

تحديد خارطة مخاطر الرشوة في تدبير الضرائب

بدعم من

أوكسفام



مارس 2017

تم إعداد هذه الدراسة من طرف إدريس الأندلسي، الخبير في المالية العمومية، وذلك في إطار مشروع "التمويل من أجل التنمية - شراكة استراتيجية" الذي أنجزته الجمعية المغربية لمحاربة الرشوة "ترانسبارانسي المغرب" بدعم مالي من أوكسفام (Oxfam).

"الخلاصات والآراء والاستنتاجات الواردة في هذه الدراسة تُعبر عن وجهة نظر المؤلفين فقط، ولا تعبر بالضرورة عن مواقف منظمة أوكسفام."

فهرس

3	تمهيد
4	توطئة
6	مقدمة
7	القسم الأول: المجالات الرئيسية لمخاطر الفساد في عملية تدبير الضرائب
7	القسم الثاني: نطاق تحديد خارطة المخاطر
8	1. إصدار الشهادات الجبائية
9	1-1. الشهادات والصفقات العمومية
10	2-1. شهادات الشراء المعفى من الضريبة على القيمة المضافة
11	3-1. ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي
11	4-1. الأداء نقدا على مستوى بعض المهن الحرة (محامون، أطباء، عيادات ...)
12	5-1. الشهادات وعمل الموثقين
13	6-1. شهادة إعفاء المنعشين: معفيون ولكن يجب عليهم الإدلاء بشهادة
13	7-1. حالة إيداع الضريبة على الأرباح العقارية-الضريبة على الدخل/الدخل العقاري
14	2. المراقبة الضريبية
14	1-2. فحص الوثائق
15	2-2. المراقبة في عين المكان
15	1-2-2. برمجة المراقبة في عين المكان
16	2-2-2. سير عملية المراقبة الضريبية في عين المكان
16	3-2-2. الاتفاقات
16	4-2-2. طرق الطعن
19	5-2-2. خصوصيات المراقبة المحددة زمنيا في عين المكان
20	3-2. حق الاطلاع
21	4-2. حق المعاينة
22	5-2. دراسة مجموع الوضعية الضريبية
24	6-2. المراقبة في مجال الضريبة على الدخل/الأرباح العقارية
24	3. التحصيل
24	1-3. التحصيل عن طريق الأداء التلقائي
24	2-3. التحصيل الجبري
27	4. رسم بياني
28	5. مصفوفة مخاطر الرشوة في تدبير الضرائب

تمهيد

يؤدي فعل الرشوة، في تدبير الضرائب، إلى إلحاق ضرر بالجماعة برمتها. ذلك أن هذا الفعل يكون له تأثير سلبي ومباشر ليس فقط على الموارد العمومية بل إنه يشكل أيضا عاملا لتآكل الرابطة الاجتماعية التي هي أساس "العيش المشترك". وأمام هذا التهديد، تتطلع جمعية ترانسبارنسي المغرب إلى المساهمة في التوعية بمخاطر الرشوة الموجودة في مجال تدبير الضرائب.

ولا يدعي هذا العمل الأول الشمولية في جرد هذه المخاطر ووصفها. ومع ذلك، فإن المجالات التي تم فحصها هي تلك التي تعتبر بمثابة "صلب مهنة" إدارة الضرائب أي: المراقبة الضريبية بالمعنى الواسع والتحصيل الجبري. في هذا العمل، لم يتم إهمال "الرشوة الصغيرة" أو "فئات الرشوة" التي تسود على الخصوص في مجال تسليم الشهادات وفي تدبير المالية المحلية، غير أن تلك الرشوة تستحق دراسة أكثر عمقا سيتم الشروع فيها مستقبلا.

يتمثل الهدف من إنجاز هذه الدراسة الأولى في الكشف عن مكامن الضعف الرئيسية، في مجال الشفافية وفي منظومة المراقبة الضريبية وفي تدبير التحصيل الجبري للضريبة، كما يستهدف هذا العمل وضع المعالم الأولى أو مسالك التحسين. أما الطموح الرئيسي فيتجلى في فتح الطريق أمام الإصلاحات التي لا يمكنها أن تكون إلا ثمرة لتعاون حقيقي وبنّاء، خاصة بين المجتمع المدني والفاعلين التابعين للدولة. من هذا المنظور، تم اعتماد "استراتيجية وطنية لمحاربة الرشوة" في سنة 2016. ومن شأن تجسيدها الفعلي والملموس من طرف السلطات العمومية أن يُمهّد الطريق للشروع في مسلسل حقيقي للتغيير يستفيد منه المجتمع برمته.

عبد العزيز المسعودي

توطئة

ما هي دواعي وضع خريطة لمخاطر الرشوة في تدبير الضرائب؟

تؤكد عدة بحوث وتحقيقات، على المستوى الوطني والدولي، وجود مخاطر جسيمة للرشوة في مجال تدبير الضرائب. وتلك هي، على الخصوص، حالة التقرير الذي أعدته ترانسبارنسي المغرب، سنة 2002 و2005، تحت عنوان "الرشوة في المغرب، خلاصة نتائج التحقيقات المتعلقة بالنزاهة". وتلك هي أيضا حالة التقارير المتعلقة بـ "المنظومة الوطنية للنزاهة" المُنجزة في سنوات 2009-2011، 2013-2011 و2015-2014.

يتم، بصفة عامة، إدراك الرشوة في القطاع العام، وبشكل خاص في إدارة الضرائب، باعتبارها ظاهرة مهمة ومتواترة بالنسبة لـ 93% من المقاولات و 87% من الأسر التي تم استجوابها (ترانسبارنسي المغرب: الرشوة في المغرب... المرجع أعلاه).

يُشكل ضعف تعميم الحقوق والواجبات في الميدان الضريبي، والسلطة التي غالبا ما تكون تقديرية في اتخاذ القرار الضريبي وكيفية تطبيقه وتعقيد المساطر الإدارية للتدبير أو غيابها (...). كلها عوامل تشجع على ظهور ممارسات الغش والرشوة وانتعاشها.

أكد أنه من الضروري معرفة مدى انتشار الرشوة داخل منظمة ما، وذلك من خلال تحديد كميتها وبفضل الإنصات ورصد بيئتها. غير أن هذه المعرفة ليست سوى شرط أولي، إذ ينبغي أن تُغذي عملا مُحدّد الهدف، بناء على خطة عمل تُترجم هذه الاستراتيجية إلى أهداف يتعين بلوغها.

ومن أجل مواجهة هذه الظاهرة، يتعين اعتماد مقاربة فعالة تُمكن من تحديد المجالات التي تستفحل فيها مخاطر الرشوة.

تعتمد هذه المقاربة، بالضرورة، على شرط مُسبق أو تكمن في إعداد خريطة لمخاطر الرشوة في مجال تدبير الضرائب. و"خريطة المخاطر" هذه، هي أداة تُمكن من تَرْيئة المعطيات من أجل تبيان المخاطر الخاصة التي يُواجهها المواطنون/المقاولات في علاقاتهم بإدارة الضرائب.

كما ينبغي أن تُمكن هذه الخريطة من تقييم أهمية/درجة المخاطر وترتيب المخاطر التي تم كشفها حسب أهميتها أو خطورتها. والأمر لا يتعلق فقط بعمل وصفي، ذلك أن الهدف من هذا العمل يتمثل في تحقيق توجيه أفضل لتدابير مكافحة الرشوة، بل وحتى إعداد خطة عمل لمحاربة الرشوة بكيفية عقلانية وفعالة.

فمناطق المخاطر التي يتعين كشفها، من خلال إعداد هذه الخريطة، هي تلك التي توجد فيها مكامن ضعف ذات طبيعة تشريعية، تقنية أو تنظيمية وعملية. يتعلق الأمر، من خلال تلك الخريطة، بتحديد مكامن الضعف المحتملة داخل نظام معين، وهنا يتعلق الأمر بالنظام الضريبي، الذي يُمكنه أن يولّد فرصا سانحة للرشوة. وتركز هذه الأداة على الكشف عن إمكانيات الرشوة ولا تُركز على وجود الرشوة أو المدى الفعلي لانتشارها.

تندرج خريطة مخاطر الرشوة، في المقام الأول، في إطار مقاربة وقائية.

الأهداف من تحديد خريطة المخاطر:

تتمثل الأهداف فيما يلي:

- تحديد المخاطر وعلاقاتها، من خلال المساطر الداخلية لإدارة الضرائب وعبر علاقاتها مع بيئتها الخارجية؛
- توفير قاعدة معطيات تُمكن من تطوير استراتيجية صلبة لتدبير المخاطر؛
- مقارنة وتقييم الطريقة التي تتم بها، حاليا، معالجة المخاطر والمساعدة على اختيار الاستراتيجيات الجيدة؛
- تحديد المخاطر التي مازالت قائمة، بعد أن يتم وضع جميع استراتيجيات التخفيف من المخاطر؛

- تبليغ الاستراتيجية المتعلقة بمجال تدبير المخاطر إلى المنظمات غير الحكومية النشيطة وإلى الفاعلين الخواص والعموميين المعنيين في نفس الوقت، وكذلك إلى المؤطرين وإلى أعوان إدارة الضرائب.

على هذا النحو، ستكون "النظرة الخارجية" لمنظمة "ترانسبارنسي المغرب" إضافة تُمكن إدارة عمومية استراتيجية من التعرف على مكامن ضعفها، وعلى المخاطر التي هي مدعوة لتدبيرها داخليا وفي العلاقات مع الخاضعين للضريبة ومع باقي المرتفقين.

وتمكن وتمكن خريطة المخاطر من إبراز الأولوية المعطاة للمخاطر حسب موقعها وتكشف عن المخاطر التي تقتضي العناية وتتطلب تعبئة الموارد التنظيمية الملائمة.

المنهجية:

يتوفر الفريق المُكلف بإعداد خريطة مخاطر الرشوة في مجال تدبير الضرائب على تجربة واسعة في مجال المالية العمومية، وبصفة خاصة في مجال الضرائب. وهكذا، استندت منهجية إعداد الخريطة إلى ما يلي:

- التجربة المهنية لأعضاء فريق المشروع؛
- إعداد الاستمارة؛
- تنظيم مقابلات مع فئات مستهدفة من الخاضعين للضريبة (مقاولات، مهنيين، خواص...)
- إنجاز تحقيقات في صفوف المهنيين (خبراء، محاسبين، محاسبين معتمدين...)
- تحليل مسلسل التدبير؛
- عقد اجتماعات/لقاءات للمناقشة من أجل المصادقة على الأعمال المنجزة.

مسلسل وضع خريطة المخاطر:

تُشكل خريطة المخاطر أداة لتحديد المخاطر ومراقبتها وتدبيرها. في بداية التحليل تمت بلورة مدى مسلسل أو مسلسلات خريطة المخاطر، من أجل تحديد المجالات ذات الأولوية. يتعلق الأمر بالتعرف على المجالات التي تتخللها المخاطر قصد التأكد من أن التشكيلة الكاملة للمخاطر الكبرى أخذت بعين الاعتبار في مسلسل تدبير المخاطر.

بعد جرد المخاطر، تم بعد ذلك تقييم الأهمية من حيث احتمال حدوثها والأثر على حقوق الخاضعين للضريبة وعلى الجماعة. قام فريق المشروع بتقييم كل مجال على حدة وتحديد المجالات التي تكون فيها المخاطر عالية، مع وضع تصنيف حسب ترتيب الأهمية أو نظام التثقيب 1-2-3. وللوهلة الأولى، فالبور ذات المخاطر العالية هي تلك التي يتضمن فيها التشريع/التقنين ثغرات أو التباسات. وتلك هي أيضا حال البور التي تسود فيها السلطة التقديرية لإدارة الضرائب أو عندما لا تكون الممارسة الإدارية مؤطرة بواسطة مساطر داخلية للتدبير، أو أيضا عندما لا يسمح مسلسل نزع الطابع المادي للمساطر من تحديد القرارات المتخذة بشكل ملائم، ومن تحديد مسؤولية كل متدخل بكيفية واضحة.

يُشكل وضع خريطة للمخاطر في مجال تدبير الضرائب مرحلة أولى لا مناص منها من أجل محاربة الرشوة بكيفية عقلانية وفعالة، وذلك اعتبارا لندرة الموارد التي يتعين تعبئتها من جهة، ولمدى تقشي هذه الظاهرة التي تُضعف أحد الأركان الأساسية لكل نظام ضريبي، ألا وهي مشروعية الضريبة، من جهة أخرى.

مقدمة

شهد النظام الضريبي المغربي إصلاحا كبيرا من خلال برنامج التقويم الهيكلي خلال الثمانينيات من القرن الماضي. وتم على التوالي إدخال الضريبة على القيمة المضافة في سنة 1985، ثم الضريبة على الشركات في سنة 1986 والضريبة على الدخل في سنة 1989. وتم الإبقاء على حقوق التسجيل والتمير، وهي ضرائب أحدثت خلال الفترة الاستعمارية.

تتكلف المديرية العامة للضرائب أيضا بتدبير بعض الضرائب لفائدة الجماعات المحلية، ويتعلق الأمر بالضريبة المهنية وضريبة السكنى وضريبة الخدمات الجماعية.

في البداية، سيطر هذا الإصلاح النصوص أساسا، بحيث لم يشهد نمط التدبير الإداري للضرائب بعض التغييرات إلا ابتداء من سنة 1990. وستعرف إدارة الضرائب تطورا تنظيميا حيث ستنقل تدريجيا من إدارة مُقسمة إلى أجزاء ومتخصصة حسب نوع الضريبة إلى تعدد الاختصاصات. بعد ذلك سيرتكز التنظيم على الوظائف الرئيسية من وعاء، ومراقبة أو فحص ومنازعات إدارية. وسيعتمد، فيما بعد، تنظيم موجه نحو تصنيف فئات الخاضعين للضريبة إلى أشخاص ذاتيين: خواص أو مهنيين، جزافيين أو يتوفرون على محاسبة عادية أو مُبسطة. وقد أضيف في الآونة الأخيرة نظام المقاول الذاتي، وهو نظام تم وضعه وتكييفه مع الأنشطة الصغيرة جدا من أجل تيسير إدماج القطاع غير المنظم.

في غضون ذلك، تم انصهار مصالح الوعاء مع المصالح المكلفة بالمنازعات الإدارية. وشكل نقل التحصيل الضريبي من الخزينة العامة للمملكة إلى المديرية العامة للضرائب إحدى اللحظات القوية في التطورات الحديثة العهد.

