



ISSN :3085\_5055

العدد الثاني عشر\_ أبريل 2026

مجلة إشكالات بحثية  
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات  
في مختلف التخصصات

التهرب الضريبي: المفهوم، الأسباب، والآليات الكفيلة بالمكافحة

L'évasion fiscale : concept, causes et mécanismes de lutte

قاسم ساهم: باحث بسلك الدكتوراه في القانون العام

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية

#### Résumé:

Cette étude traite du phénomène de l'évasion fiscale en tant que l'un des principaux défis auxquels sont confrontés les systèmes fiscaux modernes, en raison de ses effets négatifs sur les ressources financières de l'État ainsi que sur la réalisation du développement économique et social. Elle met en évidence l'importance de l'impôt comme moyen essentiel de financement des dépenses publiques, dans le cadre de l'équilibre entre les droits du Trésor public et les garanties accordées au contribuable conformément aux dispositions de la Constitution marocaine et du Code Général des Impôts.

L'étude met également en lumière les mécanismes juridiques et institutionnels adoptés pour lutter contre l'évasion fiscale, à travers des mesures de prévention et de répression, ainsi que leur efficacité dans le renforcement de la sécurité juridique fiscale et la consolidation des principes de justice fiscale et d'administration citoyenne.

**Mots-clés :** Évasion fiscale – Sécurité fiscale – Justice fiscale – Contribuable.

#### المستخلص:

تتناول هذه الدراسة ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها من أبرز التحديات التي تواجه الأنظمة الجبائية الحديثة، لما لها من آثار سلبية على الموارد المالية للدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتبرز الدراسة أهمية الضريبة كوسيلة أساسية لتمويل النفقات العمومية، في إطار التوازن بين حقوق الخزينة والضمانات المخولة للملزم الضريبي وفق ما ينص عليه الدستور المغربي والمدونة العامة للضرائب. كما تسلط الضوء على الآليات القانونية والمؤسسية المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي، من خلال الوقاية والزجر، ومدى فعاليتها في تعزيز الأمن القانوني الضريبي وترسيخ مبادئ العدالة الجبائية والإدارة المواطنة.

**الكلمات المفتاحية:** التهرب الضريبي – الأمن الضريبي –

العدالة الجبائية – الملزم الضريبي



## مقدمة:

تعتبر الضريبة من الوسائل المهمة التي تملكها الدولة للتدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال الموارد الضريبية التي توفرها لخزينة الدولة ومن اجل ذلك عملت معظم التشريعات الدولية على تنظيم وتقنين أنظمتها الجبائية من اجل ضمان تحصيل الموارد العامة في إطار احترام تحقيق التوازن بين حقوق الخزينة والضمانات المخولة للملزم بموجب هذه التشريعات الضريبية من أجل أن يلتزم هذا الملزم بواجبه الضريبي مع كل ما يتطلبه ذلك من مبادئ الرضى والقبول بالضريبة.

ولعل الالتزام الضريبي يستمد أساسه من روح الفصل التاسع والثلاثون من الدستور المغربي والذي ينص على انه على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور

والملاحظ ان المشرع الدستوري أطر لمسألة تحصيل الموارد العامة وفي نفس الاتجاه عمل المشرع الضريبي من خلال المدونة العامة للضرائب على تكريس هذا المعطى بالشكل الذي يضمن المساهمة في هذه التكاليف وفق مجموعة من الضمانات التي تحمي الملزم من أي تعسف كما تساهم في تكريس مبادئ الإدارة المواطنة لما في ذلك من تدعيم وتحقيق للأمن القانوني في المجال الضريبي<sup>1</sup>.

ويعد التهرب الضريبي الذي يعتبر أحد أكبر مظاهر السخط والتمرد على الفرض الضريبي، ظاهرة من الظواهر الأكثر انتشارا في اقتصاديات الدول الحديثة، ويؤثر سلبا على مداخيل هذه الدول، وبالتالي على

<sup>1</sup> - عبد المنعم مجد، التحكيم في المجال الضريبي، حكمة المالية العامة بالمغرب، مؤلف جماعي، الطبعة الأولى 2019، 131.



أنشطتها ووظائفها المتعددة، وبالتالي فإن مختلف التشريعات تستخدم كل الوسائل القانونية لمكافحة هذه الظاهرة التي تستهدف مخالفة الواجب الضريبي<sup>2</sup>.

وتختلف طرق مكافحة تبعا للنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص. وتسعى الدولة جاهدة إلى مكافحة التهرب بالوسائل الممكنة كافة. وفي واقع الأمر فإن مكافحة التهرب الضريبي يتم بالعمل على منع وقوعه وعلى معاقبة مرتكبيه. ويلعب التشريع الضريبي دورا محوريا في محاربة التهرب الضريبي وخاصة بعد أن ازدادت أهمية الضرائب وتعاضم دورها في الأنظمة المالية المعاصرة.

إلى حد تنجح الآليات القانونية والمؤسسية المعتمدة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

<sup>2</sup> صفاء البوهالي، التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم، الأسباب وسبل المكافحة، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد الثاني نونبر 2018، ص 27.



## المبحث الأول:

### الإطار المفاهيمي والقانوني للتهرب الضريبي

بميل بعض المكلفين إلى التهرب الضريبي، بإتباع مجموعة من الأساليب واستخدام العديد من الآليات الاحتياطية، الشيء الذي تكون له عواقب وخيمة على العملية الضريبية، بصفة خاصة نظرا للمنازعات التي تنشأ بسبب هذا السلوك، ثم لما ينتج عن ظاهرة التهرب الضريبي من انعكاسات سلبية على حصيلة الضريبة من جهة، ولما لها من تأثير على اقتصاد البلاد في شموليته من جهة أخرى، الأمر الذي يفوت على الدولة موارد مالية مهمة<sup>3</sup>.

وبذلك فالتهرب الضريبي هو خرق للقانون الضريبي، يهدف إلى التخلص من الضريبة وإنقاص القاعدة التي تفرض عليها"، ويترجم تصرفا اعتياديا عند الملزم، الذي يعتبر نفسه يتحمل ضريبة فوق طاقته، وقد توسع نطاقه في أيامنا، حيث أصبحت الدولة والمكلف في صراع دائم.

### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه

يعد التهرب الضريبي من الظواهر التي تمس جوهر النظام الجبائي، حيث يتمثل في لجوء بعض الملزمين إلى وسائل غير مشروعة قصد الإفلات من أداء الضرائب المستحقة، سواء بشكل كلي أو جزئي. وتعود أسباب هذه الظاهرة إلى تداخل عدة عوامل، من بينها ارتفاع العبء الضريبي، وتعقيد المساطر الإدارية، وضعف الوعي الضريبي، فضلا عن محدودية فعالية آليات المراقبة. ويؤدي انتشار التهرب الضريبي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الجبائية وتقليص موارد الدولة، مما يجعله من أبرز التحديات التي تواجه السياسات المالية الحديثة.

<sup>3</sup> - عبد الرحيم التجاني: المنازعات في الضرائب المباشرة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية أكدال، 2012-2013 ص



### الفقرة الأولى: مفهوم التهرب الضريبي

غالبا ما تكون مشاعر المواطن الملزم بالضرائب مرتبكة فهو بوجه عام ضد الضرائب وضد الإدارة المكلفة بالجلوس وجمعها. يمكن لهذا الرفض الكامن أن يتخذ أشكالا ومحتوى سياسيا عندما يتطور على أرضية اقتصادية واجتماعية مواتية بشكل خاص، لكن في أغلب الأحيان، ينحدر هذا الرفض إلى موقف سلبي تجاه الضرائب، موقف يجب أن يكون دقيقا فيما يتعلق بنوع الضريبة المعنية. فالهروب من الضريبة هو قبل كل شيء هرب من قيود الدولة وبالنسبة للبعض، فإن العلاقة مع الإدارة الضريبية يتم اختبارها على أنها لعبة معروفة بقواعدها وليس من غير الملائم اللعب مع إدارة لم تعد سمعتها القمعية تثبت ذلك. وتستخدم العديد من المفاهيم في الأدبيات أو النقاش العام لتمييز موقف عدم امتثال الملزمين لالتزاماتهم الضريبية. فهناك تعريفات دقيقة لمفاهيم الاحتيال والتهرب والتجنب الضريبي لا يتم تحديدها بشكل واضح دائما.

فمن الصعب تمييز الحد الفاصل بين الغش والتهرب الضريبي. ومع ذلك نود أن نعارض بوضوح ما قد يعتبر غير قانوني ويعاقب عليه بغرامة أو بالسجن، وما هو أمر قانوني، فالغش من جهة، هو مخالفة للتشريعات الضريبية المعمول بها، ومن ناحية أخرى التهرب الضريبي أو تعديل الضريبة، هو رمز للاستخدام الماهر للنصوص فاختلف الوضعية المادية أو القانونية يجعل من الصعب التمييز بينهما بدقة دائما وتضعف هذه الحدود بين الغش والتهرب إلى درجة تمحى عند التمييز بين مفهومي الاحتيال القانوني والاحتيال غير القانوني وبين التهرب القانوني والتهرب غير القانوني<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> - صفاء البوهالي، التهرب الضريبي بالمغرب....، مرجع سابق، ص 30.



