



كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - السويصي
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Souissi



جامعة محمد الخامس بالرباط
Université Mohamed V de Rabat

ماستر العلوم الإدارية والمالية

رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام

تحت عنوان :

دور القاضي الدستوري في المأهولة الجبائية

تحت إشراف:

الدكتور سي محمد البقالي

من إعداد:

الطالب أيوب ايت حمو

لجنة المناقشة

- ❖ سي محمد البقالي: أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويصي.....رئيسا ومشرفا
- ❖ عبد الفتاح بلخال: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويصي.....عضوا
- ❖ عبد النبي صبري: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويصي.....عضوا
- ❖ منير نكاوي: أستاذ مساعد بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويصي.....عضوا

السنة الجامعية

2021/2020

شكر وتقدير

إلى عائلتي الكريمة سندي ودعمي..
الدافع لاشتغالي كل يوم، وحافزي في سبر أغوار النجاح.

إلى أستاذي ومعلمي في الدراسة وفي الحياة..
ملممي وقدوتي في العمل والعطاء،
الدكتور سي محمد البقالي.

إلى كل أسرة ماستر العلوم الإدارية والمالية من أساتذة
وزملاء...

كلكم ساهمتم في بناء شخصية الطالب في،
وفي جعل سنوات الدراسة بطعم الوفاء، الامتنان، العلم،
والعطاء.

مقدمة عامة

تكتسي الجباية في عصرنا الحالي دورا مهما لما لها من أهمية في تغطية نفقات الميزانية العامة، وتنفيذ برامج الدولة، ومخططاتها، فالجباية مفهوم سيادي اقترن ظهورها بظهور السلطة العامة، وازدادت أنواعها مع ظهور الدولة، وتطور أدوارها، ففي ضل الدولة الحارسة كنا نتحدث عن أنواع محدودة من الجبايات تتماشى والأدوار المحدودة للدولة من أمن، وقضاء، لكن بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929¹ وانهيار القطاع الخاص كان لابد من الدولة أن تتدخل في الأنشطة الاقتصادية عملا بالنظرية الكينزية² التي كانت تدعو إلى تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لتحقيق المتطلبات الجماعية³، بالتالي سنكون أما ازدياد الجبايات لتحقيق الأدوار الجديدة التي أصبحت الدولة المتدخلة تضطلع بها؛ أما في وقتنا الحالي فأصبحنا نتحدث عن الدولة الضابطة أو الموجهة التي تعنى بمهام الإشراف، والتوجيه، والضبط، في مختلف الأنشطة الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية، والبيئية، من خلال هيئات ومؤسسات تابعة لها، مما أدى إلى ازدياد المهام، وازدياد النفقات، ومعه ازدياد الجبايات، وحضورها بشكل قوي، بحيث أصبحت تشكل في أغلب الدول الممول الرئيسي للميزانية العامة.

في المغرب في فترة ما قبل الحماية كنا نتحدث عن نظام جبائي جد بسيط، تقليدي مستمد من الطبيعة المخزنية، والموروث الإسلامي عبارة عن جزية، وخراج، ومكوس...، وخلال فترة الحماية تمت بداية الإصلاح الجبائي نتيجة تدهور مالية الدولة، وازدياد مديونيتها، مما سيجعل من الجباية أداة رئيسية في يد سلطات الحماية من أجل التدخل الاقتصادي⁴، غداة الاستقلال سيتم تغيير فلسفة النظام الجبائي ليكون في خدمة الدولة، فتم إحداث مجموعة من الضرائب، والرسوم، بموجب ظهائر ملكية، وبداية من ثمانينيات القرن الماضي تم تعزيز

1- تسمى أيضا بالكساد الكبير بدأت الأزمة بأمريكا نتيجة انهيار سوق الأسهم وانعكست على المبادلات التجارية العالمية فكانت أثارها خارج أمريكا لتمس جميع دول العالم.

2- نسبة إلى الاقتصادي الإنجليزي جون مينارد كينز (John Maynard Keynes).

3- Jacques Percebois : "Fiscalité Et Croissance", economica, impremerie jouve, paris, 1977, p 9.

4- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، "من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية للنموذج التنموي الجديد"، إحالة ذاتية رقم 2019/39، ص 27.

