

هل آن أوان التحكيم الضريبي في المغرب؟ من منطق الحظر إلى إمكان بناء عدالة جبائية بديلة

دراسة تحليلية في القانون المغربي على ضوء مستجدات 2026

Is It Time for Tax Arbitration in Morocco? From a Logic of Prohibition to the Possibility of Building Alternative

Tax Justice An Analytical Study of Moroccan Law in Light of the 2026 Developments

الدكتور مصطفى الفوركي

دكتور في القانون الخاص

ملخص

يرتبط التحكيم الضريبي في المغرب بثلاثة مجالات قانونية أساسية: قواعد التحكيم، والقواعد الجبائية، ثم القواعد الإجرائية التي تنظم الاعتراض والطعن أمام اللجان والقضاء. ولهذا يثير الموضوع سؤالاً مهماً حول حدود استعمال التحكيم في نزاع تكون فيه الإدارة الضريبية طرفاً وتكون فيه حماية المال العام ومبدأ الشرعية الضريبية حاضرين بقوة. وقد اكتسب الموضوع أهمية متجددة خلال سنة 2026 نتيجة دخول القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية حيز التنفيذ، واعتماد المدونة العامة للضرائب في صيغة 2026 المحينة بقانون المالية رقم 50.25، واستمرار سريان القانون رقم 95.17 المتعلق بالتحكيم والوساطة الاتفاقية، إلى جانب الإصلاحات التي مست جبايات الجماعات الترابية بموجب القانون رقم 14.25، واستمرار تنزيل القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي.

وينطلق هذا البحث من ملاحظة أساسية مفادها أن التشريع المغربي النافذ لا يجيز في وضعه الحالي التحكيم في المنازعات المتعلقة مباشرة بتطبيق القانون الجبائي، وهو ما تؤكد المادة 16 من القانون رقم 95.17، والمادة 244 من المدونة العامة للضرائب، والمادة 164 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية. غير أن هذا الحظر لا يمنع من طرح سؤال مختلف: هل يقتضي اتصال الضريبة بالنظام العام استبعاد كل نزاع ذي صلة بالضريبة من مجال التحكيم، أم أن من الممكن تشريعاً التمييز بين أصل السلطة الجبائية للدولة وبين بعض المنازعات المالية أو التقنية أو التعاقدية التي يمكن، مستقبلاً، إخضاعها لنظام تحكيم ضريبي خاص؟

يعالج هذا البحث الموضوع بأسلوب تحليلي ومقارن، وفق تقسيم ثنائي. نخصص المبحث الأول للوضع القانوني الحالي للتحكيم الضريبي في المغرب، ثم نبين في المبحث الثاني إمكانية إقرار نظام محدود للتحكيم الضريبي مستقبلاً، مع الاستفادة من التجارب المقارنة بما يناسب خصوصية النظام المغربي. كما يستند البحث إلى معطيات مقارنة معينة، أبرزها موقف المغرب من التحكيم الإلزامي في إطار الاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، وحصيلة التجربة البرتغالية في التحكيم الضريبي، والقانون المكمل البرازيلي رقم 236 لسنة 2026.

الكلمات المفتاحية: التحكيم الضريبي؛ القانون المغربي؛ القانون 95.17؛ المدونة العامة للضرائب؛ القانون 58.25؛ المنازعات الجبائية؛ اللجان الضريبية؛ الأمن القانوني؛ النظام العام.

Abstract

Tax arbitration in Morocco lies at the intersection of arbitration law, mandatory tax rules, and the procedural framework governing tax disputes. The topic has acquired renewed significance in 2026 following the entry into force of Law No. 58.25 on civil procedure, the publication of the 2026 General Tax Code updated by Finance Law No. 50.25, the continued application of Law No. 95.17 on arbitration and conventional mediation, and the reform of territorial taxation through Law No. 14.25. Under current positive law, disputes concerning the application of

tax law remain expressly excluded from arbitration. This prohibition appears in Article 16 of Law No. 95.17, Article 244 of the General Tax Code, and Article 164 of Law No. 47.06 on territorial taxation. The present study therefore does not claim that tax arbitration is currently permitted in Morocco. Rather, it examines whether a future legislative reform could distinguish between the sovereign power to establish and assess taxes and certain financial, technical, contractual or valuation disputes that might be submitted to a specialised statutory form of tax arbitration. The paper proposes a Moroccan sui generis model based on strict statutory jurisdiction, specialised arbitrators, reasoned awards, transparency, and limited judicial review. The study further draws on verified comparative data: Morocco's decision not to opt for mandatory binding arbitration under the BEPS Multilateral Instrument, the Portuguese CAAD experience (1,424 new tax arbitration cases in 2024, decided on average within four and a half months), and Brazil's Complementary Law No. 236 of 4 September 2026, which opens the way to tax arbitration subject to specific enabling legislation.

Keywords: Tax arbitration; Morocco; tax disputes; Law No. 95.17; General Tax Code; Law No. 58.25; tax appeal commissions; legal certainty; mutual agreement procedure.

مقدمة

لم يعد التحكيم، في المنظومة القانونية المغربية، مجرد وسيلة استثنائية تنحصر في المنازعات التجارية الدولية، بل أصبح مؤسسة قائمة بذاتها لها إطار تشريعي مستقل ومفصل. وقد تعزز هذا التحول بصدور القانون رقم 95.17 المتعلق بالتحكيم والوساطة الاتفاقية، الذي صدر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.22.34 بتاريخ 24 ماي 2022 ونشر بالجريدة الرسمية عدد 7099 بتاريخ 13 يونيو 2022.³⁴⁰² وقد أفرد هذا القانون للتحكيم تنظيمًا مستقلاً عن قانون المسطرة المدنية، وحدد شروط اتفاق التحكيم، واختصاص الهيئة التحكيمية، وتنفيذ الأحكام، والتحكيم الدولي، والوساطة الاتفاقية.

غير أن اتساع المجال العام للتحكيم لم يصاحبه توسع مماثل في المادة الضريبية. فقد احتفظ المشرع، رغم تحديثه لقانون التحكيم، باستثناء صريح يتعلق بالمنازعات الجبائية. فالمادة 14 من القانون رقم 95.17 تربط جواز التحكيم بالحقوق التي يملك أصحابها حق التصرف فيها، بينما تنص المادة 16 على عدم جواز التحكيم في النزاعات المتعلقة بالتصرفات الأحادية للدولة والجماعات الترابية وغيرها من الهيئات المتمتعة بامتيازات السلطة العمومية، مع السماح، من حيث المبدأ، بالتحكيم في النزاعات المالية الناتجة عنها، ثم تستثني صراحة النزاعات المتعلقة بتطبيق قانون جبائي.³⁴⁰³

ويجد هذا التوجه امتداده داخل التشريع الضريبي ذاته. فالمدونة العامة للضرائب في صيغة 2026، المحينة بقانون المالية رقم 50.25، ما تزال تقرر ضمن المادة 244 أن النزاعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي لا يمكن أن تكون موضوع تحكيم.³⁴⁰⁴ كما أن الحظر نفسه يوجد في الجبايات الترابية من خلال المادة 164 من القانون رقم 47.06، وهو ما يؤكد أن المشرع اختار الحفاظ على وحدة الموقف بين جبايات الدولة وجبايات الجماعات الترابية.

وتكمن أهمية هذا الموضوع في أن سنة 2026 لا تمثل مجرد استمرار للنصوص السابقة، بل شهدت إعادة ترتيب عميقة للإطار الإجرائي العام. فقد صدر القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية، ونشر بالجريدة الرسمية عدد 7485 بتاريخ 23 فبراير

³⁴⁰² القانون رقم 95.17 المتعلق بالتحكيم والوساطة الاتفاقية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.22.34 بتاريخ 24 ماي 2022، الجريدة الرسمية عدد 7099 بتاريخ 13 يونيو 2022.

³⁴⁰³ انظر المادتين 14 و16 من القانون رقم 95.17؛ وتنص المادة 16 على عدم جواز التحكيم في النزاعات المتعلقة بالتصرفات الأحادية للسلطات العامة، مع إمكان تحكيم النزاعات المالية الناتجة عنها باستثناء النزاعات المتعلقة بتطبيق قانون جبائي.

³⁴⁰⁴ المدونة العامة للضرائب، صيغة 2026 المحينة بقانون المالية رقم 50.25، المادة 244، وزارة الاقتصاد والمالية، المديرية العامة للضرائب، منشورة بتاريخ 5 يناير 2026.

2026، ودخل حيز التنفيذ بعد ستة أشهر من تاريخ نشره. وقد جمع هذا القانون شتات عدد من المساطر المدنية والإدارية والتجارية، ونسخ ابتداء من دخوله حيز التنفيذ قانون المسطرة المدنية لسنة 1974 والقوانين المنظمة للمحاكم التجارية والمحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية، مع إبقاء قانون 95.17 مرجعا مستقلا للتحكيم والوساطة الاتفاقية.³⁴⁰⁵

وفي الجانب الجبائي، أصبحت المدونة العامة للضرائب لسنة 2026 المرجع الأساسي في تنظيم الضريبة والمراقبة والمنازعة واللجان والطعن القضائي. وقد نشرت المديرية العامة للضرائب نسخة 2026 من المدونة متضمنة التعديلات التي أدخلها قانون المالية رقم 50.25، وهو ما يجعلها المرجع العملي الراهن للتحليل.³⁴⁰⁶ وفي الوقت نفسه، يظل القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي مرجعا استراتيجيا لتطوير المنظومة، بما يكرسه من أهداف تتعلق بالفعالية والعدالة والشفافية وتعزيز حقوق الخاضعين للضريبة والأمن القانوني.³⁴⁰⁷

ولا يمكن أيضا فصل الموضوع عن إصلاح الجبايات الترابية. فقد صدر القانون رقم 14.25 بتاريخ 6 يونيو 2025 بتغيير وتنظيم القانون رقم 47.06، ونشر بالجريدة الرسمية عدد 7412 بتاريخ 12 يونيو 2025. وقد مست تعديلاته مواد متعددة من بينها المواد 45 و82 و100 و116 و167، لكنها لم تمس المادة 164 المتعلقة بحظر التحكيم، وهو ما يعني أن المشرع، رغم تجديد جوانب مهمة من المنظومة الترابية، لم يغير موقفه من التحكيم الضريبي.³⁴⁰⁸

كما يطرح ميثاق الاستثمار الجديد سؤالا إضافيا. فالقانون-الإطار رقم 03.22 بمثابة ميثاق الاستثمار يعكس انفتاحا واضحا على آليات تسوية منازعات الاستثمار، بما فيها التحكيم في الحدود التي يجيزها التشريع والاتفاقيات الدولية. غير أن هذا الانفتاح لا يمكن اعتباره ناسخا للحظر الخاص بالمنازعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي، لأن قواعد التحكيم في منازعات الاستثمار تظل خاضعة لمبدأ التخصص وللمقتضيات الخاصة الواردة في القانون 95.17 والمدونة العامة للضرائب.³⁴⁰⁹

يتضح من ذلك أن دراسة التحكيم الضريبي في المغرب تقتضي التمييز بين أمرين: ما يسمح به القانون حاليا، وما يمكن للمشرع أن يسمح به مستقبلا. فالوضع القائم يتسم بحظر واضح للمنازعات المتعلقة مباشرة بتطبيق القانون الجبائي. أما الإصلاح الممكن فيستدعي بحث حدود هذا الحظر، وطبيعة المنازعات التي يمكن، إذا تدخل المشرع مستقبلا، إخضاعها لآلية تحكيم متخصصة دون المساس بأصل السلطة الضريبية للدولة.

ومن هنا تطرح الدراسة الإشكالية الآتية: إلى أي حد يسمح الإطار التشريعي المغربي النافذ سنة 2026 بإعادة التفكير في التحكيم الضريبي، رغم استمرار الحظر الصريح للمنازعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي، وما الشروط التي يمكن أن يقوم عليها نموذج مغربي خاص للتحكيم الضريبي إذا اختار المشرع مستقبلا فتح هذا المجال بصورة محدودة؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية أسئلة تتعلق بموقع المادة 16 من القانون 95.17 في بناء الحظر، وعلاقة هذا الحظر بالمادة 244 من المدونة العامة للضرائب والمادة 164 من القانون 47.06، ومدى تأثير القانون 58.25 على البنية الإجرائية للمنازعة، والطبيعة

³⁴⁰⁵ القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.26.07 بتاريخ 11 فبراير 2026، الجريدة الرسمية عدد 7485 بتاريخ 23 فبراير 2026، ولا سيما المادتان 643 و644.