ويمكن تعريف التهرب الضريبي كوسيلة لتجنب الضرائب أو تخفيضها أو تأخيرها بوسائل غير الغش. فهو يسمح بحرية استخدام القدرة المالية، ولكن لأن أي حرية لها حدود فإن تجريم التهرب يجد هدفه في الاستخدام التعسفي للمعرفة المالية. فالهدف من فكرة التهرب الضريبي هو تحديد متى تنتقل من القانونية إلى سوء الاستعمال.

فالتهرب الضريبي يعتبر آفة شديدة الخطر على أساس فرض الضريبة، وانتشاره يعمل على تقويض هذا الأساس. فالمكلف يكون قد تهرب من الضريبة إذا لجأ إلى بعض وسائل الغش أو التحايل لإخفاء حقيقة المادة الخاضعة للضريبة أو إخفاء أمواله التي يمكن التنفيذ عليها لتحصيل ما ترتب في ذمته من ضرائب أو ما حجز ما تحت يده منها تطبيقاً لأحكام القانون لتوريده إلى خزينة الدولة، ويعني التهرب من الضريبة الإفلات منها بعدم دفعها كلياً أو جزئياً أو من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد.

والتهرب الضريبي هو ظاهرة ذات تأثير كبير على الاقتصاد الوطني، إذ يتمثل في تجاوز النظم الضريبية عن طريق اللجوء إلى أعمال غير قانونية من أجل التهرب من الضرائب المستحقة لخزينة الدولة. فهو يتشكل من عنصر مادي وعنصر إرادي مبني على التعمد وبالتالي يختلف عن الخطأ الذي هو مجرد نسيان بحسن نية<sup>5</sup>.

ويشمل التهرب الضريبي استخدام آليات غير قانونية، يحظرها صراحة القانون أو الاجتهادات القضائية (بما في ذلك إساءة استخدام الحقوق، والإدارة غير الطبيعية وغيرها من التقنيات التي يمكن وصفها بأنها التهرب الضريبي مع العقوبات الجنائية)، وهذا الاستخدام المفرط للآليات يحتمل أن تكون ضارة

<sup>5</sup>-MARTINEZ J. C. «La fraude fiscale» PUF Ed.: Que sais-je ? 1984, p.13



ومخالفة للمصلحة العامة، وتستند هذه الآليات التي تستخدمها الشركات والأفراد، بشكل خاص على الثغرات التشريعية للقانون من خلال ترتيبات معقدة للهروب من الضريبة<sup>6</sup>.

فمشكلة التهرب الضريبي هي ظاهرة معقدة، إذ يبدو أنه تجاوز السلطة الإلزام، وبالتالي ينطوي على تحدي لدافعي الضرائب والدولة، وبالتالي يشكل مصدر قلق للحكومات. هذا القلق يمس عدة نواح، فمن جهة أولى يمس البعد المالي البحث لأن الاحتيال يولد خسارة في الموارد المالية للدولة، ومع ذلك، إذا كان الاحتيال يجهد قدرة الحكومات على تحمل نفقاتها. فإنه يفرض عدم التوزيع العادل لعبء التمويل العام بين دافعي الضرائب من خلال زيادة عبء أولئك الذين يظلون صادقين في أداء الضرائب.

أما الغش الضريبي فيقصد به تمكن الملزم كلياً أو جزئياً من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة. فقد يلجأ الملزم إلى ستر طبيعة وحجم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً غير حقيقي ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للإعفاء الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه. فالغش ينطوي على عمل متعمد من جانب دافع الضرائب، قرر الالتفاف على القانون للتهرب من دفع الضريبة<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> - Antoine Dulin: Les mécanismes d'évitement scal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, Diffusion Direction de l'information légale et administrative Les éditions des Journaux officiels, 2016, p. 18.

<sup>7</sup> - 4. Lucien Mehl, Sciences et techniques fiscales, Tome 2, PUF, Thémis, p.733.



### الفقرة الثانية: أسباب التهرب الضريبي

لعل من أهم أسباب تنامي ثقافة التهرب الضريبي ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله، بالإضافة إلى ذلك هناك سببان رئيسيان للتهرب والغش الضريبي يتعلق الأول بالتشريع والثاني بالإدارة الضريبية<sup>8</sup>.

### أولاً: الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي

نظراً للأوضاع التي عاشتها مختلف بلدان العالم الثالث بعد الاستقلال خاصة الفراغ القانوني الذي شمل العديد من المجالات، وأمام اضطرار هذه الدول لاعتماد السياسة الضريبية كأداة لتمويل سياستها التنموية ارتكزت على تلك النظم والقوانين التي خلفها الاستعمار غير أنها لم تصل إلى تحقيق تنمية اقتصادية والأهداف المتوخاة لتعقدها وعدم استقرارها إضافة إلى تميزها بثقل الاقتطاع، زد على ذلك بأن هذه الدول اعتمدت في ترقية نظمها الضريبية على اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة الاختلاف البيئي وإمكانيات التطبيق الميداني<sup>9</sup>.

ولعل ما يمكن إبرازه فيما يتعلق بالأسباب التشريعية هو: غموض التشريع الضريبي وتعدد نصوصه؛ ارتفاع الضغط الجبائي.

### - أ: غموض التشريع الضريبي وتعدد نصوصه

<sup>8</sup>- عبد الكريم صادق بركات يونس أحمد البطريق محمد أحمد عبد الله - المالية العامة الإسكندرية، مؤسسة شبان الجامعية 1979، ص20.  
<sup>9</sup>- عيسى بولخوخ : الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والعش الضريبي، جامعة الحاج الخضر- باتنة- كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير – الجزائر، سنة 2003-2004ص:



إن تعقد التشريعات والقواعد الضريبية التي تنظم الضريبة تترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة وتحتوي الكثير من الإيهام والتعقيدات ومتضمنة للعديد من الثغرات، الأمر الذي يترك مجالاً للتهرب والغش الضريبي وتزيد من احتمالته<sup>10</sup>. ويتجلى هذا التعقيد بالخصوص فيما تحتويه القوانين الضريبية من إعفاءات وتخفيضات في سعر الضريبة والتي من شأنها أن تخلق مشاكل للإدارة وتزيد من احتمالات التهرب زيادة على الإجراءات الروتينية المعقدة والتي كثيراً ما تزرع روح الكراهية للضريبة<sup>11</sup>. وتفتح ثغرات عميقة وتخلق صعوبات جمة في تكييف الحالات الضريبية، مما يترتب عنه التجاء المكلفين إلى البحث عن الثغرات التي تنطوي عليها التشريعات المعقدة بقصد التخلص من الضرائب<sup>12</sup>. فالملاحظ بخصوص الضريبة على الشركات أن هناك فرصة للتهرب يمنحها التشريع المنظم لهذه الضريبة. فيما يخص تحديد الوعاء، حيث هناك إمكانية لتضخيم التكاليف القابلة للخصم.

أما على مستوى الضريبة على القيمة المضافة فهناك بالإضافة إلى إمكانية انجاز المبيعات وتقديم الخدمات دون فاتورة نجد مسألة تعدد الأسعار التي تخلق لدى المكلفين حساسية جبائية<sup>13</sup> تدفعهم ولو عن حسن نية إلى إدماج المواد الخاضعة لسعر عال ضمن المواد الخاضعة لسعر منخفض أو ضمن المواد المعفية من الضريبة، مما يترتب عنه حصول ارتباك لدى الإدارة المكلفة بالتحصيل.

بالإضافة إلى ما سبق فإن تعقد القواعد التشريعية يثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها، والتي تزيد من احتمالات التهرب منها، لذلك فإن تلك

10- عيسى بولخوخ : الرقابة الجبائية ، مرجع سابق ص: 25.

11- عبد الصمد الفلكي : السلوك الضريبي لدى الملمزمين وأثره على تنمية المالية العامة - أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون. جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط السنة 2005-2006، ص: 75.

12- عيسى بولخوخ : مرجع سابق، ص: 25.

13- عبد الفتاح بنعياد : وضعية المكلفين في إطار الضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة القانون الإطار لسنة 1984، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام جامعة محمد الخامس كلية الحقوق اكدال الرباط السنة 1997/1998. ص: 47.



التعقيدات الناتجة عن الغموض والتشوهات في الصياغة والتطبيق تدفع إلى زيادة عدد المنازعات وضعف المردودية، وتخلق جوا مكهربا بين المكلفين والإدارة<sup>14</sup>.

### - ب: ارتفاع الضغط الجبائي

إن دور الدولة الحارسة لم يكن يسمح لها بالتدخل في الميادين الاقتصادية والاجتماعية بل كان مقتصر على العدالة والأمن والدفاع بشكل أساسي، بمعنى أن نفقات الدولة كانت صغيرة الحجم، وعليه كانت حصيلة الضريبة المقررة لإشباعها قليلة المقدار ولذلك كان من السهل على المكلف تحمل العبء الضريبي، بيد أن تطور الدولة وتدخلها في شتى مجالات الحياة أدى بالضرورة إلى زيادة النفقات، فأصبح من اللازم كذلك زيادة أسعار وعدد الضرائب<sup>15</sup>، مما يجعل وطأتها تشتد على المكلف فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عينها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها<sup>16</sup>.

