

الضريبة على الشركات في المغرب على ضوء قانون المالية لسنة 2024

كمال الشويخ: خريج ماستر العقار والتعمير - كلية الحقوق السويبي بالرباط.

المختار الحرمة: خريج ماستر العقار والتعمير - كلية الحقوق السويبي بالرباط.

رضى الدافي: خريج ماستر العقار والتعمير - كلية الحقوق السويبي بالرباط.

الرقم التسلسلي للنشر

11186

بتاريخ 24 غشت 2024

رقم الإيداع الدولي المعياري

8107-2028

ملخص:

سيتم تسليط الضوء من خلال هذه الدراسة على نوع من أهم أنواع الضرائب التي يعرفها المجال الجبائي المغربي إلى جانب الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، حيث حظيت بتنظيم مهم سواء على مستوى قوانين المالية أو على مستوى المدونات العامة للضرائب، فهي – أي الضريبة على الشركات – تعد ضريبة مباشرة لا تطبق على جميع الشركات والأشخاص الاعتبارية، كما أن المشرع المغربي راعى في تطبيقها وضعية بعض الأشخاص الاعتبارية كالجمعيات لاعتبارات معينة، ويشكل القانون رقم 24.86 الإطار التشريعي الأساسي لهذه الضريبة والصادر سنة 1986.

SUMMARY:

This study will shed light on one of the most important types of taxes known to the moroccan tax field, In addition to the income tax and the value added tax, As it has received important regulation, Whether at the level of financial laws or at the level of general tax codes. It – that is, The corporate tax – is a direct tax that does not apply to all companies and legal persons. The moroccan legislator also took into account in its application the status of some legal persons, Such as associations, For certain considerations. Law no 24.86 constitutes the basic legislative framework for ths tax, Issued in 1986.

مقدمة

تنقسم الضرائب من حيث نوعها إلى نوعين، ضرائب غير مباشرة وضرائب مباشرة، هذه الأخيرة باعتبارها لها صلة بهذا الموضوع تتجلى في أن الضريبة على الشركات هي من أصناف الضريبة المباشرة، التي يمكن تعريفها بأنها الضرائب التي تنصب مباشرة على الرأس مال ويدفعها المكلف مباشرة إلى إدارة الضرائب، أي أنها تنسحب على المال أو الدخل الذي تقتطع منه بشكل مباشر¹، كما تعرف أيضا بأنها ضرائب يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوريدها إلى خزينة الدولة، وتفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام و الإستقرار (رأس المال، العمل)²، بمعنى أدق، أن الضريبة المباشرة يكون الشخص الملزم يحمل صفتين دافع الضرائب ومسؤول عنها في ذات الوقت، ويتم تحديد هذ الشخص من قبل الإدارة المختصة بالضرائب³، وبطبيعة الحال بالاعتماد على ماوضعه المشرع المغربي من نصوص قانونية تنظم المجال الضريبي. ومن أنواعها نجد الضريبة على الشركات.

تعد الضريبة على الشركات ضريبة مباشرة تطبق على الحاصلات و الأرباح التي تحققها الشركات و المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية التي تقوم بعمليات تهدف إلى الحصول على الربح، ذلك أن معيار تطبيقها يحدده شكل الخاضع لها

1 - رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة - تعريفها - أشكالها، دبلوم الدراسات العليا، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، السنة الجامعية : 2005-2006، الصفحة : 12.

2 - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب - الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات نموذجاً- أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس - الرباط، السنة الجامعية : 2012-2013 الصفحة : 10.

3 - impôts directs et indirects : quelles différences ?, Article Publié sur le site web de " B FORBANK", Le lien : <https://www.bforbank.com>.

فيما إذا اتخذت المقاوله أو المشروع شكل شركة أو مؤسسة عمومية إلى غير ذلك، ولا يحدده نوع النشاط المزاوول⁴، كما تمثل هذه الضريبة أحد مكونات القاعدة الضريبية في المغرب، ويتم تحديدها على أساس الإعلان، وهذا يعني أنه يتعين على جميع الشركات الخاضعة لها تقديم إقرار بالنتيجة الضريبية كل عام وتأديتها تلقائياً⁵، ويتم احتساب هذه الضريبة بمعدل تصاعدي على الربح الضريبي للشركة وفقاً لقواعد أساسية مشتركة إلى حد كبير بين كل الشركات⁶، وغالباً ما يتم تقديم ضريبة الشركات كأداة مالية فعالة لتشجيع الاستثمار، كما تستعين الأنظمة الضريبية بعدة مبادئ قد تتعارض أحياناً، ومن العوامل التي قد تظهر بمظهر متناقض، ولكنها في ذات الوقت مهمة لصناع القرار، تعزيز وتقوية النمو من خلال خفض الضرائب و الحفاظ على إيرادات الدولة، وتتمثل هذه المشكلة بشكل جلي وأكثر وضوحاً عندما يرتبط الأمر بوضع قواعد ضريبية تطبق على أرباح الشركات⁷.

وتتميز بمجموعة من الخصائص تتمثل في أنها تطبق على الشركات وباقي الأشخاص المعنويين كهيآت مستقلة عن الشركاء، بحيث تكون ذمة الشركة و أموالها و أصولها هي الضامن لديونها ولايسأل الشركاء عن ديونها ولا حتى في حالات الحجز فإنه ينصب على أموال الشركة دون أموال الشركاء إلا في حالات إستثنائية متعلقة بتجريم بعض تصرفات المديرين أو المسيرين، وهي أيضا ضريبة نتيجة، بمعنى أنها تطبق على أرباح الشركة

4 - السعدية بورايت - كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة - الدار البيضاء، طبعة 1443هـ/2022م، الصفحة: 14.

5 - L'impôt sur les sociétés au maroc (I.S) 2023 , Article Publié sur le site web upsilon consulting, cabinet expertise comptable , Le lien : www.upsilon-consulting.com.

6 - Impôts URLESSOCIÉTÉS (IS), Article Publié sur le site web de CENTRE RÉGIONAL D'INVESTISSEMENT TANGER - TÉTOUAN - AL HOCEIMA - تطوان - للاستثمار طنجة - تطوان - الحسيمة.

7 - Chafik omar et Achour aya, Document de travail " Impôt sur les sociétés et investissement : quel bien au maroc ? , BANK AL MAGHRIB, Décembre 2021, La page : 2.

المصرح بها من خلال مسك محاسبة منتظمة وفقا للقانون المحاسبي المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، كإطار عام للمحاسبة زيادة على بعض القوانين المحاسبية الخاصة ببعض القطاعات المهنية كالأبنك، وبالتالي فإن الضريبة على الشركات ليست رسما جزافيا، بل هي **ضريبة نتيجة impot de résultat**، حتى لو تضمنت بعض مظاهر الجراف كالمساهمة الدنيا، كما تفرض على الشركات مهما كان حجمها، وتعتمد على قاعدة التمويل المسبق من خلال ميكانيزمات المساهمة الدنيا و الدفعات التموينية التي تقتضي أن تقوم الشركة بإحتساب الضريبة على الشركات أو المساهمة الدنيا في حالة العجز أو إنخفاض الربح على أساس السنة المرجعية (السنة السابقة) ودفعها على شكل أربع أقساط خلال السنة الجارية، ثم انتظار إختتام السنة المحاسبية و إنجاز التصريح للقيام بتسوية الفرق الواجب إما أدائه أو التوقف عن أداء الدفعات التموينية الأربع اللاحقة⁸، وخاصة أخرى من حيث إقليمية هذه الضريبة فإنها تفرض على الشركات سواء المتوفرة أو غير المتوفرة على مقر إجتماعي بالمغرب بشروط، إضافة أن لها طبيعة مالية أي تؤدي مالا، وأيضا تستخلص من طرف السلطة المعنية بالضرائب، هذه مسألة مسلم بها مادام أن الدولة هي المعنية بهذا الأمر وليس الأفراد، ومن خصائصها كذلك أنها تفرض بهدف تمويل و إنعاش خزينة الدولة، لكون الضريبة هي تشكل وسيلة تمكن الدولة من الحصول

8 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي – دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب - ، الجزء الأول، نشر وتوزيع الشركة المغربية لتوزيع الكتاب – الدار البيضاء، الطبعة الأولى : 1436 – 2015، الصفحة 73-74 :

على أموال وإعادة استثمارها في مجالات أخرى، كما تحصل من الملزم بها دون أن يحصل على أي تعويض⁹.

تجدر الإشارة، إلى أن القواعد المطبقة على الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات، هي في جملتها مماثلة لتلك المطبقة على الشركات المتعلقة بالأرباح الصناعية و التجارية BIC – Bénéfices industriels et commerciaux، ومع ذلك، توجد بعض الخصائص، وهذا هو الحال أولا فيما يتعلق بأساس التقدير، وبالتالي، قد توجد خصوصيات فيما يرتبط بخصم الضرائب المستحقة على الشركة أو فرض الضرائب على أرباح رأس المال، إضافة إلى ذلك، فمن الضروري ملاحظة المشاكل الخاصة بالشركات الخاضعة لنظم المعلومات، كأجور المديرين، حيث تنقسم إلى أجور العمل و أجور رأس المال، بينما يتم عولمتها بالنسبة للشركات المرتبطة بالضريبة على الدخل أو مكافآت الحسابات الجارية للشركاء¹⁰.

لا بأس على سبيل المقارنة، نشير أنه من المزايا الضريبية في دولة ألمانيا، يتم خصم الأرباح المحولة من طرف الشركة الفرع أو التابعة إلى الشركة الأم الخاضعة للضريبة على الشركات، بشرط أن لاتقل مشاركة الشركة الأصل أي الأم في رأس مال الشركة الفرع عن 25 فالمائة، وأيضا أن تكون مملوكة الشركة التابعة من قبل الشركة الأم لمدة 12 شهرا على الأقل، وإذا لم تقوم الشركة الأم بتوزيع الأرباح المحولة إليها، فإنها تكون آنذاك

⁹ - Chadi MOHAMMED, Fiscal droit Module de formation, Semestre 4, La page : 11.

¹⁰ - Fallait pas faire du droit, la référence du droit en ligne, " l'impôt sur les sociétés : assiette, calcul, gestion des déficits fixaux,....(cours), [https://www.fallaitpas faire du droit.fr](https://www.fallaitpasfairedu droit.fr).

ملتزمة بأداء 36 فالمائة كضريبة إضافية، أي الفرق بين 51 فالمائة و 15 فالمائة و 36 فالمائة، وللقيام بذلك، يجب أن تخضع الشركة الفرع للضريبة على كل دخلها¹¹.

وهي تلتقي مع الضريبة على الدخل في كونهما معا من الضرائب المباشرة، غير أن **الضريبة على الدخل** تفرض على الأشخاص الذاتيين و الكيانات القانونية الذين لم يختاروا النظام الضريبي للشركات، ويشمل نطاقها دخل الرواتب و الدخل المشابه ودخل و أرباح الأراضي، إضافة إلى الدخل و الأرباح من رأس المال المنقول، وكذلك الدخل المهني و الدخل من العمليات الزراعية¹²، عكس الضريبة على الشركات التي تفرض على الأشخاص المعنوية، أما علاقتها مع **الضريبة على القيمة المضافة**، فأهم فارق بينهما يكمن في أن الضريبة على الشركات من الضرائب المباشرة، على خلاف الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة.

وعنوان موضوعنا هذا يضم مفهومين، الأول هو **الضريبة** التي تتمثل في تزويد السلطات العامة بشكل نهائي، بالموارد المالية من خلال ضريبة استبدادية دون تعويض¹³، أما **الشركة** وهي مفرد الشركات فقد وقع تعريفها من طرف المشرع المغربي في ظهير الالتزامات و العقود¹⁴ في الفصل 982 الذي نص على : **{ الشركة عقد بمقتضاه يضع شخصان أو أكثر أموالهم، أو عملهم أو هما معا، لتكون مشتركة بينهم، بقصد تقسيم**

¹¹ - HAUTE AUTORITE, CHARGES FISCALES DES ENTREPRISES, 4^e édition, Octobre 1964, La page : 2.

¹² - impôt sur les sociétés au maroc (IS) : Ce qu'il faut savoir , Article Publié sur le site web de "We count ", Le lien : <https://wecount.ma>.

¹³ - Naima Aba, Conférences droit fiscal, Qautrième semestre, fsjes mohammedia, université hassan II casablanca, La page : 2.

¹⁴ - ظهير 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) بمثابة قانون الالتزامات و العقود.

الربح الذي قد ينشأ عنها}. لذا، فإن هذه الشركة عندما تتأسس ويصبح لها وجود فعلي، فإنها من ثم تصبح خاضعة للضريبة على الشركات.

لقد تم إنشاء ضريبة على الشركات، و التي كانت موجودة في نسختها الحالية منذ عام 1948، في اقتصاد أقل انفتاحا بكثير مما هي عليه اليوم، قبل تنفيذ السوق الأوروبية المتكاملة وقبل وقت طويل من إنشاء منطقة اليورو¹⁵. لقد فهذه الضريبة ظهرت بعد الضريبة على الدخل في أغلب الدول الأوروبية فأحدثت في إنجلترا سنة 1965، في بلجيكا سنة 1962، في إيطاليا سنة 1974، أما في المغرب تم اعتماد هذه الضريبة بموجب قانون الإطار للإصلاح الجبائي سنة 1984 الذي أقر مبدأ التمييز بين الضرائب المفروضة على الأشخاص الذاتيين (الضريبة على الدخل) و الأشخاص المعنوية (الضريبة على الشركات)¹⁶، و قد أتت هذه الأخيرة لتحل محل الضريبة على الأرباح المهنية التي كانت تطبق فقط على الشركات التجارية والصناعية، إلا أن الضريبة على الشركات تنصب على جميع الأشخاص المعنوية إلا ماستثناءه المشرع المغربي من ذلك¹⁷، وأول قانون نظم هذه الضريبة هو القانون رقم 24.86 بشأن الضريبة على الشركات¹⁸ الصادر بتاريخ 31

ديسمبر 1986 الذي تضمن 58 مادة، كما أوقف مفعول عدة نصوص تشريعية كانت تطبق

¹⁵ - Synthèse sous titre : " Adapter l'impôt sur les sociétés à une Économie ouverte ", Préparé par conseil des prélèvements obligatoires, décembre 2016, La page : 5.

¹⁶ - جميلة دليمي، الوجيز في القانون الضريبي المغربي – تبسيط لقواعد الوعاء للمدونة العامة للضرائب وفق آخر تعديلات قانون المالية لسنة 2021، المطبعة : دار القلم للطباعة و النشر – الرباط، الطبعة الأولى (دون ذكر السنة)، الصفحة : 58.

¹⁷ - نجيب جيري، عناصر من النظرية العامة للقانون الضريبي المغربي، منشورات مركز الحكامة للدراسات القانونية و الأبحاث المالية، مطبعة الأمنية – الرباط، الطبعة الأولى : 2023، الصفحة : 182.

¹⁸ - القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.86.239 صادر في 28 من ربيع الآخر 1407 (31 ديسمبر 1986)، الجريدة الرسمية عدد 3873 بتاريخ 21/01/1987، الصفحة : 67.

من قبل على الضريبة على الأرباح المهنية، في حين ظلت أحكام البعض منها ساري المفعول، وتم تنظيم الضريبة على الشركات كذلك في المدونة العامة للضرائب الصادرة سنة 2007¹⁹، أما على مستوى قوانين المالية، فنجد قانون المالية لسنة 1999-2000²⁰ فقد أدمج كل من الضريبة على عوائد الأسهم وحصص المشاركة و الدخل المعتبرة في حكمها والضريبة على الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت في الضريبة على الشركات، وفي قانون المالية لسنة 2001 تم نسخ ضريبة (التضامن الوطني) برسم الضريبة على الشركات أي كرسوم إضافي، أما في قانون المالية لسنة 2008²¹ فقد تم تخفيض الضريبة على الشركات من 35 فالمائة إلى 30 فالمائة بالنسبة للشركات و من 39.6 فالمائة إلى 37 فالمائة بالنسبة للأبنك و المؤسسات المالية، كما عرفت هذه الضريبة في هذه السنة إلغاء مخصصات الأرباح الرأسمالية و الأحكام المنظمة، لم ينخفض معدل الضريبة الفعلي بالضرورة بالنسبة لجميع دافعي الضرائب، وخاصة الشركات التي تأخذ نتائجها بشكل أساسي من أرباح رأس المال من البيع أو تلك التي تستخدم آليات توفير منظمة.

19 - تم إحداث المدونة العامة للضرائب لسنة 2007، بمقتضى المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 { الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.06.232 صادر في 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006)، الجريدة الرسمية عدد 5487 - 11 ذو الحجة 1427 (فاتح يناير 2007)، الصفحة 3.

20 - القانون المالي رقم 26.99 للسنة المالية 1999-2000، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.99.184 صادر في 16 من ربيع الأول 1420 (30 يونيو 1999)، الجريدة الرسمية عدد 4704 بتاريخ 01/07/1999، الصفحة : 1685.

21 - قانون المالية رقم 38.07 للسنة المالية 2008، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.07.211 صادر في 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5591 - 20 ذو الحجة 1428 (31 ديسمبر 2007)، الصفحة : 4605.

وفي قانون المالية لسنة 2010²² فقد تم إعفاء الشركات التي تلج البورصة عن طريق فتح رأسمالها أو الزيادة فيه من خلال طرح أسهم للجمهور من الضريبة على الشركات يتراوح بين 25 و 50 بالمائة، وأهم مستجد في هذا القانون بخصوص هذه الضريبة يهم مبلغ الحد الأدنى للضريبة وهو 1500 درهم التي كانت تؤدي وفقا لقاعدة الدفعات المسبقة الأربعة، حيث أصبح يؤدي دفعة واحدة نهاية الشهر الثالث بعد إختتام السنة المالية وذلك لهزالة المبلغ وتحسين تحصيله، في قانون المالية لسنة 2011²³ تم تخفيض سعر الضريبة على الشركات من 30 فالمائة إلى 15 فالمائة لفائدة الشركات الصغرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها 3 مليون لتشجيع الشفافية في التصريحات الضريبية، كما تم في هذه السنة تحديد قانون المالية معدلا مخفضا للضريبة على الشركات بالنسبة للشركات الصغيرة التي لا يتعدى حجم مبيعاتها 3 ملايين درهم، غير أن هذا الإجراء يظهر أنه يهدف إلى تشجيع المقاولات الصغيرة ودعمها نحو القطاع الرسمي²⁴.

بخصوص قانون المالية سنة 2012²⁵ فقد تم توسيع الوعاء الضريبي في الضريبة على الشركات من خلال إشراك كل الأنشطة الإقتصادية التي تدر الربح للمجهود الجبائي، وفي

²² - قانون المالية رقم 48.09 للسنة المالية 2010، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.09.243 صادر في 13 من محرم 1431 (30 ديسمبر 2009)، الجريدة الرسمية عدد 5800 - 14 محرم 1431 (31 ديسمبر 2009)، الصفحة : 6095.

²³ - قانون المالية رقم 43.10 للسنة المالية 2011، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.10.200 صادر في 23 من محرم 1432 (29 ديسمبر 2010)، الجريدة الرسمية عدد 5904 - 24 محرم 1432 (30 ديسمبر 2010)، الصفحة : 5487.

²⁴ - " Le système fiscal marocain " développement économique et cohésion sociale ", Rapport du conseil Economique et social, auto – saisine n° 9 / 2012, www.ces.ma, La page : 125.

²⁵ - قانون المالية رقم 22.12 للسنة المالية 2012، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.12.10 صادر في 24 من جمادى الآخرة 1433 (16 ماي 2012)، الجريدة الرسمية عدد 6048 - 25 جمادى الآخرة 1433 (17 ماي 2012)، الصفحة : 3153.

إطار القانون المالي لسنة 2013²⁶ تم رفع سقف الإعفاء من التضريب على مستوى الضريبة على الشركات بالنسبة للتعاونيات من 5 إلى 10 ملايين درهم²⁷، كما بلغ في هذه السنة إجمالي ضريبة الشركات، التي تدفعها نصف الشركات التي تخضع لها، أي قبل أخذ التخفيضات و الائتمانات الجبائية في عين الاعتبار، 51 مليار يورو، وهي بذلك تشكل الضريبة المباشرة الأولى و الثانية ضريبة إلزامية تقع على عاتق الشركات.

في عام 2015، بلغ صافي ضريبة على الشركات من المبالغ المستردة و الإعفاءات (17.5 مليار)²⁸.

أما في 2017، كانت حصة الضريبة على الشركات في إجمالي الإيرادات الضريبية، في المتوسط أعلى في إفريقيا (18.6 فالمائة للدول 26 المشمولة) مما كانت عليه في منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (9.3 فالمائة)، وفي منطقة أمريكا اللاتينية و البحر الكاريبي (3.4 فالمائة للدول 25)، تليها بعد ذلك منطقة التعاون و التنمية في الميدان الإقتصادي (30 فالمائة) و إفريقيا (2.8 فالمائة للدول 26)، وفي هذه السنة، فإن الضريبة على الشركات شكلت أكثر من ربع إجمالي الإيرادات الضريبية في 8 بلدان : مصر، غينيا

²⁶ - قانون المالية رقم 115.12 للسنة المالية 2013، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.12.57 صادر في 14 من صفر 1434 (28 ديسمبر 2012)، الجريدة الرسمية عدد 6113 - 17 صفر 1434 (31 ديسمبر 2012)، الصفحة : 6635.

²⁷ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب - ، مرجع سابق، الصفحة : 32 ومايلها.

²⁸ - Synthèse sous titre : " Adapter l'Impôt sur les sociétés à une Économie ouverte " , Ouvrage Précité, La page : 5.

الاستوائية، كازاخستان، ماليزيا، نيجيريا، بابوا غينيا الجديدة، سنغافورة، ترينيداد وتوباغو²⁹.

لتخضع هذه الضريبة لتغيير كبير على مستوى المدونة العامة للضرائب سنة 2022³⁰، بينما في قانون المالية لسنة 2023³¹ تم مراجعة أسعار الضريبة على الشركات في إطار التوجه التدريجي نحو سعر موحد، كما جاء هذا القانون بتغييرات من خلال زيادة معدل الضريبة على الشركات تدريجيا على الشركات التي تحقق أرباحا أقل من 300 ألف درهم، من 10 فالمائة إلى 20 فالمائة على مدى أربع سنوات 12.5 فالمائة في 2023، 15 فالمائة في 2024، 17.5 فالمائة في 2025 و 20 فالمائة في 2026، ولن تتأثر الشركات التي تكون أرباحها تتراوح بين 300 ألف ومليون درهم بهذه التغييرات، وستظل في دفع نسبة الضريبة البالغة 20 فالمائة، وبخصوص الشركات التي تكون أرباحها تتراوح بين 1 مليون و 100 ألف درهم، سينخفض معدل الضريبة بالنسبة لها تدريجيا على مدى أربع سنوات، من 31 فالمائة إلى 20 فالمائة، و 28.25 فالمائة في 2023، و 25.5 فالمائة في 2024، و 22.75 فالمائة في 2025 و 20 فالمائة في 2026، أما الشركات التي تحقق أرباحا تزيد على 100 مليون درهم، سترتفع الضريبة بالنسبة لها تدريجيا على مدى أربع سنوات، من

²⁹ - Statistiques de l' Impôt sur les sociétés, Préparé par OCDEC (organisation de coopération et de développement économiques) – des politiques meilleures pour une vie meilleure, DEXIÈME ÉDITION. La page: 3.

³⁰ - المدونة العامة للضرائب سنة 2022، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006)، الجريدة الرسمية عدد 5487 – 11 ذو الحجة 1427 (فاتح يناير 2007)، الصفحة : 3.

³¹ - قانون المالية رقم 50.22 للسنة المالية 2023، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.22.75 صادر في 18 من جمادى الأولى 1444 (13 ديسمبر 2022)، الجريدة الرسمية عدد 7154 مكرر – 28 جمادى الأولى 1444 (23 ديسمبر 2022)، الصفحة : 8191.

31 فالمائة إلى 35 فالمائة³². وأخيرا بالنسبة لمشروع قانون المالية لسنة 2024 فقد أبقى على نفس الجهات المأذون لها باستيفاء الضرائب وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها.

لموضوعنا هذا أهمية سواء على المستوى النظري التي تتضح من خلال تنظيمها عبر مختلف قوانين مالية السنة وفي المدونات العامة للضرائب، وإخضاعها لمجموعة من التعديلات الجزئية منها أو الجوهرية كما تم مع المدونة العامة للضرائب سنة 2022، أو على المستوى العملي تتجلى في كونها تنصب على قطاع مهم وهو الشركات الذي له أهمية كبيرة في إنعاش إقتصاد الدولة من خلال الضريبة التي تؤديها الشركات لفائدتها، وأيضا كون الضريبة على الشركات عرفت مجموعة من التغيرات المتكررة من حيث معدل النسب مما دفع المشرع المغربي الرجوع إلى النسب المشتركة للضريبة مع قانون المالية لسنة 2023 وتجاوز الإكراهات التي شابت المعدلات التدريجية و التصاعدية من قبل، وكل بغية تحقيق عدالة ضريبية.

وفي دراستنا لهذا الموضوع، وخاصة على مستوى المحور المتعلق بالتصفية ارتأينا طرح الإشكالية التالية :

ما هي حدود تطبيق الضريبة على الشركات وأساليب تنظيمها في

التشريع المغربي؟

³² - impôt sur les sociétés en 2023 : Découvrez les mesures clés de la loi de finances de cette année , Article Publié sur le site web de " MADE – AGENCE MAROCAINE POUR LE DÉVELOPPEMENT DES ENTREPRISES .الوكالة المغربية لتنمية المقاولات

في محاولتنا للإجابة على الإشكالية المطروحة وتناول هذا الموضوع، ارتأينا اعتماد

التقسيم التالي :

المبحث الأول : حدود تطبيق الضريبة على الشركات

المبحث الثاني : تنظيم الضريبة على الشركات

المبحث الأول : حدود تطبيق الضريبة على الشركات

إن الضريبة على الشركات هي من أهم الضرائب المباشرة الموجودة في المغرب، غير أن نطاقها (**المطلب الأول**) لا يشمل جميع الأشخاص المعنوية، حيث تفرض على أشخاص حددها المشرع المغربي في القانون المنظم لها رقم 24.86 وفي المدونة العامة للضرائب لسنة 2023، منها ماتشمله بشكل إجباري ومنها ما منح له المشرع المغربي الخيار في الخضوع لها من عدمه، لكن إذا اختارت فلا رجعة في ذلك، إضافة أنه استثنى أشخاص معنوية أخرى من هذه الضريبة لاعتبارات معينة، فضلا أن الضريبة على الشركات تقوم على مبدأ مهم وهو إقليمية الضريبة أي أنها تفرض على الشركات التي لها مقر بالمغرب أو خارجه بشروط، سيأتي ذكرها أدناه، كما أنه قد أبقى أشخاص أخرى من هذه الضريبة سواء بشكل دائم أو مؤقت (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول : نطاق الضريبة على الشركات

يحدد كل من القانون رقم 24.86 بشأن الضريبة على الشركات نطاق تطبيقها، حيث نص في المادة الأولى على : { **تحدث ضريبة على جميع ما تحصل عليه الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليها في المادة 2 بعده من أرباح ودخول حسبما ذلك محدد في المادة 5 من هذا القانون.**

ويطلق على هذه الضريبة اسم " **الضريبة على الشركات** "، و المدونة العامة للضرائب لسنة 2023 التي نصت تقريبا على نفس المقتضى في المادة الأولى حيث جاء فيها :
{ **تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات و الأرباح و الدخول المنصوص عليها في المادتين 4 و 8 أدناه و المحصل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 2 بعده.** }، من خلال هذه المقتضيات سنتحدث عن الشركات الخاضعة للضريبة المتعلقة بالشركات (**الفقرة الأولى**)، ومبدأ الإقليمية الضريبة على الشركات (**الفقرة الثانية**).

