



الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية بالمغرب (تضريب البيوع العقارية نموذج)

Income Tax on Real Estate Capital Gains in Morocco: The Taxation of Real Estate Sales as a Case Study

الدكتورة أسية المسك،

دكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية - جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش

ملخص:

يتناول هذا المقال موضوع الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية في المغرب، مع التركيز على تضريب البيوع العقارية كنموذج. يبرز المقال الأهمية الاقتصادية والاجتماعية لقطاع العقار في المغرب، ودور الدولة في ضبطه من خلال سياسة ضريبية متطورة تهدف إلى تحقيق التوازن بين تحصيل الموارد السيادية وتشجيع الاستثمار.

يستعرض البحث تطور هذه الضريبة منذ إحدائها لأول مرة في قانون المالية لسنة 1978، وإدماجها في الضريبة على الدخل في 2001، ثم إعادة تسميتها عام 2006، مع الإشارة إلى التعديلات الجوهرية التي شهدتها في قوانين المالية اللاحقة حتى 2023. كما يحلل المقال أساس فرض الضريبة، المعاملات العقارية المشمولة، والإعفاءات والتسهيلات الضريبية، بالإضافة إلى حقوق وواجبات الملتزم وضمانات الإدارة الضريبية في مجال تطبيق هذه الضريبة.

يخلص البحث إلى أن التشريع المغربي قد حاول إيجاد توازن دقيق بين حماية حقوق المكلفين بالضريبة وضمان فعالية تحصيل الدولة، مع إبراز أهمية تحديث القواعد والإجراءات لمواكبة التطورات الاقتصادية وتحقيق العدالة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة على الدخل، الأرباح العقارية، البيوع العقارية، المغرب، الإعفاءات الضريبية، حقوق المكلفين، ضمانات الإدارة.

Abstract:

This article examines the income tax on real estate capital gains in Morocco, focusing on the taxation of property sales as a model. It highlights the economic and social significance of the real estate sector in Morocco and the role of the state in regulating it through a tax policy aimed at balancing sovereign revenue collection and investment promotion.

The study reviews the historical development of this tax from its introduction in the 1978 Finance Law, its integration into the general income tax in 2001, and its renaming in 2006, with emphasis on major amendments up to the 2023 Finance Law. The article analyzes the tax base, the real estate transactions subject to tax, applicable exemptions, and the rights and obligations of taxpayers, as well as administrative safeguards in implementing the tax.

The study concludes that Moroccan legislation seeks to establish a delicate balance between protecting taxpayers' rights and ensuring effective state revenue collection, emphasizing the need for continuous updates to rules and procedures to adapt to economic developments and promote tax fairness.

تقديم:

يعتبر العقار من أهم القطاعات المحركة لعجلة التنمية بالمغرب سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو البيئية ...، بحيث يتقاطع وبشكل أفقي مع مختلف القطاعات الأخرى، فهو بمثابة اللبنة أو الأرضية الأساسية التي تنطلق منها مختلف المشاريع العمرانية والسياحية والفلاحية إلى غير ذلك، ونظرا للدور المحوري الذي لعبه ولا يزال يلعبه هذا القطاع في تحريك عجلة التنمية داخل المغرب، عملت الدولة من خلال الحكومات المتوالية على التدخل بواسطة سنها لسياسة ضريبية، تحاول بناء عليها التوفيق



بين حقها في تحصيل الضرائب المستمد من سلطتها السيادية، وكذا دعم الاستثمار في هذا المجال ومن خلال اعتماد تدابير تحفيزية تمكن من تخفيض الضغط الجبائي وتحسين المردودية التنافسية في هذا القطاع.

يحظى موضوع الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية (الضريبة على البيوع العقارية نموذج)، أهمية بالغة على المستويين العملي والعملي، هذه الأهمية التي يستمدتها من المكانة القصوى التي يحظى بها قطاع العقار بالمغرب ومدى خدمته للمجالين الاقتصادي والاجتماعي، كما أسلفنا التوضيح سابقا، وفي هذا الإطار قد فرضت أول ضريبة على الأرباح العقارية بالمغرب سنة 1978 من خلال قانون المالية رقم 77_1، 251 لتصبح بموجب قانون المالية لسنة 2001 252 تندرج ضمن الضريبة على الدخل، إلى جانب الدخل المهني والدخل الفلاحية وكذا الأجور والدخل المعتمدة في حكمها، وأيضا الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة، وفي سنة 2006 253 أصبحت تسمى الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية، وقد ميز المشرع في هذا الصدد انطلاقا من الفصل 61 من المدونة العامة للضرائب بين الدخل والأرباح العقارية. 254

من أجل التوسع أكثر في موضوع تضريب البيوع العقارية بالمغرب، بوصفها ضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية، سوف ننطلق من محاولة الجواب على الاشكال المتمثل في: تحليل الجهود المبذولة من قبل المشرع المغربي في سبيل بسط إطار حمائي لفائدة الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية من خلال المدونة العامة للضرائب.

من أجل حصر دائرة اشتغالنا سنعتمد التقسيم التالي:

المبحث الأول: الضريبة على الأرباح العقارية والاعفاءات المرتبطة بها

المبحث الثاني: تضريب البيوع العقارية بين حقوق الملزم وضمانات الإدارة

المبحث الأول: الضريبة على الأرباح العقارية والاعفاءات المرتبطة بها

إن حصول المغرب على الاستقلال سنة 1956، جعله في وضعية اقتصادية واجتماعية تطلبت موارد مالية كبيرة، للقيام بالمهام المرتبطة بممارسة السيادة الداخلية والخارجية وإرساء قواعد التنمية، الأمر الذي دفع المغرب للإقدام على مجموعة من الإجراءات شملت المجال الضريبي إلى جانب مجالات أخرى، بحيث تم إحداث ضرائب جديدة وكذا الزيادة في أسعار الضرائب التي سبق أن أحدثت خلال فترة الحماية، وفي ظل هذه الإصلاحات الضريبية والتي شملت التوسيع التدريجي في الوعاء الضريبي، عرفت سنة 1978 إحداث ولأول مرة ضريبة على الأرباح العقارية، والتي ضمنت في المادة الخامسة من قانون المالية رقم 77-1، بحيث خضعت لهذه الضريبة العمليات العرضية المتعلقة بتفويت العقارات أو حقوق العينية العقارية 255، أما إذا كانت هذه العمليات تدخل في

251 - ظهير شريف رقم 1.77.372 بتاريخ 19 محرم 1398 (30 دجنبر 1977) يتضمن الأمر بتنفيذ قانون المالية لسنة 1978 رقم 77-1، الجريدة الرسمية عدد 3400-bis-بتاريخ 1977/12/31 الصفحة 3737.

