جامعة محمد الأول بوجدة
UNIVERSITE MOHAMMED PREMIER OUJDA
الكلية متعددة التخصصات الناظور
Faculté Pluridisciplinaire de Nador

محاضرات في مادة

القانون الجبائي المغربي

المصطفى قريشي

أستاذ القانون الإداري

الموسم الجامعي 2019-2020

مقدمة

اعتاد الفرد منذ أقدم العصور على تقديم جزء من أمواله لمن توكل إليه عملية تنظيم الأفراد والمحافظة على أموالهم، ومع تطور المفهوم السياسي أصبحت الدولة هي المسؤولة عن هذه العملية وأصبح هذا المال يقدم للدولة في شكل ضرائب.

أما في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر فقد ساد المذهب التقليدي الذي كان يدعو إلى أن للدولة الحق في فرض الضريبة لتوفير الأمن والعدالة والدفاع، كما أن عليها القيام بالمشروعات الكبيرة التي يعجز عنها الأفراد. ثم بعد ذلك ظهر الاتجاه الكينزي الذي يدعو إلى ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع، مما جعلها تستخدم الضريبة كأداة تستطيع من خلالها تحقيق التكافل الاجتماعي للأفراد داخل المجتمع، ومعنى التكافل الاجتماعي أن يتضامن جميع أفراد المجتمع معاً كل حسب مقدرته المالية في تمويل النفقات العامة للدولة التي ينتفع بها كافة المواطنين بلا استثناء. وكان لتطور النظم السياسية والاقتصادية دور في تطور الضريبة لتصبح أداة في يد الدولة تستخدمها لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية، وتختلف هذه الأهداف من دولة لأخرى باختلاف نظامها السياسي والاقتصادي مما يؤدي إلى اختلاف في النظام الضريبي. فكان لا بد من وجود تشريع ضريبي، يحدد الأسس والقواعد العامة والخاصة لهذا النظام.

حيث يعتبر النظام الضريبي مرآة لوضع الدولة وطبيعة المجمع، وتمثل الضريبة متغيرا اقتصاديا تتخذها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية عبر التاريخ، إذ تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنموية، ومن ثم ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية.

إن تحول دور الدولة في مواجهة الأزمات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية منذ الثلاثينيات من القرن الماضي عن طابعها الحيادي السلبي ولجأت الى توجيه الاقتصاد الوطني وإدارة قطاعات أساسية فيه، هذا التطور للدولة ووظائفها انعكس على دور المالية العامة في المجتمع، ولذلك يكون من الطبيعي أن تتطور الموارد المالية بتطور دور المالية العامة، باعتبار الموارد ليست إلا التمويل الضروري لقيام الدولة بوظائفها وعلى أساس أن المالية العامة ليست إلا النفقات العامة والموارد العامة وميزانيتها العامة.

وفي ظل هذه التوجهات، عرف القانون الضريبي المغربي عدة تغييرات، لعل أهمها ما جاء به قانون الإصلاح الضريبي ل 23 أبريل 1984، الذي اعتبر وقتها إصلاحا عميقا للمنظومة الجبائية المغربية، التي أصبحت أكثر شمولية على غرار نظيراتها الغربية. ومن أجل جعل القانون الضريبي أكثر ملاءمة للظروف الاقتصادية والمالية التي يشهدها المغرب بشكل سنوي، يضطر المشرع إلى إدخال العديد من التعديلات المهمة عليه بمناسبة صدور قوانين المالية السنوية أو كلما دعت الحاجة إلى ذلك، إلى أن تم الوصول إلى إصدار المشرع المغربي للمدونة العامة للضرائب لسنة 2007، حيث سيقوم، في ضوئها، قانوننا الضريبي على الثلاثية الضريبية الرئيسية باعتبارها الجزء المهم من كتاب الوعاء، والمتمثلة في الضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة

المضافة إلى جانب الجبايات التكميلية المتمثلة في مجموعة من الرسوم والواجبات الأخرى كرسوم التسجيل وواجبات التمبر والمساهمات الاجتماعية الأخرى.

وتعدد معايير تقسيم مصادر الموارد العامة، وإن كان البعض يقسم هذه الموارد إلى موارد عادية وهي التي تتكرر دوريا في الميزانية مثل الموارد التي تحصل عليها الدولة من أملاكها او من حصيلة الضرائب والرسوم، وإلى موارد غير عادية كالقروض العامة، أما البعض الآخر فيقسمها إلى موارد سيادية تحققها الدولة بما لها من سلطة وسيادة ، وتحصل عليها في شكل ضرائب أو رسوم أو غرامات ،وموارد اقتصادية تحصل عليها الدولة باعتبارها شخصية قانونية متميزة سواء في شكل إيجار أو ريع أموالها العقارية أو في صورة أرباح لمشروعاتها الاقتصادية.

وبالتالي تبقى الضرائب أهم مورد مالي للدولة، إن لم نقل أهمها على الإطلاق. وفي ظل هذا المعطى الواقعي يمكن تصور أهمية الضريبة، لكونها تشكل مظهرا من مظاهر سيادة الدولة من جهة، وتعبيرا عن المواطنة من جهة أخرى. إضافة إلى كونها واجبا دستوريا مثلما نص عليه الفصل 39 من الدستور المغربي الجديد "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في الدستور ."

وقد أسند التشريع المغربي للإدارة الضريبية مهمة تطبيق السياسة الجبائية من خلال تأسيس الضرائب وتصفيتها والقيام بتحصيلها، في إطار نصوص قانونية محددة .

وفي دراستنا للتشريع الضريبي المغربي سوف نركز على المحاور التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري للقانون الجبائي

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للنظام الضريبي المغربي

الفصل الأول: الإطار النظري والتاريخي للقانون الجبائي.

يمكن اعتبار موضوع القانون الجبائي من بين المواضيع التي يستند عليها علم المالية العامة من الناحيتين النظرية والتطبيقية، حيث أصبح يشغل حيزا مهما ومستقلا لدى فقهاء المالية تتجلى أهميته من خلال سياسات البلدان الحديثة كوسيلة وأداة لتحقيق الأهداف العامة المتعددة والمتنوعة الأغراض وخاصة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.

ولدراسة موضوع القانون الجبائي يتطلب منا من الناحية المنهجية ضرورة استعراض المحددات والمبادئ الأساسية والأسس النظرية للقانون الجبائي وذلك بتحديد معنى أو مفهوم بعض المصطلحات المكونة للموضوع ومحاولة تبيان العلاقة التي تربط القانون الجبائي ببعض المفاهيم المشابهة له، وتبيان وتوضيح مختلف العلاقات التي تربط القانون الجبائي بمختلف فروع القانون العام والخاص الشيء الذي يثير إشكالية مدى استقلالية أو خصوصية هذا القانون.

كما أن القانون الجبائي يستمد مبادئه وقواعده من مصادر متنوعة قانونية وغير قانونية، كما أن النظرية العامة للضريبة تجد أصولها في عدة مستويات كالمفاهيم الخاصة بالضريبة وتوضيح المفاهيم المشابهة لها والصور والأنواع لهذا المفهوم، إضافة إلى ذلك سرد المراحل التاريخية التي مر بها النظام الجبائي المغربي، مع إطلالة على أهم مراحل نشؤ الالتزام الجبائي ومحدداته الأساسية من وعاء وتصفية وتحصيل.

المبحث الأول: النظرية العامة للضريبة.

نظرا لتدخلية الدولة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية أصبحت الأدوات المالية تشكل قنوات لخدمة أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية في إطار لم يعد معه إمكانية الحديث عن الحياد المادي لهذه الأدوات.

ومن خلالها يمكن لمس الدور الاقتصادي والاجتماعي الذي أصبحت تقوم به الإدارة الضريبية كقناة للضغط عن المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، وحتى تكون الضريبة سليمة يتعين عليها أن تتبنى مهمة المساهمة في معالجة تلك المشاكل.

المال العام يعتبر ركيزة أساسية والعمود الفقري لبناء الدولة وتكوينها تأسيسا وتسييرا، حيث أن الدولة تأسست إضافة إلى قواعد أخرى على قاعدة مالية والتي لها أثر كبير على نمو هذه الدولة، وهي إحدى محددات التنمية الشاملة للدولة. وفي الجانب الآخر بخصوص قاعدة تسيير الدولة لضمان سيرورتها واستمراريتها وقيام نظامها السياسي والاقتصادي والاجتماعي فإنه يتوقف على المال، الذي يكون مصدره الأساسي الجبايات وبقية الموارد الأخرى للدولة، لأن المال ضروري لقيام الدولة بوظائفها وإشباع حاجات الأفراد والاستجابة لمتطلباتهم المتزايدة.

ومع تطور وظائف الدولة من دولة تكمن مهمتها الأساسية في حفظ الأمن الدولة الحارسة إلى دولة تتدخل في الاقتصاد منذ الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 عن طريق الضرائب والنفقات العامة من أجل الحفاظ على التوازن الاقتصادي والاجتماعي، بطور حاجات الأفراد إلى ما يسمى بالحاجات العامة (الامن – الصحة - التعليم – القضاء-...) وهي التي يصطلح عليها بأوجه الإنفاق العام "النفقات العامة" أما مسألة القيام بإشباع هذه

الحاجات فتتولاه الدولة من خلال تمويلها " بالموارد العامة" والعلاقة بينهما تظهر وتترجم في " الميزانية العامة" وهي كلها مكونات لعلم المالية العامة.

وبالتالي لم تعد الموارد العامة التقليدية كافية لتمويل النفقات العامة المتزايدة، ولم تعد تلك الموارد العامة مجرد وسيلة لتمويل النفقات العامة وإنما أصبح دورها في التوجيه والتدخل وإعادة التوزيع الاقتصادي والاجتماعي، وتبعا لذلك فإن تزايد موارد الدولة وتعددها وتنوعها تمكن من الاستجابة لمختلف متطلبات التنمية ويمكن تقسيم هذه الموارد نظريا إلى موارد **سيادية** تحققها الدولة من خلال مالها من سلطة وسيادة وتتجلى في الضرائب والغرامات والرسوم وموارد اقتصادية من خلال مشروعات اقتصادية وأرباح أموالها العقارية، إضافة إلى موارد أخرى تتمثل في موارد الدولة من أملاكها والقروض العامة والإعانات والهبات والمنح والتبرعات والاتفاقيات الدولية، والغرامات والإصدار النقدي.

وتعتبر الجبايات أو الضرائب أهم مورد مالي للدولة، إذا لم نقل أهمها على الإطلاق وتعتبر مظهرا من مظاهر سيادة الدولة من جهة، وتعبيرا عن المواطنة من جهة أخرى.

المطلب الأول: مفهوم القانون الجبائي وخصائصه والمفاهيم المشابهة له.

الفرع الأول: مفهوم القانون الجبائي والمقاربات المرتبطة به.

إن مفهوم القانون الجبائي قد يتشابه ويتشابك مع عدد من المفاهيم الأخرى كالسياسية الجبائية والإدارة الجبائية، ولذلك يجب تحديد مفهوم كل واحدة على حدى مع عدم استبعاد ترابطهمم.

• القانون الجبائي: هو فرع من فروع القانون العام يحدد وينظم قواعد القانون الجبائي وامتيازات تطبيق هذه القواعد. أي "مجموعة من الرسوم والضرائب التي تفرضها الدولة على أراضيها ورعاياها وفق مجموعة من القواعد والتنظيم الفني في سبيل الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ أهداف عامة محددة".

• وبصفة عامة يقصد بالقانون الجبائي:" مجموعة من القواعد القانونية التي تحدد وتنظم الاقتطاعات الضريبية في مراحلها المتتالية من وعاء وتصفية وتحصيل يراد تطبيقها في دولة معينة وفي قت معين لتحقيق أهداف عامة معينة".

وهناك مقتربان أساسيان، لمقاربة القانون الجبائي ودراسته:

*مقترب ضيق، يحصر اهتمام القانون الجبائي، في مجموع القواعد القانونية، أي الاهتمام بجانب شرعية الضريبة التي على أساسها، يمكن للسلطة العمومية بمطالبة المواطنين أو تجبرهم بالقوة عند الضرورة، على أن ينقلوا جزءا من دخلهم أو ثروتهم الخاصة، إلى الخزينة العامة للدولة، للإنفاق على المرافق العامة، وغيرها من أوجه المصلحة العامة. فالمقترب الأول، يصرف اهتمامنا إلى دراسة المراحل التي تمر منها الضرائب- سنها، تقدير وعائها، وحساب مبلغها، ثم تحصيلها، والنظر في النزاعات التي قد تترتب عن ذلك، والقواعد القانونية التي تطبق على كل مرحلة من تلك المراحل

* والمقترب الآخر، وهو أوسع من الأول، يربط التشريع الجبائي، بالبيئة الاجتماعية، التي ينشأ فيها ولخدمتها؛ بكل مكوناتها الاقتصادية، والسياسية، وغيرها. حيث يهتم بشكل مباشر بالجوانب أو الأبعاد المالية أو الاقتصادية أو حتى السياسية للضريبة فهو يعنى، مثلا، بالعوامل والأسباب التي تدفع المشرع إلى سن الضرائب،

وتحديد الأوعية التي تخضع لها، والإيديولوجية التي تحكم أسعارها، والإعفاءات منها،..إلخ. وما هي السياسة الجبائية الملائمة لتنمية الادخار؟ ما هو النظام الجبائي الذي يضمن جذب المستثمرين والمشاريع الاستثمارية؟ فهذه الأسئلة والإجابة عنها تدخل، في نطاق السياستين الاقتصادية والاجتماعية. حيث يصرف اهتمامنا إلى ما يترتب من آثار اقتصادية واجتماعية، عن فرض الضرائب، وعن اختيار الأوعية وتقديرها، وكيفية حسابها وتحصيلها..إلخ.

الفرع الثاني: القانون الجبائي والمفاهيم المشابهة له.

من بين أهم المفاهيم المشابهة للقانون الجبائي:

• السياسة الضريبة أو الجبائية: تهتم بدراسة الظاهرة الضريبية من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية وتحديد العلاقات التي تربط بين تلك الظواهر من علاقات أو بعبارة أوضح يقصد بها السياسة المالية للدولة، أي مقومات ومحددات سياسة الدولة المالية وارتباطها بمبادئ العدالة والمساواة وتوزيع الثروات.

• الإدارة الضريبية: هي مجموع الإجراءات والمساطر المتعلقة بتحديد مراحل الضريبة من وعاء وتصفية وتحصيل ومكافحة التهرب الضريبي والحد من الازدواج الضريبي، أي مختلف العمليات التي تهدف إلى تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية.

الفرع الثالث: خصائص القانون الجبائي

تتمثل أهم خصائص القانون الجبائي في:

✓ خاصية عدم الاستقرار: أي أن الضريبة تتميز بالتغير والتحول المستمر وفقا لسياسات الدولة المالية ولا يمكن المطالبة أو الاعتراف بالحقوق المكتسبة والطعن في الضرائب المستحدثة، وتتجلى هذه الخاصية في القوانين المالية المتعاقبة.

خاصية الإقليمية أو الترابية: أي أن الضريبة تطبق داخل إقليم الدولة وعلى المداخيل التي تنشأ وتستقر داخل التراب الوطني.

✓ خاصية الواقعية: حيث تطبق على وقائع فعلية ملموسة وحقيقية وموجودة.

✓ خاصية الاستقلالية وعدم التبعية: أي تطبق وفق مبادئ وقواعد خاصة بها.

✓ خاصية لا تفرض إلا بقوانين أو مبدأ شرعية الضريبة: أي لا تطبق إلا بوجود نص قانوني صريح يفرضها، ولا يمكن إلغاؤها ولا الإعفاء منها إلا بقانون.

✓ خاصية التبعية السياسية للضريبة: تسري الضريبة على رعايا الدولة أينما كانوا إذ يمكن للدولة أن تفرض ضرائب على مواطنيها خارج نطاق إقليمها وهو ما يسمى بالازدواج الضريبي.

✓ خاصية الغاية أو الهدف: الغاية من الحصول على الموارد المالية تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

الفرع الرابع: علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون.

إن القانون الجبائي، يحاول أن يوفق بين السلطة والحرية، بين السلطتين التشريعية والتنفيذية من جهة، وحريات الملزمين وحقوقهم، التي تصونها القوانين والمؤسسات.. ويحميها القضاء، من جهة أخرى.

وبالتالي يرتبط القانون الجبائي بعلاقات كثيرة ومتشعبة، مع مختلف فروع القانون. فهو بحكم وسائله وغاياته، ينتمي إلى القانون العام. ولكن، إذا نظرنا إلى مجال نشاطه، سنجده ينصب على المجال الخاص، في الغالب.

أ-علاقة القانون الجبائي بفروع القانون العام:

يتصل التشريع الجبائي، في إطار علاقاته بالقوانين الأخرى، اتصالا وثيقا بالقانون العام؛ وما القضايا التي يتناولها مثل شرعية الضريبة، والمساواة والعدالة الضريبيتين، والإدارة الجبائية، والمرافق العامة للإنفاق عليها، والقضاء الإداري، والازدواج الضريبي الدولي. إلخ، إلا أمثلة قليلة على المواضيع الرئيسية المشتركة بينه وبين باقي فروع القانون العام، وخاصة فروع القانون العام الداخلي، وعلى رأسها القانون الدستوري، والمالية العامة، والقانون الإداري:

1-علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستوري:

يرتبط القانون الجبائي بالقانون الدستوري ارتباطا وثيقا، ذلك أنه لا يجب فرض الضرائب بما يخالف ومقتضيات الوثيقة الدستورية باعتبار هذه الأخيرة التشريع الأسمى في الدولة، وبالتالي فإن القانون الجبائي يستمد مبادئه وقواعده الأساسية من الدستور، بحيث يتوجب على المشرع الضريبي احترام ومراعاة هذه القواعد والمبادئ أثناء سن القوانين الضريبية، كما لا يجوز إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون، لا سيما الفصول 39 . 71. 77 .

2- علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري:

تتجلى في كون القانون الجبائي نشأ وتطور في أحضان القانون الإداري، لأن القانون الجبائي ينظم علاقات الإدارة الضريبية بالملزمين بها وينظم حقوقها وتتمتع هذه الإدارة بامتيازات السلطة العامة شأنها شأن القانون الإداري، الذي ينظم نشاط الدولة وعلاقاتها بالأفراد، كما أن مبدأ التظلم الإداري نجد له مثيلا في القانون الجبائي، يتمثل في مبدأ التظلم التمهيدي، قبل الطعن أمام القضاء.

3- علاقة القانون الجبائي بالقانون المالي والقوانين التنظيمية:

يعتبر القانون المالي الإطار المحدد للقانون الجبائي لأنه يحدد السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة خلال السنة المالية، ويحدد مواردها ونفقاتها، كما يرخص القانون المالي للإدارة الضريبية جباية مختلف الضرائب المقررة أو المنصوص عليها في الميزانية، أما علاقته بالقانون التنظيمي للمالية باعتباره مكملا للوثيقة الدستورية حيث يعد المحدد لأهم وأبرز المقتضيات القانونية المؤطرة للقانون الجبائي. ومن ثم فإن الملزمين والمستشارين في المجال الجبائي والباحثين في مجاله يتعرفون على المستجدات الضريبية من خلال صدور قوانين المالية التي تأتي دائما بالجديد في المجال الضريبي مما يجعله قانونا سريع التغيير ولا يعرف استقرارا نسبيا كباقي فروع القانون الأخرى.

بالإضافة إلى هذه العلاقات الوطيدة التي يربطها القانون الجبائي، بفروع القانون العام الداخلي؛ نجده ينسج علاقات متينة ما فتئت تزداد كما، وتتقوى نوعا؛ مع القانون العام الخارجي، حيث أصبحت حركية رؤوس الأموال والثروات، وهي جوهر اهتمام القانون الجبائي، تحتاج إلا اتفاقيات ومعاهدات دولية لتنظيمها، وحل مشاكلها،

لا سيما في قضايا الازدواج الضريبي الدولي، والإعفاءات الممنوحة للهيئات الدبلوماسية والقنصلية، أو اعفاءات ضريبية أخرى.

ب-علاقة القانون الجبائي بالقانون الخاص.

يولي القانون الجبائي، اهتماما كبيرا بقضايا ومواضيع الملكية، والعقود، والشركات، والتجارة والتجار، وتدبير الأموال والأعمال.. وما شابه؛ إذ أنها، في مجملها، تمثل أوعية، للضرائب المباشرة وغير المباشرة. ومن ثم، فمن الطبيعي، أن تربط القوانين التي تنظم وتؤطر هذه المواضيع والقضايا، علاقات وثيقة بالتشريع الضريبي، ومن أهمها القانون المدني، والقانون التجاري، والقانون المحاسبي، والقانون الجنائي:

1-فعلاقته بالقانون المدني تتجلى في كون المجال الذي ينشط فيه القانون الضريبي، منظم أصلا بالكثير من قواعد القانون المدني فأهم الأعمال التي تقوم بها المقاولات هي إبرام العقود والصفقات والتي تترتب عنها ضرائب (دخل، قيمة مضافة..). حيث أن المشرع الجبائي، لا يعرف هذه العقود، بل يحيل على القانون المدني.

2-وبخصوص علاقته بالقانون التجاري، فالقانون الجبائي يحيل على قواعد القانون التجاري، من ذلك مثلا إنه يخضع التاجر للضريبة، ولكن دون تحديد مفهوم التاجر، بل يعتمد في ذلك على القانون التجاري. ومن ذلك أيضا أنه عندما ينص على تضريب انتقال الأصول التجارية، لا يقوم بتعريفها، بل يحيل ضمنيا على القانون التجاري، بالرغم من وجود بعض الاختلاف بخصوص الاعتراف بصفة الشركة لبعض أنواع الشركات التي يعترف لها القانون التجاري بهذه الصفة لكن ينفيها عليها القانون الضريبي مثل الشركات العقارية الشفافة أو العكس في حالة الشركات الفعلية.

3- أما علاقته بالقانون المحاسبي، فيعتمد القانون الضريبي كثيرا على القانون المحاسبي، إذ تجري عمليات المراقبة والفحص على محاسبة المقاولات، وفقا لأحكام القانون المحاسبي، فحسب المادة 08 من المدونة العامة الضرائب 2020 "تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة المتعلقة بكل سنة محاسبية بعد تغييرها، إن اقتضى الحال، طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية المعمول بها، ..... وتطبيقا للتشريع والتنظيم المحاسبي الجاري بهما العمل".

4-علاقته بالقانون الجنائي، يعتبر القانون الجنائي أداة من الأدوات التي تكفل تنفيذ القوانين الضريبية، من خلال تطبيق العقوبات الجنائية (الغرامات المالية، والعقوبات الحبسية أيضا)، على الملزمين الذين يخالفون قواعد القانون الضريبي، كحالات التهرب الضريبي أو الغش الضريبي، والتي تم تجريمها في إطار قانون المالية لسنة 1997/1996 بإضافة عقوبات حبسية سالبة للحرية في حالة إثبات تلك المخالفات والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يوليوز 1997. والتي نصت عليها المادة 192 المتعلقة بـ"الجزاءات الجبائية" من المدونة العامة للضرائب 2020، والمادة 231 المتعلقة بالمسطرة المتعلقة بـ"تطبيق الجزاءات الجنائية على المخالفات الضريبية".

<u>المطلب الثاني: مصادرومبادئ القانون الجبائي وتطوره التاريخي.</u>

هي مصادر متعددة ومتغيرة بتغير الظروف والأهداف وإذا ما اعتبارنا التسلسل القانوني، نجد أن هناك مصادر دستورية ومصادر دولية ناتجة عن اتفاقيات والتزامات دولية، إضافة إلى مصادر قانونية ومصادر

قضائية وفقهية، وكذلك نظريات إدارية تساهم هي الأخرى في إرساء الأنظمة الضريبية. غير أنه بالنسبة للنظام الضريبي المغربي إضافة إلى المصادر السابقة هناك مصادر أخرى لها دور أساسي في المجال وتتمثل في الشريعة الإسلامية ومعاهدة الجزيرة الخضراء.

الفرع الأول: المصادر القانونية.

1)الدستور: يعتبر من المصادر التي نص عليها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن سنة 1987 باعتباره القانون الأسمى والأساسي للدولة حيث يحدد القواعد والمبادئ الدستورية التي يجب على السلطة العامة للدولة احترامها حيث ينص الدستور المغربي في الفصل 39 : "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"،

كما يحدد الدستور السلطة المختصة قانونا، التي لها الحق في التشريع الضريبي، حيث ينص الفصل 71 الذي يحدد سلطات البرلمان- على أن "يختص القانون، بالإضافة إلى المواد المسندة إليه صراحة بفصول أخرى من الدستور، بالتشريع في الميادين التالية :....النظام الضريبي، ووعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها. وهذا النص يعطي فكرة واضحة لمبدأ "لا ضريبة إلا بنص"، وتتفق جل القواعد الدستورية على ثلاث قواعد أساسية في وضعها للقانون الجبائي.

- ✓ قاعدة العدالة الضريبية: أي كل فرد يكلف حسب قدرته التمويلية وهو ما يصطلح عليه بالسعر التصاعدي للضرائب، مع خصم الأعباء العائلية والإعفاءات الأخرى (الفصل 39 – 77 من دستور 2011).
- ✓ قاعدة القانونية الضريبية: أي لا تنشأ ولا تعدل أو تلغى أو يعفى منها إلا بقانون. (الفصول 71- 73-77 من دستور 2011).
- ✓ قاعدة التضامن الضريبي: هي مراعاة ظروف المكلف وطاقته التمويلية في تحمل تكاليف الضريبة وأن تكون ملزمة للجميع (الفصل 39- 40 من دستور 2011).

2) المعاهدات والالتزامات الدولية: إن مفهوم القانون الضريبي الدولي حديث حيث ظهر لأول مرة على إثر إبرام المعاهدات الضريبية الأولى بين الدول غداة الحرب العالمية الأولى. ومن بين خصائص الاتفاقيات الجبائية الدولية، تنظيم أمر جبائي ويشترط أن يكون مكتوبا وينشأ حقوق والتزامات متبادلة. وتتمثل المعاهدات في نوعين من النصوص القانونية التي ليس لها نفس القوة الإلزامية المعاهدات الضريبية والمواثيق الجهوية:

أ- **المعاهدات الضريبية**: هي اتفاقيات ثنائية تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي بالنسبة للعمليات الخاضعة للضريبة والتي يتم تحقيقها بين دولتين مما يحتم خضوعها إلى ضريبتي هاتين الدولتين، أو اتفاقيات متعددة الأطراف تهدف إلى القضاء على التهرب الضريبي، فرغم عدم وضوح مدى القوى الإلزامية لهذه المعاهدات، إلا أنها تتبوأ مرتبة أعلى من القوانين الداخلية إن كانت لا تتعارض مع الدستور، حيث تسعى هذه المعاهدات إلى إيجاد صيغ تعاون بين الإدارات الضريبية وتبادل المعلومات لمواجهة التهرب الضريبي وتحويل الأموال غير المشروعة.

في أواخر القرن التاسع عشر كانت جل الضرائب المغربية تستند إلى الاتفاقيات الدولية حيث كانت معاهدة الجزيرة الخضراء 1906 هي التي تشكل الأساس الدولي للنظام الضريبي المغربي. فالإعفاءات الضريبية الممنوحة

لرؤوس الأموال الأجنبية وإمكانية تحويل الأرباح بالعملة الصعبة دون قيد أو شرط تدخل في نطاق هذه المعاهدات، بالرغم من أنها في الحقيقة لا تعمل إلا على زيادة أرباح الأجانب دون أن يكون هناك أثر على اقتصاديات وميزانيات الدولة.

ب- **المواثيق الجهوية**: تعتبر من المصادر الأساسية للقانون الضريبي من خلال القوانين التنظيمية والتوجيهات الخاصة للدول الأعضاء في الاتحادات أو الاتفاقيات الدولية أو الشراكات...، والتي ينتج عنها تطور على مستوى العديد من المجالات الضريبية كإلغاء الحقوق الجمركية، تعميم تطبيق بعض الضرائب على الدول الأعضاء ومثال على ذلك: اتفاقيات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، اتفاقيات التبادل الحر مع الولايات المتحدة الأمريكية.

3) **المصادر التشريعية**: يعتبر القانون من المصادر الأساسية للضريبة، ويجب أن يحترم المبادئ الأساسية للدستور والمعاهدات الدولية الملزمة، حيث يصادق البرلمان على قانون المالية الذي يرخص بإقرار واستخلاص الضرائب (الفصلين 71-77 من الدستور).

4) **المراسيم والقرارات الوزارية**: هي آلية قانونية، تمارس بها السلطة التنظيمية اختصاصاتها في كل المجلات عن طريق مراسيم أو قرارات تنظيمية وغيرها، وبالنسبة للمجال الضريبي، تقوم الحكومة بتنزيل مقتضيات القانون الضريبي عن طريق الإدارة الضريبية بواسطة تلك الآليات، فبعد إصدار القوانين المتعلقة بالضرائب تقوم الحكومة بتحديد المقتضيات التطبيقية له، فوزير المالية هو المخول له قانونا التدخل من خلال المراسيم والقرارات.

الفرع الثاني: المصادر المفسرة للقاعدة الجبائية:

يتمثل في تفسير الإدارة والفقه والقضاء:

1-تفسير الإدارة: وذلك من خلال المذكرات التفسيرية والتوجيهات الموجهة لأعوانها حيث تكتسي أهمية بالغة في تطبيق القانون الجبائي، تتجلى أساسا في توضيح وبيان وتفصيل مختلف جزئيات القانون الجبائي، لكن تبقى مجرد تعليمات إدارية ليس لها مرتبة النصوص القانونية أي ليس لها قوة إلزامية ولا يمكن أن تتجه إلى إثقال العبء الضريبي أو تخفيفه أو تضريب فئة أعفاها القانون.

2-الفقه: ليس مصدر للقانون الجبائي لكنه يساهم بشكل عملي وفعال في تقديم نوع من التوجيه والإرشاد للمشرع وللقضاء ومقترحات ودراسات قد يأخذ بها في التشريع.

3-القضاء: له دور أساسي في تفسير القواعد الجبائية بل قد يتعدى إلى أن يساهم في إنشاء القواعد القانونية في الميدان الجبائي، لكن الملاحظ أن الاجتهاد القضائي في المجال الضريبي مازال ضعيفا لأن غالبية النزاعات الضريبية تحل على مستوى لجان المنازعات المحلية أو الوطنية دون اللجوء للقضاء والتي تبث في التصرفات وليس القانون.

الفرع الثالث: المبادئ العامة للقانون الجبائي

تعتبر المبادئ العامة إحدى المصادر الأساسية لكل فروع القانون التي يجب مراعاتها أثناء سن القوانين، وهي بمثابة قواعد قانونية أولية، والتي يعتمدها القضاء في حالة غياب القاعدة القانونية الواضحة، وهي مبادئ

تسعى للتوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد المكلفين بها. فقد حدد المفكر الاقتصادي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم أربعة مبادئ أساسية ينبغي التقيد بها في النظام الجبائي وهي:

1- مبدأ العدالة أو المساواة: أي مساهمة كل الأفراد في تحمل تكاليف الدولة تبعا لطاقتهم وتحت حماية ومراقبة الدولة، أي تطبيق الضريبة التصاعدية على الأساس بناء على قدرة المكلف بها. وعلى هذا الأساس عملت جميع الأنظمة الضريبية على تجاوز المساواة الحسابية لصالح المساواة الشخصية والعائلية.

2- مبدأ الملاءمة: أن تكون آجال التحصيل مناسبة، وطريقة أدائها تمكن من سهولة دفعها وعلى قدر الأساس التي تفرض عليه. أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول إلى الخزينة يتلاءم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة.

3- مبدأ الاقتصاد في نفقات الجباية: أي الاقتصاد في نفقات التحصيل، بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وما يصل إلى خزينة الدولة أقل ما يمكن، أي كلما قلت نفقات الجباية زادت إيرادات الضريبة.

4- مبدأ اليقين أو الوضوح: أي أن الضريبة المفروضة على المكلف يجب أن تكون واضحة لا لبس فيها، ولا تكون على أساس اعتباطي، فوقت دفع الضريبة وطريقة دفعها وقيمتها يجب أن تكون واضحة، وهذا مبدأ في صالح المكلف يعلم قيمة الضرائب التي سيدفعها ووقت دفعها، والدولة تعلم بشكل يقيني قيمة الضرائب التي سيتم تحصيلها من أجل إعداد ميزانيتها.

الفرع الرابع: المبادئ الدستورية للقانون الضريبي.

" إن حرية الشعب تكمن كلها في الضريبة وبالتالي فإن مسألة الضريبة هي التي كانت وراء نشوء دعائم النظام البرلماني". **كاتب روح القوانين لمونتيسيكيو**.

1- مبدأ المشروعية الضريبية: أي أن جميع القواعد الضريبية يجب أن ترتكز على القوانين المعمول بها، وهو مبدأ يستند إلى الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن حيث ينص على أن: "لكل المواطنين حق التأكد بنفسهم أو عن طريق من يمثلهم من ضرورة التكاليف العمومية التي يتحملونها".

2- مبدأ سنوية الضريبة: يرتبط بمبدأ أساسي يتعلق بالمالية العمومية، ويتمثل في مبدأ سنوية قانون المالية.

3- مبدأ الحرية واحترام الحقوق: بما أن من خصائص الضريبة أنها قطاع مالي عن طريق السلطة وبالقوة أحيانا، وهي خاصية يمكن أن تؤثر سلبا على مبدأ الحرية. فمبدأ الحرية ينطلق أساسا من ضرورة حماية الحقوق وحريات الأفراد بالنسبة للإجراءات والمصادر الضريبية أمام التعسفات وتجاوزات الإدارة الضريبية، فيما يخص عمليات التفتيش والمراقبة الضريبية، كما يمكن عمليا للشخص المكلف أن يختار النظام الضريبي الذي يلائم نشاطه في حدود القوانين المعمول بها.

4- مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية: أي أن القاعدة القانونية لا يتم تطبيقها إلا في المستقبل وليس لها أثر رجعي نظرا للاعتبارات مالية التي تقوم عليها الضريبة ضمانا للاستقرار الضريبي.

الفرع الخامس: التطور التاريخي للقانون الضريبي المغربي.

إن مسار وتطور القانون الضريبي المغربي ارتبط بمجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والبيئية، مما جعله يتميز بعدم الاستقرار والثبات، حيث خضعت منظومة الضرائب منذ تأسيسها

لعدد من التعديلات المتعاقبة، ويمكن حصر محطات تطور التنظيم الجبائي المغربي في ثلاث محطات أساسية عكست كل مرحلة طبيعة النظام السياسي والاقتصادي والمالي السائد.

1-مرحلة ما قبل الحماية.

عرف المغرب مع الفتح الإسلامي وتعاقب الأسر الحاكمة التي كانت تحكمه، نظاما ضريبيا مختلطا تقليديا يستمد أصوله من الشريعة الإسلامية مثال: الزكاة. إلى غاية ظهور تيارات التبادل التجاري مع الدول الأجنبية التي أدت إلى بروز ضرائب جديدة ذات طابع تجاري، إذن تميزت هذه المرحلة بجبايات ذات مرجعية دينية وأخرى غير دينية.

أ - الجبايات ذات المرجعية الدينية.

ويمكن تصنيفها ضمن الضرائب المباشرة ومنها:

✓ الزكاة: هي الركن الثالث من أركان الإسلام لذلك تفرض على كل مسلم حر بالغ، عاقل، مالك للنصاب ملكا. وحددت لها عدة شروط لفرضها تتمثل في:

-الملك التام أي إمكانية التصرف بالمال تامة، النماء أو الزيادة الحقيقية، بلوغ النصاب: أي أن يبلغ الدخل نصابا معينا لكي تفرض الزكاة، الزيادة عن الحاجة الأصلية، وحولان الحول أي أن يمضي عليه اثنا عشر شهرا، وعندئذ تجب عليه الزكاة بنسبة % 2.5 من قيمة المال الممتلك .

✓ العشور: تفرض على دخول الأراضي المزروعة والت تتم بغير كلفة، أما الأراضي السقوية فنصف العشور.

✓ الخراج: يحيل الخراج في اللغة على الكراء والغلة، كان مفروضا قبل الإسلام على الأراضي الخاضعة لسلطة المسلمين في مقابل الاحتفاظ بالاستقلال، ولكن صعوبة إحصائها أدت إلى تعويضها بضريبة النايبة سنة 1510، لتطال الأراضي المنتجة قصد تغطية نفقات الجيش من أجل الجهاد. وخضعت هذه الضريبة بدورها للتعديل وعوضت بالترتيب كضريبة فلاحية.

✓ الجزية: تفرض على غير المسلمين المقيمين ببلاد الإسلام مقابل حماية وصون حقوقهم وهدفها دفعهم لاعتناق الإسلام.

ب - الجبايات ذات المرجعية غير دينية.

✓ **الهدية**: مبلغ مالي نقدي يقدم للسلطان في مناسبات الأعياد الثلاث عيد الفطر وعيد الأضحى وعيد المولد النبوي.

✓ **المؤونة والسخرة**: ضريبتان تتخذان إما طابعا نقديا أو عينيا، وتخصصان لموظفي المخزن لتغطية نفقات إقامتهم بأرض القبيلة، وقد عمل السلطان مولاي عبد العزيز سنة 1901 على إلغائهما وعوضهما بأجر قار، وقد بقيت السخرة على الخصوص حتى آخر عهد الحماية على شكل عمولة نقدية مستحقة لموظفي التبليغ لدى السلطات القضائية بالمحاكم المخزنية التابعة للسلطات التنفيذية (الباشوات والقواد).

✓ **الغرامات والذعائر**: عقوبتان تفرضان على مرتكبي الجرائم مثل: الغرامات على القبائل المتمردة، والذعيرة على مرتكب الجريمة.

✓ **المكوس**: ضريبة على التبادل التجاري الداخلي عند مداخل المدن وأسواقها، تتم جبايتها من طرف طائفة من الأعوان يسمون الأمناء، وتتكون من عدد من الرسوم غير المباشرة كرسوم الأبواب أو الدخول إلى المراكز الحضرية ورسوم الأسواق المقبوضة على عمليا بيع المواد المحلية بالأسواق وأخيرا الرسوم على التبغ.

✓**رسوم الجمارك**: رسوم تؤدى عن الصادرات والواردات بموانئ المملكة تسمى بالصاكة على الواردات والأعشار على الصادرات يطلق عليها لفظ التعشير، تستند إلى معاهدة الجزيرة الخضراء سنة 1906.

2- <u>مرحلة الحماية</u>.

عرف المغرب خلال هذه المرحلة عدة أزمات اجتماعية متمثلة أساسا في تعسف القواد على محكوميهم وإنهاك سكان البوادي بضرائب مختلفة مما أدى إلى اتساع حركة التمرد على المخزن بالمدن المغربية حيث سهل التغلغل الأجنبي في البلاد وفقدان المغرب لأهم الضرائب التقليدية كالزكاة والعشور وغيرها. لكنه بمجرد ما تم الإعلان عن توقيع الحماية على المغرب لجأت سلطات الاحتلال الفرنسي لوضع الأسس الأولى لتسهيل عمليات استغلاله، حيث وفرت الآليات المالية الضرورية لذلك واعتماد نظام ضريبي متنوع (ضريبة الترتيب، ضرائب مهنية وسكنية، مكوس، رسوم خدماتية، ضرائب تضامنية...) الشيء الذي أغنى خزينة الإقامة العامة ودعم مواردها وسهل الظروف لاستغلال خيرات المغرب وثرواتها بأقل خسائر.

وذلك ما وجد ترجمته في إقامة نظام ضريبي مستوحي من النظام الفرنسي والذي قام بتكريس مقتضيات الجزيرة الخضراء، ومقتضيات معاهدة الحماية، حيث عاش القانون الضريبي المغربي خلال الحماية فترتين زمنيتين متباينتي: امتدت الأولى من سنة 1912 إلى سنة 1939، حيث عملت السلطات الفرنسية -بموجب مقتضيات معاهدة الجزيرة الخضراء- على إخضاع العقار الحضري للضريبة الحضرية والذي نظمه ظهير 24 يوليوز 1918 المنظم للضريبة الحضرية، كما صدر ظهير 23 مارس 1917 المتعلق بالضرائب البلدية وظهير 30 يونيو 1927 المتعلق بضريبة السكني. وامتدت الفترة الثانية من سنة 1939 إلى حدود سنة 1954، حيث ستعطى الأولوية خلال هذه الفترة لبعض أصناف الضرائب المباشرة وذات المردود المالي، حيث فرضت ضريبة للاقتطاع من الأجور 1939 والضريبة الإضافية البتانتا 1941 وهي ضريبة كانت تؤدي على الأرباح التي تحققها المقاولات بسعر 15%، وقد تم استبدالها بالضريبة المهنية 1954.

<u>3-مرحلة ما بعد الاستقلال.</u>

أهم إصلاح عرفه المغرب بعد الاستقلال إحداث منظومة ضريبية سنة 1961 تعتمد أساسا على الضرائب النوعية، ثم أتى بعد ذلك إصلاح 1971-1972 حيث تم الاعتماد على نظام مختلط يحافظ على الضرائب النوعية بالإضافة إلى مساهمة تكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين، بينما تم سن مجموعة من الضرائب تهم القطاع العقاري سنة 1978، ويمكن تتبع تطور النظام الضريبي المغربي انطلاق من إصلاح 1984 حسب الفترات التالية:

فترة الثمانينيات:

ففي سنة 1984 تم اعتماد أهم الإصلاحات وأعمقها في القانون الضريبي المغربي وذلك بصدور قانون الإطار رقم 03-83 أبريل 1984 الذي وضع اللبنات الأساسية للضرائب الرئيسية، وكان من بين أهدافه توحيد النظام

الضريبي، أي الانتقال من النظام النوعي إلى النظام الإجمالي لتقليص عدد من الضرائب والرسوم ثم تبسيطه وتسهيل استيعابه وتطبيقه سواء من طرف الإدارة أو المكلفون بها، وتعميم نظام التصريح لإشراك الملزمين في تدبير وضعيتهم الجبائية، وقد مكن هذا الإصلاح من إلى الانتقال من نظام ضريبي نوعي إلى نظام ضريبي موحد ومبسط يشمل ثلاث ضرائب رئيسية، اثنتان مباشرتنا الضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات والثالثة غير مباشرة هي الضريبة على القيمة المضافة.

حيث كانت أول ضريبة تم بلورتها خارج نطاق إعداد القانون المالي هي الضريبة على القيمة المضافة، والتي تحتل الصدارة من حيث المردودية، وقد تم تطبيقها ابتداء من سنة 1986.

وفي 21 يناير 1987 تم إحداث الضريبة على الشركات بموجب قانون 86-24 حيث عوضت الضريبة على الأرباح المهنية التي كانت تطبق كذلك على المقاولات الفردية والأشخاص الذاتيين والمعنويين وأخيرا إحداث الضريبة العامة على الدخل كآخر مكون جبائي ضمن الضرائب الرئيسية وكان ذلك بتاريخ 21 نونبر 1989.

فترة التسعينيات:

إن أهم ما يمكن تسجيله في التسعينات هو إقرار العفو الضريبي سنة 1990 وهو ثاني عفو ضريبي بعد عفو 1984، حيث تم بمقتضاه استدعاء الشركات والمقاولات وباقي الملزمين لأداء مساهمة إبرائية كنسبة من رقم الأعمال المصرح بالنسبة لفترة أربع سنوات السابقة مقابل التزام الإدارة الضريبية بعدم إجراء أي مراقبة أو فحص لمحاسبة المقاولات أو تصريحات الملزمين، لتصحيح أوجه النقص. ثم الإعفاء الضريبي لسنة 1998، وعفو ثالث بعد تنصيب حكومة التناوب التوافقي بمقتضى قانون المالية 99/98، وقد حققت هذه المرحلة مداخيل كبيرة جدا توضح بجلاء استفحال ظاهرة التهرب والتملص الضريبي.

كما عرفت هذه الفترة تغيير توقيت أو برمجة قانون المالية واعتماده سنة متداخلة تبتدئ من فاتح يوليوز وتنتهي متم شهر يونيو عوض السنة المدنية، وذلك مراعاة للإكراهات الفلاحية واستمر العمل بها إلى يونيو 2000.

فترة 2000-2010 وبداية توحيد النظام وتبسيطه:

تميزت بتنظيم مناظرة وطنية للضرائب سنة 1999 دعت إلى توحيد وتبسيط النظام الجبائي وتلطيف العلاقة بين الإدارة والملزم وإصلاح مساطر المنازعة بشقيها الإداري والقضائي والشبه القضائي، حيث اتجهت السياسة الضريبة إلى تكييف التشريع الجبائي مع المناخ القانوني العام وإدماج عدد من الضرائب النوعية ضمن الضرائب الرئيسية.

وفي سنة 2004 تم اعتماد إصلاح شامل لمدونة التسجيل أو ما يسمى بحقوق التسجيل والتنبر التي تشكل كتلة رسوم مستقلة وهي رسوم تطبق على مجموعة من العقود والتصرفات القانونية كعقود البيع والشراء للعقارات والأصول التجارية وبعض المنقولات، وكذا عمليات تأسيس الشركات حيث يعود تاريخ تأسيسها على سنة 1958.

وعرفت سنة 2007 إصدار المدونة العامة للضرائب، بعد أن تم إصدار كل من كتاب المساطر وكتاب الوعاء والتحصيل سنة 2006 اكتملت عملية التدوين وتجميع النصوص في الكتابين، وتضمن قانون المالية لسنة 2007

المدونة العامة للضرائب التي قامت بدمج الكتابين في وثيقة واحدة تضم كل قواعد الوعاء والتحصيل والمساطر وكذا الالتزامات التصريحية والمالية. وفي سنة 2008 تم إصلاح منظومة الجبايات المحلية وفصلها عن باقي المقتضيات من خلال المصادقة على القانون الجبائي رقم 47-06 المنظم للجبايات المحلية بتاريخ 30 نونبر 2007.

فترة 2010-2020 والسعي لتحقيق العدالة الجبائية:

تميزت هذه الفترة باستفحال ظاهرة العجز الموازناتي وانعكاس تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية التي عرفتها الولايات المتحدة وأوربا سنة 2008 وبالتالي البحث عن الموارد المالية لسد أو التخفيف من عجز المالية العمومية حيث كثر الحديث خلال هذه المرحلة عن ارتفاع نفقات صندوق المقاصة وتحيين الأجور في إطار الحوار الاجتماعي، حيث تم سن عدد من المقتضيات التحفيزية للشركات لتشجيع عمليات الاندماج والتجميع وكذا تحفيزات للشركة التي تلج البورصة، ومراجعة عدد من الإعفاءات الضريبية وكذا مراجعة سقف الإعفاء من الضريبة على الدخل.

وفي سنة 2013 تم تنظيم المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات سنة 2013، ومن أهم الإشكالات التي طرحت في المناظرة والمرتبطة أساسا بتوسيع الوعاء الضريبي والحد من الإعفاءات وعقلنتها، وتقوية دور الفحص الضريبي ومحاربة الغش الضريبي، والضريبة على الثروة والسعي إلى تحقيق العدالة الجبائية ومراجعة الضريبة على الدخل من خلال الأخذ بعين الاعتبار المساهمة حسب القدرة الاستطاعية للأشخاص بهدف تحسين القدرة الشرائية.

أما المناظرة الثالثة للجبايات التي نظمت في ماي 2019 كان من أهم توصياتها:

- إلزام الدولة على تطبيق القانون على الجميع؛
- المساواة والإنصاف الضريبي، حيث أن 10 % من السكان يسطرون على 90 % من ثروة البلاد، فقط 140 شركة تؤدي 50 % من الضرائب؛
- قانون الضريبة على الثروة؛
- إصلاح القانون المؤطر للجبايات المحلية؛
- إحداث مجلس وطني للاقتطاعات الضريبية للمواكبة ودراسة النظام الضريبي وهو نسخ حرفي لما هو معمول به في فرنسا le conseil des prélèvements obligatoires

<u>مستجدات قانون المالية لسنة 2020</u>.

- إجراءات ضريبية لإبعاد شبهة الملاذ الضريبي خاصة بعد وضع المغرب في المنطقة الرمادية بالنسبة للاتحاد الأوربي كأحد البلدان التي تشكل ملجأ للتهرب الضريبي للشركات خاصة المشتغلة في المركز المالي للدار البيضاء حيث كان سعر الضريبة 8.75 % تم رفعه وتوحيده في 15%؛
- خطة استرجاع الأموال المهربة على غرار تجربة 2014 من أجل تسوية الوضعية الضريبية لأصحاب الممتلكات التي أنشئت بالخارج.
- لم يتم إخراج قانون الضريبة على الثروة وتمت عرقلته.

المبحث الثاني: النظرية العامة للضريبة ومراحل نشوء الالتزام الضريبي.

تعتبر الضريبة اقتطاعا نقديا إجباريا ينصب على مال الملزم لتغطية الحاجيات العامة المرتبطة بالنفقات العامة، وينشأ الالتزام الضريبي بناء على عدة مراحل، بداية من تأسيس وتقدير المادة الخاضعة للضريبة أو (ما يسمى بالوعاء الضريبي) وحساب مبلغها (ما يسمى بتصفية الضريبة) وتحصيلها.

المطلب الأول: النظرية العامة للضريبة.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

أعطيت للضريبة عدة تعاريف من قبل عدد كبير من المفكرين والاقتصاديين من خلال إبراز أهم النظريات المؤطرة للضريبة والتي تبرز من خلال أهم الخصائص المميزة للضريبة.

أ- تعريف الضريبة:

خضع مفهوم الضريبة لتطور تاريخي طويل ساهمت عدة عوامل في بلورة أهم خصائصه المميزة له، وقد اختلفت النظريات الاجتماعية والسياسية الخاصة بالضريبة باختلاف مراحل تطورها من حيث أنها أعمال السيادة (عهد الإمبراطورية الرومانية) أو بارتباطها بالطابع التعاقدي (العقد الضريبي) باعتبارها مقابل لما تقدمه السلطة العامة من خدمات أو تأمينهم من المخاطر إلى مرحلة التضامن المالي الذي يعطي الطابع الالزامي للضريبة (التضامن الاجتماعي).

ومن أبرز التعاريف التي أعطيت للضريبة حسب تطورها التاريخي يمكن إجمالها في التالي:

تعريف **مونتسكيو** في كتابه روح القوانين1748: "الضريبة هي القسط الذي يعطيه كل مواطن من ماله ليؤمن القسط الآخر ولينعم بالهناء"، أي أن للضريبة طبيعة تبادل مقابل لما تقدمه أو تقوم به الدولة لصالح المواطن، نظرية التكافؤ.

