي أو الأسعار الضريبية، او التسهيلات المالية.

هذه السياسة – سياسة منح الامتيازات- التي انتقدها ومزال ينتقدها العديد من الباحثين والخبراء الاقتصاديين، الذين شبهوها بتلك "**الحركة التلقائية للمزارع أثناء زرع الحبوب**[167]"، بحيث أن العطاء يكون بشكل كبير للفئات المقربة من أصحاب القرار الجبائي أو السلطة بشكل عام، وهو الطابع الانحرافي الذي يميز سياسة منح التشجيعات والإعفاءات الجبائية بالمغرب منذ الاستقلال. وهو الذي لم يكن لتشجيع القطاعات المهمشة بالدرجة الأولى، كما يصرح به المسؤولون ولكن موجه لضمان تحويل مجموعة من هذه الامتيازات والإعفاءات لفائدة بعض الفئات الاجتماعية.

ووعيا من المشرع المغربي بالدور الفعال للحوافز الجبائية للإفراد والشركات، وبغية ترقية مختلف القطاعات وتشجيع مختلف أنواع الاستثمارات فقد بادر منذ الستينيات من القرن الماضي، نحو الرساميل الأجنبية لتحقيق أهداف التنمية الشاملة، مستغلا في ذلك سياسية تحفيزية تقوم بالأساس على الإجراءات الجبائية لتشجيع الاستثمارات وإنعاش الاقتصاد الوطني، لكن الاستعمال غير المعقلن لهذه التحفيزات

166 إكرام طاهري: دراسة نقدية للنظام الجبائي المغربي رسالة لنيل دبلوم الماستر، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة السنة الجامعية 2015-2014، ص 72

LexMaghreb
lexmaghreb.com

والامتيازات التشجيعية، وغياب رؤى واضحة في منحها، نتجت عنها اختلالات عديدة، والذي ينعكس بشكل كبير على الميزانية العامة للدولة من جراء المغالاة في منح الامتيازات أو التشجيعات بدون مقابل لصالح الخزينة.

وعلى الرغم من أن السياسة التحفيزية تعد من بين الوسائل الفعالة التي تتيح للدولة إمكانية تحقيق أهدافها الاستراتيجية في جميع الميادين، إلا أن طابعها العشوائي، وغياب معايير موضوعية قادرة على توجيه هذه الأهداف حسب الاتجاه الذي يتفق والسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وندرة الدراسات التقديرية حول حجم وتكلفة هذه النفقات، وأثرها على حصيلة الإيرادات الجبائية، وكذا مدى تجسيد الأهداف المسطرة من وراء هذه الإعفاءات على أرض الواقع، جعل منها تدابير تساهم إلى حد كبير في عرقلة التنمية عوض تسريعها.

ورغم أن هذه السياسة التشجيعية أبانت عن محدودية الدور الذي تلعبه في معظم الدول النامية، كعامل مؤثر في جلب الاستثمارات، إلا أنها لا تزال –أي الدول النامية- تنفق موارد مهمة في هذا المجال. وهو الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في طرق تدبيرها كسياسة جبائية استثنائية أو كسياسية تشجيعية، عن طريق إحكام الرقابة سواء القبلية او البعدية على منح هذه الامتيازات قصد ترشيدها للاستفادة أكثر من إيجابياتها وتجنب أضرارها.

الفقرة الثانية: فعالية محدودة للإعفاءات والتحفيزات الجبائية

تعتبر الإعفاءات الجبائية إحدى آليات التدخل الجبائي الأكثر استعمالا من طرف الدول خاصة النامية منها، لتحفيز بعض الفئات الاجتماعية والأنشطة والأعمال التجارية، وذلك عن طريق التخلي عن جزء من عائدات الضرائب بشكل تطوعي.

هذه السياسة التشجيعية التي اعتبرتها إحدى المنظمات[168] غير فعالة بالنسبة للدول النامية، وبالأخص في مجال الاستثمار، بحيث يبرر أنصار هذا التوجه رأيهم هذا بأن تأثير الحوافز الضريبية في مجال

167 أظهرت دراسة لمنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية ONUDI نشرت سنة 2011 شملت 7000 شركة في 19 بلدا إفريقيا أن الحوافز الضريبية احتلت المترتبة الحادية عشر من أصل اثني عشر التي أثرت في اختيار وجهة الاستثمار. وهو ما يدل على أن الإعفاءات الجبائية لا تشكل

lexmaghreb.com

الاستثمار ضعيف وغير جوهري، كون أنها غير منتجة لأثارها. وهو ما عبر عنه كل من **Toye** و **Shah** في دراسة لهما سنة 1978، بأن الإعفاءات الضريبية الممنوحة من طرف الدول النامية هي بمثابة **تعويضات عن العوائق والعقبات التي تواجه المستثمر والاستثمار**[169].

وفي المغرب قد أكدت بعض الدراسات على أن سياسة التدخل الجبائي عن طريق الإعفاءات لا تعد العامل الرئيسي المؤثر في اتخاذ قرار الاستثمار، بل هناك محددات أكثر فعالية من المحدد الجبائي، ونذكر على سبيل المثال دراسة أجريت من قبل وزارة الصناعة والتجارة حول العناصر التي تساهم في جذب الاستثمارات الأجنبية سنة 1998، همت 39 مقاولة صناعية من عدة دول مختلفة، ومن خلال أجوبة المستثمرين وموقفهم من الاستثمار في المغرب، تم تصنيف المقاولات موضع الدراسة إلى ثلاث مجموعات:

نسبة 17% من المقاولات تعتبر استثمارها في المغرب إيجابيا، وأرجعت ذلك الى مردودية اليد العاملة وكذا نشاطها.

أما نسبة 34% من المقاولات تعتبر استثمارها سلبيا وذلك راجع إلى النظام الجمركي و المنافسة غير المشروعة والمساطر الإدارية البطيئة.

و نسبة 49% من المقاولات تعتبر استثمارها يتأرجح ما بين الإيجابي والسلبي، فالأول يتمثل في تطور السوق الداخلية وامتيازات الموقع الجغرافي للمملكة وتوفير اليد العاملة وتكلفتها. أما الجوانب السلبية تتمثل في المنافسة غير المشروعة والمساطر القانونية البطيئة.

وعموما فإن استعمال تقنية التشجيعات والإعفاءات الجبائية لا تشكل العامل الرئيسي الوحيد في اتخاذ قرار الاستثمار، وإنما تعد مكمل لعدة محددات وعوامل أخرى تعتبر الأكثر تأثيرا، وهو الشيء نفسه الذي يبرز ضعف فعالية سياسة الإعفاءات الجبائية في معظم الدول النامية ومنها المغرب كما تم التوصل إليه من خلال الدراسات السابقة. ومنه فالسياسة الضريبية الناجحة ليست تلك التي تمنح مزيدا

العامل الأساسي في استقطاب الاستثمارات، بل هناك عوامل ومحددات أخرى تتحكم في اختياراتهم للبلد المناسب، كطبيعة المناخ السياسي، والسياسة الاستثمارية والاستقرار التشريعي والاقتصادي والاستقرار النقدي... الخ،

168 شنتوفي عبد الحميد: التحفيزات الجبائية وفعاليتها في جلب الاستثمار بالجزائر، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني مجلد 16، عدد 2017/2، ص 224.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

من الحوافز الضريبية، بل هي تلك التي تربط بين الحوافز الضريبية وبين العوامل الأخرى والتي تؤثر على قرار الاستثمار.

لا شك أن دراسات النفقات الجبائية ساهمت بشكل كبير في إبراز العراقيل والتحديات التي تواجه النظم الجبائية، لاسيما في الدول المتقدمة، كما ساهمت في توجيه السياسة الجبائية نحو نظم أكثر عقلانية بتجاوز النواقص وتقليص نسبة الخسارة المالية التي تحدثها تلك النفقات. ولهذا اتجهت معظم دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "**OCDE**" إلى إعداد تقارير دورية حول النفقات الجبائية من أجل الوقوف على مختلف النقائص التي تعتري السياسة الجبائية.

ففي المغرب نسجل أن غياب الحكامة، التتبع والتقييم لهذه الاجراءات الاستثنائية المتضمنة في النظام الجبائي، وعدم تحليل أثر الخسائر المالية التي تتعرض لها الخزينة العامة على صعيد الإيرادات، تبقى السمة البارزة خصوصا إذا علمنا أن كلفتها في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى.

وبصفة عامة، ففي المغرب يمكن إرجاع ضعف تدبير الإعفاءات الجبائية أو النفقات الجبائية بشكل عام إلى غياب مقتضيات قانونية تفرض تقييم شامل ودقيق لجميع الإجراءات الجبائية الاستثنائية، إذ يقتصر عملها في جمع الإحصائيات واحتسابها للخسائر الحاصلة في الموارد، دون تقييم ودون أي تأكد من تحقيقها للأهداف المرسومة، مما يشكل تنافي مع الفلسفة الضريبية وفلسفة الإعفاء الضريبي لذلك لا بد من ترشيد الإعفاءات وإلغاء غير المبرر منها[170].

[170] ففي سنة 2019 تم تقييم 236 تدبير فقط من أصل 293 تدبير وهو ما يعادل حوالي 81% من مجموع التدابير التي تم إحصاؤها، كما أن تقييم التكلفة المالية لهذه الإعفاءات يركز فقط على الإعفاءات أو التدابير التي خضعت لتقييم، فحسب توزيع النفقات الجبائية تبعا لنوع التدبير لسنة 2019 بلغ مبلغ النفقات الإجمالية 27786 مليون درهم، ويكشف التحليل عن رجحان النفقات الجبائية المتعلقة بالإعفاءات الكلية التي تقدر ب 16001 مليون درهم بنسبة 58% من الإعفاءات الإجمالية، في حين مثلت الإعفاءات الجزئية والمؤقتة نسبة 8% أي ما يعادل 2137 مليون درهم. هذا وشكلت النفقات الجبائية المتعلقة بالتخفيضات نسبة 29% من الإعفاءات الاجمالية لسنة 2019 .

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفصل الثاني: العمل القضائي في مجال منازعات الوعاء الضريبي

يقصد بالعمل القضائي مختلف الأحكام التي تصدرها محاكم الموضوع والقرارات التي تصدرها محكمة النقض في مختلف المنازعات المعروضة عليه ويكتفي القاضي هنا بتطبيق القاعدة القانونية التطبيق السليم فقط. في حين أن الاجتهاد القضائي يقصد به الأحكام والقرارات التي صدرت في نوازل لا نص فيها، أو يثير هذا النص بعض الغموض والإشكالات يكون للقاضي دور إبداع قواعد وإيجاد حلول لهذا الفراغ التشريعي، أو تدعيما لقواعد ثابتة، مستلهما تلك الحلول من المبادئ العامة للمجال المتخذ فيه الاجتهاد ومن المبادئ العامة لتفسير القواعد القانونية، ويلعب القاضي مهمة استكمال أو توضيح أو تفصيل القواعد بحثا عن روح المشرع وعمق مقصده.

ومن ثمة فإن اختيارنا لعنوان العمل القضائي إيمانا منا، بأنه أعم وأشمل من الاجتهاد القضائي، كما أنه يحوي الاجتهاد القضائي، لكن هذا لا يمنعنا من مدارسة وتحليل العديد من الأحكام التي تعتبر اجتهادا قضائيا حقيقيا.

وقد خضع العمل القضائي، في مجال منازعات الوعاء الضريبي لتطورات متلاحقة ومهمة، فقبل إنشاء المحاكم الإدارية كانت المحاكم الابتدائية هي التي تبت في منازعات الوعاء الضريبي، وخلال هذه المرحلة لم يتمكن القضاء العادي من المساهمة في تطوير هذا المجال وظلت الأحكام الصادرة عنه ذات طبيعة مدنية أكثر منها ذات طبيعة إدارية، وكان الملزمون يفضلون اللجوء إلى مساطر الصلح مع الإدارة الضريبية بدل التوجه إلى القضاء للطعن في القرارات الصادرة عنه. لكن بعد إنشاء المحاكم الإدارية كمحاكم متخصصة اختلف الأمر عن السابق، إذ تصدى لمنازعات الوعاء الضريبي قضاة لهم دراية كبيرة بالمجال وعلى اطلاع جيد بالسياسة الاقتصادية والاجتماعية والضريبية للدولة، مما ساهم في تطور العمل القضائي، وارتفع عدد القضايا بشكل مهم بعد إنشاء المحاكم الإدارية. وسيتم التركيز في هذا الفصل، على بعض القضايا والإشكالات ذات الأهمية البالغة، التي بث فيها القاضي الجبائي وعرفت نقاشا واسعا بين القضاء والفقه. فكيف تناول العمل القضائي الإشكالات المرتبطة بالمساطر الجبائية والإعفاءات الضريبية (المبحث الأول) وهل استطاع إيجاد بعض الحلول للإشكالات المرتبطة بالتحقيق والإثبات؟ تم ما هو أثر الحكم ببطلان المسطرة الضريبية على الالتزام الجبائي؟(المبحث الثاني).

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المبحث الأول : المساطر الجبائية والإعفاء الضريبي

المساطر الجبائية والإعفاء الضريبي من المجالات التي أثارت الكثير من المنازعات أمام القضاء الإداري وساهمت في ظهور العديد من الاجتهادات القضائية ذات الأهمية البالغة، في مسار تطور العمل القضائي للمحاكم الإدارية، وسنتناول أولا المساطر الجبائية (المطلب الأول) ثم الإعفاءات الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول : المساطر الجبائية

قواعد المساطر الجبائية هي قواعد جوهرية وملزمة يترتب عن خرقها اكتساب حق أو ضياعه، فهي بذلك ترتبط أشد الارتباط بالإلزام الضريبي.

ويقصد بالمسطرة الجبائية "مجموعة القواعد والشكليات المتبعة لإنجاز العمل الإداري"[171]. وتحتل هذه المساطر مكانة مهمة بالنسبة لسير نشاط الإدارة الضريبية من جهة، وبالنسبة للملزم الضريبي من جهة ثانية، وترافق المسطرة الجبائية الضريبة من تأسيسها إلى غاية المنازعة فيها وذلك عبر مساطر الإنشاء الضريبي (التصريح أو التقدير) أو تصحيح الربط الضريبي، ومسطرة المنازعة في الضريبة سواء أمام الإدارة، اللجان الضريبية، أو أمام القضاء الإداري.

وبالنظر لأهمية المنازعات المرتبطة بالتبليغ (الفرع الأول) وكذا مسطرتي تصحيح أسس الضريبة والفرض التلقائي (الفرع الثاني) سنقتصر على دراستهما فقط في هذا المطلب.

الفرع الأول: مسطرة التبليغ

التبليغ في اللغة يعني الإيصال حسب المعجم العربي الأساسي الذي أصدرته المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم سنة 1989، لكنه في المعجم الضريبي يعتبر كل وثيقة تستعملها الإدارة من أجل إعلام الملزم بالمسطرة الضريبية التي تمارسها في حقه، والغاية من إيصال هذه الوثيقة هي قطع التقادم بالنسبة

[171] عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، طبعة 2020، مطبعة دار النشر المغربية، ص 150.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

للإدارة وفتح آجال جديدة للتقادم بالنسبة للملزم سواء للجواب أو التظلم، ويحتل موضوع التبليغ أهمية قصوى بالنظر للاعتبارات التالية:

- التبليغ يحفظ حق الملزم في الإعلام حتى لا تأخذه الإدارة على حين غرة،

- التبليغ يمكن الملزم والإدارة من احتساب أجل التقادم بصورة صحيحة تنظيما للمعاملات بينهما،
- التبيلغ هو الآلية الأساسية لتجسيد المسطرة التواجهية التي تمكن كل طرف من عرض مواقفه وملاحظاته بغية التوصل إلى اتفاق بالتراضي حول الأساس الضريبي الجديد.

وقد عرفت مسطرة التبليغ عدة تطورات ومرت بمراحل متعددة (الفقرة الأولى) وبالرغم من التحولات المتسارعة التي عرفتها هذه المسطرة فقد أثارت العديد من النزاعات أمام القضاء الإداري وتعددت توجهاته من محكمة لأخرى (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : طرق التبليغ وتطورها عبر القوانين المالية

عرف القانون الجبائي المغربي ثلاثة مراحل أساسية فيما يتعلق بكيفية تبليغ المراسلات إلى الملزمين. وهي مرحلة ما قبل 1995 ومرحلة قانون المالية لسنة 1995، وأخيرا قانون المالية 2005 الذي احتوى في جنباته كتاب المساطر الجبائية، وقد تم تجميع هذه النصوص في إطار المدونة العامة للضرائب بقانون المالية لسنة 2007.

أولا: التبليغ قبل سنة 1995

تتميز هذه المرحلة بتنوع وسائل التبليغ المنصوص عليها في القانون الضريبي المغربي، بحيث نلاحظ وجود عدة أساليب للتبليغ حسب تنوع الضرائب، وهكذا نجد التبليغ عن طريق الأعوان القضائيين، وكان هو السائد في رسوم التسجيل والتمبر، بينما كان أسلوب التبليغ بالبريد المضمون هو المعمول به في الضرائب المباشرة، غير أن لا شيء كان يمنع الإدارة من اللجوء إلى السلطات الإدارية لهذا الغرض خاصة في المناطق النائية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

ورغم ذلك، فإن الممارسة الإدارية في هذا المجال كانت تعتمد التبليغ بالبريد المضمون، إلى أن أصبحت هذه الوسيلة هي القاعدة، وتتم عن طريق وضع المراسلة المراد إبلاغها للملزم داخل ظرف يحمل عنوان هذا الأخير، أو تبعث إليه عارية من أي ظرف لكنها مصحوبة بشهادة التسلم ذات اللون الأحمر. بل إن الإدارة ولقطعها مدة تقادم التحصيل كانت تعمد إلى إرسال عدة إنذارات، وهي تعلم مسبقا أنها سترجع بنفس الملاحظة، وتتمسك في مواجهة الملزم بناء عليها بقطع التقادم، الشيء الذي كان يفرز أوضاعا مأساوية بالنسبة لبعض الملزمين الذين يفاجؤون بمديونيتهم للخزينة العامة بمبالغ تكاد تعادل قيمة المعاملة[172].

ثانيا: التبليغ في قانون مالية 1995

أمام هذه المشاكل التي أثيرت بسبب ما اعتبر عدم التبليغ، تدارك المشرع الأمر وأدخل تعديلات مهمة على هذه المسطرة خلال قانون المالية لسنة 1995، حيث نظم عملية التبليغ بطرق أخرى أضيفت إلى المراسلة بالبريد المضمون[173].

وحيث نصت المادة 15 منه : " إذا تعذر تسليم التبليغ المقرر بالعنوان الذي حدده الخاضع للضريبة في إقراراته، أو عقوده، أو مراسلاته المدلى بها إلى المفتش التابع له، مكان فرض الضريبة عليه لأي سبب من الأسباب غير الامتناع من تسلمه، بوشر التبليغ المذكور بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، أو أعوان كتابة الضبط، أو الأعوان القضائيين، أو بالطريقة الإدارية، ويجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها على المعني بالأمر في ظرف مغلق ويثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين وفق مطبوع تقدمه الإدارة، وتسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر"[174]. إلا أن هذه المادة خضعت بدورها لتعديلات إذ استبدلت بالمادة 13 من قانون المالية لسنة 1996، وكذا بالمادة 10 من قانون المالية رقم 00-55 للسنة المالية 2001.

وباستقراء هذه المادة يتبين بأنها جاءت بمقتضيات جديدة، كل ما يمكن القول عنها أنها خولت الإدارة

سميرة شقشاق: طرق التبليغ وتطورها عبر القوانين المالية والاجتهادات القضائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 62-63، ماي- غشت 2005، ص 89.[172]

عبد الغني خالد : المسطرة في القانون الضريبي المغربي، طبعة 2020، مطبعة دار النشر المغربية، ص 56.[173]

عبد الرحيم برحيلي: تعذر احترام مسطرة التبليغ ومدى تأثيره على سلامة إجراءات الفرض الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8/2005، ص 68.[174]

lexmaghreb.com

الجبائية إمكانيات وصلاحيات واسعة ومبسطة تمكنها من إجراء عملية التبليغ دون التقيد بأي مسطرة، إذ يكفيها تبليغ الخاضع للضريبة بعنوانه المصرح به لدى مفتش الضرائب، بالطرق المشار إليها بالمادة 10 ليعتبر التبليغ سليما من الناحية القانونية بعد انصرام 10 أيام لتاريخ إثبات تعذر ذلك التسليم ، وهو ما يخالف المقتضيات التشريعية التي كان معمولا بها في هذا الإطار.

ثالثا: التبليغ من خلال كتاب المساطر الجبائية:

عمل المشرع المغربي على جمع المقتضيات المتعلقة بالمراقبة والمنازعات في وعاء الضريبة داخل كتاب المساطر الجبائية الذي تضمنته المادة 22 من قانون مالية 2005، وهكذا أصبحت المادة 10 من الكتاب المذكور المرجع الوحيد فيما يتعلق بمسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي، حيث تضمنت هذه المادة الصيغة النهائية التي جاء بها تعديل قانون المالية لسنة 2001 بالإضافة إلى مستجد تمثل في تحميل مسؤولية عدم توصل الملزم في الحالة التي تقوم فيها الإدارة بالتبليغ فيتعذر عليها بسبب ما ذكره القانون كالتالي:

- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني، إما بموطنه، لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع من وجهت إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل العشرة أيام التالية لرفض التسلم.

- فيما يخص الشركات و الهيئات الأخرى المشار إليها في المادة 8 من القانون رقم 17.89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، إلى الشريك الرئيسي أو الممثل القانوني للشركة أو مستخدميها أو أي شخص آخر يعمل مع الخاضع للضريبة الموجهة إليه.

- إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية ويتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به، أو انتقل من عنوانه، أو عنوان غير معروف، أو غير تام، أو أماكن مغلقة أو أن الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام التالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المذكور.

وقد حافظت المدونة العامة للضرائب الصادرة في قانون مالية 2007 على نفس المقتضيات، التي اعتبرها بعض الباحثين على أن أقل ما يقال عنها أنها أجهضت جميع الضمانات التي نص عليها قانون المالية لسنة 1995[175].

الفقرة الثانية : بعض الإشكالات التي طرحتها مسطرة التبليغ

تثير مسطرة التبليغ عدة نزاعات قانونية وواقعية أمام القضاء الجبائي باعتبار التبليغ كما سبق الذكر أساس المسطرة التواجهية، وأساس الإعلام الذي هو حق من حقوق الملزم الأساسية إبان تصحيح مسطرة الوعاء أو الفرض التلقائي للضريبة، إذا لم يلتزم المكلف الضريبي بالتصريح التلقائي للضرائب المفروضة عليه وفي أجاله القانونية.

وفي هذا السياق ذهبت المحكمة الإدارية بمكناس في أحد أحكامها إلى أن الاتفاقيات التي تبرمها الإدارة الضريبية مع بعض الهيئات المهنية قصد تبسيط المساطر، والتقنيات المحاسبية لا تؤدي إلى استبعاد قواعد المسطرة التواجهية، ذلك أن الإدارة إذ ا كان لها حق مراجعة الأساس الضريبي فإن الملزم بالمقابل يملك حق الاستفادة من الضمانات المخولة له تشريعيا، كما أن نفس الجهة القضائية ذهبت في أحد أحكامها إلى أن عدم احترام الإدارة لأجل توجيه الإشعار بالفحص يترتب عنه بطلان مسطرة التصحيح[176].

وقد عرفت مواقف القضاء الإداري في هذا المجال تطورا لمواكبة التحولات التي عرفها التشريع الضريبي المشار إليه في مجال التبليغ، فقبل صدور قانون المالية 1995 كانت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى لا تعتبر أن طي التبليغ مسلما تسليما صحيحا لصاحبه إلا إذا توصل به شخصيا أو في موطنه، بواسطة الأشخاص الذين يفوضهم القانون تسلم الطي نيابة عنه، وأن رفض التسلم : " إما برجوع طي التبليغ الموجه بالبريد المضمون بعبارة غير مطلوب، كما هو الشأن في النازلة، فلا يشكل تسلما ولا

سميرة شقشاق: طرق التبليغ وتطورها عبر القوانين المالية والاجتهادات القضائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 62-63، ماي- غشت 2005، ص 92.

[176] عبد الغني يفوت: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة 2020، ص 56.

lexmaghreb.com

رفضا للتسلم الذي يجعل منهما حالة تسلم صحيح لطي التبليغ"[177].

وقد خالفت الغرفة الإدارية المغربية موقف القضاء الفرنسي الذي يعتبر رجوع الرسالة إلى المرسل بعبارة "غير مطالب" تعتبر بمثابة التوصل القانوني بعد إرسال إشعار إلى المعني بالأمر بوجود الرسالة رهن إشارته.

أما بعد قانون مالية سنة 1995 الذي أتى بمستجدات مهمة، واكب القضاء الإداري هذا التحول من خلال قرارات الغرفة الإدارية وأحكام محاكم الموضوع، حيث جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 07/03/2002 :"على الإدارة أن تثبت لجوءها إلى البريد المضمون، وتثبت تعذر تحقق التبليغ في هاته الوسيلة حتى تبرر استعمالها لباقي الوسائل الأخرى تحت طائلة بطلان مسطرة فرض الضريبة والتبليغ الذي يتم عن طريق البريد المضمون المرسل إلى الملزم بعنوانه المبين في إقراراته، أو عقوده، أو مراسلاته مع المصالح الضريبية"[178].

كما أن العمل القضائي خلال هذه الفترة عمل على تطبيق المقتضى الجديد الذي أتى به قانون المالية لسنة 1995 القاضي باعتبار رفض التبليغ هو بمثابة تبليغ بعد عشرة أيام من تاريخ الرفض مكرسا بذلك نفس القـــــاعدة المنصوص عليها في ق.م.م.[179] الفصل 39، ومن ثمة أصدرت المحكمة الإدارية بفاس حكما قاضيا "بأن رفض الإشعار لا يقطع التقادم إلا من تاريخ التبليغ القانوني الذي هو 10 أيام بعد رفض تسلم الإشعار، وأنه باحتساب هذا الأجل يكون قد مرت أكثر من ثلاث سنوات وهو الأمد القانوني المخول للإدارة في تصحيح الوعاء الضريبي وفرض رسوم تكميلية"[180].
خلال هذه المرحلة يلاحظ أن الاجتهاد القضائي كان حريصا على ضرورة التطبيق السليم للمساطر الجبائية، أما بعد صدور قانون مالية 2005 الذي نظم التبليغ بطريقة مغايرة للقواعد العامة المتعارف عليها في صحة التبليغ حسب ق.م.م. كرد فعل على أحكام المحاكم الإدارية القاضية ببطلان مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها لعدم سلامة التبليغ، وبالتالي سيزيد من حدة المنازعات بين الملزم

[177] قرار عدد 1 بتاريخ 1978/12/27 في الملف رقم 67701.
محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، الطبعة الأولى 2005، منشورات م.م.إ.م.ت. سلسلة [178]"مؤلفات وأعمال جامعية"، ص 27.
قانون رقم 447-47 المتعلق بالمسطرة المدنية، منشورات إيديسوفت للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 2003-2004، مطبعة النجاح الجديدة، ص [179]35،
[180] حكم إدارية فاس، الملف 197/2000 في قضية بناني ضد إدارة الضرائب.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

والإدارة الضريبية، ومشاكل التبليغ التي تثار عند التطبيق عديدة ومتنوعة نذكر منها:

- مشكل التوصل بعنوان الملزم.
- العنوان الناقص.
- مشكلة تعدد الأطراف.
- التسليم يدا بيد في المكتب.
- مشكلة المحل المغلق.
- مشكلة التبليغ إلى الخدم.

في حين حافظت المدونة العامة للضرائب الصادرة بقانون مالية 2007 على نفس المقتضيات في بالمادة 219 التي تنص على ما يلي :" يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها، إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو بالتسليم إليه، بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية...".

الفرع الثاني: مسطرتا تصحيح أساس الضريبة والفرض التلقائي

الأصل في الالتزام الضريبي أن يتم ربطه إما عن طريق التصريح الذي يتقدم به الملزم، أو عن طريق الإدارة بواسطة أعوانها واللجن المتخصصة في ذلك، حسب نوعية الضريبة والآليات التشريعية والقانونية المعمول بها في هذا المجال. ويفرض القانون على الملزم التصريح ببداية النشاط الخاضع للضريبة لتمكين الإدارة من التعرف على نشاطه: التصريح بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة للضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات، التصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، ثم التصريح بانتهاء النشاط الخاضع للضريبة.

لكن هذه المرحلة ليست نهائية لكون المشرع منح للإدارة كما للملزم فرصة تدارك الأخطاء التي يمكن أن تقع في مرحلة الربط، سواء كان السبب في ذلك هو عدم التصريح أو السهو من طرف الإدارة. كما أن لا شيء يمنع الملزم من أن يعمل على تصحيح الربط الضريبي الذي يراه غير مناسب.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

وتتميز هذه المسطرة بوجود وسيلتين للتصحيح، تؤديان إلى نتائج مسطرية مختلفة وهما: تصحيح الضريبة عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف الملزم، وهي مسطرة تواجهية بين هذا الأخير والإدارة، توفر للطرفين إمكانية الحوار وتبادل الحجج من أجل الوصول إلى تقدير مناسب للوعاء الضريبي (الفقرة الأولى)، والوسيلة الثانية هي الفرض التلقائي الذي تقوم به الإدارة بشكل انفرادي إما بناء على مقتضيات قانونية عند عدم تقديم الملزم للإقرار الضريبي، أو عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة، أو عند عدم مسك المحاسبة بشكل منتظم، أو بناء على توقف المسطرة التواجهية في مرحلة من المراحل (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مسطرة تصحيح أساس الضريبة

الأصل في الالتزام الضريبي هو التصريح بالنتيجة الضريبية من طرف الملزم أمام الإدارة الضريبية بشكل تلقائي، خاصة بعد التعديلات الأخيرة بجميع دول العالم التي منحت الأسبقية للتصريح بالضريبة على التحديد التلقائي للإدارة، بناء على الإحصاءات التي تقوم بها وذلك لإشراك الملزم في عملية الفرض الضريبي ولتقوية الثقة بين الإدارة والملزم، خاصة باعتبار المكلف أنه الوحيد القادر على تقدير فعلي صحيح للمادة الضريبية.

لكن الملزم قد يحاول إخفاء بعض أسس فرض الضريبة، أو بعض المبالغ المحجوزة برسم الدخول المتكونة من الأجور، أو الأثمنة أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.
هنا يحق لمفتش الضرائب الدعوة إلى تصحيح وتقويم أساس الضريبة، وهذه الأسس والمبالغ والأثمان المشار إليها أعلاه ناتجة عن إقرار الخاضع للضريبة أو رب العمل أو المدين بالإيراد أو ناتجة على فرض الضريبة بصورة تلقائية. وفي هذه الحالة يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب رسالة التبليغ الأولى والرسالة الثانية يدعوهم فيها للإدلاء بملاحظاتهم داخل الأجل المضروب لذلك.

بيد أنه توجد مسطرتان لتصحيح التصريح بالضريبة: المسطرة العادية لتصحيح الضرائب والمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب ويقصد بهذه الأخيرة : المسطرة المتعلقة بتصحيح الربط الضريبي التي تتطلب نوعا من السرعة في حفظ حقوق الخزينة من الضياع، وتهم بعض الحالات المنصوص عليها في

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المادة 221 من المدونة العامة للضرائب الجديدة وتتميز هذه المسطرة بضرورة إجبار الملزم على أداءه للضرائب قبل المنازعة فيها. وقد أثارت هذه المسطرة عدة منازعات بين الملزم والإدارة أمام القضاء الجبائي، وإن كان الغالب منها مرتبط بمسطرة التبليغ السابق مناقشتها، إلا أنه هناك إشكالات ذات أهمية لا تقل شأنا عن مسطرة التبليغ.

وفي هذا السياق فإن المحاكم الإدارية المغربية ألزمت القابض بأن يدلي بوسائله التقديرية للتأكد من صحتها عند تصحيح الضريبة وفق أسس جديدة خلافا لما تقدم به الملزم، وهو موقف شجاع من شأنه أن يدفع القابض إلى إعادة تقدير المادة الضريبية، والقيام بالتحريات الدقيقة ما دام أنه خاضع لمراقبة القضاء، كما جاء في حكم للمحكمة الإدارية بأكادير "حيث يكون بذلك المشرع قد افترض أن الأصل هو الثمن المصرح به ضمن العقد، وأن لإدارة التسجيل أن تلجأ لمسطرة تقويم نقصان الأثمنة المعبر عنها في العقود، والتي يثبت لها من قيامها بقياس معدل الأثمنة الرائجة في السوق العقارية، بمكان وزمان معينين بالمقارنة مع ما تستخلصه من عقود البيع التي تقدم لها بقصد تسجيلها وأن بيان الأسس التي اعتمدتها لإثبات ما تدعيه... وحيث يكون بذلك الدفع المثار من قبل الإدارة من كونها غير ملزمة بالإثبات بمقتضى ما يمنحه لها الفصل 12 من سلطة تقديرية، يخالف النصوص والقواعد المشار إليها أعلاه، ويحجب تصرفاتها عن رقابة القضاء ويتعين رده"[181].

وفيما يتعلق بالتصحيح المرتبط بمخالفة القانون الجبائي فإن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أصدرت حكما اعتبرت فيه أن عمل الإدارة في تصحيح ضريبة محجوزة في المنبع يندرج ضمن الفصل49 من قانون الضريبة على الشركات المتعلق بالجزاءات المرتبطة بمخالفة هذه القاعدة ولا يندرج ضمن الفصل 39 المتعلق بإجراءات تصحيح الضريبة[182].

