



واقع النفقات الجبائية وهاجس العدالة الضريبية  
في ضوء تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية السنة  
(2017-2022)

الباحث عمر يزوغ  
طالب باحث بسلك الدكتوراه  
جامعة سيدي محمد بن عبد الله كلية الحقوق، فاس  
المغرب

ملخص البحث باللغة العربية:

تهدف الدراسة إلى رصد واقع النفقات الجبائية في علاقتها بتحقيق العدالة الضريبية، حيث تم دراسة تطور وبنية النفقات الجبائية بالمغرب اعتمادا على تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية السنة (2017-2022)، وقد تبين لنا مجموعة من الاختلالات التي تشوب النفقات الجبائية سواء على مستوى توزيعها حسب القطاعات بما فيها القطاعات العقارية، حيث أن توزيعها لا يخضع لضوابط معينة بقدر ما يتسم بالعشوائية. إضافة لذلك، فالنفقات الجبائية لا تخضع للمراقبة كما هو الحال بالنسبة للنفقات المالية الأخرى لأنها تتميز بشروط خاصة الشيء الذي يجعلها بعيدة عن أنظار البرلمان، مما يلزم إصلاح المنظومة الضريبية عبر عقلنة سياسة الإعفاءات، حيث تقتضي هذه العقلنة تدارك أزمة القرار السياسي الجبائي وتحصينه من أي تأثيرات تخدم المصالح الضيقة، بتضمينه الأهداف الحقيقية المرجو بلوغها في إطار سياسة جبائية واضحة المعالم والأهداف.

مفاتيح البحث:

النفقات الجبائية - العدالة الضريبية - قانون مالية السنة



## Abstract

The study aims to monitor the reality of tax expenditures in their relationship to achieving tax justice, as the development and structure of tax expenditures in Morocco was studied based on the tax expenditure reports attached to the financial laws for the year (2017-2022), and we were shown a group of imbalances that mar the tax expenditures, both at the level of their distribution. According to sectors, including real estate sectors, as their distribution is not subject to specific controls and is rather random. In addition, fiscal expenditures are not subject to monitoring as is the case with other financial expenditures because they are characterized by special conditions that keep them out of Parliament's attention. This requires reforming the tax system by rationalizing the exemption policy, as this rationalization requires redressing the crisis of the fiscal political decision and protecting it from any influences that serve narrow interests, by including the real goals that are hoped to be achieved within the framework of a fiscal policy with clear definitions and objectives.



## مقدمة:

أمام التحول العميق الذي عرفه دور الدولة الحديثة، لم تعد الجباية بشكل عام أداة لتسديد النفقات فقط، بل وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، حيث تم التخلي عن مبدأ "الحياد الجبائي"<sup>1</sup>، لصالح مفاهيم جديدة في تحليل السياسة الضريبية كالعادلة الجبائية، الإجراءات الاستثنائية، الإعفاءات الضريبية.....

لقد صار التدخل الجبائي أمراً ضرورياً في كل السياسات المالية الحديثة، لذا أصبحت جل التشريعات الجبائية والمالية تتضمن إجراءات جبائية استثنائية كآلية للتعبير عن الاختيارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، تمكن الدولة من مساعدة القطاعات المستهدفة، بالنظر لموقعها ضمن التوازنات السوسيو اقتصادية.

تعتبر النفقات الجبائية إحدى الآليات التي توظفها الدولة من أجل تخفيف العبء الضريبي على بعض الفئات من المزمين أو الأنشطة الاقتصادية، مما يتيح للدولة إمكانية تحقيق أهدافها الاستراتيجية في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها<sup>2</sup>، وقد عرفها بعض الفقه الضريبي المغربي بأنها تلك "التدابير الضريبية الاستثنائية التي تهدف إلى تخفيض أو تأجيل فرض الضريبة على جزء معين من المزمين"<sup>3</sup>، أما التشريع الفرنسي فقد عرفها بأنها إجراءات استثنائية تحدث خسارة في إيرادات الخزينة وتهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وأهداف أخرى كما هو الشأن بالنسبة لنفقات الميزانية<sup>4</sup>.

يعتبر تحديد مفهوم العدالة الضريبية أمراً غير يسير، باعتبار العدالة كقيمة مرتبطة بالجانب الأخلاقي، كما تعدد وجهات النظر حولها، فقد يؤسس الأفراد مدركاتهم وتصوراتهم حول العدالة الضريبية انطلاقاً من مواقفهم السوسيو- اقتصادية، ويوظفونها من أجل تدعيم مصالحهم الخاصة، كأن يذهب المستثمرون للمطالبة بضرورة محدودة على الرأسمال، كما أنه من الممكن أن يدافع الخاضعون للضريبة على ضرورة تأدية الجميع لنفس الضريبة، الأمر الذي أدى بـ"غاستون جيز" إلى اعتبار أن الحديث عن العدالة لا يمكن أن يخلو من التعقيد والالتباس بالنظر لكونها لا تملك قيمة مطلقة<sup>5</sup>.

## أهمية الموضوع:

يكتسي هذا الموضوع أهمية علمية وعملية:

## ● الأهمية العلمية

تتجلى في إغناء البحث العلمي وتطوير المعرفة في المادة الضريبية والمالية، كما أن الارتباط الوثيق للموضوع بمجالات أخرى، كالاقتصاد والسياسة والقانون الإداري، من شأنه أن يشكل قيمة علمية مضافة في الحقل المعرفي والقانوني في مجال المالية العامة.

## ● الأهمية العملية

تأتي من الضرورة الإصلاحية التي فرضها الواقع الدولي الحديث، والتي اقتنع المغرب بضرورتها، كما أن الدراسات في النفقات الجبائية، بارتباطها بالعدالة الضريبية قليلة جداً، مما يستوجب إعطائها أهمية من الناحية الأكاديمية والتعليمية، الأمر الذي يتطلب دراسات معمقة لتشخيص مختلف الاختلالات التي تتخبط فيها منظومة النفقات الجبائية، للتوصل إلى الحلول الفعالة لمعالجتها.



## إشكالية البحث

تعتبر النفقات الجبائية إحدى آليات السياسة الجبائية، التي يتم اتباعها من طرف جل الدول منها المغرب، وذلك بهدف تشجيع الاستثمار بالدرجة الأولى، حيث يتم دعم وتشجيع قطاعات دون الأخرى أو فئة من الملمزمين دون الأخرى، حيث يتم تحديد هذه القطاعات والفئات من الملمزمين مسبقاً.

لكن إذا كان الرهان هو تحقيق التنمية عن طريق الاستثمار، عن طريق تحفيز المستفيدين من النفقات الجبائية على الإنتاج والنهوض بقطاع معين، إلا أن خص فئة معينة أو قطاع معين باستثناءات أو امتيازات يولد شعوراً بالحيف والإقصاء لقطاعات وفئات أخرى، الأمر الذي يجعل إشكالية موضوعنا تتمحور حول مدى مراعاة المشرع الجبائي المغربي أثناء سنه للنفقات الجبائية لمطالبات العدالة الضريبية، وبالتالي فالتساؤل المطروح هو:

إلى أي حد استطاع المشرع الجبائي المغربي من خلال سن النفقات الجبائية تحقيق متطلبات العدالة الضريبية المنشودة؟

ومن خلال هذا السؤال المحوري تتبلور معالم إشكالتنا في أسئلة فرعية يمكن صياغتها فيما يلي:

- ما هو واقع النفقات الجبائية بناء على التقارير المرفقة بقوانين مالية السنة؟
- ما هي التطورات التي عرفتها الإعفاءات الضريبية بناء على التقارير المرفقة بقوانين مالية السنة؟
- كيف تؤثر النفقات الجبائية على عدالة النظام الضريبي؟
- ما هي سبل عقلنة النفقات الجبائية في أفق تحقيق حكومتها؟

## المناهج المعتمدة لدراسة الموضوع

يقتضي تحليل أي موضوع علمي، الاعتماد على المناهج العلمية التي تعتبر نبراساً للباحث من أجل الوصول إلى الهدف المنشود، وهكذا سنحاول تحليل موضوع بحثنا بالارتكاز على المقاربة الشمولية التي تعتمد على عدة مناهج للبحث العلمي، ويتعلق الأمر ب:

- ✓ **المنهج الوصفي التحليلي:** وهو المنهج الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين، مع محاولة تفسير هذه الحقائق تفسيراً كاملاً<sup>6</sup>، وسيطلب منا البحث استعمال هذا المنهج عند تناول المجهودات التي يبذلها الفاعلون في مجال الامتيازات الجبائية.
- ✓ **المنهج التاريخي:** يمكن هذا المنهج من دراسة التغير الذي يطرأ على شبكة العلاقات الاجتماعية، وتطور النظم الاجتماعية<sup>7</sup>، لهذا كان لا بد من استعماله لمعرفة التطورات التي عرفتها النفقات الجبائية والسياقات التاريخية المرتبطة بها.
- ✓ **المنهج المقارن:** يساعد هذا المنهج على اكتشاف الخصائص الكلية للظاهرة في ماضيها أو حاضرها أو مستقبلها، وذلك عن طريق المضاهاة لمعرفة درجة تطور أو تفهقر الظاهرة عبر الزمن، وقد تم توظيف هذا المنهج من خلال دراسة بعض التجارب المقارنة التي عرفت نفس التجربة.
- ✓ **المنهج الإحصائي:** الذي يقوم على جمع البيانات والإحصاءات والأرقام وتنظيمها وفق جداول ومبيانات من أجل البرهنة على وضعية معينة، وقد تم استعمال هذا المنهج، من خلال دراسة تطور النفقات الجبائية.



### خطة البحث:

وتبعاً لذلك، ستكون خطة البحث على الشكل التالي:

المبحث الأول: واقع النفقات الجبائية ورهان العدالة الضريبية

المبحث الثاني: رهان إصلاح سياسة النفقات الجبائية بالمغرب

المبحث الأول: واقع النفقات الجبائية ورهان العدالة الضريبية

تعتبر سياسة الإعفاءات الجبائية من المرتكزات الأساسية للنظام الجبائي المغربي، بعدما أصبحت الضريبة أداة لخدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ولقد تبنى المغرب سياسة الإعفاءات الجبائية، التي بقي سياق استعمالها مشروطاً بالسيرورة التاريخية، وبالظرفية السياسية والاقتصادية والاجتماعية الداخلية والخارجية للبلد، وخاضعاً لضرورة احترام التوازنات السوسيو- سياسية<sup>8</sup>.

