

مدخل إلى دراسة القانون الضريبي

د. محمد بيصة

يعد القانون الضريبي فرعاً من فروع العلوم الضريبية التي تعد بدورها جزءاً من العلوم المالية. وتهتم هذه الأخيرة بدراسة المسائل المتعلقة بالمالية العمومية، بينما ينحصر موضوع العلوم الضريبية في دراسة المشاكل القانونية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتعلقة بالضريبة.

أما القانون الضريبي، فلا يدرس سوى الجوانب القانونية للضريبة، أي أنه يشتغل بالأساس، على نصوص مصادر القانون المتعلقة بالضريبة كما تطبقها المحاكم في بلد ووقت معينين.

وغالبا ما تظهر النصوص الضريبية للوهلة الأولى كمجموعة من القواعد التقنية التي تفتقر إلى كل منطق داخلي يشد لحمتها أكثر مما تظهر كقانون يتمتع بقدر من الانسجام الداخلي.

ولعل ذلك يرجع إلى كون نصوص القانون الضريبي تسن في أحسن الأحوال لخدمة مشروع اقتصادي واجتماعي أو كله المجتمع للضريبة في لحظة من لحظات التاريخ، غير أنها قد تحدث في حالات أخرى لمجرد حل مشكلة بعينها أو الرضوخ لضغوطات مجموعة اجتماعية واقتصادية معينة، وذلك إرضاء لمصالح فئوية.

وينتج عن كل ذلك تشابك بالغ التنوع إن لم نقل شتاتا من المقترضات والمساطر التي تعكس تعقيد بنية المجتمع نفسه، وتعبّر عن آثار التطورات الدولية المتسارعة عليه. وهذا ما يجعل هذه النصوص مفتوحة على تأويلات متضاربة، بسبب غموضها من ناحية، وتضارب المصالح الحاد بين مخاطبيها.

غير أن القانون الضريبي يتوفر بطبيعة الحال على منطقه الداخلي الذي يضمن انسجام مكوناته، وهذا المنطق يتمثل بالأساس في المبادئ الأساسية التي يرتكز عليها.

وتعتبر الضريبة التقنية الأساسية في القانون الضريبي، إن لم نقل إنها ما يميز محتواه نفسه. وهي وسيلة لمساهمة المواطنين في تحمل التكاليف المالية للدولة والجماعات العمومية(الفصل الأول).

وإذا كانت الضريبة في نظام ديمقراطي تعرف بأنها مساهمة رضائية، فإنها تظل مع ذلك، "مفروضة" بحيث إن الموضوع الثاني للقانون الضريبي يتمثل في تنظيم علاقات الإدارة بالملزمين، وهو التنظيم الذي يحاول أن يوفق بين ما يجب أن يتوفر لإدارة الضرائب من امتيازات لتوفير الموارد المالية الضرورية لاستمرارية الدولة و نهوضها وبين ما يفترض أن يتمتع به الملزمون من حقوق و ضمانات (الفصل الثاني).

الفصل الأول: الضريبة

سنحاول في هذا الفصل تحديد مفهوم الضريبة في مبحث أول، قبل أن ننتقل إلى دراسة أصناف الضرائب في مبحث ثان.

المبحث الأول: مفهوم الضريبة

الضريبة بمفهومها الاقتصادي اقتطاع إجباري. ولما كانت الاقتطاعات الإجبارية بالغة التعدد والتنوع، فإنه من المناسب تمييز الضريبة عن بقية مكونات هذه الكتلة، على اعتبار أنه في ضوء طبيعة الاقتطاع تتحدد القواعد القانونية الواجبة التطبيق (المطلب الأول).

وبمجرد الانتهاء من تمييز مفهوم الضريبة عن المفاهيم المجاورة، يمكن الانتقال إلى التعمق في هذا المفهوم من خلال دراسة مختلف التصنيفات الضريبية الأساسية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الضريبة

لا يورد المشرع المغربي أي تعريف للضريبة، وإن كان الفصل 39 من دستور 2011 على غرار الفصول المقابلة له في الدساتير السابقة، يورد العناصر الأساسية المميزة للضريبة.

وهكذا، نقرأ في الفصل 39 من الدستور مايلي:

"على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية..."

ويمكن أن نستوحي من هذه العبارة تعريفا للضريبة يتمثل في القول بأن "الضريبة مساهمة إجبارية ونهائية بدون مقابل تمول أساسا جميع أنواع التكاليف العمومية".

ويؤكد بعض الفقه أن الضريبة اقتطاع نقدي، على اعتبار أن المدين ينفذ التزامه عن طريق أداء مبلغ من المال، وليس عن طريق الوفاء العيني. غير أنه لا يوجد في الدستور أي نص يشترط أن تكون الضريبة اقتطاعا نقديا، ذلك أن هذه الخاصية تجد أساسها القانوني في الفقرة 1 من المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على ما يلي:

"تؤدي الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى إما نقدا أو بواسطة تسليم شيك أو عن طريق تحويل أو الدفع لفائدة حساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل أو بأي وسيلة أخرى للأداء منصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل".

وعليه، فلا شيء يمنع المشرع من اعتماد أسلوب الوفاء العيني بالضريبة كلما تبين له أنه من المناسب اللجوء إلى هذه الوسيلة في بعض الحالات.

ونخلص مما سبق إلى أن الضريبة تتميز بخمسة خصائص جوهرية، فهي اقتطاع جبري ونهائي يؤدي إلى نزع ملكية مبلغ من المال (فرع أول) وهي اقتطاع بدون مقابل يمول أساسا جميع أنواع التكاليف العمومية، أي أنه يهدف أساسا إلى تمويل جميع أنواع الخدمات العمومية المجانية (فرع ثان).

الفرع الأول: نزع ملكية مبلغ من المال

تؤدي الضريبة إلى نزع ملكية مبلغ من المال، باعتبارها اقتطاعا إجباريا(الفقرة الأولى) ونهائيا(الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الضريبة اقتطاع جبري

تعتبر الضريبة اقتطاعا إجباريا، لأن هذا الاقتطاع يتم من قبل السلطة العمومية التي تتوفر على وسائل فعالة للإكراه القانوني لأجل فرض وتحصيل الضريبة. ذلك أن مصدر الالتزام الضريبة هو واقعة قانونية منشئة يصفها نص يتضمن قواعد عامة ومجردة وملزمة ويرتب على تحققها في تاريخ معين أن يصبح شخص قانوني يحدد النص أوصافه مدينا قانونيا بالضريبة.

وهكذا، مثلا تصبح المقاول في تاريخ قبض ثمن المنتج من زبونها مدينة بالضريبة على القيمة المضافة، ما لم تختار الخضوع للضريبة على القيمة المضافة وفقا لنظام المديونية.