وهكذا أعطت للإدارة حق تصحيح وضع قانوني مختل احتفظت الشركة بموجبه بأموال اقتطعتها في المنبع من أجور العمال، دون أن تدلي بها لخزينة الدولة صاحبة هذا المال، وهو موقف يستدعي معاقبة الشركة المعنية دون استشارتها. لذلك فإنه عندما يتعلق الأمر بضبط سرقة ومخالفة مقصودة، فإن استرجاع مبلغ الضريبة الذي حرمت منه إدارة الضرائب، لا يستدعي استعمال مسطرة التصحيح، وأنه

[181] حكم عدد 19 صادر بتاريخ 1994/12/01، الملف عدد 14/16غ، ذكره عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 139.
[182] المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم عدد 5 بتاريخ 1995/01/18.

lexmaghreb.com

في جميع الأحوال يظل للملزم الحق في المنازعة أمام إدارة الضرائب وأمام المحاكم، وهو موقف معروف لدى القضاء الإداري الفرنسي[183].

لكن ما يثير الكثير من اللبس هو الصلح المنصب على الغرامات وفوائد التأخير، ومن ثمة نشأت العديد من النزاعات بهذا الخصوص وقد كان موقف القضاء صريحا حيث وصف هذه الطلبات بصفة الاستعطاف بدل الحق، " وحيث أن الطلب يرمي إلى الإشهاد بأن الإشعار بالأداء المؤرخ في 23/11/1995 جاء مخالفا للمصالحة المؤرخة في 10/12/1995،والتي تمت على أساس أداء مبلغ إجمالي ونهائي.

وحيث أنه من خلال دراسة وثيقة المصالحة المرفقة بمقال الطاعن، والمودعة بمصلحة المراقبة بمندوبية الضرائب بأنفا بتاريخ 12/10/1995 فإن المحكمة عاينت أن المصالحة المذكورة انصبت على الزيادة في التأخير المحددة في 25% فقط وحدد مبلغ الضريبة في 428967.00 درهم قد تنجم عن تطبيق مقتضيات الفصل 48 من قانون الضريبة على القيمة المضافة. وحيث وبناء على ما ذكر تمسك الطاعن يكون المصالحة انصبت على إنهاء النزاع بصفة قطعية غير مبني على أساس واقعي سليم ويتعين رده"[184]. بيد أن هناك بعض الحالات التي اتخذ القضاء الإداري مواقف رامية إلى بطلان مسطرة تصحيح أساس الضريبة:

- بطلان مسطرة تصحيح أساس الضريبة على الأرباح العقارية التكميلية، التي تم ربطها حيادا على اللجنة الإدارية الاستشارية، التي يجب أن تبدي رأيها في الأساس الذي ترى من اللازم اعتماده بخصوص تصحيح ضريبة التسجيل[185]

- بطلان مسطرة تصحيح أساس الضريبة في إطار نظام التقدير الجزافي، لعدم إثبات مبررات الزيادة في العنصر المتغير تارة وعدم سلوك مسطرة المراجعة كما هو منصوص عليه بالفصل 107 من القانون 89-17 تارة أخرى[186].

[183] عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة 2020، ص 161.
[184] المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم عدد 24 بتاريخ 1997/01/15.
[185] حكم إدارية فاس بتاريخ 2005/05/13 بالملف الإداري 1481/4/2000.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

من خلال هذه الأحكام والقرارات يتضح أن القاضي الجبائي فعل سلطته في مراقبة مدى احترام الإدارة لمسطرة التصحيح وأكد مواقف مهمة حماية لمصالح الملزم، لكن دون المساس بمصالح الخزينة العامة للدولة إذا تبين له أن مسطرة تصحيح الضريبة احترمت الإجراءات والشكليات المنصوص عليها في القانون الضريبي. وللقضاء الفرنسي مواقف متقدمة بهذا الخصوص، حيث أنه يمكن أن يقوم تلقائيا باستبدال الأساس القانوني للضريبة بشرط، أن تطلب الإدارة ذلك صراحة، وأن يتم احترام المجال القانوني الذي يراد به إعطاء أساس للقرار المعيب[187].

الفقرة الثانية: مسطرة الفرض التلقائي

لقد نصت المدونة العامة للضرائب في الباب الثالث من كتاب المساطر الجبائية الصادرة بقانون مالية 2007 على الحالات التي يحق للإدارة فرض الضريبة بصورة تلقائية (أو ما يسمى بالتقدير المباشر من طرف الإدارة) بالمادتين 228، 229 وهي كالتالي:

- فرض الضريبة بصورة تلقائية عن عدم تقدير الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو مجموع الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أو عدد العقود أو الاتفاقيات.

- فرض الضريبة بصورة تلقائية على مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وفق المراقبة. ويقصد بمسطرة التحديد التلقائي للوعاء الضريبي قيام الإدارة الضريبية بصورة انفرادية بتقدير وعاء ضريبة معينة، وقد تستعين في بعض الحالات بآراء لجن استشارية، وبالتالي فإن مساهمة الملزم في هذه الحالات تكون شبه منعدمة. ومن ثمة فإن المحاكم المغربية اعتبرت أنه إذا لم يحترم الملزم المسطرة المتعلقة بالمراقبة، ولم يدل بالوثائق المحاسبية فإن تقدير الوعاء الضريبي تلقائيا من طرف الإدارة الضريبية، ما لم يثبت الملزم أن الإدارة خرقت المسطرة.

في هذا السياق أصدرت المحكمة الإدارية بالبيضاء حكما جاء فيه " وحيث تقضي المراقبة بداية على الخاضع للضريبة، أن يدلي بجميع الإثباتات اللازمة ويقدم إلى المأمورين المحلفين جميع الوثائق المحاسبية المطلوب الاطلاع عليها حتى يمكن له التمسك بالإجراءات المتصلة بالمراقبة.

[186] قرار المجلس الأعلى عدد 252 بالملف الإداري 1481/4/2000.

[187] الصابري رشيدة: مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عنه، دفاتر المجلس الأعلى عدد 8/2005،طبعة إليت، ص 110.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وحيث أن المدعية فوتت على نفسها فرصة فض خلافها رضائيا مع إدارة الضرائب، وذلك بعد تقديم الوثائق الضرورية لمفتش الضريبة، ولم تثبت للمحكمة ادعاءاتها في شأن خرق مسطرة المراقبة، مما يكون معه الدفع في غير محله"[188]. وهذا الحكم يبين أن الملزم عندما لا يحترم الإجراءات اللازمة إبان مسطرة الفرض الضريبي من ضرورة الإدلاء بجميع الوثائق المحاسبية للإدارة الضريبية فإن أي دفع بخرق مسطرة التقدير المباشر يعتبر باطلا ويبقى دون جدوى.

كما أن المحكمة الإدارية بالبيضاء اتخذت موقفا مؤيدا لإدارة الضرائب اعتبرت فيه أن عدم تقديم الوثائق المحاسبية للمفتش قرينة على عدم مسك المحاسبة، مما يعطي للإدارة حق فرض الضريبة بصورة تلقائية، حيث جاء في حكم لها "حيث عللت المدعية عدم تزويد إدارة الضرائب بالوثائق المحاسبية من أجل المراقبة يكون الطلب أصبح مستحيلا لوقوع قوة قاهرة تتمثل في الحريق المذكور، وإتلاف تلك الوثائق ... وحيث إن واقعة الحريق كانت بفاتح شهر أكتوبر 1994، ولم تقم المدعية بإخبار الجهة المختصة لما تعرض له مقرها من ضياع الوثائق المحاسبية وفق المقتضيات القانونية. وحيث بذلك تبقى مقترحات المفتش، والضرائب المترتبة عليها سليمة وغير مشوبة بأي خلل مسطري أو قانوني مما يتعين معه التصريح برفض الطلب"[189].

وفي مقابل هذه المواقف التي أكدت فيها المحاكم الإدارية على ضرورة احترام الملزم للالتزامات القانونية المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية عند المراقبة وضرورة تقديم الإقرارات المتعلقة بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو مجموع الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أو العقود أو الاتفاقات. وبعد عرض هذه الإشكالات المتعلقة بالمساطر الجبائية سواء مسطرة التبليغ التي احتلت النصيب الأكبر أمام القضاء الإداري من حيث عدد الملفات المطروحة أمامه، والتي كان القضاء الجبائي قبل قانون مالية 2005 قد اتخذ مواقف واجتهادات كرست ضمانات المسطرة التواجهية، لكن للأسف جاء هذا القانون ليجهض هذه الضمانات وخاصة حين اعتبر رجوع طي التبليغ بالبريد المضمون بعبارة غير مطلوب تبليغا قانونيا، وقد أصبح القاضي الآن ملزما بتطبيق القانون.

كما أن العمل القضائي المتعلق بمسطرتي التصحيح والفرض التلقائي تميز بالعمل على إحداث التوازن بين سلطات الإدارة والحفاظ على حقوق المكلف، خاصة على مستوى الإجراءات المسطرية.

[188] حكم إدارية الدار البيضاء رقم 434 بتاريخ 1998/11/11، ملف 97/1976.
[189] حكم إدارية الدار البيضاء رقم 357 بتاريخ 1998 /7/1

LexMaghreb
lexmaghreb.com

فما هي مواقف القضاء الجبائي فيما يخص تفسير بعض مجالات الإعفاء الضريبي التي أثارت ولا شك نقاشات وجدالا فقهيا وقضائيا وحتى تشريعيا أمام قبة البرلمان؟

المطلب الثاني: تفسير بعض مجالات الإعفاء الضريبي

إن تحديد مضمون النص القانوني يشكل صميم العمل القضائي، والقاضي لا يجد عناء كبيرا في إعمال مقتضى النص كلما كان واضحا وغير قابل للتأويل، أما في الحالة المعاكسة فإن الأمر يتطلب منه مجهودا ذهنيا اجتهاديا لاستخلاص مضمونه الحقيقي انطلاقا من روح وفلسفة كل تشريع، وحيث أن النصوص الجبائية تتميز بالتعدد والتشتت والغموض والتغير المستمر مما يتطلب من القاضي الجبائي عند تطبيقه للنصوص أن يفعل آليات التفسير والخصوصيات التي تميزها، كما أن تفسير النص الجبائي يعد أحد الآليات الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية، ويخضع تفسير النص الجبائي لمجموعة من القواعد والحدود حسب ما استقر عليه الفقه والاجتهاد القضائي:

- التفسير الضيق للقانون الجبائي.
- الشك يفسر لصالح الملزم.
- عدم جواز اللجوء إلى القياس.

بيد أن قاضي الضريبة يتعين عليه ضبط مناهج التفسير العامة سواء التفسير الداخلي للنص أو الخارجي. ويحتل الإعفاء الضريبي وحدوده أهمية قصوى في هذا المجال ويطرح إشكالات كبرى سواء في المجال العقاري (الفرع الأول) أو في المجال الفلاحي (الفرع الثاني) وهذا الاختيار تم بناء على أهمية المجالين العقاري وكذا الفلاحي في الاقتصاد الوطني من جهة أولى، ولأهمية الاجتهادات القضائية في المجالين المذكورين من جهة ثانية.

الفرع الأول: التوجه القضائي في مجال الإعفاءات العقارية

إن تحديد مضمون النص القانوني يشكل جوهر العمل القضائي، والقاضي الإداري لا يجد عناء كبيرا في تطبيق مقتضى النص القانوني كلما كان واضحا وغير قابل للتأويل، أما في الحالة المعاكسة فإن الأمر يتطلب منه مجهودا ذهنيا اجتهاديا لاستخلاص مضمونه وذلك انطلاقا من روح وفلسفة كل تشريع.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبالنظر لأهمية المجال العقاري ودوره المهم في تنمية البلاد فقد أثارت الإعفاءات الممنوحة له سواء في مجال الضرائب المباشرة(الفقرة الأولى) أو في مجال الضرائب غير المباشرة(الفقرة الثانية) إشكالات ذات أهمية بالغة بين الملزمين والإدارة الضريبية، كان للقاضي الإداري الفضل في إيجاد حلول لها.

الفقرة الأولى: الإعفاءات الضريبية في مجال الضرائب المباشرة

لقد خصصت هذه الفقرة للتطرق لمظاهر الاجتهاد القضائي وهو يبت في الإعفاءات الضريبية المباشرة الممنوحة للعقار في مجال ضرائب الدولة (أولا) وفي مجال الضرائب المحلية (ثانيا)، حيث ستنصب الدراسة على أهم الإشكالات التي طرحتها الإعفاءات الممنوحة للعقار على مستوى ضرائب الدولة والضرائب المحلية أمام القاضي الإداري.

أولا: على مستوى الضريبة على الشركات

تعتبر الضريبة على الشركات من أهم ضرائب الدولة المباشرة التي شكلت الإعفاءات الممنوحة للعقار في مجالها أمام القضاء الإداري إشكالات هامة، ويظهر ذلك من خلال الأحكام والقرارات الصادرة في هذا الشأن عن المحاكم الإدارية.

وهكذا فقد ذهب القضاء الإداري في أحد أحكامه إلى الإقرار بأحقية شركة "ما شاء الله" وهي شركة مدنية عقارية ذات غرض عقاري، في الاستفادة من الإعفاء من الضريبة على الشركات، حيث جاء في إحدى حيثيات الحكم ما يلي: "...وحيث إنه بعد دراسة المحكمة لكافة معطيات القضية واطلاعها على أوراق الملف، تبين لها أن جوهر الخلاف بين الطرفين يدور حول التاريخ الواجب اعتماده في تحديد بداية احتساب مدة الإعفاء الذي تستفيد منه المدعية.

وحيث إنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة4 من القانون السالف الذكر المتعلق باتخاذ تدابير للتشجيع على الاستثمارات العقارية نجدها تنص على أن " المجزؤون والمستثمرون العقاريون الذين يبتدئ نشاطهم المهني في تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ أو بعد ذلك، يعفون طوال 15 سنة الأولى المتتالية لنشاطهم في ميدان تجزئة الأراضي أو بناء المحال المشار إليها في المادة الأولى أعلاه، من الضريبة المهنية ومن الضريبة على الأرباح المهنية" كما تنص المادة 5 على أن " المجزؤون والمستثمرون العقاريون المزاولون نشاطهم في تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ يعفون فيما يخص النشاطات

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المشار إليها في المادة 4 أعلاه، من الضريبة المهنية والضريبة على الأرباح المهنية إلى انصرام السنة 15 التالية للسنة الواقع فيها التاريخ الآنف الذكر"[190].

وبهذا حكمت المحكمة الإدارية بالرباط بإلغاء الضريبة على الشركات المفروضة على المدعية برسم سنة 2001، موضوع جدول المكلفين عدد 03315428، رقم الأمر بالتحصيل4، مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك، وتحميل مديرية الضرائب المصاريف.

وفي قضية أخرى قضت فيها المحكمة الإدارية بالرباط[191] بالإلغاء الكلي لمقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية ملف عدد 7/346-2 بتاريخ 2014/12/18 مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك، حيث جاء في إحدى حيثيات الحكم ما يلي:"وحيث لئنه بالرجوع للعقد التوثيقي المؤرخ في 11 و2012/12/19 والذي بموجبه التزمت المدعية "شركة ميوزوتيس" بإنجاز منشآت مخصصة للسكن والحصول على شهادة تسليم السكنى في أجل لا يتعدى 7 سنوات من تاريخ توقيع هذا العقد، إلا أنه بالرجوع إلى الاتفاقية التي أبرمتها المدعية مع وزارة المالية والخوصصة ووزارة السكنى والتعمير وسياسة المدينة بتاريخ 2013/10/25 والمتعلقة بالمزايا الممنوحة للمنعشين العقاريين من أجل بناء السكن الاجتماعي، أن تلك الأخيرة تستفيد من الإعفاءات الضريبية طبقا للمادة 247 من م.ع.ض. والتي تنص على أنه "يعفى المنعشون العقاريون سواء كانوا أشخاصا معنويين أو ذاتيين، الخاضعون لنظام النتيجة الصافية الحقيقية... من الضرائب والواجبات التالية: الضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل وواجبات التسجيل والتمبر.

لا يستفيد من هذا الإعفاء إلا المنعشون العقاريون الذين يباشرون عملياتهم في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة تكون مشفوعة بدفتر للتحملات ويكون الغرض منها إنجاز برنامج بناء ما لا يقل عن 500 سكن اجتماعي، موزع في فترة أقصاها 5 سنوات تبتدئ من تاريخ تسليم أول رخصة للبناء".

ثانيا: على مستوى ميثاق الاستثمار

يشكل العقار كما سبق الذكر أساس كل المشاريع الاقتصادية والسكنية، مما يجعله عنصرا بالغ الأهمية في مجال النهوض بقطاع الاستثمار، وهذا ما يفسر تنصيص القانون الإطار رقم 18.95 بمثابة ميثاق

[190] حكم إدارية الرباط رقم 1208، بتاريخ 2007/05/31، ملف رقم760-06 ش ض.
[191] حكم إدارية الرباط رقم 5106، بتاريخ 2015/12/15، ملف رقم 86-7113-2015.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

قانون للاستثمار على مجموعة من التدابير التحفيزية الجديدة[192]، والتي تهدف أساسا إلى التشجيع على الاستثمار، من ذلك تنصيصه في المادة 13 على الإعفاء من الضريبة الحضرية بالنسبة للمتاني الجديدة والمباني المضافة غلى مبان قديمة وكذا الآلات التي تعد جزءا لا يتجزأ من مؤسسات إنتاج سلع أو تقديم خدمات وذلك طوال السنوات الخمس التالية للسنة التي تم خلالها بناؤها أو إقامتها.

وقد عرضت على القضاء الإداري نازلة من هذا القبيل دفع فيها الملزم بحرمانه من الاستفادة من الإعفاء المقرر له بموجب هذه الضريبة، حيث ذهبت المحكمة الإدارية بالرباط إلى إلغاء الضريبة المفروضة على "شركة فلفل الشمال" وهي شركة ذات مسؤولية محدودة مع تحميل خسائر الدعوة خسائرها، ومما جاء في حيثيات الحكم نذكر الآتي[193]: " وحيث تنص مقتضيات المادة 4 من القانون رقم 37.89 المتعلق بالضريبة الحضرية : أنه تعفى المباني الجديدة والمباني المضافة إلى مبان قديمة وكذا المكنات والآلات التي تعد جزءا لا يتجزأ من مؤسسات إنتاج سلع أو تقديم خدمات من الضريبة الحضرية طوال السنوات الخمس التالية للسنة التي يتم خلالها بناؤها أو إقامتها.

وحيث أنه بالرجوع إلى مقتضيات الفصل المذكور أعلاه، لا نجدها تميز بين المباني التي يستفيد منها صاحبها والمباني التي يقدم لكرائها للغير، وبالتالي فإن المباني الجديدة تستفيد من الإعفاء الخماسي سواء أقام صاحبها باستغلالها بصفة شخصية أو قام بكرائها أو قام باستغلال جزء وكراء جزء آخر.

وحيث أنه بالرجوع إلى وثائق الملف وخاصة الشهادة الإدارية الصادرة عن رئيس المجلس البلدي لمدينة العرائش عدد 6103/8 بتاريخ 25 أكتوبر2005 التي تفيد حصول الشركة المدعية على رخصة السكن بهذا التاريخ مما يكون معه الإعفاء من الضريبة الحضرية في نازلة الحال إلى غاية سنة 2008 وتكون معه المدعية معفاة من الضريبة الحضرية عن سنة 2007 موضوع المنازعة".

من خلال ما سبق، وبعد الوقوف على الإعفاءات العقارية وموقف القاضي الإداري منها، يتضح أن القضاء الإداري وخصوصا في المادة الضريبية يتواجد بشكل قوي، ويقوم بدوره الإيجابي، وهو بصدد التطرق لقطاع حساس في حاجة إلى التشجيع والتخفيف من العبء الضريبي، حتى يتسنى له القيام بالدور المنوط به داخل الدورة الاقتصادية الوطنية، ويحقق الأهداف الاجتماعية لمختلف الشرائح

[192] ورحو خديجة: الاعفاءات الضريبية المخولة للقطاع العقاري بين التشريع والعمل القضائي، مجلة المعيار، 2015، ص 230.

[193] حكم إدارية الرباط رقم 683 بتاريخ 2009/4/7 ملف رقم 126/ 08 ش ض.

lexmaghreb.com

المرتبطة به، وكل هذا كان نتيجة للمنهج الذي تبناه القاضي، والمستمد من طريقة التفسير الواردة على مبدأ الإعفاءات المقررة تشريعيا، مستأنسا في ذلك بالقواعد والمبادئ العامة الراسخة في المجال الجبائي من قبيل التفسير الضيق، والتفسير الأصلح للملزم.

الفقرة الثانية: إشكالية الخضوع للمساهمة الدنيا على ضريبة الأرباح العقارية

تم إحداث الضريبة على الأرباح العقارية بمقتضى الفصل الخامس من قانون المالية لسنة 1978، وهي ضريبة تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص الذاتيين، من عمليات بيع الأموال العقارية والحقوق العينية العقارية. وتتكون فئة الملزمين بهذه الضريبة من الأشخاص الذاتيين الذين يقومون بعمليات التصرف في العقار بصفة عرضية خارج نشاطهم المهني. ذلك أنه بالنسبة للأشخاص المعنويين وكذلك الأشخاص الذاتيين العاملين في إطار نشاطهم المهني فإن الأرباح أو فوائض القيمة التي يحققونها أو يكسبونها حين بيعهم العقارات المرصدة لنشاطهم المهني أو سحبها من اصل منشآتهم أو يتخلون عنها للغير، تعتبر محصولات تدخل في تكوين أساس الضريبة على الشركات أو الضريبة العامة على الدخل برسم الدخول المهنية حسب الحالة.

وعرف القانون المنظم للضريبة على الأرباح العقارية تعديلات متلاحقة مست العديد من المبادئ المرتبطة به، وأفضت في النهاية إلى إدماج تلك الضريبة في الضريبة العامة على الدخل بمقتضى المادة 10 من قانون المالية رقم 00-55 للسنة المالية 2001، وذلك في إطار سياسة تحديث النظام الجبائي الوطني وتبسيطه. وقد نشأت عن تطبيق هذه الضريبة نزاعات بين الإدارة الجبائية والملزمين بها تتعلق بمختلف الجوانب، سواء من حيث تحديد الوعاء المعتمد لتأسيس الضريبة أو مبادئ أخرى تتعلق بتأويل المقتضيات القانونية المرتبطة بالموضوع والتي غالبا ما يتم بشأنها الرجوع إلى القضاء ليقول كلمة الفصل فيها.

و فيما يخص استحقاق الحد الأدنى للضريبة على ثمن التفويت فقد نصت المادة 94 من القانون 89-17 على أن سعر الضريبة يحدد في 20% فيما يخص الأرباح المحصل عليها أو المثبتة المنصوص عليها في المادة 21 أعلاه، غير أن مبلغ الضريبة لا يمكن أن يقل على 3% من ثمن البيع كما هو محدد في المادة 86. وإقرار هذا الحد الأدنى يرمي إلى الحد من أثار الغش الضريبي الشائع والمتمثل في عدم

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الإفصاح في العقود عن مجموع الثمن المتعاقد به، كما هو الشأن بالنسبة لظاهرة الشركات والمقاولات التي تصرح باستمرار بالخسارة في الاستغلال.

ولقد أثيرت عدة قضايا ترتبط بتحديد أساس فرض الضريبة وسعرها، وخاصة فرض الحد الأدنى. والإشكالية المطروحة تتمثل في منازعة الملزمين في تطبيق الحد الأدنى للضريبة في حالة حصول ربح ضئيل أو خسارة من تفويت عقار[194].

وقد صدرت قرارات قضائية متناقضة في الموضوع نورد منها حكم المحكمة الإدارية بأكادير تتلخص وقائعه في كون الطاعن اشترى عقارات بمقتضى عقد توثيقي بمبلغ أجمالي قدره 55000000.00 درهم فقامت إدارة الضرائب بالفرض التلقائي للضريبة على الأرباح العقارية على الطاعن على أساس تمن البيع وطبقت في حقه مبلغ المساهمة الدنيا التي هي آنذاك وقبل التعديل 2% (قبل تعديل ق.م لسنة 2001) من ثمن البيع، فطعن في الضريبة المذكورة بعلة أن الضريبة المفروضة غير مستحقة باعتبار أنه غير ملزم أصلا بهذه الضريبة لأنه لم يحقق أي ربح، فتم إلغاء الضريبة على الأرباح العقارية على أساس انها لا تستحق إلا على أساس ربح محقق على أن لا يقل مبلغ هذه الضريبة عن 2% من تمن البيع، وأنه أمام عدم تحقق ربح مستحق، فإنه لا مبرر لتطبيق المساهمة الدنيا للضريبة لعدم وجود اي ضريبة أصلا[195].

وقد أيد المجلس الأعلى هذا الحكم بالقرار عدد 449 المؤرخ في 2001/3/29 بالملف الإداري عدد 517 2000/1/4، حيث علل قراره بما يلي: "حيث أن مقتضيات الفصل الخامس من قانون المالية لسنة 1978 تنص في بندها الأول على أنه تفرض ضريبة الأرباح العقارية التي يحققها أشخاص وبالتالي تكون المحكمة قد ركزت قضاءها على أساس عندما ألغت الضريبة موضوع النزاع، علما أن مقتضيات هذا البند من الفصل المذكور لا تحمل أي تأويل أو تعيين أخر باعتبار أنها لم تنص على أي استثناء لأحكامها وإن ما اعتمده المستأنف فلا علاقة له بتاتا بالبند المذكور، إذ الأمر يكون منحصرا حول مسألة شرط فرض هذا النوع من الضرائب لا غير، وحيث يستخلص مما سبق وجوب تأييد الحكم المستأنف".

---

[194] بلعيد حفيظ: الإشكاليات المرتبطة بالإعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على الأرباح العقارية، دفاتر المجلس الأعلى، عدد2005/8، مطبعة أليت، ص 138.

[195] حكم إدارية أكادير، عدد 99/240 بتاريخ 1999/10/21 في الملف عدد 98/361 ش.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وترى إدارة الضرائب خلاف ذلك وتدفع بأن المجلس الأعلى تبنى قراءة جزئية للبند السالف الذكر، في حين أن هذا البند يتضمن فقرتين تمثل الأولى المبدأ في تطبيق سعر الضريبة، والثانية جاءت في صيغة الاستثناء تحدد سعر الحد الأدنى وأساس تطبيقه، وهكذا فإن المشرع لم يربط تطبيق هذا السعر بتحقيق أي ربح، بل أسس الضريبة محسوبة بحدها الأدنى بثمن التفويت[196].

وهكذا نجد المحاكم الإدارية وكذا المجلس الأعلى قد فسر هذه المادة لصالح الملزم باعتبار الشك يفسر لصالحه ودافع بذلك عن حقوق الملزم وخالف بذلك تأويل الإدارة للنص القانوني المذكور أعلاه. ومن ثمة فإن القضاء الإداري عمل على تفسير مجالات الإعفاء في المجال العقاري في جزء كبير منه لصالح الملزم وحد من رغبة الإدارة في توسيع مجالات الوعاء الضريبي والتي يهمها بشكل كبير جمع الضرائب حتى ولو وصل بها الأمر في بعض الحالات حد الاعتداء على حقوق الملزمين، وهو ما تصدى له القضاء الجبائي في الإشكالات السابق مناقشتها وتحليلها.

الفرع الثاني: الإشكالات المتعلقة بالإعفاءات الضريبية في المجال الفلاحي

تعتبر الضرائب في جميع الأنظمة الاقتصادية أهم مصدر تمويل لميزانيات الدولة، مما جعل هذه الأخيرة تحرص على فرضها بطرق عادلة، إلا أن ذلك لا يمنع من ظهور المنازعات الضريبية وخاصة في الأنظمة الليبرالية. إذ مع تطور الأنشطة التجارية والمالية التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون ومع تنامي نشاط الإدارة وتعدد هياكلها وحاجتها إلى إمكانيات مالية ضخمة لتسيير المرافق التابعة لها، بدأت تطرح أمام القضاء الإداري سواء في بداية عهده أو بعد مرور أكثر من عشر سنوات على إحداثه نزاعات مختلفة يتعلق جزء منها بالإعفاءات الضريبية التي نص عليها المشرع في بعض المجالات ولفائدة بعض الفئات، الغاية منه تخفيف العبء الضريبي على بعض المكلفين بالضريبة من جهة، وتشجيع الاستثمار الذي يعتبر أحد روافد تقدم الدول اقتصاديا من جهة أخرى.

وقد كان للقاضي الإداري وهو يبت في هاته المنازعات دور جد مهم في تفسيره لنصوص الإعفاء وقراءته لها بالمنظور الذي يحقق التوازن بين غاية المشرع ومصلحة الملزم. ومن هنا سوف نعرض لمواقف القضاء الإداري وهو يستقرئ نصوص الإعفاءات الضريبية في مجال النشاط الفلاحي (الفقرة

[196] بلعيد حفيظ: م.س. ص 139.

lexmaghreb.com

الأولى) والمادة 7 الفقرة 4 من قانون الضريبة على القيمة المضافة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإعفاءات الضريبية المرتبطة بالنشاط الفلاحي

إن الهدف من تشريع مبدأ الإعفاء الضريبي بصفة عامة هو تمتيع المخاطب به بامتيازات مالية تساعد على تخفيف العبء الضريبي عنه، حتى يتسنى له المساهمة بشكل إيجابي في تطوير المجال الذي ينتمي إليه، ويجعله يشعر بنوع من الحماية القانونية والاقتصادية.

والمغرب يعتبر من الدول التي تعتمد في اقتصادها على الفلاحة، وبما أن هذا المجال يعرف مدا وجزرا في مردوديته فقد أقر ظهير 21- 3- 1984 إعفاء الدخول الفلاحية من جميع الضرائب المباشرة مؤقتا الى غاية سنة 2000 وتم تمديد هذا الإعفاء إلى سنة 2010 ثم إلى سنة 2013، ومن هنا بدأت تطرح على القضاء المنازعات المتعلقة بفرض كل من الضريبة المهنية والضريبة العامة على الدخل وكذلك الضريبة الحضرية على الأنشطة الفلاحية، وهكذا فإن المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب تنص على إعفاء ما يلي:

أولا: جمعيات مستعملي المياه الفلاحية

- جمعيات مستعملي المياه الفلاحية لأجل الأنشطة الضرورية لتسييرها أو تحقيق غرضها المنظمة بالقانون رقم 02-84 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.87.12 بتاريخ 3 جمادى الأخرة 1411 (21 ديسمبر1990)، ويحدد المرسوم رقم 2.84.106 الصادر في 10 ذي القعدة 1412(13 ماي 1992) كيفية إبرام الاتفاق بين الإدارة و جمعيات مستخدمي المياه المخصصة للأغراض الزراعية حيث ينص الاتفاق بصريح العبارة[197] على ما يلي:

ينص الاتفاق بصريح العبارة[198] على ما يلي:

- حدود دائرة الجمعية؛
- مختلف أنواع الأعمال المراد إنجازها في الدائرة ومشروع الدراسة المتعلق بذلك؛
- مبلغ الاستثمارات اللازمة لإنجاز جميع الأعمال التي يشملها البرنامج وتوزيعها

[197] المادة الثالثة من المرسوم رقم 2.84.106 الصادر في 10 ذي القعدة 1412(13 ماي 1992)
[198] المادة الثالثة من المرسوم رقم 2.84.106 الصادر في 10 ذي القعدة 1412(13 ماي 1992)

LexMaghreb
lexmaghreb.com

السنوي؛

- طريقة تمويل الأعمال المزمع القيام بها؛
- مبالغ المساهمات المالية التي تدفعها كل من الدولة والجمعية لإنجاز الأعمال المذكورة؛
- التزام الجمعية بتسيير الحصول على الاعتمادات اللازمة لتسديد جميع المصاريف المرتبطة بإدارة الجمعية وبتوزيع المياه وتعهد وحفظ المنشآت المعدة لاستخدامها؛
- وجوب القيام بانتظام بجميع أعمال الصيانة والتعهد اللازمة للمحافظة على منشآت استخدام المياه في حالة سير حسنة.

على أن يوضع حين تأسيس الجمعية بيان موجز لحقوق كل عضو في الجمعية داخل الدائرة.

وترتبط الحقوق والواجبات الناتجة عن تأسيس الجمعية بالعقارات الواقعة داخل الدائرة وتتبعها أيا كان حائزها إلى أن يعلن حل الجمعية.

يجب أن يدفع كل عضو من الأعضاء إلى صندوق الجمعية[199] :

- اشتراكا استثنائيا عن التأسيس مبلغه.....درهم،
- اشتراكا سنويا مستمرا يدفع إلى حين حل الجمعية ويشمل مساهمة العضو المالية في المصاريف المرتبطة بإنجاز أعمال التهيئة لاستخدام مياه الري وبإدارة منشآت الري والمحافظة عليها وتصريف المياه ؛
- إن اقتضى الحال الرسوم والضرائب الموكول إلى الجمعية أمر تحصيلها من أعضائها باسم الدولة.

وتجدر الإشارة أن كل عضو يحدد اشتراكاته باعتبار حقوقه في دائرة الجمعية، كما أن الجمعية العامة تحدد أسس حسابها كل سنة.

من خلال استقرائنا لبعض مواد المرسوم رقم 2.84.106 تتضح معالم الاتفاق المبرم بين الإدارة التي تمثلها وزارة الفلاحة ووزارة المالية وكذا جمعيات مستعملي المياه الفلاحية لأجل الأنشطة الضرورية

[199] المادة السادسة من المرسوم رقم 2.84.106 الصادر في 10 ذي القعدة 1412(13 ماي 1992)

lexmaghreb.com

لتسييرها حيث يتبين أن سبب إعفاء هذه الجمعيات يتمثل في هشاشة القطاع الفلاحي وبالتالي كان ضروريا تقديم الإعانات من طرف الإدارة إضافة إلى إجبارية الاشتراكات المقدمة من طرف أعضاء الجمعية.

