

النظرية العامة للضريبة

تلخيص فوزي أكريم

حسب تحديد الأستاذ حميد النهري

2015/05/26 ، كلية الحقوق ، طنجة

تعريف الضريبة وأساسها

هي قسط من النقود يلتزم الممولون بأدائه للسلطات العمومية بكيفية إجبارية وبدون مقابل معين طبقا لقواعد مقرررة حتى تتمكن هذه السلطات من تحقيق أدااف المجتمع .

أركان الاساس النظري للضريبة

- 1- الضريبة مبلغ من النقود : يتم أدائه ولا شيء غير النقود
- 2- الضريبة اقتطاع إجباري : فليس للفرد الخيار بل هو مجبر لدفعها للدولة وإذا ما حاول التهرب يعاقب أو يحجز على أمواله أو تنفذ إحدى طرق التنفيذ الاجباري ، وقد نصت أغلب الدساتير على أن لا تفرض الضريبة أو تعدل أو تلغى إلا بموجب قانون يوافق عليه ممثلو الأمة .
- 3- الضريبة واجب بدون مقابل : فلا يقابله أي خدمة أو منفعة

مببرات فرض الضريبة

- 1- **نظرية التعاقد** : عند روسو تأخذ الضريبة صفة التعاقدية بين الفرد والدولة حيث تدفع مقابل الأمن والعدل وسائر الخدمات التي تؤمنها الدولة بما يجعل المواطن مطمئنا على حياته وأمواله . فهذه النظرية توجب التعادل بين الخدمات المقدمة من جهة وبين ما يتحملة الفرد من ضرائب ، وقد اعتبرت هذه النظرية غير صحيحة لأنه من الصعب أن يكون هناك تكافؤ بين ما يدفعه الفرد من ضريبة وما يتلقاه من خدمات من الدولة ، وعلى هذا الاساس فالفقراء يجب أن يدفعوا ليستفيدوا .
- 2- **نظرية السيادة** : تعتب رالدولة سيده على اقليمها و رعاياها ، وفرض الضريبة يعني ممارسة سلطة التشريع وهي سلطة وضع قوانين والضريبة بما أنها قانون فمن البديهي أن التسليم بمفهوم السيادة يستلزم حق الدولة في فرض جميع الاعباء العمومية كخدمة العلم وحق الاستملاك وفرض الضرائب .
- 3- **نظرية التضامن الاجتماعي** : المفهوم الحديث للضريبة هو الذي يشرح بصورة منطقية وواقعية الاساس الصحيح الذي تقوم عليه الضريبة ، وهو اليوم يجد أساسه في نظرية التضامن الاجتماعي فمن البديهي أن يساهم المواطنون كل على حسب قدرته في تحمل أعباء المرافق العامة التي تهمهم فالأمة عائلة كبيرة وليس شركة مساهمة فكل عضو في هذه العائلة يجب أن يساهم في النفقات العمومية ليس بقدر ما يحصل عليه من منافع بل وفقا لمقدرته على الدفع .

التمييز بين الضريبة والرسم

الرسم هو عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد إجباريا إلى الدولة مقابل نفع خاص يحصل عليه من قبل إحدى الهيئات العامة .

خصائص الرسم

- 1- الصفة النقدية
- 2- الالتزام أو الجبر
- 3- المنفعة الخاصة التي تعود على دافعه
- 4- تحقيق منفعة عامة إلى جانب المنفعة الخاصة

أوجه اختلاف الضريبة والرسم

- 1- من ناحية مصدر القوة الملزمة : الضريبة تفرض بقانون أما الرسم فيصدر عن السلطة التنفيذية لكن مستندا إلى قانون
- 2- من ناحية مدى تحقق النفع للمكلف : الضريبة تؤدي دون مقابل بينما الرسم مقابل خدمة
- 3- من حيث الهدف : الضريبة لها أهداف مالية واقتصادية واجتماعية بينما الرسم هو تحقيق إيراد للخزانة العامة للدولة أو تنظيم استخدام الخدمات
- 4- من ناحية أهمية كل منهما في المالية الحديثة : تؤدي الضريبة دور اقتصادي واجتماعي مهم عكس الرسم الذي تبقى محدود الدور .

تطور مفهوم الضريبة

رافقت الضريبة نشوء الدول وساهمت في خلقها و إعطائها شكلا ومضمونا معينا ، وهي أحد المظاهر الأساسية لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

أولا : الضريبة في النظرية التقليدية

يقصر دورها هنا على تحقيق الهدف المالي على حسب مقولة جيزي : هناك نفقات عمومية يجب تغطيتها " ، مقولة ستون : " الجباية هي الاستجابة لتمويل الخدمات العامة "

وقد لخص آدم سميث في كتابه ثروة الأمم القواعد التي ينبغي أن يقوم عليها نظام الضرائب الأمثل وهي تعبير عن النظرة التقليدية للفكر المالي التقليدي .

- 1- **قاعدة المردودية** : يعني أن تكون ذات مردودية لتغني عن اللجوء للاقتراض أو إصدار النقد ، هكذا لجأت الدول على التركيز على الضرائب ذات المردودية الأكيدة والمرتفعة كالضريبة على الاستهلاك التي لا تطرح مشكل التهرب .
- 2- **قاعدة الاقتصاد** : وتعني انخفاض تكاليف الجباية إلى الحد الأدنى بحيث لا تنتزع من الممول إلا بأقل ما يمكن وبالنسبة لتكاليفها ومحصولها يجب أن تكون معقولة .
- 3- **قاعدة المساواة** : مبدأ نتج عن مبدأ المساواة أمام القانون ، لذلك أحدثت الأسعار النسبية لتقتطع الأموال بصرف النظر عن الحالة الخاصة والشخصية لكل ممول ، وقد طبقت بأساليب اختلفت حسب الزمان والمكان وهي تستند على أساس المساواة في التضحية .
- 4- **قاعدة الحياد** : أي أن الدولة تهتم فقط بالمجال الأمني ولا تتدخل في المجال الاقتصادي فلا يمكن أن تستغل للتوجيه الاقتصادي أو التوازن الاجتماعي فالحياد يجب أن يكون مطلقا لاحترام تقسيم الوظائف بين الدولة والقطاع الخاص .
- 5- **قاعدة الملاءمة** : أي أن تكون ملائمة من حيث الوقت وطريقة الدفع بعد فترة من تحقيق الارباح مع إجراءات تحصيل مبسطة .

ثانيا : الضريبة في النظرية الحديثة

حيث أصبحت الضريبة وسيلة فعالة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ومساعدة اصحاب الدخل المحدود والدعم الاجتماعي .

- 1- **الجبائية وسيلة لتدخل الدولة** : وعليه تم التخلي عن مبدأ الحياد الجبائي وتوسع مفهوم الضريبة ، وهكذا ظهرت مفاهيم جديدة في تحليل السياسة الجبائية كالحوافز الجبائية والتسهيلات الجبائية والعدالة بواسطة الضريبة عوض العدالة أمام الضريبة و فعالية الاجراءات الجبائية . ويبقى خلاف حول فعالية الجباية في التدخل الاقتصادي ، لكن عموما اصبح التدخل عبر الجباية مكونا أساسيا من مكونات السياسة الجبائية المعاصرة ووسيلة لتفادي الهزات الاقتصادية والتخفيف من اللامساواة الاجتماعية .
- 2- **التدخل الجبائي والتنمية** : أغلب توصيات المنظمات الاقتصادية تشير إلى ضرورة اعتماد النظام الضريبي كوسيلة لتحقيق التنمية وليس فقط لتحقيق الموارد المالية لكن أغلب التحليل تشير إلى محدودية نتائج هذه

السياسة بحيث أن الدول النامية لم تستطع إدماج تقنية الجباية كعامل مساعد على التنمية . ويبدو أن التدخل الجبائي أصبح تعبيراً واضحاً عن السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدول .

3- **من المساواة أمام الضريبة إلى المساواة بواسطة الضريبة** : المساواة عند التقليديين تعني أن المواطنين كانوا ملزمين بتحمل نفس الضريبة بسعر واحد يتم تحديده نسبياً وقد استمدت هذه المساواة قوتها من مبدأ المساواة أمام القانون ، لكنها لم تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الخاصة لكل ممول مما أحدثت خلال على مستوى الواقع ، وقد اضطر الفقهاء إلى إدخال تعديلات على هذه المساواة أمام الضريبة سعياً وراء تحقيق مساواة عن طريق الضريبة ، فظهر أسلوب التصاعد الذي يؤدي إلى ارتفاع الضريبة بارتفاع الدخل ، وكذا أسلوب التمييز في الأسعار المطبقة في الضرائب على الاستهلاك وبين المواد الكمالية . هكذا تم إحلال العدالة العمودية القائمة على التمييز بناء على القدرة التكاليفية محل العدالة الأفقية التي لا تعتبر حالة كل ممول .

4- **مفهوم النفقات الجبائية كإطار نظري لتحليل سياسة التدخل الجبائي** : عرفت بعض التشريعات بأنها مجموع خسارة الإيرادات للحكومة نتيجة الإجراءات التحفيزية لبعض الأشخاص الذاتيين أو المعنويين في إطار أنشطتهم الخاصة ، و مفهوم النفقات الجبائية هو الإطار النظري لدراسة وعقنة ظاهرة استعمال الجباية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية لكن استعماله ما زال مقتصر على الدول المتقدمة . فالتدخل الجبائي يحدث خسارة مالية ويفوت على الخزينة موارد مهمة وبالتالي بمعرفة تكلفة سياسة التدخل ، وقد استعمل لأول مرة سنة 1967 في الولايات المتحدة حيث تمت إعفاءات وتخفيضات واسقاطات من الضريبة اعتبرت مساعدة مالية لصالح بعض المكلفين و نفقات عمومية لها نفس أهداف النفقات المباشرة .

