

العدالة الضريبية بالمغرب: بين الحق والواجب

الدكتور إبراهيم بنفراج

أستاذ زائر بجامعة ابن زهر

الملخص

تتناول هذه الدراسة موضوع العدالة الضريبية بالمغرب من خلال البحث في مسائل التوازن بين الواجب الضريبي من ناحية وحقوق المُلزم من ناحية أخرى، باعتبارهما عنصرين متكاملين لبناء علاقة جبائية قائمة على مبدأي المشروعية والإنصاف. بحيث تُحاول هذه الدراسة البحثية مقارنة مختلف الأسس التشريعية والتنظيمية والمؤسسية للواجب الضريبي، وما يترتب عنه من التزامات على المُلزم. إلى جانب السلطات المخوَّلة للإدارة الضريبية لتنفيذه، كما تُعنى بتحليل أهم الحقوق والضمانات الموضوعية والإجرائية والقضائية المقررة لحماية المُلزم تحقيقاً للتوازن بين طرفي العلاقة الجبائية (الإدارة؛ المواطن). هذا، وتُخلص ذات الورقة إلى أنَّ تحقيق عدالة ضريبية فعّالة وفعّالة بالنموذج المغربي يقتضي تعزيز قواعد الشفافية والرقابة القضائية، تبسيط المساطر، وكذا تطوير التشريع الجبائي، بما يواكب التحوُّلات الاقتصادية والرقمية ويُعزز الثقة بين المُلزم والإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية

العدالة الضريبية - الواجب الضريبي - حقوق المُلزم - النظام الجبائي المغربي

Tax Justice in Morocco: Between Right and Obligation

Dr. Brahim BEN FARAJI

(Visiting Professor at Ibn Zohr University)

Abstract

This study addresses the issue of tax justice in Morocco by examining the balance between tax obligations and taxpayer rights, considering them as two complementary elements for building a tax relationship based on the principles of legality and equity. The research attempts to analyze the various legislative, regulatory, and institutional foundations of tax obligations and the resulting obligations of taxpayers. It also examines the powers granted to the tax administration for its implementation and analyzes the most important substantive, procedural, and judicial rights and guarantees established to protect taxpayers and achieve a balance between the two parties in the tax relationship (the administration and the citizen). This paper concludes that achieving effective and efficient tax justice in the Moroccan model requires strengthening the rules of transparency and judicial oversight, simplifying procedures, and developing tax legislation in a way that keeps pace with economic and digital transformations and strengthens trust between the taxpayer and the tax administration.

Keywords

Tax Justice – Tax Obligation – Taxpayer Rights – Moroccan Tax System.

مقدمة

تُشكّل الضريبة 3869 إحدى أهم الأدوات السيادية التي تعتمد عليها الدولة لتعبئة الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العمومية، وتنفيذ المشاريع التنموية 3870. وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. مما يجعل المنظومة الجبائية مرآة تعكس طبيعة العلاقة القائمة بين الدولة والمُلتزمين بالضريبة، وكذا تركز معالم العقد الاجتماعي القائم أساسا على توازن الحقوق والواجبات على حدٍ سواء.

فإذا كانت الدولة تجد مبررها الضريبي في كون الجبائية تكليف إجباري يدخل ضمن مبدأ تحمل الأعباء العامة للدولة، بما يرمز له من حمولة المواطنة واقتسام التكاليف، فإنّ وضع القاعدة القانونية الضريبية لا يستقيم من وجهة نظر مرجعية الأمن القانوني، إلاّ باحترام مجموعة من المتطلبات والمبادئ التي تراعي مراكز أطراف العلاقة الضريبية وتضمن توازنها واستقرارها متى تمّ المساس بها 3871. على اعتبار أنّ الضريبة تُعدّ أحد أهم موارد المالية العمومية، بحيث يُعهد بفرضها وتحصيلها إلى الإدارة الضريبية 3872 التي تمارس في هذا الإطار صلاحيات واسعة، فإنّ أفعالها لهذه الصلاحيات قد تثير في بعض الأحيان إشكالات تتعلق بمدى احترام الحقوق والضمانات المخوّلة للمُلتزمين. مما قد يؤدي إلى نشوء منازعات ضريبية إدارية أو قضائية أو غيرها، بين أطراف العلاقة الجبائية 3873.

ذلك أنّ العدالة الضريبية 3874 3875 Tax Justice تدخل في صميم المتطلبات التي يجب توفرها للقيام بأيّ إصلاح جبائي، طالما أنّ النظام الضريبي العادل هو بمثابة النظام الأكثر فعالية. كما تُعدّ من بين الأهداف الأساسية التي تسعى التشريعات المالية الحديثة إلى تكريسها. وذلك من خلال إرساء نظام ضريبي ينسجم مع متطلبات الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية... بما سيضمن مساهمة الجميع في تحمّل الأعباء العامة وفق مبدأي المساواة والقدرة التكليفية، اللذان نصت عليهما على سبيل المثال المادة 13 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي 3876. وفي المقابل، تُكفل للمُكلفين بالضريبة مجموعة من الحقوق والضمانات التي من شأنها أن تحمي مراكزهم القانونية وتعزّز ثقتهم في الإدارة الجبائية.

3869 "الضريبة هي مبلغ نقدي تقتطعه الدولة جبرا، بشكل مباشر أو غير مباشر من أموال أو ثروة الأفراد والشركات والمؤسسات بصفة نهائية، وذلك لتغطية النفقات العامة المختلفة ولتحقيق أغراض النفع العام...". للمزيد انظر: نصر عبد الكريم، دليل العدالة الضريبية: الإطار المفاهيمي والحالة في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، لبنان، 2025، ص 2.

3870 عبد الرحيم خليفي، الضرائب في المغرب: السمات والأهداف، مجلة المعرفة، العدد 14، المغرب، مارس 2024، ص 1.

3871 محمد زنون، الأمن القانوني للمُلتزم بأداء الضريبة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص القانون العام، جامعة القاضي عياض، مراكش، المغرب، السنة الجامعية 2018 – 2019، ص 2.

3872 "يُقصد بالإدارة الضريبية مجموع الأجهزة والهيئات العمومية المكلفة بتطبيق التشريع الضريبي، من خلال تحديد الدواع الضريبي، وتحصيل الضرائب، ومراقبة الامتثال الجبائي، وغيرها من الصلاحيات المنوطة بها...". للمزيد انظر: عيشة منيه، فعالية الإدارة الضريبية في موريتانيا في مواجهة التهرب الضريبي، مجلة قراءات علمية في الأبحاث والدراسات، العدد 54، أبريل 2026، ص 99.

3873 خالد حيون، رقابة القضاء الإداري على دعاوى المنازعات الضريبية، مجلة قراءات علمية في الأبحاث والدراسات، العدد 54، أبريل 2026، ص 190.

3874 "ظلّ مفهوم العدالة الضريبية يختلف باختلاف مراحل تطوّر الدولة، فمفهومها في مرحلة الفكر الكلاسيكي يختلف عن مفهومها في العصر الحديث، بل أكثر من ذلك نجد له داخل نفس الحقبة الزمنية عدّة تعاريف تختلف فيما بينها. البُني الذي يجعل من العدالة الضريبية مجرد معيار ذاتي قابل للتغيير بين الفينة والأخرى. كما تختلف باختلاف المشارب الفكرية والإيديولوجية، فإذا كانت مثلا المساواة في معاملة الأفراد في تحمّلهم لأعباء الضريبة تعني تطبيق السعر اليّسبي الذي يتغيّر من شخص إلى آخر، أو من فئة لأخرى في أعقاب الثورة الفرنسية، حيث كان النظام الفرنسي في العهد الملكي مجحفا وغير عادل بسبب الإعفاءات الضريبية الممنوحة للنبلاء ورجال الدين. أما في الوقت الراهن فالضريبة النسبية لا تعتبر مقبولا للعدالة الضريبية، وهو الأمر الذي يفيد بأنّ المفهوم الحالي للعدالة الضريبية سيجد مبرراته ليتغير في المستقبل تبعا للظروف المستجدة وللمعايير المقبولة لتلك الظروف...". للمزيد انظر: عمر يزوغ، واقع التّفقات الجبائية وهاجس العدالة الضريبية، مجلة المعرفة، العدد 13، فبراير 2024، ص 293.

3875 Yvette Lind, Introduction: A Contemporary Guide to Tax Justice and Tax Fairness, Nordic Tax Journal, Volume 2021, Issue 1, 2021, p 3.

3876 Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (Lextenso éditions), Dixième édition, 2010, p 64.

1562

مجلة علمية معتمدة دوليا و محكمة تصدر عن مختبر البحث قانون الأعمال – جامعة الحسن الأول – سطات – المغرب

الإميل الرسمي : MForKi22@Gmail.com الموقع الرسمي : WWW.Droitentreprise.com

من هنا إذن، تبرز أهمية هذا الموضوع في ارتباطه بتحقيق دعامة التوازن بين ضرورة ضمان الموارد المالية للدولة من خلال فرض الضريبة، ووجوب احترام حقوق الملتزمين وضمائنهم في مواجهة الإدارة الضريبية. بما يجعل تحقيق العدالة الجبائية رهينا بإقامة توازن دقيق بين الواجب الضريبي والحقوق المقررة للملزم.

وعليه، تثار الإشكالية المحورية الآتية: إلى أي حد استطاع المشرع المغربي تحقيق مبدأ التوازن بين تكريس الواجب الضريبي كالتزام دستوري وبين ضمان حقوق المكلفين بالضريبة كركيزة أساسية لتحقيق العدالة الجبائية؟ هذا وتتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي الأسس التشريعية التي يقوم عليها الواجب الضريبي في النظام الجبائي المغربي أنموذجا؟
 - كيف كرّس المشرع المغربي حقوق وضمائنات الملتزم بالضريبة في إطار تحقيق رهان العدالة الجبائية؟
- للإجابة عن عناصر هذه الإشكالية الرئيسية، ولدراسة ومقاربة تفاصيل الموضوع بدقة سنعمد المنهج التحليلي. وذلك سعيا إلى تحليل النصوص القانونية ذات الصلة ومحاولة استقراء المقتضيات المؤطرة للواجب الضريبي وحقوق الملتزم. لذا، سيتم في هذا الصدد اعتماد التصميم الثنائي الآتي:

المطلب الأول: الواجب الضريبي وأسس تكريسه في النظام الضريبي المغربي
المطلب الثاني: حقوق الملتزم وضمائنات تحقيق العدالة الضريبية بالمغرب

المطلب الأول: الواجب الضريبي وأسس تكريسه في النظام الضريبي المغربي

قد لا يكتمل تكريس الواجب الضريبي بمجرد إقراره دستوريا وتشريعيا، وإنما يقتضي ذلك وضع آليات قانونية تكفل تنفيذه على أرض الواقع. لذلك فقد أحاط المشرع هذا الواجب بمجموعة من الالتزامات الملقة على عاتق الملتزم، كما منح للإدارة الضريبية في المقابل من ذلك سلطات قانونية تؤمن عملية مراقبة احترام هذه الالتزامات وضمن الامتثال لأحكام القانون الضريبي. لذا، سنتطرق هنا للأساس التشريعي للواجب الضريبي (الفقرة الأولى)، ولالزامات الملتزم وسلطات الإدارة في تنفيذ هذا الواجب الضريبي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الأساس التشريعي للواجب الضريبي

يُعتبر مبدأ العدالة الضريبية من أهم مبادئ فرض الضريبة، إذ يرتبط هذا المبدأ بجانب أخلاقي وآخر سياسي. حيث بات من الضروري أن تكون الضرائب عادلة حتى يقبلها الملتزمون بها، ولكي تقل نسبة التهرب منها. كما أن عدم العدالة في فرض الضرائب كانت سببا في قيام العديد من الثورات، لذلك كانت العدالة الضريبية مبدأ دستوريا تحرص الدساتير المعاصرة على النص عليه (أولا)، كما أنها شرط لكل قانون ضريبي³⁸⁷⁷ (ثانيا).