ثانيا: المستغلات الفلاحية

- المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعمال سنوي يقل عن 5 ملايين درهم في ما يخص دخولها الفلاحية كما هي محددة في المادة 46 أدناه.

لا يطبق هذا الإعفاء على أصناف الدخول الأخرى غير الفلاحية التي تحققها الشركات المعنية. غير أنه عندما يقل رقم الأعمال المحقق خلال سنه معينة عن 5 ملايين درهم، لا يمنح هذا الإعفاء إلا إذا ظل رقم الأعمال المذكور أدنى من هذا المبلغ لمدة ثلاث سنوات محاسبية متتالية[200].

ا- تعريف المستغلات الفلاحية

المستغلات الفلاحية هي الأشياء المملوكة لدى الآخرين وتدر عائدا أو دخلا أو أجرا. يقصد بالأراضي الفلاحية حسب مفهوم هذا القانون كل الأراضي التي بها طاقات طبيعية ومناخية والتي وقع تخصيصها لإنتاج فلاحي أو غابي أو التي يمكن أن تكون أرضية لذلك الإنتاج وكذلك الأراضي التي وقع ترتيبها كأراض فلاحية بأمثلة التهيئة المصادق عليها بصفة قانونية بالمناطق العمرانية والسياحية والصناعية[201].

ب- التوجه القضائي في مجال إعفاء المستغلات الفلاحية

يشغل موضوع الاعفاءات الضريبية اهتمام الباحثين في هذا المجال، وذلك على الأقل منذ سنة 2005، حينما أقدمت الحكومة ولأول مرة على تقديم تقرير حول النفقات الجبائية والتي تشمل مجموع الإعفاءات الدائمة، المؤقتة والجزئية، التخفيضات وكل المقتضيات الاستثنائية الرامية إلى التخفيف من عبء الضريبة، وذلك من خلال إحصائها وتقييم تأثيرها على العائدات الجبائية، بحيث بلغت هذه النفقات في نهاية 2012 أكثر من 36 مليار درهم، مما يفوق 4% من الناتج الداخلي الخام أنداك.

[200] تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند ا من المادة 4 من قانون المالية لسنة 2014.
[201] الفصل1 قانون عدد 87 لسنة 1983مؤرخ في 11 نوفمبر1983 يتعلق بحماية الأراضي الفلاحية.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

في إطار القراءة القانونية للإعفاء الضريبي المتعلق بالمجال الفلاحي، يجب التمييز بين النشاط الفلاحي الناتج عما تدره الأرض من عطاء وما تقدمه الماشية من كسب معفى من الخضوع للضريبة ومدخول النشاط الفلاحي الذي تلعب المكننة الدور الرئيسي فيه و الذي ينتفي فيه النشاط الفلاحي الطبيعي، إذ يصبح تدخل عامل خارجي في تحويل النشاط من فلاحي إلى صناعي كما هو الشأن بالنسبة لتربية الدواجن بطريقه عصرية. فقد ذهبت إدارية فاس إلى اعتبار ممارسة الطاعنة لنشاط تربية الدواجن لا يعتبر عملا فلاحيا بطبيعته، وبالتالي لا يستفيد من مقتضيات ظهير 1984، وهو نفس الاتجاه الذي ذهبت إليه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عندما رفضت دفوع الملزم المتعلقة بإعفائه من الضريبة باعتباره يمارس نشاطا فلاحيا متمثلا في توفره على جهاز خاص لتبريد المنتوج الفلاحي. وقد جاء في قرار الغرفة ما يلي: "حيث إنه مما لا نزاع فيه أن الدخول موضوع الإخضاع الضريبي ليس مصدرها عملا فلاحا محضا، أي ناتج عما تدره الأرض من عطاء أو تقدمه الماشية من كسب دون تدخل الآلة في الصنع، مما لا يعد عملا فلاحيا صرفا، وإنما هو جهاز خاص بالتبريد والحفاظ على المنتوج الفلاحي من التعفن و ضمان بيع الغلل الفلاحية على مدار السنة، فكان ما أثير من كونه يستفيد من الإعفاء الضريبي غير منتج وكان ما قضي به الحكم المستأنف مؤسسا"[202].

من خلال هذا القرار يبدو جليا أن القضاء المغربي أعطى تفسيرا جديدا لمفهوم الإعفاءات الضريبية من خلال تمييزه بين النشاط الفلاحي الطبيعي والنشاط الفلاحي التحويلي الذي تلعب فيه المكننة دورا رئيسيا، وبالتالي فهو يساهم في التخفيف من كلفة النفقات الجبائية، هذه الأخيرة التي تدخل ضمن وسائل السياسة الضريبية للحكومات والتي يمكن تعريفها كانحراف عن النظام الضريبي المرجعي. إذ يتعلق الأمر بتدابير تحفيزية تترجم عن طريق تنازل الدولة عن جزء من مداخيلها الضريبية في سبيل دعم و تشجيع مجموعة من القطاعات الحيوية أو فئة من الملزمين المنتقين، فالنفقات الجبائية إذن باستطاعتها التأثير بشكل بارز على ميزانية الدولة، والجدول أسفله يوضح بجلاء التدابير الاستثنائية التي تم تقييمها برسم الضريبة على الشركات فيما يخص إعفاء المستغلات الفلاحية.

[202] قرار الغرفة الإدارية ملف 688، قضية الشاوني ضد إدارة الضرائب.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الرمز	التدبير التحفيزي	2016	2017
13.006.29	إعفاء المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعامل سنوي يقل عن عشرين مليون درهم فيما يخص دخولها الفلاحية وذلك إلى غاية 31 دجنبر 2017.	182 مليون درهم	159 مليون درهم

المصدر: وزارة الاقتصاد والمالية (تقرير حول النفقات الجبائية برسم قانون المالية لسنة 2018)

لقد طرحت مسألة النفقات الجبائية ضمن الأوراش الضريبية من خلال الإلحاح على تقليص حجمها بإعادة النظر في الإعفاءات والتخفيضات بدون جدوى وربط مختلف الإعفاءات بتحقيق نتائج وأهداف في إطار فلسفة التعاقد مع الدولة، ذلك أن إعفاء القطاع الفلاحي منذ 1983 وحتى بعد انتهاء الإعفاء (2013) تقرر تمديد الإعفاء بالنسبة للمنشآت الفلاحية الصغرى والمتوسطة في غياب معايير واضحة، وذلك بعدما تمت المناداة بقوة بضرورة إنهاء هذا الاستثناء، وخصوصا أثناء المناظرة الوطنية للجبايات (أبريل 2013)، لكن مضامين قانون مالية 2014 والظروف التي أحاطت بإعداده لم تترجم بتفعيل تضريب المنشآت الزراعية الكبرى، بحيث تدخلت مرة أخرى اللوبيات الفلاحية لإجهاض محاولة إدماج القطاع الفلاحي ضمن المساهمة في الأعباء العامة كباقي القطاعات الاقتصادية الأخرى، و ستظهر تبريرات من قبيل الأمن الغذائي وبرنامج المغرب الأخضر وما إلى ذلك من الدفوعات الواهية، مما أدى الى تضريب جد محتشم للقطاع الفلاحي، بحيث تضمن القانون المالي المذكور، كما سبق التذكير بمستجداته الجبائية، تضريبا على مستوى الضريبة على الشركات وعلى الدخل وفق أجندة أو على فترات ابتداء من المستغلات التي تحقق رقم أعمال يفوق 35 مليون درهم، ثم تدريجيا لنصل سنة 2020 إلى تضريب المستغلات التي تنجز رقم أعمال يتجاوز 5 ملايير درهم[203].

الفقرة الثانية : موقف القضاء الجبائي من بعض إشكالات إعفاء القطاع الفلاحي

منذ إنشاء المحاكم الإدارية عرضت عليها مجموعة من القضايا تتعلق بإعفاء بعض الأنشطة ذات الطبيعة الفلاحية، منها مدى إخضاع مربي الماشية للضريبة المهنية على بيع منتوج الحليب الذي تدره أبقاره وعن مدى خضوعه للضريبة باعتباره يمارس نشاطا فلاحيا، وخلال هاته المنازعات كانت إدارة

[203] محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب، الجزء الأول، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، الطبعة الأولى 1436-2015، ص 84 و 85.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الضرائب تعتبر نشاط المدعي المتمثل في تربية الأبقار من أجل إنتاج الحليب وتسويقه عملا تجاريا يخضع للضريبة المهنية وبالتالي للضريبة العامة على الدخل.

وكانت تعمل على إصدار كل من ضريبة "البتانتا" والضريبة العامة على الدخل في مواجهة مربي الماشية، بينما يتمسك هذا الأخير بكونه يمارس نشاطا فلاحيا معفى من الخضوع لمثل هاته الضرائب. إلا أن القضاء الإداري حسم هذا الموضوع سواء على مستوى محاكم الموضوع أو على مستوى الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى معتبرا أن مربي الماشية يمارس نشاطا فلاحيا معفى من جميع أنواع الضرائب بمدلول الفصل الأول من ظهير 1984 حيث جاء في حكم إدارية فاس[204]:

"حيث إن مهنة الفلاحة داخلة بحكم طبيعتها وحسب مدلول الفصل الأول من الظهير الشريف الصادر بتاريخ 1984/3/31 ضمن الإعفاء من جميع أنواع الضرائب وبذلك فإن ضريبة البتانتا على مهنة الفلاحة تعتبر من المجالات المحددة بمقتضى الظهير الشريف المشار إليه أعلاه ومشمولة بالإعفاء إلى غاية 2000/12/31 مما يبقى معه إخضاع المدعى لها مفتقدا للسند القانوني، والطلب الرامي إلى الحكم بإلغائها مؤسس ".

وجاء في قرار الغرفة الإدارية وهي تؤكد نفس المنحى، حيث رأت أن ظهير 1984/9/61 يشمل جميع الضرائب المتعلقـــة بالفلاحة بما فيها الضريبة المهنية ما دامت لها علاقة بالنشـــاط الفلاحـــي لأنه لم يـرد أي استثناء صريح بذلك، ومن ثم يكون إخضاع المستأنف عليه لضريبة أعفى المشرع بنص صريح التكليف بها واعتبره غير قائم على أساس صحيح.

هذا وفي إطار القراءة القانونية للإعفاء الضريبي المتعلق بالمجال الفلاحي، يجب التمييز بين النشاط الفلاحي الناتج عما تدره الأرض من عطاء وما تقدمه الماشية من كسب معفى من الخضوع للضريبة ودخول النشاط الفلاحي الذي تلعب المكننة الدور الرئيسي فيه، والذي ينتهي فيه النشاط الفلاحي الطبيعي، إذ يصبح تدخل عامل خارجي في تحويل النشاط الفلاحي إلى نشاط صناعي كما هو الشأن بالنسبة لتربية الدواجن بطريقة عصرية.

[204] حكم إدارية فاس بالملف الإداري 2000/103 بتاريخ 2005/11/16.

lexmaghreb.com

فقد ذهبت إدارية فاس إلى اعتبار الممارسة الطاغية لنشاط تربية الدواجن لا يعتبر عملا فلاحيا بطبيعته، وبالتالي لا يستفيد من مقتضيات ظهير 1984، وهو نفس توجه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عندما رفضت دفوع الملزم المتعلقة بإعفائه من الضريبة باعتباره يمارس نشاطا فلاحيا متمثلا في توفره على جهاز خاص لتبريد المنتوج الفلاحي.

وقد جاء في قرار الغرفة ما يلي : " حيث إنه مما لا نزاع فيه أن الدخول موضوع الإخضاع الضريبي ليس مصدرها عملا فلاحيا محضا، أي ناتجا عما تدره الأرض من عطاء أو تقدمه الماشية من كسب، دون تدخل الآلة في الصنع، مما لا يعد عملا فلاحيا صرفا، وإنما هو جهاز خاص بالتبريد والحفاظ على المنتوج الفلاحي من التعفن وضمان بيع الغلل الفلاحية على مدار السنة، فما أثير من كونه يستفيد من الإعفاء الضريبي غير منتج وكان ما قضى به الحكم المستأنف مؤسسا"[205].

فانطلاقا من هاته المواقف المميزة للعمل القضائي سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو الغرفة الإدارية، يلاحظ أن القاضي الإداري قد فسر المقتضيات القانونية المتعلقة بالإعفاء المقرر للنشاط الفلاحي تفسيرا يتلاءم والظرفية الاقتصادية. لذا ذهب القضاء إلى شمول الضيعة الفلاحية من الإعفاء من الضريبة الحضرية في إطار ظهير 1984، مع تفعيل مقتضيات قانون التعمير، وذلك تشجيعا للاستثمارات الفلاحية وإحداث هاته الضيعات في المجالات القروية، والغاية هي إعفاء الضيعات الفلاحية من الضريبة الحضرية، فقد ورد في قرار الغرفة الإدارية " أن الدوائر والجماعات الحضرية والمراكز المحددة والمنصوص عليها بالمادة الثانية من القانون 37-89 المتعلق بالضريبة الحضرية هي وحدات إدارية قائمة بذاتها ومستقلة كل واحدة عن الأخرى، وأن المسافة الفاصلة بين الضيعة والجماعة لا تخرج عن نطاقها ولا تتعداها إلى غيرها من الجماعات الحضرية والمراكز المحددة. وحيث إنه تبعا لما ذكر فإن ضيعة المستأنف تقع بالجماعة القروية لعين الشقف وخارج المدار الحضري لمركز رأس الماء التابع لهذه الجماعة ولا تقع بمناطق امتداد الجماعة الحضرية لفاس أكدال، لذا فإن الفقرة الثانية من القانون 12-90 غير قابلة للتطبيق عليها ويكون الفرض الضريبي المطعون فيه غير مشروع ويتعين إلغاءه"[206].

ونفس الشيء طبقته المحاكم عند نظرها للطعون المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل المتعلقة بالدخول

[205] قرار الغرفة الإدارية المؤرخ في 2000/5/8 بالملف 2000/1/4/688 ذكره محمد قصري، م.س. ص 107.
[206] قرار الغرفة الإدارية عدد 484 المؤرخ في 2004/6/16، ملف عدد 2000/4/1553.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفلاحية عندما اعتبرت أن هاته الدخول المفروضة عليها الضريبة دخول فلاحية صرفة فهي معفاة. وقد أثارت هذه الوضعية إشكالات مسطرية وذلك عندما يتعلق الأمر بدخول فلاحية ودخول أخرى وعزم الملزم على المنازعة في أساس فرض الضريبة، فطرحت إشكالية إلزامية المسطرة من عدمها. فإذا كان الرأي الراجح قد ذهب إلى أن إقرار مبدأ الإعفاء بشكل كلي يعفي الملزم من سلوك المسطرة الإدارية لعدم مخاطبته بنصوص القانون التي تمتعه بنظام الإعفاء، فإن الأمر يختلف كثيرا بالنسبة للإعفاء المشفوع بدخول مستثناة من هذا الإعفاء. لذا اختلفت مواقف المحاكم الإدارية حول إمكانية اعتبار وجود دخول فلاحية ضمن الضريبة العامة على الدخل وصعوبة فصلها عن باقي الدخول الأخرى، مبررا يحلل الملزم من المسطرة الإدارية والبث في الطلب برمته. وهذا ما يفسر تدخل القاضي الإداري وتطبيق قاعدة التفسير للنص الغامض بالأصلح للملزم.

انطلاقا من القراءة التحليلية لموقف القضاء الإداري من مبدأ الإعفاء والتفسيرات الواردة بالقرارات والأحكام المشار إليها سابقا سواء المتعلقة بالإعفاء في المجال العقاري أو الفلاحي، يتبين الدور الإيجابي للاجتهاد القضائي في تفعيل النصوص الضريبية والتعبير عن الغاية التشريعية من سنها، وكذلك إظهار الدور الذي تضطلع به المحاكم الإدارية ومعها الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى لتفسير النصوص الغامضة انطلاقا من مفهوم أن الاجتهاد القضائي يعتبر أداة من أدوات التنمية، إن لم نقل قاطرة التنمية ووسيلة من وسائل تشجيع الاستثمار لكونه هو الذي يوفر الحماية القانونية ويحقق الطمأنينة والثقة في العدالة.

المبحث الثاني : القاضي الجبائي ودوره في تشجيع الاستثمار

لقد تزايد الحديث في السنوات الأخيرة عن دور القضاء في حماية الاستثمار، وهو ما ينم عن درجة الوعي بأهمية المؤسسة القضائية باعتبارها القاطرة التي يعول عليها في ركب التنمية. وإن القوة التنافسية لبلد ما لا تحدد فقط بإمكانياته الاقتصادية، وإنما أيضا بقوانينه، وعدالته، فالحماية القانونية والقضائية عنصران أساسيان في تدعيم القدرة التنافسية، وترسيخ مكانة الدولة كمصدر لجلب

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الاستثمارات، علما أن الهدف ليس فقط جلب الاستثمارات وإنما الحفاظ عليها وتشجيعها[207].
وتعتبر السياسة الجبائية إحدى الآليات الأساسية لتحقيق هذه الغايات، فالضريبة ليست فقط موردا أساسيا بالنسبة لميزانية الدولة، بل هي أيضا أداة لتوجيه الاستثمار وتوسيع مردوديته وتحفيز الادخار. وقد عمل المغرب على سن قوانين ضريبية خاصة بتشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي على حد سواء، فميثاق الاستثمار الذي صاغه المشرع المغربي بمقتضى القانون الإطار رقم 95.19 والذي حاول فيه تدارك عيب التشتت الذي طال النصوص السابقة وطابعها القطاعي يندرج في سياق تحسين مناخ الاستثمار في المغرب والرفع من جاذبيته، لكن مهما كانت جاذبية القوانين والإعفاءات الضريبية في مجال الاستثمار، فإن فعاليتها رهينة بكيفية تطبيقها من طرف السلطة القضائية، فالاستثمار بدون عدالة لا يحقق الربح وحسب، بل يهدد الرأسمال نفسه، مما يؤدي ليس فقط إلى عدم جلب الرأسمال الأجنبي، بل تهريب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية الموجودة بالداخل[208].

وبالتأسيس على ما سبق، تتضح معالم دور القضاء في تحقيق الحماية اللازمة للاستثمار، وحيث أن الضريبة تشكل إحدى المحددات الأساسية التي تتحكم في اختيارات المستثمر وطنيا كان أو أجنبيا، لذلك من الطبيعي أن تكون النزاعات المرتبطة بها، والحلول القضائية بشأنها من محددات هذا الاختيار أيضا. ومن تمة سنحاول الوقوف في هذا المبحث على مجالات و مظاهر الدور الحمائي للقاضي الجبائي للمستثمر وكذا التأصيل القضائي لحق المستثمر من الاستفادة من بعض الامتيازات في قطاعي التعليم الحر والمجال الصناعي (المطلب الأول)، في حين سأناقش مسألة دور العمل القضائي الفرنسي في معالجة الإعفاءات الضريبية المحجوزة في المنبع (المطلب الثاني).

المطلب الأول : الدور الحمائي للقاضي الجبائي للمستثمرين

إن دخول القانون المحدث للمحاكم الإدارية حيز التنفيذ بظهير 1993/09/10 أدى فعلا إلى رفع مختلف العراقيل المادية والمعنوية التي كانت في ظل النظام السابق تعسر سبيل اللجوء إلى القضاء، وخاصة عندما نص الفصل الثامن منه على الاختصاص الشامل في المجال الضريبي. وقد عمل القضاء الإداري

[207] محمد لمزوغي: القضاء الإداري ومجال تدخله في حماية الاستثمار، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 51-52، يوليوز- أكتوبر 2003، ص 31.
[208] عبد العزيز يعكوبي: م.س. ص 5.

lexmaghreb.com

على حماية المستثمرين لما يتميز به من تبسيط لمسطرة التقاضي، وكذا المنهجية المعتمدة في تفسير القوانين الضريبية والرقابة القوية على سلطة الإدارة في تقدير الجزاءات والغرامات (الفرع الأول) في حين سنبرز محدودية العمل القضائي والنواقص التي تعتريه شكلا ومضمونا أثناء النظر في النزاعات المعروضة عليه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: القضاء الإداري ودعم الاستثمار

إن إحداث القضاء الإداري والقضاء التجاري جاء في سياق التحولات الكبرى والمهمة التي عرفها المغرب مند سياسة التقويم الهيكلي وإعادة النظر في الدور التدخلي للدولة وفتح المجال أمام المبادرة الحرة، وتأهيل القوانين والمؤسسات والمجتمع لهذه الغايات، ولرفع رهان التنمية ومواجهة رياح العولمة العاتية. فإنشاء المحاكم الإدارية جاء لهذه الأهداف ولطمأنة رأس المال الجبان كما يقال بإنشاء سلطة قضائية قادرة على مراقبة أعمال السلطة الإدارية والحد من أي شطط محتمل. وقد عرف المغرب بعد إنشاء المحاكم الإدارية موجة من الإصلاحات مثل تفويض الاختصاص للسادة الولاة والعمال، خلق المراكز الجهوية للاستثمار وتشجيع التدبير اللامتمركز للاستثمار، كما تم تحديث الترسانة القانونية المغربية : مثل مدونة التجارة ، قانون الشركات، ميثاق الاستثمار، قانون المنافسة، قانون البورصة، مدونة الصفقات العمومية، قانون حماية الملكية الصناعية.

وتوجت هذه الإصلاحات بإحداث محاكم الاستئناف الإدارية، وقد جاء في خطاب الملك بتاريخ 8 ماي 1990"نطلب من المستثمرين أن يأتوا ليستثمرو عندنا، ولكن إذا لم يعرفوا أن بلادنا تنعم بالسلم والضمان الجبائي فإنهم لن يأتوا". فإنشاء القضاء الإداري حقق عدة مزايا للمستثمرين، وكما سبق الذكر فإن القانون الجبائي من القوانين التي تتميز بالتشعب والتعقد، وأن إنشاء محاكم إدارية أسند إليها الحق في النظر في المنازعات الضريبية وذلك لتسريع الرقابة وجعلها أكثر فعالية وعمقا.

بيد أن القضاء الإداري كقضاء متخصص له أثار إيجابية هامة، حيث يمكن من إيجاد الحلول المناسبة للاكتظاظ الذي تعرفه المحاكم الابتدائية وكذا محكمة النقض، والذي كان السبب الرئيسي في التأخير الكبير للبت في الملفات. فتخفيف العبء عن المحاكم الابتدائية وعن محكمة النقض سيقلل من المستوى الكمي للقضايا المعروضة عليها، ويدفعها إلى الرفع من إنتاجيتها، كما أن المحاكم الإدارية بتخصصها

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

في نوع معين من القضايا، لن تعرف الاكتظاظ مما سيمكنها من الفصل في القضايا الداخلة في اختصاصها في أجال قصيرة، الشيء الذي سيستفيد منه كثيرا المؤسسات الاقتصادية خاصة وأن عامل الزمن له أهمية كبرى في نجاح المقاولة. كما أن تخصص المحاكم الإدارية سيؤثر في طبيعة الرقابة ذاتها من خلال توسيع وتعميق هذه الرقابة على علاقة المستثمر بالإدارة. وقد تجلى ذلك في ظهور فئة من القضاة المتخصصين والملمين بجميع جوانب ومعطيات الواقعين الإداري والاقتصادي، ومؤهلين لإيجاد الحلول المناسبة للنشاط الاقتصادي ومشاكل المستثمرين، خاصة وأن القانون الإداري هو قانون قضائي بامتياز لأنه خرج من رحمه، وبالتالي فإن العمل القضائي يساهم في ظهور اجتهادات تساهم في الدفع ببلادنا إلى الأمام[209]. وبالفعل فإن القضاء الإداري ساهم في إيجاد الحلول واتخذ مواقف مشهود بها لدعم حقوق الملزمين وخاصة لصالح قطاع المال والأعمال حماية لهم من شطط الإدارة الضريبية، وكذا إعطاء تأويلات للنصوص تخدم العدالة الجبائية مثل:

- التخفيف من الشروط الشكلية لقبول دعوى الضريبة.
- التشدد في ضرورة احترام الإدارة للمسطرة الضريبية.
- الحماية القضائية للملزم وللضمانات المخولة له تشريعيا.
- إقرار حق الملزم في الإعفاءات الجبائية.

وهكذا سندرج في هذا الفرع دور العمل القضائي في حماية المستثمر وكذا موقف هذا الأخير من خضوعه للضريبة على الشركات (الفقرة الأولى) في حين سنخصص (الفقرة الثانية) لإبراز الامتيازات المخصصة للملزم وإقرار حقه في الاستثمار.

الفقرة الأولى: المستثمر وهاجس الخضوع للضريبة

القاضي لا يجد عناء كبيرا في إعمال مقتضى النص كلما كان واضحا وغير قابل للتأويل، أما في الحالة المعاكسة فإن الأمر يتطلب منه مجهودا ذهنيا اجتهاديا لاستخلاص مضمونه الحقيقي انطلاقا من خلفيات وفلسفة كل تشريع. وإذا كان المشرع يراعي في صياغته للنصوص الوضوح والدقة منعا لكل تطبيق غير سليم أو لخطأ في التفسير إلا أنه يصعب عليه في كثير من الأحيان مهما بلغت درجة مهارته

[209] أمال المشرقي: دور المحاكم الإدارية في حماية النشاط الاقتصادي، م.م.إ.م.ت، عدد 19، أبريل-يونيو 1997، ص 16.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وحرصه أن يجعل من النص القانوني مستوعبا لكل الجزيئات الواقعية التي ينظمها، ومن ثم يأتي دور القاضي لاستكمال هذا الدور من خلال الاجتهاد.

وقد شكلت القوانين الخاصة بتشجيع الاستثمار بالنظر للغموض والالتباس الذي يعتري نطاق بعض مقتضياتها على مستوى التطبيق، مجالا خصبا لاجتهاد القاضي بهدف تحديد نطاق الإعفاء المقرر بمقتضاها.

ففي ملف شركة " تريكوفيل " نجدها تتمسك بكونها تأسست بتاريخ 1987/5/8 وأنه بعد حصولها على الرخصة رقم 97/692 من بلدية مكناس شرعت في بناء محلها بالحي الصناعي، وأن أول عملية تجارية قامت بها كانت بتاريخ 1989/2/25 واعتبارا لمقتضيات المادتين 1و2 من قانون 1973/8/13 الخاص بتشجيع المؤسسات المصدرة لمنتوجات الصناعة العصرية والتقليدية، الممدد لمدة الإعفاء إلى عشر سنوات من الضرائب على الأرباح، في حين تتمسك إدارة الضرائب بكون الشركة المدعية لم تقم بأول عملية تصدير إلا سنة 1990 وبالتالي فإن القانون الواجب التطبيق هو قانون رقم 01/88 الصادر بتاريخ 1988/5/4 والذي خفض الإعفاء لمدة خمس سنوات، وجوابا على هذا الإشكال اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس في حكمها الصادر بتاريخ 2002/8/1، والذي تم تأييده بمقتضى قرار الغرفة الإدارية الصادر بتاريخ 2006/6/28 " أن المزايا المنصوص عليها بمقتضى ظهير 13 غشت 1973 تطبق على المؤسسات التي تمارس أو تعتزم ممارسة الأنشطة المقررة من أجلها هذه المزايا ومعنى ذلك، أن هناك ضابطين محددين لإمكانية الاستفادة من الإعفاء هما :

أولا الممارسة الفعلية للأنشطة المذكورة بعد نشر هذا الظهير، وثانيا هو عزم ممارسة هذه الأنشطة بعد نشره، وخلصت المحكمة إلى الحق المكتسب للشركة في الاستفادة من الإعفاء لمدة عشر سنوات. وهناك قرارات وأحكام متعددة تؤكد الحق في الإعفاء من بعض الامتيازات المقررة قانونا. بيد أن رقابة القاضي الجبائي على تقدير الإدارة في توقيع الجزاءات والغرامات يساهم في دعم وطمأنة المستثمر إلى جانب تأكيد وحماية الضمانات المقررة قانونا.

فبعد إقرار القاضي لمبدأ مناعة سلطة الإدارة التقديرية من الرقابة من قبل القاضي الإداري نفسه، عرف هذا المبدأ تراجعا في إطار التطور الاجتهادي اللاحق، وتطوير آليات الرقابة لاحتواء المجال التقديري

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

في القرارات الإدارية لا يندرج في سياق تحقيق حماية أكبر للأفراد بما في ذلك المخاطبين بالفرض الضريبي. ويتمثل هذا التطور في اعتماد نظرية الغلط البين في التقدير ونظرية الموازنة لرقابة جانب الملائمة في القرار الإداري. وبخصوص موقف الغرفة الإدارية من رقابة سلطة الإدارة في تقدير الجزاءات والغرامات، أصدرت قرارا بتاريخ 2003/01/16 أوضحت فيه بأنه

"ما دام أن الغرامات والجزاءات الأخرى ترتبت على المستأنف بطريقة قانونية، ولا يطعن في شرعيتها، كما أن رفض الإدارة طلب إعفائه منها يستند إلى سلطتها التقديرية، وما دام لم يثبت أن قرار الإدارة يتسم بالانحراف والشطط في استعمال السلطة فإن قرارها يبقى قانونيا"[210].

لا شك أن السلطة التقديرية المعترف بها لإدارة الضرائب في هذه الحالة تستهدف تمكينها من معالجة الأوضاع المختلفة بحسب ما تستحقه كل حالة على حدة، واعتبارا لذلك متى تبين أن الجزاءات القاسية المتخذة من قبل الإدارة تؤدي إلى تأزيم الوضعية المالية للشركة والتعجيل بانهيارها، فإن الأمر في مثل هذه الحالات يستدعي رقابة تقدير الإدارة في توقيع الجزاء وبالتالي بإلغائه بناء على أنه مشوب بغلط بين في التقدير. وعليه فإن إنشاء المحاكم الإدارية ساهم إلى حد كبير في حماية المستثمرين وفتح إمكانية الطعن في قرارات الإدارة أمام قضاء متخصص له دراية مهمة بالمجال الضريبي.

الفقرة الثانية : إقرار حق الملزم في الاستفادة من الامتيازات المقررة في مجال الاستثمار

لعب القضاء الإداري دورا هاما في تشجيع الاستثمارات العقارية والسياحية والصناعية وساهم بشكل فعال في التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد عن طريق إقرار حق الملزم في مجال الاستثمار بمختلف أشكاله وخاصة في مجالي التعليم الخاص (أولا) و الصناعي (ثانيا).

أولا: التحفيز على الاستثمار في قطاع التعليم الحر

في نازلة عرضت على القضاء الإداري تتعلق بتصنيف مؤسسة التعليم الخاصة وما إذا كانت تعتبر مؤسسة تجارية تؤدي نسبة أقل محددة في 0.50% من واجب الحد الأدنى للاشتراك المنصوص عليه

[210] حكم إدارية مكناس، الملف الإداري عدد 1657 بتاريخ 2001/1/4.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

بالمادة 104 مكرر من القانون 89-17 أم نسبة 6% لصنف المهن المميزة بعلامة ف. وكانت إدارة الضرائب قد حددت هاته النسبة في النسبة الأعلى وهي 6% وتمسك الملزم بكون تحديدها في مواجهته كان بشكل مخالف للقانون وتم تعطيل الانتفاع بالامتيازات المقررة له في هذا المجال الاستثماري، وبعد أن بينت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى طبيعة مؤسسة التعليم الخاصة وأهمية الاستثمار في المجال التعليمي، والنصوص الجبائية المشجعة للاستثمار في هذا المجال انتهت إلى القول بأن مؤسسة التعليم الخاصة تعتبر مؤسسة تجارية وتستفيد من التخفيض المحدد لهذه النشاطات، وحددت بالتالي نسبة الضريبة الواجب أداؤها بمقتضى المادة 104 أعلاه في 0.50% بدل 6% المفروضة من طرف إدارة الضرائب حيث جاء في قرارها ما يلي:

"حيث إن جوهر النزاع هو معرفة طبيعة مؤسسة التعليم الخاصة وهل الأمر يتعلق فعلا بمؤسسة تجارية أم مؤسسة مدنية لمعرفة نسبة الضريبة الواجب أداؤها من طرفها على الدخل العام".

وكما أشار إلى ذلك الحكم المستأنف، فإن القانون 88/15 عندما أشار إلى إمكانية إحداث مؤسسة التعليم الخاص بواسطة أشخاص ذاتيين أو معنويين وما أمر به من تحفيز على الاستثمار في قطاع الضريبية، يكون قد أقر بمبدأ المشاركة في هذا المجال الذي يتحقق بالجمع بين عنصر رأس المال وعنصر الكفاءة العلمية من أجل استثمار زبائن والحصول على أرباح وعدم جواز حمل المؤسسة لاسم تحمله مؤسسة عمومية، مما يضفي على مؤسسة التعليم الخاص طبيعة العمل التجاري الصرف القائم على استثمار أموال بقصد جني الربح.

وحيث يستنتج مما سبق أن مؤسسة التعليم الحر قابلة لإضفاء الطبيعة التجارية عليها مما يكون جهة إدارة الضرائب عندما اعتمدت على نسبة الاشتراك المحددة في 6% بالنسبة لصنف المهن المميزة بعلامة ف حسب المادة 104 مكرر وليس على نسبة 0.50% قد أسست جدولتها لدى الضريبة الذي يحتمله المستأنف عليها على نسبة مخالفة لواقع النزاع وغير التي يقتضيها القانون المطبق بخصوصه[211].