ولأن النظام الضريبي المغربي يتضمن العديد من الإجراءات الاستثنائية في شكل إعفاءات كلية أو جزئية، أو في شكل خصوم أو تخفيضات أو إسقاطات أو تسهيلات مالية....، أصبح علينا الوقوف على بنية وتطور هذه التدابير الاستثنائية بين سنتي 2017 و2022 (المطلب الأول)، وباعتبار العدالة الجبائية مبدأ استراتيجياً يضمن حقوق وواجبات كل الخاضعين للضريبة، سيتم تناول مكانة العدالة الضريبية ضمن نظام التحفيز الجبائية بالمغرب (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: بنية وتطور النفقات الجبائية بين سنتي 2017 و2022

ترتكز دراسة تطور وبنية النفقات الجبائية أساساً على المعطيات الرقمية المضمنة في تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية السنة 2017-2022، وفي هذا الإطار، سنتناول في (الفرع الأول) تحليل تطور النفقات الجبائية بدراسة عدد التدابير الاستثنائية وكلفتها ومقارنتها بالمداخيل الجبائية وبالنتائج الداخلي الخام (PIB)، بينما يتطرق (الفرع الثاني) إلى تحليل بنيتها وتطورها بالاعتماد على خمسة معايير: نوع التدبير، نوع الضريبة، المستفيد، القطاع المعني، الهدف المبتغى.

### الفرع الأول: تحليل تطور النفقات الجبائية من حيث عددها وكلفتها

#### 1- عدد التدابير التي تم إحصاؤها تبعاً لنوع التدبير

الجدول رقم 1: تطور عدد التدابير الاستثنائية التي تم إحصاؤها تبعاً لنوع التدبير

2021		2020		2019		2018		2017		
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
194	63.4%	192	63.6%	189	64.5%	188	64%	187	64%	إعفاءات كلية
58	19%	55	18.2%	49	16.7%	50	17%	19	17%	تخفيضات
18	5.9%	20	6.6%	20	6.8%	20	7%	18	6%	إعفاءات جزئية أو مؤقتة



إسقاطات	3	2%	5	2%	4	1.4%	4	1.3%	5	1.6%
تسهيلات مالية	16	5%	5	2%	5	1.7%	5	1.7%	5	1.6%
خصوم	5	2%	16	5%	16	5.5%	16	5.3%	16	5.2%
ضرائب جزافية	11	1%	11	4%	10	3.4%	10	3.3%	10	3.3%
المجموع	291	100%	295	100%	293	100%	302	100%	306	100%

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

تشكل الإعفاءات الكلية النصيب الأكبر ضمن التدابير الجبائية الاستثنائية، إذ تمثل نسبة تتراوح بين 63.4% و 64.5% حسب السنوات، تليها في المرتبة الثانية، التخفيضات بنسبة تتراوح بين 16.5% و 19% ثم الإعفاءات الجزئية أو المؤقتة في المرتبة الثالثة بنسبة متوسطة قدرها 6.5%، فيما شكلت باقي التدابير الاستثنائية (إسقاطات، تسهيلات مالية، خصوم، ضرائب جزافية) أقلية بنسب ضعيفة.

تتيح قراءة هذا الجدول تحديد الأولويات المرتبطة بالتدابير الاستثنائية فيما يخص الجهود التي ينبغي أن تنصب لتخفيض حجم هذه التدابير، كما يظهر جليا أن مجهودات توسيع الوعاء الجبائي يجب أن تستهدف بداية الإعفاءات الكلية<sup>9</sup>.

## 2- مبلغ النفقات الجبائية (بملايين الدراهم)

الجدول رقم 2: تطور مبلغ النفقات الجبائية (بملايين الدراهم)

2021	2020	2019	2018	2017	
306	302	293	295	291	عدد التدابير التي تم تقييمها (X)
0.01%	0.03%	-0.06%	1.37%	-	معدل التغير
29501	28914	28423	29270	28551	مبلغ النفقات الجبائية (Y)
0.02%	0.01%	-0.02%	0.02%	-	معدل التغير
96.4	95.91	97.01	99.22	98.11	معدل النفقات حسب التدبير (Y/X)

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

بلغ المبلغ الإجمالي للنفقات الجبائية سنة 2017 ما يناهز 28551 مليون درهم بالنسبة لـ 291 تدبير تم تقييمه، في المتوسط، كل تدبير تم تقييمه يكلف 98.11 مليون درهم. في 2021 ناهز مبلغ النفقات الجبائية 29501 مليون درهم بمعدل 96.4 مليون درهم لكل تدبير تم تقييمه.

بلغت القيمة القصوى لمبلغ النفقات الجبائية سنة 2021 بـ 29501 مليون درهم، ويفسر ذلك بارتفاع عدد التدابير الاستثنائية التي تضمنها القانون الجبائي أو لارتفاع مبلغها وفي سنة 2021 تم تسجيل ارتفاع لعدد التدابير (306) في 2021 مقابل 202 سنة 2020).



الملاحظ أنه لم يسجل تغير مهم في مبلغ النفقات الجبائية طيلة السنوات 2017، 2018، 2019، 2020، 2021. (نسبة التغير لم تتعدى % 0,02).

نفس الشيء بالنسبة لتطور عدد التدابير التي تم تقييمها والتي بدورها لم تشهد تطورا ملحوظا.

ومنه ، يمكن استنتاج أنه طيلة المدة من سنة 2017 إلى سنة 2022 ، لجأت الدولة إلى التحكم في النفقات الجبائية على مستوى سياستها الجبائية.

### 3- حصة النفقات الجبائية من الناتج الداخلي الخام (PIB) ومن المداخل الجبائية

الجدول رقم 3: حصة النفقات الجبائية من الناتج الداخلي الخام (PIB) ومن المداخل الجبائية

2021	2020	2019	2018	2017	
29501	28914	28423	29270	28551	مبلغ النفقات الجبائية بملايين الدراهم
100145	108952	171115	166680	160928	الناتج الداخلي الخام <sup>10</sup> PIB
4	1	4	7	0	
%2.95	%2.65	%1.66	%1.76	%1.77	النفقات الجبائية/الناتج الداخلي الخام ب%
201892	192166	230646	218605	200535	المداخل الجبائية بملايين الدراهم
%14.61	%15.05	%12.32	%13.39	%14.24	النفقات الجبائية/ المداخل الجبائية ب%

المصدر: - تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

- المندوبية السامية للتخطيط الحسابات الوطنية 2017-2021 (قاعدة 2014)

- وزارة المالية: جدول القيادة (TABLEAU DE BORD) للمالية العمومية 2021

في المغرب، تمثل النفقات الجبائية التي تم تقييمها بين 2017 و 2021 ما بين %1.66 و %2.95 من الناتج الداخلي الخام PIB بمعدل يناهز %2.15، نفس الشيء، فهي تمثل ما بين %12.32 و %15.05 من الناتج الداخلي الخام PIB بمعدل يناهز %13.92.

و بمقارنة مع بعض البلدان<sup>11</sup>:

في فرنسا، مبلغ النفقات الجبائية يناهز 66 مليار أورو، ويمثل تقريبا %20 من المداخل الجبائية الصافية وتقريبا %11 من الناتج الداخلي الخام PIB.

في فنلندا، مبلغ النفقات الجبائية يناهز 23 مليار أورو، ويمثل تقريبا %28 من المداخل الجبائية الصافية وتقريبا %12.7 من الناتج الداخلي الخام PIB.

في اسبانيا، مبلغ النفقات الجبائية يناهز 96 مليار أورو، ويمثل تقريبا %66 من المداخل الجبائية الصافية وتقريبا %20 من الناتج الداخلي الخام PIB.



في تركيا، يمثل مبلغ النفقات الجبائية تقريبا 11% من المداخل الجبائية الصافية وتقريبا 2.43% من الناتج الداخلي الخام .PIB

الفرع الثاني: تقديم تركيبي للنفقات الجبائية من حيث معايير التصنيفات المعتمدة

سيتم التطرق في هذا الفرع إلى توزيع النفقات الجبائية حسب نوع الضريبة أولا، ثم حسب طبيعة المستفيدين ثانيا، وثالثا حسب قطاعات النشاط.

### 1- توزيع النفقات الجبائية حسب نوع الضريبة

الجدول رقم 4: تطور عدد التدابير الاستثنائية التي تم إحصاؤها حسب نوع الضريبة

2021		2020		2019		2018		2017		
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
28.43%	87	28.14%	85	28.66%	84	28.81%	85	28.86%	84	الضريبة على القيمة المضافة
18.62%	57	19.2%	58	19.45%	57	21.01%	62	20.61%	60	الضريبة على الشركات
27.77%	85	27.48%	83	27.98%	82	27.79%	82	27.83%	81	الضريبة على الدخل
14.37%	44	14.56%	44	13.31%	39	12.54%	37	12.71%	37	واجبات التسجيل والتنبر
2.94%	9	2.98%	9	3.07%	9	2.71%	8	0.03%	8	الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات
4.57%	14	4.3%	13	4.09%	12	3.72%	11	0.03%	11	الرسم على عقود التأمين
2.28%	7	2.31%	7	2.38%	7	2.37%	7	0.02%	7	الرسوم الداخلية على الاستهلاك
0.98%	3	0.99%	3	1.02%	3	1.01%	3	0.01%	3	الرسوم الجمركية
100%	306	100%	302	100%	293	100%	295	100%	291	المجموع

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

بالاعتماد دائما على قراءة وتأويل المعطيات الإحصائية الواردة في الجدول رقم 5، نستنتج أن الضريبة على القيمة المضافة تستأثر بالحصة الكبرى ضمن التدابير الاستثنائية التي تم إحصاؤها، على الرغم من أنها لم تشهد تغيرا ملحوظا طيلة السنوات الخمس





موضوع الدراسة (%28.86 في سنة 2017، %28.81 في سنة 2018، %28.43 في سنة 2021)، تليها في الرتبة الثانية الضريبة على الدخل بمعدل يصل إلى %27.77، بينما تشكل الرسوم الجمركية الحصة الدنيا بمعدل لا يتجاوز %0.8.