³⁴⁰⁶ وزارة الاقتصاد والمالية، المديرية العامة للضرائب، المدونة العامة للضرائب، صيغة 2026 ((Code Général des Impôts 2026)، المتضمنة لتعديلات قانون المالية رقم 50.25 للسنة المالية 2026 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.25.67 بتاريخ 19 جمادى الآخرة 1447 (10 دجنبر 2025)؛ وانظر في خبر وضعها على الخط: Medias24، « Fiscalité. Mise en ligne du Code général des impôts 2026 », 31 décembre 2025.

³⁴⁰⁷ القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.21.86 بتاريخ 15 من ذي الحجة 1442 (26 يوليوز 2021)، الجريدة الرسمية عدد 7007 بتاريخ 15 من ذي الحجة 1442 (26 يوليوز 2021)؛ ويؤكد القانون على الفعالية والعدالة والشفافية وتعزيز حقوق الخاضعين للضريبة والأمن القانوني.

³⁴⁰⁸ القانون رقم 14.25 بتغيير وتنظيم القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.25.50 بتاريخ 9 ذي الحجة 1446 (6 يونيو 2025)، الجريدة الرسمية عدد 7412 بتاريخ 15 ذي الحجة 1446 (12 يونيو 2025). وقد شملت تعديلاته، من بين ما شملته، المواد 45 و82 و100 و116 و167، دون المادة 164 المتعلقة بحظر التحكيم.

³⁴⁰⁹ القانون-الإطار رقم 03.22 بمثابة ميثاق الاستثمار، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.22.76 بتاريخ 14 من جمادى الأولى 1444 (9 دجنبر 2022)، الجريدة الرسمية عدد 7151 بتاريخ 17 جمادى الأولى 1444 (12 دجنبر 2022)، ولا سيما المادتان 37 و38 المتعلقتان بتسوية المنازعات، مع مراعاة التشريع الجاري به العمل والاتفاقيات الدولية في مجال التحكيم.

القانونية للجان الضريبية، وحدود الاستفادة من ميثاق الاستثمار والقانون-الإطار للإصلاح الجبائي والتجارب المقارنة في صياغة اقتراح تشريعي وطني.

ولا ينطلق هذا البحث من فراغ. فقد تناول الفقه المغربي إشكالية قابلية المنازعة الجبائية للتحكيم في دراسات سابقة، منها دراسة الدكتور مراد طاهوري التي عرضت لحظر التحكيم في المادة الضريبية بين منع القانون ومتطلبات التنمية،³⁴¹⁰ كما سبق للباحث أن عالج التأصيل النظري للتحكيم في النزاع الضريبي، ودعا إلى مراجعة المقتضيات المانعة وإسناد هذه المنازعات إلى محكمين متخصصين.³⁴¹¹ ويحاول هذا البحث أن يبني على هذه الأعمال، مع تحيينها في ضوء النصوص الصادرة بين 2022 و 2026 والمعطيات المقارنة الحديثة.

وسنعالج الموضوع وفق تقسيم ثنائي:

المبحث الأول: الوضع القانوني الراهن للتحكيم الضريبي في التشريع المغربي.

المبحث الثاني: إمكانات بناء نموذج مغربي خاص للتحكيم الضريبي في ضوء مستجدات 2026.

المبحث الأول: الوضع القانوني الراهن للتحكيم الضريبي في التشريع المغربي

يفرض تحديد الوضع القانوني للتحكيم الضريبي العودة أولا إلى الإطار العام للتحكيم بعد القانون 95.17، ثم الوقوف على النصوص الخاصة التي تقرر الحظر في المادة الجبائية. ولا يكفي في هذا السياق الاقتصار على المدونة العامة للضرائب، لأن المنع يتوزع بين قانون التحكيم وقوانين الضرائب والجبائيات الترابية، فضلا عن وجود نصوص أخرى، مثل ميثاق الاستثمار، قد توجي للوهلة الأولى بإمكان التوسع في التحكيم، لكنها لا تنشئ استثناء ضريبيا عاما.

المطلب الأول: قواعد التحكيم وحدود تطبيقها على المنازعات الضريبية

يقتضي هذا المطلب بيان القاعدة العامة أولا قبل تطبيقها على المجال الجبائي. لذلك نبدأ بتطور تنظيم التحكيم وموقع الأشخاص العامة في القانون رقم 95.17، ثم ننتقل إلى تفسير الحظر الخاص بالمنازعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي وتحديد حدوده العملية.

الفقرة الأولى: تطور التنظيم المغربي للتحكيم من قانون المسطرة المدنية إلى القانون 95.17

عرف التنظيم المغربي للتحكيم مراحل متعددة. فقد كان التحكيم منظما داخل قانون المسطرة المدنية، ثم أدخل القانون رقم 08.05 تعديلات واسعة سنة 2007 أعادت صياغة الأحكام المتعلقة بالتحكيم والوساطة الاتفاقية. غير أن التحول الأهم تم سنة 2022 مع صدور القانون رقم 95.17، الذي استخرج التحكيم من قانون المسطرة المدنية وجعله موضوع قانون مستقل. ويلاحظ أن صيغة الاستثناء الجبائي ليست جديدة، إذ كان الفصل 310 من قانون المسطرة المدنية، كما وقع تغييره بالقانون رقم 08.05، يقرر بدوره أن النزاعات المالية الناتجة عن التصرفات الأحادية للدولة والأشخاص العامة يمكن أن تكون محل عقد تحكيم «ما عدا المتعلقة بتطبيق قانون جبائي».³⁴¹² ومعنى ذلك أن القانون 95.17 لم ينشئ الحظر، وإنما نقله بالصيغة نفسها تقريبا، فاستمر قائما منذ سنة 2007 إلى اليوم، وهو ما يؤكد أن الأمر يتعلق باختيار تشريعي مستقر لا بمجرد بقايا تقنية من النص القديم.

ولم يكن هذا التغيير مجرد تغيير في الشكل. ففصل التحكيم عن قانون المسطرة المدنية يعني أن المشرع أراد بناء نظام مستقل له منطقته الخاص، من حيث اتفاق التحكيم، وتشكيل الهيئة، والاختصاص بالاختصاص، وتنفيذ الحكم، والتحكيم الدولي. وقد أكد

³⁴¹⁰ Mourad Tahori, « L'arbitrabilité du contentieux fiscal au Maroc entre l'interdiction de la loi et l'impératif de développement », Revue d'Études en Finances Publiques, vol. I, n° 1, janvier 2021.

³⁴¹¹ مصطفى الفوري، « التأصيل النظري للتحكيم في النزاع الضريبي »، مجلة القانون والأعمال الدولية، منشور إلكترونيا بتاريخ 6 دجنبر 2018؛ وانظر أيضا: « التحكيم الضريبي: حوار الدكتور مصطفى الفوري مع جريدة المساء »، منشور بموقع المجلة بتاريخ 22 فبراير 2019.

³⁴¹² الفصل 310 من قانون المسطرة المدنية، كما وقع تغييره وتنميته بالقانون رقم 08.05 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.169 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 (30 نونبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5584 بتاريخ 25 ذو القعدة 1428 (6 دجنبر 2007)؛ وانظر في عرض هذا المقتضى وتحليله: Mourad Tahori, op. cit.

القانون رقم 58.25 هذا الاختيار، إذ أشار في ديباجته التشريعية إلى استخراج المقتضيات المنظمة للتحكيم والوساطة الاتفاقية من قانون المسطرة المدنية وصدور القانون 95.17 بشأنها.³⁴¹³

ويقوم القانون 95.17 على مبدأ أساسي مفاده أن التحكيم ليس متاحا في كل حق، بل في الحقوق التي يملك أصحابها حق التصرف فيها. وهذا الشرط، الوارد في المادة 14، يحيل على فكرة قابلية الحق للتصرف، وهي فكرة تتصل مباشرة بالنظام العام. فالتحكيم، مهما اتسع مجاله، لا يستطيع تجاوز القواعد التي يعتبرها المشرع مرتبطة بمصالح عليا لا يملك الأفراد أو حتى بعض الأشخاص العامة حرية التصرف فيها.

وتظهر أهمية هذه الفكرة في المادة 16. فالمشرع لم يكتف بوضع معيار عام، بل تدخل صراحة لتحديد مجموعة من المنازعات المرتبطة بالسلطة العامة. فنص على عدم جواز التحكيم في النزاعات المتعلقة بالتصرفات الأحادية للدولة أو الجماعات الترابية أو الهيئات التي تتمتع بامتيازات السلطة العمومية. ثم سمح بالتحكيم في النزاعات المالية الناتجة عن هذه التصرفات، قبل أن يستثني من هذا الاستثناء المنازعات المتعلقة بتطبيق قانون جبائي.

ويظهر من المادة 16 أن المشرع لا يمنع التحكيم في كل نزاع تكون الدولة طرفا فيه. فهو يفرق بين القرارات التي تصدرها السلطة العامة بإرادتها المنفردة وبين المنازعات المالية الناتجة عنها. لكنه عندما يتعلق الأمر بتطبيق قانون جبائي، يعود إلى المنع الصريح ويخرج هذه المنازعات من مجال التحكيم.

أ- قراءة في البنية الثلاثية للمادة 16 من القانون 95.17

ولفهم نطاق الحظر بدقة، يحسن الرجوع إلى صياغة المادة 16 كما نشرت بالجريدة الرسمية، إذ تنص على ما يلي: «لا يجوز أن تكون محل تحكيم النزاعات المتعلقة بالتصرفات الأحادية للدولة أو الجماعات الترابية أو غيرها من الهيئات المتمتعة بامتيازات السلطة العمومية. غير أن النزاعات المالية الناتجة عنها، يمكن أن تكون محل عقد تحكيم، ما عدا المتعلقة بتطبيق قانون جبائي. يمكن أن تكون النزاعات المتعلقة بالعقود التي تبرمها الدولة أو الجماعات الترابية محل اتفاق تحكيم مع التقيد بالمقتضيات الخاصة بالمراقبة».³⁴¹⁴

ويكشف هذا النص عن ثلاث ملاحظات دقيقة. الملاحظة الأولى أن الفقرة الثانية لا تجيز في النزاعات المالية الناتجة عن التصرفات الأحادية إلا «عقد التحكيم»، ولم تستعمل عبارة «اتفاق التحكيم» الأعم التي استعملتها الفقرة الثالثة. ومؤدى ذلك، وفق التمييز المعروف بين عقد التحكيم الذي يبرم بعد نشوء النزاع وشرط التحكيم الذي يدرج مسبقا في العقد، أن المشرع لم يسمح في هذا المجال إلا بالتحكيم اللاحق على قيام النزاع، وهو ما يعكس حذرا خاصا تجاه التصرفات الصادرة عن السلطة العامة حتى في آثارها المالية.

والملاحظة الثانية أن الاستثناء الجبائي ورد تحديدا في الفقرة الثانية المتعلقة بالنزاعات المالية الناتجة عن التصرفات الأحادية، ولم يرد في الفقرة الثالثة المتعلقة بالعقود التي تبرمها الدولة أو الجماعات الترابية. وتسمح هذه الصياغة بالقول إن النزاع الناشئ عن بند تعاقد ذي مضمون مالي، كبند توزيع الأعباء أو بند الاستقرار التشريعي، يندرج من حيث الأصل في منطوق الفقرة الثالثة لا الثانية. غير أن هذه القراءة لا تكفي وحدها لفتح باب التحكيم في هذه النزاعات، لأن المادة 244 من المدونة العامة للضرائب والمادة 164 من القانون 47.06 تقرران حظرا عاما لا يرتبط بمصدر النزاع، وإنما بموضوعه، أي بكونه متعلقا بتطبيق القانون الجبائي. ومن ثم يظل المعيار الحاسم، كما سنبين، هو موضوع المهمة المسندة إلى المحكم.

أما الملاحظة الثالثة فتتعلق بالضمانات التي أحاط بها القانون 95.17 التحكيم الذي يكون فيه شخص عام طرفا، وهي ضمانات تصلح نواة لأي نظام مستقبلي للتحكيم الضريبي. فالمادة 17 تجيز للمقاولات العمومية الخاضعة لقانون الشركات التجارية

³⁴¹³ انظر ديباجة القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية، التي تشير إلى استخراج المقتضيات المنظمة للتحكيم والوساطة الاتفاقية من قانون المسطرة المدنية بعد صدور

القانون رقم 95.17.

³⁴¹⁴ المادة 16 من القانون رقم 95.17 المتعلق بالتحكيم والوساطة الاتفاقية، الجريدة الرسمية عدد 7099 بتاريخ 13 ذو القعدة 1443 (13 يونيو 2022).