وبالرجوع إلى العمل القضائي بفرنسا نعرض لما جاء في القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي في

[211] محمد قصري: م.س. ص 108و109.

lexmaghreb.com

شأن الجمعية العقارية « Notre Dame des champs » التي تؤجر مبانٍ لمؤسستين تعليميتين، موضوع رقابة وثائقية للسنوات من 2010 إلى 2013، والتي على إثرها خضعت للضريبة على محلات المكاتب، المحلات التجارية وأماكن التخزين المتواجدة في منطقة « Ile-de-France » للسنوات الأربع التي خضعت للتدقيق، الشيء الذي دفع وزير العمل والحسابات العامة إلى استئناف الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بباريس، التي وافقت على طلب الإعفاء من الضريبة وكذا الغرامات التي كانت تخضع لها هذه الجمعية[212].

وبموجب أحكام المادة 231 من المدونة العامة للضرائب: "I - تُفرض ضريبة سنوية على محلات المكاتب والمباني التجارية وأماكن التخزين (...) ، ضمن الحدود الإقليمية لمنطقة « Ile-de-France » II - يخضع الأشخاص الخاصون أو العامون الذين يمتلكون أماكن خاضعة للضريبة أو يمتلكون حقوقًا حقيقية في هذه المباني للضريبة III - الضريبة مستحقة: بالنسبة للمباني المستخدمة كمكاتب، مكاتب مستقلة وأساسية مخصصة لممارسة نشاط ما، سواء من قبل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. V- معفاة من الضريبة: المباني (...) التابعة للمؤسسات والجمعيات، المعترف بها على أنها ذات منفعة عامة، والتي يمارس فيها نشاط ما، وكذلك المباني المجهزة خصيصًا للأرشفة الإدارية وممارسة البحث أو الأنشطة الصحية أو الاجتماعية أو التعليمية أو الثقافية (...) ".

وبعد التأكد من أن المحلات المؤجرة من طرف الجمعية العقارية « Notre-Dame des champs » لا تستفيد من الإعفاء المشار إليه في المادة 231 أعلاه، وأن محكمة الاستئناف أخذت بتطبيق المادة L.80A من كتاب المساطر الجبائية على اعتبار أن مقتضيات التعليمات الضريبية المنشورة في الجريدة الرسمية للمالية العامة ذات المرجع BOI-IF-AUT-50-10-2013-12-12 وسعت من نطاق تطبيق الإعفاء دون الحاجة إلى ترتيب خاص للاستفادة منه.

بموجب شروط هذا التوجيه الضريبي: "400. تعتبر المحلات المجهزة خصيصًا لممارسة أنشطة البحث، أو ذات طبيعة صحية أو اجتماعية أو تعليمية أو ثقافية بالإضافة إلى الاستقلالية المباشرة الضرورية لممارسة النشاط معفاة من الضريبة (...) 420. يتعلق الأمر بمحلات لا يتناسب تصميمها إلا مع أحد هذه الأنشطة، أو التي كانت موضوع ترتيبات جوهرية لهذا الغرض، أو مزودة بمعدات ثابتة

[212] Conseil d'Etat, 10ème chambre, 19/07/2017. Inédit au recueil lebon.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

تجعلها غير مناسبة لأي استخدام آخر. (...) 450. تُعفى الفصول الدراسية، وغرف الدراسة، والمدرجات، ... في المؤسسات التعليمية أو التكوين الأولي أو المستمر وكذلك المحلات المجهزة خصيصًا لأنشطة التكوين المهني (مختبرات اللغات، المعلوميات ...). على أن غرف المدرسين أو المنشطين تبقى خاضعة للضريبة ".

إذا حددت الفقرة 450 من التعليمات الضريبية المذكورة في النقطة 4 مبدأ إعفاء الفصول الدراسية للمؤسسات التعليمية من الضريبة على المحلات المستخدمة كمكاتب ومحلات تجارية ومحلات للتخزين في منطقة « Ile de France »، فإنه على ما يبدو، في الفصل 1 من التعليمات الضريبية المتعلقة بنطاق تطبيق المادة 231 في الجزء III من المدونة العامة للضرائب، تحت عنوان "الممتلكات المعفاة" وفي الجزء الفرعي "ج. المحلات المعدة خصيصًا لإجراء أنشطة البحث أو ذات طبيعة صحية أو اجتماعية أو تعليمية أو ثقافية"، وبما أن الفقرة 400 المذكورة في النقطة 4 تشير إلى أن وجود ترتيب خاص هو شرط للإعفاء من الضرائب على المحلات ذات الطبيعة التعليمية، فلا يمكن بالتالي قراءة الفقرة 450 على أنها موسعة قابلة لتطبيق الإعفاء الضريبي المعني على الفصول الدراسية التي لا تخضع لأي ترتيب خاص. لذلك أساءت محكمة الاستئناف الإدارية بباريس فهم نطاق الفقرة 450 من هذه التعليمات الضريبية وأخطأت في تطبيق النص القانوني بحكمها بأن أحكامها تعفي الفصول الدراسية من الضرائب دون أي ترتيب خاص. لذلك يحق لممثل الحق العام والحسابات العامة طلب إلغاء الحكم موضوع الاستئناف.

تمنع أحكام المادة L.761-1 من مدونة القضاء الإداري الدولة، التي ليست في هذه الحالة الطرف الخاسر، من تحصيل المبلغ المطلوب من قبل جمعية Notre-Dame des Champs وعلى هذا النحو تقرر ما يلي:

- المادة 1: تم إلغاء الحكم الصادر في 11 أكتوبر 2016 عن محكمة الاستئناف الإدارية بباريس.
- المادة 2: تحال القضية من جديد على محكمة الاستئناف الإدارية في باريس.
- المادة 3: تم رفض استنتاجات جمعية Notre-Dame des Champs بموجب المادة L 761-1 من مدونة القضاء الإداري.
- المادة 4: يبلغ هذا القرار إلى ممثل الحق العام والحسابات العامة وإلى الجمعية العقارية Notre-

LexMaghreb
lexmaghreb.com

.Dame des Champs

ثانيا: التحفيز على الاستثمار في المجال الصناعي

لقد أحدث القانون 88/4 المتعلق بتشجيع الاستثمار في المجال الصناعي تدابير تحفيزية جديدة تهدف إلى تشجيع المقاولات على الاستثمار في هذا المجال، ونص الفصل 16 منه بما معناه أنه مجرد توسعة نشاط المؤسسة داخل المنطقة الرابعة بعد قبول البرنامج الاستثماري والمصادقة عليه من لدن إدارة الضرائب وباختيار المستثمر بشكل نهائي لا رجعة فيه لنظام تخفيض 50% من واجب الضريبة على الأرباح المهنية، فإن ذلك التخفيض يشمل الأرباح المحصل عليها من طرف المؤسسة ولا ينحصر فقط في نطاق تلك التوسعة. وقد عرضت على القضاء الإداري نازلة من هذا القبيل تمسكت فيها شركة المشروبات الغازية بتوسعة نشاطها في إطار برنامج استثمار مصادق عليه ومقبول من طرف إدارة الضرائب، وأنها بذلك تكون محقة في تخفيض 50% من مبلغ الضريبة عن الأرباح المهنية، وكانت إدارة الضرائب قد متعتها بالتخفيضات المذكورة في حدود توسعة نشاط المؤسسة وتمسكت بهذا الإخضاع الضريبي.

وذهبت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى وهي تقر حق الشركة الطاعنة بالاستفادة من التدابير التحفيزية والتشجيعية على الاستثمار في المجال الصناعي بتمتعها بتخفيض 50% من الضريبة على الأرباح المهنية عن حصيلة المؤسسة ككل، عملا بمقتضيات الفصل 19 من القانون 88/4 بعد تعديله، والذي وسع مجال الإعفاء بالنسبة المذكورة ليجعله شاملا لنشاط المؤسسة ككل وليس فقط في نطاق التوسعة كما كان معمولا به سابقا بالقانون 82/17 جاء في قرارها ما يلي:

"لكن حيث يتضح من مراجعة تنصيص الحكم المستأنف أن المحكمة الإدارية عللت قضاءها بإلغاء المقرر الضريبي الصادر عن إدارة الضرائب، بأنه يستفاد من الصياغة القانونية للفصل 19 من قانون 82/17 كما وقع تعديله بقانون 88/4 أن مجرد إحداث أو توسعة نشاط المؤسسة داخل المنطقة الثالثة، وبعد قبول البرنامج الاستثماري والمصادقة عليه من لدن الإدارة الضريبية وباختيار المستثمر بشكل نهائي لا رجعة فيه، لنظام تخفيض 50% من واجب الضريبة على الأرباح المهنية أو النظام الاستهلاك السريع، فإن ذلك التخفيض يشمل الأرباح المحصل عليها من طرف المؤسسة، ولا ينحصر ذلك في نطاق توسعتها لأن الفصل 19 بعد تعديله عبر بكلمة إحداث أو توسعة النشاط بمعنى أن أيا منهما يقضي

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

إلى الاستفادة من تخفيض 50% في مبلغ الضريبة بالنسبة للمؤسسة ككل، ولو أراد المشرع خلاف ذلك لضمن الفصل المذكور عبارة في نطاق التوسعة فقط كما ورد بالفصل 19 المذكور قبل تعديله ... ولذلك فإن المحكمة المطعون في حكمها فقد طبقت مقتضيات الفصل 19 من قانون 82/17 الذي وقع تعديله بقانون 88/4 تطبيقا سليما وأولت مقتضياته تأويلا قانونيا ..."[213].

وتأسيسا على ما تم تناوله فيما تقدم، يتبين أن العلاقة بين الجباية والاستثمار تعتبر على درجة من الأهمية والدقة، وكلما كانت هذه العلاقة مضبوطة وموزونة بالشكل اللازم، كلما ساهم كل منهما في إثراء الآخر، فلا يتصور قيام مشاريع استثمارية ضخمة وقوية دون سياسة جبائية حكيمة. ويعتبر القاضي الجبائي حلقة مهمة في صياغة هذه العلاقة فهو الحكم الذي يعطي القاعدة الضريبية بعدها الحقيقي، ومضمونها الاجتماعي والاقتصادي بين ما هو مقرر تشريعا وبين ما يفرزه التطبيق العلمي على مستوى العمل الإداري، ومن خلال السوابق القضائية التي تمت مناقشتها اتضحت الأهمية البالغة للاجتهاد القضائي في دعم الاستثمار وحماية المستثمرين ، وعليه يتعين دعم هذه السلطة وتقويتها ودعمها بالوسائل الكفيلة لتحقيق قضاء نزيه عادل ومستقل.

الفرع الثاني: *القضاء الجبائي ودوره في التنمية الاقتصادية*

إن فعالية النظام الضريبي رهينة بمدى استقرار القوانين الضريبية التي ستساهم في إغراء المستثمر سواء المحلي أو الأجنبي، حيث يكرس لديه ضمان حماية حقه المالي وبالتالي مركزه القانوني، وهذا ما سيجعله مدركا لالتزاماته الضريبية، ومشجعا له على الإخلاص الضريبي، مما يساهم من جهة في القضاء على التهرب من الضريبة، خاصة إذا دعم القانون الضريبي بقضاء ضريبي متخصص وتفعيل دوره في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، ومن جهة أخرى يساعد ذلك على أن يصبح القضاء الإداري قضاء منشأ للقواعد القانونية في المادة الضريبية ومنه تكريس عدالة ضريبية وتحقيق فعالية اقتصادية (الفقرة الثانية)، هذا وفي ظل السنوات الأخيرة التي تزايد فيها الاهتمام بدور القضاء في حماية الاستثمار ومدى أهمية المؤسسة القضائية باعتبارها القاطرة التي يعول عليها لقيادة ركب التنمية وتكريس الحماية التي يوفرها القضاء للمستثمر بصفة عامة خاصة في ظل تفشي ظاهرة التهرب

[213] محمد قصري: م.س. ص 110.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الضريبي (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: القضاء الجبائي ودوره في دعم القدرة التنافسية للمقاولات

إن القوة التنافسية لبلد ما لا تحدد فقط بإمكانياته الاقتصادية وإنما أيضا بقوانينه وعدالته، فالحماية القانونية والقضائية عنصران أساسيان في تدعيم القدرة التنافسية، وكذا ترسيخ مكانة الضريبة كمصدر لجلب الاستثمار، علما أن الهدف ليس فقط جلب الاستثمارات وإنما الحفاظ عليها وتشجيعها، والسياسة الجبائية هي إحدى الآليات الأساسية لتحقيق هذه الغايات، فالضريبة ليست فقط موردا أساسيا بالنسبة لميزانية الدولة، بل هي أيضا أداة لتوجيه الاستثمار وتوسيع مردوديته وتحفيز الادخار.

إن متطلبات التنمية الاقتصادية ترتبط بتوفير الأمن والاستقرار وبقضاء مستقل يحمي حقوق المستثمرين أثناء معاملاتهم الاقتصادية، سواء فيما بينهم أو أثناء تعاملهم مع الدولة، الشيء الذي يخلق نوع من الطمأنينة لدى الأطراف المتدخلة في العملية الاستثمارية ويشجعهم على القيام بمزيد من الأنشطة، إذ من المعلوم أن الرأسمال الأجنبي هو مال حذر إذا ما أحس بالخوف على مصالحه فإنه يفر إلى ملاذ آمن، لذا فإن التركيز على أهمية القضاء الإداري في تحقيق التنمية أمر ضروري لإنصاف المستثمرين وتخفيف العبء الضريبي عنهم من جهة، والنهوض بالاقتصاد الوطني من جهة ثانية، الشيء الذي سيساهم في الإجابة عن عدة إشكالات حقيقية تعاني منها الدولة كالتخفيف من حدة البطالة عن طريق خلق فرص الشغل، تعزيز القدرة الشرائية للمواطن، خلق نوع من التنافسية بين المقاولات... وعليه فإن القضاء سيساهم في تأطير الأنشطة الاقتصادية من خلال ضبط العلاقة القانونية بين أطراف العملية الاستثمارية عن طريق سيادة العدل والمصداقية أثناء فض النزاعات المطروحة أمامه.

إن القضاء الإداري أصبح أكثر من أي وقت مضى مطالبا بالانفتاح على محيطه الخارجي والاطلاع على تجارب قضائية وثقافات قانونية أخرى، رغبة منه في تطوير واستيعاب ميكانيزمات العمل الإداري حتى يصبح قادرا على إيجاد الحلول المناسبة للقضايا المعروضة عليه في مجال الاستثمار، وعليه سنعرض لدور المحاكم الإدارية في دعم الاستثمار (أولا) ثم مدى مساهمة القضاء الإداري في تخليق عمل الإدارة أثناء تنفيذ العقود (ثانيا).

أولا :دور المحاكم الإدارية في دعم الاستثمار

عمل المغرب على سن قوانين ضريبية خاصة بتشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي على حد سواء، لكن

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

مهما كانت جاذبية القوانين والإعفاءات الضريبية في مجال الاستثمار، فإن فعاليتها رهينة بكيفية تطبيقها من طرف السلطة القضائية.

وتأسيسا على ما سبق، تتضح معالم دور القضاء في تحقيق الحماية اللازمة للاستثمار، وحيث أن الضريبة تشكل إحدى المحددات الأساسية التي تتحكم في اختيارات المستثمر وطنيا كان أو أجنبيا، لذلك من الطبيعي أن تكون النزاعات المرتبطة بها والحلول القضائية بشأنها من محددات هذا الاختيار.

إن دخول القانون المحدث للمحاكم الإدارية حيز التنفيذ أدى فعلا إلى رفع مختلف العراقيل المادية والمعنوية التي كانت في ظل النظام السابق تعسر سبيل اللجوء إلى القضاء، وخاصة عندما نص الفصل الثامن منه على الاختصاص الشامل في المجال الضريبي، فإنشاء القضاء الإداري حقق عدة مزايا للمستثمرين، حيث مكن ذلك من إيجاد الحلول المناسبة للاكتظاظ الذي تعرفه المحاكم الابتدائية والذي كان السبب الرئيسي في التأخير الكبير للبت في الملفات، فتخفيف العبء عن المحاكم الابتدائية سيقلل من المستوى الكمي للقضايا المعروضة عليها، ويدفعها إلى الرفع من إنتاجيتها، كما أن المحاكم الإدارية بتخصصها في نوع معين من القضايا سيمكنها من الفصل في القضايا التي تدخل في اختصاصها في آجال قصيرة، الشيء الذي ستستفيد منه كثيرا المؤسسات الاقتصادية خاصة وأن عامل الزمن له أهمية كبرى في نجاح المقاولة، ولعل تخصص المحاكم الإدارية سيؤثر في طبيعة الرقابة ذاتها من خلال توسيع وتعميق هذه الرقابة على علاقة المستثمر بالإدارة، وقد تجلى ذلك في ظهور فئة من القضاة المتخصصين والملمين بجميع جوانب ومعطيات الواقعين الإداري والاقتصادي ومؤهلين لإيجاد الحلول المناسبة للنشاط الاقتصادي ومشاكل المستثمرين، خاصة وأن القانون الإداري هو قانون قضائي بامتياز لأنه خرج من رحمه، وبالتالي فإن العمل القضائي سيساهم في ظهور اجتهادات تساهم في الدفع ببلادنا إلى الأمام.

وبالفعل فإن القضاء الإداري ساهم في إيجاد الحلول واتخذ مواقف مشهود لها بدعم حقوق الملزمين وخاصة لصالح قطاع المال والأعمال حماية لهم من شطط الإدارة الضريبية وكذا إعطاء تأويلات للنصوص التي تخدم العدالة الضريبية ومنها:

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

ا- تقادم الضريبة يعفي الملزم من أدائها

يعتبر التقادم من أهم المبادئ الحمائية التي كرستها التشريعات الضريبية في إطار التوفيق بين حماية الموارد الضريبية لصالح الخزينة العامة وبين حماية الملزمين.

وهكذا تتمتع الإدارة الضريبية في إطار ممارسة سلطتها الجبائية بكامل الحرية في اختيار الوقت المناسب لاستيفاء الضرائب غير أن هذا الوقت ليس مطلقا، بل يخضع للتقادم إذ تم حصره من طرف المشرع الجبائي في ظرف أربع سنوات ابتداء من تاريخ استحقاق الضريبة، وعلى الإدارة الضريبية إن هي أرادت قطع التقادم أن تقوم بتبليغ الملزم بضرورة أداء الضريبة خلال هذه المدة وإلا فسوف تفقد حقها في استيفاء الضريبة، وتصبح بالتالي أي قرارات مبنية على هذه الضريبية باطلة.

وهذا ما أكده حكم إدارية الرباط الذي قضى: "بأن قطع التقادم لا يكفي بوضع جدول التحصيل بالضريبة المعنية وإنما بإعلام الملزم المعني بالأمر بالضريبة المفروضة عليه داخل أجل التقادم[214]". وبما أن هذه الضريبة تقادمت بمرور أكثر من 4 سنوات وقد بادر العارض إلى المنازعة في هذا الإنذار عن طريق التظلم الذي رفعه إلى إدارة الضرائب بتاريخ 96/8/15 وتوصلت به الإدارة بتاريخ 96/8/21 غير أنها لم تتخذ أي قرار بشأنه رغم مرور الستة أشهر وعلى إثر ذلك لجأ إلى القضاء الإداري ملتمسا الحكم بإلغاء قرار الضريبة القاضي بأداء مبلغ 9900.90 درهم.

وبعد فحص المحكمة للملف قضت ببطلان الضريبة المفروضة على المدعي برسم سنة 1992 مع تحميل مديرية الضرائب الصائر.

ب- التشدد في ضرورة احترام الإدارة للمسطرة الضريبية

ومنها ضرورة قيام الإدارة بإشعار الملزم قبل مبشارة التصحيح، حيث يجب على الإدارة الضريبية حينما تنوي مباشرة مسطرة التصحيح أن تقوم بإعلام الخاضع للضريبة بذلك تحت طائلة بطلان الضريبة المفروضة في حالة عدم التقيد بهذا الإجراء، وهنا قضت إدارية أكادير في حكم لها الذي

[214] حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 900 بتاريخ 1998/10/15، ملف رقم 97/263ع.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

قضى بأن عدم سلوك الإدارة الضريبية مسطرة التصحيح وفق ما يقتضيه القانون يعيب هذه المسطرة ويعرضها للبطلان[215]. وكذا ضرورة احترام الإدارة لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة ويؤدي إهمال هذا الإجراء من طرف الإدارة الضريبية الى بطلان هذا الفرض، هذا إلى جانب ضرورة قيام الفرض الضريبي على الواقعة المنشئة وفرض الضريبة على ذي صفة.

ثانيا: مساهمة القضاء الإداري في تخليق عمل الإدارة أثناء تنفيذ العقود

يساهم القاضي الإداري في تخليق عمل الإدارة وتكريس مبادئ المساواة والشفافية والمنافسة بمناسبة النظر في المنازعات المرتبطة بتنفيذ العقود الإدارية، وهكذا قضت المحكمة الإدارية بوجدة بأداء تعويض لفائدة الشركة المدعية قدره 52060 درهم كجزاء للأضرار اللاحقة بها بسبب فسخ الصفقة المبرمة بينها وبين صاحب المشروع بشكل تعسفي بعد أن لاحظت أن نفقات الشركة المدعية في إتمام الأشغال يرجع إلى الصعوبات التي واجهتها بسبب عوامل طبيعية تتمثل في الفيضانات والأمطار وعوامل بشرية كاعتراض السكان على استثمار الأشغال المنجزة في الوقت المناسب، كما اعتبرت المحكمة أن النسخ كان مفاجئا، إذ لم تسبقه أية إجراءات استنادا إلى بنود الصفقة رغم تقدم الأشغال بنسبة 86,95%[216].

الفقرة الثانية: دور القاضي في تكريس العدالة الجبائية

تعتبر السياسة الجبائية إحدى الآليات الأساسية لتدعيم القدرة التنافسية، وكذا ترسيخ مكانة الضريبة كمصدر لجلب الاستثمار، ومهما كانت أهمية النصوص والمواثيق الهادفة إلى جلب الاستثمار فإن فاعليتها رهينة بكيفية تطبيقها، فالتشريع الجيد يحتاج إلى تطبيق سليم، وضمان حسن التطبيق يتوقف على رقابة قضائية فاعلة ومبدعة، واعتبارا لذلك لا يكفي أن يضع المشرع قانونا جيدا، بل لا بد أن يحظى هذا القانون بالتطبيق الجيد كذلك.

وإذا كان الالتزام الضريبي يستمد مصدره من الدستور باعتباره القانون الأسمى، فإن العلاقة الضريبية تضع أمام القاضي طرفين، الأول: خاضع للضريبة، وهو ملزم ومدين. والثاني: يتمثل في الإدارة الضريبية، وهي الدائن والمراقب والمنفذ. وهي علاقة غير متكافئة على اعتبار وجود طرف قوي يتمثل في الإدارة الجبائية وطرف ضعيف يتمثل في الخاضع للضريبة، وفي هذا السياق يبرز دور

[215] حكم المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 34/97 بتاريخ 1997/6/19، ملف رقم 32/96 ش.
[216] حكم المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2005/01/17، عدد6.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

القضاء الإداري في حماية الملزم من خلال تطبيق القواعد والإجراءات القانونية وإلزام الإدارة باحترام القانون عند تأسيس الضريبة وكذلك أثناء تحصيلها.

وسنبين من خلال بعض النوازل المطروحة أمام القاضي الإداري، كيف استطاع هذا الأخير أن ينصف الملزم بالضريبة من شطط سلطة الإدارة، وذلك من خلال نقطتين أساسيتين: أحقية الملزم في استرداد ما دفعه من ضرائب غير شرعية (أولا) وإقرار حق الملزم في الإعفاءات الجبائية (ثانيا).

أولا: أحقية الملزم في استرداد ما دفعه من ضرائب غير شرعية

إن الهدف الأساسي من لجوء الملزم إلى القضاء الضريبي هو ردع الإدارة الضريبية أثناء اتخاذ قرارات ضريبية غير شرعية في حقه، والقاضي الضريبي في هذه الحالة باعتباره قاضيا شاملا له صلاحيات واسعة تتجلى في توجيه أمر إلى إدارة الضرائب بإرجاع المبالغ التي تم اقتطاعها بناء على أسس غير شرعية.

كما له السلطة أيضا في توجيه نفس الأمر مع فرض الغرامة على الإدارة الضريبية في حالة عدم استجابتها لحكم المحكمة، وهذا ما قضى به حكم المحكمة الإدارية بالرباط حيث أفاد: " أن صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به يقضي ببطلان ضريبة سبق للمدعي أن أدى قيمتها يجعله محقا في استرداد ما تم دفعه بغير حق وذلك في مواجهة إدارة الضرائب بصفتها الجهة المحددة للوعاء"[217].

ثانيا: إقرار حق الملزم في الإعفاءات الجبائية

وقد بدأت تطرح أمام القضاء الإداري نزاعات مختلفة يتعلق جزء منها بالإعفاءات الضريبية التي نص عليها المشرع في بعض المجالات ولفائدة بعض الفئات، الغاية منها تخفيف العبء الضريبي على بعض المكلفين بالضريبة من جهة وتشجيع الاستثمار الذي يعتبر أحد روافد تقدم الدول اقتصاديا من جهة أخرى.

وقد كان للقاضي الإداري وهو يبت في هاته المنازعات دور جد مهم في تفسيره لنصوص الإعفاء وقراءته لها بالمنظور الذي يحقق التوازن بين غاية المشرع ومصلحة الملزم.

وفي هذا الإطار نورد كمثال على ذلك إقرار حق مربي الأبقار في الإعفاء من الضريبية عن بيع منتوجه الفلاحي إذ باستقراء فصول ضريبة الباتنتا وخاصة المادة العاشرة من الظهير المنظم لها رقم

[217] حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 979 بتاريخ 3 نونبر 1998، ملف رقم 23/98 ت.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

442.61.1 نجدها تنص على أنه: "يعفى من الضريبة المهنية على الرغم من ممارسة إحدى المهن المنصوص عليها في الجدول: المستغلون الزراعيون فيما يرجع فقط لبيع ومناولة نقل خارج كل دكان أو متجر للمحصولات والفواكه المستخلصة من الأراضي التي يشغلونها وبيع الماشية التي يربونها"[218].

فمن خلال هذا النص كانت الإدارة الضريبية تعتبر نشاط الفلاح المتمثل في تربية الأبقار من أجل انتاج الحليب وتسويقه عملا تجاريا وتخضعه للضريبة المهنية، إلا أن المحاكم، كما جاء في قرار إدارية فاس[219] ملف عدد 2000/103 أعطت لهذا النص تفسيرا يتلاءم وطبيعة النشاط المخاطب بالضريبة خلافا للتفسير الذي اعتمدته الإدارة الجبائية عندما اعتبرت أن الماشية التي يعفيها ظهير 1984 هي الماشية التي تشكل امتدادا للنشاط الفلاحي، وبما أن النشاط الذي يمارسه الملزم ينصرف إلى تربية الماشية بصفة أساسية فهو لا يدخل ضمن النشاط المهني المنصوص عليه في الضريبية المهنية ولا ينطبق عليه الاعفاء المؤقت المنصوص عليه بظهير 1984. لكن المحكمة لم تساير الإدارة في طرحها هذا وفسرت القانون تفسيرا لصالح الملزم، طالما أن تفسير القانون الجبائي يجب أن يفسر تفسيرا ضيقا ولصالح الملزم، وهكذا اعتبرت أن ممارسة الطاعن لعملية تربية الماشية دونما إثبات لكونه يقوم بتسويق الحليب داخل دكان أو متجر حتى يمكن إضفاء الصبغة التجارية على هذا النشاط لا يمكن اعتباره ربحا تجاريا خاضعا للضريبة المهنية وبالتالي يستفيد من الإعفاء المنصوص عليه بظهير 1984 وأن إخضاع الإدارة الطاعن لهاته الضريبة رغم وجود الإعفاء يعتبر عملا غير قائم على أساس.

كما أن الهدف من وضع أي قانون استثماري يتضمن امتيازات ضريبية هو تحفيز الاستثمار في المجالات التي ابتغاها هذا القانون، وبالتالي فلا يجوز للإدارة الضريبية أن تلزم المستثمر بأداء ضرائب يشملها القانون ببعض الإعفاءات وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية بفاس حين بتها في نازلة تتعلق بتطبيق مقتضيات القانون رقم 88/4 المتعلق بالاستثمارات الصناعية والذي جاء فيه أن قيام المدعية بتوسعة نشاطها وفق ضوابط قانون 88/4 يخولها الحق في الاستفادة من تخفيض 50 % من

[218] أنس السبتي : قراءة في الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالمجال الفلاحي والإشكاليات التي تطرحها المادة 7 من قانون 30- 85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة "، ندوة:" العمل القضائي والمنازعات الضريبية" ، م س ، ص 188

[219] حكم المحكمة الإدارية بفاس ملف عدد 2000/103.

lexmaghreb.com

واجب الضريبة عن مجموع نشاطها، وأن فرض الضريبة محل النزاع يؤدي إلى إلغائها[220].

انطلاقا من القراءة العملية لموقف القضاء الإداري من مبدأ الإعفاء في المثالين السابقين وغيرهما، يتبين الدور الإيجابي للاجتهاد القضائي في تفعيل النصوص الضريبية والتعبير عن الغاية التشريعية من سنها وكذلك إظهار الدور الذي تضطلع به المحاكم الإدارية في تفسير النصوص الغامضة بما يتناسب مع النوازل المعروضة أمام القاضي الضريبي، بغية إعطاء نوع من المصداقية قصد طمأنة المتقاضين.

المطلب الثاني: دور العمل القضائي الفرنسي في معالجة الإعفاءات الضريبية المحجوزة في المنبع

قبل التطرق لدور العمل القضائي في معالجة الإعفاءات الضريبية المحجوزة في المنبع سأشير بعجالة لهذا النوع من الإعفاء في المغرب، حيث نجد أن الشركات غير المقيمة تنجز عمليات تجارية إما نيابة عن فروعهم أو مؤسساتهم في المغرب، أو نيابة عن أشخاص طبيعيين أو معنويين مستقلين مقيمين أو يمارسون نشاطًا في المغرب. ومع ذلك، عندما يتم تنفيذ العمل أو تقديم الخدمات في المغرب من قبل المؤسسة أو الفرع في المغرب للشركة غير المقيمة دون تدخل من المقر الأجنبي، فإن الضريبة المحجوزة في المنبع لا تكون سارية، ويتم تضمين المكافأة المسلمة في هذا الصدد في النتيجة الضريبية للفرع أو المؤسسة التي تخضع، في هذه الحالة، للضريبة كشركة بموجب القانون المغربي[221].

وتنص المادة (6-ج-1) من م.ع.ض. على ما يلي: "تعفى من الضريبة على الشركات المحجوزة في المنبع عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها التالية:

- الأرباح وغيرها من عوائد المساهمة المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في الحساب من قبل شركات خاضعة للضريبة على الشركات أو معفاة منها لفائدة شركات يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب وتخضع للضريبة الموزعة أو إلى المؤسسة البنكية المنتدبة شهادة بملكية السندات تتضمن رقم تعريفها بالضريبة على الشركات.

وتدخل هذه العائدات، مع مراعاة الشرط المنصوص عليه أعلاه، وكذا العائدات ذات المصدر الأجنبي

[220] حكم دكره أنس السبتي، م.س. ص 188.

[221] Note circulaire N° 717 relative au C.G.I. p 35.

lexmaghreb.com

في نطاق العائدات المالية للشركة المستفيدة مع تخفيض نسبته 100% . وتقلص نسبة هذا التخفيض إلى 60 % عندما تتأتى العائدات المذكورة من الأرباح الموزعة من طرف هيئات التوظيف الجماعي العقاري السالفة الذكر[222]"، وفيما يلي سنعرض للعمل القضائي الفرنسي وهو ينظر في قضية تتمحور حول تطبيق التشريع المناسب المتفق عليه بين الدول الأعضاء في مجموعة الاتحاد الأوربي فيما يتعلق بالضريبة المحجوزة في المنبع.

الفرع الأول: جدل حول تطبيق التشريع المناسب

تتعلق القضية بشكل أساسي بمسألة معرفة الشروط التي يجوز لدولة عضو بموجبها أن ترفض، على أساس منع التهرب الضريبي، الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع لمدفوعات أرباح الأسهم التي تقدمها فرع لشركة مقيمة لصالح شركتها الأم الأجنبية.

أُثيرت هذه المسألة في سياق حكم فرنسي يهدف إلى منع الاستخدام التعسفي لهذا الإعفاء، المفروض من حيث المبدأ بموجب المادة 5 من التعليمة « directive » 435/90/ EEC[223]، الذي يطبق على وقائع هذه القضية، وتطبيقا لهذا المقتضى رفضت الإدارة الضريبية إعفاء الأرباح الموزعة من قبل شركة مقيمة في فرنسا لصالح شركتها الأم المتواجدة في لوكسمبورغ. كانت الشركة التي تم تأسيسها في لوكسمبورغ، مراقبة بشكل غير مباشر من قبل شركة مقرها في سويسرا، ولم يقدم الخاضع للضريبة الدليل، المطلوب في هذا النوع من الحالات، على أن هيكلة هذه السلسلة من المساهمات لم تكن معنية بأسباب ضريبية.

السؤال المطروح هو ما مدى مطابقة هذا التدبير للإجراء الفرنسي، الذي يعتبر من حيث المبدأ موجه ضد شكل معين يسمى "تعليمة التسوق" « directive shopping »، مع التعليمة 435/90 والحريات الأساسية[224]. تجلت الأهمية الخاصة لهذا الموضوع مؤخرًا من خلال التكثيف العام للجهود المبذولة

[222] تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند ا من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2019.

[223] Directive du conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (JO 1990, L 225, p. 1), abrogé par la directive 2011/96/UE du conseil, du 30 novembre 2011(JO 2011, L 345, p. 8).

