



مستقبل الضريبة على القيمة المضافة في المغرب

نحو رؤية جديدة لتعزيز العدالة والابتكار

الباحثة حنان اليفراوي

باحثة في القانون العام، جامعة عبد الملك السعدي

المغرب

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة، وهي ضريبة أقرب إلى الضرائب على استهلاك السلع والخدمات، سواء المنتجة محليا أو المستوردة، وتحتسب هذه الضريبة على الفرق فيما بين قيمة السلعة بعد الإنتاج النهائي أو نصف النهائي (كسلعة وسيطة)، وبين قيمتها قبل الإنتاج، سواء كانت مادة خام أم نصف مصنعة، فالضريبة على القيمة المضافة تستهدف القيمة التي يتم في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التطوير للسلعة.

وفي المغرب تم سن الضريبة على القيمة المضافة بموجب قانون أبريل 1986¹ وحلت محل الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات، وقد شكلت تقدما لا يقبل الجدل بالنسبة لهذه الضرائب، وكذلك مرحلة مهمة في تطور النظام الضريبي المغربي بصفة عامة². إذ تعتبر أحد المصادر الحيوية للإيرادات في المغرب فهي من الضرائب الأساسية التي تدعم خزانة الدولة، إلى جانب الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل. لذلك تراهن الحكومة عليها كثيرا في رفع قيمة مداخيل الميزانية، خصوصا خلال الفترة الراهنة التي تعرف تعدد وثقل حجم الالتزامات المالية للدولة المنخرطة في مجموعة من أورش الإصلاح الهيكلية (تعميم التغطية الاجتماعية والصحية والدعم الاجتماعي المباشر والدعم المباشر للسكن...)، إضافة للإصلاح الذي حمله قانون المالية الحالي، والذي يستهدف في عمقه تحقيق العدالة الضريبية، من خلال تدابير تهدف بشكل خاص إلى تسهيل إدماج القطاع غير المهيكّل وترشيد الحوافز الضريبية.

لكن تطبيقها مازال يتسم بعدد من الاختلالات، من بينها التهرب الضريبي والتصريح غير الصحيح من طرف الملمزمين، إضافة لضعف الوعاء الضريبي، لذلك تعتمز الحكومة تطبيق أهم مقتضيات القانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي الذي كان نتيجة نقاشات في المناظرة الوطنية للجبائيات عام 2019، حيث سيتم التركيز على إصلاح الضريبة على القيمة المضافة من خلال تكريس مبدأ حياديتها عبر توسيع نطاق تطبيقها وتقليص عدد الأسعار وتعميم الحق في استرجاعها، خصوصا بالنسبة لبعض القطاعات الحيوية الخاصة أو التابعة للدولة.

ومع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية المتسارعة، يتطلب الأمر إعادة تقييم مستقبل هذه الضريبة لضمان فعاليتها. لذلك سيتم من هذه الدراسة تناول مختلف الإشكاليات المتعلقة بأهم النقاط الأساسية التي لها تأثير مباشر على تحديد مستقبل الضريبة على القيمة المضافة في المغرب إضافة لطرح بعض الاتجاهات ذات النظرة الاستشرافية لمستقبل هذه الضريبة.

- المبحث الأول: أثر التوجهات الحكومية والإصلاحات الضريبية في تحديد مسار الضريبة على القيمة المضافة.

لعل أهم الإصلاحات التي دشنتها الحكومة في قانون المالية 2024، نجد إصلاح الضريبة على القيمة المضافة، والذي كان أحد توصيات المناظرة الوطنية الثالثة للجبائيات من خلال إحداث إصلاح تدريجي على مستوى الضريبة على القيمة المضافة إلى غاية 2026. وتشمل التحديثات التي مست الضريبة على القيمة المضافة إعفاءات من ضريبة القيمة المضافة وإجراءات جديدة للحد من التهرب الضريبي.

وقد كان الغرض من مجموعة الإصلاحات التي طالت الضريبة على القيمة المضافة تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها تحقيق استقرار وتوقعية النظام الضريبي الوطني عبر تطبيق متدرج لمدة ثلاث سنوات.



الفقرة الأولى: تأثير الإصلاح الذي طال الضريبة على القيمة المضافة وأهدافه.

تعكس الأسعار الضريبية التي جاء بها التشريع الضريبي الجديد التوجه الحقيقي للسياسة الجبائية³، وقد كانت توصيات المناظرة الثالثة للجبايات قد أوصت بضرورة مراجعة أسعار الضريبة على القيمة المضافة باعتماد سعر 0 في المائة بالنسبة للمواد الأساسية، و10 في المائة بالنسبة للاستهلاك الواسع، و20 في المائة كسعر عادي وسعر أعلى بالنسبة لمواد الرفاه، مع تخصيص نسبة من مداخيلها لتعميم التغطية الاجتماعية.

تبعاً لذلك عملت الحكومة من خلال قانون المالية لسنة 2024، على توطيد نهجها الإصلاحي من خلال إصلاح الضريبة على القيمة المضافة، ويساهم هذا الإصلاح في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وضريبية مهمة والمتمثلة بشكل أساسي في دعم القدرة الشرائية للأسر والتخفيف من آثار التضخم من خلال تعميم الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة على المنتجات الأساسية ذات الاستهلاك الواسع خاصة منها المنتوجات الغذائية والدوائية. كما يهدف توسيع نطاق الضريبة على القيمة المضافة، المحددة في 20 في المائة، تمكين النظام الضريبي من مواكبة التطور الاقتصادي العالمي لاسيما فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية، وذلك من خلال مواكبة التقدم المتسارع الذي يعرفه الاقتصاد الرقمي، من خلال سنّ إجراءات ضريبية على القيمة المضافة وفق المعايير الدولية المعمول بها، وذلك بالتنسيق على الالتزامات الجبائية التي يجب تقديمها عبر منصة إلكترونية مخصصة لذلك، لمحاربة الغش والتهرب الضريبي.