وتطور المفهوم السابق بعد الحرب العالمية الثانية إلى مفهوم الإلزام دون مقابل حيث عرفها **كاستون جيز**: "الضريبة أداء نقدي تفرضه السلطة المختصة على الأفراد بصفة نهائية وبدون مقابل لتغطية النفقات العامة".

ومع تطور مفهوم الدولة وتنامي أدوارها الاقتصادية والاجتماعية، تطور الفقه الضريبي وظهرت محدودية التعاريف السابقة للضريبة، التي بات قاصرة عن مواكبة الوظائف الجديدة للدولة التي تخلت تدريجيا عن حيادها مما انعكس على الضريبة التي تطورت نتيجة لتطور دور الدولة وتنامي تدخلاتها في هذا الإطار، اعتبر الكاتبان الفرنسيان **لوسيان ميهل وبيير بلترام** في كتابهما العلوم والتقنيات الضريبية لسنة 1984: "الضريبة أداء نقديا إجباريا، يطلب من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، من القانون الخاص أو القانون العام، حسب قدارتهم التكليفية، عن طريق السلطة، بصفة نهائية وبدون مقابل محدد، بقصد تغطية التحملات العمومية أو لأهداف تدخل القوة العمومية.

إذا من خلال ما سبق يمكن تعريف الضريبة بأنها " اقتطاع نقدي جبري نهائي وبدون مقابل، تفرضها الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية (الجماعات الترابية) على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، من القانون الخاص والقانون العام، وذلك قصد تغطية النفقات العمومية والمساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والمالية".

ب- خصائص الضريبة.

من خلال التعريف الأخير يمكن أن نستنتج أهم خصائص الضريبة والمتمثلة أساسا في:

1 - الضريبة فريضة نقدية: تؤدى نقدا وليس عينا أو خدمة شخصية، نظرا لملائمتها مع الاقتصاد المالي والنظام الحديث.

2 - الضريبة فريضة إجبارية: حيث تعتبر من أعمال السيادة وتنفرد الدولة بفرضها وتحديد وعائها وكيفية تحصيلها لما تتمتع به الدولة من امتيازات على أموال الملزم باستيفاء قيمة الضريبة حيث لها حق استعمال عنصر الجبر والإكراه القانوني.

3 - الضريبة اقتطاع نهائي: أي أنه يدفعها الملزم بشكل نهائي والدولة ليست ملزمة برد قيمتها إلا في حالة التضريب الخاطئ (فرض ضريبة على الملزم عن طريق الخطأ).

4 - الضريبة تدفع دون مقابل مباشر: أي أن الملزم لا يحصل على مقابل مباشر من الدولة، بل هي قائمة على أساس التضامن الاجتماعي في توزيع عبء الضريبة حسب المقدرة التكليفية للملزم، وفي هذا الشأن تختلف الضريبة عن الرسم الضريبي الذي يؤدى مقابل خدمة تقدم للملزم من طرف الجهة الجابية (التي تفرض الضريبة).

5 - الضريبة هدفها تحقيق المصلحة العامة: أي استخدام مختلف تلك الموارد الضريبية من أجل تحقيق النفع العام للمجتمع، وكذلك استخدامها كوسائل للتدخل الاقتصادي والاجتماعي للدولة، حماية وتحقيقا للمصلحة العامة كهدف أسمى.

الفرع الثاني: الضريبة والمفاهيم المشابهة لها.

1 - الرسم الضريبي: "الرسم هو مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدى إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص وتنطوي في نفس الوقت على منفعة عامة". أي هو "اقتطاع نقدي إجباري دوري تفرضه أحد الأشخاص العامة (الجماعات الترابية مثلا) مقابل نفع خاص تقدمه للملزم"، وبالتالي يختلف الرسم الضريبي عن الضريبة في مسألة قوته الإلزامية حيث يتم فرضه بقرارات جبائية تصدرها الجماعات الترابية، وفي بعض الحالات يفرض بقانون، ويختلف عن الضريبة كذلك في مسألة النفع الخاص الذي يحصل عليه الملزم أي مقابل خاص يتمثل في الاستفادة الشخصية من الخدمة، ومسألة الجبر حيث يدفع الرسم ممن طلب الخدمة - رسم الخدمات الجماعية-، لكل من له سكن بالمنطقة الحضرية، وترتبط أهمية الرسم الضريبي أساسا بميزانيات الجماعات الترابية،

2 -الثمن العام أو الوجيبة: مبلغ يدفعه المستعمل لمرفق عمومي أو منشأة عمومية نظيرا مباشرا وآنيا عن الخدمات المقدمة من المرفق أو استعمال المنشأة. أي هو مقابل خدمة تؤديها إحدى الهيئات العامة نظرا لأهميتها وقيمتها إذ تتيح فرصة الانتفاع بها للجميع أي أنه يكون مقابل خدمة خاصة تدفع عند الطلب. ويتم إحداث الوجيبة من طرف السلطة التنظيمية وفي هذا الإطار تنص المادة 11من القانون التنظيمي 130-13 لقانون المالية: "تحدث الأجرة عن الخدمات المقدمة من لدن الدولة بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المعني بالأمر والوزير المكلف بالمالية".

3 - **الأتاوة**: هو مبلغ من المال يفرض جبرا على مالك عقار بنسبة المنفعة العامة التي عادت عليه من الخدمات العامة التي قام بها الأشخاص العامة، من خلال التحسينات على العقار والتي تؤدي إلى الرفع من القيمة المالية لهذه العقارات. فالأتاوة تمس العقارات وتدفع مرة واحدة ومقابل التحسينات التي استفاد منها العقار.

4-الرسم شبه الجبائي: تنص المادة 67 من القانون التنظيمي لقانون المالية 13-130: "تفرض بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المعني والوزير المكلف بالمالية الرسوم شبه الضريبية المقبوضة لأجل مصلحة اقتصادية أو اجتماعية، لفائدة شخص اعتباري خاضع للقانون العام غير الدولة والجماعات الترابية أو شخص اعتباري خاضع للقانون الخاص مكلف بمهام المرفق العام". فالرسوم شبه الجبائية اقتطاعات يؤسسها المجال التنظيمي من أجل غايات اقتصادية أو اجتماعية لفائدة مؤسسات عمومية صناعية أو تجارية، أو لفائدة أشخاص اعتبارية خاصة تتولى مهام المرفق العام.

5 - **الغرامة**: هو مبلغ مالي تقره الدولة على أي شخص خالف القانون مثل مخالفات البناء أو قواعد المرور وتدفع الغرامات جبرا.

المطلب الثاني: مشروعية الضريبة ووظائفها.

الفرع الأول: مشروعية الضريبة

هو مبدأ يستند في أساسه على الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789 الذي ينص على أن : "لكل المواطنين حق التأكد بنفسهم أو عن طريق من يمثلهم من ضرورة التكاليف العمومية التي يتحملونها"، لذلك فالقانون يفرض على جميع الأنظمة الضريبية إعداد قواعد خاصة للوعاء الضريبي والأسعار وكذا استخلاص الضرائب، الشيء الذي يعني أن القواعد الضريبية يجب أن ترتكز على القوانين المعمول بها.

وإذا كان مبدأ المشروعية الضريبة يقتضي أن يكون قرار التضريب وخلق الضريبة وتحديد معالمها من اختصاص القانون والمشرع؛ فإن هذا المبدأ ما هو إلا ترجمة للقبول الضريبي والذي قام بدور أساسي في التشكل التاريخي للديمقراطيات الغربية. هذا "القبول الذي يجد ترجمته سنويا عبر المادة الأولى من كل قانون مالية السنة، كتعبير سنوي عن هذا القبول الضريبي الذي يضفي من خلاله ممثلو الأمة الشرعية على المساس بالملكية الذي يجسده الاقتطاع الضريبي".

ففي قانون المالية لسنة 2020 نجد المادة الأولى تنص على" "تستمر الجهات المختصة، وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ومع مراعاة أحكام هذا القانون، في القيام خلال السنة المالية 2020:

-باستيفاء الضرائب والحاصلات والدخول المخصصة للدولة ؛

-باستيفاء الضرائب والحاصلات والرسوم والدخول المخصصة للجماعات الترابية والمؤسسات العمومية والهيئات المخول لها ذلك بحكم القانون.

وتضيف نفس المادة بأن: "كل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة سوى الضرائب المأذون فيها بموجب أحكام النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وأحكام هذا القانون تعتبر، مهما كان الوصف أو الاسم الذي تجبى به، محظورة بتاتا، وتتعرض السلطات التي تفرضها والمستخدمون الذين يضعون جداولها وتعاريفها أو يباشرون

جبايتها للمتابعة باعتبارهم مرتكبين لجريمة الغدر، بصرف النظر عن إقامة دعوى الاسترداد خلال ثلاث سنوات على الجباة أو المحصلين أو غيرهم من الأشخاص الذين قاموا بأعمال الجباية".

وبالتالي تتجسد مشروعية الضريبة من خلال مبدأين أساسيين وهما:

1 - الضريبة تفرض وتلغى وتعدل بنص قانوني. "مبدأ لا ضريبة إلا بنص القانون"، أي إن السلطة التشريعية هي التي يحق لها سن الضرائب، غالبا ما يحددها القانون الأسمى في البلاد، الدستور. وأغلب الدساتير اليوم، تسند صلاحية التشريع الجبائي، إلى البرلمان. وحتى في الدول التي ليس لها دستور مكتوب، كبريطانيا، فإن التشريع الجبائي يعتبر حقا حصريا للبرلمان. وهذا المبدأ يعني، أن كل الالتزامات التي تلقى على كاهل الملزمين بالضريبة، يجب أن تحدد في القانون الجبائي، أي في النصوص ذات الصلة بالضرائب، التي يناقشها ممثلو الملزمين، ويقبلوها، بطريقة شرعية.

واختصاص البرلمان في المادة الضريبية ينص عليه دستور 2011 في الفصل 71: يختص القانون.. بالتشريع في الميادين التالية "..... النظام الضريبي. ووعاء الضرائب. ومقدارها وطرق تحصيلها ". والفصل 75 فقرة 1: " يصدر قانون المالية، الذي يودع بالأسبقية لدي مجلس النواب، بالتصويت من قبل البرلمان، وذلك طبق الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيمي".

2 - تنشأ الضريبة من خلال واقعة قانونية، ويترتب عليها نشوء الدين الضريبي وهو ما يعبر عنه بالواقعة المنشئة للضريبة والتي تنتج آثارين وهما: نشوء الدين الضريبي، وتحديد تطبيق النظام القانوني للضريبة.

غير أن هذا المبدأ يعرف بعض الحدود التي ستؤثر حتى على دور المشرع في هذا المجال، الفصل 75 من الدستور في الفقرتان 3 و4: "إذا لم يتم في نهاية السنة المالية التصويت على قانون المالية أو لم يصدر الأمر بتنفيذه، بحسب إحالته إلى المحكمة الدستورية، تطبيقا للفصل 132 من الدستور، فإن الحكومة تفتح مرسوم الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية، والقيام بالمهام المنوطة بها، على أساس ما هو مقترح في الميزانية المعروضة على الموافقة ".

كما أن مبدأ مشروعية الضريبة يعرف حدودا أخرى ناتجة عن تواجد اقتطاعات ذات طبيعة ضريبية لا تقتضي مصادقة البرلمان عليها يتعلق الأمر هنا بالضرائب المحلية والتي تقرها وتصوت على أسعارها الجماعات الترابية وفق للمادة 92 من القانون التنظيمي 113-14 المتعلق بالجماعات.

الفرع الثاني: وظائف أو أهداف الضريبة.

أدى توسع تدخل الدولة إلى تعدد وظائف الضرائب، فبالإضافة إلى اعتبارها أداة لتمويل مختلف نفقاتها (نفقات الدولة) أصبحت تؤدي دورا هاما في التأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي من أجل تحقيق عدة وظائف.

1 - **الوظيفة المالية**: تعني تمويل ميزانية الدولة من أجل تحمل النفقات، وفي هذا الإطار يجب أن تكون الضريبة ذات مردودية أكبر من التكاليف الخاصة بتأسيسها وتحصيلها ودون أن تؤدي إلى حصول ضغط جبائي أو التأثير على قدرة الملزم الضريبية مما ينعكس سلبا على المردودية المالية للضريبة.

2 - **الوظيفة الاقتصادية**: يمكن للسلطات العمومية أن تؤثر على البنية أو الظرفية الاقتصادية بواسطة الآليات التالية:

- ✓ تشجيع قطاع معين من خلال خفض سعر الضريبة أو الإعفاء منها.
- ✓ رفع أو خفض سعر الضريبة من أجل تشجيع أو خفض القدرة الشرائية للمستهلك.
- ✓ تطبيق الضريبة على الواردات من أجل حماية الصناعة الوطنية

وبالتالي فالهدف من الوظيفة الاقتصادية يتجلى أساسا في السعي إلى تحقيق النمو الاقتصادي وتحقيق الاستقرار الاقتصادي أي عدم الاضطراب أو اللاتوازن في الوضع الاقتصادي والاجتماعي للدولة باستقرار مستوى الأسعار ومعدل النمو الاقتصادي. والسعي إلى تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي الذي يتحقق باستقرار مستوى أسعار ومعدل النمو الاقتصادي.

3 - الوظيفة الاجتماعية:

توجيه الموارد الضريبية إلى معالجة بعض المشكلات الاجتماعية -فيمكن استخدامها للتصدي لأزمة السكن عن طريق إعفاء رأس المال المستثمر في القطاع من الضرائب، أو فرض ضرائب أعلى على بعض المنتوجات التي تؤثر على صحة المواطنين كالتبغ والحكول...- عن طريق إعادة توزيع الدخل والاستفادة الجماعية من عائدات الضرائب ومن مشاريع المصلحة العامة والحد من الفوارق الاجتماعية الطبقية وتحقيق العدالة الجبائية المؤدية إلى العدالة الاجتماعية.

وكذلك من خلال فرض الضريبة طبقا للقدرة التكليفية للملزم وهذا ما يسمى بشخصية الضريبة.

إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الضريبة وتخفيف عبء الضريبة على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة وتخفيف الضريبة على السلع الأساسية أيضا.

4- الوظيفة السياسية:

حيث أصبحت الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة.

5 - **وظيفة تكنولوجية**: من خلال منح امتيازات ضريبية على المؤسسات التي تقوم بأبحاث علمية وتقنية وإعفائها من الضرائب الإضافية أو خصم نفقات البحث العلمي من الضرائب.

6 - **وظيفة بيئية**: حماية البيئة من الصناعات المضرة بإخضاعها لضرائب بيئية أو ما يسمى بالضرائب الخضراء وذلك لزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلى إصلاح الأضرار البيئية التي تخلفها الانبعاثات المضرة للبيئة.

المطلب الثالث: مراحل نشوء الالتزام الجبائي وتصنيفات الضرائب.

الفرع الأول: مراحل نشوء الالتزام الجبائي

الالتزام الجبائي شأنه شأن باقي الالتزامات القانونية الأخرى – مع بعض الفروق – حيث ينشأ ويستمر كما ينقضي ويتولد عن واقعة تسمى الواقعة المنشأة للضريبة، والتي تعني ذلك التصرف القانوني أو الوضعية التي

ينشأ عنها الدين الضريبي، والذي يمر عبر ثلاث مراحل أساسية متتابعة، وهي الوعاء assiette والتصفية أو كما يسميها البعض بربط الضريبة liquidation والتحصيل، recouvrement.

ويعرف الفقيه François DERUEL الواقعة المنشئة للضريبة بكونها: "تلك الواقعة المادية أو الفعل القانوني الذي يسفر عن ميلاد الدين الضريبي، سواء تعلق الأمر بفعل قانوني أو وضعية اقتصادية". وشروط ميلاد الدين الضريبي يتم تحديدها وضبط قواعدها من طرف المشرع.

وينشأ دين الضريبة من خلال تحديد واقعة معينة التي تنعت بالواقعة المنشئة للضريبة، ويشمل المادة الضريبية وتسمى هذه المرحلة بمرحلة الوعاء، وهي المرحلة الأولى التي تحدد العناصر الخاضعة للضريبة أو مجال ومادة فرض الضريبة، ثم تقاس الضريبة ويحدد مبلغ أو سعر الضريبة وهي مرحلة التصفية أو ربط الضريبة، انتهاء بمرحلة التحصيل أو أداء الضريبة واستخلاصها، وبها ينقضي الالتزام الضريبي.

الفقرة الأولى: تحديد وتقدير الوعاء الضريبي.

الوعاء الضريبي هو «المادة التي تفرض الضريبة عليها»، أو هو «المنبع الذي تغترف منه الدولة مؤونتها بواسطة الضرائب»، حيث عرف بيير بلترام P.Beltram الوعاء L'assiette بأنه "مجموع العمليات الإدارية التي تهدف إلى البحث عن المادة الضريبية و تقديرها..".

إذن الوعاء يتعلق باختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة (رأسمال أو دخل أو تصرف أو نشاط معين، أو قد يكون هو الشخص نفسه)، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فالوعاء لا يقتصر على دراسة المادة الضريبية، بل يهتم كذلك بطرق تقديرها، أي تحديد الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من المادة موضوع الضريبة أي أساس الضريبة. كما أن معرفة المادة التي تفرض عليها الضريبة لا تكفي، في التشريعات الحالية التي تأخذ بتشخيص الضريبة، (Personnalisation de l'impôt) لتحديد المقدرة التكليفية للملزم.

إن تقدير الوعاء الجبائي، يعد من أخطر الأعمال التي تقوم بها الإدارة الجبائية، حيث تكون خصما وحكما في نفس الوقت، فمن ناحية، عليها ألا تبالغ في تقدير الوعاء (بمبررات السعي لأكبر حصيلة ممكنة)، ومن ناحية أخرى، يجب ألا يقل التقدير، عن الحقيقة والواقع (بمبررات تخفيف العبء الجبائي على المكلفين).

وبالتالي عليها أن تحقق التوازن في معادلة حماية حقوق الخزينة وحقوق المكلف معا. والإدارة مضطرة إلى القيام بهذا التقدير بنفسها أو الإشراف عليه أو التحقق من صحته، في الكثير من الحالات، وإلا ستضيع حقوق الخزينة العامة.

وتنشأ عن عمليات التقدير، غالبية المنازعات الجبائية، بين الإدارة الجبائية والمكلفين. مما جعل التشريعات الجبائية تتطور في اتجاه إبعاد الإدارة عن التدخل المباشر في الكثير من عمليات التقدير، ولكن دون إقصائها بالمطلق ويتمثل دورها في المراقبة والتدقيق. وتتم عملية تحديد وتقدير وعاء الضريبة وفق الأساليب التالية:

1-أسلوب المؤشرات (المظاهر) الخارجية:

تتولى الإدارة الضريبية مباشرة إحصاء العناصر الخاضعة للضريبة انطلاقا من المظاهر الخارجية les signes extérieures de richesse كإحصاء الأبواب والنوافذ التي طبقت في فرنسا من بداية نهاية القرن

الثامن عشر إلى سنة 1925 أو مؤشرات نمط العيش كما هو في الضريبة على الدخل في فرنسا. ورغم أن هذا الأسلوب، يعتبر بسيطا وسهلا، ويجنب الإدارة الاصطدام بالملزم إلا أنه:

-غير دقيق، إذ أن المؤشرات الخارجية غير كافية في إعطاء صورة صحيحة و دقيقة عن دخل الأشخاص أو ثرواتهم.

-إنه لا يساعد على تحقيق العدالة الجبائية؛ لأنه لا يسمح بتشخيص الضريبة، ولا يعتد بالتغييرات على دخل الأفراد.

ونظرا لخطورة هذه العيوب التي يعاني منها التقدير على أساس المؤشرات الخارجية، فلقد تم التخلي عنه، ولم تعد الدول تأخذ به، إلا في الحالات التي ترغب فيها الإدارة التحقق من صحة التصريحات المدلى بها (في إطار محاربة الغش و التهرب الضريبيين عموما) .

2- أسلوب التقدير الجزافي:

تعتمد الإدارة الجبائية على قرائن قانونية (Indices) يحددها المشرع، أو يتم التفاوض عليها بين الإدارة الجبائية في إطار تمثيل مهني (نقابة، أو اتحاد مهني..) ويتوج التفاوض باتفاق يسري على الخاضعين للضريبة، والمنتمين لقطاع أو نشاط اقتصادي معين، كالاتفاقية الجبائية، إذ لا يطلب من الملزمين تقديم تصريحات مفصلة عن دخولهم، بل يكتفون بتقديم معلومات تتعلق برقم أعمالهم (مثلا بالنسبة للفلاحين، مساحة الأراضي المزروعة، وبالنسبة للخبازين، كميات الدقيقة المستعملة، وهكذا)، فتطبق الإدارة سعرا جزافيا على هذا الرقم. المادة 40-41 من مدونة الضرائب 2000.

تعتبر أكثر دقة إلا أنها مع ذلك تبقى طريقة تقريبية، وبالتالي تم التقليص من الاعتماد عليها، في مقابل زيادة الاعتماد على نظام أو طريقة الإقرار أو التصريح؛ حتى صار هو " النظام العام"، الذي لا يمكن الخروج عليه، أو استبداله، إلا في حالات خاصة، نص عليها القانون.

3- أسلوب الإقرار أو التصريح:

بمقتضى هذا النظام، يلزم المكلف شخصيا بالضريبة، بتقديم إقرار أو تصريح، داخل آجال معينة، يبين فيه، بصورة مفصلة، مقدار وعاء الضريبة لديه. وهذا التصريح يخضع لمراقبة الإدارة الجبائية، ولهذا يسمى بـ"التصريح المراقب" (Déclaration contrôlée).

أو عن طريق إقرار الغير: ففي هذه الحالة يقوم شخص آخر غير المكلف بتقديم إقرار إلى الإدارة الجبائية يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، كالمستأجر الذي يبلغ عن قيمة الأجرة التي يدفعها للمالك، ورب العمل الذي يقدم إقرارا عن الأجور المدفوعة للعاملين أو الشركة التي تقدم إقرارا عن الأرباح والفوائد الموزعة.

من مزايا التصريح الضريبي:

• يرسخ روح المواطنة، أي المساهمة التلقائية للجميع في تقديم ما عليهم من ديون ضريبية لصالح الدولة أي لصالح النفع العام.

• ويعتبر الإقرار أفضل وسيلة لتقدير الوعاء لأنه يقدم من الملزم هو العارف بكل خبايا أنشطته التي يجب أن تخضع للضريبة.

•يساهم الإقرار في تقليص الأعباء والنفقات الإدارية، المتعلقة بالتحصيل الضريبي، حيث تكون الإدارة في غنى عن السعي إلى التقدير المباشر من طرفها وتقلص تكاليف الفحص والمراقبة ...

• ويختلف وقت تقديم التصريح حسب أنواع الضرائب.

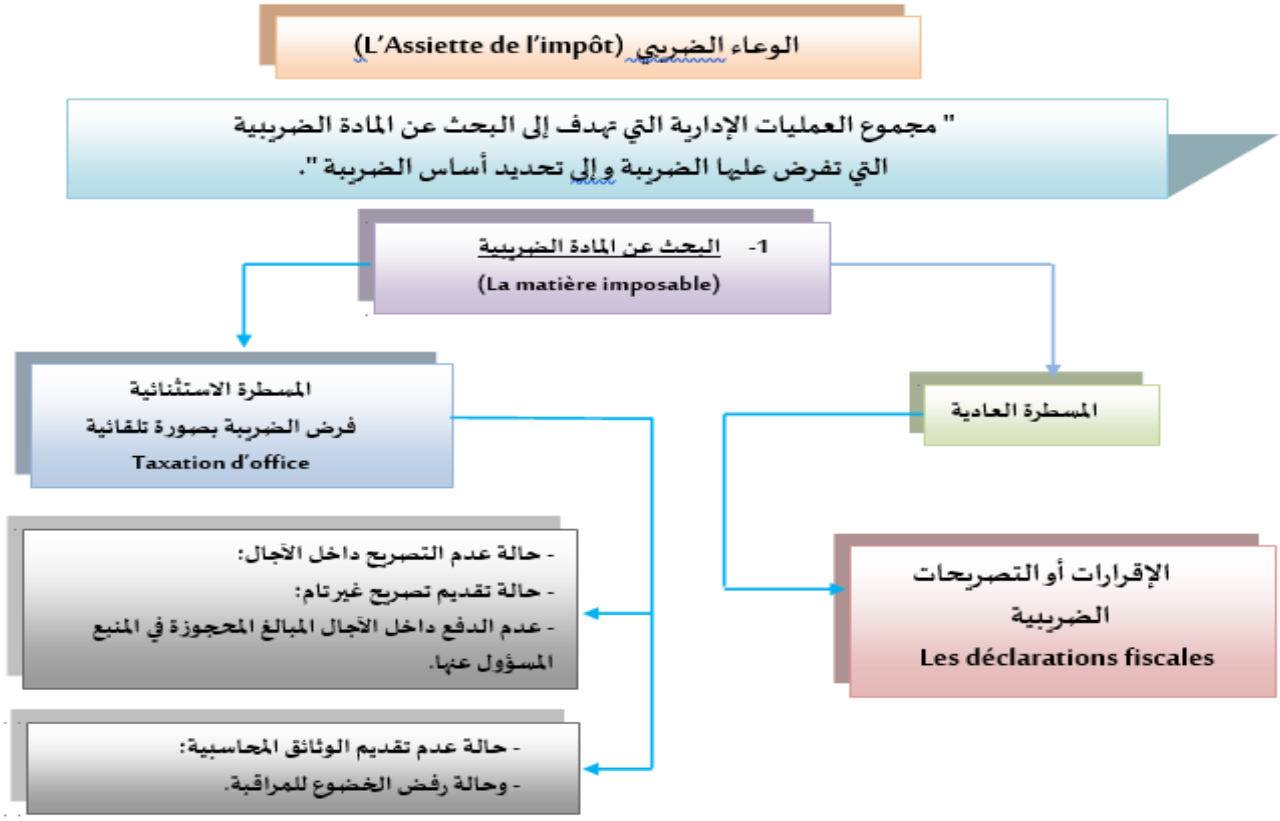
ومن عيوب الإقرار الضريبي أنه يشكل عبئا نفسيا واقتصاديا على الملزم، كما أنه قد يكون مشجعا على الغش الضريبي. وبالتالي، لا يكون فعالا إلا إذا كانت هناك إدارة قادرة على ممارسة رقابة صارمة على تصريحات الملزمين.

4- أسلوب التقدير الإداري المباشر:

يقوم على حق الإدارة في أن تقوم بمفردها بتقدير وعاء الضريبة، بناء على المعلومات التي تتوافر، ولا تقوم به الإدارة إلا في حالات استثنائية، وكإجراء عقابي، ضد المكلفين الذين يمتنعون عن تقديم إقراراتهم في الوقت المناسب أو تقديم إقرار مزيف.

ويتحدد الوعاء في هذه الحالة، بناء على المعطيات والمعلومات المتوفرة عند الإدارة الجبائية عن الملزم، سواء فيما يتعلق بسنة أو سنوات سابقة أو السنة موضوع الإقرار. غير أنه، قبل سلوك أسلوب التقدير المباشر(بصورة تلقائية)، ألزم المشرع الإدارة بضرورة تبليغ المعني بالأمر، تبليغا قانونيا، بما تنوي هذه الأخيرة فعله، وتدعوه إلى تقديم إقراره داخل أجل شهر من تاريخ التوصل. وحتى إذا لم يستجب لتلك الدعوة، تخبره مرة ثانية، بوضع إقراره داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ، وتطلعه على الأسس الجديدة المنوي اعتمادها في فرض الضريبة في حقه، بصورة تلقائية (Taxation d'office).

وتعتبر ضمانة التبليغ، من الإجراءات الجوهرية التي يجب على الإدارة الجبائية احترامها، لمساسها بحق الدفاع. وقد رتب القضاء على خرقها، بطلان مسطرة فرض الضريبة بالصورة التلقائية.



الفقرة الثانية : تصفية الضريبة أو سعر الضريبة

هي مرحلة تحديد المقدار الذي يجب اقتطاعه من الوعاء، أي حساب مبلغ الضريبة، الذي تحصله الإدارة الجبائية، وتدخله إلى الخزينة العامة: أي تحديد السعر الذي يجب تطبيقه على الوعاء، بعد خصم التكاليف والإعفاءات.. للوصول إلى مبلغ الضريبة، الواجب الأداء.

وتوجد عدة تقنيات لاحتساب مبلغ الضريبة لكن الأكثر استعمالا في جل التشريعات هي تطبيق سعر الضريبة على الوعاء من أجل احتساب مبلغ الضريبة.

سعر الضريبة Le taux de l'impôt هو «مبلغ الضريبة، في علاقته بوعاء الضريبة». وقد يكون هذا السعر ثابتا لا يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وعندئذ يقال عن هذه الضريبة بأنها نسبية (proportionnel) وقد يكون هذا السعر متغيرا، يتغير بتغير قيمة المادة الضريبية، بحيث يرتفع بارتفاعها، وعندئذ يقال عن هذه الضريبة بأنها تصاعدية.

1- الضريبة النسبية أو السعر الثابت : le taux proportionnel stable

إن الضريبة النسبية، تفرض بسعر واحد (بنسبة معينة) محددة وثابتة، مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة. مثال ذلك: أن تفرض الضريبة بسعر 10%، من الدخل مهما بلغ مقداره (عشرة آلاف أو مائة ألف

أو مليون درهم، في السنة). غير أن هذا الأسلوب لا يراعي المقدرة التكليفية الحقيقة ولا يميز بين الدخول رغم أنه سهل التطبيق على المستوى الفني.

لذلك تم التخلي عن السعر النسبي في الكثير من الضرائب غير القابلة للتشخيص (كالضريبة على الدخل)، ليحل محلها الضريبة بنظام السعر التصاعدي. ولكننا مازلنا نجد الأسعار النسبية في الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة)، وفي بعض الضرائب المباشرة أيضا (مثل الضريبة على دخل بعض أنواع الشركات في المغرب – شركات الخدمات المكتسبة لصفة القطب المالي للدار البيضاء حيث حدد سعر الضريبة في 15%)، المادة 19 من المدونة، وكذا في بعض الضرائب المحلية (رسم الخدمات الاجتماعية، الذي يفرض بسعر ثابت (10%) من القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة الحضرية). ومثال على ذلك الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الجميع دوم تشخيص ودون تحديد للكمية المستهلكة.

2- <u>الضريبة أو السعر التصاعدي</u>

سميت الضريبة التصاعدية (L'impôt ou le taux progressif) لأن السعر يتصاعد تبعا لازدياد قيمة المادة الخاضعة لها. ويمكن تحقيق التصاعد بطرق متعددة، من أهمها: التصاعد (الإجمالي) بالطبقات، والتصاعد الجزئي بالشرائح.

✓ **<u>التصاعد الإجمالي بالطبقات</u> (La progressivité globale):**

في هذا النظام، تقسم المادة الخاضعة للضريبة- الدخل أو الثروة مثلا- إلى طبقات (classes)، ويخصص لكل طبقة سعر معين، يتزايد مع تزايد قيمة الطبقات، من الدخل صفر (0 درهم)، إلى أعلى طبقة. فيدفع المكلف الذي ينتمي إلى طبقة معينة؛ الضريبة بسعر واحد، (على مجمل دخله)، هو السعر الخاص بطبقته. فإذا ازداد دخله، عن الحد الأعلى للطبقة التي ينتمي إليها، فإنه يخضع بمجمله، لسعر أعلى، هو سعر الطبقة التي انتقل إليها (صعودا) مثال: إذا كان دخل فرد ما يبلغ 80.001 درهم فإنه تطبق عليه نسبة 30% حسب سعر الطبقة الثالثة، رغم أن دخله زاد عن حد الطبقة الثانية بدرهم واحد.

رقم الطبقة	حجم الطبقة (بالدرهم)	السعر المطبق عليها
الأولى	من 0 إلى 50.000	% 10
الثانية	من 50.001 إلى 80.000	% 20
الثالثة	من 80.001 إلى 120.000	% 30
الرابعة	ما زاد على 120.000	% 34

✓ **<u>التصاعد بالشرائح</u> (La progressivité par tranches):**

في هذا النظام يقسم الوعاء – الدخل مثلا- إلى عدة أجزاء تسمى الشرائح، (tranches) ويخصص لكل شريحة سعرها الخاص. ويتزايد سعر الشرائح بشكل تصاعدي، مع تزايد قيمة الدخل. حيث يخضع الدخل لعدة أسعار

بقدر ما يحتويه من شرائح، ونحصل على مبلغ الضريبة الواجب الأداء، بجمع المبالغ المطلوبة عن كل شريحة من الشرائح التي تكون الوعاء. أو عن طريق خصم المبالغ المخفضة من النتيجة الجبائية.

مثال: المادة 71من مدونة الضرائب 2020. يحدد على النحو التالي جدول حساب الضريبة على الدخل:

رقم الشريحة	قيمتها (بالدرهم)	السعر المطبق عليها	قيمة الشريحة	المبالغ المخفضة
الأولى	**من 0 إلى 30.000**	**معفاة**	**30.000**	**00**
الثانية	**من 30.001 إلى 50.000**	**% 10**	**20.000**	**3000**
الثالثة	**من 50.001 إلى 60.000**	**% 20**	**10.000**	**8000**
الرابعة	**من 60.001 إلى 80.000**	**% 30**	**20.000**	**14000**
الخامسة	**من 80.001 إلى 180.000**	**% 34**	**100.000**	**17200**
السادسة	**ما زاد**	**% 38**	**ما زاد**	**24400**

تمرين: سعيد لديه دخل سنوي يقدر ب 85000,00 درهم.

إن دخل سعيد هو (85.000) درهم.

1-الحساب بطريقة الشرائح بتقسيم الدخل على قيمة كل شريحة ثم جمعها وإخضاعها لسعر الضريبة:

يقسم الدخل إلى 30.000 (شريحة أولى) + 20.000 (شريحة ثانية) + 10.000 (شريحة ثالثة) + 20.000 (شريحة رابعة) + 5000 (شريحة خامسة).

فكم سيؤدي سعيد عن هذه الشرائح التي تكون دخله؟

- عن الشريحة الأولى، وحجمها 30.000 درهم سيؤدي: 30.000 × 0 % = 0.00 درهم معفاة؛
- عن الشريحة الثانية وحجمها 20.000 درهم سيؤدي: 20.000 × 10 % = 2.000 درهم؛
- عن الشريحة الثالثة وقيمتها 10.000 درهم سيؤدي: 10.000 × 20 % = 2.000 درهم؛
- عن الشريحة الرابعة وقيمتها 20.000 درهم سيؤدي: 20.000 × 30 % = 6.000 درهم؛
- عن الشريعة الخامسة وقيمتها 5.000 درهم سيؤدي: 5.000 × 34 % = 1.700 درهم؛

أما المبلغ الكامل للضريبة الذي سيؤديه هو جمع مبالغ الضريبة المستحقة على كل شريحة من دخله هو:

2.000 + 2.000 + 6.000 + 1700 = **11.700 درهم.**

2- الطريقة الثانية هي إخضاع الدخل الإجمالي لسعر الضريبة الموافق له مع خصم المبالغ المخفضة:

85.000 * 34% = 28900 – 17200 = **11700**

أما إذا تم حسابها بالطبقات: 85.000 × 30 % = 25.500 درهم، وبالتالي يتضح أن تطبيق طريقة التصاعد بالطبقات تجعل الملزم يخضع لضريبة أعلى بأضعاف قيمة مما يمكن أن يدفعه بطريقة الاحتساب بالشرائح.

وبالتالي يعمد المشرع إلى إقرار بعض الإجراءات التي تحقق مبدأ العدالة الجبائية وخاصة في الضريبة على الدخل أو ما يعرف بتشخيص الضريبة وذلك:

- بإعفاء الحد الأدنى للمعيشة وذلك من أجل العناية بالوضعية الاجتماعية للإنسان، من خلال حساب القدرة الشرائية للأفراد في المجتمع وعلى أساسها يحدد مقدار الدخل الذي يجب أن يتم إعفاؤه من الضريبة حيث تم تحديده في المدونة العامة للضرائب في 30,000درهم.

-عند احتساب الضريبة يراعي المشرع وضعية التحملات العائلية للملزم إما بواسطة تخفيض مادة الضريبة أو تخفيض السعر أو مبلغ الضريبة حيث يتم خصم التحملات العائلية المتمثلة في - 360 درهم- في حدود 6 أشخاص – 2160 درهم - عن الزوجة أو الأولاد الذين لا يعملون في حدود 27سنة، ويستثنى من شرط السن المصابين بعاهة تحول بينهم وبين كسب معيشتهم بأنفسهم، المادة 74 من المدونة العامة للضرائب.

إن مفهوم الضريبة التصاعدية يعد من أهم أدوات تحقيق العدالة الجبائية وإعادة توزيع الثروة الوطنية، فالدولة تقتطع، بفضله، الأموال "الفائضة" عن الحاجة الحدية، لبعض الملزمين، ثم تعيدها إلى النظام الاقتصادي، مستخدمة في ذلك عملية إعادة توزيعها، بطرق مختلفة (الإنفاق على المرافق العامة الاجتماعية، والإعفاءات الضريبية، وغيرها).

تصفية الضريبة La liquidation de l'impôt

تحديد السعر الذي يجب تطبيقه على الوعاء، بعد خصم التكاليف والإعفاءات.. للوصول إلى مبلغ الضريبة الواجب الأداء.

مثال الضريبة على الدخل

سعر الضريبة المادة 73
Taux de l'impôt

طرق حساب الضريبة

التصاعد بالشرائح
(La progressivité par tranches)
تفرض كل سنة على مجموع دخل السنة السابقة
الأجور: سنة تملكها مع مراعاة التسوية على أساس الدخل الإجمالي
المادة 71

رقم الشريحة	حجمها أو قيمتها(بالدرهم)	السعر المطبق عليها
الأولى	من 0 إلى30.000	معفاة
الثانية	من30.001←50.000	%10
الثالثة	50.001←60.000	%20
الرابعة	60.001←80.000	%30
الخامسة	80.001←180.000	%34
السادسة	ما زاد	%38

التخفيضات

شخصنة الضريبة
خصم الاعباء العائلية: 360 درهم عن كل شخص يعوله في حدود 6 أفراد. الأبناء إلى غاية 27 سنة. المادة 74-75

مكان فرضها

مكان الموطن الضريبي للخاضع للضريبة أو مكان مؤسسته الرئيسية. الإخبار أو تقديم إقرار بكل تغيير للموطن داخل أجل 30 يوما لتاريخ التغيير. المادة 72

المصطفى قريشي كلية الحقوق

الفقرة الثالثة: تحصيل الضريبة.

يعتبر تحصيل الضريبة آخر مرحلة من مراحل الالتزام الجبائي، ويقصد به مجموع العمليات والإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية في نقل قيمة أو مبلغ الضريبة من ذمة الملزم إلى صندوق الخزينة العامة للدولة استيفاء لحقها.

وحسب مدونة تحصيل الديون العمومية في المادة الأولى: " يقصد بالتحصيل مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيآتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات".

ويتم تحصيل الضريبة وفق أساليب متعددة، إلا أنه يمكن حصرها في أربعة أساليب وهي: أسلوب الأداء المباشر أو الأداء التلقائي وأسلوب الحجز في المنبع، وأسلوب الأقساط المقدمة الدورية، وأسلوب التحصيل عن طريق الجدول.

1-التحصيل عن طريق الأداء التلقائي أو المباشر

حيث يقوم الملزم بأداء مبلغ الضريبة مباشرة إلى الخزينة العامة من خلال الإقرار أو التصريح الذي يقدمه عن دخله أو ثروته، وتتولى الإدارة احتساب قيمة الضريبة بناء على هذا التصريح.

ويعتبر هذا الأسلوب أسهل أساليب الأداء وأكثرها انتشارا وشيوعا، ويعتمد عليه في سداد بعض الضرائب المباشرة كالضرائب العقارية والضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية والضريبة على الدخل.

المادة 176من المدونة: يجب على الخاضعين للضريبة المفروض عليهم نظام الإقرار الشهري أن يودعوا، قبل العشرين 20 من كل شهر لدى قابض إدارة الضرائب، إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال الشهر السابق وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له.

2- التحصيل عن طريق الحجز من المنبع:

تعمد الإدارة الضريبية في هذه الحالة إلى تحصيل الضريبة من مصدر المادة الخاضعة للضريبة، ويسمى أيضا الأداء غير المباشر بأن تلزم شخصا ثالثا تربطه بالمكلف الأصلي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة وأدائها إلى الخزينة العامة، كالضريبة على الدخل والأجور، الأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة، حيث يقوم في هذا السياق المستخدم سواء كان دولة أو شخص معنوي آخر أو شخص طبيعي باقتطاع مبلغ الضريبة من الراتب أو الأجر الذي سيؤدي للمستفيد سواء كان موظفا أو أجيرا، ويتميز هذا الأسلوب بسهولة التحصيل وسرعته وقلة تكاليفه ووفرة الحصيلة، كما أنه يحد من فرص التهرب الضريبي.

3- التحصيل عن طريق الأداء بأسلوب الأقساط المقدمة الدورية:

تعتمد الإدارة الضريبية أحيانا على أسلوب الأقساط المقدمة التي يقوم المكلف بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية وفقا لتصريح يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة المالية السابقة، على أن تتم تسوية الضريبة نهائيا بعد تصفيتها حيث يسترد الملزم ما قد يزيد عن قيمة الضريبة التي تم تصفيتها أو يدفع ما يقل عنها، وتتميز هذه الطريقة بوفرة الحصيلة بالنسبة لموارد الخزينة العامة للدولة.

المادة 170من المدونة: تؤدى الضريبة على الشركات عن السنة المحاسبية الجارية في أربع (4) دفعات مقدمة على الحساب تساوي كل واحدة منها % 25من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة مختتمة، وتسمى هذه السنة فيما يلي السنة المرجعية». تقوم الشركة تلقائيا بأداء الدفعات المقدمة على الحساب المشار إليها أعلاه إلى قابض إدارة الضرائب التابع له مقرها أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، وذلك قبل انقضاء الشهر الثالث والسادس والتاسع والثاني عشر من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية.

4- التحصيل عن طريق الجدول أو قوائم الإيرادات:

يتم عن طريق الجدول بإصدار الإدارة الضريبية أمرا بتحصيل الضريبة في حالات:

-عند عدم أداء الضريبة المستحقة على الشركات أو دخول الأفراد، تلقائيا إلى قابض الضرائب.

- في حالة فرض الضريبة تلقائيا من طرف الإدارة الضريبية أو تصحيح الضرائب حسب المواد 220-221-222-223.

غير أنه لا يتم إصدار الضريبة إذا كان مبلغها يقل عن 100.00 درهم.

ويتم ذلك عن طريق قوائم الإيرادات بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة حيث يحرر مأمور إدارة الضرائب قوائم بشأن استيفاء الضريبة على القيمة المضافة التي لم تدفع وفق الشروط الواردة في المواد 110 و 111 و 112 من المدونة العامة للضرائب أو الضريبة المفروضة بصورة تلقائية أو نتيجة لتصحيح الإقرارات. المادة 177 من المدونة العامة للضرائب.

وتمر عملية التحصيل بعدة مراحل كما هو منصوص عليها في مدونة تحصل الديون العمومية، وكما هي موضحة في الخطاطة أسفله، إما عن طريق التحصيل الرضائي خلال الفترة الممتدة من تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق أو عن طريق التحصيل الجبري، حيث تبتدئ بمسطر التحصيل الرضائي وذلك بإعداد الجداول وأوامر الاستخلاص (المادة)4 وتذيل الأوامر بالاستخلاص بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو من يفوضه أو الآمر بالصرف بالنسبة للجماعات الترابية أو المؤسسات العمومية (المادة 12)، وترسل الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل 15 يوما على الأقل قبل الشروع في التحصيل من أجل مراقبة صحة التحصيل (المادة 05).

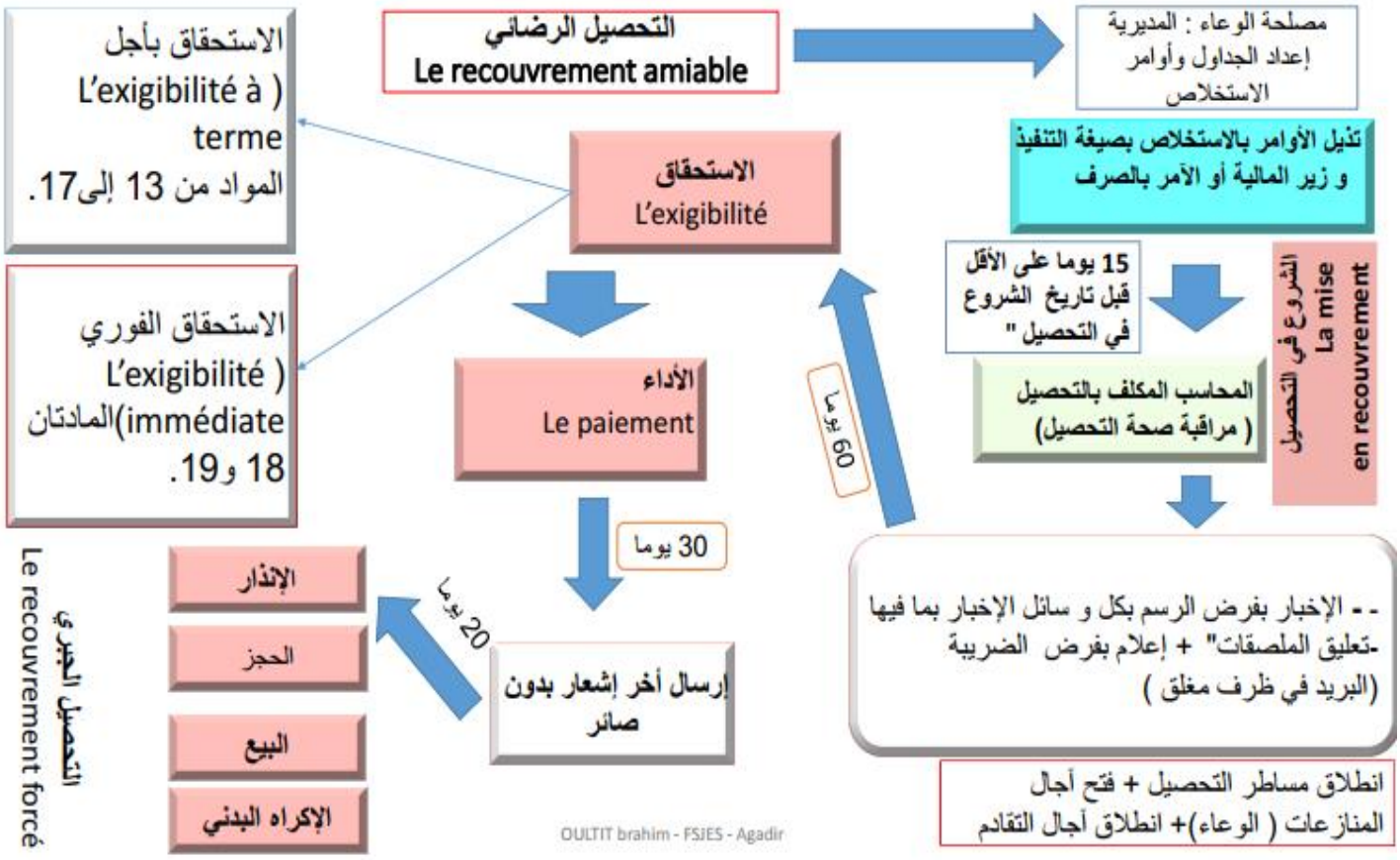
ويتم إخبار الملزمين بتاريخ الشروع في التحصيل بكل الوسائل الممكنة – تعليق ملصقات – البريد في ظرف مغلق، على أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل ويتضمن هذا الإخبار المبلغ الواجب أداؤه وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق (المادة 05)، ويحتسب تاريخ استحقاق الضرائب المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها أي بعد مرور 60 يوما من تاريخ الشروع في التحصيل، بينما تستحق الديون العمومية الأخرى التي لم ترد في المواد 13 و 14 و 15 من مدونة تحصيل الديون العمومية بعد انصرام 30 ثلاثين يوما من تاريخ إصدارها، أي أن هذه الضرائب السابقة تستحق باحتساب الأجل.

وهناك ضرائب أخرى تستحق بشكل فوري ويتعلق الأمر بالجداول وقوائم الإيرادات التي يتم إصدارها على سبيل التسوية والخاص بالضرائب والرسوم المفروض تسديدها أصلا بناء على تصريح الملزم، وفي حالة عدم توفر الملزم على محل اعتيادي بالمغرب أو محل مؤسسته الرئيسي. (المادة 18 -19).

وفي حالة عدم الأداء بعد مرور 30 يوما من تاريخ الاستحقاق، الآجال السابقة، فإن المبالغ غير المسددة تخضع لزيادة عن التأخير بنسبة 8%.

وقد تلتجأ الإدارة الضريبية إلى وسيلة التحصيل الجبري في حالة عدم قيام الملزم بأداء ما عليه من ضرائب مستحق للإدارة الضريبية في الآجال السابقة، ولا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر، وبعد مضي أجل الثلاثين يوما من تاريخ الاستحقاق، وعشرون يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار.

وتباشر بعد ذلك إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي: الإنذار ثم الحجز ثم البيع، وصولا إلى الإكراه البدني حسب المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.



المصدر: الأستاذ أولتيت إبراهيم. موقع جامعة ابن زهر أكادير

الفرع الثاني: تصنيف الضرائب

تتنوع وتتعدد تصنيفات الضرائب حسب تنوع معايير التقسيم ويمكن التمييز بين أنواع الضرائب من خلال عدة محددات رئيسية وهي حسب النوع وحسب المادة الضريبية أو السعر أو من خلال المراحل والأطوار الثلاثة التي تمر بها الضريبة - الوعاء - التصفية – التحصيل.

لكن يبقى أهم تصنيف هو تصنيفها حسب النوع:

الفقرة الأولى : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

يعد هذا التصنيف الأكثر تداولا في جميع الأنظمة الضريبية حيث يتم التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث تعتبر الضريبة مباشرة بصفة عامة حين يتم اقتطاع المبلغ المالي مباشرة من دخل الملزم أي من ثروته، وتكون غير مباشرة حين تفرض على الدخل بمناسبة استعماله أي بمناسبة إنفاقه أو على ثروته -رأس ماله- بمناسبة انتقالها أو تداولها.