الفقرة الثانية: الضريبة اقتطاع نهائي

تعتبر الضريبة أيضا اقتطاعا نهائيا، لكونها لا ترتب على عاتق الجماعة العمومية المستفيدة أي التزام بإرجاع مبلغها، وذلك خلافا للقرض الإجباري.

وعليه، تؤدي الضريبة إلى انتقال ملكية مبلغ من المال إلى الذمة المالية للجماعات العمومية المستفيدة بصفة نهائية رجعة فيها.

الفرع الثاني: تمويل الخدمات العمومية المجانية

تهدف الضريبة أساسا إلى تمويل جميع أنواع الخدمات العمومية المجانية، وعليه، فهي اقتطاع بدون مقابل وبدون تخصيص (الفقرة الأولى) له هدف مالي بالأساس (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: اقتطاع بدون مقابل وبدون تخصيص

الضريبة اقتطاع بدون مقابل؛ ذلك أن الخدمات التي تقدمها الجماعات العمومية للمواطنين ليست سوى المقابل غير المباشر للضريبة. وفي كل الأحوال، لا يوجد أي تناسب بين هذه الخدمات وبين الضريبة التي يدفعها الملزم.

وهي اقتطاع بدون تخصيص؛ فعدم تخصيص الموارد الضريبية مبدأ من مبادئ الميزانية المنصوص عليه صراحة في القانون التنظيمي للمالية وفي المرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة العمومية. ذلك أن الضريبة تمويل جميع أنواع التكاليف العمومية بدون تمييز، ولا تمويل حصريا نوعا بعينه من أنواع التكاليف العمومية، وهذا ما يميزها عن الرسوم شبه الضريبة.

الفقرة الثانية: اقتطاع له هدف مالي بالأساس

الضريبة اقتطاع له هدف مالي بالأساس؛ أي أنه يهدف أساسا إلى تمويل جميع أنواع التكاليف العمومية، أما الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للسياسات العمومية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال استعمال الضريبة كأداة من أدوات التدخل، فتأتي بعد الهدف المالي، لذلك نجد أن الضريبة تستهدف المنتج الوطني والأجنبي على حد سواء، وذلك خلافا للرسوم الجمركية التي تهدف أساسا إلى حماية المنتج الوطني حتى وإن كانت تساهم في تمويل جميع أنواع التكاليف العمومية، وهذه الخاصية تميز الضريبة أيضا عن الغرامات المالية التي يهيمن عليها الهدف الجزري، أي الردع الخاص و العام، ولا يأتي الهدف المالي إلا في المرتبة الثانية.

المطلب الثاني: الضريبة والاقتطاعات الإجبارية الأخرى

يتعين تمييز الضريبة عن الرسم شبه الضريبي (الفرع الأول) والأجرة عن الخدمات المقدمة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الضريبة والرسم شبه الضريبي

الرسم شبه الضريبي مساهمة إجبارية تقبض لأجل مصلحة اقتصادية واجتماعية من طرف الأشخاص المعنوية للقانون العام والخاص غير الدولة والجماعات المحلية.

ويختلف الرسم شبه الضريبي عن الضريبة لوجود غاية خاصة متوخاة من إحداثه، ولأنه يقبض من قبل أشخاص معنوية غير الدولة والجماعات الترابية.

وبالرجوع إلى الفصل 40 من الدستور نقرأ ما يلي:

"على الجميع أن يتحمل، بصفة تضامنية، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وكذا تلك الناتجة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد."

وبالرجوع إلى المادة 67 من القانون التنظيمي للمالية نقرأ ما يلي:

"تفرض بمرسوم يقترح من الوزير المعني بالأمر والوزير المكلف بالمالية الرسوم شبه الضريبية المقبوضة لأجل مصلحة اقتصادية أو اجتماعية لفائدة شخص اعتباري خاضع للقانون العام غير الدولة والجماعات الترابية أو شخص اعتباري خاضع للقانون الخاص مكلف بمهام المرفق العام."

الفرع الثاني: الضريبة والأجرة عن الخدمات المقدمة

الأجرة عن الخدمات المقدمة هي مقابل الخدمة أو المنفعة التي يحصل عليها المستفيد الفعلي من الخدمة أو المنفعة.

ولا يمكن إحداث الأجرة عن الخدمات المقدمة من قبل السلطة التنظيمية إلا في علاقة مباشرة ومنتاسبة مع الخدمة أو المنفعة التي يحصل عليها المدين، على اعتبار أنها لا تكون واجبة سوى على المستفيد الفعلي من الخدمة أو المنفعة، ولأنه ينبغي أن يوجد ارتباط متبادل بين الخدمة والأجرة.

وعليه، فالأجرة عن الخدمات المقدمة تشبه تماما مفهوم الثمن من حيث هو مساهمة بمقابل، ولكنها تختلف عنه من حيث كونها تمول جميع أنواع تكاليف الخدمات العمومية الإدارية الوطنية.

وتختلف الضريبة عن الأجرة على الخدمات المقدمة بالنظر إلى الضريبة مساهمة بدون مقابل خلافا للأجرة عن الخدمات المقدمة التي تعد اقتطاعا بمقابل.

وهكذا، نقرأ في الفقرة 2 من المادة 11 من القانون التنظيمي للمالية ما يلي:

"تحدث الأجرة عن الخدمات المقدمة من لدن الدولة بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المكلف بالمالية والوزير المعني بالأمر."

المبحث الثاني: أصناف الضرائب

لا يمكن للدولة الحديثة أن تعتمد نظام الضريبة الوحيدة بالرغم من بساطتها، بالنظر إلى أنه يتنافى و متطلبات المردودية و العدالة، وذلك لعدم وجود مادة واحدة

يمكن أن تكون محلاً لفرض الضريبة، و تكون لها في نفس الوقت من الأهمية ما يكفي للتمكين من الحصول على المداخل الضريبية التي تطمح الدولة الحديثة على نحو شرعي إلى الحصول عليها ، و يمكن توزيع عبئها على نحو عادل بين الملزمين، و لا تتيح سوى فرص ضئيلة للغش أو التجنب الضريبيين.

وعليه، يفترض تعدد الضرائب الذي لا مفر منه في أن تقديم هذه الضرائب وتصنيفها.

ويمكن تصنيف الضرائب وفقاً لمعايير متنوعة، ينبغي استعراضها في مطلب أول، وذلك قبل أن نعتمد كمعيار رئيسي المعيار الاقتصادي الذي يمكن من تصنيف الضرائب حسب مصدر الثروة (امتلاك رأسمال أو قبض دخل) وحسب استعمال الثروة (الإنفاق) في مطلب ثان.

المطلب الأول: تنوع معايير تصنيف الضرائب

لجأ الفقه إلى عدة معايير للتمييز بين أنواع الضرائب، الشيء الذي أفضى إلى ظهور تصنيفات متعددة، إلا أنه لم يكن لهذه التصنيفات جميعاً أهمية قانونية كبيرة، وحتى تلك التي كانت لها مثل هذه الأهمية في الماضي لم تعد لها نفس الأهمية اليوم.