252 - ظهير شريف رقم 1.00.351 صادر في 29 من رمضان 1421 (26 ديسمبر 2000)، بتنفيذ قانون المالية رقم 55.00 للسنة المالية 2001، الجريدة الرسمية عدد 4861، 6 شوال 1421 (فاتح يناير 2001)، ص 2.

253 - قانون المالية رقم 53.05 للسنة المالية 2006، الجريدة الرسمية عدد 5382، 27 ذو القعدة 1426 (29 ديسمبر 2005)، ص 3582.

254 - ورد في الفصل 61 من المدونة العامة للضرائب: تعتبر دخولا عقارية لأجل تطبيق الضريبة على الدخل، ما لم تكن مندرجة في صنف الدخل المهني:

- الدخل الناشئة عن إيجار: - العقارات المبنية وغير المبنية والبنائات مماكن نوعها: - العقارات الزراعية ويدخل في ذلك المباني والمعدات الثابتة والمتحركة المرتبطة بها.
- القيمة الإيجارية للعقارات والمباني التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف الغير، على أن تُراعى في ذلك الاستثناءات الواردة في المادة 62-1 أدناه.
- التعويضات عن الإفراغ المدفوعة من طرف مالكي العقارات إلى الأشخاص الذين يشغلونها.

تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة: - بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة - نزع ملكية عقار لأجل المنفعة العامة؛ - المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية؛ - عمليات التفويت بعوض أو تقديم حصص مشاركة اسمية صادرة عن شركات ذات غرض عقاري معتبرة ضريبيا شفافة وفقاً للمادة 3-3 أعلاه؛ - عمليات التفويت بعوض أو المشاركة في شركات أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري وغير المُسَعَّرَة ببورصة القيم؛ - المعاوضة المعتبرة بيعا مزدوجا والمتعلقة بالعقارات أو الحقوق العينية العقارية أو الأسهم أو حصص المشاركة المنصوص عليها أعلاه؛ - قسمة العقارات المشاعة بمدرك وفي هذه الحالة لا تفرض الضريبة إلا على الربح المحصل عليه من التفويت الجزئي الناتج عنه المدرك المذكور؛ - التفويتات بغير عوض الواقعة على العقارات والحقوق العينية العقارية والأسهم أو الحصص المذكورة أعلاه.

255 - الحق العيني العقاري طبقا للمادة 8 من مدونة الحقوق العينية هو سلطة مباشرة يخلوها القانون لشخص معين على عقار معين يكون الحق العيني أصليا أو تبعا.



إطار النشاط المهني فإنها تخضع للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل حسب الحالة، إضافة للضريبة على القيمة المضافة²⁵⁶.

واستمر العمل بهذا المقتضى حتى سنة 2001، بحيث تم حذف الضريبة على الأرباح العقارية كضريبة نوعية مستقلة وقائمة بذاتها، وتم إدماجها آنذاك في إطار الضريبة العامة على الدخل صنف الدخل والأرباح العقارية وذلك بموجب قانون المالية لسنة 2001، ورغم ذلك لم يتغير نظام الضريبة على الربح العقاري، بحيث احتفظت بخصوصيتها المستمدة من قانون المالية لسنة 1978، وبالتالي لم يتغير نظامها سواء تعلق الأمر بالوعاء أو سعرها النسبي²⁵⁷، وبموجب قانون المالية لسنة 2006 أصبحنا نتحدث عن الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية، بدلا من الضريبة العامة على الدخل صنف الأرباح العقارية، عموما طبعة هذه الضريبة بعدم الاستقرار بحيث عرفت سلسلة من التعديلات ولعل آخر تعديل تم بموجب قانون المالية لسنة 2023، مروراً بقوانين المالية للسنوات 2013 و2018 و2020، الذين شكلوا محطات مهمة في مسار التعديلات التي عرفتها هذه الضريبة.

المطلب الأول: أساس فرض الضريبة على البيوع العقارية (تحديد ثمن التفويت)

بخصوص أساس فرض الضريبة على الأرباح العقارية فقد ورد في مستهل الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون المالية لسنة 1978 رقم 1_77 على أنه: "يتكون الربح الخاضع للضريبة، من فائض ثمن التفويت بالنسبة لثمن التملك المضاف إليه مبلغ التوظيفات المثبتة"، هذا المقتضى الذي تم تنميته بموجب المادة الرابعة من قانون المالية لسنة 1980 والتي نص من خلالها المشرع على أنه: "يعادل الربح المفروضة عليه الضريبة الفرق بين:

- ثمن التفويت المسقط منه عند الاقتضاء مصاريف التفويت.
- و ثمن التملك المضافة إليه مصاريف التملك ونفقات الاستثمار المنجزة والفوائد المؤدات من لدن المفوت عن قروض تمنحها أجهزة قرض مقبولة لإنجاز عمليات التملك والاستثمار المذكورة".

