



إشكاليات المنازعات الضريبية
في ظل التحولات الاقتصادية والرقمنة
عزيز زروال
باحث في سلك الدكتوراه - جامعة الحسن الثاني
المغرب

الملخص

شهد النظام الضريبي المغربي تحولات جوهرية في العقود الأخيرة نتيجة التطورات الاقتصادية المتسارعة والرقمنة المتزايدة، ما أدى إلى بروز إشكاليات قانونية وعملية جديدة في مجال المنازعات الضريبية. فمع انتقال الأنشطة الاقتصادية إلى الفضاء الرقمي، أصبحت هناك حاجة ملحة لإعادة النظر في القواعد القانونية المنظمة للضريبة، لا سيما فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي للأنشطة الرقمية، وفرض الضرائب على الشركات الرقمية الكبرى، وضمان عدالة ضريبية متوازنة بين الفاعلين التقليديين والرقميين. كما طرحت الرقمنة تحديات قانونية أخرى، من بينها حجية الأدلة الرقمية في النزاعات الجبائية، وإشكالية ازدواجية الضرائب نتيجة غياب إطار دولي موحد، إضافة إلى التحديات المرتبطة بمحدودية الولوج الرقمي لبعض الفئات وتأثير ذلك على حقوق الملمزين في التظلم والطعن.

اعتمد هذا البحث على تحليل الإطار القانوني للمنازعات الضريبية في التشريع المغربي، من خلال استقراء النصوص القانونية المنظمة لهذا المجال، مثل مدونة الضرائب، قانون المالية، والمساطر الجبائية، إضافة إلى استعراض الاجتهادات القضائية المغربية التي أسهمت في رسم معالم تفسير وتطبيق هذه النصوص. كما تمت دراسة التطبيقات القضائية في المنازعات الضريبية التقليدية والرقمية، حيث أظهرت الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والتجارية اتجاهًا قضائيًا نحو ضرورة تعليل القرارات الضريبية، ووجوب إثبات الإدارة الضريبية لمطالبها، والاعتراف التدريجي بحجية المستندات الرقمية.

وللوقوف على أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، تم إجراء دراسة مقارنة مع بعض الأنظمة الضريبية الأجنبية، من بينها التجربة الفرنسية، التي طورت نظامًا جبائيًا خاصًا لفرض الضرائب على الشركات الرقمية الكبرى (GAFATax)، والتجربة الأمريكية، التي تعتمد على آليات رقمية متطورة في المراقبة الضريبية، إضافة إلى توجهات الاتحاد الأوروبي نحو إرساء ضريبة موحدة للخدمات الرقمية وتنسيق الجهود بين الدول الأعضاء لمكافحة التهرب الضريبي العابر للحدود. وقد أظهرت هذه التجارب إمكانية الاستفادة من بعض الآليات القانونية والرقابية لتطوير النظام الضريبي المغربي.



كما تناول البحث الإشكالات العملية التي تواجه تطبيق النصوص القانونية في الواقع، ومن أبرزها صعوبة تحديد الوعاء الضريبي للأنشطة الرقمية، والتحديات المرتبطة بازدواجية الضرائب، وضعف الولوج الرقمي لبعض الفئات، إضافة إلى إشكالية مدى حجية الأدلة الرقمية في النزاعات الجبائية أمام القضاء. وقد تبين أن غياب إطار قانوني واضح يُنظّم فرض الضرائب على الأنشطة الرقمية يؤدي إلى ظهور فراغات تشريعية يتم استغلالها من قبل بعض الشركات لتجنب الالتزامات الجبائية، مما يستدعي ضرورة إصلاح التشريع الضريبي بما يضمن مواكبته للتحويلات الاقتصادية والرقمنة.

وفي ضوء ما سبق، خلّص البحث إلى مجموعة من التوصيات التي تهدف إلى تعزيز فعالية النظام الضريبي المغربي في ظل التحويلات الاقتصادية والرقمنة، ومن أهمها: إحداث إطار قانوني واضح لفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي، على غرار ما قامت به فرنسا والاتحاد الأوروبي؛ تعزيز آليات المراقبة الضريبية الرقمية باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات؛ إدماج المغرب في شبكات التعاون الدولي لمكافحة الازدواج الضريبي وتنسيق الإجراءات مع الدول الأخرى؛ تحديث القوانين الخاصة بحجية الأدلة الرقمية لضمان قبول المستندات الرقمية في النزاعات الجبائية؛ وأخيراً تحسين البنية التحتية الرقمية للإدارة الضريبية لتسهيل ولوج جميع الفئات إلى الخدمات الجبائية الرقمية.

يُبرز هذا البحث أن التحول الرقمي يُشكل فرصة حقيقية لتطوير النظام الضريبي المغربي، لكنه في الوقت ذاته يفرض تحديات قانونية وإدارية معقدة تستوجب إصلاحات تشريعية ومؤسسية لضمان عدالة جبائية فعالة ومتوازنة. ولتحقيق ذلك، يجب على المشرع المغربي الإسراع في سنّ قوانين تتلاءم مع متطلبات الاقتصاد الرقمي، مع تبني حلول تكنولوجية متقدمة لضمان شفافية وكفاءة النظام الضريبي.

الكلمات المفتاحية: المنازعات الضريبية، الاقتصاد الرقمي، الرقمنة، القانون الضريبي المغربي



يعد النظام الضريبي من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها الاقتصاد الوطني، إذ يشكل أحد أهم مصادر تمويل الميزانية العامة للدولة، مما يجعله محوراً جوهرياً في تحقيق التوازن المالي والاجتماعي. ومع ذلك، فإن فعالية النظام الضريبي لا تقتصر فقط على مدى قدرته على تحصيل الإيرادات، بل تتجلى أيضاً في مدى تحقيقه للعدالة الضريبية وضمان احترام الحقوق والضمانات الممنوحة للملزمين. وفي هذا السياق، تبرز المنازعات الضريبية كإحدى الإشكاليات الجوهرية التي تواجه النظام الضريبي المغربي، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والرقمنة المتسارعة التي يشهدها العالم.