الفرع الأول: الضرائب المباشرة وغير المباشرة

كان التصنيف الذي يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يشكل خلال فترة زمنية طويلة التصنيف الأكثر أهمية، إلا أنه فقد أهميته اليوم.

وإذا كان هذا التصنيف قد استخدم خلال حقبة طويلة من الزمان كأساس لتنظيم الإدارة الضريبية نفسها، فإنه لم يعد اليوم يلعب هذا الدور.

ولعل ذلك يرجع إلى افتقار معيار التوزيع بين هاتين الفئتين إلى الوضوح الكافي.

ويعتمد هذا التصنيف على ثلاثة معايير:

1 - معيار أثر الضريبة: ويقصد بأثر الضريبة، " تحديد الشخص الذي يتحمل الضريبة"، أي تحديد الشخص الذي يتحمل نهائيا العبء بدون أن يستطيع نقله إلى الغير، ويفضي هذا المعيار إلى التمييز بين الضرائب التي يكون فيها المدين القانوني بالضريبة والمدين الفعلي بالضريبة شخصا واحدا كرسوم السكن وبين الضرائب التي يكون فيها المدين القانوني بالضريبة شخصا غير المدين الفعلي بالضريبة كالضريبة على الدخل المفروضة على الأجور.

2 - معيار الواقعة المنشئة للضريبة: ويقصد بالواقعة المنشئة للضريبة، "التصرف أو الحدث أو الوضعية التي تنشأ الالتزام الضريبي بمقتضى القانون". ويفضي هذا المعيار إلى التمييز بين الضرائب التي تتمثل الواقعة المنشئة لها في "التملك" كرسوم السكن مثلا وبين الضرائب التي تتمثل الواقعة المنشئة لها في "النشاط" كالضريبة على القيمة المضافة مثلا.

3 - معيار طريقة التحصيل: وفي ضوءه نميز بين الضرائب التي تقوم على التصريح والأداء التلقائي من طرف المدين القانوني بالضريبة كالضريبة على القيمة المضافة مثلا وبين الضرائب التي تفرض بواسطة سند تنفيذي إداري (الجدول الاسمي) وتحصل بناء على هذا السند التنفيذي كرسوم السكن مثلا.

غير أنه بالارتكاز على هذه المعايير، لا يمكن أن نميز بين نوعي الاقتطاعات لعدم وجود تعارض حقيقي بينهما.

وهكذا، فلا يمكن أسلوب تحصيل الضرائب عن طريق إصدار الجداول (=لائحة الملزمين) من التمييز بين نوعي الضرائب بالنظر إلى أن الضريبة على

الشركات مثلا التي تعد ضريبة مباشرة لا تحصل مبدئيا عن طريق إصدار الجداول.

وتتفاقم الصعوبات التي يواجهها هذا التصنيف أكثر بسبب انعدام ازدواجية النظام القانوني: ذلك أن نفس الجهة القضائية (المحاكم الإدارية) تختص بالبت في المنازعة الضريبية، سواء تعلق الأمر بالمنازعة في الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة.

كما أن نفس الجهة الإدارية، وهي المديرية العامة للضرائب تتولى تطبيق الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

الفرع الثاني: الضرائب الشخصية والضرائب

لم تعد للتمييز الذي يقابل بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية أية أهمية بالنظر إلى عدم ترتب أي نتيجة عملية على هذا التمييز.

غير أن معيار التمييز بين نوعي الضرائب يبقى واضحا: فالضريبة العينية تفرض على المادة الخاضعة للضريبة دون أن تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الخاصة للملزم في حين أن الضريبة الشخصية بالمقابل، تفرض بالنظر إلى وجود الشخص نفسه وبصرف النظر عما إذا كان يملك مالا أو لا يملكه، وتعرف أيضا بالضريبة على الرؤوس. غير أن كلا النوعين اختفى بعد أن أصبحت الضريبة تفرض بالنظر إلى وجود الشخص والمال معا، أي تفرض في ضوء القدرات التكلفية للمدين القانوني بالضريبة، أي "كل على قدر استطاعته" كما يقول الفصل 39 من الدستور.

الفرع الثالث: تصنيف الضرائب حسب طبيعة السعر

أما التصنيف الذي يقابل بين الاقتطاعات الضريبية انطلاقاً من سعرها، فتترتب عنه نتائج ملموسة أكثر من التصنيفين السابقين.

الفقرة الأولى: الضرائب القيمة والضرائب ذات السعر الثابت

عملياً، اختلفت الضرائب ذات السعر الثابت تقريباً، غير أننا نصادف هذا النوع من الأسعار في ضريبة الدمغة وضريبة التسجيل. وهكذا، مثلاً تخضع لضريبة التسجيل بسعر ثابت قدره 1000 درهم التصرفات المنصوص عليها في المادة 135-I من المدونة العامة للضرائب بينما تخضع لضريبة التسجيل بسعر ثابت قدره 200 درهما التصرفات المنصوص عليها في المادة 135-II من نفس المدونة.

ويمكن أن نسوق كمثال أيضاً للضريبة ذات السعر الثابت الضريبة على الشركات الجزافية المفروضة بناء على اختيار على البنوك الحرة ومبلغها مقابل القيمة بالدرهم لمبلغ 25.000 دولار أمريكي في السنة المنصوص عليها في باء من المادة 19-III من المدونة العامة للضرائب، وكذا الضريبة على الشركات الجزافية المفروضة على الشركات القابضة الحرة ومبلغها مقابل القيمة بالدرهم لمبلغ خمسمائة (500) دولار أمريكي في السنة المنصوص عليها في جيم من المادة 19-III من نفس المدونة.

ونجد من أصل 17 رسماً نص عليها قانون الجبايات المحلية، خمسة رسوم ذات سعر ثابت، وهي كالتالي:

1. الرسم على رخص السياقة؛
2. الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني؛
3. الرسم على بيع الحاصلات الغابوية؛
4. الرسم على رخص الصيد؛
5. الرسم على استغلال المناجم.

وهذا السعر الموحد الذي يفرض على عملية معينة مبلغا ثابتا يتسم بمزايا البساطة، لكن عيبه يتمثل في ضرورة مراجعته باستمرار قصد تكيفه مع تطور كلفة المعيشة.

لذلك يفضل عليه عموما السعر حسب القيمة، بحيث يتحدد سعر الضريبة في ضوء قيمة الأسس الخاضعة للضريبة. وحينئذ يكون للمردودية الضريبية مزية الارتباط بالتطور الاقتصادي، وبصفة أخص بكلفة المعيشة.