ويراد هنا بثمن التفويت ثمن البيع أو القيمة التقديرية المصرح أو المعترف بها من لدن الطرفين، أو أحدهما في العقد أو القيمة المحددة قانوناً²⁵⁸، و يباشر تصحيح الثمن المعبر عنه في عقد البيع أو في إقرار الخاضع للضريبة إذا ظهر أن هذا الثمن غير مطابق لقيمة الملك التجارية في تاريخ البيع وذلك وفق الشروط المنصوص عليها لهذا الغرض²⁵⁹، وفي حالة تفويت عقار أو حق عيني عقاري سبق للإدارة أن قامت بتصحيح ثمن تملكه أو ثمن تكلفته في حالة تسليم الشخص العقار لنفسه، أما فيما يتعلق بواجب التسجيل وأما فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة فإن ثمن التملك الواجب اعتباره؛ هو الثمن الذي تم تصحيحه من لدن الإدارة والذي على أساسه دفع الخاضع للضريبة الواجبات المستحقة، كما يراد بمصاريف التفويت مصاريف الإعلانات الإشهارية ومصاريف السمسرة ومصاريف تحرير العقود الملقاة عادة على كاهل المفوت، وكذا التعويضات عن الإفراغ، المثبتة بصفة قانونية. كما أنه وبموجب التعديل المشار إليه أعلاه أصبح يضاف إلى ثمن التملك مصاريف التملك ونفقات الاستثمار المنجزة، وكذا الفوائد أو الربح المعلوم أو هامش الإيجار التي أداها المفوت، إما مقابل قروض ممنوحة من لدن المؤسسات المتخصصة أو مؤسسات الإئتمان والهيئات المعتمدة في حكمها المرخص لها قانوناً بالقيام بهذه العمليات، أو من لدن مؤسسات الأعمال الاجتماعية التابعة للقطاعين العمومي وشبه العمومي أو القطاع الخاص وكذا المنشآت، أما في إطار عقد المرابحة أو (اجارة منتهية بالتمليك) المبرمج مع مؤسسات الائتمان والهيئات المعتمدة في حكمها للقيام بعمليات التملك أو الاستثمار، ويراد بمصاريف التملك مصاريف وتكاليف العقد الصحيحة ورسوم التنبر والتسجيل والرسوم المدفوعة إلى المحافظة العقارية لأجل التحفيظ والتقييد وكذا مصاريف

256 - جواد العسري. حكامه المالية العامة بالمغرب (قراءة في تعديل الضريبة على الدخل صنف أرباح عقارية على ضوء قانوني المالية لسنتي 2013 و 2018). الطبعة الأولى. مطبعة الأمانة. سنة 2019. الصفحة 83.

257 - جواد العسري. نفس المرجع. الصفحة 84.

258 - المادة 224 من المدونة العامة للضرائب المحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 لسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232، بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006).

259 - المادة 224 من المدونة العامة للضرائب.



السمسرة ومصارييف العقود المتعلقة بتملك العقار المفوت، وتقيم هذه المصارييف جزافيا بنسبة 15% من ثمن التملك ما عدا إذا أثبت الخاضع للضريبة أن المصارييف المذكورة تقدر بمبلغ أعلى، بينما يراد بنفقات الاستثمار نفقات تجهيز الأرض والبناء وإعادة البناء والتوسيع وتجديد والتحسين المثبتة بصفة قانونية²⁶⁰.

بينما يعاد تقييم ثمن التملك المضاف إليه بضرب هذا الثمن في المعامل المطابق لسنة التملك، محسوبا من لدن الإدارة استنادا إلى الرقم الاستدلالي الوطني لتكلفة المعيشة، وفيما يخص السنوات السابقة لسنة 1946 كان يحسب المعامل استنادا إلى سعر جزافي نسبته 3% عن كل سنة، في حين كانت تشمل إعادة التقييم كذلك قيمة الاكتتاب أو التملك من لدن الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري²⁶¹.

أيضا وفي نفس السياق نجد أنه تم التنصيص من خلال الفقرة الثانية من المادة الخامسة من القانون رقم 1-77 على أن: "في حالة تفويت عقارات مكتسبة عن طريق الإرث، فإن ثمن التملك الواجب اعتباره هو:

_ إما القيمة التجارية للعقارات المسجلة في احصاء التركة المعد من طرف الورثة خلال الاثني عشرة شهرا الموالية للشهر الذي توفي فيه المورث.

_ واما عند عدم ذلك، القيمة التجارية للعقارات على حالتهم يوم وفاة المورث حسب ما صرح بها الملزم مع مراعاة حق الإدارة في اجراء المراجعة المنصوص عليها في الفقرة X بعده".

واستمر العمل بهذا المقتضى إلى أن تم تعديل الفقرة الخامسة من البند الثاني من المادة 65 من المدونة العامة للضرائب، وذلك بمقتضى قانون المالية لسنة 2013 بحيث نص على ما يلي: "في حالة تفويت عقارات وقع تملكها عن طريق الإرث، يمثل ثمن التملك الواجب اعتباره:

_ ثمن التملك بعوض من طرف الهالك للعقار الذي ورثه المفوت مضافة إليه مصارييف الاستثمار المشار إليها أعلاه بما فيها المصارييف المتعلقة بالترميم والتجهيز أو ثمن تكلفة في حالة بنائه من طرف الهالك .

_ أو إذا تعذر ذلك ومع مراعات أحكام المادة 224 أدناه، القيمة التجارية للعقارات يوم نقل ملكيته إلى الهالك عن طريق الإرث أو الهبة كما صرح بها الوارث المفوت".

هذا التعديل الذي أصبح بموجبه ثمن التملك هو آخر ثمن تملك بمقابل من لدن المورث، وفي حالة عدم تحقق ذلك يعد ثمن التملك هو القيمة التجارية للعقارات يوم نقل ملكيتها بدون عوض إلى المورث، وذلك إما عن طريق الهبة أو الإرث، والإشكال الذي قد يطرح في هذا الصدد هو أن الفترة الفاصلة بين آخر تفويت سواء كان بعوض أو بدون عوض قد تطول، وذلك من شأنه أن تصبح قيمة العقار أضعاف قيمتها خلال آخر تفويت، وذلك إما بمناسبة أشغال عمومية من شأنها تعبيد طريق مجاورة للعقار أو إيصاله بالكهرباء أو دخول العقار للمجال الحضري، أو إلى غير ذلك من الأسباب التي من شأنها الرفع من قيمة العقار، الأمر الذي من شأنه أن يفوت على الدولة تحصيل ضريبة أكبر من حيث القيمة.