وقد أثار مفهوم الضغط الضريبي اختلافات فقهية وجهت نظر علماء المالية العامة. فالبعض أرجحه للمعامل الجبائي أو المردودية الجبائية، والبعض الآخر قال بأنه يشكل وزن الضريبة على الاقتصاد. وبصفة عامة تعتمد معظم الكتابات المالية على مجموع الاقطاعات الجبائية أثناء دراستها للضغط الضريبي، وتبعاً لما سبق يمكن أن نعرف الضغط الضريبي على أنه العلاقة التي تقوم بين الاقطاع الجبائي الذي يتحمله الشخص طبيعياً كان أو معنوياً، أو مجموعة اجتماعية ترابية والدخل المحصل عليه<sup>17</sup>، وعلى أساس ذلك يرتبط الضغط الجبائي بالسياسة الجبائية المتبعة كالنظام السياسي القائم في البلاد والمستوى الاقتصادي، كما يرتبط ببعض البنيات الاجتماعية كالعقلية الاجتماعية والسلوك الفردي، ففي المغرب -

14- عيسى بولخوخ : الرقابة الجبائية ، رجع سابق ص: 26.

15- صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى 1987، المركز الثقافي العربي، بيروت، لبنان، ص: 118.

16- عيسى بولخوخ : مرجع سابق ص: 27 .

17- اليوسي عبد الله : ظاهرة التهرب الضريبي بين المقرب القانوني والسوسيولوجي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة وحدة المالية العامة، جامعة محمد الخامس،

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال الرباط سنة 2002-2003، ص: 25/26.



مثلا - يتميز نظامه الجبائي بكثرة الاقتطاعات الضريبية، في مقابل ضعف المداخيل المالية للأفراد كما أنهلا توجد طرق محددة ومضمونة لضبط ظاهرة التهرب الضريبي، رغم أن نسبة كبيرة من المادة الخاضعة للضريبة تكون عرضة للتهرب الضريبي<sup>18</sup>.

ورغم ذلك فازدياد أو انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي لا ينتج ضغط ضريبي مرتفع، وإنما يرجع ذلك إلى قدرة المكلفين بالضريبة، فالولايات المتحدة الأمريكية - مثلا - لا يشكل الاقتطاع الضريبي فيها عبئا ثقيلاً بالنسبة للمكلفين بالضريبة نظراً لارتفاع دخلهم ونسبة عيشهم وقدرتهم على الإنتاج والادخار، ومن هذا المعطى فارتفاع الضغط الضريبي بعد أحد الأسباب التي تشجع المكلفين على اتخاذه كذريعة لإتباع الطرق الملتوية لإخفاء انشطتهم حتى لا تتعرض للتهرب وبالتالي التهرب من أداء واجباتهم الضريبية<sup>19</sup>، كما تبقى فكرة أداء الضريبة بالنسبة للملزم شبه منعدمة في حالة تصادمه مع الضغط الجبائي المرتفع وبالتالي البحث عن المصلحة الخاصة كما قال (Jean dubois) "يرى الملزم إلا سعادته الشخصية ويرى الالتزام الضريبي عرقلة الطموحه في العمل"<sup>20</sup>.

وأخيرا فإن تجليات الضغط الجبائي لا تستقر على الضرائب المباشرة فقط بل يتعداه إلى الضرائب غير المباشرة كالرسوم والضرائب الجمركية التي تساهم بشكل كبير في ضم موارد إضافية إلى ميزانية الدولة، وعادة ما تتم ممارسة التهرب الضريبي في هذا النوع من الضرائب حينما يتعلق الأمر بالشركة الأم وفروعها بالخارج، ويأتي ذلك من خلال أسعار التحويل التي تعتبر وسيلة تقنية للتهرب الضريبي خاصة الدولي.

<sup>18</sup> - Mohamed abdou lhassan" la fraud fiscale au maroc" manque a gagner pour le trésor et frein du développement ARABIAN ALHILAL impression et édition. L'année 1996.p: 13.

<sup>19</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية بيروت 1972، ص : 225.

<sup>20</sup>- Jean dubois, une psychanalyse du contribuable. Projet l'année 1972, p.154.



### ثانياً: الأسباب الإدارية

تعتبر الإدارة العامة للضريبة أداة لتنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل ارتكاب التهرب الضريبي، كما أنها تعتبر الوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف بالضريبة، وذلك بالسهر على التنفيذ الأمثل والصارم للنصوص والتشريعات الجبائية على المكلف، ولكن لا بد من النظر إلى إمكانيات التطبيق فليس من المجدي الزيادة في الحصيلة الضريبية بفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها، فإن ذلك يزيد من الأمر تعقيدا بتعدد الضرائب التي تقلل من الحوافز وتدفع إلى التهرب<sup>21</sup>. وفي الواقع فإن الإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في نفس الوقت، حيث يناط بها تطبيق القانون الضريبي ومن هنا تنشأ العلاقة الصعبة والمتشابكة مع الممولين بأنواعهم المختلفة وبإمكانياتهم وأنشطتهم المتعددة، كما يناط بها أيضا تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة<sup>22</sup>.

وعليه فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه آثار عديدة قد تؤدي إما إلى احكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزينة كاملة، وإما إلى ضياع كثير من هذه الحقوق وإفلات الكثير من الممولين والملمزمين وتمريرهم من أداء التزاماتهم الضريبية<sup>23</sup>. وعموما يمكن إرجاع الأسباب الإدارية لارتكاب وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى أمرين اثنين وهما:

- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية

- نقص الإمكانيات المادية والبشرية.

21- عيسى بولوج، الرقابة الجبائية، مرجع سابق ص: 29.

22- راجح رقيب، الممول والإدارة الضريبية دار النهضة العربية السنة 1991 ص: 81.

23- كريم الدعائي : تجريم الغش الضريبي في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة العلوم الجبائية، جامعة الملك السعودي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية

والاجتماعية طنجة السنة 2006-2007، ص: 34.



وعموماً وكما رأينا فإن للتهرب الضريبي أسبابا جدية تدفع لارتكابه، وهذه الأسباب كما سبق أن أوضحنا إما أسباب تشريعية أي تعود للنص الضريبي ذاته، وإما أسباب إدارية تعود للإدارة المكلفة بجباية الضريبة، إلا أن الملاحظ أن هذه الأسباب ليست لوحدها التي تتسبب في ارتكاب وانتشار التهرب الضريبي، وإنما هناك أسباب أخرى من قبيل العوامل النفسية والاجتماعية والسياسية والاقتصادية.

### المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

باعتبار أن الضريبة وسيلة من الوسائل المالية للدولة تستعملها تبعا للظروف والحاجات الراهنة، وذلك بغية تنفيذ ميزاتها وتحقيق أغراضها المختلفة اقتصادية، اجتماعية. ثقافية ... الخ، من هذا أصبحت الهياكل المالية مرآة عاكسة للبنى الاقتصادية والاجتماعية للبلدان ومقياس لدرجة نموها. كما أن الهيكل سيبقى مشلولا في حالة غياب الضريبة، حيث أن حركته مرتبطة أساساً وبصفة دائمة بالتحصيلات الضريبية ومدى ارتباطها بواقع الأمة وانشغالاتها، وكذا المستوى الخلفي والوعي الضريبي والحس المدني عند المواطنين وبالأخص المكلفون ومن هنا يتضح أن التهرب الضريبي يمكن اعتباره عائقاً دون تحقيق أحد الأهداف القاعدية والأساسية للضريبة والمتمثل في الهدف المالي الذي يعمل على تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات، وكذلك الأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية كما هو متفق عليه عند أغلب الاقتصاديين والمشرعين للضريبة، ومن ثمة فإنه سيقبل من الموارد المالية للدولة ويحد من إمكانياتها للتدخل في المجال الاقتصادي لزيادة الدخل القومي وتوجيهه<sup>24</sup>.

وعليه يمكن اعتبار التهرب الضريبي عقبة لا تسمح بتحقيق أحد أهم الأهداف الإستراتيجية للضريبة وما يترتب عنه من نتائج سيئة من مختلف الوجوه، فهو يضر بالخزينة حيث تقل فيه حصيلة الضرائب،

<sup>24</sup>- عيسى بولخوخ: الرقابة الجبائية كأداة المحاربة للتهرب والغش الضريبي، مرجع سابق ص: 38



كما أنه يضر بالمولين بينما يقلت منه الآخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع، بل قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة، أو إلى فرض ضرائب جديدة لتعويض بذلك النقص في الحصيلة الضريبية الناجم عن التهرب والزيادة بالتالي في عبء دافعي الضريبة. كما أن التهرب يضر بمصالح المجتمع أيضا ففي حرمان الخزينة من المال تعطيل للمشاريع النافعة<sup>25</sup>، بالإضافة إلى إضعافه للأخلاق ولعلاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة.