أولا: الإطار الدستوري للواجب الضريبي

لقد انخرط المغرب منذ عدة سنوات في مسار بناء دولة ديمقراطية حديثة، إذ شهد هذا المسار دينامية قوية باعتماد دستور 2011، بحيث أضحت إقرار سياسة ضريبية عادلة ومنصفة شرطا مؤكدا لإنجاح هذا التوجه³⁸⁷⁸.

3877 رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2024، ص 105.

3878 تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، إحالة ذاتية رقم 39/ 2019، 2019، المغرب، ص 17.

حيث ينطلق التأسيس العام للواجب الضريبي من الفصل السادس من الدستور المغربي لسنة 2011³⁸⁷⁹، الذي نصّ في فقرته الأولى على أن: "القانون هو أسمى تعبير عن إرادة الأمة، والجميع أشخاصا ذاتيين أو اعتباريين، بما فهم السلطات العمومية متساوون أمامه وملزمون بالامتثال له". ومن هذا المبدأ العام إذن، تتفرّع المساواة أمام الضريبة كمتغيّر متميّز، يقتضي إخضاع المكلفين الذين يوجدون في مراكز قانونية ومالية متماثلة لمعاملة تشريعية واحدة، دون أيّ تمييز غير مبرر. ممّا يرسخ مفهوم الأمن القانوني في المادة الجبائية، وهو ما يفتح المجال أمام إعمال مبدأ العدالة الضريبية باعتباره امتدادا لمبدأ المساواة أمام القانون. هذا ويشكّل كذلك الفصل 39 من دستور 2011 الأساس الدستوري المباشر للواجب الضريبي، الذي نصّ على أنّه: "على الجميع أن يتحمّل، كل قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور". كما يُستفاد من هذا الفصل كذلك بأنّ المشرّع المغربي لم يكتفِ بتقرير واجب المساهمة في الأعباء العامة فحسب، وإنّما قيّده بمبدأ القدرة على الدّفع ومبدأ المساواة أمام الضريبة وبها. باعتباره من أهمّ مظاهر العدالة الضريبية الحديثة. فالمساواة أمام الضريبة لا تعني إخضاع جميع المُلزّمين لنفس العبء الضريبي بصورة مجرّدة، وإنّما تقتضي مراعاة أوضاعهم الاقتصادية ومستوى دخولهم وقدرتهم المالية، بما يضمن توزيع العبء الجبائي بصورة منصفة ومتوازنة.

كذلك ومثال، فقد عزّز الفصل 40 من الدستور المغربي بدوره هذا التوجّه، عندما أقرّ مبدأ التضامن في تحمّل الأعباء العامة، مؤكّدا بأنّه: "على الجميع أن يتحمّل، بصفة تضامنية، وبشكلٍ يتناسب مع الوسائل التي يتوفّرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطّبيعية التي تُصيب البلاد". إذ يبرز هذا المقتضى الدستوري البعد الاجتماعي للضريبة، باعتبارها أداة لتحقيق التّكافل الوطني وإعادة توزيع الثروة، وليس مجرد وسيلة مالية لتوفير موارد الخزينة العامة، وإنّما لتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية.

من ناحية أخرى، فإنّ مسألة تكريس الواجب الضريبي يظلّ مرتبطا بمبدأ الشّريعة الضريبية، الذي يُعدّ من أهمّ الضّمانات الدستورية في المجال الجبائي. فهو المبدأ الذي يجد أساسه في الفصل 388071 من الوثيقة الدستورية الأخيرة (2011)، التي جعلت من اختصاص القانون تحديد القواعد المتعلقة بوعاء الضرائب ونسبها وكيفيات تحصيلها والإعفاءات المقرّرة بشأنها. حيث يترتّب عن ذلك إقرار القاعدة الدستورية المعروفة بـ "لا ضريبة ولا إعفاء إلاّ بنصّ قانوني"³⁸⁸¹، بما يضمن حماية المُلزّمين من أيّ تعسف محتمل ويخضع فرض الضريبة لإرادة السّلطة التشريعية، باعتبارها الممثّل الشّرعّي للأمة، ويمنع نقل هذا الاختصاص إلى السّلطة التنفيذية، إلّا في الحدود التي يَسمح بها الدستور. كما حوّل أيضا لممثلي الأمة داخل البرلمان الاختصاص العام في مجال سنّ الضرائب، عبّر التّصويت على قانون المالية³⁸⁸².

زُد على ذلك، فإنّه تكمن أهميّة هذا المقتضى في كونه يُحقّق التّوازن بين مقتضيات الفعالية المالية ومتطلّبات حماية حقوق المُلزّمين، من خلال إخضاع السّياسة الضريبية للنّقاش البرلماني، وربطها بمبدأ المشروعية، بما يضمن شفافية التّشريع الجبائي والثّقة في المنظومة الضريبية.

³⁸⁷⁹ دستور المملكة المغربية صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 في 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 30 يوليوز 2011.

³⁸⁸⁰ ينصّ الفصل 71 من الدستور على أنّه: "يختصّ القانون، بالإضافة إلى المواد المسندة إليه صراحة بفصول أخرى من الدستور، بالتّشريع في الميادين التالية:

- النّظام الضريبي، ووعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها;

لِلبرلمان، بالإضافة إلى الميادين المشار إليها في الفقرة السّابقة، صلاحية التّصويت، على قوانين تضع إطار للأهداف الأساسية لنشاط الدّولة، في الميادين الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والثّقافية".

³⁸⁸¹ محسن بوعسرية، إشكالية العدالة الضريبية بالمغرب "التّهرّب الضريبي نموذجا"، مجلة منازعات الأعمال، العدد 45، المغرب، أكتوبر 2019، ص 46.

³⁸⁸² تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، من أجل نظام جبائي يشكّل دعامة أساسية لبناء التّموذج التّنموي الجديد، م. س، ص 17.

إذا لا يقف دور المقتضيات الدستورية عند مجرد إقرار الواجب الضريبي، بل يمتد إلى رسم التوازن بين حق الدولة في تعبئة الموارد المالية وحق المُلزم في الخضوع لنظام ضريبي عادل ومُنصف. وبذلك فقد أصبح الدستور المغربي يُشكّل المرجعية الأساسية التي تستند إليها مختلف الإصلاحات الجبائية اللاحقة، إن على مستوى التشريع أو على مستوى السياسات العمومية المرتبطة بالقطاع الضريبي. وهو ما يجعل من العدالة الضريبية مبدأً موجّهاً لمختلف التدخّلات التشريعية والتنظيمية في المجال الجبائي، بالتزام الدولة على إرساء سياسة جبائية عادلة ومتوازنة ومنصفة، ترقى إلى النهوض بالمنظومة الجبائية³⁸⁸³.

ثانياً: المرتكزات القانونية للواجب الضريبي

إذا كان دستور 2011 قد أرسى المبادئ العامة المؤطرة للواجب الضريبي، فإنّ تنزيل هذه المبادئ على أرض الواقع يتمّ من خلال مجموعة من النصوص التشريعية التي شكّلت على امتداد عقود الإطار القانوني المنظم للعلاقة الجبائية بين الإدارة والمُلزم بالضريبة بالمغرب. وقد ارتبط تطوّر المنظومة الجبائية بعدة إصلاحات رامية إلى تحديث النظام الضريبي وتبسيطه ومحاولة تكييفه مع التحوّلات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتھا المملكة.

وفي هذا السياق، عرف المغرب أوّل إصلاح جبائي شامل سنة 1984 في إطار برنامج التّقويم الهيكلي³⁸⁸⁴، حيث تمّ اعتماد مجموعة من التدابير الهادفة إلى تبسيط وعقلنة وإعادة هيكلة النظام الضريبي، وتوسيع الوعاء الجبائي، وتحسين مردودية التّحصيل الضريبي³⁸⁸⁵ Tax Collection، وكذا تعزيز الضمانات الممنوحة للملزمين. بحيث تمّ إرساء ما أصبح يُعرف بالثلاثية الضريبية³⁸⁸⁶ (الضريبة على الشركات بموجب القانون رقم 24.86؛ الضريبة على الدّخل بموجب القانون رقم 17.89؛ الضريبة على القيمة المضافة بمقتضى القانون رقم 30.85³⁸⁸⁷).

علاوة على ذلك، فقد شكّل هذا الإصلاح نقطة تحوّل أساسية في تاريخ التشريع الجبائي المغربي، إذ ساهم في بناء منظومة قانونية للواجب الضريبي، وفي انتقال النظام الضريبي من تعدّد الضرائب وتشكّل قواعدها إلى توحيد القواعد الجبائية ومحاولة إرساء منظومة أكثر انسجاماً وفعالية.

كما شهدت المنظومة الجبائية المحليّة أيضاً تطوّراً مهماً، من خلال صدور القانون رقم 30.89، حدّد بموجبه نظام للضرائب المستحقّة للجماعات المحلية وهيئاتها³⁸⁸⁸، والذي جاء لتنظيم الضرائب والرّسوم المحليّة وتحديد موارد الجماعات الترابية. غير أنّ الإشكالات العملية التي أفرزها تطبيق هذا القانون، خاصّة ما تعلّق منها بتعقّد مقتضياته وتعدّد الرّسوم الخاضعة له، دفعت بالمشرّع المغربي إلى مراجعته وتعويضه بالقانون رقم 47.06 المتعلّق بجبايات الجماعات الترابية، والذي تمّ تغييره وتتميمه بموجب القانون رقم 14.25 المتعلّق بجبايات الجماعات المحليّة³⁸⁸⁹، هذا الأخير الذي تمّ من خلاله إدخال تعديلات على بعض القواعد

³⁸⁸³ سهام العلوي، الإصلاح الجبائي بالمغرب: السياق – المضامين – الخلاصات، مجلة قانونك، العدد 9، المغرب، شتنبر – أكتوبر 2021، ص 125.

³⁸⁸⁴ القانون المتعلّق بوضع الإصلاح الضريبي الصّادر بتاريخ 1 ماي 1984، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.83.38 في 21 رجب 1404 (23 أبريل 1984)، المنشور بالجريدة الرّسمية عدد 3731 بتاريخ 01 ماي 1984.

³⁸⁸⁵ Inter-American Center of Tax Administrations, Manual on Tax Collection and Recovery, Inter-American Center of Tax Administrations, German Agency for International Cooperation, and Inter-American Development Bank, 2016, p 18.

³⁸⁸⁶ أحمد حمومي، الإصلاحات الضريبية بالمغرب في العشرين سنة الأخيرة وسؤال العدالة الضريبية، مجلة براق الدّولية للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، المغرب، 2025، ص 28.

³⁸⁸⁷ خليل اللوح، دور الضريبة في تعزيز الجاذبية للاستثمار وممارسة الأعمال بالمغرب، مجلة الدّراسات القانونية المقارنة، المجلد 07، العدد 01، المغرب، 2021، ص 837.

³⁸⁸⁸ القانون رقم 30.89 يُحدّد بموجبه نظام للضرائب المستحقّة للجماعات المحلية وهيئاتها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.187 في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989)، المنشور بالجريدة الرّسمية عدد 4023 بتاريخ 06 دجنبر 1989، ص 1573.

³⁸⁸⁹ القانون رقم 14.25 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 47.06 المتعلّق بجبايات الجماعات الترابية، الصّادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.25.50 في ذي الحجة 1446 (6 يونيو 2025)، منشور بالجريدة الرّسمية عدد 7412 بتاريخ 9 ذي الحجة 1446 (12 يونيو 2025)، ص 436.

المرتبطة بالرؤوس المستحقة لفائدة الجماعات الترابية. وذلك انسجاما مع التوجيهات الملكية الرامية إلى تعزيز نظام اللامركزية وتبسيط وتحسين تدبير الجبايات.