تميز هذا التطور أيضا بلا تمرکز قوي. وقد مكن إحداث المندوبيات الجهوية، التي ترأس المديريات الإقليمية ومديريات العمالات، المصالح المركزية من إعادة تحديد مهامها في اتجاه استراتيجي، كما مكن المصالح المكلفة بالعمليات من تطوير المهنية التقنية في مجال تدبير الضرائب وتحسين جودة الخدمات.

يتمثل التحدي الحالي الذي تواجهه إدارة الضرائب في إقامة نظام إعلامي يضمن نمط تدبير فعال وشفاف للضريبة من أجل تأمين موارد قارة وكافية للجماعة قصد تمويل السياسات العمومية.

وبهذا الصدد، تُشكل الشفافية في تدبير الضرائب إحدى الشروط الرئيسية من أجل تقوية العدالة الضريبية وبالتالي مشروعية الضرائب وثقة الخاضعين للضريبة. ويُعاني نمط تدبير الضرائب، حاليا، من عجز في الشفافية، وهو عجز يُشجع بروز العديد من المخاطر وعلى الخصوص في مجال الرشوة بمعناها الواسع. ويقتضي بالضرورة تقييم العجز في الشفافية هذا، من أجل فهمه وتفسيره، دراسة تحليلية ونقدية للنظام الضريبي في شموليته.

يُمكن وضع خريطة لمخاطر الرشوة من القيام بهذه المقاربة الوصفية، التحليلية والتفسيرية في نفس الوقت.

تجد بعض المخاطر منبعها/أصلها في المنطلق نفسه، أي في مسلسل صنع المعايير الضريبية وتأويلها، في حين تكمن مخاطر أخرى في نمط التدبير الإداري للضرائب وذلك من خلال المراحل المتعاقبة للوعاء والتصنيف والمراقبة والتحصيل.

انطلاقا من هاجس الفعالية والبرغماتية، يتناول هذا الاستعراض النقدي الأولي البؤر التي تم إدراكها، باعتبار أنها تنطوي على مخاطر عالية. وقد وقع الاختيار على هذه البؤر، استنادا إلى التجربة المهنية للمستشارين، كما تم التصديق عليها من خلال مقابلات داخلية وخارجية بإدارة الضرائب.

ويتمثل الهدف أيضا في اقتراح مسالك لتحسين الشفافية وتعزيزها عبر اعتماد إصلاحات أو تدابير لإعادة الهيكلة الإدارية.

القسم الأول: المجالات الرئيسية لمخاطر الفساد في عملية تدبير الضرائب

أولا: على مستوى عملية إنتاج المعايير الضريبية

ثانيا: على مستوى تأويل المعايير الضريبية

ثالثا: على مستوى تطبيق المعايير الضريبية

أ- الوعاء (إصدار الشهادات، تلقي التصاريح، تدبير بعض الضرائب والرسوم المحلية، إحصاء المادة الخاضعة للضريبة، تدبير واجبات التسجيل والتمبر ...)

1- نظام الضرائب المستحقة للأشخاص الطبيعيين

1-1/ الخواص

1-2/ المهنيون

1-2-1/ الخاضعون للنظام الجرافي

1-2-2/ المقاولون الذاتيون

1-2-3/ نظام المحاسبة الرئيسي أو المبسط

2- نظام الضرائب المستحقة للأشخاص الاعتباريين

1-2/ الشركات الكبرى

2-2/ الأشخاص الاعتباريون الآخرون

ب- المراقبة الضريبية

1/ فحص الوثائق

2/ المراقبة في عين المكان

1-2/ المراقبة في عين المكان العشوائية

2-2/ المراقبة في عين المكان الشاملة

3/ حق المعاينة

4/ دراسة مجموع الوضعية الضريبية

ج- التحصيل

1/ التحصيل عن طريق الأداء التلقائي

2/ التحصيل الجبري

د- إرجاع الضريبة على القيمة المضافة

هـ- إصدار الشهادات

القسم الثاني: نطاق تحديد خارطة المخاطر

سنتطرق لثلاثة مجالات رئيسية تنطوي على مخاطر عالية للرشوة: إصدار الشهادات الضريبية، والمراقبة (فحص الوثائق والمراقبة في عين المكان)، والتحصيل (لا سيما التحصيل الجبري).

وتحظى هذه المجالات بالأولوية، نظرا لكونها تُغطي أبرز أنشطة المديرية العامة للضرائب. فالمراقبة الضريبية توجد في صلب الوظائف الأساسية التي تضطلع بها المديرية العامة للضرائب، لا سيما التحصيل الذي يعتبر غايتها المثلى.

سيتم التطرق لكل من هذه المجالات من خلال دراسة الأطر المرجعية وتحليل عمليات التدبير.

1/ إصدار الشهادات الجبائية

1-1/ الشهادات والصفقات العمومية؛

- 2-1/ شهادات الشراء المعفى من الضريبة على القيمة المضافة؛
- 3-1/ ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي؛
- 4-1/ الأداء نقدا على مستوى بعض المهن الحرة (محامون، أطباء، عيادات...)
- 5-1/ الشهادات وعمل الموثقين؛
- 6-1/ شهادة إعفاء المنعشين: معفيون ولكن يجب عليهم الإدلاء بشهادة؛
- 7-1/ حالة إيداع الضريبة على الأرباح العقارية-الضريبة على الدخل/الدخل العقاري

2/ المراقبة الضريبية

- 1-2/ فحص الوثائق؛
- 2-2/ المراقبة في عين المكان؛
- 1-2-2/ برمجة المراقبة في عين المكان؛
- 2-2-2/ سير عملية المراقبة الضريبية في عين المكان؛
- 3-2-2/ الاتفاقات؛
- 4-2-2/ طرق الطعن؛
- 5-2-2/ لجان تقدير الضريبة؛
- 6-2-2/ المحكمة الإدارية؛
- 7-2-2/ خصوصيات المراقبة في عين المكان العشوائية.
- 3-2/ حق الاطلاع؛
- 4-2/ حق المعاينة؛
- 5-2/ دراسة مجموع الوضعية الضريبية؛
- 6-2/ المراقبة في مجال الضريبة على الدخل/الأرباح العقارية؛
- 7-2/ المراقبة في مجال واجبات التسجيل والتمبر.

3/ التحصيل

- 1-3/ التحصيل عن طريق الأداء التلقائي؛
- 2-3/ التحصيل الجبري؛
- 4-3/ وصف العملية؛
- 4-4/ المخاطر الرئيسية.

1. إصدار الشهادات الجبائية

يُشكل إصدار بعض الشهادات من طرف إدارة الضرائب لمناطق للمخاطر في مجال الرشوة. من الأكد أن الشهادة حق للمواطن، أكان شخصا معنويا أو شخصا طبيعيا، مهنيا أو من الخواص، غير أن تلك الشهادة تكتسي أهمية خاصة في ممارسة بعض الوظائف ذات الطابع الاقتصادي. فتسليم الشهادة أو عدم تسليمها يتحكم في ممارسة عدد من الأفعال التي يكون لها تأثير على حياة مقاوله ما، وخاصة منها المقاولات الصغرى والمتوسطة والمقاولات الصغيرة جدا، وكذلك الشأن بالنسبة للملزم بالضريبة من الخواص لكي يتمكن من التمتع بحق أو الاستفادة من خدمة ما. ويمثل تسليم شهادة من طرف إدارة الضرائب فعلا تنتج عنه مجموعة من التأثيرات سواء بالنسبة للمواطن أو بالنسبة للمال العمومي. فالشهادة تفتح الطريق للاستفادة من دخل أو من حق أو من إتمام معاملة تجارية أو إدارية.

وأمثلة الشهادات التي يكون لها تأثير مباشر على المعيش-الحياة اليومية للمواطن أمثلة عديدة وتتخلل تدبيرها عدة مخاطر. وتحمل هذه الأخيرة في طياتها معاملات غير قانونية قد يكون لها تأثير إما على المواطن الخاضع للضريبة، أو على المقاول، أو على الإدارة أو المقاول أو المؤسسة العمومية، أو أخيراً على إدارة الضرائب، بل وحتى على المجتمع برُمَّته.

1-1. الشهادات والصفقات العمومية

تكتسي العلاقة بين إدارة الضرائب والصفقات العمومية طبيعة مباشرة وأخرى غير مباشرة. فالجزء الأكبر من الصفقات العمومية التي تمر عبر الميزانية العمومية يتم تمويله في الأصل من الإيرادات الضريبية. ويظل الاقتراض الداخلي والخارجي هامشياً إلى حد ما في بنية تمويل صفقات الدولة. فالصفقات العمومية لا تتعلق بمجال الاستثمار فحسب، بل هناك العديد من الصفقات التي تُصنف في ميزانية التسيير والتي تتناول أموراً مختلفة من بينها صفقات تأجير السيارات، وشراء الأجهزة أو المعدات المكتبية، وحراسة المباني العمومية، وتنظيف الإدارات، بالإضافة إلى خدمات الدراسات والاستشارة. يتعلق الأمر في هذا السياق بملايير الدراهم التي تُخصص سنوياً للصفقات العمومية. ولكي تتمكن من المشاركة في مختلف طلبات العروض التي تُطلقها الإدارات العمومية، يتعين على المقاولات، أياً كان شكلها، أن تكون في وضعية سليمة إزاء إدارة الضرائب، وأيضاً إزاء الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

تتطلب المشاركة في إحدى المناقصات العامة احترام القاعدة الضريبية، خصوصاً أداء المساهمة برسم مختلف الضرائب والرسوم. ويوجد مبدأ الشفافية ضمن أركان إبرام الطلبية العمومية (الباب الأول – أحكام عامة – المادة الأولى من المرسوم المتعلق بالصفقات العمومية بتاريخ 20 مارس 2013). ولا يطبق هذا المبدأ على الإدارة فحسب، وإنما أيضاً على المتعهدين. ويجب أن يسهر أصحاب المشروع على التأكد من أن ملفات الفائزين بالصفقة تتوفر على شهادة ضريبية تمكن من التأكد من مطابقتها في مجال أداء الضرائب. وتنص المادة 24 من المرسوم المتعلق بالصفقات العمومية بتاريخ 20 مارس 2013 على أن الأشخاص الماديين أو الاعتباريين الذين يمكنهم المشاركة بكيفية صحيحة في الصفقات العمومية يجب أن يكونوا "في وضعية جبائية قانونية لكونهم أدلوا بتصاريحهم ودفعوا المبالغ المستحقة بصفة نهائية طبقاً للقانون أو، في حالة عدم الأداء، لكونهم قدموا ضمانات يرى المحاسب المكلف بالتحصيل أنها كافية، وذلك طبقاً للمقتضيات القانونية الجاري بها العمل بشأن تحصيل الديون العمومية."

وتنص المادة 25 من المرسوم المشار إليه أعلاه أن المتنافس "المزمع إسناد الصفقة إليه..." يجب أن يقدم "شهادة أو نسخة منها مشهود بمطابقتها للأصل مسلمة منذ أقل من سنة من طرف الإدارة المختصة في محل فرض الضريبة تثبت بأن المتنافس يوجد في وضعية جبائية قانونية، أو عند عدم الأداء، بأنه قدم الضمانات المقررة..."

لا تستلزم النصوص التنظيمية الجديدة للصفقات العمومية تقديم الشهادة الضريبية وقت التعهد بإنجاز الصفقة وإنما وقت إسنادها. وهذا الأمر الجديد يميّن بالتأكيد من تخفيف مساطر فحص عروض المتعهدين بتجنيبهم عدم رفض ملفهم قبل فحصه، لكنه يشكل خطراً على متابعة المسطرة. فعدم تقديم الفائز بالصفقة الذي اختارته اللجنة للشهادة المذكورة يمكن أن يؤخر مصادقة الأمر بالصرف على المحضر. ويمكن أن ينعكس تأثير هذا التأخير على مدة التنفيذ وعلى كلفة الخدمات أيضاً.

يتحدث نص المادتين 24 و25 من مرسوم 2013 عن الإدارة المختصة دون أن يحدد ما إذا كان الأمر يتعلق بالإدارة العامة للضرائب أو الخزينة العامة للمملكة. فوظيفة "تحصيل الديون العمومية" تمارس من لدن هاتين الإدارتين التابعتين لوزارة الاقتصاد والمالية، غير أن لهما في الواقع سلطة مهمة للغاية في البنية المؤسساتية للبلد. فالمؤسسات التابعة للخزينة العامة للمملكة هي التي تقوم حالياً بتسليم الشهادة للأشخاص الماديين والاعتباريين الذين يقدمون طلباتهم في إطار طلبات عروض الإدارات العمومية. لا تقوم الخزينة العامة للمملكة سوى بتحصيل عدد محدود من الضرائب والرسوم، خصوصاً ضريبة السكن والضريبة المهنية ورسم الخدمات الجماعية، في حين يتم تدبير أهم الضرائب، أي الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل ورسوم التسجيل والتمبر، على مستوى الوعاء وعلى مستوى التحصيل من طرف الإدارة العامة للضرائب. ويتحدث نص الصفقات العمومية عن "الإدارة المختصة" دون أن يحدد بأية وضعية جبائية يتعلق الأمر. فخطر الفساد ينتج على وجه الخصوص من تعقيد وضبابية المساطر المطبقة وغير المحددة بوضوح. والخاضع للضريبة يوجد في وضعية يمكن أن يكون فيها ضحية للضغط، بل وضحية للابتزاز. ولتسوية الصعوبات والعراقيل التي يواجهها، يمكن أن يُرغم على المساومة للحصول على هذه الخدمة.

يتمثل الخطر الثاني الذي تنطوي عليه الشهادة الضريبية في إطار الصفقات العمومية في مدة صلاحيتها. فالشهادة التي تسلم في شهر نونبر من السنة "ن" تظل صالحة حتى شهر نونبر من السنة "ن+1". وخلال هذه الفترة، يمكن أن تجد المقاوله الفائزة بالصفقة نفسها في وضعية عدم الامتثال لمقتضيات إدارة الضرائب. ويتمثل حل هذه الوضعية في تقديم شهادة حديثة العهد يجب أن تسلم بعد نتائج أشغال لجان المناقصة وقبل تبليغ المصادقة.