احتل عدد التدابير الاستثنائية المرتبطة بالضريبة على الشركات وواجبات التسجيل والتبر الرتبة الثالثة والرابعة بمعدل %20.61 و%12.71 على التوالي، فيما سجلت التدابير الاستثنائية الخاصة بالرسوم الداخلية على الاستهلاك والرسوم الجمركية قيما جد متدنية.

من خلال ما سبق، نستخلص جيدا لماذا تستهدف السلطات العمومية إصلاح الضريبة على القيمة المضافة في المقام الأول.

#### الجدول رقم 5: تطور عدد التدابير الاستثنائية التي تم تقييمها حسب نوع الضريبة

2021		2020		2019		2018		2017		
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
63.4 %	82	63.6 %	83	64.5 %	82	%64	83	%64	82	الضريبة على القيمة المضافة
%19	48	18.2 %	47	16.7 %	46	%17	49	%17	48	الضريبة على الشركات
%5.9	54	%6.6	57	%6.8	51	%7	50	%6	48	الضريبة على الدخل
%1.6	41	%1.3	41	%1.4	31	%2	29	%2	30	واجبات التسجيل والتبر
%1.6	9	%1.7	9	%1.7	7	%2	4	%5	4	الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات
%5.2	14	%5.3	13	%5.5	11	%5	10	%2	10	الرسم على عقود التأمين
%3.3	7	%3.3	7	%3.4	7	%4	6	%1	6	الرسوم الداخلية على الاستهلاك
1.15 %	3	1.14 %	3	1.26 %	3	1.28 %	3	1.29 %	3	الرسوم الجمركية
100 %	259	%100	261	%100	238	100 %	234	100 %	231	المجموع

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

من خلال المعطيات الإحصائية الواردة في الجدول رقم 6، وعلى خلاف التدابير الاستثنائية التي تم إحصاؤها، فالتدابير الاستثنائية التي تم تقييمها عرفت توزيعا مغايرا، فرغم أن التدابير الاستثنائية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة احتلت المرتبة الأولى بمعدل بلغ %64.5، إلا أن المرتبة الثانية والثالثة قد آلت إلى التدابير الاستثنائية المرتبطة بالضريبة على الشركات بمعدل %64.5 والضريبة على الدخل بمعدل %64.5 على التوالي.



الجدول رقم 6: تطور مبلغ النفقات الجبائية حسب نوع الضريبة (بملايين الدراهم)

2021		2020		2019		2018		2017		
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
63.4	135	63.6	127	64.5	144	%64	146	%64	14336	الضريبة على القيمة المضافة
%	90	%	52	%	71		42			
%19	408	18.2	507	16.7	499	%17	466	%17	4757	الضريبة على الشركات
	6	%	6	%	0		2			
%5.9	436	%6.6	401	%6.8	364	%7	456	%6	4590	الضريبة على الدخل
	1		0		8		3			
%1.6	259	%1.3	177	%1.4	640	%2	557	%2	860	واجبات التسجيل والتنبر
	2		8							
%1.6	200	%1.7	188	%1.7	177	%2	246	%5	213	الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات
%5.2	349	%5.3	314	%5.5	315	%5	285	%2	2328	الرسم على عقود التأمين
	8		7		4		4			
%3.3	83	%3.3	207	%3.4	307	%4	246	%1	153	الرسوم الداخلية على الاستهلاك
%3.7	109	%2.4	669	3.64	103	2.75	787	4.6	1314	الرسوم الجمركية
	2			%	6	%		%		
100	295	100	278	100	284	100	285	100	28551	المجموع
%	01	%	27	%	23	%	58	%		

المصدر: تركيب شخصي انطلاقاً من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

من خلال الجدول رقم 7، يتبين أن مبلغ النفقات الجبائية المرتبط بالضريبة على القيمة المضافة برسم سنة 2017 ناهز 14336 مليون درهم لينتقل إلى ما قدره 13590 مليون درهم سنة 2021، وقد سجل قيمته القصوى في سنة 2018 بمبلغ 14642 مليون درهم.

ما بين سنة 2017 و2021، لم يتجاوز معدل النفقات الجبائية المرتبط بالضريبة على القيمة المضافة مبلغ 13791,2 مقابل 4714,2 مليون درهم و4234,4 مليون درهم بالنسبة للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل على التوالي.

كما هو الشأن بالنسبة للتدابير الاستثنائية التي تم تقييمها، فقد عرف مبلغ النفقات الجبائية نسبياً نفس التوزيع، وبالتالي شكل معدل النفقات الجبائية المرتبط بالضريبة على القيمة المضافة 63,9% مقابل 17,58% و6,46% بالنسبة للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل على التوالي.



إن ارتفاع مبلغ النفقات الجبائية المرتبط بالضريبة على القيمة المضافة يبرر المطالب الملحة لإصلاح السياسة الجبائية بما يضمن توازنا عادلا لمختلف النفقات الجبائية.

الجدول رقم 7: تطور مبلغ النفقات الجبائية حسب طبيعة المستفيدين

المعدل السنوي	2021	2020	2019	2018	2017	المستفيدون
13688.4	12950	13820	13897	13415	14360	المقاولات
831.2	760	886	839	769	902	منها المنعشون العقاريون
2105.8	1983	2120	2142	2310	1974	منها الفلاحون
2515.2	1754	2796	2793	2716	2517	منها المصدرون
141.4	82	114	64	122	325	منها الصيادون
175.6	253	285	123	122	95	منها المؤسسات التعليمية
13374.8	15038	12371	12801	13592	13072	الأسر
2898.4	3405	3076	3000	2767	2244	منها المأجورون
211.4	124	105	281	279	268	منها الصناع ومقدمي الخدمات
99.8	102	98	94	82	123	منها المؤلفون الفنانون
875.8	854	1043	1031	938	513	المرافق العمومية
777.4	775	908	992	861	351	منها الدولة
72	18	96	32	58	156	منها وكالات التنمية
26.4	61	39	7	19	6	منها المؤسسات العمومية
631	659	592	684	613	607	آخرون
28572	29501	27827	28423	28558	28551	المجموع

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

قدرت النفقات الجبائية التي استفادت منها المقاولات بمعدل 13,6884 مليار درهم كل سنة ، من بين هذه المقاولات، نجد المصدرون بمعدل 2,5152 مليار درهم سنويا في المرتبة الأولى والفلاحون 2,1058 بمعدل مليار درهم سنويا في المرتبة الثانية والمنعشون العقاريون بمعدل 831.2 مليون درهم في المرتبة الثالثة.

الجدول رقم 8: تطور مبلغ النفقات الجبائية حسب قطاعات النشاط (بملايين الدراهم)

المعدل السنوي	2021	2020	2019	2018	2017	قطاعات النشاط
4428.2	6546	5800	4407	5406	5782	القطاع العقاري



3972.2	5852	5201	4882	4940	4187	الأمن والاحتياط الاجتماعي
3892.2	4440	3644	5075	5126	4820	إنتاج وتوزيع الكهرباء والغاز
1976.2	1870	2796	2778	2716	2517	الصادرات
1964.6	2302	2457	2527	2627	2367	الزراعة والصيد البحري
1329.6	1878	1886	1985	1799	986	القطاع المالي
958.8	1090	1179	995	1115	1594	الصناعات الغذائية
1004.2	1065	1039	1286	1264	1406	قطاع النقل
859	1304	983	871	725	1395	تدابير تنفيذ منها كافة القطاعات
633.2	847	673	881	711	727	الصحة والقطاع الاجتماعي
345.6	554	429	434	398	342	قطاعات أخرى
414.8	585	320	450	544	495	صناعة السيارات والصناعات الكيماوية
262,4	332	340	326	314	-	المرافق العمومية
190.8	137	197	286	275	256	القطاع المنجمي
135.4	142	198	187	182	166	السياحة
88.6	61	142	76	106	200	المناطق
134.4	267	301	154	143	108	قطاع التربية
115.8	157	169	139	122	161	النشر والطبع
35.2	73	73	47	44	12	الصناعة التقليدية
22879	29501	27827	27785	28558	28551	المجموع

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

يكشف تحليل مبالغ النفقات الجبائية بين 2017 و 2021 هيمنة التدابير الاستثنائية الموجهة للأنشطة العقارية بمعدل 4,4282 مليار درهم، تليها في المرتبة الثانية الأنشطة المتعلقة بالأمن والاحتياط الاجتماعي بمعدل 3,9722 مليار درهم سنويا، فيما تشكل أنشطة إنتاج وتوزيع الكهرباء والغاز المرتبة الثالثة بما قدره 3,8922 مليار درهم في السنة.

كما نلاحظ أن هناك أربعة قطاعات أخرى تلتهم مبالغ هامة من النفقات الجبائية، الأمر يتعلق بالصادرات، الزراعة والصيد البحري، قطاع النقل، والقطاع المالي بمبالغ 1,9762 مليار درهم، 1,9646 مليار درهم، 1,3296 مليار درهم، 1,0042 مليار درهم على التوالي.