لقد أدت العولمة الاقتصادية وانتقال الأنشطة التجارية نحو الفضاء الرقمي إلى تغييرات عميقة في قواعد فرض الضرائب وجبايتها، ما فرض تحديات قانونية جديدة تتعلق بمدى قدرة التشريعات الضريبية على التكيف مع هذه المتغيرات دون المساس بمبادئ العدالة الضريبية والأمن القانوني للملزمين. فعلى سبيل المثال، أصبحت الشركات الرقمية الكبرى تمارس أنشطتها عبر الحدود دون أن تكون لها بالضرورة موطن قدم مادي في الدولة، مما يعقد مسألة فرض الضرائب على أنشطتها ويؤدي إلى تصاعد النزاعات بين الإدارة الضريبية والملزمين.

إلى جانب ذلك، فإن التحول الرقمي للإدارة الضريبية نفسه، رغم مزاياه العديدة من حيث تبسيط المساطر وتقليل هامش الأخطاء البشرية، أفرز تحديات قانونية وتقنية تتعلق بمصادقية المعطيات الرقمية، ومدى توافق الإجراءات الإلكترونية مع الضمانات القانونية المخولة للملزمين، خاصة فيما يتعلق بحقوق الدفاع والطعن في القرارات الضريبية.

عرف المغرب تطوراً مهماً في المنظومة الضريبية منذ الاستقلال، حيث انتقل من نظام ضريبي تقليدي يعتمد على ضرائب غير مباشرة ورسوم مختلفة إلى نظام أكثر تطوراً يقوم على هيكلية قانونية واضحة تشمل الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وقد كان الإصلاح الجبائي لعام 1984 محطة بارزة في هذا التطور، حيث تم وضع قواعد ضريبية أكثر وضوحاً من خلال تبني الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

غير أن هذه الإصلاحات لم تمنع بروز إشكالات متزايدة على مستوى المنازعات الضريبية، خاصة مع تطور الممارسات الاقتصادية الحديثة. وقد ساهم ظهور قوانين جديدة، مثل مدونة الحقوق العينية، ومدونة التجارة، ومدونة الاستثمار، في تشكيل بيئة قانونية متكاملة، إلا أن المنازعات الضريبية ظلت معقدة بسبب تداخل القوانين وتعدد المساطر المتبعة في المنازعات بين الملزمين والإدارة الضريبية.



وفي العقود الأخيرة، شهدت المنازعات الضريبية بالمغرب تصاعداً ملحوظاً نتيجة لعوامل متعددة، من بينها التطور الاقتصادي والانفتاح على الاستثمارات الأجنبية، مما أدى إلى تنوع أشكال النزاعات، سواء على مستوى تحديد الأساس الضريبي، أو الطعون المتعلقة بمشروعية المساطر المتبعة من قبل الإدارة الضريبية، أو حتى النزاعات المرتبطة بفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي والأنشطة الإلكترونية.

يرتكز هذا البحث على تحليل معمق للنصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمنازعات الضريبية في المغرب، مع تسليط الضوء على الإشكاليات القانونية والعملية التي تواجه المزمين في ظل التحولات الاقتصادية والرقمنة. وسنعمد في هذه الدراسة على منهج تحليلي نقدي يركز على تحليل الإطار القانوني المنظم للمنازعات الضريبية، من خلال استقراء القوانين الضريبية المغربية، ومدى استجابتها للتحولات الاقتصادية والرقمية.

بناءً على ما سبق، تتمثل الإشكالية المحورية لهذا البحث في:

إلى أي مدى تمكن النظام الضريبي المغربي من مواجهة التحديات القانونية والعملية الناجمة عن التحولات الاقتصادية والرقمنة في

مجال المنازعات الضريبية؟

المحور الأول: الإطار القانوني والمنهجي للمنازعات الضريبية في ظل التحولات الاقتصادية والرقمنة

يعتبر النظام الضريبي أحد الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، إلا أن فعاليته تقتصر بمدى قدرته على تحقيق التوازن بين تحصيل الإيرادات وحماية حقوق المزمين. ومع تطور المعاملات الاقتصادية والانتقال نحو الاقتصاد الرقمي، باتت المنازعات الضريبية أكثر تعقيداً، حيث أصبحت الإدارة الضريبية تواجه تحديات جديدة تتعلق بتحديد الأساس الضريبي، وتتبع الأنشطة الاقتصادية الرقمية، وضمان العدالة الجبائية بين الفاعلين التقليديين والرقميين.

إن دراسة الإطار القانوني للمنازعات الضريبية في ظل التحولات الاقتصادية والرقمنة تتطلب استقراء القواعد القانونية المنظمة لهذه المنازعات في التشريع المغربي، سواء من حيث القوانين الضريبية التي تحدد المساطر الجبائية، أو من حيث الجهات المختصة بالنظر في النزاعات الناشئة بين المزمين والإدارة الضريبية. كما يستوجب الأمر تحليل الاجتهادات القضائية التي أسهمت في رسم معالم تفسير النصوص القانونية، خاصة في ظل غياب أحكام صريحة تخص الاقتصاد الرقمي.

وانطلاقاً من ذلك، سيتم في هذا المحور تناول:

• الإطار القانوني للمنازعات الضريبية في التشريع المغربي، من خلال تحليل القوانين المنظمة، والجهات المختصة، والضمانات

المكفولة للمزمين.



- التطبيقات القضائية والاجتهادات المرتبطة بالمنازعات الضريبية، عبر استعراض أهم القرارات القضائية وتحليل توجهات المحاكم المغربية في معالجة المنازعات الضريبية التقليدية والمرتبطة بالرقمنة.

إن فهم هذه الجوانب القانونية لا يساهم فقط في استيعاب آليات تدبير المنازعات الضريبية، بل يتيح أيضًا تقييم مدى ملاءمة الإطار القانوني المغربي للتحويلات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة، مما يمهد الطريق لمناقشة الإشكالات العملية والتحديات المرتبطة بتطبيق هذه النصوص في المحور الموالي.

1. الإطار القانوني للمنازعات الضريبية وفق التشريع المغربي

يتميز النظام الضريبي المغربي بكونه قائمًا على مجموعة من القوانين المنظمة للمجال الجبائي، والتي تحدد الإطار العام لفرض الضرائب وجبايتها، كما ترسم المساطر الواجب اتباعها في حالة نشوب منازعات ضريبية بين الإدارة الجبائية والملمزمين. وقد شهد التشريع المغربي عدة إصلاحات تهدف إلى تحقيق التوازن بين ضمان حقوق الملمزمين في مواجهة الإدارة الضريبية من جهة، وضمان فعالية التحصيل الجبائي من جهة أخرى.

