إصلاح السياسة الجبائية بالمغرب :إشكالية التوفيق بين تعبئة الموارد وتحقيق العدالة الاجتماعية
دراسة قانونية تحليلية فى ضوء دستور 2011 والقانون-الإطار رقم69.19

دعاء أحيدار
طالبة باحثة بسلك الدكتوراه
جامعة عبد المالك السعدي

الملخص

تبحث هذه الدراسة في التوتر القائم داخل السياسة الجبائية المغربية بين مطلب تعبئة الموارد الضرورية لتمويل النفقات العمومية والسياسات الاجتماعية، وبين مقتضيات العدالة الجبائية كما يؤطرها الدستور، ولا سيما مبدأ المساهمة بحسب القدرة التكليفية . وتنطلق من فرضية مفادها أن ارتفاع الحصيلة الجبائية لا يكفي، بمفرده، للحكم على نجاح الإصلاح ما لم يقترن بتوسيع فعلي للوعاء، وتحسين توزيع العبء، وإخضاع الإعفاءات والتحفيزات لتقييم دوري وشفاف .وتعتمد الدراسة المنهج القانوني التحليلي، مع الاستئناس بالمعطيات والتقارير المؤسساتية ذات الصلة، لتناول الأساس الدستوري للعدالة الجبائية، ووظيفة الجباية في تمويل الميزانية، وحدود التركّز الجبائي، وأثر النفقات الجبائية في الإنصاف والنجاعة .وتخلص إلى أن الإصلاح المغربي حقق تقدماً في التنظيم والتعبئة، غير أن استكماله يظل رهيناً بتقوية العدالة الأفقية والعمودية، والحد من الاستثناءات غير المقيمة، وتوسيع المشاركة والشفافية، وربط كل تحفيز بهدف قابل للقياس وأجل للمراجعة.

الكلمات المفتاحية :السياسة الجبائية؛ العدالة الجبائية؛ تعبئة الموارد؛ القدرة التكليفية؛ النفقات الجبائية؛ القانون-الإطار.69.19

Abstract

This article examines the tension within Moroccan tax policy between mobilising public revenue to finance expenditure and social programmes, and ensuring tax justice under the 2011 Constitution, particularly the principle that public charges should be borne according to each person's ability to pay. It argues that increased tax revenue alone cannot demonstrate the success of reform unless it is accompanied by a broader tax base, a fairer distribution of the tax burden, and transparent periodic evaluation of tax expenditures and incentives. The study adopts a legal-analytical approach and draws on relevant institutional reports to analyse the constitutional foundations of tax justice, the role of taxation in financing public policy, the concentration of the effective tax burden, and the implications of tax expenditures for fairness and efficiency. It concludes that Morocco has made progress in tax administration and revenue mobilisation, but that further reform requires stronger horizontal and vertical equity, the reduction of unjustified exemptions, greater transparency and participation, and measurable objectives and review periods for tax incentives.

Keywords: Tax policy; tax justice; revenue mobilisation; ability to pay; tax expenditures; Framework Law No. 69.19.

مقدمة:

أصبحت الجباية في الدولة المعاصرة أكثر من مجرد وسيلة تقنية لاستخلاص موارد الخزينة؛ فهي أداة لتجسيد الاختيارات الاقتصادية والاجتماعية، ووسيلة لإعادة توزيع الأعباء والمنافع، ومؤشر على طبيعة العلاقة بين الدولة والملزمين .ومن ثم فإن تقييم السياسة الجبائية لا ينبغي أن ينحصر في قياس الحصيلة المحققة أو مقارنة نسب الضرائب، بل يتعين أن يشمل السؤال عن كيفية توزيع العبء، ومدى اتساق القواعد مع المبادئ الدستورية، وقدرة التدابير المعتمدة على تحقيق أهدافها المعلنة[508].

وتتأكد أهمية هذا النقاش في السياق المغربي، حيث تتزايد حاجات التمويل العمومي المرتبطة بتوسيع الحماية الاجتماعية، والاستثمار في البنيات الأساسية، وتقليص الفوارق المجالية والاجتماعية، في الوقت الذي يظل فيه الاقتصاد الوطني مطالباً بالحفاظ على جاذبيته الاستثمارية وقدرة المقاولات على خلق الثروة وفرص الشغل .ويجعل هذا الوضع من السياسة الجبائية مجالاً للموازنة الدقيقة بين متطلبات مالية مشروعة، هي ضمان موارد مستقرة ومستدامة، ومتطلبات دستورية لا تقل أهمية، تتمثل في المساواة والإنصاف والتناسب مع القدرة التكليفية.

وقد أرست الوثيقة الدستورية لسنة 2011 أساساً معيارياً مهماً لهذا التوازن .فالفصل 39 يربط تحمل التكاليف العمومية بقدرة كل شخص، والفصل 40 يكرس التضامن في تحمل تكاليف التنمية والأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث، بينما يجعل الفصل 71 النظام الجبائي وإحداث الضرائب وتحديد وعائها وأسعارها وكيفية تحصيلها من المجال التشريعي . ويكمل القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي هذا البناء بتحديد أهداف

[508] دستور المملكة المغربية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 بتاريخ 27 من شعبان 1432 (29 يوليوز 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 30 يوليوز 2011، الفصول 39 و40 و71.