الفقرة الثانية: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية

يختار المشرع تبعا للانفعالات الاجتماعية بين السعريين حسب القيمة الأكثر تداولاً ولا اللذان يتمثلان في:

- 1- السعر النسبي: ويتمثل في نسبة محددة من المادة الخاضعة للضريبة؛
 - 2- السعر التصاعدي: ويتضمن جدول احتساب الضريبة عدة أسعار تتصاعد تبعا للأساس الخاضع للضريبة.
- ويعتبر السعر التصاعدي عاملا مساعدا على تحقيق العدالة الاجتماعية، على اعتبار أن الملزمين الذين يمتلكون قدرات تكلفية أكبر يخضعون للضريبة بسعر أكبر.

وتعد الضريبة على القيمة المضافة¹ ضريبة نسبية بامتياز. ويغلب على واجبات التسجيل طابع الضريبة النسبية².

¹ تحدد المادة 98 من المدونة العامة للضرائب السعر العادي للضريبة على القيمة المضافة في 20%، بينما تحدد المادة 99 من نفس المدونة نطاق تطبيق الأسعار المخفضة مع الحق في الخصم وهي 7% و10% و14%، إضافة إلى سعر 14% دون الحق في الخصم.

² تحدد المادة 133 من المدونة العامة للضرائب نطاق تطبيق أسعار ضريبة التسجيل النسبية وهي كالتالي: 6% و3% و1،5% و1% و4% و5%.

بينما تعد كل من الضريبة على الدخل³ والضريبة على الشركات ضريبتان تصاعديتان بالأساس، حتى وإن كنا نجد في النصوص المنظمة لهما بعض تطبيقات السعر النسبي.

الفرع الثاني: المعيار الاقتصادي.

إن المعيار الذي يستعمل أكثر من غيره اليوم بلا جدال هو المعيار الاقتصادي الذي يتسم تصنيف الضرائب الذي يفضي إليه بأكبر قدر من العمومية. وهو يعتمد على طبيعة الموارد الاقتصادية التي يمسها الاقتطاع الضريبي. فهو يمكن من التمييز بين تضريب الدخل، وبين تضريب الإنفاق، وبين تضريب الرأسمال. الفقرة الأولى: تضريب الدخل يمكن أن يعرف الدخل بأنه مجموع المبالغ المقبوضة من قبل شخص طبيعي أو معنوي خلال سنة وهو ينتج إما عن العمل (الأجور)، أو الرأسمال (الوجيبات الكرائية مثلا)، أو عن تركيب غير قابل للفصل بين هذين العنصرين (أرباح مقابلة فردية مثلا). وعليه، فتضريب الدخل ينصب على ثروة في طور التملك ويختلف تضريب الدخل تبعاً لما إذا كان من حصل عليه شخصاً طبيعياً (الضريبة على الدخل) أو شخصاً معنوياً (الضريبة على الشركات) وتطبيق الضريبة على الدخل على مجموع دخول الشخص الطبيعي الملزم أيا كان مصير هذه الدخول⁷.

³ ينص البند 1 من المادة 73 من المدونة العامة للضرائب على جدول

- 10 % بالنسبة لشريحة الدخل من 30.001 إلى 50.000 درهم
- 20 % بالنسبة لشريحة الدخل من 50.001 إلى 60.000 درهم
- 30 % بالنسبة لشريحة الدخل من 60.001 إلى 80.000 درهم
- 34 % بالنسبة لشريحة الدخل من 80.001 إلى 180.000 درهم
- 38 % بالنسبة إلى ما زاد على ذلك."

7 تنص المادة 21 من المدونة العامة للضرائب في صيغتها النافذة خلال

سنة 2011 على ما يلي:

"تفرض الضريبة على الدخل على دخول وارباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المشار إليهم في المادة 3 أعلاه الذين لم يختاروا نظام الضريبة على الشركات".

بينما تنص المادة 3 من نفس المدونة على ما يلي:

"يستثنى من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات:

- 1- شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وكذا شركات المحاصة مع مراعاة الاختيار المنصوص عليه في المادة 2-11 أعلاه؛
- 2- الشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين؛
- 3- الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها، والتي ينقسم رأس مالها إلى حصص مشاركة أو أسهم اسمية.

أ) إذا كانت أصولها متألفة إما من وحدة سكنية يشغل جميعها أو جُلها أعضاء الشركة أو بعضهم وإما من أرض معدة لهذه الغاية.

ب) إذا كان غرضها ينحصر في القيام بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية وينص نظمها الأساسي على تمكين كل عضو من أعضائها المعينين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء العقار أو المجموعة العقارية المطابق لحقوقه في الشركة. ويتكون كل جزء من وحدة أو وحدات معدة لاستعمال مهني أو للسكنى يمكن استخدامها لذلك على حدة."

وعلى الرغم من أن الأمر يتعلق بضريبة إجمالية، فإن القانون يعرف عدة فئات من

الدخول الخاضعة للضريبة التي تضرب كل منها وفقاً لقواعد خاصة وذلك بغرض الأخذ بعين الاعتبار خصوصية النشاط المنتج للدخل الخاضع للضريبة (الدخول المهنية، الدخول الناتجة عن الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة)8.

وتعتبر الضريبة على الدخل ضريبة شخصية⁹، لأنها تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات كل ملزم على حدة: الوضعية العائلية، الأشخاص المتكفل بهم¹⁰.. الخ. فهي إذن أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية.

وتتعرز هذه الخاصية التي تميز الضريبة باعتماد هذه الأخيرة على السعر التصاعدي الذي يمكن من تكييف الضغط الجبائي مع أهمية المادة الخاضعة للضريبة.

وعلى الرغم من الطابع التركيبي للضريبة على الدخل و اعتمادها على سعر موحد، فإن عيبها يتمثل في شدة تعقيدها الراجع إلى تواجد فئات متنوعة من الدخول وقواعد مختلفة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة. أضف إلى ذلك، فهي تشكل مصدراً لانعدام العدالة بسبب عدم تجانس معرفتنا بمختلف أنواع الدخول. فالدخول المصرح بها من قبل الأغيار (المرتبات و الأجور بالأساس) التي يكاد يكون هامش الغش الضريبي فيها منعدماً تنتج ما يناهز 80% من مداخيل الضريبة على الدخل.

ويطلق فيما يلي من هذه المدونة على الشركات العقارية المشار إليها أعلاه "الشركات العقارية الشفافة".

4- المجموعات ذات النفع الاقتصادي كما تم تعريفها بالقانون رقم 13.97 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 من شوال 1419 (5 فبراير 1999)"

8 تتص المادة 22 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي:

" أصناف الدخول و الأرباح المعنية هي:

1- الدخول المهنية؛

2- الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية؛

3- الأجور و الدخول المعتبرة في حكمها؛

4- الدخول و الأرباح العقارية؛

5- الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة".