كما أن من أهم ما تهدف إليه الحكومة من خلال إصلاح الضريبة على القيمة المضافة نجد رغبتها في تكريس حيادية هذه الضريبة والتخفيف من حالات المصدم بالنسبة للمقاولات الناتج عن تباين الأسعار المطبقة في مختلف مراحل سلاسل إنتاج السلع والخدمات، وذلك من خلال مطابقة الأسعار الحالية للضريبة على القيمة المضافة 7% (و 10% و 14% و 20%) بشكل تدريجي لحصرها في سعرين عاديين في أفق سنة 2026 (10% و 20%) كما ينص القانون على تخفيض عدد معدلات ضريبة القيمة المضافة من ثلاثة إلى اثنين، 10% و 20%. ومن المتوقع أن تؤدي هذه الخطوة إلى تبسيط نظام ضريبة القيمة المضافة للشركات ودافعي الضرائب.

كما نلاحظ وجود رغبة واضحة في تحقيق العدالة الجبائية كانت من بين الأهداف المرجوة تحقيقها من قبل الحكومة وذلك من خلال إدراج عدة تدابير ترمي إلى تسهيل إدماج القطاع غير المهيكل وترشيد الامتيازات الضريبية وكذا توضيح وملاءمة أحكام التشريع الضريبي.

هذا إضافة لتعزيز مكافحة التهرب الضريبي، وذلك ما نلمسه من خلال التنصيص على إنشاء نظام جديد للاقتطاع من المنبع على عمليات تقديم الخدمات التي يقوم بها مقدمو الخدمات الخاضعون لضريبة القيمة المضافة، ويواكب هذا النظام المعيار الضريبي الدولي، حيث يقوم على شهادة الانتظام الضريبي، فالإقتطاع من المنبع هو آلية ضريبية تقوم بموجبها الجهات الملتزمة بالضرائب بخصم ضريبة معينة من المصدر مباشرة عند دفعها للأفراد أو الشركات، ويستخدم هذا النظام بشكل شائع في العديد من الأنظمة الضريبية لتسهيل جمع الضرائب وضمان الالتزام الضريبي. حيث يقوم صاحب العمل أو الجهة الدافعة بتطبيق الاقتطاع عند دفع الرواتب أو الفواتير، ويتم تحديد نسبة الاقتطاع بناءً على القوانين المحلية المعمول بها، ويتم إيداع المبلغ المقتطع في خزينة الدولة أو الجهة الضريبية المختصة، ويتسم نظام الاقتطاع من المنبع بعدة مزايا من بينها أنه:

- يساعد على ضمان جمع الضرائب بطريقة فعالة، حيث يتم اقتطاع المبالغ قبل وصولها للمستفيدين.
- يقلل من فرص التهرب الضريبي، حيث يتم خصم الضريبة في المصدر.



- يُخفف العبء عن الأفراد والشركات، حيث يتم التعامل مع الضرائب بشكل آلي.
- كما يمكن اعتبارها طريقة فعالة لإدارة البيانات لضمان عدم الأخطاء.

ومن المتوقع أن يساعد هذا النظام في مكافحة التهرب الضريبي بشكل أكثر فعالية، كما يرتقب أن يساهم في تشجيع الشفافية الضريبية ومكافحة الإفراجات الزائفة بشكل فعال، هذه الصيغة الجديدة لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة من المنبع، ترتبط في مجموعة من الإكراهات التي تتعلق بعدم ضمان دفع الزبون المبلغ المقتطع من المنبع إلى خزينة الدولة، ما يفرض على مديرية الضرائب بذل المزيد من الجهود خلال عمليات المراقبة والتحقيق.

لذلك يمكن اعتبار إصلاح الضريبة على القيمة المضافة في المغرب (الذي أطلقه قانون المالية 2024)، بشكل عام، أمراً إيجابياً، ويهدف إلى تبسيط وتنسيق نظام ضريبة القيمة المضافة، وتعزيز مكافحة التهرب والتهريب الضريبي، وتحسين شفافية المعاملات.

مجمل القول أن هذا الإصلاح "لا يخلو من بعض النقاط السلبية"، أبرزها زيادة الضغط الضريبي، بحكم أن موافمة معدل ضريبة القيمة المضافة المنخفض مع المعدل العادي قد يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي على الأسر والشركات. وبشكل عام، يسود الاعتقاد أن النقاط الإيجابية للإصلاح تفوق النقاط السلبية.

الفقرة الثانية: أثر تخفيض ضريبة القيمة المضافة على الاقتصاد والاستهلاك.

تُعتبر الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب التي تُفرض على المشتريات والخدمات في جميع أنحاء العالم إذ لا يختلف التشريع الضريبي المغربي في هذا الصدد عن غيره من التشريعات الضريبية في الدول النامية بسبب اعتماده على الضرائب غير المباشرة، على عكس ما يجري في البلدان المتقدمة حيث تشكل الضرائب المباشرة نسبة مئوية أكثر أهمية من الضرائب غير المباشرة⁴.

وقد قامت عدد من الدول بتجارب عديدة في إطار تخفيض الضريبة على القيمة المضافة وذلك بهدف تعزيز الاستهلاك، ذلك أن تخفيض هذه الضريبة يمكن أن يؤثر بشكل كبير على الأسعار والمنتجات، مثل المواد الغذائية والأدوات المنزلية، ويجعلها أكثر ملاءمة واقتصادية للمستهلكين. فتزيد قدرتهم الشرائية، حيث يتمكنون من شراء المزيد من السلع والخدمات بنفس المبلغ المالي وهذا بدوره يزيد الطلب على المنتجات والخدمات المتاحة في السوق، مما يدفع بشكل إيجابي نحو تحفيز النشاط الاقتصادي. فمن الممكن أن تشهد قطاعات معينة زيادة في الطلب على منتجاتها وخدماتها نتيجة لتخفيض الأسعار وبالتالي، يمكن أن يساهم ذلك في تعزيز القطاعات الصناعية وزيادة الاستثمارات لتحقيق الأهداف المستقبلية للاقتصاد، كما يؤدي هذا التخفيض إلى تحفيز الاستثمار في السوق المحلية حيث يمكن للمستثمرين الاستفادة من توفير تكاليف الإنتاج والتصنيع، مما يزيد من ربحيتهم ويساهم في زيادة حجم الاستثمار وتنمية القطاع الاقتصادي.