وللمؤسسات العمومية والمنشآت العامة إبرام اتفاقات تحكيم، والمادة 51 توجب أن يكون الحكم التحكيمي معطلا متى كان أحد أطرافه شخصا من أشخاص القانون العام، والمادة 68 تسند النظر في طلب تدويل الحكم التحكيمي بالصيغة التنفيذية، في النزاعات التي يكون أحد أشخاص القانون العام طرفا فيها، إلى رئيس المحكمة الابتدائية الإدارية التي سينفذ الحكم في دائرتها، أو إلى رئيس المحكمة الابتدائية الإدارية بالرباط إذا كان التنفيذ يشمل مجموع التراب الوطني.³⁴¹⁵ ويعني ذلك أن المشرع المغربي يتوفر سلفا على أدوات للتعليل الإلزامي والرقابة القضائية الإدارية على التحكيم الذي يكون فيه شخص عام طرفا، وهي الأدوات نفسها التي يحتاجها التحكيم الضريبي.

ومن هنا يمكن القول إن القانون 95.17 يجسد في الوقت ذاته انفتاحا وتحفظا: انفتاحا على تحكيم منازعات مالية وعقدية تكون أشخاص القانون العام طرفا فيها، وتحفظا خاصا عندما يتعلق الأمر بتطبيق القانون الجبائي. وهذه الازدواجية مهمة لأنها تمنع تفسير الحظر تفسيراً أوسع مما يحتمله النص، كما تمنع في المقابل إنكار وضوحه في مجاله المباشر.

ويتربط على ذلك أن أي بحث في جواز التحكيم الضريبي بالمغرب يجب أن يميز بين حالتين. الأولى هي المنازعة التي يكون موضوعها المباشر تحديد الضريبة أو وعائها أو تصحيحها أو تفسير قاعدة جبائية أمرة، وهذه تقع حاليا داخل الحظر. والثانية هي منازعة مالية أو تعاقدية لها أثر ضريبي أو سياق ضريبي، لكنها لا تتمحور قانونيا حول تطبيق القانون الجبائي نفسه. وهذه الحالة الثانية تحتاج إلى تحليل دقيق بحسب موضوع الطلب وسببه، ولا ينبغي إدخالها آليا في المنع لمجرد وجود عنصر ضريبي في الخلفية.

لكن هذا التمييز لا يعني وجود باب تحكيم ضريبي داخلي واسع في القانون الحالي. فالمعيار الحاسم هو موضوع النزاع: إذا كان الحكم المطلوب من المحكم يقتضي الفصل مباشرة في مدى تطبيق قاعدة جبائية على الملزم، فإن النصوص النافذة تميل بوضوح إلى استبعاده. أما إذا كان النزاع يتعلق مثلا بتنفيذ التزام مالي تعاقدى وتترتب عليه آثار ضريبية تبعية، فقد لا يكون وصفه الضريبي كافيا وحده لاستبعاده، شريطة ألا يطلب من المحكم تقرير ضريبة أو إلغائها أو تعديلها.

الفقرة الثانية: حظر التحكيم في منازعات تطبيق القانون الجبائي

تعد عبارة «تطبيق قانون جبائي» أساسية لفهم نطاق المنع. فهي لا تعني فقط فرض الضريبة، كما أنها لا تشمل كل نزاع تكون للضريبة فيه علاقة بعيدة. ولهذا يجب تفسيرها بشكل متوازن، حتى لا يكون المنع ضيقا جدا أو واسعا أكثر من اللازم. فالتطبيق الجبائي، في معناه الطبيعي، يشمل تحديد خضوع واقعة أو شخص للضريبة، وتحديد الوعاء، والتصحيح، والتصفيه، واستحقاق الضريبة، وتطبيق الإعفاءات أو الاستثناءات أو الجزاءات الجبائية عندما تكون جزءا من النظام الضريبي. وهذه مسائل تمس مباشرة العلاقة الجبائية العمودية بين الإدارة والملزم.³⁴¹⁶

أما النزاعات التعاقدية بين شخصين حول من يتحمل اقتصاديا عبء ضريبة معينة، أو حول تفسير بند ضريبي داخل عقد، فإنها قد تكون قابلة للتحكيم بين الأطراف إذا لم يكن المطلوب من المحكم تغيير الموقف القانوني للإدارة أو إلزامها بربط أو إسقاط ضريبة. فالتحكيم في هذه الحالة يحسم العلاقة الخاصة بين الأطراف، لا العلاقة الجبائية في مواجهة الخزينة. وتبرز هذه الدقة بصورة خاصة في العقود الإدارية والاستثمارية. فقد يكون العقد متضمنا بندا يوزع التكاليف والرسوم أو يحدد أثر تغيير التشريع الضريبي على التوازن المالي للعقد. ويمكن نظريا أن يكون النزاع حول التعويض التعاقدى أو إعادة التوازن قابلا للتحكيم، دون أن يعني ذلك أن الهيئة التحكيمية تملك إلغاء ضريبة قررت الإدارة وفق القانون. وهذه الحدود هي التي تجعل من الضروري التمييز بين «تحكيم الأثر المالي للضريبة» و«تحكيم الضريبة ذاتها».

³⁴¹⁵ المواد 17 و51 و68 من القانون رقم 95.17 المتعلق بالتحكيم والوساطة الاتفاقية؛ وتنص الفقرة المعنية من المادة 51 على أنه «يجب أن يكون الحكم التحكيمي معطلا، متى كان أحد أطرافه شخصا من أشخاص القانون العام».

³⁴¹⁶ - مصطفى الفوري. التحكيم في النزاع الضريبي. أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص. جامعة محمد الأول وجدة (2016) ص 165

غير أن القانون المغربي لم يطور حتى الآن نظرية تشريعية تفصيلية لهذا التمييز. ولذلك يبقى المجال في حاجة إلى اجتهاد قضائي واضح أو تدخل تشريعي يحدد نطاق عبارة «تطبيق قانون جبائي»، خاصة مع اتساع العقود المركبة والاستثمارات العابرة للحدود واتفاقيات الاستقرار والضمانات المالية.

المطلب الثاني: تأكيد حظر التحكيم في القوانين الجبائية وأثر الإصلاحات الحديثة بعد تحديد حدود المنع في قانون التحكيم، يجب الانتقال إلى النصوص الجبائية نفسها ثم إلى القوانين التي تعكس السياسة العامة للدولة في مجال الاستثمار وتسوية المنازعات. ويسمح هذا الانتقال بتمييز أمرين: ثبات الحظر المباشر في المنازعة الجبائية من جهة، و اتساع قبول التحكيم في منازعات مالية وإدارية أخرى من جهة ثانية.

الفقرة الأولى: المادة 244 من المدونة العامة للضرائب والمادة 164 من قانون جبايات الجماعات الترابية إذا كانت المادة 16 من القانون 95.17 تمثل القاعدة العامة في قانون التحكيم، فإن المادة 244 من المدونة العامة للضرائب تمنح الحظر سنداً جبائياً مباشراً. فالمدونة العامة للضرائب في صيغة 2026، المحينة بقانون المالية رقم 50.25، ما تزال تقرر أن النزاعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي لا يمكن أن تكون موضوع تحكيم.³⁴¹⁷

ولهذا التكرار في النصوص أهمية واضحة. فوجود الحظر في قانون التحكيم وحده كان يمكن أن يثير نقاشاً حول مدى تأثير نصوص جبائية خاصة أو اتفاقيات معينة عليه. غير أن تكرار الحظر داخل المدونة العامة للضرائب يجعل موقف المشرع أكثر صراحة، ويؤكد أن الإقصاء ليس أثراً عرضياً لقواعد السلطة العامة، بل خياراً تشريعياً خاصاً بالمادة الجبائية. كما يمتد الموقف نفسه إلى جبايات الجماعات الترابية. فالمادة 164 من القانون رقم 47.06 تنص على عدم إمكانية إخضاع النزاعات المتعلقة بتطبيق هذا القانون للتحكيم. وقد تم تعديل القانون 47.06 على مراحل، خاصة بموجب القانون 07.20 ثم القانون 14.25، لكن الحظر الوارد في المادة 164 بقي دون تعديل.³⁴¹⁸

ويستحق القانون 14.25 التوقف عنده. فهو إصلاح حديث نسبياً ومهم في مجال الجبايات الترابية، وقد غير مواد تتعلق بأسعار بعض الرسوم ومساطر ومقتضيات أخرى، غير أن المشرع لم يستغل هذه المناسبة لإعادة النظر في المادة 164. ولا يجوز استنتاج نية تشريعية قاطعة من مجرد عدم التعديل، لكن الثابت أن النص المانع استمر بعد آخر إصلاحات المنظومة. وهكذا أصبح الحظر سنة 2026 قائماً على ثلاث ركائز متوازنة: قانون التحكيم، والمدونة العامة للضرائب، وقانون جبايات الجماعات الترابية. وهذا البناء يجعل أي ادعاء بوجود تحكيم ضريبي داخلي مباشر في القانون المغربي الحالي صعب التأسيس، ما لم يتعلق الأمر بنزاع لا يدخل حقيقة في مفهوم تطبيق القانون الجبائي. ويتربط على ذلك أثر عملي واضح: وجود شرط تحكيم في عقد لا يكفي وحده لإحالة منازعة ضريبية مباشرة إلى المحكم. فإذا كان القانون يمنع التحكيم في موضوع معين، فلا يستطيع اتفاق الأطراف تجاوز هذا المنع.

وهذا ما يميز التحكيم عن الاختصاص القضائي الاتفاقي. فالتحكيم يقوم على إرادة الأطراف، لكنها إرادة تعمل داخل الحدود التي رسمها القانون. وإذا كان المشرع قد اعتبر فئة من المنازعات غير قابلة للتحكيم، فإن رضا الأطراف لا يكفي لإضفاء الاختصاص على الهيئة.

الفقرة الثانية: الإصلاح الجبائي والنصوص المغربية الداعمة لتوسيع مجال التحكيم

تظهر أهمية هذا المحور لأن القانون المغربي لا يتخذ موقفاً واحداً رافضاً للتحكيم كلما كانت الدولة أو جماعة ترابية أو مؤسسة عمومية طرفاً في النزاع. بل توجد نصوص عديدة تسمح به في مجالات مالية وتعاقدية ترتبط بالمرفق العام والاستثمار. وهذا المعطى لا يلغي الحظر الجبائي، لكنه يضعه في سياقه الصحيح ويقوي فكرة إمكان إعادة صياغته مستقبلاً.

³⁴¹⁷ المدونة العامة للضرائب، صيغة 2026، المادة 244 تحت المقتضيات المتعلقة بتمثيل الإدارة الجبائية والتحكيم، والتي تحظر إخضاع النزاعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي للتحكيم.

³⁴¹⁸ المادة 164 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية؛ وانظر أيضاً القانونين رقم 07.20 ورقم 14.25 المغربيين والمتضمنين له.

ويشكل الدستور نقطة البداية في هذا التحليل. فالفصل 39 يقرر أن التكاليف العمومية لا يحدثها ولا يوزعها إلا القانون، بينما يجعل الفصل 71 النظام الضريبي ووعاء الضرائب ومقدارها وطرق تحصيلها من مجال القانون.³⁴¹⁹ ويؤكد هذان الفصلان مبدأ الشرعية الضريبية، لكنهما لا ينصان على أن كل نزاع ضريبي يجب أن يبقى، بالضرورة، خارج أي وسيلة بديلة ينشئها المشرع نفسه. ولذلك يمكن الدفاع عن فكرة مفادها أن المشرع، ما دام هو صاحب الاختصاص في تنظيم الضريبة، يستطيع من حيث المبدأ أن يحدد بنص صريح فئات محدودة من المنازعات التي تفصل فيها هيئة متخصصة، مع بقاء إنشاء الضريبة ووعائها وسعرها وإعفاءاتها في يد القانون وحده.

ويعزز هذا التحليل القانون رقم 86.12 المتعلق بعقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص، كما وقع تغييره وتتميمه بالقانون رقم 46.18. فالمادة 27 منه تنص صراحة على أن عقد الشراكة يمكن أن يعتمد الصلح أو الوساطة الاتفاقية أو التحكيم أو القضاء لتسوية النزاعات، كما تلزم العقد بتحديد هيئة التحكيم عند اختيار هذه الوسيلة.³⁴²⁰ وهذا النص مهم لأنه يثبت أن وجود شخص عام وارتباط النزاع بمرفق أو مشروع ذي مصلحة عامة لا يؤديان وحدهما إلى استبعاد التحكيم.

والاتجاه نفسه موجود في القانون رقم 54.05 المتعلق بالتدبير المفوض للمرافق العامة. فالمادة 9 منه تجيز لعقد التدبير المفوض أن ينص على التحكيم، إما وفق التشريع الجاري به العمل أو وفق اتفاقية دولية مطبقة على العقد.³⁴²¹ وتزداد أهمية هذا النص لأن التدبير المفوض يتعلق مباشرة بمرافق عامة وبأموال ومصالح جماعية، ومع ذلك قبل المشرع مبدأ التحكيم في النزاعات التعاقدية الناشئة عنه.