ويعد هذا التصنيف من أصعب التصنيفات لعدم وجود قواعد علمية وموضوعية تمكن من التمييز بين النوعين، بيد أنه تم اعتماد ثلاثة معايير للتميز بينهما.

1- معايير تصنيف الضرائب:

✓ **المعيار القانوني أو الإداري:**

تكون الضريبة مباشرة في حالة تحصيلها من خلال جداول وقوائم اسمية وتدفع بشكل مباشر من طرف الملزم إلى القابض أو المحصل فهي تقوم على علاقات دائمة بين الملزم والإدارة الضريبية.

وبالمقابل الضريبة غير المباشرة يتم تأديتها بالوساطة، لكونها تقوم بمناسبة حدوث وقائع أو تصرفات عرضية ومؤقتة كما هو الأمر في الضرائب الجمركية (انتقال البضائع من دولة إلى أخرى) أو ضرائب الاستهلاك.

لكنه معيار غير دقيق حيث أن الضريبة على الدخل ضريبة مباشرة لكن يمكن حجزها من المنبع لدى الغير.

✓ **المعيار الاقتصادي:**

الضريبة المباشرة تكون في ذمة الشخص الملزم بها قانونا دون أن يتمكن من نقلها إلى الغير، أما الضريبة غير المباشرة هي نقل عبء الضريبة إلى الغير والذي يكون في الغالب مستهلك للمادة المفروضة عليها الضريبة. بمعنى أن في الضريبة المباشرة لا توجد وساطة بين المكلف الأصلي والإدارة الضريبية في حين تقوم مثل هذه الوساطة في الضرائب غير المباشرة. لكن في مثال الضريبة العقارية هي ضريبة مباشرة يتحملها المالك أما إذا استطاع هذا الأخير نقل عبئها إلى المستأجر عن طريق الزيادة في قيمة الإيجار نكون أمام ضريبة غير مباشرة .

✓ **المعيار الضريبي:**

الضريبة المباشرة هي تلك التي تفرض مباشرة على الدخل أو رأس المال، والضريبة غير المباشرة هي التي تفرض على إنفاق الدخل أو انتقال رأس المال، أي أن الضريبة المباشرة تفرض على ذات الثروة في حين أن الضريبة غير المباشرة تفرض على حركة وانتقال الثروة .

فتعتبر الضريبة مباشرة وفقا لهذا المعيار إذا كانت مفروضة على مادة أو عناصر لها طابع الثبات والدوام المستمرين النسبيين (كالضريبة العقارية المفروضة على الملكية، والضريبة على الدخل)، وتعتبر الضريبة غير

مباشرة تلك التي تفرض على وقائع وتصرفات مؤقتة وعرضية تتسم بالتقطع وعدم الثبات، (مثل الضريبة على الاستهلاك)، ومعنى ذلك أن الضريبة المباشرة هي تلك التي تفرض مباشرة على الدخل أو رأس المال، وأن الضريبة غير المباشرة هي التي تفرض على إنفاق الدخل أو انتقال رأس المال. وبالتالي فالضريبة تكون مباشرة في حالة كانت الوقائع المنشئة لها تتميز بالاستقرار والتكرار من قبيل الأجور والأرباح، وغير مباشرة في حالة كانت تلك الوقائع عرضية ومؤقتة كبيع منتوج.

لكن كل المعايير السابقة لم تسلم من النقد وبالتالي لم تفلح في إعطاء النتائج الصحيحة بالدقة العلمية لتكون أساسا صالحا للمفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولهذا اتجه الفقه المالي الحديث إلى عدم الاستعانة بأي معيار جديد، وهكذا تعتبر الضريبة مباشرة كل ضريبة تفرض على الثروة أو الدخل، وتعتبر غير مباشرة كل ضريبة تفرض على تصرفات الأشخاص في مجالات التداول والاستهلاك والإنفاق.

2-مزايا وعيوب الضرائب المباشرة:

المزايا :

-ثبات الحصيلة، لكونها تقع على مراكز مالية ثابتة وعلى عناصر ليست سريعة التبدل والتغير نسبيا.

- تحقق العدالة في توزيع الأعباء العامة، وذلك بتشخيص الضريبة ومراعاة القدرة التكليفية للمكلفين على الدفع.

- اقتصادية في جبايتها، لأنها لا تتطلب من فرضها وجبايتها نفقات كبيرة من حيث الموظفين والمراقبين .

-مساهمة المواطنين الأعباء المالية العامة للدولة، الأمر الذي يساعدهم على ممارسة حقوقهم السياسية .

-مرنة في معدلاتها حيث يمكن الزيادة في حصيلتها أو إنقاصها بمحض إرادة المشرع عن طريق تعديل معدلاتها أما زيادة أو نقصانا، وهذا ما ينعت بالمرونة القانونية .

العيوب :

-شعور المكلف بثقل عبئها مما يدفعه إلى محاولة التهرب منها.

-حصيلتها تتميز بالتأخر لأن مبالغها لا تحدد وجداولها لا تصدر عادة إلا بعد مرور فترة من السنة المالية.

3-مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة:

المزايا :

-وفرة حصيلة هذه الضريبة ومرونتها، لاتساع نطاقها أو مجالها، إذ تنصب على عمليات الإنتاج والاستهلاك والتداول، كما أنها تفرض على جميع الأشخاص فقراء وأغنياء، وهي سهلة في دفعها دون أن يشعر المكلف بثقل عبئها.

-السرعة في التحصيل، إذ يتم تحصيل الضريبة بسرعة أي بمجرد حصول الواقعة المنشئة لحق الدولة بالضريبة، كما أنها تتميز بتدفقها المستمر خلال السنة.

العيوب:

-أنها غير عادلة، لأنها لا تراعي القدرة التكليفية ولا الأوضاع الشخصية للمكلفين.

-ارتفاع تكاليف الجباية، حيث يتطلب تطبيق هذه الضريبة إجراءات تقرير ومراقبة ونفقات تحصيل.

نوع الضريبة	الإيجابيات	السلبيات
• طول مدة التحصيل؛ • ضعف المردودية الاقتصادية؛ • مقبولة بشكل سيء من طرف المكلف بالضريبة؛ • ضريبة لا تشجع على الاستثمار والادخار.	• شخصية حسب قدرة الملزم؛ • تصاعدية حسب الدخل أو الربح؛ • تحصيل سهل ومرن؛ • مردودية مستقرة وثابتة؛ • مراقبة سهلة؛ •الملزم بها معروف ومحددة القيمة.	الضريبة المباشرة: **-الضريبة على الدخل؛** **-الضريبة على الشركات.**
• تكاليف كبيرة؛ • ضريبة غير عادلة تطبق على الجميع دون أي اعتبارات؛	سهولة الأداء؛ • مردودية اقتصادية كبيرة؛ • تحصيل سريع؛ • ضريبة منتجة تساهم في الاستثمار.	الضريبة غير المباشرة: **الضريبة على القيمة المضافة.**

الفقرة الثانية: <u>أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة</u>

تفرض الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على الثروة والمال، فتفرض على الثروة والدخل ويتعلق الأمر بالضرائب المباشرة، وتفرض كذلك على الثروة والمال بمناسبة استعماله وإنفاقه واستهلاكه ويتعلق الأمر بالضرائب غير المباشرة.

أ- <u>أنواع الضرائب المباشرة:</u>

وهي التي تدخل في مسمى **الضريبة على الدخل** وتشتمل على:

-الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

-الضريبة على دخل الشركات الأشخاص المعنوية.

-والضريبة على رأس المال.

<u>1-الضريبة على الدخل:</u>

ظهرت الضريبة على الدخل لأول مرة في إنجلترا سنة 1799 ثم انتقلت إلى الدول الأوربية والولايات المتحدة الأمريكية، واليابان، ثم أخذت موقعها في جميع الأنظمة الضريبية لدول العام الثالث، لقد أصبحت الأهمية المالية للضريبة على الدخل تحتل في الوقت الحاضر المرتبة الأولى بين الضرائب المباشرة.

والدخل هو مجموع الموارد المنتظمة والمتجددة للشخص، ويخضع للضريبة كلما تحقق ذلك الدخل.

ويمكن تعريف الدخل بأنه: كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقدير، يحصل عليها الفرد أو الشخص المكلف أثناء فترة زمنية معينة بشكل دوري ومن مصدر مستمر أو قابل للدوام، ويمكن استهلاكها دون مساس بمصدر الدخل.

***خصائص الدخل:**

-خاصية المدة الزمنية، وتحدد بصفة عامة في سنة.

-خاصية التقدير أو القابلة للتقدير بالنقود .

-خاصية الدورية، أي أن الفرد يحصل على الدخل في أوقات منتظمة كإيجار المنزل، وأرباح الأسهم، الراتب أو الأجر .

-خاصية ثبات المصدر، أي أن مصدر الدخل قابلا للثبات والاستمرار وقد يكون المصدر رأس مال أو العمل أو هما معا.

-خاصية استغلال المصدر، حيث أنه للحصول على الدخل يجب العمل على صيانة المصدر واستغلاله استغلالا ملائما حتى يضمن له دورية الإنتاج.

ويميز الفقه المالي بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي، فالأول هو عبارة عن مجموع الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من مصدر واحد أو من مصادر متعددة معينة شريطة أن لا تكون من قبل رأس المال، أما الدخل الصافي فهو ناتج عن الدخل الإجمالي بعد خصم تكاليف الدخل وهي عبارة عن نفقات إنتاجه وصيانة مصدره والإندثارات وكل النفقات التي صرفها في سبيل الحصول على الدخل .

والضريبة على الدخل نوعان:

ضرائب على الأفراد الأشخاص الطبيعيون.

وضرائب على الشركات الأشخاص المعنوية.

****-الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين :**

وهناك ثلاثة أنظمة لفرض الضريبة على الدخل:

-نظام الضرائب النوعية :

حيث يقسم الدخل حسب مصادره: العمل –الضريبة على المرتبات والأجور- أو رأس المال – ضريبة أرباح الأسهم والسندات- أو الضريبة المختلطة على رأس المال والعمل معا –ضريبة الأرباح التجارية والصناعية-، وهذا النظام له عدة مزايا تتمثل في قدرته على تكييف الإجراءات الضريبية حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة ويستجيب لمبادئ العدالة الضريبية، إذ يمكنه تطبيق أسعار ضريبية حسب مصدر الدخل، فدخل رأس المال يخضع لأسعار ضريبية مرتفعة بسبب قلة الجهود المبذولة للحصول عليه ودوامه بين الضريبة على دخل المرتبات والأجور تخضع لضرائب مخففة للمجهود المبذول فيها وتطلبها للحضور والجهد الدائم.

لكن هذا النظام له عدة عيوب أيضا كونه ضعيف الحصيلة من جهتين، أولا وجود عدة إدارات ضريبية للتحصيل وكلما كثرت الإدارات كلما زادت بالتالي نفقات الجبايات للدولة، كما أن المكلف الذي يحصل على دخله من عدة مصادر يخضع لعدة ضرائب نوعية، فيستفيد من عدة إعفاءات شخصية فتعدد الإعفاءات بتعدد الضرائب المطبقة عليه، يفضي إلى ضعف مردودية الضريبة. كما أنه نظام غير عادل كونه يقر أسعار مختلفة ومتباينة دون تبرير منطقي.

-نظام الضرائب المختلطة:

من خلال هذا النظام يتم تقسيم الدخول حسب مصادرها ويفرض على كل دخل ضريبة نوعية، ثم تجمع تلك الدخول وتفرض عليها ضريبة تكميلية، فهو نظام يحتوي على ضرائب نوعية وضريبة تكميلية تصاعدية، وبالرغم من كون هذا النظام يدر إيرادات مالية مهمة للدولة إلا أنه يزيد من نفقات جباية الضرائب ويزيد من تعقيد الإجراءات الضريبية.

-نظام الضرائب العامة:

يعتبر من أرقى أفضل الأنظمة لفرض الضريبة لأنه:

-يفرض الضريبة وفقا للمقدرة التكليفية الحقيقة للملزم.

-يسمح بربط الضريبة بدخل الأسرة.

-ينسجم مع الضريبة التصاعدية وكثير الحصيلة وقليل النفقات نظرا لوجود إدارة ضريبية واحدة فقط تشرف على تطبيقه.

وبالتالي تجاوز مشاكل الأنظمة السابقة لكونه يقوم على ثلاث مبادئ: تعميم الإعفاءات وتجميع الموارد الضريبية وتوحيد الأسعار.

****-الضريبة على الشركات أو الأشخاص المعنوية:**

تنقسم الشركات من الناحية الضريبية إلى نوعين: شركات أشخاص وشركات أموال، لا يمكن فصل الذمة المالية للشركات عن الذمة المالية للمساهمين في شركات الأشخاص، إذ تعتبر ثروة المساهمين جزء لا يتجزأ من ثروة الشركة، أما شركات الأموال فهي تتمتع عادة بشخصية معنوية لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للأفراد المساهمين فيها، مما يعني أن الأرباح التي تحققها الشركات تخضع بدورها للاقتطاع الضريبي .

فالضريبة على الشركات تنصرف إلى النوع الثاني بينما النوع الأول يتم فرض الضريبة على دخول المساهمين فيها أي دخول الأفراد.

والمشكلة الأساسية التي تواجه جميع التشريعات التي تفصل بين الضريبة على دخول الأفراد والضريبة على دخول الشركات، هي حينما تطبق ضريبة على الشركات، فإن التشريعات المقارنة تختلف في إمكانية تطبيق ضريبة ثانية على دخول الأفراد المساهمين بعد توزيع الأرباح، ففي كل من الولايات المتحدة الأمريكية وإسبانيا وسويسرا والدانمارك تطبق فيها ضريبة مزدوجة أي تفرض على الأفراد بعد توزيع الأرباح على المساهمين فيها .

وفي فرنسا وإنجلترا يتم تطبيق أيضا ضريبة مزدوجة لكنها منخفضة في شقها الثاني أي على الأرباح الموزعة على المساهمين، أما في اليونان فإن الضريبة لا تفرض إلا على أرباح الشركة غير الموزعة، أما الأرباح الموزعة فإنها تخضع للضريبة على الأفراد.

2- الضريبة على رأس المال:

يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة مجموع الأموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية والقابلة للتقييم نقدا والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت مدرة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أو كانت عاطلة عن كل إنتاج.

وتعرف الضريبة على رأس المال انتقادات لكونها تقع على رأس المال وهو عامل أساسي من عوامل الإنتاج ومصدر للدخل، مما يؤدي إلى نقصان الإنتاج وانخفاض مستوى الدخول وتدهور الوضعية الاقتصادية.

وبالتالي فإن الدولة تسعى إلى فرض ضرائب بأسعار معتدلة على رأس المال من جهة تحافظ على قيمته، وفي المقابل تنقص من قيمة الدخل الناتج عنه، وبالتالي يمكن اعتبار الضريبة على رأس المال هي ضريبة إضافة على الدخول، من أجل توفير نوع من العدالة الجبائية، والتهرب من الزيادة في أسعار الضريبة على الدخول الكبيرة التي يمكن أن تجلب لها نقمة وغضب هؤلاء.

كما أن المفاضلة بين الدخل ورأس المال كأساس لفرض الضريبة تبقى صعبة من الناحية العملية، خاصة إذا كان رأس المال يدر عائدا منتظما، إذ أنه لا فرق بين فرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال: مثال ذلك، إذا كنا بصدد رأس المال قدره 1000 درهم ويدر دخلا ب 100 درهم، فلا فرق في هذه الحالة بين فرض الضريبة على أساس رأس المال بسعر 2% أو ضريبة على دخله بسعر 20 % لأن حصيلة الضريبة في كلتا الحالتين هي 20 درهم.

-أنواع الضرائب التي تفرض على رأس المال

1 -الضريبة الاستثنائية على رأس المال: وتفرض بناء على ملكية رأس المال وتهدف إلى التقليل في الفوارق المالية بين الأغنياء والفقراء، وغالبا ما تتم في الحالات الاستثنائية كالحروب والكوارث الطبيعية. وتتميز هذه الضريبة بغزارة حصيلتها الضريبية في وقت قصير.

2 -الضريبة على زيادة رأس المال: تفرض هذه الضريبة على أي زيادة تحدث في قيمة رأس المال سواء كان عقار أو منقولا، ولا يكون لإرادة المالك دخلا فيها، على اعتبار أن تلك الزيادة في قيمة رأس المال جاءت بسبب ظروف تحسينية أو التغير الحاصل في الظروف الاقتصادية.

3 -ضريبة التركات: تعتبر الضريبة على التركات من ضرائب رأس المال لأن وعاء هذه الضريبة تركة المتوفي، تفرض على انتقال ملكية الأموال.

ب-أنواع الضرائب غير المباشرة:

تتعدد الضرائب غير المباشرة وتتنوع، لكنها جميعها تفرض على الدخل بمناسبة استعماله أي بمناسبة إنفاقه، أو على المال بمناسبة انتقاله أو تداوله، وهكذا يمكن تقسيم هذا النوع من الضرائب إلى ضرائب إنفاق أو استهلاك وضرائب تداول .

I - ضرائب الاستهلاك –الإنفاق:-

وتتنوع هذه الضرائب إلى ضريبة عامة على الإنفاق وضريبة نوعية على الانفاق:

1-الضريبة العامة على الإنفاق:

تفرض على مجموع ما ينفقه المكلف دون تمييز بين السلع وتشمل :

الضريبة على الإنتاج: سواء في بدايته أو نهايته وتعني ربط الضريبة على السلعة في مرحلة الإنتاج حيث يستطيع المنتجون نقل الضريبة إلى المستهلكين عن طريق إضافتها إلى سعر السلعة، وأيا كانت المرحلة التي تفرض

وتحصل فيها الضريبة فإن المنتج هو الذي يقوم بدفع الضريبة ويضيف مقدارها إلى ثمن السلعة، أي أن المستهلك هو الذي يتحمل عبئها في النهاية.

وتتصف الضرائب على الإنتاج بعدة صفات ايجابية من أهمها: سهولتها بعيدا عن الإجراءات المتعلقة بفرض الضرائب الأخرى، وغزارة حصائلها نظرا لتعدد وكثرة أوعيتها الإنتاجية، وفي العادة يفرض هذا النوع من الضرائب على السلع المنتجة محليا، وبهذا تختلف عن الضرائب الجمركية التي تفرض على السلع المنتجة والمستوردة من الخارج.

الضريبة على القيمة المضافة: تعتبر من بين العناصر التي يتكون منها ثمن بيع المواد والسلع والخدمات، ولا يتحملها المقاول أو التاجر كعنصر من عناصر التكلفة، بل ينقل عبئها إلى المستهلك النهائي ضمن سعر السلعة أو الخدمة، وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة يتم وفقا لأجزاء أو أقساط، كل قسط يهم القيمة الإضافية التي حققتها المادة الخاضعة للضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والبيع.

2-الضريبة النوعية على الإنفاق:

تفرض الضريبة على بعض أنواع من الإنفاق أو الاستهلاك أي على أنواع معينة من السلع وبعض الخدمات، كالضرائب الجمركية على الواردات والصادرات، المشروبات الكحولية والسكر والمنتجات البترولية...الخ .

ويمكن التمييز والتفرقة عند فرض الضريبة النوعية على الإنفاق بين أنواع ثلاثة من السلع :

***سلع ضرورية:** والتي ليس بمقدرة الأفراد الاستغناء عنها -المواد الغذائية-، حيث توفر مردودية وحصيلة كبيرة، لكنها غير عادلة، حيث يتحمل الفقراء عبئها لأنها تمثل جانبا مهما من إنفاق هذه الطبقات.

* **سلع كمالية:** تحقق العدالة بحيث لا تصيب إلا الراغبين في استهلاك سلعة كمالية معينة إلا أن مردودية وحصيلة هذه الضريبة محدودة .

***سلع جارية:** وهي الشائعة ويتم استعمالها على نطاق واسع، وتحقق الضريبة على هذا النوع من السلع التوازن بين اعتبارات العدالة والحصيلة أو المردودية، نظرا لمرونة الطلب على هذه السلع، مثل الدخان الشاي، والسكر ...

وتعتبر الضرائب الجمركية ضرائب خاصة على الإنفاق تفرض على السلع المستوردة والمصدرة، والتي تعبر حدود الدولة الجمركية، وتنقسم الضرائب الجمركية سواء كانت على الصادرات أو الواردات إلى نوعين رئيسيين: فإما أن تكون قيمية وهي التي تفرض على أساس نسبة مئوية من قيمة السلعة، وتختلف نسبتها باختلاف طبيعة السلعة، أو ضرائب نوعية خاصة فهي تفرض على أساس مبلغ معين لكل وحدة معينة من السلعة أو حجمها.

وتتصف الضرائب الجمركية بالعمومية أي أنها تفرض على كافة السلع، باستثناء الإعفاءات التي يقررها المشرع، وهي إما دائمة أو مؤقتة قصد تحقيق أهداف اقتصادية كحالة السلع العابرة Transit، السلع التي تجتاز أرض الدولة في طريقها إلى دولة أخرى، أو السماح المؤقت l'admission temporaire والدروباك Drawback هدفها تشجيع الصناعة الوطنية وذلك بتسهيل استيراد المواد الأولية ونصف المصنعة لتصنيعها وإعادة تصديرها، والمناطق الحرة Les zones franches وهي مناطق محددة داخل إقليم الدولة إلا أنها تعتبر خارج إقليمها من الناحية الجمركية.

II - الضريبة على التداول:

تفرض على تداول الثروة بين الأفراد، ويتم ذلك التداول عن طريق التصرفات القانونية، والمعاملات المختلفة كالبيع والإيجار وتسجيل الملكية....الخ. ومن أهم ضرائب التداول رسوم الدمغة أو طوابع المعاملات وتحصل على شكل طوابع تستخدم على الأوراق والمستندات، أو أختام حكومية، نظير رسم محدد طبقًا لنوع وقيمة المعاملة.

وتتميز هذه الضرائب بسهولتها ومرونتها في الجباية، إذ تحصل في وقت انتقال ملكية رأس المال في الوقت الذي يكون فيه الملزم قادرا على دفع مبلغ الضريبة .

أو رسوم أو ضرائب التسجيل: وتفرض على نقل ملكية الثروة بين الأفراد، مثل رسوم نقل ملكية عقار أو مركبة، وتعتبر مقابل خدمات الدولة لتسجيل النقل وتأكيد ملكيته.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للنظام الضريبي المغربي

إن دراسة النظام الضريبي المغربي على امتداد تطوره وتنوعه يقتضي القيام بمعالجة وتوضيح مختلف أنواع الضرائب المطبقة عمليا، من خلال تدارس مجموع الضرائب المعمول بها في المغرب وخاصة التصنيفات الثلاث الكبرى للضرائب، الضرائب المباشرة المتمثلة في الضريبة على الدخل والشركات، ثم الضرائب الغير مباشرة والمتمثلة أساسا في الضريبة على القيمة المضافة .

المبحث الأول: الضريبة على الشركات

تعتبر الضريبة على الشركات ضريبة مباشرة تطبق على الحاصلات والأرباح التي تحققها الشركات والمؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنوية التي تقوم بعمليات تهدف إلى الحصول على الربح، حيث تخص هذه الضريبة الأشخاص المعنوية فقط، ذلك أن معيار تطبيقها يحدده شكل الخاضع للضريبة فيما إذا اتخذت المقاولة أو المشروع شكل شركة أو مؤسسة عمومية أو غيرها من الأشخاص المعنوية ولا يحدده نوع النشاط المزاول .

ولقد أحدثت الضريبة على الشركات بموجب القانون رقم 86 -24 الصادر في 31 دجنبر 1986، ليشرع في تطبيقها انطلاقا من سنة 1987. ويعد هذا القانون خطوة حاسمة في اتجاه إجراء إصلاح ضريبي بنيوي يتم به تكريس مبدأ الفصل بين تضريب دخول الأشخاص الذاتيين وبين تضريب ربائح الأشخاص المعنوية، وقد حاول المشرع تجاوز وظيفة الضريبة -المورد- وإقرار العمل بمنطق الضريبة كأداة لتنشيط وحث الفاعلين الاقتصاديين.

وتم إدراج الضريبة على الشركات داخل المدونة العامة للضرائب، وهي تعد اليوم ثاني أهم ضريبة مباشرة إلى جانب الضريبة على الدخل، والتي أصبحت بموجبها الشركة تخضع للضريبة على الدخول التي تحصل عليها بقطع النظر عن أصنافها .

وقد حددت المدونة العامة للضرائب بموجب المواد من 01 إلى 20 أصناف الدخول الخاضعة للضريبة على الشركات وكذلك القواعد الخاصة بوعاء وتصفية وتحصيل هذه الضريبة، إضافة إلى تبيان الالتزامات الإدارية والمالية المطلوبة من الشركات الخاضعة القيام بها اتجاه الإدارة الضريبية.

المطلب الأول: خصائص الضريبة على الشركات

1 -تطبق الضريبة على الشركات وباقي الأشخاص المعنويين كهيآت مستقلة عن الشركاء، بحيث تكون ذمة الشركة وأموالها وأصولها هي الضامن لديونها، ولا يساءل الشركاء عن ديونها ولا حتى في حالات الحجز ينصب على أموال الشركة دون أموال الشركاء.

2 -هي ضريبة نتيجة، تطبق على أرباح الشركة المصرح بها سواء حققت تلك الأرباح بصورة دورية أو عرضية، وبالتالي فإن الضريبة على الشركات ليست رسما جزافيا بل هي ضريبة نتيجة.impôt de résultat

3 -ضريبة تعتمد على قاعدة التمويل المسبق من خلال ميكانيزمات المساهمة الدنيا والدفعات التموينية، ويقتضي أن تقوم الشركة باحتساب الضريبة على الشركات أو المساهمة الدنيا في حالة العجز أو انخفاض الربح على أساس السنة المرجعية (السنة السابقة)، ودفعها على شكل أربع أقساط، خلال السنة الجارية ثم انتظار

إختام السنة المحاسبية وإنجاز التصريح، للقيام بتسوية الفرق الواجب، إما أداؤه أو التوقف على أداء الدفعات التموينية الأربع اللاحقة.

4-إقليمية الضريبة على الشركات، حيث تطبق على الشركات المتوفرة أو غير المتوفرة على مقر اجتماعي بالمغرب، بالنسبة لجميع الحاصلات والأرباح والدخول المتأتية من الأموال التي تملكها والأنشطة التي تقوم بها وكل العمليات الهادفة للربح التي تنجزها في المغرب ولو صورة عرضية، ذلك أن العبرة بمكان تحقيق الأرباح والدخول داخل الحدود الإقليمية المغرب.

5-القانون الضريبي لا يعترف بالشخصية المعنوية بالنسبة للشركات العقارية الشفافة.

6-نظام التضريب بالنسبة للشركات خلافا للمقاولة الفردية، من حيث استقلال الذمة وإمكانية الشريك المسير الحصول على أجر وتعويضات وما إلى ذلك، في حين أن المقاول الفردي يستفيد من الأرباح فقط في حال تحققها .

7-إمتياز أسعار الضريبة على الشركات 30% أو 10% حسب حجم الشركة وذلك بعد خصم كل التكاليف، في حين أن سعر الضريبة على الدخل قد يصل إلى 38% مع منح بعض الخصومات.

المواد المنظمة للضريبة على الشركات،
المدونة العامة للضرائب 2020

الباب	المواد	الموضوع
الباب الأول: نطاق التطبيق.	7-1	• الأشخاص المفروضة عليم الضريبة؛ • الأشخاص المستثنون من نطاق الضريبة؛ • الحاصلات الخاضعة للضريبة المحجوزة من المنبع؛ • إقليمية الضريبة؛ • الإعفاءات؛ • شروط الإعفاء.
الباب الثاني: الأساس المفروضة عليه الضريبة.	16-8	• تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة؛ • أساس فرض الضريبة المحجوزة في المنبع؛ • أساس فرض الضريبة الجزافية على الشركات غير المقيمة.
الباب الثالث: تصفية الضريبة	19-17	• فترة فرض الضريبة؛ • مكان فرض الضريبة؛ • سعر الضريبة.
الباب الرابع: الإقرارات الضريبية	20	• الإقرارات الضريبية.

المطلب الثاني: تعريف ونطاق تطبيق الضريبة على الشركات

الفقرة الأولى: تعريف الضريبة على الشركات

تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات والأرباح المحصل عليها من قبل الشركات، وغيرها من الأشخاص المعنويين المنصوص عليهم بهذه الصفة في القانون، كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات العمومية، والجمعيات والهيئات المعتبرة في حكمها، والصناديق المحدثة بالقانون، ومراكز التنسيق التابعة للشركات غير المقيمة أو المجموعات الدولية التي يوجد مقرها بالخارج.

الفقرة الثانية: نطاق تطبيق الضريبة على الشركات

إن تطبيق الضريبة على الشركات يخضع لثلاث حالات :

أولا- الخضوع الإجباري :

حدد المشرع المغربي الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بشكل إجباري في المادة 2 من المدونة العامة للضرائب :

-الشركات مهما كان شكلها وغرضها ومنها شركات المساهمة[1]، وشركات التوصية بالأسهم[2]، الشركات ذات المسؤولية المحدودة[3]، شركات التضامن[4] وشركات التوصية البسيطة[5] إذا كانت تضم من بين شركائها أشخاص معنوية. ماعدا تلك المشار إليها في المادة 3 من المدونة العامة للضرائب؛

-المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يقومون باستغلال أو بعمليات تهدف للحصول على ربح ؛

-الجمعيات والهيئات المعتبرة قانونا في حكمها؛ عندما تقوم هذه الجمعيات بعمليات تهدف من ورائها تحقيق ربح .

---

[1] - **شركة المساهمة** هي شكل قانوني من أشكال الشركات التجارية التي تنحصر مسؤولية شركائها في حدود حصصهم. تدبيرها وإدارتها (تقسيم الأرباح، تعيين المدراء، الخ) إضافة إلى نظامها الضريبي، تخضع كلها لقواعد خاصة. من مزاياها شكل قانوني يلائم المقاولات التي لها عدد كبير من المساهمين شركة المساهمة تتوفر على ضمانات قوية تعطيها مكانة أقوى لدى المستثمرين والأبناك، ما يشكل أحد امتيازاتها الأساسية. يمكن للمساهمين الانخراط أو الخروج بسهولة وذلك يرجع إلى المرونة التعاقدية التي توفرها هذه الشركة. يمكن تفويت الأسهم بشكل حر. يمكن تحرير الرأسمال بقيمة الربع وقت تكوين الشركة، كما يحرر الباقي في أجل ثلاث سنوات على إثر قرار لمجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية. المساهمون لا يتحملون الديون إلا بقدر مساهماتهم في الرأسمال. يمكن لشركة المساهمة أن تدعو الجمهور إلى الاكتتاب إذا كان رأس المال يبلغ ثلاثة ملايين درهم.

[2] - عرفت المادة 31 من القانون رقم 5.96 **شركة التوصية بالأسهم** بأنها: << شركة التوصية بالأسهم هي التي يقسم رأسمالها إلى أسهم وتتكون بين شريك متضامن أو أكثر لهم صفة تاجر يسألون بالتضامن ودون تحديد، عن ديون الشركة وبين شركاء موصين لهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم>>. تجري المقتضيات والأحكام القانونية التي تضمنها القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة، على شركات التوصية بالأسهم، باستثناء الأحكام المتعلقة بإدارتها وتسييرها.

[3] - **الشركة ذات المسؤولية المحدودة** هي شركة تتكون من شريكين أو أكثر مسؤولين عن ديون الشركة بقدر حصصهم في رأس المال، لا يزيد عدد الشركاء في هذه الشركة عادة عن خمسين. وأهم خاصيتين لها هما تحديد عدد الشركاء في الشركة والمسؤولية المحدودة للشركاء. من مزاياها مسؤولية الشركاء محدودة بقدر مساهمتهم في رأس المال. إمكانية تأسيس الشركة بشريك واحد أو عدة شركاء دون تجاوز 50 شريكا. تعيين مراقب للحسابات غير إلزامي إلا في حال تجاوز رقم معاملات الشركة 50.000.000 درهم إمكانية فتح رأس مال الشركة في وجه شركاء جدد. لا يجوز بقوة القانون للشركات البنكية وشركات القرض والاستثمار والتأمين والرسملة والادخار أن تتخذ شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة.

[4] - **شركة التضامن** هي النموذج الأمثل لشركات الأشخاص حيث يكون كل شريك فيها مسؤولاً مسؤولية تضامنية وفي جميع أمواله عن ديون الشركة، كما يكتسب كل شريك فيها صفة التاجر. من مزاياها سهولة في إجراءات التأسيس. شريكين فقط على الأقل كافيان لتأسيس شركة التضامن الحرية في اختيار النظام الضريبي..

5 -تتكون **شركة التوصية البسيطة** من فريقين من الشركاء، شركاء متضامنين يخضعون لنفس النظام القانوني الذي يخضع له الشركاء في شركة التضامن، فيكونون مسؤولين مسؤولية تضامنية، وغير محددة عن ديون الشركة ويكتسبون صفة التاجر، وشركاء موصين لا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم ولا يكتسبون صفة التاجر ولا يشاركون في إدارة الشركة. ولا يمكن تفويت الحصص دون موافقة كافة الشركاء.

-الصناديق المحدثة بنص تشريعي أو باتفاقية والغير المتمتعة بالشخصية المعنوية والمعهود بتسييرها إلى هيئات خاضعة للقانون العام أو الخاص، ما لم تكن هذه الصناديق معفاة بنص تشريعي صريح. وتفرض الضريبة باسم الهيئات المكلفة بتسييرها .

- مراكز التنسيق[6] التابعة لشركة غير مقيمة أو لمجموعة دولية يوجد مقرها بالخارج. ويراد بمراكز التنسيق كل فرع أو مؤسسة شركة أو مجموعة دولية يوجد مقرها بالخارج وتزاول لفائدة الشركة أو المجموعة المذكورة وحدها مهام الإدارة أو التسيير أو التنسيق أو المراقبة.

ثانيا- الخضوع الاختياري لا رجعة فيه :

حيث أن الخضوع للضريبة على الشركات يكون باختيار الشركة بذاتها ذلك أن الأمر يتعلق بشركات أشخاص أي أن قيامها يكون على أساس مساهمة الشخص بذاته، فخاصية الطبيعي تطغى إذن على قيام هذه الشركات وبالتالي فالمشرع المغربي منحها حرية الاختيار بين الخضوع للضريبة على الشركات أو للضريبة العامة على الدخل ويتعلق الأمر بـ:

شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، وشركات المحاصة[7] أو جمعيات المساهمة.

يجب على الشركات المشار إليها أعلاه أن تشير إلى الاختيار السالف الذكر:

-في التصريح المنصوص عليه في المادة 148 من المدونة، بالنسبة للشركات حديثة النشأة؛

-وبالنسبة للشركات التي تزاول نشاطها، تقدم طلب إلى مصلحة الضرائب التابع لها موطنها الضريبي أو مقر مؤسستها الرئيسية، داخل أجل أربعة أشهر التي تلي اختتام آخر سنة محاسبية.

ثالثا-الشركات المعفاة من الضريبة على الشركات:

استثنى المشرع المغربي من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات مجموعة الأشخاص المعنوية التالية :

-شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وكذا شركات المحاصة.

-الشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين ؛

-الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها والتي يطلق المشرع الضريبي اسم الشركات العقارية الشفافة[8]، والتي ينقسم رأسمالها إلى حصص مشاركة أو أسهم اسمية إذا كانت أصولها متألفة إما من وحدة سكنية يشغلها كلها أو جلها أعضاء الشركة أو بعضهم، وإما من أرض معدة لهذه الغاية من جهة، ومن جهة أخرى إذا كان غرضها

---

[6] - **فرع شركة** أجنبية هو مؤسسة تابعة للشركة الأم، الهدف من إنشائه توسيع نشاط الشركة الأم في مختلف بقاع العالم. لا يوجد قانون خاص بفروع الشركات الأجنبية، باستثناء فصول مدونة التجارة التي تطرق فيها المشرع لإلزامية التقييد في السجل التجاري. فروع الشركات الأجنبية تخضع للضريبة على الشركات (IS) وذلك وفق شروط القانون الجاري بها العمل.

[7] - لا وجود **لشركة المحاصة** إلا في العلاقة بين الشركاء، كما أنها لا تتمتع بالشخصية القانونية. لا تخضع إلى أي تقييد في السجل التجاري ولا لأي إجراء من إجراءات الشهر. (المادة 88 من القانون رقم 5.96)، تتكون شركة المحاصة بين شخصين على الأقل لا وجود لأي أحكام تتضمن شروطا شكلية لاعتبار الشركة قائمة قانونيا. لكن هاجس تحديد الحقوق والواجبات وشروط تسيير الشركة يمكن أن يقود إلى إبرام عقد، لا وجود لشركة المحاصة إلا في العلاقات بين الشركاء، ولا ترمي إلى علم الغير بها. يمكن إثبات وجودها بكافة الوسائل. يتفق الشركاء بكل حرية على غرض الشركة مع مراعاة أحكام المواد 982/985/986/988 من ظهير الالتزامات والعقود.

[8] - **الشركات العقارية الشفافة** :Sociétés immobilières transparentes وهي شركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها، والتي ينقسم رأسمالها إلى حصص مشاركة أو أسهما إسمية: -إذا كانت أصولها متألفة إما من وحدة سكنية يشغلها كلها أو جلها أعضاء الشركة أو بعضهم، وإما من أرض معدة لهذه الغاية؛ - إذا كان غرضها ينحصر في القيام باسمها بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية، وينص نظامها الأساسي على تمكين كل عضو من أعضائها المعينين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء العقار او المجموعة العقارية المطابق لحقوقه في الشركة. ويتكون كل جزء من وحدة أو وحدات معدة لاستعمال مهني أو للسكنى، يمكن استخدامها لذلك على حدة.

ينحصر في القيام باسمها بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية، وينص نظامها الأساسي على تمكين كل عضو من أعضائها المعينين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء العقار أو المجموعة العقارية المطابق لحقوقه في الشركة؛

-المجموعات ذات النفع الاقتصادي كما تم تعريفها بالقانون رقم 13-97.

رابعا- إقليمية الضريبة على الشركات:

تفرض الضريبة على الشركات المتوفرة أو غير المتوفرة على مقر بالمغرب بالنسبة لمجموع الدخول والحاصلات والأرباح:

- المتعلقة بالأموال التي تملك، والنشاط الذي تقوم به، والهادفة إلى الحصول على ربح منجز بالمغرب ولو بصورة عرضية.

-الشركات المخول حق فرض الضريبة عليها بالمغرب عملا بالمقتضيات التي تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل .

وتفرض الضريبة أيضا على الشركات غير المتوفرة على مقر بالمغرب، المسماة "الشركات غير المقيمة" بالنسبة إلى المبالغ الإجمالية الوارد بيانها في المادة 15 من المدونة العامة للضرائب التي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها أو خدمات تقدمها إما لحساب فروع خاصة بها أو مؤسساتها بالمغرب وإما لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين مستقلين إذا كان للفروع أو المؤسسات أو الأشخاص الآنفة الذكر موطن بالمغرب أو كانت تزاول فيه نشاطا ما.

الفقرة الثالثة: الإعفاءات من الضريبة على الشركات

تعتبر الإعفاءات الضريبية أداة اقتصادية ومالية فعالة توجه بالأساس إما لتشجيع أو إنعاش قطاع صناعي أو تجاري أو خدماتي معين، أو لتنمية منطقة أو مجال سوسيو اقتصادي (منطقة طنجة نموذجا) أو تحفيز فئة أو فئات اقتصادية معينة والإعفاءات الضريبية تنقسم في واقع الأمر إلى عدة أصناف تختلف حسب المصدر أو المآل أو الشكل: فهي إما استثناءات، إعفاءات كلية أو جزئية، تخفيضات مؤقتة أو دائمة، أسعار تفضيلية. فالإعفاء الضريبي لابد وأن يستند إلى مرتكزات وآليات وأهداف تبرره، وبالتالي يجب أن يتم وفق الضوابط التي وضع من أجلها. وهذا لا يتحقق إلا إذا تم إقرار أي إعفاء وفق تخطيط مسبق مبني على استراتيجية ضريبية واضحة المعالم، تحدد بدقة أهداف الإعفاء الآنية والآجلة وتضع بالضرورة منهجية واضحة المعالم ووفق جدول زمني محدد مسبقا للإلغاء التدريجي لهذا الإعفاء ولو على المدى المتوسط والطويل. هذه المبادئ والأهداف تعتبر ضرورية عند تشريع كل إعفاء جبائي

وقد نظمت المادة 6 من المدونة العامة للضرائب الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الشركات وشروطها، عندما ميزت بين الإعفاءات الدائمة من الضريبة وفرضها بالأسعار المخفضة بصفة دائمة والإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار مخفضة بصفة مؤقتة.

أولا: الإعفاءات الدائمة من الضريبة وفرضها بالأسعار المخفضة بصفة دائمة

1 -الإعفاءات الدائمة

تعني الإعفاء الكلي من الضريبة وتخص مجموعة كبيرة من حالات الإعفاء تصل إلى 34 هيئة ومؤسسة ونجمل أهمها فيما يلي:

-الجمعيات والهيئات المعتبرة قانونا في حكمها غير الهادفة للحصول على ربح، فيما يخص العمليات المطابقة فقط للغرض المحدد في أنظمتها الأساسية، على أن الإعفاء المذكور لا يطبق فيما يتعلق بمؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة للجمعيات والهيئات الآنفة الذكر؛

-العصبة الوطنية لمكافحة أمراض القلب والشرايين ؛ - مؤسسة الحسن الثاني لمكافحة داء السرطان؛ - جمعيات مستعملي المياه الفلاحية لأجل الأنشطة الضرورية لتسييرها أو تحقيق غرضها؛ -مؤسسة الشيخ زايد ابن سلطان بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها ؛ - مؤسسة محمد الخامس للتضامن بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها ؛

-مؤسسة محمد السادس للنهوض بالأعمال الاجتماعية للتربية والتكوين بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها ؛ - المكتب الوطني للأعمال الجامعية الاجتماعية والثقافية بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها ؛

-التعاونيات واتحاداتها المؤسسة قانونا والمشهود بمطابقة أنظمتها الأساسية وسيرها وعملياتها للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، ويمنح هذا الإعفاء وفق شروط محددة في المادة 7 حيث يجب أن يكون نشاطها مرتكزا فقط على جمع المواد الأولية دون تحويلها، أو أن لا يتجاوز رقم أعمالها 10 ملايين درهم.

- الوكالة الخاصة طنجة-البحر الأبيض المتوسط؛ -جامعة الأخوين بإفران؛

2 -الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بأسعار منخفضة

*تتمتع المنشآت الفندقية، عن مؤسساتها الفندقية، فيما يخص جزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها الذي تم تحقيقه بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات للأسفار:

-بالإعفاء من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة خمس 5 سنوات متتالية تبتدئ من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية الإيواء الأولى بعملات أجنبية؛

-وبفرض الضريبة بالسعرين المنصوص عليهما في المادة - 19-I– " ألف"، من مدونة الضرائب 2020، فيما بعد هذه المدة.

*تستفيد كذلك شركات تدبير الإقامات العقارية للإنعاش السياحي، - مؤسسات التنشيط السياحي؛ من الإعفاء السالف الذكر وفرض الضريبة بالسعرين المشار إليهما أعلاه، بالنسبة لجزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها الذي تم تحقيقه بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار.

*تستفيد شركات الخدمات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء"، والمنشآت التي تزاول أنشطتها في مناطق التسريع الصناعي، والوكالة الخاصة طنجة - البحر الأبيض المتوسط وكذا الشركات المتدخلة في إنجاز وتهيئة واستغلال وصيانة مشروع المنطقة الخاصة للتنمية طنجة - البحر الأبيض المتوسط والمقامة في مناطق التسريع الصناعي، من الإعفاء من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة خمس 5 سنوات محاسبية متتالية تبتدئ من السنة المحاسبية الأولى التي تم فيها الحصول على الصفة المذكورة؛ ومن فرض الضريبة بالسعر النوعي 15% فيما بعد ذلك؛

3 -الإعفاءات الدائمة من الضريبة المحجوزة من المنبع

أ-عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها وتتمثل أساسا في :

- الربائح وغيرها من عوائد المساهمة المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في الحساب من قبل شركات خاضعة للضريبة على الشركات، أو معفاة منها لفائدة شركات يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب وتخضع للضريبة المذكورة.

-المبالغ المقتطعة من الأرباح والموزعة لاهتلاك رأس مال الشركات الحاصلة على امتياز لإدارة مرفق عمومي ؛

-الربائح المقبوضة من لدن الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة ؛

-الربائح المقبوضة من لدن هيئات توظيف رأس المال بالمجازفة ؛

ب- الفوائد والحاصلات الأخرى المماثلة المدفوعة إلى:

-مؤسسات الائتمان والهيآت المعتبرة في حكمها المنظمة بالقانون رقم 34-03؛

-صناديق التوظيف الجماعي للتسنيد المنظمة بالقانون رقم 10-98؛

-هيئات التوظيف الجماعي للرأسمال المنظمة بالقانون رقم 41–05؛

ج- الفوائد المقبوضة من لدن شركات غير المقيمة برسم:

-القروض التي تحصل عليها الدولة أو تضمنها؛

-الودائع بعملات أجنبية أو بالدراهم القابلة للتحويل؛

-القروض الممنوحة بعملات أجنبية لمدة تساوي أو تفوق عشر 10سنوات؛

-القروض الممنوحة بعملات أجنبية من لدن البنك الأوربي للاستثمار في إطار مشاريع مصادق عليها من قبل الحكومة.

د- حقوق الإيجار والمكافآت المماثلة المرتبطة باستئجار وإيجار وصيانة الطائرات المخصصة للنقل الدولي.

4 -الفرض الدائم للضريبة بسعر منخفض:

يطبق أحد السعرين: نسبة 20% أو الأسعار التصاعدية حسب المادة 19 –ا-ألف على:

-المنشآت المنجمية المصدرة، ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية التصدير الأولى. أو التي تبيع منتجاتها إلى منشآت تقوم بتصديرها بعد رفع قيمتها.

-المستغلات الفلاحية الخاضعة للضريبة.

-رقم أعمال المنشآت المحقق برسم المبيعات من منتجاتها لفائدة المنشآت المقامة داخل مناطق التسريع الصناعي.

ثانيا- الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار منخفضة بصفة المؤقت:

يمكن التمييز بين ثلاث حالات: الإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض، والإعفاءات المؤقتة والفرض المؤقت للضريبة بسعر منخفض .

1 -الإعفاءات المؤقتة:

-يعفى الحاصل على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكاربورات من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة عشر 10 سنوات متتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في الإنتاج المنتظم لكل امتياز للاستغلال.

-تعفى الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة المنظمة بالقانون رقم 57-90 من الضريبة على الشركات برسم عملياتها طوال مدة الأربع 4 سنوات الموالية لتاريخ اعتمادها.

-تستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات طوال الخمس 5 سنوات المحاسبية الأولى المتتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في الاستغلال : -الشركات الصناعية التي تزاول أنشطة محددة بنص تنظيمي؛

- والشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات داخل أو خارج المنصات الصناعية المندمجة المخصصة لهذه الأنشطة، وفق النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

2 -الفرض المؤقت للضريبة بأسعار منخفضة:

*تستفيد من السعرين المنصوص عليهما في المادة 19 –ا-ألف طوال الخمس5 سنوات المحاسبية الأولى المتتالية الموالية لتاريخ الشروع في استغلالها:

-المنشآت الحرفية التي يكون إنتاجها أساسا حصيلة عمل يدوي؛

-المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني؛

-يستفيد المنعشون العقاريون أشخاص معنويون الذين ينجزون خلال مدة أقصاها ثلاث 3 سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء، عمليات بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية تتكون على الأقل من خمسين 50 غرفة لا تتجاوز الطاقة الإيوائية لكل غرفة سريرين، وذلك في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة مشفوعة بدفتر للتحملات، من السعرين السابقين طوال مدة 5 خمس سنوات على الدخول المتأتية من إيجار وإقامات ومبان جامعية منجزة وفقا للغرض المعدة له.

-التخفيض من الضريبة لفائدة الشركات التي تدخل سنداتها إلى البورصة طوال 3 سنوات ابتداء من السنة المحاسبية الموالية لسنة تقييدها في جدول أسعار البورصة. ولا تستفيد من التخفيض أعلاه مؤسسات الائتمان ومقاولات التأمين وإعادة التأمين والشركات ذات الامتياز في تسيير موافق عمومية.

-التخفيض من الضريبة لفائدة المنشآت التي تساهم في رأسمال المقاولات حديثة النشأة في مجال التكنولوجيا الحديثة.

جيم- شروط الإعفاء:

حددت المادة السابعة من مدونة الضرائب 2020 عدد من الشروط الواجب توفرها أو الوثائق الواجب تقديمها للاستفادة من مختلف الإعفاءات الواردة في المادة 6. حيث يتم إعفاء التعاونيات واتحاداتها عندما يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين درهم، وبالنسبة للمنعشين العقاريين يجب أن يمسكوا محاسبة مستقلة عن كل

عملية بناء أحياء أو إقامات ومبان جامعية، وبالنسبة للمنشآت الفندقية ومؤسسات التنشيط السياحي يجب أن تدلي وفي نفس الوقت مع الإقرار بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة. وشروط أخرى ترتبط بكل نوع من الدخول والإعفاءات التي تستفيد منها.

، كما اشترط المشرع التوفر على موطن وممارسة النشاط المهني بالمناطق المعينة بالإعفاء وهي الشروط الواردة في المادة 7 من المدونة وذلك للتصدي لظاهرة إحداث منشآت بالمناطق التي تستفيد من إعفاءات أو أسعار تفضيلية كطنجة، دون ممارسة النشاط بها فقط للاستفادة من الامتياز الجبائي، كما شددت في التدقيق في ظروف منح التحفيزات لقطاعات الإنعاش العقاري، السياحي وقطاء التصدير يفرض قواعد محاسبية مفصلة ومستقلة في حالة ممارسة أنشطة مختلفة مدعمة بوثائق ثبوتية، صادرة عن جهات إدارية أخرى لاستحقاق الامتيازات الجبائية .