الفقرة الأولى : الشركات الخاضعة للضريبة المتعلقة بالشركات

أخضع المشرع المغربي مجموعة من الأشخاص الاعتبارية منها الشركات للضريبة، غير أن هذا الإخضاع لم يكن إلزامي إلا لأشخاص محددة، واختياري لأخرى لكن إذا اختارت الخضوع فلا رجعة في ذلك (**أولا**)، كما أنه استثنى بعضها من هذا الأمر (**ثانيا**) ومع ظهور الوسائل التكنولوجية الحديثة و انتشار التجارة الإلكترونية، بدا للوجود شركات

إلكترونية، الأمر الذي ترتب عليه خلاف فقهي دولي بخصوص هل يجب إخضاع هذه الأخيرة للضريبة شأنها شأن الشركات التقليدية الخاضعة للضريبة سواء إجباريا أو اختياريا بشكل لارجعة فيه ؟ (ثالثا).

أولا : الشركات المشمولة بالضريبة على الشركات

نميز في هذا الإطار بين أمرين، الأول يتعلق بخضوع الشركات بشكل إجباري بنص القانون للضريبة على الشركات (أ)، والثاني يتعلق بخضوعها بشكل اختياري لكن لارجعة فيه (ب).

أ - الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بشكل إجباري

نشير في البداية إلى مقتضيات القانون رقم 24.86 بشأن الضريبة على الشركات، وتحديدًا المادة 2 منه التي نصت على : { 1 - تخضع للضريبة على الشركات :

ألف - الشركات مهما كان شكلها وغرضها ماعدا :

1- شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وشركات المحاصة ما لم تختار أن تفرض عليها الضريبة على الشركات، وفي هذه الصورة يجب أن ينص على الاختيار في التصريح المشار إليه في المادة 26 بعده أو أن يعبر عنه كتابة،

2- الشركات الفعلية،

3- الشركات التي يكون لها، مهما كان شكلها، غرض عقاري وينقسم رأس مالها إلى حصص أو أسهم إسمية :

(أ) إذا كانت أصولها متألفة إما من وحدة سكنية يشغل جميعها أو جلها أعضاء الشركة أو بعضهم وأما من أرض معدة لهذه الغاية،

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

ويطلق فيما يلي من هذا القانون، على الشركات العقارية المشار إليها أعلاه " اسم الشركات العقارية الشفافة ".

باء- تخضع للضريبة على الشركات كذلك المؤسسات العامة وغيرها من الأشخاص المعنوية التي تقوم باستغلال أو بعمليات هادفة للحصول على ربح.

ا- تعد رباح من أجل تطبيق الخصم المنصوص عليه في المادة 9 من هذا القانون الأرباح التي توزعها شركات المحاصة الخاضعة للضريبة على الشركات بناء على اختيارها.

اا- يطلق فيما يلي من هذا القانون اسم " شركات " على الشركات و المؤسسات العامة وغيرها من الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على الشركات. { غير أن المدونة العامة للضرائب لسنة 2023 في المادة 2 الفقرة الأولى و الثانية منها نجدها قد أضافت أشخاص أخرى لم يتم التنصيص عليها في القانون السالف الذكر الذي لم يميز حتى بين الخضوع الإجمالي للضريبة وبين الخضوع الاختياري الذي لارجعة فيه، حيث نصت المادة المذكورة أعلاه على : { ا- تخضع وجوبا للضريبة على الشركات:

1°- الشركات مهما كان شكلها و غرضها ما عدا تلك المشار إليها في المادة 3 بعده،

2°- المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يقومون باستغلال أو بعمليات تهدف للحصول على ربح،

3°- الجمعيات و الهيئات المعتبرة قانونا في حكمها،

4°- الصناديق المحدثه بنص تشريعي أو باتفاقية و الغير المتمتعة بالشخصية المعنوية و المعهود بتسييرها إلى هيئات خاضعة للقانون العام أو الخاص، مالم تكن هذه الصناديق معفاة بنص تشريعي صريح. وتفرض الضريبة باسم الهيئات المكلفة بتسييرها.

و يجب على الهيئات المكلفة بتسييرها أن تمسك محاسبة مستقلة عن كل صندوق من الصناديق التي تسييرها تثبت فيها تحملاتها و مداخيلها. ولا يمكن بأي حال أن تتم مقاصة بين النتيجة الحاصلة عن هذه الصناديق ونتيجة الهيئة المسيرة،

5°- مؤسسات الشركات غير المقيمة أو مؤسسات مجموعات هذه الشركات. {

من خلال مقتضيات هاتين الفقرتين يتضح أن الشركات المشمولة بالضريبة بشكل إجباري هي شركة المساهمة³³، الشركة ذات المسؤولية المحدودة³⁴، شركة التوصية

33 - عرفتها المادة الأولى من قانون رقم 17.95 يتعلق بشركات المساهمة (الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.96.124 صادر في 14 من ربيع الآخر 1417 (30 أغسطس 1996)، الجريدة الرسمية عدد 4422 بتاريخ 4 جمادى الآخرة 1417 (17 أكتوبر 1996)، الصفحة : 2320) التي نصت على : { شركة المساهمة شركة تجارية بحسب شكلها وكيفما كان غرضها.....}.

البيسطة³⁵ المؤسسة بالمغرب و التي تضم أشخاص اعتباريين فقط أو ذاتيين واعتباريين معاً، شركة التوصية بالأسهم³⁶، شركات الاستثمار³⁷، شركة التعاونيات للشراء³⁸، شركات التعاونيات للاستهلاك³⁹، شركات تعاقدية⁴⁰، إضافة إلى المؤسسات العمومية والأشخاص المعنوية الأخرى و الصناديق المحدثة بنص تشريعي أو باتفاقية و الغير المتمتعة بالشخصية المعنوية.

مع الإشارة أن كل هذه الهيئات المذكورة أطلقت عليها المدونة العامة للضرائب لسنة 2023 اسم " الشركات " .

هكذا، فباستثناء الأشخاص المشار إليهم في المادة 3 من هذه المدونة والآتي ذكرها فيما حينه، فإن الضريبة على الشركات بمقتضى المادة 2 من نفس المدونة، أصبح مجال تطبيقها شامل وواسع النطاق، إذ يخضع للضريبة على الشركات جميع الأشخاص المعنويين الذين يزاولون نشاطا الهدف منه تحقيق الربح، وهذا ما أكدته كذلك محكمة النقض المغربية في قرار لها جاء فيه : { الضريبة على الشركات لا تفرض على الشركات فقط بل كذلك على الأشخاص المعنوية التي تقوم باستغلال أو بعمليات هادفة للحصول على ربح، ومفهوم الربح يتحقق إذا قام شخص معنوي بصرف النظر عن نوعه بعملية أو عمليات من أجل

34 - حسب الفقرة الأولى من المادة 44 من القانون رقم 5.96 المتعلق بشركة التضامن و شركة التوصية البسيطة و شركة التوصية بالأسهم وشركة الأسهم المبسطة و الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة (الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.97.49 الصادر في 5 شوال 1417 (13 فبراير 1997)، الجريدة الرسمية عدد 4478 بتاريخ 23 ذي الحجة 1417 (فاتح ماي 1997)، الصفحة : 1058.}، التي نصت على : { تتكون الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص أو أكثر لايتحملون الخسائر سوى في حدود حصصهم. }.

35 - حسب الفقرة الأولى المادة 2 و الفقرة الأولى من المادة 20 من القانون رقم 5.96 المتعلق بشركة التضامن و شركة التوصية البسيطة و شركة التوصية بالأسهم وشركة الأسهم المبسطة و الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة، مرجع سابق.

36 - تنص الفقرة الأولى من المادة 31 من القانون 5.96 السالف الذكر، على : { شركة التوصية بالأسهم هي التي يقسم رأسمالها إلى أسهم وتتكون بين شريك متضامن أو أكثر لهم صفة تاجر يسألون بالتضامن ودون تحديد، عن ديون الشركة وبين شركاء موصين لهم صفة مساهمين ولايتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم. ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء الموصين عن ثلاثة. }.

37 - شركات الاستثمار هي شركات تستعمل رأس مالها للاستثمار في شركات أخرى، وتشمل نوعان هما شركات الاستثمار المغلقة وشركات الاستثمار المفتوحة، وهي الأكثر شيوعا في فرنسا...، تعريف وارجد بمعجم مصطلحات صندوق النقد الدولي، عربي-فرنسي-إنكليزي، الطبعة الثالثة، واشنطن، 2008، أنظر موقع الأمم المتحدة الاسكوا ESCWA : <http://www.unescwa.org>، بتصرف.

38 - هي الشركات المملوكة من قبل عدة شركات صغيرة التي اجتمعت معا لتحسين قوتها الشرائية، والحصول على خصومات وعروض أفضل على المنتجات و أيضا الخدمات"، تعريف وارجد بالموقع الإلكتروني " ميم للأعمال"، الرابط: <https://www.meemapps.com>، بتصرف.

39 - هي شركات يملكها عملاء يشترون السلع و الخدمات من الشركة، يتحكم الأعضاء في العمل و يتشاركون في تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة بأسعار منخفضة...."، تعريف وارجد بالموقع الإلكتروني " ميم للأعمال"، مرجع سابق، بتصرف.

40 - مثلا الشركة التعاقدية للتقاعد، التي يمكن تعريفها بأنها " هي شركة للقانون الخاص تزاول أو تشرف على تدبير عمليات التقاعد التي تعمل بالتوزيع أو بالتوزيع و الرسمة"، تعريف وارجد بالموقع الإلكتروني لهيئة مراقبة التأمينات و الاحتياط الاجتماعي، الرابط : <https://www.acaps.ma>.

الحصول على الربح دون الالتفات إلى وجه تخصيص الربح المذكور وما إذا كان مخصصا لأهداف اجتماعية أو غيرها ولا علاقة لتوزيع الأرباح على الأعضاء بتحقيقه، لأن التوزيع ليس من شروط فرض الضريبة على الشركات. و المحكمة لما ثبت لها أن الهيئة باعتبارها شخصا معنويا قامت بعملية بناء عمارة وقامت بتفويت مشتملاتها بالبيع و الكراء للأغيار وهو فعل حققت منه ربحا يجعلها خاضعة للضريبة على الشركات تكون قد طبقت القانون تطبيقا سليما. {41، بما في ذلك الجمعيات و التعاونيات و كل الهيئات المعتبرة في حكمها، التي لم تكن في السابق تطبق عليها مقتضيات الضريبة على الشركات بسبب استفادتها من نظام الإعفاء الضريبي الجزئي⁴²، كما سيأتي تناوله فيما بعد.

أما فيما يخص الشركات ذات الغرض العقاري، فلا زالت الشركات العقارية المدنية sci متواجدة إلى جانب الشركات الأخرى، وهو هيكل قانوني قديم منذ الحماية، منذ أن كانت العمليات العقارية تصنف كعمليات أو تصرفات مدنية، وقد كان يلجأ لها الأشخاص لتملك مساكن أو أراضي و أغلبها مكونة من شركاء ينتمون لنفس العائلة بما في ذلك القاصرين، إلا أن تطور القانون التجاري و صدور مدونة التجارة التي اعتبرت عمليات البيع المتكرر للعقار عملا تجاريا، مما يفرض على الشركات ذات الغرض العقاري تبني شكلا قانونيا تجاريا كشرركات المساهمة أو الشركة ذات المسؤولية المحدودة. غير أن ظاهرة الشركات العقارية المدنية لم تختفي بل بقيت قاصرة على الشركات العائلية التي تمتلك مسكنا مخصصا للإقامة الرئيسية أو الثانوية أو للكراء، دون المضاربة العقارية، ويطلق عليها الشركات العقارية الشفافة transparentes التي عرفتها المادة 3 من المدونة العامة للضرائب كما سيأتي التحدث عنه أدناه مع الأشخاص المستثنون من الضريبة على الشركات، مع الإشارة أن هذه الشركات تسميتها مقتبسة من التشريع الفرنسي وتطلق عليها أيضا الشركات العقارية للملكية المشتركة.

ويرى أحد الباحثين أن المشرع المغربي في تعريفه لهذه الأخيرة ركز على طابع الشفافية كنوع من عدم الإقرار بالشخصية المعنوية، وبالتالي استثناءها من مجال تطبيق الضريبة على الشركات، وفي حالة التصرف في الحصص أو الأسهم فإن الشريك يخضع للضريبة على الدخل، وفي حالة البيع الكلي للعقار إذا كان مسجلا بأصول الشركة، ففي هذه الحالة يخضع الربح المحقق على إثر هذه العملية إلى الضريبة على الشركات دون الاستفادة من أي تخفيض. أما بالنسبة للمؤسسات العمومية وباقي الأشخاص المعنوية التي في حكمها التي تمارس أنشطة هادفة إلى الربح، ويمكن أن تكون مؤسسات عمومية محلية بمعنى توجد فقط

41 - القرار عدد 626، الصادر بتاريخ 12 يونيو 2014، في الملف الإداري عدد 2013/2/4/427، قرارات الغرفة الإدارية، قضاء محكمة النقض عدد 78، سنة 2014، الصفحة: 247 وما يليها.

42 - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب - الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات نموذجا، مرجع سابق، الصفحة: 41.

في مدينة أو إقليم و التابعة للهيئات المحلية مقاطعات أو مجلس مدينة، تتكلف بتدبير قطاع معين كتوزيع الماء و الكهرباء في شكل وكالات أو تقديم خدمات النقل أو التطهير، وقد كانت هذه المؤسسات العمومية المحلية متواجدة بكثرة إلى أن تطور أسلوب التدبير المفوض منذ أواسط التسعينات.

وتجدر الإشارة بخصوص الجمعيات أنها لا تلتزم بالواجبات التصريحية بوضع نظمها الأساسية و أعضاء مجالسها لدى الإدارة الضريبية، كما أن مفتشي الضرائب لا يمارسون عمليات أية مراقبة أو معاينة لأنشطة هذه الجمعيات للتأكد من مدى احترام شروط الإعفاء خصوصا الجمعيات الرياضية⁴³، كما أن التعاونيات تخضع هي الأخرى للضريبة إذا قامت بنشاط تحويلي وتجاوز رقم أعمالها 10 ملايين درهم من دون الضريبة على القيمة المضافة.

ب - الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بشكل اختياري لارجعة فيه

بالرجوع إلى القانون 24.86 السالف الذكر لانجده ينص على هذا الأمر، كما هو عليه الحال بالنسبة للمدونة العامة للضرائب، حيث تضمنت المادة 2 منه فقط هذه العبارة {...ماعدًا شركات المحاصة مالم تختار أن تفرض عليها الضريبة على الشركات، و في هذه الصورة يجب أن ينص على الاختيار في التصريح المشار إليه في المادة 26 بعده أو أن يعبر عنه كتابة...}، أما المدونة الآنف ذكرها فقد ميزت بين أمرين الشركات الخاضعة بشكل إجباري و الخاضعة بشكل إختياري لكن لارجعة في الإختيار، حيث جاء في الفقرتين 3 و 4 من المادة 2 مايلي : { (3- تخضع للضريبة على الشركات، بشكل اختياري لارجعة فيه، شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب و التي لاتضم سوى أشخاص ذاتيين وكذا شركات المحاصة.

يجب على الشركات المشار إليها في الفقرة السابقة أن تشير إلى الاختيار السالف الذكر:

- في التصريح المنصوص عليه في المادة 148 أدناه، بالنسبة للشركات حديثة النشأة،
- وبالنسبة للشركات التي تزاوّل نشاطها، في طلب محرر على أو وفق مشروع نموذجي تعدّه الإدارة مسلم مقابل وصل أو موجه في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم إلى

43 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، الصفحة : 76 ومايليها.

مصلحة الضرائب التابع لها موطنها الضريبي أو مقر مؤسستها الرئيسية، داخل أجل أربعة (4) أشهر التي تلي اختيار آخر سنة محاسبية.....}.

أول ملاحظة يمكن الإدلاء بها، أن الأشخاص الخاضعين للضريبة على الشركات بشكل اختياري لارجعة فيه هم أقل من حيث العدد من الأشخاص المفروضة عليهم بشكل إجباري، ويتعلق الأمر بشركة التضامن، شركة التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب و التي تضم أشخاص طبيعيين فقط، وتعتبر هذه الشركات من شركات الأشخاص، وهي التي تقوم على الاعتبار الشخصي أي يكون التركيز فيها على الشخص أكثر من الرأسمال وتنشأ بين عدد قليل من الشركاء، وهي غالباً ماتمارس نشاطاً صغير الحجم، و المسؤولية فيها على الديون تكون تضامنية بين الشركاء، وتنتهي شركة الأشخاص بالاندماج أو بموت أحد الشركاء أو بالحجز عليه أو بإفلاسه، أما شركة المحاصة فهي كذلك من شركات الأشخاص، تتكون من شخصين أو أكثر، تقوم خفية ومستترة، بمعنى بدون إشهار أو تقييد في السجل التجاري وبدون عنوان تجاري ولا رأسمال، ويسعى هذا النوع من الشركات إلى تحقيق عملية تجارية سريعة ووحيدة⁴⁴.

ثانياً : الشركات المستثناة

أعفى المشرع المغربي مجموعة من الأشخاص الاعتبارية من الخضوع للضريبة على الشركات، نجد في هذا المقام، المادة 3 من المدونة العامة للضرائب تنص على : { يستثنى من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات:

1°-شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب التي لاتضم سوى أشخاص طبيعيين وكذا شركات المحاصة مع مراعاة الاختيار المنصوص عليه في المادة 2 – اأعلاه،

2°-الشركات الفعلية التي لاتضم سوى أشخاص طبيعيين،

3°-الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها، و التي ينقسم رأس مالها إلى حصص مشاركة أو أسهم إسمية،

أ) إذا كانت أصولها متألفة إما من وحدة سكنية يشغلها كلها أو جُلها أعضاء الشركة أو بعضهم وإما من أرض معدة لهذه الغاية،

44 - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة – الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات نموذجاً، مرجع سابق، الصفحة : 42.

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

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

4°- المجموعات ذات النفع الاقتصادي كما تم تعريفها بالقانون رقم 97-13 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 من شوال 1419 (5 فبراير 1999). {.

هكذا، فحسب هذه المادة الأشخاص المستثنون من الضريبة على الشركات هم :

شركة التضامن و التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب وتضم فقط أشخاص ذاتيين

(طبيعيين) ثم شركة المحاصة⁴⁵ لكن مع مراعاة الاختيار الوارد في المادة 2 (11 - 3 -

..) من نفس المدونة، ثم الشركات الفعلية التي لاتضم إلا الأشخاص الطبيعيين في تكوينها،

وهي تكون مكونة من طرف شريكين أو أكثر بدون تحرير عقد مكتوب مع وجود الشروط

الضرورية لتشكيل عقد شركة كالرغبة في التشارك ووجود حصص متبادلة وأيضا اقتسام

الشركاء للربح و الخسارة، ويأى تأسيس هذه الشركة بفعل الواقع دون مراعاة أي تنظيم

معين بسبب عدم وجود أي نص قانوني يحدد ذلك في التشريعات الخاصة بالشركات، غير

أنه على المستوى الجبائي للشركات الفعلية لاتعد شركات لها وجود مستقل، يتضح ذلك من

خلال التنصيص على استثنائها من الضريبة على الشركات بشرط أن تضم فقط أشخاص

طبيعيين.

45 - تنص المادة 88 من القانون 5.96 السالف الذكر على : { لاوجود لشركة المحاصة إلا في العلاقات بين الشركاء، ولاترمي إلى علم الغير بها.

لاتتمتع بالشخصية المعنوية.

لاتخضع لأي تقييد في السجل التجاري ولا لأي إجراء من إجراءات الشهر، ويمكن إثبات وجودها بكافة الوسائل. يمكن أن تنشأ بفعل الواقع. {.

أما الشركات العقارية ذات الغرض العقاري مهما كان شكلها وتسمى أيضا باسم الشركات العقارية الشفافة، ومن الأشخاص المستثنون كذلك حسب المادة المذكورة أعلاه نجد المجموعات ذات النفع الاقتصادي⁴⁶.

ثالثا : الضريبة على الشركات الإلكترونية

يمكن تعريف الشركة الإلكترونية بأنها وحدة مكونة من عاملين موزعين جغرافيا يتقاسمون العمل ويتصلون بوسائل الكترونية..، كما تم تعريفها بأن هي الشركة التي تقوم بالأعمال في الفضاء السيبراني⁴⁷، حيث أن العاملين يتصلون بالوسائل الإلكترونية بما يجعل الشركة بدون حدود⁴⁸، أما بخصوص خضوع نشاط الشركات الإلكترونية للضريبة فإنه بمجرد ما بدأت الشركات الإلكترونية في الانتشار و العمل إلا وبدأ الفقه القانوني الدولي في الانقسام حول الكثير من المواضيع الخاصة بتلك الشركات، ومامدى خضوعها للضريبة مثلها مثل الشركات التقليدية ؟

انقسم الفقهاء بخصوص هذا الأمر إلى اتجاهين، الأول (مثل الدكتور كوسبور) الذي ذهب إلى وجوب خضوعها للضريبة كالشركات التقليدية على أساس أنها تمارس نفس النشاط الذي يتم تحصيل الضرائب على أساسه، بينما يرى الاتجاه الآخر (يمثلته بعض المشرعين الأمريكيين) الذين استطاعوا تمرير قانون للإعفاءات الضريبية للتجارة عبر

46 - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة - الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا، مرجع سابق، الصفحة : 45.

47 - " يقصد بالفضاء السيبراني أو الفضاء الإلكتروني هو الوسط الذي تتواجد فيه شبكات الحاسوب ويحصل من خلالها التواصل الإلكتروني وهو مجال مركب مادي وغير مادي يشمل مجموعة من العناصر هي أجهزة الكمبيوتر، أنظمة الشبكات و البرمجيات، حوسبة المعلومات، نقل وتخزين البيانات، ومستخدمي كل هذه العناصر "، تعريف وارد بالموقع الإلكتروني <https://ar.m.wikipedia.org>، تاريخ الإطلاع : 2023/11/18، على الساعة : 10.25.

48 - محمد عبد الستار حمد أنجاد، الضريبة على الشركات الإلكترونية، مقال منشور بمجلة كلية القانون للعلوم القانونية و السياسية، دون ذكر العدد و السنة، الصفحة : 183.

الإلترنيت، حيث اعتبروا أن الفراغ عبر اتصالات الشاشة تكون منطقة حرة معفاة من الضرائب، وأن الإعفاء الضريبي هنا هو أساس لنمو التجارة، كما برروا رأيهم بأنه رغم أن هذه الشركات تمارس نفس النشاط الذي يتم تحصيل الضريبة من خلاله الشركات التقليدية، غير أن الشركات الإللكترونية ذات طبيعة خاصة تجعلها غير خاضعة لأي تشريع ضريبي خاص بأى دولة لأنها شركة لاتعمل على أرض دولة معينة وكذلك لتشجيع التجارة الدولية⁴⁹.

من خلال مقارنة الاتجاهين معا، نرى أنه من الأفضل أن يتم إخضاع الشركات الإللكترونية وممارسو التجارة الإللكترونية عموما للضريبة شأنهم شأن الشركات التقليدية كما ذهب إلى ذلك الاتجاه الأول، لسببين الأول تحقيق العدالة الضريبية، و الثاني لكون نشاط الشركات الإللكترونية يتشابه مع نشاط الشركات و التجار التقليديون، و للمساهمة في زيادة المداخل الضريبية للدولة.

أما فيما يخص التشريعات الضريبية الواجبة على الشركات الإللكترونية، فهذه النقطة هي كذلك تثير إشكال، لكون أن هذه الشركات هي غير موجودة على أرض الواقع، حيث تحاول العديد من الدول كألمانيا إخضاع هذه الشركات للضريبة من خلال إيجاد تشريعات ضريبية مناسبة لمثل هذا النشاط، إضافة أن العراقيل التي تواجه فرض الضرائب على معاملات التجارة الإللكترونية سواء عند الحصر أو التدقيق الضريبي، يمكن في هذا المجال مراعاة خصوصية التجارة الإللكترونية وذلك بوضع شروط و أسس وركائز خاصة متعلقة بالنماذج

49 - محمد عبد الستار حمد أنجاد، الضريبة على الشركات الإللكترونية، مرجع سابق، الصفحة : 196.

و المستندات و الإقرارات المرتبطة بخضوع المعاملات التي تتسم بوسائل إلكترونية للضريبة.

وقد توجهت العديد من الدول إلى اعتماد طرق جديدة في تحديد الضريبة المفروضة على تعاملات هذه الشركات وكانت أهم هذه الاتجاهات تتجلى في مايلي :

أولها الضرائب على الاستهلاك، حيث يسعى هذا الاتجاه إلى التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض ضريبة على الاستهلاك و الملكية، حيث أن كل منها منخفض المرونة وصعب إخفائه وتساعد هذه الضريبة في جمع الضرائب من المتهربين من دفعها، حتى أولئك الذين يحققون دخول مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الإنترنت حيث يقومون بإنفاق هذه الدخول بأي حال من الأحوال، ويجب أن يستند فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية إلى عدة مبادئ تتمثل في الشفافية و التيقن و الفعالية و الكفاءة وعدم التمييز، كما أن هناك توافق دولي في الآراء على أن قواعد فرض ضرائب الاستهلاك على التجارة عبر الحدود يجب أن تعتمد في الدولة التي يتم فيها الاستهلاك.

كما أن هناك فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الإنترنت، أي أن تقوم هذه الشركات بحاسبة عملائها على التعاملات التي يجرونها عبر الإنترنت، بمعنى أدق تفرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة ثم تعمل على تحويل هذه الضريبة إلى الحكومة، أي تقوم بدور وساطة بين كل من الحكومة و المستهلكين، غير أن الفكرة تثير العديد من المواضيع المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الإلكترونية للعملاء، ومدى تضارب ذلك مع قوانين السرية و الأمن، إضافة فإنه من

المتوقع أن يؤدي ذلك إلى زيادة الأعباء الملقاة على كاهل المستهلكين، وأيضاً ثمن السلعة والخدمة سوف يقوم هؤلاء المستهلكون بدفع ضريبة للشركات، ومن ثم فقد يؤدي ذلك إلى عرقلة نمو التجارة الإلكترونية خاصة إذا قامت هذه الشركات بفرض أعباء ضريبية مرتفعة.