لكن قبل ذلك، فقد جاءت المدونة العامة للضرائب لسنة 2007³⁸⁹⁰، لتصبح من أهم المحطات التشريعية في مسار تكريس الواجب الضريبي بالمغرب. إذ ساهمت منذ صدورها في تجميع مختلف النصوص الضريبية المتفرقة ضمن إطار قانوني موحد. مما حدّ من ظاهرة التشتت التشريعي التي كانت تعيق فهم القواعد الضريبية وتطبيقها. كما أصبحت هذه المدونة المرجع الأساسي الذي يُستند إليه تنظيم مختلف مظاهر الالتزام الضريبي، سواء من حيث الوعاء أو التحصيل أو المراقبة أو المنازعة الضريبية، مع إخضاعها لتحسينات دورية من خلال قوانين المالية السنوية.

ومع توالي التحولات الاقتصادية والاجتماعية وتزايد الانتقادات الموجهة للمنظومة الجبائية، لا سيما من حيث محدودية العدالة الضريبية وضعف المردودية وتعدد الإعفاءات، برزت الحاجة إلى إصلاح جبائي شامل، توجّ بإصدار القانون الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي³⁸⁹¹. وذلك لإرساء المبادئ الأساسية للسياسة الجبائية، والربط بين الواجب الضريبي ومتطلبات العدالة والشفافية وتمويل سياسات التنمية الاقتصادية والاجتماعية. إذ أقرّ في المادة الثالثة منه على توسيع الوعاء الضريبي ومحاربة التهرب والغش الجبائيين وتعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمُلتزمين. كما أكدت مواد المدونة في بابها الرابع المعنون بـ "الحكامة" على تجويد الخدمات المقدمة للمُلتزمين، من خلال تحديث ورقمنة الإدارة ودعم مواردها البشرية، والتقييم الدوري لأدائها، وذلك بغية تعزيز نجاعة وفعالية الإدارة الضريبية.

بل ووجد الإصلاح امتداده العملي نسبيا في مخرجات المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات³⁸⁹²، التي رسمت آليات تنفيذ هذا الإصلاح، بخاصة من خلال تحديث الإدارة الجبائية، تسريع الرقمنة، تحسين الحكامة وتطوير آليات الامتثال الضريبي Tax Compliance³⁸⁹³. كما واصل النموذج التنموي الجديد والمخطط الاستراتيجي للمديرية العامة للضرائب (2024-2028) تنزيل هذه التوجيهات، بما من شأنه تعزيز فعالية التدبير الجبائي ورفع جودة الخدمات المقدمة للمُلتزمين³⁸⁹⁴.

كما تعرّز هذا البناء التشريعي بالقانون رقم 15.97 بمدونة تحصيل الديون العمومية³⁸⁹⁵، باعتبارها الإطار القانوني المنظم لإجراءات استخلاص الديون العمومية، والتي تُحدّد وسائل التحصيل³⁸⁹⁶ والضمانات الممنوحة لكلّ من الإدارة والمُلتزم، بما يضمن فعالية تنفيذ الالتزام الضريبي في إطار احترام المشروعية القانونية، وهو ما يعكس إرادة المشرّع في إرساء إطار قانوني متكامل يُنظّم مختلف مراحل الالتزام الضريبي.

³⁸⁹⁰ المدونة العامة للضرائب، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007، الصّادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 دجنبر 2006).

³⁸⁹¹ القانون الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي الصّادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.21.86 في 15 من ذي الحجة 1442 (26 يوليوز 2021)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 7007 بتاريخ 26 يوليوز 2021، ص 5685.

³⁸⁹² المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، تحت شعار "العدالة الجبائية"، الصخيرات، المغرب، 3 و4 ماي 2019، منشورة على الموقع الرسمي لوزارة الاقتصاد والمالية المغربية <https://www.finances.gov.ma>.

³⁸⁹³ Joel Slemrod, Tax Compliance and Enforcement, National Bureau of Economic Research, Working Paper Number 24799, Cambridge, Massachusetts, United States of America, July 2018, p 3.

³⁸⁹⁴ Direction Générale des Impôts, Plan stratégique 2024-2028, Ministère de l'Économie et des Finances, Rabat, Maroc, 2024, p 30.

³⁸⁹⁵ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصّادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000)، المنشور في الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000)، ص 1256.

³⁸⁹⁶ حسب المادة الأولى من القانون رقم 15.97 بمثابة تحصيل الديون العمومية فإنه: "يُقصد بالتحصيل مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما يذمهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات".

بيد أنه ورغم هذا التطور التشريعي، ظلّ النظام الجبائي المغربي يعرف تعديلات متواصلة فرضتها التحولات الاقتصادية والاجتماعية ومتطلبات السياسة المالية، على اعتبار أن التشريع الضريبي بات يتسم بمرونة كبيرة، تجلّت في إدخال تعديلات دورية من خلال قوانين المالية، الأمر الذي أفرز نوعاً من عدم الاستقرار التشريعي وكثرة الإحالات بين النصوص الضريبية داخل العديد من مواد المدونة العامة للضرائب. وهو ما يجعل قضية مواكبة المستجدات القانونية ضرورة مستمرة بالنسبة لكل من الإدارة الجبائية والمُلتزمين³⁸⁹⁷.

وعليه، يتّضح من خلال ما سبق بأن الواجب الضريبي بالمغرب لم يعد يستند فقط إلى فكرة السُلطة أو الإكراه القانوني، وإنما أصبح يقوم على منظومة متكاملة من المبادئ الدستورية والقواعد التشريعية التي تسعى إلى تحقيق التوازن بين متطلبات تمويل المرافق العمومية و ضمانات العدالة الجبائية، وهو ما يجعل الالتزام الضريبي أحد أبرز مظاهر المواطنة المالية والتضامن الاجتماعي داخل الدولة الحديثة.

الفقرة الثمانية: التزامات المُلتزم وسلطات الإدارة في تنفيذ الواجب الضريبي

يقوم تنفيذ الواجب الضريبي على تكامل التزامات المُلتزم مع الصلاحيات المخوَّلة للإدارة الضريبية، بما يضمن الامتثال لأحكام التشريع الجبائي كواجب ضريبي بالنسبة للمُلتزم (أولاً)، وذلك لغاية تحقيق مبدأ العدالة الضريبية علاوةً بسلطات الإدارة المختصة (ثانياً).

أولاً: مظاهر تجلّي الواجب الضريبي بالنسبة للمُلتزم

جسد المشرع المغربي الواجب الضريبي في التزامات قانونية متكاملة، تفرض على المُلتزم منذ بداية مزاولته للنشاط الخاضع للضريبة إلى غاية انقضاء العلاقة الجبائية، كما يلي بيانه:

أ- الإقرار الضريبي

1- التصريح بالتأسيس

ألزم المشرع المغربي كل من بدأ مزاوله الأنشطة المدرة للدخل والتي يعتبرها خاضعة للضريبة بالتصريح بهذا التأسيس، فحسب المادة 148 من المدونة العامة للضرائب فإنه: "يجب على الخاضعين للضريبة سواء كانت مفروضة عليهم الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية أو كانوا معفيين وكذا الخاضعين للضريبة برسم الدخول الفلاحية، أن يوجّهوا تصريحاً بالتأسيس وفق مطبوع نموذجي تُعده الإدارة في رسالة مضمونة مع الإشعار بالتسليم، أو يسلموه مقابل وصل إلى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقرهم الاجتماعي، أو مؤسستهم الرئيسية بالمغرب أو موطنهم الضريبي. وذلك داخل أجل لا يزيد عن ثلاثين (30) يوماً من تاريخ التأسيس، إذا كان الأمر يتعلق بشركة خاضعة للقانون المغربي، أو الاستقرار إذا تعلّق الأمر بمنشأة غير مقيمة، أو من تاريخ بداية النشاط، إذا تعلّق الأمر بأشخاص ذاتيين أو مجموعات أشخاص ذاتيين حائزين على دخول مهنية أو فلاحية أو هما معا.

إضافةً إلى ذلك، فإنّه يجب أن يتضمّن التصريح، إن اقتضى الحال، المعلومات الضرورية المتعلقة بفرض الضريبة على القيمة المضافة^{3898 3899} Value Added Tax (VAT) على الخاضعين، سواء تعلّق الأمر بشركة خاضعة للقانون المغربي مفروضة عليها

³⁸⁹⁷ عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب "وفق آخر التعديلات: قانون مالية 2009"، الطبعة الأولى، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الجزء الأول، الرباط، المغرب، 2009، ص 6.

³⁸⁹⁸ "... الضريبة على القيمة المضافة تُفرض على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع، أي أنّها تسري على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة وليس على قيمها الكلية في مختلف مراحلها..." للمزيد انظر: سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على القيمة المضافة، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2016، ص 3.

³⁸⁹⁹ United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Guidance Paper Series on Value Added Tax and Goods and Services Tax for Developing

Countries, United Nations, New York, 2025, p 3.

الضريبة على الشركات، أو شركة غير مقيمة، أو تعلق الأمر بشخص ذاتي أو شركات ومجموعات أخرى خاضعة للضريبة على الدخل ولهم دخول مهنية أو فلاحية أو هما معا، أو الخاضعين للضريبة على الدخل حسب نظام المقاول الذاتي".

كما يجب على المُلزم بالإضافة إلى التصريح بالتأسيس المشار إليه أعلاه، أن يقدم للإدارة الضريبية مجموعة من القرارات من بينها:

- الإقرار بتحويل المقر الاجتماعي أو تغيير الموطن الضريبي³⁹⁰⁰، وهذا ما أكدته قرار صادر عن محكمة النقض، إذ جاء فيه أنه: "ما دامت الشركة المحكوم بإفراجها والتشطيب على عنوانها من السجل التجاري لا زالت قائمة و متمتعة بالشخصية المعنوية لانتفاء الدليل على تصفيتها وإنهاء وجودها القانوني، فإنها تبقى ملزمة بضرورة إعلام إدارة الضرائب بعنوانها الجديد ما دام أنه تمّ التشطيب على عنوانها القديم تفاديا لكل تهرب ضريبي"³⁹⁰¹.

- الإقرار بتوقف المنشأة عن مزاولة نشاطها أو بيعها أو اندماجها أو انقسامها أو تحويلها³⁹⁰².

- الإقرار بالتوقف المؤقت عن مزاولة النشاط³⁹⁰³.

2- التصريح بالدخول المحصل عليها

لقد أكد المشرع المغربي على أنه: "يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل، مع مراعاة أحكام المادة 86، أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له موطنهم الضريبي أو مؤسستهم الرئيسية إقرارا بمجموع دخلهم خلال السنة السابقة يُحرر في أو وفق مطبوع نموذجي تُعده الإدارة مع بيان صنف أو أصناف الدخل المتكون منها"³⁹⁰⁴. وذلك لبناء نوع من العلاقة بين المُلزم والإدارة الضريبية، قوامها الثقة المتبادلة، وإعطاء المُلزم فرصة التصريح بدخوله. كما نصّت المدونة العامة للضرائب على مجموعة من القرارات في مختلف مقتضياتها، من بينها مقتضيات المواد من 81 إلى 85، وكذا المواد من 151 إلى 154 المكررة مرتين، وفي إطار تحديث الإدارة وتبسيط المساطر، أتاح المشرع المغربي للخاضعين للضريبة إمكانية إيداع هذه القرارات إلكترونيا، وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية³⁹⁰⁵.

ب- مسك محاسبة منتظمة

أوجب المشرع المغربي من خلال المادة 145 من المدونة العامة للضرائب، على الخاضعين للضريبة مسك محاسبة منتظمة. وذلك طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في هذه المدونة، وعلى الخاضعين للضريبة أن يمسكوا المحاسبة المشار إليها في الفقرة أعلاه، وفق شكل إلكتروني حسب معايير محددة بنص تنظيمي.

كما يجب عليهم أن يُعدّوا في نهاية كل سنة محاسبية جريدا مفصلة، من حيث الكمية والقيمة للبضائع والمنتجات المتنوعة واللفائف وكذا المواد القابلة للاستهلاك التي يشترونها لغرض بيعها أو لما تستلزمه حاجات الاستغلال.