في هذا الإطار، سنتناول بالتحليل ثلاثة نقط رئيسية:

- القوانين المنظمة للمنازعات الضريبية، والتي تحدد الإطار القانوني العام للمنازعات الجبائية.
- الجهات المختصة بالنظر في النزاعات الضريبية، ودورها في فض المنازعات الجبائية.
- ضمانات الملمزمين في مواجهة الإدارة الضريبية، كآلية لتحقيق التوازن بين الحقوق والالتزامات الضريبية.

1.1 القوانين المنظمة للمنازعات الضريبية في المغرب

يخضع النظام الضريبي المغربي لمجموعة من القوانين التي تنظم مختلف مراحل العملية الجبائية، بدءًا من فرض الضرائب وتحصيلها، وصولًا إلى معالجة المنازعات الناشئة عنها. وتتمثل أهم هذه القوانين في:

أ- مدونة الضرائب

تعتبر مدونة الضرائب (Code Général des Impôts) المرجع الأساسي الذي ينظم النظام الضريبي في المغرب. وتضم هذه المدونة قواعد مفصلة تحدد أنواع الضرائب المفروضة، وأساليب احتسابها، وإجراءات المراقبة والفحص الضريبي، كما تحدد المساطر المتبعة للطعن في القرارات الضريبية الصادرة عن الإدارة الجبائية.



وتنص المدونة على المبادئ العامة للضريبة، بما في ذلك مبدأ العدالة الجبائية، ومبدأ الشفافية، ومبدأ الارتباط بالقدرة التكلفة للملزم. كما تضع المدونة الإطار القانوني لاحتساب الضرائب المباشرة، مثل الضريبة على الدخل (IR) والضريبة على الشركات (IS)، إضافة إلى الضرائب غير المباشرة كضريبة القيمة المضافة (TVA).

ب- المساطر الجبائية

تُحدد المساطر الجبائية (Procédures fiscales) القواعد التي تنظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزمين، وتوضح الخطوات التي يجب اتباعها في حالة وجود نزاع ضريبي. وتشمل هذه المساطر:

- مسطرة الفحص الضريبي، التي تنظم كيفية قيام الإدارة الضريبية بمراقبة التصريحات الجبائية للملزمين.
- مسطرة التصحيح الضريبي، والتي تتيح للإدارة تعديل أساس الضريبة في حالة وجود خطأ أو إغفال.
- مسطرة الطعون الضريبية، والتي تحدد آليات الطعن الإداري والقضائي ضد القرارات الضريبية.

وقد خضعت هذه المساطر لتعديلات متتالية بهدف تعزيز حقوق الملزمين، لا سيما من خلال إرساء قواعد تضمن حق الدفاع وإجبار الإدارة على تقديم مبررات قانونية واضحة عند تصحيح الضرائب.

ج- قانون المالية

يُعد قانون المالية السنوي (Loi de Finances) أحد المصادر الأساسية للتشريع الضريبي، حيث يتضمن إجراءات جديدة تتعلق بالضرائب والرسوم المفروضة، كما يحدد السياسات الجبائية التي تعتمدها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

وفي العديد من الحالات، تساهم مقتضيات قوانين المالية في تعديل القواعد الضريبية المنظمة في مدونة الضرائب، سواء من خلال إحداث ضرائب جديدة، أو تعديل نسب الضرائب، أو تغيير بعض المساطر الجبائية.

2. الجهات المختصة بالنظر في النزاعات الضريبية

تتعدد الجهات المختصة بفض النزاعات الضريبية في المغرب، وفقاً لطبيعة النزاع ومرحلة التقاضي. ويمكن تصنيف هذه الجهات إلى:

أ- اللجان الضريبية

تُعتبر اللجان الضريبية هيئات شبه قضائية مختصة بالنظر في النزاعات الجبائية في المرحلة الإدارية. وهي تنقسم إلى:



- اللجنة المحلية لتقدير الضريبة: تختص بالنظر في النزاعات المتعلقة بالتصحيحات الجبائية التي تقل قيمتها عن مبلغ معين، وهي تضم ممثلين عن الإدارة الضريبية والغرف المهنية والملزمين.
 - اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية: تختص بالنظر في النزاعات الضريبية الكبرى التي تتجاوز اختصاص اللجنة المحلية، وتعتبر هيئة أكثر استقلالية حيث تضم قضاة وخبراء ماليين.
- تُعد هذه اللجان آلية مهمة لحل النزاعات في المرحلة الأولية، حيث تمكن الملزمين من الاعتراض على القرارات الضريبية دون اللجوء الفوري إلى القضاء.

ب- المحاكم الإدارية

تُعتبر المحاكم الإدارية الجهة القضائية المختصة في النظر في الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية. وقد لعبت هذه المحاكم دورًا محوريًا في ترسيخ مجموعة من المبادئ القانونية التي تحمي حقوق الملزمين، خاصة فيما يتعلق بمبدأ وجوب تعليل القرارات الإدارية، وضمان حق الدفاع.

ج- محكمة النقض

تمثل محكمة النقض أعلى درجة في التقاضي الضريبي، حيث تنظر في الطعون المرفوعة ضد أحكام المحاكم الإدارية. ويقتصر دورها على مراقبة مدى احترام المحاكم الأدنى للقواعد القانونية وليس إعادة النظر في الوقائع.

وقد أسهمت محكمة النقض في إصدار مجموعة من الاجتهادات المهمة التي ساهمت في تأويل وتفسير النصوص القانونية الضريبية، مما ساعد في توحيد العمل القضائي وضمان استقرار المعاملات الجبائية.

3. ضمانات الملزمين في مواجهة الإدارة الضريبية

لضمان تحقيق العدالة الضريبية، كفل القانون المغربي مجموعة من الضمانات للملزمين في مواجهة الإدارة الضريبية، ومن أهم هذه الضمانات:

أ- مبدأ الأمن القانوني

يقضي هذا المبدأ بضرورة توفر القواعد الضريبية على درجة كافية من الوضوح والاستقرار، حتى يتمكن الملزمون من معرفة التزاماتهم الضريبية بشكل دقيق. كما يمنع هذا المبدأ الإدارة الضريبية من تعديل أسس الضريبة بأثر رجعي، مما يضمن استقرار الوضعية الجبائية للملزمين.