وعاء الضريبة

أو قاعدة الضريبة ، ويقصد بها المادة التي تكون القاعدة الأساسية لفرض الضريبة ، ومادة الضريبة هي المحل الذي تفرض عليه الضريبة سواء كان رأس مالاً أو دخلاً أو عملية إنفاق ويمكن أن تكون وحيدة فتفرض عليها ضريبة واحدة متنوعة فتفرض عليها ضرائب متعددة ، والاشكالية التي يطرحها الوعاء الضريبي هي معرفة على أي أساس تفرض الضريبة ؟ وهو سؤال يؤدي إلى طرح سؤالين آخرين ، من يمكن اعتباره مكلفاً ؟ وما هي القاعدة أو المادة الضريبية ؟ والإجابة على هذين السؤالين ترجع إلى الأسس الدستورية التي تؤطر الواجب الضريبي ثم إلى اختصاص السلطة التشريعية لأننا لا نسن إلا بموجب قانون " لا ضريبة بلا قانون "

أولاً : الأسس الدستورية للواجب الضريبي

تسعى أغلب الأنظمة المالية المعاصرة إلى جعل تمويل الميزانية يتم عن طريق العائدات الجبائية لأنها تقتطع بلا مقابل فهي مقارنة مع باقي مصادر التمويل أهم وأفضل بالنسبة للميزانية المعاصرة ، ومن هنا فإن الواجب الضريبي يجد أساسه في أغلب دساتير العالم .

ففي الدستور المغربي مثلاً أي سار في نفس اتجاه الدساتير العالمية المعاصرة ينص الفصل 39 من دستور 2011 " الجميع يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية وفق الاجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور "

إذن نستنتج من قراءة في الدساتير المختلفة المبادئ التالية المتعلقة بالضريبة

- 1- يتحملها المواطنون كل حسب استطاعته أي حسب القدرة التكاليفية للمواطن
- 2- تحدث هذه التكاليف فقط بموجب قانون ، فمسؤولية تحديد الوعاء الجبائي تتم من خلال ممثلي الشعب أي البرلمان ، ولعل الثورات التي قامت في أوروبا كانت من أجل إرساء هذه المؤسسة السياسية التي عبر عنها مونتسكيو في كتابه روح القوانين بقوله " إن حرية الشعب تكمن كلها في الضريبة " وبالتالي فإن مسألة الضريبة هي التي كانت وراء نشوء وغرساء دعائم النظام البرلماني .

ثانيا : سلطات البرلمان في تحديد الواجب الضريبي

سلطات المؤسسة التشريعية واسعة في مجال الضريبة لكن من الخطأ الاعتقاد أن الجهاز التشريعي له كامل الحرية في سن الضريبة ، فهو ملزم بالآخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل والمعطيات المرتبطة بالإطار السوسيوولوجي الذي ستشغل داخله الضريبة .

الإطار السوسيوولوجي للجباية : رغم تعدد المواد الضريبية يبقى اختيار المشرع مقيدا ببعض المبادئ ، حدد منها أدم سميث مجموعة مبادئ لسن الضريبة .

- 1- تفرض الضريبة على المكلف حسب قدرته واستطاعته
- 2- يجب أن تفرض بطريقة مدققة
- 3- يجب أن تفرض على المكلف بأقل مما ستدره على الخزينة
- 4- يجب أن تؤدي بطريقة ملائمة
- 5- الضريبة يجب أن تأتي داخل نظام جبائي
- 6- يجب أن يعمل نظام الضريبة داخل بنية اجتماعية يتأثر بها وتؤثر فيه

الضريبة والنظام الجبائي

الضريبة لا تكون معزولة بل إلى جانب ضرائب أخرى تشكل معها النظام الضريبي .

النظام الجبائي والبنيات الاجتماعية

النظام الجبائي هو انعكاس لصورة المجتمع ، لذلك فلا بد للنظام الجبائي أن يتأثر بهذه العلاقة عند تحديد المادة الضريبية ، وهناك مجموعة من العناصر تؤثر في النظام الجبائي حددها كودميت في 4 عناصر .

- 1- **التقاليد التاريخية** : تؤثر التقاليد بشكل كبير على النظام الجبائي بطرق مختلفة من بينها المناعة أو الحصانة التي يتوفر عليها هذا النظام الجبائي ، وهذه المناعة يصبح معها أي تغيير في النظام الجبائي مسألة صعبة ومن هنا نجد سبب عملية بطء الإصلاحات الجبائية ، لذلك قال بعضهم بأن مسألة الإصلاح الجبائي تعتبر اسطورة فجميع الفاعلين أحزاب ومؤسسات ومنظمات وضاعطين وباحثين ومنذ قرون وهم في بحث دائم عن نظام جبائي مثالي ، ولم يجده لحد الان . ونجد الادارة الجبائية نفسها تعارض الإصلاحات الجبائية وتبطل من الإصلاحات المملاة عليها من طرف السلطة التشريعية .
- 2- **البنيات السياسية** : تؤثر البنيات السياسية ليس فقط على قيمة الضريبة بل حتى على طبيعتها ، فطبيعة النظام الجبائي هو انعكاس لطبيعة النظام السياسي حتى البعض يستطيع الحكم على طبيعة النظام السياسي هل هو ديمقراطي أو دكتاتوري من خلال نظرة فقط على النظام الجبائي ، فضعف موارد الضريبة المباشرة في الدول النامية وهيمنة الضرائب الغير المباشرة هو نتيجة ضغط الطبقة المسيطرة سياسيا والتي تواجه أي ضريبة يمكن أن تمس مصالحها وبالتالي توجه العبء الجبائي نحو الأغلبية الفقيرة عن طريق ضرائب الاستهلاك .
- 3- **البنيات الاقتصادية** : اعتماد النظام الضريبي يأتي دائما متوافقا مع البنية الاقتصادية للدولة ، فالدول المتخلفة لها أنظمة جبائية تتميز بـ ارتفاع الضرائب الغير المباشرة الموجهة على مواد الاستهلاك - ارتفاع الرسوم الجمركية - ضعف موارد الضريبة على الدخل - ضعف الضغط الجبائي . أما الدول المتقدمة وبسبب بنياتها الاقتصادية القوية فتتميز أنظمتها الجبائية بـ : ضغط جبائي مرتفع - أهمية موارد الضريبة على الدخل - أهمية ضريبة المعاملات المرتبطة بالنشاط الاقتصادي .
- 4- **المحيط الدولي** : لقد أصبح هذا العامل جد مؤثر على الأنظمة الجبائية خصوصا في زمن يتسم بالعولمة الاقتصادية مع كل ما يتبع ذلك من التخلي عن سياسة الحقوق الجمركية وتزايد الاتفاقات الدولية حول المبادلات التجارية ، كما أن الدول المتخلفة أصبحت رهينة اقتصاد المديونية فنجد أن نظمها الجبائية تسير في اتجاه البحث عن موارد لخدمة الدين أكثر مما تبحث عن سياسة جبائية تأخذ بعين الاعتبار العدالة أو الفعالية .

التوجهات الكبرى للجباية

الاطار الاجتماعي الذي يعمل فيه النظام الضريبي يفرض على المشرع مجموعة من الاكراهات تحد من اختياراته ، فيصبح أمام 3 خيارات .

أولا : التوجه الاجتماعي ، وهنا يطرح إشكال الاختيار ما بين الضريبة الشخصية والفعلية فالضريبة الشخصية تفرض الضريبة على الشخص دون اعتبار المال فتكون على الرؤوس لكنها بالمعنى الحديث تراعي ظروف الممول وقدرته على الدفع و وضعه المالي والاسري وهل يخلص على دخله من العمل أم من استثمار الثروة ، أما الضرائب الفعلية فهي التي لا تراعي الظروف الشخصية للممول وأحواله الاقتصادية والاجتماعية وهي تفرض عدة على أي نشاط اقتصادي معين كالرسوم الجمركية أو الضرائب على رقم المعاملات أو المبيعات و نلاحظ أن كلا الضريبتين تقع على الأموال ، لذلك يرى خبراء المالية أن مفهوم الضريبة الشخصية يجب أن يكون واسعا بحيث يتزايد بتزايد الثروة أو القدرة التكاليفية للممول .

ثانيا : التوجه القانوني ، وهنا يطرح على المشرع الاختيار بين عدة تقنيات للجباية ، الضرائب المباشرة والغير المباشرة .

معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والغير المباشرة

المعيار الاداري : المباشرة تحصل بمقتضى جداول إسمية تحتوي على اسم الممول وقيمة المال المفروض عليه أما الغير المباشرة فلا تحصل بمقتضى جدول إسمي بل بناء على عمل عارض مؤقت بين الممول والخزينة العامة كتسجيل عقد بيع أو إنتاج سلعة أو استيراد بضاعة .

المعيار الاقتصادي : يعتبر أساس التفرقة بين الشكلين ، فإذا لم يستطع الممول نقل الضريبة إلى غيره وتحمل عبءها بنفسه تسمى ضريبة مباشرة أما إذا نقلها إلى المستهلك في شكل ارتفاع في ثمن السلعة كنا هنا أمام ضريبة غير مباشرة ، ويتضح هنا أنه لا يوجد أي وسيط بين الخزينة والممول في حالة الضريبة المباشرة بينما تتعدد الوساط أحيانا في الضريبة الغير المباشرة وتندمج معها العلاقة المباشرة بين الممول والخزينة .

المعيار الجبائي : المباشرة حسب هذا المعيار تكون موجهة لعناصر تتسم بالثبات والاستقرار كالثروة والعمل ، العقارات ، المرتبات ، الاجور ، الارباح ، أما الضرائب الغير المباشرة فتفرض عند مناسبات عرضية غير مستقرة كتداول السلع أو الرسوم الجمركية أو الضرائب على الانفاق .