الإصلاح ومبادئه العامة، وفي مقدمتها العدالة والإنصاف والفعالية والشفافية والمساهمة في التنمية[509][510].

غير أن الاعتراف بالمبادئ في النصوص لا يثبت وحده تحققها في الواقع .فقد ترتفع المداخيل دون أن يتسع الوعاء بالقدر الكافي، وقد تستمر مساهمة فئات منظمة وواضحة للإدارة في مقابل مساهمة محدودة لأنشطة أو دخول يصعب رصدها، كما قد تتراكم الإعفاءات القطاعية حتى تتحول إلى بنية موازية تؤثر في حياد النظام وتوزيع العبء .وهنا تظهر ضرورة الانتقال من تقييم الإصلاح من زاوية مردوديته الإجمالية إلى فحص عدالته ونجاعته وأثره التوزيعي.

وتتمثل إشكالية المقال في السؤال الآتي :إلى أي حد استطاعت السياسة الجبائية المغربية التوفيق بين تعبئة الموارد العمومية وتحقيق العدالة الاجتماعية، وما حدود هذا التوفيق في ضوء توزيع العبء الجبائي والنفقات الجبائية؟ ويتفرع عن ذلك سؤالان :كيف يحدد الإطار الدستوري والقانوني مقتضيات العدالة في المجال الجبائي؟ وما الشروط القانونية والمؤسساتية اللازمة لجعل التحفيزات والإعفاءات أداة للتنمية لا مصدراً لإعادة إنتاج الامتيازات؟

ولمعالجة هذه الإشكالية، يعتمد المقال المنهج القانوني التحليلي من خلال قراءة المقتضيات الدستورية والقانون–الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي، مع الاستئناس بالتقارير الصادرة عن المؤسسات الوطنية ذات الصلة .وقد جرى اختيار مبحث من الأطروحة وإعادة بنائه في شكل مقال مستقل، مع إعادة تنظيم الأفكار وتوسيع التحليل وتوحيد الإحالات .ويقتضي التحليل التمييز بين القاعدة القانونية والنتيجة العملية، وتجنب الجزم بعلاقات سببية لا تسندها معطيات منشورة قابلة للتحقق.

---

[509] دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الفصول 39 و40 و71.

[510] القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.21.86 بتاريخ 15 ذي الحجة 1442 (26 يوليوز 2021)، الجريدة الرسمية عدد 7010 بتاريخ 5 غشت 2021.

وعليه، سيتم تناول الموضوع من خلال مطلبين :يخصص الأول للجباية باعتبارها مورداً لتمويل السياسات العمومية وإكراهات تعبئتها، بينما يعالج الثاني مقتضيات العدالة الاجتماعية وحدود الإعفاءات والتحفيزات الجبائية.

المطلب الأول :السياسة الجبائية وتعبئة الموارد العمومية

تستمد الجباية أهميتها المالية من كونها مورداً داخلياً يتيح للدولة تمويل النفقات العمومية دون الارتهان الكلي لمصادر التمويل الأخرى .لكن وظيفة التمويل لا تنفصل عن شروطها القانونية والاقتصادية؛ إذ إن النظام الذي يرفع الاقتطاع على الفئات الأكثر وضوحاً، من دون أن يوسع قاعدة المساهمين، قد يحقق حصيلة آنية لكنه يضعف الثقة والامتثال على المدى المتوسط .لذلك تقتضي دراسة تعبئة الموارد التمييز بين زيادة الحصيلة الناتجة عن تحسن النشاط أو الأسعار أو الامتثال، وبين الزيادة الناتجة عن توسيع حقيقي للوعاء وتحسين عدالة التوزيع.

أولاً :الضريبة أداة لتمويل السياسات العمومية وتوسيع الوعاء

تحتل الموارد الجبائية مكانة مركزية في تمويل الميزانية العامة، لأنها ترتبط بالسيادة المالية وبقدرة الدولة على تحديد أولوياتها .فالاعتماد على موارد ذاتية مستقرة يمنح السلطات العمومية هامشاً أوسع لبرمجة السياسات الاجتماعية والاستثمارية، ويحد من تقلبات التمويل المرتبطة بالاقتراض أو الموارد الاستثنائية .ومع ذلك، فإن وصف الضريبة بأنها مورد أساسي لا يبرر النظر إليها بوصفها غاية في ذاتها؛ فالاقتطاع مشروع بقدر ما يستند إلى القانون، ويخدم المصلحة العامة، ويحترم الضمانات الدستورية للملزمين.