وتقدم هذه النصوص حجة قوية لصالح طرحنا: النظام العام لا يعني في القانون المغربي استبعاد التحكيم في كل نزاع يرتبط بالمصلحة العامة أو المال العام. وإنما يميز المشرع بحسب طبيعة النزاع. ومن ثم فإن خصوصية المنع الضريبي ترجع إلى اختيار تشريعي محدد، لا إلى استحالة قانونية مطلقة ملازمة لفكرة التحكيم ذاتها. وهذا يسمح بمناقشة تعديل الاختيار التشريعي مستقبلا دون المساس بمبدأ الشرعية الضريبية.

يقدم القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي مرجعا ضروريا لقراءة مستقبل المنازعة الضريبية. فديباجته وأحكامه تؤكد الحاجة إلى نظام جبائي فعال وعادل ومنصف ومتوازن، وإلى تعزيز حقوق الخاضعين للضريبة وضمان الأمن القانوني وتبسيط النظام وشفافيته.³⁴²²

غير أن القانون-الإطار لا يتضمن إقرارا مباشرا للتحكيم الضريبي. ولذلك لا يمكن استخدام مبادئ الأمن القانوني أو تحسين العلاقة مع الملزم لإلغاء الحظر القائم. لكن هذه المبادئ تفتح مجالا للنقاش الإصلاحي: فإذا كان هدف الإصلاح هو تحسين الأمن القانوني والنجاعة، فهل يمكن أن تصبح وسائل التسوية المتخصصة، ومنها التحكيم في فئات محددة، إحدى أدوات تحقيق هذا الهدف مستقبلا؟

ومع ذلك، يتضمن القانون-الإطار مقتضيات تستحق القراءة الدقيقة في هذا السياق. فالمادة 14 منه تقرر أن تفسير النصوص الجبائية من لدن الإدارة الجبائية لا يمكن أن يترتب عنه أي تغيير للقواعد القانونية المعمول بها، وهو مبدأ يصلح أن يمتد، بالمنطق نفسه، إلى أي هيئة تحكيمية مستقبلية: فالمحكم، مثل الإدارة، لا يملك أن يغير القاعدة الجبائية بدعوى تفسيرها. كما تجعل المادة 17 من بين وسائل تعزيز علاقات الثقة بين الإدارة الجبائية والملزمين تامين عمل الهيئات المختصة بالطعون الضريبية، وهو

³⁴¹⁹ دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الفصل 39 والفصل 71، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 30 يوليوز 2011.

³⁴²⁰ القانون رقم 86.12 المتعلق بعقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص، كما وقع تغييره وتتميمه بالقانون رقم 46.18، المادة 27 المتعلقة بكيفيات تسوية النزاعات.

³⁴²¹ القانون رقم 54.05 المتعلق بالتدبير المفوض للمرافق العامة، المادة 9، الجريدة الرسمية عدد 5404 بتاريخ 16 مارس 2006.

³⁴²² القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، الديباجة والأحكام العامة المتعلقة بتعزيز حقوق الخاضعين للضريبة وضمان الأمن القانوني وتبسيط النظام الجبائي وشفافيته.

ما يمنح النقاش حول تطوير هيئات الطعن، بما فيه إمكان إحداث هيئة تحكيمية متخصصة، سندا في التوجهات التي اعتمدها المشرع نفسه.³⁴²³

وتكتسي المادة 19 من القانون-الإطار دلالة زمنية خاصة. فهي تقضي بدخول أحكامه حيز التطبيق ابتداء من تاريخ نشره، وبإصدار النصوص المتعلقة ببعض مقتضياته، ولا سيما المواد 4 و9 و13، داخل أجل خمس سنوات، على أن تصدر النصوص الأخرى بصورة تدريجية.³⁴²⁴ وبما أن القانون-الإطار نشر بالجريدة الرسمية في 26 يوليوز 2021، فإن أفق السنوات الخمس قد انقضى في يوليوز 2026. ويجعل ذلك سنة 2026 لحظة مناسبة لتقييم ما تحقق من أهداف الإصلاح في شقه المتعلق بالأمن القانوني والعلاقة مع الملمزمين، ولطرح أسئلة ما بعد المرحلة الأولى من الإصلاح، ومنها سؤال آليات تسوية المنازعات.

ويتقاطع هذا التوجه مع توصيات المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات المنعقدة بالصخيرات يومي 3 و4 ماي 2019، التي دعت، في محور تعزيز الأمن القانوني، إلى تقوية استقلالية هيئات الطعن، وإلى إحداث إطار قانوني للاتفاقات الودية المبرمة على إثر المراقبة الجبائية، وتوسيع مجال الاستشارات الجبائية المسبقة.³⁴²⁵ وتكشف هذه التوصيات أن الحاجة إلى هيئات أكثر استقلالا وإلى تسويات ذات إطار قانوني واضح ليست مطلبا أكاديميا فقط، بل كانت جزءا من التشخيص الرسمي الذي سبق القانون-الإطار. ويزداد هذا المعطى أهمية إذا علمنا أن التسوية الاتفاقية تشكل في الواقع العملي المأل للبالغ للمراقبة الجبائية، إذ أوردت الصحافة الاقتصادية سنة 2017، بمناسبة تقنين المديرية العامة للضرائب لمسطرة الاتفاقات الودية، أن أكثر من ثمان عمليات مراقبة من كل عشر تنتهي باتفاق.³⁴²⁶ فالسؤال الحقيقي إذن ليس هل تقبل المنظومة التسوية خارج القضاء، بل كيف تؤثر هذه التسوية بضمانات الاستقلال والتعليل والمساواة.

ويزداد السؤال أهمية في ضوء تطور الاقتصاد المغربي وتزايد الاستثمارات والمجموعات ذات المعاملات الدولية. فبعض المنازعات الجبائية، خاصة تلك المتعلقة بالتقييمات الاقتصادية وأسعار التحويل وتوزيع الأرباح، تتطلب خبرة دقيقة وقد تستغرق زمنا طويلا أمام المساطر التقليدية. وهنا يظهر التحكيم المتخصص، من منظور إصلاحي لا من منظور القانون الحالي، كخيار يستحق التقييم. أما ميثاق الاستثمار، فإنه يؤكد انفتاح النظام المغربي على التسوية الودية والتحكيم في منازعات الاستثمار. وتسمح أحكامه بإدراج آليات لتسوية النزاعات في اتفاقيات الاستثمار وفق التشريع الجاري به العمل والاتفاقيات الدولية ذات الصلة.³⁴²⁷ غير أن هذا الانفتاح لا يمكن قراءته بمعزل عن المادة 16 من القانون 95.17 والمادة 244 من المدونة العامة للضرائب.

فإذا ثار نزاع بين مستثمر والدولة بشأن تنفيذ اتفاقية استثمار أو التزامات تعاقدية، فقد يكون التحكيم متاحا وفق شروطه. أما إذا تحول موضوع النزاع إلى طلب حسم مدى استحقاق ضريبة مفروضة بمقتضى القانون الوطني، فإن مجرد وجود اتفاقية استثمار لا يكفي بالضرورة لتجاوز الحظر الداخلي، إلا إذا كان هناك أساس دولي خاص وملزم يغير طبيعة النزاع أو يمنح اختصاصا مستقلا وفقا للقواعد الدولية المطبقة.

وهنا يجب أيضا التمييز بين التحكيم الاستثماري والتحكيم الضريبي الداخلي. فالتحكيم الاستثماري قد يتناول تدبيرا ضريبيا من زاوية احترام التزامات الدولة الدولية تجاه المستثمر، مثل عدم التمييز أو حماية الاستثمار، دون أن يعني ذلك أن الهيئة تتحول إلى

³⁴²³ المادتان 14 و17 من القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، الجريدة الرسمية عدد 7007 بتاريخ 26 يوليوز 2021.

³⁴²⁴ المادة 19 من القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي.

³⁴²⁵ Recommandations des troisièmes Assises nationales sur la fiscalité (Skhirat, 3-4 mai 2019), axe « Renforcement de la sécurité juridique », reproduites dans : « Focus : recommandations de la troisième édition des Assises nationales de la fiscalité », Revue d'Études en Finances Publiques, vol. I, n° 1, janvier 2021 ; وانظر أيضا: وزارة الاقتصاد والمالية، توصيات المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، 2019.

³⁴²⁶ L'Économiste, « Contrôle fiscal : la DGI codifie les accords à l'amiable », 21 septembre 2017.

³⁴²⁷ القانون-الإطار رقم 03.22 بمثابة ميثاق الاستثمار، المادتان 37 و38؛ ولا تنشئ هاتان المادتان استثناء عاما من الحظر الوارد في المادة 16 من القانون 95.17 والمادة 244 من المدونة العامة للضرائب.

محكمة ضريبية وطنية تعيد ربط الضريبة وفق المدونة العامة للضرائب. وهذا التمييز أساسي حتى لا تختلط قواعد المسؤولية الدولية بقواعد الاستحقاق الجبائي الداخلي.

المبحث الثاني: إمكانات بناء نموذج مغربي خاص للتحكيم الضريبي في ضوء مستجدات 2026

استمرار الحظر في القانون الحالي لا يمنع من مناقشة إمكانية إصلاحه مستقبلا. لكن أي فتح لمجال التحكيم الضريبي يحتاج إلى نص قانوني صريح. لذلك لا يتعلق السؤال بكيفية تجاوز الحظر القائم، بل بمدى وجود أسباب تبرر تعديل هذا الحظر وتحديد المجالات التي يمكن أن يشملها التحكيم.

المطلب الأول: دور اللجان الضريبية والقضاء في تطوير تسوية النزاع

لا يكفي تقييم التحكيم الضريبي من خلال نصوص المنع وحدها، لأن المنازعة الجبائية المغربية تعرف مؤسسات متخصصة قبل القضاء، كما أن القضاء نفسه عرف إصلاحا إجرائيا مهما سنة 2026. ومن ثم سنبحث أولا في دلالة اللجان الضريبية، ثم في موقع القضاء بعد القانون رقم 58.25 ومدى إمكان الجمع مستقبلا بين الرقابة القضائية والتحكيم المتخصص.

الفقرة الأولى: اللجان المحلية والجهوية والوطنية وطبيعتها القانونية

تقوم المنازعة الضريبية المغربية على مسار متعدد المراحل. فقبل الوصول إلى القضاء، يعرف النظام آليات إدارية وتوجيهية وهيئات جماعية متخصصة، أبرزها اللجان المحلية لتقدير الضريبة، واللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة. وقد وزعت المدونة العامة للضرائب لسنة 2026 الاختصاصات بين هذه الهيئات بحسب طبيعة النزاع وحجم رقم الأعمال ونوع المراقبة.³⁴²⁸

ويثير وجود هذه اللجان منذ زمن سؤالا حول مدى قربها من التحكيم. فهي هيئات جماعية، ويشارك في بعضها قضاة أو ممثلو الملمزين والإدارة، وتنظر في نزاعات ذات طبيعة تقنية، وتصدر مقررات معللة. ولهذه الأسباب وصفها بعض الفقه قديما بأنها تحمل خصائص تحكيمية أو شبه تحكيمية.³⁴²⁹

غير أن الوصف الأدق في ضوء القانون الحالي هو اعتبارها هيئات إدارية ذات وظيفة شبه قضائية، لا هيئات تحكيمية بالمعنى الفني. فالتحكيم يقوم على اتفاق تحكيم، بينما اختصاص اللجان مصدره القانون. والأطراف لا يختارون الهيئة بحرية على نحو ما هو مألوف في التحكيم. كما أن الإدارة ممثلة مؤسسيا داخل بعض تشكيلاتها، وتظل مقرراتها قابلة للطعن أمام القضاء وفق المادة 242 من المدونة العامة للضرائب.³⁴³⁰

وهذا الوصف مهم لسببين. أولا، لأن اللجان الضريبية ليست تحكما بالمعنى القانوني، إذ لا يوجد اتفاق تحكيم بين الإدارة والملمزم. وثانيا، لأن وجود هذه اللجان يبين أن المشرع يقبل عرض النزاع الضريبي على هيئات متخصصة قبل الوصول إلى القضاء، ما دام القانون هو الذي يحدد اختصاصها وطريقة عملها.

وهذا الاستنتاج مفيد في النقاش الإصلاحي. فإذا كان النظام الجبائي يسمح بالفعل بهيئات جماعية تقنية ذات اختصاص قانوني، فإن الانتقال إلى تحكيم ضريبي محدود لا يعد قطيعة فلسفية كاملة مع المنظومة، بل تغييرا في طبيعة الهيئة ومصدر مشروعيتها ودرجة إلزام قرارها و ضمانات استقلالها.

³⁴²⁸ المدونة العامة للضرائب، صيغة 2026، المواد 225 و 225 المكررة و 226 المتعلقة على التوالي باللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

³⁴²⁹ انظر مثلا: عبد الواحد حليبي، «مسطرة التحكيم أمام اللجان الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي»، مجلة القانون والأعمال الدولية، منشور إلكتروني بتاريخ 5 نونبر 2019، ويعكس عنوان الدراسة نفسه استعمال مصطلح التحكيم للدلالة على مسطرة الطعن أمام اللجان.