في فرنسا، تمت معالجة هذه المسألة في ماي 2016. فشهادات سلامة الوضعية الجبائية وتجاه صندوق الضمان الاجتماعي تسلم للمقاولات عند إسناد الصفقات. والوثائق التي يقدمها المقاول لا يجب أن تتجاوز ستة أشهر. كما يتم تقديم شهادات سلامة الوضعية الجبائية وتجاه صندوق الضمان الاجتماعي عبر الأنترنت، حيث تساهم على هذا النحو في تيسير عمل المقاوله وتُجَبِّب على وجه الخصوص أي اتصال مباشر أو لقاء شخصي مع الإدارة.

يجب أن يؤدي إضفاء الطابع الرسمي على مسطرة تقديم الشهادات الضريبية المرتبطة بالصفقات العمومية إلى إحداث "شباك وحيد مجرد من الطابع المادي". والإدارات التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية والمعنية بتسليم هذه الشهادة، أي الخزينة العامة للمملكة والمديرية العامة للضرائب، ملزمة بتيسير عمل المقاولات في مجال الصفقات العمومية. ويجب أن تمكن استمارة وحيدة صاحب المشروع من التيقن من الوضعية الضريبية للمقاوله على مستوى مجموع مكونات نظامنا الضريبي.

كما يجب أن تُمكن الاستثمارات المهمة المنجزة في مشاريع التجريد من الطابع المادي، على وجه الخصوص، من الربط بين الإدارات، خصوصا المديرية العامة للضرائب والخزينة العامة للمملكة، ومن وضع مساطر بُعدية تمكن الخاضع للضريبة من الاطلاع على حساباته الضريبي ومعرفة وضعيته الجبائية وطلب شهادة سلامة الوضعية الجبائية عبر الأنترنت من دون أن يضطر للتنقل. فالمعالجة الآلية والدائمة للإقرارات المودعة يجب أن تُمكن من الإصدار الآلي للمعلومات التي تشهد إما على الطابع الضريبي القانوني للملزم أو، على العكس من ذلك، على التقصير في مجال التصريح والأداء. وفي هذه الحالة، يجب أن يتوصل الخاضع للضريبة برسالة أو إشعار يدعوه لتسوية وضعيته الضريبية ليتمكن من الحصول على الخدمة المذكورة.

1-2. شهادة الشراء المعفى من الضريبة على القيمة المضافة

تنص المدونة العامة للضرائب على استثناءات في مجال الضريبة على القيمة المضافة؛ علاوة على الشراء المعفى المنصوص عليه لفائدة المقاولات المحدثه في الأونة الحديثة. وخلال السنوات الثلاث الأخيرة، تمددت قائمة الأشخاص والمؤسسات التي تُعفى مشترياتها من الضريبة على القيمة المضافة. وعادة ما يجب أن تستجيب الاستفادة من هذا الامتياز لأهداف ترتبط بالمصلحة العامة أو التشجيع على الالتزام الاجتماعي أو دعم نشاط اقتصادي ما أو الالتزام بمقتضيات اتفاقية دولية أو اتفاق مع مناح مثل البنك الدولي أو هيئات تابعة للاتحاد الأوروبي. وإذا كان من المفيد منح الإعفاء من أجل تحقيق الأهداف المشار إليها أعلاه، فإنه يكون من الصعب في بعض الأحيان مراقبة استعمال المقتنيات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة.

علاوة على الإعفاء الممنوح للمقاولات حديثة النشأة خلال الثلاث سنوات الأولى، تطبق الإعفاءات التي تنص عليها المدونة العامة للضرائب على عمليات العديد من المؤسسات، نذكر منها على وجه الخصوص ما يلي:

"التعاونيات واتحاداتها المؤسسة قانونا والمشهود بمطابقة أنظمتها الأساسية وسيرها وعملياتها للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها المطبقة على الصنف الذي تنتمي إليه." ويُمنح هذا الإعفاء ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 93-II التي تنص على ما يلي:

"تستفيد التعاونيات من الإعفاء المنصوص عليه في المادة 91-IV-1 أدناه:

- عندما تتحصر أنشطتها في جمع المواد الأولية من عند المنخرطين وتسويقها؛

- أو عندما يقل رقم أعمالها السنوي عن عشرة ملايين (10.000.000) درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، إذا كانت تمارس نشاطا يتعلق بتحويل مواد أولية تم جمعها من عند منخرطيها أو عناصر داخلية في الإنتاج بواسطة تجهيزات ومعدات ووسائل إنتاج مماثلة للتي تستعملها المقاولات الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات وتسويق المنتجات التي قامت بتحويلها."

2- "الخدمات التي تقدمها الجمعيات غير الهادفة إلى الحصول على ربح، المعترف لها بصفة المنفعة العامة والشركات التعاقدية والمؤسسات الاجتماعية للمأجورين، بشرط أن تكون مؤسسة ومزاولة لنشاطها وفقا لأحكام

الظهير الشريف رقم 1-57-187 الصادر في 24 من جمادى الآخرة 1383 (12 نوفمبر 1963) في شأن النظام الأساسي للمعونة المتبادلة كما وقع تغييره أو تنميته أو الخدمات التي تنجزها الهيئات سالفة الذكر.

غالبا ما يكون من الصعب مراقبة استعمال الإعفاء، وقد تمت معاينة تجاوزات في غالب الأحيان على هذا المستوى؛ حيث تُمكن النزاعات التي تندلع داخل التعاونيات والجمعيات ذات المنفعة العامة من عرض الاستعمالات الفعلية التي تترتب عن الامتياز الذي يمنحه القانون لأهداف تكون "نبيلة" من الناحية المبدئية.

على هذا النحو، نسوق المثال الذي ظل مصدرا للكثير من حالات تبديد الأموال. ويتعلق الأمر بالإعفاء الممنوح من أجل اقتناء "مركبات جديدة من لدن أشخاص ذاتيين، وهي معدة حصريا لاستغلالها باعتبارها سيارات للإيجار". فهناك العديد من الصعوبات التي تعيق مصالح الضرائب في عملها الرامي إلى التأكد من الاستعمال الفعلي لسيارات التاجير. وهي بصفة خاصة حالة المقاولات التي تقوم بتأجير السيارات؛ حيث يمكن أن تشكل السيارات من المستوى المتوسط أو الرفيع، التي يتم شراؤها معفاة من الضريبة على القيمة المضافة، وسيلة لاغتناء بعض ملاك وكالات تأجير السيارات. وبما أن التتبع والمراقبة اللاحقة تكاد تكون معدومة، فإن المركبة التي يتم شراؤها معفاة من الضريبة على القيمة المضافة تنتهي بين يدي مفتح يستعملها لأهداف شخصية محضة.

وبما أن هذه الظاهرة أصبحت واضحة للعيان، فإن الحكومة السابقة أدرجت في "المشروع السابق" لقانون المالية برسم سنة 2017 مقتضى يتوخى إلغاء الإعفاء الذي تستفيد منه وكالات تأجير السيارات.

والواقع أن للمقولة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة الحق، في غياب الإعفاء، في استرداد الضريبة على القيمة المضافة عن المشتريات والنفقات التي تم تحصيلها.

بكيفية عامة، وفي غياب إلغاء لهذا الصنف من الإعفاء والتنصيب على إعانات مباشرة محددة الأهداف، من شأن التأطير الإداري، بواسطة مساطر تضمن إمكانية اقتفاء أثر وتتبع معالجة تسليم الشهادات، أن يقلص من مخاطر الفساد والغش على هذا المستوى.

1-3. ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى معد للسكن الشخصي

كانت عملية بناء المرء عقارا لنفسه، وهي عملية خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، تفسح المجال لإظهار مهارات بهلوانية عند الحصول على رخصة السكنى أو إنهاء عمليات البناء. فيتعاطى بانعو فواتير مختلف المواد التي تدخل في البناء لتجارة ذات ربح غزير. وكانت التسعيرة معروفة من لدن الجميع. ذلك أن شراء فاتورة بقيمة 10.000 درهم كان يكلف 400 درهم، أي مبلغا أقل من قيمة الضريبة على القيمة المضافة المحددة نسبتها في 20%. ولم يكن بإمكان المصالح الجبائية تجاهل هذه اللعبة، غير أنها لم تكن تتوفر على الوسائل الملائمة والكافية للتصدي لها. وكانت الشهادات تسلم على أساس ملف مليء بالفواتير التي كان التحقق منها "مُرهقا" وبالنسبة للبعض "مدرا لمال وفير". وقد تغيرت الطريقة بإحداث مساهمة اجتماعية للتضامن سنة 2013 وبوضع رسم يتم حسابه بكيفية جزافية بالمتر المربع يطبق على البناءات التي تفوق مساحتها 300 مربع. وتمثل تأثير هذا الإجراء في تباطؤ وتيرة شراء الفواتير. ومع ذلك ما زالت المخاطر موجودة في مجال تبرير الاستثمارات برسم الضريبة على الدخل/الربح العقاري.

1-4. الأداء نقدا على مستوى بعض المهن الحرة (محامون، أطباء، عيادات...)

مكنت المقتضيات التي أدخلها قانون المالية لسنة 2016 من القيام على نحو أفضل بتقنين الأداءات نقدا التي يقوم بها الخاضعون للضريبة. ذلك أنه إذا تجاوزت الفاتورة المؤداة 10.000 درهم فإن حق خصم الضريبة على القيمة المضافة لا يمكن أن يتجاوز 50% من مبلغ الفاتورة المذكورة. وقد تم تخصيص نفس المعاملة على مستوى الضريبة على الشركات عندما لا يتم إدماج الفاتورة كتكلفة في حدود 50% من مبلغها. فكانت خسارة المقولة كبيرة وكان من الممكن أن تسبب لها خسائر على مستوى استرداد الضريبة على القيمة المضافة وأن تقلص تكاليفها على مستوى الضريبة على الشركات "على المستوى المحاسبي". وسيقوم قانون المالية لسنة 2016 بوضع معاملة جبائية للأداءات نقدا ستقوي الحد من الأداء نقدا، خصوصا بين المقاولات الصغيرة والمتوسطة وزبنائها. وتم تطبيق عتبة 10.000 درهم عن كل يوم ولكل مزوّد، على ألا تتجاوز 100.000 درهم عن كل شهر ولكل مزوّد، فيما يخص حق خصم الضريبة على القيمة المضافة والتحمل الجبائي للضريبة على الشركات. ومع ذلك، لم يتم التنصيب على هذا الحد في حالة بيوعات المنتجات الفلاحية الطرية والحيوانات الحية. وهو ما ينطوي على مخاطر عالية، خصوصا في دائرة تزويد المقاولات الغذائية-الفلاحية التي وضع قانون المالية لسنة 2016 آلية خاصة لفائدتها لتمكين بعض المسالك من استرداد "ضريبة ظاهرة على القيمة المضافة" من خلال

تطبيق منهج جزافي لحساب الضريبة على القيمة المضافة المذكورة واستردادها. وقد يكون التسهيل مفهوما لعدم الإقبال بكثرة على المعاملات البنكية من لدن الفلاحين الصغار والمتوسطين... ويبقى من المهم مع ذلك أن نبرز أن هذا الحيد يفتح الباب على مصراعيه أمام إحداث دوائر غير قانونية، ومن تم ازدياد المخاطر بخصوص استعمال المبالغ النقدية بدون علاقة مع حساب "صندوق" المقولة. وبعشر مزودين يطلبون أداءات نقدا، يمكن أن تتفق مقولة ما مليون درهم في الشهر وأن تستفيد من معاملة جبائية عادية. ويمكن أن يجد "المال الذي يُدفع تحت الطاولة" في هذه الطريق وسيلة للنمو من خلال تحرير فواتير بقيمة أدنى من القيمة الحقيقية وأن يسهل على هذا النحو تبييض أموال يمكن أن تتأتى من أنشطة غير قانونية. وأكثر من ذلك، فإنه من غير الممكن إيقاف تقنية تجزئة المشتريات باستعمال القيود التي وضعها قانون المالية لسنة 2016. فما هو أساسي في أي مسلسل يتعلق بالأداء هو ضمان إمكانية اقتفاء أثر كل عمليات المقولة، وبالتالي التحقق من عدم الازدواج وتحديد عناصر رقم المعاملات.

5-1. الشهادات وعمل الموثقين

يتعلق الأمر على وجه الخصوص بشهادة سلامة الوضعية الجبائية المسماة بشهادة براءة الذمة من الضرائب، التي تسلم إلى مَفَوّتي العقارات.

يجد الموثقون صعوبات كثيرة في الولوج إلى المعلومات المتعلقة بالضرائب المستحقة على العقارات المفوّتة التي تم تفويتها. وهم يُعتبرون بمثابة مساعدين للإدارة. وقد اعتبرت مدونة التحصيل الموثق بمثابة الغير الحائز الذي يمكن أن يكون موضوع متابعات وأن يُثير مسؤوليته إزاء إدارة الضرائب. إذ يتبين في بعض الحالات أن تصفية الوضعية الضريبية لعقار ما صعبة للغاية. والموثق يمكن أن يتعرض لنوعين من الضغط، ضغط البائع وضغط المقتني. فالأول يطلب وضع اللمسات الأخيرة لعقد التفويت والحصول في أقرب وقت ممكن على حقوقه النقدية، إما على شكل شيك أو نقدا في بعض الأحيان. والمقتني يريد أن يتأكد من أن الملك الذي تم اقتناؤه "سليم" على المستوى الضريبي، بمعنى أنه لا تترتب عليه أية ضريبة أو رسم إبان التفويت. والسباق الذي يقوم به الموثق أو أعوانه يكون في الكثير من الحالات عملا لا يطاق، خصوصا عندما يكون الملك المفوّت قديما للغاية أو أنه شكل جزءاً من موجودات شركة عائلية أو أنه كان في الأصل مشتركا بين ورثة. وينتهي الأمر ببعض الموثقين الحريصين على احترام المساطر إلى التخلي في بعض الأحيان عن إبرام عملية التفويت خوفاً من أن يجدوا أنفسهم متورطين في قضايا جنائية أو ضريبية. ويتمكن بعضهم الآخر الذين تعودوا على اختراق الدوائر الإدارية بسهولة من إفساد اللعبة ويفاقمون المخاطر بالنسبة لزيائهم وبالنسبة لإدارة الضرائب على حد سواء.