أما ثانيهما تطبيق ضريبة البيت (Bit Tax)⁵⁰ ، يعد هذا الأمر من أهم الحلول التي تم اقتراحها لتنظيم المعاملات التي تنبني على انتقال إلكتروني للبيانات ويتم تحصيلها على أساس كمية البت الرقمية التي يمكن استعمالها أو نقلها، ويحتاج ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات (الكمبيوتر ، الفاكس ، وغيرها) خاصة بقياس البيانات على أساس البيئات، و من خلال هذه التقنية أو الطريقة سوف يتم تحويل هذه السلع إلى كمية من البت وتتم عملية انتقالها عبر الإنترنت، ومن ثم فإن الضريبة سوف تتمكن من حصر العدد الفعلي من البت الذي تم نقله وتقوم بفرض ضريبة عليه.

وفي الأخير، فإن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية مبكراً أمر إيجابي يتيح للإدارة الضريبية اكتساب الخبرة من الواقع العملي، وعرض المشكلات و الصعوبات أمام تحصيل الضريبة على المعاملات المتعلقة بالتجارة الإلكترونية.

50 - " ضريبة البيت تعد أحد السبل المقترحة من أجل تنظيم المعاملات التي تنبني على انتقال إلكتروني للبيانات، وتحصل على أساس كمية البيت الرقمية التي يتم استخدامها أو نقلها، ويتطلب ذلك الأمر توفر معدات ولوازم ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تعمل على نقل المعلومات كالمبيوتر مثلا "، تعريف أورده مليكاوي مولود، ضرائب التجارة الإلكترونية وضرائب GAFA بين مطالب السيادة الضريبية للدول وإشكالات الامتداد الشبكي، دراسة بعض التوجهات الدولية، مقال منشور بمجلة دراسات جيبائية، المجلد 10 / العدد: 2 (2021)، الصفحة : 114، بتصرف.

الفقرة الثانية : إقليمية الضريبة على الشركات

يقصد بمبدأ إقليمية الضريبة أن الدولة تفرض الضريبة على الأشخاص الخاضعون سواء إجباريا أو إختياريا بشروط فوق إقليمها الترابي، غير أن هذا المبدأ ليس مطلقا، بل ترد عليه استثناءات، لذا فمن هنا سنعمل على تناول أمرين، الأول يتمثل في أن الضريبة على الشركات تفرض على هذه الأخيرة سواء كانت تزاوّل نشاطها بالمغرب أو خارجه مع بعض الشروط الواجب توفرها لإعمال ذلك (أولا)، والثاني يتجلى في حدود هذا المبدأ (ثانيا).

أولا : مزاولة النشاط داخل المغرب أو خارجه

تنص المادة 3 في فقرتها الأولى من قانون 24.86 الأنف الذكر على : { ا- تفرض الضريبة على الشركات سواء كان مقرها بالمغرب أو خارجه بالنسبة لجميع الأرباح و الدخول المتعلقة بالسلع التي تملكها و النشاط الذي تقوم به و العمليات الهادفة إلى الحصول على ربح التي تنجزها بالمغرب ولو بصورة عرضية،

ا- تفرض الضريبة أيضا على الشركات غير الموجودة مقرها بالمغرب المسماة فيما يلي من هذا القانون " الشركات الأجنبية " وذلك بالنسبة للمبالغ الإجمالية المبينة في المادة 12 بعده، التي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها أو خدمات تقدمها إما لحساب فروع خاصة بها و إما لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين مستقلين إذا كان للفروع و الأشخاص الأنفة الذكر موطن بالمغرب أو كانت تزاوّل فيه وجها من وجوه النشاط...}.

يتضح من خلال هذه الفقرة أن المشرع المغربي وسع من نطاق الضريبة على الشركات بجعلها تفرض على هذه الأخيرة سواء كان مقرها يوجد داخل المغرب أو خارجه بشروط، كما جعل الضريبة تشمل السلع و النشاط و العمليات الهادفة إلى تحقيق الربح المنجزة بالمغرب ولو بصفة عرضية.

وبالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب نجدتها تنص في المادة 5 الفقرة 1 و 2 على :
} ا- تفرض الضريبة على الشركات المتوفرة أو غير المتوفرة على مقر بالمغرب بالنسبة لجميع الحاصلات و الأرباح و الدخول:

-المتعلقة بالأموال التي تملكها و النشاط الذي تقوم به و العمليات الهادفة إلى الحصول على ربح التي تنجزها في المغرب ولو بصورة عرضية،

-المخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل.

ا-تفرض الضريبة أيضا على الشركات غير المتوفرة على مقر بالمغرب، المسماة " الشركات غير المقيمة " فيما يلي من هذه المدونة بالنسبة إلى المبالغ الإجمالية الوارد بيانها في المادة 15 أدناه التي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها أو خدمات تقدمها إما لحساب فروع خاصة بها أو مؤسساتها بالمغرب و إما لحساب أشخاص طبيعيين

أو معنويين مستقلين إذا كان للفروع أو المؤسسات أو الأشخاص الآتفة الذكر موطن بالمغرب أو كانت تزاوّل فيه نشاطا ما...⁵¹.

بمقاربة المادتين معا، يتبين لنا أنّهما يتضمنان نفس المقتضيات من حيث نطاق إقليمية الضريبة، غير أنّ المدونة العامة للضرائب أضافت بند لم يكن وارد بالقانون 24.86 بهذا الشأن، يتمثل في : **{...المخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب عمله باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل...}**.

هكذا فإن الشركات التي تتوفر على مقر إجتماعي بالمغرب وتسمى شركات مغربية *sité de droit marocain*، أي تم إنشاؤها وفقا لقانون الشركات المغربي حتى ولو كان الشركاء أجنبيا، تظل خاضعة للضريبة بالنسبة لكل الحاصلات و الأرباح المحققة بالمغرب، أما بخصوص العمليات المنجزة من طرف هذه الشركات المغربية في الخارج، فإن مبدأ تضريبها يتوقف على طبيعة العملية بوصفها المتدخل إلى خارج الحدود وذلك حسب الحالات الآتية :

-إذا تعلق الأمر بعملية تصدير من المغرب إلى الخارج فلا تطرح هذه المسألة إشكالا.

-إذا تعلق الأمر بعملية بيع انطلاقا من دولة خارج المغرب فهي غير خاضعة للضريبة المغربية.

-أما بالنسبة للأرباح و الدخول ذات المصدر الأجنبي المخول للمغرب حق التضريب

بمقتضى إتفاقيات جبائية لتفادي الإزدواج الضريبي فيتعلق الأمر ب :

51 - السعدية بورايت - كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، الصفحة : 18-19.

-بالأرباح و الدخول المحققة من خلال عمليات منجزة في الخارج و غير مرتبطة بأية مؤسسة قارة *établissement stable* بالمغرب كأشغال البناء و التركيب المنجزة داخل مدة تقل عن الحد الأدنى للإقامة (6 أشهر) المنصوص عليها في الإتفاقيات.

-الأرباح و الدخول المتأتية من إستغلال النقل الدولي عن طريق البواخر و الطائرات إذا كان المقر الدولي للإدارة يتواجد بالمغرب.

وكذلك بالنسبة للفوائد و الأرباح و الوجيبات، أما فيما يتعلق بتقديم الخدمات داخل المغرب و الغير المرتبطة بمؤسسة قارة بالخارج، فإنها تخضع للضريبة المغربية من قبيل القيام بدراسات المساعدة التقنية ووضع يد عاملة رهن الإشارة، كراء المعدات، عمليات الصيانة، تقديم القروض، عمليات النقل الدولي عبر الطرق المنطلقة من المغرب إلى الخارج (بالنسبة لجزء التراب المغربي).

بالنسبة للأشغال العقارية وعمليات التركيب المنجزة بأوراش خارج المغرب، فإنه وفي غياب مقتضيات إتفاقية تبقى غير خاضعة للضريبة المغربية، في حين أن الأداءات المتوصل بها من الخارج من طرف شركات مغربية متوفرة على فروع في الخارج، وذلك لقاء تقديم خدمات إدارية ومحاسبية لفائدة ذلك المؤسسات الأجنبية فإنها تخضع للضريبة الوطنية.

أما بشأن الشركات التي يوجد مقرها الاجتماعي خارج المغرب، فإنها تخضع للضريبة المغربية بالنسبة للمداخل ذات المنشأ المغربي، مثل تملك عقارات مكتراة أو أرباح عقارية.

ثانيا : حدود إقليمية الضريبة على الشركات

نصت الفقرة الأخيرة من المادة 3 من قانون الضريبة على الشركات رقم 24.86 على :

{ على أن أحكام الفقرة السابقة لا تطبق عندما تنجز الأشغال أو تقدم الخدمات في المغرب من قبل فرع أو مؤسسة بالمغرب تابعين للشركة الأجنبية دون تدخل من مقر هذه الأخيرة الكائن بالخارج، وتدرج المبالغ المحصلة لقاء ذلك في الحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة للفرع أو المؤسسة وتفرض عليهما الضريبة في هذه الحالة كما لو كانا شركة مغربية }، كما نص كذلك في المدونة العامة للضرائب في المادة 5 الفقرة الأخيرة على : { على أن أحكام الفقرة السابقة لا تطبق عندما تنجز الأشغال أو تقدم الخدمات في المغرب من قبل فرع أو مؤسسة بالمغرب تابعين للشركة غير المقيمة دون تدخل من مقر هذه الأخيرة بالخارج، وتدرج المبالغ المحصل عليها لقاء ذلك في الحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة إلى الفرع أو المؤسسة وتفرض عليهما الضريبة في هذه الحالة باعتبارهما شركة خاضعة للقانون المغربي. }

هكذا يتضح أن المشرع المغربي نص على عدم تطبيق الفقرة 2 من المادة 3 من القانون

24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، و الفقرة 3 من المادة 5 من المدونة العامة للضرائب عندما تنجز الأشغال أو تقدم الخدمات في المغرب من طرف فرع أو مؤسسة بالمغرب تابعين للشركة غير المقيمة دون تدخل من مقر هذه الأخيرة بالخارج.

المطلب الثاني : الإعفاءات من الضريبة على الشركات

تشكل الإعفاءات الضريبية استثناءات على مبدأ الخضوع للضريبة بمعنى أن المخاطب – الشخص أو الشيء أو العملية – يكون خاضعا للضريبة، إلا أن المشرع الضريبي ومراعاة منه لظروف معينة اجتماعية اقتصادية، ثقافية، إدارية، أقرنظام الإعفاءات الضريبية وذلك بموجب نصوص قانونية ووفقا لمعايير وشروط محددة،⁵² وهو الأمر الذي وجد صداه في الضريبة على الشركات، ذلك أن المشرع المغربي أعفى مجموعة من المؤسسات من الخضوع للضريبة على الشركات، سواء بصفة دائمة " الفقرة الأولى "، أو بصورة مؤقتة "الفقرة الثانية".

الفقرة الأولى : الإعفاءات الدائمة من الضريبة على الشركات

حددت المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب مجموعة من المؤسسات والمنشآت والشركات، المعفاة، وذلك بصورة دائمة من الخضوع للضريبة على الشركات، مع الإشارة إلى بعض المستجدات التي جاء بها المشرع في هذا الباب:

أولا : الإعفاءات الدائمة

ويقصد بها الإعفاء الكلي من الضريبة، وقد خص المشرع المغربي في المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب مجموعة كبيرة من حالات الإعفاء تصل إلى 34 هيئة و مؤسسة،⁵³ و التي حاولنا تصنيفها من حيث الإعفاء الضريبي الذي تخضع له بناء على بنية كل مؤسسة على حدة.

⁵² - سعيد نزيه، الإعفاءات الضريبية الدائمة المخولة للشركات وأسباب إقرارها، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 48، السنة 2023، الصفحة : 10.
⁵³ - المصطفى قريشي، محاضرات في مادة القانون الجبائي المغربي، الكلية متعددة التخصصات الناظور ، جامعة محمد الأول بوجدة، الموسم الجامعي 2019-2020، الصفحة : 44.

أ - الجمعيات و الهيئات المعتبرة قانونا في حكمها

حسب الفقرة الأولى من الفصل الأول من ظهير 15 نونبر 1958 المتعلق بحق تأسيس الجمعيات،⁵⁴ فإن { الجمعية هي اتفاق لتحقيق تعاون مستمر بين شخصين أو عدة أشخاص لاستخدام معلوماتهم أو نشاطهم لغاية غير توزيع الأرباح فيما بينهم }، هذه الغاية التي ذكرنا أخيرا هي السبب وراء إعفاء المشرع المغربي للجمعيات، فطبقا للمادة 6 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023 تعتبر الجمعيات و الهيئات المعتبرة قانونا في حكمها غير الهادفة للحصول على الربح معفاة كليا من الضريبة على الشركات، حيث جاء في (1° من ألف - الإعفاءات الدائمة) مايلي : { ... الجمعيات و الهيئات المعتبرة في حكمها غير الهادفة للحصول على ربح، فيما يخص العمليات المطابقة فقط للغرض المحدد في أنظمتها الأساسية..... }، و المقصود بالعمليات في هذا الباب تلك المنجزة بفضل المساهمات التي يدفعها أعضاؤها، أو التبرعات التي تتلقاها أو الإعانات الممنوحة من الدولة، أو الهيئات العامة أو الخاصة،⁵⁵ بمعنى أنها تخضع للإعفاء الكلي فقط في حدود تلك العمليات الغير الهادفة لتحقيق الربح المحددة في نظامها الأساسي.

وفي أحد القرارات قامت إدارة الضرائب بفرض ضريبة على جمعية تهتم بالمجال الطاقوي، بحجة وجود إعانات الاستغلال، وأن هذه الإعانات تعد من العائدات المفروضة عليها الضريبة على الشركات، لكن محكمة النقض احتكمت إلى المادة 6 التي تعفي كليا الجمعيات من الضريبة على الشركات، مادامت لا تهدف إلى تحقيق الربح، ومادامت تقوم بمزاولة نشاطها وفق الغرض المحدد في نظامها الأساسي.⁵⁶

لكن الإعفاء الكلي الذي ذكرنا سابقا له اعتبارات معينة، ولا ينطبق على :

⁵⁴ - ظهير شريف رقم 1.58.376 يضببط بموجبه حق تأسيس الجمعيات، الجريدة الرسمية عدد 2404 مكرر بتاريخ 16 جمادى الأولى 1378 (27 نونبر 1958) الصفحة : 2849.

⁵⁵ سعيد نزيه، مرجع سابق، الصفحة : 12.

⁵⁶ - قرار عدد 578 الصادر عن محكمة النقض، الغرفة الإدارية، بتاريخ 24 شتنبر 2020، في الملف الإداري عدد 524/2017/2/4، منشور في موقع المجلس الأعلى للسلطة القضائية : <https://juriscassation.cspj.ma>.

1 - مؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة للجمعيات

تعتبر مؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة للجمعيات و الهيئات المعتمدة قانونا في حكمها، خاضعة للضريبة على الشركات وفقا أحكام المادة 6 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023، حيث جاء في (1° من ألف) من هذه المادة أن : {....غير أن الإعفاء المذكور لا يطبق فيما يتعلق:

-بمؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة للجمعيات و الهيئات الآتية الذكر، {....، وذلك بسبب الأرباح و المداخل المحصل عليها من تدبير و استغلال مؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة لها، ذلك أنها قد تزاوّل هذه الأخيرة عدة أنشطة تهدف إلى تحقيق الربح من خلال هذه المؤسسات،⁵⁷ ككراء العقارات أو استغلال المحلات التجارية أو مقاهي أو مطاعم أو منح قروض، وغيرها من الضروب الأخرى التي قد تكون مدخلا للربح، الأمر الذي يبرر سبب فرض الضريبة على هذه المؤسسات.

2 - الجمعيات السكنية

تخضع الجمعيات السكنية هي الأخرى للضريبة على الشركات⁵⁸ في حالة عدم احترام أحد الشروط المنصوص عليها في المادة السابعة من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023، و التي أوجبت خمس شروط أساسية، وهي كالتالي :

- يجب على الأعضاء المتعاونين أو المنخرطين ألا يكونوا خاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخول العقارية أو لرسم السكن أو لرسم الخدمات الجماعية بالنسبة للعقارات الخاضعة لرسم السكن،
- يجب على التعاونية أو الجمعية السكنية المعنية بالإعفاء ابتداء من فاتح يناير 2018، أن تضم أعضاء أو منخرطين لم يسبق لهم أن انضموا أكثر من مرة واحدة إلى تعاونية أو جمعية سكنية أخرى،

⁵⁷- سعيد نزيه، مرجع سابق، الصفحة : 13.

⁵⁸ - حيث جاء في 1° من المادة 6 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023 مايلى : {.....: بالجمعيات السكنية، في حالة عدم احترام أحد الشروط المنصوص عليها في المادة 7-1 بآء أدناه، }.

- في حالة انسحاب عضو، يجب على مسيري التعاونية أو الجمعية أن يرسلوا إلى إدارة الضرائب القائمة المحينة للأعضاء، وفق نموذج تعده الإدارة، وذلك داخل أجل 15 يوما من تاريخ المصادقة على القائمة المحينة مرفقة بنسخة من تقرير الجمعية العامة حول أسباب و مبررات انسحاب العضو من التعاونية أو الجمعية السكنية،
- يجب أن يخصص المتعاون أو المنخرط السكن لسكنه الرئيسية لمدة أربع (4) سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إبرام عقد الاقتناء النهائي؛
- لا يمكن أن تتجاوز المساحة المغطاة ثلاثمائة (300) متر مربع لكل وحدة سكنية فردية.

ب - المؤسسات الاستشفائية

إضافة إلى الجمعيات التي لا تكون غايتها تحقيق الربح، أعفى المشرع المغربي كليا من الضريبة على الشركات طبقا للمادة السادسة أيضا مجموعة من المؤسسات الاستشفائية، نظرا لطبيعتها القانونية الخاصة كأشخاص اعتبارية تتمتع بالاستقلالية المالية،⁵⁹ وهي فيما يلي: {.....}

- العصابة الوطنية لمكافحة أمراض القلب والشرابين المحدثة بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.334 بتاريخ 25 من شوال 1397 (9 أكتوبر 1977) ،
- مؤسسة الحسن الثاني لمكافحة داء السرطان المحدثة بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.335 بتاريخ 25 من شوال 1397 (9 أكتوبر 1977) ؛
- مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان المحدثة بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.93.228 بتاريخ 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993) بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها ؛

⁵⁹ - مذكرة الوزارة المنتدبة لدى رئيس المكلف بالعلاقات مع البرلمان و المجتمع المدني، النظام الضريبي المطبق على جمعيات المجتمع المدني، الصفحة : 4.

- مؤسسة الشيخ خليفة بن زايد المحدثة بالقانون رقم 07-12 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.103 بتاريخ 8 رجب 1428 (24 يوليو 2007). بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها أو الدخول المحتملة المرتبطة بها ;
- مؤسسة للا سلمي للوقاية وعلاج السرطان بالنسبة لمجموع أنشطتها أو عملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها ،....}.

هذه المؤسسات التي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والتي لا تسعى للحصول على ربح، أنشئت لأغراض أساسية، يمكن وصفها بالإجتماعية، حيث نصت المادة الثانية⁶⁰ من القانون الذي أنشئت بموجبه مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان السالف الذكر على التالي :

{ يكون الغرض الأساسي لمؤسسة الشيخ زايد ابن سلطان :

- قديم مختلف الخدمات الطبية للمرضى ؛
- إنشاء وإدارة مؤسسات علاجية يكون من بينها مستشفى الشيخ زايد ويخضع إنشاء واستغلال المؤسسات العلاجية المشار إليها أعلاه إلى القوانين السارية على المؤسسات العلاجية الخاصة.

وتشمل أغراض مؤسسة الشيخ زايد ابن سلطان كذلك المساهمة على سبيل التعاون مع الإدارات المختصة في :

- دراسة الأمراض والوسائل الكفيلة بالوقاية منها ومحاربتها ؛
- متابعة وتطوير أعمال البحث والعلاج ؛

⁶⁰- كما نص الفصل الثاني من الظهير بمثابة قانون المتعلق بالعصبة الوطنية لمكافحة أمراض القلب و الشرايين الأنف الذكر على ذات المهام التي تناط بمؤسسة الشيخ زايد وهي كالتالي : " تناط بالعصبة مهمة المساهمة باتصال مع وزارة الصحة العمومية في محاربة أمراض القلب والشرايين.

وتكلف لهذه الغاية بما يلي :

- تعميم أساليب الوقاية من اضطرابات وأمراض القلب والشرايين بجميع الوسائل ولاسيما بالتوعية والمعالجة الوقائية ؛
- المشاركة في معالجة أمراض القلب والشرايين بإحداث مراكز مختلفة ؛
- العمل بجميع الوسائل الملانمة على النهوض بالبحث في ميدان محاربة أمراض القلب والشرايين ؛
- المساهمة في تكوين الأطر التقنية الطبية والشبيهة بالطبية ؛
- تقديم الإسعاف والمساعدة لمرضى القلب..... "

- تأهيل العاملين العلميين والفنيين في مجال الصحة ؛
- التعاون مع أي هيئة أو إدارة تهدف داخل المغرب أو خارجه إلى تحقيق أغراض مماثلة للأغراض التي تسعى إليها مؤسسة الشيخ زايد ابن سلطان. {.

انطلاقا من هذه المهام التي تقدمها هذه المؤسسات للمرضى، يمكن أن نلاحظ بأن هذه المؤسسات ليس لها دورا استشفائيا فقط، وإنما أدوارا تتجلى في الوقاية، البحث، المشاركة الفعلية، تقديم الإسعاف، تكوين الأطر المختصة، و تقديم الخدمات تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة، وبالتالي فإن أعمالها تشبه أعمال الجمعيات.

ج - مؤسسات القطاع العقاري

خول المشرع للقطاع العقاري حيزا هاما فيما يتعلق بالإعفاء الضريبي، إذ استفادت بعض الشركات التابعة لهذا القطاع من مجموعة من الإعفاءات نظرا لعدة اعتبارات منها ما يرتبط بأهمية هذا الأخير في مجال التنمية، بالإضافة إلى اعتبارات أخرى اجتماعية، اقتصادية، إدارية...، فبالرجوع إلى المادة 6 من المدونة العامة للضرائب، نجدها تشير إلى التالي:

" تعفى كليا من الضريبة على الشركات :

- الشركة الوطنية للتهيئة الجماعية، فيما يتعلق بالأنشطة والعمليات والأرباح الناتجة عن إنجاز مساكن اجتماعية فيما يخص مشاريع النسيم " الواقعة بجماعتي "داربوعزة" و"اليساسفة"، الهادفة إلى إعادة إسكان القاطنين بالمدينة القديمة بالدار البيضاء؛
- شركة "سلا الجديدة بالنسبة لمجموع أنشطتها وعملياتها وكذا الدخول المحتملة المرتبطة بها؛
- هيئات التوظيف الجماعي العقاري برسم أنشطتها وعملياتها المنجزة طبقا لأحكام القانون رقم 70.14 المتعلق بهيئات التوظيف الجماعي العقاري الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.16.130 بتاريخ 21 ذي القعدة 1437 (25 أغسطس 2016).

تجدد الإشارة، أن إعفاء هذه الشركات يعود بالأساس لعدة اعتبارات اجتماعية اقتصادية، فإعفاء الشركة الوطنية للتهيئة الجماعية وكذا شركة سلا الجديدة بهدف بالدرجة الأولى إلى إعادة إسكان القاطنين بالدار البيضاء وكذا بسلا الجديدة، من هنا نستنتج أن إعفاء هذه الشركات يعود للأسباب الاجتماعية واقتصادية في أن واحد،⁶¹ ذلك أن هذا الإعفاء المذكور يمكن إرجاعها لأغراض اقتصادية تهدف إلى تشجيع الشركات المعفاة على الاستثمار في مشاريع اجتماعية، هدفها إعادة إسكان طبقة هشة من المجتمع.

ثانيا : الإعفاءات الدائمة للضريبة المحجوزة من المنبع

تعفى حسب المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب، وبصفة دائمة من الضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع :

أ- عوائد الأسهم وحصص المشاركة و الدخول المعتبرة في حكمها التالية

- ❖ الربائح وغيرها من عوائد المساهمة المدفوعة أوالموضوعة رهن الإشارة أوالمقيدة في الحساب من قبل شركات خاضعة للضريبة على الشركات، أو معفاة منها لفائدة شركات يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب وتخضع للضريبة المذكورة،..... المبالغ المقتطعة من الأرباح والموزعة لاهتلاك رأس مال الشركات الحاصلة على امتياز لإدارة مرفق عمومي ؛
- ❖ الربائح المقبوضة من لدن الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة ؛
- ❖ الربائح المقبوضة من لدن هيئات توظيف رأس المال بالمجازفة.

ب- الفوائد والحاصلات الأخرى المماثلة المدفوعة

إلى :

- ❖ مؤسسات الائتمان والهيآت المعتبرة في حكمها المنظمة بالقانون رقم 34-03 ؛
- ❖ صناديق التوظيف الجماعي للتسديد المنظمة بالقانون رقم 10-98 ؛

⁶¹ - سعيد نزيه، مرجع سابق، الصفحة : 20.

❖ هيئات التوظيف الجماعي للرأسمال المنظمة بالقانون رقم 41.05.

3° الفوائد المقبوضة من لدن الشركات غير المقيمة برسم:

❖ القروض التي تحصل عليها الدولة أو تضمنها ؛

❖ الودائع بعملات أجنبية أو بالدرهم القابلة للتحويل ؛

❖ القروض الممنوحة بعملات أجنبية لمدة تساوي أو تفوق عشر 10 سنوات ؛

❖ القروض الممنوحة بعملات أجنبية من لدن البنك الأوربي للاستثمار في إطار مشاريع

مصادق عليها من قبل الحكومة.

د- حقوق الإيجار والمكافآت المماثلة المرتبطة باستئجار وإيجار وصيانة الطائرات

المخصصة للنقل الدولي

تدخل هذه أيضا في إطار الإعفاءات الدائمة التي تحجز من المنبع.

ثالثا: المستجدات المرتبطة بالإعفاء الدائم من الضريبة على الشركات لسنة

2023

جاء قانون المالية لسنة 2023 بمجموعة من المستجدات فيما يتعلق بالإعفاءات الدائمة من الضريبة على الشركات، وذلك في إطار الإصلاح الشامل للضريبة على الشركات، لمدة أربع سنوات بهدف إلغاء النظام التفضيلي المطبق على بعض المؤسسات المشمولة بالإعفاء - كمناطق التسريع الصناعي والقطب المالي للدار البيضاء (Casa finance city CFC)، الأمر الذي دعا المشرع المغربي إلى نسخ مجموعة من الأحكام :

أ : الإعفاءات المتبوعة بفرض للضريبة بسعر مخفض

في السابق حدد المشرع المغربي مجموعة من المؤسسات والمنشآت و الشركات التي تستفيد من الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة على الشركات بأسعار مخفضة، طبقا

للمادة 6 من المدونة العامة للضرائب، وذلك بالنسبة لكل من المنشآت الفندقية و شركات الخدمات المكتسبة لصفة " القطب المالي للدار البيضاء"⁶²، الشركات الرياضية، بالإضافة إلى المنشآت التي تزاوّل نشاطها في مناطق التسريع الصناعي⁶³، لكن ومع صدور قانون المالية لسنة 2023 نسخت الأحكام المنظمة لهذا الإعفاء.