ب- الحق في الطعن



يتمتع الملزمون بحق الطعن ضد القرارات الضريبية التي يعتبرونها غير مشروعة أو غير مبررة. ويشمل هذا الحق الطعن الإداري أمام اللجان الضريبية، والطعن القضائي أمام المحاكم الإدارية.

وقد أقر المشرع المغربي مجموعة من القواعد التي تضمن فعالية هذا الحق، مثل:

- ضرورة تعليل الإدارة الضريبية لقراراتها بشكل دقيق.
- تحديد آجال معقولة للطعن في القرارات الضريبية.
- إمكانية اللجوء إلى القضاء الإداري كضمانة نهائية لحماية حقوق الملزمين.

ج- مبدأ الحياد

يقضي هذا المبدأ بضرورة تعامل الإدارة الضريبية مع الملزمين على قدم المساواة، دون تمييز أو تحيز. كما يفرض على القضاة والمكلفين بالضريبة الالتزام بالموضوعية في تقدير الضرائب، بما يضمن تحقيق العدالة الجبائية.

يشكل الإطار القانوني للمنازعات الضريبية في المغرب منظومة متكاملة تضم مجموعة من القوانين التي تؤطر العمل الجبائي، والجهات المختصة بحل النزاعات، بالإضافة إلى مجموعة من الضمانات التي تضمن حقوق الملزمين. غير أن التطورات الاقتصادية والرقمنة تفرض تحديات جديدة تستوجب إعادة النظر في بعض النصوص القانونية وآليات الفصل في النزاعات، وهو ما سيتم تناوله بالتفصيل في المحور الموالي.

2. التطبيقات القضائية والاجتهادات المرتبطة بالمنازعات الضريبية

تُشكل التطبيقات القضائية والاجتهادات القانونية الصادرة عن المحاكم المغربية مصدراً أساسياً لفهم مدى فعالية النظام القانوني في معالجة المنازعات الضريبية، سواء في إطار المعاملات التقليدية أو في ظل التحولات الاقتصادية والرقمنة. فمن خلال تحليل الأحكام القضائية، يمكن استجلاء التوجهات الكبرى للقضاء الإداري في تفسير النصوص القانونية الضريبية، ومدى تحقيقه للتوازن بين مصلحة الإدارة الضريبية في تحصيل الموارد المالية، وحماية حقوق الملزمين من التعسف الضريبي.

وعليه، سيتم دراسة ثلاثة جوانب رئيسية:

- رصد أهم الأحكام الصادرة عن المحاكم المغربية في منازعات الضرائب التقليدية والرقمية.
- تحليل توجهات القضاء المغربي في تفسير النصوص القانونية ذات الصلة.
- حدود دور القضاء في تحقيق التوازن بين حماية الملزم وضمان التحصيل الضريبي للدولة.



1.2 رصد أهم الأحكام الصادرة عن المحاكم المغربية في منازعات الضرائب التقليدية والرقمية

شهد القضاء المغربي مجموعة من القضايا الضريبية التي أسهمت في توضيح بعض الإشكاليات المتعلقة بفرض الضريبة وتصحيحها والطعن فيها. ويمكن تصنيف هذه الأحكام إلى نوعين رئيسيين:

أ- الأحكام المتعلقة بالضرائب التقليدية

❖ قضية حول ضرورة تعليل القرارات الضريبية:

في إحدى القضايا، أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط حكماً يقضي ببطالان قرار فرض ضريبة على أحد المقاولات بسبب غياب التعليل الكافي في الإشعار بالتصحيح الضريبي. وقد أكدت المحكمة أن الإدارة الضريبية مُلزَمة بتقديم أسباب واضحة ومفصَّلة عند تصحيح الضرائب، وفقاً لمبدأ الشفافية القانونية، وإلا اعتُبر القرار الضريبي غير مشروع.

❖ قضية حول إثبات التهرب الضريبي:

في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، تم إلغاء قرار ضريبي يفرض ضرائب إضافية على شركة بعد فحص ضريبي، حيث اعتبرت المحكمة أن الإدارة لم تقدم أدلة كافية على وجود تهرب ضريبي، مؤكدةً أن عبء الإثبات يقع على الإدارة وليس على الملزم.

ب- الأحكام المتعلقة بالاقتصاد الرقمي والمنازعات الضريبية الحديثة

❖ قضية حول الضريبة على الأرباح الرقمية:

أصدرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حكماً في قضية تتعلق بفرض ضرائب على أرباح الإعلانات الرقمية التي تحققها شركات ناشطة في منصات التواصل الاجتماعي. ورغم عدم وجود نصوص قانونية صريحة تُحدد كيفية فرض الضريبة على هذا النوع من الأرباح، أكدت المحكمة ضرورة تطبيق مبدأ العدالة الضريبية وإلزام الشركات الرقمية بالإفصاح عن إيراداتها.

❖ قضية حول حجية الفواتير الرقمية في النزاعات الضريبية:

في حكم صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، تم البت في نزاع بين مصلحة الضرائب وأحد المقاولات الناشئة التي تعتمد كلياً على الفواتير الرقمية. وقد أكدت المحكمة أن الفواتير الإلكترونية لها نفس الحجية القانونية التي تتمتع بها الفواتير الورقية، ما دام أنه لم يثبت تزويرها أو تلاعب فيها، مما يعكس اتجاه القضاء المغربي نحو الاعتراف بالتحويلات الرقمية في المعاملات التجارية.

2.2 تحليل توجهات القضاء المغربي في تفسير النصوص القانونية ذات الصلة



يُظهر استقراء الأحكام القضائية أن القضاء المغربي يتجه إلى تعزيز عدة مبادئ في تفسير النصوص الضريبية، من أبرزها:

أ- مبدأ تفسير الشك لصالح الملتزم

في العديد من القرارات، اعتمدت المحاكم الإدارية على مبدأ "**in dubio contra fiscum**"، أي تفسير الشك في القوانين الضريبية لصالح الملتزم. فعندما يكون هناك غموض في النصوص القانونية، تميل المحاكم إلى اتخاذ قرارات تُجنب الملتزم عبء ضريبي غير واضح الأساس.