وعلى ضوء ذلك يمكن حصر تلك الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي في آثار مالية واقتصادية (الفقرة الأولى)، وآثار سياسية واجتماعية (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: الآثار المالية والاقتصادية

إن الدولة بانتقالها من الدور التقليدي - حيث كانت مكثفية بتنظيم و تسيير مرافقها المحددة في الأمن والقضاء والدفاع - إلى الدور الريادي التدخلية سواء على مستوى ما هو اقتصادي أو اجتماعي، سياسي أو ثقافي، وهو التدخل الذي صاحبه ارتفاع في النفقات خاصة مع تطور المجتمع في المجال الديمقراطي وحقوق الإنسان، مما رسخ لدى الملزم مطالبته للدولة ليس فحسب بواجباتها في جميع المجالات وإنما بجودة خدماتها، غير أن تلبية الدولة حاجات المجتمع تواجهه إكراهات وعراقيل تمثلت على الخصوص في ضعف ميزانية الدولة نظرا لندرة إيراداتها العامة، ومتى أدركنا أن النفقات العمومية المقدره أولاً في ميزانية الدولة تستدعي إيرادات كافية لتغطيتها، كان منطقيا تصور مدى اضطراب الدولة سواء إلى تقليص نفقاتها أو اضطرابها إلى فرض ضرائب جديدة أو اللجوء إلى الاقتراض داخليا أو خارجيا، وهي القروض التي بات معروفا عنها كونها لا تعدو ضرائب مؤجلة سترهق كاهل الأجيال القادمة.

25- عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف الإسكندرية، الطبعة الأولى، السنة 1969 ص: 224.



وتبعاً لهذه الظواهر السلبية الناتجة أساساً عن ندرة الإيرادات العمومية والتي تعتمد في غالبيتها على الضرائب، يصبح جلياً مدى الآثار السلبية للتهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً، باعتبار أن هذه الظاهرة افة خطيرة تفوت على خزينة الدولة مبالغ مالية كبيرة هي في أشد العوز إليها<sup>26</sup>.

### أولاً: الآثار المالية

تعتبر الأموال العمومية من الأدوات الرئيسية لإنجاز برامج الدولة في مختلف الميادين حيث لا يمكن تصور دولة بدون أموال عمومية، وتبعاً لذلك ففوة الدولة غالباً ما تقاس بحجم إمكانيتها المالية<sup>27</sup>، فالدولة أحياناً تجد نفسها أمام صعوبة التوفيق بين الاستجابة للحاجيات المتزايدة وندرة الموارد المالية، ولا يمكن التغلب على هذه الصعوبة إلا عن طريق التحكم في مصدر هذه الأموال، وبما أن الضرائب تبقى أهم الموارد فمن الواجب إخضاعها لنظام معقلنا حتى لا تتاح الفرصة للتهرب والغش الذي ينتج عنه التقليل من موارد الدولة، مما ينعكس على ميزانياتها و يؤدي إلى اختلالها ومن هذا المنطلق فالتهرب تنجم عنه عدة آثار مالية يمكن إجمالها في عقم الميزانية العامة وتراجع النفقات العمومية وتزايد المديونية الخارجية ..

### أ- : عقم وعجز الميزانية العامة

من المؤكد أن التهرب الضريبي يقود إلى انخفاض مهم في حصيلة الضرائب (أي في إيرادات الدولة، مما ينتج عنه حتماً انخفاض في الموارد المالية للخزينة خاصة في الدول التي تعتبر فيها الجباية المورد المالي الرئيسي كما هو الشأن بالنسبة للمغرب، حيث يصل معدل تغطية المداخيل الجبائية الموارد الخزينة العامة إلى ما يناهز 74%، فالضرائب بلا شك تلعب الدور المحوري في السياسة المالية للدولة المغربية، لكن نجاح هذا الافتراض يبقى رهيناً بطبيعة النظام الذي يفترض أن يكون متماسكاً في هندسته ، يراعي الجوانب

26- احمد حليبة: التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب، مرجع سابق ص: 145.

27-اليوسي عبد الله: ظاهرة التهرب الضريبي بين المقترح القانوني والسوسيولوجي، مرجع سابق ص: 33.



الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وبالنظر إلى نظامنا الجبائي فالملاحظ أنه تسوده مجموعة من الثغرات التي يستغلها المتهربون، مما يترتب عنه إضعاف حصيلة مالية الدولة، ومن المؤكد أن انتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض هذه الحصيلة، هذا وقد أكد صندوق النقد الدولي أن التهرب الضريبي أضحى من الممارسات الاعتيادية لكل الملزمين بحيث تتراوح نسبة التهرب ما بين 30 و 50% من حجم الموارد الجبائية مع إضافة القطاع غير المهيكل إليها<sup>28</sup>.

ومما لا شك فيه أن شيوع التهرب الضريبي بين المكلفين يعتبر إلى جانب عوامل أخرى من بين الأسباب الرئيسية لحدوث اختلالات خطيرة في التوازنات المالية، ولاسيما العجز المزمّن الذي تعاني منه الميزانية منذ سنوات<sup>29</sup>. وإذا كان البعض ذهب للقول بأن تفاقم أزمة العجز في الميزانية يرجع إلى عدة عوامل لاسيما أزمة الجفاف التي يعيشها المغرب منذ عدة سنوات، إلى جانب ارتفاع مستحقات المديونية الخارجية وارتفاع حجم النفقات العامة نتيجة الاستعمال الغير المعقلن للأموال العمومية، إلا أن هذا الرأي وإن كان يحتوي على جانب كبير من الصحة فإنه لا ينفي ما للغش والتهرب الضريبي من دور في وجود هذا العجز واستمراره<sup>30</sup>.

### ب: تزايد المديونية الخارجية

من أهم المشاكل المطروحة على دول العالم الثالث ارتباطها بالخارج بديون يمكن وصفها بالثقل الكبير على كاهل هذه الدول، والتي أدت إلى عدد كبير من المشاكل على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، والمغرب كمثل البلدان العالم الثالث يعرف تضخما فيما يخص ظاهرة عالمية - المديونية - لازالت تعاني منها العديد من الدول<sup>31</sup> السائرة في طريق النمو، كما أن اللجوء إلى الاقتراض سواء كان داخليا أو خارجيا لهأسباب عديدة كما تترتب عليه آثار مهمة.

28-الصادق جعوان: نفس المرجع مرجع ص: 156/157.

29- المراني مولاي أحمد: اقتصاد المغرب من خلال برنامج التقييم الهيكلي مطبعة البديع مراكز، الطبعة الأولى، السنة 1995، ص 102.

30- كريم ادعائي: تجريم الغش الضريبي في المغرب، مرجع سابق ص: 57.

31- المراني مولاي أحمد: اقتصاد المغرب من خلال برنامج التقييم الهيكلي مرجع سابق ص: 103.



فبالنسبة لأسباب اللجوء إلى الاقتراض فيمكن تلخيصها في:

- الانسياق في اتفاقيات ومشاريع كبرى ومكلفة تفوق القدرات المالية للدولة.
  - الافتقار إلى دراسة سوسيو اقتصادية للقرارات والمشاريع المزمع اتخاذها.
  - عدم فعالية السياسة المالية والاقتصادية لأغلب الدول النامية في توجيه مدخراتها نحو الأهداف المرجوة، والاكتفاء بتوجيهها نحو الأنشطة الاستهلاكية أو نحو الاكتناز.
  - الوضع الاقتصادي العالمي المتغير وذلك بسبب ظهور علاقات وموارد أولية جديدة<sup>32</sup>، بالإضافة إلى الحروب سواء منها المدنية أو الطبيعية<sup>33</sup>.
  - السياسية الحمائية التي تنهجها بعض الدول المتقدمة كالاتحاد الأوروبي.
- هذا عن أسباب تفاقم المديونية الخارجية أما عن اثارها فيمكن تلخيصها كذلك في:
- تزايد العبء على ميزان المدفوعات وذلك في حالة سداد الديون، مما يترتب عنه تحمل الأجيال المقبلة لأعباء هذه القروض خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في مشروعات استثمارية فإن هذا العبء يكون ضعيفا عليها نظرا لما تذره هذه المشاريع من أرباح.
  - فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم قدرتها على سداد ديونها وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قرضها<sup>34</sup>.
  - تقلص النشاط الإنتاجي وذلك نتيجة استخدام الأموال أو قرضها للدولة بغية الحصول على فوائد وضمان سدادها وحصول المقترضين على مزايا.

32- حالة ظهور البترول في السبعينات وتراجع قيمة الفوسفات

33- ونقص بالحروب الطبيعية الكوارث الطبيعية كالحفاف والأعاصير...

34- حسين مصطفي حسين: المالية العامة بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة السنة 1992، ص 71.



- التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة أو التأخر في تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض سياسة معينة بهدف استخلاص مبلغ الدين، والأکید أن هذه السياسة لن تخدم إلا مصالح الدولة المقرضة دون مراعاة مصلحة الدولة المقرضة.

### ثانيا: الآثار الاقتصادية

يشكل البعد الاقتصادي ركيزة أساسية للعديد من الخيارات الهامة والاستراتيجية التي تطبع المسار الاجتماعي والسياسي للدولة، غير أن التنمية والازدهار الاقتصادي لا يتحقق بفعل الصدفة، ولكن ذلك يأتي نتيجة سياسة وتخطيط ملائم يعتمد توجهات ودراسات متخصصة لطبيعة هذه التنمية، والملاحظ في هذا الإطار أن الضريبة أو الجباية بصفة عامة لم تعد أداة لتأمين تسديد النفقات فحسب ولكن وسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية مما يعمق انعكاسات التهرب الضريبي على الوضعية الاقتصادية ويتجلى ذلك في:

- عرقلة النمو الاقتصادي.