كذلك يُفرض على الخاضعين للضريبة أن يسلموا إلى المشتريين منهم أو إلى زبائنهم فواتير أو بيانات حسابية مرقمة مسبقا ومسحوبة من سلسلة متصلة أو مطبوعة بنظام معلوماتي، وفقا لسلسلة متصلة يُثبتون فيها زيادة على البيانات المعتادة ذات الطابع التجاري.

3900 حسب مقتضيات المادة 149 من المدونة العامة للضرائب.

3901 قرار صادر عن محكمة النقض عدد 2/248 في الملف الإداري عدد 16/2/4/1955 بتاريخ 2018/03/29، أورده محمد بفقير، المدونة العامة للضرائب والعمل القضائي المغربي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، المغرب، 2023، ص 360.

3902 حسب مقتضيات المادة 150 من المدونة العامة للضرائب.

3903 حسب مقتضيات المادة 150 مكرّر من المدونة العامة للضرائب.

3904 حسب مقتضيات المادة 82 من المدونة العامة للضرائب.

3905 حسب مقتضيات المادة 155 من المدونة العامة للضرائب.

إذ أحاطت هذه المادة بجميع الخاضعين للضريبة، كيفما كانت طبيعة نشاطهم، حيث حددت لكلٍ منهم طريقة مسك المحاسبة، والبيانات الواجب تضمينها في الفواتير المسلمة لزبائنهم. إذ تكتسي الالتزامات المحاسبية أهمية بالغة، باعتبارها أداة لضمان شفافية المعاملات وحسن تنظيم النشاط الاقتصادي، وتمكين الإدارة الضريبية من مراقبة الوعاء الضريبي. وعليه، وتكريسا لهذا الالتزام، نصت المادة 211 من نفس المدونة على إلزامية الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية طيلة 10 سنوات، تحت طائلة دفع غرامة قدرها 50.000 درهم على كل سنة محاسبية³⁹⁰⁶.

ج- دفع الضريبة

الأصل أن كل التزام عالق بالذمة إلا وينتهي حتما بوفائه، لأن الوفاء أهم وسيلة لانقضاء مختلف الالتزامات، ودين الضريبة دين محمول، أي بمعنى أنه يجب على الملتزم أن يسعى من تلقاء نفسه بالوفاء بدين الضريبة متى حل موعدها، دون انتظار قرار الربط من الإدارة وفي المواعيد المحددة قانونيا، وعدم انتظار الإدارة الضريبية أن تقوم بمطالبته بذلك. كما يُعتبر دين الضريبة واجب الأداء، رغم المنازعة في صحته، أو في مقداره إذ يجب على الملتزم أن يبادر أولا بتنفيذ الالتزام بتاريخ استحقاقه، فيقوم بالوفاء بالضرائب المستحقة عليه. كما يجوز له بعد ذلك أن يطعن في صحة فرض الضريبة أو في تقدير مبلغها، وذلك وفقا لقاعدة "الدفع أولا فالمعارضة". وفي هذا الإطار فقد نظم القانون الضريبي الطُرق التي يُمكن للمدين استعمالها ليُبرئ ذمته من الدين الضريبي، ثم حُوّلت للإدارة الضريبية سلطة توقيع جزاءات الأداء في حالة عدم استيفاء ديونها في الوقت المناسب³⁹⁰⁷.

ثانيا: سلطات الإدارة الضريبية في تنفيذ الواجب الضريبي

منح المشرع المغربي للإدارة الضريبية مجموعة من الصلاحيات التي تمكنها من تنفيذ الواجب الضريبي، من أبرزها ما يلي:

أ- سلطة المراقبة وحق الاطلاع

جعل المشرع المغربي التصريح التلقائي للملتزم ركيزة النظام الجبائي، كما أراد أن يتمتع هذا التصريح بقرينة الصديق، فجعل على الإدارة الضريبية التي أناط بها مهمة المراقبة، عبء إثبات عدم صدقيته عند الاقتضاء، مع احتفاظها بحق مراقبة القرارات والعقود المستعملة لفرض الضرائب والواجبات والرُسوم³⁹⁰⁸. وذلك للتأكد من صحة المعلومات المقدمة، وكذا التحقق أيضا من صحة التصريحات الجبائية والأجال التي يجب احترامها، والأداءات المقدمة من طرف الملتزم ومدى مطابقتها للقواعد القانونية الجبائية وللواقع المالي والاقتصادي لهم. وبالتالي، فعمل الإدارة الضريبية ونشاطها ينصبُّ بالأساس على تطبيق القانون الجبائي وقواعده، وكشف حالات الغش أو التهرب الضريبي، وحمل الملتزم على الامتثال للقانون وفق مسطرة قانونية أقرها المشرع³⁹⁰⁹. إذ يلتزم الخاضعون للضريبة بتسهيل عملية المراقبة التي تقوم بها الإدارة.

كما أن للإدارة الضريبية الحق في الاطلاع وتبادل المعلومات حسب مقتضيات المادة 214 من المدونة العامة للضرائب والمادة 151 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية. وذلك من خلال تمكينها من الحصول على المعلومات التي من شأنها أن تُفيدها في ربط وتأسيس ومراقبة مختلف الضرائب والواجبات والمساهمات والرُسوم المستحقة على الخاضعين³⁹¹⁰، وتقديم

3906 حسب مقتضيات المادة 185 المكررة من المدونة العامة للضرائب.

3907 وهيبه مرصالي، دور القضاء في حماية حقوق الخزينة وحقوق الملتزم، دون ذكر الطبعة، مكتبة الرُشاد، سطات، المغرب، 2020، ص 64.

3908 حسب مقتضيات المادة 210 من المدونة العامة للضرائب.

3909 محمد السباعي، دور القضاء في تحقيق التوازن بين حقوق الملتزم وواجباته في الميدان الجبائي، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاير المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2011، ص 84.

3910 عبد الغني بامو والحسن الرشدي، أساسيات القانون الضريبي المغربي، الطبعة الأولى، مطبعة SO-ME-PRINT، أكادير، المغرب، 2023، ص 96.

المعلومات والوثائق المطلوبة لمأموري إدارة الضرائب المحلفين الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مساعد داخل أجل أقصاه 30 يوما التي تلي تاريخ تسلّم الطلب.

ب- فحص المحاسبة وإعادة تقدير أسس الضريبة

لقد حوّل المشرع المغربي للإدارة سلطة ممارسة الفحص الضريبي 3911 Tax Audit، سواء من خلال فحص المحاسبة المنصوص عليها في المادة 212 من المدونة العامة للضرائب، أو فحص مجموع الوضعية الضريبية للأشخاص الدائنين حسب ما جاءت به المادة 216 من نفس المدونة، كما تمتلك الإدارة سلطة إعادة تقدير أسس الضريبة المصرح بها من لدن الخاضعين للضريبة في إطار عملية الفحص الضريبي إذا كانت 3912:

- المحاسبة تشوبها اختلالات جسيمة من شأنها أن تشكك في قيمتها الإثباتية بحيث يترتب عنها نقصان في رقم الأعمال أو في الحصيلة المفروضة عليها الضريبة أو لا يتمكن من خلالها تبرير الحصيلة المصرح بها؛
 - المحاسبة يشوبها نقصان في رقم الأعمال المصرح به؛
 - الأرباح قد تم تحويلها من منشأة لها علاقات تبعية بمؤسسات أخرى؛
 - أهمية بعض النفقات التي التزمت بها أو تحمّلها في الخارج المنشآت الأجنبية المزاولة لنشاط دائم في المغرب غير مثبتة؛
 - العمليات المنجزة تكتسي طابعا صوريا أو تهدف فقط للاستفادة من الامتيازات الجبائية بشكل مخالف للأهداف التي ترمي إليها الأحكام التشريعية الجاري بها العمل؛
 - العمليات المنجزة تهدف إلى التملّص من الضريبة أو النقصان من مبلغها الذي كان من المفروض تحمّله بالنظر إلى الوضعية الحقيقية للخاضع للضريبة أو لأنشطته إذا لم تكن هذه العمليات قد أنجزت 3913.
- للإدارة سلطة تصحيح أسس الضرائب وفق المسطرة العدية أو المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب المنصوص عليها في المواد 220 و 221 على التوالي في المدونة العامة للضرائب، عندما يتبيّن لها عدم مطابقة مداخل أو أرباح المُلزَم بالضريبة للحقيقة مقارنة مع ما يتوفّر لها من معلومات، أو عند وجود عيب أو نقصان بالإقرارات المدلى بها من طرف المُلزَم.
- غير أنّ سلطة الإدارة في تصحيح أسس فرض أو حساب الرسوم ليست مطلقة من حيث الزّمن. إذ حدّد المشرع في هذا الباب أجل تقادمها في أربع سنوات ابتداء من سنة استحقاق الرّسم، بما يضمن استقرار الوضعية الجبائية للمُلزَم 3914.

ج- الفرض التلقائي للضريبة

تم إخضاع الضرائب المباشرة كلها لنظام الإقرار، الذي يلزم الخاضع للضريبة بالإدلاء بتصريح بالأساس الذي يراه ملائما لتحديد حصّته من المساهمة الضريبية، هذا الإقرار الذي يتعيّن مبدئيا اعتماده كأساس لتحديد قيمة الضريبة، إلّا إذا رأت المصالح الضريبية ما يدعو إلى مراجعته، ويخول الإقرار للإدارة امتياز الانفراد بتحديد العيب الضريبي تلقائيا في نطاق ما يُعبّر عنه التّشريع بفرض الضريبة تلقائيا.

إذ يُمكن اللّجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة في حالتين:

- الحالة التي يخالف فيها المُلزَم مقتضيات المتعلقة بحق المراقبة المخوّل للإدارة الجبائية، حيث لا يُقدّم المُلزَم الوثائق المطلوبة لإجراء المراقبة.

The Institute of Chartered Accountants of India, Guidance Note on Tax Audit under Section 44AB of the Income-tax Act, 1961 (Revised 2025), Direct 3911

Taxes Committee, New Delhi, 2025, p 7.

3912 حسب مقتضيات المادة 213 من المدونة العامة للضرائب.

3913 ميثاق المديرية العامة للضرائب، الملزم في مجال المراقبة الضريبية، طبعة 2026، الرّباط، المغرب، ص 10.

3914 حسب مقتضيات المادة 160 من القانون رقم 46.07 المتعلّق بجبايات الجماعات الترابية والمادة 232 من المدونة العامة للضرائب.

- حالة عدم وضع الإقرار أو وضعه ناقصا من حيث المعلومات الأساسية لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها. فالفرض التلقائي لا يكتسي أي طابع تواجي، لأنَّ تبليغ الإدارة الخاضع للأسس الضريبية محلَّ الفرض التلقائي للضريبة، ليس من شأنه أن يفتح حوارا بين الإدارة والخاضع، وهو ما تتميز به مسطرة التصحيح، فهي لا تدعوه إلى الموافقة أو إبداء ملاحظاته بشأن الأساس المقترح لربط الضريبة، بل هي مجرد دعوة أو تذكير من الإدارة للخاضع للضريبة بالتزاماته الجبائية عند تجاهله لها 3915. وتحقيقا لنوع من العدالة، فقد ميَّز المشرع بين الملزم الذي يتأخَّر في وضع تصريحه الضريبي، وبين الذي لا يقدمه بصفة نهائية، فيتمُّ فرض الضريبة بصورة تلقائية لعدم تقديم الإقرار أو العقود والاتفاقات، وذلك بعد إتمام مسطرة التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من نفس المدونة 3916.