الترسانة القانونية في المادة الجبائية كان أهمها القانون الإطار لسنة 1984،⁵ الذي وضع المبادئ، وحدد الأهداف، وأسس لثلاث ضرائب رئيسية : الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الشركات، والضريبة العامة على الدخل- أصبحت فيما بعد الضريبة على الدخل-⁶؛ التعديل الذي طال المدونة العامة للجمارك سنة 2000؛ وإصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007 التي ستجمع في طياتها الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل، وواجبات التسجيل والتمبر، والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات، فيصبح تنظيمها في إطار مدونة واحدة.

ما يعيب على النظام الجبائي المغربي بالأساس هو أنه نظام غير واضح، بحيث تتوالى التعديلات على النظام الجبائي في شكل قانون المالية الذي يصادق عليه كل سنة، والذي غير بشكل كامل النظام الجبائي على مستوى القواعد، والمعدلات، وطرق التحصيل، والمساطر مما أدى إلى ضبابية النظام.⁷

إن إدراج العديد من المقتضيات الضريبية في قوانين المالية يؤدي بالأساس إلى عدم استقرار النظام الجبائي، ما يفقد المنظومة الجبائية، وضوحها، وانسجامها، ومما يزيد من حدة هذه الظاهرة، اعتماد مقتضيات جبائية نتيجة ضغوطات أو مفاوضات ناشئة عن رغبة في الدفاع عن مصالح فتوية، و/أو قطاعية⁸، هذا ما جعل من قوانين المالية والقوانين المنظمة لها مدخلا رئيسيا لرقابة القضاء الدستوري في المادة الجبائية حتى ينتصر لسلطان القانون، وحتى تحتكم لمقتضيات الدستور باعتباره أسمى وثيقة في الدولة.

فإذا كان دستور المملكة المغربية لسنة 2011، أوجب عرض القوانين التنظيمية على المحكمة الدستورية للنظر في مدى مطابقتها للدستور، فهو ما يسري على القوانين التنظيمية للمالية، واختياريا على قوانين المالية، وهذا ما يخول للقضاء الدستوري مراقبة النسق الجبائي الموجود في هذه القوانين، وفي النظر بمدى مطابقتها للدستور، باعتبار أن القانون الجبائي

⁵- القانون الإطار رقم 3-83 لإصلاح النظام الضريبي المعتمد من قبل مجلس النواب في 20 ديسيمبر 1982 والصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1-83-38 في 23 أبريل 1984.

⁶- مقترحات الاتحاد العام لمقاولات المغرب المقدمة في إطار المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، 2019، ص : 8.

⁷- المرجع نفسه.

⁸- " من أجل نظام جبائي بشكل دعامة أساسية للنموذج التنموي الجديد"، مرجع سابق، ص : 14.

يرتبط ارتباطا وثيقا بالوثيقة الدستورية، ذلك أنه لا يجب فرض الجبايات بما يخالف المقتضيات الدستورية، فالقانون الجبائي يستمد مبادئه وقواعده الأساسية من الدستور، بحيث يجب على المشرع الجبائي احترام هذه المبادئ أثناء سن التشريعات الجبائية، كما أنه بإرساء آلية الدفع بعدم دستورية قانون، كشكل من أشكال الرقابة البعدية على القوانين، وإمكانية وصول الأفراد للقضاء الدستوري، وعلى اعتبار أن الجبايات تعرف دائما نزاعات بين الملزمين بها، والإدارة، التي تحتكر سلطة تأويل النصوص الجبائية، والتي قد تصل إلى حد المس بحقوق، وحرريات الملزمين، فمما لا شك فيه أن القاضي الدستوري المغربي سيتوجب عليه الانفتاح على التجارب المقارنة، لإعطاء قراراته في الموضوع.

فالرقابة القضائية الدستورية على الجبايات، تتميز عن الرقابة على دستورية القوانين الأخرى، حيث يجب التوفيق فيها بين مصلحة الدولة والملزمين، والموازنة بين المصالح المتقابلة لهم، فالجبائية ضرورة لاستمرار الدولة، كما أنه يجب حماية مصالح الأفراد، وأموالهم، وعدم جواز انتهاك حقوقهم المشروعة، والمكرسة بموجب الدستور، وهنا يجب على القاضي الدستوري أن يكون حاميا لحقوق الملزمين، ومراعيافي نفس الوقت للمصلحة العليا للدولة.