الجدول رقم 9: تطور عدد التدابير الاستثنائية حسب الأهداف المتوخاة منها

المعدل		2021		2020		2019		2018		2017		هدف التدبير
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	عدد		
5.4%	15.6	6.56%	17	5.62%	17	5.46%	16	4.74%	14	4.81%	14	النهوض بالاقتصاد الاجتماعي
11.8%	33.8	13.12%	34	11.25%	34	11.26%	33	11.52%	34	11.68%	34	تشجيع امتلاك السكن
10.0%	28.6	12.35%	29	9.6%	29	9.55%	28	9.15%	27	9.27%	27	تعبئة الادخار الداخلي
10.0%	28.8	11.58%	30	9.93%	30	9.55%	28	9.83%	27	9.27%	27	تشجيع الاستثمار
4.5%	13	5.01%	13	4.3%	13	4.43%	13	4.4%	13	4.46%	13	خفض تكلفة الخدمات الصحية
6.4%	18.4	6.94%	18	5.96%	18	6.14%	18	6.44%	19	6.52%	19	تقليل كلفة التمويل
6.8%	19.6	7.72%	20	6.62%	20	6.82%	20	6.44%	19	6.52%	19	تقليل تكلفة عوامل الانتاج
6.4%	18.4	7.33%	19	6.29%	19	6.48%	19	6.1%	17	5.84%	17	النهوض بالقطاع الفلاحي
6.1%	17.4	6.94%	18	5.96%	18	5.8%	17	5.76%	17	5.84%	17	دعم القدرة الشرائية
4.2%	12	4.63%	12	3.97%	12	4.09%	12	4.06%	12	4.12%	12	تشجيع التعليم
2.2%	6.2	2.7%	7	1.98%	7	2.04%	7	2.03%	6	2.06%	6	تنمية المناطق المحرومة
3.9%	11.2	5.01%	12	3.97%	12	3.41%	10	3.38%	11	3.78%	11	النهوض بالثقافة
3.7%	10.6	2.7%	11	3.64%	11	4.09%	12	4.06%	11	3.78%	11	تشجيع عمليات التصدير
-	-	-	-	-	-	2.38%	7	2.37%	7	2.4%	7	عصرنة النسيج الاقتصادي



2.0%	5.8	2.31%	0 6	2.31 %	07	0.68 %	02	2.37%	0 7	2.4%	07	جلب الادخار الخارجي
1.6%	4.6	0.77%	0 2	0.99 %	03	2.04 %	06	2.03%	0 6	2.06 %	06	تنمية القطاع المنجمي
1.6%	4.6	1.93%	0 5	1.98 %	06	1.36 %	04	1.35%	0 4	1.37 %	04	تشجيع الصناعة التقليدية
8.9%	26	1.15%	0 3	1.32 %	04	14.33 %	42	13.89 %	4 1	13.74 %	40	أهداف أخرى
100 %	28 8	%100	2 5 9	%100	30 2	%100	29 3	%100	2 9 5	%100	29 1	المجموع

المصدر: تركيب شخصي انطلاقا من تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية سنوات 2017-2022

يتضح من خلال المعطيات الإحصائية الواردة في الجدول رقم 13 أن هدف تشجيع امتلاك السكن يحتل الصدارة بمعدل 33.8 تدبيرا استثنائيا (11.8%)، يليه هدف تشجيع الاستثمار بمعدل 28,8 تدبيرا استثنائيا (10,06%)، ثم تعبئة الادخار الداخلي بمعدل 28,6 تدبيرا استثنائيا (10,03%).

إن غلبة الطابع الاقتصادي على أهداف نظام الإعفاءات يتجلى أيضا من خلال مجموعة من الأهداف المرتبطة أساسا بتشجيع عمليات التصدير وعصرنة النسيج الاقتصادي وتقليص كلفة التمويل وكلفة عوامل الإنتاج، في مقابل أهداف جد بسيطة ومحدودة من حيث التنوع ومن حيث الكم الذي تحظى بها الأهداف ذات الطابع الاجتماعي.

#### المطلب الثاني: مكانة العدالة الضريبية ضمن نظام التحفيز الجبائية بالمغرب

تشكل ظاهرة الإعفاءات الضريبية قضية ذات أبعاد اجتماعية، خاصة إذا علمنا أن العدل في مجال التحصيل يستند على ركيزة أساسية مفادها المساواة أمام تحصيل الضريبة بين الملمزين، لذا فأخطر آثار الإعفاءات الضريبية، بالإضافة إلى الخسارة المالية التي تكلفها هذه الإعفاءات، نجد تعميق الهوة بين الشرائح المتجانسة للمجتمع، وهو ما يعتبر خرقا لمبدأ العدالة الضريبية<sup>12</sup>، فلهذه الأخيرة ارتباط وثيق بنظام الإعفاءات الضريبية، وبالنظر لما يتسم به هذا النظام من اختلالات، تظل مسألة العدالة الضريبية تتسم بالأزمة والتراجع (فرع ثان)، بالنظر لما تتسم به ماهية العدالة الضريبية من خصائص ومميزات (فرع أول).

#### الفرع الأول: ماهية العدالة الضريبية

تنصرف غاية العدالة الضريبية إلى تحقيق عدالة النظام الضريبي ككل، فإذا كان النظام الضريبي في دولة ما يتكون من أنواع مختلفة من الضرائب، فإنه من الخطأ أن نتنقد إحدى هذه الضرائب على حدة لكونها غير عادلة، لأن هذه الضرائب المتعددة قد تلغي أثر بعضها البعض فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل، ومن الخطأ أيضا أن نقف عند تحقيق العدالة في كل ضريبة على حدة، وإنما المقصود هنا بعدالة النظام الضريبي، من خلال توزيع الأعباء بين ممولي كل ضريبة على حدة بصورة عادلة، وأن تتحقق في نفس



الوقت العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين ممالي كل الضرائب وبين بعضهم البعض<sup>13</sup>، ومن هذا تبرز إشكالية مفهوم العدالة الضريبية (الفقرة الأولى)، إلا أن الوقوف عند مميزات ومبادئها على ضوء الإعفاءات الضريبية (الفقرة الثانية) سيخفف من لبسها.

### الفقرة الأولى: إشكالية مفهوم العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية من بين الأهداف الأساسية التي تسعى التشريعات المالية الحديثة إلى تحقيقها، من أجل نظام ضريبي ينسجم مع متطلبات الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فالعدالة الضريبية تعد من المبادئ الأساسية التي يجب أن يتحلى بها كل نظام ضريبي، فهي تعد من خصائص النظام الضريبي الفعال التي يسعى المشرع الضريبي تحقيقها عند صناعة أي نظام ضريبي<sup>14</sup>.

لم تجد العلوم والدراسات الخاصة بالمالية إجابة واضحة ودقيقة للسؤال المتعلق بمعنى العدالة الضريبية، ولعل هذه الصعوبة التي لا ترتبط فقط بالمالية، بل بالعدالة بمفهومها العام، هي التي أدت إلى استناد العدالة الضريبية على معايير ذاتية لا على أسس موضوعية<sup>15</sup>.

مفهوم العدالة مفهوم نسبي قد يختلف تفسيره من شخص لآخر، إذ يتوقف ذلك المفهوم على الفلسفة الاجتماعية السائدة في المجتمع، وعلى القدرة في قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وعدم إمكانية تعيين عبء الضريبة.

ظل مدلول العدالة الضريبية يختلف باختلاف مراحل تطور الدولة<sup>16</sup>، فمدلولها في مرحلة الفكر الكلاسيكي يختلف عن مفهومها في العصر الحديث، بل أكثر من ذلك نجد له داخل نفس الحقبة الزمنية عدة تعاريف تختلف فيما بينها، الشيء الذي يجعل من العدالة الجبائية مجرد معيار ذاتي قابل للتغيير بين الفينة والأخرى، كما تختلف باختلاف المشارب الفكرية والإيديولوجية، فإذا كانت مثلا المساواة في معاملة الأفراد في تحملهم لأعباء الضريبة تعني تطبيق السعر النسبي الذي يتغير من شخص إلى آخر، أو من فئة لأخرى في أعقاب الثورة الفرنسية، حيث كان النظام المغربي في العهد الملكي مجحفا وغير عادل بسبب الإعفاءات الضريبية الممنوحة للنبلاء ورجال الدين، أما في الوقت الراهن فالضريبة النسبية لا تعتبر مقوما للعدالة الضريبية<sup>17</sup>، وهو الأمر الذي يفيد أن المفهوم الحالي للعدالة الضريبية سيجد مبرراته ليتغير في المستقبل تبعا للظروف المستجدة والمعايير المقبولة لتلك الظروف.

إن معيار تحديد مفهوم العدالة الضريبية يعد معيارا ذاتيا غامضا ونسبيا قابلا للتعديل والتغيير، فهو اصطلاح نسبي يختلف من مفكر لآخر، فهناك من اعتبر أن العدالة الضريبية تعني توزيع العبء الضريبي استنادا إلى نصيب كل فرد من خدمات الإنفاق العام، وهناك من ميز بين العدالة الأفقية التي تعني توزيع العبء الجبائي بالتساوي على أشخاص يوجدون في نفس الوضعية الاقتصادية، والعدالة العمودية التي تعني فرض الضرائب بنسب مختلفة حسب اختلاف الظروف الاقتصادية للأفراد<sup>18</sup>، لهذا نجد لكل باحث أو تيار فكري مفهومه الخاص للعدالة الضريبية، وفي هذا الإطار يقول الأستاذ صباح نعوش "... لأسباب سياسية بحثة تنتقد أحزاب المعارضة النظام الضريبي، ولأسباب اقتصادية فردية تنتقد الطبقات الغنية الضرائب شديدة التصاعد، أما الطبقات الفقيرة والمتوسطة فلا يسعها إلا أن تخضع للحييف والظلم الجبائي<sup>19</sup>.

### الفقرة الثانية: مميزات ومبادئ العدالة الضريبية على ضوء الإعفاء الضريبي

لم يستقر مفهوم الضريبة بمعناه المالي داخل المجتمعات الحديثة، إلا بعد العديد من الرؤى والتكليفات الفلسفية والسياسية والقانونية، واستقر اليوم تبراير وحيد للضريبة كإطار فكري ونظري وفلسفي وسياسي، وهو التضامن الاجتماعي، وانطلاقا من كون الضريبة من حاجيات السيادة تحصلها الدولة لإشباع وتغطية نفقات المصلحة العامة، فإن المواطنين ملزمين ومتضامنين لتحمل عبء



الضريبة كواجب مواطنة يرتبط ديموقراطيا بالمقدرة التكليفية، حتى يساهم كل مواطن مكلف حسب مقدرته وإمكانياته في هذا التضامن<sup>20</sup>.

لذا ولتحقيق سياسة ضريبية عادلة، يجب أن تتسم بمجموعة من المميزات وهي<sup>21</sup>:

✓ **عدالة التشريع:** تعني سن تشريعات وقوانين ضريبية وفقا للقواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة، مع الأخذ بعين الاعتبار للمتغيرات والتطورات، بما يضمن ويؤسس لرؤية عامة وشاملة لتحقيق المنفعة، إذ يجب على الدولة أثناء التشريع أن تعتمد على وسائل التقدير المباشرة وغير المباشرة للمقدار الضريبي وطرق تحصيله، كما يجب على هذه التشريعات أن تتميز بالسهولة والسلاسة لتحقيق الهدف المنشود من الضريبة، دون أن تسقط في فخ الغش الضريبي أو التهرب الضريبي الذي يعتبر ضربا قويا لمبادئ العدالة الضريبية.