د- توقيع الجزاءات

لا جدوى من سنِّ قواعد قانونية، دون اقترانها بجزاءات تكفل احترامها، فكان للإدارة الضريبية سلطة توقيع الجزاءات الجبائية، وذلك من أجل ضمان احترام قواعد وإجراءات القانون الضريبي والحد من مخالفتها. باعتبار أنَّ الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة توقيع الجزاءات، من جهة توقيع الجزاءات المالية المتعلقة مثلا بالوعاء، التي قد تكون جزاءات مالية عندما يتعلق الأمر بتخلُّف الملزم بالضريبة عن وضع إقراره أو عن إخلاله بالتزاماته الإدارية أو المالية أو تأخُّره في تنفيذها، والمنصوص عليها في مجموعة من المواد من المدونة العامة للضرائب (من المادة 184 إلى المادة 192). كما يُمكن أن تقود هذه التصرفات بمرتكبها إلى توقيع جزاء جنائي يستلزم تدخُّل القاضي، والذي يُمكن أن يصل إلى حدِّ الحرمان من الحرية، وذلك في حالة إثبات وقوع جريمة تستلزم توقيع هذا الجزاء 3917.

ومن جهة أخرى، توقيع جزاءات متعلِّقة بالتَّحصيل 3918، مع مراعاة آجال التَّقديم المحدَّدة قانونا 3919، إذ يُعدُّ هذا الأخير أحد الامتيازات التي تُضطلع إليها الخزينة العامة في مواجهة كل ملزم متقاعس على أداء مستحقَّاتها، وذلك وفق مسطرة خاصة 3920، تبتدئ بتبليغ الملزم بإشعار بدون صائر يُذكِّره بموعد الوفاء بالدين الذي على عاتقه، ثمَّ الإنذار، وإن لم يستجب في هذه الحالة يتعرَّض للحجز على ممتلكاته وبيعها لاستيفاء ديون الخزينة، كما قد يصل الأمر إلى لجوء الإدارة إلى الإكراه البدني أو متابعة الغير الحائز كإجراء استثنائي 3921.

المطلب الثاني: حقوق الملزم وضمانات تحقيق العدالة الضريبية بالمغرب

إذا كان تحقيق العدالة الضريبية يقتضي إلزام الملزم بأداء الضريبة وفق القواعد القانونية، فإنَّه يُفترض، في المقابل من ذلك، توفير ضمانات كفيلة بحماية حقوقه في مواجهة الإدارة الضريبية. بحيث تتجلى هذه الضمانات في حقوق موضوعية وإجراءات خاصة (الفقرة الأولى)، فضلا عن آلية الرقابة القضائية (الفقرة الثانية).

3915 نجيب جيري، المنازعات الضريبية بالمغرب: النظام القانوني والإشكالات التطبيقية، مجلة القضاء الإداري، المجلد 4، العدد 8، طنجة، المغرب، 2015، ص 91.

3916 حسب مقتضيات المادة 228 من المدونة العامة للضرائب.

3917 حسب مقتضيات المادة 192 من المدونة العامة للضرائب.

3918 حسب مقتضيات المادتين 208 و 208 مكررة من المدونة العامة للضرائب.

3919 حسب مقتضيات المادة 123 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

3920 تنصُّ المادة 39 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "تباشر إجراءات التَّحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي:

- الإنذار؛
- الحجز؛
- البيع.

ويمكن أيضا اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى وفق الشُّروط المنصوص عليها في المواد 76 إلى 83 أدناه".

3921 عبد الحميد بنيحي، سلطة الجزاء في القانون الضريبي المغربي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص، سطات، المغرب، 2020، ص 216.

الفقرة الأولى: الحقوق الموضوعية للملزم بالضريبة

لربما قد لا تكتمل العدالة الضريبية بمجرد تحديد واجبات الملزم، بل تقتضي أيضا إقرار حقوق تكفل حماية مركزه القانوني في علاقته بالإدارة الضريبية، كالحق في التبليغ والإعلام مثلا (أولا)، أو كالحق في المساواة والإنصاف أمام الضريبة (ثانيا).

أولا: الحق في التبليغ والإعلام

تعتبر ضمانات التبليغ من الإجراءات الجوهرية التي يجب على الإدارة الضريبية احترامها، وذلك لمساسها المباشر بحقوق الدفاع. إذ تتم إجراءات التبليغ وفق الكيفية المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

بحيث يتجلى هذا الحق في التزام الإدارة بإعلام الملزم بجميع الإجراءات التي تباشرها، ولا سيما تاريخ بداية عملية فحص المحاسبة، والتاريخ المحدد لإجراء المحاور الشفوية والتواجهية عند نهاية الفحص. وفي حالة عدم إجراء أي تصحيح للأساس الضريبي³⁹²²، وكذا عندما تلاحظ الإدارة وجود أخطاء مادية في القرارات المودعة³⁹²³، فيجب على الإدارة أن تقوم بعملية تبليغ إشعار الفحص والرسائل الأخرى وفق الطرق القانونية المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب. هذا ويتمتع الملزم بحق الإعلام بتاريخ الشروع في إجراءات التحصيل وتاريخ استحقاق الدين الجبائي، وذلك وفقا لمقتضيات المادة السالفة الذكر والمادة الخامسة من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية³⁹²⁴.

كما أتاح المشرع إمكانية اعتماد التبليغ الإلكتروني بالبريد الإلكتروني المدلى به للإدارة الجبائية من طرف الملزم، كوسيلة حديثة لإعلام الملزم بالإجراءات والقرارات الجبائية، بما ينسجم مع توجه الإدارة الضريبية نحو رقمنة خدماتها وتبسيط علاقتها بالملزم. ونظرا لاعتبار مسطرة التبليغ أساس احترام الإجراءات التوجيهية، وأساس الإعلام الذي هو حق من حقوق الخاضع للضريبة، ووسيلة قانونية تم إقرارها لفائدة الملزم حفاظا على حقوقه في الدفاع عن ذمته المالية، وتكريسا للحوار الذي يجب أن يسود بينه وبين الإدارة في إطار مسطرة توجيهية حقيقية وفعالة، فإن لكل عيب يطال تطبيق مسطرة التبليغ يترتب عنه البطلان، حيث يستوي في ذلك عدم القيام بها أو تطبيقها بشكل معيب. والقضاء الإداري وهو يقرر البطلان في هذا الشأن، لا يتقيد بقاعدة "لا بطلان إلا بنص"، لأن النصوص الجبائية لا ترتب البطلان كجزاء عن هذا الخرق، بل تطبق قاعدة "لا بطلان بدون ضرر"، والضرر هنا يكمن في تفويت الفرصة على الملزم في مناقشة أساس الضريبة في ظل المسطرة التوجيهية المنصوص عليها قانونا³⁹²⁵.

حيث تؤكد التجارب المقارنة، لا سيما توصيات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أن تعزيز الامتثال الضريبي لا يقتصر على توفير المعلومة من قبل الإدارة الجبائية فقط، بل يقتضي الأمر بناء شراكة مع الهيئات المهنية في نشر الوعي الجبائي وتبسيط الالتزامات الضريبية³⁹²⁶.

ثانيا: الحق في المساواة والإنصاف أمام الضريبة

يُعتبر الحق في المساواة وعدم التمييز أمام الضريبة من أهم الضمانات الكفيلة بتحقيق التوازن بين حقوق الملزم ومتطلبات الواجب الضريبي. إذ يقتضي مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية، على جميع الخاضعين للضريبة

3922 المديرية العامة للضرائب، ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية، م، س، ص 6 و 11 و 13 و 23.

3923 حسب مقتضيات المادة 221 المكررة من المدونة العامة للضرائب.

3924 تنص المادة 5 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملزمين بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات. وترسل الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل خمسة عشر يوما على الأقل (15) قبل تاريخ الشروع في التحصيل. ويرسل إعلام الضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم مقيّد بالجداول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل وذلك بمبادرة من الإدارة. ويُنشر هذا الإعلام المبلغ الواجب أدائه وتاريخه في الشروع في التحصيل والاستحقاق".

3925 محمد قصري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات المتعلقة بفرض وتصحيح الوعاء الضريبي، دون ذكر الطبعة، مطبعة جودة، المغرب، 2010، ص 7.

3926 Organisation de coopération et de développement économiques, Édifier une culture fiscale, civique et citoyenne : Un ouvrage de référence mondial sur l'éducation des contribuables, deuxième édition, Éditions de l'Organisation de coopération et de développement économiques, Paris, 2021, p119

كأفراد، أن يتحملوا عبئها وأن يخضعوا لها دون تمييز أو تفضيل. وهو ما يسمى بعمومية الضريبة، مع أن تراعى في فرضها المقدرة المالية لكلٍ مكلف، لتحقيق المساواة في تحمّل الأعباء العامة³⁹²⁷، فتفرض على الجميع حسب وضعهم الاجتماعي³⁹²⁸. إذ يجب ألا يُنسَ العبء الضريبي معيشة المُلزَم بالضريبة، وألا يؤدي فرض الضريبة إلى مصادرة دخله، أو استهلاك رأسماله³⁹²⁹. أي ألا يقوم بأداء الضريبة على حساب معيشته أو قدرته الإنتاجية، لأنّ المُلزَم إذا قام بأداء الضريبة على حساب معيشته في هذه الحالة تُصبح الضريبة تحملاً غير مرغوب فيه.

كما لا تركز مبادئ العدالة الضريبية على مبدأ المساواة في فرض الضريبة والقدرة على الدّفع، بل تجد لها مرجعية في المساواة بين المستفيدين في الإعفاء الضريبي³⁹³⁰ Tax Exemption، لا سيما وأنّ معيار العدالة الأفقية الذي يقتضي معاملة الأشخاص أصحاب المراكز المتماثلة معاملة متساوية، وإعفاء بعض الأشخاص من دفع الضريبة، يُعدّ استثناء من قاعدة عموميتها التي تُوجب فرض الضريبة على كافّة الأموال والأشخاص، بحيث لا يُعتبر هذا إخلالاً بمبدأ المساواة في تحمّل الكافّة للعبء الضريبي، إذا ما تقرّر هذا الاستثناء لذوي الدّخل المحدود والثروات الضئيلة وأرباب الأسر الفقيرة. وذلك على سبيل المساندة تحقيقاً لأهداف اجتماعية، لكن الذي يتنافى مع مبدأ المساواة في تحمّل الضرائب هو تقرير الإعفاء الضريبي الكلي لطائفة معينة رغم إمكاناتها وقدرتها على الدّفع³⁹³¹.

غير أنّ التّطبيق العملي لبعض الإعفاءات الجبائية يُثير تساؤلات بشأن مدى انسجامها مع مبدأ المساواة أمام الضريبة وربطها بالقدرة التّكليفية، حيث منح المشرّع المغربي، في إطار تشجيع الاستثمار، إعفاءات ضريبية لفائدة بعض الخاضعين للضريبة على الشّركات، من قبيل المنشآت الحرفية والمؤسسات الفندقية والشّركات الصّناعية الجديدة طيلة 5 سنوات، مع العلم بأنّ هذه المؤسسات قد استفادت كذلك من تخفيضات في الرّسوم المهنية والخدمات الجماعية بموجب قانون المالية لسنة 2008³⁹³². في المقابل، تخضع الضريبة على الدّخل لأسعار تصاعديّة تتراوح بين 10% و37%، مع إعفاء الدّخول السنوية التي لا تتجاوز 40.000 درهم³⁹³³. لكن ومن زاوية تحليلية أخرى، يُثير هذا التّباين نقاشاً حول مدى اتساق بعض الإعفاءات الجبائية مع مبدأي المساواة أمام الضريبة والقدرة التّكليفية، خاصّة إذا ما هي تجاوزت الغاية التّحفيزية التي شرّعت من أجلها. ذلك أنّه لا يُمكن النّظر إلى قضية العدالة الضريبية بمعزل عن بُعدها الاجتماعي، إذ تقوم على مبدأ المساواة في توزيع الأعباء العامّة وفق القدرة التّكليفية، بما يجعل الضريبة أداة لتحقيق التّضامن وإعادة التّوازن بين مختلف فئات المجتمع. كما لا تقتصر العدالة الضريبية على مجرّد توجّي العدالة في إصدار تشريع ضريبي، بل يجب أن تتوفّر العدالة كذلك حتّى في ميدان التّطبيق، وذلك بالارتكاز على المقوّمات الآتية³⁹³⁴:

- عمومية الضريبة التي تقتضي توزيع الأعباء على جميع الأشخاص القادرين على المساهمة في الأعباء العامّة، كما تقتضي أن تُفرض الضرائب على جميع الأموال بغير استثناء؛

3927 عبد الحق أيت ايهامي، المداخل القانونية لتأطير الاجتهاد الإداري للإدارة الضريبية بالمغرب، مجلّة قراءات علمية في الأبحاث والدراسات، العدد 57، المغرب، يوليو 2026، ص 432.