إلى جانب ذلك يلعب تخفيض الضريبة على القيمة المضافة أيضاً دوراً هاماً في تعزيز الطبقة المتوسطة من خلال زيادة دخلها المتاح وتحسين حياتها المادية كما يسمح للأفراد ذوي الدخل المحدودة بأن يتوفروا على إمكانية الوصول إلى المزيد من البضائع والخدمات التي قد تكون غير متاحة لهم سابقاً.

ومع ذلك فإنه لا يمكن إغفال المشاكل التي يمكن أن تنشأ عن تنفيذ هذا الإجراء، والتي يجب النظر فيها بعناية لضمان تحقيق التوازن المالي والعدالة الاجتماعية، إذ يعتقد الخبراء أن تخفيض ضريبة القيمة المضافة قد يساعد على تعزيز النمو الاقتصادي وزيادة الاستهلاك، إلا أن ذلك أن يكون مقروناً بتوجيه التخفيضات في الضريبة على القيمة المضافة للقطاعات التي تحتاج إلى دعم إضافي، كما يجب إجراء تحليل دقيق لنتائج التجارب المطبقة وتقييم أثرها الإيجابي على الاقتصاد المحلي والاستهلاك، وفقاً للبيانات المتاحة



والدراسات المناسبة. كما قد يكون من الأفضل تطبيق التخفيض بشكل مؤقت في حالات الأزمات الاقتصادية أو الأحداث الخاصة، حتى يتم تحقيق الأهداف المرجوة دون تعريض الموازنة العامة للمخاطر الكبيرة.

كما يعد هذا التخفيض تحدٍ يواجهه الحكومة من حيث تأثيره على الميزانية الحكومية والإيرادات المالية للدولة فتخفيض الضريبة يعني تخفيض الإيرادات الحكومية، وبالتالي فقد يؤثر على التمويل اللازم لتمويل المشروعات والبرامج الحكومية الأخرى. كما قد إلى توزيع غير عادل للفوائد، حيث يمكن أن يستفيد أكثر الأفراد ثراءً من التخفيض في حين تكون الفائدة أقل بالنسبة للأفراد ذوي الدخل المحدودة وبالتالي فقد يؤدي ذلك إلى زيادة الفجوة الاقتصادية والاجتماعية بين الطبقات المختلفة في المجتمع.

كما أنه من أجل تعويض الخسائر الحكومية الناتجة عن هذا الإجراء، قد تضطر الحكومة إلى زيادة الإنفاق الحكومي وتنفيذ إجراءات أخرى لتغطية العجز وهذا قد يؤثر على المدخرات العامة ويضعف الاستقرار المالي للدولة.

ويعكس النظام الجبائي عموماً مستوى الإنتاجية وأسلوب الإنتاج المتبع في البلاد التي يسود فيها، كما يعكس في نفس الوقت مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية واستراتيجية التنمية المعتمدة، وهذا الإرتباط والتبعية المتبادلة بين النظام الاقتصادي والنظام هو الذي يحدد حقيقة البنات الضريبية وحدودها المالية والاجتماعية والسياسية وبالتالي الإدارية والتقنية⁵، كما أن علاقة التأثير والتأثر الرابطة بين الضريبة على القيمة المضافة والتنمية الاقتصادية والتغيرات الحاصلة في هذا المجال وقدرة هاته الضريبة على التكيف معها تتحدد من خلالها ملامح هذه الضريبة في حاضرها ومستقبلها، وهو ما سنحاول تناوله بالدرس والتحليل في الفقرات الموالية.

- المطلب الثاني: تأثير التنمية الاقتصادية والتكنولوجيات الحديثة على مستقبل الضريبة على القيمة المضافة بالمغرب.

يعتمد مستقبل الضريبة على القيمة المضافة في المغرب على القدرة على التكيف مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وتطوير نظام ضريبي أكثر كفاءة ومرونة في ظل التطورات المتسارعة في المجال الاقتصادي والتكنولوجيات المتعددة.

الفقرة الأولى: علاقة الضريبة على القيمة المضافة بالتنمية الاقتصادية.

إن العلاقة بين التنمية الاقتصادية والضريبة على القيمة المضافة في المغرب تعتبر علاقة متبادلة، فالتنمية تؤثر بالضرورة على مستوى الإيرادات، والضريبة على القيمة المضافة تعتبر أداة رئيسية لدعم التنمية. كما أنه مع ازدياد النشاط الاقتصادي، تتسع قاعدة المستهلكين، ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الناتجة عن الضريبة على القيمة المضافة، فعندما ينمو الاقتصاد، يزيد استهلاك السلع والخدمات، وبالتالي تتزايد العائدات الضريبية.

كما تؤدي التنمية الاقتصادية إلى تحسين مستوى الامتثال الضريبي، مما يساعد في زيادة المساهمة في الإيرادات العامة. كما من المعلوم أن التنمية الاقتصادية تساهم في تحسين مستوى المعيشة والدخل، وارتفاع عدد المستهلكين فتزداد بذلك مبيعات السلع والخدمات، مما يؤدي إلى زيادة عائدات الضريبة على القيمة المضافة. فمن الوجهة الاقتصادية تعتبر الضريبة أداة لتوجيه النشاطات الاقتصادية المختلفة عن طريق تشجيع نشاطات معينة والحد من نشاطات أخرى، وذلك بما يتماشى والسياسة العامة للدولة⁶، إلا أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يواجه مجموعة من التحديات في سياق التنمية الاقتصادية، فعلى الرغم من الفوائد، يواجه النظام الضريبي المغربي تحديات تتعلق بالتهرب الضريبي، مما يؤثر سلباً على إيرادات الضريبة على القيمة المضافة لذلك تحتاج الحكومة إلى تعزيز آليات الرقابة والتفتيش للحد من هذه الظاهرة، إضافة لتأثير الأزمات الاقتصادية في أوقات الأزمات، مثل الأزمات المالية أو مما قد يتأثر سلباً على استهلاك السلع والخدمات، فيؤدي ذلك إلى انخفاض إيرادات الضريبة على القيمة المضافة مما يحتم على الحكومة في مثل هذه الظروف اتخاذ تدابير معينة لتحفيز الاقتصاد.