³⁴³⁰ المدونة العامة للضرائب، صيغة 2026، المادة 242 المتعلقة بالطعن القضائي في الضرائب والقرارات الصادرة في إطار مساطر اللجان.

كما أن إدخال اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أسهم في إعادة هيكلة نظام اللجان. فلم تعد الصورة الثنائية القديمة القائمة على لجنة محلية ثم لجنة وطنية كافية لوصف الوضع الراهن. وقد أصبحت اللجان الجهوية تختص بفئات محددة من النزاعات، بما يعكس اتجاهها نحو توزيع الاختصاص على أساس طبيعة الملف وحجمه.

وقد أحدثت هذه اللجان الجهوية بموجب قانون المالية لسنة 2022، الذي أضاف المادة 225 المكررة إلى المدونة العامة للضرائب، وأسند إليها النظر في المطالبات المتعلقة بتصحيح الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة، وبفحص محاسبة الملتزمين الذين يقل رقم أعمالهم المصرح به عن عشرة ملايين درهم برسم كل سنة محاسبية من الفترة غير المتقدمة الخاضعة للفحص، مع حصر اختصاص اللجان المحلية في المنازعات المتعلقة بالدخول المهنية الخاضعة لنظام المساهمة المهنية الموحدة والدخول العقارية وواجبات التسجيل والتمبر.³⁴³¹ ثم صادق مجلس الحكومة في 16 شتنبر 2022 على مشروع المرسوم المحدد لعدد هذه اللجان في تسع، بعدد المديرات الجهوية للضرائب، على أن يوجد مقرها لدى المحاكم الإدارية، أولدى المحاكم الابتدائية في الجهات التي لا توجد بها محكمة إدارية.³⁴³²

وتبين المعطيات الرسمية حجم ما تتحمله المرحلة الإدارية من المنازعة. فحسب التقرير السنوي للمديرية العامة للضرائب برسم سنة 2023، بلغ عدد الشكايات المودعة خلال تلك السنة 78.916 شكاية، وعدد الملفات المسواة 79.276 ملفا، سوي 77,3 في المائة منها داخل أجل شهر.³⁴³³ وتدل هذه الأرقام على أن الجزء الأكبر من الخلافات يحسم إداريا، ويرجح أن ما يصل منها إلى اللجان ثم إلى القضاء يمثل الملفات الأكثر تعقيدا وقيمة. وهذه الفئة بالذات هي التي يطرح بشأنها سؤال التخصص والسرعة والاستقلال، ومن ثم سؤال التحكيم المتخصص.

ويعزز هذا التطور فكرة التخصص. فالتحكيم الضريبي، إذا أقر مستقبلا، لا ينبغي أن يكون تحكيما عاما لكل المنازعات، بل يمكن أن يبنى على منطق مشابه في توزيع الاختصاص بحسب القيمة ونوع الضريبة والمسألة الفنية، مع ضمانات استقلال أقوى من اللجان الإدارية.

الفقرة الثانية: الرقابة القضائية بعد القانون رقم 58.25 وأثرها على تصور التحكيم الضريبي

دخل القانون رقم 58.25 حيز التنفيذ بعد ستة أشهر من نشره، أي ابتداء من 24 غشت 2026،³⁴³⁴ وهو ما جعل الإطار الإجرائي للمنازعات المدنية والإدارية والتجارية يدخل مرحلة جديدة خلال سنة 2026. وقد نصت المادة 643 على هذا الأجل، بينما نصت المادة 644 على نسخ قانون المسطرة المدنية لسنة 1974 والقوانين المحدثه للمحاكم التجارية والإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية، مع تعويض الحالات إلى النصوص المنسوخة بالمقتضيات المماثلة في القانون الجديد.³⁴³⁵

ويستفاد من تقديم القانون رقم 58.25 كما نشر بالجريدة الرسمية أن المشرع استحضر صراحة استخراج المقتضيات المنظمة للتحكيم والوساطة الاتفاقية، أي الفصول من 306 إلى 327 من قانون المسطرة المدنية السابق، ونقلها إلى القانون رقم 95.17،³⁴³⁶ بما يؤكد أن قانون المسطرة الجديد لم يقصد إعادة تنظيم التحكيم، وأن قواعد قابلية النزاع للتحكيم، ومنها الاستثناء الجبائي، تظل محكومة بالقانون 95.17 وبالنصوص الجبائية الخاصة. كما يتضمن القانون الجديد مقتضيات تمس مباشرة القضاء

³⁴³¹ المادة 225 المكررة من المدونة العامة للضرائب، المضافة بقانون المالية رقم 76.21 للسنة المالية 2022؛ وانظر في عرض مضامين هذا التعديل: CMS Maroc, « Adoption de la loi de finances 2022 », 2022.

³⁴³² CGEM, « Adoption d'un projet de décret sur les commissions régionales du recours fiscal », septembre 2022.

³⁴³³ المديرية العامة للضرائب، التقرير السنوي برسم سنة 2023، ص 11.

³⁴³⁴ Cabinet Yassine Krari et Associés, « Loi 58.25 — Le nouveau Code de procédure civile marocain entre en vigueur le 24 août 2026 », veille juridique, 2026.

³⁴³⁵ القانون رقم 58.25، المادتان 643 و644؛ يدخل القانون حيز التنفيذ بعد ستة أشهر من نشره، ويتنسخ قانون المسطرة المدنية لسنة 1974 والقانون رقم 53.95 المحدث

للمحاكم التجارية والقانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية والقانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، مع أحكام انتقالية.

³⁴³⁶ تقديم القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.26.07 بتاريخ 22 من شعبان 1447 (11 فبراير 2026)، الجريدة الرسمية عدد 7485 بتاريخ 5 رمضان 1447 (23 فبراير 2026).

الإداري الذي تؤول إليه المنازعة الجبائية، منها المادة 38 التي حددت اختصاصات المحاكم الإدارية وأضافت إليها فئات جديدة من النزاعات، والمادة 56 المتعلقة بالأقسام المتخصصة في القضاء الإداري بالمحاكم الابتدائية.³⁴³⁷ وبالنسبة للمنازعة الضريبية، لا يعني هذا أن المدونة العامة للضرائب فقدت قواعدها الخاصة. فالمادة 242 تبقى المرجع الجبائي في فتح الطعن القضائي في الحالات التي تحددها المدونة، بينما تطبق قواعد المسطرة المدنية الجديدة فيما لا يوجد بشأنه نص خاص ووفق توزيع الاختصاص الذي نظمته القانون.

ويحمل القانون 58.25 فلسفة إجرائية مهمة، من أبرز عناصرها تجميع المساطر، والرقمنة، وتبسيط الإجراءات، وتعزيز الآجال المعقولة وحقوق الدفاع. وهذه المبادئ لا تنشئ تحكما ضريبيا، لكنها تزيد الضغط الإصلاحي باتجاه نجاعة المنازعة ككل. فإذا كان أحد مبررات رفض التحكيم هو قدرة القضاء على تقديم حماية فعالة وسريعة، فإن تطوير القضاء وتقليص آجاله يظل أولوية. لكن إذا استمرت بعض المنازعات التقنية في التعقيد وطول الزمن، فقد يصبح من المناسب تقييم وسائل إضافية لا تنافس القضاء بل تكمله.

وإذا أقر المشرع التحكيم الضريبي مستقبلا، فيجب أن يكون وسيلة مكاملة للقضاء لا بديلا عنه. ويظل القضاء مسؤولا عن حماية الشرعية والنظام العام، بينما يمكن لهيئة متخصصة أن تفصل في أنواع محددة من النزاعات تحت رقابة قضائية واضحة. ويؤكد التطور المؤسسي داخل الدولة نفسها هذا التوجه نحو الاهتمام بالتحكيم والوسائل البديلة. فقد أعيد تنظيم الوكالة القضائية للمملكة سنة 2026 بما يتضمن قسما للقضايا التجارية والتحكيم والوسائل البديلة، ومصلحة لمنازعات التحكيم والاستثمار، ومصلحة للمصالحة والتوفيق. ولا يتعلق الأمر بتحكيم ضريبي، لكنه يدل على أن الدولة أصبحت تبني خبرة مؤسسية دائمة في تدبير التحكيم والوقاية من المنازعات ذات الأثر المالي.³⁴³⁸

المطلب الثاني: أسس الدفاع عن التحكيم الضريبي ومقترح تنظيمه في المغرب يفترض الدفاع عن التحكيم الضريبي تحديد الأساس الذي يبرر إعادة النظر في الحظر، ثم ضبط الحدود التي تمنع تحول التحكيم إلى وسيلة للتصرف الحرفي الضريبية. لذلك سنعرض أولا الحجج التي تدعم فتح المجال بصورة محدودة، ثم نقترح في الفقرة الثانية أهم القواعد التي يمكن أن يقوم عليها تنظيم مغربي خاص. الفقرة الأولى: أسباب إعادة النظر في الحظر الشامل للتحكيم الضريبي

إن اقتراح السماح ببعض صور التحكيم الضريبي لا يعني تجاهل خصوصية الضريبة. فالضريبة التزام قانوني يرتبط بتمويل النفقات العمومية وبمبدأ المساواة أمام التكاليف العامة. ولهذا لا يجوز أن يترك إنشاء الضريبة أو تحديد أسعارها أو إعفاءاتها لإرادة الأطراف أو لتقدير المحكم.

غير أن حماية الشرعية الضريبية لا تعني بالضرورة احتكار القضاء وحده لكل مرحلة من مراحل النزاع. فالدستور جعل إحداث الضرائب وتحديد عناصرها الأساسية من اختصاص القانون، ولم يقرر أن النزاع الناتج عن تطبيقها لا يمكن أن يعرض إلا على جهة قضائية. ومن ثم يمكن، من الناحية النظرية، التمييز بين سلطة المشرع في إنشاء الضريبة، وهي سلطة لا يجوز للمحكم أن يحل محلها، وبين مهمة الفصل في نزاع فني أو مالي محدد بعد أن تكون القاعدة الضريبية قد وضعت سلفا. وتقوى هذه الحجة بالنظر إلى اختيارات المشرع المغربي في مجالات أخرى. فإذا كان القانون يسمح بالتحكيم في عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص وفي عقود التدبير المفوض، وقبل ميثاق الاستثمار اللجوء إلى التحكيم في منازعات الاستثمار، فإن القول

³⁴³⁷ المادتان 38 و56 من القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية؛ وانظر في عرضهما: «قواعد الاختصاص النوعي والمحلي والدولي في ضوء القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية»، مكتبة القانون (bibliodroit.com)، شتبر 2026.

³⁴³⁸ قرار وزير الاقتصاد والمالية الصادر في 27 مارس 2026، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 7498 بتاريخ 9 أبريل 2026، بشأن تنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، ويتضمن تنظيم الوكالة القضائية للمملكة بقسم للقضايا التجارية والتحكيم والوسائل البديلة، ومصلحة لمنازعات التحكيم والاستثمار، ومصلحة للمصالحة والتوفيق.

بأن مجرد اتصال النزاع بالمصلحة العامة أو المال العام يمنع التحكيم لا ينسجم مع البناء العام للتشريع المغربي. الصحيح أن المشرع يحدد، بحسب كل مجال، ما يمكن عرضه على التحكيم وما يجب أن يبقى خارجه.

كما أن التحكيم المقترح هنا لا يقوم على فكرة التفاوض في مقدار الضريبة أو منح امتيازات فردية للملزم، وإنما على إنشاء مسطرة قانونية موحدة ومفتوحة لكل من تتوافر فيه الشروط نفسها. وبذلك يمكن حماية المساواة أمام الضريبة، لأن الاختصاص ونطاقه والأجال وطريقة اختيار المحكمين تكون محددة مسبقا بنص عام، لا باتفاق خاص يمنح امتيازاً لشخص دون آخر.