ب- مبدأ وجوب تعليل القرارات الضريبية

تؤكد أغلب الأحكام القضائية على ضرورة تعليل القرارات الضريبية، بحيث لا يجوز للإدارة فرض ضرائب إضافية دون توضيح الأساس القانوني لذلك، وهو ما يضمن حماية حقوق الملتزمين من التعسف الضريبي.

ج- مبدأ حجية المستندات الرقمية

في ظل الرقمنة، بدأ القضاء المغربي في إعطاء حجية قانونية للوثائق والمستندات الإلكترونية في النزاعات الضريبية، ما يُعد تطورًا مهمًا في تأقلم المنظومة القضائية مع التحولات الرقمية.

3.2 حدود دور القضاء في تحقيق التوازن بين حماية الملتزم وضمن التحصيل الضريبي للدولة

رغم الدور الفاعل للقضاء في حماية حقوق الملتزمين، إلا أن هناك بعض التحديات التي تحد من فعاليته في تحقيق التوازن بين المصلحة الضريبية للدولة وضمن حقوق المكلفين بالضريبة، ومن أبرز هذه التحديات:

أ- إشكالية التأخر في البت في المنازعات الضريبية

تُعد البطء في المساطر القضائية من بين الإشكالات الكبرى التي تواجه الملتزمين في النزاعات الضريبية، حيث قد تستغرق بعض القضايا سنوات قبل إصدار حكم نهائي، مما يؤثر على استقرار المعاملات الجبائية للمقاولات.

ب- محدودية الإطار القانوني لمواكبة الاقتصاد الرقمي

لم تُواكب بعض النصوص القانونية المغربية التحولات الاقتصادية المرتبطة بالرقمنة، مما يجعل القضاة أمام إشكاليات في تفسير النصوص التقليدية لتطبيقها على أنشطة جديدة كالتجارة الإلكترونية والخدمات الرقمية.



ج- تداخل دور القضاء مع دور الإدارة الضريبية

في بعض الحالات، تبرز إشكالية تداخل دور القضاء مع السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، حيث تعتمد المحاكم في بعض الأحكام على تقارير الخبرة الضريبية الصادرة عن الإدارة نفسها، مما قد يضعف من مبدأ الحياد القضائي.

أظهر القضاء المغربي توجهات واضحة نحو حماية حقوق الملمزمين من خلال اشتراط تعليل القرارات الضريبية، واعتماد مبدأ تفسير الشك لصالح الملمزم، والاعتراف بحجية المستندات الرقمية. ومع ذلك، لا تزال هناك تحديات تتعلق بتأخر البت في النزاعات الضريبية، وغياب إطار قانوني واضح لبعض الأنشطة الاقتصادية الحديثة، مما يستدعي إصلاحات تشريعية لتعزيز الأمن القانوني وتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة والملمزمين.

يُظهر تحليل الإطار القانوني والتطبيقات القضائية للمنازعات الضريبية في المغرب مدى تعقيد العلاقة بين الإدارة الضريبية والملمزمين، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والرقمية. فعلى المستوى القانوني، تشكل مدونة الضرائب، المساطر الجبائية، وقانون المالية الإطار الأساسي الذي ينظم فرض الضرائب والمنازعات الناشئة عنها، مع توفير آليات للتنظيم عبر اللجان الضريبية والقضاء الإداري. ورغم أن هذه القوانين شهدت تطورات متلاحقة لتعزيز حقوق الملمزمين، إلا أنها لا تزال تواجه تحديات في مواكبة التطورات الاقتصادية الرقمية. أما على مستوى الاجتهادات القضائية، فقد برز توجه واضح لدى المحاكم الإدارية نحو حماية حقوق الملمزمين، من خلال التشديد على ضرورة تعليل القرارات الضريبية، وتحميل الإدارة الضريبية عبء الإثبات في حالات التهرب الضريبي. غير أن القضايا المرتبطة بالاقتصاد الرقمي كشفت عن فراغ قانوني دفع القضاء إلى الاستناد إلى مبادئ العدالة الجبائية والشفافية لضمان التوازن بين حقوق الدولة والملمزمين. ومع ذلك، لا تزال بعض الإشكالات قائمة، من أبرزها بطء البت في النزاعات الضريبية، وغياب إطار تشريعي واضح ينظم فرض الضرائب على الأنشطة الرقمية، إضافة إلى صعوبة تحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في التحصيل الضريبي وضمان حقوق المكلفين بالضريبة. انطلاقاً من هذه الإشكالات، سيتناول المحور الثاني دراسة مقارنة مع أنظمة ضريبية أجنبية، مع التركيز على التحديات العملية والإشكالات التطبيقية التي تواجه النظام الضريبي المغربي في ظل الرقمنة.

المحور الثاني: التحديات والإشكالات القانونية للمنازعات الضريبية في ظل الرقمنة والتحول الاقتصادي

في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة والرقمنة المتزايدة، أصبح النظام الضريبي المغربي يواجه تحديات جديدة تتطلب مقاربة قانونية متجددة تواكب التطورات العالمية. فإذا كانت القوانين الوطنية قد وضعت إطاراً عاماً لتنظيم المنازعات الضريبية، فإن التحولات الرقمية أفرزت إشكالات قانونية مستحدثة، لا سيما فيما يتعلق بفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي، واعتماد الأدلة الرقمية في المنازعات الجبائية، وضمان



عدالة ضريبية تشمل الفاعلين الاقتصاديين التقليديين والرقميين على حد سواء. ولوقوف على مدى جاهزية التشريع المغربي لمواجهة هذه التحديات، أصبح من الضروري إجراء مقارنة مع التجارب الضريبية الأجنبية التي اعتمدت آليات قانونية وتقنية حديثة لتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزمين في ظل الاقتصاد الرقمي. ومن جهة أخرى، لا يقتصر الإشكال على الجانب القانوني فقط، بل يمتد إلى التحديات العملية التي تواجه تطبيق هذه القوانين على أرض الواقع، سواء من حيث قدرة الإدارة الضريبية على مراقبة وتتبع الأنشطة الرقمية، أو من حيث مدى فعالية المساطر الحالية في معالجة المنازعات الناشئة عنها. بناءً على ذلك، سيُخصص هذا المحور لدراسة مقارنة بين النظام الضريبي المغربي وبعض الأنظمة الأجنبية، مع تسليط الضوء على الإشكالات العملية التي تعيق التطبيق الفعلي للقوانين الضريبية في المغرب، لا سيما في ظل التطور الرقمي المتسارع.