مزايا وعيوب الضرائب المباشرة و غير المباشرة

مزايا الضريبة المباشرة

- 1- **ثبات الحصيلة** : حيث تكون مستقرة وثابتة فثروة الشخص لا يمكن أن تتغير بين عشية وضحاها بينما إيرادات الضرائب غير المباشرة تتوقف على حجم الاستهلاك والواردات فهي أمور غير مستقرة وتتأثر بحجم النشاط الاقتصادي
- 2- **إمكانية زيادة الحصيلة** : برفع الضريبة بينما غير المباشرة لا تخضع لسيطرة الحكومة
- 3- **العدالة** : تراعي ظروف الممولين
- 4- **الاقتصاد في نفقات التحصيل** : نظرا لأن موضوع الضريبة معروف بالتحديد لدى الادارة

عيوب الضرائب المباشرة

- 1- **إثارة تدمير الممول** : فهو دائما يشعر باستياء ويحاول التهرب منها خصوصا من طرف الفئات التي تشعر أنها ضحية انعدام العدالة الضريبية مقارنة مع الفئات الأخرى المعفاة وتعتبر فئة الموظفين و المأجورين من ضحايا الضريبة المباشرة .
- 2- **عدم المرونة** : فهي لا تتعامل مع تزايد أو انخفاض النشاط الاقتصادي
- 3- **عدم الملاءمة** : تتعارض مع مبدأ الملاءمة الذي يتطلب تحصيل الضريبة في الزمان والمكان الملائم للممول فكثيرا ما تحصل في وقت غير مناسب للدفع .

مزايا الضرائب غير المباشرة

- 1- **المرونة** : لتجاوبها مع ارتفاع وانخفاض النشاط الاقتصادي فعند ازدياد الاستهلاك والانفاق تحصل الضريبة وتقل في أوقات الكساد .
- 2- **عدم شعور الممول بعونها** : فلا يحس بها لأنها تندمج في ثمن السلعة الاستهلاكية كما أنه يستطيع التخفيف منها بالتقليل من الاستهلاك لكن الواقع أنها تكون في السلع الأكثر استهلاكية التي لا يستطيع المستهلك الاستغناء عنها بسهولة .
- 3- **وفرة الحصيلة** : حيث تكون إيراداتها مرتفعة لأنها تنصب على سلع كثيرة الاستهلاك كالشاي والسكر والدخان والقهوة والكهرباء مما يدر على الخزينة إيرادات مهمة خصوصا في بداية السنة لأن إيرادات الضرائب المباشرة لا تحصل عادة إلا في نهاية السنة .
- 4- **تحديد النمط الاستهلاكي وحماية الصناعة المحلية** : فعند فرض ضرائب غير مباشرة مرتفعة على سلعة ما ، يقل استهلاكها ، كما تستعمل في الرفع من الرسوم الجمركية لحماية المنتج الوطني من المنافسة الخارجية .

عيوب الضرائب غير المباشرة

- 1- تعارضها مع مبدأ العدالة : لأنها تفرض على السلع دون مراعاة الحالة الاجتماعية للمستهلكين و دون مراعاة دخلهم أو وضعيتهم المالية .
 - 2- **إعاقة الانتاج** : لأن الإدارة في محاولة منها لمنع التهرب تتدخل في شؤون المنتجين فتقوم بمراقبة وتداول السلع الخاضعة للضريبة وتلزم المستثمرين بطرق وقواعد معينة في الحسابات ليسهل عليها تحديد الوعاء الضريبي .
- عموما يبقى من الصعب تفضيل أسلوب على آخر وغالبا ما يتم الجمع بينهما ، ففي الدول المتخلفة نجد هيمنة الضرائب غير المباشرة التي يقع عبؤها على الفئات الفقيرة بينما في الدول الديمقراطية تتجه السياسة الضريبية للضرائب المباشرة .

التوجه الاقتصادي

ويأخذ عدة أشكال اقتصادية فيكون المشرع أمام عدة خيارات

- 1- **الضريبة على الدخل** : ذات أهمية في النظم الجبائية الحديثة نظرا لتعدد مصادرها ، العمل ، استثمارات ، عقار ، أسهم ، التجارة ، الصناعة ، وظيفة ، مهنة حرة ، وكل مصدر من هذه المصادر يدر عليه دخلا يسمى بالدخل النوعي ، فمجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من المصادر المختلفة تعرف بالدخل العام أو الكلي وتفرض عليه ضريبة تسمى الضريبة العامة على الدخل ، وقد تفرض الضريبة على كل مصدر من مصادر الدخل على حدة فيطلق عليها الضريبة النوعية .
- 2- **الضريبة على الرأسمال** : يقصد بالرأسمال من الوجهة الضريبية كل شيء مادي أو معنوي يمتلكه الفرد في لحظة معينة ويمكن تقديره بالنقود و يدر دخلا أو قابل ليدر دخلا ، نتحدث هنا عن الأموال المنقولة والعقارات أما المعنوي فيشمل الاسهم والسندات ، والرأسمال يختلف عن الدخل في كونه يتحدد في لحظة معينة أما الدخل فيحتاج إلى فترة معينة شهر أو سنة مثلا لتقديره .
- 3- **الضريبة على الانفاق** : وتفرض على مختلف أوجه استعمال الدخل في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية وتصيب هذه الضرائب السلع حين إنتاجها أو حين تداولها بين التجار والمشتريين . ويطلق عليها أحيانا الضريبة على الاستهلاك ويدفعها المستهلك النهائي بحكم اندماجها في أثمان السلع لكنها تتأثر بالأحوال الاقتصادية فتتقصر إيراداتها ساعة الكساد وتأخذ 3 صور ضريبة على مرحلة واحدة أو ضريبة تراكمية على كافة المراحل أو ضريبة على القيمة المضافة ، - فأما الضريبة على مرحلة واحدة : فيختار المشرع ضبط المادة الضريبية في مرحلة واحدة فقط ، إما مرحلة الانتاج أو التوزيع أو الاستهلاك . - الضريبة التراكمية على كافة المراحل : فتفرض ضريبة عند تسلمها كمادة خام لدى المصنع ثم ضريبة أخرى عند بيعها بالجملة ثم ضريبة أخرى عند انتقالها إلى تاجر التقسيط ثم ضريبة أخرى عند بيعها للمستهلك ، وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الاجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعد المراحل التي تجتاها . - الضريبة على القيمة المضافة : تم سنها في أغلب الدول النامية في الثمانيات بموجب سياسات التقويم الهيكلي بعد أن نجحت في

الدول الراقية ، وهي تشبه الضريبة التراكمية من حيث أن كلا منهما تنصب على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع والاستهلاك كما تفرض الضريبتان بسعر واحد على جميع المراحل وجميع السلع والخدمات إلا أن الضريبة في حالة التراكم تفرض على القيمة الاجمالية للسلعة في كل مرحلة في حين أنها تفرض فقط على القيمة التي اضيفت إلى السلعة في حالة الضريبة على القيمة المضافة ، ويعني هذا أن الاولى تؤثر على حركة الانتاج بينما الثانية تعتبر أكثر تشجيعا نظرا لطبيعتها الحيادية اتجاه النشاط الاقتصادي ومع ذلك لها مردودية مرتفعة لأنها تحد من التملص والتهرب بفضل إجبارها للمتدخلين في النشاط الاقتصادي على إمساك دفاتر حسابية تمكن الادارة من رقابة كل الاعمال .

4- الضرائب الجمركية : تشمل الصادرات والواردات و قد تفرض بأسعار مرتفعة لمنع دخول سلعة معينة فتسمى هنا الضرائب المانعة وقد يكون الغرض منها أهدافا سياسية وقد تحضر أهداف صحية وأخلاقية كما تفرض على المواد المنافسة للمنتجات المحلية فهي تلعب دورين مهمين احدهما مالي والاخر اقتصادي .

النظام الضريبي المغربي

سندرس الوظائف المتعددة للضريبة من خلال النظام الضريبي المغربي .

يتصف النظام الضريبي المغربي بعدة خصائص نذكر منها :

- 1- طبيعة النظام المتغيرة إذ يتم اصلاحه بصفة مستمرة أهمه الاصلاح الشمولي لسنة 1984 الذي جاء ضمن سياسة التقويم الهيكلي بدافع من المؤسسات المالية الدولية .
- 2- عدم وجود ضريبة على الثروة ورأس المال مع أنها شكلت مطلبا اساسيا من طرف الباحثين الذين ناقشوا النظام الجبائي لكن العراقيل السوسيوسياسية حالت دون ذلك .
- 3- عدم مسايرة الضريبة لأهمية القطاعات الاقتصادية فالقطاع الفلاحي مثلا الذي يشغل عددا مهما من السكان ويمنح كمية مهمة من الانتاج الوطني معفى من الضريبة .
- 4- القطاع العقاري مداخله رمزية مقارنة مع المداخل الأخرى
- 5- تحليل بنيات النظام الجبائي المغربي يبين التفاوت الكبير بين مساهمة مختلف الضرائب في حصيلة المداخل الجبائية حيث نجد المساهمة الوحشية الكبيرة لمداخل الضرائب الغير المباشرة في حين لا تتجاوز مداخل الضرائب المباشرة ربع المداخل الجبائية ، فحوالي 7 ضرائب تشكل 90% من المداخل الجبائية
- 6- النظام الجبائي المغربي لا يمكن ضمان استمراريته دون الاعتماد على ضرائب الاستهلاك فهي الأكثر أهمية في بنية المداخل الجبائية والادارة الجبائية استخدمت كل طاقاتها من أجل ملاءمة الوعاء الضريبي مع عادات الاسر المغربية الاستهلاكية لأن الضرائب غير المباشرة تمس جميع المواد الاستهلاكية .
- 7- تعدد الاجراءات الاستثنائية ، فجل الضرائب تتضمن اجراءات استثنائية لهذا القطاع أو ذاك قد يصل الاعفاء فيها إلى 10 سنوات .