أما إذا نظرنا إلى الموضوع من زاوية أخرى وهي تأثير الضريبة على القيمة المضافة في التنمية الاقتصادية فإن ذلك يتحقق من خلال القدرة على توفير الإيرادات الحكومية باعتبارها مصدراً مهماً لإيرادات الدولة والتي تستعملها من أجل تمويل البرامج التنموية، فالضريبة على القيمة المضافة تُعتبر مصدراً مهماً لإيرادات الدولة، مما يسمح للحكومة بتمويل مشاريع البنية التحتية والخدمات العامة ودعم البرامج التنموية، كما يمكن اعتبارها أداة أساسية في تحقيق توازن مالي يمكن الحكومة من إدارة النفقات العامة بكفاءة.

من جانب آخر يمكن اعتبار الضريبة على القيمة المضافة أداة مهمة لتحفيز الاستثمار وذلك من خلال توفير الموارد اللازمة للاستثمار في مشاريع جديدة من خلال استخدام الحكومة لإيرادات الضريبة على القيمة المضافة لتحسين مناخ الاستثمار وكذلك من خلال تقديم حوافز للشركات. فعندما تطبق الحكومة ضريبة القيمة المضافة بشكل عادل وفعال، فإن ذلك يعزز بيئة العمل التي تشجع على الاستثمار المحلي والأجنبي. من خلال توفير نظام ضريبي منظم وشفاف يجعل المستثمرين مطمئنين إلى أن الضريبة تُفرض بشكل غير تمييزي أو تعسفي، مما يقلل من المخاطر المتعلقة بالأعمال ويشجع الشركات على زيادة استثماراتها.

فعلى سبيل المثال، قد توفر بعض الدول تسهيلات معينة فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة في حالات الاستثمارات الكبرى، مثل تخصيص نسب منخفضة للضريبة على استيراد المعدات أو المواد الخام اللازمة لمشاريع الاستثمار، كما يمكن أن يُسمح للمستثمرين في بعض الحالات بخصم الضريبة المدفوعة على المدخلات بشكل كامل، مما يقلل من العبء الضريبي على مشاريعهم ويزيد من جاذبية الاستثمار في هذه الدول.

وفي العديد من البلدان، يتم تطبيق استثناءات على الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات المصدرة. إذ تُعد هذه السياسة من السياسات المحفزة للاستثمار الأجنبي وتعزيز القدرة التنافسية للمنتجات الوطنية في الأسواق العالمية. فعندما لا يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع المصدرة، تتمكن الشركات المصدرة من أن تكون أكثر تنافسية في أسواقها الخارجية، مما يشجعها على توسيع أعمالها وزيادة حجم استثماراتها.

كما يعتبر من أهم آليات تحفيز الاستثمار المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة هي تطبيق إعفاءات أو معدلات منخفضة على بعض السلع والخدمات التي تستعملها المشاريع الاستثمارية.

كما يمكن للحكومات أن تقدم إعفاءات على واردات المعدات أو المواد الأولية التي يستخدمها المستثمرون في إنشاء مصانع أو بناء مشاريع بنية تحتية ضخمة، وهو ما يقلل من تكاليف الاستثمار بشكل كبير ويزيد من جاذبية هذه المشاريع، كما أن خفض تكاليف الإنتاج يزيد من القدرة على جذب المستثمرين الأجانب الراغبين في تأسيس شركات جديدة أو الاستثمار في الأسواق المحلية.

من جانب آخر تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أداة فعالة لتقليل البيروقراطية في النظام الضريبي مقارنة بالضرائب الأخرى حيث يتيح نظام الضريبة على القيمة المضافة تتبع وتحصيل الضريبة من خلال نقاط البيع في السلسلة التجارية، إن هذا النظام البسيط والذي يعتمد على الفواتير الإلكترونية والتصريحات الضريبية الرقمية يعزز من الشفافية في المعاملات التجارية ويقلل من فرص التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في النظام الاقتصادي ككل. ويعد هذا التبسيط والإصلاح في نظام تحصيل الضريبة من العوامل المشجعة للمستثمرين، حيث يضمن لهم بيئة ضريبية أكثر وضوحاً وأقل تعقيداً.

تتمثل إذن الفوائد الاقتصادية العامة المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة في تحفيز الاستثمار بزيادة إيرادات الدولة وتحقيق الاستفادة المالية وكذا بتوفير بيئة اقتصادية تنافسية من خلال الحد من التكاليف المتكبدة من قبل الشركات، وبالتالي تمكين الشركات من خفض أسعار المنتجات والخدمات.



يتضح من خلال هذا التحليل مدى إمكانية اعتبار الضريبة على القيمة المضافة أداة هامة لتحفيز الاستثمار، من خلال تحسين آليات تحصيل الضريبة وتعزيز الشفافية، فتساهم بذلك في خلق بيئة اقتصادية أكثر استقراراً وتنافسية، ما يعزز جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية. كما تعتبر الامتيازات الضريبية عاملاً في خلق مناخ استثماري قادر على جلب العديد من الاستثمارات خاصة الأجنبية⁷. التحديات المحتملة، تظل الضريبة على القيمة المضافة أداة مهمة في السياسة الاقتصادية والتنمية، إذا ما تم تنفيذها بعناية ووفقاً محكمة تهدف إلى تحقيق التنمية المستدامة.

الفقرة الثانية: نحو استراتيجية جديدة لتعزيز العدالة والابتكار في الضريبة على القيمة المضافة.