9 يقصد بالضريبة الشخصية بالمعنى الضيق الضريبة التي يكون محلها وجود الشخص نفسه، وذلك بصرف النظر عن قدراته التكاليفية. أما بمعناها الواسع، فهي الضريبة العينية التي هيئت لكي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للملزم. وفي هذه الحالة، نتحدث بالأحرى عن ضريبة عينية مشخصة. انظر:

Philip loïc (sous la direction de) : « Dictionnaire encyclopédique de finance publiques », Economica, Paris, 1.éd. 1991, p : 934

10 المادة 74 من المدونة العامة للضرائب

أما الضريبة على الشركات، فهي ضريبة تطبق على دخول الأشخاص المعنويين. وهي ضريبة تركيبية بما أن وعاءها يتشكل من مجموع الأرباح والدخول المحققة من قبل الشركة خلال سنة.

ومن خلال الاعتراف بالشخصية للشركة الذي تفترضه الضريبة على الشركات، فإنها تفرض الضريبة على الربح مرتين، بما أنه بعد أن يخضع للضريبة لحظة تحقيقه من قبل الشركة، فإن الربح سيخضع للضريبة مرة أخرى عند توزيعه على الشركاء.

وتحتسب الضريبة على الشركات بالأسعار التصاعدية المبينة في الجدول أدناه:

السعر	مبلغ الربح الصافي (بالدرهم)
10%	يقل أو يساوي 300.000
20%	من 300.001 إلى 1.000.000
30%	يفوق 1.000.000

غير أن السعر المطبق على الشريحة التي يفوق فيها مبلغ الربح الصافي مليون (1.000.000) درهم يحدد في 20% بالنسبة:
1.

وتعتبر الضريبة على الشركات ضريبة نسبية يتحدد سعرها العادي في 30%. وإذا كان من مزايا السعر الموحد البساطة وضمان قدر من العدالة التوزيعية عن طريق ثبات العلاقة بين الأساس الخاضع للضريبة وبين مبلغ الإقتطاع، فإن لها مع ذلك سلبيات تتمثل في عدم تكيفها مع تطور المقاولات والظرفية الاقتصادية. لذلك يستخدم المشرع تغيير الأسعار، وأحيانا تنويع الأسعار، وذلك دون المساس بنسبية الضريبة.

الفرع الثاني: تضريب الإنفاق

تستهدف الضريبة على الإنفاق كل استعمال للموارد المالية للأسر أو المقاولات تقريبا، غير أن الضريبة المفروضة على الإنفاق تختلف باختلاف تخصيص الموارد.

ويمكن أن نميز من المنظور الضريبي بين النفقات الاستهلاكية ونفقات الممتلكات المستديمة ونفقات الاستثمار.

وتحظى الضريبة التي تقبض لحظة إنفاق الدخل المتوفر نفسياً بقبول الملزم. وهذا ما يفسر أن هذا النوع من الضرائب يأتي للدولة بأكثر من نصف مداخيلها الضريبية.

ومن مزايا الضريبة على الإنفاق أيضاً سهولة التحصيل بسبب تدخل المقاولات في جباية الضرائب.

وبالرغم من وجود قدر من العدالة، بما أن مبلغ الضريبة يحتسب بنفس الكيفية بالنسبة لجميع المستهلكين، فإن الضريبة على الاستهلاك تثقل كاهل أصحاب الدخل المتدنية المخصصة بالكامل للاستهلاك، في حين أن أصحاب الدخل المرتفعة يمكنهم أن يفلتوا منها عن طريق الادخار.

و تتمثل النفقة الاستهلاكية في اقتناء ممتلكات قابلة للاستهلاك من أول استعمال لها (المواد الغذائية، الطاقة) أو ممتلكات شبه مستديمة (أواني منزلية، ملابس، كتب). ويندرج الجزء الأكبر من الأثمان التي تدفع مقابل تقديم الخدمات (الصحة، التعليم، الأسفار، اتصالات) في خانة النفقات استهلاكية.

وتمس الضرائب المفروضة على الإنفاق (الضرائب غير المباشرة والضرائب المفروضة على رقم المعاملات ولا سيما الضريبة على القيمة المضافة) بصفة غير مباشرة هذه النفقات الاستهلاكية من خلال اندماجها في ثمن السلع والخدمات المستهلكة.

ولا تميز الضريبة على الإنفاق مبدئياً في المادة الخاضعة للضريبة التي تستهدفها بين المنتجات (سلع أو خدمات) في شكلها النهائي المسلمة من أجل

الاستهلاك وبين المنتوجات الوسيطة التي تدرج في عملية الإنتاج، الشيء الذي يمكن أن يفضي إلى تراكم للضرائب ضار بالاقتصاد.

لذلك يتم عموما تجنب هذه الضرائب المتعددة :

- إما عن طريق فرض الضريبة حصريا على المنتج النهائي (الضرائب النوعية على الإنفاق)؛
- أو عن طريق السماح للمتدخلين في دورة الإنتاج والتسويق بخصم الضريبة التي تثقل نفقات المنتوجات أو الخدمات الوسيطة (الضريبة على القيمة المضافة).

وتفقت نفقات اقتناء الممتلكات المستديمة (شراء العقارات أو الأسهم) مبدئيا من الضرائب المفروضة على الاستهلاك. غير أنها تخضع، على الأقل، في بعض البلدان (المغرب، فرنسا، بلجيكا، إيطاليا)، للضرائب المفروضة عند انتقال الملكية على المشتري والتي ينظر إليها على أنها من الضرائب المفروضة على الرأسمال.

وتشمل فئة الضرائب على الإنفاق، إلى جانب الضريبة على القيمة المضافة (الفقرة الأولى)، الضرائب المفروضة على استهلاك منتجات بعينها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الضريبة على القيمة المضافة

تشكل الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عامة على الإنفاق، فهي تطبق تقريبا على جميع عمليات بيع السلع والخدمات.

ولضمان حيادية الضريبة والحث على الاستثمار، لا تفرض الضريبة على القيمة المضافة على كل عملية في مجموعها، وإنما لا تمس بمناسبة كل تفويت سوى القيمة المضافة التي اكتسبتها السلعة أو الخدمة.

وعليه، لا تمس الضريبة على القيمة المضافة سوى هامش الربح الإجمالي الذي يحصل عليه الفاعل الاقتصادي، أي الفرق بين ثمن بيع سلعة أو خدمة معينة وبين ثمن تكلفتها.

ويستعمل المشرع أسعاراً مختلفة للتمكن من تخفيف الضريبة المستحقة على المنتجات التي تعد من ضروريات الحياة أو على بعض القطاعات الاقتصادية.

وهكذا، يطبق المشرع إلى جانب السعر العادي المحدد في 20%⁴، الأسعار المخفضة التي تتراوح بين 7% و10% و14% مع الحق في الخصم و14% دون الحق في الخصم⁵، إضافة إلى الأسعار الخاصة المتعلقة ببعض المواد⁶.