تشكل هذه الوضعية جزءاً من بؤر المخاطر الكبرى للتدبير الجبائي وتفرض وضع مسطرة واضحة وبسيطة ومجردة من الطابع المادي من شأنها أن تمكن من إبرام عقود التفويت في إطار من الشفافية. وعلى الموثقين الذين اختاروا القطع مع الممارسات المريبة ويودون ممارسة وظيفتهم ضمن احترام النصوص التنظيمية الجاري بها العمل أن يجدوا في هذه المسطرة وسيلة لتجنب مضیعة الوقت ولمحاربة الغشاشين والمحتالين على إدارة الضرائب.

أبرزت الاختلالات التي تمس المعاملات بسوق العقار مهنة الموثق باعتباره فاعلا مركزيا في سير مختلف العمليات. وإذا كانت مهمة الموثق تتجلى في السهر على حماية حقوق المقتنين وملاك العقارات أو غيرها من الحقوق والحفاظ عليها، فإن الخزينة العامة جعلته في مركز ترسانتها المكلفة بتصفية المتأخرات وقت إبرام عقود التفويت. وهذه الوضعية التي تنضاف إلى العمل المتعلق بحماية الأموال وتديبرها ضمن احترام النصوص التنظيمية تفرض على الموثقين التنقل لدى عدة إدارات. وقد يجد الموثق نفسه أمام وضعيات تدفعه إلى التخلي عن معالجة طلب زبائنه، كما أنه يلجأ إلى خدمات السعاة أو المتدربين للحصول على مجموعة من الوثائق لدى الإدارات التابعة لوزارة المالية. فالاتصال المباشر مع مسؤولي المكاتب والقطاعات أو الخدمات يشكل عائقا، ومجالا للمخاطر على حد سواء. وقد مكنت الحوارات التي أجريت مع بعض الموثقين من تقييم هذه المخاطر والشعور بضرورة رفع الطابع المادي عن الحصول على مختلف الشهادات المطلوبة في المعاملات العقارية.

يثير الموثقون، وخصوصا الشباب منهم، صعوبة تأويل المادة 95 من مدونة تحصيل الديون العمومية (القانون رقم 15.97):

"المادة 95: في حالة انتقال ملكية عقار أو تفويته، يتعين على العدول أو الموثقين أو كل شخص آخر يمارس مهام توثيقية، أن يطالبوا بالإدلاء لهم بشهادة مسلمة من مصالح التحصيل تثبت أداء حصص الضرائب والرسوم المتقل

بها العقار برسم السنة التي تم فيها انتقال ملكية أو تقويته، وكذا السنوات السابقة، وذلك تحت طائلة إلزامهم بأدائها على وجه التضامن مع المزم. وعلى قابض التسجيل أن يحتفظ بكل عقد تقدمه له الأطراف مباشرة إلى أن يتم الإدلاء بالشهادة المنصوص عليها في الفقرة السابقة".

الموثق ملزم، تطبيقاً لمقتضيات هذه المادة، بأن يطلب تسوية الوضعية الضريبية للعقار موضوع التقيوت تحت طائلة عقوبات أداء تضامني للضرائب والرسوم المحملة للعقار المذكور.

خلال الحوارات التي أجريت مع بعض الموثقين، تبين أن عملية تسوية الوضعية تكون في بعض الأحيان متعذرة بفعل الإدارة. فالقابض يسلم للموثق طلبتي معلومات للقيام بملئهما، وهما:

- الجذاذة المتعلقة بالضريبة على الأراضي غير المبنية ويجب ملؤها من طرف الجماعة.

- الجذاذة التي يجب أن تُملأ من طرف مصالح المديرية العامة للضرائب التي يجب أن تشهد بأن الأرض غير مبنية وبالتالي غير خاضعة لضرائب السكن والمصالح الجماعية.

وبعد تعبئة الجذاذتين وفق الأصول، يسلم القابض للموثق وثيقة تسمى بالوثيقة الجبائية نموذج 480P.

في الكثير من الحالات، ترفض مصالح المديرية العامة للضرائب ملء الجذاذة الثانية التي يجب أن تشهد بأن الأرض عارية وبأنها غير خاضعة للضرائب سالفة الذكر. ويعلل الرفض بأن الأرض العارية لا تدخل في اختصاص المصالح الضريبية التابعة للمديرية العامة للضرائب. وهناك مصالح جهوية أخرى تابعة لإدارة الضرائب تعالج جذاذة المعلومات ولا ترفض تسليمها لمن يطلبها.

تتسبب هذه الوضعية في عرقلة المعاملات العقارية وتشكل وسيلة يمكن أن تدفع إلى سلوكات تفضل الاتصال بوسطاء متخصصين في لعبة الغش والفساد. ويشرح الموثقون الشباب الذين تم اللقاء بهم تصلب بعض المسؤولين وارتباطهم "الدائم" بتوجهات التراتبية الإدارية في غياب قواعد ومساطر واضحة ومجردة من الطابع المادي. فالتقدم نحو نظام يفضل الفصل المنهجي والمادي بين الموثق ومختلف مكونات إدارة الضرائب قد يؤمن مسار تسوية وضعية العقارات قبل تقويتها.

6-1. شهادة إعفاء المنعشين: معفيون لكنهم ملزمون بالإدلاء بشهادة

ينص القانون على أن المنعش معفي، غير أن الموثق ملزم مع ذلك بتقديم شهادة الإعفاء المتعلقة بالعقار المعني. وقد تبدو هذه الوضعية عادية، إلا أن المصالح الجبائية تعتم في غالب الأحيان هذه المناسبة للقيام بفحص مجموع الملف الضريبي للمنعش. وتتجم عن هذه الوضعية صعوبة إضافية بالنسبة للموثق. فهذا الأخير ليس متضامناً من الناحية المبدئية إلا بالنسبة للضرائب التي تثقل العقار. والمناسبة تكون مواتية في نظر إدارة الضرائب لمباشرة تسوية ضريبية لوضعية المنعش بأكملها. وعندما يكون تسليم الشهادة غير ممكن يجد الموثق نفسه في وضعية صعبة أمام زينائه وأمام الإدارة.

بدلاً من الوصول إلى هذه المرحلة وفك الحصار عن المعاملات العقارية، يمكن للإدارة أن تقوم بالمقارنات الضرورية وأن تستخلص الضرائب الموجودة بذمة المنعشين.

شهادة الإعفاء هي أيضاً وسيلة تُضخم المخاطر في مجال التدبير الجبائي. فهي ليست غير مثمرة بالنسبة لمقتضيات القانون وحسب وإنما تفسح المجال أيضاً أمام وضعية من شأنها أن تضر ببيع البناءات المعدة للسكن وأن تفاقم وضعية استدانة بعض المنعشين.

7-1. حالة إيداع الضريبة على الأرباح العقارية- الضريبة على الدخل/الدخل العقاري

يمثل بيع عقار مناسبة لملاحظة تعدد الممارسات داخل نفس الإدارة، حيث ينعث بعض الموثقين هذه الوضعية بـ "البلبلة". فطلبات الإدارة تكون في بعض الأحيان متعددة ونسبياً متناقضة. ويمكن تلخيصها على النحو التالي:

- تقديم نسخة من العقد مع التمير وكشف باستهلاك الماء والكهرباء تسلمه وكالة أو شركة للتدبير المفوض؛
- نسخة من العقد، مع تصريح بالشرف للشخص الخاضع للضريبة؛
- تصريح عام لأعضاء الأسرة المالكين للعقار الذي سيتم تقويته؛

- شهادات يحررها "المقدم" (عون السلطة) تثبت أن الشخص أو الأشخاص المالكين يَشغَلون العقار الذي سيتم تقيوته.

مع دخول عدة فاعلين في هذه العملية، يصبح المجال خصبا لتفاقم مخاطر الفساد، بحيث يصبح دفع أجر المُبَيَّر أمرا حتميا تقريبا بالنسبة لأولئك الذين يُوَدُّون إبرام معاملة عقارية بأي ثمن كان. وعلى سبيل المثال فإن ملكا يقع في دار بوعزة هو تابع لجماعة سيدي رحال التي يقع تدبيرها الضريبي بدورها على مستوى المصالح الضريبية للحى الحسني بالدار البيضاء. فالمسار طويل، ومن شأنه أن يضعف وضعية الخاضع للضريبة ويجعله أمام ضغوط لا تحتمل.

من المفيد جدا كسب ثقة جزء كبير من الموثقين وتشجيعهم على أن يكونوا في خدمة إدارة الضرائب. فهم يتوفرون على معطيات غنية بما فيه الكفاية حول سوق العقار ويُعتبرون بمثابة "مساعدين" لإدارة الضرائب، خصوصا في مجال التحصيل. ومن شأن وضع مساطر مرنة، موحدة وغير ذات طابع مادي ألا يقلل من المخاطر المحتملة وحسب، وإنما مساعدة إدارة الضرائب على الإحاطة بشكل أفضل بطفرات سوق العقار.

على مستوى تسليم الشهادات الضريبية، بصفة عامة، هناك ما يدعو إلى القول بأن هذه الشهادات الإدارية تفتقر في غالب الأحيان إلى أساس قانوني أو تنظيمي، والتعامل الإداري يتغير من مصلحة إلى أخرى من حيث المستندات المبررة التي يجب أن يُدلي بها الخاضع للضريبة ومن حيث الأجل.

كما أن العمل المتعلق بالتسوية والتبسيط والملاءمة، وبنزع الطابع المادي على وجه الخصوص، يُعتبر شرطا مسبقا للقيام على نحو أفضل بتأطير المخاطر الواردة في مجال الفساد.

2. المراقبة الضريبية

أصبح نظام الضرائب بالمغرب، منذ سنة 1985، نظاما قائما على التصريح. إذ يتم مبدئيا وبصفة عامة التصريح بالضرائب وأداؤها تلقائيا. والخاضع للضريبة هو الذي يحدد بصفة عامة وعاء الضريبة ويقوم بتصفيته وبأداء الرسوم. وإدارة الضرائب تتدخل في حال الإخلال بتسوية وضعية الخاضعين للضريبة. وهي تتدخل أيضا لفحص مضمون ووثوقية التصريحات المحررة. وهي تتدخل أخيرا بعين المكان لفحص محاسبة المقاولات بكيفية محددة زمنيا أو مستهدفة أو بكيفية شاملة.

1-2. فحص الوثائق

يجب أن تخضع للفحص جميع الإقرارات التي يُدلي بها المُلْزَمون. فالأمر يتعلق بمراقبة تتم داخل إدارة الضرائب، حيث يجوز لهذه الأخيرة أن تطلب من الخاضع للضريبة معلومات تكميلية أو وثائق ثبوتية. ويمكنها أيضا ممارسة حق الاطلاع الذي يمكّنها من جمع معلومات من مصادر مختلفة حسب طبيعة أنشطة ومدخيل الخاضعين للضريبة.

تقوم إدارة الضرائب حاليا، بعد فترة طويلة من التردد ومن تلمس الطريق، بوضع مساطر إدارية داخلية لإضفاء الطابع الرسمي على الممارسة الإدارية الخاصة بالمراقبة الداخلية وتأطيرها.

يتجلى أحد العراقيل الرئيسية التي تقف حاليا أمام تفعيل الحق في الاطلاع وتبادل المعلومات (المادة 214 من المدونة العامة للضرائب) في السر المهني، على الصعيد الضريبي، الذي تنظمه المادتان 214 و246 التي يترتب عنهما أنه يجوز لإدارة الضرائب وحدها أن تطلب معلومات بشكل أحادي الجانب، ولا يمكنها الإخبار بها، باستثناء الإدارات الأربع والهيئات المذكورة صراحة في الفقرة II من المادة 246:

- إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة؛

- الخزينة العامة للمملكة؛

- مكتب الصرف؛

- الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

من الناحية المبدئية، ينبغي أن تمكّن المادة 214 من وضع آليات تسمح بتبادل المعلومات بين المديرية العامة للضرائب والهيئات العمومية الرئيسية التي تُقدم المعلومات، دون أن ننسى البُعد الدولي، على أساس اتفاقيات ضريبية دولية تحدد دوائر وأنماط التبادل.

مع ذلك، ما زالت بعض الهيئات تبدي تحفظا في مجال وضع آليات للتبادل المشترك والتداول/الإرسال الدائم للمعلومات التي لها تأثير ضريبي.

إنها على وجه الخصوص حالة بعض الإدارات العمومية، مثل وزارة الفلاحة والصيد البحري، بالنسبة للولوج إلى المعلومات المتعلقة بالضريعات الفلاحية وبرخص الصيد في أعالي البحار، أو وزارة التجهيز والأشغال العمومية بالنسبة لاستغلال المقالع (...). أو الخزينة العامة للمملكة، أو القطاع البنكي وقطاع التأمينات.

تكمن القوة الرئيسية لإدارات الضرائب العصرية حاليا في نظامها الإعلامي وارتباطاتها بالمصادر الرئيسية للمعلومات التي لها تأثير ضريبي.

وتكمن نقطة الضعف الرئيسية حاليا على مستوى فحص الوثائق في غياب كُتبيات حول مساطر التدبير الإداري الداخلي. وقد تم الشروع في الأونة الأخيرة في بعض التدابير من أجل سد هذه الثغرة.

يشكل وجود هذه الكُتبيات وأجرائها الفعلية وتحيينها المنهج الشروط المسبقة الضرورية لتقوية نظام المراقبة الداخلية.

هناك نقطة ضعف أخرى ينبغي إبرازها، وهي نظام الأرشفة الذي يظل مُختلا. وبالتأكيد، فقد تم نشر العديد من المذكرات الإدارية، وتم اعتماد ميثاق داخلي بالمديرية العامة للضرائب، بيد أن التطبيق الفعلي يظل متأخرا للغاية. وهذه الوضعية لا تساعد على تأمين السلامة المادية للوثائق الورقية أو الإلكترونية، ولا إمكانية اقتفاء أثرها.

أدخل قانون المالية لسنة 2016 مسطرة جديدة تمكن من إضفاء الطابع الرسمي على بعض الممارسات الإدارية التي كانت تشكل مصادر مخاطر وتعسفات. وهذه المسطرة أو المساطر تمكن إدارة الضرائب من دفع الخاضع للضريبة إلى تحرير تصريح تصحيحي على إثر قيامها بفحص للوثائق أفضى إلى معاناة أخطاء أو إغفالات أو اختلالات. ويجب القيام بعملية التذكير هذه على أساس مبررات صريحة تبليغ إلى الخاضع للضريبة المعني.