إذا كانت تجربة الضريبة على القيمة المضافة قد نجحت في أوروبا، فإن سر نجاحها يعود بالأساس إلى كونها قد وضعت في فترة توسع، وتنمية، وتراكم، وبفضلها أمكن تحديث عمليات الإنتاج دون أن يؤدي ذلك إلى تهيش صغار المنتجين، كما يعود الفضل إلى الضريبة على القيمة المضافة في إدخال فنون المحاسبة وعمليات التسيير⁸، وعلى وجه التحديد، أصبحت التكنولوجيا الآن جزءاً لا يتجزأ من جهود تبسيط العمليات وتوفير الوقت على الشركات. كما أن زيادة استخدام البيانات الآتية أو شبه الآتية يغير من كيفية استخدام السلطات الضريبية للبيانات وتحليلها للإقرارات الضريبية. وتتيح التكنولوجيات الجديدة أمام الهيئات الضريبية فرصاً متعددة لزيادة كفاءة آلية دفع الضرائب وتشهد هذه التكنولوجيات تطوراً مستمراً، مما يستلزم من الهيئات الضريبية مواكبة هذه التطورات واستغلالها لصالحها وصالح مموليها.

أولاً: أثر التحول الرقمي والتكنولوجيات الحديثة على تطوير نظام الضريبة على القيمة المضافة.

يشير مفهوم التحول الرقمي إلى استخدام التكنولوجيا الرقمية والتطورات المصاحبة للثورة الصناعية الرابعة بمواقع التواصل من خلال استخدام الذكاء الاصطناعي، وتحليلات البيانات الكبيرة، والحوسبة السحابية وانترنت الأشياء، وفي ظل تطورات التحول الرقمي في العقد الأخير بالتحديد، لم تكن الآثار الإيجابية المتمخضة عنه هي الجانب الأبرز فقط، بل أثبتت حولها العديد من تحديات السياسة العامة، في مقدمتها قدرة الاقتصاد الرقمي⁹ وتحولاته على تغيير طبيعة صنع السياسات نفسها، من خلال ظهور مجموعة جديدة من الأدوات لدعم تطوير هذه السياسات وتنفيذها¹⁰.

إن استخدام الشركات والحكومات للتكنولوجيا يساعد في التخفيف من أعباء الامتثال الضريبي على الشركات، وتقدم برامج الضرائب والمحاسبة واستخدام الإقرارات الضريبية المعبأة مسبقاً من بين العوامل الرئيسية لهذا الانخفاض.

ويعود ذلك في الغالب إلى زيادة قدرات تقديم الإقرارات والدفع عبر الإنترنت والبوابات الإلكترونية الجديدة وزيادة استخدام دافعي الضرائب للأنظمة الإلكترونية.

أما الشركات فلا بد لها من إدخال التكنولوجيا الضريبية الجديدة في أعمالها والاستجابة إلى زيادة طلب الهيئات الضريبية على البيانات.

وتفرض ضرائب القيمة المضافة وضرائب أخرى على بيع السلع أو الخدمات النهائية. وتعمل البلدان على توسيع ضرائب الاستهلاك الخاصة بها لتشمل السلع والخدمات الرقمية. ويتم فرض الضرائب على المستهلكين بناء على استهلاكهم للسلع والخدمات. وتعتبر الضرائب على الاستهلاك مهمة لأنها يمكن أن تؤثر في سلوك المستخدمين، فيما يتعلق بشراء السلع الرقمية واستخدامها وخدمات الاتصالات¹¹، وفي ضوء ما تقدم، يظل من الضروري فهم عناصر المعاملة الاقتصادية التي قد تنطوي على استخدام التكنولوجيا الرقمية. خاصة أن بعض هذه العناصر، تُشكل تحديات في عملية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية التي قد تتطلب تدابير ضريبية خاصة. وبناء على وجود أو عدم وجود مثل هذه العناصر، يتم تصنيف المعاملات الرقمية ونماذج الأعمال الرقمية للأغراض الضريبية¹².



فإن التطور المحتمل للضرائب المتمثل في الرقمنة أصبح جزءاً أساسياً من خطط الحكومة في الوقت الحالي وركناً أساسياً من أركان السياسة العامة في المستقبل. في وقت أصبح فيه الاقتصاد الرقمي لاعبا رئيسيا في الاقتصاد العالمي، وقطاعا حيويا يعمل على دفع القطاعات الأخرى التقليدية، ولديه القدرة على إنشاء نشاطات وتعاملات لم تكن موجودة من قبل، تتسم بالسرعة والتنوع والدقة الفائقة. ويشير ذلك بصورة واضحة إلى أن مستقبل الاقتصاد العالمي يظل رهين التطورات والتحويلات الرقمية ويحتاج لاستعدادات ومهارات واستثمارات تفوق ما كان عليه الاقتصاد العالمي سابقا.

ويتبين أن القصور في العلاقة بين الضريبة على القيمة المضافة ومستوى التقدم التقني يتمثل في ثلاث فجوات رئيسية هي¹³:

- **الفجوة التشريعية:** تمثلت في قصور التشريع الضريبي المصاغ ليتفق مع طبيعة المعاملات التجارية التقليدية في معالجة التجارية الرقمية؛ لذلك لا بد من الإعلان عن بدء الإصلاحات التشريعية اللازمة لتتوافق مع طبيعة المعاملات الرقمية.
- **الفجوة الإدارية:** الإدارة الضريبية هي الإدارة المختصة بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية لذلك يجب عليها استخدام التكنولوجيا والابتكارات لضمان مستوى أعلى من كفاءة أداء النظام الضريبي في مجال الحصر وفحص وتحصيل الضرائب المتنوعة.
- **الفجوة المفاهيمية:** ما يزال المجال الضريبي يعاني من القصور في فهم العديد من المعاني والمفاهيم المتعلقة بالمعاملات الرقمية، مثل فجوة تحديد طبيعة بعض السلع والمنتجات مثل برامج الحاسبات الآلية والصور والتسجيلات الموسيقية وغيرها.

ثانيا: ضرورة صياغة استراتيجية جديدة لتعزيز العدالة والابتكار في الضريبة على القيمة المضافة.

أصبح من الضروري تبني استراتيجية جديدة تهدف إلى إصلاح وتحسين النظام الضريبي على القيمة المضافة. هذه الاستراتيجية أن تعتمد على مجموعة من الإصلاحات التي تركز على تعزيز العدالة، وتحفيز الابتكار، وتبسيط الإجراءات، وذلك من خلال خطوات محددة.