- ضعف القدرة التنافسية.

- تراجع الاستثمار.

### الفقرة الثانية: الآثار السياسية والاجتماعية

تطلبت ظروف الدولة الحديثة امتداد نفوذها إلى جوانب كثيرة في الحياة العامة، ومع ضرورة تحقيق التنمية الحديثة على مستويات مختلفة برزت أهمية السياسة الاجتماعية كعامل فعال في التأثير على الاقتصاد الوطني وتوجيه التنمية، كما أدت السياسة العصرية للدولة إلى التدخل الحكومي المباشر لتقويم



الاعوجاج والقصور، وكان لزاما الاتجاه نحو مشاركة القطاع الخاص في النشاطات الاقتصادية بصورة مباشرة.

وتبعاً لهذه السياسة الحديثة أصبحت للضريبة وظيفة توجيهية، تعتمد عليها الدولة كبوصلة رئيسية لرسم هذه السياسة وتوجيه اقتصادها الوطني<sup>35</sup>، غير أن التهرب الضريبي سيؤثر على مسلك هذه السياسة العامة، حيث سيؤدي إلى استجابات سياسية غير سليمة كما سيخلق اختلالات في مؤشرات السلوكيات الاجتماعية وانحرافات في مسار الاقتصاد الوطني.

#### أولاً: الآثار الاجتماعية

يخضع النظام الجبائي لأي دولة سواء كانت متقدمة أم سائرة في طريق النمو إلى تأثيرات اجتماعية مختلفة، وهذا ما يجعلنا نرجع إلى الخاصية المميزة للقاعدة القانونية في كونها قاعدة اجتماعية، أي أنها مرتبطة بالمجتمع وتنبثق من كيانه وروحه<sup>36</sup>، فقد أصبح هاجس الدول خاصة النامية منها إعطاء الأولوية لإصلاح واستكمال شبكة الأمان الاجتماعي الإرجاع أو تثبيت ثقة المجتمع بمن يتولى تدبير دواليب حياته الاقتصادية والسياسية والاجتماعية و الثقافية، غير أن البرامج الاجتماعية لحكومات الدول النامية تنكسر على سخرة ندرة الأموال العمومية<sup>37</sup>.

فالدولة لا تجد أمام الخسائر المتصاعدة إلا منفذاً واحداً وهو رفع معدلات الاقتطاع محافظة بذلك على الحد الأدنى من الأمان المالي ويلاحظ ذلك بوضوح عند إعداد الميزانية السنوية، حيث أن العجز الذي

35-احمد حليبية: التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب مرجع سابق ص: 102.

36- الطيب الفصائلي: المدخل لدراسة القانون النظرية القانون نظرية الحق، الطبعة الثانية المطبعة الوراقة الوطنية، مراكش السنة 2000، ص:9.

37-احمد حليبية: مرجع سابق ص: 164.



تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل مختلف المداخل ناتج عن التهرب، ولتغطية هذا العجز الحاصل تعمد هذه الأخيرة إلى الرفع من مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة أو استحداث ضرائب جديد<sup>38</sup>. وعليه فالتهرب الضريبي يعتبر كرد فعل للمجتمع على النصوص الجبائية التي لا تتناسب مع مقدرتهم التكليفية وبالتالي رفضهم للضريبة المفروضة عليهم، وبهذا فكلما زادت حدة النزاعات الجبائية في إطار التهرب الضريبي إلا ويعني ذلك الحيف الاجتماعي وعدم مساواة المواطنين أمام الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى التأثير على التشريع الجبائي وعلى الموارد الجبائية بصفة عامة.

ومن بين الانعكاسات التي يخلفها التهرب الضريبي:

- تفاقم الاختلالات الاجتماعية.

- انتشار البطالة.

- غياب المواطنة الجبائية.

### ثانياً: الآثار السياسية

إن الإلزام الضريبي سيمتد وجوده من مضمون الدستور الذي ينص أن " على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية الذي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"<sup>39</sup>، وهكذا فشرعية ضريبة ما أو لا لها أهمية بالغة في تحديد صفة المقدرة والاستطاعة التي تؤسس كعدالة وتصبح بالتالي مرجعية لحق التكليف بالضريبة، لكن هذا الحق يبقى دون جدوى في حالة ارتفاع الضغط الضريبي أو في حالة عدم احترام قواعد جباية هذه الضريبة، ذلك أن سلامة فرض الضريبة لا يشترط لتحقيقها إلا العدالة في فرضها ومناسبتها لظروف الممول، وإلا فإن الواجب

<sup>38</sup>عيسى بولوخ: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والعشالضريبي، مرجع سابق من 38.

<sup>39</sup>- الفصل السابع من دستور 1996.



الجبائي لا يصبح له معنى في ذهنية الملزم ليزداد و يعمق لديه الاقتناع بأنه خاضع لنوع من الاستغلال وبالتالي يعتبر نفسه عند تهريبه من الضريبة أنه في حالة دفاع مشروع عن أمواله و ممتلكاته.

وهكذا تكون النتائج تدبير الشأن الضريبي انعكاسات قد تأخذ أشكال تهرب واسع النطاق أو مقاومة جماعية للضريبة كتمرد ورفض للسياسة العامة، مما قد يهدد الاستقرار والأمن الجماعي<sup>40</sup>، هذا وقد تتجاوز المقاومة إطارها الضريبي كرفض للضريبة إلى ارتباطها بالنظام وذلك باعتبار أن الأداء الضريبي هو إعلان اقتصادي للتبعية السياسية، والتهرب من الضريبة والرفض لها قد يعتبر من مؤشرات الانفصال عن الدولة، أي أن الولاء للضريبة هو ولاء للدولة والعكس صحيح، بل هناك من ذهب إلى كون التهرب الضريبي هو تهرب مشروع وأسس له مقتضى الفصل الثاني من الإعلان الحقوق لسنة 1789 الذي يعتبر الصمود في مواجهة الظلم من الحقوق الطبيعية للإنسان، و بالتالي ليس التهرب الضريبي سوى شكلا سلميا لمقاومة الضريبة<sup>41</sup> اعتقادا منهم بأن القانون الضريبي يفرض عليهم تضحيات غير عادلة مما يجعلهم صحية نصوص تحكيمية<sup>42</sup>.

### المبحث الثاني:

#### آليات مكافحة التهرب الضريبي وتحدياتها

تتباين وسائل مكافحة التهرب الضريبي تبعا للنظام الضريبي المتخذ بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص. فالدولة تعمل جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي بكل الوسائل الممكنة. ولذلك فإن مكافحة التهرب

40- أحمد حليبية: التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب، مرجع سابق، ص116/117.

41- عبد الرقيق بوداز: الإدارة الجبائية بالمغرب، دبلوم السلك العالي المدرسة الوطنية للإدارة العمومية السنة 1988-1989، الرباط، ص54.

42- أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق ص: 20.



الضريبي تتم بالعمل على منع وقوعه وعلى معاقبة مرتكبيه عبر اتخاذ مجموعة من التدابير التي تختلف في فعاليتها وجدواها في الحد من إفلات الملتزمين من أداء ما بدمهم من أموال عامة لفائدة خزينة الدولة<sup>43</sup>.

### المطلب الأول: الرقابة الجبائية والتحقيقات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية والتحقيقات الجبائية من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لضمان احترام الملتزمين لالتزاماتهم القانونية، وتحقيق العدالة الجبائية وحماية الموارد المالية للدولة.

### الفقرة الأولى: الرقابة الجبائية

إذا كان النظام الضريبي يمنح الحرية النسبية للملتزمين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطاتهم ومدادخيلهم الحقيقية تلقائيا، فإن المشرع رغم ذلك أجاز للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة من أجل مراقبة مختلف التصريحات التي يدلي بها الملتزمون، مخافة أن تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء التي يمكن أن تتسرب إليها أثناء التصريح، سواء بحسن النية أو بسوء النية من أجل التهرب الضريبي.

فالرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى للتأكد من التصريحات الجبائية التي يتم تقديمها من طرف الملتزمين بالضريبة والتي من خلالها يتم كشف كل الإسقاطات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها الملتزم للتملص من أداء الضريبة. فهي تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع الملتزمين بالضريبة وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزاماتهم الضريبية.

<sup>43</sup> - محيي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، بلا سنة، م .



وقد عرف فايول الرقابة الجبائية بأنها "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"<sup>44</sup>.

أما كولين فيليب Fillipe Colline ، فقد عرف الرقابة الجبائية بأنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة. وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات.<sup>45</sup>

كما ذهب البعض الآخر إلى أن الرقابة الجبائية هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاصا طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية<sup>46</sup>.

فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية<sup>47</sup>، وتسعى من ورائها إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة من خلال محاربة التهرب الضريبي. وبمعنى آخر فهي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بن الملزمين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة<sup>48</sup>.