قبل الخوض في أهمية الموضوع كان لا بد أن نقف على مفهوم الجبائية باعتباره مفهوم محوري في بحثنا هذا، من الناحية اللغوية : الجبائية اسم مصدر من فعل جبا، يجبو، اجب، جبوا، جباوة، والمفعول به مجبؤ.

جبا المال، بمعنى جمعه من المكلفين، حصله، استوفاه⁹؛ أما من الناحية الاصطلاحية، فكثيرا ما يتم ربط الجبائية بالضريبة، وغالبا ما يتم استعمال مصطلح الجبائية لقصد الضريبة، فنجد في الكثير من الدراسات يتم استعمال القانون الجبائي، أو النظام الجبائي كإشارة للقانون الضريبي، لكن الجبائية مفهوم أوسع من الضريبة، بل إن الضريبة هي مكون من مكونات الجبائية، أو يمكن وصفها على أنها شكل من أشكال اقتطاع الجبائية، على هذا الأساس يمكن تعريف الجبائية على أنها: ذلك الاقتطاع النقدي الذي يجبي لصالح الدولة،

9- أحمد مختار عمر، معجم اللغة العربية المعاصرة، عالم الكتب، القاهرة، 01 يناير 2008، ص : 344.

أو إحدى هيئاتها العمومية، والتي تكون إما في شكل ضرائب، أو رسوم جبائية، أو رسوم شبه جبائية.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في كون أن القضاء الدستوري يعمل على بسط رقابته في المادة الجبائية من خلال مراقبته للقوانين المرتبطة بها، فيحرص القاضي الدستوري في التأصيل المستمر لمبادئ القانون الجبائي، والأثر المباشر لقراراته، على الحفاظ على سيادة القانون، ومع الطابع المعقد للنظام الجبائي، والتحول نحو محكمة دستورية، حيث تم إعطاء الحق للأفراد في الدفع بعدم دستورية قانون، وفي انتظار الخروج النهائي للقانون المنظم للدفع بعدم الدستورية، وكيفية تطبيقه على المادة الجبائية، نجد أن القضاء المقارن قد قطع عدة أشواط في المراقبة الدستورية للقوانين الجبائية، سواء عبر الرقابة السابقة، أو اللاحقة، ما جعل الأمر حافزا لمحاولتنا تسليط الضوء على هذا الموضوع، والعمل على دراسته من ناحية تطور القضاء الدستوري المغربي في المادة الجبائية، معاستلها بالتجارب المقارنة الشبيهة بالمغرب، خصوصا في الدعوى الدستورية الجبائية في إطار آلية الدفع بعدم دستورية القوانين، والتي عملت على إعطاء الولوج المباشر للأفراد للقضاء الدستوري، بحيث تصبح الدعوى الدستورية الجبائية تجمع ما بين خصوصيتين، خصوصية القانون الجبائي، وخصوصية الدعوى الدستورية نفسها.

إشكالية الموضوع:

بناء على ما سبق، سيتم التطرق للموضوع عبر الإشكالية التالية:

إلى أي حد يساهم القضاء الدستوري المغربي والمقارن في حماية المبادئ الدستورية الجبائية و ضمان حقوق الملزمين؟

هذه الإشكالية تتفرع عليها مجموعة من التساؤلات التي يمكن إجمالها كالاتي:

■ كيف تطور القضاء الدستوري المغربي؟

- الى اي حد ساهم القضاء الدستوري المغربي في المادة الجبائية؟
- كيف حافظ القضاء الدستوري المغربي والمقارن على المبادئ الدستورية الجبائية؟
- كيف يمكن للملزمين الوصول إلى العدالة الدستورية في إطار الدفع بعدم الدستورية؟
- ما هي خصوصيات شروط الدعوى الجبائية في إطار الدفع بعدم الدستورية؟
- إلى أي حد يمكن للقاضي الدستوري المغربي الأخذ من التجارب المقارنة في إطار دعوى الدفع بعدم دستورية نص جبائي؟

منهجية البحث:

وللتناول الأمثل للإشكالية ، فقد تم استعمال المنهج المقارن، وذلك حتى يتسنى لنا مقارنة عدة أنظمة دستورية في المادة الجبائية التي تتشابه مع النظام الدستوري المغربي فيما يخص القضاء الدستوري، بحيث تم مقارنة أحكامها القضائية الدستورية في المادة الجبائية بناء على ما جاء في دساتيرها، وحتى يتسنى معرفة الاتجاهات الممكنة للمحكمة الدستورية المغربية فيما يخص دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين.