ب : الفرض الدائم للضريبة بسعر مخفض

من المستجدات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2023 أن نسخ الأحكام المنظمة للفرض الدائم للضريبة بأسعار مخفضة، والتي كانت تشمل في السابق كل من المنشآت المنجمية المصدرة و المنشآت المصدرة للمنتجات و الخدمات و المستغلات الفلاحية.

الفقرة الثانية : الإعفاءات المؤقتة من الضريبة على الشركات

سنقف على مايلي :

أولا : الإعفاءات المؤقتة

أعفى المشرع المغربي بشكل من مؤقت من الضريبة على الشركات حسب المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب، الشركات التالية :

⁶² - القطب المالي للدار البيضاء عبارة عن محور اقتصادي ومالي إفريقي يقع عند تقاطع القارات، ويعد كأول مركز مالي في أفريقيا وشريكا لأكبر المراكز المالية الدولية، واستطاع القطب المالي للدار البيضاء تأسيس مجموعة قوية من الأعضاء المكونين من مقاولات مالية، والمقرات الإقليمية للشركات متعددة الجنسيات، ومقدمي الخدمات والشركات القابضة، كما يقدم القطب المالي للدار البيضاء لأعضائه امتيازات قيمة ومواكبة لتسهيل الأعمال ذات جودة عالية ترمي إلى تسهيل نشر أنشطتها في إفريقيا. ويسعى القطب المالي للدار البيضاء بتعزيز الخبرات الإفريقية لأعضائه مع تحفيز التأزر وفرص العمل المشتركة بين الأعضاء.

⁶³ وقد عرفت المادة الأولى من قانون مناطق التسريع الصناعي 19.94 { الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.95.1 صادر في 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)، الجريدة الرسمية عدد 4293 بتاريخ 8 رمضان 1415 (08 فبراير 1995) الصفحة 289. }، هذه الأخيرة في الفقرة الثانية على أنها : "... فضاءات محددة من التراب الجمركي تكون فيها الأعمال الصناعية والخدمات المرتبطة بها غير خاضعة، وفق الشروط والحدود المعينة في هذا القانون، للنصوص التشريعية والتنظيمية الجمركية وما يتعلق منها بمراقبة التجارة الخارجية والصرف. "

أ- الشركات الحاصلة على امتياز استغلال حقول الهيدروكاربورات 64

تعفى من مجموع الضريبة على الشركات ولمدة عشر (10) سنوات المتتالية لتاريخ الشروع في الإنتاج المنظم لكل امتياز للاستغلال، الشركات الحاصلة على امتياز الاستغلال حقول الهيدروكاربورات.

و بالتالي، فالشرط لتستفيد هذه الشركات من الإعفاء المؤقت أن تكون حاصلة على امتياز استغلال هذه الحقول الهيدروكاربورية، ويبلغ عدد الشركات العاملة في مجال الحقول الهيدروكاربورية إلى 13 شركة، 9 شركات منها فقط هي الحاصلة على امتياز الإستغلال.⁶⁵

ب- الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة

تعفى أيضا و بصورة مؤقتة من الضريبة على الشركات، لمدة أربع سنوات (4) الموالية لتاريخ اعتمادها، الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة، و المنظمة بقانون 57-90 المتعلق بمراكز تدبير المحاسبات المعتمدة⁶⁶، والذي نص في المادة الثالثة منه " تتمتع الشركات المشار إليها في المادة الأولى أعلاه عن العمليات المنصوص عليها فيها كذلك بالإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات وواجب التضامن الوطني، وذلك مدة أربع سنوات من تاريخ اعتمادها."، وهذه المادة تكمل هذا المقتضى الذي نص عليه المشرع في المدونة العامة للضرائب.

ج- شركات أخرى

تعفى أيضا من الضريبة على الشركات، لمدة الخمس سنوات (5) المحاسبية الأولى المتتالية، والتي تبتدئ من تاريخ الشروع في الاستغلال:

64 - القانون 21.90 يتعلق بالبحث عن الحقول الهيدروكاربورات واستغلالها، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.91.118 صادر في 27 من رمضان 1412 (فاتح أبريل 1992)، الجريدة الرسمية عدد 4146 بتاريخ 11 شوال 1412 (15 أبريل 1992)، الصفحة 456.

65 - حسب المؤشرات الرئيسية " لسنة 2021 " لوزارة الانتقال الطاقوي والتنمية المستدامة، أنظر الموقع التالي :

<https://www.mem.gov.ma>

66 - القانون رقم 57.90 المتعلق بمراكز تدبير المحاسبات المعتمدة، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.91.228 صادر في 13 من جمادى الأولى 1413 (9 نوفمبر 1992)، الجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 30/12/1992، الصفحة 1925.

❖ الشركات الصناعية التي تزاوّل أنشطة محددة بنص تنظيمي؛

❖ والشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات داخل أواخر المنصّات الصناعية المندمجة المخصصة لهذه الأنشطة وفق النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

ثانيا : الفرض المؤقت للضريبة بأسعار مخفضة

قبل صدور قانون المالية للسنة 2023، كانت المنشآت الحرفية و مؤسسات التعليم تستفيد من السعرين المنصوص عليهما في المادة 19 من ذات المدونة و ذلك لمدة خمس سنوات (5) المحاسبية الأولى، بالإضافة إلى المنعشين العقاريين كأشخاص معنوية وذلك خلال مدة الثلاث سنوات الموالية للحصول على رخصة البناء، لكن و مع صدور قانون المالية للسنة 2023 نسخت معه الأحكام المنظمة لهذا الصنف من الإعفاء المؤقت للضريبة على الشركات.⁶⁷

ثالثا : شروط الإعفاء

حددت المادة السابعة من المدونة العامة للضرائب عدد من الشروط الواجب توفرها أو الوثائق الواجب تقديمها للاستفادة من مختلف الإعفاءات الواردة في المادة السادسة من ذات المدونة،⁶⁸ وهي كالتالي :

أ - بالنسبة للتعاونيات واتحاداتها

اشترط المشرع الاستفادة التعاونيات من الإعفاء المنصوص عليه في المادة السادسة، أن تنحصر أنشطتها في جمع المواد الأولية لدى المنخرطين بها وتسويقها، وأن يقل رقم

⁶⁷أيضا من المستجدات التي جاء بها قانون المالية للسنة 2023 أن نسخ الأحكام المرتبطة بالإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بأسعار منخفضة، الذي كانت تستفيد منه كل من المنشآت التي تزاوّل أنشطة في المناطق الحرة للتصدير، و الشركات المتدخلة في إنجاز و تهيئة و استغلال و صيانة مشروع المنطقة الخاصة للتنمية بطنجة البحر الأبيض المتوسط و المقامة في المناطق الحرة للتصدير.

⁶⁸ - المصطفى قريشي، مرجع سابق، الصفحة : 47،

أعمالها السنوي عن عشرة ملايين (10.000.000) درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

ب- بالنسبة للتعاونيات و الجمعيات السكنية

- يجب على الأعضاء المتعاونين أو المنخرطين ألا يكونوا خاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخول العقارية أو لرسم السكن ولرسم الخدمات الجماعية بالنسبة للعقارات الخاضعة لرسم السكن؛
- يجب على التعاونية أو الجمعية السكنية المعنية بالإعفاء ابتداء من فاتح يناير 2018، أن تضم أعضاء أو منخرطين لم يسبق لهم أن انضموا أكثر من مرة واحدة إلى تعاونية أو جمعية سكنية أخرى؛
- يجب أن يخصص المتعاون أو المنخرط السكن لسكانه الرئيسية لمدة أربع (4) سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إبرام عقد الاقتناء النهائي؛
- لا يمكن أن تتجاوز المساحة المغطاة ثلاثمائة (300) متر مربع لكل وحدة سكنية فردية.

ت- بالنسبة لهيئات التوظيف الجماعي العقاري⁶⁹

- 1- أن يتم تقييم العناصر المساهم بها في هذه الهيئات من قبل مراقب للحصص يتم اختياره من بين الأشخاص المؤهلين لممارسة مهام مراقبي الحسابات؛
- 2- أن يتم الاحتفاظ بالعناصر المساهم بها في الهيئات السالفة الذكر لمدة عشر (10) سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ المساهمة أن يتم توزيع :
 - 85% على الأقل من حصيلة السنة المحاسبية المتعلقة بكراء العقارات المبنية والمعدة لأغراض مهنية وسكنية؛
 - 100 % من عوائد الأسهم وحصص المشاركة المقبوضة؛

⁶⁹ القانون رقم 70.14 المتعلق بهيئات التوظيف الجماعي العقاري، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.16.130 صادر في 21 من القعدة 1437 (25 أغسطس 2016)، الجريدة الرسمية عدد 6501 الصادرة بتاريخ 17 ذو الحجة 1437 (19 سبتمبر 2016)، الصفحة 6662.

- 100 % من حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المقبوضة؛

- 60% على الأقل من زائد القيمة المحقق برسم تفويت القيم المنقولة.⁷⁰... وغيرها من المؤسسات الأخرى التي تطلب فيها المشرع شروطا الاستفادة من الإعفاءات المذكورة، لكن تلك الشركات التي لم يتطلب المشرع فيها هذه الشروط تستفيد تلقائيا من الإعفاء المقرر لها بمقتضى المادة السادسة.

ومما تجدر الإشارة إليه فرنسا تخضع الكيانات العامة أو الخاصة (مثلا لرابطات أو المؤسسات)، بخلاف الشركات، إلى المؤسسات الخاصة عندما تقوم بعمليات أو معاملات تستهدف الربح، بما في ذلك المؤسسات العامة، وهيئات الدولة التي تتمتع بالاستقلال المالي، وهيئات الإدارات والبلديات، بالإضافة إلى بعض المنظمات المالية المتبادلة على وجه التحديد إلى الضريبة على الشركات IS، ولا يبدو أن فرنسا تميز نفسها عن شركائها الرئيسيين في هذه النقطة. وبالتالي فإن القاعدة في الولايات المتحدة وألمانيا والمملكة المتحدة هي إخضاع أرباح الشركات والسلطات والرابطات العامة لضريبة الشركات،⁷¹ وعليه فهي لا تعفي هذه المؤسسات منها بل تقمها ضمن الضريبة على الشركات.

المبحث الثاني : تنظيم الضريبة على الشركات

إذا كانت نشأة الالتزام الضريبي عموما تقوم على واقعة معينة تعرف بالواقعة المنشئة، تشكل الحدث أو التصرف القانوني أو الوضعية التي ينشأ عنها الدين الضريبي، فإن نشأة هذا الالتزام في الضريبة على الشركات لا يخرج عن هذا السياق،⁷² لكونه يجعل هذه الأخيرة تخضع لمجموعة من الإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء أي تحديد العناصر الخاضعة للضريبة على الشركات " المطلب الأول "، ثم تليها مرحلة التصفية التي يحتسب فيها مبلغ الضريبة على الشركات، وأخيرا مرحلة تحصيل الضريبة على الشركات بمختلف الوسائل القانونية " المطلب الثاني ".

⁷⁰المادة السابعة من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

⁷¹Marie MAGNIEN, "prélèvements obligatoires", RAPPORT PARTICULIER P4.

⁷²المصطفى قريشي، مرجع سابق، الصفحة : 47.

المطلب الأول : وعاء الضريبة على الشركات

يتم تحديد الوعاء الضريبي بناء على المادة أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة والذي يأتي في صورة مال أو عمل، في حين يتم تحديد وعاء الضريبة على الشركات بناء على ثلاثة عناصر أساسية، يعتبر عنصرها الأول الإطار العام والمرجعي لتحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة " الفقرة الأولى "، في حين يشكل العنصرين الثاني والثالث حالات ذات طبيعة خاصة لتحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة " الفقرة الثانية ".

الفقرة الأولى: تحديد الأساس العام المفروضة عليه الضريبة

يقوم الأساس العام المفروضة عليه الضريبة على ما يسمى بالنتيجة الجبائية التي تساوي الفرق بين العائدات و التكاليف القابلة للخصم،⁷³ أي يتم تحديد المادة الضريبية أساسا بالنتيجة الجبائية التي تساوي الفرق بين المداخل والتكاليف التي يمكن خصمها " الدخل الصافي = التكاليف - الدخل الإجمالي "، وهو ما يقتضي معه التمييز بين الحصيلة الخاضعة للضريبة " أولا " و العائدات المفروضة عليها الضريبة " ثانيا"، و التكاليف القابلة للخصم " ثالثا " و الغير القابلة للخصم " رابعا"، ثم العجز القابل للترحيل " خامسا".

أولا : الحصيلة الخاضعة للضريبة

تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة في كل سنة محاسبية باعتبار ما زاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع التزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروض عليه الضريبة تطبيقا للتشريع والتنظيم المحاسبي الجاري بهما العمل،⁷⁴ وتطبق ضريبة الشركات (IS) على الدخل والأرباح التي تجنيها شركات الكيانات الرأسمالية وغيرها من الكيانات القانونية التي تنفذ معاملات لجني الأرباح ومعاملات اختيارية الشراكات،⁷⁵ وذلك بالنسبة لـ:

- شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة التي اختارت الخضوع للضريبة على الشركات ؛

⁷³السعدية بورايت - كريم لحرش، مرجع سابق، الصفحة : 30.

⁷⁴- المادة الثامنة من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

⁷⁵Meryem CHIADMI, "Structure de la fiscalité marocaine entre les considérations d'équité sociale et d'efficacité économique : Une analyse en équilibre général appliquée ", Document de travail, La page 5.

- الشركات العقارية الشفافة التي لم تعد تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في المادة 3-3 أعلاه، الشركات العقارية الشفافة تعني جميع الشركات العقارية، مهما كان شكلهم، الذي يكون رأسماله مقسمة إلى أسهم أو أسهم مسجلة؛⁷⁶

- التعاونيات والجمعيات السكنية التي لا تستجيب للشروط المنصوص عليها في المادة 7؛
- للأشخاص المعنويين الأعضاء مجموعة ذات النفع الاقتصادي، وتشمل حصتهم في الأرباح التي حصلت عليها المجموعة المذكورة أو الخسائر التي تحملتها.

ثانياً: العائدات المفروضة عليها الضريبة

حسب المادة 9 من المدونة العامة للضرائب، فالعائدات المفروضة عليها الضريبة تتكون من العائدات المالية و عائدات الاستغلال بالإضافة إلى العائدات غير الخاضعة للضريبة:

أ – عائدات الاستغلال

سنتحدث عن :

1- رقم الأعمال المشتمل على المداخيل و الدائنيات

يعني مجموع المحاصيل المتأتية من المبيعات وتقديم الخدمات المنجزة طيلة السنة المحاسبية الصادرة بشأنها فواتير وبيانات، بغض النظر عن استخلاصها وهو ما يقصد بمفهوم الدائنيات المكتسبة creancesacquises أي الأموال أو مقابل السلع المسلمة والخدمات المقدمة التي لازالت في ذمة الزبناء لم يتم تحصيلها، ذلك أن بعض الأنشطة المهنية كالأشغال العقارية في إطار الصفقات العمومية أو غيرها تحتاج إلى أوراق قد تستغرق أكثر من سنة.

وفي هذا الباب يجب على المحاسب احترام مجموعة من القواعد المنبثقة عن قانون المحاسبة، و القانون التجاري، والقوانين المتعلقة بالشركات التجارية، ودفترالإجراءات

⁷⁶REHIOUI MOURAD , "Cours de fiscalité d'entreprise ", Niveau 1ère année, La page 11.

الضريبية، دفتر التقييم والتحصيل، مدونة معايير المحاسبة العامة، وآراء وتوصيات المجلس الوطني للمحاسبة وكذلك السوابق القضائية.⁷⁷

2- تغير مخزونات المنتجات

هو الفرق بين ثمن تكلفة المخزون من المنتجات المصنعة أو نصف المصنعة وما إلى ذلك من مواد أولية أو مواد التلغيف في بداية السنة المحاسبية و ثمن تكلفتها في نهاية السنة المحاسبية لذلك فإن هذا المتغير يضاف ضمن العائدات إذا كان المخزون النهائي (نهاية السنة أكبر من المخزون في بداية السنة وفي حالة العكس يصنف ضمن التكاليف).

3- المستعقرات المنتجة من طرف المنشأة لنفسها

ويتعلق الأمر بأشغال منجزة من طرف الشركة لفائدتها كأن تقوم شركة الإنعاش العقاري ببناء أو توسيع مقرات عمليا، مما يرفع من قيمة أصولها المجمدة، وبالتالي فما دامت تكاليف إنجاز تلك الأشغال تدون ضمن النفقات، فإن ثمن تكلفتها يجب أن تقيد ضمن العائدات من باب المنطق والحرص على التوازن بين التكاليف والعائدات .

4- إعانات الإستغلال

وهي التي تتلقاها الشركة من الدولة أو البيات المحلية أو الغير، وذلك إما لتدارك النقص في هامش الربح بالنسبة لبعض المنتجات (إعانة صندوق المقاصة مثلا لفائدة المطاحن أو الإعانات مثلا " التي تتلقاها بعض الشركات العقارية الوطنية كمؤسسة العمران لإنجاز مساكن اجتماعية لقاطني أحياء الصفيح وبيعها بأثمنة التكلفة، لذلك يجب إدماج هذه الإعانات الممولة وربطها بالسنة المحاسبية التي تم خلالها تحصيلها ضمن العائدات وخضوعها إلى المحاصيل المشمولة بأداء المساهمة الدنيا للضريبة،⁷⁸ هذا ويضاف أيضا إلى العائدات

⁷⁷SABAH CHERKAOUI , "CONTENTIEUX FISCAL AU MAROC : VOIES DE RECOURS ET ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE ", MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME NATIONAL D'EXPERT COMPTABLE, INSTITUT SUPERIEUR DE COMMERCE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES, ISCAE, 2006 -2007 ", La page : 123.

⁷⁸المصطفى القرشي، مرجع سابق، الصفحة : 50,

المالية كل من عائدات الاستغلال الأخرى، بالإضافة إلى استردادات الاستغلالية و تنقيلات التكاليف.

ب-العائدات المالية

تتكون العائدات المالية من عائدات سندات المساهمة وسندات مستغفرة أخرى، ومكاسب الصرف فقيما يخص فوارق تحويل بالخصوم المتعلقة بزيادة الدائنيات ونقصان الديون المحررة بعملات أجنبية فإنها تقيم وفق سعر الصرف الأخير عند اختتام كل سنة محاسبية وتخضع للضريبة الفوارق الملاحظة على إثر التقييم المذكور برسم السنة المحاسبية التي وقعت ملاحظتها فيها. ثم الفوائد الجارية وعائدات مالية أخرى، وأخيرا استردادات مالية وتنقيلات التكاليف.⁷⁹

ج-العائدات غير الجارية

وهي تلك العائدات المحصلة من طرف الشركة غير العائدات السالفة الذكر، بصورة ظرفية أو طارئة خلال السنة المحاسبية والتي لا ترتبط بالنشاط المهني الاعتيادي، أي أن هذه العائدات لها طابع استثنائي واحتمالي⁸⁰ وتتكون من:

ث- عائدات تقويت المستغفرات؛

ج- إعانات التوازن؛

❖ استردادات من إعانات الاستثمار؛

❖ العائدات غير الجارية الأخرى بما فيها التخفيضات التي يتم الحصول عليها من الإدارة

فيما يخص الضرائب القابلة للخصم المشار إليها في المادة 10-1-جيم" بعده؛

❖ الاستردادات غير الجارية وتنقيلات التكاليف.⁸¹

إن ما تتبغي الإشارة إليه هو أنه تدرج الإعانات والهبات التي تسلمها الدولة أو الجماعات الترابية أو الغير في حساب السنة المحاسبية التي تم خلالها التسليم، غير أنه إذا تعلق الأمر

⁷⁹المادة 9 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

⁸⁰محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، الصفحة : 99.

⁸¹ المادة 9 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

بإعانات الاستثمار، جاز للشركة أن توزعها على مدة اهتلاك السلع الممولة بهذه الإعانات أو على مدة عشر (10) سنوات محاسبية في حالة تخصيص الإعانات المذكورة لاقتناء أراضي من أجل إنجاز مشاريع استثمارية.

ثالثاً: العائدات غير الخاضعة للضريبة

تستثنى من العائدات الخاضعة للضريبة عائدات التوقيت المتأتية من العمليات التالية :

عمليات استحفاظ السندات المنصوص عليها في القانون رقم 24.01⁸² عمليات إقراض السندات المحققة طبقاً للمقتضيات التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل والمتعلقة بالسندات التالية:

- القيم المنقولة المقيدة في جدول أسعار بورصة القيم سندات الديون القابلة للتداول المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الديون القابلة للتداول⁸³، السندات التي تصدرها الخزينة شهادات الصكوك الصادرة عن صناديق التوظيف الجماعي للتسديد طبقاً لأحكام القانون رقم 33-06 المتعلق بتسديد الأصول⁸⁴، عندما تكون المؤسسة المبادرة هي الدولة؛

- عمليات تفويت عناصر الأصول المحققة بين المؤسسة المبادرة وصناديق التوظيف الجماعي للتسديد في إطار عمليات التسديد المنظمة بموجب القانون رقم 33-06 المتعلق بتسديد الأصول؛

- عمليات تفويت واسترجاع المبيع المتعلقة بالعقارات الواردة في الأصول والمحققة بين المنشآت في إطار عقد بيع الثنيا .⁸⁵

82 - القانون رقم 24.01 المتعلق بعمليات الاستحفاظ، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.04.04 صادر في فاتح ربيع الأول 1425 (21 أبريل 2004)، الجريدة الرسمية عدد 5207 - 6 ربيع الأول 1425 (26 أبريل 2004)، الصفحة 1826.

83 - القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الديون القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.95.3 صادر في 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)، الجريدة الرسمية عدد 4293 بتاريخ 08/02/1995، الصفحة 294.

84 - القانون رقم 33.06 المتعلق بتسديد الديون، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.08.95 صادر في 20 من شوال 1429 (20 أكتوبر 2008)، الجريدة الرسمية رقم 5684 بتاريخ 2008/11/20، الصفحة 4260.

85 المادة 9 مكرر من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

رابعاً : التكاليف القابلة للخصم

نصت المادة العاشرة من المدونة العامة للضرائب على التكاليف القابلة للخصم، و التي يمكن تصنيفها إلى : تكاليف الاستغلال و التكاليف المالية و التكاليف الغير الجارية :⁸⁶

أ - تكاليف الاستغلال

تعتبر تكاليف الاستغلال العنصر الأول من التكاليف القابلة للخصم في إطار تحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة، والتي تتمثل في كل من :

- مشتريات البضائع المعاد بيعها على حالتها ومشتريات مستهلكة من مواد ولوازم ؛
- تكاليف خارجية أخرى واقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه الاستغلال بما في ذلك. الهدايا الإشهارية التي لا تتعدى قيمة الواحدة منها مائة (100) درهم وتحمل إما العنوان التجاري للشركة أو اسمها أو شعارها وإما علامة المنتجات التي تصنعها أو تتجر فيها، والهبات النقدية أو العينية الممنوحة لمجموعة من المؤسسات والهيئات العمومية ؛⁸⁷
- الضرائب والرسوم التي تتحملها الشركة بما فيها حصص الضرائب الإضافية الصادرة خلال السنة المحاسبية ماعدا الضريبة على الشركات؛
- تكاليف المستخدمين واليد العاملة والتكاليف الاجتماعية المرتبطة بذلك بما فيها المساعدة على السكني والتعويضات عن التمثيل وغير ذلك من الامتيازات النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الشركة ؛

86 - يجب التمييز بين التكاليف والمستعرات immobilisations et charges، بحيث إن المقاوله تحتاج إلى عتاد ووسائل الإنتاج والعمل من آلات ، مقرات، بناءات... بالإضافة إلى الأجهزة المكتبية لمباشرة نشاطها المهني بغض النظر عن طبيعته وحجمه وهي التي تستخدم لمدة طويلة نسبيا فوق السنة في كل الأحوال، وقد تمتد إلى أكثر من 20 سنة كالبناات، لذلك تسجل ثمن اقتناء هذه المعدات أول من تكلفتها بحساب الأصول ضمن المستعرات وتوزع تكلفتها على مدة الاستعمال عن طريق الإهلاك amortissement.

في حين أن التكاليف الجارية أو كنفقات الصيانة ومواد الاستهلاك كالطاقة أو شراء المواد الأولية أو مواد التلغيف، وما إلى ذلك من المشتريات التي تستهلك فوراً داخل مدة قصيرة، فإنها تسجل ضمن التكاليف.

أنظر بهذا الشأن، محمد شكيري، مرجع سابق، الصفحة : 100-101.

⁸⁷ حدد المشرع المغربي هذه الهيئات و المؤسسات في المادة 10 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023، وذلك على سبيل الحصر في كل من : " الأوقاف العامة، التعاون الوطني، الجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة، جامعة الأخوين، العصبة الوطنية لمكافحة أمراض القلب و الشرايين..."

- تكاليف الاستغلال الأخرى ؛

- مخصصات الاستغلال والتي تضم كل من مخصصات الاهتلاك والتي تتكون من مخصصات اهتلاكات الاستعمار في قيم معدومة ومخصصات اهتلاكات المستعمرات المجسدة وغير المجسدة ومخصصات المؤن.

ب- التكاليف المالية

تتكون من التكاليف على الفوائد وخسائر الصرف والتكاليف المالية الأخرى والمخصصات المالية :

- فبالنسبة للتكاليف عن الفوائد فهي مختلف المصاريف البنكية والفوائد التي دفعتها الشركة المؤسسات الائتمان والاقتراض وتدخل في حكمها كذلك الفوائد التي تدفعها الشركة إلى الشركاء كمكافأة عن المبالغ التي دفعوها مقدما للشركة لما يستلزم الاستغلال.

- أما بالنسبة لخسائر الصرف فيجب تقييم الديون المحررة بعملات أجنبية عند اختتام كل سنة محاسبية حسب آخر سعر للصرف والنتيجة المحصل عليها تخضم من نتيجة الحصيلة المحاسبية التي تمت فيها معاينة فوارق التحويل بالأصول المتعلقة بزيادات الديون، بالإضافة إلى التكاليف المالية الأخرى، و المخصصات المالية.

ج- التكاليف غير الجارية

تقوم التكاليف غير الجارية على ثلاثة أسس مرجعية، يتمثل أولها في القيم الصافية لاهتلاك المستعقرات المفوتة، في حين يتجسد ثانيها في التكاليف الأخرى غير الجارية غير أن الهبات الممنوحة للهيئات تخضع وفق الشروط قانون، ثم المخصصات غير الجارية بما فيها مخصصات الاهتلاكات التنازلية إذ يجوز للشركة بناء على اختيار رجعة فيه أن تقوم باهتلاك السلع التجهيزية التي تملكها، ماعدا العقارات كيفما كان الغرض المعدة له، وعربات نقل الأشخاص، وتتم مباشرة هذا الاهتلاك وفق للشروط المعمول بها قانونا.⁸⁸

⁸⁸ السعدية بورايت - كريم لحرش، مرجع سابق، الصفحة : 36.