فالرقابة الجبائية تهدف التأكد من صحة ومصداقية الإقرارات أو التصريحات المقدمة من طرف الملزم بالضريبة، واكتشاف الأخطاء والانحرافات الجبائية المتعلقة بها. وتختلف عملية مراجعة وفحص

<sup>44</sup>- القبيلات، حمدي سليمان. الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية. الأردن: مكتبة دار الثقافة، 1998. ص13.

<sup>45</sup> - Philippe, CLe vérificateur fiscal: Édition économique. Paris. (1979). P: 25.

<sup>46</sup> -بوعلام، ولهي. "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة: حالة الجزائر." مداخلة في ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 20 أكتوبر 2009. ص 7.

<sup>47</sup> -. M. Bouvier, M.C. ESCLASSAN, J.P. LASSALE : Finances Publications.8\* édition, LGDJ, p. 632.

<sup>48</sup> - 21. CLAUDE Laurent, contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, France, 1995, p. 13.



الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة، سواء تعلق الأمر بفحص المحاسبة أو تصحيح الوضع الجبائية للملزم.

ففيما يتعلق بمسطرة الفحص الضريبي، فإنها تعد نوعا من الرقابة التي تمارسها الإدارة الضريبية على مجموع الإجراءات الرامية إلى مقارنة العمليات المحاسبية للملزمين مع المعلومات المحصل عليها من طرف هذه الإدارة الضريبية لقياس مدى مصداقية التصريحات المدلى بها من طرفهم<sup>49</sup>.

وفي المغرب، يتم القيام بمهمة الفحص الضريبي من قبل مصالح المديرية العامة للضرائب، التي تحدد صلاحياتها بموجب المرسوم الصادر في 22 نوفمبر 1978 بشأن تنظيم وزارة المالية. كما تتكون من مصالح إدارة الرقابة المالية، التي تم إنشاؤها في عام 2005 داخل المديرية العامة للرقابة على المستوى المركزي، ووضعها تحت السلطة المباشرة للمدير العام للضرائب.

● والملاحظ أن المشرع المغربي قد أفرد مسطرة الفحص المحاسبي مجموعة من الشروط الشكلية تفاديا لتعسف الإدارة الضريبية في ممارسة هذا الحق، وتعزيزا للضمانات التي يتمتع بها الملزم بمناسبة سلوك هذه المسطرة. وهي شروط تجعل تطبيقها يتطلب توافر العناصر الآتية:

● يخضع لمسطرة الفحص الضريبي الخاضعون للضرائب والرسوم الملزمون قانونا يمسك محاسبة منتظمة.

● يعهد بممارسة هذه المهمة إلى أحد الموظفين المحلفين على أن يكون له رتبة مفتش مساعد على الأقل، وأن يكون معتمدا للقيام بمراقبة الضرائب.

<sup>49</sup> - كريم الحرش المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترايبية، العدد 21 سنة 2013.



• ينبغي الاحتفاظ بالوثائق مدة 10 سنوات لتقدم إلى المكلف بالفحص عند الحاجة.

وتتميز مسطرة الفحص الضريبي بنوع من الخصوصية، لكونها تتجسد في انتقال المفتش المحقق إلى مكاتب المقاول، داخل محل الإقامة الاعتيادية أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للملزمين. كما يمنع المشرع على المحقق أن ينقل أية وثيقة محاسبية إلى مقر الإدارة الضريبية إلا بترخيص من الخاضع للضريبة ومقابل تسليمه وصلًا بذلك<sup>50</sup>.

أما بخصوص آجال هذه المسطرة فقد حددتها مدونة الضرائب كآتي:

- الحد الأدنى: أكثر من 6 أشهر للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به عن 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.
- الحد الأقصى: أكثر من 12 شهرا بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

ولقد أحسن المشرع صنعا حينما تدخل وحدد المدة الأقصى التي يمكن أن تستغرقها مسطرة فحص المحاسبة، لما في ذلك من تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة الضريبية والضمانات المخولة للملزمين. ويمكن الإشارة إلى أن القوانين الضريبية السابقة لم تكن تنص سوى على مدة موحدة وهي 6 أشهر، لذلك فالمدة الجديدة تعبر عن رغبة الإدارة الضريبية في الحصول على وقت كاف يمكنها من فحص المقاولات الكبرى<sup>51</sup>.

وإلى جانب هذه المسطرة يمكن الحديث في إطار المراقبة الجبائية عن مسطرة أخرى هي مسطرة التصحيح الضريبي. فبعد انتهاء إجراءات المراقبة والفحص، تبدأ الإدارة الضريبية في إجراءات تصحيح

<sup>50</sup> - 23 وزارة الاقتصاد والمالية: ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية منشورات المديرية العامة للضرائب، الرباط، 2014، ص 7.

<sup>51</sup> - 51 وزارة الاقتصاد والمالية: ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية، مرجع سابق، ص. 8.



أساس فرض الضريبة من أجل احتساب مبالغها، وفي هذا الإطار، تنص المدونة العامة للضرائب على أنه في حالة تصحيح أسس فرض الضريبة يجب على الإدارة الجبائية إخبار الملزم بواسطة رسالتين قصد تبليغه بنتائج عملية الفحص.<sup>52</sup>

حيث تتلخص مسطرة تصحيح الأساس الضريبي في كل من الرسالة الأولى لتصحيح الأساس الضريبي، ثم الرسالة الثانية لتصحيح الأساس الضريبي، حيث يعرض كل طرف الإدارة من جهة والملزم من جهة أخرى، موقفه وملاحظاته بنية التوصل إلى اتفاق حول الأساس الضريبي الجديد.

وهذه المسطرة تشكل ضمانات أساسية وحقيقية للملزم لما لها من ارتباط بحقوق الدفاع المخولة له في إطارها كمسطرة تواجبية وحضورية تهدف إلى إشراك الملزمين في عملية

تصحيح الوعاء الضريبي المعرفة وسائلهم وحججهم وإثباتاتهم ومواقفهم من الأساس المعتمد في تصفية الضريبة في إطار المراجعة، ولذلك فإن كل إخلال بمقتضيات هذه المسطرة يؤدي إلى بطلان إجراءاتها، ويحول دون المرور إلى مرحلة التحصيل الضريبي، التي تثير بدورها نقاشاً قانونياً وفنياً حول مدى احترام إجراءاتها وأجالها المسطرية لضمانات الملزم وتكريس حمايته القانونية في مواجهة الإدارة الضريبية.

#### الفقرة الثانية: التحقيقات الجبائية

إذا كان النظام الجبائي يعطي الحرية للملزم بالضريبة للقيام بالتصريح بمدخلاتهم المحققة كما هو مفترض بحسن نية، فإن هذه الحرية تستوجب على الإدارة الضريبية ضرورة القيام بالرقابة على هذه التصريحات بهدف التأكد من صحتها وصدقها والكشف عن نقاط الغش والتهرب فيها. وبعد التحقيق الجبائي من أهم وسائل المراقبة الجبائية، ويتمثل في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات

<sup>52</sup> - وزارة الاقتصاد والمالية: ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية، مرجع سابق، ص. 11.



الجبائية المصرح بها من طرف الملزم بالضريبة لمدة غير متقادمة، بغية تحري قانونية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس. كما يشمل التحقيق الجبائي مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها الملزم بالضريبة.

وتتم مسطرة التحقيق الجبائي داخل إدارة الضرائب، حيث تكلف بالدراسة والتحقيق في المطالبة قسم خاص بمديرية الضرائب هو قسم المنازعات المتكون من أربع مصالح هي:

- المصلحة المكلفة بالنزاعات في الضرائب المباشرة؛
- المصلحة المكلفة بالنزاعات في الضريبة على القيمة المضافة؛
- المصلحة المكلفة بالنزاعات في رسوم التسجيل والتنبر؛
- المصلحة المكلفة بالتحقيقات<sup>53</sup>.

فمفتش الضرائب بعد توصله بالمطالبة يقوم بفحص الوقائع المثارة من أجل التأكد من مدى مطابقتها للمقتضيات القانونية، ومن مدى جدية الحجج المقدمة وتأثيرها على النزاع الضريبي موضوع المطالبة. كما يمكنه كذلك من أجل استكمال التحقيق، أن يستدعي الخاضع للضريبة من أجل استفساره أو تقديم محاسبته أو تقديم مزيد من الحجج، كما يمكنه إجراء جميع التحريات اللازمة على ضوء الوثائق المقدمة والمعلومات المتوفرة إما بعين المكان أو بمقرات الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لهم علاقة بالخاضع للضريبة، كزبنائه ومورديه والأبنك والمقاولات والإدارات التي يتعامل معها<sup>54</sup>.

<sup>53</sup> - عبد القادر التعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي دار النشر المغربية الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2000، 154.  
<sup>54</sup> - HAMMOU LAAFOU, Le contrôle fiscal au Maroc: cadre légal et rôle de l'expert comptable, mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, ISCE, 2004. p. 38.



وبعد انتهاء البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة في الموضوع، يتولى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض القيام بالبت في المطالبة المرفوعة إلى الإدارة. ونظرا للعدد الكبير للمطالبات التي تحال على المديرية العامة للضرائب فإنه غالبا ما يتم تفويض هذه السلطة إلى رؤساء الأقسام أو المصالح حسب قيمة النزاع ومبلغ الضريبة المتنازع حوله<sup>55</sup>.