كما تم استعمال المنهج التحليلي، وذلك لقراءة وفهم مختلف الأعمال القضائية الدستورية المغربية، والمقارنة، والتي يتشابه نظامها مع النظام الدستوري المغربي، لمراقبة دستورية القوانين، وحتى يتسنى تفكيك، وفهم عمل مختلف آليات المراقبة الدستورية في المادة الجبائية.

التصميم:

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المرتبطة بموضوع دراستنا دور القاضي الدستوري في المادة الجبائية، والخوض في تفكيك عناصرها من خلال التطرف إلى جميع الأسئلة الفرعية المنبثقة عنها، سنعتمد على التصميم التالي:

➤ الفصل الأول: تطور القضاء الدستوري المغربي ودوره في صيانة المبادئ الجبائية .

- المبحث الأول: تطور الإطار التنظيمي للقضاء الدستوري و انعكاسه على إثراء الاجتهاد الجبائي.
- المبحث الثاني: دور القضاء الدستوري في تكريس المبادئ الجبائية الكبرى.

➤ الفصل الثاني: الدفع بعدم الدستورية وتسهيل ولوجية الملزم إلى العدالة الدستورية.

- المبحث الأول: خصوصية الدفع بعدم دستورية نص جبائي.
- المبحث الثاني: آفاق الدفع بعدم الدستورية في المادة الجبائية.

الفصل الأول
تطور القضاء الدستوري
ودوره في مراقبة دستورية القوانين
الجبائية

الفصل الأول:

تطور القضاء الدستوري ودوره في مراقبة دستورية القوانين الجبائية

مقدمة الفصل الأول

عرف المغرب تطورا مهما في مراقبة دستورية القوانين، منذ تأليف الغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى، مروراً بالمجلس الدستوري، إلى المحكمة الدستورية. هذا التطور كان له انعكاس مباشر على أعمال القضاء الدستوري المغربي في مراقبة دستورية القوانين بصفة عامة، ودستورية القوانين ذات الارتباط بالمادة الجبائية بصفة خاصة، من خلال تطوير وسائل وآليات الإحالة على القضاء الدستوري للقوانين التنظيمية للمالية، وقوانين المالية.

فالدستور المغربي على غرار أغلب الدساتير الأخرى، حدد المبادئ الجبائية الكبرى، فإذا كان النظام الجبائي له الدور المحوري في ميزانية الدول، فوجب أن يكون تأطيره على مستوى الدساتير، غير أن الممارسة العملية تؤكد دوماً تجاوزات وخروقات عديدة في المادة الجبائية؛ مما يجعل القضاء الدستوري يتدخل للحد من هذه التجاوزات، والتأكيد على ضرورة احترام المبادئ الجبائية المكرسة دستورياً. وعليه سيتم التطرق في فصلنا هذا إلى كيفية تطور القضاء الدستوري المغربي وأعماله في المادة الجبائية من خلال إحالة القوانين عليه، وكيف ساهم القضاء المغربي والمقارن في فرض المبادئ الجبائية عبر قراراته وأحكامه، وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تطور الإطار التنظيمي للقضاء الدستوري و انعكاسه على إثراء الاجتهاد الجبائي

المبحث الثاني: دور القضاء الدستوري في تكريس المبادئ الجبائية الكبرى

المبحث الأول: تطور الإطار التنظيمي للقضاء الدستوري وانعكاسه على إثراء الاجتهاد الجبائي.

بدأت الإرهاصات الأولى بالمغرب لمبدأ مراقبة القوانين منذ مشروع دستور 1908، غير أنه تم البلورة الفعلية لهذا المفهوم مع دستور 1962، ليبدأ مسار القضاء الدستوري المغربي في مراقبة دستورية القوانين بصفة عامة، ودستورية القوانين الجبائية بصفة خاصة، مع تطور القضاء الدستوري، بداية بالغرفة الدستورية، مروراً بالمجلس الدستوري، فالمحكمة الدستورية مع دستور 2011.