في حين كان ثمن التملك يتمثل سابقا في القيمة التجارية للعقارات المسجلة في إحصاء التركة، التي يتم إعدادها من طرف الورثة وذلك داخل أجل 12 شهر الموالية للشهر الذي توفي فيه المورث، وفي حالة لم يتم إعداد احصاء التركة المذكور يكون ثمن التملك هو القيمة التجارية للعقارات في حالتها يوم وفاة المورث، وقد تم تعديل هذا المقتضى للمرة الثالثة بموجب قانون المالية لسنة 2018، هذا التعديل الذي يمكن اعتباره عدول عن تعديل سنة 2013 وذلك نظرا لكونه طرح إشكالات قانونية ودستورية عدة²⁶²، بحيث أصبحت الفقرة الخامسة من المادة 56 من المدونة العامة للضرائب بعد دخول قانون المالية لسنة 2018 حيز التنفيذ

260 - المادة 61 الفقرة الثانية من المدونة العامة للضرائب.

261 - المادة 65 الفقرة الثانية من المدونة العامة للضرائب.

262 - أنظر جواد العسري. نفس المرجع. الصفحة 88.



تنص على ما يلي: " في حالة تفويت عقارات وقع تملكها عن طريق الإرث يمثل ثمن التملك الواجب اعتباره، مع مراعات احكام المادة 224 ادناه:

_ اما القيمة التجارية للعقارات، يوم وفاة الهالك المقيدة في الجرد الذي انجزه الورثة.

_ واما اذا تعذر ذلك، القيمة التجارية للعقارات يوم وفاة الهالك كما صرح بها الخاضع للضريبة".

المطلب الثاني: المعاملات العقارية المعتبرة بيعا والخاضعة للضريبة على الأرباح العقارية

حدد المشرع المغربي المعاملات المعتبرة بيعا والمشمولة بتطبيق الضريبة على الأرباح العقارية من خلال المادة 61 من المدونة العامة للضرائب، وتتمثل هذه المعاملات في بيع العقارات الواقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بتلك العقارات، وأيضا المعاوضة المعتبرة بيعا مزدوجا والمتعلقة بالعقارات أو الحقوق العينية العقارية أو الأسهم أو حصص المشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري وغير المسعرة ببورصة القيم، وأخيرا قسمة العقارات المشاعة بمدرك وفي هذه الحالة لا تفرض الضريبة إلا على الربح المحصل عليه من التفويت الجزئي الناتج عن المدرك المذكور .

الفرع الأول: بيع العقارات الواقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بها

بالنسبة لبيع العقارات أو تفويت الحقوق العينية المرتبطة بها، يجب التمييز بين نوعين من البيع، فهناك البيع الرضائي والبيع الغير رضائي.

الفقرة الأولى: عقد البيع الرضائي

معلوم أن البيع الرضائي هو عملية من شأنها نقل ملكية العقار المبيع وكذا الحقوق المادية والمعنوية المرتبطة به من البائع إلى المشتري مقابل ثمن يلتزم به هذا الأخير 263، وبالتالي فإن الواقعة المنشئة للضريبة على الأرباح العقارية فهي متوفرة في هذه الحالة، لكن يجب في هذا الصدد التمييز بين طبيعة العقد هل هو تام، أم معلق على أجل، أم معلق على شرط، بحيث لكل صنف من هؤلاء مميزات خاصة به، وبالتالي تترتب عليه نتائج مغايرة لباقي الأصناف الأخرى، **فيالنسبة لعقد البيع التام** والذي يكون قابل للتنفيذ مباشرة بعد إبرام العقد والتوقيع عليه من لدن الأطراف، وبالتالي هذا الصنف لا يطرح أي إشكال طالما أن العقد محقق و قابل للتنفيذ، أما بالنسبة **للعقد المعلق على أجل محدد** فهو يعتبر بذلك عقدا واقفا، وفي هذه الحالة قد يطرح إشكال متمثل في وقت استحقاق الضريبة على الأرباح العقارية الناشئة عن بيع تم وفق عقد معلق على أجل، فهل تكون مستحقة من تاريخ إبرام العقد أم انطلاقا من انصرام الأجل المعلق عليه العقد، وبصيغة أكثر دقة، هل الواقعة المنشئة للضريبة هنا هي عملية البيع في حد ذاتها أم تحقيق الربح.

نذكر على سبيل المثال إجراء عملية بيع عقار معين وفق عقد بيع تم تعليقه على أجل خمس سنوات، في هذه الحالة وبمرور تلك المدة المحددة في خمس سنوات، هل يجوز للملزم حينها التشبث بالتقادم على أساس مرور مزيد من أربع سنوات على العملية المنشئة للضريبة والمتمثلة في البيع؟ أم أن الضريبة مرتبطة بتاريخ تسلم المقابل المادي أي التحقيق الفعلي للربح؟ وفي هذا الصدد وبالرجوع للمدونة العامة للضرائب نجد أن المشرع قد نص في المادة 61 على ما يلي: "... تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة..." وبالتالي نستنتج من هذا أن الواقعة المنشئة للضريبة على الأرباح العقارية هي الأرباح سواء المثبتة أو المحققة وليس عملية البيع في حد ذاتها.

كما نجد صنف ثالث من عقود البيع وهو **العقد المعلق على شرط معين**، وهنا وجب علينا التمييز بين شرطين إثنين بحيث هناك الشرط المانع وكذا الشرط الفاسخ، فيخصوص الشرط الفاسخ فهنا يكون العقد قائم كما تترتب آثاره القانونية، إلا أنه يكون قابل للفسخ في حلة عدم تحقق الشرط المعلق عليه وفي هذه الحالة تكون الضريبة على الأرباح العقارية محققة طالما أن العقد



يكون محققا قبل فسخه، أما بخصوص بيع العقار وفق عقد معلق على شرط مانع في هذه الحالة عدم تحقق الشرط يؤول دون إبرام العقد من أساسه وبالتالي لا تفرض في هذه الحالة الضريبة على الأرباح العقارية.