وهكذا، فإن المصدر الرئيسي للمخاطر يكمن حاليا في "أعمال المكاتب" التي لم يتم إضفاء الطابع الرسمي عليها ولم تتم ملاءمتها، حسب كل ميدان من الميادين. وهذه المرحلة، أي مرحلة ملاءمة ممارسات أعمال المكاتب وإضفاء الطابع الرسمي عليها ضرورية قبل نزع الطابع المادي الذي يجب أن يجعل جوهر تلك الأعمال آليا وأن تقلص إلى أقصى حد من المخاطر المرتبطة بالتلاعبات المادية.

2-2. المراقبة في عين المكان

تنظّم المراقبة في عين المكان بكيفية قطاعية من طرف المدونة العامة للضرائب، من خلال الكتاب II المتعلق بالمساطر الضريبية. ذلك أن لإدارة الضرائب الحق في مراقبة الإقرارات المدلى بها، من خلال فحص محاسبية المقولة أو التحقق منها، والتي يجب أن تُمسك وفق القواعد المنصوص عليها في النصوص التنظيمية الجاري بها العمل. ويمكن تصحيح أسس فرض الضريبة عند الانتهاء من عملية الفحص. لكن يجب لزوما تعليل تلك التصحيحات، إذ يمكن للخاضع للضريبة، من خلال المسطرة التوجيهية، ألا يقبل نتائج الفحص المحاسبي. ويمكنه أن يقوم بذلك أيضا من خلال طرق الطعن لدى اللجان المحلية أو لدى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة. وفي نهاية الأمر، يمكن لإدارة الضرائب وللخاضع للضريبة على حد سواء أن ينازعا قرارات اللجان أمام المحكمة الإدارية.

يُمكن فحص المسلسل المتعلق بالمراقبة في عين المكان بأكمله من استكشاف المناطق الرئيسية للمخاطر في مجال الرشوة، بما في ذلك برمجة المراقبة، والقرارات التي تصدرها اللجان أو المحكمة الإدارية، وعملية فحص المحاسبية.

2-2-1. برمجة المراقبة في عين المكان

تتمثل إحدى نقط الضعف الرئيسية التي أشار إليها مختلف الفاعلون الاقتصاديون عدة مرات، وخصوصا الاتحاد العام لمقاولات المغرب، في عدم وجود نظام لجمع المعلومات ومعالجتها بهدف استكشاف السلوكات التديسبية والقيام على وجه الخصوص بتأسيس قاعدة للبرمجة الآلية المتعلقة بالمراقبة الضريبية، بهدف التقليل إلى أقصى حد من المخاطر الملازمة للتدخل البشري وللسلطة التقديرية. وإذا كان المبدأ في حد ذاته مقبولا من إدارة الضرائب التي أعلنت عن وضعها لمقاربة تقوم على المخاطر الضريبية، فإن ترجمة هذا المبدأ إلى آلية عملية لم يتحقق بعد. والواقع أن الوضع الفعلي لنظام البرمجة الآلية يتوقف أيضا على إزالة الطابع المادي الحالي، وتعميم

اتفاقيات تبادل المعلومات على الصعيدين الوطني والدولي، ونجاح فحص الوثائق الذي وُضع حديثاً ويتم تطويره حالياً. ويجب أن يمكن فحص الوثائق من برمجة الخاضعين للضريبة المتميزين فعلاً بخطر الغش والتدليس.

مع ذلك، لا يجب أن تدخل عمليات البرمجة الضريبية، حتى لو أصبحت آلية ومؤطرة بشكل كامل، في اختصاصات إدارة الضرائب بكيفية حصرية. إذ يجب أن تشكل هذه المرحلة افتتاحاً خارجياً من لدن بعض المؤسسات، مثل المجلس الأعلى للحسابات.

2-2-2. سير أشغال الفحص

سير أشغال الفحص مؤطّر بالتأكيد بشكل جيد على الصعيد القانوني، منذ إرسال الإشعار بالفحص، الذي لا بد وأن يكون مصحوباً بنسخة من ميثاق الخاضع للضريبة، إلى التبليغ الأول بالتصحّيات التي يجب أن تكون معلّلة بالضرورة. لكن التأطير ضعيف على المستوى الإداري. ذلك أن المحقق يكون مصحوباً عموماً برئيس الفرقة عند انطلاق الأشغال، أي "الجلسة الافتتاحية" ثم يختفي بعد ذلك. فخلال سير أشغال الفحص، تواجه المقابلة محاوراً وحيداً. ولا يمكن أن يظهر الرئيس التراتبي للمراقب إلا في النهاية، عند اختتام أشغال الفحص. وهذه الوضعية تُضعف أيضاً المراقب الذي يمكن أن يتعرض لضغوط ولمحاولات إرشاء. فهذه المرحلة تستدعي إعادة النظر فيها وتأطيرها على نحو أفضل من لدن إدارة الضرائب، من خلال التنصيب بصفة خاصة على أشغال فحص تقوم بها فرق متعددة الاختصاصات، مع عقد اجتماعات وتحرير تقارير دورية. وهناك ما يدعو أيضاً إلى التنصيب صراحة على إمكانية إجراء إدارة الضرائب لمراقبة لاحقة يقوم بها مفتحصون خارجيون وتتناول عمليات الفحص المنجزة.

3-2-2. الاتفاقات

يتعلق الأمر بالمرحلة الحاسمة في عملية المراقبة الضريبية. فميزان القوى هو بالفعل في غير صالح الخاضع للضريبة، خصوصاً الخاضعين للضريبة من ذوي قدرات المساهمة الضعيفة، غير القادرين على اللجوء إلى خدمات الخبراء.

هذه المرحلة غير مؤطرة بالقانون، والسلطة التقديرية تكاد تكون مطلقة في مجال تقليص أو حذف الزيادات. والخطر يكون عالياً عندما يتعلق الأمر بتصحّيات في أعقاب عمليات إعادة الإدماج القائمة على تقديرات فعلية: نسبة الإنزال، علاقات التبعية، سعر التحويل أو تحويل الأرباح، مؤن انخفاض قيمة المخزونات (...).

على غرار اللجان المحلية لفرض الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، يجب أن تخضع "اللجان الإدارية" للتقنين في ما يخص تنظيمها وتسييرها.

كما يتعين اتخاذ القرارات بكيفية جماعية مع إيداعها في المحاضر التي يجب أرشفتها لضمان تعقّب مسارها.

ويجب أيضاً أن تكون المبالغ الواجب تحصيلها على إثر التوصل إلى اتفاق هي أيضاً موضوع تتبع خاص تقوم به فرقة للتحصيل يتم إحداثها.

4-2-2. طرق الطعن

علاوة على الطعن الإداري التراتبي الممكن في أي وقت بالنسبة للخاضع للضريبة، توجد أشكال أخرى من الطعن أمام اللجان الضريبية التي يقرها القانون:

تنص المدونة العامة للضرائب على ثلاث لجان ضريبية هي:

- اللجان المحلية لتقدير الضريبة؛
- اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة؛
- اللجنة المحلية الجماعية.

1-4-2-2. اللجان المحلية لتقدير الضريبة

تتدخل هذه اللجان بالنسبة للشكاوى التي تقدم على شكل طلبات من طرف الخاضعين للضريبة في الحالات التالية:

- التصحّيات في مجال المداخل المهنية محددة حسب نظام الربح الجرافي، والمداخل والأرباح العقارية، ومداخل وأرباح الرساميل العقارية ورسوم التسجيل والتمبر؛

- فحص محاسبة الخاضعين للضريبة الذين يقل رقم معاملاتهم، المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم كل سنة مالية غير خاضعة للتقادم، عن 10 ملايين درهم؛
 - تبت هذه اللجان في المنازعات التي تعرض عليها، ويجب أن تصرح بأنها غير مختصة في القضايا التي تعتبر أنها تتعلق بتأويل مقتضيات القانونية والتنظيمية؛
 - يجب أن نسجل أن الإدارة هي التي تُحدث اللجان المحلية لتقدير الضريبة وتحدد مقرها ودائرة اختصاصها. وبالتالي، فإن أحد أطراف المنازعات هو الذي يقوم بإحداث اللجان المذكورة، مما ينتج عنه نواقص فيما يتعلق بالحياد والنزاهة، أي مخاطر التبعية.
- تشمل كل لجنة محلية لتقدير الضريبة ما يلي:

- 1/- قاض هو رئيسها؛
 - 2/- ممثل عن العامل؛
 - 3/- رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بدور الكاتب المقرر؛
 - 4/- ممثل عن الخاضعين للضريبة ينتمي إلى الفرع المهني الأكثر تمثيلية للنشاط الممارس من طرف الخاضع للضريبة مقدّم الطلب. يتسلم المفتش الطلب الموجه إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويرسله مع الملف إلى اللجنة المذكورة. ويحدد أجلا أقصاه 3 أشهر بالنسبة لقيام إدارة الطلبات والوثائق بالتبليغ إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة. وفي حالة عدم تبليغ الطلب داخل الأجل المحددة، فإنه لا يمكن لأسس فرض الضريبة أن تفوق الأسس المصرح بها أو المقبولة من طرف الخاضع للضريبة.
- تُطرح مسألة مراقبة أجل الإرسال. فهناك احتمال وجود تفاهم توافقي بين الإدارة واللجنة المحلية لتقدير الضريبة، علما بأن الإدارة هي التي تؤسس اللجان المحلية لتقدير الضريبة، اعتبارا لخطر التبعية.
- يستدعي الكاتب المقرر أعضاء اللجنة، 15 يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع، ويخبر الطرفين 30 يوما على الأقل قبل ذلك التاريخ.

تبت اللجنة بكيفية قانونية بحضور الرئيس وعضوين على الأقل. وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يعتبر صوت الرئيس مرجّحا. ويجب أن تكون قرارات اللجان المحلية لتقدير الضريبة معللة وأن تبلغ إلى الطرفين من لدن الكاتب المقررين للجان المحلية لتقدير الضريبة داخل الأربعة أشهر المالية لتاريخ القرار. ويجب أن تبت اللجنة داخل أجل 12 شهرا ابتداء من تاريخ استلام الطلب المرسل من لدن الإدارة. وإذا لم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة قرارا داخل هذا الأجل يُخبر الكاتب المقرر للجنة بذلك بواسطة رسالة الأطراف داخل الشهرين المواليين. وقد تم تحديد أجل أقصاه شهرين لقيام الإدارة بإرسال الطلب إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة. وفي حالة عدم إرسال الطلب داخل هذا الأجل، لا يمكن أن تفوق أسس فرض الضريبة الأسس المصرح بها أو المقبولة من طرف الخاضع للضريبة. ويجب أن نسجل أن العامل يعين ممثلي الخاضعين للضريبة لفترة 3 سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية التي تمثل لوائح المترشحين.

وهكذا فإن تعيين ممثلي الخاضعين للضريبة من لدن العامل، رجل السلطة، يترجم على وجه الخصوص هاجس الأولوية الممنوحة للاستقرار والأمن أكثر مما هي ممنوحة لجودة الخبرة التقنية.

يمكن أن تخضع قرارات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة للمنازعة عن طريق القضاء من طرف إدارة الضرائب ومن طرف الخاضع للضريبة على حد سواء. ولا يمكن إقامة دعوى الطعن بواسطة القضاء في نفس الوقت الذي يتم فيه الطعن أمام اللجان المحلية.

2-4-2-2. اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة

تفحص اللجنة الوطنية للنظر في طعون الضريبة الطعون المتعلقة:

- بفحص الوضعية الضريبية بأكملها للخاضعين للضريبة؛
- بعمليات فحص محاسبة الخاضعين للضريبة عندما يساوي رقم المعاملات 10 مليون درهم أو يفوقه.

ونفس الشيء ينطبق على الطلبات الموجهة إلى اللجان المحلية لتقدير الضريبة والتي لم يُتخذ القرار بشأنها داخل أجل 12 شهرا.

توجد هذه اللجنة تحت سلطة العامل، وتفصل في المنازعات التي تُعرض عليها ويجب أن تصرح بأنها غير مختصة في تلك القضايا التي تعتبر أنها تتعلق بتأويل المقتضيات القانونية والتنظيمية.

تشمل اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة:

- سبعة قضاة يعينهم رئيس الحكومة باقتراح من وزير العدل؛
- ثلاثين موظفا يعينهم رئيس الحكومة باقتراح من وزير المالية، ويتم إلحاق الموظفين باللجنة؛
- مائة شخص من عالم الأعمال يعينهم رئيس الحكومة (...).

يتم تجنب تضارب المصالح بالتنصيص على أنه لا يمكن لأي ممثل من ممثلي الخاضعين للضريبة أن يحضر اجتماع اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة عندما يُعرض عليها نزاع سبق أن نُظر فيه في حظيرة لجنة محلية لتقدير الضريبة. وتنقسم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إلى سبع لجان فرعية تتداول في القضايا المعروضة عليها.

يعيّن رئيس اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة من طرف رئيس الحكومة باقتراح من وزير العدل.

يحدّد التنظيم والتسيير الداخليين لهذه اللجنة بنص تنظيمي.

ويقدّم الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة على شكل طلب موجه إلى مفتش الضرائب.

يتسلم المفتش الطلب الموجه إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويسلمها مع الملف إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل أقصاه 3 أشهر. وفي حالة عدم تبليغ الطلب داخل هذا الأجل، فإنه لا يمكن لأسس فرض الضريبة أن تفوق الأسس المصرح بها أو المقبولة من طرف الخاضع للضريبة.

يعهد رئيس اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بالطعون إلى الموظفين للتحقيق فيها ويوزع الملفات على اللجان الفرعية التي تجتمع بمبادرة من الرئيس. يستدعي الكاتب المقرر أعضاء اللجنة 15 يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع. ويخبر الطرفين 30 يوما على الأقل قبل ذلك التاريخ.

تتكون كل لجنة فرعية من:

- قاض، رئيسا؛
- موظفين يتم اختيارهما بالقرعة من بين أولئك الذين لم يقوموا بالتحقيق في الملف؛
- ممثلين للخاضعين للضريبة (...).

يختار رئيس اللجنة الكاتب المقرر من غير الموظفين العضوين في اللجنة الفرعية لحضور اجتماعاتها بدون صوت تفريري.