خامسا: التكاليف غير القابلة للخصم

لا تخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة :

الغرامات والذعائر والزيادات مهما كان نوعها التي تتحملها المنشآت بسبب ارتكاب مخالفات لأحكام النصوص التشريعية أو التنظيمية خصوصا المخالفات المرتكبة فيما يتعلق بوعاء الضرائب والرسوم وتأخير دفع الضرائب والرسوم المذكورة والمخالفات للتشريع الخاص بالشغل وللنصوص المتعلقة بتنظيم المرور ومراقبة الصرف أو الأسعار.⁸⁹

- الخصم في حدود خمسة آلاف 5000 درهم عن كل يوم و عن كل مورد و في حدود خمسين ألف 50.000 درهم عن كل شهر وعن كل مورد النفقات المترتبة على التكاليف المشار إليها في المادة 10 من المدونة ومخصصات الاهتلاكات المتعلقة بالمستعقرات المقتناة، إذا دفعت نقدا ولم يثبت تسديد مبلغها بشيك مسطر وغير قابل للتظهير أو كمبيالات أو بطريقة مغناطيسية للأداء أو تحويل بنكي أو وسيلة إلكترونية أو مقاصة مع ديون مستحقة على نفس الشخص. مبالغ المشتريات والأشغال والخدمات غير المبررة بفاتورة صحيحة أو أية ورقة إثبات أخرى محررة في اسم الخاضع للضريبة تتضمن المعلومات المنصوص عليها في المادة 145 من المدونة.

- مبلغ المشتريات والخدمات التي تكتسي طابع تبرع ؛

- مبلغ المساهمة من أجل دعم التماسك الاجتماعي التي تتحملها الشركات؛

- مبلغ المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح.⁹⁰

سادسا: العجز القابل للترحيل

رغم قاعدة إستقلالية السنوات المحاسبية المعترف بها محاسبيا وجباثيا، لكن سمح المشرع بخصم العجز المسجل على مستوى الفترة السابقة وإذا كان الربح المحقق غير كافي لإمتصاص هذا العجز يمكن ترحيله إلى الأمام أي المستقبل،⁹¹ حيث نصت المادة 12 من

⁸⁹ عبدالفتاح بلخال، الضرائب في المغرب (وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية 2009)، الجزء الأول، دار أبي رقرق للطباعة و النشر، الطبعة الأولى 2009، الصفحة : 82.

⁹⁰المادة 11 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

⁹¹محمد شكيري، مرجع سابق، الصفحة : 110.

المدونة العامة للضرائب على إمكانية خصم عجز سنة محاسبية من ربح السنة المحاسبية الموالية، وإذا لم يكفي مبلغ الربح لإستيعاب كل العجز أو بعضه، جاز ترحيله إلى السنوات المحاسبية الموالية إلى غاية السنة الرابعة التي تلي السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز.

وعليه، تفقد الشركة التي لا تدرج في الحسابات بدل الاستهلاك المتعلق بسنة محاسبية معينة الحق في خصم ذلك البديل من نتيجة تلك السنة المالية والسنوات المالية اللاحقة، و يجوز للشركات التي تلقت منحة استثمار تم الإبلاغ عنها بالكامل للسنة المالية التي تلقت فيها أن تمارس، في ما يتعلق بالسنة المالية أو السنة المالية لاقتناء المعدات المعنية، استهلاكاً استثنائياً بمبلغ يساوي قيمة الإعانة.⁹²

الفقرة الثانية : الإطار الخاص لتحديد الأساس المفروض عليه الضريبة

يرتبط الإطار الخاص للتحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة على الشركات بالتطرق إلى الأساس المفروضة عليه الضريبة المحجوزة من المنبع، ثم أساس فرض الضريبة الجزافية على الشركات غير المقيمة.

أولاً : أساس فرض الضريبة المحجوزة من المنبع

تخضع للحجز من المنبع برسم الضريبة على الشركات كما حددها المشرع في كل من المواد 13 و 14 و 15 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023، كل من عوائد الأسهم وحصص المشاركة و الدخول المعتبرة في حكمها ثم حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، وعائدات شهادات الصكوك و المبالغ الإجمالية المقبوضة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين.

⁹²Fadwa Ntegue, " Le régime fiscal marocain et les droits de l'homme ", thèse COMUE , Université Côte d'Azur – nice, France, (2015-2019) , La page : 362.

أ – عوائد الأسهم وحصص المشاركة و الدخول المعتبرة في حكمها

يراد بعوائد الأسهم و حصص المشاركة و الدخول المعتبرة في حكمها الخاضعة للحجز في المنبع المنصوص عليه في المادة 4 أعلاه، العوائد و الحصص و الدخول المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الذاتيين أو المعنويين برسم :

- ❖ العوائد المترتبة على توزيع أرباح الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات
- ❖ العوائد المتأتية من توزيع أرباح الشركات المقامة في مناطق التسريع الصناعي و الشركات المكتسبة لصفة القطب المالي الدار البيضاء
- ❖ الدخول و المكافآت الأخرى الممنوحة للأعضاء غير المقيمين أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة بالشركات الخاضعة للضريبة على الشركات
- ❖ الأرباح الموزعة من قبل مؤسسات الشركات غير المقيمة
- ❖ العوائد الموزعة كربائح من لدن الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة... وغيرها من العوائد و الأرباح و التوزيعات التي تدخل في هذا الباب كما حددته المادة 13 من ذات المدونة.

ب – حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت

يراد بالحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت الخاضعة للحجز في المنبع المنصوص عليه في المادة 4 أعلاه، الحاصلات المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الذاتيين برسم الفوائد و الحاصلات الأخرى المماثلة المتأتية من:

- ❖ السندات و أذون الصندوق و صكوك الاقتراض الأخرى الصادرة عن كل شخص معنوي أو طبيعي
- ❖ المبالغ المودعة الأجل أو لحسابها عند الطالب وودائع الاستثمار لدى مؤسسات الائتمان أو الهيآت المعتبرة في حكمها أو أي هيئة أخرى

❖ القروض و التسبيقات التي يمنحها الأشخاص ذاتيون أو معنويون... إضافة إلى القروض التي تمنحها الشركات و أشخاص ذاتيون أو معنويون اخرون بواسطة مؤسسات الائتمان أو الهيئات المعتبرة في حكمها إلى أشخاص آخرين...⁹³

ج- عائدات شهادات الصكوك

تخضع للحجز في المنبع بالسعر المطبق على حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، العائدات المدفوعة من طرف صناديق التوظيف الجماعي للتسديد لحاملي شهادات الصكوك المطابقة لهامش الربح الذي تم تحقيقه برسم عملية تسديد الأصول.

د – المبالغ الإجمالية المقبوضة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين

يراد بالمبالغ الإجمالية الخاضعة للحجز في المنبع المنصوص عليه في المادة 4 أعلاه، المبالغ المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين لقاء :

- ❖ استعمال أو حق استعمال حقوق المؤلف في المنتجات أدبية أو فنية أو علمية، بما في ذلك الأشرطة السينمائية و التيليفزيونية
- ❖ تخويل امتياز رخص استغلال البراءات و الرسوم و النماذج و التصاميم و الصيغ و الطرائق السرية وعلامات الصنع أو التجارة
- ❖ تقديم معلومات علمية أو تقنية أو غيرها و إنجاز أشغال دراسات في المغرب أو الخارج
- ❖ تقديم مساعدة تقنية أو وضع مستخدمين رهن تصرف منشآت يوجد مقرها بالمغرب أو تزاوّل فيه نشاطها
- ❖ استغلال أو تنظيم أو مزاولة أنشطة فنية أو رياضية و المكافآت الأخرى المماثلة لها...

ويضاف إلى ذلك كل من حقوق الإيجار و فوائد القروض و مكافآت نقل المسافرين و البضائع و العمولات و الأتعاب ثم المكافآت عن الخدمات المختلفة المستعملة بالمغرب أو

⁹³المادة 14 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

المقدمة من لدن أشخاص غير مقيمين، كما حددت ذلك المادة 15 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

كما تخضع للحجز من المنبع برسم الضريبة على الشركات كذلك، " المكافآت المخولة للغير"، و يراد بها حسب مدلول المادة 15 مكرر، كل من الأتعاب و العمولات و أجور السمسرة و المكافآت الأخرى من نفس النوع المدفوعة أو الموضوعة الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الاعتباريين أو الذاتيين المحددة دخولهم وفق نظامي النتيجة الصافية الحقيقية أو النتيجة الصافية المبسطة.

ثانيا : أساس فرض الضريبة الجزافية على الشركات غير المقيمة

يجوز للشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات أشغال أو بناء أو تركيب أن تختار حين إيداع الإقرار الخاص بها أو بعد إبرام كل صفقة الخضوع للضريبة الجزافية على مجموع مبلغ الصفقة بسعر 8% المنصوص عليه في المادة 19 ألف دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة من مبلغ الصفقات، حيث يترتب على دفع الضريبة على الشركات الإبراء من الضريبة المحجوزة في المنبع.⁹⁴

لكنه إذا كانت الصفقة تتعلق بالتسليم عن طريق المفتاح في اليد لمبنى عقاري أو منشأة صناعية أو تقنية قابلة لتشغيلها، فإن الأساس المفروضة عليه الضريبة يشمل تكلفة المواد المدمجة والمعدات المقامة سواء أتم توريد هذه المواد والمعدات من لدن الشركة المبرمة معها الصفقة أو لحسابها أو حررت في شأنها فاتورة على حدة أو دفع صاحب المشروع الرسوم الجمركية المفروضة عليها.

تمرين تطبيقي لتحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة

يتم حساب مبلغ الحصيلة الخاضعة للضريبة وفقا للقواعد والمبادئ التالية:

94 - المصطفى قريشي، مرجع سابق، الصفحة : 57.

❖ الدخل الإجمالي - التكاليف = الربح الخاضع للضريبة

المسألة : قامت الشركة (X) بالعمليات التالية خلال سنة 2023

❖ حققت المداخل التالية :

- 1- حققت رقم أعمال بمبلغ 500 ألف درهم.
- 2- بلغت محصولاتها المالية 20 ألف درهم.
- 3- حصلت على إعانات من الدولة قدرها 300 ألف درهم.

❖ في حين تحمل التكاليف التالية :

- 1 - فوائد مالية بقيمة 100 ألف درهم.
- 2- استأجرت عقارا للقيام بنشاطها بقيمة 60 ألف درهم في السنة.
- 3 - تستخدم آلة لإنتاج سلعها، أشترتها بمبلغ 100 ألف درهم.

و عليه فالدخل الإجمالي للشركة (X) يتكون من :

$$820,000 \text{ درهم} = 500,000 + 20,000 + 300,000$$

لكن حملها ذلك مجموعة من التكاليف :

$$260,000 \text{ درهم} = 100,000 + 100,000 + 60,000$$

و بتطبيق قاعدة التحصيل المشار لها سلفا، فإن :

$$560,000 \text{ درهم} = 820,000 - 260,000$$

و بالتالي فالدخل الصافي هو 560,000 درهم، وهو الذي سوف يمر للمرحلة الثانية المتعلقة بتصفيته بناء على السعر الذي حدده المشرع سلفا، كما سيأتي معنا في المحور الثاني.

المطلب الثاني: تصفية وتحصيل الضريبة على الشركات والجزاءات

سنتحدث عن تصفية على الشركات في (الفقرة الأولى)، وسنخصص (الفقرة الثانية) للحديث عن تحصيل هذه الضريبة، وأخير الجزاءات المقررة عن مخالفة احكام الضريبة على الشركات (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: تصفية الضريبة على الشركات وتحصيلها

تقوم إدارة الضرائب بتصفية الضريبة على الشركات ويتم ذلك بمراعاة مجموعة من المعطيات منها ما هو مرتبط بفترة الضريبة، ومنها ما هو مرتبط بالمكان الذي يتم فيه فرض الضريبة (أولاً)، ثم سعر الضريبة (ثانياً).

أولاً: فترة ومكان فرض الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة على الشركات عرض آليات احتساب واداء الضريبة⁹⁵، وفيما يلي سنتحدث عن فترة ومكان فرض الضريبة.

أ: فترة الضريبة على الشركات

حسب المادة 17 من مدونة الضرائب لسنة 2023 فقد نصت على أن "تحسب الضريبة على الشركات باعتبار الربح المحقق خلال كل سنة محاسبية والتي لا يمكن أن تتعدى اثني عشر(12) شهراً...".

إذن تحسب الضريبة على الشركات باعتبار الربح المحقق خلال كل سنة محاسبية لا تتعدى 12 شهراً.

ويقصد بالسنة المحاسبية أو الفترة المحاسبية ذلك الإطار الزمني الذي تقوم فيه الشركة بإعدادقوائمها المالية، وتقديم تقارير عن أدائها المالي ووضعها إلى مصلحة الضرائب، وقد يكون هذا بعد ثلاثة أو ستة أو اثني عشر شهراً. عادة ما تتزامن الفترة المحاسبية مع السنة

⁹⁵ محمد شكري، القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، الصفحة : 113.

المالية للشركة، ومع ذلك هناك العديد من الكيانات التجارية التي تكون فيها الفترة المحاسبية لمدة ثلاثة أشهر أو ستة أشهر، أما في المغرب فهي محددة في 12 شهرا، وهذه السنة ليس من الضروري أن تعادل السنة المالية للدولة. أما إذاتعلق الأمر بتصفية شركة من الشركات وطالت مدة هذه التصفية فإن الضريبة تحسب باعتبار النتيجة المؤقتة لكل فترة من الفترات الاثني عشر⁹⁶

تضيف المادة 17 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023 أنه إذا أبانت النتيجة النهائية للتصفية وجود ربح يفوق مجموع الأرباح المفروضة عليها الضريبة خلال فترة التصفية، فإن تكملة الضريبة المستحقة تساوي الفرق بين مبلغ الضريبة النهائي والمبالغ التي سبق دفعها، وفي حالة العكس تسترد الشركة جميع أو بعض هذه المبالغ⁹⁷.

فالفترة المحاسبية لها أهمية بالغة لأصحاب الأعمال والجهات الحكومية من أجل معرفة وجهات النظر حول الأرباح التي تحققها الشركات بشكل مستمر، وتساعدهم على اتخاذ قرارات مستنيرة للأعمال، وعللأساسها يمكن تحديد المبالغ الصافية التي من خلالها يمكن فرض الضريبة.

كما يمكن لفترة فرض الضريبة على الشركات أن تقل عن السنة المحاسبية بالنسبة للشركات التيالسنة المحاسبية، أو الشركات التي تمت تصفيتها قبل نهاية السنة المحاسبية، والتي غالبا ماتعتمد عن السنة المحاسبية المدنية، أي من فاتح يناير إلى متم دجنبر أو السنة المتداخلة التي تعتمدها بعض الشركات المرتبطة بالنشاط الفلاحي أو السياحي أو المقاولات الفردية أو شركات الأشخاص التي لمتختر الخضوع الاختياري للضريبة على الشركات وفي غير هذه الحالات فإن باقي الشركات تلزم باعتمادالسنة المدنية.

لحساب الضريبة على الشركات يجب أولا تحديد الوثيقة المحاسبية للسنة المالية، وهذه الأخيرة يتمإعدادها من طرف المحاسب بالشركة، وتجدر الإشارة إلى أنه لا تفرض

⁹⁶الهيئة المغربية لسوق الرساميل، المعلومات المحاسبية والمالية، مقال منشور على الرابط التالي، <https://www.aammc.ma/ar/node>
⁹⁷الفقرة الأخيرة من المادة 17 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

الضريبة على هذه النتيجة المحاسبية، وإنما على أساس النتيجة الضريبية، بمعنى تصحيح التصريح من طرف إدارة الضرائب⁹⁸.

وتشكل المحاسبة أهم وسيلة تجسد خصوصية الإثبات في النظام الجبائي، فهي إذا كانت حقا لفائدة الملزم تمكنه من مواجهة الإدارة الجبائية بمجموعة من الأرقام والوقائع المفيدة في تحديد الجباية والتي هيمن صنعها، ومن نقل عبء الإثبات عليها، فإنها في نفس الآن واجبة عليه، هذا الواجب الذي حرص المشرع على النص عليه وتأطيره بمجموعة من الضوابط التي تجعل من المحاسبة تترجم الصورة الحقيقية والصادقة للشركة، وترك المجال واسعاً أمام الإدارة لمراقبة المحاسبة من طرف اللجان الضريبية⁹⁹

وتتضمن الوثيقة المحاسبية مجموعة من الدفاتر الأساسية وهي سجل الجرد، والسجلات اليومية، وباقي الوثائق الإثباتية.

في حالة عدم وجودها يعد إخلالاً بالمحاسبة وتعد هذه من الشروط الشكلية، حتى لو كانت تظهر المداخل والأرباح الحقيقية للملزم الأحكام. وتخضع للمراقبة الإدارية والقضائية مثال على ذلك ما ذهب إليه القضاء الفرنسي، بحيث ذهب اجتهاد القضاء الجبائي في فرنسا في إحدى قراراته، أن المعني بالأمر له أن يعلل النقائص التي وجدت في محاسبته لتفادي سلوك إدارة مسطرة التصحيح عند الضرورة القصوى. وفي قرار بأن بعض الأمور لا يمكن أن تخول الخاضع للضريبة تبرير النقائص الموجودة فيتصريحه، وهي كالتالي: الحريق، الزوبعة، الأضرار الناتجة عن المياه، سرقة أو ضياع وثائق أثناء تغيير مقر الشركة.

واعتبرت المحكمة الإدارية برباط¹⁰⁰ أن " اتفاق الخاضع للضريبة من خلال توقع مبرم بين الطرفين؛ الممول والخاضع حول الثمن، لا يكفي أن يثبت عملية الشراء من طرف المزود الممول، إن لم يرفق بتوقيع محضر بذلك "، في حين قضت المحكمة الإدارية

⁹⁸ Mohamed el mohamedi. Fiscalité d'entreprise .cours études ; Université Mohamed Premier Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – OUJDA ; Année Universitaire.2020-2021, La page : 18.

⁹⁹ سعيد رحو، تطور القضاء لاداري – دراسة تحليلية واحصائية في ضوء الاجتهادات القضائية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني – المحمدية، السنة الجامعية : 2021/2020، الصفحة : 256.

¹⁰⁰ - قرار المحكمة الادارية بالرباط الملف عدد 208/405 بتاريخ 2009/01/14، منشور بموقع محكمة النقض، مرجع سابق.

بالرباط في حكم صادر عنها، أن الضمانات الممنوحة للخاضع حول إشعار بالفحص، تبرز على مستويين اثنين:

* تمكين الخاضع من تلبية حججه وتجهيز وثائقه المحاسبية حتى تكون رهن إشارة المفتش المحقق عند قدومه إلى المؤسسة، وهو ما يقتضي منحه الأجل الكامل المحدد لهذا الغرض، والذي يجب ألا يقل عن 15 يوما من تاريخ توصله بالإشعار؛

* احترام الموعد المحدد في الإشعار كتاريخ انطلاق عملية الفحص.

لذا فالضريبة محددة بنص القانون لا يمكن فرضها بدون أساس قضائي، وهذا ما ذهبت إليه محكمة الدار البيضاء في أحد قراراتها سنة 2013 وجاء فيه ما يلي: " لا تضريب ولا إعفاء إلا بنص، ولا مجال للتوسع في تفسير النصوص الضريبية أو القياس عليها بموجب نصوص قانونية أخرى من أجل فرض الضريبة، والحال أن المشرع قد نص في نازلة الحال على مبدأ الإعفاء¹⁰¹ .

ب: مكان فرض الضريبة

يتمثل مكان فرض الضريبة على الشركات، في المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية بالمغرب بالنسبة للشركات الأجنبية بخصوص جميع محاصيلها وأرباحها، وتكتسي مسألة مكان فرض الضريبة أهمية بالغة، بحيث ألزم المشرع كل شركة تقوم بتغيير عنوان مقرها الاجتماعي أن تخبر الإدارة بهذا التغيير في أجل ثلاثين يوما تحت طائلة تحمل تبعات عدم التوصل، زيادة عن تطبيق غرامة لعدم احترام هذا الالتزام.

استثناء من ذلك فقد نصت المادة 18 من مدونة الضرائب في شأن الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على: "تفرض الضريبة على شركات المحاصة المشار إليها في المادة 2 || - أعلاه في المكان الذي يوجد فيه مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب وذلك في اسم الشريك المؤهل للتصرف باسم كل شركة من هذه الشركات والذي يمكنه الزامهان وتفرض الضريبة على شركات الأشخاص المشار إليها في المادة 2

¹⁰¹. قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 1562، بتاريخ 13 يوليوز 2013، ملف إداري رقم 9/13/149، غير منشور .

المكورة في اسم هذه الشركات وفي المكان الذي يوجد به مقرها الاجتماعي او مؤسستها الرئيسية¹⁰².

ثانيا: تحديد سعر الضريبة

يكتسي سعر الضريبة على الشركات أهمية قصوى كوسيلة يهدف من ورائها المشرع تشجيع المقاولات على الاستثمار.

حيث هناك، من يرى رفع سعر الضريبة على الشركات يعد حافزا على النمو والاستثمار، وذلك باتخاذ اجراءات انتقالية وتميزه حسب الأولويات.

وهناك من يرى العكس اي يجب تخفيض سعر هذه الضريبة عن طريق توسيع القاعدة الجبائية، وهذا الرأي الاخير هو الذي يؤيده خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي¹⁰³.

ويوجد بالمغرب صنفان من الأسعار ، الأول هو السعر العادي والذي كان قبل قانون المالية لسنة 2022 يحتسب بشكل تصاعدي، إلا أنه تم الاستغناء عنه مع قانون المالية لسنة 2022، أما الصنف الثاني هو السعر النوعي . اما بالنسبة لقانون المالية 2023 فقد حدد المشرع السعر الضريبي في نسبة موحدة على جميع الشركات كقاعدة. بناء على كل هذا سنتحدث عن السعر العادي ثم النوعي.

أ: السعر العادي

يحدد السعر العادي للضريبة على الشركات في 20% كسعر مستهدف وموحد يطبق على جميع الشركات، و 35% كسعر مستهدف يطبق على الشركات التي تحقق ربحا صافيا يساوي أو يفوق 100 مليون درهم، مع الاشارة إلى أن سعر 35% لا يطبق على شركات الخدمات¹⁰⁴، المستفيدة من النظام الجبائي المخول للقطب المالي للدار البيضاء، والشركات

¹⁰²- المادة 18 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

¹⁰³ - تقرير مجموعة من خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وضع سنة 1987، حول النظام الجبائي المغربي بطلب من وزراء المالية المغربية، الصفحة : 77.

¹⁰⁴ - تم انشاء القطب المالي للدار البيضاء ، بموجب قانون 10.44 بتاريخ 13 دجنبر { الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.10.196 بتاريخ 7 محرم 1432 (13 ديسمبر 2010) }، كما تم تغييره بالقانون 68.12 {الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.14.93 صادر في 12 من رجب

التي تزاوّل المهن في مناطق التسريع الصناعي¹⁰⁵، الشركات المحدثة ابتداء من فاتح يناير 2023، باستثناء المؤسسات والمقاولات العمومية والشركات التابعة لها طبقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، التي تلتزم في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة باستثمار مبلغ لا يقل عن مليار و خمسمائة مليون (15000000000) درهم، خلال مدة خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ توقيع هذه الاتفاقية¹⁰⁶. مع شروط محددة من طرف المشرع كتحفيز لتشجيع المقاولات والمؤسسات العمومية على خوض غمار الاستثمار.

وذلك على خلاف المشرع الفرنسي الذي حدد هذه السنة 2023 معدل الضريبة على جميع الشركات بنسبة 25 فالمئة، بغض النظر عن مستوى مبيعاتها، مع الإشارة الى انه لازال هناك سعر مخفض ينطبق على بعض الشركات¹⁰⁷.

وبالتالي يتضح ان المشرع تراجع عن المعدلات الضريبية المفروضة على الشركات التي كان يتعامل معها سابقا، بحيث كانت المعدلات تفرض بشكل تدريجي. يتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

السعر	مبلغ الربح الصافي
10%	يقل او يساوي 300.000
20%	من 300.001 الى 1.000.000

1435 (12 ماي 2014)، الجريدة الرسمية عدد 6264 الصادرة بتاريخ 14 شعبان 1435 (12 يونيو 2014) {، يمنح هذا القانون هيئة القطب المالي للدار البيضاء التوجه الشامل والترويج المؤسساتي للقطب المالي للدار البيضاء.

105 - حسب مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة الراجعة لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة { الصادر بتنفيذها ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ 25 شوال 1397 (9 أكتوبر 1977)، الجريدة الرسمية عدد 3389 مكرر (13 أكتوبر 1977) (1) 13-10-77

{، B.O n ° 3389 bis du، فالمناطق المكونة داخل التراب الجمركي لا يسري عليها كل او بعض القوانين والانظمة الجمركية

106 - المادة 19 من المدونة العامة للضرائب 2023

107 - Statistiques, publiées sur le site web de MINISTERE DE L'ECONOMIE DES FINANCES ET DE LA SOUVERAINETE INDUSTRIELLE ET NUMERIQUE, Le lien : <https://www.economie.gouv.fr>.

يُفوق 1.000.000	31%
------------------------	------------

وبالرجوع الى المادة 19 من المدونة العامة للضرائب، يتضح ان التعديلات التي عرفتھا المعدلات الضريبية على الشركات، سيتم فرضها بشكل تدريجي في افق الوصول الى مبلغ موحد سنة 2026، مما يدل على ان المشرع يعمل على تنزيل مقتضيات قانون الاطار رقم 69.19 المتعلق بالاصلاح الجبائي¹⁰⁸.

وحسب المادة 247 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على أن أسعار الضريبة على الشركات المفروضة قبل فاتح يناير 2023 سيتم رفعها أو تخفيضها أو الحفاظ عليها، حسب الحالة، برسم كل سنة من السنوات المالية المفتوحة خلال الفترة الانتقالية السالفة الذكر.

بالإضافة إلى الرفع من الضريبة على مؤسسات الائتمان من 35 في المائة إلى 40 في المائة فيأفق 2026 وذلك ما نصت عليه المادة 19 من المدونة العامة للضرائب المشار إليها سابقا «...40 في المائة، في ما يخص مؤسسات الائتمان والهيئات المعتمدة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الإيداع والتدبير ومقاولات التأمين وإعادة التأمين».

في مقابل هذا عمل المشرع من خلال المادة 19 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023 على تخفيض الضريبة المحجوزة في المنبع المطبق على مبلغ عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتمدة في حكمها من 15 في المائة إلى 10 في المائة وذلك وفق نهج تدريجي على مدى أربع سنوات.

يتضح مما سبق أن الضريبة على الشركات تميزت خلال العقد الماضي بتغييرات متكررة في جدول الضريبة على الشركات، وهكذا تم الانتقال من معدل مشترك قدره 30

¹⁰⁸ - القانون - الإطار رقم 69.19 المتعلق بالاصلاح الجبائي، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.21.86 صادر في 15 من ذي الحجة 1442 (26 يوليو 2021)، الجريدة الرسمية عدد 7007 - 15 ذو الحجة 1442 (26 يوليو 2021)، الصفحة : 5684.