ويترتب على مبدأ قانونية الضريبة أن تحديد العناصر الجوهرية للاقتطاع، من الوعاء والسعر إلى طرق التحصيل، يجب أن يستند إلى سند تشريعي .ولا تقتصر أهمية ذلك على حماية الملزم من السلطة التقديرية غير المحدودة، بل تشمل كذلك تعزيز قابلية النظام للتوقع، وتمكين الأفراد والمقاولات من تقدير الكلفة الجبائية للقرارات الاقتصادية .فكلما

اتسمت القاعدة بالوضوح والاستقرار النسبي، تراجعت كلفة الامتثال والمنازعات، وتحسنت قدرة الفاعلين على التخطيط والاستثمار.

وقد عرف النظام الجبائي المغربي تحولات متعاقبة تروم تحديث بنيته وتبسيط قواعده، من إصلاحات الثمانينيات إلى تجميع الأحكام ضمن المدونة العامة للضرائب، وصولاً إلى المناظرات الوطنية حول الجبايات والقانون-الإطار رقم 69.19. وتكشف هذه المحطات عن انتقال تدريجي من تصور الجباية باعتبارها أداة تحصيل إلى تصورها باعتبارها سياسة عمومية لها أهداف مالية وتوزيعية وتنموية .غير أن تعدد الإصلاحات لا يعني بالضرورة تحقق الانسجام؛ إذ قد يؤدي التعديل المتكرر عبر قوانين المالية إلى صعوبة استيعاب القواعد، خاصة حين لا يصاحبه تقييم واضح لنتائج التدابير السابقة[511][512].

ويعد توسيع الوعاء من المداخل الأساسية لتقوية الموارد من دون اللجوء المستمر إلى رفع الأسعار .والمقصود به إدماج الأنشطة والدخول التي لا تسهم بما يتناسب مع قدرتها الاقتصادية، وتقليص الفجوات الناتجة عن ضعف التصريح أو عدم انتظام المحاسبة أو تعدد الأنظمة التفضيلية .ولا يتحقق هذا التوسيع بمجرد تشديد المراقبة على الملزمين المسجلين؛ بل يتطلب تطوير المعطيات وتبادلها في الحدود التي يسمح بها القانون، وتبسيط إجراءات التصريح، وتعزيز الفوترة، والحد من التعاملات غير الموثقة، مع توفير ضمانات إجرائية فعالة[513].

وتبرز هنا أهمية التمييز بين التهرب والغش من جهة، وبين صعوبات الامتثال الناتجة عن تعقيد النظام أو ارتفاع كلفته الإدارية من جهة أخرى .فالمعالجة الزجرية وحدها لا تخلق امتثالاً مستداماً إذا كانت القواعد معقدة أو متغيرة أو إذا شعر الملزم بأن العبء لا يوزع

[511] وزارة الاقتصاد والمالية، التقرير العام حول المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات، الصخيرات، 3 و4 ماي 2019.

[512] القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، مرجع سابق.

[513] المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، تقرير الإحالة الذاتية رقم 2019/39، «من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد»، الرباط، 2019.

على نحو منصف .لذلك ينبغي أن تتكامل المراقبة مع التبسيط والإرشاد والرقمنة، وأن تقاس فعالية الإدارة ليس فقط بعدد عمليات المراقبة أو المبالغ المستخلصة، بل أيضاً بتحسن الامتثال الطوعي وتراجع المنازعات.

ومن الناحية القانونية، يقتضي توسيع الوعاء احترام مبدأ المساواة أمام التكاليف العمومية . فليس المقصود إخضاع جميع الأنشطة لقواعد متماثلة بصورة آلية، بل ضمان ألا يؤدي اختلاف الشكل القانوني أو القدرة على الوصول إلى المشورة المتخصصة إلى تفاوت غير مبرر في المعاملة بين أوضاع اقتصادية متماثلة .كما يتطلب ذلك فحص أثر الأنظمة الخاصة والحدود الدنيا والإعفاءات على المنافسة، حتى لا تتحول القاعدة العامة إلى استثناء نظري تحيط به مسارات متعددة للامتياز[514].

ويظل التحصيل حلقة مكملة لتوسيع الوعاء .فقد تكون القاعدة الجبائية سليمة من حيث الصياغة، لكن مردوديتها تظل محدودة إذا تعثرت مساطر التحصيل أو طال أمد المنازعات أو ضعف التنسيق بين المصالح .ومن ثم فإن تحسين التحصيل لا يعني التضييق على الملزم بأي ثمن، بل يقتضي وضوح آجال الأداء، وتيسير تسوية الوضعيات، وتطوير وسائل التتبع، وضمان حق الطعن والتظلم .فنجاعة التحصيل والضمانات القانونية ليسا هدفين متعارضين؛ بل إن انتظام الإجراءات وشفافيتها يعززان الثقة والامتثال.

كما أن تقييم تعبئة الموارد يجب أن يراعي دورة الاقتصاد .فزيادة الحصيلة قد ترتبط بتحسن النشاط الاقتصادي أو التضخم أو تغير أسعار بعض المواد، ولا يصح إسناد كل زيادة إلى نجاح التدبير الجبائي وحده .وعلى العكس، قد يؤدي تباطؤ النشاط إلى تراجع بعض الموارد رغم تحسن الامتثال .لهذا ينبغي اعتماد مؤشرات متعددة، تشمل تطور الحصيلة، واتساع قاعدة الملزمين، وتوزيع المساهمات حسب نوع الضريبة والقطاع، وكلفة التحصيل،

[514] دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الفصل 39.