مكونات النظام الضريبي المغربي

سنقتصر على دراسة 3 ضرائب كبرى جاء بها الاصلاح الجبائي لسنة 1984 .

أولا : الضريبة على الدخل

من أهداف هذه الضريبة المساواة في توزيع العبء الجبائي لتحقيق مطلبين هما العدالة والمردودية والعمل على توسيع الوعاء الضريبي لرفع مداخل الدولة لمواجهة متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية . حيث تبنت الدولة طريقة تبسيط وملاءمة النظام الجبائي فتم الانتقال من نظام نوعي ومعقد إلى نظام ومبسط فعال وملاءم فتم التنقيص من كثرة الضرائب .

- 1- **الدخول المهنية** : يقصد بها الارباح التي يحصلها الاشخاص الذاتيون من مزاوله مهنة تجارية أو صناعية أو استثمار عقاري أو مجزئي الاراضي أو المهن الحرة ويحدد الدخل المهني وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام الربح الجزافي أو وفق نظام النتيجة الصافية المبسطة .

2- **الدخول الزراعي** : تفرض الضريبة على الدخل على الارباح الناتجة عن المستغلات الزراعية أو عن أي نشاط آخر له طابع زراعي خاضع للضريبة المهنية *la patente* ، وتجدر الإشارة إلى أن أسباب ذات طابع سياسي أفشلت كل المحاولات الاصلاحية للنظام الجبائي الهادفة الى جعل الضريبة على الدخول الفلاحية توازي حجم قطاع الفلاحة الاقتصادي بل أكثر من ذلك توج هذا الضغط بالاعلان سنة 1984 عن اعفاء القطاع الفلاحي من أية ضريبة حثة سنة 2000 تم تمديده بشكل رسمي حتى 2010 وتتجه الوعود إلى تمديده إلى 2020 . لكن بموجب القانون المالي لسنة 2014 أصبح القطاع الفلاحي جزءا من الوعاء الضريبي لكن فقط على الورق وهكذا نجد القانون المالي لسنة 2014 يخدم اللوبي الفلاحي أكثر مما يخدم إصلاح الوعاء الضريبي .

3- **مداخل الأجور وما شابهها** : المداخل الأجرية بالمغرب تشمل المرتبات والاجور والتعويضات والمكافآت والمعاشات والاياردات العمرية . ويتم تحصيل الضريبة بأسلوب الحجز من المنبع حيث يقوم رب العمل بحجز الضريبة المستحقة لحساب الخزينة من كل مبلغ مدفوع أما المعاشات فيقوم المحاسب بحجزها .

4- **الدخول العقارية** : يدخل فيها الدخول الكرائية يستثنى منها الموضوعة رهن إشارة الفروع أو الاصول .

5- **دخول رؤوس الاموال المنقولة** : الاسهم أو حصص المشاركة وكل ما يأتي بفائدة لصاحب راس المال .

ثانيا : الضريبة على الشركات

تشكل الشق الثاني من الاصلاح الجبائي لسنة 1984 أحدثت بموجب قانون 86-24 ، ويتكون وعاء الضريبة على الشركات من أرباحها ومداخلها أين ما كان مقرها في المغرب وكيفما كان شكل الشركة أو هدفها سواء حققت أرباحا بصورة عرضية أو دورية سواء كانت تبعية الشركة للقطاع العام أو الخاص .

سياسة تخفيض سعر الضريبة على الشركات : هي وسيلة لتشجيع المقاولات على الاستثمار

ثالثا : الضريبة على القيمة المضافة كأهم ضريبة غير مباشرة

الضرائب غير المباشرة هي أهم عنصر في السياسة الضريبية للدول المتخلفة وفي المغرب تساهم بنسبة الثلثين من الحصيلة العامة للضرائب ويتم ترجيح هذا النوع من الضرائب بناء على معطيات سياسية واقتصادية وإدارية واجتماعية منها :

1- ضرائب ذات مردودية مرتفعة

2- سهولة التطبيق والتحصيل

3- لا تثير مشاكل سياسية واجتماعية لأن المستهلك لا يحس بها

4- ملائمة للبنية الاقتصادية والادارية التي لا تستطيع استيعاب الضرائب المباشرة

5- تساهم في توجيه الاقتصاد بفضل رفع الاسعار أو خفضها أو الغاءها حسب الهدف

6- هيمنة المصالح الكبرى على اقتصاد البلد بما يدفع اصحاب المصالح إلى الدفع بالعبء الجبائي نحو الاستهلاك ورفضهم الضرائب على راس المال أو الدخل .

7- إمكانية أصحاب المصالح التأثير على النظام الضريبي نظرا لقربهم من مركز القرار السياسي أو الهيمنة التشريعية

8- عجز الحكم السياسي على ارغام اصحاب رؤوس الاموال على تحمل الضرائب المباشرة مما يضفي على النظام الجبائي صفة الطبقية

9- جمود الادارات التي لا يمكن فيها للجهاز الاداري من مسايرة تطور المداخل والاقتصاد بصفة عامة فالضرائب غير المباشرة اسهل حل لتمويل الخزينة

10- غياب إرادة سياسية لإعادة هيكلة النظام الضريبي وإعادة توزيع الثروات بشكل عادل

11- تأثر النظام الضريبي بالسياسة الاستعمارية التي طبعت مرحلة الحماية والتي هدفت إلى تهرب رؤوس الاموال الأجنبية من الضرائب المباشرة قتم الاتجاه صوب الضرائب غير المباشرة .

وقد تم سن الضريبة على القيمة المضافة بموجب قانون سنة 1986 وحل محل الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات وشكل تقدما بالنسبة بهذه الضرائب ومرحلة مهمة في تطور النظام الضريبي المغربي بصفة عامة .

وتنصب الضريبة على القيمة المضافة فقط على القيمة الجديدة للسلعة في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها وبفضل تقنية الخصومات يبقى مبلغ الضريبة على مجموع القيم مساويا دائما لسعر الضريبة على السلعة عند الاستهلاك .

ومما يميز هذه الضريبة هو أنها محايدة لعدم حصرها العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الانتاج كما أن خصم مبلغها يساعد على تشجيع الصادرات .

ويبقى من مساوئها كونها معقدة فنيا مما يجعل تطبيقها صعبا في الدول النامية كما أن العمل بها يتطلب محاسبة دقيقة لدى المنتجين والموزعين وهو ما لا يتوفر دائما في الدول النامية مما يفتح باب التملص منها والتهرب من أدائها .

السياسة الجبائية

نستطيع التعرف على السياسة الجبائية المغربية من خلال تحليل الاجراءات الجبائية الاستثنائية ، فهي تعد ترجمة لاعتماد مبدأ استعمال الجبائية لتحقيق أهداف غير مالية اقتصادية أو اجتماعية .

أولا : إجراءات جبائية ذات طابع اقتصادي

تتميز بالتنوع والتعدد حيث مورست عن طريق النصوص الجبائية العامة أو القوانين الاستثنائية كقوانين الاستثمار مثلا ، وتحقيق الاهداف الاقتصادية هو أساس السياسة الجبائية الناجحة ، والمغرب كباقي الدول السائرة في طريق النمو اعتمد على الجبائية كوسيلة لتسريع التنمية الاقتصادية التي تتطلب ادخارا قويا ومستقرا ومتطورا كي يؤدي إلى استثمار فإشكالية الادخار والاستثمار أي تراكم الراسمال هي الاشكالية المركزية للتنمية الاقتصادية ، وفي هذا الاطار اتخذ المشرع المغربي عدة إجراءات جبائية استثنائية كالاغفاء من الضريبة أو التخفيض منها سواء من خلال النصوص الجبائية العامة أو تلك التي تأتي في إطار تحفيزي مستقل .

1- السياسة الجبائية من خلال سياسة تشجيع الاستثمار : تجد سياسة تشجيع الاستثمار عن طريق الجبائية تطبيقا بشكل واسع في مدونات الاستثمار وظهرت هذه التقنية في الخمسينات لرهان من الدول النامية لجلب الاستثمارات الاجنبية كوسيلة لتحفيزها ولتحقيق التنمية الاقتصادية وتعويض ضعف الادخار الداخلي ، وتهافتت هذه الدول على سن قوانين في هذا المضمار جعلت ميزانيتها تتخلى عن إيرادات ضريبة كثيرة وقد سار المغرب في نفس الاتجاه حيث تخلى عن منطق قوانين الاستثمار القطاعية وعوضها بقانون إطار موحد بمثابة ميثاق استثمار 1995 حيث عمل هذا القانون الموحد على تشجيع الاستثمار باعتباره أولوية في السياسة الاقتصادية المغربية في وقت أصبح جلب الاستثمار الاجنبي يكتسي أهمية بالغة في دينامية التنمية . واعتبرت هذه الطريقة كمكمل للمخططات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفها المغرب ، الذي نهج سياسة قوانين الاستثمار منذ الاستقلال حيث صدر أول قانون سنة 1958 وابتداء من 1960 كان يتم اصدار قانون استثمار كل عشر سنوات وما من قانون إلا ويكون أكثر سخاء من سابقه وأكثر ليبرالية وتفتحا وقد نص قانون 1973 على تمتع كل قطاع بقوانين استثمار خاصة وقد أعفى قطاعات كثيرة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة لكن مع النتائج السلبية التي حققها والانتقادات الكثيرة الموجهة إليه سواء من الخبراء الداخليين أو الدوليين في المؤسسات المالية الدولية فقد طالته العديد من الإصلاحات جاءت بموازاة مع برنامج التقويم الهيكلي لسنة 1984 حيث جاءت قوانين سنة 1983 مشبعة بالليبرالية الاقتصادية خصوصا في مجالات السياحة ، لكن أما مراجع الإيرادات الضريبية بشكل مهول من خلال هذه السياسة أدخلت الحكومة المغربية تعديلات على هذه القوانين بموجب تعديلات 1988 ركزت على تقليص الامتيازات الضريبية لتحقيق التوازن المناسب بين الضرورات الاقتصادية والضرورات المالية من جهة أخرى ، لكن عرفت هذه التدابير معارضة قوية من البرلمان فقامت الحكومة بسحب تلك التدابير لكن أدمجتها في قانون 1988 في دورة استثنائية وبذلك عرفت تقليصا على مستوى المدة الزمنية وحجم الاعفاء وبقيت مع ذلك تتسم بطابعها السخي .