الفقرة الثانية: عقد البيع الغير رضائي

المشرع الضريبي عندما عدد العمليات التي تتحقق بمناسبة الأرباح العقارية الخاضعة لأحكام الضريبة على الدخل من خلال المادة 61 من المدونة العامة للضرائب، لم يميز عند إشارته لبيع العقارات الواقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية مرتبطة بتلك العقارات، بين البيع الرضائي والبيع الغير رضائي، كما هو الشأن بالنسبة لمسطرة تحقيق الرهن²⁶⁴، بحيث ينقضي الرهن سواء الرسمي أو الحيازي ببيع الملك بيعا جبريا بالمزاد العلني وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القانون،²⁶⁵ وبالتالي البيع هنا يتم بدون أي مناقشة أو تفاوض أو حتى اتفاق مسبق من لدن الأطراف بخصوص شروط أو محتويات عقد البيع، بحيث تنتقل الملكية من صاحب العقار الأصلي إلى من رسا عليه المزاد العلني، بحيث لامجال للتفاوض بين صاحب العقار ومن يرغب في اقتنائه، الأمر الذي يتنافى معه عنصر الرضى ليكون بذلك البيع غير رضائي، كما أنه لم يصدر عن البائع أي بصفة شخصية، وإنما ثم عن طريق المحكمة في شكل بيع بالمزاد العلني ومن تم يخرج من نطاق تطبيق الضريبة على الأرباح العقارية²⁶⁶.

الفرع الثاني: المعاوضة المعتبرة بيعا مزدوجا

المعاوضة طبقا لقانون الالتزامات والعقود المغربي؛ هو عقد بمقتضاه يعطي كل من المتعاقدين للآخر على سبيل الملكية شيئا منقولاً أو عقاريا أو حقا معنوي، في مقابل شيء أو حق آخر من نفس النوع أو من نوع آخر،²⁶⁷ وبذلك فالمعاوضة تدرج ضمن التصرفات التي تتم بمقابل،²⁶⁸ وهو اتفاق يتم بموجبه تخلي شخص مدين لفائدة دائنه عن ملكية شيء أو حق، وفاء للدين،²⁶⁹ ومنه فكلما تعلق الأمر بعقار متخلى عنه أو حق عيني مرتبط به إلا واخضع للضريبة على الأرباح العقارية،²⁷⁰ بحيث تنص المادة 61 من المدونة العامة للضرائب على: "... تعتبر أرباحا عقاريا لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل، الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة... المعاوضة المعتبرة بيعا مزدوجا والمتعلقة بالعقارات أو الحقوق العينية العقارية أو الأسهم أو حصص المشاركة المنصوص عليها بموجب نفس المدونة".

الفرع الثالث: قسمة العقارات المشاعة بمدرك

ورد في المادة 61 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "... تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة: ... قسمة العقارات المشاعة بمدرك وفي هذه الحالة لا تفرض الضريبة إلا على الربح المحصل عليه من التفويت الجزئي الناتج عن المدرك المذكور..."، والمدرك في هذا السياق هو أداء مبلغ مالي نقدا أو عينا مخصص أصلا لإحداث توازن في العقارات أثناء القسمة أو المعاوضة بين الأطراف، وأداء المدرك لا يغير شيئا من طبيعة العملية، وإنما هو جزء لا يتجزأ من قيمه العقار الذي وقع تفويته من لدن المستفيد من المدرك.

264 - حفيظة الغازي. الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب. الطبعة الأولى. سنة 2018. ص28.

265 - المادة 163 بالنسبة للرهن الحيازي والمادة 213 بالنسبة للرهن الرسمي من القانون رقم 39.08 بمثابة بمدونة للحقوق العينية الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.11.178 صادر في 25 ذي الحجة 1432 (22 نوفمبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5998 بتاريخ 27 ذو الحجة 1432 (24 نوفمبر 2011) ص 2287.

266 - بلعيد حفيظ. الاشكاليات المرتبطة بالإعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على الأرباح العقارية، مقال منشور بمجلة دفتار المجلس الأعلى، عدد 8، سنة 2005، ص 140.

267 - الفصل 619 من ظهير الالتزامات والعقود الصادر في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913).

268 - اسماعيلي صالح. مسكرة تضريب الأرباح العقارية على ضوء المدونة العامة للضرائب. رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام. مسلك العلوم والتقنيات الضريبية. كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية. جامعة الحسن الأول سطات. السنة الجامعية 2013.2014 ص 10.

269 - حفيظة الغازي، مرجع سابق، ص 29.

270 - بلعيد حفيظ، مرجع سابق، ص 128.



المطلب الثالث: الاستثناءات والاعفاءات المرتبطة بالمعاملات العقارية المعتبرة بيعا

تم التنصيص على الاستثناءات والاعفاءات المرتبطة بالمعاملات العقارية المعتبرة بيعا في كل من المادة 62 و 63 من المدونة العامة للضرائب، بحيث تم التنصيص من خلال المادة 62 في فقرتها الثالثة من م.ع.ض على أنه لا تخضع للضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية:

- إلغاء عملية التفويت المنجز بمقتضى حكم قضائي حائز على قوه الشيء المقضي به.
 - فسخ تفويت بالتراضي لعقار إذا تم هذا الفسخ خلال الأربع وعشرين ساعه من التفويت الأول.
- كما تم تخصيص المادة 63 للإعفاءات لكن قبل الوقوف عند مضمون المادة 63 (الفرع الثاني) سأعرج أولا على التطور التاريخي لهذه الاعفاءات (الفرع الأول).