ومؤشرات المنازعات والامتثال .وبهذه المقاربة يصبح التقييم أداة لتصحيح السياسة لا مجرد وسيلة لتبريرها.

ثانياً :الإكراهات المالية وحدود الاعتماد على الحصيلة

تواجه الدولة إكراهاً دائماً يتمثل في تمويل النفقات المتزايدة مع المحافظة على التوازنات المالية .فالتوسع في الخدمات الاجتماعية والبنيات الأساسية والاستثمار العمومي يتطلب موارد مستقرة، بينما يفرض الاقتراض حدوداً ترتبط بكلفة خدمة الدين واستدامته .ومن هذا المنطلق تبدو الجباية وسيلة رئيسية لتقوية الاستقلال المالي .غير أن الاستدامة لا تقاس بحجم الموارد وحده، بل كذلك بقدرة الاقتصـــاد على تحمل الاقتطاعات، وبأثرها على الاستهلاك والاستثمار والتشغيل، وبمدى عدالة توزيعها.

وقد يفضـــي التركيز المفرط على الحصـيلة قصـيرة الأجل إلى خيارات ترفع العبء على الفئات التي يسـهل رصـدها، بدلاً من معالجة الاختلالات الهيكلية في الوعاء .وتظهر هذه المفارقة عندما تظل الأجور الخاضـعة للاقتطاع من المنبع أو الشـركات المنظمة مصـدراً واضـحاً للتحصـيل، في حين يصـعب تقدير المسـاهمة الفعلية لبعض الأنشـطة المهنية أو أجزاء من الاقتصـاد غير المهيكل .ولا يعني ذلك أن كل نشـاط غير مهيكل قادر فوراً على تحمل العبء نفسـه، بل إن الإدماج يجب أن يتم تدريجياً وبما يراعي حجم النشـاط وقدرته على الامتثال.

ويقتضـي تحقيق الاستدامة كذلك النظر في العلاقة بين السياسة الجبائية والإنفاق العمومي . فقبول الملزمين بالضـريبة يتأثر، إلى جانب مستوى العبء، بمدى إدراكهم لجدوى الخدمات الممولة بها وبشفافية استعمال الموارد .وإذا ظلت العلاقة بين الاقتطاع والخدمة العامة غير واضـحة، فقد تتراجع الثقة ويزداد الميل إلى عدم التصـريح .لذلك لا يكفي إصـلاح جانب

الإيرادات بمعزل عن حكامة النفقات، بل ينبغي أن يتكامل الإصـــلاح الجبائي مع نشـــر المعلومات المتعلقة بالنتائج، وتوضيح الأولويات، وإخضاع الإنفاق للتقييم والمساءلة[515].

وتتطلب الموازنة بين تعبئة الموارد والقدرة الاقتصـادية اسـتقراراً تشـريعياً نسـبياً .فالتغيير السـنوي المتكرر لبعض القواعد قد يحقق اسـتجابة سـريعة لاحتياجات الميزانية، لكنه يزيد كلفة الامتثال ويضـعف إمكانية التوقع، لا سـيما بالنسـبة للمقاولات التي تبني قراراتها على أفق متوسـط وطويل .ولا يعني الاسـتقرار تجميد النظام أو منع التعديل؛ وإنما يعني أن يتم التغيير وفق أهداف معلنة، وبفترة انتقالية مناســبة عند الاقتضـــاء، وبمذكرات تفســيرية واضحة، مع تقييم أثر التدابير السابقة قبل إدخال تعديلات جديدة.

ومن الإكراهات أيضـاً أن الأرقام الإجمالية قد تخفي اختلافاً كبيراً بين القطاعات والفئات . فارتفاع المداخيل الجبائية قد يتزامن مع بقاء العبء متركزاً في عدد محدود من المساهمين، كما أن تحسن نسبة التحصيل لا يكشف وحده مدى الإنصاف في توزيع العبء .ومن ثم فإن تقييم السـياسـة المالية ينبغي أن يجمع بين مؤشـرات المردودية ومؤشـرات التوزيع . ويقتضي ذلك نشر معطيات مفصلة، مع احترام السرية الجبائية وحماية البيانات الشخصية، حتى يمكن للباحثين والمؤسـسـات الرقابية تقييم الأثر من دون كشـف المعلومات الفردية للملزمين.

ويبرز القانون–الإطار رقم 69.19 أهمية ربط الإصـلاح بأهداف تتجاوز الزيادة الآنية في الإيرادات، إذ يؤكد العدالة والإنصـاف والفعالية والشـفافية والتنمية الاقتصـادية والاجتماعية والبيئية .وتكمن القيمة العملية لهذا الإطار في أنه يوفر مرجعاً لتقييم القوانين المالية المتعاقبة :هل توسـع الوعاء؟ هل تقلصـت الفجوات غير المبررة؟ هل أصـبحت التحفيزات

[515] المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، تقرير الإحالة الذاتية رقم 2019/39، مرجع سابق؛ ووزارة الاقتصاد والمالية، التقرير العام حول المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات، مرجع سابق.