كما تم التنصيص على عدم إمكانية الجمع بين إعفاءات مقررة لفائدة نشاط مهني معين مع إعفاء مقرر لفائدة المنطقة الجغرافية التي تمارسها فيها تلك الأنشطة، ويبقى للخاضع للضريبة اختيار النظام التحفيزي الأفضل له المادتين 164 و165 من المدونة، كما تحرم الشركات من الإعفاءات المقررة في حالة الإخلال بالتزاماتها الاقرارية والمالية وكل الأحكام المنظمة لوعاء الضريبة.

المطلب الثالث: تنظيم الضريبة على الشركات

إذا كانت نشأة الالتزام الضريبي عموما تقوم على واقعة معينة تعرف بالواقعة المنشئة، تشكل الحدث أو التصرف القانوني أو الوضعية التي ينشأ عنها الدين الضريبي، فإن نشأة هذا الالتزام في الضريبة على الشركات لا يخرج عن هذا السياق، لكونه يجعل هذه الأخيرة تخضع لمجموعة من الإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء أي تحديد العناصر الخاضعة للضريبة على الشركات، ثم تليها مرحلة التصفية التي يحتسب فيها مبلغ الضريبة على الشركات، وأخيرا مرحلة تحصيل الضريبة على الشركات بمختلف الوسائل القانونية.

الفرع الأول: وعاء الضريبة على الشركات

يتم تحديد وعاء الضريبة على الشركات إما بناء على النتيجة الجبائية والتي تساوي الفرق بين عائدات المفروض عليها الضريبة والتكاليف القابلة للخصم، أو بناء على قواعد خاصة لبعض الشركات والدخول.

وبعبارة أخرى يتحدد أساس الضريبة على الشركات أو الحصيلة الخاضعة للضريبة بناء على ما يعرف بالنتيجة الجبائية والتي تفيد بالأساس الربح الصافي عن سنة محاسبية، وتحدد النتيجة الجبائية بطرح مجموع التكاليف التي تحملتها الشركة وتطلبها النشاط المزاول من ناتج الاستغلال والأرباح والمكاسب التي حصلت عليها الشركة من مختلف العمليات التي أنجزتها، ولتبسيط مفهوم الحصيلة الضريبية بصورة أوضح يمكن القول بأن الحصيلة الجبائية أو الخاضعة للضريبة، تحتسب من خلال النتيجة المحاسبية الصافية وهي الفرق بين كل المحاصيل والتكاليف بما في ذلك مخصصات الاستهلاك والمؤن وتغيير المخزون (في بداية السنة ونهايتها) ثم في مرحلة ثانية يتم تعديل أو تصحيح النتيجة المحاسبية لتكييفها مع القواعد الضريبية أو بعبارة أخرى المرور من الحصيلة المحاسبية إلى الحصيلة الضريبية الصافية من خلال إلغاء بعض الحاصلات المعفاة من الضريبة كعوائد الأسهم مثلا المعفاة من الضريبة أو إعادة إدماج بعض التكاليف الغير القابلة للخصم ضريبيا كالفرق

الزائد عن مخصصات استهلاك سيارات نقل الأشخاص المسموح به، لذلك فقواعد القانون المحاسبي تتوخى الصورة الصادقة بمعنى يجب تدوين كل المحاصيل والتكاليف الملتزم بها ضمن محاسبة المنشأة للحصول على نتيجة الاستغلال ثم القيام بتصحيح تلك النتيجة على ضوء إكراهات القانون الجبائي الذي يسمو على القانون المحاسبي أو كما يقول خبراء المحاسبة «القانون الضريبي يخرق قواعد القانون المحاسبي»..

وبالتالي فإن تحديد هذا الوعاء في الضريبة على الشركات يرتبط بثلاثة عناصر أساسية، ترتبط بتحديد طبيعة هذا الأساس، ثم أساس فرض الضريبة المحجوزة في المنبع وأخيرا أساس فرض الضريبة الجزافية على الشركات غير المقيمة. المواد 8-16 من مدونة الضرائب.

الفقرة الأول: تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة

أولا: الحصيلة الخاضعة للضريبة

تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة باعتبارها المظهر الأول الذي يتم الاعتماد عليه في وضع الأساس المفروضة عليه الضريبة على الشركات في مجموعة من العناصر الأساسية التالية :

-تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة المتعلقة بكل سنة محاسبية بعد تغييرها، إن اقتضى الحال، طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية المعمول بها، باعتبار ما زاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة تطبيقا للتشريع والتنظيم المحاسبي الجاري بهما العمل بالنسبة لـ:

*شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة التي اختارت الخضوع للضريبة على الشركات.

*الشركات العقارية الشفافة التي لم تعد تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في المادة 3.

التعاونيات والجمعيات السكنية التي لا تستجيب للشروط المنصوص عليها في المادة 7.

*الأشخاص المعنويون الأعضاء في مجموعة ذات النفع الاقتصادي، وتشمل حصتهم في الأرباح التي حصلت عليها المجموعة المذكورة أو الخسائر التي تحملتها.

ثانيا: العائدات المفروضة عليها الضريبة

وتتكون من عائدات الاستغلال والعائدات المالية ثم العائدات غير الجارية حسب الجدول رقم 1 التالي:

العائدات المفروض عليها الضريبة على الشركات (المادة 09)		
عائدات الاستغلال	**العائدات المالية**	**العائدات غير الجارية**
1/ رقم الأعمال المشتمل على المداخيل والدائنيات المكتسبة المتعلقة بالمنتجات المسلمة والخدمات المقدمة والأشغال العقارية المنجزة؛ 2/ تغير مخزونات المنتجات؛ 3/ مستعقرات منتجة من طرف المنشأة لنفسها؛ 4/ إعانات الاستغلال؛ 5/ عائدات استغلال أخرى؛ 6/ استردادات الاستغلال وتنقيلات التكاليف.	**1/ عائدات سندات المساهمة وسندات مستعقرة أخرى؛** **2/ مكاسب الصرف؛** **3/ الفوائد الجارية وعائدات مالية أخرى؛** **4/ استردادات مالية وتنقيلات التكاليف.**	**1/ عائدات تفويت المستعقرات؛** **2/ إعانات التوازن؛** **3/ استردادات من إعانات الاستثمار؛** **4/ العائدات غير الجارية الأخرى بما فيها التخفيضات التي يتم الحصول عليها من الإدارة فيما يخص الضرائب القابلة للخصم؛** **5/ الاستيردادات غير الجارية وتنقيلات التكاليف؛**

1-عائدات الاستغلال:

* رقم الأعمال يعني مجموع المحاصيل المتأتية من المبيعات وتقديم الخدمات المنجزة طيلة السنة المحاسبية الصادرة بشأنها فواتير وبيانات، بغض النظر عن استخلاصها وهو ما يقصد بمفهوم الدائنيات المكتسبة créances acquises، أي الأموال أو مقابل السلع المسلمة والخدمات المقدمة التي لازالت في ذمة الزبناء لم يتم تحصيلها، ذلك أن بعض الأنشطة المهنية كالأشغال العقارية في إطار الصفقات العمومية أو غيرها تحتاج إلى أوراش قد تستغرق أكثر من سنة،

* أما بالنسبة لتغير المخزون variation des stocks هو الفرق بين ثمن تكلفة المخزون من المنتوجات المصنعة أو نصف المصنعة وما إلى ذلك من مواد أولية أو مواد التلفيف في بداية السنة المحاسبية وثمن تكلفتها في نهاية السنة المحاسبية. لذلك فإن هذا المتغير يضاف ضمن العائدات إذا كان المخزون النهائي (نهاية السنة) أكبر من المخزون في بداية السنة وفي حالة العكس يصنف ضمن التكاليف.

* ثم المستعقرات المنتجة من طرف المنشأة لنفسها، ويتعلق الأمر بأشغال منجزة من طرف الشركة لفائدتها كأن تقوم شركة الإنعاش العقاري ببناء أو توسيع مقرات عملها، مما يرفع من قيمة أصولها المجمدة. وبالتالي فما دامت تكاليف إنجاز تلك الأشغال تدون ضمن النفقات، فإن ثمن تكلفتها يجب أن تقيد ضمن العائدات من باب المنطق والحرص على التوازن بين التكاليف والعائدات .

* ثم إعانات الاستغلال: وهي التي تتلقاها الشركة من الدولة أو الهيآت المحلية أو الغير، وذلك إما لتدارك النقص في هامش الربح بالنسبة لبعض المنتجات (إعانة صندوق المقاصة مثلا لفائدة المطاحن) أو الإعانات مثلا

التي تتلقاها بعض الشركات العقارية الوطنية كمؤسسة العمران لإنجاز مساكن اجتماعية لقاطني أحياء الصفيح وبيعها بأثمنة التكلفة، لذلك يجب إدماج هذه الإعانات الممولة وربطها بالسنة المحاسبية التي تم خلالها تحصيلها ضمن العائدات وخضوعها إلى المحاصيل المشمولة بأداء المساهمة الدنيا للضريبة.

* أما بالنسبة لعائدات الاستغلال الأخرى: ويتعلق الأمر بعائدات ودائنيات مكتسبة خلال السنة بمناسبة التدبير التجاري للشركة ولكنها لا ترتبط بنشاطها المهني الرئيسي او متأتية من التصرف في بعض عناصر الأصول، ويدخل في هذا الباب :مداخيل العقارات المخصصة للكراء، وهي عائدات أساسية أو جارية بالنسبة للشركات العقارية، ولكن قد تلجأ شركة غير عقارية إلى كراء إحدى عقاراتها المبنية العارية أو الفلاحية كليا أو جزئيا وتتقاضى عائدات إيجارية، لذلك تدمج هذه المحاصيل التبعية ضمن العائدات الخاضعة للضريبة .

-كما يمكن للشركة أن تحصل أيضا عائدات من خلال كراء براءات الإختراع والعلامات التجارية والحقوق المشابهة، فتخضع للضريبة برسم السنة التي تم خلالها استغلالها.

*استردادات الاستغلال وتعني أن تصحيح تقييدات محاسبية سابقة كتكوين مؤونة مثلا لمواجهة تكلفة محتملة تتحقق كليا أو جزئيا، لذلك تقوم الشركة بإعادة تلك التكلفة ضمن المحاصيل كتقنية محاسبية لإلغاء تلك المؤونة التي لم يعد لها غرض وإعادة التوازن بين التكاليف والمحاصيل .

-أما تنقيل التكاليف فهي أيضا تقنية محاسبية لتغيير موقع بعض التكاليف من حساب لحساب مثلا من حساب الموازنة إلى حساب التكاليف وذلك لإلغاء التقييدات السالفة التي تمت بصورة مؤقتة .

2-العائدات المالية:

*العائدات المالية: وهي عائدات سندات المساهمة أي الربائح التي توزع على المساهمين أو الشركاء وكل فوائد الرأسمال، وتدخل ضمن هذه المحاصيل أيضا الاقتطاع من الأرباح لإعادة شراء أسهم والاحتياطات الموزعة وكذلك فائض التصفية. إلا أن هذه العائدات تقيد ضمن حساب العوائد وتستفيد من الإعفاء الكلي من التضريب.

*مكاسب الصرف: ويكون مصدرها تقلبات العملة الأجنبية، ذلك أن الشركات المستوردة والمصدرة تتعامل مع زبناء وموردين من خارج المغرب بعملات قد تكون الدولار أو الأورو، ويجب أن تقيد ديون الشركة بالعملة الأجنبية أثناء اختتام السنة المحاسبية حسب آخر سعر للصرف مما ينتج عنه فرق من حيث تسعيرة العملة أثناء تسليم أو استيراد السلع والخدمات وتاريخ اختتام السنة، وقد يكون هذا الفرق مكسبا إذا انخفض سعر العملة وقد يكون خسارة إذا ارتفع عن مستواه التاريخي أثناء إنجاز العلمية. لذلك ففي حالة المكسب، يدمج ضمن العائدات المالية الخاضعة للتضريب وقد تلجأ بعض الشركات إلى التعاقد مع مؤسسات بنكية للتأمين ضد تقلبات سعر العملات الأجنبية، وخصم مصاريف هذا العقد ضمن التكاليف المسخرة لفائدة الشركة هذه الحالة لا يمكن تسجيل أي فرق سواء مكسبا أو خسارة ضمن المحاسبة .

*الفوائد الجارية وباقي العائدات المالية : وهي الفوائد التي تجنيها الشركة على إثر منح قروض لمنشآت أخرى أو لمستخدميها أو شركائها، أو فوائد ودائع لأجل أو سندات الخزينة مثلا أو فوائد التأخير المفروضة على المتعاملين مع الشركة المحصلة بمقتضى اتفاقيات.

*استردادات مالية وتنقيلات التكاليف: سبقت الإشارة إلى استردادات الاستغلال التي تختلف عن الاستردادات المالية التي يقصد بها استردادات متعلقة بالإهتلاكات والمؤن المرتبطة باندثار المستعقرات المالية -محفظة السندات-، والتكاليف المالية كالسندات وقيم التوظيف وحسابات الخزينة والمخصصات المالية للسنوات السابقة .

3-العائدات الغير الجارية :

تلك العائدات المحصلة من طرف الشركة غير العائدات السالفة الذكر، بصورة ظرفية أو طارئة خلال السنة المحاسبية والتي لا ترتبط بالنشاط المهني الاعتيادي، أي أن هذه العائدات لها طابع استثنائي واحتمالي وتتكون من : *عائدات تفويت عن المستعقرات سواء أكانت مادية أو غير مادية أو مالية في حالة ما إذا تحقق فائض قيمة بمعنى أن عائد البيع يتجاوز القيمة الصافية للإهتلاكات للوصول إلى ما كان يسمى بالقيمة الصافية المحاسبية. كما تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن عرض كل العائدات المالية أو الغير الجارية بصورة مفصلة نظرا لتشعبها وتنوعها حسب طبيعة الأنشطة المهنية الممارسة.[9]

[9] -محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، نشر وتوزيع الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، ج الأول، طبعة الأولى2015، ص 94-96.

ثالثا: التكاليف القابلة للخصم:

وتتكون من تكاليف للاستغلال وتكاليف مالية وتكاليف غير جارية، حسب الجدول رقم 2 التالي:

التكاليف القابلة للخصم من الضريبة على الشركات (المادة 10)		
تكاليف الاستغلال	تكاليف المالية	تكاليف غير الجارية
1/ مشتريات البضائع المعاد بيعها على حالتها ومشتريات مستهلكة من مواد و لوازم؛ 2/ تكاليف خارجية أخرى وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه الاستغلال؛ 3/ الضرائب والرسوم التي تتحملها الشركة بما فيها حصص الضرائب الإضافية الصادرة خلال السنة المحاسبية ما عدا الضريبة على الشركات؛ 4/ تكاليف المستخدمين واليد العاملة والتكاليف الاجتماعية المرتبطة بذلك بما فيها المساعدة على السكنى والتعويضات عن التمثيل وغير ذلك من الامتيازات النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الشركة؛ 5/ تكاليف الاستغلال الأخرى؛ 6/ مخصصات الاستغلال، المكونة من مخصصات الاهتلاك ومخصصات المؤن؛	**1/ التكاليف عن الفوائد؛** **2/ خسائر الصرف؛** **3/ التكاليف المالية الأخرى؛** **4/ المخصصات المالية.**	**1/ القيم الصافية لاهتلاك المستعقرات المفوتة؛** **2/ التكاليف الأخرى غير الجارية؛** **3/ المخصصات غير الجارية بما فيها مخصصات الاستهلاكات التنازلية.**

المصدر المدونة العامة للضرائب 2020

يجب أولا التمييز بين التكاليف والمستعقرات immobilisations et charges بحيث إن المقاولة تحتاج إلى عتاد ووسائل الإنتاج والعمل من آلات، مقرات، بناءات، شاحنات وسيارات بالإضافة إلى الأجهزة المكتبية والمعلوماتية لمباشرة نشاطها المهني بغض النظر عن طبيعته وحجمه وهي معدات تستخدم لمدة طويلة نسبيا تفوق السنة في كل الأحوال، وقد تمتد إلى أكثر من 20 سنة كالبناءات، لذلك تسجل ثمن اقتناء هذه المعدات أو ثمن تكلفتها بحساب الأصول ضمن المستعقرات، وتوزع تكلفتها على مدة الاستعمال عن طريق الإهلاك amortissement، في حين أن التكاليف الجارية أو اليومية كنفقات الصيانة ومواد الاستهلاك كالطاقة أو شراء المواد الأولية أو مواد التلفيف، وما إلى ذلك من المشتريات التي تستهلك فورا داخل مدة قصيرة، فإنها تسجل ضمن التكاليف .

أما معايير خصم التكاليف فيمكن تلخيصها فيما يلي :

-أن تكون التكاليف مرتبطة بالاستغلال، ثم صرفها لمصلحة المقاولة ولاحتياجات النشاط المهني الذي تمارسه، مما يستبعد التكاليف المسخرة لمصلحة الشركاء ؛

-أن تكون التكاليف فعلية (غير صورية) ومدعمة بوثائق تبوثية منتظمة ؛ - يجب تسجيلها بالمحاسبة ؛

-أن ينتج عن تحملها نقص في الأصول الصافية للشركة (مما يجب استبعاد المستقرات التي سبق توضيحها والتي من شأنها الرفع من قيمة الأصول الصافية).

كما تجدر الإشارة إلى أن التكاليف القابلة للخصم هي التكاليف الاعتيادية وفقا للمعايير السالفة الذكر، والتي تؤثر على النتيجة الجبائية للسنة المحاسبية التي تم صرفها خلالها أو الالتزام بها، بمعنى أن التكاليف تخصم بغض النظر عن أداء ثمنها، مادامت مرتبطة بالسنة المحاسبية، وهذه القاعدة تقابلها قاعدة الدائنيات المكتسبة على مستوى العائدات التي تدمج في الحصيلة الخاضعة رغم عدم استخلاص ثمنها، وذلك لخلق نوع من التوازن بين العائدات والتكاليف، دون الاعتداد بحسابات الخزينة .

1-تكاليف الاستغلال وتتكون من :

*مشتريات البضائع المعاد بيعها على حالتها بالنسبة للأنشطة التجارية أو مشتريات معدة للاستهلاك من مواد أولية ولوازم معدة للاستهلاك والأشغال والخدمات والتي تدون بالمحاسبة بثمن الشراء من دون الضريبة على القيمة المضافة نظرا لحيادها وعدم تأثيره مبدئيا على المحاصيل والتكاليف.

*التكاليف الخارجية فهي تشمل: كراءات مقرات العمل والنفقات الكرائية الملحقة، وجيبات القرض الإيجاري المتعلق باقتناء وسائل الإنتاج ماعدا بالنسبة لسيارات نقل الأشخاص فإن الوجيبة محددة في 50 ألف درهم للسيارة الواحدة. مصاريف الصيانة والإصلاح البسيطة، أما إذا تعلق بعمليات إصلاح أو صيانة مرتفعة الثمن ومن شأنها أن تزيد في عمر المستعقرات كالمباني أو تغيير محركات شاحنة مثلا، فإنه لا يجوز تمريرها عبر التكاليف الاعتيادية ذات الأمد القصير بل يجب تدوينها وبحساب المستعقرات ضمن الأصول وخصم قيمة استهلاكها أو اندثارها سنويا، كما سبق الذكر. أقساط التأمين ضد أخطار الاستغلال ولتأمين وسائل النقل وغيرها. أداءات المتعاملين مع الشركة والأتعاب والعمولات...

*الضرائب والرسوم التي تتحملها المنشأة، ما عدا الضريبة على الشركات التي تعتبر ضريبة نتيجة وبالتالي لا تجوز قابليتها للخصم، أما الضرائب والرسوم القابلة للخصم فهي الرسوم المحلية أو التي تدخل في خانة الجبايات المحلية كالرسم المهني رسم الخدمات الجماعية، حقوق الجمارك، حقوق التسجيل والتنبر والضريبة الخاصة على السيارات المملوكة للشركة وكذلك الضرائب والرسوم الإضافية التي تصدره الإدارة الضريبية باعتبارها عمليات تسوية أو استدراك نقصان وما إلى ذلك.

*تكاليف المستخدمين أو الموارد البشرية: تعتبر تكاليف قابلة للخصم مستحقات العمال والمستخدمين من أجور ومساهمات اجتماعية في صناديق الضمان الاجتماعي والتأمينات والتعويضات الممنوحة لهم سواء النقدية أو العينية وكذلك المنح والعطل المؤداة، ومساهمات الشركة في صندوق الأعمال الاجتماعية، ونفقات التكوين المهني والتكوين المستمر وتعويضات الفصل عن العمل وما إلى ذلك من مكونات الأجور والتعويضات.

* مخصصات الاستغلال: وتضم مخصصات الاهتلاك وهي عملية تصحيح وتقييم الأصول على إثر انخفاض قيمتها بفعل الاستعمال الزمني وذلك بخصم بنسبة مئوية من كلفتها الأصلية .

-مخصصات إهتلاكات الإستعقار في قيم معدومة، كنفقات تأسيس الشركة والمصاريف المرتبطة بإنطلاق نشاطها أو مصاريف رفع رأسمالها أو دمجها أو تغيير بنود في نظامها الأساسي، وكذا نفقات الإشهار واستجلاب الزبناء، وهذه التكاليف فرض المشرع إهتلاكها داخل الخمس سنوات بنسبة تابثة (20%) إنطلاقا من السنة المحاسبية التي تم خلالها تدوينها، ذلك أن التقييد بالمحاسبة هو شرط من شروط قابلية مباشرة الإهتلاك ؛

-أما بالنسبة للمستعقرات المجمدة وغير المجمدة التي تنقص قيمتها بمرور الزمن أو الاستعمال، فيباشر الإهتلاك ابتداء من اليوم الأول من شهر تملك تلك الأموال ويحسب الإهتلاك على أساس القيمة الأصلية المقيدة بالأصول الثابتة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة إذا كانت قابلة للخصم، مضافا إليها تكاليف النقل والتأمين والرسوم الجمركية وتكاليف التركيب إن اقتضى الأمر، وفي حالة إنتاج المستعقرات من طرف الشركة لنفسها، تهتلك على أساس تكلفة الإنتاج .

**مخصصات المؤن: يمكن للشركات تكوين مخصصات المؤن لمواجهة نقص في قيمة عناصر الأصول أو تكاليف أو خسائر غير حاصلة ولكنها محتملة الوقوع بحسب واقع الحال، إذ تعرف استعمالا مكثفا واعتياديا من قبل الأبناك ومؤسسات القرض وباقي المؤسسات المالية، بسبب شيوع الديون المشبوهة المتعذر استخلاصها .

لذلك فحينما تشعر الشركة بأنها ستتعرض لصرف مبالغ استثنائية كتعرض زبون لإفلاس أو شركة للتصفية القضائية، وبالتالي قد يتعذر استخلاص ديونها كليا أو جزئيا، أو قيام أحد مستخدمي الشركة برفع دعوى قضائية للمطالبة بالتعويض عن الفسخ أو تعرض مقرات الشركة لحريق أو فيضان سيلحق خسائر بمخزونات السلع والتجهيزات، وما إلى ذلك من الأمثلة التي يستشف من خلالها أن هذه الحوادث ستؤدي إلى نقص في قيمة الأصول أو سترفع التكاليف، وبالتالي فطبيعتها محددة ولكن قيمتها أو مبلغ التكلفة غير محددة، مما يسمح محاسبيا وضريبيا بتكوين مؤونة لمواجهة هذه التكاليف المحتملة الوقوع مستقبلا، وتكون قابلة لتقييم تقريبي من حيث مبلغها .

وإذا قامت الشركة باستعمال مخصصات المؤن بصورة تعسفية كرفع مبلغ التكاليف والتأثير على النتيجة الجبائية أو انتفاء سبب تكوينها فيما بعد، يتم إعادة إدماجها في العائدات سواء بصورة عفوية من طرف الشركة أو من طرف الإدارة في إطار عملية الفحص ولا يمكن مواجهتها بالتقادم، بحيث يتم تصحيح العملية حتى ولو مر على تقييدها عشر سنوات في الحصيلة أول سنة غير متقادمة .

2-التكاليف المالية :

-التكاليف عن الفوائد المقيدة المتعلقة بالمبالغ الممنوحة كتسبيف من طرف الشركاء إلى الشركة عند الحاجة، شريطة : أن يكون رأسمال الشركة قد دفع بأكمله، فلا يعقل أن يكون الشريك مدين للشركة من حصته في رأسمالها ويقوم بإقراضها، بحيث إن الأسبقية لإتمام عملية تحرير رأس مال لاكتساب صفة الشريك أو المساهم. وأن لا تتجاوز مجموع المبالغ المترتبة عليها فوائد قابلة للخصم مبلغ رأسمال الشركة .

-ألا يتعدى سعر الفوائد القابلة للخصم السعر الذي يحدده كل سنة الوزير المكلف بالمالية على أساس سعر الفائدة المتوسط للسنة السابقة المستحق عن سندات الخزينة.

-خسائر الصرف كتكلفة ذات طبيعة مالية، وتوازي مكاسب الصرف التي سبقت الإشارة إليها في باب العوائد المالية، بحيث يمكن للشركة المستوردة أن تتعرض لخسارة الصرف من جراء تقلبات العملة الأجنبية سلبا، حين ترتفع قيمتها بين تاريخ الاستيراد وتاريخ الدفع، وبالتالي سمح المشرع بخصم هذه الخسارة .

3-التكاليف الغير الجارية :

لقد سبقت الإشارة إلى أن الشركة يمكن أن تحقق فائضا من خلال التخلي عن بعض عناصر الأصول كالعتاد، الشاحنات والسيارات أو بعض الأصول العقارية وذلك في حالة ما إذا تجاوز ثمن التخلي القيمة المحاسبية الصافية وخصوصا بعد استنفاذ اهتلاك العنصر المعني بالتفويت، ولكن قد يحصل العكس حين يكون ثمن التخلي أقل من تلك القيمة المحاسبية الصافية أو ما يسمى حسب النظام المحاسبي القيمة الصافية للإهتلاكات للمستعقرات المفوتة وفي هذه الحالة تتحمل الشركة ناقص قيمة، وبالتالي يمكن تقييد ناقص القيمة ضمن التكاليف الغير الجارية القابلة للخصم .

ويمكن للمنشآت أن تتعرض لحوادث غير عادية أو استثنائية فتتكبد من خلال مواجهتها تكاليف غير جارية يمكنها إدراجها ضمن التكاليف غير الجارية، وبالتالي أي تكلفة تستجيب لمعايير الخصم بكونها مرتبطة بالاستغلال، مبررة بوثائق ثبوتية ومقيدة بالمحاسبة وتهم السنة المحاسبية التي تم خلالها الإنفاق أو الالتزام بها فهي قابلة للخصم من الحصيلة الجبائية، باستثناء التكاليف الغير القابلة للخصم بصريح النص المادة 11 من المدونة العامة للضرائب.

رابعا- التكاليف غير القابلة للخصم (المادة 11)

تنحصر التكاليف التي لا يمكن خصمها من الحصيلة الخاضعة للضريبة على الشركات في العناصر التالية:

-الغرامات والذعائر والزيادات مهما كان نوعها التي تتحملها المنشآت بسبب ارتكاب مخالفات لأحكام النصوص التشريعية أو التنظيمية، خصوصا المخالفات المرتكبة فيما يتعلق بوعاء الضرائب والرسوم وتأخير دفع الضرائب والرسوم المذكورة والمخالفات للتشريع الخاص بالشغل وللنصوص المتعلقة بتنظيم المرور ومراقبة الصرف أو الأسعار؛

-الخصم في حدود خمسة آلاف 5000 درهم عن كل يوم و عن كل مورد و في حدود خمسين ألف 50.000 درهم عن كل شهر وعن كل مورد، النفقات المترتبة على التكاليف المشار إليها في المادة -"10-ا – ألف وباء وهاء من المدونة، ومخصصات الاهتلاكات المتعلقة بالمستعقرات المقتناة. إذا دفعت نقدا ولم يثبت تسديد مبلغها بشيك مسطر وغير قابل للتظهير أو كمبيالات أو بطريقة مغناطيسية للأداء أو تحويل بنكي أو وسيلة إلكترونية أو مقاصة مع ديون مستحقة على نفس الشخص.

-مبالغ المشتريات والأشغال والخدمات غير المبررة بفاتورة صحيحة أو أية ورقة إثبات أخرى محررة في اسم الخاضع للضريبة تتضمن المعلومات المنصوص عليها في المادة 145 من المدونة.

-مبلغ المشتريات والخدمات التي تكتسي طابع تبرع؛

-مبلغ المساهمة من أجل دعم التماسك الاجتماعي التي تتحملها الشركات؛

- مبلغ المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح؛

خامسا- العجز القابل للترحيل (المادة 12)

يمكن خصم عجز سنة محاسبية من ربح السنة المحاسبية الموالية، وإذا لم يكن هناك ربح أو كان الربح لا يكفي لاستيعاب مجموع الخصم أو بعضه، جاز ترحيل خصم العجز أو الباقي منه من أرباح السنوات المحاسبية الموالية إلى غاية السنة الرابعة التي تلي السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز. باستثناء العجز الراجع إلى الاهتلاكات المدرجة في المحاسبة على وجه صحيح والداخلة في تكاليف السنة المحاسبية القابلة للخصم التي يمكن ترحيلها بدون أجل.

وبالتالي يجب التمييز بين مكوني العجز، الأول متعلق بالاستغلال بمعنى أن العجز يحصل حينما يتجاوز مبلغ التكاليف مبلغ العائدات وهذه التكاليف كما سبق تفصيلها تتضمن التكاليف الآنية أو المستهلكة طيلة السنة والثاني يشمل الإهتلاكات المتعلقة بالمستعقرات التي يتم تقسيط خصمها طيلة مدة الاستعمال حسب طبيعتها، وبالتالي فإن المشرع حدد فترة ترحيل العجز داخل مدة أربع سنوات بالنسبة للمكون الأول المتعلق بتكاليف الاستغلال، وسمح بخصم الجزء المتعلق بالاهتلاكات دون الاعتداد بهذا الأجل، أي يمكن خصمه إلى ما لا نهاية، وبالتالي فإن ترحيل العجز حسب التشريع الضريبي المغربي يتم إلى الأمام أي المستقبل، بحيث لا يمكن خصم عجز السنوات الماضية إلا إذا حققت الشركة أرباحا في السنوات الموالية كافية لامتصاص ذلك العجز، في حين تعتمد بعض الأنظمة الجبائية في بعض الدول اليابان - الولايات المتحدة - ألمانيا قاعدة ترحيل العجز إلى الوراء، بحيث يمكن للشركة التي تكبدت خسارة في سنة معينة وحققت ربحا خلال السنة السابقة، ترحيل هذا العجز إلى الوراء أي إلى السنة السابقة التي تحقق خلالها الربح، وبالتالي المطالبة باسترداد مبلغ الضريبة كليا أو جزئيا التي أدتها خلال تلك السنة (الربح)، وهي قاعدة مبنية على فلسفة الرأسمالية المتقدمة التي تلزم الدولة ليس الاستفادة من الأرباح فقط، بل كذلك تحمل خسارة الشركات في حالة حدوثها.

الفقرة الثانية: أساس فرض الضريبة المحجوزة في المنبع

تخضع للحجز في المنبع برسم الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الحاصلات والعوائد التالية:

-عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، والمتمثلة في العوائد المترتبة على توزيع أرباح الشركات؛

-حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت؛

-عائدات شهادات الصكوك؛

-المبالغ الإجمالية المقبوضة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين .

الفقرة الثالثة: أساس فرض الضريبة على الشركات غير المقيمة

يجوز للشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات أشغال أو بناء أو تركيب، أن تختار حين إيداع الإقرار الخاص بها أو بعد إبرام كل صفقة، الخضوع للضريبة الجزافية على مجموع مبلغ الصفقة بسعر 8% المنصوص عليه في المادة 19 –III-ألف، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة من مبلغ الصفقات، حيث يترتب على دفع الضريبة على الشركات الإبراء من الضريبة المحجوزة في المنبع. لكنه إذا كانت الصفقة تتعلق بالتسليم عن طريق «المفتاح في اليد» لمبنى عقاري أو منشأة صناعية أو تقنية قابلة لتشغيلها، فإن الأساس المفروضة عليه الضريبة يشمل تكلفة المواد المدمجة والمعدات المقامة سواء أتم توريد هذه المواد والمعدات من لدن الشركة المبرمة معها الصفقة أو لحسابها أو حررت في شأنها فاتورة على حدة أو دفع صاحب المشروع الرسوم الجمركية المفروضة عليها.

الفرع الثاني: تصفية الضريبة على الشركات

يقصد بتصفية الضريبة على الشركات بالدرجة الأولى تحديد السعر الذي يطبق عليها المحدد حسب نوعية الدخول وأنواع الشركات من جهة، ومن جهة أخرى تحديد أسعار الحد الأدنى الواجب أداؤه من طرف الشركات.

أولا: فترة ومكان فرض الضريبة

تحسب الضريبة على الشركات باعتبار الربح المحقق خلال كل سنة محاسبية، والتي لا يمكن أن تتعدى اثني عشر 12 شهرا. ويمكن أن تقل عن السنة بالنسبة للشركات التي تأسست بعد بداية أو نصف أو نهاية السنة بالنسبة للسنة المحاسبية الأولى أو تمت تصفيتها قبل نهاية السنة، وإذا طالت مدة تصفية شركة من الشركات فإن الضريبة تحسب باعتبار النتيجة المؤقتة لكل فترة من فترات الاثني عشر 12 شهرا، وإذا أبانت النتيجة النهائية للتصفية وجود ربح يفوق مجموع الأرباح المفروضة عليها الضريبة خلال فترة التصفية، فإن تكملة الضريبة المستحقة تساوي الفرق بين مبلغ الضريبة النهائي والمبالغ التي سبق دفعها. وفي حالة العكس تسترد الشركة جميع أو بعض هذه المبالغ.

أما مكان فرض الضريبة على الشركات فإنها تفرض على مجموع حاصلاتها وأرباحها ودخولها في المكان الذي يوجد به مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب.

ثانيا: أسعار الضريبة

نصت المدونة العامة للضرائب على مجموعة من الأسعار العادية أو النوعية حسب نوع الدخول والمؤسسات المفروض عليها الضريبة. كما تم تحديد أسعار الحد الأدنى الواجب أداؤه من طرف الشركات.

1-السعر العادي للضريبة:المادة 19

*حسب المادة 19 من المدونة تحتسب الضريبة على الشركات بالأسعار التصاعدية.

مبلغ الربح الصافي (بالدرهم)	السعر	المبالغ المخفضة
يقل أو يساوي 300.000	**%10**	00
من 300.001 إلى 1.000.000	**%20**	30.000
يفوق 1.000.000	**%31**	140.000

وترد على الأسعار السابق بعض الاستثناءات المتعلقة ب :

*السعر المطبق على الشريحة التي يفوق فيها مبلغ الربح الصافي مليون 1.000.000 درهم يحدد في% 20 بالنسبة المنشآت المنصوص بشكل خاص في المادة 6، وعددها 9 تسعة.

*ويخفض سعر الجدول من % 31 إلى % 28 بالنسبة للشركات التي تزاول نشاطا صناعيا، باستثناء تلك التي يساوي أو يفوق ربحها الصافي مائة مليون 100.000.000درهم. ويراد بالنشاط الصناعي كل نشاط يتمثل في تصنيع أو تحويل الأموال المنقولة المادية.

* وبسعر 37% فيما يخص مؤسسات الائتمان والهيئات المعتبرة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الإيداع والتدبير ومقاولات التأمين وإعادة التأمين.

2-السعر النوعي للضريبة:

يحدد السعر النوعي للضريبة على الشركات في : 15%

-فيما يخص المنشآت التي تزاول نشاطها في مناطق التسريع الصناعي، فيما بعد مدة الخمس 5 سنوات المحاسبية المعفاة.

-فيما يخص شركات الخدمات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء" طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، فيما بعد مدة الخمس 5 سنوات المحاسبية المعفاة.

3-سعر ومبالغ الضريبة الجزافية:

يحدد سعر ومبالغ الضريبة الجزافية كما يلي:

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

4-أسعار الضريبة المحجوزة في المنبع :

تحدد أسعار الضريبة على الشركات المحجوزة في المنبع كما يلي:

-10 % من المبالغ الإجمالية، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، المقبوضة من لدن الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين والمبينة في المادة 15؛

- 20 % دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، من مبلغ الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المحددة في المادة 14 وعائدات شهادات الصكوك المحددة في المادة 14.
- 15% من مبلغ عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها المحددة في المادة 13.

ثالثا- الحد الأدنى للضريبة على الشركات: المادة 144 من المدونة

يعتبر حدا أدنى للضريبة مبلغ الضريبة الدنيا الذي يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل دفعه ولو في غياب ربح.

ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الواجبة على الشركات، باستثناء الشركات غير المقيمة الخاضعة للضريبة الجزافية وفقا لأحكام المادة 16، عن حد أدنى في كل سنة محاسبية، مهما كانت الحصيلة الخاضعة للضريبة التي حققتها الشركة خلالها.

****سعر الحد الأدنى للضريبة**

يحدد سعر الحد الأدنى للضريبة في:

-0,50% غير أنه يرفع هذا السعر إلى 0,60 % عندما تكون الحصيلة الجارية، دون احتساب الاهتلاك، المصرح بها من لدن المنشأة سلبية برسم سنتين محاسبيتين متتاليتين، فيما بعد مدة الإعفاء.

-0,25% بالنسبة للعمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية والمتعلقة ببيع المواد التالية: المنتجات النفطية؛ الغاز؛ الزبدة؛ الزيت؛ السكر؛ الدقيق؛ الماء؛ الكهرباء؛ الأدوية.

ولا يمكن أن يقل مبلغ الحد الأدنى للضريبة حتى في حالة غياب رقم أعمال عن: ثلاثة آلاف 3000 درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الشركات؛ وألف وخمسمائة 1500 درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل.

****الإعفاء من الحد الأدنى:**

-تعفى الشركات غير الشركات الحاصلة على امتياز تسيير مرفق عمومي من أداء مبلغ الحد الأدنى للضريبة طوال الستة والثلاثين 36 شهرا الأولى الموالية لتاريخ بداية استغلالها. غير أنه يتوقف تطبيق هذا الإعفاء عند انقضاء الستين 60 شهرا الأولى الموالية لتاريخ تأسيس الشركات المعنية.

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة على الشركات

يحيل تحصيل الضريبة -كقاعدة عامة- على مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات الترابية ومجموعاتها والمؤسسات العمومية إلى تسديد ما بذمتهم من ديون، بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات، لكنه في الضريبة على الشركات يحيل على مختلف الوسائل التي يتم اعتمادها قصد جباية هذه الضريبة من ذمة الملزمين بها، والتي حصرها المشرع المغربي في التحصيل بواسطة الأداء التلقائي، أو عن طريق الحجز في المنبع أو التحصيل بواسطة الجداول .

1-التحصيل عن طريق الأداء التلقائي:paiement spontané

وهو القاعدة العامة على اعتبار أن الشركة تمسك محاسبة منتظمة تتضمن كل تكاليفها وعائداتها ثم تستخلص النتيجة الجبائية، وتحتسب مبلغ الضريبة المستحقة وتقوم بدفعه تلقائيا إلى الخزينة العامة، ما يعني أن الشركة تدبر نظامها الضريبي بنفسها، دون تدخل الإدارة التي تحتفظ بحقها في المراقبة لاحقا، وكوسيلة للتخفيف من نفقات التحصيل، حيث أكد أدم سميث منذ القرن الثامن عشر أن من مزايا الضريبة المنشودة هي "الضريبة التي يتم تحصيلها بأقل تكلفة" .

وتجدر الإشارة إلى تطور ميكانيزمات الأداء العضوي من الدفع نقدا أو بواسطة شيكات إلى طريقة الأداء الإلكتروني فحسب المادة 169 من المدونة العامة للضرائب يمكن للخاضعين للضريبة أن يؤدوا مبلغ الضريبة والدفعات المنصوص عليها في هذه المدونة لدى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية.

حيث تؤدى الضريبة على الشركات عن السنة المحاسبية الجارية في أربع دفعات مقدمة على الحساب تساوي كل واحدة منها % 25 من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة مختتمة، وتسمى هذه السنة فيما يلي" السنة المرجعية."

تقوم الشركة تلقائيا بأداء الدفعات المقدمة على الحساب المشار إليها أعلاه إلى قابض إدارة الضرائب التابع له مقرها أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، وذلك قبل انقضاء الشهر الثالث والسادس والتاسع والثاني عشر من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية. وتشفع كل دفعة بإعلام مطابق للمطبوع نموذجي تعده الإدارة يؤرخه ويوقعه الطرف الدافع.

2-التحصيل عن طريق الحجز من المنبع:retenue à la source

تقوم الشركة المتعاقدة أو الدافعة لمبالغ معينة بتحصيل المبالغ الضريبية المستحقة لفائدة الخزينة، وتوريدها لصندوقها عوض الشخص المعنوي أو الذاتي المتعامل معها، كخدمة يسديها لفائدتها وقد تكون مقرونة في بعض الحالات بإلزامية الإقرار أيضا .

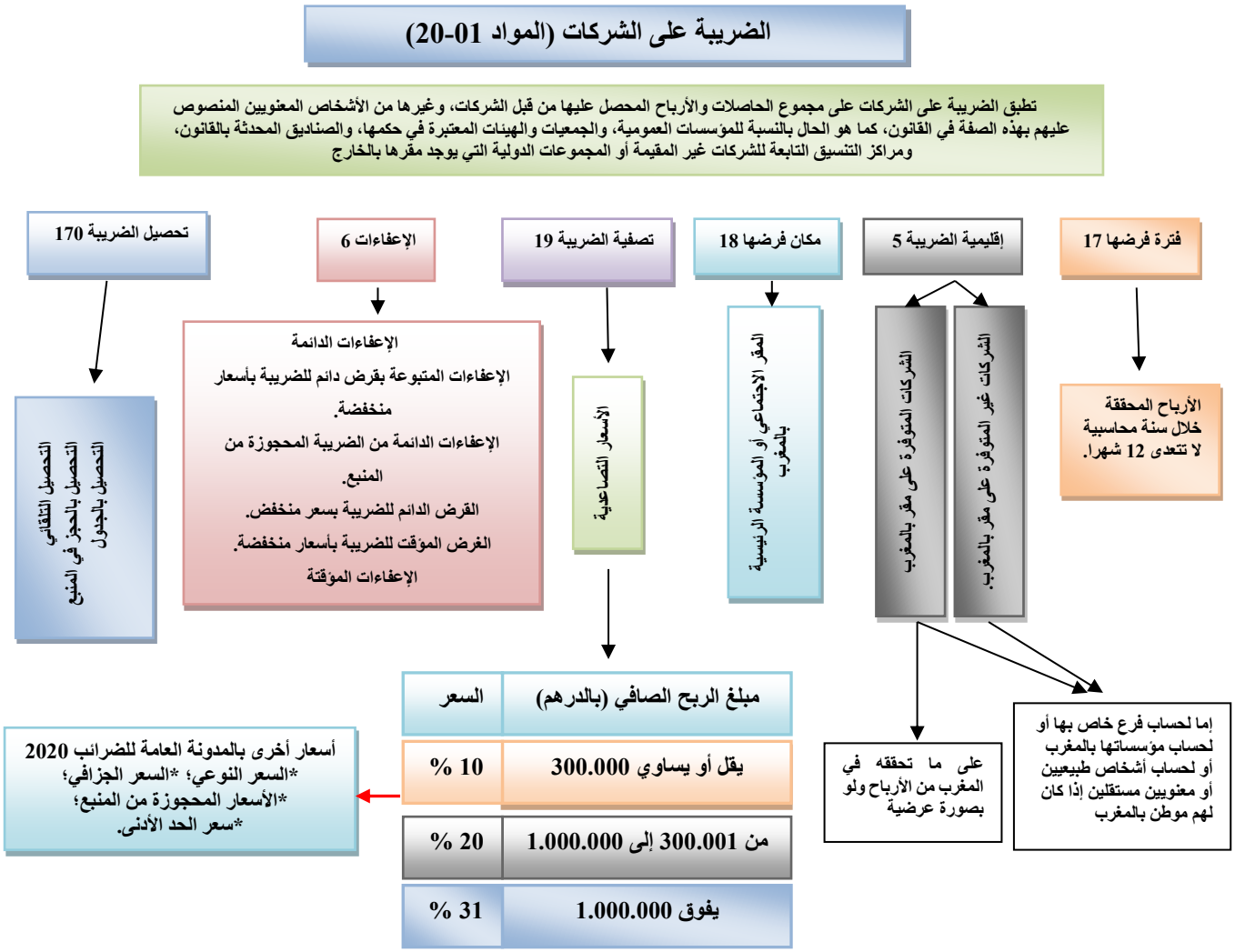
حيث تدفع الضريبة المحجوزة في المنبع على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها وحاصلت التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت والمبالغ الإجمالية المقبوضة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين، خلال الشهر الموالي لشهر الأداء، أو لوضعها رهن الإشارة أو تقييدها في الحساب، لقابض إدارة الضرائب التابع له الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية بالمغرب للشخص الذاتي أو المعنوي الذي أسندت إليه إلزامية القيام بالحجز في المنبع.

3 -التحصيل عن طريق الجدول: recouvrement par voie de rôle

وهي آلية استثنائية في حالة عدم دفع الشركة تلقائيا لقابض إدارة الضرائب التابع له المكان الذي يوجد فيه مقرها أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، الضريبة المستحقة عليها، وكذلك إن اقتضى الحال الذعائر والزيادات المرتبطة بها؛

أما الحالات الأخرى التي تستوجب التحصيل بالجدول هي حالة فرض الضريبة تلقائيا بسبب عدم وضع الإقرار في الآجال المحددة، بعد إنذار الشركة بواسطة رسالتين وعدم امتثالها لمضمونها، تقوم الإدارة بفرض الضريبة تلقائيا وإصدارها عن طريق الجدول كإجراء زجري.

أما الحالة الثانية تتعلق بمسطرة تصحيح الأسس المصرح بها على إثر إجراء مراقبة ضريبة على محاسبة الشركات، وبالتالي فإن المبالغ الضريبية التكميلية الناتجة عن التصحيح تكون موضع جداول تصدرها الإدارة، حسب الحالات وغالبا بعد صدور قرار اللجنة الوطنية للطعون الضريبية.



*المصطفى قريشي أستاذ القانون الإداري Fp Nador

المبحث الثاني: الضريبة على الدخل.

حاول المشرع المغربي اعتماد التوجهات العامة التي رسمها ضمن قانون إطار الإصلاح الضريبي الصادر في 23 أبريل 1984، بالانتقال من نظام نوعي ومعقد يضم العديد من الضرائب (الضريبة الفلاحية، الضريبة الحضرية، الضريبة على الأرباح المهنية، الضريبة على محصولات الأسهم، الضريبة على المرتبات والأجور، الضرائب التكميلية، كالمساهمة التضامن الوطني، واحتياط الاستثمار) إلى نظام مبسط وفعال وملائم يعتمد ضريبة واحدة، ليضع حدا للتعقيدات المتمخضة عن تطبيقات الضرائب المتعددة، ودرء مخاطر العبء الضريبي المترتب عنها والذي يشل القدرة الشرائية للملزم، ناهيك عن الرغبة في إقامة عدالة ضريبية تضمن حقوق الملزمين. ولذلك تم إخراج الضريبة العامة على الدخل إلى حيز الوجود وفق ظهير 21 نونبر 1989. ذلك أن استحداث الضريبة العامة على الدخل كجزء من برنامج التقويم الهيكلي شكل خطوة مهمة على درب مقاربة غايتها تبسيط وعقلنة النظام الضريبي الوطني وتوسيع مردوديته، وهو التوجه الذي جسدته المشرع المغربي - حتى بعد صدور المدونة العامة للضرائب لسنة -2007 عندما جعل من هذه الضريبة أحد المكونات المهمة لكتاب الوعاء، واختصرها إلى الضريبة على الدخل.

وتعتبر الضريبة على الدخل من أهم الضرائب المباشرة التي تنصب على دخل الأشخاص الطبيعيين، وجانب من الأشخاص المعنويين غير الخاضعين للضريبة على الشركات. وقد دخلت حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 1990، وقد تم إدراجها ضمن المدونة العامة للضرائب. وتعد هذه الضريبة ضريبة عامة، تفرض على مجموع دخول الأشخاص الخاضعين كيفما كان مصدرها .

وقد حددت المدونة العامة للضرائب بموجب المواد من 21 إلى 86 أصناف الدخول الخاضعة للضريبة على الدخل، وكذلك القواعد الخاصة بوعاء وتصفية وتحصيل هذه الضريبة، إضافة إلى تبيان الالتزامات الإدارية والمالية المطلوب من الأشخاص الخاضعين القيام بها اتجاه الإدارة الضريبية .

المطلب الأول: نطاق تطبيق الضريبة على الدخل

الفقرة الأولى: تعريف وخصائص الضريبة على الدخل:

أ - تعريف الضريبة على الدخل

الضريبة على الدخل ضريبة مباشرة تفرض على مجموع الدخول المكتسبة خلال السنة، من طرف الشخص الطبيعي أو الشريك الرئيسي بالنسبة لمقاولات الأشخاص التي لم تخضع للضريبة على الشركات، وهي بذلك ضريبة سنوية عامة وشاملة ذات طابع شخصى وتصاعدي وتصريحي بالنسبة للملزمين بها.

فإنها تقوم على أساس تجميعها لمجموع دخول المكلف الوطني داخل كتلة ضريبية موحدة تخضع لنفس النظام القواعد الضريبية وتربط عليها الضريبة بنفس نظام الأسعار. وهي خصوصيات تسمح لنا على مستوى رصد نطاق تطبيق الضريبة على الدخل بتحديد مختلف مكوناتها الأساسية، ثم تحديد العنصر الزمكاني في فرض الضريبة على الدخل.

المواد المنظمة للضريبة على الدخل.

المدونة العامة للضرائب 2020

الباب	المواد	الموضوع
الباب الأول: نطاق التطبيق.	24-21	• التعريف؛ • الدخول والأرباح المفروضة عليها الضريبة؛ • إقليمية الضريبة؛ • الإعفاءات؛
الباب الثاني: أساس فرض الضريبة على مجموع الدخل.	29-25	• تحديد مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة
الباب الثالث: تحديد صافي الدخل لكل نوع من أنواع الدخول	70-30	• الدخول المهنية؛ • الدخول الزراعية؛ • الأجور والدخول المعتبرة في حكمها: • الدخول والأرباح العقارية؛ • الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة؛
الباب الرابع: تصفية الضريبة على الدخل	77-71	• تصفية الضريبة؛ • التخفيضات من الضريبة؛
الباب الخامس: الإقرارات الضريبية	86-78	•الإقرار بالهوية الضريبية •الإقرار بالمرتبات والأجور ....