2- ميثاق الاستثمار كقانون موحد عوض قوانين الاستثمار القطاعية : نتائج القوانين السالفة الذكر كانت دون المستوى فهي لم تساهم لا في دعم الادخار ولا في دعم الاقتصاد وبالتالي كان من الضروري مراجعتها وتوج هذا النقاش في إطار قانون بمثابة ميثاق الاستثمار سنة 1995 نظرا للضغوط الداخلية والدولية ، هذا الميثاق حاول البحث عن كيفية تشجيع عملية الاستثمار والاستجابة لمتطلبات المستثمرين وتجاوز المعوقات وسلبات القوانين السابقة وخلق تصور جديد للتدخل الجبائي لتشجيع الاستثمار .

أ- محاولة خلق تصور جديد لسياسة تشجيع الاستثمار : الانطلاقة الاقتصادية خصوصا في عهد المتغيرات الدولية الراهنة تفرض على دول العالم النامي عصرنة ترسانتها القانونية وإدخال إصلاحات كلما دعت الضرورة من أجل جلب الاستثمارات ، وقد جاء ميثاق الاستثمار لسنة 95 معتمدا على مبادئ جديدة في هذا المضمار .

ب- الارهاصات الأولية الاصلاح قوانين الاستثمار : مع بداية التسعينات تأسست خلية وزارية للنظر في هذه القوانين وكلفت بذلك لجنة مختصة صاغت مجموعة من العراقيل التي تواجه الاستثمار وخرجت بتوصيات أهمها : ضرورة إلغاء الامتيازات المالية التي لا يمكن الوفاء بها - تهييء قانون يجمع كل قوانين الاستثمار - ضرورة خلق جهاز مركزي مكلف بتشجيع الاستثمار - تحليل المناخ العام للاستثمار على صعيد 3 جوانب عقاري مالي إداري ، انتهت بالخروج بميثاق موحد للاستثمار اعلن عنه في 16 ماي 1995 .

ت- اعتماد ميثاق الاستثمار على مبادئ تهف إلى تبسيط الاستفادة من الامتيازات الممنوحة له : عمل الميثاق على نهج أسلوب جديد وإجراءات جديدة لخلق جو مساعد على الاستثمار يتماشى والتطورات الدولية خصوصا عولمة الاقتصاد وتوقيع اتفاقية التبادل الحر مع الاتحاد الأوروبي واعتمد الميثاق على 3 مبادئ أساسية تعد تقدما بالنسبة لسياسة تشجيع الاستثمار ، 1 مبدأ التعميم : القوانين السابقة كانت تمنح امتيازات قطاعية وحسب مناطق التواجد فكان التوافق بين المستثمرين أما النص الحالي فهو يمنح الامتيازات لكل العمليات الاستثمارية بغض النظر عن القطاع المدرجة تحته أو الموقع الجغرافي الذي تنجز فيه أو جنسية المستثمر سواء مغربي أو أجنبي ، هكذا استفادت حتى المؤسسات العمومية من الامتيازات الجبائية بعدما كانت مستبعدة في ظل القوانين السابقة ، 2 مبدأ الانسجام : في ظل القوانين السابقة لم يكن هناك انسجام بين القوانين حيث نجد الامتيازات في قطاع غير تلك في القطاع الاخر لذلك عمل ميثاق الاستثمار على تمتيع كل الاستثمارات بنفس المعاملة 3- مبدأ التلقائية : في القوانين السابقة كان مسطرة الملفات تتطلب ترخيصات عديدة حيث كانت تقصى العديد من المقاولات الصغيرة والمتوسطة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية لذلك عمل قانون 95 على إلغاء التأشيرة فاصبحت كل الاستثمارات تستفيد من الامتيازات المنصوص عليها بطريقة تلقائية ، وطبقت هذه المبادئ بمرونة حيث منحت تفضيلات إضافية لبعض الاستثمارات ذات الحجم الكبير والتي توفر مناصب مهمة للشغل والقطاعات السياحية وبعض المقاولات في المناطق الضعيفة والهشة للحفاظ على التوازن الجهوي هكذا حافظ ميثاق الاستثمار على مبدأ التشجيعات مع محاولة عقلنتها .

ث- الامتيازات الجبائية الممنوحة بموجب ميثاق الاستثمار : يتضمن الميثاق 24 مادة 14 منها ذات طبيعة جبائية محفزة على الاستثمار وهذه المحفزات انقسمت إلى قسمين الأولى تهم مرحلة الانجاز والثانية تهم مرحلة الاستغلال .

ثانيا : إجراءات جبائية ذات طابع اجتماعي

تستعمل السياسة الجبائية لأغراض اجتماعية واقتصادية ، لكن الكثير يرى أن استعمال الجبائية لأغراض اجتماعية يبقى أمرا بعيد المنال ففكرة تقليص اللامساواة عن طريق الجبائية يختلف معها الكثير خصوصا الاستاذ أدلر الذي يرى أنه من المستحيل تطور الطبقات الضعيفة باستعمال إجراءات جبائية ، وغالبا ما تكون لها استعمالات أخرى سياسية خصوصا في الدول المتقدمة حيث تستعمل للتأثير على الناخبين خصوصا في مواسم الانتخابات ، أما في الدول المتخلفة فأخر ما يتم التفكير فيه هو العدالة الاجتماعية فهي ترجأ دائما لما بعد التنمية الاقتصادية وهو أمر في الحقيقة خطأ فادح لأن التنمية الاقتصادية تتطلب نظاما جبائيا عادلا ، والجبائية العادلة أكثر مردودية لأنها تدفع الجميع للقيام بواجبهم الجبائي فدول العالم الثالث تتميز باللامساواة في نظمها الجبائية ، والنظام الجبائي المغربي يتضمن مجموعة من الإجراءات الاستثنائية التي تبغي تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية في نفس الوقت . فهل يمكن لهذه الإجراءات أن تكون وسيلة للقضاء على اللامساواة والتقليل من الفوارق الاجتماعية من أجل تحقيق عدالة اجتماعية ؟ هذه الإجراءات التي وجدت تطبيقا لها من خلال الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة والاجراءات الضريبية لتشجيع السكن الاجتماعي اللائق من أجل دعم أصحاب الدخل المحدود .

أهمية تقييم انعكاسات السياسة الجبائية

تكمن أهمية تحليل السياسة الجبائية في ضرورة تقييم انعكاساتها على صعيد مختلف المجالات ، ففي النهاية تبقى السياسة الجبائية تقنية يتم استعمالها من أجل أهداف اقتصادية واجتماعية وتقييم انعكاساتها يقتضي اعتماد مفهومي أو معياري الفعالية والعدالة .

أولا : فعالية محدودة للتشجيعات الجبائية

أغلب المحللين يعتبرونها غير ذي فعالية بالنسبة للدول النامية ، السؤال فلماذا تتم المزايدات بين هذه الدول في نهجها ؟ فهل المشكل في التقنية نفسها أم في طريقة استعمالها ؟ ففي الدول المتقدمة أثبتت تقنية التشجيعات الجبائية فعاليتها وذلك راجع إلى المحيط السوسيو اقتصادي الملائم وإلى متابعة السلطات هناك لهذه التقنية وأغلب هذه الدول تعتبرها نفقات عمومية توازي من حيث الأهمية النفقات العامة العادية بينما يغيب في الدول النامية هذا المحيط السوسيو اقتصادي المناسب مما يجعلنا ننتقن أن الأشكال هو طريقة تنفيذ هذه السياسة الضريبية كما أنها تعتبر عنصرا مكملا لعناصر أخرى تشجع الاستثمار .

صعوبة تقييم أثر التشجيعات وأهمية تكلفتها :

معرفة آثار الاجراءات الاستثنائية وتحديد كلفتها المالية يفيد السياسة الاقتصادية والاجتماعية ويساهم في تحديد الدور الذي تلعبه السياسة الجبائية بشكل عام ، لكن هناك صعوبات تحول دون دراسة تحليلية في بلد نام كالمغرب .

صعوبة تقييم أثر الاجراءات الجبائية :

- 1- غياب الاهتمام بنتائج الاجراءات الجبائية : التحليل التقييمي لنتائج التشجيعات الجبائية يصطدم بنقص الدراسات المختصة وغياب إحصائيات رسمية حول نتائجها
- 2- نقص على صعيد دراسات فعالية الاجراءات الجبائية : التشجيعات الجبائية عنصر مهم من السياسة الجبائية في المغرب والدول النامية عموما لكن تبقى نتائجها غير مضبوطة نظرا للنقص الكبير في الدراسات المختصة حول فعالية هذه الاجراءات والدراسات المتوفرة ضعيفة وقليلة وتنبني على مقاربات افتراضية ، ويمكن القول أن عدم الاهتمام بهذه الدراسات يمثل قلة مسؤولية لا يمكن أن تساهم في الاصلاح الضريبي لذلك تكون أغلب السياسات الضريبية فاشلة وسلبية ولا تروم الاهداف المبتغاة ولا تؤثر ايجابيا على السياسة الاقتصادية والاجتماعية .
- 3- غياب معطيات إحصائية رسمية حول نتائج الاجراءات الجبائية : المعطيات الاحصائية مهمة من أجل تحليل واقعي ودقيق ، وللأسف تغيب هذه الاحصائيات فلا تكاد تخلو أي دراسة جبائية من عبارة " أمام نقص المعطيات الاحصائية تم ... " إذن تبقى الاحصائيات الرسمية مهمة من أجل الوقوف على نقائص السياسة الجبائية وكذا من أجل توفير المعطيات للباحثين والدارسين كما أنها تعد من مبادئ الشفافية والديمقراطية لأن من حق دافع الضريبة الاطلاع على الصورة المقربة لفعالية الاجراءات الضريبية التي يؤدي تكلفتها .