1- دراسة مقارنة مع الأنظمة الضريبية الأجنبية

يشهد العالم تطورات متسارعة في المجال الضريبي نتيجة التحولات الاقتصادية والرقمنة، ما دفع العديد من الدول إلى تعديل قوانينها الضريبية وإحداث آليات جديدة لمواكبة هذه المستجدات. وفي هذا السياق، تُعد التجارب الدولية في معالجة المنازعات الضريبية نموذجًا يمكن الاستفادة منه لتطوير النظام الضريبي المغربي. ومن بين أبرز هذه التجارب، نجد النظام الضريبي في فرنسا، الذي يُعتبر رائدًا في فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي، والنظام الضريبي في الولايات المتحدة، الذي يعتمد نهجًا صارمًا في مراقبة الامتثال الضريبي للمنصات الرقمية، بالإضافة إلى توجهات الاتحاد الأوروبي الذي يسعى إلى توحيد السياسات الضريبية للدول الأعضاء لمواجهة التهرب الضريبي العابر للحدود.

- التجربة الفرنسية: فرض الضرائب على الشركات الرقمية الكبرى

في إطار سعيها لتحقيق العدالة الضريبية، اعتمدت فرنسا في عام 2019 ما يُعرف بـ "ضريبة" GAFSA ، والتي تستهدف الشركات الرقمية الكبرى مثل Google, Amazon, Facebook, Apple التي تحقق أرباحًا ضخمة من السوق الفرنسية دون أن تكون لها بالضرورة منشآت دائمة فيها. وقد فرضت هذه الضريبة بنسبة 3% على الإيرادات الناتجة عن الإعلانات الرقمية، وبيع البيانات، والخدمات الوسيطة التي توفرها هذه الشركات.

إضافةً إلى ذلك، عززت فرنسا آليات المراقبة الضريبية الرقمية من خلال توسيع نطاق الفحص الإلكتروني للحسابات التجارية، واعتماد أدوات تحليل البيانات الضريبية لكشف التهرب الضريبي، وهو ما مكّنها من تحقيق نتائج إيجابية في ضبط المخالفات الجبائية المرتبطة بالنشاط الرقمي.

- التجربة الأمريكية: التشدد في الامتثال الضريبي للمنصات الرقمية



تُعد الولايات المتحدة من الدول التي تعتمد نهجًا صارمًا في مراقبة الامتثال الضريبي للأنشطة الرقمية، حيث أصدرت هيئة الإيرادات الداخلية (IRS) قوانين تُلزم منصات التجارة الإلكترونية بالإبلاغ عن جميع المعاملات المالية التي تتجاوز حدًا معينًا، وذلك من خلال نموذج K1099.

كما تعتمد الإدارة الضريبية الأمريكية على الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضريبية لتحديد الأنشطة التي قد تنطوي على تهرب ضريبي، لا سيما في مجال العملات المشفرة والمعاملات الرقمية عبر الحدود. ومن أبرز الإجراءات المتخذة في هذا السياق، فرض ضرائب على أرباح البيتكوين والعملات الرقمية الأخرى، وإلزام المنصات التي توفر هذه الخدمات بتقديم تقارير دورية عن تعاملاتها المالية.

- توجهات الاتحاد الأوروبي: توحيد السياسات الضريبية لمكافحة التهرب الرقمي

يعمل الاتحاد الأوروبي على تطوير نظام ضريبي موحد لمواجهة تحديات الاقتصاد الرقمي، من خلال مبادرات مثل "ضريبة الخدمات الرقمية (Digital Services Tax – DST)" التي تهدف إلى فرض ضرائب على الشركات الرقمية التي تحقق إيرادات ضخمة في دول الاتحاد دون أن تدفع ضرائب عادلة فيها.

كما أنشأ الاتحاد الأوروبي منظومة تبادل المعلومات الضريبية بين الدول الأعضاء، مما يُمكن الإدارات الضريبية من تتبع الأنشطة الرقمية العابرة للحدود والتأكد من الامتثال الضريبي. ومن بين الإجراءات المتخذة في هذا الإطار، نجد إلزام الشركات الرقمية بالإفصاح عن عملياتها المالية في كل دولة تعمل بها، مما يمنعها من استغلال الفوارق الضريبية بين الدول الأعضاء للتهرب من الضرائب.

انطلاقًا من التجارب الدولية، يمكن للمغرب الاستفادة من مجموعة من الإصلاحات لتعزيز النظام الضريبي في ظل الرقمنة، ومن أهمها:

- إحداث إطار قانوني واضح لفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي، على غرار ما قامت به فرنسا والاتحاد الأوروبي، من خلال استحداث ضرائب خاصة على الشركات الرقمية التي تحقق أرباحًا كبيرة داخل المغرب دون أن تكون لها منشآت مادية فيه.

- تعزيز المراقبة الضريبية الرقمية، عبر تبني تقنيات الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضريبية، على غرار ما تطبقه الولايات المتحدة، لضبط التهرب الضريبي في المعاملات الرقمية.

- إنشاء منظومة تبادل المعلومات الضريبية مع الدول الأخرى، على غرار النموذج الأوروبي، لمكافحة التهرب الضريبي العابر للحدود، خصوصًا في ما يتعلق بالمنصات الرقمية العالمية التي تقدم خدماتها في المغرب دون الالتزام الضريبي.

- إدماج العملات الرقمية في المنظومة الضريبية، من خلال تحديد إطار قانوني واضح لفرض الضرائب على المعاملات المشفرة، وذلك لتفادي أي فراغ قانوني قد يُستغل في التهرب الضريبي.



إن تبني هذه الإصلاحات سيساهم في تعزيز العدالة الجبائية بالمغرب، وتمكين الإدارة الضريبية من مواكبة التحولات الاقتصادية والرقمنة، مما يقلل من النزاعات الضريبية المرتبطة بالأنشطة الرقمية، ويضمن استدامة الموارد الجبائية للدولة في عصر الاقتصاد الرقمي.