✓ **عدالة التكاليف:**

بمعنى أن يتم احترام قدرة كل مكلف وفقا لقواعد وشروط موضوعية، فلا يتم التفريط بشكل غير معقلن في تكليف الملزم، فهذا التفريط بشكل غير معقلن في تكليف الملزم، فهذا التكاليف يجب أن تكون ملائمة للمعطيات الاقتصادية لكل فرد. وبالرجوع إلى الفصل 13 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789 نجد نص على أن "الضريبة مساهمة موزعة بشكل متساو بين المواطنين حسب مقدرتهم"، وهو الأمر الذي يعني تدويل خاصية عدالة التكاليف والحث على تكريسها ضمن النظم الضريبية لمختلف الدول، وهو ما استجاب له المشرع الدستوري من خلال منطوق الفصل 40 من دستور فاتح يوليوز 2011. بالإضافة إلى هذه الخصائص، هناك أسس ومبادئ ثابتة لتحقيق العدالة الضريبية والمتمثلة:

✓ **مبدأ العدالة الأفقية**

يقضي هذا المبدأ أن تتم معاملة الافراد ذوي الظروف الاقتصادية المماثلة معاملة ضريبية متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة، وهو ما يشكل أساسا لمبدأ العدالة أمام الضريبة، غير أن تحقيق العدالة بهذه الصورة يقتضي بداية محاولة تحديد المقصود بالظروف الاقتصادية المماثلة تحديدا دقيقا، وذلك عبر إمكانية قياسها إحصائيا وعدديا، عبر استعمال معيار معين، كمعيار الدخل أو الثروة أو الانفاق أو الاستهلاك، وهو الأمر الذي قد يتيح الفرصة للسلطات الجبائية بالمناورة وإعطاء تبريرات مغلوطة حول الظروف الاقتصادية، باعتبارها مفهوما غامضا وفضفاضا لإعفاء فرد أو قطاع معين، كما يحدث مع القطاع الفلاحي، فإعفاء هذا الأخير ظل مرتبطا إلى جانب مجموعة من العوامل بعامل المناخ<sup>22</sup>.

✓ **مبدأ العدالة العمودية**

بمعنى معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فمن هم في وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيدا من الضرائب، إذ العدالة الضريبية بهذا المعنى تصبح جزءا من العدالة الاجتماعية، وتصبح أداة أخرى لإعادة توزيع الدخل والثروات<sup>23</sup>.

فبالاستناد إلى مبدأ العدالة الأفقية والعمودية يتضح أن العدالة الضريبية يجب أن تسير الانتقال من المساواة أمام القانون إلى المساواة عن طريقه، وذلك من خلال الحرص على استحضار مبدأين آخرين.





### ✓ مبدأ المنفعة أو الضريبة الثمن ( l'impôt prix )

يقوم هذا المبدأ على دفع الممول مقابل ما يتلقاه من منافع، وبذلك تكون الضريبة عادلة<sup>24</sup>، وبالتالي تتحقق العدالة الضريبية وفق هذه النظرية باستعمال معيار المنفعة، حيث يؤدي الملموم قدرا من الضرائب يتناسب ومستوى انتفاعهم واستهلاكهم الخدمات العمومية، على أساس أن الدولة تستهلك وتستثمر أموال الملمومين في إنتاج الخدمات الاجتماعية والأمنية والصحية وغيرها من الخدمات، وبذلك فتوزيع الأعباء الضريبية للدولة على الأفراد، يجب أن يكون وفقا لقدرة المنافع التي تعود عليهم نتيجة قيام الدولة بنشاطها العام<sup>25</sup>.

### ✓ مبدأ القدرة على الدفع

إذ يقوم هذا المبدأ على أن يدفع كل فرد الضريبة بما يتناسب وإمكاناته ومقدرته على الدفع، إذ تعد الضريبة عادلة إذا كانت تتناسب مع قدرة الملموم على تحمل أعباء الدولة، وفي هذا الإطار يقول آدم سميث " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في الدولة<sup>26</sup>."

### الفرع الثاني: أزمة العدالة الضريبية بالمغرب

لقد عانى النظام المغربي بشكل كبير مع سياسة التقويم الهيكلي، إذ شملت هذه المعاناة النظام الضريبي، حيث زعزعت أسس وقيم العدالة الضريبية، حيث خلفت السياسة الاقتصادية خلال فترة الثمانينات من القرن الماضي مجموعة من الثغرات الاقتصادية التي كرس غياب مبدأ العدالة الضريبية في النظام الجبائي المغربي.

أمام تنامي اقتصاد الريع، من خلال فتح الأسواق وإلغاء الحواجز الجمركية، نتج عنه ارتفاع مهول لمستوى الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، نتيجة لسد الثغرة التي خلفها الانفتاح الاقتصادي على الخارج بشكل غير معقلن، أصبحت أعباء الضريبة بشكل كبير الطبقة الكادحة والمقاومات الناشئة والمقاومات الصغرى<sup>27</sup>، وقد أدت هذه الفوضى والعشوائية الضريبية إلى تركية الممارسات الضريبية التي تمس من مبدأ العدالة الضريبية، ومن أسسها الاجتماعية والتضامنية (الفقرة الأولى)، فقد ظهرت نتيجة لذلك لوبيات اقتصادية وسياسية اغتنت من الأزمة، خاصة من خلال نموذج اللوبي الفلاحي (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الإعفاءات الضريبية تكريس لأزمة العدالة الضريبية

من البديهي أن تتحول الضريبة بعد تحصيلها إلى نفقات عمومية، لذا يتوجب أن تتوزع بالمساواة والتكافؤ بين طبقات المجتمع في سبيل تحقيق العدالة الضريبية، وإذا كان تحقق هذا المبدأ يبدو من الناحية النظرية ممكنا، فإن تطبيقه على أرض الواقع يصطدم بعدة صعوبات، خاصة في الدول النامية، حيث تتعدد الأهداف المتوخى تحقيقها بواسطة الضريبة باعتبارها المورد الرئيسي لغالبية هذه الدول، سيما توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة المتعددة، إلى جانب تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل بين مختلف طبقات المجتمع<sup>28</sup>.

إن الامتيازات والإعفاءات الضريبية تؤدي إلى تمركز العبء الضريبي على مستوى دخول معينة، في حين تؤدي إلى تخفيضه على بعض القطاعات، فمن خصائص البنية الضريبية المغربية قيامها على درجة من التركيز الشديد، فالنظام الجبائي لا يفترض أن يكون مجرد أداة ظرفية للموارد، ولكن أداة فعالة لسياسة اقتصادية واجتماعية ناجعة<sup>29</sup>.



إذا كان مفهوم العدالة الضريبية قد ارتبط بتطور الحياة السوسيو-اقتصادية والسياسية في المجتمع، فإنه من الثابت ضمن التجربة المغربية أنه لا يراعي الدعائم والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها العدالة الضريبية من يقين وملاءمة واقتصاد، وهو ما يعيق إقامة نظام مالي سليم، من شأنه تحقيق نوع من التوازن بين الإيراد الضريبي والعدالة الضريبية.

تتعدد أشكال المس بمبدأ العدالة الضريبية بالمغرب سواء من خلال النظام الضريبي المعمول به، أو من خلال الاستثناءات الواردة عليه في شكل امتيازات وإعفاءات ضريبية، فكثرة الضرائب النوعية وتعددتها يجعلنا أمام نظام ضريبي شديد التعقيد، يقوم على أساس خليط من عدة مكونات ضريبية، غالبا ما تحكمها أبعاد مالية ووظيفية صرفة، تلعب دورا هاما في تغطية النفقات العمومية للدولة، لذا فالعدالة الضريبية لا تقاس بالتنظيم الفني للضرائب أو بمستوى الاسعار، بل أيضا بالسياسة الحكومية في ميدان الإنفاق بصفة عامة، وكذا مدى مراعاة مقدرة الملتزم من الناحية الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يعني معرفة مقدرته التكاليفية الحقيقية<sup>30</sup>.

ظلت مسألة العدالة الضريبية في منأى عن اهتمامات صناع السياسة الضريبية بالمغرب، فالغلو في تغليب الطابع الإيرادي الظرفي على حساب الجانب الاجتماعي بالخصوص ضمن الضرائب المطبقة في المغرب، أدى إلى تدمير شرائح كبيرة من المجتمع المغربي وبالتالي إلى تعميق الهوة بين مختلف طبقاته<sup>31</sup>.

إن أوجه الحيف التي تتضمنها الضرائب المطبقة في المغرب كثيرة ومتعددة، بحيث لا تحقق في شيء من مبدأ العدالة الضريبية، سواء الأفقية منها أو العمودية، ويتجلى ذلك بوضوح في التباين الصارخ في الاستفادة من نظام الإعفاءات الضريبية المختلفة التي تمنحها القوانين والأنظمة المتعاقبة، حيث لا يستفيد منها إلا الفئات المحظوظة، كما أن عدم إمكانية تحقيق المساواة أمام الضرائب وتقوية اللامساواة أدى إلى إثقال كاهل فئات معينة من المجتمع لفائدة فئات أخرى<sup>32</sup>.

إن التوزيع الكمي والنوعي لنظام الإعفاءات الضريبية ضمن التجربة المغربية يؤكد بجلاء مستوى المس الخطير بمبدأ العدالة الضريبية، فالتباين على مستوى الإعفاءات الضريبية المقررة برسم كل ضريبة على حدة، يوحي بمستوى العبء الجبائي الذي تتحمله بعض الفئات، حيث بلغ عدد الإعفاءات الضريبية المقررة برسم الضرائب المباشرة سنة 2015 حوالي 182 تدبير جبائي استثنائي، مقابل 112 تدبير برسم الضريبة على القيمة المضافة، وسبع تدابير برسم الرسوم الداخلية على الاستهلاك<sup>33</sup>، وهو ما يمكن أن يعتبر تهديدا للمستوى المعيشي لفئات الملتزمين الفقراء كنتاج لنموذج العدالة الضريبية الذي ارتضته السلطات الجبائية ضمن التجربة المغربية، ومن ثم يبرر الحيف الاجتماعي في أوضاعه.

### الفقرة الثانية: إعفاء القطاع الفلاحي نموذج غياب العدالة الضريبية

مع مجيء الاستقلال اعتقد المواطن المغربي أن السلطات العمومية ستعمل على إحداث تغييرات على جميع المستويات لتحسين مستوى عيشه، إلا أن خيبة الأمل التي أصيب بها بعد أن حلت أقلية محلية مكان أقلية المعمرين، وتكريس الاستمرارية في توزيع الامتيازات والإعفاءات الضريبية على نفس الشرائح والفئات بأساليب جديدة، جعلت من الأوليغارشية المرتبطة بالأرض، التي حصلت عليها نتيجة استرجاع أراضي المعمرين، أكبر مستفيد من المزايا الضريبية<sup>34</sup>.