ثانيا : استعمال غير معقلن لسياسة التشجيعات الجبائية

سياسة التشجيعات الضريبية هو أمر مغري لكن استعمالها يتطلب تأهيلا كبيرا لأن هذا التأهيل وطريقة الاستعمال هو أساس النجاح . ففي الدول المتقدمة وجدت هذه التقنية محيطا سوسيو اقتصادي ملائم واستعمالا بشكل معقلن مما أدى إلى نجاحها أما في الدول النامية فقد عرفت أسلوبا من المزايدات في منح الامتيازات الجبائية فاتسم بطابع غير عقلاني والتجربة المغربية لا تخرج عن هذا الاطار الغير المعقلن .

- 1- طبيعة المزايدات في منح الامتيازات الضريبية في الدول النامية : غداة الاستقلال وقعت مزايدات حول استقطاب الرأسمال للدول الاستعمارية سابقا استجابة للمنظمات الاقتصادية الدولية الدافعة في هذا الاتجاه وتم اعتبار الجباية المخفضة وسيلة لجلب الاستثمارات الأجنبية فعملت أكثر من 85 دولة على الدخول في منافسات لجلب رؤوس الاموال ، لكن السياسة التشجيعية للدول النامية اتسمت بطابعها العام حيث لا تعتمد على معايير

تصنيفية قادرة على توجيه الاهداف حسب مصلحة اقتصادها وعدم قيامها على دراسات موضوعية ، كل ذلك أدى إلى تفويت إيرادات جباية مهمة على هذه الدول ومنح الرساميل الاجنبية شروطا أفضل للاستثمار .

2- الطابع التساهلي لسياسة التشجيعات الجبائية في المغرب : تميزت في المغرب بطابعها التساهلي وهكذا نجد أن الضرائب التي تشكل النظام الجبائي المغربي تتضمن دائما اجراءات استثنائية لهذا القطاع أو ذلك وبالتالي فإن مجموعة من الضرائب بقيت بلا معنى بالنسبة لبعض القطاعات لمدة طويلة وصلت إلى 10 سنوات وقد شبه الدكتور السرعيني سياسة منح الامتيازاتالجبائية بعد الاستقلال في المغرب بتلك الحركة التلقائية للمزارع أثناء زرع الحبوب ، حيث أن العطاء يكون بشكل كبير خصوصا للفئات المقربة من السلطة . كما أبزر الطابع الانحرافي لهذه الامتيازات معتبرا منحها لم يكن لتشجيع القطاعات الاقتصادية بل لضمان تحويل مجموعة من الامتيازات لفائدة فئات اجتماعية معينة بدون مقابل .

ثالثا : التكلفة المالية للإجراءات الجبائية

تعد خسارة مالية تعمل على تفويت موارد مهمة على خزينة الدولة ، ففي الدول المتقدمة يتم قبول الخسارة المالية ولكن شريطة أن يكون هنالك مقابل اقتصادي أو اجتماعي وفي حالة عدم فعالية وسيلة يتم استعمال وسيلة أخرى أما في الدول النامية فأمام العشوائية التي تميز السياسة الجبائية تكون الخسارة مالية مهمة ونتائج اقتصادية واجتماعية هزيلة .

رابعا : محدودية الإجراءات الجبائية في التأثير على قرار الاستثمار

لأن العامل الجبائي ليس هو العامل الوحيد المتدخل في نجاح الاستثمار ، وجل الدراسات خلصت إلى وزنه الضعيف في جلبها إن لم يكن دوره منعدما ، وقد أكد الدارسون أن العامل الجبائي هو السابع من حيث الأهمية في جلب الاستثمارات فهو يأتي بعد السوق الداخلية والتسهيلات للحصول على موارد أجنبية ووجود موارد محلية و تسهيلات الصرف والاعفاء من الجمرک والاستقرار النقدي و وفرة المواد الأولية والاستقرار الاقتصادي والسياسي واليد العاملة المؤهلة والبنيات التحتية والموقع الجغرافي ، عموما السياسة الجبائية غير كافية لجلب الاستثمارات لأنها هذه ا لاخيرة ترتبط بعوامل أخرى موازية .

أهم العوائق التي تواجه الاستثمار في المغرب

لقد تم الاهتمام بالاجراءات الضريبية وهي إجراءات بعدية دون الاهتمام بالعوائق المؤثرة قبلها في كلفة الانتاج وبالتالي في قرار الاستثمار ، وهكذا أجمعت كل الدراسات التي انصبت على العراقيل التي تواجه الاستثمار في المغرب على عناصر من قبيل الادارة والبنيات التحتية وعوامل الانتاج وذلك ما أكدت عليه دراسة لرجال الاعمال الفرنسيين الذين يشكلون أهم المستثمرين الاجانب في المغرب فبناء على استطلاع لرأيهم خلصت غرفة الصناعة والتجارة الفرنسية إلى تقرير تقييمي للعراقيل التي تواجه الاستثمار الاجنبي في المغرب يمكن إجمالها في ما يلي :

- 1- اعتبار الادارة أهم معرقل للاستثمار حيث يجدون صعوبة في التعامل معها
 - 2- صورة المغرب دون المستوى وهذا الانطباع مؤثر على قرار الاستثمار
 - 3- محدودية هيكل الاستقبال والمهنية والمعلومات والاحصائيات ما جعل بعض المستثمرين عرضة لمساومات بعض الخبراء المحاسبين ذوي الخبرة في توجيه الاستثمار .
 - 4- عراقيل على مستوى التأسيس وإقامة المشاريع وغلاء الاراضي المجهزة بالمناطق الصناعية
 - 5- تدني مستوى بعض وسائل الانتاج كشبكة الماء والكهرباء والاتصالات والطرق
- والتقرير يشير إلى أن التحفيزات الضريبية التي تضمنها ميثاق الاستثمار لم تكن كافية لجلب المستثمرين .

من أجل استراتيجية جبائية جديدة

السياسة الجبائية اليوم لم تعد ذات أهداف مالية فقط وإنما لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وتستعملها الدول الحديثة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وليس فقط كوسيلة لتسديد النفقات العمومية بمعنى الجباية ذات الوظائف المتعددة فلم يعد اليوم مطلوباً البحث عن أحسن وعاء جبائي بل إلى أي حد يمكن جعل الجباية وسيلة متميزة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية .

وإذا كانت السياسة الجبائية في الدول الم تقدمية قد أدت دورها فإنها في الدول النامية قد أدت إلى اللاتنمية وفي أحسن الاحوال إلى تنمية اللاتنمية والمغرب لم يخرج عن هذا الاطار فحصيللة السياسة الجبائية تبقى محدودة وقد أكدت على ذلك العديد من تقارير البنك الدولي وتقارير الدراسات الاكاديمية . وبالتالي أصبح من الضروري اليوم نهج سياسة جبائية جديدة ذات مقاربات مغايرة للسابق وسنحاول تحديد بعض التوجهات التي يمكن اعتبارها أساسية وذات أولوية لي استراتيجية جبائية من خلال محورين الأول عقلنة النظام الجبائي والثاني إعادة تنظيم سياسة التدخل الجبائي .

أولاً : محاولة عقلنة النظام الجبائي

بداية نشر إلى أنه لا يوجد نظام جبائي معقلن أو ضريبية معجزة حسب تعبير ريفولي فتكون سهلة التحصيل غير مؤلمة أكثر عدالة وفعالة اقتصادياً .. لذلك فإصلاح النظام الجبائي المغربي مهمة صعبة وتتطلب أورشاً إصلاحية كبرى مع الأخذ بعين الاعتبار فشل الإصلاحات السابقة بسبب اقتصرها على الجانب النظري فقط ، ونعتقد أن هذه الإصلاحات يجب أن تؤخذ من زاويتين الأولى تفعيل دور الدولة والثاني توسيع الوعاء الجبائي

أ- تفعيل دور الدولة على الصعيد الجبائي :

هل علاقة الدولة بالجباية تتميز بالاستقلالية أم بالتبعية ؟ من جهة هناك فئات اجتماعية مؤثرة نظراً لقربها من السلطة تؤدي أقل ما يمكن من الضريبة حتى توسع من أرباحها ثم تستفيد من الدولة "المانحة" وتهيء البنى التحتية والمساعدات أي كل ما له علاقة بتوسيع هامش الربح ، ومن جهة أخرى هناك المؤسسات الدولية الخارجية التي يبحث المغرب عن كسب ودها وشرعيتها الخارجية لكسب ثقتها ضماناً لاستخلاص المديونية أي استقطاع فائض جبائي يمكن من تسديد الدين الخارجي .

والدولة المغربية لا تزال تحافظ على استقلاليتها عن القوى الاجتماعية وهذا الاستقلال سيساعد على تنفيذ سياسة جبائية فعالة من خلال 3 محاور .

1- **ضرورة توفر إرادة سياسية :** فعدم تطور جباية دولة يرجع بالاساس إلى ضعف الإرادة السياسية الواضحة لأن التقنيات الجبائية تبقى غير ذي فعالية في غياب الإرادة السياسية تتم بلورتها في شكل ثقافة جديدة في التعامل مع الجباية .