3928 أعاد حمود القيسي، المالية العامّة والتّشريع الضريبي، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنّشر والتّوزيع، الأردن، 2015، ص 128.

3929 رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة، م. س، ص 134.

3930 Internal Revenue Service, Tax-Exempt Status for Your Organization, Publication 557, United States of America, Department of the Treasury, 2025, p 3.

3931 محمّد قصري، منازعات تحصيل الدّيون العمومية وإشكالية العدالة الضريبية والتّهرّب الضريبي، الطبعة الأولى، مطبعة Rprint، المغرب، 2020، ص 162.

3932 أحمد حمومي، الإصلاحات الضريبية بالمغرب في العشرين سنة الأخيرة وسؤال العدالة الضريبية، م. س، ص 28.

3933 حسب مقتضيات المادّة 73 من المدوّنة العامّة للضرائب.

3934 محمّد قصري، منازعات تحصيل الدّيون العمومية وإشكالية العدالة الضريبية والتّهرّب الضريبي، م. س، ص 164.

- شخصية الضريبة التي تعني مراعاة الظروف والأبعاد الشخصية للملزم عند فرض الضريبة، من حيث ظروفه وأعباءه العائلية والتزاماته، مع مراعاة القدرة التكليفية، وجعل الضريبة بسعر تصاعدي، مع تجنب الازدواج الضريبي³⁹³⁵. وهكذا، فإن العدالة الضريبية تُعدُّ الوسيلة النَّاجعة للحدِّ من ظاهرة الغشِّ والتَّهرب الضريبي³⁹³⁶ Tax Evasion، باعتبار أنَّ الملزم يكون متهرباً من أداء الضريبة إذا ما لجأ إلى بعض وسائل الغشِّ والتَّحايل لإخفاء الواقعة المُدشَّنة للضريبة أو الانتقاص من الدُّخول الخاضعة للضريبة. كما أنَّ احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة من شأنه أن يُساهم في تحسين مناخ الثقة بين الإدارة الضريبية والملزمين، وترسيخ قيم المواطنة الجبائية وتعزيز ضمانات الملزمين لتجنب السُّقوط فيما يسبِّ بالتعسُّف في استعمال الحق³⁹³⁷.

الفقرة الثَّانية: الضَّمانات الإجرائية والقضائية لحماية الملزم

قد لا تكتمل حماية الملزم بمجرد إقرار ضمانات موضوعية له، بل تقتضي كذلك تمكينه من وسائل إجرائية وقضائية تُتيح له حق الدِّفاع عن مصالحه ومواجهة القرارات الجبائية غير المشروعة، لتحقيق التَّوازن بين سلطات الإدارة وحقوق الملزم. ومن بين هذه الآليات المكفولة تشريعياً لحماية حقوق الملزم نذكر (أولاً) آلية التَّظلم والطَّعن في القرارات الضريبية، ثمَّ (ثانياً) آلية الرِّقابة القضائية.

أولاً: التَّظلم والطَّعن في القرارات الضريبية

يُشكِّل ضمان حق التَّظلم والطَّعن في القرارات الضريبية إحدى الآليات الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية، فهذه الأخيرة لا تقتصر على قواعد فرض الضريبة وتحديد وعائها فحسب، وإنَّما تمتدُّ لتشمل الضَّمانات المرتبطة بحق التَّظلم والطَّعن. إذ وضع المشرِّع المغربي آلية المطالبة أو التَّظلم لتسوية النزاعات بين الإدارة والملزم، وهي مسطرة في صالح الملزم والإدارة. بالنسبة للملزم فهي تُتيح له مطالبة الإدارة بالتَّراجع عمَّا قرَّره تُجاهه أو تعديله، كمراجعة الضريبة المفروضة عليه مثلاً، أو تصحيح الأخطاء المرتكبة... وغيرها. أمَّا بالنسبة للإدارة، فالمسطرة تُمكنها من فرض رقابة داخلية على أعمالها من أجل تصحيح الأخطاء وفرض تطبيق القانون³⁹³⁸.

بحيث نصَّت في هذا الصَّدِّد المادَّة 161 من القانون 47.06 المتعلِّق بجبايات الجماعات التَّرابية والمادَّة 235 من المدوَّنة العامَّة للضرائب على حقِّ الملزم في تقديم المطالبة أو التَّظلم والأجل المحدَّد لممارسته. أمَّا بخصوص تحصيل الدُّيون العمومية³⁹³⁹، فتُعتبر المطالبة إلزامية قبل اللُّجوء إلى القضاء³⁹⁴⁰، إذ يُوجَّه هذا التَّظلم كتابةً داخل الأجل المحدَّد لرفعه أمام الجهة المختصة تحت طائلة عدم القبول، مُرفقاً بالبيانات الضَّروية إلى المدير الجهوي للضرائب بصفته نائباً عن مدير الضرائب بالنسبة لضرائب الدَّولة، وإلى الأمر بالصَّرف بالنسبة للجماعات التَّرابية، وإلى الخازن العام إذا ما تعلَّق الأمر بإجراءات التَّحصيل.

³⁹³⁵ "الازدواج الضريبي يعني تعدُّد فرض الضريبة على المكلف بأدائها، أي أنَّ في الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرَّة لأكثر من إدارة ضريبية، وذلك قد يحدث على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي...". للمزيد انظر: سفيان سرتوي، الاستثمار في ضوء التَّشريع الضريبي والعمل القضائي، مجلَّة الباحث للدراسات والأبحاث القانونية والقضائية، سلسلة أبحاث قانونية جامعية معقَّقة، العدد 48، المغرب، دُون ذكر السَّنة، ص 74.

³⁹³⁶ R. Aneka Abirami and T. Vaishali, Tax Evasion and Tax Avoidance: A Detail Analysis, ILE Multidisciplinary Journal, Volume 3, Issue 1, 2024, p 270.

³⁹³⁷ عبد الحق مدكر، الإصلاح الضريبي رافعة لبناء النموذج التَّنموي، المجلَّة المغربية للأنظمة القانونية والسياسية، العدد 24، المغرب، 2020، ص 221.

³⁹³⁸ بوجمعة بوعزاوي، القضاء الإداري المغربي، دُون ذكر الطَّبعة، مطبعة المعارف الجديدة، الرِّباط، المغرب، 2018، ص 109.

³⁹³⁹ تنصُّ المادَّة 119 من القانون رقم 15.97 المتعلِّق بتحصيل الدُّيون العمومية على أنَّه: "يُمكن لأيِّ مدين يكون محل إجراء من إجراءات التَّحصيل الجبري أن يتعرَّض عليه إذا تعلَّقت مطالبته بما يلي:

- قانونية الإجراء المتَّخذ من حيث الشَّكل؛

- عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها".

³⁹⁴⁰ نصَّت المادَّة 120 من القانون رقم 15.97 بمثابة المدوَّنة العامَّة للضرائب على أنَّه: "تُرفع المطالبات المتعلِّقة بإجراءات التَّحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول إلى رئيس الإدارة الذي ينتهي إليه المحاسب المكلف بالتَّحصيل المعني أو إلى من يمثِّله، داخل أجل (60) يوماً الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء... عند عدم ردِّ الإدارة داخل أجل 60 يوماً الموالي لتاريخ توصيلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يُمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة".

تتولى الإدارة الضريبية دراسة التظلم والتحقق فيه، وقد تستجيب لمطالبة الطاعن متى ثبت خطأ من جانبها، بحيث يمكن أن يكون ردّها السليبي على مطالبة الطاعن، محطّ قبول الملزم بالأمر الواقع لتتابع إجراءات استخلاص الضريبة، أو محطّ رفض من لدنه مع إمكانية توجيهه إلى القضاء، مع بقاء المبالغ المستحقة واجبة التحصيل أو تحصيلها جبراً، على أن يظلّ للملزم حق استرداد كل المبالغ أو بعضها بعد صدور القرار أو الحكم لصالحه³⁹⁴¹.

وإذا كانت مسطرة التظلم تشكّل آلية بديلة لتسوية النزاع الضريبي، بما توقّره من جهد ومال وتخفيف للعبء عن القضاء، فإنّ عدم إلزام الإدارة بالبثّ في التظلم داخل أجل محدّد، مقابل إلزام الملزم بسلوك هذه المسطرة قبل اللجوء إلى القضاء الإداري³⁹⁴²، قد أفرغها من جزء من فعاليتها، إذ يتسبّب ذلك في ضياع مدّة ثلاثة أشهر على الملزم قبل ولوجه للمسطرة القضائية، على خلاف التجربة الفرنسية التي لا يتقيّد فيها الملزم بالضريبة في حالة الطعن القضائي بالأجل في حالة عدم الجواب من طرف الإدارة الجبائية، مع إقراره بعدم إلزامية مسطرة التظلم³⁹⁴³.

وعليه، فإنّ المنازعة الضريبية تتميز بكونها منازعة على مراحل، أي أنّها لا تُرفع مبدئياً إلى القضاء ابتدائياً³⁹⁴⁴. كما تُعدّ المطالبة النزاعية أمام اللجان الضريبية، والاعتراض على الأسس التي تعتمد عليها الإدارة في تحديد الضرائب، تكريساً لحقّ الملزم في الدفاع عن مصالحه إزاء الإدارة الضريبية، وتجسيدا للتوازن المطلوب بين سلطة الإدارة وحقوق الملزم³⁹⁴⁵.

إذ حدّدت المادّتان 225 و226 من المدوّنة العامة للضرائب تأليف وتركيب اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجان الجهوية واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، كما بيّنت اختصاصاتها النوعية والمحلية، إذ ينحصر اختصاصها في النظر في النزاعات ذات الصبغة الواقعية التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والملزم، بحيث عليها أن تُصرّح بعدم الاختصاص في المسائل القانونية التي ترى أنّ لها علاقة بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية. غير أنّ اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية يمكنها النظر استثناءً في المسائل المتعلقة بالتعسف في استعمال حقّ إخوله القانون.

ولا تُعدّ اللجنة الوطنية درجة ثانية أو استئنافية بالمعنى التقليدي، بل تُرفع إليها كذلك الطعون التي لم تصدر بشأنها اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة مقرّرات داخل أجل 12 شهراً. هذا ويجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن يُنازعا عن طريق المحاكم في المقرّرات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي المقرّرات

3941 تنصّ المادّة 235 من المدوّنة العامة للضرائب على أنّه: "يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرؤوس المفروضة عليهم أن يوجّهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض:

أ- في حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية خلال البتّة (6) أشهر الموالية لانصرام الأجل المقرّرة;

ب- في حالة فرض ضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص خلال البتّة (6) أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها.

يتولّى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض البت في المطالبة بعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة. إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جواب هذه الأخيرة داخل أجل الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة وجبت متابعة الإجراءات وفقاً لأحكام المادّة 243 أدناه. لا تُحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال، للشروع في مسطرة التحصيل الجبري مع مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور القرار أو الحكم".

3942 تنصّ المادّة 243 من المدوّنة العامة للضرائب على أنّه: "إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور.

إذا لم تُجب الإدارة داخل أجل الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز كذلك للخاضع للضريبة الطّالِب رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ انقضاء أجل الجواب المشار إليه أعلاه".

3943 خليل اللواح، دور الضريبة في تعزيز الحافزية للاستثمار وممارسة الأعمال بالمغرب، م. س، ص 843.