تستدعي اللجنة لزوما الطرفين معا.

في حالة تساوي الأصوات، يعتبر صوت الرئيس مرجّحا. ويجب أن تكون القرارات معللة وأن تبليغ داخل الأربعة أشهر الموالية لتاريخ القرار. ويجب أن تبت اللجنة داخل أجل أقصاه 12 شهرا ابتداء من تاريخ استلام الطلب.

إذا لم يُتخذ القرار داخل الأجل فإنه لا يمكن إدخال أي تصحيح على تصريح الخاضع للضريبة أو على أساس فرض الضريبة الذي احتفظت به الإدارة في حالة تقدير الضريبة تلقائيا على الأسس المقبولة من لدن الخاضع للضريبة. ويمكن أن تكون قرارات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة موضوع منازعة من طرف إدارة الضرائب ومن طرف الخاضع للضريبة على حد سواء عن طريق القضاء. ولا يمكن تقديم الطعن في أن واحد أمام القضاء وأمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

على هذا المستوى، تكمن نقط الضعف الرئيسية والتي هي مصدر لمخاطر الرشوة، في التكوين/التخصص الضعيف للقضاة في قانون الضرائب وعدم وجود قانون داخلي يحدد نمط التنظيم والتسيير الداخليين للجنة الوطنية

للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، فضلا عن التبعية المالية لهذه اللجنة إزاء إدارة الضرائب (العمارة التي تشغلها حاليا اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة مكتراة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية والمديرية العامة للضرائب، وكل عناصر اللوجستيك تُقدّمها هذه الإدارة، حيث يستمر الأطر والمأمورون الملحقون لدى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في الحصول على أجورهم من إدارتهم الأصلية، رواتبا ومكافآت، ويحصل القضاة على مكافآتهم من هذه الإدارة...). ووضع التبعية هذه تتضمن موضوعيا مخاطر تتعلق بإضعاف الحياد، وبالتالي مخاطر إضعاف حياد/موضوعية/نزاهة اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

ينضاف إلى هذا غياب مقتضيات تنظيمية توضح نمط التنظيم والتسيير الداخليين للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة. وبالرغم من وجود مرسوم يعود إلى 29 أكتوبر 2009 وينص على تعيين كاتب عام باللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، فإن المرسوم المذكور لم يطبّق رسميا لحد الآن.

2-2-4-3. المحكمة الإدارية

لا توجد سلطة قضائية متخصصة في مجال المنازعات القضائية الضريبية. المحكمة الإدارية هي المختصة في ذلك، حيث يمكن للخاضع للضريبة اللجوء إلى القاضي الإداري على إثر مراقبة ضريبية أو في أعقاب تقديم شكوى.

يشكل تعقيد مساطر الطعن أمام المحكمة الإدارية وكلفة هذا الطعن مخاطر تثبيط عزم الخاضع للضريبة الذي يرغب في منازعة الضريبة. وقد يختار اللجوء إلى سبل غير قانونية إلى حد ما لتسوية مشاكله مع إدارة الضرائب. وهي بصفة خاصة حالة الخاضعين للضريبة ذوي القدرة المالية الضعيفة.

يمكن منازعة قرارات اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل 60 يوما بعد تاريخ تبليغ قرارات اللجان المذكورة.

لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية، وذلك تطبيقا لمدونة تحصيل الديون العمومية.

إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور. وإذا لم تقدم الإدارة جوابا داخل أجل الستة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز كذلك للخاضع للضريبة رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه.

2-2-4-4. الطعن الإداري

بموجب المسطرة الإدارية، يتوفر الخاضع للضريبة على أجل 6 أشهر لتوجيه طلب إلى إدارة الضرائب. وبعد ذلك، يتوفر على أجل 30 يوما لمنازعة القرار الذي أصدرته إدارة الضرائب أمام المحكمة الإدارية. ولا تحول المطالبة دون القيام بعملية التحصيل.

من المؤكد أن تبسيط مساطر الطعن الضريبي قلص مخاطر التعسف والرشوة، بيد أن هذا التقليل لم يقض تماما على الممارسات الخفية التي ما زالت موجودة في المناطق المعتمدة لإدارة الضرائب. ويتمثل المصدر الرئيسي لهذه الضبابية في تأخر، بل وعدم وجود مساطر داخلية تمكن من تعقب مسار معالجة الطلبات والحد من تنقلات الخاضعين للضريبة واتصالاتهم المباشرة والمتكررة مع المأمورين المكلفين بتدبير الضريبة.

2-2-5. خصوصيات المراقبة المحددة زمنيا في عين المكان

منذ سنة 2011، لا يمكن أن تتناول المراقبة الضريبية سوى ضريبة أو فترة محددة أو عملية معينة... وقد تمثل الهدف من هذا التغيير في تقوية الدور الرادع لإدارة الضرائب في محاربة الغش الضريبي.

ومع ذلك، لم يتطور التنظيم الداخلي لإدارة الضرائب إلا قليلا، إذ ينطوي التدخل المحدد زمنيا على العديد من المخاطر. وبالفعل فإن المراقب الذي يتدخل بكيفية محددة بالنسبة لجانب معين يمكن أن يكتشف اختلالات أخرى لا صلة لها بهذا الجانب وأن يقوم بمساومة/ابتزاز الخاضع للضريبة من خلال تهديده بتحويل التدخل المحدد إلى مراقبة شاملة. ويمكن أن يساوم ثمن سكوته لأنه الوحيد الذي يكون على اتصال مباشر بالمقولة التي تم فحصها.

بهذا الصدد، ولمواجهة هذا الخطر، هناك ما يدعو إلى تعديل المدونة العامة للضرائب، خصوصا المادة 212 والتأكيد في الإشعار بالمرور أو الإشعار بالفحص بأنه من الممكن أن يتدخل في أي وقت لدى المراقب مراقب آخر أو رئيس تراتبي أو لجنة افتتاح من أجل الوقوف على السير الجيد لعمليات الفحص. ومن شأن هذا المقضى أن يحد من احتمال التواطؤ بين الخاضع للضريبة والمراقب.

2-3. حق الاطلاع

يشكل حق الاطلاع جزءاً من مراقبة الضريبة. فإدارة الضرائب تمارس هذا الحق، والمادة 214 من المدونة العامة للضرائب تضع بمثابة قاعدة أساسية وعامة تطبيق هذا الحق إزاء كل مصدر للمعلومات التي لها تأثير ضريبي، إلا إذا نص مقتضى آخر على ما يخالف ذلك.

يجب أن يمارس حق الاطلاع في أشكال التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب. تُمكن هذه المسطرة من الحفاظ على الأدلة وإمكانية تعقب مسار الطلب.

ما الذي يمكن أن تطلبه إدارة الضرائب؟

يمكنها طلب الاطلاع على الأصل أو تسليم نسخة، على شكل ورقي أو إلكتروني، للوثائق الإدارية أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة، دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني. وهكذا، فإنه لا يتم قبليا استبعاد أية مصلحة عمومية. ومع ذلك، فإن هذا الحق نادرا ما يمارس في الواقع لدى الإدارات العمومية. وعلى سبيل المثال، فإن الإدارة العامة للجماعات المحلية تقوم بتجميع كافة نفقات الجماعات المحلية على نحو مركزي، وخصوصا تلك المتعلقة بنفقات كراء العمارات. وقد نجد هنا فرصة للتدقيق بالمقارنة يمكن وضعها بصورة منتظمة رهن إشارة إدارة الضرائب لتتمكن هذه الأخيرة من ممارسة المراقبة على التصريحات برسم المداخل الكرائية العقارية. ويمكن تعميم هذا المثال على كافة الإدارات والمؤسسات والمقاولات العمومية.

ومع ذلك، ينطوي النمط الحالي للتنظيم الداخلي لإدارة الضرائب على عدة نقائص، فيما يتعلق بممارسة حق الاطلاع.

يتم طلب الاطلاع أساسا بكيفية محددة زمنيا، كل حالة على حدة، وليس بكيفية ممنهجة. ولأنه يمارس في وقت المراقبة ذاته، فإنه ينطوي على العديد من المخاطر، من بينها التواطؤ بين الخاضع للضريبة خلال عملية المراقبة ومصدر المعلومات. وينطوي أيضا ضعف إمكانية اقتفاء أثر هذا الطلب على المستوى الإداري الداخلي مجموعة من المخاطر.

ويمارس حق الاطلاع كذلك إزاء المقاولات الخاصة. في هذه الحالة، يتناول هذا الحق مجموع الوثائق المحاسبية التي تفرض القوانين والنصوص التنظيمية المعمول بها مسكها والمحافظة عليها. غير أن النص الضريبي يذهب إلى أبعد من ذلك عند الحديث عن "جميع العقود والمحركات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا" تُفرض عليه الضريبة.

الحدود الوحيدة هي تلك المنصوص عليها لفائدة المهن الحرة التي تقتضي مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني (المحامون، الموثقون،...) أو ضريبي أو محاسبي. وفي هذه الحالة، لا يمكن أن يتناول حق الاطلاع الملف برمته. وهذا التقييد يمكن وصفه، على الأقل، بأنه غير مفهوم، بل ويمكن أن يصبح عائقا حقيقيا أمام المراقبة، لأن مأمور إدارة الضرائب مرتبط سلفا، باعتباره مأمورا عموميا، بالسر المهني المنظم بظهير 1958 المتعلق بالوظيفة العمومية وبالقانون الجنائي على حد سواء.

يمكن ممارسة حق الاطلاع بشكل مباشر، في عين المكان أو في المقرات أو بواسطة طلب خطي، داخل أجل 30 يوما. ويجب أن تحدد طلبات الاطلاع بدقة طبيعة المعلومات أو المستندات المعنية والسنوات المالية أو الفترات المعنية، وكذا شكل ونمط وشكل الاطلاع على المعلومات والمستندات المذكورة.

يمكن أن يتم حق الاطلاع، إلى جانب حق المعاينة بكيفية محددة زمنيا ومباغثة.

غير أن هناك ما يدعو إلى أن نسجل الطابع الرمزي لمبالغ الغرامات المنصوص عليها في حالة عدم الإجابة بالرغم من مراجعتها من أجل التعلية سنة 2016 (غرامة تهديدية يومية بمبلغ 500 درهم، على ألا يتجاوز مجموعها 50.000 درهم).

لا تطبّق العقوبات على قضاة التوثيق ولا على الإدارات العمومية ولا على الجماعات الترابية. قد يكون من المفيد تحيين المقترضات المتعلقة بحق الاطلاع، مع أخذ الفرص الجديدة التي تقدمها تكنولوجيات الإعلام الجديدة بعين الاعتبار.

يمكن لإدارة الضرائب من جهة أخرى، على الصعيد الدولي، أن تطلب الاطلاع على المعلومات من إدارات الضرائب في البلدان التي أبرمت مع المغرب اتفاقيات تتطلع إلى تجنب الفرض المزدوج للضريبة في مجال الضرائب على الدخل.

يستحق هذا المقترض إعادة النظر وتوسيع نطاقه ليشمل الضرائب والرسوم الأخرى.

مع العولمة الاقتصادية والمالية، من الضروري، على هذا المستوى، تحيين كل الاتفاقيات الضريبية، الثنائية ومتعددة الأطراف، ووضع نظام آلي لتبادل المعلومات يقوم على احترام مبدأ المعاملة بالمثل.

عندما يتعلق الأمر، من جهة أخرى، بمقاولة خاضعة للضريبة بالمغرب ولها علاقات مع مقاولات تقع خارج المغرب، يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب من المقاولة الأولى معلومات و/أو مستندات متعلقة بطبيعة العلاقات التي تربط المقاولتين وبطبيعة الخدمات و/أو المنتوجات التجارية وبمنهج تحديد العمليات المنجزة بين تلك المقاولات، وبأنظمة ونسب فرض الضريبة على المقاولات الواقعة خارج المغرب.

يتمثل الهدف هنا في مراقبة روابط التبعية التي يمكن أن تتيح الفرصة لفرض أسعار للتحويل أو لغيرها من الممارسات التدليسية.

أصبح خطر الغش والفساد على المستوى الدولي في الوقت الحالي مهما أكثر فأكثر اعتبارا لفتح الحدود وتضاعف اتفاقيات التبادل الحر. من الضروري إذن القيام بكيفية ممنهجة، ببرمجة جانب ضريبي لمواكبة هذه الحركة ولتأمين الموارد العمومية.

4-2. حق المعاينة

تم إدراج حق المعاينة في المدونة العامة للضرائب سنة 2008. وكان هذا الحق موجودا على مستوى الجبايات المحلية (الباتانتا التي أصبحت ضريبة مهنية).

يشكل حق المعاينة جزءاً من حق المراقبة الذي تمارسه إدارة الضرائب. ويمكن أن يمارس بكيفية محددة زمنياً ومباغثة من دون أن يفسح المجال مع ذلك لإجراء تصحيحات. ولا تنص المدونة العامة للضرائب على كيفية ممارسة حق المعاينة.

تنص المدونة المذكورة فقط على محيط التطبيق ونمط سير الأشغال والنتائج الممكنة أيضاً. وبالفعل، بإمكان إدارة الضرائب، بمقتضى حق المعاينة، أن تطلب من الخاضعين للضريبة، تقديم الفواتير والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك للكشف عن مواطن الإخلال بالالتزامات الضريبية.

في سنة 2015، تمت تقوية حق المعاينة، مع استهداف، بصفة خاصة، فئة أصحاب التقديرات الجزافية الذين تفوق ضريبتهم السنوية على الدخل 5.000 درهم.

هنا، توجد خطوة إلى الأمام في تطوير الشفافية، خاصة وأن الأمر يتعلق بفئات من الخاضعين للضريبة تتميز بمخاطر ضريبية عالية، تضع رجلاً في الاقتصاد المهيكل وتحفظ بالأخرى في الاقتصاد غير المهيكل. وقد يكون من المفيد تعميم إلزامية الاحتفاظ بالمستندات المبررة للمشتريات بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يحدّد دخلهم المهني وفق نظام الربح الجزافي والذين تفوق ضريبتهم السنوية على الدخل 5.000 درهم لتشمل كل الملزمين الخاضعين للنظام الجزافي والمقاولين الذاتيين. ويعتبر هذا التعميم شرطاً مسبقاً لإدماج أنشطة القطاع غير المهيكل في المنظومة الجبائية وللتعزيز النوعي لنظام الإدارة الضريبية المعلوماتي.