[224] Dans la variante qui nous intéresse dans la présente affaire, une personne ressortissante d'un État tiers qui ne peut bénéficier de la directive 90/435, en créant une société intermédiaire dans l'Union, a fait naître une situation de nature à lui permettre de profiter de l'exonération de la retenue à la source prévue dans ladite directive.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

لمكافحة الممارسات الضريبية الفاسدة، سواء من جانب الاتحاد الأوروبي[225] أو من الجانب الدولي[226]. في حين أنه من الضروري، ولأسباب تتعلق بالعدالة الضريبية فقط، يجب مكافحة التهرب الضريبي، فمن الضروري ضمان احترام مبدأ التناسب في هذا السياق، وهكذا سأعرض للإطار القانوني (الفقرة الأولى) في حين سأتناول في (الفقرة الثانية) لطرح المنازعة الرئيسية والمسطرة المتبعة أمام المحكمة.

الفقرة الأولى: الإطار القانوني[227]

سأعمل من خلال هذه الفقرة على التمييز بين قانون الاتحاد الأوربي (أولا) والقانون الفرنسي (ثانيا).

أولا: قانون الاتحاد الأوربي

يتكون الإطار القانوني الأساسي لهذه القضية من الأحكام المتعلقة بحرية المؤسسة وحرية حركة رؤوس الأموال. إذا كان النزاع يتعلق بمشروعية ضريبة مقتطعة على أرباح الأسهم الموزعة في عامي 2005 و2006، فإنه من الضروري، الإجابة على الأسئلة المشار إليها في أحكام أولية، مع مراعاة مقتضيات معاهدة أمستردام[228].

فيما يتعلق بالقانون الثانوي، فإن التعليمة « directive » المناسبة هي تعليمة 435/90. وفقا

---

[225] Voir directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur
(JO 2016, L 193, p. 1) et directive (UE) 2015/121 du Conseil, du 27 janvier 2015, modifiant la directive 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents (JO 2015, L 21, p. 1), par laquelle une disposition dite « règle anti-abus minimale » a été reprise dans la directive 2011/96. Voir aussi recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive [C(2012) 8806 final].

[226] Voir notamment rapports finaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) publiés le 5 octobre 2015 sur le projet OCDE/G 20 relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (BEPS), disponibles à l'adresse http ://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports-finaux-2015.htm.

[227] JULIANE KOKOTT : Recueil de la jurisprudence, conclusions présentées le 19 janvier 2017, affaire C-6/16.

[228] JO 1997, C 340, p. 1.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

لمقتضيات المادة الأولى، الفقرة الأولى والتي مفادها كالتالي: "تطبق كل دولة عضو هذه التعليمة":

- بالنسبة لتوزيع الأرباح التي تتلقاها من طرف شركات من تلك الدول، والتي تعود لفروع أخرى لها بالدول الأعضاء،

بالنسبة لهذا النوع من توزيع الأرباح، فإن المادة 5 من التعليمة 435/90 تنص على ما يلي: "الأرباح الموزعة من قبل شركة تابعة لشركتها الأم معفاة من الضريبة المحجوزة من المنبع".

تمت صياغة المادة الأولى، الفقرة الثانية من التعليمة 435/90 على النحو التالي: "لا تعيق هذه التعليمة تطبيق المقتضيات الوطنية والاتفاقيات الضرورية، وذلك من أجل تجنب التهرب والغش الضريبيين".

ثانيا: القانون الفرنسي

وفقًا لمقتضيات المادة 119 مكرر، الفقرة الثانية، من الإصدار المطبق على الحالة الحالية من المدونة العامة للضرائب، فإن الدخول الموزعة من طرف الشركات الفرنسية على الأشخاص الذين ليس لهم موطن ضريبي أو مقرهم في فرنسا يخضع للضريبة المحجوزة في المنبع.

وفقًا لمقتضيات المادة 119-3°، الفقرة الأولى، من م.ع.ض.، مقروءة بالاقتران مع الفقرة الثانية من نفس المادة، فإن توزيع الدخول على الأشخاص المعنويين تعتبر معفاة من هذا الحجز في المنبع وفق بعض الشروط. ومن هذه الشروط فإن الشركة المعنية عليها أن تثبت للمدين أو للشخص الذي يتكفل بدفع دخولهم بأنها هي المستفيدة الفعلية من هذه الأرباح ولديها مقر إداري فعلي في بلد عضو بالاتحاد الأوربي. يجب أن تأخذ الشركة المستفيدة أيضًا أحد الأشكال المدرجة في ملحق التعليمة 435/90 وأن تمتلك ما لا يقل عن 20 ٪ من رأس مال الشركة التي توزع الأرباح.

ومع ذلك، لا يطبق هذا الإعفاء، بموجب المادة 119-3°، الفقرة الثالثة من م.ع.ض. عندما تستفيد من الأرباح الموزعة شركة مراقبة بشكل مباشر أو غير مباشر بواحد أو أكثر من المقيمين في بلدان ليست أعضاء بالاتحاد، ما لم تبرر هذه الشركة أن سلسلة المساهمات ليس هدفها الرئيسي الاستفادة من الإعفاء.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: المنازعة الرئيسية والمسطرة المتبعة أمام المحكمة

تجد هذه القضية مصدرها في نزاع بين شركتي Eqiom SAS و Enka SA من جهة والإدارة الجبائية الفرنسية من جهة أخرى[229].

تأسست شركة Eqiom في فرنسا، وقامت بتوزيع الأرباح في عامي 2005 و 2006، لفائدة شركتها الأم والمساهم الوحيد Enka، ومقرها في لوكسمبورغ، كانت الأخيرة، مملوكة بالكامل تقريبًا لشركة تأسست في قبرص، وهي نفسها مملوكة لشركة مقرها في سويسرا.

رفضت الإدارة المختصة الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع المنصوص عليها في المادة 119-3°، الفقرة 1 من م.ع.ض، مقروءة بالاقتران مع الفقرة 2 من نفس المادة، للأرباح الموزعة بهذه الطريقة. اعتبرت الإدارة أن توزيعات الأرباح كانت، على العكس من ذلك، مشمولة بالفقرة 3 من المادة المعنية، لأن المستفيد لم يكن قادرًا على إثبات أن سلسلة المشاركات لم يكن هدفها الرئيسي أو من أغراضها الرئيسية الاستفادة من الإعفاء. وقد استأنفت الشركات المعنية هذا القرار.

مجلس الدولة في فرنسا الذي نظر في القضية، اعتبر أن قانون الاتحاد الأوروبي يريد الحسم في حل النزاع وأحال على المحكمة في 30 ديسمبر 2015، الأسئلة التالية، طبقا لمقتضيات المادة 267 من معاهدة عمل الاتحاد الأوروبي TFEU:

- عندما يستخدم التشريع الوطني لدولة عضو في قانونه المحلي الخيار الذي توفره الفقرة 2 من المادة 1 من التعليمة EEC / 435/90 الصادر في 23 يوليو 1990، فهل هناك مجال للتحكم في الإجراءات أو الاتفاقات المتخذة لتنفيذ هذا الخيار بموجب القانون الأساسي للاتحاد الأوروبي؟
- يجب تفسير أحكام الفقرة 2 من المادة 1 من هذه التعليمة، والتي تمنح الدول الأعضاء هامشًا واسعًا من التقدير في تحديد الأحكام "الضرورية لتجنب التهرب والغش الضريبيين"، على أنها تمنع أن تتبنى دولة عضو آلية لاستبعاد الاستفادة من توزيعات الأرباح المعفية الموزعة على

[229] JULIANE KOKOTT : Recueil de la jurisprudence, conclusions présentées le 19 janvier 2017, affaire C-6/16.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

شركة مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لواحد أو أكثر من سكان الدول غير الأعضاء في الاتحاد، ما لم تبرر تلك الشركة أن سلسلة المساهمات ليس هدفها الرئيسي أو أحد أهدافها الرئيسية الاستفادة من الإعفاء؟

- إذا افترضنا بأن مطابقة قانون الاتحاد الأوربي لآلية "مكافحة التهرب الضريبي" المذكورة أعلاه في ضوء أحكام المعاهدة، فهل من الضروري دراسة ذلك، بالنظر إلى الغرض من التشريع المعني، فيما يتعلق بـأحكام المادة 43 من المعاهدة المؤسسة للمجموعة الأوروبية، والمعدلة بالمادة 49 من معاهدة عمل الاتحاد الأوروبي، على الرغم من أن الشركة المستفيدة يتم التحكم في توزيع أرباحها بشكل مباشر أو غير مباشر، في نهاية سلسلة من المساهمات التي من بين أهدافها الرئيسية الاستفادة من الإعفاء، من قبل واحد أو أكثر من سكان دول أخرى غير أعضاء بالاتحاد، الذين لا يستطيعون المطالبة بحرية المؤسسة؟
- في حالة عدم وجود إجابة إيجابية على السؤال السابق، هل ينبغي فحص هذا الامتثال في ضوء أحكام المادة 56 من المعاهدة المؤسسة للمجموعة الأوروبية، والمعدلة بالمادة 63 من معاهدة عمل الاتحاد الأوروبي؟
- هل ينبغي تفسير الأحكام المذكورة أعلاه على أنها تمنع التشريع الوطني من الحرمان من الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع على أرباح الأسهم التي تدفعها شركة في إحدى الدول الأعضاء إلى شركة تأسست في دولة عضو أخرى، عندما تكون أرباح هذه الأسهم تعود بالفائدة على شركة يتحكم فيها بشكل مباشر أو غير مباشر واحد أو أكثر من المقيمين في دول التي ليست أعضاء في الاتحاد الأوربي، ما لم يثبت الأخير أن سلسلة المساهمات هذه ليس غرضها الرئيسي أو إحدى أغراضها الرئيسية الاستفادة من الإعفاء؟

وقد تم تقديم ملاحظات مكتوبة بشأن هذه الأسئلة إلى المحكمة من قبل المدعين في الإجراءات الرئيسية، وهي مملكة الدنمارك ومملكة إسبانيا والجمهورية الفرنسية والجمهورية الإيطالية والمفوضية الأوروبية. شارك الأطراف المذكورة أعلاه ، باستثناء مملكة إسبانيا والجمهورية الإيطالية، وكذلك جمهورية ألمانيا الاتحادية في جلسة الاستماع بتاريخ 30 نونبر 2016.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفرع الثاني: التقييم القانوني

يرغب قاضي محكمة الاستئناف بشكل أساسي، من خلال الأسئلة المطروحة، في معرفة ما إذا كانت التعليمة 435/90 والحريات الأساسية تتعارض مع التشريع المطبق من قبل دولة عضو مثل تلك المنصوص عليها في المادة 119 مكرر، الفقرة 3، من م.ع.ض، والتي بموجبها يتم رفض الاستفادة من الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع للأرباح الموزعة من قبل شركة تنتمي إلى دولة عضو في الاتحاد الأوربي إلى شركة مقيمة في دولة عضو أخرى حيث تخضع الشركة المستفيدة بشكل مباشر أو غير مباشر لمراقبة شركات في دول لا تنتمي للاتحاد، ما لم تبرر الشركة المستفيدة أن سلسلة المساهمات ليس هدفها الرئيسي الاستفادة من الإعفاء.

الفقرة الأولى: دور القاضي أثناء فحص الأسئلة المطروحة على المحكمة

بدأ القاضي بفحص السؤال الثاني المُحال للحكم الأولي، والذي يتعلق بالتعليمة 435/90، ثم تناول بعد ذلك السؤال الأول، الثالث والرابع والتي يكون هدفها مطابق للقانون الأساسي، وبشكل أكثر دقة، للحريات الأساسية.

أولا: بخصوص الإجابة عن السؤال الثاني

السؤال الثاني الذي طرح على المحكمة يسعى إلى تحديد ما إذا كان التشريع المطعون فيه يتوافق مع التعليمة 435/90.

ليس هناك خلاف بين الأطراف فيما يخص مسطرة توزيع الأرباح المعنية والتي تدخل من حيث المبدأ في نطاق التعليمة 435/90. ويترتب على ذلك أن فرنسا كدولة إقامة للشركة التي توزع أرباح الأسهم، يجب أن تمنح الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع، وفقًا للمادة 5 من التعليمة. ومع ذلك، تعتبر الجمهورية الفرنسية أن الشروط الإضافية التي تخضع لها الاستفادة من الإعفاء تنص عليها المادة 1 من التعليمة نفسها، وبموجب هذه المقتضيات، فإن التعليمة لا تعتبر حاجزا لتطبيق المقتضيات الوطنية والتعاقدية وذلك من أجل تجنب الغش والتهرب الضريبيين.

لذلك من الضروري فحص ما إذا كان التشريع في دولة عضو مثل تلك المنصوص عليها في المادة

LexMaghreb
lexmaghreb.com

119- مكرر من م.ع.ض. يمكن أن تطابق المادة 1، الفقرة 2 من التعليمة 435/90.

تعتبر اللجنة أن المادة 1، الفقرة 2 من التعليمة 435/90 ليست ذات صلة بالقضية الحالية. نظرًا لأن تكييف التشريع مع القضية المتنازع بشأنها لا يمكن اعتباره إجراءً لتغيير التعليمة، فإن توافق هذا التشريع مع قانون الاتحاد لا يمكن الأخذ به إلا في ضوء القانون الأساسي.

لا يمكننا اتباع اللجنة في هذه النقطة، لأن المادة 1، الفقرة 2 من التعليمة 435/90 تشكل إطارًا يضع قيودًا على تدخل الدول الأعضاء عندما يتعلق الأمر برفضها لمنح المزايا التي تمنحها التعليمة على أساس محاربة الغش والتهرب الضريبيين، إذ تتحدث نفس المادة من التعليمة 435/90 صراحة في جميع إصداراتها عن الأحكام اللازمة لتجنب الغش والتهرب الضريبيين فيما يتعلق بالأحكام التي لا تمنعها التعليمة[230].

أي تفسير آخر من شأنه أن يشوه التأثير الفعال للتعليمة 435/90. لأنه، على عكس ما تعتقده اللجنة، لا يمكن بالضرورة اعتبار التشريع الفرنسي المعني فيما يتعلق بالتعليمة معادلاً للتشريع المتعلق بالحريات الأساسية. إذا افترضنا أن الجمهورية الفرنسية، من خلال تطبيق المادة 119، الفقرة 3، من م.ع.ض. قد تجاوزت الحدود المفروضة على الدول الأعضاء في المادة 1، الفقرة 2، من التعليمة 435/90، فإن الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع يمنح دون أية قيود. من ناحية أخرى، إذا كانت الحريات الأساسية هي التي سيتم الاحتجاج بها بنجاح، فإن الشيء الوحيد الذي يمكن ضمانه من حيث المبدأ هو المساواة في المعاملة مع الأشخاص في وضع داخلي مماثل.

تعكس المادة 1 الفقرة 2 من التعليمة 435/90 المبدأ العام لقانون الاتحاد الذي يمنع الغش الضريبي[231]. إذ لا يجوز لأحد أن يسيء إلى قانون الاتحاد. صحيح أن صياغة هذا الإجراء لا يوضح لنا الملامح الدقيقة لمفهوم "الغش" كما ينبغي فهمه، لكن لا يمكن للمرء، بأي حال، اعتبار هذا الإجراء مجرد إشارة إلى قانون الدول الأعضاء، وفي هذه الحالة يكون نطاق تطبيق التعليمة قد تعرض لخطر "التضعيف" وفقًا لممارسات كل دولة من الدول الأعضاء.

[230] À l'exception de ses versions en langues allemande et néerlandaise, l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435 parle explicitement dans toutes ses versions des dispositions *nécessaires* afin d'éviter les fraudes et abus, s'agissant des dispositions auxquelles la directive ne fait pas obstacle.

[231] Voir arrêt du 5 juillet 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, point 38 et jurisprudence citée).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وكإجراء استثنائي، يجب تفسير المادة 1 الفقرة 2 من التعليمة 435/90 تفسيرا دقيقا. وفيما يتعلق بالتدابير المتعلقة بمكافحة التجاوزات، فإن هذا مطلوب أيضاً على وجه الخصوص بموجب مبدأ الأمن القانوني. في الواقع، إذا استوفى الفرد رسميًا جميع الشروط لتأكيد حقه، فلا ينبغي حرمانه من هذا الحق على أساس انتهاك الحقوق إلا في حالات استثنائية.

كما حكمت المحكمة بالفعل فيما يتعلق بالتعليمة 435/90، فإن هياكل المشاركة التي تهدف فقط إلى الحصول على المزايا الضريبية المنصوص عليها في التعليمة تمثل شكلاً من أشكال الغش الضريبي. لذلك تفترض هذه التعليمة أيضًا أن اختيار الهيكل يعتمد على أسباب اقتصادية. إن مجرد السعي وراء ميزة مالية بدون هيكلة تتوافق مع واقع اقتصادي لا يستفيد من أي حماية. لذلك لا تمنع المادة 1، الفقرة 2، من التعليمة 435/90 منح الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع، وفقًا للمادة 119، الفقرة 3، من م.ع.ض.

ومع ذلك، فبموجب المادة 119، الفقرة 3 ، من م.ع.ض. فإن مجرد وجود شركة تتلقى أرباحًا يتحكم فيها بشكل مباشر أو غير مباشر شخص لاينتمي لدول الاتحاد كافية لإحداث افتراض أن هناك ميزة قد تم إبعادها من الإعفاء. وبالتالي يقع العبء على متلقي أرباح الأسهم لإثبات أن الهدف الرئيسي لسلسلة المساهمات ليس هدفه الحصول على ميزة ضريبية.

هناك طريقة قانونية تتجاوز ما هو ضروري لتجنب التهرب الضريبي والخروج من نطاق ما تسمح به المادة 1، الفقرة 2 من التعليمة 435/90.

القضية المتنازع بشأنها ترغم الخاضعين للضريبة تقديم تبرير منهجي يدعو لعدم وجود أسباب ضريبية دون مطالبة الإدارة بتقديم أدلة كافية عن التهرب الضريبي. وبالتالي، فإن رفض الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع يستند إلى افتراض عام للتهرب الضريبي. ومع ذلك، لا يمكن قبول مثل هذا الافتراض، بحيث يجب دائمًا إجراء فحص للعناصر الموضوعية والقابلة للتحقق للحالة الملموسة، إذ إذا أدى هذا الفحص إلى شك مبرر بأنه لا يمكن استبعاد أن هيكل للمساهمة يسعى بشكل أساسي إلى تحقيق أغراض ضريبية، فلن يكون من الممكن مع ذلك استنتاج أنه تم ارتكاب مخالفة إذا أكد الخاضع للضريبة أسبابًا أخرى غير الأغراض الضريبية.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وهكذا أجابت المحكمة عن السؤال الثاني بمعنى أن المادة 1، الفقرة 2 من التعليمة 435/90 تضع حاجزا أمام تطبيق تشريع لدولة عضو مثل تلك الموجودة في المادة 119، الفقرة 3، من م.ع.ض. بقدر ما تفرض على الشركات الأجنبية التي يتم التحكم فيها بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل شركات مقيمة في بلدان أخرى، لتكون قادرة على الاستفادة من الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع وفقًا لمقتضيات المادة 5 من التعليمة، لتقديم دليل على أن هيكل سلسلة المشاركات يقوم على أسباب أخرى غير الامتيازات الضريبية، دون مطالبة الإدارة بتقديم أدلة كافية عن التهرب الضريبي[232].

ثانيا: بخصوص الأجوبة عن الأسئلة: الأول، الثالث والرابع

تتعلق الأسئلة: الأول والثالث والرابع من حيث الجوهر بتوافق التشريعات المتنازع بشأنها المنصوص عليها في المادة 119، الفقرة 3، من م.ع.ض. مع الحريات الأساسية. على الرغم من الاعتبارات التي عبرنا عنها أعلاه، فإنه ليس من المفيد معالجة هذه الأسئلة لأنه من الممكن وجود متطلبات إضافية قد تنشأ عن الحريات الأساسية.

وفي هذا الصدد، فمن الضروري النظر في شكوك المحكمة بشأن ما إذا كانت هناك مراجعة بموجب القانون الأساسي. ومن الضروري أيضا تحديد الحرية الأساسية التي يجب تطبيقها والتحقق من ما إذا كانت هذه الحرية الأساسية موضوع تقييد.

ثالثا: بخصوص المراقبة بموجب القانون الأساسي للاتحاد الأوربي

السؤال الأول الذي يطرح نفسه هو معرفة ما إذا كان التشريع الفرنسي يمكن بالفعل فحصه بموجب القانون الأساسي. يجب الإجابة عليه بالنفي فقط في حالة وقوع التشريعات المعنية ضمن مجال كان موضوع تنسيق شامل على مستوى الاتحاد الأوربي. في مثل هذه الحالة، ووفقًا للضوابط القضائية، ينبغي تقييم هذا التشريع ليس على ضوء مقتضيات القانون الأساسي، ولكن على ضوء إجراء التنسيق[233].

[232] JULIANE KOKOTT : Recueil de la jurisprudence, conclusions présentées le 19 janvier 2017, affaire C-6/16.

[233] Voir arrêts du 12 octobre 1993, Vanacker et Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, point 9) ; du 23 mai 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, point 18) ; du 11 décembre 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, point 64), et du 30 avril 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, point 63).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من حيث الموضوع، لا تندرج المادة 119 مكررًا، الفقرة 3 من م.ع.ض. ضمن مجال كان موضوع تنسيق شامل. لا يمكن اعتبار المادة 1، الفقرة 2 من التعليمة 435/90 على وجه الخصوص تدبيرا تنسيقيا، لأن هذه المقتضيات لا تلزم الدول الأعضاء باعتماد تدابير لمحاربة الغش، ولا تحدد بشكل شامل الأهداف المراد تحقيقها.

وفقًا للمادة 1، الفقرة 2 من التعليمة 435/90، يعود الأمر إلى الدول الأعضاء لتحديد ما إذا كانت تعتزم القيام بما يلي: محاربة التجاوزات المرتبطة بالاستفادة من المزايا التي تمنحها التعليمة. ومع ذلك، وكما صدر عن المحكمة، لا يمكن للدول الأعضاء أن تتمتع بالامتيازات التي تمنحها التعليمة إلا في حالة احترام مقتضيات المعاهدة وخاصة الحريات الأساسية[234].

يجب أن تخضع القواعد المتنازع بشأنها المنصوص عليها في المادة 119 مكرر، الفقرة 3 للمراجعة على ضوء القانون الأساسي للاتحاد الأوروبي.

رابعا: بخصوص الحرية الأساسية المطبقة

من الضروري بعد ذلك تحديد ما هي الحرية الأساسية المطبقة فيما يتعلق بفحص الإجراء الفرنسي. في هذا السياق، تساءلت المحكمة عما إذا كانت ستطبق حرية المؤسسة (المادة 43 من CE المعدلة بالمادة 49 من TFEU) أو حرية حركة رؤوس الأموال (المادة 56 من CE المعدلة بالمادة 63 TFEU).

يتعلق النزاع الرئيسي بالمعالجة الضريبية الخاصة بتوزيع الأرباح، وحسب الاجتهاد القضائي للمحكمة يمكن أن يقع هذا السؤال ضمن مقتضيات كل من المادتين 43 و56 من CE. ما هو حاسم هو الغرض من التشريع الوطني المعني. حيث يُقصد بالتشريع الوطني أن يطبق فقط على المساهمات التي تمنح لصاحبها تأثيرًا محددًا على قرارات الشركة والسماح له بتحديد أنشطتها، وفي هذه الحالة فإن المقتضيات المتعلقة بحرية المؤسسة هي التي تطبق. من ناحية أخرى، فإن المقتضيات الوطنية التي تحكم المساهمات المنجزة لغرض وحيد هو إجراء استثمار مالي دون نية التأثير على إدارة الشركة

[234] Arrêts du 18 septembre 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, point 26) ; du 23 février 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, point 45) ; du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 46) ; du 1er octobre 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, point 53), et du 2 septembre 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, point 39).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ومراقبتها حصريًا فيما يتعلق بحرية حركة رؤوس الأموال[235].

تعتبر اللجنة أن حرية المِؤسسة هي القضية المطروحة في هذه الحالة، حيث أن المادة 119 مكرر، الفقرة 3 من م.ع.ض. تطبق على مدفوعات أرباح الأسهم إلى أشخاص مراقبين بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل شخص واحد أو أكثر لا ينتمون للاتحاد.

ومع ذلك، لا يمكن أن تكون العلاقة بين الشركة التي تتلقى توزيعات الأرباح والشركات التي تعلوها في سلسلة المساهمات هي العامل المحدد. النزاع الرئيسي يهم فرض الضرائب على أرباح الأسهم التي توزعها شركة فرنسية لفائدة شركة تمتلك أسهما، والتي تتواجد في لوكسمبورغ.

تطبيق المادة 119 مكرر، الفقرة 3، من م.ع.ض. على أداء هذه الأرباح يفرض أن توجد علاقة مساهمة بين المستفيد والشركة التي توزع الأرباح على أن لا تقل هذه المساهمة عن 20٪. ومع ذلك، لا تؤدي هذه المساهمة بالضرورة إلى استنتاج أن صاحبها يمارس تأثيرًا معينًا على قرارات الشركة[236]. ولكي نحدد ما هي الحرية الأساسية القابلة للتطبيق، من الضروري إذن أن نركز على عناصر الأحداث في حالة الأداء نقدا[237].

ووفقًا لوقائع المحكمة، فإن أسهم الشركة الفرنسية التي توزع الأرباح كانت في ذلك الوقت، مملوكة بالكامل لشركة مستفيدة في لوكسمبورغ، وبما أن هذه المساهمة تضمن لصاحبها تأثيرًا معينًا على قرارات الشركة، فإن الأحكام ذات الصلة هي تلك المتعلقة بحرية المؤسسة.

الفقرة الثانية: حول تقييد حرية المؤسسة

لذلك يجب فحص ما إذا كانت حرية المؤسسة مقيدة. يمكن أن يكون هناك مثل هذا التقييد بسبب تطبيق

[235] Voir arrêts du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, points 36 et 37) ; du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, points 33 à 35) ; du 15 septembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, points 30 à 32), et du 11 septembre 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, points 29 à 32).

[236] Voir, à propos d'une participation à hauteur d'un tiers des parts sociales, arrêt du 13 avril 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, point 20). Voir également, à propos de participations à hauteur de 10 %, arrêt du 3 octobre 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, point 22), et du 11 septembre 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, point 31).

[237] Voir arrêts du 13 avril 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, point 21) ; du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, points 37 et 38) ; du 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, points 93 et 94), ainsi que du 11 septembre 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, point 37).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المادة 119 مكرر، الفقرة 3 من م.ع.ض. بحيث يتم رفض إعفاء شركة لوكسمبورغ المستفيدة من الضريبة المحجوزة في المنبع.

تمنح حرية المؤسسة، وفقًا للمادة 43 من CE، مقروءة بالاقتران مع المادة 48 من CE، على الشركات التي تم تأسيسها وفقًا لتشريعات دولة عضو ولها مقر رسمي أو إدارة مركزية أو مؤسسة رئيسية داخل الاتحاد الأوروبي، ولا سيما الحق في ممارسة نشاطهم في الدولة العضو المعنية من خلال شركة تابعة. في هذا السياق، تضمن حرية المؤسسة على وجه الخصوص المنفعة الوطنية في الدولة المضيفة، وحظر أي تمييز على أساس مكان المقر[238].

كما أوضحت الحكومة الفرنسية خلال جلسة الاستماع، فإن توزيعات الأرباح على الشركات الأجنبية تخضع فقط لنظام الإثبات المنصوص عليه في المادة 119 مكرر، الفقرة 3 من م.ع.ض. وأن دفع الأرباح لفائدة الشركات المقيمة غير معني بهذا النظام. هذا الطرح يجعل حرية المؤسسة غير جذابة بالنسبة للشركات من الدول الأعضاء الأخرى. لذلك قد يُطلب منهم التخلي عن حيازة أو إنشاء أو صيانة شركة تابعة في فرنسا.

وفي هذا الصدد، ليس من المهم أن تخضع الشركة التي تستنجد بحرية المؤسسة بطريقة غير مباشرة من قبل أشخاص مقيمين في دول لا تنتمي لدول للاتحاد الأوربي. كما أوضحت المحكمة في الواقع، أنه ليس من الواضح من أي حكم من أحكام قانون الاتحاد الأوروبي أن أصل المساهمين، سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أو اعتباريين، لشركة ما له تأثير على حق تلك الشركة في التأسيس[239].

إن الاختلاف بين الشركات الأم فيما يتعلق بالمعالجة الضريبية لأرباح الأسهم حسب مكان مقرها يشكل قيدًا على حرية التأسيس، وهو محظور من حيث المبدأ بموجب المادتين 43 و 48 من CE.

ووفقا للاجتهاد القضائي، لا يُسمح بمثل هذا التقييد إلا عندما يتعلق الأمر بالحالات التي لا يمكن مقارنتها من الناحية الموضوعية أو عندما يبررها سبب مقنع للمصلحة العامة.

[238] Arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France (270/83, EU:C:1986:37, point 14) ; du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, point 35) ; du 14 décembre 2006, Denkavit Internationaal et Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, point 22), ainsi que du 12 juin 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758, point 45)

[239] Arrêt du 1er avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, point 40).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

أولا: بخصوص الحالات القابلة للمقارنة بموضوعية

في سياق تقييمها للطبيعة القابلة للمقارنة الموضوعية للحالات، تراعي المحكمة بانتظام هدف التشريع المعني[240]. ومن هذه الزاوية يجوز الشك في أن دفع أرباح الأسهم للشركات المقيمة ودفع الأرباح للشركات الأجنبية هي حالات مماثلة. وبهذا فإن الإجراء المتنازع عليه يسعى إلى منع مواطني الدول غير الأعضاء في الاتحاد إلى تجاوز الضريبة المحجوزة في المنبع من خلال إنشاء شركات وسيطة في الاتحاد وباستخدام الفروق بين الأنظمة القانونية للدول الأعضاء المختلفة، بينما لا تزال أرباح الأسهم المدفوعة للشركات المقيمة تندرج تحت نفس النظام القانوني.

ولعل الاختبار الحاسم للمحكمة، فيما يتعلق بمدفوعات الأرباح، هو ممارسة الاختصاص الضريبي[241]. فيما يتعلق بهذا المعيار، لا شك في أنه ينبغي الاستنتاج أن الأوضاع قابلة للمقارنة بشكل موضوعي، لأن الجمهورية الفرنسية تمارس سلطتها الضريبية على كل من الأرباح المدفوعة للمقيمين والأرباح المدفوعة للمستفيدين الأجانب.

ثانيا: بخصوص التبرير

لذلك يبقى أن نفحص ما إذا كان التقييد على حرية الحركة الناجم عن تطبيق المادة 119 مكرر، الفقرة 3، من م.ع.ض. يمكن تبريره بأسباب تتعلق في غالب الأحيان بالمصلحة العامة، حيث أن الجمهورية الفرنسية تجادل بأن مكافحة الغش والتهرب الضريبيين تشكل أساسًا للتبرير.

ووفقا للاجتهادات القضائية، يمكن بالتالي تبرير الإجراء التقييدي عندما يستهدف على وجه التحديد ترتيبات مصطنعة بحتة، خالية من الواقع الاقتصادي، والهدف منها هو الحصول على ميزة ضريبية. ومع ذلك، ففي هذه القضية، لا يبدو بالفعل أن الإجراء الفرنسي سيستهدف على وجه التحديد ترتيبات من هذا النوع. وبهذا، فإن المادة 119 مكرر، الفقرة 3، من م.ع.ض. تتطلب إثباتًا على أن الهدف الرئيسي أو أحد أهدافها الرئيسية لسلسلة المساهمات هو عدم الاستفادة من الإعفاء من الضريبة

[240] Arrêts du 25 février 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, point 22) ; du 21 février 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, point 33), ainsi que du 12 juin 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758, point 28).

[241] Arrêts du 14 décembre 2006, Denkavit Internationaal et Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, points 34 à 36), ainsi que du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, point 68).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المحجوزة في المنبع، هذا المقتضى يولي أهمية حاسمة للبحث عن وجود ميزة ضريبية. ومع ذلك، لا يمكن أن يكون هذا المعيار الذاتي كافياً في حد ذاته لاستنتاج أن هناك ترتيبًا مصطنعًا بحتًا بالمعنى المقصود في الاجتهاد القضائي للمحكمة[242]. علاوة على ذلك، يجب أن ينبثق من عناصر موضوعية أنه على الرغم من الامتثال الرسمي للشروط الموضوعة لمنح الإعفاء المتعلق بالضريبة المحجوزة في المنبع، لأن الهدف الذي تسعى إليه حرية المؤسسة لم يتحقق[243].

يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار أن الهدف المنشود لم يتحقق عندما ينشأ عن تقييم شامل للظروف عندما لا يخدم فيها الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع شركة لدولة عضو أخرى التي تتلقى الأرباح، ولكن في الواقع تستفيد منها شركة أخرى لدولة ليست عضوا في الاتحاد والواقع أن حرية المؤسسة لا تحمي إلا شركات الدول الأعضاء[244].

قد يكون أحد العناصر في هذا الصدد هو جوهر الشركة الوسيطة. وبالتالي سيكون من الضروري على سبيل المثال اعتبار أن الهيكل له طابع التجميع الاصطناعي إذا كانت الشركة مجرد وجود فعلي، ولكن حتى في حالة الوجود المادي، قد يتعين على المرء أن يستنتج أن الهيكل مصطنع سواء من حيث الوضع المالي أو من حيث الأشخاص. ولعل أن العناصر التي تبدو حاسمة في هذا الصدد هي، على سبيل المثال، سلطة اتخاذ القرار الفعالة لأجهزة الشركة أو الموارد المالية الخاصة التي تم منحها لها، أو مخاطر العمل التي تتعرض لها.

إن عدم أخذ هذه العناصر في الاعتبار عند تطبيق المادة 119 مكرر، الفقرة 3 من م.ع.ض. يظهر بالفعل أن الإجراء لا يشكل وسيلة مناسبة للتعامل مع ترتيبات مصطنعة بحتة، خالية من الواقع الاقتصادي، والغرض منها الحصول على ميزة ضريبية.