وفي المقابل، تعد من سلبيات الضريبة على القيمة المضافة شدة التعقيد وضرورة مسك محاسبة دقيقة، وذلك بصفة خاصة لمواجهة احتمالات الغش الضريبي الكبيرة (البيع بدون تسليم الفاتورة، أو تقديم فاتورات صورية أو مزورة بهدف استرجاع الضريبة بدون وجه حق).

الصفحة 9

وعلى الرغم من أن الأمر يتعلق بضريبة إجمالية، فإن القانون يعرف عدة فئات من الدخول الخاضعة للضريبة التي تضرب كل منها وفقاً لقواعد خاصة وذلك بغرض الأخذ بعين الاعتبار خصوصية النشاط المنتج للدخل الخاضع للضريبة (الدخول المهنية، الدخل الناتجة عن الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة).

⁴ المادة 98 من المدونة العامة للضرائب.

⁵ المادة 99 من المدونة العامة للضرائب.

⁶ المادة 100 من المدونة العامة للضرائب.

وتعتبر الضريبة على الدخل ضريبة شخصية، لأنها تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات كل ملزم على حدة : الوضعية العائلية، الأشخاص المتكفل بهم... الخ. فهي إذن أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية.

وتتعرز هذه الخاصية التي تميز الضريبة على اعتماد هذه الأخيرة على السعر التصاعدي الذي يمكن من تكيف الضغط الجبائي مع أهمية المادة الخاضعة للضريبة .

وعلى الرغم من الطابع التركيبي للضريبة على الدخل واعتمادها على سعر موحد ، فإن عيبها يتمثل في شدة تعقيدها الراجع إلى تواجد فئات متنوعة من الدخول وقواعد مختلفة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة. أضف إلى ذلك، فهي تشكل مصدرا لانعدام العدالة بسبب عدم تجانس معرفتنا بمختلف أنواع الدخول . فالدخول المصرح بها من قبل الأغيار (المرتببات والأجور بالأساس) التي يكاد يكون هامش الغش الضريبي فيها منعدما تنتج ما يناهز 80% من مداخيل الضريبة على الدخل .

الفقرة الثالثة : تضريب الرأسمال

تجد الضرائب على الرأسمال مبرر وجودها في هاجس عدالة تضريب أموال لا ينتج امتلاكها عن العمل . ويتعلق الأمر بتضريب أموال لا تساهم عموما في التنمية الإقتصادية . ويتم تصور الضريبة على الرأسمال أيضا كوسيلة لإعادة توزيع الثروات . وفي المقابل، من سلبيات الضرائب على الرأسمال أنها تجازف باستنزاف الرأسمال نفسه . ولهذا السبب يكون سعرها ضعيفا الشيء الذي يجعل مردوديتها قليلة الأهمية .

وفي المغرب، لا تندرج في فئة الضرائب على الرأسمال سوى تضريب زائد القيمة، والضرائب العقارية، وضريبة التسجيل، بينما يختلف الفقه حول إمكانية تصنيف الرسم المهني وضمن هذه الفئة .

ويتم تضريب زائد القيمة، أي الأرباح المحققة عند تفويت عناصر من الذمة المالية، عموماً في إطار تضريب الدخل . غير أنه لا يأخذ بعين الاعتبار لخصوصية هذا الربح، يخضع زائد القيمة لنظام استثنائي لا يطبق عليه غالباً سوى سعر أقل من ذلك الذي تخضع له الدخول الحقيقية .
ومبدئياً يخضع زائد الضريبة سواء كان نتج عن تفويت أموال عقارية أو منقولة .

إلا أنه يوحد نظاماً لتضريب زائد القيمة، أحدهما يطبق على زائد القيمة المهنية و الآخر يطبق على زائد القيمة الذي يحققه أحد الخواص .
وتشكل الضرائب العقارية ضريبة دائمة على الثروة، غير أنها لا تستهدف سوى الذمة المالية العقارية .

وتعد الضرائب العقارية من الضرائب المحلية التي تستفيد منها الجماعات المحلية، وتشمل هذه الفئة إلى جانب الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية، كلا من رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية .

وتفرض الضرائب العقارية على أساس القيمة الإيجارية فيما يخص رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، و على أساس المساحة بالمتراً المربع بالنسبة للرسم على الأراضي الحضرية المبنية.

أما واجبات التسجيل فتفرض على التفويتات بعوض أو بدون عوض، أي على العمليات التي يفترض أن تؤدي إلى اغتناء الملزم . وهي تعتمد بالأساس على السعر النسبي .

الفصل الثاني: مبادئ القانون الضريبي

إذا كان القانون الضريبي يعد المظهر الأساسي للسلطة العمومية، فلكي يكون عادلاً وفعالاً لا بد من ضمان حماية فعلية لحقوق الملزمين. وتتجسد هذه الحماية فيما يعرف بالمبادئ الأساسية للقانون الضريبي.

وهكذا، سنخصص المبحث الأول لدراسة مبادئ القانونية والمساواة، بينما سنتناول في المبحث الثاني مبادئ الحرية والحياد.

المبحث الأول: مبدأ القانونية والمساواة

بالرجوع إلى الفصل 39 من الدستور نقرأ ما يلي:
"على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور؛"

وهكذا يقر الفصل 39 من الدستور في المجال الضريبي بمبدأ المساواة (المطلب الثاني)، قبل أن يعلن مبدأ القانونية (المطلب الأول).

المطلب الأول: مبدأ القانونية

سندرس في هذا المطلب المجال التشريعي الضريبي في فرع أول، قبل أن ننتقل إلى بحث المجال التنظيمي الضريبي في فرع ثان.

الفرع الأول: المجال التشريعي الضريبي

كرس الدستور مبدأ قانونية الضريبة بما أن السلطة التشريعية في المجال الضريبي تعود إلى الأمة ممثلة في البرلمان الذي ترجع إليه وحده سلطة إحداث أو تعديل أو حذف الضريبة، وذلك وفقاً لمقتضيات الفصلين 39 و71 من الدستور.

وينص الفصل 71 من دستور 2011 على ما يلي:

"يختص القانون، بالإضافة إلى المواد المسندة إليه صراحة بفصول أخرى من الدستور، بالتشريع في الميادين التالية:

...-

...

-النظام الضريبي، ووعاء الضرائب، ومقدارها وطريقة تحصيلها؛"

وتراقب المحكمة الدستورية مدى احترام هذا المقتضى الدستوري قبل إصدار الأمر بتنفيذ القوانين بموجب الفقرة 3 من الفصل 132 من الدستور التي تنص على ما يلي :

"يمكن للملك، وكذا لكل من رئيس الحكومة، أو رئيس مجلس النواب، أو رئيس مجلس المستشارين، أو خمس أعضاء مجلس النواب، أو أربعين عضواً من أعضاء مجلس المستشارين، أن يحيلوا القوانين قبل إصدار الأمر بتنفيذها، إلى المحكمة الدستورية، لتبت في مطابقتها للدستور."