إن الميزة الأساسية للعائلات البورجوازية الكبرى بعد الاستقلال هو امتلاكها لأجود الأراضي وأكثرها مردودية، فأصبحت بذلك حوالي 500 ألف هكتار بين يدي ممثلي النخبة المتموقعة في الحكم ابتداء من سنة 1973، في إطار سياسة المغربية واسترجاع أراضي المعمرين، مما قوى من نفوذ هذه الأسر وجعلها تتكفل في إطار تنظيمات فلاحية مهنية واجهت مختلف محاولات إصلاح الضريبة الفلاحية، حيث توجت في 19 يوليو 1961 بإلغاء ضريبة الترتيب<sup>35</sup>.



شكل إذن إلغاء الترتيب بداية انسحاب القطاع الفلاحي من أي تحمل ضريبي، وبالتالي من المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي كان المغرب في أمس الحاجة إلى الإمكانيات المالية لتمويل المشاريع التنموية بعيد الاستقلال، وهو الامر الذي أدى إلى الزيادة في الضغط الضريبي عبر استهداف أكثر لجيوب الفئات المتوسطة.

إن الاعتبارات السياسية التي انتهجتها السلطات لإعفاء القطاع الفلاحي من أي مجهود ضريبي شكلت ضرباً لمبدأ المساواة في تمويل خزينة الدولة، وهو الأمر الذي عمل على تقوية نفوذ اللوبي الفلاحي، حيث أصبح الفلاحون الكبار القلب النابض في حركية الاقتصاد بالمغرب إلى جانب التجار والصناع، ومن ثم فإن هؤلاء يشكلون أقطاب المتهربين من أداء الضريبة بامتياز بسبب العلاقات المتشعبة التي يتمتع بها اللوبي الفلاحي على الخصوص<sup>36</sup>.

إذا كانت الفلاحة تشكل القطاع الأول في الاقتصاد الوطني، فإن مساهمتها الضريبية لم تتجاوز في أحسن الأحوال 1% من مجموع موارد الميزانية العامة، فعدم إخضاع القطاع الفلاحي للعبء الضريبي الذي يتناسب ومستوى كل مكون من مكوناته، ومستوى ما يرصد له من استثمارات في مجال البنات التحتية والمساعدات المباشرة وسياسة القروض، يزيد من تعميق الهوة بين فلاحة معاشية ضعيفة وفلاحة عصرية متطورة مستفيدة من الامتيازات والإعفاءات الضريبية والجمركية<sup>37</sup>.

إن أزمة العدالة الضريبية في ارتباطها بالقطاع الفلاحي أو بالأحرى بالدخول الفلاحية لا تتأسس على استثناء هذا القطاع من أي تحمل ضريبي فقط، بل إن المسألة أكبر من ذلك، عندما تقبل السلطات الجبائية على دعم الأنشطة الفلاحية العصرية والمتطورة التي تدر دخولا مرتفعة وتحقق ثروات طائلة.

### المبحث الثاني: رهان إصلاح سياسة النفقات الجبائية بالمغرب

من اللازم أن تعمل السياسة الجبائية، كسياسة تخضع لمغريات ظرفية، في انسجام تام بين الأشكال المختلفة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، ومن أجل تحقيق أهدافها، يجب أن تأخذ في الاعتبار مجموعة من الجوانب التي تشكل جزءاً من نظامها الجبائي، لذا فإصلاح السياسة الجبائية المرتكز على أساس علمي ومنطقي، يعتبر عاملاً مهماً وضرورياً لضمان تحقيق السياسة الجبائية لأهدافها<sup>38</sup>.

فإذا كانت الإعفاءات الضريبية تلعب دوراً محورياً في السياسة الضريبية بالمغرب، فإن واقع تأثير نظام الإعفاء الضريبي في تعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية وضمان العدالة الضريبية لم يؤدي إلى نتائج مرضية، لذلك لا تزال هناك حاجة إلى ترشيد سياسة الإعفاء الضريبي (المطلب الأول)، وبالتالي إعطاء رؤية جديدة لهذه السياسة (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول: ترشيد سياسة الاعفاءات الجبائية

تهدف سياسة الإعفاءات الجبائية كمجموعة من التدابير الجبائية إلى خلق مزايا وامتيازات بفرض ضريبي أقل، ومن الواجب أن تخضع إلى العقلنة عن طريق محاولة التقليل من حيث العدد، ومن هذا المنطلق، ينبغي أن تحترم قرارات منح الإعفاءات الضريبية بعض القواعد التي تساهم في فعالية هذه الإعفاءات والعمل على تجاوز العشوائية التي تغطي عليها، من جراء عموميتها وانسلاخها من الأهداف التي كانت وراء خلقها<sup>39</sup>.

فتحقيق عقلنة سياسة الإعفاءات الجبائية رهين باتخاذ إجراءات عملية تنطلق أولاً من ترشيد التدخل في صناعة القرارات الجبائية المرتبطة بها، (الفقرة الأولى)، في إطار تخطيط استراتيجي واضح للأهداف (الفقرة الثانية).



### الفقرة الأولى: ترشيد صناعة القرار الجبائي الاستثنائي

إن النظام السياسي كمجموعة من التفاعلات المؤسسية والسلوكية المرتبطة بعملية صنع القرار السياسي ليس منفصلا عن وعائه الاجتماعي، أي عن السياق الذي يجري فيه، والظروف التي تكتنفه وتحيط به، فلا معنى للقرار بذاته ولا بتراپه الداخلي، فهو يكتسي أهميته ومعناه الحقيقي من خلال الإطار السياسي والاجتماعي الذي يشكل أحد متغيراته وجزء أساسيا من تفاعلاته وسيروته<sup>40</sup>.

فلا شك أن اتخاذ قرار بمنح إعفاءات ضريبية لا يمكن أن يتم بمعزل عن الاختيارات السياسية والايدولوجية، إذ غالبا ما تبرر مثل هذه القرارات بالقدرة على التدخل المباشر أو غير المباشر للدفاع عن المصالح الضيقة للأقليات المستفيدة من نظام الإعفاءات الضريبية.

فالقرارات الجبائية لا تقل أهمية عن بقية القرارات، بل هي طليعتها طالما أنها تمس المواطن، لذلك تبقى أول خطوة لإصلاح أي نظام جبائي عموما، ومن خلاله إصلاح نظام الإعفاءات الضريبية خاصة، تتجسد في المحاولة والرغبة الجدية في عقلنة صناعة القرار الجبائي الاستثنائي.

ويندرج قرار الإعفاء ضمن السياسة الضريبية التي أناطها المشرع الدستوري وضمنها للسلطة المالية للبرلمان<sup>41</sup>، في إطار الممارسة الديمقراطية التي تقتضي أن تكون التمثيلية البرلمانية والنيابية موافقة لإرادة الأمة، وأن تكون مجموع القرارات ذات الارتباط بالحياة اليومية للأمة نابعة من هذه التمثيلية، وهو ما يمكن التشكيك فيه عندما يتعلق الأمر بسن إعفاء ضريبي بالمغرب.

إن عقلنة التدخل في صناعة القرار الجبائي الاستثنائي رهين بتجويد السلطة المالية للبرلمان، عوض تقزيم دورها سواء التشريعي أو الرقابي لصالح الحكومة ومعها الإدارة الضريبية، فيما يتعلق بإعداد القرارات الجبائية.

إن المطالبة بعدم تدخل الهيئات الضاغطة سواء الدولية منها أو الوطنية، تطرح الإشكال المتعلق بمهدف الضريبة، بمعنى هل سيقصر دورها في تمويل خزينة الدولة فقط، دون التوجه نحو المجالات الاقتصادية والاجتماعية، لهذا فالمطالبة بعدم التدخل لا تعني بأن يكون القرار الجبائي محايدا وألا يمايز بين قطاع وآخر، لأنه مطلب أقرب للمستحيل، كما أن المطالبة بعقلنة التدخل من خلال حصر وتحديد الصلاحيات المتعلقة بإقرار نظام الإعفاءات الضريبية رهين قبل كل شيء بتوفر إرادة سياسية ورغبة في الإصلاح، ففشل الإصلاحات الجبائية التي عرفها المغرب خلال العقود الأخيرة كان مرده إلى ضعف وغياب الإرادة السياسية<sup>42</sup>.

### الفقرة الثانية: التخطيط الاستراتيجي للأهداف

يعد الإصلاح الجبائي المدخل الرئيسي الذي تلج منه كل التصحيحات، فإنه ترجع مسألة تطوير الأنظمة الجبائية لعصرنتها وجعلها أكثر انسجاما، والسماح لها بالانفتاح على الاقتصاد من جهة، وتشجيع راس المال الخاص، من جهة أخرى، لذا فالسياسة الجبائية باعتبارها سياسة تتسم بالظرفية في النموذج المغربي، يجب أن تكون إجراءاتها متخذة بالتنسيق بين مختلف أشكال السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، كما أنه ولبلوغ أهدافها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الاعتبارات التي تشكل عناصرها، والارتقاء بها إلى مستوى استقرار النظام الجبائي، ومن خلاله إصلاح منظومة الإعفاءات الضريبية التي يجب أن تنبني على أسس علمية سليمة لضمان بلوغ السياسة الجبائية لأهدافها<sup>43</sup>.



لذلك، جاءت المناظرة الوطنية<sup>44</sup> حول الجبايات لتشخيص واقع السياسة الجبائية بالمغرب، حيث أكدت المناقشات والآراء المتفاعلة على ضرورة التوفر على رؤية واضحة وعلى إدراج الإصلاح الجبائي في إطار سياسة اقتصادية واجتماعية شاملة.

إن المتتبع للسياسة الجبائية بالمغرب يلاحظ وبسهولة كيف أن أغلب الإعفاءات الضريبية جاءت ضمن سياسة تتسم بالظرفية، إما بفعل تأثير جهات معينة، أو لتجاوز أزمة قطاع معين، حتى أصبحنا أمام صورة ضبابية وغير واضحة لمسار وأهداف التدخل الجبائي، في ظل غياب أي استراتيجية محددة بأهداف واضحة.