ب-خصائص الضريبة على الدخل

تتميز الضريبة على الدخل بعدة خصائص:

-ضريبة وحيدة وإجمالية بحيث تطبق على مجموعة من الدخول مهما تنوعت طبيعتها ومكان كسبها فهي تقوم على تجميع الدخول سواء المهنية المعتادة أو الموسمية التي يكتسبها الشخص الطبيعي.

-ضريبة عامة لكن بقواعد خاصة حسب طبيعة الدخل، ذلك أن الدخول المهنية تعالج وفق عدة أنظمة جزافية أو حسب الدخل الحقيقي، الدخول العقارية تستفيد من تخفيض جزافي وكذلك الأمر بالنسبة للأجور ومعاشات التقاعد.

-ضريبة مشخصنة personnalisé بحيث تأخذ بعين الاعتبار وضعية الشخص وتحملاته العائلية، فتمنح خصوم وتخفيضات عن الزوجة والأطفال وحوافز أخرى. لاقتناء المسكن الرئيسي وتشجيعات لاقتناء أو الانخراط في التأمينات والتقاعد التكميلي وبرامج لتشجيع التوفير، وما إلى ذلك من مظاهر الشخصنة.

-ضريبة تصاعدية، بحيث يخضع الدخل الإجمالي لجدول الاسعار التصاعدي، بحيث يرتفع السعر كلما زاد دخل الشخص - إعفاء الشريحة الأولى التي تبلغ حاليا 30 ألف درهم سنويا وذلك للحفاظ على الأدنى للمعيشة.

-ضريبة تصريحية في مجملها، بحيث إن قاعدة الإقرار التلقائي إلزامية، إلا بالنسبة للأجور وبعض الدخول الأخرى، التي تقتطع الضريبة الواجبة بشأنها في المنبع، بحيث حتى الملزمين الصغار الذين يخضعون للضريبة وفق النظام الجزافي، يجب أن يودعوا تصريحاتهم تحت طائلة تطبيق الغرامات .

-الضريبة على الدخل ضريبة سنوية؛ حيث تحصل كل سنة بالنظر إلى الأرباح أو المداخيل التي حققها أو حصل عليها الشخص الخاضع خلال السنة الماضية.

-الضريبة على الدخل ضريبة صافية ؛ فهي تمس الدخل الصافي الإجمالي وليس الدخل الخام، ويتحصل على الدخل الصافي بعد إزالة التكاليف ؛

الفقرة الثانية: مجال تطبيق الضريبة على الدخل

أ-مكونات الضريبة على الدخل (المادة 22)

ترتبط الضريبة على الدخل بالدخول والأرباح الخمسة التالية:

- الدخول المهنية ؛
- الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية ؛
- الأجور والدخول المعتبرة في حكمها ؛
- الدخول والأرباح العقارية ؛
- الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.

وبالتالي يخضع للضريبة الأشخاص الذاتيين أو الطبيعيين الذين يمارسون نشاط يدخل ضمن الأصناف السالفة الذكر سواء بصفة انفرادية أو بصفتهم كشركاء رئيسيين من شركات الأشخاص المستشاة من الخضوع للضريبة على الشركات اختياريا وهي: شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب والتي لا تضم سوى الأشخاص الذاتيين، شركات المحاصة، الشركات الفعلية المشكلة من الأشخاص الطبيعيين فقط، الشركات ذات الغرض العقاري والتي يعرفها المشرع في المادة 3 من المدونة العامة للضرائب يطلق عليها الشركات العقارية الشفافة، إضافة إلى المجموعات ذات النفع الاقتصادي، المستثناة مبدئيا من الخضوع لضريبة الشركات، وهي المنظمة بالقانون رقم 97-13 الصادر بتاريخ 5 فبراير 1999، التي يمكن أن تتكون من شريكين أو أكثر لمدة محددة، قصد تنمية أنشطتها الاقتصادية، من خلال تجميع كل طاقاتها ووسائلها لتحسين الإنتاجية والأرباح .

تصنيف أنواع وطبيعة الدخول الخاضعة للضريبة للدخل

أصناف الدخول	التحديد
الدخول المهنية	ترتبط بمجموع الدخول المحصل عليها من مزاولة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية ومن الاستثمار العقاري وتجزئة الأراضي والتجارة في الأملاك ومزاولة المهن الحرة.
الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية	تتحدد في الدخول المحصل عليها من استغلال الأراضي المزروعة بالحبوب والنباتات والأغراس المنتظمة والأشجار المثمرة مسقية أو غير مسقية .
الأجور والدخول المعتبرة في حكمها	تحيل الأجور التي في حكمها على جميع الدخول التي مصدرها العمل سواء بالقطاع العام أم بالقطاع الخاص، وسواء اتخذت هذه الدخول شكل مرتبات أو أجور أو مكافآت أو علاوات، كما تنضاف إلى ذلك المنافع النقدية والعينية إن وجدت .
الدخول والأرباح العقارية	تنحصر في الدخول المحصل عليها من إيجار العقارات المبنية كانت أو غير مبنية. أما الأرباح العقارية فهي الأرباح الناتجة عن عمليات بيوع العقارات والحقوق العينية أو التنازل عنها أو مبادلتها أو تقديمها كحصة للاشتراك .
الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال	تنحصر دخول رؤوس الأموال المنقول فيما يحصل عليه من عوائد الأسهم وحصص المشاركة، كالحصص من الأرباح التي تدفع للشركاء، ومن الحاصلات عن التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، كالفوائد عن السندات والفوائد عن المبالغ المودعة وعن القروض...الخ. أما أرباح رؤوس الأموال المنقولة، فيقصد بها الأرباح الصافية الناتجة عن بيع الأموال المنقولة من أسهم وسندات وحصص المشاركة.

ب-إقليمية الضريبة على الدخل (المادة 23)

يرتبط الجانب الإقليمي لتطبيق الضريبة على الدخل بالعلاقة الترابية المتعلقة أساسا بالموطن والمنشأ أو القانون المغربي:

1 -الأشخاص الطبيعيون الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي أو الأجنبي؛

2 -الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي؛

3- الأشخاص المتوفرون أو غير المتوفرين على موطن ضريبي بالمغرب إذا حققوا أرباحا أو قبضوا دخولا يخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل.

يعتبر الشخص الطبيعي متوفرا على موطن ضريبي في المغرب حسب مدلول هذه المدونة إذا كان له فيه محل سكنى دائم أو مركز مصالحه الاقتصادية أو كانت المدة المتصلة أو غير المتصلة لمقامه بالمغرب تزيد على 183يوما عن كل فترة 365 يوما.

ويعد موظفو الدولة الذين يمارسون مهام وظائفهم أو يكلفون بمأمورية في الخارج متوفرين على موطن ضريبي بالمغرب إذا كانوا يتمتعون بالإعفاء من الضريبة الشخصية على الدخل في البلد الأجنبي الذي يقيمون به.

وترتبط مدة فرض الضريبة على الدخل إلى مبدأ السنوية الذي تخضع له، باعتبارها ضريبة تفرض على مجموع الدخول التي حصل عليها الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة، غير أن الضريبة تفرض فيما يخص

الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، خلال سنة تملكها مع مراعاة التسوية -إن اقتضى الحال- على أساس الدخل الإجمالي. أي أن تحديد مدة فرض الضريبة على الدخل يخضع بالضرورة إلى العناصر التالية:

- تفرض الضريبة على الدخل كل سنة عن دخل السنة السابقة، والسنة المحصل فيها على هذه الدخول تعرف بالسنة المحاسبية المحددة في 12 شهرا، وهي السنة المدنية التي تحتسب من فاتح يناير إلى غاية 31 دجنبر.
- تفرض الضريبة على أساس المدة الفعلية: إذا زاول الشخص الطبيعي نشاطه خلال السنة المدنية، بداية من فاتح يوليوز مثلا، فإن دخله الخاضع للضريبة يحتسب على أساس المدة الفعلية التي زاول خلالها نشاطه، أي من بداية فاتح يوليوز إلى غاية 31 دجنبر، وتطبق نفس القاعدة على الشخص الذي توقف نشاطه خلال السنة.

ج-الإعفاءات (المادة 24)

أورد المشرع المغربي استثناءات من تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة على الدخل، تعفي مجموع من الأشخاص من أداء الضريبة على الدخل:

1-السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليون الأجانب فيما يخص دخولهم ذات المنشأ الأجنبي وذلك بالقدر الذي تسمح به البلدان التي يمثلونها من نفس الامتياز للسفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليين المغاربة.

2 -الأشخاص المقيمون فيما يخص العوائد المدفوعة إليهم في مقابل استعمال أو منح حق استعمال حقوق مؤلف في مصنفات أدبية أو فنية أو علمية.

المطلب الثاني: وعاء الضريبة على الدخل

سوف نتطرق لوعاء الضريبة على الدخل من خلال القواعد المتبعة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، ثم الخصوم المطبقة بخصوص هذه الضريبة.

الفرع الأول: الحصيلة الخاضعة للضريبة

يرتبط أساس فرض الضريبة على مجموع الدخل بتحديد مجموع الدخل المفروض عليه الضريبة كقاعدة عامة، وبرصد باقي الحالات الخاصة الأخرى لتحديد مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة، إلى جانب الخصوم من مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة.

الفقرة الأولى : تحديد مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة

يتكون مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة حسب القاعدة العامة من صافي الدخل أو الدخول التي يشملها واحد أو أكثر من أنواع الدخل (الدخول المهنية، الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية، الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، الدخول والأرباح العقارية والدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة)، باستثناء الدخول والأرباح الخاضعة للضريبة بسعر إبرائي. ويحدد صافي الدخل بالنسبة لكل نوع من الأنواع المكونة للدخل، وفق القواعد الخاصة به. ويدرج إجمالي الدخول والأرباح ذات المنشأ الأجنبي في مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة على الدخل، دون إخلال بما تنص عليه الاتفاقيات الجبائية الدولية والأحكام المقررة في المادة 77، باستثناء الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي الخاضعة للأسعار الخاصة الابرائية المادة 73، وفق الشروط المحددة في المدونة المواد 173 و174.

الفقرة الثانية: الحالات الخاصة والخصوم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة

الحالة الأولى، مجموع الدخل الخاضع للضريبة المتعلق بالأشخاص الطبيعيين والشركاء في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، والشركات الفعلية التي لا تضم سوى الأشخاص الطبيعيين، بحيث أن الربح الذي تحققه هذه الشركات يعتبر بمثابة دخل مهني أو دخل فلاحي في اسم الشريك الرئيسي. وفيما يخص الأموال المشاعة، فإن نصيب كل شخص في هذه الأموال يعتبر دخلا مهنيا. ويجب على الخاضعين للضريبة المعنيين أن يدلوا بمحرر رسمي أو عقد مصادق على التوقيعات المذيل بها ينص على حصة كل واحد منهم في المال المشاع أو في شركة المحاصة. وفي حالة عدم الإدلاء بهذه الوثيقة، تفرض الضريبة باسم الشركاء في المال المشاع أو باسم شركة المحاصة.

الحالة الثانية، تحديد مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة المتعلق بالأشخاص الذين يتخذون موطنهم الضريبي بالمغرب أو ينقطعون عن اتخاذ موطنهم الضريبي به، بحيث يشمل الدخل الخاضع للضريبة مجموع الدخول المحصل عليها بالمغرب وذات المنشأ الأجنبي إلى غاية انتهاء الإقامة بالمغرب.

الفقرة الثالثة: الخصوم من مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة

يخصم من مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة الخصوم التالية:

1- مبالغ الهبات النقدية أو العينية لهيئات حددها القانون (الأوقاف الإسلامية، التعاون الوطني أو الجمعيات المعتبرة ذات المنفعة العامة والعصبية المغربية لمكافحة أمراض القلب والشرايين... إلخ)، مهما كانت قيمتها، وفي حدود 2 في الألف من رقم أعمال الملزم فيما يخص مبلغ الهبات الممنوحة للمشاريع الاجتماعية التابعة للمقاولات للقطاع الخاص أو العام، حسب المادة 10 من المدونة.

2- في حدود 10% من مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة، وتهم فوائد او مبلغ الربح المعلوم ضمن عقد المرابحة من اجل تملك او بناء سكن رئيسى، شريطة أن تكون هذه القروض ممنوحة من طرف مؤسسات مالية مؤهلة قانونيا في هذا المجال .

3-في حدود 10% من مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة، وتهم الأقساط أو الاشتراكات المتعلقة بعقود تأمين التقاعد الفردية أو الجماعية التي تساوي مدتها ما لا يقل عن ثمان سنوات، والتي سبق وأبرمت مع شركات التأمين المستقرة بالمغرب وتدفع إعاناتها إلى المستحقين ابتداء من بلوغهم 50 سنة كاملة من العمر.

الفقرة الرابعة: تقييم نفقات الخاضعين للضريبة عند دراسة مجموع الوضعية الضريبية

يتم تقييم النفقات التي يفوق مبلغها مائتين وأربعين ألف درهم 240.000درهم في السنة، بشرط أن تكون تفوق مبلغ الدخل المصرح به بأكثر من الربع وتتمثل هذه النفقات في:

-المصاريف المتعلقة بالإقامة الرئيسية التي تزيد مساحتها المغطاة على 150مترا مربعا وبكل إقامة ثانوية، والمحددة بضرب مساحة البناءات في تعريفة المتر مربع.

-المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة عربات نقل الأشخاص وكذا المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة العربات الجوية والبحرية والمحددة بنسبة 10% من ثمن التملك؛

-مبالغ الإيجار الحقيقية التي يدفعها الخاضع للضريبة لأغراضه الخاصة؛

-المجموع السنوي للمبالغ المرجعة من أصل وفوائد الاقتراضات التي يبرمها الخاضع للضريبة لحاجاته غير المهنية؛

-مجموع المبالغ التي يدفعها الخاضع للضريبة لأجل تملك عربات أو عقارات غير معدة لغرض مهني بما في ذلك نفقات تسليم العقارات المذكورة لنفسه... (المادة 29 من المدونة).

الفرع الثاني: تحديد صافي الدخول المكونة للضريبة على الدخل

يتحدد على حدة صافي الدخل بالنسبة لكل نوع من أنواع الدخول الخمسة السابقة، وفق القواعد الخاصة به، كما سيأتي بيانها فيما يأتي:

الفقرة الأولى: الدخول المهنية.

أولا -تعريف الدخول المهنية:

تعد دخولا مهنية لتطبيق الضريبة على الدخل:

1 -الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاولة:

أ-مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية؛

ب-مهنة المنعشين العقاريين (الأشخاص الذين يصممون ويشيدون بناء أو أبنية لبيعها كلا أو بعضا) ؛ أو مهنة مجزئ الأراضي (الأشخاص الذين يقومون بتهيئة الأراضي وتجهيزها للبناء من أجل بيعها جملة واحدة أو جزءا، مهما كانت طريقة تملكهم للأراضي المذكورة)؛ أو مهنة تجار الأملاك (الأشخاص الذين يبيعون عقارات مبنية أو غير مبنية تملكوها بعوض أو على وجه الهبة)؛

- مهنة حرة أو مهنة أخرى غير المهن المنصوص عليها في "ألف" و "باء" أعلاه.

2 -الدخول التي تكتسي طابع التكرار ولا يشملها أي نوع من أنواع الدخول المشار إليها في المادة 22.

3 -المبالغ الإجمالية المشار إليها في المادة 15، التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب أو الأشخاص المعنويون غير الخاضعين للضريبة على الشركات والذين لا يوجد مقرهم بالمغرب في مقابل إنجاز أعمال أو تقديم خدمات لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين يتوفرون على موطن ضريبي بالمغرب أو يزاولون نشاطا فيه، إذا كانت الأعمال أو الخدمات الآنفة الذكر لا ترتبط بنشاط مؤسسة في المغرب تابعة للشخص الطبيعي أو المعنوي غير المقيم بالمغرب. ويسري ذلك كذلك على الأعمال والخدمات التي ينجزها في الخارج شخص طبيعي أو شركة أو جمعية غير خاضعة للضريبة على الشركات لحساب فرع بالمغرب يكون تابعا للشخص الطبيعي أو الشركة أو الجمعية.

ب-الإعفاءات من الضريبة على الدخول المهنية:

***الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بسعر مخفض:**

-تتمتع المنشآت الفندقية ومؤسسات التنشيط السياحي والمنشآت التي تزاول أنشطتها داخل مناطق التسريع الصناعي بالإعفاء من مجموع الضريبة على الدخل طوال مدة خمس سنوات الأولى المتتالية ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها، وبعد ذلك بسعر 20%، ويمنح هذا الإعفاء وفق الشروط الواردة في المادة 07 من المدونة.

***الفرض الدائم للضريبة بالسعر المخفض:**

تستفيد المنشآت المنجمية المصدرة، والمنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات المنصوص عليها في المادة 06 من فرض للضريبة بسعر 20%، كما يطبق هذا السعر على رقم أعمال المنشآت المحقق برسم المبيعات من منتجاتها لفائدة المنشآت المقامة داخل مناطق التسريع الصناعي.

***الفرض المؤقت للضريبة بالسعر المخفض:**

-تستفيد المنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني، المنصوص عليها في المادة 06 من فرض الضريبة بسعر 20% طوال الخمس سنوات المحاسبية الأولى المتتالية الموالية لتاريخ الشروع في الاستغلال. كما تستفيد من فرض الضريبة بنفس السعر السابق طوال مدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة السكنى، الدخول المتأتية من إيجار أحياء وإقامات ومبان جامعية منجزة وفقا للغرض المعدة له، المنجزة من طرف المنعشين العقاريين.

***التخفيض من الضريبة:**

يستفيد الخاضعون للضريبة المحددة دخولهم المهنية حسب نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة من تخفيض يساوي مبلغ الضريبة المطابق لمبلغ المساهمة في رأسمال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيات الحديثة المنصوص عليها في المادIV-6 ، شريطة أن يتم تقييد السندات التي تم تملكها مقابل المساهمة المذكورة في حساب الأصول الثابتة.

ثانيا-تحديد أساس فرض الضريبة على الدخول المهنية:

يتم تحديد الدخل المهني وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية كقاعدة عامة، غير أن في إمكان الخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطهم بصفة فردية أو في إطار شركة فعلية أن يختاروا، الخضوع للضريبة على الدخل وفق إحدى الأنظمة الثلاث: نظام النتيجة الصافية المبسطة أو نظام الربح الجزافي أو نظام المقاول الذاتي المنصوص عليها في المواد 38 و40 و42 المكررة من المدونة.

بينما يحدد ربح الشركات غير الخاضعة للضريبة على الشركات: وجوبا وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية فيما يتعلق بشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة؛ وحسب الاختيار بالنسبة لنظام النتيجة الصافية المبسطة أو نظام الربح الجزافي، فيما يتعلق بالأموال المشاعة والشركات الفعلية.

1-نظام النتيجة الصافية الحقيقية:

يعتبر هذا النظام هو القاعدة في تحديد الدخل المهني، والهدف هو التعرف بصورة دقيقة على الأرباح الحقيقية انطلاقا من تصريح الملزم. وتحدد النتيجة الصافية الحقيقية لكل سنة محاسبية، باعتبار ما زاد من الحاصلات على تكاليف السنة المحاسبية، ويتمتع أصحاب هذه الدخول بخصم النفقات والتكاليف للحصول على الربح الصافي الخاضع للضريبة. ويشترط في هذا النظام، أن تختتم السنة المحاسبية في 31 دجنبر من كل سنة بمعنى تطابق السنة المحاسبية مع السنة المدنية.

النتيجة الصافية = العائدات المفروضة عليها الضريبة - التكاليف القابلة للخصم.

ومن خلال الجدول التالي نتعرف عن العائدات المفروضة عليها الضريبة وكذا التكاليف القابلة للخصم:

العائدات المفروضة عليها الضريبة	التكاليف القابلة للخصم
- العوائد وزائد القيمة والأرباح المتعلقة بعائدات الاستغلال والعائدات المالية والعائدات غير الجارية. - زائد القيمة الناتج عن الانقطاع عن مزاولة النشاط على إثر وفاة مستغل المؤسسة وعدم مواصلة الورثة لنشاط الهالك؛ - مبلغ الدخول التي تكتسي طابع التكرار ولا يشملها أي نوع من أنواع الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية، الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، الدخول والأرباح العقارية، والدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.	- التكاليف التي حددها المشرع المغربي في المادة 10 من المدونة: تكاليف الاستغلال، التكاليف المالية، والتكاليف غير الجارية. -المبالغ التي يقتطعها مشغل مؤسسة فردية أو الشركاء المسيرون في الشركات الفعلية وشركات المحاصة وشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة كمقابل لعملهم بمثابة مصاريف المستخدمين غير قابلة للخصم. كما لا يجوز أن تدخل مكافأت الشركاء غير المسيرين في الشركات المشار إليها أعلاه في التكاليف القابلة للخصم إلا إذا صرفت في مقابل خدمات قاموا بأدائها للشركة بوصفهم مأجورين لها.

2-نظام النتيجة الصافية المبسطة:

هي طريقة اختيارية حددها القانون للملزمين، الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 2 مليون درهم، إذا تعلق الأمر بالأنشطة التجارية والصناعية والحرفية، ومجهز سفن الصيد البحري؛ أو الذين يحققون رقم أعمال يقل عن نصف مليون درهم عند مزاولتهم لمهنة حرة أو مقدمي الخدمات. وتحدد النتيجة الصافية المبسطة لكل سنة محاسبية، باعتبار ما زاد عن الدخل الإجمالي على التكاليف باستثناء المؤن والعجز القابل للترحيل .

ويشترط في هذا النظام، أن تختم في 31 دجنبر من كل سنة من السنوات المحاسبية للخاضعين للضريبة على الدخل. وتحدد النتيجة الصافية المبسطة لكل سنة محاسبية، بعد تصحيحها في البيان المعتمد للمرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الصافية الجبائية، باعتبار ما زاد من الحاصلات على تكاليف السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة، وذلك تطبيقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها في الميدان المحاسبي باستثناء المؤن والعجز القابل للترحيل .

3- نظام الربح الجزافي :

يحدد الربح الجزافي بضرب رقم الأعمال لكل سنة مدنية في معامل يخصص لكل مهنة، وفق البيانات الواردة في الجدول الملحق بالمدونة العامة للضرائب، ويطبق نظام الربح الجزافي بناء على اختيار يجب أن يعبر عنه الخاضع للضريبة على الدخل، وفق الشروط الشكلية وفي المواعيد المنصوص عليها في المدونة.

يظل اختيار نظام الربح الجزافي ساري المفعول مادام رقم الأعمال المحقق لم يتجاوز طوال سنتين متتابعتين الحدود المقررة سابقا. وفي حالة العكس، يطبق نظام النتيجة الصافية الحقيقية على الدخول المهنية المحققة ابتداء من فاتح يناير من السنة الموالية للسنتين اللتين وقع خلالهما تجاوز الحدود الآنفة الذكر، إلا إذا عبر الخاضع للضريبة عن اختيار نظام النتيجة الصافية المبسطة وفق الشروط الشكلية وفي المواعيد المنصوص عليها في المادتين 43و 44 من المدونة

وبخصوص الربح الأدنى: لا يمكن أن يقل الربح السنوي للخاضعين للضريبة الذين اختاروا نظام الربح الجزافي عن مبلغ القيمة الإيجارية السنوية العادية والحالية لكل مؤسسة من مؤسسات الخاضع للضريبة بعد أن يطبق عليها معامل تندرج قيمته من 0,5 إلى 10مراعاة لأهمية المؤسسة وسمعتها التجارية ومستوى نشاطها.

4- نظام المقاول الذاتي:

يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يزاولون نشاطا مهنيا بصورة فردية كمقاولين ذاتيين، طبقا للتشريع والأنظمة الجاري بها العمل، للضريبة على الدخل بتطبيق الأسعار المشار إليها في المادة73-III من المدونة، على رقم الأعمال السنوي المحصل عليه.

ويطبق نظام المقاول الذاتي حسب الاختيار وفق الشروط الشكلية وفي الآجال المنصوص عليها: حيث يجب ألا يتجاوز رقم الأعمال السنوي المحصل عليه الحدود التالية:

500.000 •درهم فيما يتعلق بالأنشطة الصناعية و التجارية و الأنشطة الحرفية؛ ويطبق عليه نسبة 0.5%.

200.000 •درهم فيما يتعلق بمقدمي الخدمات. ويطبق عليه نسبة 1%.

-يجب على الخاضع للضريبة أن ينخرط في نظام الضمان الاجتماعي المنصوص عليه في التشريع الجاري به العمل؛

ويستثنى من نظام المقاول الذاتي، الخاضعون للضريبة الذين يزاولون مهنا أو أنشطة أو يقدمون خدمات، محددة بموجب نص تنظيمي.

الفقرة الثانية: الدخول الزراعية.

أ-تعريف الدخول الفلاحية:

تعتبر دخولا فلاحية، الأرباح المحققة من طرف فلاح أو مرب للماشية أو هما معا والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة إنتاج نباتية أو حيوانية أو هما معا تكون منتجاتها معدة لتغذية الإنسان أو الحيوان أو هما معا وكذا الأنشطة المرتبطة بمعالجة تلك المنتجات باستثناء أنشطة التحويل المنجزة بواسطة وسائل صناعية.

ويعتبر كإنتاج حيواني حسب مدلول هذه المدونة، الإنتاج المتعلق بتربية الأبقار والأكباش والماعز والجمال.

وتعتبر دخولا فلاحية كذلك، الدخول المشار إليها أعلاه والمحققة من طرف مجمع يكون هو بنفسه فلاحا أو مربيا للماشية أو هما معا في إطار برامج التجميع كما هي منصوص عليها في القانون رقم 04-12 المتعلق بالتجميع الفلاحي.

ب-الإعفاءات الخاصة بالدخول الزراعية:

*يعفى من الضريبة على الدخل بصفة دائمة الخاضعون للضريبة برسم الدخول الفلاحية، الذين يحققون رقم أعمال سنوي برسم هذه الدخول يقل عن خمسة ملايين 5.000.000درهم.

غير أنه عندما يقل رقم الأعمال المحقق خلال سنة معينة عن خمسة ملايين5.000.000درهم، لا يمنح هذا الإعفاء إلا إذا ظل رقم الأعمال المذكور أدنى من هذا المبلغ لمدة ثلاث3سنوات محاسبية متتالية.

*يستفيد المستغلون الفلاحيون الخاضعون للضريبة من الفرض الدائم للضريبة بسعر مخفض 20%.

*يستفيد المستغلون الفلاحيون الخاضعون للضريبة من تخفيض يساوي مبلغ الضريبة المطابق لمبلغ المساهمة في رأس مال المقاولات حديثة النشأة المبتكرة في مجال التكنولوجيات الحديثة، شريطة أن يتم تقييد السندات التي تم تملكها مقابل المساهمة المذكورة في حساب الأصول الثابتة.

ج-تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة على الدخول الزراعية

يحدد الدخل المفروضة عليه الضريبة الناتج عن المستغلات الزراعية على أساس تقدير جزافي، ويجوز للخاضع للضريبة على الدخل، أن يختار وفق الشروط المقررة في المادة 52 تحديد صافي دخله المفروضة عليه الضريبة باعتبار النتيجة الصافية الحقيقية لجميع مستغلاته.

بينما يخضع وجوبا لنظام النتيجة الصافية الحقيقية: المستغلون الأفراد والملاك الشركاء في الشياع الذين يجاوز رقم أعمالهم السنوي المتعلق بالنشاط الزراعي مليوني درهم؛

1- نظام الربح الجزافي

*يتكون الربح الجزافي السنوي لكل مستغلة من الربح الناتج عن الأراضي المزروعة والأغراس المنتظمة ومن الربح الحاصل من الأشجار المثمرة والغابوية غير المنتظمة. ويساوي الربح الناتج عن الأراضي المزروعة والأغراس المنتظمة حاصل ضرب الربح الجزافي المقدر لكل هكتار في مساحة الأراضي المزروعة والمغروسة.

يساوي الربح الناتج عن الأشجار المثمرة الغابوية غير المنتظمة حاصل ضرب الربح الجزافي المقدر لكل شجرة من نوع من الأنواع في عدد أشجار النوع المراد تقدير الربح الخاص به.

لتطبيق الأحكام المشار إليها أعلاه، لا يعتد بالأشجار المثمرة والغابوية التي لم تبلغ بعد سن الإنتاج أو الاستغلال المحددة بنص تنظيمي.

كما تراعى في تقدير الربح الجزافي للمستغلات الزراعية الخسائر التي تصيب المحاصيل القائمة بسبب البرد والجليد والفيضان والحريق وانتشار الجراد والجفاف وغير ذلك من الكوارث غير المألوفة، وإذا كانت الكارثة مضمونة بتأمين، يؤخذ بعين الاعتبار التعويض عن التأمين لتصحيح صافي الدخل المفروضة عليه الضريبة.

*وتقوم لجنة تسمى "اللجنة المحلية على مستوى الجماعة" كل سنة بناء على اقتراح من إدارة الضرائب، بتقدير الربح الجزافي في هكتار أو عن كل نوع من الأشجار وكل شجرة فيما يخص، العمالة أو الإقليم الواقع في دائرة اختصاصها. ويراعى في تقدير الربح الجزافي للهكتار التمييز بين أنواع الأراضي. وتحدد المادة 50 تنظيم وتسيير اللجنة المحلية على مستوى الجماعة.

2-نظام النتيجة الصافية الحقيقية

على الخاضع للضريبة على الدخل الذي يختار نظام النتيجة الصافية الحقيقية أن يعبر عن اختياره في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم توجه قبل التاريخ المقرر لإجراء الإحصاء. يظل الاختيار المذكور ساري المفعول خلال السنة الجارية والسنتين المواليتين لها. ويتجدد بعد ذلك تلقائيا ما عدا إذا عبر الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها أعلاه عن عدم رغبته في استمرار العمل به.

أما فيما يخص الخاضعين لنظام النتيجة الصافية الحقيقة اجباريا (المستغلون الأفراد والملاك الشركاء في الشياع الذين يجاوز رقم أعمالهم السنوي المتعلق بالنشاط الزراعي مليوني درهم)، يطبق النظام على السنة الموالية للسنة التي وقع خلالها تجاوز الحد المقرر على السنوات التي تليها. ويمكنهم الرجوع إلى نظام الربح الجزافي بناء على طلب يقدمونه، وإذا ظل رقم أعمالهم دون الحد المقرر خلال ثلاث سنوات متتابعة.

ولتحديد النتيجة الصافية الحقيقية، يجب أن تختتم في 31 دجنبر من كل سنة، السنة المحاسبية للمستغلات الزراعية، وتحدد النتيجة لكل سنة محاسبية، باعتبار ما زاد من الحاصلات على تكاليف السنة المحاسبية وذلك وفق نفس الشروط المقررة في المادة 08 من المدونة.

الفقرة الثالثة: الأجور والدخول المعتبرة في حكمها

1-تحديد الأجور والدخول المعتبرة في حكمها:

تتحدد لائحة الأجور المدرجة في باب الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، لتطبيق الضريبة على الدخل وفقا لما يلي : المرتبات، التعويضات والمكافآت، الأجور، الإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعة عن المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسيري الشركات، المعاشات، الإيرادات العمرية، بالإضافة إلى ذلك جميع أنواع المبالغ الجاري قبضها عينا أو نقدا من قبل المكلف الخاضع للضريبة (المادة 56).

2-الإعفاءات من الضريبة على الدخل:

يستثني المشرع المغربي مجموعة من العوائد من حقل تطبيق الضريبة على الدخل، حيث يتعلق الأمر بمجموعة الإعفاءات الممنوحة قانونا عند الخضوع لهذه الضريبة على مستوى الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، ومنها :

-التعويضات المصروفة لتغطية المصاريف المدفوعة خلال مزاولة وظيفة أو عمل بشرط إثباتها سواء صرفت بناء على قوائم تتضمن بيان المصاريف المتعلقة بها أو صرفت بصورة جزافية.

- التعويضات والمساعدات العائلية؛

- العلاوات المضافة إلى رواتب التقاعد أو المعاشات في مقابل الأعباء العائلية؛

- معاشات العجز الممنوحة المعنيين ولخلفهم؛

- الإيرادات العمرية والإعانات المؤقتة الممنوحة للمصابين بحوادث الشغل،

- التعويضات اليومية عن المرض والإصابة والولادة ومنع الوفاة المصروفة وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضمان الاجتماعي؛

- ضمن الحدود المقررة في النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها في مجال الفصل عن العمل، يعفى من الضريبة على الدخل التعويض عن الفصل عن العمل، والتعويض عن المغادرة الطوعية للعمل، وجميع التعويضات عن الضرر الممنوحة في حالة الفصل عن العمل؛

-التقاعد التكميلي المنخرط فيه بموازاة الأنظمة الأخرى (نظام المعاشات المدنية، نظام المعاشات العسكرية، النظام الجماعي لمنح رواتب التقاعد، نظام الضمان الاجتماعي، وأنظمة التقاعد المنصوص عليها في الأنظمة الأساسية لهيئات التقاعد المغربية المؤسسة والعاملة وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل في هذا الميدان) وغير القابلة اشتراكاته للخصم لأجل تحديد صافي دخل الأجر المفروضة عليه الضريبة ؛

- المنح الدراسية ؛

- الجوائز الأدبية و الفنية التي لا يفوق مبلغها مائة ألف درهم سنويا ؛

-الأجر الإجمالي الشهري في حدود عشرة آلاف 10.000درهم لمدة أربعة وعشرين شهرا تبتدئ من تاريخ تشغيل الأجير والمدفوع من طرف المقاولة أو الجمعية أو التعاونية المحدثة خلال الفترة الممتدة من فاتح يناير 2015إلى 31 ديسمبر 2022في حدود عشرة 10أجراء، شريطة أن يتم تشغيل الأجير في إطار عقد شغل غير محدد المدة؛ أن يتم التشغيل خلال السنتين الأوليتين ابتداء من تاريخ شروع المنشأة أو الجمعية أو التعاونية في الاستغلال؛

-المكافآت والتعويضات الإجمالية العرضية و غير العرضية المدفوعة للطلبة المسجلين في سلك الدكتوراه من طرف المنشآت و التي لا يفوق مبلغها ستة آلاف 6.000 درهم شهريا وذلك لمدة ستة وثلاثين 36 شهرا تبتدىء من تاريخ إبرام عقد إنجاز بحوث.

-رصيد الوفاة المدفوع لفائدة ذوي حقوق الموظفين المدنيين والعسكريين والأعوان التابعين للدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العمومية، بموجب القوانين والنصوص التنظيمية الجاري بها العمل؛

-الأجر والتعويضات المدفوعة للمجندين في الخدمة العسكرية، طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

3- الأساس المفروضة عليه الضريبة المتعلقة بالأجور والدخول المعتبرة في حكمها :

القاعدة العامة في تحديد الدخل الإجمالي المفروضة عليه الضريبة المتعلقة بالأجور والدخول المعتبرة في حكمها، بالعمل على تحديد مبلغ صافي الدخل، وذلك بالخصم من المبالغ الإجمالية المدفوعة برسم الدخول والمنافع الممنوحة العناصر المعفاة من الضريبة (الإعفاءات)، والعناصر المتعلقة بالخصوم (الخصوم)، على أن تقيم المنافع العينية باعتبار قيمتها الحقيقية، لكنه إذا منحت المنافع مقابل مبلغ يحجز من مرتب أو أجرة المستفيد وجب خصم المبلغ المحجوز من القيمة الحقيقية للمنافع العينية الممنوحة. ولقد حدد المشرع المغربي مجموعة من الحالات الخاصة التي تخرج عن القاعدة العامة أعلاه، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

أ-الوهبات :

تحجز الضريبة المستحقة على الوهبات في المنبع وفق الشروط التالية : - إذا تسلم المشغل الوهبات من المتعامل معهم أو تولى جمعها، وجب أن يقوم بحجز الضريبة المستحقة من مجموع مبلغ الوهبات ومبلغ الأجرة التي تضاف إليها إن اقتضى الحال؛

- إذا سلمت الوهبات إلى المستفيدين منها مباشرة من غير أن يتدخل المشغل في ذلك، قدر المبلغ المفروضة عليه الضريبة منها بصورة جزافية على اساس النسبة المعمول بها وفق الأعراف المحلية؛

- في حالة امتناع المستفيد من الوهبات تسليم المشغل مبلغ الضريبة المستحقة عليها يظل هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن دفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة وله أن يرجع على المستخدم المعني لاسترداد مجموع المبالغ التي يكون قد دفعها.

ب - تعويضات الجوالين والممثلين والعراضين التجاريين أو الصناعيين:

تفرض الضريبة عن طريق الحجز في المنبع على الجوالين والممثلين والعراضين التجاريين أو الصناعيين الذين يعملون لحساب واحد أو أكثر من المشغلين المستوطنين أو المستقرين في المغرب ولا يقومون بأي عملية لحسابهم الشخصي ويكافئون إما بالتنازل لهم عن نسبة من حصيلة مبيعاتهم وإما بأجرة ثابتة ويرتبطون مع كل واحد من

المشغلين الذين يمثلونهم بعقد مكتوب يتضمن بيان طبيعة البضائع المكلفين ببيعها والجهة التي يجب عليهم أن يقوموا فيها بعملهم وسعر العمولات أو النسب المتنازل لهم عنها من حصيلة مبيعاتهم. وتحجز الضريبة في المنبع بسعر 30%، غير أن للجوال أو الممثل أو العراض المرتبط بمشغل واحد أن يطلب فرض الضريبة عليه بالأسعار الواردة في الجدول المحدد لهذه الغاية.

ب – المكافآت والتعويضات الطارئة أو غير الطارئة:

تحجز في المنبع بسعر 30% الضريبة المستحقة على المكافآت والتعويضات الطارئة وغير الطارئة التي تفرض عليها الضريبة وتدفعها منشآت أو هيئات إلى أشخاص ليسوا من مأجوريها. وبسعر 17% بالنسبة للمكافآت والتعويضات التي تدفعها مؤسسات تعليم أو تأهيل مهني عامة أو خاصة إلى الأشخاص الذين يقومون فيها بوظيفة التدريس ولا ينتمون المستخدمها الدائمين. وتحجز الضريبة في المنبع وفق السعرين السابقين من غير أي خصم.

4- الخصوم من الضريبة على الأجور والدخول المعتبرة في حكمها:

تخصم من المبالغ الإجمالية المتعلقة بالأجور والدخول المعتبرة في حكمها باستثناء العناصر المعفاة من الضريبة، الخصوم المتعلقة بالمصاريف المرتبطة بالوظيفة أو العمل المقدرة بالنسب الجزافية:

*20% فيما يتعلق بالأشخاص غير المنتمين إلى الفئات المهنية بعده على ألا يتجاوز المبلغ المخصوم ثلاثين ألف درهم؛

-بالنسب المبينة بعده على ألا يتجاوز المبلغ المخصوم ثلاثين ألف درهم فيما يخص الأشخاص المنتمين إلى الفئات التالية :|

* % 25 بالنسبة إلى مستخدمي الكازينوهات والأندية الذين يتحملون مصاريف التمثيل والسهر أو المصاريف المترتبة على اضطرارهم لاتخاذ مسكنين.

*% 35 بالنسبة إلى عمال مطابع الجرائد الذين يعملون بالليل وعمال المناجم، والفنانين المسرحيين والغنائيين والسينمائيين وراقصي الباليه والفنانين الموسيقيين ورؤساء الأجواق.

-% 45 بالنسبة للمستخدمين المنتمين إلى الفئات المهنية التالية: الصحفيون والمحررون والمصورون والمديرون بالصحف، وكلاء العرض للتأمين على الحياة والمفتشون والمراقبون بشركات التأمين على الحياة والرسملة والادخار، الجوالون والممثلون والعراضون التجاريون أو الصناعيون، الملاحون بالطيران التجاري.

-40% بالنسبة لملاحي الملاحة التجارية والصيد البحري.

* تستفيد المبالغ المحجوزة لتأسيس المعاشات ورواتب التقاعد من الخصوم المتعلقة بالأجور والدخول المعتبرة في حكمها.

* الاشتراكات المدفوعة إلى هيئات الاحتياط الاجتماعي وكذا اشتراكات المأجورين المنخرطين في الضمان الاجتماعي من أجل تغطية النفقات المتعلقة بالتعويضات القصيرة الأجل.

*حصة المأجورين في أقساط التأمين الجماعي من مخاطر المرض والولادة والعجز والوفاة.

*المبالغ المدفوعة لتسديد أصل وفوائد القروض المخصصة لاقتناء مسكن اجتماعي مخصص لسكنى رئيسية.

4- الخصوم الجزافية من الضريبة على الأجور والدخول المعتبرة في حكمها:

الأجور والدخول المعتبرة في حكمها التي تستفيد من الخصوم الجزافية هي:

- 60% من المبلغ الإجمالي الذي يساوي أو يقل عن 168.000 درهم، و40% لما زاد عن ذلك، للمعاشات والإيرادات العمرية المفروضة عليه الضريبة مع خصم، إن اقتضى الحال، الاشتراكات والأقساط المحددة قانونا.

-لتحديد صافي الدخل المفروضة عليه الضريبة على الدخل بالنسبة للأجور المدفوعة للرياضيين المحترفين، وبالنسبة للأجور الممنوحة للفنانين العاملين بصورة فردية أو ضمن فرق، يطبق خصم جزافي نسبته 40% من المبلغ الإجمالي لهذه الأجور.

الفقرة الرابعة: الدخول والأرباح العقارية:

تفرض الضريبة على الدخل على الدخول العقارية وكذا الأرباح العقارية:

1-تعتبر دخولا عقارية لأجل تطبيق الضريبة على الدخل، ما لم تكن مندرجة في صنف الدخول المهنية الدخول التالية:

- الدخول المحصلة والناتجة عن إيجار العقارات المبنية وغير المبنية والبناءات مهما كان نوعها.

-العقارات الزراعية ويدخل في ذلك المباني والمعدات الثابتة والمتحركة المرتبطة بها.

-القيمة الإيجارية للعقارات والمباني الموضوعة مجانا رهن تصرف الغير.

-التعويضات عن الإفراغ المدفوعة من طرف مالكي العقارات لشاغليها.

2- تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة:

-بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة؛

-نزع ملكية عقار لأجل المنفعة العامة؛

-المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية؛

-عمليات التفويت بعوض لأسهم أو تقديم حصص مشاركة إسمية صادرة عن شركات ذات غرض عقاري المعتبرة ضريبيا شفافة.

-عمليات التفويت بعوض أو المشاركة في شركات بأسهم أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري وغير المسعرة ببورصة القيم.

3-الاستثناء من نطاق تطبيق الضريبة:

*تستثنى من نطاق تطبيق الضريبة على الدخل القيمة الإيجارية للعقارات التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف:

-أصولهم وفروعهم عندما تكون العقارات المذكورة مخصصة لسكنى المعنيين بالأمر؛

-إدارات الدولة والجماعات المحلية والمستشفيات العامة؛

-مشاريع الإسعاف و الإحسان الخاصة الخاضعة لمراقبة الدولة.

-الجمعيات المعتبرة ذات منفعة عامة، عندما تكون العقارات المذكورة معدة لإيواء مؤسسات للبر والإحسان ولا تسعى إلى الحصول على ربح.

*ولا تخضع للضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية:

-إلغاء عملية التفويت المنجز بمقتضى حكم قضائي حائز على قوة الشيء المقضي به؛
-فسخ تفويت بالتراضي لعقار إذا تم هذا الفسخ خلال الأربع والعشرين 24 ساعة من التفويت الأول؛
-استرجاع العقارات أو الحقوق العينية العقارية في بيع الثنيا -حق الاسترداد بعد البيع-داخل أجل لا يتجاوز ثلاث3 سنوات ابتداء من تاريخ إبرام العقد.

4-الإعفاءات؛ يعفى من الضريبة:

-المبلغ الإجمالي للدخول العقارية السنوية الخاضعة للضريبة الذي لا يتجاوز ثلاثين ألف30.000درهم.
-لا يجوز الجمع بين الحد المعفى السابق وبين الإعفاء الذي سبق للخاضع للضريبة أن استفاد منه برسم دخول أخرى.
-الربح المحصل عليه من لدن كل شخص يقوم خلال السنة المدنية بتفويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها مائة وأربعين ألف 140.000درهم.
-الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء من عقار يشغله على وجه سكنى رئيسية منذ ستة 6 سنوات على الأقل في تاريخ التفويت المذكور مالكه أو أعضاء الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة ضريبيا شفافة.
- الربح المحصل عليه من تفويت حقوق مشاعة في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث.
- الربح المحصل عليه بمناسبة تفويت السكن الاجتماعي والذي يشغله مالكه على وجه سكنى رئيسية منذ أربع 4 سنوات على الأقل في تاريخ التفويت المذكور.
- التفويتات بغير عوض الواقعة على: الممتلكات المذكورة والمنجزة بين الأصول والفروع وبين الأزواج والإخوة والأخوات؛

5 -أساس فرض الضريبة على الدخول والأرباح العقاري:

يوزع نظام فرض الضريبة على الدخول والأرباح العقارية، وفق نوعية كل من الدخول العقارية والأرباح العقارية .

أ-تحديد إجمالي الدخل العقاري المفروضة عليه الضريبة:

يتكون إجمالي الدخل العقاري الناشئ عن العقارات المؤجرة، من مجموع المبلغ الإجمالي للأكرية، تضاف إليه النفقات التي يتحملها المكتري لفائدة مالك العقار، ويخصم من هذا المبلغ الإجمالي التكاليف التي يتحملها مالك العقار لفائدة المستأجرين. ومن بين النفقات التي يتحملها مالك العقار وتدخل ضمن الدخل المفروض عليه الضريبة أقساط التأمين ضد الحريق والتكاليف، التي يتم تحملها لإنجاز أشغال كبرى للبناء أو إعادة البناء والتهيئة التي تطول المحل موضوع عقد الكراء، ومن بين النفقات التي يتيح القانون للمكري خصمها من مداخيل الأكرية قبل إخضاعها للضريبة، التجهيزات والخدمات الموجهة لفائدة الاستعمال الخاص أو العام للمكترين، مثل إضاءة السلالم، والمصعد، واستهلاك الماء وتكاليف أجهزة التسخين، وأجرة الحارس، ونفقات التنظيف، والرسوم الجماعية المرتبطة بالعقار.

وتجدر الإشارة إلى أن قانون المالية 2019 ألغى الحق في الخصم، الذي كان محددا في 40 % من إجمالي الدخول العقارية الخاضعة للضريبة على الدخل، وحدد سقف إعفاء في حدود 30 ألف درهم.

الدخل العقاري الصافي = (مجموع الدخول الناتجة عن الإيجار + مبلغ الإصلاحات الكبرى التي يتحملها المستأجر)-التكاليف التي يتحملها المالك لحساب المستأجر.

ب-تحديد الربح العقاري المفروضة عليه الضريبة:

يساوي صافي الربح المفروضة عليه الضريبة الفرق بين ثمن التفويت مطروحة منه إن اقتضى الحال مصاريف التفويت وثمن التملك مضافة إليه مصاريف التملك.

فبالنسبة للعنصر الأول هو ثمن التفويت أو ثمن البيع المصرح به مبدئيا أو المعترف به من قبل طرفي العقد، شريطة عدم مراجعته أو تصحيحه من طرف الإدارة وقتا للمادة 224 من المدونة، إذا تبين للإدارة أن الثمن المصرح به غير مطابق لقيمة الملك التجارية في تاريخ البيع .

أما بخصوص مصاريف التفويت، وهي عادة أتعاب تحرير العقود وعقود السمسرة ونفقات الإعلانات الإشهارية، وكذلك في بعض الحالات التعويض عن الإفراغ المثبتة بصفة قانونية. وفي حالة تفويت عقار مساهم أو مشارك به في الشركات، فإن قيمة تفويته تساوي القيمة الحقيقية للحقوق التي على المساهم دفعها مقابل المشاركة السالفة الذكر .

أما بالنسبة للعنصر الثاني وهو ثمن التملك: وهو ثمن اقتناء العقار من طرف مالكه أو واهبه أو المصرح به في عقد الشراء، وفي حالة مراجعته من طرف الإدارة كما سبق الذكر فإن ثمن التملك هو الثمن المصحح .

ويراد بمصاريف التملك مصاريف وتكاليف العقد الصحيحة من رسوم تنبر وتسجيل ورسوم مدفوعة إلى المحافظة على الأملاك العقارية لأجل التحفيظ والتقييد وكذا مصاريف السمسرة ومصاريف العقود المتعلقة بتملك العقار المفوت. وتقيم هذه المصاريف جزافيا بنسبة 15%من ثمن التملك ما عدا إذا أثبت الخاضع للضريبة أن المصاريف المذكورة تقدر بمبلغ أعلى. ويراد بنفقات الاستثمار نفقات تجهيز الأرض والبناء وإعادة البناء والتوسيع والتجديد والتحسين المثبتة بصفة قانونية.

إذا تعذر إثبات ثمن التملك أو نفقات الاستثمار أو هما معا قامت الإدارة بتقديرهما وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 224.

أما ثمن التملك في حالة الإرث أي تفويت عقارات وقع تملكها عن طريق الإرث الذي يجب اعتماده فهو:

-إما القيمة التجارية للعقارات، يوم وفاة الهالك، المقيدة في الجرد الذي أنجزه الورثة؛

-و إما، القيمة التجارية للعقارات يوم وفاة الهالك كما صرح بها الخاضع للضريبة.

في حالة التفويت بغير عوض، يمثل ثمن التفويت أو التملك الواجب اعتباره القيمة المصرح بها في العقد.

يراد بثمني التملك والتفويت مع مراعاة أحكام المواد 208 و224 أدناه الثمنان المصرح أو المعترف بهما من لدن الطرفين أو أحدهما.

في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية، يساوي الأساس المفروضة عليه الضريبة ثمن التفويت مطروحة منه نسبة 20%.

صافي الربح العقاري = (ثمن البيع – مصاريف البيع) – (ثمن التملك + مصاريف التملك)

الفقرة الخامسة: الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة:

***يقصد بالدخول الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة** حسب منطوق المادة 66 من المدونة العامة للضرائب، عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، والحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، وعائدات شهادات الصكوك والمدفوعة إلى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات.