غير أن هذه الحقيقة لا تستلزم أن كل خلاف ضريبي، مهما كانت طبيعته، غير قابل للتحكيم. فالتمييز بين إنشاء الضريبة وتطبيقها الفني يسمح ببناء تصور أدق. وقد كشفت التجارب الدولية الحديثة أن بعض الأنظمة تسمح بالتحكيم في منازعات ضريبية محددة، خاصة في الازدواج الضريبي وأسعار التحويل، وأن بعض الدول ذهبت أبعد بإقرار تحكيم داخلي قانوني في فئات معينة من القرارات الضريبية.³⁴³⁹

ولا يمكن نقل هذه التجارب إلى المغرب كما هي. ومع ذلك فهي تبين أن ارتباط الضريبة بالنظام العام لا يفرض دائما منع التحكيم في كل الحالات، وإنما قد يبرر إخضاعه لشروط أشد من التحكيم التجاري. وقد أكد تقرير صندوق النقد الدولي الصادر في غشت 2026 أن التحكيم الداخلي، وإن كان أقل شيوعا من الوساطة والمصالحة، يمكن أن يكون جزءا من منظومة تدبير المنازعات متى حدد القانون نطاقه وإجراءاته واستقلال المحكمين والسرية والتكاليف والرقابة القضائية.³⁴⁴⁰

أ- الموقف الدولي للمغرب من التحكيم الضريبي

قبل استحضار التجارب المقارنة، ينبغي التذكير بأن تحفظ المغرب تجاه التحكيم الضريبي لا يقتصر على المجال الداخلي، بل يمتد إلى المجال الاتفاقي الدولي. فقد انضم المغرب إلى الإطار الشامل لمشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في 5 مارس 2019، ووقع في 25 يونيو 2019 الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية، مدرجا ضمن نطاقها 76 اتفاقية ضريبية، لكنه لم يختار الانخراط في الجزء السادس من الاتفاقية المتعلقة بالتحكيم الإلزامي الملزم.³⁴⁴¹ وقد أكد دليل مسطرة الاتفاق المتبادل الذي نشرته المديرية العامة للضرائب في 5 يوليوز 2021 هذا الاختيار، إذ ورد فيه أن المغرب لا يعتمد آلية تحكيم مرتبطة بمسطرة الاتفاق المتبادل في اتفاقياته الضريبية.³⁴⁴²

غير أن البيئة الدولية تسير في اتجاه مختلف نسبيا. فالاتحاد الأوروبي أقر بموجب التوجيه رقم 1852/2017 الصادر في 10 أكتوبر 2017 آلية لتسوية نزاعات الازدواج الضريبي تنتهي، عند تعذر الاتفاق بين السلطات المختصة، بإحالة النزاع إلى هيئة استشارية تصدر رأيا تلزم به هذه السلطات ما لم تتفق خلال أجل محدد على حل آخر، ويطبق هذا التوجيه على الشكايات المقدمة ابتداء من فاتح يوليوز 2019.³⁴⁴³ كما نشرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في 2 فبراير 2026 النسخة الجديدة من دليل مساطر الاتفاق المتبادل الفعالة، وهي أول مراجعة شاملة له منذ 2007، وتضمنت لأول مرة توجيهات مفصلة تتعلق بالتحكيم في إطار مسطرة الاتفاق المتبادل، ضمن 59 ممارسة فضلى موجهة إلى السلطات المختصة والملزمين.³⁴⁴⁴ ويعني ذلك أن أي إصلاح داخلي

³⁴³⁹ للمقارنة: OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (2026 Edition), OECD Publishing, Paris, 2026; Portugal, Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

³⁴⁴⁰ Michael A. Hardy, Alison Lendon & Juan F. Redondo Sanchez, Good Practices for Tax Administration Management of Domestic Tax Disputes, IMF Technical Notes and Manuals No. 2026/010, 18 August 2026, DOI: 10.5089/9798229047029.005.

³⁴⁴¹ EY Global Tax News, « Morocco signs Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS », 2019, إلى الإطار الشامل: MNE Tax, « Morocco publishes mutual agreement procedure guide for resolving tax disputes », juillet 2021; OECD, Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Morocco (Stage 2), OECD Publishing, Paris, 2022, <https://doi.org/10.1787/f14495d7-en>.

³⁴⁴² المديرية العامة للضرائب، دليل مسطرة الاتفاق المتبادل، 5 يوليوز 2021؛ وانظر في عرض مضامينه: MNE Tax, op. cit.

³⁴⁴³ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, OJ L 265, 14.10.2017.

³⁴⁴⁴ OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (2026 Edition): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, 2 February 2026, <https://doi.org/10.1787/076ac4bd-en>.

محتمل ينبغي أن ينسجم مع السياسة الاتفاقية للمغرب، وأن يطرح بالموازاة سؤال إعادة تقييم موقفه من الجزء السادس من الاتفاقية متعددة الأطراف، حتى لا يقبل التحكيم داخليا ويرفضه دوليا أو العكس.

ب- التجربة البرتغالية: تحكيم ضريبي داخلي بنص قانوني

تمثل البرتغال النموذج الأكثر نضجا للتحكيم الضريبي الداخلي في الأنظمة القريبة من التقليد القانوني المغربي. فقد أقر المرسوم بقانون رقم 10/2011 الصادر في 20 يناير 2011 النظام القانوني للتحكيم في المادة الضريبية، وجعل اختصاص الهيئات التحكيمية منصبا أساسا على التصريح بعدم مشروعية قرارات ربط الضريبة وما يرتبط بها، مع إلزام المحكمين بالفصل وفق القانون الوضعي ومنع اللجوء إلى قواعد الإنصاف.³⁴⁴⁵ ولا تلتزم الإدارة الضريبية بهذا التحكيم إلا بمقتضى قرار وزاري يحدد نطاق التزامها، وهو ما تم بالقرار الوزاري رقم 112-A/2011 الصادر في 22 مارس 2011، الذي حصر هذا الالتزام في النزاعات التي لا تتجاوز قيمتها عشرة ملايين يورو، مع استثناء بعض الفئات.³⁴⁴⁶

ويقوم هذا النظام على ضمانات تقترب كثيرا مما يقترحه هذا البحث. فالهيئة تتكون من محكم واحد إذا لم تتجاوز قيمة الطلب 60.000 يورو ولم يختار الملزم تعيين محكم، ومن ثلاثة محكمين في غير ذلك (المادة 6)، ويختار المحكمون من بين أشخاص ذوي كفاءة تقنية ثابتة ونزاهة أخلاقية وحس بالمصلحة العامة (المادة 7)، وتنشر الأحكام بعد حذف العناصر التي تسمح بالتعرف على الأطراف (المادة 16)، ويجب أن يصدر الحكم داخل أجل ستة أشهر قابل للتمديد بفترات مدة كل منها شهران دون أن يتجاوز مجموع التمديد ستة أشهر (المادة 21). أما الطعن، فمحصور في حالات محددة: الطعن أمام المحكمة الدستورية في المسائل الدستورية، وأمام المحكمة الإدارية العليا عند تعارض الحكم مع اجتهاد قضائي سابق (المادة 25)، ثم دعوى الإبطال لأسباب حصرية تتعلق أساسا بانعدام التعليل أو التناقض أو تجاوز حدود الطلب أو خرق مبدأي التواجية والمساواة (المادتان 27 و28).³⁴⁴⁷

وتكشف حصيلة التجربة عن نتائج لافتة. فحسب التقرير السنوي لمركز التحكيم الإداري ((CAAD) برسم سنة 2024، سجلت تلك السنة 1.424 قضية تحكيم ضريبي جديدة، وهو أعلى رقم منذ إحداث النظام، بزيادة قدرها 33,8 في المائة مقارنة بسنة 2023، وبلغ مجموع القضايا المسجلة منذ 2011 إلى غاية 31 دجنبر 2024 ما مجموعه 10.207 قضية. كما ظل متوسط مدة إصدار الحكم في حدود أربعة أشهر ونصف، وضمت قائمة المحكمين 362 محكما. وصدرت الأحكام لفائدة الملزمين في 60,4 في المائة من الحالات ولفائدة الإدارة في 39,6 في المائة، وبلغت القيمة الاقتصادية للقضايا المنتهية حوالي 453 مليون يورو. ويقارن التقرير عدد طلبات التحكيم بعدد طلبات الطعن المقدمة أمام المحاكم الضريبية الرسمية في السنة نفسها، والبالغ 2.852 طلبا، أي أن طلبات التحكيم بلغت ما يعادل نصفها تقريبا.³⁴⁴⁸

وتفيد هذه التجربة في ثلاثة دروس أساسية بالنسبة للمغرب. أولها أن التحكيم الضريبي يمكن أن يتعايش مع مبدأ الشرعية متى كان مصدره القانون، وكان المحكم ملزما بتطبيق القانون الوضعي لا قواعد الإنصاف. وثانيها أن الإدارة لا تلتزم بالتحكيم إلا في الحدود التي يرسمها نص صريح، بما في ذلك سقف للقيمة. وثالثها أن نجاح النظام يقاس بقدرته على تقليص الأجل وبناء الثقة، وهو ما تعكسه الزيادة المطردة في عدد القضايا، مع أن نحو أربعين في المائة من الأحكام تصدر لفائدة الإدارة، بما ينفي أن يكون التحكيم مجرد أداة لإسقاط الضريبة.

³⁴⁴⁵ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), artigo 2.º.

³⁴⁴⁶ Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, relativa à vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais.

³⁴⁴⁷ RJAT, artigos 6.º, 7.º, 16.º, 21.º, 25.º, 27.º e 28.º.

³⁴⁴⁸ Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem do CAAD 2024, Lisboa, 2025, pp. 3, 6, 9, 13 e 17.

ج- التجربة البرازيلية: إطار تمكيني يحيل على قانون خاص

وتقدم البرازيل مثالا حديثا جدا على انتقال دولة ذات تقليد صارم في الشرعية الضريبية نحو قبول التحكيم. فقد صدر القانون المكمل رقم 236 لسنة 2026، الذي صودق عليه ونشر في 4 شتنبر 2026، والناشئ عن مشروع القانون المكمل رقم 124 لسنة 2022، فعدل مدونة الضرائب الوطنية وأدرج فيها الوساطة والتحكيم ضمن وسائل تسوية المنازعات الضريبية والجمركية.³⁴⁴⁹ غير أن هذا القانون لم يجعل التحكيم نافذا بصورة مباشرة، بل أحال على قانون خاص يحدد المعايير والشروط، مع النص على أن الحكم التحكيمي يكون ملزما وينتج الآثار نفسها التي ينتجها الحكم القضائي، وعلى أن اللجوء إليه يوقف استيفاء الدين الضريبي، وأن صدوره لفائدة الملزم يؤدي إلى انقضاء الدين.³⁴⁵⁰

وتكمن أهمية النموذج البرازيلي بالنسبة للمغرب في أسلوب التشريع لا في تفاصيله. فهو يقوم على قاعدة تمكينية عامة في النص الجبائي الأساسي تحيل على قانون خاص، وهو الأسلوب نفسه الذي يقترحه هذا البحث حين يدعو إلى إقرار المبدأ بنص صريح وإسناد تنظيمه إلى قانون خاص. لكن هذا النموذج يبين في الوقت ذاته حدود الإطار التمكيني، إذ يظل تفعيله رهينا بالنصوص الخاصة التي ستحدد الضرائب والمسائل القابلة للتحكيم وطريقة اختيار المحكمين والمؤسسات المكلفة بإدارته وتكاليفه.

جدول رقم 1: مقارنة بين اللجان الضريبية المغربية والتحكيم الضريبي البرتغالي والإطار البرازيلي لسنة 2026³⁴⁵¹

معيار المقارنة	اللجان الضريبية المغربية	التحكيم الضريبي البرتغالي	الإطار البرازيلي لسنة 2026
الأساس القانوني	المواد 225 و 225 المكررة و 242 و 226 من المدونة العامة للضرائب	المرسوم بقانون رقم 10/2011 والقرار الوزاري رقم A/2011-112	القانون المكمل رقم 236 لسنة 2026، مع إحالة على قانون خاص
طبيعة الهيئة	هيئات إدارية ذات وظيفة شبه قضائية	هيئات تحكيمية تشكل لدى مركز التحكيم الإداري	هيئات تحكيمية يحدد القانون الخاص تنظيمها
أثر القرار	قابل للطعن أمام القضاء داخل أجل ستين يوما	حكم ملزم، والطعن فيه محصور في حالات محددة	حكم ملزم بأثار الحكم القضائي، وينقضي به الدين إذا صدر لفائدة الملزم
حالة التطبيق	مطبقة، مع إحداث اللجان الجبهوية منذ 2022	مطبق منذ 2011 (207.10 قضية إلى نهاية 2024)	في انتظار صدور النصوص الخاصة

ويمكن تحديد عدة مبررات لإعادة فتح النقاش في المغرب. أولها التخصص. فبعض المنازعات تتطلب معرفة مركبة بالقانون والمحاسبة والاقتصاد والتقييم. وثانيها الزمن، إذ يمكن أن يؤدي طول النزاع إلى كلفة مالية وعدم يقين بالنسبة للملزم والإدارة معا. وثالثها الأمن القانوني، خاصة بالنسبة للاستثمارات الكبرى والمعاملات الدولية. ورابعها تخفيف الضغط عن القضاء في الملفات التي يمكن أن يحسمها متخصصون ضمن آجال قصيرة.

³⁴⁴⁹ Lei Complementar n.º 236, de 4 de setembro de 2026 « Sancionada com vetos, Lei Complementar 236 altera o CTN e traz novas regras para contencioso e soluções consensuais », Rota da Jurisprudência, setembro de 2026.