ويجب أن تقوم إدارة الضرائب بعد فحص مطالبة الملزم بالجواب عليها داخل أجل سنة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، وأن تتخذ القرار المناسب حولها. كما أنه بعد اتخاذ القرار من طرف الإدارة الجبائية وتعليه يتم تبليغه إلى الملزم المعني بالنزاع<sup>56</sup>. وعلى هذا الأخير إذا لم يقبل القرار الصادر عن الإدارة أن يطعن فيه أمام المحكمة الإدارية المختصة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور.

### المطلب الثاني: الجزاءات الجبائية والجبائية للتهرب الضريبي

يتضمن قانون تجريم الغش الضريبي في إطار المدونة العامة للضرائب جزاءات جبائية وأخرى جنائية.

#### الفقرة الأولى: الجزاءات الجبائية لجريمة التهرب الضريبي

نصت المدونة العامة للضرائب، في جزئها الثالث المتعلق بالجزاءات الجبائية (المالية)، على مجموعة من التدابير الرامية إلى محاربة ظاهرة الغش الضريبي. ونورد مثلا للجزاءات المالية المشتركة بين الضرائب الثلاث: الضريبة على الدخل، والضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة، وذلك ابتداء من المادة 184 من المدونة العامة للضرائب. حيث تنص المادة المذكورة على أنه تُطبق زيادات قدرها 5% و15%

<sup>55</sup> - EI OTMANI FOUAD: LES PROCEDURES DU CONTROLE FISCAL EN DROIT MAROCAIN RAPPEL ET ESSAIE D'ANALYSE, Université HASSAN 1, faculté des sciences Juridiques, Economique et Social-Settat, 2015, p. 49.

<sup>56</sup> - مولاي عبد الرحمان العلمي المنازعات في المرحلة ما قبل القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر القانون الخاص جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش السنة الجامعية 2010/2011، ص. 26.



و20% 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 والاتفاقات. كما تطبق غرامة تهديدية يومية قدرها 500 درهم، في حدود 50.000 درهم، على الأشخاص الذين لا يدلون بالمعلومات المطلوبة داخل الأجل والشروط المنصوص عليها في المادة 214-571. وفي حالة عدم الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية، تُطبق غرامة مالية قدرها 50.000 درهم عن كل سنة محاسبية على الخاضعين للضريبة الذين لا يحتفظون، خلال عشر سنوات، بالوثائق المحاسبية أو بنسخ منها على حامل معلوماتي أو ورقي<sup>58</sup>.

كما نص المشرع على جزاءات في حالة تصحيح أساس الضريبة، تتمثل في زيادة قدرها 20%، تُطبق 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، أو عند تصحيح حصيلة فيما عجز ما دام هذا العجز قائما، أو على كل إغفال أو نقصان أو تقليل في المداخل أو العمليات الخاضعة للضريبة، وكل خصم بغير حق أو تحايل يرمي إلى الحصول دون وجه حق على الاستفادة من إعفاء أو إرجاع، بالإضافة إلى النقصان في الثمن أو التقدير الملاحظ في العقود أو الاتفاقات، وذلك عملاً بمقتضيات المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

وإذا ثبت سوء نية الخاضع للضريبة، على إثر استعمال الأساليب المنصوص عليها في المادة 92-1.

<sup>57</sup> - المادة 185 من المدونة العامة للضرائب.  
<sup>58</sup> - المادة 185 من المدونة العامة للضرائب.



و في حالة إخفاء كلي أو جزئي في ثمن أو تكاليف بيع عقار أو أصل تجاري أو زبناء، أو في مبالغ أو تعويضات مقبوضة من طرف المتخلي عن حق في الإيجار أو عن الاستفادة من وعد بإيجار عقار أو جزء منه، أو في مدرك ناتج عن معاوضة أو قسمة عقارية، وكذا في الاتفاقات، أو في حالة الإغفال الكلي أو الجزئي فيها، مما يؤدي إلى تصفية واجبات التسجيل بمبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي الواجب أدائه.

وبالنسبة للتملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك، فقد وضع المشرع عدة جزاءات بخصوصها، تم التنصيص عليها في المادة 187 من المدونة العامة للضرائب، حيث تُطبق 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 تلك الأعمال، وذلك بصرف النظر عن العقوبة التأديبية إذا كان يمارس وظيفة عمومية.

وفيما يتعلق بمحاربة جريمة التهريب الضريبي على المستوى الوطني، فإن العقوبات والتدابير الاحتياطية المطبقة في ميدان المخالفات الجمركية تشمل الحبس، ومصادرة البضائع المرتكب بشأنها الغش، والوسائل المستعملة لإخفائه، إضافة إلى الغرامة الجبائية والغرامة الإدارية<sup>59</sup>، كما ينص على ذلك الفصل 208 من مدونة الجمارك<sup>60</sup>.

<sup>59</sup> - غسان رباح قانون العقوبات الاقتصادية دراسة مقارنة حول جرائم الأعمال والمؤسسات التجارية المخالفات المصرفية والضريبية والجمركية وجميع جرائم التجار ، طبعة 2004 منشورات الحلبي الحقوقية بيروت لبنان ص 224  
<sup>60</sup> - فتحة العمري : التهريب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، إشكالية التهريب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية - حالة العالم الثالث ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، 1985 ص 66



### الفقرة الثانية: الجزاءات الجنائية

يشكل تجريم الغش الضريبي والأفعال التي ترمي إلى التحايل على الإدارة الضريبية قصد الإفلات من أداء المستحقات الضريبية بالمغرب، الملاذ الأخير الذي اعتمده المشرع لمكافحة هذه الآفة الاقتصادية والمالية، التي تُلقى بانعكاساتها السلبية على مسار التنمية بالبلاد.

وفيما يتعلق بالجزاءات الجنائية، تتحدد العقوبة في غرامة مالية تتراوح ما بين 5.000 درهم و50.000 درهم<sup>61</sup> لكل شخص ثبت في حقه ارتكاب أفعال ترمي إلى التملص من واجبه الضريبي، وذلك باستعمال إحدى الوسائل المنصوص عليها في إطار المادة 192 من المدونة العامة للضرائب. وفي حالة العود قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة، والذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يُعاقب مرتكب المخالفة بالحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر، إضافة إلى الغرامة المقررة أعلاه.

هذا، مع العلم أن العقوبة الجنائية المطبقة على الغش الضريبي في فرنسا، في إطار المادة 1741 من المدونة العامة للضرائب، تصل إلى خمس سنوات حبسا وغرامة تتراوح ما بين 5.000 و250.000 فرنك. وفي حالة العود، يمكن أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات، إضافة إلى غرامة مالية تتراوح ما بين 15.000 و750.000 فرنك فرنسي كعقوبة أصلية، فضلاً عن عقوبات تابعة أو إضافية (accessoires)، كمنع المعني بالأمر من المشاركة والانخراط في بعض اللجان أو التسجيل في اللوائح الانتخابية لمدة تختلف حسب العقوبة الأصلية المحكوم بها<sup>62</sup>.

<sup>61</sup> - احمد النميلي: التهرب الضريبي الداخلي والدولي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد السادس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة، 2006-2007 ص 91  
<sup>62</sup> - عبد الحافظ سمودي، التهرب الضريبي بين مقتضيات القانون الجنائي وأحكام القانون الجنائي، جلة ابن خلدون للدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية العدد 8 يونيو 2024، ص63.



كما يمكن أن تضاف عقوبات تكميلية (peines complémentaires) ، يقررها القاضي ، تتمثل في نشر الحكم في الجرائد، وكذا تعليقه في الواجهة الخارجية للمؤسسة المهنية للمعني بالأمر<sup>63</sup>.

وبصفة عامة، فإن العقوبات التي يتضمنها قانون تجريم الغش الضريبي، سواء منها العقوبات الجبائية أو الجزرية، تبقى دون المستوى المطلوب، ذلك أنها محدودة الأثر وضعيفة الردع، كما أن تطبيقها تعترضه عدة عراقيل مسطرية، مما يشجع بعض الملمزين على الاستمرار في سلوكيات التهرب الضريبي.

كما يلاحظ أن موقف المشرع المغربي يكتنفه نوع من الغموض والتردد، ذلك أن استبعاد تطبيق قانون تجريم الغش الضريبي على بعض الضرائب الأخرى لا يستند إلى مبرر موضوعي واضح، ويتعارض مع مبدأ المساواة بين الملمزين أمام الضريبة، حيث يظل ما يُرتكب من أفعال الغش والتهرب الضريبي في بعض المجالات خارج نطاق تطبيق هذا القانون، مما يفتح المجال أمام تفشي هذه الظاهرة.

وذلك عن طريق إخفاء الثمن وصورية العقود كضريبة التسجيل أو الضريبة على الأرباح العقارية، في حين يلاحظ أن المشرع الفرنسي مدد صور الغش المعاقب عليه جنائيا إلى كافة أصناف الضرائب الأخرى، كما أضاف إلى ذلك شأن نظيره الجزائري كل إغفال عمدي للإدلاء بالإقرارات داخل الاجال المحددة لها<sup>64</sup>.