الفرع الأول: التطور التاريخي للإعفاء من الضريبة على البيوع العقارية

فيما يخص الإعفاء من الضريبة على البيوع العقارية فقد شملة انطلاقا من الفصل 5 من القانون المالي لسنة 1978، الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء عقار فيما يخص الجزء المستعمل كسكنى رئيسية من طرف المالك، منذ خمس سنوات على الأقل في تاريخ التفويت المذكور، هذه المدة التي تم تمديدها إلى ثمان سنوات بموجب الفصل 4 من قانون المالية لسنة 1980، كما أضاف هذا الأخير إلى قائمة الإعفاءات الربح المحصل عليه من لدن كل شخص يفوت خلال السنة المدنية عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها 30000 درهم.

عموما نحن اليوم أمام لائحة مهمة من الإعفاءات شملت الدخل العقارية السنوية التي لا تتجاوز 30000 درهم، عندما يتوفر الخاضع للضريبة على عدة دخول عقارية، يتجاوز مبلغها الإجمالي الدخل الخاضع للضريبة الحد المشار إليه أعلاه، يتعين عليه إيداع الإقرار السنوي برسم الدخل العقارية المنصوص عليها قانونا 271، وأداء الضريبة المستحقة برسم هذه الدخول بصورة تلقائية 272، مع الإشارة إلى عدم جواز الجمع بين الحد الأدنى المعفى المشار إليه أعلاه وبين الإعفاءات التي سبق للخاضع للضريبة أن استفاد منها برسم دخول أخرى 273، ودون الإخلال بالمقتضيات القانونية الجاري بها العمل 274، نجد الربح المحصل عليه من لدن كل شخص يقوم خلال السنة المدنية بتفويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها 140 ألف درهم، ثم الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء عقار يشغله على وجه سكنى رئيسية مدة ستة سنوات على الأقل في تاريخ التفويت المذكور، مالكة أو أعضاء الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة ضريبيا شفاقة 275، غير أن مدة أقصاها سنة تبتدىء من تاريخ إخلاء المسكن تمنح للخاضع للضريبة قصد إنجاز عمله يمنح هذا الإعفاء كذلك للخاضع للضريبة، في حالة تفويت عقار أو جزء من عقار تم اقتناؤه في إطار عقد (اجارة منتهية بتمليك) وتخصيصه لسكناه الرئيسية.

ويمنح نفس الإعفاء المشار إليه كذلك للأرض التي شيد فوقها البناء في حدود مساحته المغطاة خمس مرات 276، ينضاف إلى ذلك كل من الربح المحصل عليه من تفويت حقوق مشاعة في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضارية فيما بين الشركاء في الإرث، وفي حالة تفويت لاحق يتكون الربح المفروضة عليه الضريبة من زائد ثمن التفويت على تكلفة التملك من لدن الشريك أو الشركاء في الإرث الذين استفادوا من الإعفاء، وتحدد التكلفة المذكورة وفق الشروط المنصوص عليها قانونا 277، ثم الربح المحصل عليه بمناسبة التفويت السكن الاجتماعي 278، الذي يشغله مالكة على وجه سكنى رئيسية منذ أربع سنوات على الأقل في تاريخ التفويت

271 - المادة 82 المكررة مرتين من المدونة العامة للضرائب

272 - الفقرة الأولى من المادة 173 من المدونة العامة للضرائب

273 - الفقرة الأولى من المادة 73 من المدونة العامة للضرائب

274 - البند الثاني من الفقرة الثانية من المادة 144 من المدونة العامة للضرائب

275 - الفقرة الثالثة من المادة 3 من المدونة العامة للضرائب

276 - المادة 63 من المدونة العامة للضرائب

277 - المادة 65 من المدونة العامة للضرائب

278 - البند 28 من الفقرة الأولى من المادة 92 من المدونة العامة للضرائب

المذكور، على أن تراعى في ذلك الأحكام القانونية الجاري بها العمل²⁷⁹، وأخيرا التفويطات بغير عوض الواقعة على الممتلكات المذكورة والمنجزة بين الأصول والفروع وبين الأزواج والإخوة والأخوات وبين الكافل والمكفول في إطار كفالة تم اسنادها بناء على أمر أصدره القاضي المكلف بشؤون القاصرين²⁸⁰.

أما بالنسبة لحالي الإعفاء بسبب السكنى الرئيسية المنصوص عليها في الفقرة الثانية (باء و دال) من المادة 63 من المدونة العامة للضرائب، قد تطرح إشكال وهو كيفية إثبات شغل المسكن قبل تفويته على سبيل السكنى الرئيسية، وهل يصح إثباته بمختلف وسائل الإثبات المتوفرة والممكنة، وستحاول إبراز رأي القضاء الإداري في هذه المسألة من خلال القرار عدد 283 الصادر عن محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2012/01/26 الذي جاء فيه:

"...وبخصوص الوسيلة المستمدة من خرق مقتضيات المادة 63 من المدونة العامة للضرائب، والتي تنص على أن الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء عقار يشغله المزم على وجه السكنى الرئيسية، منذ ثمان سنوات على الأقل من تاريخ التفويت المذكور يعفي من الضريبة، وأن المستأنف عليه تمسك بكون السكن موضوع الفرض اتخذه سكنا رئيسيا لزوجته الثانية لمدة تفوق ثمان سنوات.

وحيث أن مفهوم السكن الرئيسي تنطبق على سكنى المزم ما دامت إدارة الضرائب لم تثبت أن المستأنف عليه لا يقيم بشكل دائم مع زوجته الثانية... وحيث أن سكناه مع زوجته الثانية لا يعتبر سكنا ثانويا، لأنه ملزم شرعا بتوفير لكل زوجة سكنى مستقلة وأن القوانين الضريبية إنما تفسر لصالح المزم، وأن الحكم المطعون فيه مصادف للصواب وواجب التأييد".