أ- إشكالية تضريب التجارة الإلكترونية:

شهد العالم خلال القرن العشرين ثورة حقيقية في تقنية المعلومات والاتصالات أثرت بدرجة كبيرة على مختلف أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي وأدت إلى ظهور ونمو العولمة القائمة على تحرير التجارة وإزالة القيود الجمركية والحدود الاقتصادية للدولة.

وإذا اعتبرنا المنتجات الرقمية بضائع فهذا يعني أنها تخضع للضريبة في مكان تقديمها وهو دولة البائع غير الأوروبي والمشتري، هنا لن يدفع قيمة الضريبة للإدارة على خلاف البضائع التقليدية التي يتم استيفاء الضريبة المفروضة عليها عند الحدود الجمركية، فالمنتجات الرقمية لا تمر في الحرم الجمركي، وآلية توصيلها لا تمكن الإدارة الضريبية من اكتشافها، لتقوم بفرض الضريبة عليها وقبضها من المشتري¹⁴.

وهذا الشأن يشكل ثغرة في نظام الضريبة على القيمة المضافة تؤدي إلى عدم إمكان جباية الضريبة المترتبة عن عمليات بيع المنتجات والخدمات الرقمية، إن هذه الثغرة قليلة الأهمية اليوم، ولكنها تزداد حجما وأهمية بازدياد الإقبال على المنتجات والخدمات الرقمية¹⁵.

ب- تحسين الشفافية وتعزيز الرقابة الرقمية لخلق إدارة أكثر فعالية.

إن تعريف الشفافية الجبائية يعني الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على الملزمين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخلهم¹⁶، فمن المهم تعزيز الشفافية في



النظام الضريبي من خلال نشر بيانات وإحصاءات مفصلة حول حصيلة الضريبة على القيمة المضافة وكيفية توزيعها، إذ يجب أن يكون هناك تحسين مستمر في عملية جمع البيانات وتحليلها، بما يعزز الثقة العامة في النظام الضريبي.

ويعتبر مفهوم الشفافية وتعزيز الرقابة الرقمية من الأبعاد الأساسية التي تساهم في تحسين الأداء الحكومي والقطاع الخاص على حد سواء. ففي ظل التحديات الاقتصادية والاجتماعية العالمية، باتت الحاجة إلى تطوير آليات شفافة وقوية للرقابة والمراقبة أكثر إلحاحاً أي وقت مضى. ويُعد تحسين الشفافية وتعزيز الرقابة الرقمية من الأدوات الفعالة التي يمكن أن تساهم بشكل كبير في الحد من الفساد، وتحقيق الكفاءة الاقتصادية، وتعزيز الثقة بين المواطنين والهيئات الحكومية والشركات. من هنا، تبرز أهمية تطوير استراتيجية واضحة لتحقيق هذا الهدف، عبر استخدام تقنيات العصر مثل الذكاء الاصطناعي، والبيانات الضخمة، والبلوكتشين.

وتُعرف الشفافية على أنها إتاحة المعلومات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرار والأنشطة المؤسسية بطريقة واضحة ومفهومة للجمهور أو المعنيين، وتتيح الفرصة للأفراد والمؤسسات لتقييم القرارات والسياسات بشكل مستقل. في القطاع الحكومي، تعني الشفافية اطلاع المواطنين على كيفية استخدام الموارد العامة، وتوفير آليات للمحاسبة في حال حدوث تجاوزات. فهي تدعم الديمقراطية وتقوي سيادة القانون، حيث تتيح للمواطنين متابعة الأداء الحكومي، أما في القطاع الخاص، فإن الشفافية تتعلق بكيفية إدارة الشركات للأموال، التزامها بمعايير العمل وحقوق الموظفين، وكيفية تعاملها مع العملاء. فالشفافية تعزز من مصداقية المؤسسات وتساهم في بناء الثقة وبين أصحاب المصلحة، سواء كانوا مواطنين أو مستثمرين أو موظفين.

وتُعد الشفافية ركيزة أساسية لبناء الثقة بين المواطنين والحكومات، إذ تجعل المواطنين يشعرون أن الموارد العامة تُستخدم في المجالات التي تعود بالنفع عليهم.

- الرقابة الرقمية.

تتعلق الرقابة الرقمية باستخدام التقنيات الحديثة مثل الإنترنت، والذكاء الاصطناعي، والبيانات الضخمة، للمراقبة المستمرة للأنشطة والعمليات داخل الحكومات والشركات. وتهدف الرقابة الرقمية إلى تحسين فعالية الرقابة المالية، الإدارية، والامتثال، بالإضافة إلى الشفافية في المؤسسات.

وتتضمن أدوات الرقابة الرقمية:

- **التحليلات المتقدمة للبيانات (Big Data)** حيث يسمح تحليل البيانات الضخمة بالوصول إلى رؤى دقيقة حول العمليات والأنماط الاقتصادية والاجتماعية التي قد تُظهر شواهد على الفساد أو سوء الإدارة.
- **البلوكتشين (Blockchain)** تتيح تكنولوجيا البلوكتشين تسجيل المعاملات في سجلات غير قابلة للتغيير. بحيث يُمكن استخدامها لمراقبة جميع أنواع المعاملات المالية والإدارية من أجل ضمان الشفافية.
- **الذكاء الاصطناعي**: يمكن للذكاء الاصطناعي أن يحلل كميات ضخمة من البيانات بسرعة ودقة، مما يساعد في التعرف على الأخطاء في العمليات التي قد تشير إلى فساد أو تجاوزات إدارية.

في العصر الرقمي، أصبحت أدوات الرقابة الرقمية من أكثر الوسائل فاعلية في تحقيق الشفافية والمساءلة وذلك من خلال مكافحة الفساد وتعزيز المساءلة حيث تساعد الرقابة الرقمية في تقليل فرص الفساد من خلال تمكين الحكومات والمواطنين من تتبع استخدام الموارد المالية في الوقت الفعلي.