أكثر وضـوحاً وأقصـر أجلاً؟ وهل انعكسـت التعديلات على توزيع العبء؟ وتظل الإجابة رهينة بتوافر بيانات قابلة للمقارنة وبوجود تقييم مؤسساتي منتظم[516].

المطلب الثاني :السياسة الجبائية والعدالة الاجتماعية

لا تنفصـل شـرعية الضـريبة عن عدالة توزيعها .فالضـريبة تمثل اقتطاعاً إلزامياً، لكنها في دولة القانون لا تستمد مشروعيتها من الإلزام وحده؛ بل من صدورها وفق القواعد الدستورية، ومن توجيهها لتمويل المصلحة العامة، ومن احترامها لمبدأ المساواة والتناسب .وتزداد أهمية هذا البعد حين يكون الإصـلاح الجبائي جزءاً من مشـروع توسـيع الدولة الاجتماعية، لأن تمويل الحماية الاجتماعية لا يسـتقيم على قاعدة عبء غير متوازن أو امتيازات يصـعب تبريرها.

أولاً :العدالة الأفقية والعدالة العمودية في ضوء القدرة التكليفية

تقوم العدالة الأفقية على معاملة الأشـخاص الذين تتشـابه أوضـاعهم وقدراتهم الاقتصـادية معاملة متكافئة، بينما تقوم العدالة العمودية على اختلاف العبء تبعاً لاختلاف القدرة على المسـاهمة .ويجد المبدآن أسـاسـاً معيارياً في الفصـل 39 من دسـتور 2011 ، الذي ينص على تحمل الجميع للتكاليف العمومية كل حسـب قدرته، ويجعل للقانون وحده إحداث هذه التكاليف وتوزيعها وفق الإجراءات الدستورية .وبذلك لا تعد العدالة مجرد هدف سياسي قابل للتأجيل، وإنما معياراً ينبغي أن يوجه التشريع الجبائي وأن يستعمل في تقييمه.

وتتضرر العدالة الأفقية عندما تخضع دخول أو أنشطة متقاربة اقتصادياً لمعاملات مختلفة من دون مبرر موضوعي كاف .وقد ينشأ هذا الاختلاف عن تشتت القواعد أو تعدد الأنظمة الخاصـة أو اختلاف قدرة الملزمين على الاستفادة من المشورة والخبرة .ولا يعني ذلك أن كل تمييز تشـريعي غير مشـروع؛ فقد تكون المعاملة المختلفة مبررة بهدف عام واضـح، مثل

[516]القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، ولا سيما الأهداف المرتبطة بتوسيع الوعاء، وتحقيق العدالة والإنصاف، وترشيد التحفيزات الجبائية.

تشـجيع اسـتثمار منتج أو دعم فئة محددة .لكن التمييز المقبول ينبغي أن يكون ملائماً للهدف ومتناسباً معه، وألا يتحول إلى امتياز دائم لا يخضع للمراجعة.

أما العدالة العمودية فتتطلب أن يعكس العبء الجبائي القدرة الاقتصـادية الحقيقية، مع مراعاة مصـادر الدخل ومسـتوى الاسـتهلاك والالتزامات الأسـرية، بالقدر الذي تسـمح به طبيعة الضـريبة والتقنيات التشريعية .وتبرز صـعوبتها حين يعتمد النظام بدرجة معتبرة على الضرائب غير المباشرة، التي تُفرض على الاستهلاك وقد يكون أثرها النسبي أثقل على ذوي الدخول المحدودة لأنهم يخصصون حصة أكبر من دخلهم للاستهلاك الأساسي .ولا يكفي، لتجاوز هذا الأثر، وصف الضريبة بأنها عامة؛ بل يلزم تحليل انعكاسها الفعلي على الفئات المختلفة[517].

ويقتضـي هذا التحليل الحذر من المقارنات المبسـطة .فالضـريبة على الاسـتهلاك قد تكون ضـرورية من حيث المردودية وسـهولة التحصـيل، وقد ترافقها تدابير اجتماعية للتخفيف من أثرها .لكن التعويض الاجتماعي لا يلغي الحاجة إلى تقييم بنية الضـريبة نفسـها، كما أن الأثر النهائي يتوقف على الأسـعار وسـلوك المنتجين والمسـتهلكين وعلى طبيعة السـلع والخدمات الخاضـعة .لذلك ينبغي أن يجمع تقييم العدالة بين تحليل القواعد الجبائية وتحليل التحويلات الاجتماعية، مع إبقاء كل أداة في وظيفتها وعدم اعتبار إحداهما بديلاً كاملاً عن الأخرى.