الفرع الثاني: الاعفاءات المرتبطة بالمعاملات العقارية المعتبرة بيعا من خلال المادة 63 من المدونة العامة للضرائب

نوع الاعفاء	الاعفاءات حسب المدونة العامة للضرائب
العقارات المعفاة حسب قيمتها	الربح المحصل عليه من لدن كل شخص يقوم خلال السنة المدنية بتفويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها 140.000 درهم
العقارات المعفاة حسب مدة استغلالها	الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء من عقار يشغله على وجه سكنى رئيسية منذ ستة 6 سنوات على الأقل في تاريخ التفويت المذكور مالكة أو أعضاء الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة ضريبيا شفافة وفقا لما ورد في المادة 3-3 أعلاه. غير أن مدة أقصاها سنة تبتدئ من تاريخ إخلاء المسكن تمنح للخاضع للضريبة قصد إنجاز عملية التفويت. كما تعفى عمليات تفويت عقار أو جزء من عقار يشغله مالكة على وجه سكنى رئيسية أو أعضاء الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة شفافة وفق المادة 3-3 أعلاه، قبل انصرام أجل 6 سنوات السالف الذكر، وفق الشروط التالية: -الالتزام بإعادة استثمار ثمن التفويت في اقتناء عقار مخصص للسكنى الرئيسية داخل أجل ال يتعدى ستة أشهر من تاريخ تفويت العقار الأول المخصص للسكنى الرئيسية؛ -لا يجوز للخاضع للضريبة الاستفادة من هذا الاعفاء إلا مرة واحدة؛

279 - الفقرة الثانية من المادة 3 من المدونة العامة للضرائب

280 - الظهير الشريف رقم 1.02.172 الصادر في فاتح ربيع الآخر 1423 (13 يونيو 2002) بتنفيذ القانون رقم 15.01 المتعلق بكفالة الأطفال المهملين، الجريدة الرسمية عدد 5031 بتاريخ 19 أغسطس 2002، ص 2362.

<p>- ألا يتجاوز ثمن تفويت العقار المذكور أربعة ملايين 4 000 000 درهم؛ - يجب الاحتفاظ بمبلغ الضريبة على الدخل برسم الربح الناتج عن تفويت العقار السالف الذكر الذي كان يفترض أداؤه، لدى الموثق إلى غاية اقتناء عقار آخر يخصص لسكنى رئيسية.</p>	
<p>ويمنح هذا الإعفاء كذلك للأرض التي شيد فوقها البناء في حدود مساحته المغطاة خمس 5 مرات</p>	<p>العقارات المعفاة حسب مساحتها</p>
<p>يمنح هذا الإعفاء كذلك للخاضع للضريبة، في حالة تفويت عقار أو جزء من عقار تم اقتناؤه في إطار عقد "إجارة منتهية بالتمليك" و تخصيصه لسكناه الرئيسية.</p>	<p>العقارات المعفاة حسب نوعية العقد المبرم بشأنها</p>
<p>الربح المحصل عليه من تفويت حقوق مشاعة في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث . في حالة تفويت الحق يتكون الربح المفروضة عليه الضريبة من زائد ثمن التفويت على تكلفة التملك من لدن الشريك أو الشركاء في الإرث الذين استفادوا من الإعفاء . تحدد التكلفة المذكورة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 65 من المدونة العامة للضرائب . - الربح المحصل عليه بمناسبة تفويت السكن الاجتماعي كما هو منصوص عليه في المادة 28-92-1° من المدونة العامة للضرائب، والذي يشغله مالكة على وجه سكنى رئيسية منذ أربع (4) سنوات على الأقل في تاريخ التفويت المذكور.</p>	<p>العقارات المعفاة حسب نوعها</p>

المبحث الثاني: تضريب البيوع العقارية بين حقوق الملمزم وضمانات الإدارة

لقد عمل المشرع المغربي على سن مجموعة من الحقوق لفائدة الملمزم بغية خلق نوع من التوازن في العلاقة بين الملمزم والإدارة الضريبية المتمتع بمجموعة من الضمانات التي تسهل عليها أداء مهمتها على أكمل وجه.

المطلب الأول: حقوق وواجبات الملمزم بالضريبة على البيوع العقارية

يتمتع الملمزم بالضريبة بمجموعة من الحقوق المكفولة له بمقتضى القانون، هذه الحقوق التي تقابلها بعض الالتزامات التي يضمن القانون أيضا الالتزام بها وذلك من خلال تنزيل مجموعة من الجزاءات على كاهل كل ملمزم خالفها.

الفرع الأول: التزامات المكلف بالضريبة على البيوع العقارية

يعد الإقرار الضريبي من أهم التزامات الملمزم والتي تعبر عن روحه المواطنة وكذا وعيه بالتزاماته تجاه الدولة، وتعد الضريبة على الأرباح العقارية من الضرائب التصريحية، أي المبنية على إقرار الملمزم،²⁸¹ بحيث من واجب الملمزم إيداع إقرار أو تصريح بعملية التفويت المتبعة ببيعا، وذلك وفق مطبوع نموذجي معد مسبقا من قبل الإدارة الجبائية، ومرفقا بجميع الأوراق المثبتة المتعلقة بمصاريف التملك مقابله وصل بالإيداع، وذلك داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ التفويت،²⁸² وفي حالة عدم تقديم الملمزم للتصريح المذكور وادائه الضريبة تلقائيا داخل الأجل القانوني المحدد في 30 يوما الموالي لتاريخ إجراء التفويت، يكون حينها عرضة للتطبيق في حقه مقتضيات المادة 175 من المدونة العامة للضرائب.

281 - تم النصيب على الالتزامات المتعلقة بالإقرار في المواد من 148 إلى 155 من المدونة العامة للضرائب.

282 - المادة 83 من المدونة العامة للضرائب.