على أي حال، قد تتجاوز التشريعات المتنازع بشأنها ما هو ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، حيث يؤدي تطبيقها إلى نتيجة تسمح للشركة التي تريد الاستفادة من الإعفاء من الضريبة المحجوزة في

[242] Arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 63).

[243] Arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 64).

[244] Arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 53) ; du 11 mars 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, point 36), et du 23 février 2016, Commission/Hongrie (C-179/14, EU:C:2016:108, point 148).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المنبع، وذلك ببساطة لأنها تخضع لمراقبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من قبل شركة ليست عضوا في الاتحاد، ووفقًا للاجتهاد القضائي للمحكمة، لا يمكن أن يكون مثل هذا الافتراض العام للتهرب الضريبي كافياً لتبرير إجراء مالي مقيد[245].

وفي الختام، فإن الإجابة على الأسئلة: الأول، الثالث والرابع بمعنى المادة 43 من CE، مقروءة بالاقتران مع المادة 48 من CE، تستبعد تشريع دولة عضو مثل تطبيق المادة 119 مكرر، الفقرة 3 من م.ع.ض. وتفرض على الشركات الأجنبية المراقبة بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل شركات تنتمي لدول ليست أعضاء في الاتحاد بغية الاستفادة من الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع وفقًا للمادة 5 من التعليمة 435/90، وذلك بتقديم دليل على أن هيكل سلسلة المساهمات يهدف إلى أشياء أخرى غير الحصول على امتيازات ضريبية دون مطالبة الإدارة بتقديم مؤشرات كافية تبرز من خلالها بأن هذا التركيب خالي من الواقع الاقتصادي والهدف منه هو الحصول على امتيازات ضريبية.

كما يقترح أن تجيب المحكمة على السؤال الذي طرحه مجلس الدولة (فرنسا) بمعنى أن المادة 1، الفقرة 2، من التعليمة 435/90 / EEC بتاريخ 23 يوليو 1990 بشأن النظام الضريبي المشترك المطبق على الشركات الأم والشركات التابعة لمختلف الدول الأعضاء، والذي تم إلغاؤه بموجب توجيه المجلس 96/2011/ EU بتاريخ 30 نوفمبر 2011، والمادة 43 EC، مقروءة بالاقتران مع المادة 48 EC، والذي يفرض عدم تطبيق تشريع دولة عضو على الشركات الأجنبية المراقبة بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف شركات تم تأسيسها في دول غير أعضاء بالاتحاد، وذلك من أجل الاستفادة من الإعفاء من الضريبة المحجوزة في المنبع وفقًا للمادة 5 من التعليمة 90 / 435.

[245] Arrêt du 5 juillet 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, point 55).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

خاتمة القسم الثاني

من خلال هذا التقييم الذي قمنا به في هذا الفصل اتضحت لنا بعض مظاهر أهمية العمل القضائي في المادة الجبائية و الدور الخلاق الذي قام به القاضي الجبائي في دفع عجلة الاجتهاد والإبداع سواء على مستوى الشكل أو الموضوع.

ففي الجانب الشكلي عمل القاضي الجبائي على تلطيف المسطرة الجبائية، وأبدع بعض الضمانات الجديدة لفائدة الملزم فيما يخص المسطرة وكل ذلك من أجل الحفاظ على حقوق وضمانات الملزم. أما على مستوى الموضوع فقد فعل بعض مبادئ القانون الضريبي وفتح إمكانية قبول دعوى الإلغاء في المجال الضريبي بالرغم من أن القضاء الشامل هو المجال الطبيعي لها. أضف إلى ما سبق، الدور الخلاق للقاضي الجبائي في تشجيع الاستثمار من خلال إقرار حقوق الملزمين في الاستفادة من الامتيازات المقررة لهم في مجال الإعفاءات الضريبية. بيد أن هذا التقييم الذي اعتمدنا فيه الجانب الكمي والكيفي ومقياس الفاعلية والفعالية لم يمنعنا من الحديث وتحليل بعض الحدود التي تميز العمل القضائي في المادة، وركزنا بالأساس على ضعف تكوين أطراف العلاقة في منازعات الوعاء الضريبي سواء القاضي الجبائي، الملزم، الدفاع. وكذا دور المشرع والمسطرة في الحد من تطور الاجتهاد القضائي. ويمكن القول أن هذا التقييم المتواضع هو عبارة عن خلاصات شخصية هذا مع العلم أن حجم العمل القضائي الصادر في المادة الجبائية لازالت قليلة، وأن الاجتهاد القضائي لازال في بدايته ويحتاج إلى عامل الزمن لتحقيق التراكم اللازم لتطوره ولحل بعض الإشكاليات والثغرات التي تعرفها النصوص الضريبية. كما أن تقييم العمل القضائي في مجال الوعاء الضريبي يحتاج إلى عقد أيام دراسة وندوات وطنية يشارك فيها أخصائيون وفاعلون في الحقل، ودراسات علمية جماعية لتعميق النظر في مجالات القوة ومظاهر الضعف التي تعتري هذا العمل، كل ذلك من أجل تحقيق التوازن المنشود بين حقوق الخزينة العامة وضمانات الملزم وحقوقه. وذلك بهدف إعداد تصورات ومشاريع إصلاحية للمنظومة القانونية الجبائية والإدارة الضريبية في علاقتها بالملزمين وإصلاح النظام القضائي الإداري لتجاوز الثغرات وتدعيم الجوانب الإيجابية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

خاتمة عامة

إن ظاهرة استعمال الجباية كوسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، يمكن أن تساعد الدول النامية على تحقيق التنمية، لكنها لا تشكل عاملا محددا ورئيسيا في هذه التنمية.

فأغلب الدراسات المختصة أثبتت أن هذه التقنية لا تعتبر سوى مكملا لعوامل أخرى مساهمة في تحقيق هدف التنمية.

ومن خلال البحث في إشكالية الإعفاءات والتحفيزات الجبائية يبرز بشكل واضح أن استعمال الدول النامية لتقنية الجباية كان بطريقة جعلت من السياسة الجبائية بشكل عام، لا تظهر سوى كعنصر محدد لسياسة التنمية الاقتصادية.

ورغم تعدد الدراسات التي اهتمت بموضوع السياسة الجبائية في هذه الدول، فإنها تعد قليلة تلك التي ناقشت وحللت بشكل عميق جانب الإجراءات الجبائية الاستثنائية، مع أن تحليل هذه الأخيرة يبين بجلاء دور الجباية في تحفيز الاستثمار وكذلك في المساهمة في الحد من انتشار البطالة. وهذا ما حاولنا إبرازه من خلال هذا البحث الذي اهتم بتجربة المغرب في اعتماده بتقنية الجباية من أجل تسريع وثيرة النمو الاقتصادي أو لتحقيق نوع من العدالة بواسطة الضريبة.

فعلى الصعيد الاقتصادي، تم استعمال تقنية التشجيعات الجبائية منذ السنوات الأولى للاستقلال، وبطريقة مكثفة ومتعددة الأشكال، وأهم ما ميز هذا الاستعمال هو عدم خضوعه لسياسة ملائمة ومعقلنة، وكذلك تميزه بمجموعة من التجاوزات والانحرافات باسم تحقيق هدف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

فلاعتبارات سوسيو سياسية محضة، تم منح امتيازات جبائية لصالح بعض القطاعات، كما أن استعمال تقنية التدخل عبر الجباية امتد الى مجالات لا يمكن للضريبة أن تؤثر فيها بشكل كبير. وأصبح نظام التشجيعات الجبائية أمام صورة كاريكاتورية تتمثل فيما يلي: لمواجهة إشكالية أي قطاع يتم التفكير تلقائيا في حل لها على صعيد النظام الجبائي، ومن هنا فإن حصيلة النتائج كانت سلبية سواء على صعيد الخزينة من خلال ضخامة النفقات الجبائية التي أثرت بشكل سلبي على مسار التنمية الاقتصادية والاجتماعية، أو على صعيد تحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة، ويظهر ذلك من خلال

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الانعكاسات المحدودة على صعيد تشجيع الاستثمارات سواء الداخلية أو الأجنبية.

فبالنسبة للأولى، فقد حافظت على طابعها التقليدي المتمثل في الاهتمام بالقطاعات غير المنتجة والريعية في أغلبها، الشيء الذي حد من منافستها على الصعيد الخارجي.

أما بالنسبة للاستثمارات الأجنبية، فرغم ضخامة الامتيازات سواء الجبائية وغير الجبائية، فلازالت نسبة استقطاب المغرب لهذه الاستثمارات ضعيفة، وترتبط في غالبيتها بالظرفية الاقتصادية (الخوصصة، تحويل الدين الخارجي إلى استثمارات...). وقد اتضح أن هدف تشجيع الاستثمارات بشكل عام يتأثر بعوامل أخرى أكثر أهمية من تأثره بالتشجيعات الجبائية. واهتمام المغرب كباقي الدول النامية بهذه الامتيازات جعل العوامل الحقيقية المؤثرة في الاستثمار تبقى غائبة على صعيد سياسته الاقتصادية والاجتماعية، وكنتيجة لكل هذا أصبحت السياسة الجبائية في المغرب أمام حالة متميزة، تتمثل في: إجراءات تعدد وتتنوع، ميزانية تتأثر، موارد تتقلص، وأهداف في غالبيتها لا تتحقق.

أما على الصعيد الاجتماعي، فإن تحليل السياسة الجبائية يبرز أن هناك اهتماما جد متواضع بالفئات الاجتماعية المحدودة الدخل، فقلة الإجراءات الجبائية الاستثنائية لصالح هذه الفئات، واستمرارية اعتماد النظام الجبائي على مداخيل الضرائب غير المباشرة، التي لازالت تشكل أهم الموارد الجبائية، جعلت من هذا النظام يتسم باللاعدالة، لأن العبء الجبائي تتحمله أساسا الفئات الاجتماعية الفقيرة، ويبرز ذلك من خلال الانعكاسات السلبية للجباية على القدرات الاستهلاكية للأسر المغربية، والتي ساهمت في ارتفاع مستوى عدد الفقراء الذي أصبح يشكل إحدى المظاهر الأساسية لفشل السياسة الاقتصادية والاجتماعية المتعددة منذ الاستقلال.

كما تبرز محدودية السياسة الجبائية على الصعيد الاجتماعي، من خلال محدودية الامتيازات الجبائية الممنوحة لقطاع السكن باعتباره أهم القطاعات التي تتمتع بالتحفيزات الجبائية، هذه الامتيازات لم تستطع رغم أهميتها وضخامتها من المساهمة في إيجاد حل لأزمة السكن التي تفاقمت بشكل كبير، وتبين أن هذه الأزمة ترتبط بعوامل أخرى غير الاجراءات الاستثنائية.

إذن أمام هذا الوضع السلبي الذي حاولنا رسم خطوطه العريضة من خلال هذا البحث، فإن المرحلة

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الحالية والتحديات التي على المغرب مواجهتها، أصبحت تفرض تجاوز السياسة المعتمدة، وذلك بنهج تفكير جديد يقوم على توجهات ومبادئ جديدة تستطيع إدماج السياسة الجبائية في عملية التنمية، فتنائيه الإعفاءات الجبائية والتنمية تتطلب أولا الإجابة على التساؤل التالي: أي شكل من السياسة الجبائية يستطيع خدمة التنمية الاقتصادية للبلاد؟

وهكذا، فإن استراتيجية جباية جديدة وفعالة تقتضي اليوم إنجاز أوراش إصلاحية كبرى وذات بعد اجتماعي، على صعيد السياسة الجبائية في المغرب، فالجباية المباشرة يجب أن تمتد لتشمل قطاعات تعد مؤهلة أكثر للمساهمة في العبء الجبائي، وظلت لحد الآن بعيدة عن الضريبة أو تخضع لضريبة مخففة.

من هنا فإن القطاع الفلاحي أصبح مطالبا بالمساهمة في العبء الجبائي، كما أن ضريبة الرأسمال يجب أن تحتل مكان أساسيا داخل النظام الجبائي خصوصا الضريبة التي تهم الثروات الكبرى، بالإضافة إلى جباية قطاع العقار، التي يجب عقلنتها في اتجاه يجعل هذا القطاع يساهم أكثر في تمويل خزينة الدولة.

أما فيما يخص سياسة الإعفاءات والتحفيزات الجبائية، فإنها تقتضي إعادة التنظيم وذلك باعتماد أسس ومبادئ جديدة تتجاوز الممارسات السابقة.

فهذه التقنية أصبحت تفرض نفسها أكثر من أي وقت مضى كوسيلة متميزة لتحقيق أهداف متعددة وعلى جميع المستويات، لكن استعمالها حتى يكون فعالا وإيجابيا، يتطلب تبني إطار نظري موازي لدراسة مختلف أوجهها.

ومن خلال ما سبق وبعد وقوفنا على الإعفاءات الضريبية وموقف القاضي الإداري منها يتضح لنا أن القضاء الضريبي يتواجد بشكل قوي، ويقوم بدوره الإيجابي وهو بصدد التطرق لقطاعات حساسة في حاجة إلى التشجيع والتخفيف من العبء الضريبي، حتى يتسنى له القيام بالدور المنوط به داخل الدورة الاقتصادية الوطنية، ويحقق الأهداف الاجتماعية لمختلف الشرائح المرتبطة به، وكل هذا كان نتيجة للمنهج الذي تبناه القضاء والمستمد من طريقة التفسير الواردة على مبدأ الإعفاءات المقررة تشريعيا، مستأنسا في ذلك بالقواعد والمبادئ العامة الراسخة في المجال الجبائي من قبيل التفسير الضيق، والتفسير الأصلح لصالح الملزم.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

وخلاصة القول، فإن تقنية الإعفاءات والتحفيزات الجبائية لا تعتبر سوى جانبا من جوانب السياسة الجبائية المغربية، هذه الأخيرة تبقى في حاجة إلى إصلاحات كبرى وجريئة، وحتى يتحقق ذلك، لابد من اعتماد و توافر إرادة سياسية حقيقية وإدارة كفأة تستطيع إدماج السياسة الجبائية في مسار التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

لائحة المراجع

الكتب:

- عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة 2020.
- المديرية العامة للضرائب، دليل التحفيزات الضريبية، الطبعة 2019.
- محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب، الجزء الأول، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، الطبعة الأولى 1436-2015.
- عزيز صميم: التحفيزات الجبائية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثالث، يناير 2013.
- جواد النوحي: تخفيض سعر الضريبة على الشركات في المغرب، تدبير في خدمة المقاولة، إصلاح القانون والاقتصاد: أي مسار، مطبعة النجاح الجديدة، مارس 2011.
- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- سوزي عدلي ناشد: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى 2006.
- مرسي السيد الحجازي: النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، ألكيس لتكنولوجيا المعلوميات، الإسكندرية، 2004.
- عبد القادر ثيعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، طبعة 2002.
- الوليد صالح عبد العزيز: دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة، الطبعة الأولى 2002.
- يحيى الصافي: الغش الضريبي، الهلال العربي للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 1996.
- مجمد مرزاق وعبد الرحمان أبليلا: النظام القانوني والمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى 1996.
- صباح نعوش: الضرائب المباشرة في المغرب، الضرائب الحالية لماذا الإصلاح؟ الجزء الأول، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء الطبعة الأولى، 1986.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

المقالات العلمية:

- طارق الدنداني: النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار، مجلة المنارة 2016.
- ورحو خديجة: الاعفاءات الضريبية المخولة للقطاع العقاري بين التشريع والعمل القضائي، مجلة المعيار، 2015.
- هشام أشكيح: نظام الحوافز المالية والجبائية لحماية البيئة بالمغرب، مجلة العرائض، دجنبر2015.
- إبراهيم كومغار: آليات الوقاية والتمويل لحماية البيئة على ضوء القوانين البيئية الجديدة، عدد مزدوج66-67- 2006.
- مدني احميدوش: ظاهرة الضغط الضريبي بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 69، يوليوز-غشت، 2006.
- إبراهيم كومغار: آليات الوقاية والتمويل لحماية البيئة على ضوء القوانين البيئية الجديدة، عدد مزدوج66-67، 2006.
- محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، الطبعة الأولى 2005، منشورات م.م.إ.م.ت. سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية".
- سميرة شقشاق: طرق التبليغ وتطورها عبر القوانين المالية والاجتهادات القضائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 62-63، ماي- غشت 2005
- عبد الرحيم برحيلي: تعذر احترام مسطرة التبليغ ومدى تأثيره على سلامة إجراءات الفرض الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8/2005.

الصابري رشيدة: مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عنه، دفاتر المجلس الأعلى عدد 8/2005،طبعة إليت.

- محمد لمزوغي: القضاء الإداري ومجال تدخله في حماية الاستثمار، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 51-52، يوليوز- أكتوبر 2003.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb

lexmaghreb.com

- سفيان ادريوش: جباية رقم أعمال الشركة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الأولى، 2001.
- أمال المشرقي: دور المحاكم الإدارية في حماية النشاط الاقتصادي، م.م.إ.م.ت، عدد 19، أبريل-يونيو 1997.

الأطروحات الجامعية:

- عبد الرحيم التجاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، الموسم الجامعي 2013/2012.
- محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية – دراسة حالة الجزائر – أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2009-2010.
- حميد النهري بن محمد: إشكالية التدخل الجبائي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق- القانون العام- السنة الجامعية 2000-2001.
- محمد حضراني: النظام الجبائي المحلي بين مقتضيات قانون30.89 وجوانبه العملية، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، 1999-2000 .
- خالد العسالي: صناعه القرار السياسي الجبائي في المغرب محاوله تقويم السياسات العامة - نموذج الامتيازات الضريبية- أطروحة لنيل الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، الرباط، الموسم الجامعي 2004/2003 .

الرسائل الجامعية:

- عائشة سلمى كيحلي، دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الصناعية العاملة في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2008.
- مصطفى بن عياد: التشجيعات الجبائية وسياسة التنمية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط، 1993.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

Ouvrages :

- JULIANE KOKOTT : Recueil de la jurisprudence, conclusions présentées le 19 janvier 2017, affaire C-6/16.

- Denideni Yahia : La relation de travail et la politique de l'exonération fiscale de l'entreprise, revue Algérienne, 2010.

- Najib Akesbi : Une fiscalité incohérente et injuste, la revue économia, n° 3, juin-septembre 2008.

- Noureddine Bensouda : Analyse de la décision fiscale au Maroc, Editions la croisée des chemins, Casablanca, 2008/2009.

- J.M.DEVILLER : Droit de l'environnement, « Série , Que sait-je » Presses universitaires de France(PUF), 8ème édition, 2007.

- Isabelle Joumard : Les systèmes fiscaux des pays de l'union Européenne, revue économique de l'OCDE, n°34, 2002.

- M.PRIEUR : Droit de l'environnement, 4ème édition, DALLOZ (PARIS), 2001.

- Michel Rousset : Le contentieux administratif, édition la porte 1992.

- M.A LAHBOUSS : Problèmes économiques de l'environnement dans les comptes nationaux, Rabat,1998.

- R.ROMI :Droit et administration de l'environnement, édition Montchrestien, Paris, 1994.

- Belanger(G) : Les utopies fiscales des économistes et la recherche de l'efficacité, in R.F.F.P. n 29, 1990.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- Hakim Laalj : Les investissements industriels au Maroc, incitations et blocages, mémoire du cycle supérieur de l'ISCAE, Casablanca, 1984.
- Anas ben Saleh : fiscalité face au développement économique et sociale au Maroc, édition la porte, Rabat, 1982.
- Syzane C, nouvelles perspectives de la politique économique, les mesures et incitations, Paris, Edition Hachette, 1980.
- Loze M. :les finances de l'Etat, édition la porte, 1971 .
- Brochier : Structures nationales et systèmes fiscaux, R.S.L.F. n 1, 1952.

نصوص قانونية مغربية

- وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة، قانون المالية المعدل لسنة 2020، مذكرة تقديم.
- المرسوم رقم 2.10.307 صادر في 16 من ذي القعدة 1431(25 أكتوبر 2010) بتغيير نطاق تدخل وكالة الإنعاش والتنمية. الاقتصادية والاجتماعية في عمالات وأقاليم الشمال بالمملكة.
- القانون رقم 2.94.498 صادرفي16من ربيع الآخر1415(23 سبتمبر 1994) يتعلق بإحداث وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية.
- الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.227الصادر في3 ربيع الآخر 1414(20 سبتمبر 1993)بإنشاء جامعة الأخوين.
- القانون رقم 18.14 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 41.05 المتعلق بهيئات التوظيف الجماعي للرأسمال.
- المرسوم رقم 2.84.106 الصادر في 10 ذي القعدة 1412(13 ماي 1992)
- الفصل1 قانون عدد 87 لسنة 1983مؤرخ في 11 نوفمبر1983 يتعلق بحماية الأراضي الفلاحية.
- ظهير شريف رقم 1.83.226صادر في 9 محرم 1405(5 أكتوبر 1984)بتنفيذ القانون رقم

LexMaghreb
lexmaghreb.com

24.83المتعلق بتحديد النظام الأساسي للتعاونيات.

- القانون رقم 83-24 المتعلق بتحديد النظام الأساسي العام للتعاونيات ومهام مكتب تنمية التعاون، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.83.226 المؤرخ ب 9 محرم 1405 (5 أكتوبر 1984).
- الظهير الشريف رقم 1.77.4 بتاريخ 5 شوال1997 (19 شتنبر 1977) بنشر اتفاقية إنشاء البنك الإسلامي للتنمية.
- الظهير الشريف رقم 1.63.316 بتاريخ 24 جمادى الثانية 1383 (12 نونبر1963) بالمصادقة على الاتفاق المبرم بالخرطوم في 4 غشت 1963 والمحدث بموجبه البنك الإفريقي للتنمية.

Circulaires

- Note circulaire N° 730 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 70.19 pour l'année budgétaire 2020.
- Note circulaire N°729, loi de finances N°80.18 pour l'année budgétaire 2019.
- Note circulaire N° 728, loi de finances n° 68.17 pour l'année budgétaire 2018.
- Note circulaire N° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 73.16 pour l'année budgétaire 2017.
- Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, avril 2011.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

Textes juridiques appliqués en France

- Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO 2016, L 193, p. 1) et directive (UE) 2015/121 du Conseil, du 27 janvier 2015, modifiant la directive 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents (JO 2015, L 21, p. 1), par laquelle une disposition dite « règle anti-abus minimale » a été reprise dans la directive 2011/96.
- Recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative la planification fiscale agressive [C(2012) 8806 final].
- Rapports finaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) publiés le 5 octobre 2015 sur le projet OCDE/G 20 relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (BEPS).
- Directive du conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (JO 1990, L 225, p. 1), abrogé par la directive 2011/96/UE du conseil, du 30 novembre 2011.

الأحكام والقرارات القضائية المغربية

- حكم إدارية الرباط رقم 5106، بتاريخ 2015/12/15، ملف رقم 86-7113-2015.
- حكم إدارية الرباط رقم 683 بتاريخ 2009/4/7 ملف رقم 126/ 08 ش ض

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- حكم إدارية الرباط رقم 1208، بتاريخ 2007/05/31، ملف رقم760-06 ش ض.
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2005/01/17، عدد6.
- حكم إدارية فاس بتاريخ 2005/05/13 بالملف رقم 205/20023.
- حكم إدارية فاس بالملف الإداري 2000/103 بتاريخ 2005/11/16.
- حكم إدارية مكناس، الملف الإداري عدد 1657 بتاريخ 2001/1/4.
- المحكمة الإدارية بمكناس، الملف الإداري عدد 2001/1651/1/1
- حكم المحكمة الإدارية بفاس ملف عدد 2000/103.
- قرار المجلس الأعلى عدد 252 بالملف الإداري 1481/4/2000
- حكم إدارية فاس، الملف 197/2000 في قضية بناني ضد إدارة الضرائب.
- قرار الغرفة الإدارية بالرباط عدد 484 المؤرخ في 2004/6/16، ملف عدد 2000/4/1553
- حكم إدارية أكادير، عدد 99/240 بتاريخ 1999/10/21 في الملف عدد 98/361
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 979 بتاريخ 3 نونبر 1998، ملف رقم 23/98
- حكم إدارية الدار البيضاء رقم 434 بتاريخ 1998/11/11، ملف 97/1976
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 900 بتاريخ 1998/10/15، ملف رقم 97/263ع
- حكم إدارية الدار البيضاء رقم 357 بتاريخ 1/7/ 1998
- المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم عدد 24 بتاريخ 1997/01/15.
- حكم المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 34/97 بتاريخ 1997/6/19، ملف رقم 32/96 ش
- المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم عدد 5 بتاريخ 1995/01/18

Arrêt judiciaires

- Conseil d'Etat, 10ème chambre, 19/07/2017. Inédit au recueil lebon. -
- Arrêt du 5 juillet 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, point 55).
- Arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 63).

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- Arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 64).
- Arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 53) ; du 11 mars 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, point 36), et du 23 février 2016, Commission/Hongrie (C-179/14, EU:C:2016:108, point 148).
- Arrêts du 25 février 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, point 22) ; du 21 février 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, point 33), ainsi que du 12 juin 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758, point 28).
- Arrêts du 14 décembre 2006, Denkavit Internationaal et Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, points 34 à 36), ainsi que du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, point 68).
- Arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France (270/83, EU:C:1986:37, point 14) ; du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, point 35) ; du 14 décembre 2006, Denkavit Internationaal et Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, point 22), ainsi que du 12 juin 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758, point 45)
- Arrêt du 1er avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, point 40).
- Arrêts du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation

LexMaghreb
lexmaghreb.com

(C-446/04, EU:C:2006:774, points 36 et 37) ; du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, points 33 à 35) ; du 15 septembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, points 30 à 32), et du 11 septembre 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, points 29 à 32).

- Arrêt du 13 avril 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, point 20). Voir également, à propos de participations à hauteur de 10 %, arrêt du 3 octobre 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, point 22), et du 11 septembre 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, point 31).
- Arrêts du 13 avril 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, point 21) ; du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, points 37 et 38) ; du 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, points 93 et 94), ainsi que du 11 septembre 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, point 37).
- Arrêts du 12 octobre 1993, Vanacker et Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, point 9) ; du 23 mai 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, point 18) ; du 11 décembre 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, point 64), et du 30 avril 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, point 63).
- Arrêts du 18 septembre 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, point 26) ; du 23 février 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, point 45) ; du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 46) ; du 1er octobre 2009,

LexMaghreb
lexmaghreb.com

Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, point 53), et du 2 septembre 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, point 39).

- Arrêt du 5 juillet 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, point 38 et jurisprudence citée).

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الملاحق

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

ملحق القرارات والأحكام القضائية الصادرة في مادة الإعفاءات الضريبية

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

حالة إعفاء الشركات العقارية طوال 15 سنة محاسبية طبقا لمقتضيات المادتين 4 و5 من القانون رقم 85.15

"إعفاء ذو طابع اقتصادي من أجل تحفيز وتشجيع الاستثمار"

lexmaghreb.com

المملكة المغربية 5-1 (760- 06 ش ض) م ر

وزارة العدل

المحكمة الإداريه بالرباط أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط

قسم القضاء الشامل بالمحكمة الإدارية بالرباط

حكم رقم: 1208 بتاريخ 14 جمادى الأولى 1428

موافق 2007/05/31

ملف رقم: 760- 06 ش ض

القاعدة

1- طبقا لمقتضيات المادتين 4 و5 من القانون رقم 85.15، فإن المجزئين والمستثمرين العقاريلن الذين شرعوا في مزاولة نشاطهم بعد دخول ذلك القانون حيز التنفيذ، يمتد الإعفاء الضريبي المقرر بموجبه من تاريخ مزاولتهم للنشاط وطوال 15 السنة الموالية.

2- شروع المدعية في مزاولة نشاطها كمنعش عقاري ابتداء من سنة 1987، يجعلها محقة في الاستفادة من الإعفاء من الضريبة على الشركات إلى غاية سنة 2001... عدم مشروعية الضريبة المفروضة عليها برسم السنة المذكورة... نعم.

باسم جلالة الملك

بتاريخ 14 جمادى الأولى 1428 الموافق 2017/5/31

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة:

حميد ولد البلاد..... رئيسا

رضا التايدي..... مقررا

درصاف العبودي..... عضوا

بحضور السيد المصطفى الحلامي..... مفوضا ملكيا

وبمساعدة السيد سعيد الرامي..... كاتب الضبط

الحكم الآتي نصه

بين المدعية: شركة "ما شاء الله" شركة مدنية عقارية في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها الاجتماعي بالرباط، 18 ممر الأميرات السويسي.

نائبها: الاستاذ محمد انتك، المحامي بهيئة الدار البيضاء.

..... من جهة

وبين المدعى عليه: السيد مدير الضرائب بمقره بمديرية الضرائب بالرباط.

.....من جهة أخرى

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb

lexmaghreb.com

2-5 (تابع 760- 06 ش ض)

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى المسجل بكتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 2006 /7/21، المؤداة عنه الرسوم القضائية، تعرض فيه المدعية بواسطة نائبها أنها تأسست في غضون سنة 1971 بصفتها شركة مدنية عقارية ذات غرض عقاري. و في إطار القانون ر قم 15-85 بتار يخ 1955/8/17 الرامي إلى التشجيع على الاستثمارات العقارية، بادرت إلى تقديم طلب إلى إدارة الضرائب قصد تسجيلها في سجل الضريبة المهنية بصفتها منعشا عقاريا. وعلى إثر ذلك تسلمت شهادة تفيد تقييدها في السجل المذكور لتلك الصفة بتاريخ 1987/4/10. وفي 1987/12/31 حصلت على رخصة البناء رقم 87/796 المسلمة من طرف المجلس البلدي لعمالة الرباط سلا. وعلى إثر عملية تغيير شكلها وتسميتها الاجتماعية ورفع رأسمالها بتاريخ 2005/11/11، توصلت بالضريبة على الشركات برسم سنة 2001 رقم الجدول 03315428، تاريخ وضع الأمر بالتحصيل 2005/12/30. وفور توصلها بالإعلام الضريبي بادرت إلى تقديم تظلم في الموضوع إلى الإدارة الضريبية التي أجابت بالرفض بمقتضى رسالتها المؤرخة في 2006/3/31. ذلك أن القانون المشار إليه ينص على استفادة المنعشين العقاريين الذين شرعوا في نشاطهم بهذه الصفة بتاريخ دخول القانون حيز التطبيق أو في الفترة اللاحقة لتنفيذه من الإعفاء الكلي من الضرائب بما فيها الضريبة على الشركات التي حلت محل ضريبة الأرباح المهنية خلال 15 سنة الأولى التالية لتاريخ مزاولتهم لنشاطهم. وأن الإعفاء المذكور يظل ساري المفعول بالنسبه إليها إلى غاية 2001/12/31، وبالتالي تكون الضريبة المتنازع بشأنها المتعلقة بالسنة المالية 2001 تقع في دائرة مدة الإعفاء المذكور. لذا فهي تلتمس بعد قبول طلبها شكلا التصريح بعدم مشروعية الضريبة المطعون فيها، والحكم تبعا لذلك بإسقاطها كليا.

وبناء على مذكرة الإدلال بوثائق المقدمة من طرف المدعية بواسطة نائبها خلال جلسة 2006/9/14، أرفقتها بمجموعة من الوثائق المذكورة بها.

وبناء على الحكم التمهيدي الصادر عن هذه المحكمة بتاريخ 10/19/ 2006 تحت رقم 899، القاضي بإجراء بحث.

وبناء على ما راجع بجلسة البحث المنعقدة بمكتب السيد القاضي المقرر بتاريخ 1/10 /2007.

وبناء على مذكرة المستنتجات بعد البحث المدلى بها من طرف المدعية بواسطة نائبها بتاريخ 26 /1/ 2007، أكدت فيها بأنها لم تشرع في مزاولة نشاطها كمنعش عقاري محق في الاستفادة من قانون الإعفاء رقم 85.15، إلا خلال سنة 1987 كما هو ثابت من شهادة الضريبة المهنية ورخصة البناء المسلمتين لها خلال نفس السنة، مما يجعلها محقة في الاستفادة من الإعفاء من الضريبة على الشركات إلى غاية 31/ 12 /2001، باعتبار أن التاريخ المعول عليه لتحديد مدة الاستفادة من الإعفاء هو تاريخ الشرو ع في النشاط المستفيد من الإعفاء وليس تاريخ تأسيس الشركة، ملتمسة لأجله الحكم وفق مقالها الافتتاحي.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

3-5 (تابع 760- 06 ش ض)

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف إدارة الضرائب المؤشر عليها بتاريخ 2007/1/31، أوضحت فيها بأن المادة 5 من القانون رقم 85.15 تميز بين المستثمرين العقاريين الجدد وبين المستثمرين العقاريين المتواجدين أثناء دخول هذا القانون حيز التنفيذ، وتنص على أن هؤلاء يستفيدون بصفتهم هذه من الإعفاء من الضريبة المهنية والضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح المهنية إلى غاية انتهاء السنة 15 التالية للسنة التي بدأ فيها تطبيق القانون، وتضيف نفس المادة أن هذه المقتضيات تنطبق على المحلات المخصصة للسكنى التامة للبناء بعد تاريخ 1980/8/20، وأن القانون المذكور دخل حيز التطبيق في 1985/8/21، وبالتالي فإن الفترة المشمولة بالإعفاء تبدأ من فاتح يناير 1986 وتنتهي في 2000/12/31، وبما أن الشركة المدعية تم تأسيسها في 1971/4/14 و بدأت في مزاولة نشاطها المهني منذ هذا التاريخ، فإنها تستفيد من الإعفاء بالنسبة للفترة الممتدة من 1 /1 /1986 إلى 2000/12/31، ملتمسا لأجله التصريح بمشروعية الضريبة المتنازع فيها.