3944 حسن صهيبي، القضاء الإداري المغربي، الطبعة الثّانية، سلسلة دراسات وأبحاث في الإدارة والقانون، العدد 3، مراكش، المغرب، 2019، ص 172.

3945 أيمن الحداد، العدالة الضريبية بالمغرب بين مقارنة الامتيازات والضمانات القانونية، مجلّة الباحث للدراسات والأبحاث العلمية، العدد 81، المغرب، يوليو 2025، ص 389.

المتضمنة لتصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها داخل أجل الستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ مقررات هذه اللجنة، مع عدم جواز الطعن أمام القضاء وأمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في آن واحد³⁹⁴⁶. بناءً على ذلك، فإن تحقيق رهان العدالة الضريبية لا يتأتى إلا بتدعيم وتفعيل آليات تحريك الدعوى الإدارية في المنازعة الضريبية، وتطوير الاختصاصات النوعية والمحلية للجان الطعن الضريبي، مع جعلها تتماشى مع كل ما يضمن حقوق الخزينة وحقوق الملتزمين بالضريبة على حدٍ سواء³⁹⁴⁷.

ثانيا: الرقابة القضائية ودورها في تكريس العدالة الضريبية

تجسد الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية إحدى أهم ضمانات تحقيق العدالة الضريبية، باعتبارها وسيلة تحقيق التوازن بين حماية المال العام وحماية حقوق الملتزمين وضمان احترام القواعد القانونية المنظمة للعلاقة الجبائية. وقد شرعت المحاكم الإدارية المحدثة بموجب القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية³⁹⁴⁸، في ممارسة اختصاصاتها منذ سنة 1994 باعتبارها الجهة القضائية المختصة بالنظر في المنازعات الإدارية، بما فيها المنازعات الضريبية³⁹⁴⁹. وإذا كانت القواعد الموضوعية تفرض على كل مواطن (ة) اكتسب دخلا أو حقق رقم أعمال، أداء مبالغ ضريبية معينة، فإن القواعد المسطرية تضطلع بدور أساسي في تأطير عمل الإدارة وإخضاعه لمبدأ المشروعية، بما يضمن احترام الضمانات المقررة للملزم³⁹⁵⁰. فإذا ما كان المشرع المغربي قد أعطى مجموعة من الحقوق والصلاحيات للإدارة الضريبية لتمكينها من مراقبة وتصحيح الأساس الضريبي، فهو في المقابل قد ألزمها باحترام مجموعة من الإجراءات المقررة كضمانات للملزم ورتب القضاء عن الإخلال بها بطلان مسطرة تصحيح الضريبة لارتباطها بحق الدفاع الذي يُعتبر من النظام العام. ولما ترمي إليه من إشراك الملتزم في مسطرة تصحيح أساس الضريبة بواسطة المسطرة التوجيهية بينه وبين الإدارة التي من شأنها أن تحمي حقوقه ومراكزه القانونية، وكذا إذا كان الأمر يتعلق بفحص محاسبة ما ومسطرة المراجعة مما يؤدي لبطلان فرض الضريبة³⁹⁵¹.

حيث لا تقتصر الرقابة القضائية في هذا المجال على التحقق من احترام الإدارة للمساطر والضمانات المقررة قانونا، وإنما تمتد كذلك إلى فحص وسائل الإثبات، التي تتطلب في دعاوى المنازعات الضريبية، كما هي منظمة في ظلّ ظهير الالتزامات والعقود والمدونة العامة للضرائب، وفحص الوقائع التي استندت إليها في تحديد الوعاء الضريبي أو تصحيحه، بما يضمن عدم تأسيس الضريبة إلا على عناصر ثابتة ومشروعة.

فغاية الإثبات³⁹⁵² في المادة الضريبية بالنسبة للإدارة الضريبية تكمن في إعطائها صلاحيات وإمكانية إثبات توفر شروط إعمال النصّ الجبائي، وإثبات الواقعة المنشئة للضريبة أو إثبات المادة الضريبية بصفة عامة والإجراءات المرتبطة بها أو تصحيحها أو أيضا إثبات المخالفة للنظام الجبائي. وذلك بهدف تطبيق النصوص القانونية الضريبية، وخلق نوع من المساواة في تحمّل الأعباء

³⁹⁴⁶ المديرية العامة للضرائب، ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية، م. س، ص 27.

³⁹⁴⁷ حسن صهيبي، القضاء الإداري المغربي، م. س، ص 172.

³⁹⁴⁸ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 دجنبر 1993)، منشور بالجريدة الرسمية ع 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى (3 نونبر 1993)، ص 2168.

³⁹⁴⁹ جاء في المادة 8 من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية أنه: "تختص المحاكم الإدارية ... بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية المتعلقة بالضرائب ... وبإبالت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة..."

³⁹⁵⁰ محمّد قصري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات المتعلقة بفرض وتصحيح الوعاء الضريبي، م. س، ص 2.

³⁹⁵¹ محمّد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، الطبعة الثالثة، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، المغرب، 2011، ص 118.

³⁹⁵² "يُشكل الإثبات انطلاقة حقيقية لمسار إجراءات أية دعوى، كما أنّ تطبيق أية قاعدة قانونية لا يتم إلا بناءً على وقائع ثابتة، ومنها تلك المنازعات التي تحصل في المادة الضريبية التي تُعدّ من أكثر المجالات التي تتطلب إعمال قواعد الإثبات، فهذا النوع من المنازعات لا يمكن أن يخرج عن هذه المبادئ لكن مع الأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات التي تُميزها عن باقي المنازعات...". للمزيد انظر: عبد العزيز موهيب، خصوصيات الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب، دون ذكر الطبعة، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2024، ص 205.

الضريبة. أما بالنسبة للملزم فغاياته من الإثبات في المادة الضريبية هي إثبات انعدام صفته كملزم بالفرض الضريبي أو إثبات انعدام الواقعة المنشئة للضريبة، أو إثبات دخله أو رقم أعماله أو إعفائه من الواجب الضريبي³⁹⁵³.

في هذا السياق، أكدت محكمة النقض في قرار لها³⁹⁵⁴: "أن عدم مناقشة المحكمة لوصولات الأداء وقوائم الأداء المدلى بها لإثبات قطع التقادم، وعدم إجراء التحقيق اللازم للتأكد من مدى انطباقها على الضريبة المنازع فيها، يحرم محكمة النقض من بسط رقابتها على ما أثير، ويكون القرار ناقص التعليل عرضة للنقض". بحيث يستفاد من هذا التوجه بأن القاضي الإداري ملزم بفحص الأدلة الجوهرية المقدمة في النزاع ومناقشتها متى كان من شأنها التأثير في تحديد مدى استحقاق الدين الضريبي أو سقوطه بالتقادم، بما يؤكد امتداد الرقابة القضائية إلى الأساس الواقعي للمطالبة الضريبية.

ولتمكينه من الاضطلاع بهذه المهمة، يملك القاضي الإداري سلطته في التحقيق تمكنه من تكوين قناعته على أساس عناصر موضوعية، من بينها الخبرة والمعينة وفحص الوثائق والمستندات، متى اقتضت طبيعة النزاع ذلك، إذ تُعتبر الخبرة³⁹⁵⁵ من بين أهم الإجراءات المعتمدة في مجال المنازعات الضريبية. كما تُعد إجراء من إجراءات التحقيق المدنية التي يأمر بها القاضي، طبقا للفصول من 59 إلى 66 من قانون المسطرة المدنية الحالي، وفي المواد من 123 إلى 130 من قانون المسطرة المدنية الجديد رقم 3956.

إذ يمكن للقاضي أن يلجأ للخبرة لاستكمال تكوين قناعته في بعض المسائل التقنية التي قد يستعصي عليه الوقوف عليها من خلال معطيات ووثائق الملف³⁹⁵⁷. غير أن تقرير الخبير لا يقيد القاضي، إذ يظل له كامل السلطة في تقدير نتائجه والأخذ بها أو استبعادها. هذا وقد أكدت محكمة النقض على أن لمحكمة الموضوع سلطة تقديرية في تقييم نتيجة الخبرة متى أقامت قرارها على تعليل سائغ³⁹⁵⁸.

فضلا عن ذلك، فإن أي خطأ في دراسة الأدلة الكتابية يمكن أن يعرض حكم القاضي للطعن. حيث جاء في قرار للمحكمة بأنه: "لما كان الإثبات يتناول مسائل موضوعية، فإنه يدخل في سلطة محكمة الموضوع في تحصيل فهم الواقع في الدعوى ولا يخضع فيه لرقابة محكمة النقض، والمحكمة لما لم تلتفت إلى سندات التسليم والموجودة نسخ منها ضمن وثائق الملف ولم تحقق فيها، فإنها لم تجعل لما قضت به أساسا من القانون وعملت قرارها لتعليل فاسدا يوازي انعدامه، مما يُعرضه للنقض"³⁹⁵⁹.

تأسيسا على ما سبق، فالرقابة القضائية تمتد إلى مختلف عناصر المنازعة الضريبية، من مشروعية المسطرة إلى ثبوت الأساس الواقعي والقانوني للضريبة، بما يضمن سلامة تطبيق القاعدة الجبائية، ويكرس العدالة الضريبية.

خاتمة

3953 حنان بوتوميت، منازعات الضريبة في مرحلة تأسيس الضريبة بين القضاء الشامل والإلغاء، مجلة منازعات الأعمال، العدد 32، المغرب، 2018، ص 123.

3954 قرار محكمة النقض رقم 2/67 الصادر بتاريخ 19 يناير 2023 في الملف الإداري رقم 2022/2/4/486، منشور على المنصة الرقمية للمجلس الأعلى للسلطة القضائية: <https://juriscassation.cspj.ma>، تاريخ الاطلاع 22 يوليوز 2026.

3955 "الخبرة من خلال مصطلحها اللغوي، من أخبر يُخبر خبرا، ويُقصَد بالشخص أو الإطار المكلف بها خبيرا، باعتبار أن مجال الخبرة ينصبُّ أساسا على المجال القضائي، الأمر الذي اعتبرته معه الخبرة، بأنها خبرة قضائية...". للمزيد انظر: عبد الغاني رياضي، الخبرة القضائية في الميدان المدني والجنائي، الطبعة الأولى، مطبعة الأمانة، الرباط، المغرب، 2025، ص 35.

3956 القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.26.07 في 22 من شعبان 1447 (11 فبراير 2026)، منشور بالجريدة الرسمية ع 7485، بتاريخ 5 رمضان 1447 (23 فبراير 2026)، ص 1220.

3957 محمد نعناني، المهن القانونية والقضائية بين النص القانوني وإكراهات الممارسة، الطبعة الأولى، مطبعة الأمانة، الرباط، المغرب، 2026، الصفحة 163.

3958 قرار محكمة النقض عدد 344 الصادر بتاريخ 24 مارس 2022، في الملف الإداري رقم 2020/2/4/3013، منشور على المنصة الرقمية <https://juriscassation.cspj.ma>، اطلع عليه بتاريخ 30 مارس 2026.

3959 قرار محكمة النقض عدد 77، الصادر في 26 يناير 2023، في الملف الإداري رقم 2021/1/4/3654، منشور على المنصة الرقمية <https://juriscassation.cspj.ma>، اطلع عليه بتاريخ 30 مارس 2026.

من خلال ما تقدم، يتضح بأن مسألة العدالة الضريبية في المغرب أضحت مسارا متواصلا يتجاوز مجرد سن النصوص القانونية والتعديلات المتكررة لها، ليرتبط بتجسيد التوازن الميداني بين حق الدولة في الموارد و ضمانات حماية الذمة المالية للملزم. كما بات يفرض التطور المتسارع للاقتصاد الرقمي تحديات جديدة على المنظومة الجبائية الوطنية، تتمثل أساسا في صعوبة تحديد مكان تحقيق القيمة الخاضعة للضريبة، وغياب التواجد المادي للفاعلين الرقميين. مما يخل بمبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي. لذلك أصبح من الضروري إعادة النظر في آليات التحصيل الجبائي وتكييفها مع المعايير الدولية. بحيث لا يمكن الحديث عن إرساء مواطنة مالية حقيقية إلا بتخليق التدبير الجبائي وتقوية نجاعة الرقابة القضائية. وبالتالي، ينبغي استثمار التوجيهات التشريعية الكفيلة بتوطيد الاستقرار التشريعي وتوسيع الشفافية بين أطراف العلاقة الجبائية.