وتتصـل العدالة كذلك بمدى اتسـاع قاعدة المسـاهمين .فإذا تحملت فئات الأجراء المنظمين عبئاً واضـحاً عبر الاقتطاع من المنبع، في حين ظلت بعض الدخول أو الأنشـطة خارج الرصـد الفعلي، فإن المسـاواة تصـبح مختلة حتى لو لم تكن الأسـعار القانونية مرتفعة . فالمشكلة ليست فقط في مقدار ما يدفعه الملزم المسجل، بل أيضاً فيمن لا يساهم أو يساهم

[517] Richard A. Musgrave, The Theory of Public Finance, McGraw-Hill, 1959، بشأن وظائف المالية العامة ومبادئ التوزيع والعدالة الجبائية.

بما يقل عن قدرته .ومن هنا فإن توسيع الوعاء ومكافحة التصريح الناقص وتحسين الشفافية تشكل عناصر للعدالة بقدر ما هي عناصر للمردودية.

ويستوجب توسيع الوعاء مراعاة التفاوت في القدرة الإدارية والاقتصادية .فالمقاولة الصغيرة أو صاحب النشاط المحدود قد يواجهان كلفة امتثال مرتفعة نسبياً، ولهذا يمكن أن تكون المساطر المبسطة والأنظمة الملائمة وسيلة للإدماج لا امتيازاً غير مشروع، شريطة أن تكون محددة وواضحة وألا تخلق حوافز مصطنعة لتفتيت الأنشطة أو البقاء خارج النظام العام .والمقياس هو ما إذا كانت المعاملة الخاصة تيسر الامتثال وتدرج الملزم في المنظومة، أم تمنحه أفضلية دائمة على منافسين في أوضاع مماثلة.

وتؤدي الشفافية دوراً مركزياً في قياس العدالة .فالمعطيات الإجمالية حول الحصيلة لا تكشف وحدها توزيع العبء حسب مصادر الدخل أو حجم المقاولة أو القطاع أو المجال الترابي .لذلك يلزم تطوير تقارير دورية، في حدود السرية الجبائية، تعرض أثر التدابير الرئيسية ومؤشرات الامتثال والتركيز .كما ينبغي أن تكون منهجية القياس واضحة حتى يمكن مقارنة النتائج بين السنوات وتجنب نسبة التحسن أو التراجع إلى تدبير واحد دون أساس كاف[518].

ومن منظور دستوري، ينبغي ألا يقتصر دور مبدأ القدرة التكليفية على مرحلة صياغة القانون، بل يمتد إلى تفسيره وتطبيقه وتقييمه .فكلما تبين أن تدبيراً عاماً يؤدي عملياً إلى عبء غير متناسب على فئة محددة، وجب إعادة فحصه في ضوء الهدف المعلن والبدائل الممكنة .ولا يعني ذلك أن كل تفاوت في الأثر يؤدي تلقائياً إلى عدم الدستورية؛ بل يتطلب الأمر تحليلاً قانونياً واقتصادياً يميز بين الأثر الملازم لطبيعة الضريبة وبين التمييز غير المبرر، ويوازن بين المصلحة العامة والحقوق والمراكز القانونية للملزمين.

ثانياً :الإعفاءات والتحفيزات الجبائية بين تشجيع الاستثمار والإنصاف

[518]المجلس الأعلى للحسابات، التقارير المتعلقة بتقييم النفقات الجبائية وتنفيذ قوانين المالية؛ ووزارة الاقتصاد والمالية، تقارير النفقات الجبائية المرفقة بمشاريع قوانين المالية.

تستعمل الدولة الإعفاءات والتحفيزات الجبائية لتشجيع الاستثمار أو التشغيل أو أنشطة ذات أولوية اجتماعية أو بيئية .ومن حيث المبدأ، يمكن لهذه التدابير أن تؤدي وظيفة اقتصادية مشروعة عندما تخفض كلفة مشروع ذي منفعة عامة أو تساعد على تجاوز عائق محدد . غير أن الإعفاء يظل تنازلاً عن مورد عمومي، حتى وإن لم يظهر في الميزانية على صورة نفقة مباشرة .لذلك ينبغي التعامل معه بوصفه قراراً مالياً يستوجب التبرير والتقييم، لا مجرد استثناء تقني داخل المدونة الجبائية[519][520].

وتظهر الإشكالية حين تتراكم التدابير الاستثنائية عبر قوانين مالية متتالية، بحيث يصعب التمييز بين التحفيز المؤقت والامتياز المستقر .ففي هذه الحالة ينشأ فرق بين السعر القانوني العام والعبء الفعلي الذي يتحمله كل ملزم بعد احتساب الإعفاءات والتخفيضات والأنظمة الخاصة .وقد يؤدي ذلك إلى إضعاف العدالة الأفقية، وتعقيد عمل الإدارة، وزيادة كلفة فهم النظام، كما يمكن أن يخلق منافسة غير متكافئة بين مقاولات متشابهة تختلف فقط في قدرتها على الوصول إلى مسار تفضيلي.