* **أما أرباح الأموال المنقولة** فهي الأرباح الصافية السنوية التي حصل عليها الأشخاص الطبيعيون والمتأتية من تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات الرأسمال الصادرة عن الاشخاص المعنويين الخاضعين للقانون العام أو الخاص أو الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة وصناديق التوظيف الجماعي للتسنيد وهيئات التوظيف الجماعي لرأس المال وهيئات التوظيف الجماعي العقاري. وتستثني الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري وكذلك الشركات العقارية الشفافة.

ويضاف إليها الربح الصافي المحقق من طرف الأشخاص الذاتيين خلال الفترة المتراوحة بين تاريخ افتتاح مخطط الادخار في الأسهم أو مخطط الادخار في المقاولة وتاريخ استرداد وسحب الأسهم أو السيولة أو تاريخ اختتام المخططين المذكورين كمنتوجين جديدين تم إضافتهما بقانون مالية 2011 . وذلك لتشجيع الادخار وتحريك بورصة القيم والمشمولة بإعفاءات بشروط محددة. ويراد بالربح الصافي المحقق، الفرق بين قيمة تصفية المخطط أو قيمة الإسترداد بالنسبة لعقد الرسملة في تاريخ السحب أو الاسترداد ومبلغ الدفعات المنجزة في إطار المخططين المذكورين منذ افتتاحهما، ما لم تستفيد من الإعفاءات المقررة لفائدتها التي سنتعرض لها لاحقا .

أ - الواقعة المنشاة للضريبة تتمثل في:

- واقعة التحصيل أو دفع المبالغ إلى المستفيد أو وضعها رهن تصرفه أو قيدها في الحساب بالنسبة لعوائد الأسهم وحصص المشاركة وكذلك الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت.
- واقعة التفويت بعوض أو بدون عوض. وواقعة المقايضة المعتبرة بمثابة بيع مزدوج لقيم منقولة أو غيرها من سندات رأس المال والدين. واسترداد أو سحب السندات أو السيولة أو اختتام مخطط الادخار في الأسهم أو في المقاولة السالفة الذكر، وذلك قبل انصرام المدة المحددة كشرط للإعفاء (5 سنوات).

ب - الإعفاءات :

أما بخصوص الإعفاءات والتي لم يسلم منها أي مكون من مكونات نظامنا الجبائي فهي مقيدة بشروط محددة وتهم:

*الهبة بين الأصول والفروع وبين الأزواج والإخوة والأخوات وبين الكافل والمكفول فيما يتعلق بالقيم المنقولة وغيرها من سندات الرأسمال والدين، وذلك انسجاما مع الهبة المقررة في الأملاك والحقوق العقارية.

*الربح أو كسر الربح الناتج عن التصرف في القيم المنقولة السالفة الذكر الذي لم يتجاوز 30 ألف درهم خلال السنة المدنية، وهو نفس السقف المعمول به في مجال إعفاء الأجور والمرتبات.

*الربائح وغيرها من عوائد المساهمة الموزعة من لدن الشركات المقامة في مناطق التسريع الصناعي الناتجة عن أنشطة مزاولة داخلها إذا دفعت لأشخاص غير مقيمين.

*الفوائد المدفوعة للأشخاص الطبيعيين أصحاب حسابات الادخار لدى صندوق التوفير الوطني؛

*الفوائد المدفوعة لمالكي مخطط الادخار للسكن شريطة تخصيص المبالغ المستثمرة لاقتناء أو بناء سكن مخصص للإقامة الرئيسية.

*الفوائد المدفوعة لمالك مخطط الادخار للتعليم شريطة رصد المبالغ المستثمرة في إطار المخطط المذكور لتمويل الدراسة بكل الأسلاك الدراسية وكذلك أسلاك التكوين المهني بالنسبة للأطفال الذين يعولهم الخاضع للضريبة؛

*الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة المحققة في إطار مخطط الادخار في الأسهم؛

*الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة المحققة في إطار مخطط الادخار في المقاولة لفائدة المأجورين؛

ج- أساس فرض الضريبة على الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة:

تخضع بالنسبة لأغلب مكوناتها التقنية للحجز في المنبع من طرف الجهة الدافعة، وغالبا ما تكون مؤسسة بنكية أو مالية أو باقي الهيئات المكلفة بالتوظيف والاستثمار، فيمكن القول بكل إيجاز :

-فبالنسبة للدخول يحدد صافي الدخل المفروضة عليه الضريبة بعد خصم المصاريف المقتطعة برسم العمولات البنكية وتكاليف التحصيل ومسك المحاسبة او الحراسة من إجمالي الدخول التي سبق الإشارة إليها .

الدخل الصافي = الدخل الخام –(العمولات البنكية + مصاريف التحصيل +مصاريف مسك الحساب)

ولتحديد صافي الربح المفروضة عليه الضريبة يحسب الربح الصافي الناتج عن التفويت استنادا إلى عمليات التفويت المنجزة بشأن كل قيمة أو سند ويتكون من الفرق بين:

-ثمن التفويت مطروحة منه، إن اقتضى الحال، المصاريف المتحملة بمناسبة هذه العملية ولاسيما مصاريف السمسرة والعمولة؛

-وثمن التملك مضافة إليه، إن اقتضى الحال، المصاريف المتحملة بمناسبة هذا التملك ولاسيما مصاريف السمسرة والعمولة.

في حالة تفويت سندات من نفس الطبيعة وقع تملكها بأثمان مختلفة، يكون ثمن التملك الواجب اعتماده هو معدل تكلفة السندات المذكورة.

في حالة تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين التي وقع تملكها عن طريق الهبة والمعفاة من الضريبة، يمثل ثمن التملك الواجب اعتباره:

-إما ثمن التملك المتعلق بآخر تفويت بعوض؛

-وإما القيمة التجارية للقيم والسندات المذكورة عند آخر نقل للملكية عن طريق الإرث إذا وقع بعد آخر تفويت.

-في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية، تساوي الضريبة نسبة 15%من ثمن التفويت.

الربح الصافي = (ثمن التفويت – مصاريف التفويت)– (ثمن التملك + مصاريف التملك)

المطلب الثاني: الضريبة على الدخل قواعد التصفية والتحصيل

تنحصر تصفية الضريبة على الدخل بالدرجة الأولى في تحديد السعر الذي يطبق عليها المحدد حسب نوعية الدخول والأرباح الخاضعة لهذه الضريبة، ثم تحديد التخفيضات من الضريبة على الدخل وأخيرا الطرق المتبعة في تحصيلها.

الفقرة الأولى: تصفية الضريبة على الدخل

لتحديد الضريبة على الدخل الإجمالية يطبق على مجموع الدخل الخاضع للضريبة السعر المناسب، على أن يتم خصم مبلغ يتناسب والشريحة التي يخضع لها الدخل تماشيا مع طريقة الحساب السريع للضريبة على الدخل، وفق الأسعار المعمول بها.

أ-أسعار الضريبة على الدخل- المادة 73 من المدونة العامة للضرائب-

1-الأسعار العادية للضريبة على الدخل:

شريحة الدخل السنوي	السعر المطبق عليها	المبالغ المخفضة
من 0 إلى 30.000	معفاة	00
من 30.001 إلى 50.000	%10	3000 درهم
من 50.001 إلى 60.000	%20	8000 درهم
من 60.001 إلى 80.000	%30	14000 درهم
من 80.001 إلى 180.000	%34	17200 درهم
ما زاد	%38	24400 درهم

2-الأسعار الخاصة:

وخروجا على الأسعار العادية الخاضعة لها الضريبة على الدخل في الجدول أعلاه، حدد المشرع المغربي مجموعة من الأسعار الخاصة للضريبة على الدخل تتحدد في نسب: 10%، 15%، 17% ، 20%، 30%، وتطبق كما يلي:

***سعر 10% يطبق على :**

- المبالغ الإجمالية المقبوضة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين.

- المبلغ الاجمالي للدخول العقارية الخاضعة للضريبة، الذي يقل عن مائة وعشرين ألف 120.000 درهم.

***سعر 15% يطبق على:**

أ- الأرباح الصافية الناتجة عن : - تفويت الأسهم المسعرة بالبورصة ؛ - تفويت أسهم أو حصص الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة التي تستمر أصولها باستمرار في حدود ما لا يقل عن 60% في الأسهم؛ - استرداد أو سحب السندات أو السيولة من مخطط الادخار في الأسهم أو مخطط الادخار في المقاولة قبل انصرام المدة المنصوص عليها قانونا.

ب-الدخول الإجمالية الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي.

ج- فيما يخص عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها.

د-المبلغ الاجمالي للدخول العقارية الخاضعة للضريبة، الذي يساوي أو يفوق مائة وعشرين ألف 120.000 درهم.

*** سعر 17% يطبق على :**

فيما يخص المكافآت والتعويضات المرضية أو غير العرضية، إذا دفعتها مؤسسات التعليم أو التكوين المهني العامة أو الخاصة لفائدة مدرسين لا ينتمون إلى مستخدميها الدائمين.

*** سعر 20% :**

أ- فيما يخص الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت بالنسبة إلى المستفيدين من الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل وكذا الأشخاص الطبيعيين غير الخاضعين للضريبة بالسعر30% فيما يخص الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، فيما يتعلق بالمستفيدين من الأشخاص الطبيعيين، باستثناء الأشخاص الخاضعين للضريبة المذكورة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة.

ب- فيما يخص الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت:- سندات القرض وسندات الدين الأخرى ، والأسهم غير المسعرة بالبورصة وغيرها من سندات رأس المال، ثم أسهم أو حصص الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة غير تلك المشار إليها أعلاه ؛

ج- فيما يخص الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت القيم المنقولة الصادرة عن هيئات التوظيف الجماعي للتسنيد؛ .....

*** سعر 30% :**

أ- فيما يخص المكافآت والتعويضات العرضية أو غير العرضية إذا دفعت لأشخاص لا ينتمون لمستخدمي المشغل الدائمين غير مؤسسات التعليم أو التكوين المهني العامة أو الخاصة؛

ب- فيما يخص الأتعاب والمكافآت المدفوعة إلى الأطباء غير الخاضعين للرسم المهني الذين يقومون بأعمال جراحية في المصحات والمؤسسات المعتبرة في حكمها؛

ج - فيما يخص التخفيضات والأجور الممنوحة للجوالين والممثلين والعراضين التجاريين أو الصناعيين الذين لا يقومون بأي عملية لحسابهم ؛

ب التخفيضات من الضريبة على الدخل :

1 - الخصم عن الأعباء العائلية :

يخصم ما قدره ثلاثمائة وستون (360) درهما من المبلغ السنوي للضريبة اعتبارا للأعباء العائلية التي يتحملها الخاضع للضريبة عن كل شخص يعوله، على أن مجموع المبالغ المخصومة عن الأعباء العائلية لا يمكن أن يتجاوز ألفين ومائة وستين (2160) درهما، وقد حدد المشرع المغربي الأشخاص الذين يعولهم الخاضع للضريبة حسب الترتيب التالي: - زوجته ؛ - أولاده من صلبه وأولاد غيره الذين يأويهم بصورة شرعية في بيته بشرط : ألا يكون لكل واحد منهم دخل يفوق مجموعه السنوي جزء الدخل المعفى 30.000 درهم من جهة، وألا يتجاوز سنهم سبعا وعشرين (27) سنة، غير أن شرط السن لا يسري على المصابين بعاهة تحول بينهم وبين كسب معيشتهم بأنفسهم من جهة ثانية. وتستفيد المرأة الخاضعة للضريبة من الخصم برسم الأعباء العائلية، وذلك فيما يتعلق بزوجها وبأولادها إذا كانت نفقتهم تجب عليها شرعا، وفق الشروط المنصوص عليها أعلاه.

2 - تخفيض الضريبة برسم معاشات التقاعد ذات المنشأ الأجنبية:

يتمتع الخاضعون للضريبة المتوفرون في المغرب على موطن ضريبي من أصحاب معاشات التقاعد ذات المنشأ الأجنبي أو خلفهم بتخفيض نسبته 80% من مبلغ الضريبة المستحقة عن معاشهم والمطابقة للمبالغ المحولة بصفة نهائية إلى دراهم غير قابلة للتحويل.

3 - استنزال الضريبة الأجنبية:

إذا فرضت على الدخول والأرباح ذات المنشأ الأجنبي ضريبة على الدخل في البلد الذي نشأت فيه أو أعفي منها، والذي أبرم المغرب معه اتفاقية تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، فإن المبلغ الذي فرضت عليه هذه الضريبة هو الذي يعتمد لحساب الضريبة المفروضة عليه في المغرب. وفي هذه الحالة يستنزل مبلغ الضريبة الأجنبية الذي يثبت الخاضع للضريبة أداءه من الضريبة على الدخل في حدود كسر هذه الضريبة المطابق للدخول الأجنبية.

<u>الفقرة الثانية: تحصيل الضريبة على الدخل</u>

يتم تحصيل الضريبة على الدخل، إما بواسطة الأداء التلقائي، أو عن طريق الحجز في المنبع أو التحصيل عن طريق الجداول.

أ-التحصيل عن طريق الأداء التلقائي

-مبلغ الحد الأدنى للضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية؛

-الضريبة المستحقة على البائع والمتعلقة بالأرباح الملاحظة أو المحققة بمناسبة تفويت ممتلكات عقارية أو حقوق عينية مرتبطة بها؛ أو تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين.

-الضريبة المستحقة على الخاضع للضريبة برسم إجمالي أرباح ودخول رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي.

-وتدفع كذلك تلقائيا للهيأة مبلغ الضريبة المستحقة على الخاضعين للضريبة وفق نظام المقاول الذاتي داخل أجل الإقرار.

ب-التحصيل عن طريق الحجز في المنبع

1- تحصيل دخول الأجور والدخول المعتبرة في حكمه:

اعتمادا على مقتضيات المدونة العامة للضرائب، فإن الضرائب المحجوزة في المنبع والمتعلقة بالأداءات المنجزة من طرف المشغلين والمدينين بالإيراد خلال شهر معين، يجب أن تدفع إلى قابض الخزينة التابع له الموطن الضريبي للشخص أو محل المؤسسة التي تتولى الحجز، وذلك خلال الشهر الموالي الذي تم فيه الحجز .

2-تحصيل الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة:

ألف -دخول رؤوس الأموال المنقولة

يجب على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يتكلفون بجمع مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع أن يدفعوا مبلغ الضريبة المحجوزة إلى قابض إدارة الضرائب التابع له المكان الذي يوجد فيه مقرهم الاجتماعي أو موطنهم الضريبي وذلك خلال الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله دفع العوائد أو وضعها رهن التصرف أو قيدها في الحساب.

باء -الأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة

تحجز الضريبة في المنبع من لدن الوسطاء الماليين المؤهلين لمسك حسابات السندات فيما يخص الأرباح الناتجة عن تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين المقيدة في حساب سندات لدى الوسطاء الماليين المذكورين. ويدفع الوسطاء المذكورين مبلغ الحجز في المنبع لقابض إدارة الضرائب التابع لها مقرهم خلال الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله التفويت.

جيم -الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي

فيما يخص الدخول المتأتية من سندات مقيدة في حساب سندات لدى الوسطاء الماليين وتلك المصرح بها لدى البنوك، تحجز الضريبة في المنبع بالأسعار من لدن الوسطاء الماليين المؤهلين ماسكي حسابات السندات والبنوك.

3-الدخول الإجمالية التي يحصل عليها الأشخاص الذاتيون أو الاعتباريون غير المقيمين

يجب أن تدفع الضريبة المحجوزة في المنبع من الدخول الإجمالية المؤداة إلى الأشخاص الذاتيين أو الاعتباريين غير المقيمين إلى قابض إدارة الضرائب التابع له الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للمنشأة التي باشرت الحجز وذلك خلال الشهر الموالي للشهر الذي وقعت خلاله الأداءات.

ب-التحصيل عن طريق الجدول و الأمر بالاستخلاص:

تفرض الضريبة على الدخل على الخاضعين للضريبة عن طريق إصدار أمر بتحصيلها:

-عندما يكون الخاضعون للضريبة ملزمين بإيداع إقرار سنوي بمجموع الدخل برسم دخولهم المهنية المحددة حسب نظام الربح الجزافي أو معفيين من الإدلاء بالإقرار؛

-عند عدم أداء الضريبة تلقائيا إلى قابض إدارة الضرائب؛

-في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية أو تصحيح الضرائب تبعا للمسطرة العادية أو السريعة أو نتيجة مقرر اللجان الضريبية.

يصبح مجموع الضريبة مستحقا على الفور في حالة ما إذا لم يبق للملزم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية.

إذا توفي الخاضع للضريبة، تفرض الضريبة على مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة المحصل عليه خلال الفترة الممتدة من فاتح يناير إلى تاريخ الوفاة، وعند الاقتضاء،

على الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة للسنة الفارطة.

غير أنه، لا يتم إصدار الضريبة إذا كان مبلغها يقل عن مائة 100درهم.

المبحث الثالث: الضريبة على القيمة المضافة. Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة المكون الرئيسي للضرائب غير المباشرة في المغرب، وقد كانت أول ضريبة شرع في تطبيقها غداة اعتماد قانون الإطار للإصلاح الضريبي المؤرخ في 23 أبريل 1984 بواسطة القانون رقم 85/30 الصادر في فاتح يناير 1986، حيث حلت محل الضريبة على رقم المعاملاتTCA .

والضريبة على القيمة المضافة ضريبة حديثة الظهور في الأنظمة الضريبية المقارنة حيث كانت ألمانيا وفرنسا أول البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة وذلك في شكل ضريبة الاستهلاك العام خلال الحرب العالمية الأولى. وتم تنفيذ ضريبة القيمة المضافة لأول مرة من قبل فرنسا في عام 1954 في مستعمرة كوت ديفوار. وقد قام موريس لوريه المدير المشترك لهيئة الضرائب في فرنسا بتنفيذ ضريبة القيمة المضافة في 10 أبريل 1954 على الرغم من أن الصناعي الألماني الدكتور فيلهلم فون سيمنز اقترح المفهوم في عام 1918. واعترف الفرنسيون بتجربتها في عام 1958، ثم توسع الأخذ بها ليشمل مختلف الدول سواء المتقدمة منها أو النامية. ورغم مزيتي التبسيط والمردودية اللتين كانتا وراء اعتماد هذا النوع من الضرائب، فإن تطبيق هذه الضريبة في المغرب طرح في بدايته مجموعة من الإشكالات سواء على مستوى المفهوم الذي يمكن إعطاؤه لها، أو على مستوى نظامها القانوني أو من خلال طريقة احتساب مبلغها.

لكن النظام الضريبي المغربي عرف تضريبا للإنفاق قبل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من قبيل تطبيق الرسوم الداخلية على الاستهلاك منذ 1914 ثم رسوم التسجيل والتنبر 1917 ثم الضريبة على التداول 1949transaction ثم الضريبة على المعاملات من 1962 إلى 1985 .

وحددت المواد من 87 إلى 125 والمواد من 176 -177 من المدونة العامة للضرائب 2020 أصناف الدخول الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وكذلك القواعد الخاصة بوعاء وتصفية وتحصيل تلك الضريبة.

المطلب الأول: النظام القانوني الضريبة على القيمة المضافة

الفقرة الأولى – تعريف وخصائص الضريبة على القيمة المضافة.

أولا-التعريف:

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بالمغرب بوحدة القانون وازدواجية التدبير. فالنص الذي يحكمها هو المدونة العامة للضرائب أما اختصاص تطبيقها فتتولاه إدارتان تابعتان لوزارة الاقتصاد والمالية. فالضريبة على القيمة المضافة بالداخل تتولاها المديرية العامة للضرائب، أما الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد فتتولاها إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، طبقا لأحكام نفس المدونة المادة 120.

ويمكن تعريف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة على الاستهلك، تفرض بشكل نسبي على أثمان المواد والخدمات، وتقبض في كل مراحل مسلسل الإنتاج أو التوزيع، لكن فقط على القيمة المضافة في كل مرحلة، بفضل ميكانيزم الخصم من الضريبة المستخلصة في القمة من لدن الفاعل ليتم نقل عبئها على المستهلك في آخر المطاف.

حسب المادة 87 من المدونة فإن تعريف الضريبة على القيمة المضافة قانونيا هي: " الضريبة على القيمة المضافة التي تمثل رقم الأعمال وتطبق على : - العمليات المنجزة بالمغرب سواء أكانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية أو كانت داخلة في نطاق مزاولة مهنة حرة ؛ -عمليات الاستيراد. - العمليات المشار إليها في المادة 89، إذا أنجزها أشخاص غير الدولة اللامقاولة سواء قاموا بذلك بصورة اعتيادية أو عرضية ومهما كان مركزهم القانوني وشكل أو طبيعة العمل الذي يقومون به ."

يمكن أن نستنتج من التعريف السابق أهم عناصر الضريبة على القيمة المضافة، على اعتبار أنها ضريبة عامة تطال كلا من العمليات الصناعية والتجارية والحرفية والعمليات الخاصة بمزاولة المهن الحرة، وتطبق أيضا على عمليات الاستيراد .

على المستوى الفقهي، هناك مجموعة من الكتابات أعطت تعريفا للضريبة على القيمة المضافة، من ذلك القول بأنها «ضريبة على الاستهلاك يتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية وتطبق وفقا لكمية الاستهلاك بمعنى أنها تلحق القيمة التي يدفعها المستهلك من أجل الحصول على السلع والخدمات»، ومنها أيضا أن «الضريبة على القيمة المضافة، تفرض على السلعة في جميع مراحل تداولها لا على أساس القيمة الكلية للسلعة عند انتقالها من البائع للمشتري، ولكن على أساس القيمة المضافة التي أضافها البائع على السلعة. بمعنى آخر، فإن الضريبة على القيمة المضافة هي في الواقع ضريبة القيمة المضافة أي أنها ضريبة موجهة للقيمة المضافة في كل مستوى".

ثانيا – خصائص الضريبة على القيمة المضافة:

•ضريبة غير مباشرة حسب التعريف الكلاسيكي من حيث تحملها من طرف المستهلك، حيث تطبق أثناء إنفاق الدخل لا أثناء اكتسابه .

•ضريبة عامة على الإنفاق بالنظر لعمومتيها بحيث تطبق على كل السلع والخدمات المنجزة بالمغرب، بحيث تفرض على قطاع الإنتاج والتجارة في كل مراحلها ومختلف الخدمات المقدمة، وذلك باستثناء قطاع التجارة بالتقسيط وقطاع الفلاحة والصيدلة التي تحقق رقم أعمال يقل عن 2 مليون درهم .

•ضريبة واقعية تطبق على العمليات الخاضعة دون الاعتداد بالطابع الاعتيادي الموسمي أو الوضعية القانونية للخاضع أو وضعيته تجاه الضرائب الأخرى وتستهدف مادية العملية دون مراعاة الظروف الشخصية للملزم بها، فهي غير مشخصنة كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل.

•ضريبة محايدة: وهي خاصية نسبية، بحيث أن طابع الحياد يعني تطبيقها وسريانها على كل قطاعات الإنتاج والتسويق وتعميم قاعدة الخصم على جميع مراحل العمليات الخاضعة، وهو ما يضفي عليها طابع الحياد وعدم التأثير لا على الحاصلات ولا على التكاليف التي تدون بالمحاسبة من دون الضريبة على القيمة المضافة .

- ضريبة موحدة تقوم على أداءات متفرقة وهي قاعدة أساسية تعني أن الملزم القانوني لا يدفع للخزينة العامة للمملكة إلا الفرق بين الضريبة المحصلة لدى الملزم الحقيقي (المستهلك) وتلك التي تحملها بمناسبة مشترياته ونفقاته وهي قاعدة تساعد على الشفافية طيلة مراحل الإنتاج والتوزيع وتشجع على الفوترة.

جدول يحدد المواد المنظمة للضريبة على القيمة المضافة -المدونة العامة للضرائب 2020-

الباب	المواد	الموضوع
قسم فرعي1 : الضريبة على القيمة المضافة.	87	• التعريف؛
الباب الأول: نظام الضريبة على القيمة المضافة	94-88	نطاق التطبيق إقليمية الضريبة العمليات المفروضة عليها الضريبة الاعفاءات
الباب الثاني: القواعد المتعلقة بوعاء الضريبة	97-95	• القواعد المنشئة للضريبة تحديد الأساس المفروض عليه الضريبة
الباب الثالث: سعر الضريبة	100-98	السعر العادي الأسعار المنخفضة الأسعار الخاصة
الباب الرابع: الخصوم والإرجاعات	106-101	نظام السلع القابلة للاستهلاك الإرجاع
الباب الخامس: أنظمة فرض الضريبة	108-107	أنظمة فرض الضريبة
الباب السادس: واجبات الخاضعين للضريبة	119-109	الواجبات المتعلقة بالإقرار الواجبات المتعلقة بالحجز في المنبع
قسم فرعي2: نظام الضريبة على القيمة المضافة حين الاسترداد	123-120	الواقعة المنشئة للضريبة ووعائها التصفية الإعفاءات
قسم فرعي3: أحكام مختلفة	125-124	أحكام مختلفة
تحصيل الضريبة على القيمة المضافة	177-176	التحصيل بأداء تلقائي التحصيل عن طريق قائمة الإيرادات

الفقرة الثانية: نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

يمكن توزيع مجال التطبيق بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة إلى مستويين أو نظامين اثنين رئيسيين هما: نظام الضريبة على القيمة المضافة في الداخل (إقليمية الضريبة)، ونظام الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد.

أولا: نظام الضريبة على القيمة المضافة في الداخل -إقليمية الضريبة-(المادة 88)

يقوم على مفهوم الإقليمية، والتي يستحضر فيها التطبيق الداخلي الوطني المغربي للضريبة، وتعتبر العملية الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة منجزة في المغرب: إذا تعلق الأمر ببيع، عندما ينجز هذا البيع بشروط تسليم البضاعة في المغرب. -إذا تعلق الأمر بأي عملية أخرى، عندما يتم في المغرب استغلال أو استخدام الأعمال المؤداة أو الخدمات المقدمة أو الحقوق المفوتة أو الأشياء المؤجرة.

وانطلاقا من مبدأ إقليمية الضريبة (الإنجاز في المغرب) يمكن تقسيم العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة إلى حالتين:

العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وجوبا؛

العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة اختياريا .

ثانيا: نظام الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد (المادة 120-123)

على عكس نظام الضريبة على القيمة المضافة في الداخل، والذي يخضع لمبدأ الإقليمية، فإن نظام الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد يعطي الاختصاص في استيفاء الضريبة لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة؛ أي أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد تتكون من أداء الرسوم الجمركية عن البضائع المستوردة. وكما هو الشأن بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة في الداخل، فإن الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد تعرف إلى جانب السعر العادي، أسعارا أخرى منخفضة ومخفضة. كما تعرف أيضا نظاما للإعفاءات (وصلت في قانون مالية 2020 إلى 57 مادة معفاة).

<u>الفقرة الثالثة: العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة والإعفاءات</u>

تطبق الضريبة على القيمة المضافة على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين إذا أنجزوا عمليات تدخل في نطاق هذه الضريبة، وقد صنف المشرع العمليات الخاضعة للضريبة إلى ثلاثة أصناف :

.العمليات المفروض عليها الضريبة وجوبا؛ العمليات المفروض عليها الضريبة اختياريا؛ العمليات المعفاة.

أولا- العمليات المفروضة عليها الضريبة وجوبا

تفرض الضريبة على القيمة المضافة على:

1-العمليات التي يقوم بها الصناع والمقاولون في الصنع ويكون محلها بيع وتسليم منتجات تولوا استخراجها أو صنعها أو تعبئتها بصورة مباشرة أو بواسطة من عهدوا إليه بذلك؛

ويقصد بالمقاولين في الصنع وبالصناع: -الأشخاص الذين يمارسون، بصورة اعتيادية أو عرضية أو بصفة رئيسية أو تبعية، صنع المنتجات أو استخراجها أو تحويلها أو تغيير حالتها، أو يقومون بأعمال مثل التجميع أو

التنسيق أو القطع أو التركيب أو التجزيء أو العرض التجاري، سواء كانت العمليات المذكورة تقتضي أو لا تقتضي استخدام مواد أخرى وسواء تم أو لم يتم بيع المنتجات المحصل عليها حاملة علاماتهم أو أسماءهم؛
أما الأشخاص الذين يوكلون إلى غيرهم إنجاز العمليات نفسها يقصد بها: ما بتقديمهم إلى صانع أو حرفي جميع أو بعض المعدات أو المواد الأولية اللازمة لصنع المنتجات؛ وإما بإلزامهم باستخدام تقنيات ناتجة عن براءات أو رسوم أو علامات أو تصاميم أو طرائق أو صيغ يملكون حق الانتفاع بها؛
2 -عمليات البيع والتسليم التي يقوم بها: -التجار بالجملة؛ والتجار الذين يساوي رقم أعمالهم المفروضة عليه الضريبة المحقق خلال السنة السابقة مليوني 2.000.000درهم أو يفوقها؛
3-العمليات التي يقوم بها التجار المستوردون ويكون محلها بيع وتسليم منتجات مستوردة على حالها؛
4 -الأعمال العقارية وعمليات التجزئة والإنعاش العقاري؛
5 -عمليات التركيب أو الوضع أو الإصلاح أو تهييئ مادة أولية متلقاة من الغير؛
6-عمليات الايواء أو البيع أو هما معا إذا وقع البيع على مأكولات أو مشروبات تستهلك في مكان البيع؛
7- الإيجارات الواقعة على المحلات المفروشة أو المؤثثة والمحلات التي تم تجهيزها للاستعمال المهني و كذا المحلات الموجودة بالمجمعات التجارية (Mall) بما فيها العناصر غير المادية للأصل التجاري؛
-8عمليات البنك والائتمان وعمولات الصرف؛
-9العمليات التي ينجزها كل شخص ذاتي أو اعتباري، كيفما كان رقم الأعمال المحقق، في نطاق مزاولة مهنة من المهن التالية: - المحامون والتراجمة والموثقون والعدول وأعوان القضاء ؛ -المهندسون المعماريون والقائسون المحققون والمهندسون القائسون والطبوغرافيون والمساحون والمهندسون والمستشارون والخبراء في جميع الميادين؛- البياطرة....

ثانيا: العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة اختياريا

يخضع للضريبة على القيمة المضافة بشكل اختياري، وبعد طلب منهم : -يودع لدى إدارة الضرائب المحلية التابع لها الملزم بالضريبة ويسري أثره بعد انصرام أجل 30 يوما من تاريخ إيداعه، ويظل العمل جاري به مدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل بالنسبة للصناع والمقاولين في الصنع، والتجار بالتقسيط والجملة، وبشكل لا رجعة فيه بالنسبة المقاولين في الاشغال العقارية والمجزئين والمنعشين العقاريين- .
1-التجار ومقدمو الخدمات الذين يصدرون مباشرة المنتجات والسلع والبضائع والخدمات؛
2-صغار الصناع أو صغار مقدمي الخدمات، الذين يساوي رقم أعمالهم السنوي 500.000 درهم أو يقل عنه؛

ثالثا- الإعفاءات

تحتل الضريبة على القيمة المضافة المرتبة الأولى ضمن المكونات الجبائية من حيث حجم الإعفاءات الممنوحة برسم هذه الضريبة لأنها تمس بصورة واسعة تقريبا كل أوجه الاستهلاك والإنفاق في جميع الميادين ويتحملها في نهاية المطاف المستهلك.

وهذه الإعفاءات يمكن تصنيفها حسب الهدف لكونها مقررة لأغراض اجتماعية مرتبطة بالقدرة الشرائية للمواطنين خصوصا بالنسبة للمنتجات والسلع ذات الاستهلاك الواسع أو مقررة لأهداف اقتصادية من قبيل

تشجيع قطاع معين كالتصدير أو منتجات الصيد البحري أو النقل الدولي والمعدات والمنتجات المعدة لأغراض فلاحية أو لأغراض إدارية أو سياسية.

أما الإعفاءات المقررة بمقتضى المادتين 91 و92 من المدونة العامة للضرائب، فهي جد متشعبة ومتنوعة ومصنفة إلى إعفاءات من دون الحق في الخصم وإعفاءات مع الحق في الخصم، بعضها يمنح تلقائيا بحكم القانون والبعض الآخر من الإعفاءات يتوقف على إتباع إجراءات معينة وتحقيق شروط محددة، كما أن هناك أنظمة أخرى كالنظام الواقف ونظام إرجاع الضريبة.

1- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة دون الحق في الخصم

مجموعة من المواد والعمليات والبيوعات والخدمات والأنشطة؛ كالبيوعات الواقعة على بعض السلع غير المستهلكة في مكان البيع كالخبز والكسكس وأنواع الدقيق المستعملة للغذاء البشري، والحليب، والسكر والشموع والجرائد والمنشورات، والبيوعات والخدمات المنجزة من طرف صغار الصناع ومقدمي الخدمات، وبعض العمليات ذات الطابع العقاري الصغير والعمليات المنجزة من طرف بعض التعاونيات واتحاداتها، التي لا تهدف إلى الربح، وبعض العمليات المالية والإقراضية والعمليات الخاصة ببعض الخدمات المقدمة من طرف الجهاز الطبي وعمليات الاستغلال الفلاحية وبعض الأعمال الاجتماعية والثقافية والأنشطة المرتبطة بالشركات المسيرة لمراكز تدبير المحاسبات، البيوع الواقعة على الأجهزة الخاصة المعدة للمعاقين....

2- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة مع الحق في الخصم،

أما الإعفاءات المقررة مع الحق في الخصم والتي تسمح لمنتجي السلع ومقدمي الخدمات المعنية بالإعفاء، بالاستفادة من خصم الضريبة على القيمة المضافة التي تتحملها عناصر الإنتاج والتسويق، كقطاع التصدير بالنسبة للمنتجات والخدمات المعدة لاستغلالها أو استعمالها خارج المغرب، شريطة إثباتها بفواتير بصورة قانونية وتجسيدها في محاسبة خاصة، وما دامت الاستفادة من حق الخصم يرتبط بتحصيل ضريبة عند البيع وهي منتفية في حالة التصدير أو ما يسمى بسعر الصفر، فان استرجاع مبالغ الضريبة المتحملة خلال الإنتاج يتم بواسطة نظامي الإرجاع أو الواقف كما سنرى لاحقا .

كما تستفيد أيضا من الإعفاء مع الحق في الخصم البضائع أو الأشياء الجارية عليها الأنظمة الجمركية الواقفة، كالاستيراد المؤقت مثلا الذي يستورد بمقتضاه الملزم سلعا أو مواد دولية، قصد استعمالها لإنتاج سلعة أو منتوج سيعاد تصديره وكذلك الاستهلاك الوسيط لتهيئ مادة أولية متلقاة من الغير .

أدوات وشباك الصيد المعدة لمحترفي الصيد، الأسمدة ذات الأصل المعدني أو الكيماوي أو النباتي أو الحيواني المستعملة لإخصاب التربة، وكذلك المنتجات والمعدات المخصصة لأغراض فلاحية والواردة حصرا في المادة 92 البند 5 كالجرارات والبدارات وناثرات السماد.والمعدات والمواد المخصصة للسقي....

أموال الاستثمار أو المستعقرات التي تفيد في حساب الأصول وتخول الحق في الخصم، إذا تم اقتناءها خلال الستة وثلاثون شهرا ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة النشاط الموافق لإجراء أول عملية تجارية تقترن باقتناء مواد أولية أو خدمات.

وكذلك الأمر بالنسبة لاقتناء الحافلات والشاحنات، غير أن استيراد المعدات التربوية أو العلمية أو الثقافية المستوردة في إطار اتفاقية اليونسكو التي انظم إليها المغرب منذ ظهير 3 أكتوبر 1963، فهي معفاة من الضريبة على القيمة المضافة والرسوم على الاستيراد وذلك دون تحديد المدة الزمنية كما سلف ونفس الامتياز تتمتع به جامعة الأخوين بافران دون قيد زمني .

وكذلك التجهيزات المشتراة من طرف الجمعيات المهتمة بشؤون الأشخاص المعاقين وكذلك تلك المقتناة من طرف الهلال الأحمر ومؤسسة محمد السادس للنهوض بالأعمال الاجتماعية للتربية والتكوين ومؤسسات الحسن الثاني لمكافحة داء السرطان والعصبة الوطنية لمكافحة أمراض القلب والشرايين، مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان والشيخ خليفة بن زايد واقتناء مجموعة من الأجهزة الطبية والأدوية المضادة لمجموعة من الأمراض المزمنة كالقصور الكلوي والسرطان والتهاب الكبد الفيروسي .

وكذلك الأمر بالنسبة للهبات التي تتلقاها الدولة، الجماعات الترابية والمؤسسات العمومية في شكل سلع وأشغال وخدمات والتي يسلمها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المغاربة أو الأجانب أو الحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية في نطاق التعاون الدولي للحكومة المغربية أو التي تسلمها هذه الأخيرة إلى حكومات أجنبية على سبيل الهبة في بعض المناسبات المعينة كالكوارث الطبيعية أو الحروب .

وخلاصة القول حول مسالة الإعفاءات بدون خصم المتنوعة والمتشعبة والواردة بتفصيل في المادة 92 والمصنفة لحوالي 51 بندا، يمكن القول بان آلية الإعفاءات مع منح الحق في الخصم هي قاعدة تستجيب لمبدأ الحياد، أحد خصائص الضريبة على القيمة المضافة التي لا يجب أن تؤثر على كلفة الإنتاج، وتجعل أثمنة البيع أو الخدمات المستفيدة تنافسية سواء في الداخل أو الخارج، في حين أن الإعفاءات من دون الحق في الخصم ترفع تكلفة الإنتاج والتسويق ما دامت عناصر الإنتاج تحملت ضرائب على القيمة المضافة لا يمكن خصمها، بحيث طالبت مجموعة من القطاعات الخضوع للضريبة اختياريا لإمكانية الخصم.

3- شروط الإعفاءات

ابتداء من نهاية التسعينات، نهج المشرع سياسة تأطير الإعفاءات وتحديد شروط الاستفادة منها وتتبع فعاليتها من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة داخل آجال محددة مقرونة في بعض الحالات بفرض اتفاقيات وعقود نموذجية يلتزم من خلالها الخاضع للضريبة بتنفيذ برنامجه الاستثماري وفق شروط محددة سلفا في الاتفاقية المبرمجة مع الدولة، وتتلخص هذه الشروط المضمنة في المادة 93 من المدونة العامة للضرائب فيما يلي :

•بالنسبة للسكن الاجتماعي الذي توسع المشرع في تعريفه من حيث مساحته ما بين 50 و80 متر مربع بما في ذلك ملحقاته كالبهو والحمام والاسيجة زيادة على الأقسام المشتركة التي لا تقل عن 10%، وثمن الشقة المحدد في 250 ألف درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة التي تؤديها الدولة، حيث يدفعها قابض الإدارة الضريبية إلى الموثق الذي أنجز عقد البيع مع منعش عقاري ابرم اتفاقية مع الدولة في هذا الشأن. كما تم فرض شروطا أيضا على المشتري الذي يجب أن يشغل المسكن لمدة لا تقل عن 4 سنوات، وألا يكون مالكا لمسكن آخر أو يتوفر

على مداخيل كرائية، كما يتم رهن السكن لفائدة الدولة ضمانا لأداء مبلغ الضريبة على القيمة المضافة في حالة الإخلال بالشروط السالفة الذكر والمفصلة في المادة 93.

•بالنسبة للتعاونيات المعفاة من الضريبة يجب إما أن ينحصر نشاطها في جمع المواد الأولية من المنخرطين وتسويقها، وإما أن يقل رقم أعمالها عن 10 ملايين درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة إذا كانت تمارس أنشطة تحويل المواد الأولية المجمعة من المنخرطين وتستعمل تجهيزات ووسائل إنتاج مماثلة للتي تستعملها المقاولات الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات وتسويق منتجاتها المحولة.

وكما سبق الذكر إلى جانب الإعفاءات سواء مع الحق في الخصم أو بدونه، توجد أنظمة أخرى استثنائية تمكن المستفيد منها من عدم تحمل الضريبة على القيمة المضافة وهي: النظام الواقف ونظام الاسترداد.

4- النظام الواقف (المادة 94)

يحيل النظام الواقف للضريبة على القيمة المضافة على النظام الذي يقضي بمنح المقاولة الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة، ليس بإمكانية خصم الضريبة أو استرجاعها من الإدارة الضريبية، وإنما بكيفية الإعفاء منها عند الشراء. لأن المقاولة التي تستجيب لبعض الشروط تستطيع شراء سلعها دون أداء الضريبة بالنسبة للمواد والسلع والخدمات الضرورية لإنجاز العمليات المعفاة أصلا من الضريبة، والتي تمنح للمقاولة حق خصم الضريبة، فعوض أن تتحمل هذه المقاولة ضريبة عند الشراء مع إمكانية استرجاعها من الإدارة الضريبية، تمنح إمكانية إنجاز عمليتها دون أداء أي ضريبة. كما أنه نظام يوجه أساسا إلى المقاولات المصدرة التي تتحمل الضريبة على القيمة المضافة عند الشراء قبل أن يتسنى لها استرجاعها عند تصديرها للمواد، السلع الخدمات المعفاة أصلا من الضريبة، من خلال الإدارة الضريبية، فمن ناحية يفرض على المقاولة أداء ضريبة لاسترجاعها، كما يفرض على الإدارة الضريبية استخلاص الضريبة لإرجاعها.

وحسب المادة 94 من المدونة يمكن أن يؤذن للمؤسسات المصدرة للمنتجات أو الخدمات بناء على طلب منها وفي حدود مجموع رقم الأعمال الذي أنجزته خلال السنة المنصرمة فيما يتعلق بعمليات التصدير المنجزة أن تتسلم، مع وقف استيفاء الضريبة على القيمة المضافة في الداخل، البضائع والمواد الأولية واللفائف غير المرجعة أو المنتجات أو الخدمات اللازمة للعمليات، التي يمكن أن تخول الحق في الخصم والإرجاع المنصوص عليهما في المادة 101وما يليها إلى المادة 104.

المطلب الثاني: وعاء الضريبة على القيمة المضافة

من أجل تناول وعاء الضريبة على القيمة المضافة يجب استحضار كل من الواقعة المنشئة للضريبة. والأساس المفروضة عليه الضريبة وهو رقم الأعمال.

الفقرة الأولى: الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة

تتكون الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة من قبض جميع أو بعض ثمن البضائع أو الأعمال أو الخدمات. وهو نظام قبض الثمن على أن الخاضعين للضريبة الذين يقدمون إقرارا بذلك قبل فاتح يناير أو خلال الثلاثين يوما التالية لتاريخ الشروع في مزاولة نشاطهم، يؤذن لهم في أداء الضريبة باعتبار تاريخ مديونية

الغير بثمن البضاعة أو العمل أو الخدمة أي عند وضع الفاتورة أو قيد الدين في المحاسبة، على أن يخضع للضريبة جزء الثمن المقبوض أو أعمال التسليم المنجزة قبل تاريخ المديونية.

يجب على الخاضعين للضريبة تبعا لنظام قبض الثمن الذين يختارون وفق الشروط المبينة في الفقرة السابقة، نظام المديونية، أن يرفقوا إقرارهم بقائمة الزبناء المدينين إن وجدوا ويؤدوا الضريبة المترتبة على ذلك خلال الثلاثين 30 يوما التالية لتاريخ إرسال الإقرار الآنف الذكر إلى المصلحة المحلية للضرائب التابعين لها.

إذا وقع تسديد أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات بطريقة المقاصة أو المقايضة أو تعلق الأمر بعمليات التسليم، حددت الواقعة المنشئة للضريبة بوقت تسليم البضائع أو انتهاء الأعمال أو تنفيذ الخدمة.

الفقرة الثانية: الحصيلة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة

يشمل رقم الأعمال المفروضة عليه الضريبة أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات والمداخيل التبعية المرتبطة بها وكذا المصاريف والرسوم والضرائب المترتبة على ذلك ما عدا الضريبة على القيمة المضافة. ويتكون رقم الأعمال من:

• مبلغ البيوع ، فيما يخص البيع؛

• مبلغ بيع البضائع أو المنتجات أو المصنوعات المستوردة، فيما يخص بيوع التجار المستوردون؛

• مبلغ الصفقات أو البيانات الحسابية أو الفاتورات المتعلقة بالأعمال المنجزة، فيما يخص الأعمال العقارية؛

• ثمن بيع المبنى مطروحا منه ثمن الأرض، فيما يخص عمليات الإنعاش العقاري، على أنه إذا تعلق الأمر بعقار معد لغرض غير البيع فإن الأساس المفروضة عليه الضريبة يكون هو ثمن تكلفة البناء، وفي حالة تفويت المبنى قبل السنة الرابعة التالية لسنة انتهاء الأعمال يقع تعديل الأساس الأولي المفروضة عليه الضريبة باعتبار ثمن التفويت ، ويجب في هذه الحالة ألا يقل الأساس الجديد المفروضة عليه الضريبة عن الأساس الأولي؛

• تكلفة أشغال التهيئة والتجهيز، فيما يخص عمليات التجزئة؛

• الثمن العادي للبضائع أو الأعمال أو الخدمات حين إنجاز العمليات فيما يخص المقايضات أو ما يسلمه الشخص إلى نفسه؛

• المبلغ الإجمالي للأتعاب والعمولات وأجور السماسرة أو غيرها من الأجور وأثمان الإيجار، مطروحا منه، إن اقتضى الحال، مجموع المصاريف المرتبطة مباشرة بالخدمة.

• مبلغ الفوائد والخصوم والأرباح الناتجة عن الصرف وغيرها من العوائد، فيما يخص العمليات التي ينجزها أصحاب البنوك والصيارفة ومزاولو الخصم؛

• المبلغ الإجمالي للإيجار وتدخل فيه القيمة الايجارية للأماكن غير المجهزة والتكاليف التي يحملها المؤجر على المستأجر، فيما يخص العمليات التي ينجزها الأشخاص الذين يؤجرون أماكن مفروشة أو مؤثثة أو مؤسسات صناعية أو تجارية (mall)؛

•مجموع المبالغ المقبوضة أو المحررة فاتورات في شأنها، فيما يخص العمليات التي ينجزها المقاولون في وضع الأشياء والمركبون ومزاولو تهيئة مواد أولية متلقاة من الغير والمصلحون مهما كان نوعهم.

المطلب الثالث: تصفية الضريبة على القيمة المضافة وتحصيلها

يراد بتصفية الضريبة على القيمة المضافة احتساب مقاديرها من خلال تطبيق الأسعار المنصوص عليها قانونا على الأساس المفروضة عليه الضريبة مع مراعاة القواعد المتعلقة بالخصوم والارجاعات المنصوص عليها في هذا الشأن بينما يحيل التحصيل على مختلف الأساليب التي أقرها المشرع المغربي لاستيفاء هذه الضريبة لفائدة خزينة الدولة.

الفقرة الأولى: أسعار الضريبة على القيمة المضافة

تخضع الضريبة على القيمة المضافة لأسعار مختلفة ومتدرجة حسب ضرورة المواد والخدمات، إذ تخضع أوجه الاستهلاك لأسعار مختلفة لإعتبارات الإنصاف والعدالة، حتى لا يكون عبء الضريبة على المواد الضرورية ثقيلا على الدخول المحدودة، والأسعار المطبقة في الضريبة على القيمة المضافة تنقسم إلى قسمين :

أولا- سعر العادي:

حدد السعر العادي كقاعدة عامة للضريبة على القيمة المضافة في نسبة 20%، ويطبق على جميع السلع والمنتوجات والخدمات الغير المحددة ضمن الأسعار الأخرى المخفضة.

ثانيا-الأسعار المخفضة:

1-سعر7% مع الحق في الخصم:

عمليات البيع والتسليم المتعلقة بالمنتجات التالية: -الماء المزودة به شبكات التوزيع العام وكذا خدمات التطهير المقدمة للمشتركين من طرف الهيئات المكلفة بالتطهير؛

- إيجار عدادي الماء والكهرباء؛ - المنتجات الصيدلية والمواد الأولية والمنتجات الداخل مجموعها أو بعض عناصرها في تركيب المنتجات الصيدلية؛

-اللفائف غير المرجعة للمنتجات الصيدلية، وكذا المنتجات والمواد الداخلة في صنعها .

-الأدوات المدرسية والمنتجات والمواد الداخلة في تركيبها؛ - السكر المصفي أو المكتل، ويدخل فيما ذكر السكر المصنوع من نفايات المصافي "فرجواز"، والقند وأشربة السكر الخالص غير المعطرة وغير الملونة، ما عدا جميع المنتجات الأخرى غير المنطبق عليها التعريف؛ - مصبرات السردين؛ - مسحوق الحليب ؛ - الصابون المنزلي (في شكل قطع أو كتل) ؛ - السيارة المسماة "السيارة الاقتصادية" وجميع المنتجات والمواد الداخلة في صنعها، وكذا خدمات تركيب السيارة الاقتصادية المذكورة .

2- سعر% 10 مع الحق في الخصم:

-عمليات الإيواء وخدمات المطعم والخدمات المقدمة من طرف المقاهي؛ -

عمليات إيجار العقارات المعدة لاستعمالها فنادق أو موتيلات أو قري للاصطياف أو المجموعات العقارية المعدة لأغراض السياحة المجهزة كلا أو بعضا، ويدخل في ذلك المطعم والحانة والمرقص والمسبح إذا كانت جزء لا يتجزأ من المجموعة السياحية؛

-عمليات بيع وتسليم الأعمال والتحف الفنية؛

-عمليات بيع تذاكر دخول المتاحف والسينما والمسرح؛

-الزيوت السائلة الغذائية باستثناء زيت النخيل؛ - ملح الطبخ (المنجمي أو البحري) ؛ -الأرز المصنع؛ - العجائن الغذائية ؛-السخانات الشمسية ؛ -الأغذية المعدة لتغذية البهائم والدواجن وكذا الكسب المستعمل في صنعها ماعدا الأغذية البسيطة مثل الحبوب والنفايات واللباب وحثالة الشعير والتبن ؛

-غاز النفط والهيدروكاربورات الغازية الأخرى؛ -زيوت النفط أو الصخور سواء أكانت خاما أم مصفاة ؛

-عمليات البنوك والائتمان وكذا عمولات الصرف؛

-عمليات التمويل المنجزة في إطار عقود؛

-العمليات المتعلقة بالأسهم وحصص المشاركة الصادرة عن الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛

-عدد من المنتجات والمعدات إذا كانت مخصصة لأغراض فلاحية لا غير؛

•الحصادات الدراسات؛ -لاقطات البذور؛ -لاقطات وشاحنات القصب والشمندر السكري؛ -المحاور المتحركة للسقي؛ -آليات الكوفر كروب ؛ - الحصادات.....الخ

-الخشب بقشوره أو المقشور أو المربع فقط والفلين في حالته الطبيعية والحطب في حزم أو الحطب المنشور في شكل قطع صغيرة وفحم الخشب ؛

– أدوات وشباك الصيد المعدة لمحترفي الصيد البحري.