وبالنسبة لمديرية الضرائب، فإن أوجه القصور تتجلى في ضعف استعمال الإمكانيات الناجمة للنظام المعلوماتي¹⁷ وقلة توفر عدد الأجهزة المعلوماتية، أما بخصوص تكوين الموارد البشرية المؤهلة للمعالجة المعلوماتية، فإن مديرية الضرائب هي إدارة غير تقنية، فرغم أن الإدارة الجبائية بذلت مجهودات من أجل ضرورة توفرها على وسائل تقنية وإمكانيات بشرية حتى يتسنى لها مراقبة المحاسبة المعلوماتية، فإنها لازالت عاجزة عن تبني آلية توظيف الإقرارات الإلكترونية، كما أن الإدارة لازالت غير قادرة على تبني وسائل متطورة في الأداء، محاكاة لبعض الدول التي تحولت من الأداء بواسطة الشيك كوفاء بالأداء إلى اعتماد أنواع أخرى كالأداء الإلكتروني أو المغناطيسي كالبطاقات البنكية أو تطوير الأذون البنكية للأداء، وإن كانت إدارة الضرائب تنهج الأداء الإلكتروني¹⁸ منذ عدة سنوات. وعموماً يمكن القول أن استخدام النظام المعلوماتي بالنسبة لمديرية الضرائب لازال يعرف مجموعة من الثغرات التي تحد من فعاليته.

علاوة على ذلك، تساهم أدوات الذكاء الاصطناعي في تحليل الأنماط غير الطبيعية في البيانات المالية، مثل المعاملات المشبوهة التلاعب بالفواتير، مما يوفر أداة قوية لاكتشاف الفساد قبل حدوثه أو على الأقل الكشف عنه في وقت مبكر.

كما تساهم أدوات الذكاء الاصطناعي في زيادة المشاركة المجتمعية من خلال تحسين الوصول إلى المعلومات الحكومية، حيث يمكن للمواطنين المشاركة بشكل أكبر في عملية صنع القرار. باستخدام منصات رقمية لعرض بيانات الميزانية أو مشاريع التنمية، حيث يمكن للمواطنين تقديم ملاحظاتهم ومراقبة تنفيذ هذه المشاريع في الوقت الفعلي.

كما يساهم استخدام الرقابة الرقمية في تحسين العمليات الإدارية من خلال تسريع إجراءات المراجعة والموافقة على المعاملات. باستخدام الأنظمة الرقمية، حيث يمكن تتبع مراحل معالجة الطلبات بشكل آلي، مما يقلل من البيروقراطية ويزيد من سرعة تنفيذ المشاريع والخدمات الحكومية.

وعلى الرغم من الفوائد الكبيرة التي تقدمها الرقابة الرقمية في تحسين الشفافية، إلا أن هناك بعض العقبات التي قد تعيق تطبيقها بشكل فعال كقضايا الخصوصية والأمان والتي يمكن اعتبارها واحدة من أبرز التحديات التي تتعلق بحماية خصوصية البيانات، فمع تزايد استخدام البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي، يصبح من الضروري التأكد من أن الأنظمة الرقمية تحترم حقوق الأفراد في الخصوصية. حيث يمكن أن تتعرض البيانات للقرصنة أو الاستغلال غير المشروع إذا لم يتم اتخاذ تدابير أمنية كافية.

كما أنه في العديد من الدول، لا يزال هناك نقص في البنية التحتية الرقمية اللازمة لتنفيذ الرقابة الرقمية بشكل فعال. وقد تكون الحكومات أو المؤسسات بحاجة إلى استثمارات ضخمة في التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي، والبلوكشين، وأدوات البيانات الضخمة، مما قد يشكل عبئاً مالياً. كما قد تكون التشريعات والقوانين في بعض الدول قديمة أو غير مهيأة للتعامل مع التحولات فمن الضروري تحديث هذه التشريعات لتلبية متطلبات الرقابة الرقمية وحماية الحقوق القانونية للأفراد والكيانات المعنية.

ويواجه أحياناً تطبيق الرقابة الرقمية مقاومة من بعض الموظفين الحكوميين أو الشركات الخاصة الذين قد يشعرون بأن هذه الأدوات تحد من قدرتهم على العمل في بيئة غير شفافة. فمنذ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المغرب عانى من اختلالات بنوية حقيقية خاصة على المستوى الجبائي، حيث تفرض على قطاعات دون أخرى وعلى قيم دون أخرى، كما أن الملاحظ في هذه الضريبة أنها تحتكم إلى الضغوطات التي تمارسها اللوبيات الاقتصادية.¹⁹ لذا يجب تصميم استراتيجيات فعالة للتعامل مع هذه المقاومة وثقافة المعنيين بفوائد الرقابة الرقمية.

من ناحية أخرى يظهر دور التكنولوجيا الرقمية كأداة رئيسية لتحسين آليات التحصيل الضريبي وتعزيز الرقابة، من خلال تطوير الإلكترونيات الحديثة التي تساهم في ضمان العدالة، والشفافية، والكفاءة.



وتعمل التكنولوجيا الرقمية على تحسين فعالية التحصيل الضريبي في عدة جوانب، من بينها تسريع الإجراءات، تقليل التكاليف، مكافحة التهرب الضريبي، وتعزيز الشفافية. وبالتالي، فإن إدخال أنظمة رقمية متقدمة في عملية تحصيل الضريبة على القيمة المضافة يوفر حلولاً مبتكرة تتسم بالدقة، السرعة، والكفاءة.

لذلك يمكن اعتبار تحقيق الشفافية وتعزيز الرقابة الرقمية عنصران حاسمان في بناء بيئة اقتصادية وسياسية مستدامة وفعّالة. من خلال استخدام أدوات رقمية تمكن للدول والشركات من تبني أنظمة رقابية أكثر كفاءة وشفافية، مما يساهم في الحد من الفساد، وتعزيز الثقة العامة، وتحقيق التنمية المستدامة. ورغم التحديات، فإن اتخاذ خطوات ملموسة لتطوير البنية التحتية الرقمية وتحديث الأنظمة القانونية والتشريعية يعد أمراً بالغ الأهمية لتحقيق هذه الأهداف.