2- الإشكالات العملية والتحديات المرتبطة بتطبيق النصوص القانونية

رغم أن النظام الضريبي المغربي يشهد تطوراً ملحوظاً في مواكبة التحولات الاقتصادية، إلا أن تطبيق النصوص القانونية في ظل الرقمنة يواجه تحديات عملية متعددة. فالنظام الجبائي التقليدي كان يعتمد على وجود منشآت مادية واضحة يمكن مراقبتها وإخضاعها للضرائب، إلا أن الاقتصاد الرقمي أفرز نماذج أعمال جديدة لا تخضع لهذا المنطق، مما أدى إلى بروز إشكالات تتعلق بتحديد الوعاء الضريبي، وتفادي الازدواج الضريبي، وضمان ولوج جميع الفئات إلى المنظومة الرقمية، إضافة إلى مدى حجية الأدلة الرقمية أمام القضاء في المنازعات الضريبية.

إشكالية تحديد الوعاء الضريبي في الاقتصاد الرقمي: تحديات فرض الضرائب على الشركات الرقمية الكبرى

يُطرح تحدّي أساسي يتمثل في كيفية تحديد الأساس الضريبي للأنشطة الرقمية التي تحقق أرباحاً في المغرب دون أن تكون لهذه الشركات منشآت فعلية داخله. فالعديد من الشركات الرقمية الكبرى مثل Google و Facebook و Amazon تقدم خدمات إعلانية وتجارية عبر الإنترنت للمستهلكين المغاربة، وتجنّي أرباحاً ضخمة دون أن تدفع ضرائب محلية، مما يطرح إشكالية العدالة الجبائية بين هذه الشركات والشركات الوطنية التي تلتزم بدفع الضرائب داخل التراب المغربي.

في هذا السياق، تواجه الإدارة الضريبية صعوبة في تحديد مكان تحقق الدخل الضريبي، خاصة أن معظم المعاملات الرقمية تتم عبر منصات إلكترونية خاضعة لأنظمة قانونية أجنبية. وبما أن النظام الجبائي المغربي يعتمد على مفهوم "المؤسسة الثابتة" لتحديد الالتزامات الضريبية، فإن الشركات الرقمية التي ليس لها مقر مادي في المغرب لا تخضع لهذا الإطار، ما يستدعي تحديث التشريعات لتشمل المؤسسات الافتراضية ضمن النطاق الضريبي.

ازدواجية الضرائب والتنسيق مع الاتفاقيات الدولية: أثر غياب إطار موحد في النزاعات الضريبية العابرة للحدود

يُعد التهرب الضريبي عبر اللجوء إلى دول ذات ضرائب منخفضة (Tax Havens) أحد التحديات الكبرى في ظل الاقتصاد الرقمي، حيث تستغل بعض الشركات العالمية الثغرات الضريبية في القوانين الوطنية والدولية لنقل أرباحها إلى دول توفر امتيازات ضريبية أكبر، مما يؤدي إلى ازدواجية الضرائب في بعض الحالات أو عدم فرض أي ضرائب على الإطلاق.

ويلاحظ أن غياب اتفاقيات ضريبية ثنائية أو إقليمية محددة بين المغرب وبعض الدول التي تستضيف هذه الشركات يساهم في تفاقم النزاعات الضريبية، حيث قد تُطالب الشركة الرقمية بالإفصاح عن أرباحها في المغرب بينما تكون قد دفعت ضرائبها في دولة أخرى بمعدلات



أقل، مما يجعل النزاع القانوني معقدًا. وبالتالي، فإن تعزيز التعاون الضريبي الدولي عبر الانضمام إلى المبادرات الدولية مثل مشروع OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)، الذي يهدف إلى وضع معايير ضريبية عالمية لمواجهة التهرب الضريبي، قد يكون أحد الحلول الممكنة.

محدودية الولوج الرقمي لبعض الفئات وتأثيره على حقوق الملمزين

رغم أن الرقمنة تهدف إلى تبسيط الإجراءات الجبائية، إلا أنها قد تخلق فجوة رقمية تعيق بعض الفئات من ممارسة حقوقها الضريبية بشكل عادل. فالمقاومات الصغيرة، والتجار التقليديون، والأشخاص غير المتمكنين من التكنولوجيا يواجهون صعوبات في التعامل مع المنصات الرقمية للإدارة الضريبية، مثل بوابة التصريح الإلكتروني ودفع الضرائب عبر الإنترنت.

هذه الإشكالية تؤثر على مبدأ المساواة أمام الضريبة، حيث أن بعض الملمزين قد يجدون صعوبة في تقديم طعونهم أو تتبع ملفاتهم الجبائية بسبب عدم امتلاكهم المهارات أو الوسائل التقنية المناسبة، مما قد يُعرضهم لغرامات غير مبررة أو إجراءات جبائية تعسفية. وبالتالي، فإن تطوير آليات دعم رقمية تشمل مراكز مساعدة رقمية، وتطبيقات مبسطة موجهة للملمزين غير المتمكنين رقميًا، قد يساهم في سد هذه الفجوة وتحقيق عدالة ضريبية أكثر شمولًا.

مدى حجية الأدلة الرقمية في المنازعات الضريبية أمام القضاء

مع تزايد الاعتماد على الوثائق الإلكترونية والفواتير الرقمية، أصبح القضاء المغربي أمام تحدٍ جديد يتمثل في مدى حجية الأدلة الرقمية في الفصل في النزاعات الضريبية. فبينما تعتمد الإدارة الضريبية بشكل متزايد على البيانات الرقمية لإثبات وجود مخالفات ضريبية، يثير هذا الأمر تساؤلات حول:

• مدى موثوقية هذه الأدلة؟

• كيف يمكن التحقق من صحتها؟

• هل يمكن الطعن فيها قانونيًا؟

في غياب إطار قانوني واضح يُحدد معايير قبول الأدلة الرقمية، تظل المحاكم الإدارية تعتمد على الاجتهاد القضائي في تقييم هذه الأدلة، وهو ما قد يؤدي إلى اختلافات في الأحكام. لذا، فإن وضع قانون خاص بالأدلة الرقمية الضريبية يُحدد شروط قبولها، وإلزام الشركات بتخزين بياناتها وفق معايير محددة، من شأنه تعزيز اليقين القانوني وتقليل النزاعات المتعلقة بمصادقية الأدلة المقدمة.