في المائة لجميع الشركات، بمعدلاستثنائي قدره 37 في المائة للبنك المركزي والبنوك وشركات التأمين، إلى المقياس التناسبي، ثم إلىالمقياس التدريجي، وفي مقابل هذا ونتيجة للمستجدات الجبائية التي حملها قانون المالية لسنة 2023 حاول المشرع الضريبي الرجوع إلى النسب المشتركة للضريبة لأجل تحقيق عدالة ضريبية، وتجاوزالإكراهات التي كانت تخلفها المعدلات التدريجية والتصاعدية، إلا أنه في حقيقة الأمر فالضريبة النسبية¹⁰⁹ او الثابتة لا تساعد في اقرار نظام ضريبي عادل، بقدر ما تخدم رجال المال والمؤسسات المالية الكبرى، فصندوق النقد الدولي يعد من اكبر المدافعين على المعدل النسبي بحجة تعزيز الاستثمار1.

من خلال هذا سيبين الجدول التالي أهم ماجاء به قانون المالية لسنة 2023 من اصلاح على مستوى سعر الضريبة لمدة اربع سنوات القادمة:

السنوات	2022	2023	2024	2025	2026
مبلغ الربح الصافي					
أقل من 300.000 درهم	10%	12,5%	15%	15,5%	20%

¹⁰⁹- الضرائب النسبية هي ضرائب تفرض بنسبة ثابتة مهما كانت قيمة الدخل الخاضع للضريبة، كأن تفرض ضريبة على الدخل 10 في المائة ، وينطبق هذا السعر على كل الدخل كبيرها وصغيرها، ومن ثم فهي لا تحقق العدالة الضريبية لعدم وجود مساواة في التضحية بين المكلفين ، إذ يكون العبء النسبي للضريبة أكبر على الممولين اصحاب الدخل المنخفضة عنه بالنسبة لاصحاب الدخل المرتفعة، راجع خالد علي و عمر غنام ، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية ، منشورات شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، تموز 2019، الصفحة : 5.

بين 300.000 و 1.000.000 درهم	20%	20%	20%	20%	20%
بين 1.000.000 و 100.000.000 درهم	31%	28,25%	25,5%	22,75%	20%
أكثر من 100.000.000 درهم	31%	32%	33%	34%	35%

سنقدم امثلة حول الفرق بين السعر العادي للضريبة على الشركات ما قبل قانون المالية لسنة 2022، وما بعد قانون المالية 2022

& التمرين الأول: يهـم السعر العادي للضريبة على الشركات قبل قانون المالية 2022

حصلت شركة x على ربح صافي يقدر ب 1.000.000 درهم

سنقسم المبلغ على اسعار الخانات الثلاث كما جاء في جدول السعر العادي:

الخانة الاولى: 300.000 درهم سيؤدي عنها سعر 10%

الخانة الثانية: 1.000.000 – 300.000 = 700.000

اذن سيؤدي 20% عن مبلغ 700.000

حساب مجموع ما يجب اداءه:

$$300.000 \times 10\% = 30.000 \text{ DH} \bullet$$

$$700.000 \times 20\% = 140.000 \text{ DH} \bullet$$

اذن مجموع ما يجب ادائه هو $170.000 \text{ DH} = 140.000 + 30.000$

& التمرين الثاني: يهتم السعر العادي للضريبة على الشركات في ظل الاصلاح الجديد لقانون المالية 2023

حصلت شركة Y على ربح صافي يقدر ب 1.000.000 درهم

طبقا للسعر النسبي الذي جاء به قانون المالية 2023 فان :

الضريبة التي ستؤديها الشركة Y هي كالتالي:

$$1.000.000 \times 20\% = 200.000 \text{ DH}$$

ما يمكن استنتاجه من خلال التمرين الاول و الثاني ، ان هناك تفاوت بين السعر الواجب ادائه لادارة الضرائب ، ما قبل قانون المالية 2022 وبعد هذا القانون، مما يؤدي الى عدم تحقيق العدالة الجبائية.

ب: السعر النوعي للضريبة على الشركات

سنقف عند :

1: الضريبة المحجوزة في المنبع

♦نسبة 5 في المائة من مبلغ المكافآت المشار إليها في المادة 15 المكررة أعلاه، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، المخولة للأشخاص الاعتباريين الخاضعين للضريبة على الشركات والمؤدة من طرف الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات والمقاولات العمومية والشركات التابعة لها؛

* نسبة 20 % دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، من مبلغ الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، وعائدات شهادات الصكوك؛

* نسبة 10 في المائة من مبلغ عوائد الأسهم والحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، بحيث تم الانتقال من سعر 15 في المائة إلى سعر 10 في المائة وذلك سيكون بشكل تدريجي وفق الشكل التالي:

- 13,77 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2023؛
- 12,5 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2024؛
- 11,25 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2025
- 10 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2026

2: الضريبة على شركات القطب المالي للدار البيضاء

كان يحدد أساس فرض الضريبة على المقرات الجهوية أو الدولية المكتسبة لصفة القطب المالي للدار البيضاء، كما يلي:

* في حالة تحقيق ربح، المبلغ الأعلى الناتج عن المقارنة بين الحصيلة الخاضعة للضريبة ومبلغ % 5 من تكاليف تسيير المقرات المذكورة.

* وفي حالة تحقيق عجز 5 فالمائة من تكاليف تسيير المقرات المذكورة.

أما مع قانون المالية لسنة 2023 تم الرفع من نسبة الضرائب إلى 20 في المائة في أفق 2026¹¹⁰

وأخذا بعين الاعتبار للنهج التدريجي على أربع سنوات المعتمد للرفع من سعر الضريبة على الشركات المطبق على شركات الخدمات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء"، والشركات التي تعمل في مناطق التسريع الصناعي، تم تحديد هذا الفرض على الشكل التالي:

* 16,25 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2023؛

¹¹⁰المادة 247 من المدونة العامة للضرائب 2023

* 17,50 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2024؛

* 18,75 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2025؛

* 20 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2026.

وحسب المادة 247-XXXVII"واو" من المدونة العامة للضرائب على حدود النسبة المعتمدة لتكوينمخصصات مؤن الاستثمار من لدن هذه الشركات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء" برسمكل سنة محاسبية مفتوحة خلال الفترة الممتدة من فاتح يناير 2023 إلى غاية 31 ديسمبر، 2026 كمايلي:

* 7.7 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2023؛

* 14,30 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2024؛

* 20 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2025؛

* 25 في المائة برسم السنة المحاسبية المفتوحة ابتداء من فاتح يناير 2026.

وخلاصة يمكن القول على أن بأن المقترضات المتعلقة بالضريبة على الشركات كما تطرق إليها قانونالمالية لسنة 2023 الغاية منها هو محاولة تعزيز الفرض المبني على أساس، ونسب جديدة الهدف منهاهو توحيد أسعار المفروضة عليها.

ج: السعر الجزافي

يتم تحديد السعر الضريبي جزافيا على مكلفين من ذوي نشاطات اقتصادية محددة الحجم، حيث أنهؤلاء المكلفين لا يمسون دفاتر محاسبية منتظمة، وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة تطبيقها، إذيقدر الدخل الخاضع للضريبة بطريقة تقريبية اعتمادا على بعض المؤشرات والقرائن المتعلقة بالنشاط الإقتصادي، كما أنها لا تؤدي الى التدخل المباشر في شؤون المكلف إذ لا يطلب منه الإفصاح عن كلالمعلومات والالتزامات كما في التقدير الحقيقي، أما فيما يتصل بدائرة ضريبة الدخل فإن هذه الطريقةتعفيها من التحقق الضريبي

وخاصة فيما يتعلق بالدفاتر المحاسبية، لكن يعاب على هذه الطريقة، أن التقدير يكون تقريبا وناقصا لأنه يعتمد على تقدير الدخل الضريبي بشكل أقل من الواقع وهذا يؤثر سلبا على العائدات الضريبية.

إن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية لأنها لا تأخذ الظروف الاجتماعية للمكلف بعين الاعتبار عند التطبيق العملي كما يصعب في معظم الأحوال ترك الوصول إلى نتائج صحيحة في تحديد الدخل الحقيقي للمكلف.

وفي المغرب يطبق السعر الجزافي بأسعار على الشركات غير المقيمة، يحدد سعر ومبالغ الضريبة الجزافية كما يلي:

- 8%
- 25.000 دولار أمريكي سنويا؛
- 500 دولار أمريكي سنويا.

ما يلاحظ بأن المغرب لم يعد يعمل بالنظام الجزافي إلا استثناء في بعض الحالات القليلة، نظرا لعدم تحقيق العدالة الضريبية.

د: السعر الأدنى

يعتبر الحد الأدنى للضريبة مبلغ الضريبة الدنيا الذي يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات دفعه ولو في غياب الربح. وقد تم سن الحد الأدنى للضريبة في 21 يناير 1987 وذلك لأنه كانت هناك بعض الشركات والمقاولات التي تصرح بنتيجة سلبية، وذلك قبل دخول مقتضيات المساهمة الدنيا حيز التطبيق فهي كانت لتؤدي أية ضريبة ما عدا ضريبة التضامن الوطني الحد الذي كان يتراوح ما بين 1500 و3000 درهم.

ونفس الإشكالية عاشتها الإدارة الضريبية الفرنسية حيث تم تطبيق الضريبة الدنيا الجزافية ابتداء من سنة 1974. حيث اتضح أن أكثر من 45% من الشركات الفرنسية تصرح بنتيجة سلبية، وبالتالي كان الهدف من سن هذه المساهمة الدنيا الجزافية محاربة الغش

الضريبي وإجبار تلك الشركات التي تصرح بالعجز على المساهمة في تمويل النفقات العمومية.

إضافة إلى قواعد تطبيق المساهمة الدنيا تتلخص في تحديد المساهمة الدنيا وفترة الإعفاء من أدائها وطرق دفعها للخزينة والتي عرفت عدة تعديلات إلى حدود اللحظة. فحسب المادة 144 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023، يعتبر حداً أدنى للضريبة مبلغ الضريبة الدنيا الذي يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل دفعه ولو في غياب ربح. أو الذي يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الواجبة على الشركات، باستثناء الشركات غير المقيمة الخاضعة للضريبة الجزافية وفقاً أحكام المادة 16 أعلاه، عن حد أدنى في كل سنة محاسبية، مهما كانت الحصيلة الخاضعة للضريبة التي حققتها الشركة خلالها. وتغفى الشركات غير الحاصلة على امتياز تسيير مرفق عمومي من الحد الأدنى طوال 53 شهراً الأولى الموالية لبداية نشاطها، ويسقط هذا الإعفاء في حالة عدم مزاوله الشركة لنشاطها داخل أجل 39 شهراً من تاريخ التأسيس.

يتكون أساس احتساب الحد الأدنى للضريبة من مبلغ الحاصلات التالية دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة:

* رقم الأعمال وعائدات الاستغلال الأخرى المشار إليها في المادة 9 (أ - "ألف" - 1° و 5°) أعلاه،

* العائدات المالية المشار إليها في المادة 9 (أ - "باء" - 1° و 2° و 3°) أعلاه،

* الإعانات والهبات المتسلمة من الدولة أو الجماعات المحلية أو الغير، المدرجة ضمن عائدات الاستغلال المشار إليها في المادة 9 (أ - "ألف" - 4°) أعلاه أو العائدات غير الجارية المشار إليها في المادة 9 (أ - "جيم" - 2° و 4°) أعلاه أوهما معا....

وتجب الإشارة بأنه لا يمكن أن يقل مبلغ الحد الأدنى للضريبة حتى في حالة غياب رقم أعمال عن ثلاثة آلاف (3000) درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الشركات، حيث

يستفاد أن المشرع المغربي حاول التقليل من نسبة الحد الأدنى للضريبة خلافا لقانون المالية لسنة 2022 وما قبله.

3- طريقة تحديد السعر الضريبي العادي

إذا افترضنا مثلا أن الضريبة الواجبة بالنسبة للسنة المحاسبية 2020، قد اعتمدت على نتيجة السنة المحاسبية 2019 كسنة مرجعية، فالمشرع يفترض أن النتيجة المحصل عليها سنة 2020 ستكون بالضرورة هي المسجلة سنة 2021 .

عند اختتام السنة المحاسبية، تقوم الشركة بمقارنة النتيجة الفعلية المحصل عليها مع نتيجة السنة المرجعية التي اعتمدت لحساب الدفعات فتكون آنذاك أمام ثلاث حالات:

* **الحالة الأولى:** النتيجة الفعلية أكبر من نتيجة السنة المرجعية، في هذه الحالة ستكون الشركة ملزمة بأداء الفارق.

* **الحالة الثانية:** حالة أن تكون النتيجة الفعلية أصغر من نتيجة السنة المرجعية، ففي هذه الحالة تقوم الشركة تلقائيا باستنزال زائد الضريبة الذي دفعته من الدفعة الاحتياطية الأولى الحال أجلها، وإن اقتضى الحال من باقي الدفعات الأخرى، ويرد الباقي المحتمل تلقائيا إلى الشركة.

* **الحالة الثالثة:** النتيجة الفعلية تساوي نتيجة السنة المرجعية، وفي هذه الحالة تكون الشركة لادائنة ولا مدينة.

ويتم حساب مبلغ الضريبة وفقا للقواعد والمبادئ التالية:

الدخل الإجمالي - التكاليف = الربح الخاضع للضريبة

الربح الخاضع للضريبة × النسبة المئوية = مبلغ الضريبة

الدخل الإجمالي: حيث يتكون الدخل الإجمالي من:

• رقم المعاملات؛

- المحصولات التبعية المحصولات المالية؛
- كلفة ما تنجزه الشركة لنفسها؛
- الأرباح الاستثنائية؛
- فائض قيمة الأصول عند بيعها؛
- مساعدات الدولة والجماعات المحلية وإعانات الغير¹¹¹.

التكاليف: وتتضمن التكاليف ما يلي:

- شراء المواد والمنتجات؛
- مصاريف اليد العاملة والتكاليف المرتبطة بها؛
- المصاريف العامة؛
- مصاريف التأسيس؛
- الضرائب والرسوم باستثناء الضريبة على الشركات؛
- القيم الإندثارية السنوية؛
- الاحتياطات؛
- المصاريف المالية؛
- التبرعات؛
- الخسارة¹¹².

يتم أداء الضريبة يكون في حالتين:

الحالة الأولى: عندما يكون مبلغ الضريبة أكبر من الحصة الدنيا، عندئذ سيتحصل مبلغ ضريبة مهما بلغ حجمه.

الحالة الثانية: عندما يكون مبلغ الضريبة أصغر من الحصة الدنيا، عندها ستتحمل الشركة

الحصة الدنيا للضريبة، التي تساوي كما سبقت الإشارة إلى ذلك 3000 درهم.

¹¹¹المادة 6 من القانون 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات.
¹¹²المادة 7 من القانون 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات.

رابعاً: أمثلة تطبيقية

التطبيق الاول:

حصلت شركة على دخل اجمالي قدره 800.000 درهم، وانفقت من اجل الحصول عليه مبلغ 300.000 درهم.

إذن الربح الصافي الخاضع للضريبة هو:

$$800.000 \text{ dh} - 300.000 \text{ dh} = 500.000 \text{ dh}$$

بالتالي فإن مبلغ الضريبة هو:

$$500.000 \text{ dh} \times 20\% = 100.000 \text{ dh}$$

➤ تؤدى الدفعة الأولى قبل 31 مارس، وقدرها:

$$100.000 \text{ dh} \times 25\% = 25.000 \text{ DH}$$

➤ تؤدى الدفعة الثانية قبل 30 يونيو، وقدره:

$$100.000 \text{ dh} \times 25\% = 25.000 \text{ DH}$$

➤ تؤدى الدفعة الثالثة قبل 30 شتنبر ، وقدرها:

$$100.000 \text{ dh} \times 25\% = 25.000 \text{ DH}$$

➤ تؤدى الدفعة الرابعة قبل 31 دسمبر، وقدرها

$$100.000 \text{ dh} \times 25\% = 25.000 \text{ DH}$$

التطبيق الثاني:

قامت شركة بالعمليات التالية:

1: حققت رقم اعمال بمبلغ 500.000 درهم

2: بلغت محصولاتها المالية 200.000 درهم

3: حصلت على اعانات من الدولة قدرها 20.000 درهم

4: باعت مجموعة من الآلات استخدمت في الانتاج وحقت ربحا بمبلغ 10.000 درهم

5: استأجرت عقارا للقيام بنشطتها بقيمة 70.000 درهم في الشهر

6: تشغل 15 عاملا، تدفع لكل واحد منهم مرتبا قدره 2500 درهم في الشهر

7: اشترت مواد أولية بمبلغ 25.000 درهم

لحساب الضريبة في هذه المسألة، يتعين استخراج الدخل الصافي وهو الفرق بين الدخل الاجمالي والتكاليف:

الدخل الاجمالي يتكون من:

1: 500.000 درهم

2: 200.000 درهم

3: 20.000 درهم

4: 10.000 درهم

اذن الدخل الاجمالي يساوي:

$$500.000 + 200.000 + 20.000 + 10.000 = 730.000 \text{ DH}$$

التكاليف هي:

5: 70.000 درهم

6: 15 عاملا X 12 شهر X 2500 درهم = 450.000 درهم

7: 100.000 درهم

يتضح ان نفقات الشركة تساوي:

$$70.000 + 450.000 + 100.000 = 620.000 \text{ DH}$$

الدخل الصافي:

$$730.000 \text{ DH} - 620.000 \text{ DH} = 110.000 \text{ DH}$$

بالتالي مبلغ الضريبة هو:

$$110.000 \times 20\% = 22.000 \text{ DH}$$

مبلغ الضريبة هو 22.000 درهم، يتم تقسيطه على اربع دفعات حسب نفس طريقة تطبيق الاول.

الفقرة الثانية : تحصيل الضريبة على الشركات

التحصيل طبقا للمادة الاولى من مدونة تحصيل الديون العمومية¹¹³ هو مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف الى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والانظمة الجاري بها العمل، او ناتجة عن احكام وقرارات القضاء او عن الاتفاقات.

لكنه في الضريبة على الشركات يحيل على مختلف الوسائل التي يتم اعتمادها قصد جباية هذه الضريبة من ذمة الملزمين بها، والتي حصرها المشرع المغربي في التحصيل بواسطة الأداء التلقائي أو عن طريق الحجز من المنبع او التحصيل بواسطة الجدول¹¹⁴.

¹¹³ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000)، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000) الصفحة 1256.
¹¹⁴ محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 59 الطبعة الثانية 2005، الصفحة 56.

وعلى هذا الاساس سنتحدث عن التحصيل بواسطة الاداء التلقائي (أولاً)، والتحصيل عن طريق الحجز في المنبع (ثانياً)، واخيراً التحصيل عن طريق الجدول (ثالثاً).

أولاً: التحصيل بواسطة الأداء التلقائي

تؤدي الضريبة على الشركات عن السنة المحاسبية الجارية في اربع دفعات مقدمة على الحساب منها تساوي كل واحدة 25% من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة مختتمة، وتسمى هذه السنة فيما يلي: " السنة المرجعية"¹¹⁵

فإذا افترضنا مثلاً أن الضريبة الواجبة للسنة المحاسبية 2022 قد اعتمدت على نتيجة السنة المحاسبية 2021 كسنة مرجعية، فالمشرع يفترض ان النتيجة المحصل عليها سنة 2022 ستكون هي المسجلة سنة 2023 عند اختتام السنة المحاسبية، تقوم الشركة بمقارنة النتيجة الفعلية المحصل عليها مع نتيجة السنة المرجعية التي اعتمدت لحساب الدفعات فنكون امام ثلاث حالات:

* **الحالة الأولى:** النتيجة الفعلية أكبر من نتيجة السنة المرجعية، في هذه الحالة ستكون الشركة ملزمة بأداء فارق الضريبة.

* **الحالة الثانية:** النتيجة الفعلية أصغر من نتيجة السنة المرجعية، في هذه الحالة تقوم الشركة تلقائياً، بخصم زائد الضريبة الذي دفعته من الدفعة الاحتياطية الأولى الحال أجلها، وإن اقتضى الحال من باقي الدفعات الأخرى، ويرد الباقي تلقائياً إلى الشركة.

* **الحالة الثالثة:** النتيجة الفعلية تساوي نتيجة السنة المرجعية، وفي هذه الحالة تكون الشركة لا دائنة ولا مدينة.

تقوم الشركة تلقائياً بأداء الدفعات المقدمة على الحساب إلى قابض إدارة الضرائب التابع له مقرها أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، وذلك قبل انقضاء الشهر الثالث والسادس والتاسع والثاني عشر من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية، وتشفع كل دفعة بإعلام مطابق

¹¹⁵ - ماء العينين الشيخ الكبير، تحصيل الديون العمومية بين ضوابط التشريع واشكال التطبيق، أطروحة لنيل الدكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال- جامعة محمد الخامس الرباط- الموسم الدراسي 2018/2019، الصفحة : 15.

لمطبوع نموذجي تعدده الإدارة يؤرخه ويوقعه الطرف الدافع¹¹⁶. في حالة غياب ربح، يجب أداء مبلغ الحد الأدنى للضريبة في دفعة واحدة قبل انصرام الشهر الثالث من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية¹¹⁷.

يعفى المستغلون الفلاحيون الخاضعون للضريبة من أداء الدفعات المقدمة على الحساب المستحق خلال السنة المحاسبية الأولى لفرض الضريبة، ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الواجبة على الشركات، باستثناء الشركات غير المقيمة الخاضعة للضريبة الجرافية، عن حد ادني في كل سنة محاسبية، مهما كانت الحصيلة الخاضعة للضريبة التي حققتها الشركة خلاله، يجب على الشركات أن تدفع مبلغ الضريبة على الشركات المستحقة لدى قابض إدارة الضرائب، وإذا كانت السنة المرجعية تقل عن 12 شهرا، يحسب مبلغ الدفعات على اساس الضريبة المستحقة عن السنة المذكورة مقسمة الى 12 شهرا، وإذا كانت السنة المحاسبية الجارية تقل عن 12 شهرا، وجب أن تودي من كلفتة منها تقل عن ثلاثة أشهر أو تساويها دفعة على الحساب تؤدي قبل القضاء الفترة المعنية¹¹⁸.

فيما يتعلق بالشركات المعفاة مؤقتا من أداء مبلغ الحد الأدنى والشركات المعفاة من مجموع الضريبة على الشركات، تكون السنة المحاسبية المرجعية هي آخر سنة محاسبية طبقت برسمها الإعفاءات المذكورة، وحينئذ تحدد الدفعات المستحقة عن السنة المحاسبية الجارية استنادا إلى مبلغ الضريبة أو مبلغ الحد الأدنى الذي كان يستحق دفعه في حالة عدم الإعفاء، وذلك مع تطبيق الأسعار التي تخضع لها الشركات المعنية برسم السنة المحاسبية الجارية، وإذا اعتبرت الشركة أن مبلغ دفعة أو دفعات على الحساب متعلقة بسنة محاسبية يساوي أو يفوق الضريبة التي ستكون مستحقة عليها عن السنة المذكورة، جاز لها أن تكف عن أداء دفعات أخرى، على أن تضع تصريحا بذلك مؤرخا وموقعا يكون مطابقا لمطبوع نموذجي تعدده الإدارة وتقدمه إلى مفتش الضرائب¹¹⁹.

¹¹⁶ عبد الفتاح بلخال، مرجع سابق، الصفحة : 109.

¹¹⁷ المادة 170 من المدونة العامة للضرائب سنة 2023.

¹¹⁸ المادة 170 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

¹¹⁹ المادة 170 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

وتقوم الشركات غير المقيمة التي اختارت الضريبة الجزافية بدفع الضريبة المستحقة عليها تلقائيا خلال الشهر الذي يلي قبض كل مبلغ لدى قابض إدارة الضرائب. يجب أن يكون أداء الضريبة المفروضة على الشركات غير المقيمة برسم زائد القيمة الناتج عن تفويتات القيم المنقولة المحققة بالمغرب مصحوبا بالإقرار بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة دون الإخلال بتطبيق الأعيرة والزيادات، وتحسب الضريبة المفروضة على أساس زائد القيمة المحقق بالسعر العادي للضريبة، وتشفع كل دفعة بإعلام مطابق لمطبوع نموذجي تعده الإدارة يؤرخه ويوقعه الطرف الدافع.

وفي حالة التوقف الكلي للشركة عن مزاولة نشاطها أو تغيير في شكلها القانوني يؤدي إلى إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الإحداث شخص اعتباري جديد، فإن زائد الضريبة المدفوع من قبل الشركة يتم استرداده تلقائيا داخل أجل ثلاثة اشهر الموالية للشهر الذي تم خلاله ايداع الاقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة لفترة النشاط الاخيرة او ايداع الاقرار المتعلقة بالنتيجة النهائية بعد اختتام العمليات¹²⁰

ثانيا: التحصيل عن طريق الحجز في المنبع

تقوم الشركة المتعاقدة أو الدافعة لمبالغ معينة بتحصيل المبالغ الضريبية المستحقة لفائدة الخزينة، وتوريدها لصندوقها عوض الشخص المعنوي أو الذاتي المتعامل معها كخدمة يسديها لفائدتها وقد تكون مقرونة في بعض الاحيان بالزامية الاقرار ايضا¹²¹.

تدفع الضريبة المحجوزة في المنبع على العوائد المشار إليها في المواد 13 و 14 و 14 المكررة و 15 و 15 المكررة أعلاه، خلال الشهر الموالي لشهر الأداء، أو لوضعها رهن الإشارة أو تقييدها في الحساب، لقابض إدارة الضرائب التابع له الموطن الضريبي أو المقر الإجتماعي أو المؤسسة الرئيسية بالمغرب للشخص الذاتي أو المعنوي الذي أسندت إليه الزامية القيام بالحجز في المنبع.

¹²⁰المادة 170 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

¹²¹المصطفى القرشي، محاضرات في القانون الجبائي المغربي، مرجع سابق، الصفحة : 60.

- في الحالة المشار إليها في المادة 160 II - أعلاه، يجب دفع الضريبة فيما يخص أداء المكافآت خلال الشهر الموالي للشهر المحدد في عقد الاعمال أو الخدمات.

- يرافق كل دفع ورقة إعالم وفق نموذج تعده الادارة¹²².

انطلاقاً من المادة اعلاه يتم تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع في النقاط التالية:

1- تدفع الضريبة المحجوزة في المنبع على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها وحاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، ثم المبالغ الاجمالية المقبوضة من الاشخاص الذاتيين والمعنويين غير المقيمين، خلال الشهر الموالي لشهر الاداء او لوضعها رهن الاشارة او تقييدها في الحساب لقابض ادارة الضرائب التابع له الموطن الذاتي والاعتباري الذي اسندت اليه امكانية قيام الحجز في المنبع¹²³.

2- في حالة ما اذا تم دفع مكافئات عن طريق الشخص غير المقيم لفائدة الشخص الطبيعي او المعنوي غير المقيم يجب دفع الضريبة فيما يخص اداء المكافئات خلال الشهر الموالي من الشهر المحدد في عقد العمال والخدمات.

إن ما تنبغي الاشارة اليه هو أنه يرفق كل دفعة ورقة اعلان وفق مطبوع نموذجي تعده الادارة مؤرخة وممضاة من الطرف المؤدي مع البيانات الخاصة بالإقرار بعوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها¹²⁴.