يمارس حق المعاينة بكيفية مباغثة بعد تسليم إشعار بإجراء معاينة من لدن مأموري إدارة الضرائب.

يجب أن يمكّن الإشعار بإجراء معاينة من تحديد هوية مأموري إدارة الضرائب الذين يتدخلون. ويمكن لهؤلاء المأمورين أن يطلبوا من الخاضع للضريبة نسخاً من المستندات التي نتج عنها تحرير فواتير وكذا المستندات المبررة لعمليات الشراء.

يمارس حق المعاينة في جميع محلات الخاضعين للضريبة، وذلك داخل أوقات العمل القانونية. وقد تم تحديد مدة المعاينة بعين المكان في مدة أقصاها 8 أيام عمل.

عند نهاية عملية المعاينة، يحرر مأمورو إدارة الضرائب إشعارا بنهاية العملية المذكورة، يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة. ويحرر محضر بالإخلالات التي تتم ملاحظتها في عين المكان خلال الثلاثين يوما الموالية لإنهاء عملية المعاينة. وتسلم نسخة من المحضر إلى الخاضع للضريبة الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل 8 أيام.

لا تنتج عن البيانات المضمنة في المحضر تسويات ولا تصحيحات. لكن يمكن مواجهة الخاضع للضريبة بها في إطار مراقبة ضريبية.

يتمثل الهاجس الأساسي، من خلال حق المعاينة، في تمكين إدارة الضرائب من هامش مناورة لتتمكن من التدخل بكيفية مباحة ومن تقوية عملها المتعلق بمحاربة الغش الضريبي ضمن نظام جنائي يقوم أساسا على عملية التصريح.

ومع ذلك، فإن العجز الملاحظ حاليا داخل إدارة الضرائب من حيث التنظيم المحدد لممارسة حق المعاينة وغياب مساطر داخلية للتدبير من أجل تأطير الممارسات الإدارية، خصوصا الممارسة الفعلية للحق في إجراء معاينة، يمكن أن يكون مصدر مخاطر مهمة في مجال الرشوة. فالتأطير المسطري الداخلي يعتبر، في هذا المستوى، ملحا وضروريا للتحكم في هذه المخاطر.

2-5. دراسة مجموع الوضعية الضريبية

نادرا ما تم تفعيل هذا النظام الذي ينبغي مع ذلك أن يقوي نظام مراقبة إدارة الضرائب.

يتمثل أساس هذا النظام في المادة 29 من المدونة العامة للضرائب التي تمكن من تقدير نفقات الخاضعين للضريبة عند القيام بفحص وضعتهم الضريبية برمتها، حيث يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بمقارنة بين المداخل المصرح بها أو المفروضة عليها الضريبة تلقائيا أو المستفيدة من الإعفاء من الإدلاء بالإقرار والواقعة في نطاق تطبيق الضريبة على الدخل، والنفقات التي تمت معاينتها أو مقارنتها. ويجب أن تفوق هذه النفقات 120.000 درهم. وهي تعود إلى:

- المصاريف المتعلقة بالإقامة الرئيسية التي تفوق مساحتها المغطاة 150 مترا مربعا وبكل إقامة ثانوية، تحدد بتطبيق تسعيرات على المتر المربع على مساحة البناءات، كما يلي:

تعريف المتر المربع (بالدراهم)		المساحة المغطاة
إقامة رئيسية	إقامة ثانوية	
لا شيء	100	جزء المساحة المغطاة إلى غاية 150 مترا مربعا
150	150	جزء المساحة المغطاة المتراوح بين 151 مترا مربعا و300 متر مربع
200	200	جزء المساحة المغطاة الذي يزيد على 300 متر مربع

ماذا عن المساكن ذات الاستعمال المزدوج، أي للسكن ولممارسة نشاط مهني في نفس الوقت؟ وماذا عن المساكن المملوكة بالخارج؟

ولكسب مزيد من الشفافية، ينبغي أن يتم تقييم هذا النوع من النفقات بكيفية ممنهجة بالنسبة لكل الخاضعين للضريبة، من خلال تزويد قاعدة معطيات إدارة الضرائب، بكيفية ممنهجة وآلية، بالمعلومات، مع التنصيص في نفس الوقت على المعالجة الآلية للمعطيات التي تم مسكها وإنتاج بيانات دورية حسب كل خاضع للضريبة.

في هذا الإطار، يمكن التفكير في التعاون مع إدارة المحافظة العقارية ومجلس الحسابات (التصريح بالممتلكات). لا تمكّن الحالة الراهنة التي يعرفها نظام إدارة الضرائب الإعلامي من إنجاز هذا النوع من المعالجة. والحال أن المقارنة اليدوية، التي تتوقف على مزاج مأموري إدارة الضرائب، تنطوي على مخاطر كبرى تتمثل في الوقوع في الخطأ والإهمال، بل وبكل بساطة في التواطؤ والمجاملة والفساد.

الصنف الثاني للمقارنة مع النفقات:

- مصاريف تسيير وصيانة مركبات نقل الأشخاص المحددة في:

○ 12.000 درهم في السنة بالنسبة للمركبات التي لا تتجاوز قوتها الجبائية 10 خيول.

○ 24.000 درهم في ما يتعلق بالمركبات التي تفوق قوتها 10 خيول.

يجب أن نسجل أن المبالغ المبينة لم تكن أبدا موضوع تحيين، لأخذ تطور نسبة التضخم والقدرة الشرائية بعين الاعتبار على وجه الخصوص.

هنا أيضا، ومن خلال الولوج الدائم إلى قاعدة معطيات "مصلحة رخص السياقة"، ستمكّن إدارة الضرائب من الحصول على المعلومات المتعلقة بملاك المركبات على المستوى الوطني ومعالجتها.

الصنف الثالث من النفقات التي تجب مقارنتها:

- المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة العربات الجوية والبحرية والمحددة بنسبة 10% من ثمن التملك؛

أصناف أخرى من النفقات:

- مبالغ الإيجار الفعلية التي يدفعها الخاضع للضريبة لأغراضه الخاصة؛

- المجموع السنوي للمبالغ المرجعة من أصل وفوائد الاقتراضات التي يبرمها الخاضع للضريبة لحاجاته غير المهنية؛

- مجموع المبالغ التي يدفعها الخاضع للضريبة لاقتناء مركبات أو عقارات غير معدة لغرض مهني بما في ذلك نفقات تسليم العقارات المذكورة لنفسه؛

هنا أيضا، سيمكّن الولوج الدائم إلى قاعدة معطيات "مصلحة رخص السياقة" وإلى قاعدة معطيات المحافظة العقارية من معالجة آلية وممنهجة بهدف تتبع العمليات ووضع معلومات موثوق بها عن نفقات الخاضعين للضريبة المعنيين.

- عمليات اقتناء القيم المنقولة وسندات المساهمة وغيرها من سندات رأس المال والدين؛

- السلفات المدرجة في الحسابات الجارية للشركاء أو في حساب المستغل والقروض الممنوحة للغير.

القائمة التي وضعتها المدونة العامة للضرائب هي قائمة تحديدية. ونتيجة لذلك، لا يمكن الاحتفاظ بأية نفقة، من طبيعة مخالفة لتلك التي تم بيانها، في إطار هذا الصنف من المراقبة. والحال أن هناك أصنافا أخرى من النفقات التي تستدعي أخذها بعين الاعتبار. وهي على وجه الخصوص حالة شراء أو اقتناء المجوهرات، والأسفار وعمليات شراء الخيول الأصيلة (...)

ينضاف إلى ذلك أن معالجة المعلومات المتعلقة بالنفقات المذكورة ينبغي أن تكون على أدنى درجة تقديرية ممكنة وأكثر آلية بفضل إبرام اتفاقيات لتبادل المعلومات مع مختلف الفاعلين الذين يمتلكون أو يُقدمون هذا الصنف من المعلومات.

2-6. المراقبة في مجال الضريبة على الدخل/الربح العقاري وواجبات التسجيل والتمبر

منذ سنة 2015، مكن وضع نظام مرجعي لأسعار المعاملات العقارية نسبيا من تقليص السلطة التقديرية لإدارة الضرائب. بيد أن هذا النظام المرجعي لا يخص العقارات في مناطق قروية، ولم يتم بعد تعميمه على كل الجهات. وهو لا يخص أيضا العقارات ذات الاستعمال المهني والأصول التجارية.

يظل تعميم النظام المرجعي وتحيينه سنويا وبكيفية ممنهجة حاضرا في جدول الأعمال.

يميل مأمورو إدارة الضرائب أيضا وفي غالب الأحيان إلى مباشرة تقدير تلقائي في مجال الضريبة على الدخل/الأرباح العقارية دون إنجاز تحريات مسبقا لإخبار الخاضع للضريبة المعني في عنوانه الجديد.

يجب أن تمكن مساطر التدبير الإدارية الداخلية من تقليص السلطة التقديرية لإدارة الضرائب ومن تقوية الاقتوائية في المناطق التي يكتسي فيها اتخاذ القرار مخاطر فساد مرتفعة. وهي على وجه الخصوص الحالة التي يتعلق فيها الأمر بتقدير نفقات استثمارات بنائيات أو تهيئات أو غيرها. وهي بصفة خاصة الحالة التي تكون فيها الأبحاث بعين المكان ضرورية.

يجب أن تكون القرارات المتخذة في إطار الاتفاقيات مؤطرة بمساطر يمكن تضمينها في محاضر يوقعها المسؤولون الرئيسيون لإدارة الضرائب والخاضع للضريبة المعني أو الخاضعون للضريبة المعنيون. ويجب أن تكون أرشقة تلك القرارات إلزامية، كما يجب أن يكون أسلوب الحفاظ على الوثائق مطابقا لمعايير السلامة.

3. التحصيل

يشكل التحصيل المرحلة النهائية في مهام إدارة الضرائب. ولأي شيء يصلح النظام الضريبي إذا لم يتم تحصيل الضريبة في نهاية المطاف؟

1-3. التحصيل عن طريق الأداء التلقائي

منذ الإصلاحات الضريبية التي شهدتها ثمانينات القرن الماضي، أصبح أسلوب تحصيل الضريبة تلقائيا بالأساس. ذلك أن الخاضع للضريبة هو نفسه الذي يقوم بأداء الضريبة تلقائيا بعد حسابه للمبلغ. ولا يحق لقاibus إدارة الضرائب أن يتدخل إلا في حالة التقصير. ويتم هذا التدخل لإدارة الضرائب على أساس مدونة تحصيل الديون العمومية التي تحدد القواعد وتعرف المساطر المطبقة. وتتجلى المخاطر الرئيسية على هذا المستوى في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، التي تم اعتمادها سنة 2000 والتي لم تتم صياغتها على ضوء تكنولوجيات المعلومات والاتصالات الجديدة. وقد ازداد غياب الحس المدني الجبائي خطورة بفعل التواصل الضعيف والتعميم المحدود لحقوق والتزامات الخاضعين للضريبة.

ومع ذلك، تَحَقَّق تقدم ملموس خلال السنوات الأخيرة في تجريد نمط تحصيل الأداء التلقائي للضريبة من الصفة المادية والاستعانة في ذلك بمصادر خارجية. ومع ذلك، فإنه قد يكون من المفيد مواكبة هذا الميل بحملات للتواصل تستهدف بصفة خاصة صغار الخاضعين للضريبة (الملمزمين الخاضعين للنظام الجزافي والمقاولين الذاتيين...). وهناك ما يدعو إلى أن نسجل من جهة أخرى بأن الخاضعين للضريبة هم الذين يتحملون بمفردهم مصاريف الاستعانة بمصادر خارجية. والحال أن إشراك الخاضعين للضريبة بكيفية أكثر إنصافا في هذا المسلسل، الذي يسير في اتجاه لا رجعة فيه، يتطلب تقسيما عادلا لتلك المصاريف بين مختلف المتدخلين، خصوصا الأبنك التي هي المستفيد الأول، ومؤسسات الأداء المدعوة إلى الاضطلاع بدور حاسم في هذا المسلسل، خصوصا لدى فئة صغار الخاضعين للضريبة.

يشكل تطور نمط الأداء التلقائي عن بعد مكسبا في مجال الشفافية والتحكم في مخاطر الفساد على هذا المستوى. غير أن هناك ما يدعو إلى برمجة أعمال انتقالية للمواكبة، من خلال استهداف فئات الخاضعين للضريبة من ذوي المداخل المتواضعة أو المتوسطة.

1-3. التحصيل الجبري

غالبا ما تولد هذه المرحلة نزاعا حادا. وعلى سبيل المجاز، نقول بأن "وضع الجنين غير طبيعي" وسيكون من الضروري القيام بـ "عملية جراحية" من أجل "إخراج الرضيع- الضريبة إلى حيز الوجود".

يتعين إخطار الخاضع للضريبة مسبقاً قبل المرور إلى المراحل النهائية المنصوص عليها في مجال التحصيل الجبري. والحال أنه في هذا المستوى يمكن استشعار المخاطر الرئيسية للفساد. فنزع الطابع المادي غير الكامل حالياً عن مسلسل التحصيل الجبري يشكل المصدر الرئيسي للمخاطر.

غير أنه يجدر بنا أن نبرز في البداية الطابع المغلوط الذي عفا عليه الزمن والذي يميز النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل التي تنظم التحصيل الجبري.

تتجلى التوصية الرئيسية التي ينبغي تقديمها على هذا المستوى في إعادة صياغة مسبقة وضرورية لمدونة تحصيل الديون العمومية التي تعود إلى 3 مايو 2000.

ويجب أن تمكن إعادة الصياغة هذه من تحيين المقترضات التي أصبحت متجاوزة أو مستقاة من الآلية القانونية القديمة دون أخذ التطور الاقتصادي والتقني بعين الاعتبار.

وعلى سبيل المثال، يجدر بنا أن نذكر مسطرة إصاق الإعلان المادي المنصوص عليها في المادة 43 من المدونة المذكورة التي تعود إلى عهد مضي، علماً أنه من الممكن التنصيص حالياً على مختلف أنماط الإعلانات بكيفية مختلفة، خصوصاً عبر الأنترنت من خلال مواقع أو بوابات قانونية. وهي أيضاً حالة المواد القانونية المتعلقة بمسطرة الحجز التي تجاوزها الواقع الاقتصادي الحالي بكثير، وكذلك هي حالة إشعارات الغير الحائز التي تعتبر مسطرتها مصدراً لممارسات تعسفية.