و بناء على المذكرة التعقيبية المدلى بها من طرف المدعية بواسطة نائبها بتاريخ 2007/2/22، الرامية إلى تأكيد كتاباتها السابقة.

وبناء على باقي الأوراق الأخرى المدرجة بملف المحكمة.

وبناء على الأمر بالتخلي والإبلاغ الصادر بتاريخ 2007/4/23.

وبناء على الإعلام بإدراج القضية بالجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2007/5/16.

وبعد المناداة على الطرفين ومن ينوب عنهما وعدم حضورهم رغم التوصل، تقرر اعتبار القضية جاهزة. ثم أعطيت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي اقترح الاستجابة للطلب، فقررت المحكمة وضع القضية في المداولة قصد النطق بالحكم الآتي بعده.

وبعد المداولة طبقا للقانون

في الشكل: حيث قدم الطلب مستوفيا لكافة الشروط الشكلية المتطلبة قانونا، فهو لذلك مقبول.

وفي الموضوع: حيث يهدف الطلب إلى الحكم بأداء الضريبة على الشركات المفروضة على المدعية برسم سنة 2001 موضوع جدول المكلفين عدد 03315428 ورقم الأمر بالتحصيل 4 بتاريخ

30 /12/ 2005.

وحيث أسست المدعية طلبها على كون السنة المفروضة عليها الضريبة كانت خلالها لا تزال تستفيد من الإعفاء المقرر في القانون رقم 15-85 لفائدة الاستثمارات العقارية، وذلك لمدة 15 سنة من تاريخ تسجيلها في سجل الضريبة المهنية وحصولها على رخصة البناء سنة 1987.

وحيث دفعت الإدارة الضريبية بأن تاريخ تأسيس الشركة المدعية يرجع إلى سنة 1971 أي قبل دخول القانون المذكور حيز التنفيذ في 1985/8/21، مما يجعل مدة الإعفاء تمتد من 1986/1/1 إلى غاية 2000/12/31.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

4-5 (تابع 760- 06 ش ض)

وحيث إنه بعد دراسة المحكمة لكافة معطيات القضية واطلاعها على أوراق الملف، تبين لها أن جوهر الخلاف بين الطرفين يدور حول التاريخ الواجب اعتماده في تحديد بداية احتساب مدة الإعفاء الذي تستفيد منه المدعية.

وحيث إنه بالرجوع الى مقتضيات المادة 4 من القانون السالف الذكر المتعلق باتخاذ تدابير للتشجيع على الاستثمارات العقارية نجدها تنص على أن "المجزئون والمستثمرون العقاريون الذين يبتدئ نشاطهم المهني في تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ أو بعد ذلك، يعفون طوال 15 سنة الأولى المتتالية لنشاطهم في ميدان تجزئة الأراضي أو بناء المحال المشار إليها في المادة الأولى أعلاه، من الضريبة المهنية ومن الضريبة على الأرباح المهنية" كما تنص المادة 5 على أن "المجزؤون و المستثمرون العقاريون المزاولون نشاطهم في تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ يعفون فيما يخص النشاطات المشار إليها في المادة 4 أعلاه من الضريبة المهنية والضريبة على الأرباح المهنية إلى انصرام السنة 15 التالية للسنة الواقع فيها التاريخ الآنف الذكر.

وحيث يستفاد من هذه المقتضيات أنها ميزت بين حالتين بالنسبة لتحديد تاريخ بداية احتساب مدة الإعفاء: حالة المنعشين العقاريين الذين كانوا قد شرعوا في نشاطهم عند دخول القانون المذكور حيز التنفيذ، بحيث يتحدد تاريخ احتساب ذلك الإعفاء بالنسبة إليهم من فاتح يناير 1986 وينتهي في 2000/12/31. ثم حالة المنعشين العقاريين الذين لم يشرعوا في مزاولة نشاطهم بهذه الصفة إلا بعد دخول ذلك القانون حيز التنفيذ، وهؤلاء يستفيدون من الإعفاء ابتداء من تاريخ مزاولتهم لنشاطهم وطيلة مدة 15 سنة الموالية.

وحيث بالرجوع ألى نازلة الحال، فالثابت من أوراق الملف وبشكل لا تنازع فيه الإدارة، أن الشركة المدعية وإن كانت قد تأسست سنة ،1973 إلا أنها كانت عبارة عن شركة مدنية عائلية يقتصر نشاطها على كراء الفيلا التي كانت تملكها، وهو نشاط عادي مدني معفي من الضريبة على الشركات وخارج نطاق الفرض بالنسبه للضريبة المهنية، وذلك إلى غاية سنة 1987 تاريخ تحول نشاطها إلى الإنعاش العقاري وتسجيلها بهذه الصفة في سجل الضريبة المهنية كما هو ثابت من الشهادة الصادرة عن الإدارة بتاريخ 2007/4/10، وذلك من خلال هدم الفيلا المذكورة وبناء إقامة سكنية محلها بموجب الرخصة رقم 87/796 بتاريخ 1987/12/31، وبالتالي شروع المدعية في ممارسة نشاطها بصفة منعش عقاري لم يتم بعد دخول القانون رقم 15-85 حيز التنفيذ، وهو ما يجعلها تدخل ضمن الطائفة الثانية من المستفيدين الذين يتحدد تاريخ بداية احتساب مدة الإعفاء بالنسبة إليهم من تاريخ الشروع في مزاولة النشاط الذي هو بالنسبة للمدعية سنة 1987 مما يجعل ذلك الإعفاء ممتدا إلى غاية سنة 2001 موضوع النزاع.

وحيث إنه تبعا لذلك، تكون الضريبة على الشركات المفروضة على المدعية برسم سنة 2001 تفتقد إلى المشروعية، و يتعين الحكم بإلغائها.

وحيث إن خاسر الدعوى يتحمل مصاريفها.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

5-5 (تابع 760- 06 ش ض)

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات المواد 3 و 4 و 5 و 7 و 8 من القانون رقم 90-41 المحدثة بموجبه محاكم إدارية، وقانون المسطرة المدنية، والقانون رقم 15 -85 المتعلق باتخاذ تدابير للتشجيع على الاستثمارات العقارية.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا ابتدائيا وحضوريا:

في الشكل: بقبول الطلب.

وفي الموضوع: بإلغاء الضريبة على الشركات المفروضة على المدعية برسم سنة2001، موضوع جدول المكلفين عدد 03315428، رقم الأمر بالتحصيل 4، مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك، وتحميل مديرية الضرائب المصاريف.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

الرئيس المقرر كاتب الضبط

lexmaghreb.com

حالة إسقاط حق شركة عقارية لم تقدم مطالبتها الإدارية داخل الآجال القانونية "ضياع فرصة للاستفادة من الإعفاء المخفض"

lexmaghreb.com

المملكة المغربية 3-1 (2013/7/228) م ع

وزارة العدل والحريات

المحكمة الإدارية بالرباط أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط

قسم الإلغاء بالمحكمة الإدارية بالرباط

حكم رقم: 2405 بتاريخ 2013/06/27

ملف رقم: 2013/7/228

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

بتاريخ 2013/6/27

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة:

محمد الهيني..... رئيسا

أمينة ناوني..... مقررا

معاذ العبودي..... عضوا

بحضور السيد سعيد المرتضي..... مفوضا ملكيا

وبمساعدة السيدة فاطمة الزهراء بوقرطاشي..... كاتبة الضبط

الحكم الآتي نصه

بين المدعية: الشركة العقارية سولمة ش م م مقرها الاجتماعي 30 زنقة محمد التازي مرشان طنجة.

نائبها: الاستاذ محمد بقالي المحامي بهيئة طنجة.

..... من جهة

وبين المدعى عليه: - السيد الدولة في شخص رئيس الحكومة بمكاتبه بالرباط.

- السيد وزير الاقتصاد والمالية بمكاتبه بالرباط.

- السيد المدير العام لإدارة الضرائب بمكاتبه بالرباط.

- السيد الخازن العام للمملكة بمكاتبه بالرباط.

- السيد المدير الجهوي لإدارة الضرائب طنجة طبري.

- السيد قابض قباضة طنجة طبري.

- السيد الوكيل القضائي للمملكة بمكاتبه بالرباط.

.....من جهة أخرى

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

2-3 (2013/7/228) م ع

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى المسجل بكتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 2013/5/6، المؤداة عنه الرسوم القضائية، تعرض فيه المدعية بواسطة نائبها أنها قبل 2008/1/1 كانت الشركات العقارية بطنجة تؤدي 17.6% وبصدور قانون المالية لسنة 2008 ارتفعت النسبة إلى 30 %، موضحة أنها خلال سنة 2008 باعت قطعة أرضية عارية وعند تسجيلها فوجئت بتطبيق نسبة 30 % على هذه العملية وعند اتصالها لم يتفهم الوضع معتبرا أنها مسجلة في الضريبة المهنية كشركة مختصة في عمليات الإنعاش العقاري وأنها ملزمة بأداء النسبة المذكورة، موضحة أنها باعت القطعة الأرضية عارية وأنه أمام إصرار الإدارة على موقفها أدت مبلغ 898.465.00 درهم لدى قابض طنجة مقابل وصل رقم 3363 بتاريخ 2009/03/03 مخافة أداء الغرامات عن الفرق وأضافت أنه بعد صدور القانون المالي لسنة 2008 أصدرت المديرية العامة للضرائب دورية أوضحت فيها أن نسبة 30% تخص الانعاش العقاري مستثنية بذلك عمليات بيع الأراضي العارية وأمام هذا المعطى الجديد طالبت مديرية الضرائب بتطبيق الدورية المذكورة أعلاه وبالتالي استرداد مبلغ 2.051.011 درهم موافق للنسبة الزائدة 12.5% دون أن تتلق أي جواب موضحة أنها احترمت مقتضيات المادة 243 من المدونة العامة، لأجل ذلك تلتمس الحكم بسقوط الضريبة على الأرباح العقارية، مع ترتيب النتائج عن ذلك وتحميل المدعى عليها الصائر وأرفقت مقالها بوثيقتين.

وبناء على المذكرة الجوابية المقدمة من طرف إدارة الضرائب بتاريخ 2013/05/27، موضحة فيها أن الأمر لا يتعلق بالضريبة على الأرباح العقارية وإنما بالضريبة على الشركات بنسبة 30% برسم الحصيلة الجبائية لسنة 2008 والذي على إثره أدت المدعية المبلغ المذكور، لممارستها لنشاط الإنعاش العقاري حسب ما هو مضمن بوثائق ومسجل في الضريبة المهنية، وأضافت بخصوص الشكل أن المدعية لا تتوفر على الشروط القانونية لرفع الدعوى والمتعلقة بشرط الصفقة إذ تم التشطيب عليها من السجل التجاري بتاريخ 2011/01/21 ومن الرسم المهني بتاريخ 2011/02/15 بناء على محضر جمعيتها العمومية العامة غير العادية بتاريخ 2011/11/10 والذي تقرر فيه حل الشركة وتعيين مصفي للقيام بمهام التصفية. كما أنها خالفت مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب لعدم تقديمها للمطالبة داخل الأجل المنصوص عليه في المادة السالفة الذكر ومن حيث الموضوع أكدت أن المدعية تمارس نشاط الإنعاش العقاري في غياب أي اتفاقية مبرمة مع الدولة فإنها تبقى خاضعة للضريبة على الشركات بسعر 30% المنصوص عليه في الفصل 19 من المدونة العامة للضرائب ابتداء من تاريخ 2000/01/01 وأنه يتعذر الاستجابة لطلب إعفائها وبتطبيق نسب 17,5% الواردة في القانون المالي لسنة 2008 والمواد 6 – جيم- 20 و7- 55 بعده كما تم تغييره وبيانه بمقتضى دورية مديرية الضرائب مؤكدة أن الطلب غير مرتكز على أساس قانوني سليم. لأجل ذلك تلتمس الحكم بعدم قبول الطلب شكلا ورفضه موضوعا و تحميل المدعية الصائر وأرفقت مذكرتها بعدة وثائق.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

3-3 (2013/7/228) م ع

وبعد المداولة طبقا للقانون

في الشكل: حيث يهدف الطلب إلى الحكم بسقوط الضريبة على الأرباح العقارية الناتجة عن بيع المدعية لأرض عارية سنة 2008 في حدود نسبة 12,5 وإبقاء الباقي على عاتقها، مع ترتيب النتائج على ذلك.

وحيث أسست المدعية طلبها على مقتضيات دورية مدير الضرائب برسم القانون المالي لسنة 2008 لعدم خضوعها لنسبة 30% ولكونها باعت أرضا عارية وأنها محقة في استرداد المبلغ الزائد بخصوص الضريبة المؤداة من طرفها سنة 2008 وفق ماتم بسطه أعلاه.

وحيث دفعت الإدارة بخرق مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب لتقديم الدعوى خارج الأجل المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر.

وحيث بالرجوع إلى وثائق الملف، يتبين أن المدعية سبق أن أدت مستحقات الضريبة موضوع النزاع بتاريخ 3/ 3/ 2009 في حين لم تتقدم بمطالبتها أمام الإدارة إلا بتاريخ 2012/10/16، مما تكون معه الدعوى معيبة شكلا وحليفها عدم القبول.

وحيث إن خاسر الدعوى يتحمل مصاريفها.

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات القانون المحدث للمحاكم الادارية والمادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا، ابتدائيا وحضوريا:

في الشكل: بعدم قبول الطلب وإبقاء الصائر على عاتق رافعه.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

الرئيس المقرر كاتب الضبط

LexMaghreb

lexmaghreb.com

حالة إعفاء المنعشين العقاريين الذين يزاولون نشاطهم في إطار بناء السكن الاجتماعي في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة "إعفاء لدواعي اجتماعية"

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المملكة المغربية

وزارة العدل والحريات

المحكمة الإدارية بالرباط أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط

قسم القضاء الشامل بالمحكمة الإدارية بالرباط

حكم رقم: 5106 بتاريخ 2015/12/15

ملف رقم: 86-7113-2015

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

بتاريخ 2015/12/15

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة:

حسن اليحياوي..... رئيسا

بشرى الخريفي..... مقررا

محمد النوري..... عضوا

بحضور السيد رشدي حرمان..... مفوضا ملكيا

وبمساعدة السيدة زينب الشكيري..... كاتبة الضبط

الحكم الآتي نصه

بين: شركة ميوزوتيس في شخص ممثلها القانوني العاجلة محل المخابرة معها بمكتب الاستاذ عزيز تابت المحامي بهيئة الرباط.

..... من جهة

وبين: - المديرية العامة للضرائب في شخص ممثلها القانوني.

.....من جهة أخرى

lexmaghreb.com

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى المسجل لدى كتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 27/ 3/ 2015 المؤدى عنه الرسوم القضائية والذي تعرض فيه المدعية بواسطة نائبها أنه سبق لها أن اقتنت مجموع الحقوق المشاعة في العقار ذي الرسم العقاري عدد 20/4353 المقدرة مساحته ب 16320متر مربع والكائن ببوقنادل بسلا بثمن إجمالي قدره 5.700.000.00 درهم على أساس 350 درهم للمتر المربع.

وبعد مباشرتها لإجراءات تسجيل العقد فوجئت بإشعار من طرف المطلوب ضدها بتصحيح للأثمنة المصرح بها وتم التأكيد على اعتماد أساس جديد لتصفية رسوم التسجيل بما قدره 11.424.000.00 درهم والتمست تبعا لذلك أداء رسم تكميلي. وبعد توصلها بالإشعار بادرت إلى تسجيل رفضها للأسس المعتمدة اعتبار كون الثمن المصرح به هو الثمن الحقيقي، فطالبت بإحالة النزاع على أنظار اللجنة المحلية لتقدير الضريبة والتي أصدرت مقررا بتاريخ 25/ 3/ 2014 قضى بتأييد موقف الإدارة والإبقاء على ثمن الشراء المصحح من طرفها والمحدد في مبلغ 11.424.000.00 درهم بدلا من ثمن الشراء المصرح من طرف العارضة والمحدد في مبلغ 5700000.00 درهم، وعند إحالة النزاع على أنظار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أصدرت هذه الأخيرة مقررا بتاريخ 2014/12/18 القاضي باعتماد نفس أسس التصحيح، ملتمسة أساسا القول والحكم بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية مع ترتيب الآثار القانونية عن ذلك واحتياطيا الأمر بإجراء خبرة.

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف مديرية الضرائب بواسطة ممثلها المؤشر عليها بتاريخ 2015/5/21 لاحظت فيها بأن الثمن المصرح به في عقد البيع لا يتماشى مع السعر الحقيقي للعقار فقامت بتقدير القيمة التجارية للملك المباع انطلاقا من عناصر المقارنة وتحديدها في مبلغ 11.424.000.00 درهم عوض 5700000.00 درهم فقامت إدارة الضرائب بتبليغ الشركة المدعية برسالتي التصحيح الأولى والثانية فأجابت عنهما ملتمسة إحالة ملف النزاع على أنظار اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي أصدرت قرارها بتاريخ 2014/03/25 التي أيدت موقف الإدارة بخصوص تصحيح ثمن الشراء، ثم عرض الملف على اللجنة الوطنية أصدرت مقررها بتاريخ 2014/12/18 الذي أيد مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة والتصحيح الذي قامت به الإدارة بخصوص ثمن الشراء، وتبعا لذلك تلتمس التصريح برفض دعوى المدعية لعدم ارتكازها على أساس واقعي والحكم تبعا لذلك بصحة أساس ومشروعية الواجبات التكميلية المتخلدة بذمة المدعية مع إبقاء الصائر على عاتق المدعية.

وبناء على المذكرة التعقيبية المدلى بها من طرف المدعية بواسطة نائبها بتاريخ 2015/6/29، أفادت من خلالها أن ادعاء إدارة الضرائب بوجود عقود أشرية تتجاوز القيمة المصرح بها يكذبه واقع الحال خصوصا أنه بالاطلاع عليها يتبين أنها تتعلق بعقارات بعيدة كل البعد عن العقار موضوع الدعوى ولا تتناسب ومميزاته وخصائصه فأدلت بنسخة من عقد بيع رسمي لمجموعة من العقارات المجاورة للعقار والتي تم تفويتها بما قدره 330 درهم للمتر المربع، كما أدلت بنسخة من الاتفاقية المبرمة مع الدولة المغربية في شخص السيد وزير الاقتصاد والمالية والسيد وزير السكنى والتعمير وسياسة المدينة والتي تفيد استفادة المدعية من الإعفاءات الضريبية موضوع النزاع والتمست رد جميع الدفوعات المثارة لعدم ارتكازها على أساس قانوني وتمتيعها بما ورد في مقالها الافتتاحي ومذكرتها الجوابية.

وبناء على باقي الأوراق المدرجة بملف المحكمة.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبناء على الإعلام بإدراج القضية بالجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2015/12/01.

وبعد المناداة على الطرفين ومن ينوب عنهما حضر نائب المدعية، فتقرر اعتبار القضية جاهزة، ثم أعطيت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي أكد تقرير الكتابي، فقررت المحكمة وضع القضية في المداولة قصد النطق بالحكم الآتي بعده.

وبعد المداولة طبقا للقانون

في الشكل: حيث قدم الطلب مستوفيا لكافة الشروط المتطلبة قانونا مما يتعين معه التصريح بقبول الطلب.

في الموضوع: حيث يهدف الطلب إلى الحكم بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية ملف عدد 2- 7/346 بتاريخ 2014/12/18 مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك.

وحيث أسست المدعية دعواها بكونها مشمولة بالإعفاءات المنصوص عليها في قانون المالية لسنة 2010 طبقا للمادة 247 من المدونة العامة للضرائب وطبقا للمادة 7 مكرر من قانون المالية 09 -48 بالإضافة إلى المواد 6 و 41 من القانون 06- 47 وبإجراء خبرة مضادة لكون الخبرة موضوع الحكم التمهيدي تمت بواسطة خبير حيسوبي وليس بو اسطة خبير عقاري.

وحيث تمسكت الإدارة المدعى عليها بكون الإعفاء من واجبات التسجيل خوله المشرع للمنعشين العقاريين وفق شروط يجب احترامها والمنصوص عليها في المادة 247 الفقرة 16 من المدونة العامة للضرائب، كما يجب أن يتم في إطار المقتضيات القانونية مع التنصيص عليه في عقد الشراء.

وحيث لئنه بالرجوع للعقد التوثيقي المؤرخ في 11 و 19/ 12/ 2012 و الذي بموجبه التزمت المدعية بإنجاز منشئات مخصصة للسكن و الحصول على شهادة تسليم السكنى في أجل لا يتعدى 7 سنوات من تاريخ توقيع هذا العقد، إلا أنه بالرجوع إلى الاتفاقية التي أبرمتها المدعية مع وزارة المالية و الخوصصة ووزارة الإسكان والتعمير وسياسة المدينة بتاريخ 25/ 10/ 2013 والمتعلقة بالمزايا الممنوحة للمنعشين العقاريين من أجل بناء السكن الاجتماعي، أن تلك الأخيرة تستفيد من الإعفاءات الضريبية طبقا للمادة 247 من المدونة العامة للضرائب والتي تنص على إنه **"يعفى المنعشون العقاريون، سواء أكانوا أشخاص معنويين أو ذاتيين، الخاضعون لنظام النتيجة الصافية الحقيقية..... من الضرائب والواجبات التالية: الضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل وواجبات التسجيل والتنبر.**

لا يستفيد من هذا الإعفاء إلا المنعشون العقاريون الذين يباشرون عملياتهم في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة تكون مشفوعة بدفتر للتحملات و يكون الغرض منها إنجاز برنامج بناء ما لا يقل عن 500 سكن اجتماعي، موزع على فترة أقصاها خمس (5) سنوات تبتدئ من تاريخ تسليم أول رخصة للبناء."

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

وحيث أن الاتفاقية المشار إليها أعلاه، تفيد على أن المدعية للاستفادة من الإعفاء المشار إليه أعلاه يتعين عليها بناء 500 سكن اجتماعي والتي لا تتجاوز قيمتها الشرائية 250.000.00 درهم وذلك داخل أجل أقصاه خمس سنوات ابتداءا من تاريخ تسليم أول رخصة للبناء. وأنه بالرجوع إلى مستندات الملف، خاصة الوثائق المدلاة من قبل الخبير والتي تفيد أن المدعية أودعت طلب رخصة البناء لدى المصالح المختصة بتاريخ 2013/08/28 وذلك بعد حصولها على الموافقة من قبل والي جهة الرباط سلا زمور زعير من أجل الاستفادة من الاستثناء في مجال التعمير وذلك بتغيير العقار من أراضي مخصصة للصناعة إلى أراضي مخصصة للسكن الاجتماعي وهو ما يثبت حسن نيتها في بناء سكن اقتصادي، خاصة أن النصوص الضريبية تفسر تفسيرا ضيقا ولصالح الملزم، وحصلت على أول رخصة للبناء بتاريخ 2015/04/01 مما تكون معه المدعية مستفيدة من الإعفاء الضريبي المنصوص عليه في المادة المشار إليها أعلاه.

وحيث إنه باستفادة المدعية من الإعفاء تبقى الخبرة المنجزة حول قيمة العقار لا حاجة لها ويتعين صرف النظر عن ما ورد بخصوص القيمة رغم أنها أشارت إلى الوثائق المعتمدة من طرف المحكمة لاستفادة المدعية من الإعفاء.

وحيث إنه اعتبارا لذلك يتعين الاستجابة للطلب.

وحيث خاسر هذه الدعوى يتحمل صائرها.

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات القانون المحدث للمحاكم الادارية 90.41 والمدونة العامة للضرائب وقانون المسطرة المدنية.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا، ابتدائيا وحضوريا:

في الشكل: بقبول الطلب.

في الموضوع: بالإلغاء الكلي لمقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ملف عدد 2-7/346 بتاريخ 2014/12/18 وذلك بإلغاء واجبات التسجيل والتمبر موضوعه مع تحميل إدارة الضرائب الصائر.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

الرئيس المقررة كاتب الضبط

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

حالة الإعفاء الخماسي من الضريبة الحضرية الخاصة بالمباني الجديدة والمباني المضافة إلى المباني القديمة

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

المملكة المغربية 5-1 (08/126 ش ض) أ ت

وزارة العدل

المحكمة الإداريه بالرباط أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط

قسم القضاء الشامل بالمحكمة الإدارية بالرباط

حكم رقم: 683

ملف رقم: 08/126 ش ض

القاعدة

- يعفى من الضريبة الحضرية المباني الجديدة والمباني المضافة إلى المباني القديمة وكذا المكنات والآلات التي تعد جزءا لا يتجزا من مؤسسات إنتاج السلع أو تقديم الخدمات طوال للسنوات الخمس التالية للسنة التي تم خلالها بناؤها أو إقامتها دون التمييز بين ما إذا كان الملزم يستفيد بها لنفسه أو يقوم بكرائها.
- تحدد المادة السادسة من القانون رقم 89- 87 المنظم لرسم النظافة كيفية تحديد سعر التكلفة على سبيل الحصر الذي يثبت إما من خلال محاسبة المدعي أو عن طريق المقارنة بالنسبة للعقارات المخصصة للنشاط المهني.

باسم جلالة الملك

بتاريخ 2009/4/7

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة:

لطيفة خمير..... رئيسا

هدى السبيبي..... مقررا

عبد الله فكار..... عضوا

بحضور السيدة مليكة يانع..... مفوضا ملكيا

وبمساعدة السيد عبد الكريم الأحرش..... كاتب الضبط

الحكم الآتي نصه

بين: شركة فلفل الشمال شركة ذات مسؤولية محدودة في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها الاجتماعي برقم 37-38 الحي الصناعي اوصطال العرائش.

نائبها: الاستاذ عبد السلام الناصري، المحامي بهيئة الدار الرباط.

..... من جهة

وبين:- السيد مفتش الضرائب لمدينة العرائش بمكاتبه بمديرية العرائش مدينة العرائش.

- مديرية الضرائب في شخص السيد مدير الضرائب بمكاتبه بمدينة الرباط.
- و زارة المالية والخوصصة في شخص السيد وزير المالية والخوصصة بمكاتبه بالرباط.
- الدولة المغربية في شخص السيد الوزير الأول بمكاتبه بالرباط.

.....من جهة أخرى

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

2-5 (08/126 ش ض) أ ت

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي المقدم من طرف المدعي بواسطة نائبه بكتابة ضبط هذه المحكمة والمؤدى عنه الرسوم القضائية بتاريخ 2003/02/01 والذي يعرض من خلاله أنها شركة ذات مسؤولية محدودة تأسست بتاريخ 2003/11/17 وأنه بمقتضى عقد مصحح الإمضاء بتاريخ 2006/03/03 اقتنت من مديرية الأملاك المخزنية القطعتين 37 و38 من الملك المخزني ذي الرسم العقاري عدد 36/148 الكائنتين بالحي اوصطال بالعرائش واللتان شيدت عليهما فعلا معملا حسب ما تبن ما تثبته رخصة السكن عدد 8/6103 الصادرة بتاريخ 2006/03/03 وأنها فوجئت بمفتش الضرائب لمدينة العرائش يفرض عليها دون سابق إعلان وبشكل غير مشروع أداء مبلغ 45.315.00 درهم من قبل واجبات الضريبة الحضرية (رسم النظافة برسم سنة 2007 في وقت لم تكن ملزمة فيه بأداء سنوي مبلغ 1272.00 درهم عن نفس الضريبة برسم السنوات 2004، 2005 و2006، لذلك يلتمس التصريح ببطلان الأمر بالاستخلاص الصادر عن السيد مدير الضرائب بتاريخ 2007/03/30 لمبلغ 41.499.00 درهم.

وأرفق المقال بصورة طبق الأصل من التصريح في السجل التجاري وصورة طبق الأصل من مستخرج الضريبة المنازع فيها ونسخة من التظلم الموجه إلى مدير الضرائب ونسخة من محضر المعاينة والاستجواب.

وبناء على توصل كافة الأطراف المدعى عليها بصفة قانونية بنسخة من مقال الدعوى وتخلفهم عن الجواب.

وبناء على الحكم التمهيدي الصادر بتاريخ 2008/07/01 والقاضي بإجراء جلسة بحث بمكتب القاضي المقرر.

وبناء على ما راجع بجلسة البحث المنعقدة بتاريخ 2008/11/17 والمودن الملف ضمن أوراق الملف.

وبناء على المذكرة التعقيبية المدلى بها من طرف نائب المدعي بتاريخ 2008/10/28 والتي يؤكد من خلالها أن رسم النظافة المفروض على العقارات الخاضعة للضريبة الحضرية أو المعفاة منها بصورة مؤقتة على أساس قيمتها الجارية المعتمدة لحساب الضريبة الحضرية.

وبناء على مذكرة مستنتجات بعد البحث المدلى بها من طرف نائب المدعي بتاريخ 2008/11/25 والتي يعرض من خلالها أن العارضة معفاة مؤقتا من الضريبة الحضرية طبقا لمقتضيات المادة الرابعة من قانون 1989/12/19 وأن النص الواجب التطبيق فيما يتعلق احتساب واجب النظافة هو الفقرة الأولى من المادة 27 من القانون المنظم للضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية ومقتضيات المادة 6 من القانون المنظم للضريبة الحضرية ملتمسا تمتيعه بجميع ما ورد في مقاله الافتتاحي.

وبناء على مذكرة مستنتجات بعد البحث المدلى بها من طرف إدارة الضرائب بتاريخ 2008/12/25 والتي تعرض من خلالها أن المدعية استفادت بعد تظلمها من الإعفاء الخماسي للضريبة الحضرية على

LexMaghreb
lexmaghreb.com

3-5 (08/126 ش ض) أ ت

الجزء الذي تستغله لنفسها إلى غاية سنة 2008 ملتمسة الإشهاد على حصول الشركة على التخفيض الجبائي حسب قرار الإدارة الصادر بتاريخ 2008/09/16 ورفض طلبها في الباقي.

وبناء على الأمر بالتخلي والإبلاغ الصادر بتاريخ 2009/02/18.

وبناء على الإعلام بإدراج ملف النازلة بالجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2009/03/17.

وبعد المناداة على الأطراف ومن ينوب عنهم قررت المحكمة اعتبار القضية جاهزة وأعطيت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي أكد تقريره الكتابي فتقرر حجز الملف للمداولة قصد النطق بالحكم الآتي بعده:

بعد المداولة طبقا للقانون

في الشكل: حيث قدم المقال مستوفيا لكافة الشروط الشكلية المتطلبة قانونا مما يتعين معه التصريح بقبوله من هذه الناحية.

في الموضوع: حيث يهدف الطلب إلى الحكم ببطلان الأمر بالاستخلاص الصادر عن مفتش الضرائب بتاريخ 2007/03/30 موضوع جدول المكلفين بواجب الضريبة الحضرية ورسم النظافة عدد 53648037 لسنة 2007 بمبلغ 41.499 درهم.

وحيث أسس المدعي طعنه على كون قيام الإدارة المدعى عليها بفرض الضريبة الحضرية على مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 27 من القانون المتعلق بنظام الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية في حين أن الشركة المدعية خاضعة للضريبة الحضرية ومعفاة منها بصفة مؤقتة ولذلك يتعين اعتماد الفقرة الثانية من المادة 6 من القانون رقم 37-89 لاحتساب مبلغ رسم النظافة.

- **في النقطة المتعلقة بالضريبة الحضرية:**

حيث دفعت الإدارة الضريبية في مذكرتها المدلى بها بتاريخ 2008/12/25 أن الشركة المدعية قامت بإرسال تظلم إلى مصالح الإدارة المختصة التي بعد دراسة ملفها تبين لها أن هذه الأخيرة تستفيد من الإعفاء الخماسي على الضريبة الحضرية في الجزء الذي تستغله لنفسها إلى غاية سنة 2008 وقد تم إلغاء المبلغ المقابل لهذه الضريبة بموجب القرار الصادر بتاريخ 2008/09/16.

وحيث تنص مقتضيات المادة الرابعة من القانون رقم 37-89 المتعلق بالضريبة الحضرية أنه" تعفى من الضريبة الحضرية المباني الجديدة والمباني المضافة إلى المباني القديمة وكذا المكنات والآلات التي تعد جزءا لا يتجزا من مؤسسات إنتاج السلع أو تقديم الخدمات طوال السنوات الخمس التالية للسنة التي تم خلالها بناؤها أو إقامتها".

وحيث أنه بالرجوع الى مقتضيات الفصل المذكور أعلاه، لا نجدها تميز بين المباني التي يستفيد منها صاحبها والمباني التي يقدم لكرائها للغير، وبالتالي فإن المباني الجديدة تستفيد من الإعفاء الخماسي سواء أقام صاحبها باستغلالها بصفة شخصية أو قام بكرائها أو قام باستغلال جزء وكراء جزء آخر.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

4-5 (08/126 ش ض) أ ت

وحيث أنه بالرجوع إلى وثائق الملف وخاصة الشهادة الإدارية الصادرة عن رئيس المجلس البلدي لمدينة العرائش عدد 6103/8 بتاريخ 2005/10/25 التي تفيد حصول الشركة المدعية على رخصة السكن بهذا التاريخ مما يكون معه الإعفاء من الضريبة الحضرية في نازلة الحال إلى غاية سنة 2008 وتكون معه المدعية معفاة من الضريبة عن سنة 2007 موضوع المنازعة.