ولا يصح، في المقابل، الدعوة إلى إلغاء جميع التحفيزات بصورة مطلقة .فبعضها قد يكون ضرورياً لتحقيق أهداف محددة، مثل دعم البحث والتطوير أو الانتقال الطاقي أو توفير السكن الاجتماعي أو تشجيع الاستثمار في مناطق أقل استفادة من النشاط الاقتصادي . لكن مشروعية الهدف لا تعفي من إثبات فعالية الوسيلة .ويقتضي ذلك تحديد الهدف قبل إقرار التدبير، وتعيين المستفيدين المقصودين، ووضع مؤشر للنتيجة المنتظرة، وتحديد مدة زمنية للمراجعة أو الانتهاء، مع بيان الكلفة البديلة المتمثلة في الإيرادات التي تتنازل عنها الخزينة.

[519] القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، ولا سيما المقتضيات المتعلقة بترشيد الامتيازات والتحفيزات الجبائية وربطها بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

[520] القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، المادة 8 بشأن منح الامتيازات الجبائية بصفة استثنائية وفق شروط ومعايير قانونية.

ويعد تقييم النفقات الجبائية شرطاً أساسياً للحكامة .فالجرد السنوي يتيح معرفة التدابير الموجودة وتقدير كلفتها، لكنه لا يثبت وحده أن كل تدبير فعال أو عادل .وينبغي أن يتجاوز التقييم وصف الكلفة الإجمالية إلى أسئلة أكثر دقة :هل أحدث الإعفاء استثماراً إضافياً لم يكن ليحدث في غيابه؟ هل خلق فرص شغل مستدامة؟ هل وصلت المنفعة إلى الفئة المستهدفة؟ وهل كان الإنفاق المباشر أو دعم موجه أكثر فعالية وأقل كلفة؟ إن غياب هذه الأسئلة يحول الإعفاء إلى منفعة يصعب إنهاؤها حتى عندما تتغير الظروف التي بررته[521].

وتشير التقارير المؤسساتية المغربية إلى أن النفقات الجبائية تظل ذات وزن مالي مهم، وأن كلفتها السنوية بلغت مستويات تتجاوز ثلاثين مليار درهم في السنوات الأخيرة وفق التقديرات الواردة في التقارير ذات الصلة .ويجب قراءة هذه الأرقام وفق نطاق الجرد والمنهجية المعتمدة في كل سنة، لا باعتبارها رقماً ثابتاً لا يتغير .وتؤكد أهميتها أن كل قرار بالإبقاء على إعفاء أو توسيعه ينبغي أن يخضع لموازنة صريحة بين كلفته المالية ومنافعه الاقتصادية والاجتماعية المثبتة، مع عدم الخلط بين الكلفة التقديرية والأثر الصافي الذي يتطلب تقييماً مقابلاً[522].

وتكتسي الضريبة على القيمة المضافة أهمية خاصة في هذا السياق، بالنظر إلى أثر تعدد الأسعار والإعفاءات في حياد الضريبة وفي توزيع العبء بين الأنشطة والمستهلكين .فكلما تعددت الاستثناءات، ارتفعت احتمالات انتقال التدبير من قاعدة عامة إلى ترتيبات قطاعية، وقد تتولد آثار غير مقصودة على الأسعار والمنافسة .ومع ذلك، فإن توحيد الأسعار لا ينبغي أن يتم بصورة آلية من دون دراسة آثارها الاجتماعية؛ إذ قد تتطلب بعض السلع

[521] وزارة الاقتصاد والمالية، تقارير النفقات الجبائية المرفقة بمشاريع قوانين المالية؛ والمجلس الأعلى للحسابات، التقارير المتعلقة بتقييم النفقات الجبائية.

[522] وزارة الاقتصاد والمالية، ملخص تقرير النفقات الجبائية برسم قانون المالية لسنة 2026؛ والمجلس الأعلى للحسابات، تقرير تنفيذ قانون المالية برسم سنة 2024. وتختلف التقديرات بحسب السنة ونطاق الجرد والمنهجية المعتمدة.

والخدمات معاملة خاصة، شريطة أن يكون مبررها واضحاً وأن تتم مقارنة أثرها بأدوات دعم أكثر استهدافاً.

ومن الضوابط المقترحة لترشيد التحفيزات اعتماد قاعدة» الهدف والمدة والتقييم .«ويعني ذلك أن يتضمن كل تدبير جبائي تفضيلي بياناً للأهداف والمؤشرات والمدة، وأن يخضع لتقرير دوري يحدد المستفيدين والكلفة والنتائج، وألا يجدد تلقائياً لمجرد إدراجه في قانون سابق . كما ينبغي نشر ملخصات مفهومة للعموم، وتمكين البرلمان والمؤسسات الرقابية والباحثين من الاطلاع على التقييمات، مع مراعاة سرية المعلومات الفردية .وتسمح هذه الآلية بإنهاء التدابير غير الفعالة أو إعادة تصميمها بدلاً من تراكمها[523].

وتتطلب العدالة أيضاً أن تكون إجراءات الاستفادة من التحفيزات واضحة ومتاحة على قدم المساواة، وأن تستند إلى معايير موضوعية قابلة للتحقق .فالتدبير الذي يعلن تشجيع الاستثمار لكنه يتطلب مساطر معقدة أو قدرة تفاوضية لا تتوفر إلا لدى الفاعلين الكبار قد يؤدي إلى تركيز المنفعة في عدد محدود من المستفيدين .لذلك ينبغي تقييم ليس فقط النص المنشئ للتحفيز، بل كذلك طريقة تطبيقه وإمكانية الوصول إليه وتوزيع منفعته حسب حجم المقاولة والقطاع والمجال الترابي.