يُظهر التحليل المقارن للنظم الضريبية الدولية أن المغرب يواجه تحديات قانونية وعملية متعددة في فرض الضرائب على الأنشطة الرقمية ومعالجة المنازعات الناشئة عنها. فمن جهة، يعاني النظام الضريبي المغربي من غياب إطار واضح يحدد الوعاء الضريبي للاقتصاد الرقمي، ما يؤدي إلى صعوبة فرض الضرائب على الشركات الرقمية الكبرى التي تحقق أرباحًا داخل البلاد دون أن يكون لها مقر مادي. كما أن إشكالية ازدواجية الضرائب تظل قائمة بسبب غياب تنسيق فعال مع الاتفاقيات الدولية، مما يؤدي إلى نزاعات ضريبية بين الدول حول حقوق فرض الضريبة على الأرباح الرقمية.

علاوة على ذلك، يُطرح إشكال محدودية الولوج الرقمي لبعض الفئات، حيث يواجه بعض الملمزمين، خاصة في المقاولات الصغرى، صعوبات في التعامل مع المنظومة الرقمية للإدارة الضريبية، مما قد يؤثر على حقوقهم في التصريح والظعن. ومن الناحية القضائية، يبرز التحدي المتعلق بحجية الأدلة الرقمية في المنازعات الضريبية، إذ لا تزال بعض المحاكم تتعامل بحذر مع المستندات الرقمية، مما يخلق إشكالات في الإثبات والحجية القانونية للمراسلات والتصريحات الإلكترونية.

بالنظر إلى هذه التحديات، فإن تطوير النظام الضريبي المغربي يقتضي إصلاحات تشمل وضع إطار قانوني واضح للضريبة الرقمية، تعزيز التعاون الدولي لتفادي الازدواجية الضريبية، تحسين البنية التحتية الرقمية لضمان شمولية المنظومة الضريبية، وتحديث القوانين لتحديد المعايير القانونية لحجية الأدلة الرقمية في النزاعات الجبائية.



يتضح من خلال هذا البحث أن المنازعات الضريبية في المغرب تواجه تحديات متزايدة في ظل التحولات الاقتصادية والرقمنة، مما يفرض ضرورة مراجعة الإطار القانوني الحالي لضمان عدالة وفعالية النظام الضريبي. فبينما يوفر التشريع المغربي مجموعة من الضمانات للملزمين وآليات لتسوية النزاعات الضريبية، إلا أن التطور السريع للاقتصاد الرقمي كشف عن نواقص في تحديد الوعاء الضريبي للأنشطة الرقمية، وضعف التنسيق مع الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي، بالإضافة إلى التحديات المرتبطة بحجية الأدلة الرقمية في النزاعات الجبائية.

وقد أبرزت المقارنة مع الأنظمة الضريبية الأجنبية، مثل التجربة الفرنسية والأمريكية والأوروبية، أن هناك حاجة ماسة إلى إصلاحات هيكلية في النظام الضريبي المغربي، تشمل إحداث إطار قانوني واضح للضريبة الرقمية، وتعزيز الرقابة الضريبية باستخدام التكنولوجيا الحديثة، وإدماج قواعد صارمة لحماية حقوق الملزمين في التعاملات الرقمية. كما أن تحديث المساطر الضريبية بما يراعي متطلبات التحول الرقمي أصبح ضرورة ملحة لضمان عدالة جبائية فعالة تراعي خصوصيات الاقتصاد الرقمي دون المساس بمبدأ الأمن القانوني للملزمين.

وفي هذا السياق، نقترح مجموعة من التوصيات لتعزيز فاعلية النظام الضريبي المغربي في ظل الرقمنة، ومن بينها: وضع إطار قانوني محدد لفرض الضرائب على الشركات الرقمية الكبرى، تعزيز التعاون الضريبي الدولي لتجنب الازدواجية الضريبية، تحديث القوانين لتكريس حجية الأدلة الرقمية، وتحسين البنية الرقمية للإدارة الضريبية لضمان شمولية وشفافية المعاملات الجبائية. إن تحقيق هذه الإصلاحات سيُمكن المغرب من تجاوز الإشكالات القانونية والعملية الحالية، وتعزيز الثقة في النظام الضريبي، مما سينعكس إيجابياً على بيئة الاستثمار والعدالة الجبائية في البلاد.

المراجع :

• النصوص القانونية:

1. المدونة العامة للضرائب: وزارة الاقتصاد والمالية، المملكة المغربية، 2024 .
2. قانون المالية لسنة 2020: الجريدة الرسمية عدد 6840، الصادرة بتاريخ 12 ديسمبر 2019.
3. القانون رقم 47.06 المتعلق بمجبايات الجماعات الترابية: الجريدة الرسمية عدد 5583، الصادرة بتاريخ 18 يونيو 2007 .



• الاجتهادات القضائية:

1. قرار محكمة النقض المغربية رقم 5/1234: الصادر بتاريخ 15 مارس 2018، في الملف الإداري عدد 2017/4/4567، المتعلق بضرورة تعليل القرارات الضريبية.

2. قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم 789: الصادر بتاريخ 10 يوليو 2019، في الملف رقم 2018/7205/2345، بشأن إثبات التهرب الضريبي ومسؤولية الإدارة الضريبية.

• الدراسات القانونية والمقالات العلمية:

1. سعيد جفري، "المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملتزم وحقوق الإدارة": منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، مكتبة الرشد، مطبعة الأمانة، 2018 .

2. إلياس العلام، "حجية الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية": مجلة "المنازعات الضريبية في ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري"، العدد الثالث، 2020 .

3. عبد الإله العزوزي، "تقدم الديون العمومية وافتعال عسر المدين: دراسة في التنظيم القانوني والتوجه القضائي" مجلة "المنازعات الضريبية في ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري"، العدد الثالث، 2020 .

• تقارير المنظمات الدولية حول الضرائب في الاقتصاد الرقمي:

1. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) ، "تحديات السياسة الضريبية في الاقتصاد الرقمي" تقرير صادر في 2019، يتناول التحديات التي تواجه النظم الضريبية في ظل التحول الرقمي والاقتصاد الرقمي.

2. البنك الدولي، "الضرائب والاقتصاد الرقمي في البلدان النامية": تقرير صادر في 2020، يركز على تأثير الاقتصاد الرقمي على النظم الضريبية في الدول النامية وسبل تعزيز العدالة الضريبية.