2- **ضرورة توفر دولة ذات سلطة قوية :** لتجاوز الصعوبات الادارية والسوسيوسياسية وضمان استمرارية الإصلاحات ، والدولة القوية هي التي تملك جهازاً إدارياً قادراً على ضمان إجبارية القرارات الإصلاحية وتطبيق القرارات على أرض الواقع ، سلطة قوية لتجاوز الصعوبات أولاً ، خصوصاً في الكفاءات والادارة الصارمة الشريفة تستطيع تنفيذ الإصلاحات الجبائية الهادفة كما حدث في اليابان ، سلطة قوية لتجاوز الصعوبات السوسيوسياسية ثانياً ، وهنا يقتضي الحال الدخول في تحديات كبيرة مع الفئات الاجتماعية المستفيدة من السياسة الجبائية الحالية فالدولة القوية وحدها قادرة على تجاوز هذا التحدي بنجاح وإقناع أو إرغام هذه الفئات بأهمية الإصلاحات ، ثم ثالثاً سلطة قوية لضمان استمرارية هذه الإصلاحات ، عن طريق نظام زجري صارم ضد التهرب الضريبي والتلصص منه .

ب- توسيع الوعاء الجبائي

اصلاح النظام الجبائي لا بد أن يمر من طريق توسيع الوعاء الجبائي ، لأن على صعيد المساحة فهو لا يشمل بعض القطاعات المهمة وهذه الوضعية تؤثر سلباً على الصعيد الاجتماعي حيث تجعل العبء الضريبي يقع

على المصادر الاخرة التي تقع في الوعاء ، فإعادة التوازن لبنية النظام الجبائي وجباية الرأسمال والفلاحة وعقلنة جباية العقار أصبحت أمورا ضرورية من أجل مردودية أفضل وعدالة أكبر وفعالية أهم .

جباية القطاع الفلاحي : تتسم هذه الجباية منذ الستينات بالجمود جعلها عائقا أمام تطور النظام الجبائي ونسبتها في المداخل الجبائية تمثل 1% من المداخل الجبائية العامة وهي نسبة ضعيفة مقارنة بأهمية القطاع على الصعيد الاقتصادي ، حتى أصبح القطاع الفلاحي يمثل جنة جبائية ويستقطب رساميل مهمة من قطاعات أخرى وهناك سبب سياسي مهم أفشل كل المحاولات الاصلاحية للنظام الجبائي الرامي إلى جعل الضريبة الفلاحية توازي حجم القطاع الفلاحي اقتصاديا ، وقانون مالية 2014 يعتبر تضحية بكل مبادئ الاصلاح الجبائي الحقيقي حيث نجدها تخدم اللوبي الفلاحي أكثر مما تخضعه للمساهمة الضريبية فالقانون يعتمد رقم معاملات 35 مليون درهم معيارا للتضريب بينما أغلب الاستغلاليات الفلاحية لا يتجاوز رقم معاملاتها 1 مليون درهم والاستغلاليات التي تتجاوز هذا الرقم قليلة وبالتالي إفراغ قانون الضريبة على الفلاحة من محتواه . إذن الوضعية الحالية تفرض استغلال الفائض في القطاع الفلاحي ونهج ضريبة فلاحية معقلنة تنعكس ايجابا على التنمية

1- **أهمية الفائض المتوفر بالقطاع الفلاحي** : ضمان تمويل تنمية اقتصادية واجتماعية يقتضي ضرورة الاعتماد على القطاع الفلاحي في تمويل الخزينة ، اليابان نموذجا ، ورغم محاولات البعض التقليل من الفائض الموجود في القطاع الفلاحي إلا أن أغلب المؤشرات تشير إلى أهمية فائض هذا القطاع وإمكانية استغلاله في مشاريع تنموية بناءة عبر اقتطاع ضريبي فعال .

2- **ضرورة خلق جباية فعالة** : إن أي مشروع إصلاحي يهدف لعقلنة النظام الجبائي المغربي لا بد أن يمر بإصلاح حقيقي للضريبة الفلاحية ، وإذا كان المنطق يقول بإعفاء الفلاحين الصغار فإن الفلاحين الكبار أو المستثمرين في الفلاحة العصرية يجب أن يساهموا في العبء الجبائي بشكل ملائم مع دورهم الاقتصادي .

وعاء الضريبة الفلاحية المقترحة : يفرض ضريبة على المستغل الفعلي للاستغلال الفلاحية بناء على حد أدنى معقول يتم تحديده بناء على معطيات احصاء فلاحية مع إعفاء شامل من الضريبة حالة الجفاف أو الفيضان أو الفلاحين الذين لا يتوفرون على قطع أرضية فلاحية مهمة .

معدلات تصاعدية للضريبة الفلاحية : الضريبة الفلاحية يجب أن تعتمد معدلات أكثر تصاعديا بشكل يؤدي إلى توزيع العبء الضريبي بشكل عادل .

إذن إصلاح شامل للجباية الفلاحية سينعكس ايجابا على السياسة الجبائية خصوصا في إطار مشروع اصلاحي شامل متكامل وقد استنتج الاستاذ السرخيني أن هذا الاصلاح سيحقق ثلاث نتائج مهمة : توزيع عادل للعبء الجبائي ، أثر ايجابي على الصعيد الاقتصادي حيث سيساهم في زيادة الانتاج الفلاحي وتطوره ثم مردودية جبائية مهمة .

فرض ضريبة على المساكن الفارغة

رغم تعدد الضرائب التي تستهدف هذا القطاع إلا أن مردوديته الجبائية ضعيفة وبالتالي فإن إصلاح النظام الجبائي الحالي سيجعل القطاع العقاري يساهم بشكل أفضل في تحمل العبء الجبائي وذلك بفرض ضريبة على المساكن الفارغة وهذه الضريبة ستقلل من إشكالية عدم ملائمة العرض مع الطلب وانتشار ظاهرة المساكن الفارغة التي تؤثر على القطاع نفسه .

وعاء الضريبة على المساكن الفارغة : لا يجب أن يكون شموليا ولكن على أهمية المناطق التي تتأثر بهذه الظاهرة فمدن كالبليضاء والرباط وطنجة تتأثر بشكل كبير بهذه الظاهرة ، ولا يجب أن يدخل في هذا الامر المساكن الفارغة لسبب خارج عن إرادة المالك كما أن المساكن المعدة للاقامة في مدة معينة تعتبر خارج إطار الضريبة .

ضرورة فرض الجباية على الرأسمال

الضريبة العامة على الرأسمال تهم جميع الممتلكات أي الثروة فأصحاب الثروة يؤدون ضريبة على ثروتهم في الدول المتقدمة لكن في الدول المتخلفة يعفون من أي ضريبة على الثروة ويتذرعون بعدة تبريرات اقتصادية و مالية وإدارية و سوسيوسياسية ، فمعارضو هذه الضريبة في العالم الثالث في نظرهم ستعرقل مبادرة أصحاب رأسمال في الادخار والاستثمار وتؤثر سلبا على النمو الاقتصادي ثم إن قلة الرأسمال في هذه الدول تجعل إيراداتها قليلة كما يؤدي عدم وجود كفاءات للتعامل مع هذه الضريبة وجبايتها ستؤدي إلى سوء تطبيقها وبما أن هذه الضريبة تمس الملكية فإنها سوف تهدد الاستقرار الاجتماعي والسياسي ، فمن الاحسن عدم فرض ضرائب على الاغنياء وأصحاب الثروة ، والمغرب باعتباره من الدول النامية لم يخرج عن هذه القاعدة فموضوع تطبيق الضريبة على الثروة يشكل مطلبا أساسيا من أجل إصلاح النظام الضريبي لكن الاختيارات الاقتصادية والعراقيل السوسيوسياسية حالت دون هذا التطبيق وأي إصلاح ضريبي حقيقي ضروري أن يمس الثروة بالجباية للمساهمة في تحقيق التنمية خصوصا أن هذه الثروات تشكل كتلة مالية مهمة

أهمية الضريبة على الرأسمال

أهمية الضريبة على الرأسمال تظهر على صعيد الفعالية والمردودية و العدالة

- 1- **توجيه رؤوس الاموال نحو الانشطة المنتجة** : إذا كان معارضو الضريبة على الرأسمال ينتقدون تأثيرها السلبي على النشاط الاقتصادي من خلال عرقلتها لمبادرة الاستثمار والادخار ، لكن الباحثين استطاعوا تنفيذ هذه الفكرة وإبراز أهمية هذه الضريبة من الناحية الاقتصادية ، لأن هذه الضريبة توجه الرأسمال للأنشطة الأكثر إنتاجية ومردودية لأن صاحب الرأسمال يضطر إلى تحريك رأسماله بصورة أفضل أو التنازل عليه للمصارف والبنوك الادخارية وبذلك تقل الانشطة غير المنتجة وهذا الأمر مهم للمغرب نظرا لوجود رؤوس أموال ضخمة نائمة أو جامدة .
- 2- **اللامساواة في توزيع الرساميل بين الأسر تشكل مجالا خصبا للضريبة** : تركز الأموال بين يدي فئة قليلة من المغاربة يشكل مجالا خصبا للضريبة على الرأسمال فمن الناحية التقنية يسهل ترصد الرساميل وجباية الضريبة ومن ناحية المردودية ستشكل طبعا إضافة نوعية للخرينة التي هي في أشد الحاجة إليها .
- 3- **مساهمة الضريبة على الرأسمال في تقليص التفاوت الموهول بين ثروات الاسر** : السياسة المتبعة حاليا تركز مفهوم تركيز الثروة بين يدي فئة قليلة من المواطنين ويقضى مبدأ العدالة معاملة المكلفين حسب مقدرتهم التكاليفية فكيف يؤدي المواطن البسيط الضرائب في صيغتها غير المباشرة ويؤدي الموظفون والعمال والمهنيون ضريبة على دخله بينما لا يؤدي المواطن صاحب الثروة أي ضريبة على ثروته ؟ وفرض ضريبة على الثروة سيخلق العدالة وسيخفف العبء الضريبي على فئة الموظفين والعمال ودخولهم المحدودة

كيفية تطبيق الضريبة على الرأسمال في المغرب

يعتمد على نوعين من الضرائب ، الأولى هي الضريبة على الثروات الكبرى وتهم ملكية الرأسمال ، والثانية هي الضريبة على التركات والتي تفرض عند انتقال هذه الملكية في حالة الوفاة ، ويمكن اعتبار الضريبتين متكاملتين وتشكلان مظهرا من مظاهر التوجه الاجتماعي للنظام الجبائي .