ثالثاً : التحصيل عن طريق الجدول

بالرجوع الى المادة 172 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023، نجدها حددت حالتين للتحصيل الضريبة على الشركات عن طريق الجدول:

¹²²المادة 171 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

¹²³المادة 152 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

¹²⁴المادة 152 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

- اذا لم تدفع الشركة تلقائيا لقاibus ادار الضرائب التابع له المكان الذي يوجد فيه مقرها او مؤسسيتها الرئيسية بالمغرب، الضريبة المسحقة عليها وكذلك ان اقتضى الحال، الذعائر والزيادات المرتبطة بها.
- في حالة فرض الضريبة تلقائيا او تصحيح مبلغ الضرائب وفق ما هو منصوص عليه في المواد 220 و 221 و 221 المكرر و 22 و 228 و 229 .
- غير أنه، لا يتم إصدار الضريبة اذا كان مبلغها يقل عن مائة (100) درهم.

الفقرة الثالثة : الجزاءات

عند البحث في الجزاءات نجد أن هناك جزاءات مشتركة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة ، وأخرى مشتركة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل ، وهناك جزاءات خاصة بالضريبة على الشركات.

أولا : الجزاءات المشتركة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل.

وهذه الجزاءات هي كالآتي :

أ: جزاءات ناتجة عن عدم الإيداء أو الإيداء المتأخر بالإقرارات الضريبية والعقود والإتفاقات

تنص المادة 184 من المدونة العامة للضرائب، على أن الجزاءات الناتجة عن عدم الإيداء أو الإيداء المتأخر بالإقرارات الضريبية والعقود والإتفاقات تطبق زيادات قدرها 5% و 15% و 20% بالنسبة للإقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة وزائد القيمة والدخل العام والدخول العقارية " والأرباح العقارية وأرباح رؤوس الأموال المنقولة ورقم الأعمال والرسم على عقود التأمين والعقود والإتفاقات في الحالات التالية:

- 5 % في حالة إيداع الإقرارات والعقود والإتفاقات داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير؛

- وفي حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية؛
- 15% في حالة الإدلاء بالإقرارات والعقود والاتفاقات بعد أجل ثلاثين (30) يوماً المذكور؛
- 20% في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كاف.

تحتسب الزيادات السالفة الذكر على مبلغ:

1- إما الضريبة المطابقة لربح أو دخل عام أو زائد القيمة أو دخول عقارية أو أرباح عقارية أو أرباح رؤوس أموال منقولة أو رقم أعمال السنة المحاسبية، وإما الواجبات التكميلية المستحقة؛

2- وإما الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة 144 أعلاه إذا كان يجاوز مبلغ الضريبة المستحقة الأنفة الذكر، أو إذا تبين من الإقرار الناقص أو المدلى به بعد انصرام الأجل وجود حصيلة ليس فيها ربح أو حصيلة فيها عجز؛

3 - وإما الضريبة التي وقع التدليس فيها أو التملص منها أو تعريضها للضياع؛

4 - وإما الواجبات المجردة المستحقة؛

5- وإما الواجبات التي كان من الواجب فرضها والمتعلقة بالدخول والأرباح المعفاة.

ولا يمكن أن يقل مبلغ الزيادة الأنفة الذكر على:

• خمسمائة (500) درهم في الحالات المشار إليها في 1 و 2 و 3 و 5 أعلاه؛

• مائة (100) درهم فيما يخص الإقرار برقم أعمال المقاول الذاتي؛

• مائة (100) درهم في الحالة المشار إليها في 40 أعلاه.

غير أنه عند كل إقرار ناقص أو غير كاف، تطبق غرامة قدرها خمسمائة (500) درهم إذا لم يكن للعناصر الناقصة أو المتضاربة تأثير على أساس الضريبة أو تحصيلها، وتحدد

هذه الغرامة في مائة (100) درهم بالنسبة للإقرار الناقص أو غير الكافي لرقم أعمال المقاول الذاتي.

وتطبق زيادة قدرها 0.5% في حالة عدم الإدلاء أو الإدلاء خارج الأجل المنصوص عليها في المادة 128 بالعقود والاتفاقات المعفاة من واجبات التسجيل والمتعلقة بالعمليات المشار إليها بالمادة 127 من مدونة الضريبة .

غير أن زيادة 0.5 % تخفض إلى 0.25% في حالة الإدلاء بالعقود والاتفاقات المشار إليها أعلاه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير. وتحتسب الزيادة على الأساس الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 131 ، على ألا يقل مبلغها على خمسمائة (500) درهم وألا يزيد على مائة ألف (100.000) درهم¹²⁵.

ب : الجزاءات عن مخالفة الأحكام المتعلقة بحق الاطلاع

أيضا نجد الجزاءات عن المخالفات للأحكام المتعلقة بحق الاطلاع المنصوص عليها في المادة 185 من نفس القانون، تطبق في هذا الإطار غرامة تهديدية يومية قدرها خمسمائة (500) درهم في حدود خمسين ألف (50.000) درهم على الأشخاص الذين لا يدلون بالمعلومات المطلوبة داخل الأجل والشروط المنصوص عليها في المادة 214¹²⁶.

¹²⁵المادة 184 من المدونة العامة للضرائب سنة 2023.
¹²⁶تنص المادة 214 من المدونة العامة للضرائب سنة 2023 على انه: " بصرف النظر عن جميع الأحكام المخالفة ، يجوز إدارة الضرائب كي تتمكن من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تفيد في ربط ومراقبة الضرائب و الواجبات والرسوم المستحقة على الغير، وكذا لتبادل المعلومات مع إدارات الضرائب الأجنبية بموجب التفافيات أو الاتفاقات الدولية ، أن تطلب، حسب كفافيات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 أدناه الاطلاع على:

1°- الأصل أو تسليم النسخ على حامل مغناطيسي أو على ورق أو على كل حامل معلوماتي لما يلي:

(أ) وثائق المصلحة 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؛

(ب) السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل وكذا جميع العقود والمحررات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون

غير أن هذه المقتضيات لا تطبق على القضاة المكلفين بالتوثيق وعلى إدارات الدولة والجماعات الترابية ، تفرض هذه الغرامة التهديدية اليومية عن طريق الجدول أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص. ، وعند الإقتضاء الإقامة الضريبية للمستفيدين الفعليين من هذه الحسابات، المنصوص عليهم في المادة 214 ، وتطبق غرامة قدرها 2000 درهم عن كل حساب عند الإخلال بالإلتزام المتعلق بالتعريف بالمعلومات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 214، غرامة قدرها 1500 عن كل صاحب حساب وتطبق نفس الغرامة عند إدلاء أصحاب الحسابات عمدا بمعلومات خاطئة للهيئات السالفة الذكر.

نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم.

غير أن حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها لتقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي.

2° - سجلات التضمين التي يمسكها القضاة المكلفين بالتوثيق.

يمارس حق الإطلاع بأماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعنيين أو مؤسستهم الرئيسية، ما عدا إذا قدم المعنيون بالأمر المعلومات كتابة أو سلموا الوثائق مقابل إيصال لمأموري إدارة الضرائب

.تقدم المعلومات والوثائق المشار إليها أعلاه إلى مأموري إدارة الضرائب المحلفين الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مساعد.

يجب أن تقدم طلبات الإطلاع المشار إليها أعلاه كتابة، ويجب أن تبيّن نوعية المعلومات والوثائق المطلوبة والسنوات المحاسبية أو الفترات المعنية وكذا شكل ونوع وحامل هذه المعلومات والوثائق. يجب أن تقدم المعلومات والوثائق المشار إليها أعلاه إلى الإدارة الضريبية طبقا للطلبات المذكورة خلال أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما التي تلي تاريخ تسلم هذه الطلبات، ويجب أن تكون كاملة وذات قوة ثبوتية وصدقية .

II. - يجوز لإدارة الضرائب أن تطلب الإطلاع على المعلومات لدى إدارات الضرائب التابعة للدول التي أبرمت مع المغرب اتفاقيات أو اتفاقات تمكن من تبادل المعلومات لأغراض جبائية .

III. - ألف - يجب على المنشآت التي أنجزت عمليات منشآت توجد خارج المغرب والتي ترتبط معها بعلاقة تبعية مباشرة أو غير مباشرة المشار إليها في المادة 210 (الفقرة الخامسة) أعلاه، الإدلاء لإدارة الضرائب بطريقة إلكترونية، وفق اللائحة والكيفيات المنصوص عليها بنص تنظيمي، بالوثائق التي تمكن من تبرير سياسة أثمان التحويل التي تعتمد عليها والمنتمنة لما يلي:

والمعلومات المتعلقة بجميع أنشطة المنشآت التي بينها علاقة تبعية والسياسة العامة لأثمان التحويل الممارسة وتوزيع الأرباح والأنشطة على الصعيد العالمي؛ و

ملف محلي يحتوي على المعلومات الخاصة بالمعاملات التي تنجزها المنشأة الخاضعة لفحص معالمنشآت السالفة الذكر التي لها علاقة تبعية معها. المحاسبية يتم الإدلاء بالوثائق المذكورة من لدن المنشآت السالفة الذكر عندما :

يفوق أو يساوي رقم معاملاتها المحقق والمصرح به دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة خمسين (50) مليون درهم؛

-أو يفوق أو يساوي إجمالي أصولها المبينة في الموازنة عند اختتام السنة المحاسبية المعنية خمسين (50) مليون درهم.

-في حالة عدم تقديم الوثائق المذكورة كلا أو جزءا خلال فحص سنة محاسبية معينة، يدعى الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه لتقديم الوثائق الناقصة داخل أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسلم طلب تقديم الوثائق المذكورة ...".

ج : الجزاءات المترتبة على عدم الإحتفاظ بالوثائق

أيضا الجزاءات المترتبة على عدم الإحتفاظ بالوثائق ، فقد نصت المادة 185 المكررة على أنه { ا. دون الإخلال بتطبيق الجزاءات المنصوص عليها في هذه المدونة تطبق غرامة قدرها 50000 درهم عن كل سنة محاسبية على الخاضعين للضريبة الذين لا يحتفظون خلال 10 سنوات بالوثائق المحاسبية أو نسخ منها على حامل معلوماتي وإذا تعذر ذلك على حامل ورقي، طبقا لأحكام المادة 211 أدناه.

ويتم تحصيل هذه الغرامة عن طريق الجدول يرسم السنة المحاسبية التي تم فيها ملاحظة المخالفة ، وذلك دون اللجوء إلى أي مسطرة .

ال. تطبق غرامة قدرها 5.000 درهم عن كل سنة وعن كل حساب يجب الإدلاء به ، عند عدم الإحتفاظ بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في الفقرة 5 من المادة 214 - -
"v" " ألف" أدناه.}

د: جزاءات مطبقة في حالة تصحيح أساس الضريبة

أيضا توجد جزاءات مطبقة في حالة تصحيح أساس الضريبة وهي المنصوص عليها في المادة 186 من المدونة العامة للضرائب ، حيث تنص هذه الأخيرة على أنه:
" تطبق زيادة بسعر 20%:

1 - عند تصحيح حصيلة الأرباح أو رقم الأعمال لسنة محاسبية أو الأرباح العقارية أو الأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة" أو وعاء الرسم على عقود التأمين ؛

2: عند تصحيح حصيلة فيها عجز، ما دام العجز قائما

3 -على كل إغفال أو نقصان أو تقليل في المداخل أو العمليات الخاضعة للضريبة وكل خصم بغير حق أو تحايل يرا الاستفادة من إعفاء أو إرجاع؛

4 -على النقصان في الثمن أو التقدير الملاحظ في العقود أو الاتفاقات عملا

بمقتضيات المادة 220 .

تحتسب زيادة 20% على مبلغ :

-الواجبات المترتبة عن هذا التصحيح

على كل إعادة إدماج تؤثر على نتيجة فيها عجز.

غير أن زيادة 20% السالفة الذكر ترفع إلى 30% بالنسبة للخاضعين للضريبة على القيمة المضافة وللخاضعين لإلزامية حجز الضريبة في المنبع المنصوص عليها في المواد 110 و 111 و 116 و 117 و 156 و 160 المكررة 101 ترفع إلى % 100 زيادتي 20% و30% السالفتي الذكر :

1- إذا ثبت سوء نية الخاضع للضريبة، على إثر استعمال الأساليب المنصوص عليها في المادة أدناه

2- في حالة إخفاء :

*إما في ثمن أو تكاليف بيع عقار أو أصل تجاري أو زيناها أو في مبالغ أوتعويضات مقبوضة من طرف المتخلي عن حق في الإيجار أو عن الاستفادة منوعد بإيجار عقار أو جزء منه، أو في مدرك ناتج عن معاوضة أو قسمة عقارية، وكذا في مختلف التقديرات المثبتة في العقود أو التصريحات؛

* وإما للطبيعة الحقيقية للعقود أو الاتفاقات أو إغفال كلي أو جزئي فيهما يؤدي إلى تصفية واجبات التسجيل بمبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي الذي كان من الواجباداءه.

تطبق زيادة 100% المشار إليها في "باء" - 20 أعلاه مع استيفاء مبلغ أدنقدره ألف (1.000) درهم ، دون الإخلال بتطبيق الذعيرة والزيادة المنصوص عليهما في المادة 208 أدناه.

ذ : الجزاء المترتب على التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك

إن المادة 187 فتتحدث عن الجزاء المترتب على التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك تطبق غرامة تساوي 100% من مبلغ الضريبة المتملص منها على كل شخص ثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، أو ساعد الخاضع للضريبة أو أشار عليه بخصوص تنفيذ الأعمال المذكورة، بصرف النظر عن العقوبة التأديبية إذا كان يمارس وظيفة عمومية. أما المادة التي تليها أي المادة 187 مكررة 1 فتطرق فيها المشرع للجزاء المترتبة على المخالفات المتعلقة بالإقرار الإلكتروني حيث :

تطبق زيادة قدرها 1% على الواجبات المستحقة أو التي كان من الواجب فرضها في غياب الإعفاء، في حالة عدم الوفاء بالالتزامات المتعلقة بالإقرار بطريقة إلكترونية المنصوص عليه في المادة 155.

لا يمكن أن يقل مبلغ الزيادة المذكورة عن ألف (1.000) درهم. ويتم تحصيل الزيادة المشار إليها أعلاه عن طريق الجدول بدون مسطرة .

ثانيا: الجزاءات المشتركة ما بين الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التمبر

وهذه الجزاءات هي كالآتي:

أ : الجزاء المترتب على مخالفة الأحكام المتعلقة بالتصريح بالتأسيس

جاء في المادة 188 من القانون المذكور على أنه يتعرض لغرامة قدرها ألف (1.000) درهم كل خاضع للضريبة، لا يودع في الآجال المحددة، التصريح بالتأسيس المنصوص عليه في المادة 148 أو إقرارا غير صحيح.

وتصدر هذه الغرامة عن طريق جدول التحصيل.

ب : الجزاء المترتب على مخالفة الأحكام المتعلقة بالإقرار في حالة تغيير

مكان فرض الضريبة حسب المادة 189 يتعرض لغرامة قدرها خمسمائة (500) درهم كل خاضع للضريبة لا يقوم بإشعار الإدارة الجبائية بتحويل مقره الاجتماعي أو موطنه الضريبي كما هو منصوص عليه في المادة 149 أعلاه.

ج : الجزاء المترتب على مخالفة الأحكام المتعلقة بعمليات البيع عن طريق الجولات

جاء في المادة 190 على أنه : تطبق غرامة قدرها 1% من مبلغ العملية المنجزة بالنسبة، لكل ضريبة على حدة، على الخاضعين للضريبة المخالفين للأحكام الواردة في المادة 145 وتستوفى الغرامة المنصوص عليها في هذه المادة عن طريق إصدار جدول التحصيل.

د : الجزاءات المترتبة على مخالفة الأحكام المتعلقة بحق المراقبة وبيبرامج

السكن الاجتماعي والسكن المخصص للطبقة الوسطى والإقامات والأحياء والمباني الجامعية جاء في المادة 191 بخصوص الجزاءات المترتبة على مخالفة الأحكام المتعلقة بحق المراقبة وبيبرامج السكن الاجتماعي والسكن المخصص للطبقة الوسطى والإقامات والأحياء والمباني الجامعية على أنه :

"إذا لم يقدم الخاضعون للضريبة الوثائق المحاسبية والثبوتية المشار إليها في المادتين 145 و146 أعلاه، أو رفضوا الخضوع لإجراء المراقبة المنصوص عليها في المادة 212 أدناه، فإنهم يتعرضون لغرامة مبلغها ألفي (2.000) درهم وإن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة (100) درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموعها ألف (1.000) درهم وفق الشروط المقررة في المادة 229 أدناه.

غير أنه بالنسبة للضريبة على الدخل يتراوح مبلغ هذه الغرامة من خمسمائة (500) إلى ألفي (2.000) درهم.

في حالة عدم إنجاز وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 7 ، كل أو جزء من برامج بناء السكن الاجتماعي أو الأحياء والإقامات والمباني الجامعية المنصوص عليها في إطار الاتفاقية المبرمة مع الدولة، واستثناء من جميع الأحكام المخالفة، يصدر أمر بتحصيل الضرائب والرسوم والواجبات المستحقة، دون الإخلال بتطبيق الزيادات والذعيرة المتعلقة بها والمنصوص عليها في المادتين 186 و208.

في حالة عدم إنجاز كل أو جزء من برامج بناء السكن الاجتماعي المنصوص عليها في إطار الاتفاقية المبرمة مع الدولة وفق الشروط المنصوص عليها في المادتين 92 - 1 - 28° و93 - 1 تصدر قائمة بالإيرادات في حق المنعشين العقاريين تتعلق بغرامة تساوي 15% من مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المستحق على رقم المعاملات المنجز عند تقويت المساكن الاجتماعية دون الإلتجاء إلى المسطرة المتعلقة بتصحيح أساس فرض الضريبة .

تطبق غرامة تساوي 15% من مبلغ الضريبة على القيمة المضافة في حق المستفيدين المخالفين للشروط المنصوص عليها في المادة 93 - 1 أعلاه، وكذا جزاءات التأخير المنصوص عليها في المادة 208 أدناه ذلك ابتداء من الشهر الموالي للشهر الذي تم فيه استلام المبلغ المذكور

تطبق على المؤجرين المخالفين للشروط المنصوص عليها في المادة 247 -

XVI - "باء المكررة" أدناه غرامة تساوي 15% من مبلغ الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل مقرونة بجزاءات التأخير المنصوص عليها في المادة 102208

تطبق في حق المنعشين العقاريين المخالفين للشروط المنصوص عليها في المادة 247 غرامة تساوي سبعة آلاف وخمسمائة (7.500) درهم عن كل وحدة سكنية موضوع المخالفة.

ه: الجزاء المترتب على المخالفات المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية على دعامة إلكترونية

تنص المادة 191 مكررة على أنه : " تطبق غرامة تساوي خمسين ألف (50.000) درهم عن كل سنة محاسبية على الخاضعين للضريبة المشار إليهم في الفقرة الثالثة من المادة 210 أدناه الذين يمسون المحاسبة بطريقة إلكترونية والذين لا يدلون بالوثائق المحاسبية على دعامة إلكترونية في إطار المراقبة الجبائية المنصوص عليها في المادة 212 أدناه. وتصدر هذه الغرامة عن طريق جدول التحصيل برسم السنة المحاسبية الخاضعة للفحص".

و: الجزاءات الجنائية

- بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، يتعرض لغرامة من خمسة آلاف (5.000) إلى خمسين ألف (50.000) درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص مندفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ غير حق أو تمكين الغير من ذلك"، استعمال إحدى الوسائل التالية:

- إصدار فواتير صورية ؛

- تسليم أو تقديم فواتير صورية؛

- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛

- بيع بدون فواتير بصفة متكررة؛

- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيا ؛

اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال اعسارها. يعاقب مرتكب المخالفة، زيادة على الغرامة المقررة أعلاه، بالحبس من شهر واحد إلى ثلاثة (3) اشهر

تطبق الأحكام أعلاه وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادة 231 دون الإخلال بتطبيق عقوبات أشد، يعاقب بغرامة تتراوح ما بين 120 و 1.200 درهما كل من استعمل عمدا تنابر" سبق استعمالها أو باعها أو حاول بيعها. وفي حالة العود يمكن أن ترفع العقوبة إلى الضعف. دون الإخلال بتطبيق عقوبات أشد، يعاقب على صنع التنابر أو التجول بها من أجل البيع أو بيع التنابر المزورة بالحبس من خمسة (5) أيام إلى ستة (6) أشهر وبغرامة تتراوح ما بين 1.200 و (4.80) درهم .

ثالثا: الجزاءات المشتركة المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل

وهذه الجزاءات هي كالاتي :

أ: الجزاء المترتب على المخالفات المتعلقة بتسوية المعاملات

بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية الأخرى، فإن كل تسديد يتعلق بمعاملة ويتم بغير شيك مسطر وغير قابل للتظهير أو سند تجاري أو أي طريقة مغناطيسية للأداء أو إيداع" أو تحويل بنكي أو وسيلة إلكترونية أو مقاصة معديون مستحقة على نفس الشخص، شريطة أن تتم هذه المقاصة على أساس وثائق مؤرخة وممضاة بصفة قانونية من لدن الأطراف المعنية والمتضمنة قبول مبدأ المقاصة، يعرض المنشأة البائعة أو مقدمة الخدمات التي تم فحص محاسبتها لغرامة تساوي 6% من مبلغ المعاملة التي يساوي مبلغها أو يفوق عشرين ألف (20.000) درهم والمنجزة.

- إما بين شركة خاضعة للضريبة على الشركات وأشخاص خاضعين للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات أو للضريبة على القيمة المضافة يعملون لأغراض نشاطهم المهني؛
- إما مع أفراد لا يعملون لأغراض نشاط مهني.

وفي حالة الإيداع البنكي السالف الذكر يجب على المنشأة البائعة التصريح بالزبون في بيان المبيعات المنصوص عليه في المادتين 20-1 و 82- |

غير أن أحكام الفقرة أعلاه لا تطبق على المعاملات المتعلقة بالحيوانات الحية والمنتجات الفلاحية غير المحولة باستثناء المعاملات المنجزة بين التجار.

ب : الجزاءات المترتبة على المخالفات فيما يخص الإقرارات المتعلقة بالمكافآت المخولة أو المدفوعة للغير

- يتعرض الخاضع للضريبة لزيادة قدرها:

5%:

في حالة إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 151- أعلاه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير؛

وفي حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية؛

15% في حالة الإدلاء بالإقرار السالف الذكر بعد انصرام أجل ثلاثين (30) يوما المذكور؛

20% في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كاف. تحتسب هذه الزيادة على مبلغ المكافآت المخولة أو المدفوعة للغير. إذا أدلى الخاضع للضريبة بإقرار يشتمل على بيانات غير كاملة أو إذا كانت المبالغ المصرح بها أو المدفوعة غير كافية، فإن الزيادات السالفة الذكر تحتسب على المبالغ المعنية بالبيانات غير الكاملة أو على المبالغ الناقصة.

تتعرض المصحات أو المؤسسات المعتبرة في حكمها لزيادة قدرها :

5% :

في حالة إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 151 - || أعلاه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير ؛

و في حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية؛

15% في حالة الإدلاء بالإقرار السالف الذكر بعد انصرام أجل ثلاثين (30) يوما المذكور؛

20% في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كاف

تحتسب هذه الزيادة من القيمة المالية للتعرفة السنوية الإجمالية «K» للأعمال الطبية أو الجراحية التي قام بها الأطباء الخاضعون للرسم المهني خلال سنة محاسبية معينة. إذا أدلت المصحات أو المؤسسات المعتبرة في حكمها بإقرار يشتمل على بيانات ناقصة أو إذا كانت المبالغ المصرح بها أو المدفوعة غير كافية، فإن الزيادات السالفة الذكر تحتسب بناء على المبالغ المعنية بالبيانات غير الكاملة أو بناء على المبالغ الناقصة.

تتعرض المصحات أو المؤسسات المعتبرة في حكمها لزيادة قدرها:

: 5%

في حالة إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 151 - ||| داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير ، وفي حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية؛

15% في حالة الإدلاء بالإقرار السالف الذكر بعد انصرام أجل ثلاثين (30) يوما المذكور؛

20% في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كاف. تحتسب هذه الزيادة على مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع برسم الأتعاب المدفوعة للأطباء غير الخاضعين للرسم المهني. إذا أدلت المصحات أو المؤسسات المعتبرة في حكمها بإقرار يشتمل على بيانات ناقصة أو إذا كانت المبالغ المصرح بها أو المدفوعة غير كافية، فإن الزيادات السالفة الذكر تحتسب الضريبة المحجوزة في المنبع المتعلقة بالمبالغ المعنية بالبيانات الناقصة أو غير الكاملة .

لا يمكن أن يقل مبلغ الزيادات المنصوص عليها أعلاه عن خمسمائة (500) درهم.

ج: الجزاء المترتب على المخالفات المتعلقة بإقرارات المكافآت المدفوعة

للأشخاص غير المقيمين يتعرض الخاضع للضريبة لزيادة قدرها :

5%:

في حالة إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 154 أعلاه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير

و في حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية؛

15% في حالة الإدلاء بالإقرار السالف الذكر بعد انصرام أجل ثلاثين (30) يوما المذكور؛

20% في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كاف تحتسب هذه الزيادة على مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع.

إذا أدلى الخاضع للضريبة بإقرار يشتمل على بيانات ناقصة أو إذا كانت المبالغ المصرح بها أو المدفوعة غير كافية، فإن الزيادات السالفة الذكر تحتسب على مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع فيما يتعلق بالمعلومات الناقصة أو على مبلغ الضريبة غير المصرح به أو غير المدفوع. لا يمكن أن يقل مبلغ هذه الزيادة عن خمسمائة (500) درهم.¹²⁷

د: الجزاء المترتب على المخالفات المتعلقة بدخول رؤوس الأموال المنقولة

يتعرض الخاضع للضريبة لزيادة قدرها: 5%

في حالة إيداع الإقرارات المنصوص عليها في المادتين 152 و153 أعلاه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير 110؛

وفي حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية؛

¹²⁷ المادة 195 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

15% في حالة الإدلاء بالإقرارات السالفة الذكر بعد انصرام أجل ثلاثين (30) يوماً المذكور؛

20% في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كاف.

تحتسب هذه الزيادة على مبلغ الضريبة الذي لم يقع الإقرار به أو الذي تم الإقرار به خارج الأجل. إذا أدلى الخاضع للضريبة بإقرار يشتمل على بيانات ناقصة أو إذا كانت المبالغ المصرح بها أو المدفوعة غير كافية، فإن الزيادات السالفة الذكر تحتسب على مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع المطابق للبيانات الناقصة أو للمبالغ غير الكافية لا يمكن أن يقل مبلغ هذه الزيادة عن خمسمائة (500) درهم¹²⁸.