وعليه إذن، أمكننا تقديم بعض الخلاصات والاستنتاجات المركزة كالآتي:

- وجود تفاوت في الفعالية والأجال بين المساطر المفروضة على الملزم وتلك التي تطبقها الإدارة؛
 - تأثير الإعفاءات الجبائية الواسعة والتباين في أسعار الضريبة سلباً على أعمال مبدأ القدرة التكليفية؛
 - اضطلاع القاضي الإداري بدور أساسي في حماية الملزم من المساطر التعسفية وتصحيح الاختلالات المرتبطة بتحديد الوعاء وتحصيل الضريبة.
- لذا، حاولنا أن نعرض في ختام هذه الورقة البحثية لبعض من المقترحات الآتية:
- التوفيق بين السياسة الضريبية والسياسات العامة في إطار استراتيجية مندمجة، مع تبني سياسة ضريبية شفافة ونزيهة باعتماد روح المواطنة وتخليق الإدارة الضريبية لتحقيق العدالة الضريبية المنشودة؛
 - إرساء نظام يضمن المساواة في توزيع موارد الميزانية، من أجل ترسيخ مبادئ التضامن بين الجهات والمساهمة في الحد من التفاوتات المجالية والثرائية؛
 - اعتماد مقاربات تشريعية جديدة ومحاولة التفاعل مع المعايير الدولية ذات الصلة، لفرض ضرائب عادلة على الخدمات الاقتصادية الرقمية.

لائحة المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية

❖ الكتب

- محمد نعناني، المهن القانونية والقضائية بين النص القانوني وإكراهات الممارسة، الطبعة الأولى، مطبعة الأمانة، الرباط، المغرب، 2026.
- نصر عبد الكريم، دليل العدالة الضريبية: الإطار المفاهيمي والحالة في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، لبنان، 2025.
- عبد الغاني رياضي، الخبرة القضائية في الميدان المدني والجنائي، الطبعة الأولى، مطبعة الأمانة، الرباط، المغرب، 2025.
- رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2024.
- عبد العزيز موهيب، خصوصيات الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب، مطبعة الأمانة، الرباط، المغرب، 2024.
- عبد الغني بامو والحسن الرشدي، أساسيات القانون الضريبي المغربي، الطبعة الأولى، مطبعة SO-ME-PRINT، أكادير، المغرب، 2023.
- محمد بفقير، المدونة العامة للضرائب والعمل القضائي المغربي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة النجاة الجديدة، المغرب، 2023.
- محمد قصري، منازعات تحصيل الديون العمومية وإشكالية العدالة الضريبية والتأهب الضريبي، الطبعة الأولى، مطبعة Rprint، المغرب، 2020.
- وهيبه مرصالي، دور القضاء في حماية حقوق الخزينة وحقوق الملزم، مكتبة الرشد، سطات، المغرب، 2020.
- حسن صغيب، القضاء الإداري المغربي، الطبعة الثانية، سلسلة دراسات وأبحاث في الإدارة والقانون، العدد 3، مراكش، المغرب، 2019.
- بوجمعة بوعزاوي، القضاء الإداري المغربي، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2018.
- سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على القيمة المضافة، الطبعة الأولى، دون ذكر المطبعة، القاهرة، مصر، 2016.
- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، الطبعة الثالثة، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، المغرب، 2011.
- محمد السباعي، دور القضاء في تحقيق التوازن بين حقوق الملزم وواجباته في الميدان الجبائي، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2011.

- محمد قصري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات المتعلقة بفرض وتصحيح الوعاء الضريبي، مطبعة جودة، المغرب، 2010.
- عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب "وفق آخر التعديلات: قانون مالية 2009"، الطبعة الأولى، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الجزء الأول، الرباط، المغرب، 2009.

❖ أطروحة جامعية

- محمد زنون، الأمن القانوني للملزم بأداء الضريبة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص القانون العام، جامعة القاضي عياض، مراكش، المغرب، السنة الجامعية 2018 – 2019.

❖ المقالات العلمية

- عبد الحق أيت اتمامي، المداخل القانونية لتأطير الاجتهاد الإداري للإدارة الضريبية بالمغرب، مجلة قراءات علمية في الأبحاث والدراسات، العدد 57، المغرب، يوليو 2026.
- عيشة منيه، فعالية الإدارة الضريبية في موريتانيا في مواجهة التهرب الضريبي، مجلة قراءات علمية في الأبحاث والدراسات، العدد 54، المغرب، أبريل 2026.
- خالد حيون، رقابة القضاء الإداري على دعاوى المنازعات الضريبية، مجلة قراءات علمية في الأبحاث والدراسات، العدد 54، المغرب، أبريل 2026.
- أحمد حمومي، الإصلاحات الضريبية بالمغرب في العشرين سنة الأخيرة وسؤال العدالة الضريبية، مجلة براق الدولية للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، المغرب، 2025.
- أيمن الحداد، العدالة الضريبية بالمغرب بين مقاربة الامتيازات والضمانات القانونية، مجلة الباحث للدراسات والأبحاث العلمية، العدد 81، المغرب، يوليو 2025.
- عبد الرحيم خليف، الضرائب في المغرب: السمات والأهداف، مجلة المعرفة، العدد 14، المغرب، مارس 2024.
- عمر يزوغ، واقع التفقات الجبائية وماجس العدالة الضريبية، مجلة المعرفة، العدد 13، المغرب، فبراير 2024.
- خليل اللواح، دور الضريبة في تعزيز الحافزية للاستثمار وممارسة الأعمال بالمغرب، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 07، العدد 01، المغرب، 2021.
- سهام العلوي، الإصلاح الجبائي بالمغرب: السياق – المضامين – الخلاصات، مجلة قانونك، العدد 9، المغرب، شتنبر – أكتوبر 2021.
- عبد الحق مذكر، الإصلاح الضريبي رافعة لبناء النموذج التنموي، المجلة المغربية للأظمة القانونية والسياسية، العدد 24، المغرب، 2020.
- عبد الحميد بنيجي، سلطة الجزاء في القانون الضريبي المغربي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص، المغرب، 2020.
- محسن بوعسرة، إشكالية العدالة الضريبية بالمغرب "التهرب الضريبي نموذجاً"، مجلة منازعات الأعمال، العدد 45، المغرب، أكتوبر 2019.
- حنان بوتوميت، منازعات الضريبة في مرحلة تأسيس الضريبة بين القضاء الشامل والإلغاء، مجلة منازعات الأعمال، العدد 32، المغرب، 2018.
- نجيب جيري، المنازعات الضريبية بالمغرب: النظام القانوني والإشكالات التطبيقية، مجلة القضاء الإداري، المجلد 4، العدد 8، المغرب، 2015.
- سفيان سروي، الاستثمار في ضوء التشريع الضريبي والعمل القضائي، مجلة الباحث للدراسات والأبحاث القانونية والقضائية، سلسلة أبحاث قانونية جامعية معققة، العدد 48، المغرب، ذون ذكر السنة.

❖ النصوص القانونية

- دستور المملكة المغربية صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 في 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5964 مكرز بتاريخ 30 يوليو 2011.
- القانون المتعلق بوضع الإصلاح الضريبي الصادر بتاريخ 1 ماي 1984، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.83.38 في 21 رجب 1404 (23 أبريل 1984)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3731 بتاريخ 01 ماي 1984.
- القانون رقم 30.89 يُحدد بموجبه نظام للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.187 في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نونبر 1989)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 06 دجنبر 1989.
- القانون رقم 14.25 بتغيير وتتميم القانون رقم 47.06 المتعلق بجايات الجماعات الترابية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.25.50 في ذي الحجة 1446 (6 يونيو 2025)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 7412 بتاريخ 9 ذي الحجة 1446 (12 يونيو 2025).
- المدونة العامة للضرائب، المحدث بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 دجنبر 2006).
- القانون الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.21.86 في 15 من ذي الحجة 1442 (26 يوليو 2021)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 7007 بتاريخ 26 يوليو 2021.
- القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000)، المنشور في الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000).
- القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 دجنبر 1993)، منشور بالجريدة الرسمية ع 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى (3 نونبر 1993).
- القانون رقم 58.25 المتعلق بالمسطرة المدنية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.26.07 في 22 من شعبان 1447 (11 فبراير 2026)، منشور بالجريدة الرسمية ع 7485، بتاريخ 5 رمضان 1447 (23 فبراير 2026).

❖ القرارات القضائية

- قرار محكمة النقض رقم 2/67 الصادر بتاريخ 19 يناير 2023 في الملف الإداري رقم 2022/2/4/486.

- قرار محكمة النقض عدد 344 الصّادر بتاريخ 24 مارس 2022، في الملف الإداري رقم 2020/2/4/3013.
- قرار محكمة النقض عدد 77، الصّادر في 26 يناير 2023، في الملف الإداري رقم 2021/1/4/3654.

❖ الوثائق المختلفة

- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، من أجل نظام جبائي يُشكّل دعامة أساسية لبناء النّموذج التّنموي الجديد، إحالة ذاتية رقم 39 / 2019، 2019، المغرب.
- ميثاق المديرية العامة للضرائب، الملزم في مجال المراقبة الضريبية، طبعة 2026، الرباط، المغرب.
- المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، تحت شعار "العدالة الجبائية"، الصخيرات، المغرب، 3 و 4 ماي 2019.

❖ المواقع الإلكترونية

- الموقع الرّسّي لوزارة الاقتصاد والمالية (المملكة المغربية): [/https://www.finances.gov.ma](https://www.finances.gov.ma)
- الموقع الرّسّي للمجلس الأعلى للسلطة القضائية (المملكة المغربية): [/https://juriscassation.cspj.ma](https://juriscassation.cspj.ma)

ثانيا: مراجع باللّغة الأجنبية

- United Nations, Guidance Paper Series on Value Added Tax and Goods and Services Tax for Developing Countries, Department of Economic and Social Affairs, United Nations, New York, 2025.
- The Institute of Chartered Accountants of India, Guidance Note on Tax Audit under Section 44AB of the Income-tax Act, 1961 (Revised 2025), Direct Taxes Committee, New Delhi, 2025.
- Internal Revenue Service, Tax-Exempt Status for Your Organization, Publication 557, United States of America, Department of the Treasury, 2025.
- Direction Générale des Impôts, Plan stratégique 2024-2028, Ministère de l'Économie et des Finances, Rabat, Maroc, 2024.
- R. Aneka Abirami and T. Vaishali, Tax Evasion and Tax Avoidance: A Detail Analysis, ILE Multidisciplinary Journal, Volume 3, Issue 1, 2024.
- Organisation de coopération et de développement économiques, Édifier une culture fiscale, civique et citoyenne : Un ouvrage de référence mondial sur l'éducation des contribuables, deuxième édition, Éditions de l'Organisation de coopération et de développement économiques, Paris, 2021.
- Yvette Lind, Introduction: A Contemporary Guide to Tax Justice and Tax Fairness, Nordic Tax Journal, Volume 2021, Issue 1, 2021.
- Joel Slemrod, Tax Compliance and Enforcement, National Bureau of Economic Research, Working Paper Number 24799, Cambridge, Massachusetts, United States of America, July 2018.
- Inter-American Center of Tax Administrations, Manual on Tax Collection and Recovery, Inter-American Center of Tax Administrations, German Agency for International Cooperation, and Inter-American Development Bank, 2016.
- Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (Lextenso éditions), Dixième édition, 2010.