- **في النقطة المتعلقة باحتساب رسم النظافة:**

حيث دفعت الإدارة المدعى عليها أن الشركة المدعية أكرت بتاريخ 2006/05/30 جزء من عقارها الكائن بالحي الصناعي اوصطال المقام على القطعتين رقم 37- 38 لفائدة شركة "اور العرائش" للحافلات بسومة قدرها 300.000 درهم في السنة وأن الضريبة الواجبة هي 41.499.10 درهم في السنة مفصلة كما يلي:

- قيمة كرائية كراء: 300.000.00 درهم.
- قيمة كرائية مهني: تم تحديدها على أساس معطيات الموازنة المصرحة من 2004/07/01 إلى 2005/06/30 مفصلة كما يلي:

- البناء 31.731 = 3% 105.7700
- التجهيزات 8514 = 3% x 283.809

المجموع 40245.00 درهم

ومن تم فإن الضريبة الواجبة هي14.499.10 درهم في السنة مفصلة كما يلي:

درهم 31.800 = 1.06 x 10% x 300.000

9458 = 23.5 % x 40245 المجموع هو 41.258.00 درهم.

وحيث تنص مقتضيات المادة السادسة من القانون رقم 87- 89 في فقرتها الثالثة على أنه "فيما يتعلق بالعقارات التي يخصصها ملاكها لمزاولة نشاطهم أو لأي شكل من أشكال الاستغلال، تساوي القيمة الإيجارية حاصل ضرب سعر التكلفة – الذي يثبته الخاضع للضريبة أو تقدره الإدارة عن طريق المقارنة في نسبة 3 % فيما يخص الأراضي والمباني ومرافقها والمكنات والآلات.

وحيث أنه وترتيبا على ما ورد بالنص فإن ما أثارته إدارة الضرائب بأن وجود عقد الكراء يغني عن اعتماد عناصر المقارنة أو التقييم المباشر أو الإحصاء لأن عقد الكراء يمثل القيمة الإيجارية الفعلية لا يرتكز على أساس قانوني سليم ذلك أن المادة السادسة المشار إليها أعلاه أو على سبيل الحصر كيفية تحديد سعر التكلفة الذي يثبت إما من خلال محاسبة المدعي حددت عن طريق المقارنة بالنسبة للعقارات المخصصة للنشاط المهني.

وحيث أنه باعتماد الموازنة المصرح بها من طرف المدعية إلى إدارة الضرائب من 2004/07/01 إلى 2005/06/30 فإن كيفية احتساب رسم النظافة هي:

lexmaghreb.com

- البناء (105.7700 x 3% =31.731 درهم) x 10% =3.373.1 درهم.
- التجهيزات (283.809 x 3% = 851431.731 درهم) x 10% = 851.4 درهم.

المجموع 40245.5 درهم وبالتالي فإن رسم النظافة الواجب أداؤه من طرف الشركة المدعية هو مبلغ 4024.8 درهم.

وحيث أنه وترتيبا على ما ذكر يتعين التصريح بإلغاء رسم النظافة عن سنة 2007 فيما زاد عن مبلغ 4024.5 درهم دون احتساب الرسم الإضافي.

وحيث أن خاسر الدعوى يتحمل صائرها.

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات القانون المحدث للمحاكم الإدارية رقم 90.41 والقانون رقم 37-89 المنظم للضريبة الحضرية وقانون المسطرة المدنية.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا، ابتدائيا وحضوريا:

في الشكل: بقبول الطلب.

في الموضوع: بإلغاء رسم النظافة موضوع جدول المكلفين عدد لسنة 2007 فيما زاد عن مبلغ 4024.5 درهم مع تحميل خاسر الدعوى صائرها.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

الرئيس المقررة كاتب الضبط

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

حالة عدم إعفاء العقارات الفلاحية المتواجدة بالمدار الحضري

" ذلك أن الإعفاء يشمل الدخول الناتجة عن مزاولة النشاط الفلاحي وليس الضريبة الحضرية على العقارات الفلاحية طالما توجد هذه الأخيرة ضمن المناطق الحضرية"

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

المملكة المغربية 4-1 (07/2261 ش ض) م ع

وزارة العدل

المحكمة الإدارية بالرباط أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط

قسم القضاء الشامل بالمحكمة الإدارية بالرباط

حكم رقم: 2157

ملف رقم: 07/2261 ش ض

القاعدة

تخضع العقارات الفلاحية المتواجدة بالمدار الحضري للضريبة الحضرية ورسم النظافة طالما لم يشملها إعفاء صريح

باسم جلالة الملك

بتاريخ 2009/10/06

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة:

لطيفة خمير..... رئيسا

هدى السبيبي..... مقررا

عبد الله فكار..... عضوا

بحضور السيدة يوسف طائف..... مفوضا ملكيا

وبمساعدة السيد عبد الحكيم الأحرش..... كاتب الضبط

الحكم الآتي نصه

بين: محمد الأزرق، عنوانه: 34 درب الورد طريق موزار فاس.

نائبه: الاستاذ عمر عبسي المحامي بهيئة فاس.

..... من جهة

وبين: - الدولة المغربية في شخص السيد الوزير الأول بمكاتبه بالرباط.

- السيد وزير المالية والخوصصة بمكاتبه بالرباط.
- السيد الخازن العام للمملكة بمكاتبه بإدارة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها بالرباط.
- السيد مدير إدارة الضرائب في شخص السيد مدير الضرائب بمكاتبه بمدينة الرباط.
- السيد المدير الجهوي لإدارة الضرائب بسيدي قاسم.
- السيد قابض قباضة سيدي قاسم.
- السيد الوكيل القضائي للمملكة بمكاتبه بالرباط.

.....من جهة أخرى

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

2-4 (07/2261 ش ض) م ع

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي المقدم من طرف المدعي بواسطة نائبه بكتابة ضبط هذه المحكمة والمؤدى عنه الرسوم القضائية بتاريخ 2007/12/11 والذي يعرض من خلاله أنه يملك ضيعة بعين بودرا السفلي سيدي قاسم يستغلها في الفلاحة فقط، غير أنه فوجئ بإدارة الضرائب تفرض على الضيعة المذكورة الضريبة الحضرية وتصنفه ضمن جدول المكلفين تحت عدد 21670195 عن السنوات من 2005 إلى 2007، وبما أن العارض فلاح ونشاطه بالضيعة ينصرف فقط لأعمال الفلاحة فإنه معفى من اداء أي نوع من الضرائب إلى غاية 2010 لذلك يلتمس الحكم لإلغاء الضريبة الحضرية موضوع الجدول عدد 21670195 عن السنوات من 2005 الى 2007 مع ما يترتب عن ذلك من نتائج قانونية، وأرفق المدعي مقاله بثلاث قوائم للمطالبة بأداء الضريبة الحضرية و شهادة إداريه تفيد بأن العارض فلاح.

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف إدارة الضرائب بتاريخ 2008/02/18 والتي تعرض من خلالها أن الضيعة الفلاحية تقع داخل المدار الحضري والتالي فهي خاضعة للضريبة الحضرية ورسم النظافة وأن الفصل 3 من القانون رقم 37- 89 لا يشمل الأراضي الفلاحية ولم يرد التنصيص على كونها معفاة، بحيث أن جميع الأراضي المتواجدة داخل المدار الحضري تخضع لهذه الضريبة كيفما كان نوع الاستغلال، في حين أن الضيعات الفلاحية التي يعتبرها هذا الفصل معفاة فهي العقارات المملوكة للشركات التعاونية واتحادها لذلك يلتمس التصريح برفض الطلب.

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف الخزينة العامة للمملكة بتاريخ 2008/01/03 والذي تلتمس من خلالها رفض الدعوى ضد القابض لكونه لم يتوصل لأي إلغاء او تخفيض للضرائب موضوع النازلة مع حفظ حق الخزينة في المتابعة

وبناء على المذكرة التعقيبية المدلى بها من طرف نائب المدعي بتاريخ 2008/03/24 والتي يلتمس من خلالها تمتيعه بما ورد بمقاله الافتتاحي.

وبناء على الحكم التمهيدي الصادر بتاريخ 2008/04/29 والقاضي بإجراء خبرة عقارية عهدت مهمة القيام بها للخبير محمد دندان.

وبناء على تقرير الخبرة المودع بكتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 2008/09/10 ضمن أوراق الملف.

وبناء على مستنتجات بعد الخبرة المدلى بها من طرف نائب المدعي بتاريخ 2008/10/09 والتي يعرض من خلالها أنه لا وجود لأي دليل يثبت كون الرسوم التي اطلع عليها الخبير تتعلق بأرض الدعي مما تبقى معه الخبرة عديمة النتائج التقنية ولا يمكن اعتمادها للقول بأن ضيعته توجد داخل المدار الحضري. لذلك يلتمس أساسا الاستجابة لما جاء في مقال الدعوى واحتياطيا الحكم بإعادة الخبرة.

وبناء على مذكرة مستنتجات بعد الخبرة المدلى بها من طرف إدارة الضرائب بتاريخ 2008/10/16 والتي تلتمس من خلالها التمسك بكل ما جاء بمذكرها الجوابية كما تلتمس المصادقة على ما ورد في تقرير الخبرة.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

3-4 (07/2261 ش ض) م ع

وبناء على الحكم التمهيدي الصادر بتاريخ 2008/11/25 تحت عدد 1594 والقاضي بإجراء بحث بحضور الخبير بمكتب القاضي المقرر.

وبناء على ما راج خلال جلسة البحث والمدون بالمحضر الملفى ضمن أوراق الملف.

وبناء على مذكرة مستنتجات بعد البحث المدلي بها من طرف نائب المدعي بتاريخ 2009/06/11 والتي يؤكد من خلالها سابق كتاباته.

وبناء على الأمر بالتخلي والإبلاغ الصادر بتاريخ 2009/06/18.

وبناء على الإعلام بإدراج ملف النازلة بالجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2009/09/29.

وبعد المناداة على الأطراف ومن ينوب عنهم، قررت المحكمة اعتبار القضية جاهزة وأعطيت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي أكد تقريره الكتابي، فتقرر حجز الملف للمداولة قصد النطق بالحكم الآتي نصه.

وبعد المداولة طبقا للقانون

في الشكل: حيث قدم المقال مستوفيا لكافة الشروط الشكلية المتطلبة قانونا مما يتعين معه التصريح بقبوله من هذه الناحية.

في الموضوع: حيث يهدف الطلب إلى الحكم بإلغاء الضريبة الحضرية موضوع الجدول عدد 21670195 السنوات من 2005 إلى 2007 مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية.

وحيث ركز المدعي طعنه على كون النشاط الذي يمارسه بالضيعة موضوع الفرض الضريبي هو نشاط فلاحي معفى من أد اء أي نوع من أنواع الضرائب إلى غاية سنة 2010.

وحيث دفعت الإدارة المدعى عليها أن الضيعة الفلاحية توجد بمنطقة عين بودرا السفلى بمدينة سيدي قاسم وتقع داخل المدار الحضري ومن تم فإنها تخضع للضريبة الحضرية ورسم النظافة وأن المادة 3 من القانون المنظم للضريبة الحضرية لا يشمل الأراضي الفلاحية على كونها معفاة بحيث أن جميع الأراضي المتواجدة داخل المدار الحضري تخضع للضريبةالحضرية كيفما كان نوع الاستغلال.

وحيث أمرت المحكمة في إطار سلطتها الاستيفائية للدعوى لإجراء خبرة عقارية عهدت مهمة القيام بها للخبير محمد دندان الذي أوضح في تقريره أن العقار عبارة عن أرض فلاحية عارية تقع بعين بودرا السفلى بين حي ميلود وحي الزاوية على مشارف مدينة سيدي قاسم، مساحتها الإجمالية سبعون هكتارا تتكون من ستة رسوم عقارية وتستغل لزراعة الحبوب وأنه بعد اتصاله بمصالح الوكالة الحضرية لسيدي قاسم تبين أنها توجد داخل المدار الحضري.

وحيث إنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة الأولى من القانون رقم 37-89 المنظم للضريبة الحضرية وخصوصا الفقرة الأخيرة منها نجدها تنص على أن الأراضي المخصصة لاستغلال كيفما كان نوعه،

LexMaghreb
lexmaghreb.com

طالما أنها متواجدة بالمناطق الحضرية، وأن المادة 3 من نفس القانون نصت على وجه الحصر العقارات المعفاة من هذه الضريبة.

وحيث إنه وتبعا لما ذكر أعلاه، وطالما أن الضيعة الفلاحية موضوع الفرض، تتواجد داخل المدار الحضري فإنها خاضعة للضريبة الحضرية، ويبقى ما أثاره المدعي من كون النشاط الفلاحي معفى من أداء جميع أنواع الضرائب إلى غاية سنة 2010 غير مرتكز على أساس قانون سليم، ذلك أن الإعفاء يشمل الدخول الناتجة عن مزاولة النشاط الفلاحي وليس الضريبة الحضرية على العقارات الفلاحية طالما توجد هذه الأخيرة ضمن المناطق الحضرية.

وحيث إنه تبعا لما ذكر أعلاه، يتعين التصريح برفض الطلب.

وحيث أن خاسر الدعوى يتحمل صائرها.

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات القانون المحدث للمحاكم الإدارية رقم 90.41 والقانون رقم 37-89 المنظم للضريبة الحضرية.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا، ابتدائيا وحضوريا:

في الشكل: بقبول الطلب.

في الموضوع: برفضه وإبقاء الصائر على رافعه.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

الرئيس المقرر كاتب الضبط

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفهرس

العناوين	الصفحة
مقدمة	1
القسم الأول: الإطار القانوني المنظم للإعفاءات الضريبية للضريبة على الشركات	10
الفصل الأول: درجات الإعفاء الضريبي للضريبة على الشركات	11
المبحث الأول: الإعفاءات الضريبية الدائمة وأسباب إقرارها	12
المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية الدائمة	13
الفرع الأول: المؤسسات المستفيدة من الإعفاءات الضريبية الدائمة	13
الفقرة الأولى: الجمعيات والهيئات المعتبرة قانونا في حكمها	14
أولا: مؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة للجمعيات	15
ا- فحص تدبير الجمعي	15
ب- مقارنة نشاط الجمعية بنشاط المقاولة	16
ثانيا: الجمعيات السكنية	17
الفقرة الثانية: المؤسسات الاستشفائية	17
أولا : مهام المؤسسات الاستشفائية	18
ثانيا : الموارد المالية الخاصة بتدبير المؤسسات الاستشفائية	20
الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية الدائمة المخولة للقطاع العقاري	21
الفقرة الأولى: أسباب إقرار الإعفاءات الضريبية المخولة للقطاع العقاري	21
أولا: الإعفاءات العقارية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب	22
ثانيا: الإعفاءات الواردة في المدونة المحلية	23
ا- الإعفاءات الضريبية المخولة للعقار غير المبني	23
ب- الإعفاءات المقررة للعقار المبني	24
الفقرة الثانية: الإعفاءات المقررة لفائدة العقار بخصوص الضرائب غير المباشرة	25
أولا: الإعفاءات العقارية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب في مجال الضرائب غير المباشرة	25
ثانيا: أسباب منح الإعفاءات العقارية	26
ا- الإعفاءات العقارية لاعتبارات اجتماعية	27
ب- الإعفاءات العقارية لاعتبارات اقتصادية	27
المطلب الثاني: إشكالية التدابير التحفيزية في مجال الإعفاءات الضريبية الدائمة	28
الفرع الأول : التدابير التحفيزية في المجالين المالي والبيئي	29
الفقرة الأولى: المؤسسات المالية	29
أولا : البنك الإسلامي للتنمية	30
ثانيا : البنك الإفريقي للتنمية	31

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: الحوافز المالية والجبائية لحماية البيئة بالمغرب	33
أولا: التدابير التحفيزية	36
ثانيا: الرسوم الإيكولوجي	39
الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية لأسباب اجتماعية واقتصادية	40
الفقرة الأولى: الإعفاءات المخولة للجامعات والجمعيات الرياضية	40
أولا: الإعفاءات المخولة للجامعات والجمعيات الرياضية حسب قانون المالية لسنة 2018	40
ثانيا: تحسين النظام الضريبي المطبق على الشركات الرياضية(قانون المالية لسنة 2020)	41
الفقرة الثانية: تخفيض الضرائب لصالح الشركات المساهمة في رأس مال المقاولات الصغرى المبتكرة في التقنيات الجديدة	43
أولا: المقاولات المؤهلة للاستفادة من التحفيض الضريبي	43
ثانيا: تعريف المقاولة الناشئة المبتكرة في مجال التقنيات الجديدة	43
المبحث الثاني: الدواعي الاجتماعية والاقتصادية للإعفاء الضريبي	45
المطلب الأول: الإعفاءات الضريبة لاعتبارات اجتماعية	45
الفرع الأول: الإعفاءات المتعلقة بالتعاونيات والجامعات	46
الفقرة الأولى: التعاونيات واتحاداتها	46
أولا: الحالات التي تسمح باستفادة التعاونيات من الإعفاء الضريبي	46
ثانيا: خضوع التعاونيات للضريبة على الشركات	48
الفقرة الثانية: المؤسسات الجامعية والثقافية	49
أولا: المكتب الوطني للأعمال الجامعية، الاجتماعية والثقافية	50
ثانيا: جامعة الأخوين	53
الفرع الثاني: الإعفاءات الدائمة الممنوحة لوكالات الإنعاش	55
الفقرة الأولى: الإعفاءات الدائمة المخولة للوكالات والتجهيزات العسكرية	55
أولا: وكالة بيت مال القدس	55
ا- تعريف بالوكالة	55
ب- أهداف الوكالة وسبب الإعفاء من الضريبة على الشركات	56

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثانيا: وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية	57
الفقرة الثانية: الإعفاءات الدائمة الممنوحة لوكالات الإنعاش المتواجدة ببعض أقاليم المملكة	58
أولا: وكالة الإنعاش لأقاليم شمال المملكة	59
ا- التعريف بالوكالة	59
ب- مهام ودواعي إعفاء الوكالة	59
ثانيا: وكالة الإنعاش لأقاليم جنوب المملكة	60
ا- تعريف بالوكالة	60
ب- أهداف الوكالة ودواعي الإعفاء	60
ثالثا: وكالة تنمية الأقاليم الشرقية	61
ا- تعريف بالوكالة	61
ب- أهداف الوكالة ودواعي الإعفاء	61
رابعا: الوكالة الخاصة طنجة المتوسط	62
المطلب الثاني: الإعفاءات الضريبة الدائمة لاعتبارات اقتصادية	63
الفرع الأول: نظام التحفيزات الجبائية: الانعكاسات والتقييم	63
الفقرة الأولى: الإعفاءات الضريبة الدائمة لأسباب استثمارية	64
أولا: الشركات غير المقيمة	64
ا- النظام المطبق قبل 1 يناير 2020	65
ب- النظام الجديد المطبق ابتداء من 1 يناير 2020	65
ثانيا: هيئات التوظيف الجماعي للرأسمال	66
ا- التعريف بالهيئة	66
ب- المراد بالإعفاء	66
الفقرة الثانية: التحفيزات المخولة للشركات حسب قوانين المالية	67
أولا: التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2018	67
ثانيا: التدابير الخاصة بالضريبية على الشركات حسب مقتضيات قانون المالية لسنة 2019	69
ثالثا: تدابير خاصة بالضريبة على الشركات حسب مقتضيات قانون المالية لسنة 2020	71

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفرع الثاني: الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبية بأسعار مخفض	74
الفقرة الأولى: التحفيزات الممنوحة لبعض المنشآت المصدرة	74
أولا: المنشآت المصدرة	74
ثانيا: المنشآت التي تبيع لمقاولات أخرى مقامة داخل المناطق الحرة للتصدير	75
الفقرة الثانية: المنشآت الفندقية	77
أولا: المؤسسات المؤهلة	78
ثانيا: رقم أعمال مؤهل	79
ثالثا: مدة الإعفاء	80
الفصل الثاني: الفرض الدائم والمؤقت للضريبة بأسعار مخفضة	81
المبحث الأول: الفرض الدائم للضريبة بأسعار مخفضة	81
المطلب الأول: الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بأسعار مخفضة	82
الفرع الأول: الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بأسعار مخفضة للمنشآت السياحية	82
الفقرة الأولى: المنشآت السياحية حسب تعديلات قوانين المالية	83
أولا: مستجدات قانون المالية لسنة 2018	83
ثانيا: مستجدات قانون المالية لسنة 2019	83
ثالثا: مستجدات قانون المالية لسنة 2020	84
الفقرة الثانية: شركات الخدمات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء"	85
أولا: تعاريف	86
ثانيا: النظام الضريبي	87
الفرع الثاني: تقييم النفقات الجبائية	88
الفقرة الأولى: الإعفاءات الدائمة من الضريبة المحجوزة في المنبع	89
أولا: تعريف الضريبة المحجوزة في المنبع	89
ثانيا: عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها	89
ثالثا: الفوائد والحاصلات الأخرى المماثلة	91
رابعا: الفوائد المقبوضة من لدن الشركات غير المقيمة	92
خامسا: حقوق الإيجار والمكافآت المماثلة المرتبطة باستئجار وإيجار وصيانة الطائرات المخصصة للنقل الدولي	92

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: التكلفة المالية للنفقات الجبائية	93
أولا: تقييم أثر النفقات الجبائية على الاقتصاد الوطني	93
ثانيا: تقييم التدابير الاستثنائية برسم الضريبة على الشركات	97
المطلب الثاني: دور المحددات السياسية والسوسيو اقتصادية في اعتماد التحفيزات الضريبية	99
الفرع الأول: الفرض الدائم للضريبة بأسعار مخفضة	99
الفقرة الأولى: الشركات المنجمية	100
الفقرة الثانية: الشركات المقامة بإقليم طنجة	101
أولا: الشركات المصدرة	101
ثانيا: الشركات الصناعية	102
ثالثا: شركات أخرى	102
رابعا: المنعشون العقاريون	103
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في قرارات اعتماد نظام التحفيزات الجبائية	105
الفقرة الأولى: النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار	105
أولا: النفقات الجبائية كأساس للنهوض بقاطرة الاستثمار	106
ثانيا: تجليات مساهمة الإعفاءات والتحفيزات الضريبية في تحسين ظروف العيش	107
الفقرة الثانية: دور المحددات السياسية في اعتماد التحفيزات الضريبية	109
أولا: تأثير المعطى السوسيو اقتصادي على منح الامتيازات الجبائية	110
ثانيا: تأثير اللوبيات في اتخاذ قرار التحفيزات الجبائية	112
المبحث الثاني :الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة بصفة مؤقتة	113
المطلب الأول: التحفيزات المؤقتة الممنوحة للشركات	114
الفرع الأول: الإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بأسعار مخفضة	114
الفقرة الأولى: المنشآت المقامة في المناطق الحرة للتصدير	114
أولا: تعريف	114
ثانيا: النظام الضريبي	116
الفقرة الثانية: الوكالة الخاصة طنجة – البحر الأبيض المتوسط	119
الفرع الثاني: الإعفاءات المؤقتة	120

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفقرة الأولى: الإعفاءات المؤقتة المخولة للشركات الحاصلة على امتياز الاستغلال	120
أولا: الشركات الحاصلة على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكاربورات	120
ثانيا: الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة	121
الفقرة الثانية: الإعفاءات المؤقتة الممنوحة للشركات الصناعية	122
أولا: الشركات الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي	122
ثانيا: الشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات	123
المطلب الثاني: الفرض المؤقت للضريبة بأسعار مخفضة	124
الفرع الأول: التحفيزات الداعمة للمقاولات الصغرى والمتوسطة	124
الفقرة الأولى: المنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم	124
أولا: التحفيزات المخولة للمنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم قبل 2019	124
ثانيا: التحفيزات المخولة للمنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم المدرجة في قانون المالية لسنة 2019	125
الفقرة الثانية: المنعشون العقاريون	125
أولا: الأحياء، الإقامات والمبان الجامعية	126
ثانيا: التغييرات المنصوص عليها في قانون المالية لسنة 2019	128
الفرع الثاني: التخفيض من الضريبة لفائدة الشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة	128
الفقرة الأولى: التخفيض الدائم من الضريبة على الشركات في حالة دخول سندات الشركة إلى البورصة	129
أولا: شروط الاستفادة من التخفيض	129
ثانيا: التخفيض من الضريبة لفائدة المنشآت التي تساهم في رأسمال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيات الحديثة	130
الفقرة الثانية: نسبة سعر الضريبة على الشركات	131
أولا: حساب الضريبة بالأسعار التصاعدية	131
ثانيا: السعر النوعي للضريبة	132
ثالثا: سعر ومبالغ الضريبة الجزافية	133
رابعا: أسعار الضريبة المحجوزة في المنبع	133

LexMaghreb
lexmaghreb.com

خاتمة القسم الأول	134
القسم الثاني: العمل القضائي ودوره في التخفيف من النفقات الجبائية	137
الفصل الأول: النفقات الجبائية وآثارها على الاقتصاد الوطني	138
المبحث الأول: شروط الإعفاء من الضريبة على الشركات	138
المطلب الأول: الحالات التي يشترط فيها الإعفاء من الضريبة على الشركات	138
الفرع الأول: الامتيازات المخولة للتعاونيات والمنعشين العقاريين	139
الفقرة الأولى: التعاونيات واتحاداتها	139
أولا: الشروط المؤهلة للإعفاء	140
ا- التعاونيات التي تقوم بجمع وتسويق المواد الأولية	140
ب- التعاونيات التي تقوم بأنشطة تحويلية	141
ثانيا: التزامات التعاونيات	141
الفقرة الثانية: المنعشون العقاريون	142
أولا: السكن الاجتماعي	143
ثانيا: أحياء وإقامات ومبان جامعية	144
الفرع الثاني: شروط إعفاء المنشآت المصدرة والمنشآت الصناعية	144
الفقرة الأولى: المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات	145
الفقرة الثانية: أمثلة توضيحية لحساب الضريبة على الشركات	147
المطلب الثاني: محدودية النفقات الجبائية على التنمية الاقتصادية	152
الفرع الأول: أثر النفقات الجبائية على الاقتصاد الوطني	152
الفقرة الأولى: مدى فعالية النفقات الجبائية في تحقيق عملية التنمية	153
أولا: أثر الضريبة في توجيه الاستثمار	153
ثانيا: آليات عقلنة النفقات الجبائية	155
ا- إشكالية تقييم كلفة الإعفاءات الضريبية	155
ب- حجم الخسارة المالية التي تسببها الإعفاءات الضريبية	156
الفقرة الثانية: الآثار المالية لتبني نظام الإعفاءات الضريبية	157
أولا: إشكالية اللجوء إلى المديونية لسد العجز الناتج عن تبني نظام الإعفاءات الضريبية	157
ا- المديونية الداخلية	157
ب- المديونية الخارجية	158
ثانيا: الضغط الجبائي كضرورة لسد الخصاص المالي	158
الفرع الثاني: النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار	159
الفقرة الأولى: النفقات الجبائية وأثرها على الاستثمار	161
أولا: تطور النفقات الجبائية من خلال قوانين الاستثمار	161
ثانيا: الإعفاءات والتخفيضات على مستوى الضريبة على الشركات	163
الفقرة الثانية: النفقات الجبائية كأساس للنهوض بقاطرة الاستثمار	163

LexMaghreb
lexmaghreb.com

أولا: ترشيد النفقات الجبائية	163
ثانيا: النفقات الجبائية كآلية لتشجيع الاستثمار	164
المبحث الثاني: تحليل مظاهر سياسة التدخل الجبائي	165
المطلب الأول: التدخل الجبائي لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية	166
الفرع الأول: التدخل الجبائي من خلال النظام الضريبي	166
الفقرة الأولى: التدخل الجبائي عن طريق الضريبة على الشركات	166
أولا: تطور إصلاح الضريبة على الشركات	167
ثانيا: موقف الفاعلين من الضريبة على الشركات	168
الفقرة الثانية: محدودية التحفيزات الجبائية	169
أولا: صعوبة تقييم أثر التحفيزات الجبائية	170
ا- محدودية النتائج على صعيد الاستثمارات الصناعية	170
ب- محدودية النتائج على صعيد جلب الاستثمارات الأجنبية	172
الفرع الثاني: جائحة كورونا ودعم الشركات التي عرف نشاطها انخفاضا أو توقفا	173
الفقرة الأولى: التداعيات الاقتصادية لجائحة فيروس كورونا كوفيد-19	173
أولا: ركود الاقتصاد العالم	173
ثانيا: التداعيات على الاقتصاد الوطني	174
الفقرة الثانية: الإجراءات الجبائية المتخذة لدعم المقاولات في ظل جائحة كورونا	176
أولا: الرفع من رسوم الاستيراد من 30 %إلى 40%	176
ثانيا: توزيع بعض التكاليف المرتبطة بجائحة فيروس كورونا "كوفيد-19"على خمس (5) سنوات محاسبية	176
ثالثا: تخفيض واجبات التسجيل المطبقة على اقتناء عقارات معدة للسكن	178
المطلب الثاني: سياسة الإعفاءات الجبائية ورهان الحكام	178
الفرع الأول: ضعف ومحدودية نتائج الإعفاءات الجبائي	178
الفقرة الأولى: الانعكاسات الاقتصادية للإعفاءات الجبائية	179
الفقرة الثانية: الآثار الاجتماعية للإعفاءات الجبائية	180
الفرع الثاني: تقييم واقع الإعفاءات الجبائية بالمغرب	181
الفقرة الأولى: تدبير غير معقلن لسياسة الإعفاءات الجبائية	181
الفقرة الثانية: فعالية محدودة للإعفاءات والتحفيزات الجبائية	183
الفصل الثاني: العمل القضائي في مجال منازعات الوعاء الضريبي	186
المبحث الأول : المساطر الجبائية والإعفاء الضريبي	187
المطلب الأول : المساطر الجبائية	187

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفرع الأول : مسطرة التبليغ	187
الفقرة الأولى : طرق التبليغ وتطورها عبر القوانين المالية	188
أولا: التبليغ قبل سنة 1995	188
ثانيا: التبليغ في قانون مالية 1995	189
ثالثا: التبليغ من خلال كتاب المساطر الجبائية	190
الفقرة الثانية : بعض الإشكالات التي طرحتها مسطرة التبليغ	191
الفرع الثاني: مسطرتا تصحيح أسس الضريبة والفرض التلقائي	193
الفقرة الأولى: مسطرة تصحيح أساس الضريبة	194
الفقرة الثانية: مسطرة الفرض التلقائي	197
المطلب الثاني: تفسير بعض مجالات الإعفاء الضريبي	199
الفرع الأول: التوجه القضائي في مجال الإعفاءات العقاري	199
الفقرة الأولى: الإعفاءات الضريبية في مجال الضرائب المباشرة	200
أولا: على مستوى الضريبة على الشركات	200
ثانيا: على مستوى ميثاق الاستثمار	201
الفقرة الثانية: إشكالية الخضوع للمساهمة الدنيا على ضريبة الأرباح العقارية	203
الفرع الثاني: الإشكالات المتعلقة بالإعفاءات الضريبية في المجال الفلاحي	205
الفقرة الأولى: الإعفاءات الضريبية المرتبطة بالنشاط الفلاحي	206
أولا: جمعيات مستعملي المياه الفلاحية	206
ثانيا: المستغلات الفلاحية	208
ا- تعريف المستغلات الفلاحية	208
ب- التوجه القضائي في مجال إعفاء المستغلات الفلاحية	208
الفقرة الثانية : موقف القضاء الجبائي من بعض إشكالات إعفاء القطاع الفلاحي	210
المبحث الثاني: القاضي الجبائي ودوره في تشجيع الاستثمار	213
المطلب الأول: الدور الحمائي للقاضي الجبائي للمستثمرين	214
الفرع الأول: القضاء الإداري ودعم الاستثمار	215
الفقرة الأولى: المستثمر وهاجس الخضوع للضري	216

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: إقرار حق الملزم في الاستفادة من الامتيازات المقررة في مجال الاستثمار	218
أولا: التحفيز على الاستثمار في قطاع التعليم الحر	218
ثانيا: التحفيز على الاستثمار في المجال الصناعي	222
الفرع الثاني: *القضاء الجبائي ودوره في التنمية الاقتصادية*	223
الفقرة الأولى: القضاء الجبائي ودوره في دعم القدرة التنافسية للمقاولات	224
أولا :دور المحاكم الإدارية في دعم الاستثمار	224
ا- تقادم الضريبة يعفي الملزم من أدائها	226
ب- التشدد في ضرورة احترام الإدارة للمسطرة الضريبية	226
ثانيا: مساهمة القضاء الإداري في تخليق عمل الإدارة أثناء تنفيذ العقود	227
الفقرة الثانية: دور القاضي في تكريس العدالة الجبائية	227
أولا: أحقية الملزم في استرداد ما دفعه من ضرائب غير شرعية	228
ثانيا: إقرار حق الملزم في الإعفاءات الجبائية	228
المطلب الثاني: دور العمل القضائي الفرنسي في معالجة الإعفاءات الضريبية المحجوزة في المنبع	230
الفرع الأول: جدل حول تطبيق التشريع المناسب	231
الفقرة الأولى: الإطار القانوني	232
أولا: قانون الاتحاد الأوربي	232
ثانيا: القانون الفرنسي	233
الفقرة الثانية: المنازعة الرئيسية والمسطرة المتبعة أمام المحكمة	234
الفرع الثاني: التقييم القانوني	236
الفقرة الأولى: دور القاضي أثناء فحص الأسئلة المطروحة على المحكمة	236
أولا: بخصوص الإجابة عن السؤال الثاني	236
ثانيا: بخصوص الأجوبة عن الأسئلة: الأول، الثالث والرابع	239

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثالثا: بخصوص المراقبة بموجب القانون الأساسي للاتحاد الأوربي	239
رابعا: بخصوص الحرية الأساسية المطبقة	240
الفقرة الثانية: حول تقييد حرية المؤسسة	241
أولا: بخصوص الحالات القابلة للمقارنة بموضوعية	243
ثانيا: بخصوص التبرير	243
خاتمة القسم الثاني	246
خاتمة عامة	247
لائحة المراجع	251
الملاحق	262
الفهرس	290

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com