³⁴⁵⁰ Samuel Berthe Palatnic e Luanna Carvalho Sampaio, « Da autorregulização à arbitragem: as novas soluções de controvérsias tributárias na LC 236/2026 », Consultor Jurídico (ConJur), 30 de setembro de 2026.

³⁴⁵¹ أعد الجدول استنادا إلى المواد 225 و 225 المكررة و 242 و 226 من المدونة العامة للضرائب، والمرسوم بقانون البرتغالي رقم 10/2011 والقرار الوزاري رقم A/2011-112، وتقرير CAAD لسنة 2024، والقانون المكمل البرازيلي رقم 236 لسنة 2026، كما سبقت الإشارة إليها.

لكن هذه المبررات لا تبرر تحكيما مفتوحا. بل إن قوة الاعتبارات السيادية تقتضي البدء، إن اختار المشرع الإصلاح، بنطاق ضيق وتجريبي.

ويمكن أن يشمل هذا النطاق، على سبيل الدراسة التشريعية، منازعات التقييم والقيمة السوقية وبعض المسائل التقنية في أسعار التحويل، أو منازعات تعاقدية مع الدولة يكون العنصر الضريبي فيها أثرا ماليا لا يتعلق بإنشاء الضريبة. كما يمكن تصور تحكيم في بعض الآثار المالية الناتجة عن قرارات أو عقود إذا كان القانون يحدد بوضوح حدود سلطة المحكم. ويمكن ضبط هذا النطاق أيضا بمعيار القيمة، بالاستئناس بالعتبات المعتمدة حاليا في توزيع الاختصاص بين اللجان الضريبية، ومنها عتبة عشرة ملايين درهم التي تحدد اختصاص اللجان الجهوية، وعلى غرار المشرع البرتغالي الذي ربط التزام الإدارة بالتحكيم بسقف للقيمة، وربط تشكيل الهيئة من محكم واحد أو من ثلاثة محكمين بقيمة النزاع.

وفي المقابل يجب استبعاد المنازعات المتعلقة بدستورية الضريبة، ومشروعية إنشاء الرسم، وتحديد المعدلات العامة، والإعفاءات التي لا سند لها، وأي مسألة يكون من شأن التحكيم فيها منح الأطراف سلطة لا يملكونها أصلا. ويستفاد من المادة 16 من القانون 95.17 نفسها أن المشرع يقبل من حيث المبدأ تحكيم بعض النزاعات المالية الناتجة عن تصرفات السلطة العامة، لكنه استثنى منها المنازعات المتعلقة بتطبيق قانون جبائي. ومن ثم فإن أي إصلاح يمكن أن ينطلق من إعادة صياغة هذا الاستثناء بصورة أكثر تفصيلا، بدل إلغاء الضمانات التي يقوم عليها.³⁴⁵²

الفقرة الثانية: مقترح لنظام مغربي خاص للتحكيم الضريبي

يمكن تصور نظام مغربي خاص للتحكيم الضريبي يقوم على قواعد واضحة تميزه عن التحكيم التجاري العادي. أولا، يجب أن يكون مصدر الاختصاص هو القانون. فلا يكفي اتفاق فردي بين الملزم والإدارة. وينبغي أن يحدد المشرع على سبيل الحصر فئات المنازعات القابلة للتحكيم، حماية للمساواة ومنعا للانتقائية. ثانيا، يجب أن يكون اللجوء إلى التحكيم اختياريا للملزم ومقيدا بشروط واضحة، أو أن يكون متاحا بعد استنفاد مرحلة إدارية مستقلة. فالتحكيم لا ينبغي أن يحرم الملزم من حقه الأصلي في الوصول إلى القضاء. ثالثا، يجب إنشاء مؤسسة أو غرفة وطنية متخصصة في التحكيم الضريبي. وقد يكون من الملائم ربطها بتنظيمها بهيئة مستقلة أو بمركز تحكيم ذي ضمانات مؤسسية قوية، مع تجنب تبعيتها للإدارة الضريبية التي ستكون طرفا في النزاع. رابعا، يجب أن تتكون قوائم المحكمين من قضاة سابقين وأساتذة جامعيين وخبراء في الضرائب والمحاسبة والتقييم وأسعار التحويل، مع فرض شروط دقيقة في الخبرة والاستقلال وعدم تضارب المصالح. ويوجد في التشريع الحالي أساس يمكن البناء عليه في هذا الجانب. فقد صدر المرسوم رقم 2.23.1119 بتاريخ 14 ماي 2024 بشأن كيفية مسك قائمة المحكمين وشروط التسجيل فيها والتشطيب منها، وأسند لوزارة العدل مسك هذه القائمة، كما نص على فحص الخبرة والكفاءة وتحديد مجال تخصص المحكم.³⁴⁵³ ومن ثم يمكن، إذا أقر التحكيم الضريبي، إحداث تخصص ضريبي داخل هذه المنظومة أو وضع قائمة فرعية لمحكمين تتوافر فيهم خبرة جبائية ومحاسبية دقيقة. ويعزز هذا الاقتراح أن المرسوم أسند دراسة طلبات التسجيل إلى لجنة يرأسها مدير الشؤون المدنية بوزارة العدل، وتضم ممثلين عن السلطة القضائية والنيابة العامة ومحكمين من ذوي الخبرة، وتجري مقابلات شفوية مع المترشحين لتقييم خبرتهم وكفاءتهم،³⁴⁵⁴ وهي آلية يمكن أن تتسع لتقييم الكفاءة الجبائية والمحاسبية بصورة خاصة.

³⁴⁵² المادة 16 من القانون رقم 95.17؛ والمقترح الوارد في المتن يندرج في إطار الإصلاح التشريعي المستقبلي ولا يمثل القانون المغربي النافذ حاليا.

³⁴⁵³ مرسوم رقم 2.23.1119 صادر في 5 ذي القعدة 1445 (14 ماي 2024) بتحديد كفاءات مسك قائمة المحكمين وشروط التسجيل فيها والتشطيب منها، الجريدة الرسمية عدد 7302 بتاريخ 23 ماي 2024.

³⁴⁵⁴ وزارة العدل، بلاغ حول المرسوم المتعلق بتحديد كفاءات مسك قائمة المحكمين وشروط التسجيل فيها والتشطيب منها، 19 أبريل 2024.

خامسا، ينبغي أن تكون الأحكام معللة تعليلا كاملا. ففي المجال الضريبي لا تكفي النتيجة المجردة، لأن القرار يؤثر في المساواة وفي تفسير القانون. والتعليل ضروري للرقابة القضائية وبناء اجتهاد مستقر. ويجد هذا الشرط سنده في القانون 95.17 نفسه، إذ توجب المادة 51 منه أن يكون الحكم التحكيمي معللا متى كان أحد أطرافه شخصا من أشخاص القانون العام، وهو ما يفهم منه أن التعليل في هذه الحالة لا يخضع للاستثناء الاتفاقي المقرر في الفقرة الأولى من المادة نفسها.

سادسا، يجب تنظيم النشر. فالسر الجبائي يحمي معلومات الملزم، لكنه لا ينبغي أن يؤدي إلى إنشاء عدالة سرية. ويمكن نشر نسخ مجهلة من الأحكام أو مبادئها القانونية، على نحو يحافظ على الخصوصية ويسمح في الوقت نفسه بتوحيد المعرفة القانونية. وهذا ما اعتمدته المشرع البرتغالي حين جعل من مبادئ التحكيم الضريبي نشر الأحكام التحكيمية بعد حذف كل العناصر التي تسمح بالتعرف على الأطراف.

سابعا، يجب تحديد الرقابة القضائية. ومن الأنسب أن تكون رقابة محدودة على الاختصاص، وتشكيل الهيئة، وحقوق الدفاع، ومخالفة النظام العام الجبائي، والغش أو التناقض الجسيم مع قاعدة أمرة. أما إعادة فحص الملف كاملا من جديد فستفرغ التحكيم من فائدته. ويوفر القانون 95.17 في هذا الشأن قاعدة اختصاص جاهزة، إذ تسند المادة 68 منه النظر في طلب تذييل الحكم التحكيمي بالصيغة التنفيذية، كلما كان أحد أشخاص القانون العام طرفا في النزاع، إلى رئيس المحكمة الابتدائية الإدارية المختصة. كما يقدم النموذج البرتغالي مثالا على الرقابة المحدودة، إذ حصر الطعن في الحكم التحكيمي الضريبي في المسائل الدستورية وفي حالة تعارضه مع اجتهاد قضائي سابق، وحصر دعوى الإبطال في أسباب محددة كإعدام التعليل والتناقض وتجاوز حدود الطلب وخرق مبدأي التواجية والمساواة.

ثامنا، ينبغي ضبط الأجل. فإذا كان التحكيم سيستغرق مدة مماثلة للتقاضي الكامل، فلن يقدم قيمة مضافة. ويمكن وضع أجل ستة أشهر للقضايا البسيطة وتسعة أو اثني عشر شهرا للقضايا المركبة، مع إمكان تمديد مسبق مرة واحدة. وللمقارنة، يلزم النظام البرتغالي الهيئة بإصدار حكمها داخل أجل ستة أشهر قابل للتمديد بفترات مدة كل منها شهران دون أن يتجاوز مجموع التمديد ستة أشهر، وقد ظل متوسط مدة الفصل في حدود أربعة أشهر ونصف سنة 2024.

تاسعا، يجب تنظيم الرسوم والتكاليف. فالتحكيم الضريبي لا يجوز أن يتحول إلى عدالة للأغنياء فقط. ويمكن اعتماد رسوم متدرجة بحسب قيمة النزاع، مع مسطرة مبسطة للقضايا الصغيرة.

عاشرا، ينبغي إدراج نظام لتقييم التجربة. فبعد ثلاث أو خمس سنوات يمكن للمشرع تقييم عدد القضايا، والمدة، ونسبة الطعون، ونسبة الإلغاء، والكلفة، وأثر التحكيم على القضاء وعلى الإيرادات وعلى الثقة في النظام الضريبي.

حادي عشر، يجب منع ازدواج المسارات. فإذا اختار الملزم التحكيم بعد تحقق شروطه، ينبغي تنظيم أثر ذلك على المسطرة القضائية وعلى الطعن أمام اللجان، حتى لا تتعدد الإجراءات المتوازية بشأن النزاع ذاته.

ثاني عشر، ينبغي أن يظل القضاء الدستوري والقضاء المختص محتفظين بالمسائل التي لا يجوز للهيئة التحكيمية حسمها، وخاصة ما يرتبط بشرعية النصوص والنظام العام والمبادئ الأساسية للضريبة.

ويحتاج هذا المقترح إلى تعديل قانوني واضح. فلا يمكن الوصول إلى التحكيم الضريبي عن طريق تفسير واسع للمادة 244 أو المادة 16. وإذا قرر المشرع فتح هذا المجال، فعليه تعديل النصوص الحالية وتحديد الحالات التي يسمح فيها بالتحكيم والضمانات التي تحكمه.

ويمكن، من الناحية التشريعية، اعتماد صياغة تقوم على مبدأ الحظر مع استثناء محدد، مثل: «لا يجوز أن تكون المنازعات المتعلقة بإنشاء الضريبة أو تحديد أساسها القانوني أو سعرها أو الإعفاءات منها موضوع تحكيم. غير أنه يجوز، وفق قانون خاص، إخضاع المنازعات التقنية والمالية المحددة بنص تشريعي لتحكيم ضريبي متخصص». وهذه مجرد صياغة اقتراحية تحتاج بطبيعة الحال إلى دراسة دستورية ومالية دقيقة.

كما يمكن أن يضاف إلى القانون 95.17 باب خاص للتحكيم الضريبي، أو يصدر نص مستقل ينظم المؤسسة، على غرار ما فعله المشرع عندما فصل التحكيم العام عن قانون المسطرة المدنية. وقد يكون النص المستقل أفضل إذا أريد منح المجال خصوصيات واسعة من حيث الهيئة والسرية والنشر والرقابة.

ويجب ربط هذا الإصلاح بالقانون-الإطار 69.19 لا باعتباره أساسا مباشرا للتحكيم، بل باعتباره مرجعا في الأمن القانوني وتبسيط النظام وتعزيز حقوق الملزمين. فالتحكيم لا ينبغي أن يقدم كامتياز للمقاوالات الكبرى، بل كأداة من أدوات عدالة جبائية أكثر تخصصا ووضوحا.