• مذرة البذور؛

3- سعر14% مع الحق في الخصم:

-الزبدة (باستثناء الزبدة ذات الصنع التقليدي)؛

- عمليات نقل المسافرين والبضائع باستثناء عمليات النقل السككي؛

-الطاقة الكهربائية.

4 -سعر14% بدون الحق في الخصم :

الخدمات المؤداة عن كل عون أو وسيط أو سمسار، نظيرا للعقود التي يقدمها لإحدى مقاولات التأمين .

<u>الفقرة الثانية: نظام الخصوم أو الإرجاعات في حساب الضريبة على القيمة المضافة</u>

يقوم حساب مبلغ الضريبة على القيمة المضافة على مبدأ أساسي وهو نظام الخصوم أو الإرجاعات، ويفيد هذا المبدأ أن الملزم القانوني للضريبة ليس مبدئيا الملزم النهائي بها؛ إذ يسمح مبدأ الخصوم بالإمكانية القانونية لخصم مبلغ الضريبة المؤداة عن المبيعات من المبلغ الضريبي المؤدى عن المشتريات، وهذا ما نصت عليه المادة 101 من المدونة العامة للضرائب حين أشارت إلى أن تخصم الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها عناصر ثمن عملية خاضعة للضريبة من الضريبة على القيمة المضافة المطبقة على هذه العملية.

أولا- القاعدة العامة لخصم الضريبة على القيمة المضافة :

تخصم الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها عناصر ثمن عملية خاضعة للضريبة من الضريبة على القيمة المضافة المترتبة على هاته العملية. ويستنزل الخاضعون للضريبة مبلغ الضريبة على القيمة المضافة بصورة إجمالية وعليهم القيام بتسوية في حالات ضياع البضاعة أو إذا كانت العملية غير خاضعة بالفعل للضريبة، ولا تباشر التسوية في حالة ضياع عرضي أو اختياري مبرر .

إذا كان مبلغ الضريبة المستحقة فيما يتعلق بفترة لا تكفي لاستنزال جميع الضريبة الممكن خصمها، رحل باقي الضريبة إلى شهر أو ربع السنة الموالي.

ينشأ الحق في الخصم عند انصرام الشهر الذي تم فيه وضع المخالصات الجمركية أو الأداء الجزئي أو الكلي للفاتورات أو البيانات الحسابية المحررة في اسم المستفيد. ويجب أن يتم الخصم داخل أجل لا يتجاوز سنة ابتداء من الشهر أو ربع السنة الذي نشأ خلاله الحق في الخصم المذكور.

ثانيا- إرجاع الضريبة على القيمة المضافة

لا يمكن أن يترتب عن عدم إمكان استنزال الضريبة ، إرجاع ولو جزئي للضريبة المدفوعة عن عملية معينة، ما عدا في الحالات التالية :

-العمليات المنجزة بحكم الاستفادة من الإعفاء أو النظام الواقف، إذا كان مبلغ الضريبة المستحقة لا يسمح باستنزال الضريبة بكاملها يرجع الزائد وفق الشروط والإجراءات المحددة بنص تنظيمي، وتستثنى من هذا الإرجاع المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة .

-في حالة توقف عن النشاط الخاضع للضريبة، يرجع المبلغ الذي لم يمكن استنزاله.

-تصفى المبالغ الواجب إرجاعها من الضريبة داخل أجل لا يتعدى 3 أشهر من تاريخ إيداع الطلب.

الفقرة الثالثة: تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

أ-التحصيل بأداء تلقائي: (المادة 176)

يجب على الخاضعين للضريبة المفروض عليهم نظام الإقرار الشهري -يساوي أو يتجاوز رقم أعمالهم مليون درهم سنويا- أن يودعوا، قبل العشرين 20 من كل شهر لدى قابض إدارة الضرائب، إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال الشهر السابق وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له.

غير أنه بالنسبة للخاضعين الذين يدلون بتصاريحهم بالطريقة الإلكترونية المنصوص عليها في المادة 155، فيجب عليهم أن يودعوا قبل انصرام كل شهر إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال الشهر السابق وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له؛

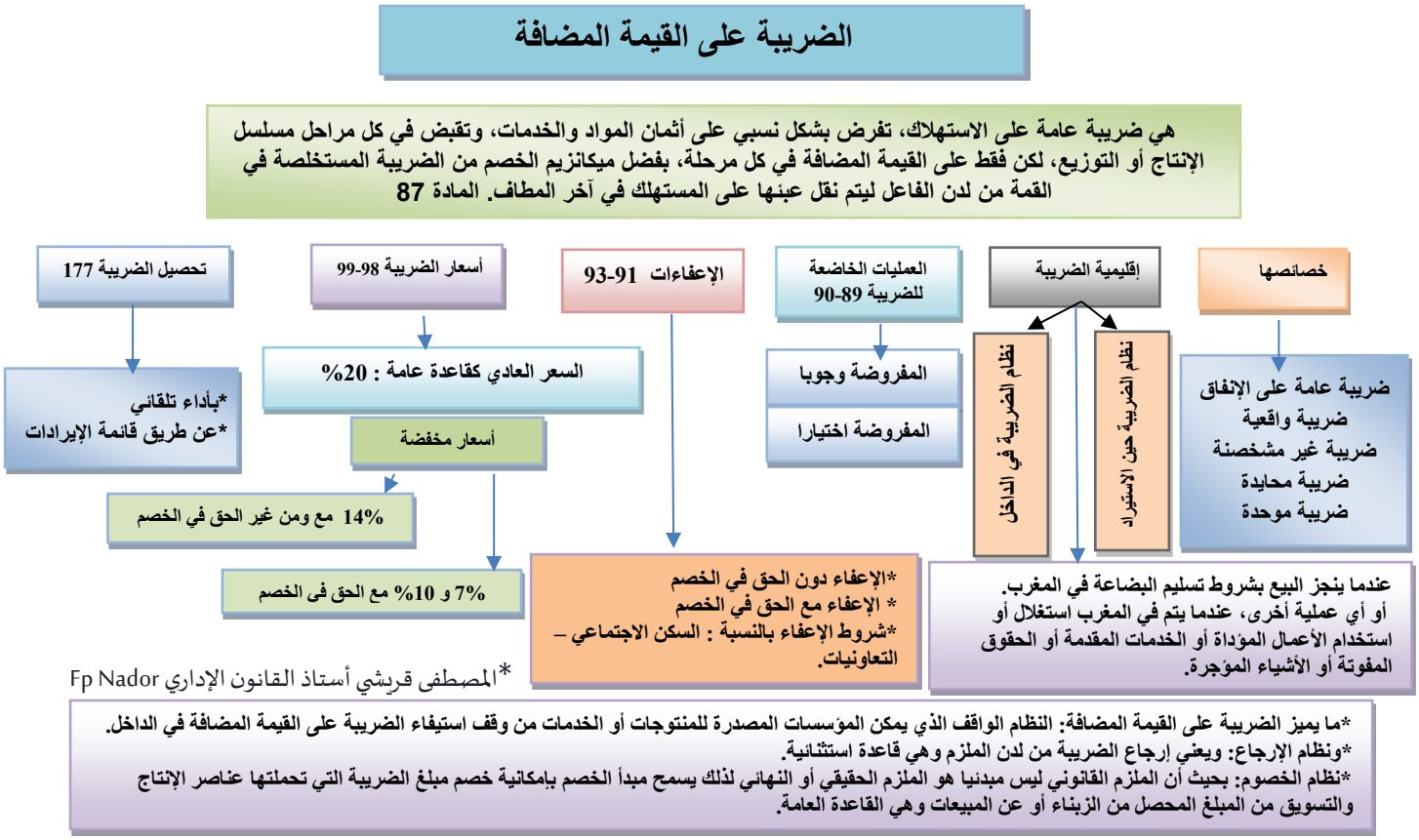
أما الخاضعين للضريبة المفروض عليهم نظام الإقرار الربع سنوي – لا يتجاوز رقم أعمالهم مليون درهم سنويا - فيجب عليهم أن يودعوا، قبل العشرين 20 من الشهر الأول من كل ربع سنة لدى قابض إدارة الضرائب، إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال ربع السنة المنصرم، وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له.

غير أنه بالنسبة للخاضعين الذين يدلون بتصاريحهم بالطريقة الإلكترونية المنصوص عليها في المادة 155، فيجب عليهم أن يودعوا قبل انصرام الشهر **الأول** من كل ربع سنة إقرارا برقم أعمالهم المنجز خلال ربع السنة المنصرمة وأن يدفعوا في الوقت نفسه مبلغ الضريبة المطابق له.

ب-تحصيل الضريبة عن طريق قائمة الإيرادات (المادة 177)

يحرر مأمورو إدارة الضرائب قوائم بشأن استيفاء الضريبة على القيمة المضافة التي لم تدفع وفق الشروط الواردة في المواد 110و 111و 112 أو الضريبة المفروضة بصورة تلقائية أو نتيجة لتصحيح الإقرارات طبقا لمقتضيات المواد 220و 221و221 المكررة 1و 228و 229 والذعائر المنصوص عليها في هذه المدونة، وتذيل القوائم

المذكورة بصيغة التنفيذ من لدن الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض. غير أنه، لا يتم إصدار الضريبة إذا كان مبلغها يقل عن مائة 100درهم.



*المصطفى قريشي أستاذ القانون الإداري Fp Nador

*ما يميز الضريبة على القيمة المضافة: النظام الواقف الذي يمكن المؤسسات المصدرة للمنتوجات أو الخدمات من وقف استيفاء الضريبة على القيمة المضافة في الداخل.
*ونظام الإرجاع: ويعني إرجاع الضريبة من لدن الملزم وهي قاعدة استثنائية.
*نظام الخصوم: بحيث أن الملزم القانوني ليس مبدئيا هو الملزم الحقيقي أو النهائي لذلك يسمح مبدأ الخصم بإمكانية خصم مبلغ الضريبة التي تحملتها عناصر الإنتاج والتسويق من المبلغ المحصل من الزبناء أو عن المبيعات وهي القاعدة العامة.

الملاحق

1- حساب الضريبة على الشركات

القاعدة العامة: يطبق سعر الضريبة على الشركات على النتيجة الجبائية (الوعاء).

النتيجة الجبائية (الوعاء) = العائدات المفروض عليها الضريبة - التكاليف القابلة للخصم

Résultat fiscal = (Produits imposables - Charges déductible)

أو النتيجة الجبائية (الوعاء) = النتيجة المحاسبية + التكاليف الغير القابلة للخصم - العائدات المعفاة

Résultat fiscal = (Résultat comptable + Charges non déductible - Produits exonérés)

العائدات المفروض عليها الضريبة = عائدات الاستغلال + العائدات المالية +العائدات غير الجارية

Produits imposables =Produits d'exploitation +Produits financier +Produits non courant

جميع العائدات المسجلة بمحاسبة الشركة لا تأخذ بعين الاعتبار دائما مقتضيات القانون الضريبي بل تسجل طبقا لقانون المحاسبة العامة، لهذا فمن الضروري إجراء بعض التعديلات على العائدات وفق القانون الضريبي :

أ) عوائد الأسهم Dividendeالموزعة من طرف شركات خاضعة للضريبة يجب خصمها من النتيجة المحاسباتية؛

ب) حاصلات التوظيفات من الأموال الثابتة (Intérets) تخضع لخصم في المنبع قدره 20 % يجب إضافة هذا المبلغ المقتطع إلى النتيجة المحاسباتية.

التكاليف القابلة للخصم = تكاليف الاستغلال + التكاليف المالية + التكاليف غير الجارية

Charges déductibles = charges d'exploitations + charges financières + Charges non courantes

نفس الشيء بالنسبة للتكاليف فقواعد المحاسبة لا تتلاءم دائما مع القانون الضريبي لهذا فمن الضروري القيام ببعض التعديلات على التكاليف. **الشروط العامة لخصم التكاليف:**

أن تكون تكاليف خاصة بنشاط الشركة؛

- أن تكون مسجلة في محاسبة الشركة؛

- أن يترتب عنها نقص في الأصول مما يلغي المصاريف المتعلقة بشراء المستعقرات والتي تحتسب ضمن الاهتلاكات.

-أن تكون ملتزم بها داخل السنة المحاسباتية .

الشروط الخاصة لخصم التكاليف :

- فوائد الأموال المقدمة من طرف الشركاء في الشركة تكون قابلة للخصم شريطة أن يكون رأسمال الشركة قد دفع بالكامل، وألا تتعدى القروض المقدمة مبلغ رأسمال الشركة وألا يتعدى سعر الفائدة السعر الخاص بسندات الخزينة لمدة 6 أشهر.

- بالنسبة لتكاليف التأمين: يجب أن تكون خاصة بأخطار محددة ومتعلق بنشاط الشركة

-بالنسبة لأقساط التأمين عن الحياة فغير قابلة للخصم.

-تكاليف هدايا الإشهار تخصم شريطة أن يكون المبلغ الفردي لا يتعدى 100 درهم وأن تحمل اسم الشركة أو اسم المنتوج.

- تخصم الاهتلاكات شريطة: Déductions des amortissement

أن تكون النسب محددة وفق القانون؛

وأن تكون المستعقرات (Les immobilisations) في ملكية الشركة؛

وأن تكون الاهتلاكات مسجلة في محاسبة الشركة

- تخصم المؤن المخصصة لمواجهة أخطار أو نقص في أصول الشركة شريطة: Déductions des provisions

.أن تكون محددة بصفة دقيقة؛ أن تكون محتملة التحقيق؛

بالنسبة للمؤن الخاصة بالديون على الزبناء (Provision pour compte client) يجب أن تكون موضوع دعوى في المحكمة داخل أجل 12 شهرا

يمكن خصم العجز من النتيجة الجبائية (Deficit)الناتج عن السنوات السابقة في حدود 4 سنوات ماعدا الجزء المتعلق بالاهتلاكات الذي يخصم بدون تحديد للأجل .

جدول المرور من النتيجة الجبائية إلى النتيجة المحاسبية – جدول الخصوم والإدماجات أو الإضافات

التكاليف غير قابلة للخصم -الإدماجات- Réintégrations	العائدات غير خاضعة للضريبة - الخصوم- Déductions
*هدايا ليست للإشهار. *هدايا الإشهار في حدود قيمة الوحدة لا يتعدى 100 درهم. *هبات للأعمال الاجتماعية التي تتجاوز 2 في الألف من رقم الأعمال. *الغرامات والذعائر والزيادات بسبب ارتكاب مخالفات. *مبالغ المشتريات والاشغال والخدمات غير المبررة بفاتورة صحيحة. *بالنسبة لأقساط التأمين عن الحياة المسير فغير قابلة للخصم. *تكاليف التي لا تكون ضمن نشاط الشركة، أجور دون أداء خدمة. *تخصم الاهتلاكات شريطة: Déductions des amortissement أن تكون النسب محددة وفق القانون؛ وأن تكون المستعقرات (Les immobilisations) في ملكية الشركة؛ وأن تكون الاهتلاكات مسجلة في محاسبة الشركة. *50% من قيمة المشتريات التي تفوق 10.000 درهم نقدا. *6% من قيمة المبيعات التي تفوق 20.000 درهم نقدا. * فوائد الأموال المقدمة من طرف الشركاء في الشركة تكون قابلة للخصم شريطة: -أن يكون رأسمال الشركة قد دفع بالكامل. -وألا تتعدى القروض المقدمة مبلغ رأسمال الشركة -وألا يتعدى سعر الفائدة السعر الخاص بسندات الخزينة لمدة 6 أشهر. * تخصم المؤن المخصصة لمواجهة أخطار أو نقص في أصول الشركة شريطة: .أن تكون محددة بصفة دقيقة؛ أن تكون محتملة التحقيق؛ بالنسبة للمؤن الخاصة بالديون على الزبناء (Provision pour compte client) يجب أن تكون موضوع دعوى في المحكمة داخل أجل 12 شهرا. تكاليف تم إدراجها قبل حلول السنة المحاسبية الخاصة بها.	-عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، غير خاضعة لأن يتم حجزها في المنبع بنسبة 15%. -عوائد أقساط التأمين عن الحياة المسير في حالة وفاة المسير. -خصم الضريبة على القيمة المضافة إذا كان التكاليف خاضعة للتخفيض بالقيمة المضافة وتم إدراجها في المحاسبة دون القيمة المضافة. عائدات تم إدراجها قبل حلول السنة المحاسبية الخاصة بها.

Charges non déductibles (Réintégrations)	Produits non imposables (Déductions)
-Cadeaux non publicitaires. -Cadeaux publicitaires dont la V.U 100 dh. -Dons aux œuvres sociales 20/00 du C.A (HT). -Primes d'assurance vie contractées au profit de l'entreprise à la tête de son dirigeant. -Salaires ne correspondant pas à un travail effectif. -Achats sans facture. -Acquisitions des immobilisations enregistrées parmi les charges. -L'I.S, la C.M et les acomptes provisionnels. -Tantièmes ordinaires. -Amendes, pénalités et majorations. -50% du règlement en espèces des dépenses dont le montant 10.000 dh. -6% du règlement en espèces des ventes dont le montant 20.000 dh. -Intérêts pour le compte courant d'associé si : *Capital social non totalement libéré. *Montant des avances Capital social. *Taux appliqué Taux autorisé. -Retenue à la source sur les intérêts financiers reçus lorsqu'ils sont déclarés en montant net. -Amortissements du véhicule de tourisme si : *V.O (TTC) 300.000 dh. *Taux 200/0. -Dotations aux amortissements des immobilisations non amortissables. -Dotations aux provisions si : *Dotation non individualisée et précisée. *Dotation pour des risques assurables. *Dotation pour immobilisations amortissables. -Réintégration du montant de la WA si la charge est déductible en HT mais elle est comptabilisée en -Charges constatées d'avance	-Dividendes : Exonération de 100% car ils subissent une retenue à la source de 15% libératoire de tout impôt. -Primes d'assurance vie déjà versées en cas de réalisation de sinistre (décès). -Déduction de la TVA si la charge est déductible en TTC mais elle est comptabilisée en HT. -Produits constatés d'avance

2) حساب الحد الأدني للضريبة La cotisation minimale

* بالإضافة إلى حساب مبلغ الضريبة على الشركات IS يجب كذلك حساب الحد الأدنى للضريبةCM ؛ CM=0.5% من رقم الأعمال بدون احتساب القيمة المضافة+ العائدات التبعية + العائدات المالية + الاعانات والهبات المحصل عليه. CM = 0.5% (CA HT + Produits accessoires (HT) + Produits Financières + Subventions et dons)

ضمن العائدات المالية لا تحتسب عوائد الأسهم وحصص المساهمة في حساب الحد الأدني .

IS > CIM : إذا كان مبلغ الضريبة يفوق مبلغ الحد الأدنى، فيجب أداء الضريبة على الشركات .

IS < CM : إذا كان مبلغ الضريبة أقل من مبلغ الحد الأدنى فيجب أداء الحد الأدني .

*إذا كان مبلغ الدفعات المقدمة عن الحساب والمتعلقة بالضريبة على الشركة أقل من مبلغها الحقيقي المحتسب، فيجب أداء الفرق قبل نهاية الشهر الثالث لبداية السنة المالية.

* إذا كان مبلغ الدفعات المتعلقة بالضريبة على الشركات أكثر من مبلغ الضريبة المحتسبة فيجب استنزال الفرق من الدفعات المقبلة.

* عندما يؤدى الحد الأدنى من الضريبة فإن الفرق بينها وبين الضريبة على الشركة، يجب خصمه خلال الثلاث سنوات المقبلة من الضريبة على الشركات.

مثال 1 تطبيقي:

شركة "ACTION" مجهولة الاسم رأسمالها 700.000 درهم دفع بالكامل، وقد أنشئت سنة 2000 ومختصة في صناعة وبيع الملابس الجاهزة داخل السوق الوطني. بالنسبة للسنة المحاسبية لسنة 2018، حصلت الشركة على نتيجة محاسبية قدرت ب 500.000درهم، وبالرجوع إلى وثائق المحاسبة المقدمة مع الإقرار الجبائي نجد ضمن التكاليف والعائدات ما يلي:

1- نجد ضمن العائدات Produits :

*المبيعات 2.300.000 درهم. * فوائد حساب بنكي في اسم الشركة:20.500 درهم؛ * وعوائد الأسهم: 8000 درهم. -*وعائدات كراء مستودع للبضائع غير مجهز : 180.000 درهم.

2- نجد ضمن التكاليف Charges :

*75.600 درهم تمثل الأجرة السنوية للمدير العام للشركة " سعيد"ويملك 45 % من رأسمال الشركة .

*55.000 درهم تمثل الأجرة السنوية للمدير التجاري " محمد" ويملك 25% من رأسمال الشركة .

*8.850 درهم تمثل مكافات عن الحضور (Jeton de présence) لأعضاء مجلس الإدارة.

* 15700 تكاليف الفوائد المالية المدفوعة للأبناك بسعر 12% .

*10 هدايا عبارة عن قبعات للزبناء تحمل شعار الشركة بقيمة 900 درهم.

*قدم السيد المدير التجاري "محمد" قرضا قدره 345.000 درهم للشركة بسعر فائدة 6% في حين أن السعر القانوني هو 4% . *4.700 رسم الخدمات الجماعية. * 900 درهم تمثل غرامات عن التأخير في أداء دفعات الضريبة على القيمة المضافة. * 17600 درهم تمثل الاهتلاك الخاص بقطعة أرضية معدة للبناء ومسجلة ضمن أصول الشركة.

*85.000 درهم تمثل تكاليف المؤن عن الأخطار.

الأسئلة:

1) حدد النتيجة الجبائية للشركة.

2) حدد قيمة الضريبة على الشركات الخاصة بالسنة المحاسبية 2018.

3)حدد قيمة الضريبة على الشركات الواجب أداؤها. مع العلم أن الشركة قد قامت بأداء 49.000. درهم خلال سنة 2018 فيما يخص الدفعات المقدمة على الحساب .

الجواب : 1- حساب النتيجة الجبائية:

يجب حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية بإجراء بعض التعديلات على العائدات والتكاليف وفق القانون الضريبي. النتيجة الجبائية (الوعاء) = النتيجة المحاسبية + التكاليف غير القابلة للخصم - العائدات المعفاة .

جدول المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

العائدات والتكاليف المعدلة وفق القانون الضريبي	الإضافات réintégrations	الخصوم Déductions
النتيجة المحاسبية résultat comptable	500.000درهم	
العائدات produits		
الفوائد البنكية تخضع لاقتطاع في المنبع قدره 20% غير خاضع للإبراء من الضريبة على الشركات لهذا يجب إضافة المبلغ المقتطع إلى العائدات والذي يجب خصمه من الضريبية المحتسبة. المبلغ المقتطع : 5125=0.2*(20500/0.8)	5125 درهم	
عوائد الأسهم معفاة من الضريبة على الشركات تقتطع في المنبع 15%.		8000 درهم
التكاليف charges		
تكاليف الشركاء قابلة للخصم عندما يقومون بعمل لصالح الشركة.		
المكآفات عن الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة نفقات قابلة للخصم.		
*تكاليف الفوائد البنكية قابلة للخصم كيفما كان سعر الفائدة.		
تكاليف الفوائد المتعلقة بالقرض المقدم من طرف المدير التجاري بسعر 6% يفوق السعر القانوني 4%، إذن الفرق أي 2% غير قابل للخصم . 345.000*(6-4)%=6900	6900 درهم	
رسم الخدمات الجماعية قابل للخصم .		
الغرامات غير قابلة للخصم	900 درهم	
اهتلاك القطعة الأرضية غير قابلة للخصم لأنها تخضع للمؤن	17600 درهم	
85000 مخصصة لمؤن غير محددة بصفة دقيقة إذن غير قابلة للخصم	85000 درهم	
10 هدايا للإشهار بقيمة 900 درهم. قابلة للخصم، لا تتعدى 100 درهم للوحدة.		
المجموع	615525	8000

Rf النتيجة الجبائية: 615525 – 8000 = 607525

2-تصفية الضريبة على الشركات بالسبة للسنة المحاسبية 2018:

حساب الضريبة النظرية للشركة:

IS= (RF * taux) - manant à déduire . IS =(607525 * 20%)- 30.000 = 91505

يجب أيضا حساب مبلغ الحد الأدنى للضريبة CM:

CM = 0.5% (CA HT + Produits accessoires (HT) + Produits Financières + Subventions et dons)

Le Chiffre d'affaires CA HT : **2.300.000**

Les produits accessoires PA : **180.000** أو العائدات غير الجارية

Les produits financiers PF : 20.500/0.8=**25625** أو العائدات المالية ويجب احتسابها بالمبلغ الخام

CM = 0.5% (2.300.000 +180.000 +25.625) = **12528**

نلاحظ أن مبلغ الضريبة على الشركات أكبر من مبلغ الحد الأدنى، **12528 < 91505**

إذن يجب على الشركة أن تؤدي الضريبة على الشركات وذلك قبل 31 مارس 2019، مبلغ الضريبة على الشركات هو:

Impôt d =IS-crédit d'impôt impot du= 91505 -5125=86380

3- المبلغ الواجب أداؤه من الضريبة على الشركة علما أنها قد قامت بأداء 49.000 درهم خلال سنة 2018 فيما يخص الدفعات المقدمة على الحساب: **37380** = 86.380-49.000

إذا المبلغ الذي ستؤديه الشركة هو 37.380 درهم.

خلال سنة 2019 سوف يكون مبلغ الدفعة الأولى للضريبة على الشركات هو: 21595 = 4/86.380 يجب أداؤه قبل 21 مارس 2019.

2: نموذج تطبيقي للضريبة على الدخل:

لحساب الضريبة على الدخل يجب اتباع المراحل التالية:

1- حساب مجموع الدخل الخام Calcule du revenu global brut :(RGB)

•الضريبة على الدخل تفرض على مجموع الدخول المحصلة من طرف الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص التي لم تختر نظام الضريبة على الشركات. تفرض الضريبة على دخل الملزمين سواء كان مصدره المغرب أو دخل أجنبي بالنسبة للأشخاص المقيمين بالمغرب، أما بالنسبة للأشخاص غير المقيمين فتفرض الضريبة على مجموع الدخول المحققة بالمغرب .

•تفرض الضريبة على مجموع الدخل الذي يتكون من:

الدخل الصافي المهني Revenu professionnel net

الدخول الصافية العقارية . Revenu foncier net

الدخول الصافية المتعلقة برؤوس الأموال المنقولة Revenu de capitaux : mobilières net .

الدخل الصافي للأجور Revenu salariaux

والدخل الصافي الفلاحي Revenu agricole net

-**مجموع الدخل الخام = RGB** (صافي الدخل المهني + صافي الدخول العقارية + صافي دخل الأجور + صافي دخل الأموال المنقولة + صافي الدخل الفلاحي).

2- الخصوم المتعلقة بمجموع الدخل الخام"RGB" Déductions sur le Revenue Global Brut :

- الهبات (Dons) المقدمة إلى مؤسسات أو هيئات أو جمعيات هدفها تحقيق المصلحة العامة وذلك في حدود 2%0 من رقم أعمال الشركة.

- الفوائد ومبلغ الربح المعلوم والمتعلق بشراء أو بناء السكن الرئيسي وذلك في حدود 10 % من مجموع الدخل الخام RGB - أقساط التأمين عن التقاعد في حدود 6% من مجموع الدخل الخامRGB..

3- حساب مجموع الدخل الصافي RGNI" Revenu Global Net Imposable ":

مجموع الدخل الصافي (RGNI) = ((مجموع الدخل الخام (RGB) – (مبلغ الهبات + فوائد السكن + أقساط التأمين)).

4-حساب مبلغ الضريبة الخام IR brut :

جدول يحدد أسعار الضريبة على الدخل:

شريحة الدخل السنوي	السعر المطبق عليها	المبالغ المخفضة
من 0 إلى 30.000	معفاة	00
من 30.001 إلى 50.000	%10	3000 درهم
من 50.001 إلى 60.000	%20	8000 درهم
من 60.001 إلى 80.000	%30	14000 درهم
من 80.001 إلى 180.000	%34	17200 درهم
ما زاد	%38	24400 درهم

مبلغ الضريبة على الدخل الخام = مجموع الدخل الصافي X سعر الضريبة – المبالغ المخفضة.

مثال: إذا كان مجموع الدخل الصافي هو 155.000 درهم فإن مبلغ الضريبة على الدخل الخام هو :

IR brut =(155.000*34%)-17200=35500

5-حساب مبلغ الضريبة على الدخل الصافي: IR net

مبلغ الضريبة على الدخل الصافي = مبلغ الضريبة الخام – (الخصم المتعلق بالأعباء العائلية + خصم الضريبة عن المعاش ذات المنشأ الأجنبي + خصم الضريبة الأجنبية).

يخصم من مبلغ الضريبة على الدخل الخام ما يلي :

-يخصم مبلغ سنوي قدره 360 درهم عن كل شخص يعوله الملزم وذلك في حدود 2160 درهم.

-يستفيد الملزمون المقيمون بالمغرب والمتوفرون على معاش أجنبي من تخفيض قدره 80% من مبلغ الضريبة الأجنبية المستحقة على معاشهم.

-بالنسبة لأنواع الدخول ذات المنشأ الأجنبي، فإن الضريبة الأجنبية تخصم من مبلغ الضريبة على الدخل.

****مثال تطبيقي لحساب الضريبة على الدخل:**

حصل "محمد " خلال سنة 2018 على الدخول التالية: . يملك مقاولة لبيع التجهيزات المنزلية، ويعتبر الشريك الرئيسي والوحيد وقد حققت هذه المقاولة ربحا جبائيا قدره: 27.500 درهم.

.يعد الشريك الرئيسي بنسبة 65% لشركة ALFA NEGOC SNC والتي حققت ربحا جبائيا قدره 73.200 درهم.

ويملك حساب بنكي متعلقة بأموال مودع بأجل والتي حصل من خلالها على فوائد قدرها 10.500درهم وقد صرح " محمد" بهويته للبنك .

•يملك أسهم في شركة مجهولة الاسم والتي حققت عوائد مالية قدرها 4.500 در هم.

يتوفر "محمد " على عمارة بشارع محمد الخامس بالدار البيضاء، مكونة من 10 شقق غير مجهزة ومكتراة بمبلغ 2700 درهم شهريا لكل شقة، وللإشارة فكل الشقق كانت مكتراة خلال سنة 2010 باستثناء الشقة رقم 5 التي تم التخلي عن كرائها ابتداء من نهاية شهر غشت .

•يملك كذلك " محمد" منزل مجهز ومكتري بمبلغ 7000 درهم شهريا، وقد كانت المصاريف السنوية المتعلقة باستغلال هذه الشقة ما قدره 12.000 درهم.

.وللإشارة " فمحمد" خلال سنة 2018 قد أدى المصاريف التالية :

-أدى منحة قدرها 1500 درهم إلى جمعية اجتماعية هدفها تحقيق المنفعة العامة .

-أدى أقساط التأمين عن الحياة السنوي وقدرها 1500 درهم

- أدى كذلك مصاريف التأمين عن التقاعد الربع سنوية وقدرها 600 درهم.

علما أن "محمد" متزوج ولديه طفلان عمرهما على التوالي 10 و7 سنوات .

السؤال:

1) حدد مجموع الدخل العام الخاضع للضريبة؟

2) احسب الضريبة على الدخل الواجب أداؤها من طرف "محمد"؟

الجواب:

1-حساب مجموع الدخل المفروض عليه الضريبة: قبل تحديد مجموع الدخل المفروض عليه الضريبة يجب حساب صافي كل دخل.

1- صافي الدخول المهنية :

- النتيجة الجبائية لمقاولة التجهيزات المنزلية : 27.500 درهم

-النتيجة الجبائية لشركة ALFA NEGOCE هو 73.200 درهم وبما أن "محمد " هو الشريك الرئيسي فالتصريح بالضريبة على الدخل بهذه الشركة يتم باسمه .

-دخل المنزل المجهز : 72000=12000-(7000*12)

إذن مجموع الدخول المهنية هو : 172.700 = 72000+ 73200 + 27500

.صافي دخول الأموال المنقولة:

بالنسبة للأموال المودعة بأجل في البنك، فإن "محمد" قد صرح بهويته ، إذن تخضع الفوائد المحصل عليها لخصم في المنبع قدره 20% غير خاضع للإبراء، وبهذا يجب التصريح بالمبلغ الخام للفوائد : 13125=10.500/0.8

في حين أن الاقتطاع 2625 = 0.2 * 13125 سوف يخصم من الضريبة على الدخل.

-عوائد الأسهم تخضع لخصم في المنبع قدره 15% خاضع للإبراء من الضريبة. لا يصرح به.

إذن مجموع الدخول رؤوس الأموال المنقولة هو: 13.125

***مجموع صافي الدخول العقارية**

- دخل الشقق المكتراة والغير المجهزة هو 313.200 = (2700*8)+ (2700*9*12)

إذن مجموع الدخل الخام المفروض عليه الضريبة (RGB) هو:

صافي الدخل المهني 172.700 + صافي دخول رؤوس الأموال13125 +صافي الدخول العقارية 313.200 = 499025

2- **الخصوم من مجموع الدخل:**

. مبلغ الهبات : 1500 درهم

-التأمين عن التقاعد : 600 * 4 =2400

مجموع الخصوم هو: 3900.

إذن مجموع الدخل الصافي (RGN) هو: 495125 = 3900 – 499025

3-حساب مبلغ الضريبة على الدخل :

مبلغ الضريبة الخام (IR Brut) هو : 163747.5 = 24400 -(38% * 495125)

مجموع التخفيضات من الضريبة على الدخل:

- خصم الأعباء العائلية: 1080 = 3 * 360

خصم الجزء من الفوائد الذي سبق أداء الضريبة عليه وهو: 2625

مجموع الخصوم هو : 3705

مبلغ الضريبة على الدخل الصافي (IR Net) هو: 160042 = 3705 - 163747.5

***المناظرة الوطنية الثالثة لإصلاح الجبايات ماي 2019**

التوصيات المنبثقة عن المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات المنعقدة بالصخيرات يوم 03 و04 ماي 2019

تندرج المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، تحت شعار" العدالة الجبائية"، في إطار النقاش الدائر حول آفاق النموذج التنموي الوطني، وفي سياق دولي يتسم بالصرامة في تطبيق قواعد الامتثال الضريبي. والضرورة الملحة لبلورة نظام جبائي وطني جديد من شأنه تحقيق المزيد من العدالة والفعالية والتنافسية للنهوض بالتنمية مع التقيد بالمبادئ المعمول بها دوليا في مجال الحكامة الجبائية الجيدة.

وسينبثق عن أشغال هذه المناظرة، إعداد مشروع قانون-إطار حول الجبايات يتضمن المبادئ الأساسية للإصلاح الضريبي المرتقب وكذا البرمجة على مدى 5 سنوات ابتداء من سنة 2020 لتفعيل أهم التزامات المغرب المرتبطة بهذا الإصلاح.

1 - دواعي إرساء نظام جبائي وطني جديد

إن التقييم الدقيق لنظامنا الجبائي، يكشف عن استمرار وجود العديد من النواقص فيما يخص الفعالية والعدالة تحول دون تحقيق أهدافه التحفيزية وإعادة توزيع الدخل وتنشيط نموذج التنمية الاقتصادية وتحسين قدرته على الادماج الاجتماعي ومواكبة متطلبات الاستدامة البيئية. كل هذه النواقص ينبغي تشخيصها ومعالجتها في إطار رؤية تشاركية للإصلاح الضريبي.

ومن منظور اقتصادي واجتماعي، ينبغي إرساء نظام جبائي يساهم بطريقة أكثر دهاء في تدارك النواقص السالفة الذكر التي تعتري نموذجنا التنموي وفي مقدمتها بطالة الشباب وحاملي الشهادات وتفاقم الفوارق المجالية والاجتماعية بفعل ضعف وعدم انتظام معدل النمو.

إن ضرورة النهوض بالاستثمار المنتج الذي يخلق العدد الكافي من فرص الشغل، يقتضي بناء نظام جبائي، عماده العدالة والمساواة ويمكن من الرفع من جودة النمو وضمان انتظاميته مع توجيهه نحو القطاعات الصناعية.

كما أن العلاقة القائمة بين النظام الجبائي والنمو الاقتصادي تثير إشكالية استدامة الإطار الماكرو اقتصادي والتفاعل بين السياسة الجبائية وحجم النفقات العمومية في ارتباطهما مع ضبط مستوى عجز الخزينة.

إن فعالية ونجاعة أي إصلاح جبائي تقاس بعدم تأثيره سلبا على استقرار الإطار الماكرو اقتصادي، حيث أنه عند حدوث الأزمات، تكون الميزانية المخصصة للنفقات الاجتماعية أول ما يتعرض للتقليص، مما يثير مرة أخرى إشكالية التفاوتات الاجتماعية وتفاقم الهوة بين مختلف الطبقات الاجتماعية. ومن جهة أخرى، فأن جودة الخدمات العمومية تعتبر المصدر الأول الذي يضفي طابع المشروعية على الضرائب المستخلصة من الملزمين.

أهم توصيات المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات

1-المبادئ الأساسية

1.1- التأكيد على التزام الدولة بالحرص على احترام القانون من طرف الجميع

1-2-العمل على احترام الحقوق الاقتصادية والاجتماعية الأساسية للملزمين

3-1- الحرص على ملائمة قواعد القانون الجبائي مع القواعد العامة للقانون

4.1-ترسيخ مبدأ المساواة أمام الضريبة وبها

5.1- الحفاظ على التوازنات الماكرو اقتصادية

6.1- الإنصاف الجبائي

- ترسيخ مبدأ التضريب على أساس الدخل العام بالنسبة للضريبة على الدخل
- توسيع مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليشمل جميع الأنشطة الاقتصادية بإدراج العمليات
- الواقعة حاليا خارج نطاق التطبيق، إما ضمن خانة الإعفاءات أو إخضاعها لسعر 0 إن اقتضى الحال.
- توحيد وملائمة قواعد الوعاء المتعلقة بالأسس والخصوم والإسقاطات
- توحيد وملائمة المعالجة الجبائية لزائد القيمة العقارية

7.1- احترام مبدأ الشفافية و الحق في الحصول على المعلومة

- إعداد تقرير سنوي حول الجبايات مرفقا لقوانين المالية
- نشر المعطيات الجبائية والقانونية ذات الصلة بشكل دوري مع إعداد نص مرجعي موحد سهل التناول بما فيها الدوريات
- نشر المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وتجميع الاجتهادات القضائية في مرجع موحد

8.1- تعزيز الأمن القانوني للملزم

- تأطير السلطة التقديرية للإدارة
- تعزيز استقلالية هيئات الطعن
- وضع إطار قانوني وتنظيمي لمرجع الأثمان العقارية ويتم تحيينه بصفة منتظمة بإشراك الهيئات المهنية المختصة
- وضع إطار قانوني للاتفاقات الودية المبرمة إثر عمليات المراقبة الجبائية
- العمل على توسيع مجال الاستشارة الضريبية المسبقة وتطوير اللجوء إلى المسطرة الخاصة بها.
- وضع إطار قانوني ينص على إلزامية إجراء الحوار الشفوي والتواجهي عند انتهاء كل عملية فحص
- إعادة ترتيب وتبسيط وتوضيح مقتضيات المدونة العامة للضرائب

9.1-ضمان التوازن بين حقوق الملزم و الإدارة

- إعداد ميثاق الخاضع للضريبة يبين بوضوح حقوقه وواجباته
- التأطير القانوني لمسطرة استبعاد القيمة الإثباتية للمحاسبة وإعادة تقدير رقم المعاملات وكذا مسطرة الفرض التلقائي للضريبة
- وضع عبء الإثبات على الإدارة الجبائية في إطار المراقبة الجبائية

10.1- تكريس مبدأ تصاعدية الضريبة و الحرص على التوزيع العادل للعبء الضريبي حسب القدرات الحقيقية

- تكريس مبدأ تصاعدية أسعار الضريبة
- ملاءمة وإحداث ضريبة تصاعدية برسم واجبات التسجيل والضريبة على الدخل المفروضة على الأرباح
- العقارية بالنسبة لجميع التفويتات العقارية مع تحديد السقف بالنسبة للشطر الأول المعفى

11.1-تشديد الجزاءات المطبقة على المخالفات الجسيمة (الغش في مجال الضريبة على القيمة المضافة وكذا بالنسبة للفواتير الصورية....)

2-العقلنة الاقتصادية

1.2.توسيع الوعاء وإعادة توزيع عائداته

- حصر آليات قياس وتقييم توسيع الوعاء
- توزيع المداخيل الإضافية المترتبة عن توسيع الوعاء ما بين تخفيف الضغط الجبائي وتمويل التغطية والمساعدات الاجتماعية
- تكثيف عمليات محاربة الغش الضريبي والتهريب3

2.2 إرساء نظام ضريبي يروم تعزيز تنافسية المقاولات

- العمل على ضمان حيادية الضريبة على القيمة المضافة
- التخفيض التدريجي للسعر الهامشي فيما يخص الضريبة على الشركات موازاة مع توسيع الوعاء
- إحداث سعر خاص بالقطاع الصناعي والتكنولوجيات الحديثة
- تعميم تطبيق السعر الأعلى على القطاعات المحمية والمنظمة أو الاحتكارية
- الرفع التدريجي للأسعار المخفضة المطبقة حاليا بالنسبة لقطاع التصدير والمناطق الحرة للتصدير والقطب المالي للدار البيضاء حتى يتم مطابقتها لاحقا مع السعر العادي
- مراجعة قواعد تصفية الحد الأدنى للضريبة بشكل تدريجي وحذفه في أفق سنة 2024
- تعويض الضريبة المهنية التي تفرض حاليا على أساس تكلفة الاستثمار برسم يعتمد على معيار النشاط الاقتصادي
- تعزيز وتطوير آليات التمويل الذاتي للمقاولات
- إحداث تدابير من أجل دعم الشركات الناشئة (startups) في مجال الابتكار والبحث والتطوير
- تشجيع الادخار الطويل الأمد من أجل دعم الاستثمارات المنتجة
- ملائمة النظام الجبائي مع المنتوجات المالية الجديدة
- وضع أسس نظام جبائي خاص بمجموعات الشركات

3-2-التقائية القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية

4-2-تجميع مختلف الضرائب والرسوم ضمن مدونة واحدة

- تقييم وعقلنة الجبايات المحلية وكذا الرسوم شبه الضريبية بهدف دراسة الجدوى من الإبقاء عليها وفق معايير موضوعية
- تجميع الجبايات المحلية والرسوم شبه الضريبية في المدونة العامة للضرائب

5.2-ترشيد التحفيزات الجبائية

- تقييم جميع التحفيزات الجبائية قصد التخلي عن تلك التي لم تحقق الآثار المرجوة
- وضع إطار مقنن يحدد شروط منح التحفيزات الضريبية مع تأطيرها
- وضع آلية مؤسساتية لتقييم الانعكاسات السوسيواقتصادية للتحفيزات الجبائية
- إعطاء الأولوية للدعم عبر التمويل المالي المباشر من الميزانية العامة

- إحداث تدابير لتنمية القطاعين الثقافي والجمعوي4

3-التماسك والشمولية

1.3-إعادة التوزيع الفعال عن طريق الضريبة

- العمل على توسيع الوعاء عبر الرفع من مساهمة الضريبة المترتبة على الدخول المهنية بشكل يضمن توازنا في بنية الضريبة على الدخل
- مراجعة جدول أسعار وأشطر الضريبة على الدخل من أجل دعم القدرة الشرائية لذوي الدخول الدنيا والطبقات المتوسطة
- دراسة شروط إرساء مفهوم "العائلة كوحدة للتضريب foyer fiscal
- إصلاح النظام الجبائي المطبق على الممتلكات من أجل مزيد من العدالة الاجتماعية والعقلنة الاقتصادية
- التضريب في الحد الأقصى لزائد القيمة الناتج عن التغيير في الوضعية العقارية
- إحداث نظام جبائي خاص بالممتلكات الغير المنتجة وكذا الأنشطة التي تهدف الى المضاربة
- اعتماد القيمة الأصلية في حالة تفويت عقارات تم امتلاكها عن طريق الإرث

2-3-تدعيم التماسك الاجتماعي

- مراجعة أسعار الضريبة على القيمة المضافة (سعر 0 % بالنسبة للمواد الأساسية، 10 % بالنسبة للاستهلاك الواسع و 20 % كسعر عادي وسعر أعلى بالنسبة لمواد الرفاه) وتوضيح قواعد التطبيق الصحيح للسعر المناسب للعملية موضوع التضريب
- تخصيص حصة من مداخيل الضريبة على القيمة المضافة لتعميم التغطية الاجتماعية على أساس السجل الاجتماعي الموحد

3.3-مراجعة شاملة للجبايات المحلية

- استبدال الرسوم المحلية المحتسبة على أساس القيمة الكرائية وكذا الرسم على الأراضي غير المبنية برسم عقاري محلي يحتسب على أساس القيمة التجارية
- خلق جبايات خاصة بحماية البيئة وتخصيص عائداتها للتنمية الجهوية

4.3-مراجعة الأسعاروالطرق الجزافية لتحديد الضريبة

- تعويض النظام الجزافي بالنسبة لأنشطة القرب ذات الدخل المحدود بضريبة على شكل "مساهمة مهنية موحدة" تتضمن الضريبة على الدخل والرسم المهني وكذا المساهمة الاجتماعية إن اقتضى الحال
- ملائمة نظام المقاول الذاتي مع الواقع الاقتصادي من حيث السقف وعدد الأشخاص والتغطية الاجتماعية
- مراجعة سقف فرض الضريبة على القيمة المضافة ومطابقته مع المساهمة المهنية الموحدة5

5.3-إدماج القطاع غير المهيكل

- وضع سياسة شاملة ومندمجة من أجل إدماج القطاع غير المهيكل

6.3-توحيد وملاءمة قواعد الوعاء المتعلقة بالأسس والاسقاطات والخصوم

- حذف نظام النتيجة الصافية المبسطة

- ملائمة القواعد الجبائية المطبقة على المنتوجات المالية التشاركية مع المنتوجات المالية التقليدية
- توحيد الخصومات المطبقة برسم التقاعد التكميلي بين الأجراء وغير الأجراء

4 -الحكامة الجيدة

1.4 –إرساء مقاربات جديدة من أجل انخراط أفضل في الضريبة

- تحديد مخاطب وحيد بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة كيفما كان نوع الضريبة
- تصنيف المقاولات من أجل مقاربة بديلة للمراقبة
- وضع إطار قانوني للدور البيداغوجي المنوط بإدارة الضرائب في مجال المساعدة الجبائية
- وضع دلائل جبائية بالنسبة لكل فئة من الملزمين
- نشر وتعميم المادة الجبائية بما في ذلك إدراجها في منظومة التربية والتكوين

2.4-مواصلة مجهودات العصرنة والرقمنة

- إصلاح سياسة الموارد البشرية الرامية إلى تطوير ال أرس المال البشري للإدارة الجبائية
- استكمال مسلسل الرقمنة والتحول الالكتروني وتنويع مجال استعمال التكنولوجيات الحديثة (البيانات
- الكبيرة، big data الذكاء الاصطناعي والربط البيني للأنظمة)
- العمل على تحسين التعامل مع المرتفقين من أجل علاقة مبنية على الثقة
- تعزيز الاحترافية واعتماد تخصص المفتشين في مجال التحقيقات

3.4-العمل على إرساء التوافقية بين الأنظمة المعلوماتية للإدارات

4.4- تقوية محاربة الرشوة

5.4- إحداث مجلس وطني للاقتطاعات الضريبية

معجم المصطلحات الضريبية[10]

1- **اقرار أو تصريح ضريبي:** déclaration d'impôts هو عبارة عن مجموعة من المعطيات المتعلقة بالدخول والأرباح الخاضعة أو المعفاة من الضريبة، والتي يدلى بها الملزم الى الادارة الضريبية. وتتم هذه العملية، عن طريق ملئ مطبوع نموذجي تعده الادارة لهذا الغرض داخل آجال يحددها القانون. وعلى المستوى القانوني، فان المعطيات الواردة بالتصريح تعتبر معطيات صحيحة ما لم يتم الطعن فيها من قبل الادارة بواسطة مسطرة الفحص والمراقبة .

2 -**إعلام ضريبي:** l'avis d'imposition عملية إعلام الملزم بالمعلومات المتعلقة بوضعيته الضريبية في الوقت المناسب، حتى يتمكن من الوفاء بالتزامه تجاه الخزينة بالطرق التي حددها القانون .

3 -**استحقاق ضريبي**: الاستحقاق لغة يراد به حلول أجل سداد الدين، ويفيد في اصطلاح الجبائي اكتمال حق الادارة في الضرائب المقررة، بعد توافر شرطي: -وجود الأساس القانون الموجب للضريبة - وحدوث الواقعة المنشئة لها .

4 -**أمر بالاستخلاص**: هو السند القانوني الذي يرتكز عليه استخلاص دين من طرف المحاسب العمومي .

5 -**إدراج الأداءات**: عندما يتقدم الملزم بتسبيق مبالغ مالية للوفاء بديونه الضريبية، تدرج الأداءات برسم كل دين وفق الترتيب التالي: -صوائر التحصيل؛ - الزيادة عن التأخير؛ - الذعائر والغرامات؛ - أصل الدين بالنسبة للباقي .

6 -**أجل ضريبي** : هو الفترة من الزمن يوقتها المتعاقدون أو القانون أو القاضي لأجل القيام بعمل قانوني أو ترقب لحدوث حادث أو سقوط حق. وعليه، بالإمكان اعتبار الأجل الضريبي، أمرا مستقبلا محقق الوقوع من شأنه أن يوقف استحقاق انقضاءه .

7 -**إدارة ضريبية** : هي جهاز إداري توكل إليه مهام تطبيق السياسة الضريبية وهو جهاز تابع لوزارة المالية مهمته التحصيل الضريبي وتنفيذ القوانين المرتبطة بالمجال الجبائي والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزينة. كما يعهد إليها تحضير النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب.

8 .**إعفاء ضريبي** : exonération حالة دائمة أو مؤقتة يكون فيها الشخص غير ملزم بأداء الضريبة أو الرسم.