من المعلوم أن التخطيط ليس أسلوبا يخصص موازنة الدولة فحسب، بل إنه أسلوب في أكثر سعة، يشمل المالية ويحدد نطاقها ويستخدمها لتحقيق أهدافه، ولكنه يتجاوزها مستهدفا وضع تنظيم شامل لتنمية الاقتصاد، فالتخطيط مجهود متواصل يقوم به جهاز مركزي يستهدف استيعاب وتوجيه ومراقبة تطور مختلف المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية، وتحقيق الأهداف المحددة مسبقا<sup>45</sup>.

إن عملية التحديد المسبق للأهداف المرجوة قبل منح أي إعفاء ضريبي، وكذا تحديد وسائل التنفيذ، تبرز أهمية الرؤية الشمولية التي تعتمد على الواقعية في التصورات بالدرجة الأولى، فالأهداف المحددة يجب أن تكون واقعية وتتماشى مع القدرات التمويلية والإمكانات البشرية التي تسمح بها الظرفية الاقتصادية والاجتماعية، فالتسابق نحو منح إعفاءات ضريبية مجانية دون حساب مضبوط لنتائجها يمكن ان يخلق عجزا في الميزانية، وهي الخاصية الملازمة للمالية العمومية بالمغرب<sup>46</sup>.

إن النظام الحالي للإعفاءات الضريبية بحاجة ماسة إلى ترشيده، على اعتبار الميز الصارخ في كيفية توزيعه، لذا يجب التمييز بين الأهداف المنتجة لمناصب الشغل، وأخرى تدعم الاندماج القطاعي والإقليمي، وغيرها من الأهداف التي لا تصب في تحقيق التنمية، فإعادة النظر في مسألة الإعفاءات الضريبية أصبح أمرا ضروريا ومستعجلا من أجل دور اقتصادي واجتماعي جديد يساهم في الرقي بمختلف مؤشرات التنمية.

### المطلب الثاني: الرؤية الجديدة لفعالية نظام الإعفاءات الضريبية

تجمع السياسة الضريبية إما تدابير مهيكلة ضمن الضرائب، أو استثناءات بسيطة بالنسبة للمعيار الضريبي، وفي هذا الإطار، يعتبر مفهوم النفقات الجبائية مفهوما شائع الاستعمال في مالية الدول المتقدمة منذ الثمانينات، حيث فضلت العديد من الدول اللجوء إلى مفهوم النفقات الجبائية، عوض اعتماد نفقات الميزانية المباشرة، أي مد يد المساعدة بواسطة التخلي عن جزء من الإيرادات الجبائية لصالح القطاع أو الطبقة المراد تقديم المساعدة لها، عوض العمل على المساعدة المباشرة، عبر ضمهم إلى النفقات المباشرة للميزانية<sup>47</sup>.

غير أن الاعتماد على هذا المفهوم لعقلنة سياسة الإعفاءات الضريبية ومحاولة إصلاحها، لا يمكن أن يؤدي إلى النتائج المرغوبة منه إذا بقي الحال على ما هو عليه في المغرب، إذ لا بد من إعادة النظر في طبيعة الوعاء الجبائي عبر ضرورة توسيعه بشكل يتماشى والحد من العشوائية التي يتسم بها توزيع نظام الإعفاءات الضريبية، (الفقرة الثانية)، حتى يتسنى إعطاء صورة واضحة لهذا النظام، خصوصا إذا ما نخرط المغرب في تجربة إحداث ميزانية لنظام الإعفاءات الضريبية (الفقرة الأولى).

### الفقرة الأولى: إحداث ميزانية للنفقات الجبائية

لقد بدأت الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1968 بإصدار ميزانية خاصة بالنفقات الجبائية، تم كل من إجراءات الضرائب على الدخل، والضريبة على الشركات، لتمتد فيما بعد إلى مجموع الضرائب الأخرى، ليتم منذ سنة 1974 إصدار تقارير



سنوية حول الميزانية الفيدرالية، تتضمن تحليلاً متكاملًا وتقديرًا حقيقياً لتكلفة النفقات الجبائية<sup>48</sup>، حيث أصبحت هذه النفقات مضمنة في وثيقة تمم مختلف وظائف الدولة.

وبعد التجربة الأمريكية تلتها تجارب دول أخرى كالألمانيا والنمسا وكندا وإنجلترا، لتنضم باقي الدول الصناعية الأخرى نهاية الثمانينات، وعليه أصبحت ميزانية النفقات الجبائية أداة مالية ضرورية في الدول المتقدمة صناعياً، وآلية في غاية الأهمية من حيث القدرة على التقييم الدقيق لنتائج الجهود الجبائية الذي يقدمه عموم المواطنين كجهود إضافي لتنمية قطاع معين أو نوع من الاستثمارات لا يمكن أن تتكامل العملية التنموية بدونه<sup>49</sup>.

أما على مستوى البلدان النامية فإن الاهتمام بدور دراسة مستقلة للنفقات الجبائية وميزانية خاصة بها لا يزال ضعيفاً ولا يقارن بمستوى الاهتمام في الدول المتقدمة، وذلك راجع لعدم وعي الدول النامية كالمغرب بخطورة النفقات الجبائية على السياسة المالية عموماً، وعلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالخصوص<sup>50</sup>.

إن إحداث ميزانية خاصة بنظام الإعفاءات الضريبية والنفقات الجبائية سيساهم لا محالة في تطوير العمل بهذه التقنية المالية، من خلال وثيقة متكاملة تضم مجموع النفقات الجبائية التي يتم تأسيسها سواء في شكل إعفاءات ضريبية أو تخفيضات أو امتيازات...، وإجراء لائحة تقوم مجرد كل هذه النفقات، وتقدر تكلفته بشكل دقيق، ولم لا القيام بتقدير تكلفة النفقات الجبائية لمدة طويلة، كما أن تقنين نظام الإعفاءات الضريبية في إطار ميزانية خاصة من شأنه تعزيز شفافية وصدقية هذا النظام، والقدرة على تقييم أهدافه، الشيء الذي سيسمح بالتوقف عن منح الإعفاءات التي لا يمكنها أن تفي بالغرض الذي رصد لها إذا ما ظلت مجرد نفقات جبائية لا ترقى إلى مستوى تحقيق أدنى مستوى من الربح، سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي<sup>51</sup>.

إن إحداث ميزانية خاصة بالنفقات الجبائية، ينبغي أن يرافقه تأسيس إطار منهجي يهدف بالدرجة الأولى إلى تحديد تعريف واضح ودقيق لمفهوم النفقات الجبائية حتى يضمن قابلية التطبيق السلس ويستجيب للقواعد التي وضعها الأستاذ **S. SURREY**<sup>52</sup>.

### الفقرة الثانية: ضرورة توسيع الوعاء الجبائي

يجمع فقهاء المالية على أن الضرائب العادلة يمكن أن تعمل على إعادة توزيع الدخول وتقليص الفوارق الاجتماعية بين الطبقات، لذلك فالسياسة الجبائية السليمة هي التي تتأسس على أمثل الطرق التي تؤدي إلى تحسين توزيع الدخل، كما تؤدي إلى تكريس نوع من المساواة أمام الضريبة، وهو ما تفتقده سياستنا الجبائية، بالنظر للتوزيع غير العادل للدخول من جهة، ومن جهة أخرى، لبقاء نماذج من الدخول خارج مجال تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد<sup>53</sup>.

فالمطالبة مثلاً بإحداث ضريبة على الرأسمال تعد أمراً ضرورياً تملية الضرورات الاقتصادية، كما أن هذا الاختيار أصبح من بين الاختيارات الأساسية المتاحة في ظل عدم توجيه الرأسمال الداخلي نحو الاستثمار، إذ يرى البعض<sup>54</sup> أن تكوين الرأسمال الخاص يعتبر المؤيد الرئيسي ضد استحداث هذا النوع من الضرائب، إن الاعتقاد أن الضريبة على الثروة وعلى التركات ستؤثر على الرأسمال الذي يوجه نحو الاستثمار، هو عذر تأكدت عدم وجاهته من خلال المحاباة الواضحة لرؤوس الأموال والثروات.

فعلى عكس التجربة المغربية، تحظى الضريبة على الثروات الكبرى بأهمية بالغة في الدول الرأسمالية بالرغم من ضآلة دورها المالي والاجتماعي<sup>55</sup>، ومع ذلك فهي خطوة أولى للتخفيف من العبء الجبائي وإعطاء صورة تؤكد مدى عدالة السياسة الضريبية.



لقد أصبحت المفاهيم المطورة للعدالة الضريبية تفرض إخضاع الثروة للضريبة، كوسيلة كفيلة بمحاربة تجميد الأموال وتمركز الثروات، والتداول الإقطاعي للأصول بين نفس الفئة، كما أن تطبيق الضريبة على الثروة سيكون له وقع سيكولوجي، حيث سيؤثر على نفسية الملزمين، فالغبن والظلم الجبائي الذي يحس به الملزم الفقير والمتوسط الدخل، قد يتلاشى لصالح الرضى الجبائي المشروط بتضريب شريحة الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة، وهو ما يمكن أن نعتبره نوعا من التضامن اتجاه الطبقات الفقيرة بواسطة ضريبة الثروة وهو النموذج الذي كان مطبقا في فرنسا إلى حدود سنة 2018، كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم 10 : توزيع الضريبة على الثروة (ISF) في فرنسا

السعر الضريبي	شريحة الثروة الخاضعة للضريبة
0%	أقل من € 800000
0.5 %	بين € 800001 و € 1 300 000
0.7 %	بين € 1 300 001 و € 2 570 000
1 %	بين € 2 570 001 و € 5 000 000
1.25 %	بين € 5 000 001 و € 10 000 000
1.50 %	أزيد من € 10 000 000

المصدر:

<https://www.l-expert-comptable.com/cacul-isf-2018> (تاريخ الزيارة 16-01-2024)

وابتداء من سنة 2018، تم حذف الضريبة على الثروة (ISF) وتم تعويضها بالضريبة على الثروة العقارية (IFI) المرتكزة فقط على الثروات العقارية مع الاحتفاظ بنفس الأسعار المطبقة سالفا على الضريبة على الثروة.