ونشير أيضا إلى أن قانون تجريم الغش الضريبي نص على إحداث لجنة خاصة للمخالفات الضريبية، وحمل وزير المالية على استشارتها قبل تقديم شكايته لوكيل الملك، فإنه يلاحظ عليه أنه لم يرتب المشرع أي أثر على عدم اعتداد وزير المالية بالرأي الاستشاري لهذه اللجنة، ولم يبين ما إذا كان القانون يشترط في رأي اللجنة أن يكون معللا أو غير معلل.

<sup>63</sup> -Guy FONTE Valérie de la varende, "contrôle fiscale: comment s'y préparer", DUNOD , paris 1995, p: 131.

<sup>64</sup> - عبد الحافظ سمودي، التهرب الضريبي.....، مرجع سابق، ص64



هذا في حين أن المشرع الفرنسي عمد إلى إنشاء نقابات للضرائب (ضريبة) les syndicats des impots "من أجل محاربة الغش منذ 1985 وأعضاؤها هم مجرد عمال بالقطاع العام والخاص،<sup>65</sup> مكونة من نصف رجال مفتشي المديرية العامة للضرائب وهدفها يتمثل في التوعية بخطورة الغش الضريبي إذا تم تركه يتطور داخل المجتمع<sup>66</sup>.

ومن هنا يظهر مدى قصور المشرع المغربي في محاربة التهرب الضريبي واكتفائه بإقرار غرامات مالية، كما نسجل أن المغرب لم يدخل جريمة الغش واستعمال الحيل للتنصل من واجب الضريبة في باب الجباية سوى خلال القانون المالي لسنة 1997-1996 لكن بشكل محتشم.

<sup>65</sup> - Loic Cadet et Erik Neveu, "Regards sur le fraude fiscale", travaux et recherches, série faculté des sciences juridiques de RENNES, ECONOMICA, Paris 1986, p: 157

<sup>66</sup> - احمد النميلي: التهرب الضريبي...، م س ص 118.



### خاتمة:

إن السياسية الجبائية التي تنهجها الدولة، يمكن أن توفر مؤشرات هامة وأساسية للوكلاء الاقتصاديين، وأن يكون لها الأثر الواسع على كثير من جوانب الاقتصاد، ذلك أنها تؤثر على أسعار السلع وعوامل الإنتاج وعلى حوافز الادخار والاستثمار وعلى تدفقات رأس المال الاجنبي وفعالية الاسواق. لكن التحديات التي تواجه السياسة الضريبية هي ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تكمن خطورتها في تعدد أشكالها واختلاف صورها، والأكثر خطورة هو انتشار طرق التهرب الضريبي بمفهومه الضيق في إطار التحايل على النصوص القانونية، مما يطرح صعوبة كشفه وتتبع سيرورته.

وفي هذا الصدد ترى أنه يجب على المشرع المغربي أن يسير على خطى المشرع الفرنسي الذي عمد إلى إنشاء نقابات للضرائب من أجل محاربة الغش منذ سنة 1985. فالملاحظ أن أعضاء هذه النقابات هم مجرد عمال في القطاعين العام والخاص، إلى جانب موظفين من بين مفتشي المديرية العامة للضرائب، حيث تسعى إلى توعية المواطنين بخطورة الغش الضريبي إذا تم تركه يتطور داخل المجتمع.

ولا يفوتنا أن نشير إلى أن توقيع الجزاءات والعقوبات في المجال الضريبي له أهمية كبيرة، وذلك بالنظر إلى كون هذه العقوبات تهدف صيانة مصالح الدولة ومصالح الخزينة العامة من خلال معاقبة كل عمل غير شرعي يسعى بالأساس إلى التهرب والغش الضريبيين نظرا لما يسببانه من أضرار على المجتمع ولو بصفة غير مباشرة. فالتهرب الضريبي يجعل مداخل الدولة تتقلص إلى درجة يصعب معها تغطية التكاليف والنفقات العامة التي تتجلى بالأساس في بناء المرافق الضرورية، مما يؤدي إلى شلل عمل هذه المرافق وبالتالي ضياع حقوق المواطنين.



### أولاً: الكتب

1. أحمد البطريق، محمد أحمد، وعبد الله، محمد أحمد، ويونس، عبد الكريم صادق بركات .  
(1979) *المالية العامة*. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة .
2. العمراني، مولاي أحمد .(1995). *اقتصاد المغرب من خلال برنامج التقويم الهيكلي* (الطبعة الأولى).  
مراكش: مطبعة البديع .
3. حسين، حسين مصطفى .(1992). *المالية العامة* (الطبعة الثالثة). الجزائر: ديوان المطبوعات  
الجامعية .
4. الفصائلي، الطيب .(2000). *المدخل لدراسة القانون: نظرية القانون ونظرية الحق* (الطبعة  
الثانية). مراكش: المطبعة والوراقة الوطنية .
5. القبيلات، حمدي سليمان .(1998). *الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية*. الأردن: دار  
الثقافة .
6. التعلائي، عبد القادر .(2000). *النزاع الضريبي في التشريع المغربي* (الطبعة الأولى). الدار البيضاء:  
دار النشر المغربية .
7. رياح، غسان .(2004). *قانون العقوبات الاقتصادية: دراسة مقارنة حول جرائم الأعمال  
والمؤسسات التجارية والمخالفات المصرفية والضريبية والجمركية*. بيروت: منشورات الحلبي  
الحقوقية .



### ثانيًا: الرسائل والأطروحات الجامعية

8. التجاني، عبد الرحيم. (2013). *المنازعات في الضرائب المباشرة بالمغرب* (أطروحة دكتوراه غير منشورة). كلية الحقوق أكدال، جامعة محمد الخامس، الرباط، المغرب .
9. بولخوخ، عيسى. (2004). *الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي* (رسالة جامعية غير منشورة). جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر .
10. الفلكي، عبد الصمد. (2006). *السلوك الضريبي لدى الملتزمين وأثره على تنمية المالية العامة* (أطروحة دكتوراه غير منشورة). كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، المغرب .
11. بنعياد، عبد الفتاح. (1998). *وضعية المكلفين في إطار الضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة* (رسالة دبلوم الدراسات العليا غير منشورة). كلية الحقوق أكدال، جامعة محمد الخامس، الرباط، المغرب .
12. اليوسي، عبد الله. (2003). *ظاهرة التهرب الضريبي بين المقاربة القانونية والسوسيولوجية* (رسالة دبلوم الدراسات العليا المعمقة غير منشورة). كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، جامعة محمد الخامس، الرباط، المغرب .
13. الدعاني، كريم. (2007). *تجريم الغش الضريبي في المغرب* (رسالة دبلوم الدراسات العليا المعمقة غير منشورة). كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة عبد المالك السعدي، طنجة، المغرب .



ISSN :3085\_5055

العدد الثاني عشر\_ أبريل 2026

مجلة إشكالات بحثية  
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات  
في مختلف التخصصات

14. العلي، مولاي عبد الرحمان. (2011). *المنازعات في المرحلة ما قبل القضائية* (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة القاضي عياض، مراكش، المغرب.

15. العماري، فتيحة. (1985). *التهرب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية: حالة العالم الثالث* (رسالة دبلوم الدراسات العليا غير منشورة). كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، المغرب.

16. النميلي، أحمد. (2007). *التهرب الضريبي الداخلي والدولي* (رسالة دبلوم الدراسات العليا المعمقة غير منشورة). كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، المغرب.

#### ثالثًا: المقالات والدراسات

17. مجد، عبد المنعم. (2019). *التحكيم في المجال الضريبي. ضمن حكامه المالية العامة بالمغرب* (الطبعة الأولى). المغرب.

18. البوهالي، صفاء. (2018، نونبر). *التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم، الأسباب وسبل المكافحة*. سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية، العدد الثاني.

#### رابعًا: المراجع باللغة الأجنبية

- I. Abdou Lhassan, Mohamed. (1996). *La fraude fiscale au Maroc : Manque à gagner pour le trésor et frein du développement*. Arabian Alhilal Impression et Édition.



ISSN :3085\_5055

العدد الثاني عشر\_ أبريل 2026

مجلة إشكالات بحثية  
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات  
في مختلف التخصصات

- II. Dubois, Jean. (1972). *Une psychanalyse du contribuable*. Projet.
- III. Philippe, Claude. (1979). *Le vérificateur fiscal*. Paris : Édition Économique.
- IV. Bouvier, Maurice, Esclassan, Marie-Christine, & Lassale, Jean-Pierre. *Finances publiques* (8e éd.). Paris : LGDJ.
- V. Laurent, Claude. (1995). *Contrôle fiscal : La vérification personnelle*. France : Bayeusaine.
- VI. Laafou, Hammou. (2004). *Le contrôle fiscal au Maroc : Cadre légal et rôle de l'expert-comptable* (Mémoire non publié pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable). ISCE.
- VII. El Otmani, Fouad. (2015). *Les procédures du contrôle fiscal en droit marocain : Rappel et essai d'analyse* (Mémoire universitaire non publié). Université Hassan I, Settat, Maroc.
- VIII. Cadiet, Loïc, & Neveu, Erik. (1986). *Regards sur la fraude fiscale*. Paris : Economica.