3-2-1. المخاطر الرئيسية للفساد في مجال التحصيل المرتبطة بالمطابقة

في غياب نظام إعلامي مشترك بين مختلف البنات المسؤولة عن التحصيل في الوقت الحالي، فإنه من غير الممكن ربط مجموع الديون بملزم واحد معني، أكان شخصاً مادياً أو شخصاً معنوياً. فنفس الشخص الخاضع للضريبة يمكن أن يكون موضوع عدة متابعات من طرف مجموعة من القابضين، بل ومن طرف واحد منهم فقط.

لم يتم التفكير لحد الآن في أي نظام آلي لإيقاف تقادم قضايا التحصيل الجبري. ومن غير الممكن، في حالة مراقبة التدبير أو التفتيش أو الافتحاص، وصف إخلال تمت معاينته والبت في ما إذا كان الأمر يتعلق بفعل تدبير سيء أو بجرime متعمدة لوضع حد لدين ما، سيما وأن لمفهوم التقادم في مجال التحصيل دلالة متباعدة، بل متناقضة بين إدارة الضرائب والمحاكم الإدارية.

يُفرضي انعدام تعقب مسار آخر الإشعارات دون صوائر إلى غياب الحجة المادية والقانونية.

تتعدد العراقيل أمام الاستلام الفعلي للإنذارات، كما أن استحالة تعليق الإعلان تسمح لممارسات الفساد بأن تجد مبررات وأن تتوارى خلف الصعوبات الإدارية ذات الطابع العملي. ومن الممكن أن نصادف تواطؤاً بين مأموري التحصيل والخاضعين للضريبة المعنيين، إذ بإمكان مأموري التحصيل تأخير إرسال الإنذارات داخل الأجال القانونية.

وبكيفية عامة، يتعين على الإدارات المسؤولة، وخصوصاً المديرية العامة للضرائب، التي تعد تجربتها في مجال التحصيل حديثة نسبياً، وضع دلائل لمساطر التدبير الإداري الداخلي بهدف إضفاء نوع من الانسجام على ممارسات التدبير الإدارية وتقوية نظام المراقبة الداخلية والتحضير لمرحلة نزع الطابع المادي والربط بين مختلف الإدارات على أسس متينة وسليمة.

3-2-2. مخاطر أخرى في مجال التحصيل

على غرار تجربة الاستعانة بمصادر خارجية لأنماط التحصيل التلقائي، من الممكن توسيع هذه التجربة لتشمل التحصيل الجبري، حتى تتمكن إدارة الضرائب من تركيز جهودها على مهامها الرئيسية التي تتمحور في المراقبة بالمعنى الواسع.

على الأمد القصير، يتعين إنجاز تقييم دوري لتجربة مساهمة الأعوان القضائيين التي تم الشروع فيها في الآونة الأخيرة على أساس اتقائي.

هناك العديد من المعلومات المتوفرة داخلياً لا يتم جمعها ومعالجتها واستغلالها ألياً، سواء ضمن منظور المراقبة أو التحصيل الجبري.

وقد يكون من المفيد توسيع الاتفاقيات المتعلقة بتبادل المعلومات لتشمل كل المؤسسات والهيئات العمومية أو الخاصة، التي تشكل مصادر محتملة لمعلومات أساسية في المجال الضريبي.

ينبغي أن يتمثل الهدف الرئيسي في تدبير الضريبة من الناحية الاستراتيجية، سواء في مجال المراقبة أو التحصيل الجبري، في تحويل سلوك الخاضعين للضريبة نحو انخراط أفضل في الامتثال الجبائي.

4. رسم بياني



5. مصفوفة مخاطر الرشوة في تدبير الضرائب

المجال	المخاطر	التوصية
°1 / المراقبة الضريبية		
1-1. مرحلة البرمجة عند المراقبة - برمجة يدوية - برمجة آلية، لكن مسلسل اتخاذ القرار تقديري.	<ul style="list-style-type: none"> ◆ عدم برمجة حالات الغش في المراقبة الضريبية؛ ◆ السحب اليدوي بعد البرمجة 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ إضفاء طابع آلي على البرمجة، مع القيام بمراقبة دورية / اقتصاص من طرف هيئة مراقبة خارجية.
2-1. طور إحالة الملفات على المراقبة الضريبية	<ul style="list-style-type: none"> ◆ إحالة الملفات بكيفية غير موضوعية، غير محايدة، تواطؤ (...) 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ وضع آلية خاصة بإحالة الملفات على المراقبة الضريبية تُضْمَن الحياذ والموضوعية
3-1. حق الاطلاع، جمع المعلومات والمقارنات (...)	<ul style="list-style-type: none"> ◆ ضعف تعقّب مسار الطلبات المقدّمة ◆ استغلال غير شامل للمعلومات التي تم جمعها 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تقوية تعقّب مسار الطلبات المقدّمة وتجريد معالجة المعلومات التي تم تجميعها من الطابع المادي
4-1. أشغال المراقبة يعين المكان.	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تواطؤ ومجاملة بين المراقب والخاضع للضريبة 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ وضع نظام للفحص يتضمن شخصين أو فِرَق. ◆ التنصيص في القانون وفي النصوص التنظيمية على إمكانية تدخل مباحث للرؤساء أو للمفتشية.
5-1. احترام المساطر	<ul style="list-style-type: none"> ◆ عيب في المساطر. ◆ تواطؤ ومجاملة ◆ - عدم احترام الآجال 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ وضع لوحات قيادة دورية من أجل تتبع أشغال الفحص، بواسطة آليات أوتوماتيكية للإنذار.
6-1. التبليغات، نتائج التحقيق، تحرير التقارير.	<ul style="list-style-type: none"> ◆ ضعف تعقّب مسار أشغال المراقبة التي تم إنجازها. ◆ استحالة الرجوع إلى الأشغال السابقة لفهم بواعث التصحيح. ◆ - موقف ضعيف أمام اللجان. 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ إلزامية وضع التقرير المقتضب أو التقارير التكميلية.
7-1. "الاتفاقات"	<ul style="list-style-type: none"> ◆ معاملات احتيالية ◆ - تواطؤ ومجاملة 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ وضع مساطر تنظيمية ومساطر إدارية داخلية تقوي اقتفاء الأثر وشفافية القرارات المتخذة في إطار الاتفاقات.
8-1. الأرشفة	<ul style="list-style-type: none"> ◆ اختفاء الوثائق والأدلة 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ وضع نظام للأرشفة يضمن المحافظة الجيدة على الملفات وسلامتها.
°2 / اللجان		
1-2. اللجان المحلية لتقدير الضريبة	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تواطؤ - مجاملة - إلغاء التصحيحات الجبرية 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تقوية تكوين القضاة في مدونة الضرائب وجعل الجلسات عمومية بكيفية إلزامية. ◆ التنصيص على حضور عضو ممثل لهيئة للمراقبة: المفتشية العامة للمالية، مجلس الحسابات... كملاحظ.
2-2. اللجنة الوطنية للنظر في	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تواطؤ - مجاملة - إلغاء 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تقوية استقلال اللجنة الوطنية للنظر في

المجال	المخاطر	التوصية
الطعون المتعلقة بالضريبة	التصحیحات الثابتة	الطعون المتعلقة بالضريبة من خلال تزويدها بميزانية مستقلة وموارد بشرية ذات وضع قانوني خاص.
3/ مراقبة الضريبة على الدخل/الربح العقاري		
3-1. فرض الضريبة تلقائيا. أحيانا/غالبا ما يتم هذا الفرض التلقائي للضريبة بكيفية إرادية لدفع الخاضع للضريبة إلى إيداع شكاية ومنحه إسقاطات لمبالغ مرتفعة.	<ul style="list-style-type: none"> ◆ مغالاة في فرض الضريبة تدفع نحو المقاضاة والمراجعة على أساس معاملات مشبوهة 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تجنب فرض الضريبة تلقائيا ◆ بحث مسبق حول الخاضع للضريبة ◆ حد أقصى من التحريات المسبقة قبل فرض الضريبة تلقائيا.
3-2. مراجعة السعر المصرح به لعدم كفايته. - تطبيق النظام المرجعي للأسعار - نظام مرجعي يطبق حاليا على نطاق محدود	<ul style="list-style-type: none"> ◆ عدم مراجعة السعر المصرح به أو القيام بمراجعة مغلوبة. ◆ تقديم طعن تقديري مهم. 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تعميم النظام المرجعي على كل المعاملات العقارية وعلى كل المناطق. ◆ وضع آلية لتحسين النظام المرجعي. ◆ تقوية تعقب مسار القرارات المتخذة وشفافيتها والأرشفة من أجل سلامة الملفات التي تمت تصفيتها.
4/ إرجاع الضريبة على القيمة المضافة		
4-1. معالجة طلبات الإرجاع	<ul style="list-style-type: none"> ◆ قبول فواتير مزورة أو مجاملة ◆ شبكات الاتجار في الفواتير المختلفة 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ وضع جهاز آلي لاستكشاف الفواتير. ◆ الاستخراج الإلزامي للفواتير وفواتير الصندوق. ◆ تشديد العقوبات المتعلقة بالفواتير المزورة.
4-2. تصفية طلبات الإرجاع	<ul style="list-style-type: none"> ◆ عدم احترام قاعدة "ما يدخل أولا، يخرج أولا" ◆ معاملة تفضيلية 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ وضع نظام معالجة آلية للملفات. ◆ نزع الطابع المادي عن دائرة المعالجة بأكملها. ◆ وضع لوحات قيادة وآليات للتتبع من أجل مراقبة نمط المعالجة والسيهر على احترام قاعدة "ما يدخل أولا، يخرج أولا"
5 النظام الجزافي		
5-1. وضع قواعد لفرض الضريبة (الربح الأدنى) سلطة تقديرية مهمة لإدارة الضرائب عدم وجود مساطر إدارية داخلية لتحديد الربح الأدنى.	<ul style="list-style-type: none"> ◆ تقدير متدني لقواعد فرض الضريبة ◆ علاقات مجاملة وتواطؤ بين الخاضع للضريبة ومأمور إدارة الضرائب 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ حذف النظام الجزافي وتعميم نظام المقاول الذاتي مع لزوم المحافظة على المستندات المبررة للمشتريات، أو: ◆ وضع نظام آلي لتحديد قواعد فرض الضريبة (الربح الأدنى) والقيام بتعيين آلي ودوري للربح الأدنى، مع أخذ نمو الناتج الداخلي الخام ونسبة التضخم وتطور القوة الشرائية (...) بعين الاعتبار.
6/ تسليم الشهادات		
6-1. شهادة سلامة الوضعية	<ul style="list-style-type: none"> ◆ اللجوء إلى ممارسات مشبوهة من أجل الإلتفاف على المساطر المعقدة 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ وضع نظام يُمكن من إصدار الوضعية

المجال	المخاطر	التوصية
الجبانية شهادة تسلمها القبضة التابعة للخزينة العامة للمملكة، غير أنها تخص، علاوة على الجوانب المتعلقة بأداء الضريبة، تلك التي تعود إلى الالتزامات التصريحية. فالخاضع للضريبة يتعامل مع إدارتين، وبالرغم من انتمائهما لنفس الوزارة، فإنهما لا ينسقان مع بعضهما البعض لوضع مسطرة مبسطة.	الجارى بها العمل حاليا	الضريبة للملزم بكيفية آلية؛ ♦ تمكين الخاضع للضريبة من التوجه، من خلال حسابه الضريبي، إلى إدارة واحدة، الخزينة العامة للمملكة أو المديرية العامة للضرائب؛ ♦ يتعين على هاتين الإدارتين أن تتفقا وأن تضعا جهاز ربط بينهما يمكن كل واحدة منهما من الاطلاع على قاعدة المعطيات وأن تستجيب لطلب الخاضع للضريبة في أقرب الآجال.
2-6. شهادات أخرى شهادة شراء معفى من الضريبة على القيمة المضافة شهادة عدم الخضوع للضريبة شهادة الدخل (...)	♦ مجال يتسم بممارسات متواترة تتعلق بالرشوة والمجاملة؛ ♦ خسائر مهمة بالنسبة للخزينة؛ ♦ المس بحقوق ملزمين آخرين.	♦ البدء بتسوية الشهادات. ♦ ملاءمة شروط وآجال التسليم على المستوى الوطني. ♦ بالنسبة لمجموع الشهادات، هناك ما يدعو إما إلى حذفها، عندما لا ينص عليها لا القانون ولا النصوص التنظيمية، أو تبسيطها إلى أقصى حد، أو إصدارها عن طريق الأنترنيت وتأطير تدبيرها إداريا.
٥٧ / التحصيل		
1-7. التحصيل التلقائي	♦ التقصير	♦ تذكير أوتوماتيكي وإصدار أوتوماتيكي لللائحة المقصرين ♦ تعميم الاستعانة بمصادر خارجية
2-7. التحصيل الجبري	♦ صعوبات إدارية عملية في تطبيق المقتضيات القانونية والتنظيمية المعمول بها اعتبارا لكونها أصبحت متجاوزة: تعليق ملصقات الإنذار، آخر إشعار بدون صوائر، إشعار للغير الحائز	♦ تحيين الآليات القانونية والتنظيمية في مجال التحصيل الجبري. ♦ التتصيص على إمكانية اللجوء إلى تكنولوجيات الإعلام والاتصال الجديدة. ♦ التتصيص على إعادة صياغة مدونة تحصيل الديون العمومية.
	♦ تواطؤ بين مأموري التحصيل والخاضعين للضريبة	♦ تصنيع تدبير التحصيل الجبري، وذلك بوضع نظام تكفل آلي على وجه الخصوص، يغطي مجموع مراحل التحصيل الجبري.
	♦ تشتت الديون	♦ تجميع آلي لكل الديون في ما يتعلق بنفس الخاضع للضريبة، أكان شخصا ذاتيا أو معنويا.
	♦ لم يتم توحيد شكل ممارسات تدبير التحصيل الجبري	♦ ملاءمة الممارسات والمساطر ونزع طابعها المادي وتوحيدها كشرط مسبق لمعالجة صناعية للتحصيل الجبري.