لقد حافظت السلطات الجبائية الفرنسية كما هو الحال بالنسبة لأغلب الدول الأوروبية على هذه الضريبة رغبة منها في تكريس وتلميع إرثها الديموقراطي، عبر خلق نوع من العدالة الجبائية بالرغم من الضغوطات التي مورست من قبل لوبيات المصالح الفرنسية، وهو الأمر الذي يعبر عن قوة ورغبة وإرادة السلطات الجبائية الفرنسية في التصدي لأي ضغط أو محاولة للاستفادة من الإعفاء الضريبي المرتبط بالثروة وهو ما تفتقده سلطاتنا بالمغرب.



## خاتمة

لقد ركزت الدراسة في هذا الفصل على واقع النفقات الجبائية وهران إصلاح سياستها في علاقتها بتحقيق العدالة الضريبية، ففي المبحث الأول، تم دراسة تطور وبنية النفقات الجبائية بالمغرب اعتمادا على تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين مالية السنة (2017-2022)، وقد تبين لنا مجموعة من الاختلالات التي تشوب النفقات الجبائية سواء على مستوى توزيعها حسب القطاعات بما فيها القطاعات العقارية، حيث أن توزيعها لا يخضع لضوابط معينة بقدر ما يتسم بالعشوائية.

إضافة لذلك، فالنفقات الجبائية لا تخضع للمراقبة كما هو الحال بالنسبة للنفقات المالية الأخرى لأنها تتميز بشروط خاصة الشيء الذي يجعلها بعيدة عن أنظار البرلمان، فرغم صدور التقرير المتعلق بالنفقات الجبائية وإرفاقه بمشروع قانون المالية، فإن هذا التقرير يبقى صعبا من ناحية المقروئية والشفافية.

كما أن إصلاح نظام الإعفاءات الضريبية، عبر تبني بعض التجارب المقارنة، خاصة تلك المتعلقة بإنشاء ميزانية للنفقات الجبائية، لتعزيز شفافية وصدقية نظام الإعفاءات الضريبية، وإعادة النظر في طبيعة الوعاء الجبائي الذي لم يعد قادرا على مواكبة الطموحات المجتمعية، خاصة في ظل المحاباة التي تحظى بها بعض الدخول.

## الهوامش:

- 1- حميد النهري بن محمد، إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال الرباط، 2001، ص.141.
- 2- تقرير النفقات الجبائية المرفق بقانون المالية لسنة 2022، وزارة الاقتصاد والمالية، المديرية العامة للضرائب، [www.finances.gov.ma](http://www.finances.gov.ma)، ص.1.
- 3- Mohammed NMILI, Quel contrôle des dépenses publiques non budgétaires ? Cas des dépenses fiscales ,Revue marocaine de finances publique, N°3/2013 ;p.116.
- 4- L'article 32, alinéa IV de la loi de finances de France N° 80-30 du 18 janvier 1980, Disponible sur : <http://www.légifrance.gouv.fr>.
- 5- حسن بوغشي، إشكالية عدالة السياسة الضريبية بالمغرب، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادير، جامعة ابن زهر، 2016-2017، ص.6.
- 6- عبد الرحمن سيد سليمان، مناهج البحث، القاهرة، عالم الكتب، الطبعة الأولى 2014، ص.132.
- 7- احمدوش مدني، الوجيز في منهجية البحث القانوني، مطبعة الجودة، الرباط، الطبعة الأولى 2012، ص.43.
- 8- Mohammed Abdou, Essai sur la politique fiscale marocaine : d'incitation au développement, D.E.S, université Mohamed V, Faculté de Droit(Rabat), 1994- 1995,p.12.
- 9- Abderrahim BOUSSIFI, Analyse critique de l'efficacité des dépenses fiscales au Maroc : Cas des incitations fiscales à l'investissement, mémoire pour l'obtention du Master en science économique et de gestion, université sidi Mohamed Ben Abdellah, Faculté des sciences juridiques économique et sociales- Fès, Année universitaire 2016-2017,p.47.
- 10- الناتج الداخلي الخام للسنوات ما بين 2017 و2021 تم تقييمه وفق قاعدة 2014.
- 11- المجلس الاقتصادي والاجتماعي: النظام الجبائي المغربي، تنمية اقتصادية وتماسك اجتماعي، تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي، إحالة ذاتية، رقم 2018/9. منشور بالموقع الإلكتروني <https://www.cese.ma/ar>، (تاريخ الاطلاع 28-01-2024 على الساعة العاشرة صباحا).





- 12- محمد المشط، المردودية والعدالة الضريبية من خلال الجبائية المباشرة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق الدار البيضاء، 1986-1987، ص.32.
- 13- خالد عبد الله عيد، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط، 1972-1973، ص.16.
- 14- إلياس القاطي، السياسة الجبائية ورهان التنمية في المغرب، رسالة لنيل الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة، 2009-2010، ص.44.
- 15- حيث ارتكز آدم سميت في كتابه "ثروة الأمم" على القواعد الاربع للضريبة بغية تحقيق العدالة الضريبية وتحلت هذه القواعد في :
- المساواة: بمعنى أن يساهم كل فرد حسب قدرته الإسهامية أي حسب دخله.
  - اليقين: بمعنى أن الحصة من الضريبة التي يقدمها كل فرد يجب أن تكون مؤكدة.
  - البسر: كل ضريبة يجب أن تؤدي في الوقت وبالكيفية الأكثر ملاءمة للملزمين.
  - الاقتصاد: كل ضريبة يجب التفكير بها بشكل يجعل الأفراد يؤدون أقل ما يمكن.
- 16- محمد حسن البياتي، القرار السياسي والعدالة الضريبية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، 1989-1990، ص.96.
- 17- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط - أكادال، 2008-2009، ص.09.
- 18- نفس المرجع، ص.09.
- 19- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، الطبعة الأولى (الدار البيضاء)، 1987، ص.133.
- 20- توفيق الطاهري، مرجع سابق، ص.08.
- 21- وفاء البوعناني، النظام الجبائي بين هاجس المردودية والعدالة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق سطات، 2006-2007، ص.32.
- 22- عبد الفتاح بلخال، المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني عين الشق، كلية الحقوق، 2000-2001، ص.145.
- 23- محمود علي ابراهيم، الضريبة وقيم التنمية، مطبعة الإسكندرية، 2008، ص.18.
- 24- Mohammed Nmili, Les impôts au Maroc :Techniques et procédures, deuxième édition, imprimerie el maarifa al jadida, Rabat, 2008,p.27.
- 25- عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص.305.
- 26- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2003، ص.25.
- 27- عبد السلام أديب، الإدارة والاقتصاد، الحوار المتمدن، العدد 3911 بتاريخ 14 نونبر 2012.
- 28- الصديق جعوان، إشكالية النهب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال الرباط، 2001-2002، ص.159.
- 29- Najib AKESBI, L'impôt, L'Etat et l'ajustement, imprimerie almaarif aljadida Rabat,1993 ;p.101.
- 30- هشام زرقاوي، تجريم التلمص من خلال قانون المالية لسنة 1997، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، 1999، ص.17.
- 31- الحسين البر، النهب الضريبي بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، الطبعة الأولى، يناير 2013، ص.115.
- 32- الصديق جعوان، مرجع سابق، ص.160.
- 33- تقرير وزارة الاقتصاد والمالية حول النفقات الجبائية برسم سنة 2015.
- 34- عبد الله آيت وكرام، الفعاليات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في بلورة الإصلاحات والتعديلات الضريبية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال الرباط، 1998-1999، ص.142.



- 35- Bouami Abdelaziz, Développement agricole et reproduction sociale au Maroc, thèse pour l'obtention du doctorat d'Etat en science économique, faculté des sciences juridiques et économiques et sociales casablanca, 1987-1988,p.482.
- 36- المصطفى منار، الأحزاب السياسية المغربية ودورها في بلورة التشريع الجنائي، مرجع سابق، ص.353.
- 37- محمد سليم الوريانكلي، حدود وإمكانات إعادة توزيع الدخل عبر الإدارة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، 1986، ص.01.
- 38- Mimoun (Z), La politique fiscale au Maroc : enjeux et défis, revue REMALD , 2017, N° 136,p.12.
- 39- سعيد بنجلون، الإعفاءات الضريبية وتشجيع الاستثمار العقاري في الوسط الحضري بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، 1995، ص.78.
- 40- أحمد ناصوري، دراسة تحليلية عملية صنع القرار السياسي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الأول، 2005، ص.267.
- 41- ينص الفصل 71 من الدستور على أنه: "يختص القانون ب..... التشريع في الميادين التالية....النظام الضريبي ووعاء الضرائب ومقدارها وطرق تحصيلها".
- 42- حميد النهري بن محمد، محاضرات في النظرية العامة للضريبة، مرجع سابق، ص.361.
- 43- خالد العسالي، مرجع سابق، ص.421.
- 44- أشغال المناظرة الوطنية حول الجبايات المنعقدة بالصخيرات يومي 29 و30 أبريل 2013 [www.maroc.ma/ar2013](http://www.maroc.ma/ar2013)
- 45- عادل فراخ، مرجع سابق، ص.103.
- 46- أناس بن صالح الزمراني، المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الأولى، مطبعة الوراقة الوطنية، 2002، ص.140.
- 47- MONNIER jean-Marie, La politique fiscal : objectifs et contraintes, les cahiers français: documents d'actualité, La documentation Française, 2008,p.03.
- 48- حميد النهري بن محمد، إشكالية التدخل الجبائي بالمغرب، مرجع سابق، ص.403.
- 49- S.SURREY et L. MAKTOUF, Dépenses fiscales et budgétaires dans les PVD, second colloque fiscalité et développement, octobre 1982, Paris,p.92.
- 50- هشام لحرش، مرجع سابق، ص.105.
- 51- Hassan EL KTINI, Les dépenses fiscales au Maroc : contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales, thèse, université Grenoble Alpes,2020,p.308.
- 52- Hassan EL KTINI, op.cit,p.289.
- 53- عبد المنعم فوزي، اقتصاديات المالية العامة، المعارف (الاسكندرية)، 1970، ص.57.
- 54- صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب: الإصلاح، الجزء الثاني، المدارس للنشر والتوزيع (الدار البيضاء)، 1987، ص.38.
- 55- ففي ألمانيا مثلا، لا تتجاوز حصيلتها 2% من الإيرادات.