الفرع الثاني: حقوق الملتزم بالضريبة على البيوع العقارية

إن من أهم الضمانات المقدمة للملتزم غير أن الضريبة مبنية على إقراره التلقائي، يبقى من حقه كذلك أن ينازع في الضريبة من حيث الوعاء وكذا من حيث التحصيل، وذلك وفق مسطرة خاصة بالمنازعات الضريبية التي تتميز بالأساس بثلاث درجات، حيث هناك مرحلة التظلم الإداري، وكذا مرحلة الطعن أمام اللجان المحلية أو اللجنة الوطنية حسب الحالة، وتبقى المرحلة القضائية هي آخر مرحلة، وبذلك يحق للملتزم أن يتقدم بتظلمه أمام الإدارة الضريبية بخصوص طلب التخفيض من الضريبة أو إلغاؤها، وفي هذا الصدد غالبا ما يتعلق الأمر بالضريبة الصادرة على إثر تصحيح تلقائي للتصريح المقدم من قبل الملتزم، خصوصا وأن الإدارة في أغلب الأحيان تعتمد على تقديراتها وذلك بناء على المعلومات المتوفرة لديها، مما يجعل الربط التلقائي للضريبة غير دقيق وفي هذه الحالة يمكن للخاضع الرد عليها وإن لم يتمكن من ذلك يكون حينها مضطرا لتقديم تظلم للإدارة الضريبية، وذلك بغية إعادة نظر هذه الأخيرة في تقديراتها.

المطلب الثاني: ضمانات الإدارة الضريبية في ميدان الضريبة على البيوع العقارية

تتميز الإدارة الضريبية بضمانات عديدة تجعلها في أغلب الأحيان الطرف الأقوى ولعل من أهم الضمانات الممنوحة للإدارة الضريبية في ميدان الضريبة على الأرباح العقارية الناشئة عن التفويتات المعتبرة بيعا هي مسألة التصحيح، فإذا لاحظ مفتش الضرائب، فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83 من المدونة العامة للضرائب، أو ذلك المنصوص عليه في المادة 221 مكررة من م.ع.ض، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها، وذلك داخل أجل لا يتجاوز تسعين يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار الأول أو الإقرار التصحيحي المنصوص عليهما على التوالي في المادتين 83 و221 المكررة من المدونة العامة للضرائب، غير أنه يمكن للإدارة أن تقوم بالتصحيحات السالفة الذكر إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الرابعة الموالية لتاريخ :

❖ إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 83-1 من م.ع.ض، في حالة عدم احترام الشروط المشار إليها في المادة 241_II - المكررة من نفس المدونة.

❖ إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 83-II - من م.ع.ض .

إذا أبدى الخاضع للضريبة داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم التبليغ موافقته على أساس فرض الضريبة المبلغ إليه، صدر أمر بالاستخلاص من أجل تحصيل الضريبة، وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 من م.ع.ض .

وإذا قدمت ملاحظات من قبل الخاضع للضريبة داخل أجل الثلاثين المشار إليه أعلاه، ورأى المفتش أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، وجبت متابعة الإجراءات وفقا لأحكام المادة 221-II - من م.ع.ض، ويترتب على الاخفاءات المعترف بها من لدن الأطراف في العقد، فرض ضريبة إضافية داخل أجل التصحيح المنصوص عليه في المادة 232 من م.ع.ض.

الخاتمة:

نظرا لكون الضريبة على الأرباح العقارية تقوم على تصريح الملتزم، فهي تعتبر من الضرائب التي تطرح مجموعة من الإشكالات على مستوى الواقعي أو العملي، ولعل أهم هذه الإشكالات نجد مشكل التهرب الضريبي، هذا المشكل الذي لم يسلم منه أي نظام ضريبي وذلك راجع لتعدد أسباب هذا التهرب بحيث هناك أسباب سياسية وأخرى أثروبولوجية واحيانا تكون الأسباب سيولوجية، كما يمكنها أن تكون شخصية أو اقتصادية أو تشريعية إلى غير ذلك، كما أن التهرب الضريبي يمكن أن يتخذ صورتين؛ فإما أن يكون عن سوء نية وإما عن جهل الملتزم بالتزامه الضريبي، لذلك يجب على الحكومة اعتماد سياسة رمزية من أجل تجديد روح المواطنة لدى

الملزمين، كما أن هناك اشكالات أخرى ناتجة عن صياغة النصوص الضريبية، مما يجعلها مليئة بالثغرات القانونية التي يستغلها الملزم السيئ النية، لتكون بذلك أمام تهرب قانوني لا يخالف فيه الملزم القانون، وإنما يتحايل عليه أو يستغله لفائدته.

لائحة المراجع

المؤلفات

• العسري، جواد. حكامه المالية العامة بالمغرب: قراءة في تعديل الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية على ضوء قانوني المالية لسنتي 2013 و2018، الطبعة الأولى، مطبعة الأمانة، 2019.

• الغازي، حفيظة. الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، الطبعة الأولى، 2018.

المقالات العلمية

• بلعيد، حفيظ. الإشكاليات المرتبطة بالإعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على الأرباح العقارية، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، العدد 8، سنة 2005، ص 140 وما بعدها.

الرسائل الجامعية

• اسماعيلي، صالح. تضريب الأرباح العقارية على ضوء المدونة العامة للضرائب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الأول بسطات، السنة الجامعية 2013-2014.

النصوص القانونية والتشريعية

• ظهير الالتزامات والعقود الصادر في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913).

• ظهير شريف رقم 1.77.372 بتاريخ 19 محرم 1398 (30 دجنبر 1977) بتنفيذ قانون المالية لسنة 1978 رقم 77.1، الجريدة الرسمية عدد 3400 مكرر بتاريخ 31 دجنبر 1977، ص 3737.

• ظهير شريف رقم 1.00.351 صادر في 29 رمضان 1421 (26 ديسمبر 2000) بتنفيذ قانون المالية رقم 55.00 للسنة المالية 2001، الجريدة الرسمية عدد 4861 بتاريخ فاتح يناير 2001، ص 2.

• قانون المالية رقم 53.05 للسنة المالية 2006، الجريدة الرسمية عدد 5382 بتاريخ 29 ديسمبر 2005، ص 3582.

• قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006. المدونة العامة للضرائب.

• القانون رقم 39.08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.178 بتاريخ 25 ذي الحجة 1432 (22 نوفمبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5998 بتاريخ 24 نوفمبر 2011، ص 2287.

• القانون رقم 15.01 المتعلق بكفالة الأطفال المهملين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.172 بتاريخ 13 يونيو 2002، الجريدة الرسمية عدد 5031 بتاريخ 19 غشت 2002، ص 2362.