9 -**ازدواج ضريبي** : يعرف بأنه فرض الضريبة ذاتها أو ضريبة مماثلة لها في النوع أو الطبيعة أكثر من مرة على شخص واحد، وعن ذات المادة المستحقة عنها الضريبة. وهذا الازدواج له صورتان، ازدواج ضريبي مقصود وازدواج ضريبي غير مقصود .

10 -**أصل تجاري** : هو عبارة عن مال منقول معنوي يشمل جميع الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري أو عدة أنشطة تجارية. ويتكون الأصل التجاري من عناصر معنوية (الزبائن، حق الإيجار والعلامات التجارية... الخ)، وعناصر مادية تشمل كل من معدات الإنتاج والمنقولات والسلع.

11- **اهتلاك** : amortissement يعرف الاهتلاك على أنه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها المستعقرات، والتي تتدهور قيمتها مع الزمن أو بفعل الاستعمال أو التقدم التكنولوجي، كما أن طريقة لتوزيع تكاليف المستعقرات القابلة للإهتلاك على دورات طيلة مدة الاستعمال، وتعتبر أقساط الاهتلاك قابلة للخصم بموجب القانون الضريبي. وينقسم الاهتلاك الى نوعين :

-اهتلاك ثابت : amortissement constant و هو أن قيمة المستعقرات تهتلك بأقساط متساوية خلال مدة الاستعمال، أي أن قسط الإهتلاك ثابت خلال كل سنة محاسبية.

-اهتلاك سريع :amortissement dégressif وحسب هذا النظام، فان المستعقرات تهتلك بأقساط متناقصة خلال كل سنة محاسبية، ويحسب قسط الاهتلاك من القيمة الباقية لمبلغ المستعمرات خلال كل سنة، حيث يتم ضرب نسبة الاهتلاك في معامل جبائي متغير يناسب مدة الاستعمال.

12- **أتاوة** : هي الفرائض المالية المستحقة على الأفراد المستفيدين بصورة مباشرة من منفعة خاصة، عند تنفيذ أحد المشروعات والتجهيزات العامة (شق الطرق، بناء شبكة الكهرباء... الخ) .

[10] -سعيد جفري وآخرون، الدليل العملي للمدونة العامة للضرائب، مكتبة الرشاد 2014.

13 -**بيع** : هو عقد بمقتضاه ينقل أحد المتعاقدين للآخر ملكية شيء أو حق، في مقابل ثمن يلتزم به هذا الأخير بدفعه له. ومن الناحية الجبائية، فإن عملية البيع لا تعتبر نهائية إلا عند تسليم البضاعة للمشتري.

14 -**بيانات ضريبية** : مجموعة من القوائم المتعلقة بالتصريح بالضرائب أو أدائها، وأهم هذه البيانات :

-القوائم التركيبية المتعلقة بمحاسبة الشركة، والمرفقة مع التصريح السنوي المتعلق بالضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل؛

-الإقرارات الضريبية المتعلقة بأداء الضرائب .

15 .ت**شريع جبائي** : عبارة عن مجموعة من القواعد الجبرية الصادرة عن سلطة عامة بهدف تنظيم العمليات الخاضعة للتضريب، وتعيين الملزمين بالأداء أو المعفيين منه، وتبيان الاجراءات الفنية المرتبطة أساسا بقواعد الوعاء والتصفية والتحصيل والمساطر الجبائية المتعلقة بها .

16 -**تشريع جبائي محلي** : هو مجموع القواعد الجبرية الصادرة عن سلطة عامة، تهدف الى تنظيم الجبايات المستحقة لفائدة الجماعات الترابية، من تحديد للرسوم المستحقة لفائدة ذات الجماعات، وكيفية تحديدها وأداء الملزم للمبلغ الواجب والإعفاء منه. وكذلك، تحديد بعض التقنيات المتعلقة بقواعد الوعاء والسعر والتحصيل، وكذا المساطر الجبائية المتعلقة بها .

17 -**تعريف ضريبي** : هو عبارة عن رقم تسلسلي يمنح من طرف الادارة الضريبية الكل ملزم خاضع للضريبة، داخل أجل 30 يوما من تاريخ بداية النشاط المزاول، ويخصص رقم التسجيل للتعريف بهوية الملزم على المستوى الوطني .

18 -**تصفية الضريبة** : هي عملية يتم من خلالها تحديد مبلغ الجباية أو الرسم، وذلك اعتمادا على عنصري الوعاء والسعر. وتتم التصفية إما على أساس نوعي أو على أساس قيمي :

•الأساس النوعي : يطبق على وحدة المادة الخاضعة للضريبة، (الرسم على عمليات البناء بالمتر مربع مثلا). والأساس القيمي : يرتبط بوعاءين مهمين هما القيمة التجارية والقيمة الإيجارية، واللذان يتم اعتمادهما بناء على المادة موضوع الجباية .

19 -**تصريح بالتأسيس**: هو مجموع الإجراءات التي يقوم بها الملزم عند الشروع في ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وفي الغالب قبل بداية ذلك النشاط .

20 -**تحصيل الضريبة**: يقصد به مجموع العمليات والإجراءات التي تتبعها الادارة الضريبية، في نقل قيمة أو مبلغ الضريبة من ذمة الملزم إلى صندوق الخزينة العامة استيفاء لحقها .

21 .**تصحيح الضريبة**: يقصد به إعادة النظر من لدن الإدارة الضريبية في المبالغ المصرح بها من لدن الملزم لاحتساب الضريبة .

22 -**تبليغ جبائي**: هو عملية تبليغ وثائق الملزم إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم أو التسلم، أو بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية .

23 -**تقادم رباعي**: هو إسقاط حق الخزينة في المطالبة بديونها الضريبية، بعد مرور مدة أربع سنوات من تاريخ إنشاء الدين .

24 -**تملص ضريبي**: Evasion fiscal كل تصرف يهدف إلى تجنب أداء الضريبة بشكل جزئي أو كلي من طرف الملزم، سواء عبر ممارسات مشروعة وهذا يسمى بالتهرب الضريبي أو استعمال وسائل غير مشروعة وهذا يعرف بالغش الضريبي .

25 .**تهرب ضريبي**: Fraude fiscal من تعريفات التهرب الضريبي أنه: «فن تحاشي السقوط في حقل جاذبية القانون الضريبي»، ويتجلى هذا الفن من تحاشي الملزم أنشطة مشمولة بوعاء ضريبي أو مفروض عليها ضرائب مرتفعة .

26 -**تحفيزات جبائية**: تأتي التحفيزات الجبائية في شكل تخفيضات جبائية أو خصوم أو إعفاءات ضريبية تمنح من خلال النظام الجبائي بغرض تحقيق أهداف معينة اقتصادية أو اجتماعية .

27 -**تظلم إداري**: يقصد به الطلب أو الشكوى التي يتقدم بها الملزم إلى الإدارة مستهدفا من وراء ذلك إلغاء قرار إداري أو تعديله أو سحبه، كما يمكن أن يطلب من خلاله إعفاء كليا أو جزئيا من الضريبة أو الجزاءات أو الغرامات التي ترتبت عليه. وتعتبر هذه المرحلة سابقة على المرحلة القضائية .

28 -**ثمن**: الثمن من الناحية القانونية، هو المبلغ النقدي الذي يلتزم المشتري بالوفاء به للبائع مقابل حصوله على الشيء المبيع، فهو محل الالتزام الرئيسي والعنصر الأساسي في عقد البيع، بحيث أنه لا ينعقد البيع إلا إذا تم الاتفاق على المبيع والثمن .

29 -**ثمن عام**: تكليف مالي تقتضيه الدولة مقابل منتجاتها وخدماتها العامة المقدمة للمنتفعين كخدمات شركات الكهرباء مثلا .

30 -**جباية**: هي اقتطاعات نقدية تقوم بها الدولة على الأفراد لتغطية نفقات الدولة، وتكون على شكل ضريبة أو رسم .

31 -**جبايات محلية**: هي مجموع الرسوم والواجبات المستحقة لفائدة الجماعات الترابية، وهي عبارة عن اقتطاعات نقدية اجبارية سنوية أو ربع سنوية يتم استخلاصها من طرف المصالح الضريبية للدولة المديرية العامة للضرائب، أو المصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية لفائدة ميزانيات هذه الأخيرة، وذلك مقابل خدمات تقدمها هذه الجماعات لفائدة الملزمين المعنيين سواء أكانوا أشخاصا ذاتيين أو معنويين .

32 -**جدول ضريبي**: هو إما: - لائحة تقيد فيها مصلحة الضرائب المباشرة أسماء الملزمين، والمبالغ الضريبية التي يجب عليهم دفعها هم بذاتهم؛ أو وثيقة داخلية إدارية لا يعلم الغير بوجودها إلا عند إخباره بواسطة الإشعار الضريبي؛ أو السند الرسمي الضريبي، الذي بموجبه يستطيع القابض المكلف بالتحصيل مطالبة مديني الدولة بأداء مبلغ الضريبة ومواصلة استخلاصها؛

- قائمة اسمية توضع بناء على نتائج علمية أو على تصريح الملزمين؛

33 .**حق الاطلاع**: هو الحق المخول للإدارة الضريبية في التوصل بالوثائق المحاسبية، قصد الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تفيدها في ربط ومراقبة الضرائب المستحقة على الملزمين .

34 -**حق المراقبة أو فحص الوثائق**: هو الحق المخول للإدارة الضريبية للتحقق من مدى صحة ومصداقية تصريحات الملزمين، لغرض تصحيح النقائص والأخطاء المرتكبة أثناء الفرض الضريبي ومحاربة التهرب من دفع الضريبة .

35 -**حق الامتياز**: هو الحق الذي يعطي الدائن بدين معين له صفة معينة أو خاصة، الأفضلية والأولوية على كل الدائنين الآخرين .

36 -**حجز تنفيذي**: عندما يقع إخبار المحاسب المكلف بالتحصيل ببداية أخذ الأمتعة خفية، ويخشى من جراء ذلك ضياع ضمان الخزينة، يجب عليه إذا تم تبليغ الإنذار أن يجري مباشرة حجزا تنفيذيا بواسطة مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة، دون ما حاجة إلى أمر آخر أو ترخيص .

37 -**حجز تحفظي**: إذا لم يتم توجيه الإنذار، وعندما يقدم الملزم على أخذ منقولاته خفية، ويخشى من ذلك ضياع عناصر الذمة المالية للمدين، يعمل المحاسب المكلف بالتحصيل على توجيهه دون أي إجراء آخر بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه ويعد هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي.

38 .**خبرة**: الخبرة لغة هي العلم بالشيء، والخبير هو العالم أو الخابر، ويقال خبرت الأمر إذا عرفته على حقيقته. أما في الاصطلاح الفقهي، فإنها استشارة فنية تقوم بها المحكمة بقصد الحصول على معلومات ضرورية عن طريق أهل الاختصاص، وذلك للبث في كل المسائل التي يستلزم الفصل فيها أمورا علمية أو فنية لا تستطيع المحكمة الالمام بها .

39 -**الخزينة عامة للمملكة**: تتولى الخزينة العامة للمملكة مهمة تنفيذ العمليات المالية العامة المحددة في النفقات العمومية أو تحصيل الموارد العمومية، وتستعين في ذلك بأجهزة ذات امتداد وطني ومحلي. وحسب مقتضيات المادتين 10 و11 من نظام المحاسبة العمومية، فان الخزينة العامة هي التي تتولى تحصيل الضرائب والرسوم، الذي يعتبر نقلا للأموال من ذمة الممول إلى الخزينة. وتتبع الخزينة في ذلك طريقتين في التحصيل: طريقة التحصيل الرضائي الذي يعتبر القاعدة في تحصيل ديون الدولة، وطريقة التحصيل الجبري الذي لا يتم اللجوء إليه إلا في حالة تعذر استخلاص الدين الضريبي بالطرقة الرضائية .

40 -**دين عام** : هو كل مبلغ متأت من الضرائب والرسوم و غيرها من المصادر التي عمل المشرع في المدونة على تعدادها باستثناء الديون ذات الطابع التجاري ، وهو دين حملي لا طلبي أي أنه على المدين أن يحمله إلى دائنه الأعلى لا على الدائن أن يطالب به .

41 -**دفع معجل** : عندما يتقدم المطالب بالأداء برغبة منه و بكل تلقائية لمصلحة التحصيل، ويدفع ما عليه من واجبات .

42 -**دفع مؤجل** : إذا تم استدعاء الخاضع للضريبة ودعوته للقيام بدفع مستحقات الدولة لدى القباضة، وقام بتسديد ما عليه من أداءات و ديون .

43 -**دعوى القضاء الشامل** : هي المنازعة التي يفصل فيها القاضي الإداري بين طرفين غير متساويين أي الإدارة والملزم، بحيث يمكن للقاضي أن يعمد إلى الإسقاط الكلي أو الجزئي للضريبة أو يعدل موضوعها أو شكلها .

44 -دعوى الإلغاء : هي دعوي يهدف من ورائها الملزم المنازعة في شرعية الفرض الضريبي، وتكون معفاة من أداء الرسوم القضائية. ولهذا يلجأ الملزم في كثير من الأحيان، الى رفع دعواه ضمن قضاء الإلغاء مما يعرضها لعدم القبول

45 -**ذعيرة** : الجزاء الذي تفرضه الادارة الضريبية على كل ملزم يخل بالمساطر المتعلقة بتأسيس وتصفية وتحصيل الضرائب، وتكون الذعيرة عبارة عن أداء نقدي أو اسقاط الحق في الاستفادة من بعض الامتيازات الجبائية ومقررة بواسطة القانون الضريبي .

46 -**رسم** TAXE: هو المبلغ الذي يدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة، تعود عليه بنفع خاص ينطوي في نفس الوقت على نفع عام .

47 -**رسم محلي** : اقتطاع نقدي بواسطة الهيئة المحلية، يدفعه الفرد جبرا مقابل نفع خاص يحصل عليه من جراء تأدية الوحدة المحلية لخدماتها والتي يشترط فيها ان تناسب هذا الرسم .

48 -**رقم أعمال** : هو مجموع ما تحققه مقاولة معينة من مداخيل ودائنيات مكتسبة، متعلقة ببيع السلع والخدمات خلال فترة معينة .

49- **سهم** : تعتبر الأسهم من أهم القيم المنقولة التي تصدرها شركات المساهمة، وتعني النصيب أو القيمة المالية التي يشترك أو يساهم بها المساهم في رأسمال شركات المساهمة. وينشأ السهم إما عند تأسيس الشركة عن طريق الاكتتاب، وإما خلال حياتها عن طريق الزيادة في رأسمالها بإصدار أسهم جديدة، أو برفع القيم الاسمية للأسهم الموجودة .

50 -**سلطة تقديرية** : سلطة تتوفر للإدارة الضريبية، وبمقتضاها يجوز لهذه الأخيرة أن تحدد أساس فرض الضريبة التي شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة فرضها إخلالات جسيمة، من شأنها أن تشكك في قيمة الاثبات التي تكتسيها المحاسبة .

51 -**سياسة جبائية** : مجموع القرارات المتخذة من أجل خلق وتنظيم وتطبيق الاقتطاعات الجبائية بتطابق مع أهداف السلطات العمومية، فهي انعكاس للأفكار السياسية والإيديولوجية لمجتمع معين في زمن معين .

52 -**سر مهني** : هو التزام أو موجب، يقضي على الذين يطلعون بحكم مهنتهم أو وظيفتهم على معلومات شخصية أو إدارية بأن لا يذيعوها للغير تحت طائلة القانون .

53 -**شركة** : عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع يستهدف الربح بتقديم حصة من مال أو عمل، لاقتسام ما قد ينشأ عن المشروع من ربح أو خسارة. وتتوزع الشركات الى صنفين اثنين رئيسيين، هما شركات الأشخاص وشركات الاموال :

-**شركات الأشخاص** : وهي الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي، وتتكون أساسا من عدد قليل من الأشخاص تربطهم صلة معينة كصلة القرابة أو الصداقة أو المعرفة، ويثق كل منهم في الآخر وفي قدرته وكفاءته. وعلى ذلك، فإنه متى ما قام ما يهدد الثقة بين الشركاء ويهدم الاعتبار الشخصي الذي تقوم عليه هذه الشركات، فإن الشركة قد تتعرض للحل. وذلك، يترتب في الأصل على وفاة أحد الشركاء في شركات الأشخاص أو الحجر عليه أو إفلاسه أو انسحابه من الشركة حل الشركة. وتشمل شركات الأشخاص :

-**شركة التضامن** : وهي النموذج الأمثل لشركات الأشخاص، حيث يكون كل شريك فيها مسؤولا مسؤولية تضامنية وفي جميع أمواله عن ديون الشركة، كما يكتسب كل شريك فيها صفة التاجر .

-**شركة التوصية البسيطة** : وتتكون من فريقين من الشركاء ؛ شركاء متضامنين يخضعون لنفس النظام القانوني الذي يخضع له الشركاء في شركة التضامن، فيكونون مسؤولين مسؤولية تضامنية وغير محددة عن ديون الشركة ويكتسبون صفة التاجر، وشركاء موصين، لا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم، ولا يكتسبون صفة التاجر ولا يشاركون في إدارة الشركة .

-**شركة المحاصة** : وهي شركة مستترة لا تتمتع بالشخصية المعنوية، ولا وجود لها بالنسبة إلى الغير وتقتصر آثارها على الشركاء فقط .

-**شركات الأموال** : وهي الشركات التي تقوم أساسا على الاعتبار المالي ولا يكون لشخصية الشريك أثر فيها، فالعبرة في هذه الشركات بما يقدمه كل شريك من مال. ولهذا، فإن هذه الشركات لا تتأثر بما قد يطرأ على شخص الشريك كوفاته أو إفلاسه أو الحجر عليه. وشركات الأموال، تشمل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم .

-**شركات المساهمة** : وهي التي يجب أن لا يقل عدد الشركاء فيها عن خمسة، وأن لا يقل رأسمالها عن ثلاثة ملايين درهم اذا كانت تدعو الجمهور للاكتتاب، و ثلاثمائة الف درهم اذا كانت لا تدعو الى ذلك. وينقسم رأس مال هذه الشركة إلى أسهم متساوية قابلة للتداول، ولا يسأل الشركاء فيها إلا بقدر أسهمهم، ويدفع عند تأسيس الشركة نصف الحد الأدنى من رأس المال على الأقل .

-**شركة التوصية بالأسهم** : وهي التي يقسم رأسمالها الى أسهم وتتكون بين شريك متضامن أو أكثر لهم صفة تاجر، يسألون بالتضامن ودون تحديد عن ديون الشركة وبين شركاء موصين لهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء الموصين عن ثلاثة .

-**شركة ذات المسؤولية المحدودة** : وتتكون من شريك واحد على الأقل أوخمسون شريكا على الأكثر، وأن لا يقل رأسمالها عن مائة الف درهم، وتشبه شركات الأشخاص من حيث قلة عدد الشركاء والتضامن بين الشركاء، وهي تشبه شركات الأموال من حيث تحديد مسؤولية كل شريك فيها عن ديون الشركة بمقدار حصته، ومن حيث نظام إدارتها والرقابة عليها. ولا يجوز للأبناك وشركات التأمين، أن تتخذ شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة .

54 -**شسيع المداخيل** : يعتبر موظفا جماعيا يعمل تحت إشراف السلطة الرئاسية للآمر بالصرف، ويقوم باستخلاص الرسوم المحلية غير تلك المنوط أمر استخلاصها بالمصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب .

ص 55- **صعوبة المقاولة** : هي كل ما من شأنه أن يخل باستمرارية استغلال المقاولة ويهددها بالتوقف أو إنهاء النشاط ؛ إذ يترتب عن هذا الوضع الذي تعيشه المقاولة وضعية ضريبية خاصة .

56 -**صلح ضريبي** : سبيل لفض المنازعة الجبائية بين الادارة الجبائية والملزم، وذلك عن طريق الاتفاق حول حل يرضي الطرفين خارج مساطر المنازعة المعمول قانونا .

57 -**طرق التحصيل**: تستوفي الديون العمومية، على الشكل التالي : - عن طريق الأداء التلقائي بالنسبة إلى الحقوق الواجب دفعها نقدا - أو بواسطة تصريح الملزمين بالنسبة إلى الضرائب المصرح بها ؛ - أو بموجب أوامر بالمداخيل فردية أو جماعية، يصدرها وفقا للقانون الآمرون بالصرف المختصون.

58- **طلب استعطافي**: إذا كانت الطلبات التنازعية تهدف إلى حث الإدارة على مراجعة موقفها ومنح الملزم حقا يضمنه القانون، فإن الطلبات الاستعطافية تهم الإعفاء من الغرامات وفوائد التأخير .

59 -**ضريبة** IMPOT: هي اقتطاع نقدي دوري أو سنوي نهائي إجباري، بدون مقابل ويتم من طرف السلطة العمومية .

60 -**ضريبة مباشرة**: هي تلك التي تفرض مباشرة بمناسبة تحقق الدخل أو وجود رأس المال تحت يد الممول الضريبي .

61 -**ضريبة غير مباشرة**: هي تلك الضريبة التي تفرض عند استعمال الثروة إنفاقها أو تداولها .

62 -**ضريبة نسبية**: هي تلك التي تفرض بمعدل ثابت رغم تغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة .

63 -**ضريبة تصاعدية**: هي تلك التي يتصاعد سعرها الحقيقي بمجرد تصاعد محلها (المادة الخاضعة للضريبة)، ويأخذ تصاعد الضريبة أشكالا مختلفة نذكر منها: التصاعد الإجمالي أو بالطبقات والتصاعد بالشرائح .

64 -**ضمانات الملزم**: هي مجموعة من الحقوق والامتيازات التي خصها المشرع للملزم لضمان حقوقه أثناء عملية التحصيل، في مواجهة السلطات التي تتمتع بها الإدارة من أجل استخلاص ديونها، والمتمثلة في تدابيرها الجبرية وما يلي ذلك من متابعات .

65 -**عائدات مالية** : هي مجموع المداخيل التي تحققها المقاولة، اما نتيجة :

-انشطة الاستغلال التي تقوم بها، والمتمثلة في بيع السلع والخدمات وتغير مخزون المنتجات وإعانات الاستغلال، والمستعقرات المنتجة من طرف المقاولة لنفسها (عائدات الاستغلال) ؛

- الأنشطة والعمليات المالية، والمتعلقة بالفوائد الجارية وعوائد الاسهم وحصص المشاركة ومكاسب الصرف (عائدات مالية)؛

- مداخيل استثنائية، متعلقة بالنشاط غير العادي للمقاولة كإعانات التوازن أو بيع مستعقرات مستعملة (عائدات غير جارية).

66- **عوائد الاسهم** : produits des actions ما يحصل عليه مالكو الاسهم من الأرباح الموزعة أو الاحتياطات المالية، التي تملكها الشركة والمسجلة ضمن رأسمالها .

67 -**عجز** : هو النتيجة المحاسبية السلبية التي تحصل عليها المقاولة خلال سنة معينة، بفعل تجاوز مبلغ التكاليف حجم العائدات، ويمكن خصمها من النتيجة الجبائية للسنوات المقبلة .

68 -**علاوة التأخير** : هي عبارة عن زيادة في المبلغ الواجب أداؤه، عند الأداء خارج الآجال القانونية .

69 -**غش ضريبي** : فن التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع او تفسير مضلل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.

70 .**غرامة ضريبية** : مبلغ من المال تقره الدولة على الملزم الذي يخالف مقتضيات التشريع الضريبي، أو يمتنع عن أداء الضريبة أو الرسم المحلي .

71 .**فاتورة** : وثيقة تجارية صادرة عن البائع للمشتري، تبين المنتجات والكميات والسعر المتفق عليه للمنتجات أو الخدمات التي قدمها البائع للمشتري ، وتوضح طبيعة ومدة الأداء. كما يجب أن تتضمن البيانات المنصوص عليها في المادة 145 المدونة العامة للضرائب والمتمثلة في:

-هوية البائع، - تاريخ انجاز عملية البيع والرقم التسلسلي؛ - رقم التعريف الضريبي؛ - رقم التسجيل في الرسم المهني، - الأسماء الشخصية والعائلية للزبون، - الكمية وثمن البيع ومبلغ الضريبة على القيمة المضافة .

72 .**فرض تلقائي للضريبة** : يمكن للإدارة الضريبية أن تفرض الأسس الضريبية بصفة فردية، وفي غياب مساطر التصحيح العادية أو السريعة، وهذا ما يسمى بمسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

73. **فحص جبائي** : هو نوع من الرقابة التي تمارسها الادارة الضريبية، على مجموع الاجراءات الرامية الى مقارنة العمليات المحاسبية للملزمين مع المعلومات المحصل عليها من طرف هذه الأخيرة، لقياس مدى مصداقية التصريحات المدلى بها. فالفحص الجبائي، هو إجراء أو وسيلة بيد الادارة الضريبية، تلجأ اليها للتأكد من صدق الاقرارات المقدمة من طرف الملزم.

74 -**قواعد الضريبة** : يقصد بقواعد الضريبة المبادئ التي يستحسن أن يسترشد بها المشرع عند وضعه للنظام الضريبي. وتهدف هذه القواعد إلى تحقيق مصلحة افراد المجتمع من جهة، ومصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى. وهذه القواعد هي :

أ- **قاعدة العدالة** : يجب عند فرض الضرائب مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين المواطنين حسب قدراتهم .

ب- **قاعدة اليقين** : أن تكون الضريبة واضحة من حيث المقدار وموعد وكيفية الدفع، وتؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى علم الملزم بالتزاماته اتجاه الدولة، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من جانبها .

ج- **قاعدة الملاءمة** : أن تكون إجراءات فرض وتحصيل الضريبة ملائمة لظروف الملزم وطبيعة عمله، ونوع النشاط الاقتصادي الذي يزاوله أو المهنة التي يمارسها .

د- **قاعدة الاقتصاد** : وتقوم هذه القاعدة على مبدأ عدم الإسراف في تكاليف التحصيل، تجنبا لتبذير الأموال والطاقات وتفاديا لهدر الجهود وضياع الوقت .

75 -**قباضة** : هي عبارة عن وحدة ادارية رئيسية داخل الهرم الاداري للخزينة العامة للمملكة، وظيفتها تحصيل الديون العمومية. ويوجد على رأس كل قباضة القابض، الذي يعتبر المسؤول الأول عن سير مختلف مصالح القباضة، ويتولى المهام التالية : - تحمل واستخلاص قوائم التحصيل والإيرادات، والجداول الضريبية والأوامر
بالمداخيل والغرامات التي يصدره الآمرون بالصرف؛ - تحصيل الأوامر بالتحصيل الصادرة عن المؤسسات العمومية التي تسمح قوانينها بإحالة هذه الأوامر على القباض؛ - أداء النفقات العمومية مثل المعاشات وغيرها، والمشاركة في انعاش وأداء سندات الخزينة، وباقي الديون الأخرى وتنفيذ العمليات البنكية .
-مسك المحاسبة؛ - تهيئ حساب التسيير بالنسبة لجميع العمليات التي يقوم بها في ميدان تحصيل الموارد وأداء النفقات.
76- **قباضة جماعية** : تتولى هذه الوحدات التسيير المالي والمحاسبي لميزانيات الجماعات الترابية وهيآتها، ويرأس هذه المصلحة القابض الجماعي الذي يعتبر موظفا عموميا يعين من طرف وزير المالية ويعمل تحت اشراف الخازن العام للملكة. ويقوم بتحصيل الرسوم المحلية بناء على قوائم يصدرها الآمرون بالصرف. وفي هذا الإطار، يقوم القابض الجماعي بمراقبة الأوامر بالمداخيل والأوامر بالصرف، وذلك بعد التأكد من صحتها وصلاحيتها، إذ يضع صيغة "قابلة للاستخلاص"، فيما يخص المداخيل أو صيغة «صالح للأداء» بالنسبة للنفقات. وبهذه الوظيفة يراقب القابض الجماعي مشروعية قرارات الآمر بالصرف، اذ يعتبر بمثابة المستشار او المساعد التقني لأجل تدبير عقلاني وفعال للميزانيات الجماعية. وتتوفر القباضات الجماعية للقيام بهذه المهام على تنظيم تفرضه طبيعة الوظائف الموكلة لها، بحيث نجد في هذا الاطار مصلحة استخلاص المداخيل، مصلحة مراقبة الالتزام بالنفقات الجماعية ودفعها، ومصلحة التأشير على النفقات ومصلحة المحاسبة المركزة.
77 -**قيمة مضافة** : هي قيمة تمثل الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي ادخلت في إنتاجها، وهو ما يعرف بالاستهلاك الوسيط في عملية الإنتاج. وبصيغة أخرى فإن القيمة المضافة تساوي ثمن البيع ناقص كلفة الشراء أو كلفة الإنتاج. وهذه المعادلة، تسمح بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة القائمة على الأداء المجزأ وفقا لمقتضيات المدونة العامة للضرائب .
78- **كراء** : هو عقد يمنح بموجبه أحد المتعاقدين للآخر منفعة عقار أو منقول خلال مدة معينة، مقابل أجرة معلومة يلتزم الطرف الآخر بتسديدها له. وتندرج ضمن هذا الصنف عقود كراء الأراضي الفلاحية غير المحفظة، ولو كانت مبرمة لمدة أربعين سنة .
79 -**كراء حكري** : هو نوع من الكراء يمنح مستأجر العقار المحفظ حقا عينيا قابلا للرهن الرسمي، وقد حدد المشرع أمده بما يفوق ثمانية عشر عاما ولا يتجاوز تسعة وتسعين سنة .
80 -**لجان ضريبية** : هي عبارة عن هيآت مستقلة عن الإدارة تختص بالنظر - كمرحلة أولى - في المنازعات الضريبية قبل اللجوء الى القضاء المختص. وتنقسم هذه اللجان حسب القانون الضريبي المغربي، الى كل من «اللجنة المحلية لتقدير الضريبة» كدرجة ابتدائية، و«اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة» كدرجة استئنافية .
81 -**مال عام** : كل ما تملكه الدولة وسائر الأشخاص العامة من أموال عقارية أو منقولة، مخصصة لتحقيق منفعة عامة سواء بطبيعتها أو بتهيئة الإنسان لها.
82- **ملزم جبائي** : يعني لفظ الملزم، دافع الضريبة أو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة، نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس الأموال. ونجد عدة مصطلحات الوصف دافع الضرائب، كعبارة الممول Contribuable وغالبا ما تستعمل بالنسبة للضرائب المباشرة، أو المكلف أو دافع الضريبة. أما كلمة ملزم،Redevable فتستعمل بالنسبة للضرائب الغير مباشرة شأنها شأن عبارة الخاضع للضريبة .Assujetti وعليه، فاستعمال كلمة ملزم يعود إلى وجود التزام بدفع ضريبة مصدرها القانون ..
83 -**مقدرة تكليفية** : والمقصود بالمقدرة التكليفية قدرة المكلف على تحمل العبء الضريبي، دون الإضرار بوجوده أو بمقدرته الإنتاجية | .

84 -**موطن ضريبي** : هو المكان الرئيسي الذي يزاول فيه كل ملزم نشاطه الرئيسي والمدلى به إلى الادارة الضريبية، والمبين كذلك في القانون الأساسي بالنسبة للشركات. وتبلغ جميع المساطر والإجراءات الجبائية إلى الموطن الجبائي للملزم .

85 -**مستخرج الجدول الضريبي** : عبارة عن وثيقة تسحب بطريقة معلوماتية تدعى الجدولة، باستطاعة كل من يهمه الأمر التقدم إلى القباضة التي يخضع لدائرة نفوذها من أجل الحصول على كشف الوضعية الضريبية، بحيث يمكنه القابض من مستخرج للجدول الضريبي عن طريق طلب يتقدم في هذا الشأن. ويحتوي مستخرج الجداول على عدة بيانات من خلالها نتعرف . :

-على المصلحة التي تراسل الملزم أي القباضة (بواسطة رمز) - على هوية الملزم (شخص طبيعي أو معنوي، عنوانه موطنه الجبائي النشاط الذي يزاوله، ونوع الضريبة المطبقة). - على جرد لما ترتب في ذمة الملزم من أصل الدين وتوابعه .

86 -**مستعقرات** : immobilisation هي أصول ثابتة تزيد مدة استعمالها من سنة لأخرى، ويمكن أن تتخذ الاشكال التالية :

•**مستعقرات في القيم المعدومة** : أي التكاليف المتعلقة بتأسيس الشركة ويتم اهتلاكها داخل أجل لا يتعدى 5 سنوات .

•**مستعقرات غير مجسدة** : وتهم الأصول غير الملموسة مثل الأصل التجاري، حقوق الملكية الصناعية والتجارية .

•**مستعقرات مجسدة** : وتهم الأراضي، البناءات والآليات والمعدات التابعة للشركة .

•**مستعقرات مالية** : وتهم الاسهم والسندات، وحصص المشاركة التي تزيد مدة استعمالها عن السنة .

87 -**مراقبة جبائية** : مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة الاقرارات الضريبية المقدمة من طرف الملزم، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي .

88 -**منازعة جبائية** : هي مجموع القواعد والإجراءات الشكلية والموضوعية، التي تطبق على الخلافات الناشئة عن عملية ربط أو تصفية أو تحصيل الضريبة والرسوم التي في حكمها بين الإدارة والملزم، بمناسبة الطعن الإداري والقضائي في المادة الجبائية .

89 -**مساطر جبائية** : هي مجموع الاجراءات الشكلية والمسطرية التي تنظم عملية التضريب منذ تأسيس الضريبة الى غاية المنازعة فيها، وهي مساطر ملزمة يترتب عليها اكتساب حق أو ضياعه .

90 -**معاوضة**: عقد بمقتضاه يعطي كل واحد من المتعاقدين للآخر على سبيل الملكية شيئا منقولا أو عقاريا أو حقا معنويا، مقابل شيء أو حق آخر .

91 -**نتيجة جبائية** : مجموع العائدات المفروض عليها الضريبة، مخصوم منها التكاليف القابلة للخصم والعجز القابل للترحيل الناتج عن السنوات السابقة. ويمكن حسابها أيضا انطلاقا من جدول التصحيحات التي تجريها المقاولة لتكييف النتيجة المحاسبية والوصول إلى النتيجة الجبائية الصافية، وذلك خارج إطار المحاسبة ضمن جدول مرفق بالتصريح الضريبي لإدماج تلك التصحيحات، والتي تضاف للنتيجة الجبائية في حالات إعادة الإدماج réintégration ، أو تنقص من تلك النتيجة في حالات الخصوم الجبائية .déductions fiscales

92 -**نقل أو ترحيل العجز** : وحسب هذا الشكل، فإن التشريع الضريبي يسمح للمقاولة بالخصم الكامل للخسائر المحققة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة التي تم تحقيقها في السنوات الأربع السابقة، باستثناء العجز المتعلق باهتلاك المستعقرات والذي يرحل بدون أجل .

93 .**نظام جبائي** : الهيكل المتفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية .

94 -**نفقات جبائية** : جميع الاجراءات الاستثنائية سواء اعفاءات، تخفيضات اسقاطات من الضريبة، هي في الحقيقة وسائل تمنح بواسطتها الدولة مساعدة مالية لصالح بعض الملزمين، ورغم أنها لا تشكل طرفا في بنية النظام الجبائي فمن الناحية العملية، تعد نفقات عمومية لها نفس أهداف النفقات المباشرة المقررة في الميزانية، لأنها تشكل تخفيضا من مبلغ الضرائب لذا سميت بالنفقات الجبائية .

95 -**هبة** : الهبة لغة هي التبرع والتفضل على الغير ولو بغير مال، أي بما ينتفع به مطلقا سواء كان مالا أم غير مال. وقانونا، فالهبة هي عقد يتصرف بمقتضاه الواهب في مال له دون عوض، ومن بين شروط هذا العقد :

-نية التبرع بالمال الذي يتصرف فيه الواهب؛ - الايجاب والقبول بين الواهب والموهوب له .

ومن الناحية الجبائية، فإن عقود الهبة المتعلقة بنقل الملكية بين الازواج أو الأصول والفروع والتي تكون بدون مقابل، تبقى معفاة من الضريبة على الدخل فيما يخص الأرباح العقارية .

96 -**واقعة منشئة للضريبة** : يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة، الفعل أو التصرف الموجب لحصول الخزانة العامة على الضريبة من المكلف بها، ويحدد قانون كل ضريبة الواقعة المنشئة لها والتي بطبيعة الحال تختلف من ضريبة إلى أخرى .

97 -**وعاء الضريبة** : المادة أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة أو الرسم، وقد يكون مالا أو عملا أو غير ذلك .

98 -**وثائق محاسبية** : تفيد مجموع ما يتطلب القانون مسكه من الخاضع للضريبة وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بوسائل إعلامية أو كانت الوثائق محفوظة في شكل جذاذات، وجب على الخاضع للضريبة أن يقدم إلى مفتش الضرائب جميع التسهيلات لتمكينه من مراقبة المعطيات المسجلة وتحليلها .

99- **وقف الأداء**: يقصد بوقف أداء الدين العمومي، الحق المخول بمقتضى القانون لكل شخص مطالب بهذا الدين أن يلتجئ إلى المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل أن يوقف مطالبته بدين عمومي، وذلك إلى حين البث في شكايته المتعلقة بموضوع الدين سواء أمام الإدارة أو أمام القضاء، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال المنصوص عليها في القانون، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها .

100 -**يمين** : إجراء يخضع له صنف من الموظفين العموميين ؛ فالمحاسب العمومي المكلف بالتحصيل مثلا، يخضع لهذا الاجراء بعد تعيينه في هذه المهام، وذلك قبل توليه أول منصب محاسبي ووفق الشروط المنصوص عليها في النصوص التشريعية الجاري بها العمل .

لائحة المصادروالمراجع

- دستور المملكة المغربية لسنة 2011.
- فاطمة اعليلوش، الجباية التشاركية في القانون الضريبي المغربي دراسة مقارنة، مطبعة الرشاد سطات، طبعة 2018.
- المدونة العامة للضرائب، سلسلة نصوص ووثائق قانونية، مطبعة المعارف الجديدة، طبعة 2020.
- -سعيد جفري، حجاج خلال، محمد عاطي الله، الدليل العملي للمدونة العامة للضرائب، مطبعة الرشاد، طبعة 2014.
- محمد بلعوشي، القانون الضريبي، مطبعة الجسور، طبعة 2018.
- مدني أحميدوش، الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات، مطبعة دار القلم، الرباط، الطبعة الأولى 2008.
- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية بالمغرب، منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الأردن، مطابع الدستور التجارية، عمان، الطبعة الأولى 1985.
- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، طبعة 2015.
- محمد النميلي، الوجيز في الضرائب بالمغرب، مطبعة أنفو-برانت، طبعة أولى 2016.
- عسو منصور، قانون الميزانية العامة ورهان الحكامة المالية الجديدة، مطبعة المعارف الجديدة، طبعة أولى 2017.
- كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، مكتبة الرشاد سطات، مطبعة النجاح الجديدة، طبعة ثالثة 2019.
- عبد الغني خالد، تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب، القرن التاسع عشر، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة 2002.
- محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي مقاربة قانونية اجتماعية، طبعة 2018.
- خلال حجاج، جباية المقاولة بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة الأمينة، الرباط، العدد السابع، 2014.
- محمد بوجنون، القانون الضريبي المغربي، طبعة 2017.
- إدريس خدري، القانون الجبائي المغربي، طبعة 2007.
- إبراهيم أولتيت، القانون الجبائي، طبعة 2014.
- سعيد جفري، تدبير المالية العمومية بالمغرب، مطبعة أوماكراف، الطبعة الأولى، 2009.
- عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب، دار أبي رقراق، الطبعة الأولى لسنة 2009.
- تقرير مجلس الاقتصادي والإجتماعي والبيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، 2019.

- **المراجع بالفرنسية :**

- Droit fiscal général, Christophe de la mardiere, champ universitaire, édition 2012 .
- Ahmed TAZI, Aperçu sur La fiscalité Marocaine actuelle, édition almadariss Casablanca, 1995.
- Jean Pierre CASIMER, Contrôle Fiscal : Contentieux et Recouvrement, Edition Groupe Revue Fiduciaires, 10éme Edition, 2005.
- Mohamed ABOU EL JAOUAD, Fiscalité appliquée à l'entreprise marocaine, Edition Maghrébine, Casablanca, 2010.
- Mohamed NMILI, Les Impôts au Maroc, Imprimerie El Maarif Al Jadida, Rabat 4ème édition, 2012.
- arki Comptabilité fiscal de l'entreprise, éditions maisons des livres,
- Code général des impôts 2020, édition 2020.
- www.tax.gov.ma

الفهرس

مقدمة.....2
الفصل الأول: الإطار النظري والتاريخي للقانون الجبائي.....4
المبحث الأول: النظرية العامة للضريبة.....4
المطلب الأول: مفهوم القانون الجبائي وخصائصه والمفاهيم المشابهة له.....5
الفرع الأول: مفهوم القانون الجبائي والمقاربات المرتبطة به.....5
الفرع الثاني: القانون الجبائي والمفاهيم المشابهة له.....6
الفرع الثالث: خصائص القانون الجبائي.....6
الفرع الرابع: علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون.....6
أ-علاقة القانون الجبائي بفروع القانون العام:.....7
ب-علاقة القانون الجبائي بالقانون الخاص.....8
المطلب الثاني: مصادر ومبادئ القانون الجبائي وتطوره التاريخي.....8
الفرع الأول: المصادر القانونية.....9
الفرع الثاني: المصادر المفسرة للقاعدة الجبائية:.....10
الفرع الثالث: المبادئ العامة للقانون الجبائي.....10
الفرع الرابع: المبادئ الدستورية للقانون الضريبي.....11
الفرع الخامس: التطور التاريخي للقانون الضريبي المغربي.....11
1-مرحلة ما قبل الحماية.....12
2- مرحلة الحماية.....13
3-مرحلة ما بعد الاستقلال.....13
المطلب الأول: النظرية العامة للضريبة.....16
الفرع الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.....16
الفرع الثاني: الضريبة والمفاهيم المشابهة لها.....17
المطلب الثاني: مشروعية الضريبة ووظائفها.....18
الفرع الأول: مشروعية الضريبة.....18
الفرع الثاني: وظائف أو أهداف الضريبة.....19
المطلب الثالث: مراحل نشوء الالتزام الجبائي وتصنيفات الضرائب.....20
الفرع الأول: مراحل نشوء الالتزام الجبائي.....20
الفقرة الأولى: تحديد وتقدير الوعاء الضريبي.....21
الفقرة الثانية : تصفية الضريبة أو سعر الضريبة.....24
الفقرة الثالثة: تحصيل الضريبة.....28
الفرع الثاني: تصنيف الضرائب.....31
الفقرة الأولى : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.....31
الفقرة الثانية: أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة.....33

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للنظام الضريبي المغربي 39
المبحث الأول: الضريبة على الشركات..... 39
المطلب الأول: خصائص الضريبة على الشركات 39
المطلب الثاني: تعريف ونطاق تطبيق الضريبة على الشركات..... 41
الفقرة الأولى: تعريف الضريبة على الشركات..... 41
الفقرة الثانية: نطاق تطبيق الضريبة على الشركات..... 41
الفقرة الثالثة: الإعفاءات من الضريبة على الشركات 43
أولا: الإعفاءات الدائمة من الضريبة وفرضها بالأسعار المخفضة بصفة دائمة 44
ثانيا- الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بأسعار منخفضة بصفة المؤقت: 46
جيم- شروط الإعفاء:..... 46
المطلب الثالث: تنظيم الضريبة على الشركات 47
الفرع الأول: وعاء الضريبة على الشركات..... 47
الفقرة الأول: تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة..... 48
أولا: الحصيلة الخاضعة للضريبة 48
ثانيا: العائدات المفروضة عليها الضريبة 49
ثالثا: التكاليف القابلة للخصم:..... 52
رابعا- التكاليف غير القابلة للخصم (المادة 11)..... 55
خامسا- العجز القابل للترحيل (المادة 12) 56
الفقرة الثانية: أساس فرض الضريبة المحجوزة في المنبع..... 56
الفقرة الثالثة: أساس فرض الضريبة على الشركات غير المقيمة..... 57
الفرع الثاني: تصفية الضريبة على الشركات 57
أولا: فترة ومكان فرض الضريبة 57
ثانيا: أسعار الضريبة..... 57
ثالثا- الحد الأدنى للضريبة على الشركات: المادة 144 من المدونة 59
الفرع الثالث: تحصيل الضريبة على الشركات 59
المبحث الثاني: الضريبة على الدخل. 62
المطلب الأول: نطاق تطبيق الضريبة على الدخل 62
الفقرة الأولى: تعريف وخصائص الضريبة على الدخل: 62
الفقرة الثانية: مجال تطبيق الضريبة على الدخل 64
المطلب الثاني: وعاء الضريبة على الدخل 66
الفرع الأول: الحصيلة الخاضعة للضريبة 66
الفقرة الأولى : تحديد مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة..... 66
الفقرة الثانية: الحالات الخاصة والخصوم من مجموع الدخل الخاضع للضريبة..... 67
الفقرة الثالثة: الخصوم من مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة..... 67

الفقرة الرابعة: تقييم نفقات الخاضعين للضريبة عند دراسة مجموع الوضعية الضريبية.....67
الفرع الثاني: تحديد صافي الدخول المكونة للضريبة على الدخل.....68
الفقرة الأولى: الدخول المهنية. 68
الفقرة الثانية: الدخول الزراعية. 71
الفقرة الثالثة: الأجور والدخول المعتبرة في حكمها 73
الفقرة الرابعة: الدخول والأرباح العقارية: 76
الفقرة الخامسة: الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة: 79
المطلب الثاني: الضريبة على الدخل قواعد التصفية والتحصيل 81
الفقرة الأولى: تصفية الضريبة على الدخل.....81
الفقرة الثانية: تحصيل الضريبة على الدخل 83
المبحث الثالث: الضريبة على القيمة المضافة. Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).....86
المطلب الأول: النظام القانوني الضريبة على القيمة المضافة 86
الفقرة الأولى – تعريف وخصائص الضريبة على القيمة المضافة.....86
الفقرة الثانية: نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. 89
الفقرة الثالثة: العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة والإعفاءات 89
المطلب الثاني: وعاء الضريبة على القيمة المضافة 93
الفقرة الأولى: الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة.....93
الفقرة الثانية: الحصيلة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة 94
المطلب الثالث: تصفية الضريبة على القيمة المضافة وتحصيلها 95
الفقرة الأولى: أسعار الضريبة على القيمة المضافة.....95
الفقرة الثانية: نظام الخصوم أو الإرجاعات في حساب الضريبة على القيمة المضافة 96
الفقرة الثالثة: تحصيل الضريبة على القيمة المضافة 97
الملاحق 99
لائحة المصادر والمراجع 122
الفهرس 124

بخصوص البحوث الخاصة بالمادة:

يتعين إرسالها عبر البريد الالكتروني:kmostapha@gmail.com

أو تسليمها بعد عودة الدراسة إلى حالتها الطبيعية.

وللتواصل والاستفسار: البريد الالكتروني أو صفحة الفايس بوك kouraichi mostapha

بالتوفيق والنجاح.

<u>المواضيع الخاصة ببحوث المادة:</u>

1. التطور التاريخ للنظام الجبائي المغربي
2. المراقبة الجبائية في ضوء المدونة العامة الضرائب 2020
3. القانون الضريبي بين الاستقلالية والخصوصية
4. مقومات العدالة الجبائية في ضوء توصيات مناظرة 2019
5. الضريبة العامة على الدخل المجال والتطبيق
6. التأطير القانوني للضريبة على الشركات
7. الضريبة على القيمة المضافة
8. مقومات إدارة ضريبية عصرية
9. المناظرة الوطنية حول الجبايات 2019
10. المناظرة الوطنية حول الجبايات 2013
11. الضريبة خصائصها مبادئها وأنواعها
12. وعاء واجبات التسجيل وكيفية احتسابها
13. مسطرة تصحيح أساس الضريبة
14. المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية
15. المنازعات الضريبية المرحلة القضائية
16. الضغط الجبائي وأنواعه
17. الازدواج الضريبي وأنواعه
18. نظام الإعفاءات الجبائية
19. المساطر الالكترونية ودورها في تجويد الإدارة الجبائية
20. دور الجبايات في إقرار التضامن الضريبي بالمغرب
21. إشكالية التهرب في القانون الضريبي المغربي
22. أنواع التهرب الضريبي: الغش الداخلي والتهرب الخارجي
23. أسباب التهرب الضريبي: الأسباب القانونية والإقتصادية
24. قانون تجريم الغش الضريبي
25. آثار التهرب الضريبي على المردودية المالية والمديونية
26. العدالة الاجتماعية في ظل التهرب الضريبي
27. تحسين العلاقة بين الملزمين والإدارة الضريبية
28. الدور الاقتصادي للضريبة
29. الأنشطة الاقتصادية غير المهيكلة والتهرب الضريبي
30. توزيع الدخل وتأثره بالتهرب الضريبي
31. تقنيات تهرب المقاولة من دفع الضرائب على المستوى الوطني
32. القضاء الجبائي ودوره في تشجيع الاستثمار
33. التهرب الضريبي الناتج عن عدم وضوح النص القانوني

34.التهرب الضريبي بسبب عدم إنجاز إجراء التبليغ أو ألإجراء السيء
35.حماية مداخيل الخزينة على مستوى ربط الضريبة والتحصيل الضريبي
36.دعم دور القضاء الجبائي في المجال الضريبي
37.الآثار السلبية للسياسة الضريبية على الاستثمار
38.إصلاح هياكل الإدارة الجبائية
39.مسطرة التظلمات الإدارية أمام أنظار الإدارة الضريبية
40.التهرب الضريبي بين العقاب والصلح
41.الإطار القانوني للخبرة القضائية في المجال الضريبي
42.ضمانات الملزم خلال مرحلة تقدير الوعاء الضريبي
43.ضمانات الملزم خلال مرحلة التحصيل الضريبي
44.ضمانات الملزم خلال مرحلة المنازعة الضريبية
45.إجراءات تصحيح الأساس الضريبي
46.وسائل الاثبات في المادة الجبائية
47.الإطار القانوني للتبليغ في المادة الجبائية
48.طرق ومضمون التبليغ في المادة الجبائية
49.حجية وآثار التبليغ في المادة الضريبية
50.آجال التبليغ والأشخاص المؤهلون لاستلامه.
51.بطلان التبليغ في المادة الضريبية
52.المقومات الكبرى للإصلاح الضريبي
53.دور اللجان الضريبية في حل المنازعات الضريبية
54.مبدأ الشرعية الضريبية في دستور 2011.