وبعد إصدار الأمر بتنفيذ القوانين بموجب مقتضيات الفقرة 1 من الفصل 133 من الدستور التي تنص على ما يلي:

"تختص المحكمة الدستورية بالنظر في كل دفع متعلق بعدم دستورية قانون، أثير أثناء النظر في قضية، إذا دفع أحد الأطراف بأن القانون، الذي سيطبق في النزاع، يمس بالحقوق والحريات التي يضمنها الدستور."

الفرع الثاني: المجال التنظيمي

تم تليين التأكيد الرسمي لمبدأ قانونية الضريبة من خلال ما يلي:

- الاحتفاظ للسلطة التنظيمية بمكانها في المجال الضريبي بالمفهوم الضيق (الفقرة الأولى)؛

- إدراج الاقتطاعات الإجبارية المخصصة لتمويل مرفق بعينه في المجال التنظيمي (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: المجال التنظيمي الضريبي

بالرغم من الاعتراف بمبدأ قانونية الضريبة ، للسلطة التنظيمية مكانها في المجال الضريبي ، لأنه يعود للحكومة السهر على تنفيذ الميزانية . وفي هذا الإطار ، يمكن للسلطة التنظيمية أن تصدر القرارات التنظيمية التطبيقية للقانون. وهكذا ، تنص الفقرة 2 من الفصل 89 من الدستور على ما يلي:

"تعمل الحكومة ، تحت سلطة رئيسها ، على...ضمان تنفيذ القوانين".

وأكثر من ذلك ، يمكن للحكومة ، حتى في المجال الضريبي ، أن تصدر المراسيم المستقلة طبقا لمقتضيات الفصل 72 من الدستور الذي ينص على ما يلي: "يختص المجال التنظيمي بالمواد التي لا يشملها اختصاص القانون". غير أن هذه السلطة تبقى مع ذلك محدودة بالنظر إلى الطابع العام للنص المحدد لمجال القانون في المادة الضريبية ، إلا أن مجال السلطة التنظيمية يشمل مع ذلك الإدارة الضريبية والقضاء الضريبي والمسطرة الضريبية .

أضف إلى ذلك ، يمكن أن تمنح السلطة التشريعية للحكومة ، بناء على تفويض من البرلمان ، وذلك طبقا لمقتضيات الفقرة 3 من الفصل 70 من الدستور التي تنص على ما يلي: " للقانون أن يأذن للحكومة أن تتخذ في ظرف من الزمن محدود ، ولغاية معينة ، بمقتضى مراسيم تدابير يختص القانون عادة باتخاذها ، ويجري العمل بهذه المراسيم بمجرد نشرها . غير أنه يجب عرضها على البرلمان بقصد المصادقة ، عند انتهاء الأجل الذي حدده قانون الإذن بإصدارها ، ويبطل قانون الإذن إذا ما وقع حل مجلسي البرلمان أو أحدهما" . وفي المغرب ، تم اللجوء مرارا إلى ممارسة المراسيم بمثابة قوانين في مختلف المجالات ، ما عدا المجال الضريبي

أضف إلى ذلك يمكن للحكومة اللجوء إلى مراسيم الضرورة في المادة الضريبية وذلك استنادا إلى مقتضيات الفصل 81 من الدستور على ما يلي:

"يمكن الحكومة أن تصدر ، خلال الفترة الفاصلة بين الدورات ، وباتفاق مع اللجان التي يعينها الأمر في كلا المجلسين ، مراسيم قوانين ، يجب عرضها بقصد المصادقة عليها من طرف البرلمان ، خلال دورته العادية الموالية

يودع مشروع المرسوم بقانون لدى مكتب مجلس النواب ، وتناقشه بالتتابع اللجان المعنية في كلا المجلسين ، بغية التوصل داخل أجل ستة أيام ، إلى قرار مشترك بينهما في شأنه . وإذا لم يحصل هذا الاتفاق ، فإن القرار يرجع إلى اللجنة المعنية في مجلس النواب "

غير أنه تكاد تنعدم في الممارسة مراسيم الضرورة الصادرة في المجال الضريبي.

الفقرة الثانية: الرسوم شبه الضريبية

ويتمثل التلطيّف الثاني لمبدأ قانونية الضريبة في وجود ما يعرف بالرسوم شبه الضريبية. فعلى الرغم من كون الرسوم شبه الضريبية تحصل مثل الضريبة بالنظر إلى كم.. تنتمي إلى عائلة الاقتطاعات الإجبارية ، إلا أنها لا تنتمي إلى عائلة الضرائب بمفهوم الفصلين 39 و 71 من الدستور التي يختص المشرع بتحديد قواعدها.

وإنما تخضع الرسوم شبه الضريبية لمقتضيات الفصل 40 من الدستور والمادة 67 من القانون التنظيمي للمالية. فخلافا للضرائب، يعود إحداث الرسوم شبه الضريبية إلى السلطة التنظيمية.

المطلب الثاني : مبدأ المساواة

حسب مقتضيات الفصل 93 من دستور 2011 ، "على الجميع أن يتحمل ، كل على قدر استطاعته ، التكاليف العمومية ..." وإذن ، يدخل في اختصاص المحكمة الدستورية مراقبة مدى مطابقة القوانين لمبدأ المساواة أمام الضريبة ، أو ما يعرف أيضا بمبدأ المساواة أمام التكاليف العمومية ، وذلك بالتحقق مما إذا كان المشرع قد وضع بنفسه ، في إطار احترام المبادئ الدستورية وبالنظر إلى خصوصيات كل ضريبة على حدة ، القواعد التي تقدر وفقا لها القدرات التكاليفية للملزمين

ويتعزز مبدأ المساواة أمام الضريبة بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي المنصوص عليه في الفقرة 1 من الفصل 6 من الدستور التي تنص على ما يلي: "القانون هو أسمى تعبير عن إرادة الأمة. والجميع ، أشخاصا ذاتيين أو اعتباريين ، بما فيهم السلطات العمومية ، متساوون أمامه ، وملزمون بالامتثال له". وبالتالي ، يتعين أن يطبق نفس النظام الضريبي على جميع الملزمين الذين يتواجدون في نفس الوضعية.