ويمكن أن يسهم ربط التحفيزات بأهداف التنمية الترابية في تخفيف التفاوتات المجالية، غير أن ذلك يحتاج إلى تنسيق بين السياسة الجبائية الوطنية والموارد المحلية وسياسات الاستثمار والبنيات الأساسية .فالإعفاء وحده لا يعوض نقص النقل أو التكوين أو الخدمات أو الولوج إلى التمويل .ومن ثم ينبغي ألا تختزل سياسة التنمية في منح امتيازات ضريبية، بل أن تندمج التحفيزات ضمن حزمة متكاملة، مع تقييم ما إذا كانت تحقق قيمة مضافة محلية مستدامة أم تنقل النشاط مؤقتاً من منطقة إلى أخرى[524].

---

[523] القانون-الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، مرجع سابق.

[524] القانون-الإطار رقم 03.22 بمثابة ميثاق الاستثمار، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.22.76 بتاريخ 9 ديسمبر 2022، ولا سيما المقتضيات المتعلقة بآليات الدعم والتحفيز الاستثماري.

إن معيار الترشـيد ليس تقليص النفقات الجبائية بأي ثمن، بل ضـمان أن تكون كل نفقة جبائية مبررة وفعالة ومنصفة .فالتحفيز الذي يحقق منفعة اجتماعية واضـحة وبكلفة معقولة يمكن الإبقاء عليه، أما الذي يسـتمر من دون بيانات أو يوزع المنافع بصـورة غير متوازنة فينبغي مراجعته .ويترتب على ذلك أن السـياسـة الجبائية العادلة لا تكتفي بتحديد من يدفع الضـريبة، بل تفحص أيضـاً من يسـتفيد من الإعفاء، وما إذا كانت المنفعة متناسـبة مع المصلحة العامة التي تبررها.

خاتمة

يتبين من تحليل العلاقة بين تعبئة الموارد وتحقيق العدالة أن الإصـلاح الجبائي المغربي لا يمكن تقييمه بمؤشـر واحد .فزيادة الحصـيلة تمثل عنصـراً ضـرورياً لتمويل السـياسـات العمومية، لكنها لا تكفي لإثبات تحقق العدالة أو اسـتدامة النظام .كما أن وجود مبادئ دستورية واضـحة والقانون–الإطار رقم 69.19 يشكلان أساساً معيارياً مهماً، غير أن الأثر العملي يظل مرتبطاً بكيفية تنزيل القواعد، وبمدى اتسـاع الوعاء، وشـفافية الاسـتثناءات، وفعالية التقييم.

وتؤكد الدراسـة أن العدالة الأفقية تقتضـي تقليص الفوارق غير المبررة بين الملزمين ذوي الأوضـاع المتشـابهة، بينما تقتضـي العدالة العمودية مراعاة اختلاف القدرة التكليفية والأثر التوزيعي للضـرائب المباشرة وغير المباشرة .ويظل توسيع الوعاء، وتيسير الامتثال، وإدماج الأنشطة تدريجياً، وتحسين تبادل المعطيات في إطار القانون، مداخل أساسية لتوزيع العبء بصورة أعدل من الاقتصار على زيادة الضغط على الفئات الأكثر وضوحاً للإدارة.

كما خلص المقال إلى أن الإعفاءات والتحفيزات لا تعد في ذاتها إخلالاً بالعدالة؛ إذ يمكن أن تخدم أهدافاً اقتصـادية واجتماعية مشـروعة .غير أن اسـتمرارها من دون أهداف قابلة للقياس أو آجال للمراجعة أو تقييم للنتائج يجعلها عرضـة للتحول إلى امتيازات دائمة .لذلك

يوصى بإخضاع كل نفقة جبائية لاختبار الضرورة والفعالية والإنصاف، ونشر تقارير دورية عن كلفتها ومنافعها، وربط تجديدها بنتائج قابلة للتحقق.

وبناء عليه، يمكن اقتراح جملة من المداخل العملية :أولاً، اعتماد تقييم قبلي وبعدي للتدابير الجبائية الكبرى؛ ثانياً، تعزيز الشفافية في بيانات توزيع العبء مع صيانة السرية الجبائية؛ ثالثاً، جعل التحفيزات محددة المدة وقابلة للمراجعة؛ رابعاً، تقوية المشـــاركة البرلمانية والمؤسساتية في مناقشة آثار القوانين المالية؛ خامساً، تحقيق التكامل بين الإصلاح الجبائي وحكامة الإنفاق العمومي .وبهذه الشروط يمكن الانتقال من سياسة تركز على تحصيل الموارد إلى سياسة جبائية مندمجة تجمع بين التمويل والإنصاف والثقة والتنمية المستدامة.