كذلك ينبغي أن ينسجم أي إصلاح مع سياسة الرقمنة التي عززها القانون 58.25. ويمكن أن تعتمد إجراءات التحكيم الضريبي منصة إلكترونية لتبادل المذكرات والوثائق، وجلسات عن بعد عند الحاجة، ومواعيد رقمية واضحة، مع حماية المعطيات الجبائية. ولا يقل عن ذلك أهمية البعد الدولي. فالمغرب منخرط في شبكة واسعة من الاتفاقيات الضريبية والاستثمارية، وتزداد أهمية أسعار التحويل والمجموعات متعددة الجنسيات. ولذلك فإن تطوير خبرة وطنية في التحكيم الضريبي، ولو داخليا في نطاق ضيق، يمكن أن يرفع كفاءة الإدارة والخبراء في التعامل مع النزاعات الدولية أيضا. وقد سبق بيان أن المغرب لم يختر إلى الآن آلية التحكيم الإلزامي في إطار الاتفاقية متعددة الأطراف، وهو ما يجعل بناء خبرة داخلية مدخلا عمليا لإعادة تقييم هذا الموقف مستقبلا على أساس معطيات ملموسة.

لكن نجاح الإصلاح يقتضي الحذر من الإفراط في استيراد النماذج. فالمغرب ليس ملزما بتبني النموذج البرتغالي أو الأمريكي أو الأوروبي بحرفيته. وإنما ينبغي الاستفادة من مبادئ عامة: التخصص، الاستقلال، الأساس التشريعي، الشفافية، الرقابة المحدودة، وبناء القدرات.

الخاتمة

يتبين من دراسة الإطار التشريعي المغربي إلى غاية شتنبر 2026 أن التحكيم الضريبي الداخلي، بمعنى إسناد منازعة تتعلق مباشرة بتطبيق القانون الجبائي إلى هيئة تحكيمية، لا يزال غير جائز وفق القانون النافذ. ويقوم هذا الحظر على أساس متعدد المستويات: المادة 16 من القانون رقم 95.17، والمادة 244 من المدونة العامة للضرائب، والمادة 164 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية. كما أن الإصلاحات الحديثة، بما فيها القانون رقم 14.25، لم ترفع هذا الحظر.

وفي الوقت نفسه، شهد النظام المغربي تحولات مهمة تعيد تشكيل بيئة المنازعة. فقد أصبح التحكيم منظما بقانون مستقل، ودخل القانون رقم 58.25 حيز التنفيذ سنة 2026 وأعاد بناء الإطار الإجرائي للمنازعات، واستمر تحديث المدونة العامة للضرائب، وتعزيزت بنية اللجان الضريبية، وظل القانون-الإطار 69.19 مرجعا للأمن القانوني والشفافية والنجاعة.

ولا تسمح هذه التحولات بالقول إن التحكيم الضريبي أصبح جائزا حاليا، لكنها تجعل إعادة فتح النقاش الإصلاحي أمرا مشروعاً. فالمشكلة لم تعد في إثبات أن الضريبة مرتبطة بالنظام العام؛ فهذا أمر ثابت. وإنما في تحديد ما إذا كان هذا الارتباط يقتضي حظرا مطلقا لكل مسألة ضريبية، أم يسمح بنظام قانوني يميز بين أصل السلطة الجبائية وبعض المنازعات الفنية والمالية التي يمكن ضبطها تشريعياً.

وقد خلص البحث إلى أن المعيار الأوضح هو النظر إلى المهمة التي سيقوم بها المحكم فعليا. فإذا كان المطلوب منه إنشاء ضريبة أو منح إعفاء أو مخالفة قاعدة ملزمة، فلا مجال للتحكيم. أما إذا كان دوره يقتصر على تطبيق القانون على مسألة فنية أو مالية محددة سمح بها المشرع، فيمكن عندئذ مناقشة جواز التحكيم فيها.

كما خلص البحث إلى أن اللجان الضريبية الحالية لا تمثل تحكيما، لكنها تقدم دليلا مؤسسيا على قبول النظام المغربي لفكرة الهيئات المتخصصة السابقة على القضاء. ويمكن أن تشكل تجربتها، بعد تقييم نقاط القوة والضعف، مصدرا لتصميم مؤسسة أكثر استقلالا إذا قرر المشرع مستقبلا إحداث تحكيم ضريبي.

كما كشفت المعطيات المقارنة المحينة أن تحفظ المغرب لا يقتصر على التحكيم الداخلي، بل يشمل التحكيم في إطار الاتفاقيات الضريبية، بالنظر إلى عدم انخراطه في الجزء السادس من الاتفاقية متعددة الأطراف. وفي المقابل، تبين التجربة البرتغالية، بعد أزيد من عشر سنوات من التطبيق وأكثر من عشرة آلاف قضية، أن التحكيم الضريبي المؤطر بنص قانوني يمكن أن يحقق السرعة دون أن يتحول إلى أداة لإسقاط الضريبة، بينما يبين القانون البرازيلي لسنة 2026 أن الانتقال يمكن أن يتم عبر قاعدة تمكينية تحيل على قانون خاص.

وتتمثل أهم التوصيات في: الإبقاء على الحظر بالنسبة لإنشاء الضريبة وعناصرها الجوهرية؛ دراسة إدخال استثناءات محددة للمنازعات التقنية والمالية؛ إنشاء نظام تحكيم ضريبي بقانون خاص؛ ضمان استقلال المحكمين وتخصصهم؛ فرض التعليق والنشر المجهل؛ اعتماد رقابة قضائية محدودة؛ تنظيم الرسوم والآجال؛ منع ازدواج المسارات؛ وربط الإصلاح بأهداف الأمن القانوني والنجاعة الواردة في القانون-الإطار 69.19؛ وإعادة تقييم موقف المغرب من التحكيم في إطار الاتفاقيات الضريبية بصورة منسجمة مع أي إصلاح داخلي؛ واعتماد مرحلة تجريبية محددة النطاق والقيمة تخضع لتقييم منظم ومنشور.

وبذلك لا ينبغي النظر إلى التحكيم الضريبي باعتباره تعاضدا مع سيادة الدولة. فالدولة هي التي تحدد بالقانون المجالات التي يمكن عرضها على هيئة مستقلة ومتخصصة، كما تحدد الحدود التي لا يجوز لهذه الهيئة تجاوزها. وهذا التحول من منطق المنع المطلق إلى منطق التصميم التشريعي هو، في تقديرنا، المدخل الأكثر اتزاناً لإصلاح المنازعة الضريبية المغربية.

لائحة المراجع

أولاً: النصوص القانونية المغربية

1. دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 بتاريخ 27 شعبان 1432 (29 يوليوز 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليوز 2011)، ولا سيما الفصلين 39 و71.
2. القانون رقم 95.17 المتعلق بالتحكيم والوساطة الاتفاقية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.22.34 بتاريخ 23 شوال 1443 (24 ماي 2022)، الجريدة الرسمية عدد 7099 بتاريخ 13 ذو القعدة 1443 (13 يونيو 2022)، ولا سيما المواد 14 و15 و16 و17 و51 و68.
3. القانون رقم 08.05 القاضي بنسخ وتعويض الباب الثامن بالقسم الخامس من قانون المسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.169 بتاريخ 19 ذو القعدة 1428 (30 نونبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5584 بتاريخ 6 دجنبر 2007.
4. القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.26.07 بتاريخ 22 شعبان 1447 (11 فبراير 2026)، الجريدة الرسمية عدد 7485 بتاريخ 5 رمضان 1447 (23 فبراير 2026).
5. المدونة العامة للضرائب، صيغة 2026، محينة بقانون المالية رقم 50.25 للسنة المالية 2026، وزارة الاقتصاد والمالية، المديرية العامة للضرائب.
6. قانون المالية رقم 50.25 للسنة المالية 2026، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.25.67 بتاريخ 19 جمادى الآخرة 1447 (10 دجنبر 2025).
7. قانون المالية رقم 76.21 للسنة المالية 2022، ولا سيما ما يتعلق بإضافة المادة 225 المكررة إلى المدونة العامة للضرائب.
8. القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية، كما وقع تغييره وتتميمه.
9. القانون رقم 07.20 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية.
10. القانون رقم 14.25 بتغيير وتتميم القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.25.50 بتاريخ 9 ذي الحجة 1446 (6 يونيو 2025)، الجريدة الرسمية عدد 7412 بتاريخ 15 ذي الحجة 1446 (12 يونيو 2025).

11. القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.21.86 بتاريخ 15 ذي الحجة 1442 (26 يوليوز 2021)، الجريدة الرسمية عدد 7007 بتاريخ 26 يوليوز 2021.
 12. القانون-الإطار رقم 03.22 بمثابة ميثاق الاستثمار، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.22.76 بتاريخ 14 جمادى الأولى 1444 (9 دجنبر 2022)، الجريدة الرسمية عدد 7151 بتاريخ 17 جمادى الأولى 1444 (12 دجنبر 2022).
 13. القانون رقم 86.12 المتعلق بعقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.14.192 بتاريخ فاتح ربيع الأول 1436 (24 دجنبر 2014)، الجريدة الرسمية عدد 6328 بتاريخ 22 يناير 2015، كما وقع تغييره وتتميمه بالقانون رقم 46.18، ولا سيما المادة 27 المتعلقة بتسوية النزاعات.
 14. القانون رقم 54.05 المتعلق بالتدبير المفوض للمرافق العامة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.15 بتاريخ 14 فبراير 2006، الجريدة الرسمية عدد 5404 بتاريخ 16 مارس 2006، ولا سيما المادة 9 المتعلقة بحل النزاعات.
 15. المرسوم رقم 2.23.1119 الصادر في 5 ذي القعدة 1445 (14 ماي 2024) بتحديد كفايات مسك قائمة المحكمين وشروط التسجيل فيها والتشطيب منها، الجريدة الرسمية عدد 7302 بتاريخ 14 ذو القعدة 1445 (23 ماي 2024).
 16. قرار وزيرة الاقتصاد والمالية الصادر في 27 مارس 2026، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 7498 بتاريخ 9 أبريل 2026، المتعلق بتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، فيما يخص تنظيم الوكالة القضائية للمملكة ومهامها المرتبطة بالتحكيم والوسائل البديلة.
- ثانيا: وثائق رسمية وتقارير

17. المديرية العامة للضرائب، التقرير السنوي برسم سنة 2023.
18. المديرية العامة للضرائب، دليل مسطرة الاتفاق المتبادل، 5 يوليوز 2021.
19. وزارة الاقتصاد والمالية، توصيات المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، الصخيرات، 3 و 4 ماي 2019.
20. OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (2026 Edition): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, 2026, <https://doi.org/10.1787/076ac4bd-en>.
21. OECD, Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Morocco (Stage 2), OECD Publishing, Paris, 2022, <https://doi.org/10.1787/f14495d7-en>.
22. Michael A. Hardy, Alison Lendon & Juan F. Redondo Sanchez, Good Practices for Tax Administration Management of Domestic Tax Disputes, IMF Technical Notes and Manuals No. 2026/010, International Monetary Fund, 2026.
23. Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem do CAAD 2024, Lisboa, 2025.

ثالثا: نصوص أجنبية مقارنة

24. Portugal, Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT).
25. Portugal, Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
26. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, OJ L 265, 14.10.2017.
27. Brasil, Lei Complementar n.º 236, de 4 de setembro de 2026.

رابعاً: مراجع فقهية

28. أحمد عبد الكريم سلامة، قانون التحكيم التجاري الدولي والداخلي، دار النهضة العربية.
29. امحمد برادة غزيول، مدونة وتنظيمات الجمارك والضرائب غير المباشرة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط.
30. صالح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، الطبعة الأولى، مصر، 2015.
31. مصطفى الفوري، «التأصيل النظري للتحكيم في النزاع الضريبي»، مجلة القانون والأعمال الدولية، 6 دجنبر 2018.
32. عبد الواحد حليبي، «مسطرة التحكيم أمام اللجان الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي»، مجلة القانون والأعمال الدولية، 5 نونبر 2019.

33. Mourad Tahori, « L'arbitrabilité du contentieux fiscal au Maroc entre l'interdiction de la loi et l'impératif de développement », Revue d'Études en Finances Publiques, vol. I, n° 1, janvier 2021.

34. Samuel Berthe Palatnic e Luanna Carvalho Sampaio, « Da autorregularização à arbitragem: as novas soluções de controvérsias tributárias na LC 236/2026 », Consultor Jurídico (ConJur), 30 de setembro de 2026.

خامساً: مصادر إعلامية ومهنية

35. L'Économiste, « Contrôle fiscal : la DGI codifie les accords à l'amiable », 21 septembre 2017.
36. Medias24, « Fiscalité. Mise en ligne du Code général des impôts 2026 », 31 décembre 2025.
37. CMS Maroc, « Adoption de la loi de finances 2022 », 2022.
38. CGEM, « Adoption d'un projet de décret sur les commissions régionales du recours fiscal », 2022.
39. EY Global Tax News, « Morocco signs Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS », 2019.
40. MNE Tax, « Morocco publishes mutual agreement procedure guide for resolving tax disputes », 2021.
41. Cabinet Yassine Krari et Associés, « Loi 58.25 — Le nouveau Code de procédure civile marocain entre en vigueur le 24 août 2026 », 2026.