وإذا كان مبدأ المساواة أمام الضريبة يقينيا سواء من حيث مبدئه أو أساسه ، فإنه مع ذلك لا يمكن أن يطبق بشكل مطلق

فالمساواة المطلقة تفترض إخضاع جميع الملزمين لنفس الضريبة ، و هو ما يتنافى ووجود الضرائب الخاصة . غير أن الضريبة الوحيدة مجرد أسطورة من ناحية ، كما أنها تتنافى مع العدالة الضريبية. فالمساهمة العامة المطبقة على جميع المواطنين مستحيلة بالنظر إلى استحالة تعريف وعاء الضريبة . على نحو لا يقصي أيا من المواطنين

وتستبعد المساواة . المطلقة أيضا بمقتضى الإحالة الدستورية إلى القدرات التكاليفية لكل مواطن . فالعدالة الضريبية التي تشكل أساس المساواة ، تفترض

تقدير التكاليف الضريبية لجميع الملزمين خلال فترة معينة . ولا يمكن أن تتحقق المساواة إلا إذا أخذنا بعين الاعتبار مختلف الضرائب ومختلف مظاهر الثروة ومصادرها وكذا تطور القدرات التكليفية في الزمان.
وتتنافى تصاعدية الضريبة مع المساواة العددية ولكنها تطابق المساواة الحقيقية المؤسسة على العدالة الضريبية.

ويتخذ مبدأ المساواة الضريبية الشكل المزدوج لمبدأ المساواة أمام الضريبة ومبدأ العدالة الضريبية، غير أن مبدأ العدالة الضريبية غير دقيق في محتواه بسبب الدور المزدوج للضريبة.

فإذا كانت الضريبة ترمي أولاً إلى مد الدولة بالوسائل المالية اللازمة لممارسة نشاطها، فإنها تتصور أيضاً كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال التمكين من إعادة توزيع أفضل للثروة. وعليه، فإن العدالة الضريبية هي عدالة في الضريبة وعدالة بواسطة الضريبة.

المطلب الثاني: مبدأ الحرية والحياد

سنتطرق في هذا المطلب لمبدأين أساسيين آخرين من المبادئ التي توطر التشريع الجبائي، ألا وهما مبدأ الحرية (الفرع الأول) ومبدأ الحياد (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مبدأ الحرية

يجعل تنوع الضرائب وأنظمتها (الواقعة المنشئة للضريبة، الأسعار، الإعفاءات،....) الملزم معنيا بالتواجد في هذه الوضعية أو تلك، أو بعرض وضعيته في هذا الشكل أو ذاك.

ومن ثم يطرح التساؤل حول معرفة إلى أي حد يمكن للملزم أن يختار الخضوع للضريبة أو عدم الخضوع لها، أو الخضوع للضريبة وفقا لهذا النظام أو ذاك، وذلك عن طريق اختياراته الشخصية والتدبيرية لذمته المالية.

وقد استقر الفقه والقضاء على التأكيد على مبدأ حرية التدبير ومبدأ عدم تدخل الإدارة في التدبير.

ويحرم مبدأ عدم تدخل الإدارة في التدبير على الإدارة انتقاد القرار المتخذ من قبل المدير.

ويعود للملزم وحده اختيار تحقيق أو عدم تحقيق الأرباح، بحيث لا يكون الخاضع للضريبة أبدا ملزما بأن يجني من الأعمال التي ينجزها أقصى قدر ممكن من الربح الذي كانت الظروف تسمح له بتحقيقه، بمعنى أن الملزم حر في خلق أو عدم خلق المادة الخاضعة للضريبة.

وتتضمن حرية التدبير أيضا حق اختيار الحل الأقل تضريبا وحق الاختيار بحرية للنفقة التي يريد الالتزام بها.

وتجد حرية التدبير المعترف بها للملزم أساسها في مبدأ حرية التعاقد وكذا في حرية المبادرة المكرس دستوريا بموجب الفقرة 3 من الفصل 35 من دستور 2011 التي تنص على مايلي: "تضمن الدولة حرية المبادرة والمقاوله والتنافس الحر....." و يتضمن مبدأ حرية المبادرة وحرية الاستقرار المنصوص عليها في الفقرة 4 من الفصل 25 من الدستور التي تنص على ما يلي: "حرية التنقل عبر التراب الوطني والاستقرار فيه والخروج منه والدخول إليه مضمونة للجميع وفقا للقانون." كما يضمن مبدأ حرية المبادرة حرية الوسائل.

غير أنه في القانون الضريبي كما هو الحال في فروع القانون الأخرى، تفترض العدالة أن تقييد الحرية الفردية عندما تشكل في ذاتها تقييدا لحرية الغير. وكما هو الحال في الشريعة العامة، لا يعترف بالحرية كمبدأ إلا عندما تستعمل

طبقاً للغرض المتوخى منها. وعليه، فمن المفترض أن تكون لنظرية التعسف في استعمال الحق مكانة هامة في القانون الضريبي⁷. فمن غير الممكن التمسك في مواجهة الإدارة بالتصرفات القانونية التي تخفي المضمون الحقيقي لعقد أو اتفاقية (العقود الصورية)⁸، أو التي لم تبرم غلا بغرض الإفلات أو التخفيف من الضريبة (الاحتيال على القانون).

الفرع الثاني: مبدأ الحياد

يرتكز مبدأ الحياد الضريبي تقليدياً على أطروحة الليبرالية الكلاسيكية التي مفادها أنه يتعين أن يكون للضريبة وظيفة وحيدة تتمثل في تمويل النفقات العمومية.

ولا يجب على السلطة العمومية أن تتدخل في أعمال الخواص .

وهذا هو التصور المطلق للحياد الضريبي.

ولما كان الحياد الضريبي مرتبطاً على هذا النحو بالليبرالية و بالوظيفة الموازية فقط للضريبة؛ فقد فقد مبدأ حياد الضريبة تدريجياً أهميته، بالموازاة مع تنامي دور الضريبة كوسيلة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي.

ورغم كل شيء، فإن التدخل الضريبي الضريبي المعاصر لا يتعارض مع تأكيد مبدأ الحياد الضريبي، غير أنه من المناسب عدم إعطاء معنى مطلق للحياد الضريبي من شأنه أن يقود إلى الاصطدام مع كل سياسة ضريبية.

⁷ تنظم المدونة العامة للضرائب التعسف في استعمال الحق بموجب المادة التي تنص على ما يلي:

”

⁸ المادة 142 من المدونة العامة للضرائب.

وهكذا، يجب أن نميز بين نوعين من الحياد الضريبي: ذلك أنه يمكن للقانون الضريبي أن يؤثر على قرارات الملزمين بكيفية منظمة (التحفيز الضريبي) أو بكيفية غير منظمة (اختلال ضريبي). فإذا كان التحفيز الضريبي يتعارض مع الحياد بمعنى أن القانون الضريبي يشجع على اتخاذ أو عدم اتخاذ بعض القرارات، فإنه يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق هدف، وإن كان أجنبياً عن القانون الضريبي، إلا أنه مع ذلك جدير بأن يؤخذ بعين الاعتبار. وفي المقابل، يتعين أن يبرر الحياد الضريبي كل إدانة للاختلالات، بمعنى انعدام الحياد الذي لا يحقق أي هدف غير ضريبي.

وبهذا المعنى، فالحياد الضريبي لا يتعارض مع كل سياسة ضريبية، وإنما يؤدي إلى العمل على حذف جميع الاختلالات التي تجرد النظام الجبائي من انسجامه.