- الخاتمة.

إن الحاجة إلى توفير تمويل للدولة يساعدها في دعم كافة مشروعات التنمية يتطلب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الاعتبارات التي تضمن التطبيق السليم لضريبة القيمة المضافة، والتمثلة في ضرورة توفير مجموعة من الكوادر البشرية المتمسمة بالخبرة العلمية والعملية والتي يمكنها العمل بنظام محاسبي أكثر تقدماً وإطلاعاً على كيفية تطبيق كافة إجراءات ضريبة القيمة المضافة، من ناحية أخرى نرى من الضروري توافر التبسيط والتوضيح في إجراءات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، حتى يمكن لكافة فئات المجتمع فهم آلية التحاسب الضريبي، مع الحد من التفسيرات المتضاربة المحيطة بنظامها.

هذا إضافة لضرورة محاولة زيادة درجة الوعي لدى كافة فئات المجتمع عن الدور الحيوي الذي يمكن من تطبيق ضريبة القيمة المضافة من خلال إجراء برامج توعية بأهمية ودور ضريبة القيمة المضافة في تحسين الوضع الاقتصادي للدولة ومواكبة الوضع التنافسي على الصعيد العالمي، مع إجراء رقابة دورية من قبل الجهات المسؤولة للتحقق من التطبيق السليم لكافة إجراءات ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى إجراء المزيد من البحوث التحليلية لكافة جوانب الضريبة على القيمة المضافة والتي تؤكد على منفعتها ودورها الفعال في اقتصاديات الدول والقيام بالتعديلات المناسبة للحد من حالة التعقيد المحيطة بها والوصول بها إلى حالة الوضوح والبساطة.

في المجمل يمثل مستقبل الضريبة على القيمة المضافة في المغرب تحدياً وفرصة في آن واحد، ويتطلب النجاح في هذا المجال توازناً بين تعزيز الإيرادات المالية وتخفيف العبء الضريبي على المواطنين والشركات، من خلال تبني السياسات المناسبة والاستثمار في التكنولوجيا والتوعية.



الهوامش:

- ¹ - ظهر رقم 185.347 صادر في 20 دجنبر 1985 بتنفيذ القانون رقم 30.85 بفرض الضريبة على القيمة المضافة، ج ر عدد 3818 بتاريخ فاتح يناير 1986.
- ² - حميد النهري بن محمد، إشكالية التدخل الجبائي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس - أكادال - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط 2000 - 2001، ص: 45.
- ³ - عبد السلام أديب: السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي (1956 - 2000) الطبعة الأولى، 1998، ص: 238.
- ⁴ - فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط - أكادال، السنة الجامعية: 2000 - 2001، ص: 87.
- ⁵ - عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، مرجع سابق، ص: 33.
- ⁶ - صميم عزيز، التحفيزات الجبائية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثالث، يناير 2013، ص: 4.
- ⁷ - ذ. الحبيب العطشان، العلاقة بين الامتيازات الضريبية وتحفيز الاستثمار، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 92، ماي - يونيو، 2010، ص: 68.
- ⁸ - عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص: 236.
- ⁹ - يُعرّف التحول الرقمي (DX) على نطاق واسع بأنه دمج التقنيات الرقمية في مجالات الأعمال التجارية جميعها، وتحسين العمليات الحالية وإنشاء عمليات تشغيل جديدة وتقديم قيمة أكبر للعملاء. إنه يمثل تحولاً ثقافياً إلى طرق أكثر مرونة وذكاء لممارسة الأعمال، مدعومة بتقنيات مثل التحليلات المتقدمة والذكاء الاصطناعي
- ¹⁰ - OECD. (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- ¹¹ - International Telecommunication Union (ITU). (2015). THE IMPACT OF TAXATION ON THE DIGITAL ECONOMY. GSR15 Discussion Paper. the ITU's 15th Global Symposium for Regulators, held at Libreville, Gabon, from 9 to 11 June.
- ¹² - Lucas-Mas, C O and Junquera-Varela, R F.(2021). Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency. The World Bank. ISBN (electronic): 978-1-4648-1655-0DOI: 10.1596/978-1-4648-1654-3. P43.
- ¹³ - إبراهيم، آ.ع.(2021). دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية، مجلة البحوث المالية، العدد الأول، جامعة بوسعيد، يناير.
- ¹⁴ - عدنان غسان برانوب، تحديات التجارة الإلكترونية للنظام الضريبي، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في القانون، 2001 - 2002، ص: 105.
- ¹⁵ - عبد الحق أعوز، التجارة الإلكترونية بين التضريب واللاتضريب، منشورة مجلة المهن القانونية والقضائية، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية، العدد الخامس/ السادس، يونيو 2020 ص: 276.



- 16- جمال الدين دونية، واقع النظام الجبائي المغربي بين إشكالية العدالة الجبائية وسؤال المواطنة الضريبية، منشورة مجلة المهن القانونية والقضائية، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية، العدد الخامس/ السادس، يونيو 2020. ص: 259.
- 17 - للتوسع في أوجه القصور المتعلقة باستخدام الأجهزة المعلوماتية بالميدان الضريبي، وكذا بعض الإحصائيات في هذا المجال راجع، محمد شكيري: "الملزم والإدارة الضريبية" أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام: جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2002-2003، ص 250 وما بعدها.
- 18 - الإقرارات الإلكترونية، أو ما يسمى بالإقرار السريع هو مشروع تبنته فرنسا في المادة الضريبية، وخاصة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل منذ سنة 2000، للمزيد من الاطلاع:
- Abdeslam RHANIM : Modernisation du service public de l'impôt au Maroc : les enjeux et les chantiers- Enseignements de l'expérience française - Master à l'administration publique Ecole nationale d'Administration : Promotion René session 2001/2002 ;p : 34-35.
- 19- مدني أحمدوش، الحكامة الضريبية في المغرب، التحديات والرهانات، منشورات مختبر السياسات العمومية بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، سلسلة مؤلفات جماعية، 2021، ص: 215.