الضريبة على الثروة

عادلة اجتماعيا ، منطقية اقتصاديا ، بسيطة تقنيا ، وكأي ضريبة تحتاج إلى 3 اسئلة ، ما هو الوعاء الجبائي الذي ستعتمده ، المستوى الذي ستبدأ منه ، ثم أسعارها .

وعاء الضريبة على الثروة

يرى العديد من الباحثين أنها يجب أن تتميز بالشمولية بحيث لا يخرج من وعائها أي نوع من الثروة سواء القيم المنقولة أو العقارية أو الاسهم أو الارصدة البنكية أو الذهب والفضة والالماس والتحف الفنية والسيارات الفارهة ، يستثنى من ذلك بعض المواد ولاعبارات ترتبط بالعادات والتقاليد من الوعاء الضريبي ، وتحتسب الضريبة بعد خصم الديون المستحقة على الثروة فالثروة الصافية هي التي تخضع للضريبة .

مستوى الثراء الذي تبدأ منه الضريبة على الثروة

يجب أن يأخذ في عين الاعتبار عدم جباية الممتلكات الصغرى والمتوسطة فلكي تكون الضريبة على الثروة مقبولة يجب أن تطل الثروات الكبرى ، مليوني درهم مثلا على الأقل

الضريبة على التركات

يتعرض هذا المبدأ لانتقادات كونه يتعارض مع الشريعة الإسلامية التي لا تتدخل بالجباية على التركات .

إعادة توازن بنيت النظام الجبائي

وضعية بنيت النظام الجبائي الحالية لم تعد مقبولة ولا تساعد على تنفيذ استراتيجيات تنمية مهمة ، لذلك فالاصلاح الضريبي يجب أن ينطلق من إعادة التوازن بين مختلف مكوناته فالمكانة التي تحتلها الضريبة غير المباشرة كافية لوحدها لإبراز اللاعدالة في هذا النظام الجبائي الحالي ، فالنظام الجبائي المغربي حافظ منذ الاستقلال على نفس البنيت المرتكزة على الضرائب غير المباشرة خصوصا الموجهة نحو الاستهلاك وذلك لأسباب اقتصادية و سوسيوسياسية ، لذلك فالاستراتيجية الجديدة تتطلب تجاوز المبادئ التقليدية للمالية العامة .

ثانيا : إعادة تنظيم سياسة التدخل الجبائي

سياسة التدخل الجبائي أصبحت تفرض نفسها أكثر من أي وقت مضى كوسيلة لتحقيق أهداف متعددة ، لكنها تتطلب شروطا من قبيل الدراسة والمراقبة والتقييم ضمانا لنجاحها .

ضرورة اعتماد معايير ومبادئ جديدة

- 1- **التحديد الدقيق للأهداف** : السياسة الجبائية في الدول المتقدمة تعتمد استراتيجيات بعيدة المدى أما في المغرب فقد لوحظ أنه اعتمد استراتيجيات ظرفية بفعل تأثير جهات معينة أو لتجاوز أزمة قطاع معين حتى أصبحنا أمام صورة كاريكاتورية تتمثل في أن أي مشكلة تطرح يتم البحث لها عن حل في السياسة الجبائية . والتنمية الحقيقية لا يمكن أن تتحقق بفعل الصدفة بل نتيجة دراسات وتوجهات ملاءمة ومحددة ، و دقة الاهداف و و سائل التطبيق المناسبة تعتمد على اعتبارات كالتالي : -الواقعية في التصورات فتكون الاهداف واقعية وتتماشى مع الواقع المادي والبشري -التدقيق في التوقعات فلا بد من تجاوز المظاهر الخداعة والاعتماد على دراسات مستقبلية على أسس علمية ، ثم تحديد الوسائل التطبيقية المساعدة على التنفيذ وأخيرا وليس آخرا الوضوح في التوجهات وتحديد الاهداف بكل دقة ووضوح .
- 2- **اعتماد مبدأ التصنيف** : الاستراتيجية الجديدة تقتضي تصنيفا للجراءات التشجيعية المستعملة حسب أهميتها ومدى ملاءمتها للأهداف المنشودة ، * تصنيف الامتيازات الجبائية : فالامتياز يجب أن يعطى فقط عند الضرورة وموجها ليس لفئة محددة بل نحو القطاعات المنتجة لضمان المردودية وتقليص الخسارة الجبائية ، * تصنيف الاستثمارات المستفيدة : الاستثمار شرط أساسي لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، لكن لا يمكن اعتبار جميع الاستثمارات صالحة لتحقيق التنمية فالسياسة المنتهجة هي خليط من المشاريع لا تدخل في إطار مخطط مدروس وهنا يلعب التصنيف في السياسة الجبائية أهمية رئيسية لأن المفهوم الكيفي هنا أكثر من المفهوم الكمي ، فالاستثمار يجب أن يستهدف القطاعات التي تؤهل اليد العاملة أو تساعد على الانتقال التكنولوجي وتنمية القطاعات الاساسية .
- 3- **أهمية استعمال مفهوم النفقات الجبائية لعقلنة السياسة الجبائية** : مفهوم النفقات الجبائية هو الاطار النظري لدراسة وعقلنة استعمال الجباية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ولا يخفى أهمية التحليل بمفهوم النفقات الجبائية قصد عقلنة السياسة الجبائية بشكل عام .

مناهج احتساب النفقات الجبائية

لتقييم النفقات الجبائية هناك 3 مناهج مهمة

- 1- **منهج خسارة الإيرادات الجبائية** : يقوم على احتساب قيمة الخسارة بالنسبة لهذه الإيرادات من جراء تطبيق تحفيز ما .
 - 2- **منهج ربح الإيرادات** : يقوم على احتساب تزايد الإيرادات الجبائية إذا ما تم التخلي عن تقنية الاجراءات التحفيزية
 - 3- **منهج معادلة النفقات** : يقوم على احتساب تكلفة امتياز جبائي عن طريق معادلته مع نفقات مباشرة .
- وأغلب الدول تستعمل طريقة خسارة الإيرادات نظرا لصعوبة احتساب التقديرات للمنهجين الآخرين .

معرفة أفضل للنظام الجبائي

التحليل بمفهوم النفقات الجبائية يساعد المسؤولين على معرفة بعض نقائص السياسة الجبائية الاستثنائية وكذا إبراز الصعوبات التي تعترضها .

- 1- **الوقوف على نقائص السياسة الجبائية** : حيث ساهمت الدراسات المتعلقة بالنفقات الجبائية في الدول المتقدمة بشكل كبير في معرفة الوضعية الحقيقية لنظام الامتيازات والتشجيعات الجبائية فالكثير منها تفقد أي مبرر لوجودها وتصبح مسألة التخلي عنها أمرا ضروريا ، ففي المغرب مثلا تقارير النفقات الجبائية تشير إلى أن العديد من الامتيازات الجبائية لا تستند إلى مرجعية حقيقية وأن الاحتفاظ بها كان لمجرد غياب دراسات دورية تستطيع كشف عدم جدواها وهكذا تم خلال 2006-2009 حذف 64 تدبيرا وقد تم تقييم أثر هذا التوسيع في الوعاء الجبائي بالمغرب بمبلغ 6570 مليون درهم .
- 2- **إبراز صعوبات السياسة الجبائية** : دراسة النفقات الجبائية استطاعت إبراز الصعوبات والعراقيل التي تعترض النظام الجبائي ، فهذه الدراسات لعبت دورا مهما في إنجاز الاصلاحات الجبائية في الولايات المتحدة وبريطانيا وفنلندا ، بالإضافة إلى الدور المهم في الاصلاحات الجبائية فإنها تلعب دورا مهما في مواضيع أخرى لها ارتباط بالسياسة الجبائية كالدخل و التضخم .. إذن خلاصة هذه التقارير سيساهم في تحديد إيجابيات وسلبيات الاجراءات الجبائية ومقارنة الاهداف المنشودة مع تكلفتها المالية والنتائج المحققة وبالتالي إنجاز إصلاحات جادة وهادفة .
- 3- **إنشاء ميزانية للنفقات الجبائية** : هي الوثيقة التي تشمل مجموع الاجراءات الجبائية مع تصنيفها وتحديد القطاعات المستفيدة منها وكذا التوقعات حول النتائج المرتقبة وترجع تسمية هذه الوثيقة بالميزانية إلى التشابه بينها وبين الميزانية العادية ، وهكذا فميزانية النفقات الجبائية تشكل مرجعية أساسية لكل مهتم بالسياسة الجبائية لأنها تعطي صورة شاملة لمختلف الاجراءات الجبائية والتخمينات حول نتائجها وبذلك تعد مرحلة جد متقدمة في تحليل استعمال الجباية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية و خلاصات تقارير النفقات الجبائية تعد اليوم مرجعا أساسيا لتحليل السياسة الجبائية قصد تطويرها والمساهمة في عقلنة الاصلاحات التي تنتهجها الادارة الجبائية .

الاهداء للإمام المجدد عبد السلام ياسين رحمه الله