ه: الجزاءات المترتبة على مخالفة الأحكام المتعلقة بالحجز في المنبع

يعد مدينا بالمبالغ غير المدفوعة:

كل شخص ذاتي أو اعتباري وكل مؤسسة من مؤسسات الشركات غير المقيمة لميدفع تلقائياً إلى الخزينة، داخل الآجال المقررة، المبالغ المسؤول عنها سواء أنجزحجز جميعها أو بعضها في المنبع أو لم ينجز،

الأشخاص المشار إليهم في المادة (16) المكررة الذين لم يدفعوا تلقائياً لإدارة الضرائب، داخل المادة 198 المكررة - الجزاء المترتب عن عدم تقديم البيان الذي يوضح مصدر العجز أو الحصيلة بدون ربح المصرح بهما 2 إذا لم يقدم الخاضع للضريبة البيان الذي يوضح مصدر العجز أو الحصيلة بدون ربح المصرح بهما المشار إليه في المادتين 20 - 17 و 82 - 17 أعلاه، وجب أنتوجه له رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه يطلب إليه فيها إيداع البيان المذكور داخل أجل خمسة عشر (15) يوماً الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة. الآجال المقررة، المبالغ المسؤولون عنها سواء تم أو لم يتم

¹²⁸المادة 196 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

حجز جميعها أوبعضها في المنبع وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة الذعيرة والزيادات المقررة في المادة 208¹²⁹.

إذا لم يقدم الخاضع للضريبة البيان المذكور داخل الأجل المشار إليه أعلاه، أخبرته الإدارة برسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 بتطبيق غرامة مبلغها ألفي(2.000) درهم.تطبق هذه الغرامة عن طريق الجدول.

أما المادة 198 المكررة مرتين التي تطرقت للجزاء المترتبة عن عدم الإشارة إلى التعريف الموحد للمقولة، حيث نصت على : { تفرض على كل مخالفة لأحكام المادة145- VIII أعلاه، ذعيرة قدرها مائة (100) درهم عن كل إغفال أو بيان غير صحيح. }.

رابعاً: الجزاءات الخاصة المتعلقة بالضريبة على الشركات

تطرقت المادة 199 من المدونة العامة للضراب، للجزاء المترتبة على مخالفة الالتزامات المفروضة على الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري ، حيث تطبق غرامة مبلغها عشرة آلاف (10.000) درهم على الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري، كما هي محددة في المادة 61 - || التي لم تدل في نفس الوقت مع الإقرار بنتيجتها الجبائية داخل الأجل المضروب لذلك بالقائمة المتضمنة أسماء حائزي أسهمها أو حصص المشاركة فيها عند اختتام كل سنة محاسبية والمنصوص عليها في المادة 83

وإذا كانت القائمة المدلى بها تشمل على إغفالات أو بيانات غير صحيحة تعرضت الشركات لغرامة مبلغها مائتي (200) درهم عن كل إغفال أو بيان غير صحيح دون أن يزيد مبلغ الغرامة المذكورة على خمسة آلاف (5.000) درهم.

أيضا المادة 199 تعرضت للجزاء المترتب عن عدم الإدلاء بالإقرار عن كل بلد أو إيداع إقرار ناقص عندما لا يدلي الخاضع للضريبة بالإقرار عن كل بلد المنصوص عليه في المادة 154 المكررة مرتين أعلاه، أو أدلى بإقرار ناقص، يدعى بواسطة رسالة وفق الإجراءات

¹²⁹المادة 198 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023.

المنصوص عليها في المادة 219 أ، لإيداع الإقرار السالف الذكر أو تنميته داخل أجل خمسة عشر (15) يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة.

في حالة عدم الإدلاء بالإقرار المذكور أو الإدلاء بإقرار ناقص، تخبر الإدارة الخاضع للضريبة برسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أ أنها بتطبيق غرامة مبلغها خمسمائة ألف (500.000) درهم.

يتم إصدار هذه الغرامة عن طريق الجدول.

وتطبق زيادة قدرها 0.5% في حالة عدم الإدلاء أو الإدلاء خارج الأجال المنصوص عليها في المادة 128 أعلاه بالعقود والاتفاقات المعفاة من واجبات التسجيل والمتعلقة بالعمليات المشار إليها بالمادة 127 (1 - "ألف" - 1 و 2 و 3 و باء" - 2° و 6) أعلاه. غير أن زيادة 0.5% تخفض إلى 0.25% في حالة الإدلاء بالعقود والاتفاقات المشار إليها أعلاه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير. وتحتسب الزيادة على الأساس الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة أعلاه، على الأقل مبلغها على خمسمائة (500) درهم وألا يزيد على مائة ألف (100.000) درهم.

خاتمة

في ختام هذه الدراسة، نستخلص أن الضريبة على الشركات من أهم الضرائب المباشرة الموجودة سواء في المغرب أو غيرها من الدول الأخرى كفرنسا، لأسباب عدة منها أن تنصب على قطاع مهم له شأن كبير في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما يساهم في إظهار الدولة بمظهر قوي اقتصاديا، مما يساهل عليها الولوج إلى الاستثمار ومواكبة غيرها من الدول، ويتعلق الأمر بقطاع الشركات، فأهمية الضريبة على الشركات مرت معنا في هذه الدراسة من خلال المرور واتباع طريقة استنباطية بالوقوف عند حدود تطبيق هذه الضريبة، ثم وصول إلى تنظيمها سواء من خلال وعائها أو تصنيفاتها وتحصيلها، إضافة إلى الجزاءات المطبقة.

مما استنتجنا من خلاله مايلي :

- أن الضريبة على الشركات ضريبة مهمة ومن الضرائب الثلاثة الكبرى إلى جانب الضريبة على الدخل و الضريبة على القيمة المضافة، حيث حظيت باهتمام تشريعي من خلال مختلف قوانين المالية وأيضا تم تنظيمها في مختلف المدونات العامة للضرائب.
- أن الضريبة على الشركات لا تطبق على جميع الشركات والأشخاص الاعتبارية، وإنما تطبق على البعض منها مما حدده المشرع المغربي بنص القانون.
- أن الإعفاءات من هذه الضريبة عرفت مستجدات مع قانون المالية لسنة 2023.
- أن المشرع المغربي قد جعل الإعفاءات من هذه الضريبة وخاصة الإعفاءات الدائمة تمس الأشخاص الاعتبارية ذات غاية اجتماعية كالجمعيات والمستشفيات السالف ذكرها في المتن.

لائحة المراجع

الكتب

نجيب جيري، عناصر من النظرية العامة للقانون الضريبي المغربي، منشورات مركز
الحكامة للدراسات القانونية و الأبحاث المالية، مطبعة الأمنية – الرباط، الطبعة الأولى :
2023.

السعدية بورايت – كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، مطبعة النجاح
الجديدة – الدار البيضاء، طبعة 1443/هـ/2022م.

محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي – دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط
المدونة العامة للضرائب -، الجزء الأول، نشر وتوزيع الشركة المغربية لتوزيع الكتاب –
الدار البيضاء، الطبعة الأولى : 1436 – 2015.

عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب (وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية
2009)، الجزء الأول، دار أبي رقراق للطباعة و النشر، الطبعة الأولى 2009.

محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي – دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة
المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مؤلفات و أعمال جامعية، العدد 59، الطبعة
الثانية 2005.

جميلة دليمي، الوجيز في القانون الضريبي المغربي – تبسيط لقواعد الوعاء للمدونة العامة للضرائب وفق آخر تعديلات قانون المالية لسنة 2021، المطبعة : دار القلم للطباعة و النشر – الرباط، الطبعة الأولى (دون ذكر السنة).

الأطروحات

سعيد رحو، تطور القضاء الإداري – دراسة تحليلية و إحصائية في ضوء الإجتهدات القضائية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية المحمدية، جامعة الحسن الثاني – الدار البيضاء، السنة الجامعية : 2020-2021.

ماء العينين الشيخ الكبير، تحصيل الديون العمومية بين ضوابط التشريع و إشكالات التطبيق، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام و العلوم السياسية، كلية العلوم القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس الرباط، الموسم الدراسي 2018-2019.

عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب – الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات نموذجا -، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة الجامعية : 2012 – 2013.

دبلومات الدراسات العليا

رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة – تعريفها – أشكالها، دبلوم الدراسات العليا، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، السنة الجامعية : 2005-2006.

المقالات

المقالات الورقية

سعيد نزيه، الإعفاءات الضريبية الدائمة المخولة للشركات و أسباب إقرارها، مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية، العدد 48، السنة 2023.

محمد عبد الستار حمد أنجاد، الضريبة على الشركات الإلكترونية، مقال منشور بمجلة كلية القانون للعلوم القانونية و السياسية، دون ذكر العدد و السنة.

المقالات الإلكترونية

المعلومات المحاسبية و المالية ، مقال منشور بالموقع الإلكتروني للهيئة المغربية

لسوق الرساميل : <https://www.aammc.ma>

النصوص التشريعية

قانون المالية رقم 50.22 للسنة المالية 2023، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم

1.22.75 صادر في 18 من جمادى الأولى 1444 (13 ديسمبر 2022)، الجريدة الرسمية

عدد 7154 مكرر - 28 جمادى الأولى 1444 (23 ديسمبر 2022)، الصفحة : 8191.

المدونة العامة للضرائب لسنة 2022، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم

43.06 للسنة المالية 2007، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10

ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006)، الجريدة الرسمية عدد 5487 - 11 ذو الحجة

1427 (فاتح يناير 2007)، الصفحة : 3.

القانون رقم 70.14 المتعلق بهيئات التوظيف الجماعي العقاري، الصادر بتنفيذه الظهير

الشريف رقم 1.16.130 صادر في 21 من القعدة 1437 (25 أغسطس 2016)، الجريدة

الرسمية عدد 6501 الصادرة بتاريخ 17 ذو الحجة 1437 (19 ديسمبر 2016)، الصفحة

.6662

قانون 10.44 المتعلق بصفة " القطب المالي للدار البيضاء "، الصادر بتنفيذه الظهير

الشريف رقم 1.10.196 بتاريخ 7 محرم 1432 (13 ديسمبر 2010)، كما تم تغييره

بالقانون 68.12، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.14.93 في 12 من رجب 1435

(12 ماي 2014)، الجريدة الرسمية عدد 6264 الصادرة بتاريخ 14 شعبان 1435 (12 يونيو 2014)، 4894.

قانون المالية رقم 43.10 للسنة المالية 2011، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.10.200 صادر في 23 من محرم 1432 (29 ديسمبر 2010)، الجريدة الرسمية عدد 5904 – 24 محرم 1432 (30 ديسمبر 2010)، الصفحة : 5487.

قانون المالية رقم 48.09 للسنة المالية 2010، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.09.243 صادر في 13 من محرم 1431 (30 ديسمبر 2009)، الجريدة الرسمية عدد 5800 – 14 محرم 1431 (31 ديسمبر 2009)، الصفحة : 6095.

القانون رقم 33.06 المتعلق بتسنييد الأصول، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.08.95 صادر في 20 من شوال 1429 (20 أكتوبر 2008)، الجريدة الرسمية رقم 5684 بتاريخ 20/11/2008، الصفحة 4260.

قانون المالية رقم 38.07 للسنة المالية 2008، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.07.211 صادر في 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5591 – 20 ذو الحجة 1428 (31 ديسمبر 2007)، الصفحة : 4605.

القانون رقم 24.01 المتعلق بعمليات الاستحفاظ، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.04.04 صادر في فاتح ربيع الأول 1425 (21 أبريل 2004)، الجريدة الرسمية عدد 6-5207 ربيع الأول 1425 (26 أبريل 2004)، الصفحة 1826.

القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000)، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000)، الصفحة 1256.

القانون المالي رقم 26.99 للسنة المالية 1999-2000، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.99.84 صادر في 16 من ربيع الأول 1420 (30 يونيو 1999)، الجريدة الرسمية عدد 4704 بتاريخ 01/07/1999، الصفحة : 1685.

القانون رقم 5.96 المتعلق بشركة التضامن و شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم وشركة التوصية البسيطة و الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.97.49 الصادر في 5 شوال 1417 (13 فبراير 1997)، الجريدة الرسمية عدد 4478 بتاريخ 23 ذي الحجة 1417 (فاتح ماي 1997)، الصفحة : 1058.

قانون رقم 17.95 يتعلق بشركات المساهمة، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.96.124 صادر في 14 من ربيع الآخر 1417 (30 أغسطس 1996)، الجريدة الرسمية عدد 4422 بتاريخ 4 جمادى الآخرة 1417 (17 أكتوبر 1996)، الصفحة : 2320.

قانون مناطق التسريع الصناعي 19.94، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.95.1 صادر في 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)، الجريدة الرسمية عدد 4293 بتاريخ 8 رمضان 1415 (08 فبراير 1995)، الصفحة 289.

القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الديون القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.95.3 صادر في 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)، الجريدة الرسمية عدد 4293 بتاريخ 08/02/1995، الصفحة 294.

القانون 21.90 يتعلق بالبحث عن الحقول الهيدروكربورات واستغلالها، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.91.118 صادر في 27 من رمضان 1412 (فاتح أبريل 1992)، الجريدة الرسمية عدد 4146 بتاريخ 11 شوال 1412 (15 أبريل 1992)، الصفحة 456.

القانون رقم 57.90 المتعلق بمراكز تدبير المحاسبات المعتمدة، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.91.228 صادر في 13 من جمادى الأولى 1413 (9 نوفمبر 1992)، الجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 30/12/1992، الصفحة 1925.

القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.86.239 صادر في 28 من ربيع الآخر 1407 (31 ديسمبر 1986)، الجريدة الرسمية عدد 3873 بتاريخ 21/01/1987، الصفحة : 67.

مدونة الجمارك و الضرائب غير المباشرة الراجعة لإدارة الجمارك و الضرائب غير المباشرة، الصادر بتنفيذه ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ 25 شوال 1397 (9 أكتوبر 1977)، الجريدة الرسمية عدد 3389 مكرر (13 أكتوبر 1977) (1)

.B.O n° 3389 bis du 13-10-77

ظهير شريف رقم 1.58.376 يضبط بموجبه حق تأسيس الجمعيات، الجريدة الرسمية
عدد 2404 مكرر بتاريخ 16 جمادى الأولى 1378 (27 نونبر 1958)، الصفحة :
.2849

ظهير 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) بمثابة قانون الالتزامات و العقود.

القرارات القضائية

قرار عدد 578 الصادر عن محكمة النقض المغربية، الغرفة الإدارية، بتاريخ 24 شتنبر
2020، في الملف الإداري عدد 2017/2/4/524، منشور في موقع المجلس الأعلى
للسلطة القضائية : <https://juriscassation.cspj.ma>

القرار عدد 626، الصادر بتاريخ 12 يونيو 2014، في الملف الإداري عدد
2013/2/4/427، قرارات الغرفة الإدارية، قضاء محكمة النقض عدد 78، سنة 2014.
قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 1562، بتاريخ 13 يوليوز
2013، ملف إداري رقم 9/13/149، غير منشور.
قرار المحكمة الإدارية بالرباط، الملف عدد 208/405، بتاريخ 14/01/2009، منشور
بموقع المجلس الأعلى للسلطة القضائية، مرجع سابق.

المذكرات الوزارية

مذكرة الوزارة المنتدبة لدى رئيس المكلف بالعلاقات مع البرلمان و المجتمع المدني،
النظام الضريبي المطبق على جمعيات المجتمع المدني.

التقارير الدولية

النظام الجبائي المغربي، تقرير مجموعة من خبراء صندوق النقد الدولي و البنك
العالمي، وضع سنة 1987.

محاضرات جامعية

المصطفى قريشي، محاضرات في مادة القانون الجبائي المغربي، الكلية متعددة
التخصصات الناظور، جامعة محمد الأول بوجدة، الموسم الجامعي 2019-2020.

المواقع الإلكترونية

الموقع الإلكتروني لوزارة الانتقال الطاقوي و التنمية المستدامة :

<https://www.mem.gov.ma>

الموقع الإلكتروني " ميم للأعمال "، الرابط : <https://www.meemapps.com>.

الموقع الإلكتروني لهيئة مراقبة التأمينات و الاحتياط الاجتماعي، الرابط :

<https://www.acaps.ma>.

الموقع الإلكتروني لصندوق النقد الدولي، معجم صندوق النقد الدولي، عربي – فرنسي

– إنجليزي، الطبعة الثالثة، واشنطن 2008، الرابط : <http://www.unescwa.org>.

المراجع باللغة الفرنسية

LES OUVRAGES

HAUTE AUTORITE, CHARGES FISCALES DES ENTREPRISES, 4^e édition,
Octobre 1964.

LES Thèses

Fadwa Ntegue, Le régime fiscal marocain et les droits de
l'homme, thèse pour l'obtention d'un doctorat COMUE, Université
côte d'Azur – nice, France, (2015-2019).

Les mémoires

SABAH CHERKAOUI, " CONTENTIEUX FISCAL AU MAROC : VOIES DE
RECOURS ET ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE", MEMOIRE PRESENTE

EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME NATIONAL D'EXPERT
COMPTABLE, INSTITUT SUPERIEUR DE COMMERCE ET
D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES, ISCAE, 2006-2007.

LES ARTICLES

LES ARTICLES EN PAPIER

Impôt sur les sociétés en 2023 : Découvrez les mesures clés de la loi
de finances de cette année, Article publié sur le site web " MADE –
AGENCE MAROCAINE POUR DEVELOPPEMENT DES ENTREPRISES
المقاومات لتنمية المغربية الوكالة.

Impôts URLESSOCIétés (IS), Article publié sur le site web de CENTRE
RÉGIONAL D'INVESTISSEMENT TANGER – TÉTOUAN – AL HOCEIMA
الحسيمة – تطوان – طنجة للاستثمار الجهوي المركز.

LES ARTICLES Electroniques

Statistiques, Publié sur le site web de MINISTERE DE L'ECONOMIE
DES FINANCES ET DE LA SOUVERAINETE INDUSTRIELLE ET
NUMERIQUE, Le lien : <https://www.economie.gouv.fr>.

impôt directs et indirects : quelles différences ?, Article
publié sur le site web de " B FORBANK ", Le lien :
<https://www.bforbank.com>.

L'impôt sur les sociétés au maroc (I.S) 2023, Article publié sur le
site web upisilon consulting cabinet expertise comptable, Le lien :
www.upisilon-consulting.com.

Impôt sur les sociétés au maroc (IS) : Ce qu'il faut savoir, Article
publié sur le site web de "wecount", Le lien : <https://wecount.ma>.

LES PAPPORTS

Le système fiscal marocain " développement économique et cohésion sociale ", Rapport du conseil Economique et social, auto – saisine n°9 / 2012, www.ces.ma.

Marie MAGNIEN, QU'est – ce que l'impôt sur les sociétés ?,
RAPPORT PARTICULIER N°1.

Les synthèses

Adapter l'impôt sur les sociétés à une Economie ouverte,
Synthèse préparé par conseil des prèvements obligatoires,
décembre 2016.

LES DOCUMENTS

Chafik omar et Achour aya, Impôt sur les sociétés et
بنك المغرب investment: quel bien au maroc ?, Document de travail,
BANK AL MAGHRIB, Décembre 2021.

Statistiques de l'impôt sur les sociétés, Préparé par OCDEC
(organisation de coopération et de développement économiques) –
des politiques meilleures pour une vie meilleure, DEUXIEME EDITION.

Meryem CHIADMI, "structure de la fiscalité marocaine entre les
considérations d'équité sociale et d'efficacité économique : Une
analyse en équilibre général appliquée", Document de travail.

COURS UNIVERSITAIRES

REHIOUI MOURAD, "cours de fiscalité d'entreprise", Niveau 1 ère
année.

Fallait pas faire du droit, la référence du droit en ligne, " l'impôt sur
les sociétés : assiette, calcul, gestion des déficits fixaux,...(cours),
<https://www.fallaitpasfairedudroit.fr>.

Naima Aba, droit fiscal, Quatrième semestre, fsjes mohammedia,
casablanca. // université hassan

Chadi MOHAMMED, Fiscal droit module de formation, Semestre 4.

Mohamed el mohamedi, Fiscalité d'entreprise, cours éditions,
Université Mohamed premier, faculté des sciences juridiques,
Economiques et sociales – oujda, Année Universitaire, 2020-2021.

الفهرس

- 1.....مقدمة
- 13.....المبحث الأول: حدود تطبيق الضريبة على الشركات
- 13.....المطلب الأول: نطاق الضريبة على الشركات
- 13.....الفقرة الأولى: الشركات الخاضعة للضريبة المتعلقة بالشركات
- 14.....أولاً: الشركات المشمولة بالضريبة على الشركات
- 14.....أ-الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بشكل إجباري
- 18.....ب-الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بشكل اختياري لارجعة فيه
- 19.....ثانياً: الشركات المستثناة
- 20.....ثالثاً: الضريبة على الشركات الإلكترونية
- 24.....الفقرة الثانية: إقليمية الضريبة على الشركات
- 25.....أولاً: مزاولة النشاط داخل المغرب أو خارجه
- 28.....ثانياً: حدود إقليمية الضريبة على الشركات
- 30.....المطلب الثاني: الإعفاءات من الضريبة على الشركات

29.....الفقرة الأولى: الإعفاءات الدائمة من الضريبة على الشركات

30.....أولاً: الإعفاءات الدائمة

30.....أ-الجمعيات و الهيئات المعتبرة قانوناً في حكمها

32.....1-مؤسسات البيع أو تقديم الخدمات المملوكة للجمعيات

31.....2-الجمعيات السكنية

32.....ب-المؤسسات الاستشفائية

34.....ج-مؤسسات القطاع العقاري

35.....ثانياً: الإعفاءات الدائمة للضريبة المحجوزة من المنبع

35.....أ-عوائد الأسهم وحصص المشاركة و الدخول المعتبرة في حكمها

36.....ب-الفوائد و الحاصلات الأخرى المماثلة المدفوعة

ج-حقوق الإيجار و المكافآت المرتبطة باستئجار و إيجار وصيانة الطائرات

37.....المخصصة للنقل الدولي

37...2023...ثالثاً: المستجدات المرتبطة بالإعفاء الدائم من الضريبة على الشركات لسنة

37.....أ-الإعفاءات المتبوعة بفرض للضريبة بسعر مخفض

38.....ب-الفرض الدائم للضريبة بسعر مخفض

38.....الفقرة الثانية: الإعفاءات المؤقتة من الضريبة على الشركات

38.....أولاً: الإعفاءات المؤقتة

39.....أ-الشركات الحاصلة على امتياز استغلال حقول الهيدروكربونات

39.....ب-الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة

39.....ج-شركات أخرى

39.....ثانياً: الفرض المؤقت للضريبة بأسعار مخفضة

40.....ثالثاً: شروط الإعفاء

40.....أ-بالنسبة للتعاونيات واتحاداتها

40.....ب-بالنسبة للتعاونيات و الجمعيات السكنية

41.....ج-بالنسبة لهيئات التوظيف الجماعي العقاري

42.....المبحث الثاني: تنظيم الضريبة على الشركات

42.....المطلب الأول: وعاء الضريبة على الشركات

42.....الفقرة الأولى: تحديد الأساس العام المفروضة عليه الضريبة

43.....أولاً: الحصيلة الخاضعة للضريبة

- 44.....ثانيا: العائدات المفروضة عليها الضريبة
- 44.....أ-عائدات الاستغلال
- 44.....1-رقم الأعمال المشتمل على المداخل و الدائيات
- 44.....2-تغير مخزونات المنتجات
- 45.....3-المستعقرات المنتجة من طرف المنشأة لنفسها
- 45.....4-إعانات الاستغلال
- 45.....ب-العائدات المالية
- 46.....ج-العائدات غير الجارية
- 47.....رابعا: التكاليف القابلة للخصم
- 47.....أ-تكاليف الاستغلال
- 48.....ب-التكاليف المالية
- 49.....ج-التكاليف الغير الجارية
- 50.....خامسا: التكاليف غير القابلة للخصم
- 50.....سادسا: العجز القابل للترحيل

- 51.....الفقرة الثانية: الإطار الخاص لتحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة.
- 51.....أولاً: أساس فرض الضريبة المحجوزة من المنبع.
- 52.....أ-عوائد الأسهم وحصص المشاركة و الدخول المعتبرة في حكمها.
- 52.....ب-حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت.
- 52.....ج-عائدات شهادة الصكوك.
- 52.....د-المبالغ الإجمالية المقبوضة من الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين.....
- 53.....ثانياً: أساس فرض الضريبة الجزافية على الشركات غير المقيمة.
- 56.....المطلب الثاني: تصفية وتحصيل الضريبة على الشركات و الجزاءات.
- 56.....الفقرة الأولى: تصفية الضريبة على الشركات وتحصيلها.
- 56.....أولاً: فترة ومكان فرض الضريبة.
- 56.....أ-فترة الضريبة على الشركات.
- 58.....ب-مكان فرض الضريبة على الشركات.
- 59.....ثانياً: تحديد سعر الضريبة على الشركات.
- 60.....أ-السعر العادي.

ب-السعر النوعي للضريبة على الشركات.....64

1-الضريبة المحجوزة من المنبع.....64

2-الضريبة على شركات القطب المالي للدار البيضاء.....65

ج-السعر الجزافي.....67

د-السعر الأدنى.....68

3-طريقة تحديد السعر الضريبي العادي.....69

الفقرة الثانية: تحصيل الضريبة على الشركات.....74

أولاً: التحصيل بواسطة الأداء التلقائي.....74

ثانياً: التحصيل عن طريق الحجز في المنبع.....77

ثالثاً: التحصيل عن طريق الجدول.....78

الفقرة الثالثة: الجزاءات.....78

أولاً: الجزاءات المشتركة بين الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل و

الضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل.....79

أ-جزاء ناتجة عن عدم الإدلاء أو الإدلاء المتأخر بالإقرارات الضريبية والعقود و

الإتفاقات.....79

ب-الجزاءات عن المخالفات للأحكام المتعلقة بحق الاطلاع.....81

ج-الجزاءات المترتبة على عدم الاحتفاظ بالوثائق.....83

د-جزاءات مطبقة في حالة تصحيح أساس الضريبة.....83

ه-الجزاء المترتب على التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك.....85

ثانيا: الجزاءات المشتركة ما بين الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل

والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التمبر.....85

أ-الجزاء المترتب على مخالفة الأحكام المتعلقة بالتصريح بالتأسيس.....85

ب-الجزاء المترتب على مخالفة الأحكام المتعلقة بالإقرار في حالة تغيير.....86

ج-الجزاء المترتب على مخالفة الأحكام المتعلقة بعمليات البيع عن طريق الجولات..86

د-الجزاءات المترتبة على مخالفة الأحكام المتعلقة بحق المراقبة و ببرامج السكن

الاجتماعي و السكن المخصص للطبقة الوسطى و الإقامات و الأحياء والمباني

الجامعية.....86

ه-الجزاء المترتب على المخالفات المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية على دعامة

إلكترونية.....88

و-الجزاءات الجنائية.....88

ثالثا: الجزاءات المشتركة المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل...89

أ-الجزاء المترتب على المخالفات المتعلقة بتسوية المعاملات.....89

ب-الجزاء المترتبة على المخالفات فيما يخص الإقرارات المتعلقة بالمكافآت المخولة

أو المدفوعة للغير.....90

ج-الجزاء المترتب على المخالفات المتعلقة بإقرارات المكافآت المدفوعة.....91

د-الجزاء المترتب على المخالفات المتعلقة بدخول رؤوس الأموال المنقولة.....92

هـ-الجزاءات المترتبة على مخالفة الأحكام المتعلقة بالحجز في المنبع.....93

رابعا: الجزاءات الخاصة المتعلقة بالضريبة على الشركات.....94

خاتمة.....96

لائحة المراجع.....97

الفهرس.....112