وبموازاة هذا التطور للقضاء الدستوري المغربي، بدأ عمل دؤوب في مراقبة مقتضيات الجبائية، من خلال بسط القضاء الدستوري رقابته بشكل أساسي على القوانين التنظيمية للمالية، وقوانين المالية، وذلك عبر الإحالة الإلزامية، والاختيارية لهذه القوانين. وعليه سنتناول في مبحثنا هذا تطور القضاء الدستوري المغربي بالوقوف على أهم التغيرات التي طرأت عليه (المطلب الأول)، والتي ساهمت في تطور آليات مراقبة القضاء الدستوري، لدستورية مختلف القوانين التنظيمية للمالية، وقوانين المالية التي تعرف خصوصية تميزها عن ماسواها من القوانين الأخرى (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تطور الإطار التنظيمي للقضاء الدستوري وانعكاسه على إثراء الاجتهاد الجبائي

عرف المغرب الإشارة الأولى لمبدأ مراقبة دستورية القوانين بمقتضى مشروع الدستور لسنة 1908، وذلك من خلال ما تم التنصيص عليه بإحداث ما يسمى "مجلس الشرفاء"، الذي كانت من بين الاختصاصات الرئيسية الموكلة له بمقتضى هذا الدستور، هو القيام بمهمة الرقابة عن جميع الأعمال الصادرة عن "مجلس الأمة"¹⁰.

¹⁰ - مشروع الدستور المغربي لسنة 1908، المادة 54، نشر بجريدة لسان المغرب، للاطلاع على نص الوثيقة : د. محمد نبيل ملين، فكرة الدستور في المغرب، وثائق ونصوص (1901 – 2011)، تيل كيل ميديا 2017، ص 37 وما بعدها.

غير أن التفعيل الحقيقي لهذا المبدأ تم بمقتضى دستور 1962، من خلال إحداث غرفة دستورية لدى المجلس الأعلى، استمر العمل بها إلى حدود صدور دستور 1992، الذي سيؤسس لهيئة قضائية مستقلة ذات اختصاصات أوسع من سابقتها فيما يخص مراقبة دستورية القوانين. مع دستور 2011 سيتم الارتقاء بهذا المجلس إلى محكمة دستورية، ذات صلاحيات أوسع واختصاصات أشمل.

سنعمل من خلال هذا المطلب على رصد تجربة القضاء الدستوري المغربي، ابتداء من الغرفة الدستورية (الفرع الأول)، مروراً إلى المجلس الدستوري (الفرع الثاني)، لنقف في الأخير على المحكمة الدستورية (الفرع الثالث)، كتجربة ناضجة وحديثة في نفس الوقت في تاريخ القضاء الدستوري المغربي، على أن نعمل على رصد كل تجربة على حدة وانعكاسها على إثراء الاجتهاد الجبائي.

الفرع الأول: الغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى

تعتبر الغرفة الدستورية لدى المجلس الأعلى، اللبنة الفعلية الأولى لقيام القضاء الدستوري بالمغرب، وقد كانت بداية تجربة الغرفة الدستورية بمقتضى الدستور الأول للمملكة المغربية المستقلة لسنة 1962، لتستمر نفس التجربة مع بعض التغييرات الطفيفة في تشكيلتها بمقتضى دستوري 1970 و1972.

الفقرة الأولى: تأليف الغرفة الدستورية

تأسست الغرفة الدستورية لدى المجلس الأعلى بمقتضى الفصل (100) مائة من دستور 1962، وتجدر الإشارة على أنه لم يتم تنصيب أعضائها حتى حدود 17 دجنبر 1963¹¹، لكن تم العمل بها قبل هذا التنصيب بمقتضى الفصل (33) الثالث والثلاثون من القانون التنظيمي للغرفة الدستورية¹²، الذي نص على لجنة تتألف تحت رئاسة الرئيس الأول للمجلس الأعلى، من المدعي العام لدى هذا المجلس، ومن مستشارين اثنين بالمجلس نفسه

11- د. رشيد المدور " تطور الرقابة الدستورية في المغرب، الغرفة الدستورية – المجلس الدستوري – المحكمة الدستورية "، مجلة دراسات دستورية، تصدرها المحكمة الدستورية بمملكة البحرين، المجلد الثالث، العدد السادس، يناير 2016، ص 51.

12- ظهير شريف رقم 1.63.137 بشأن القانون التنظيمي للغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى، ج. ر، عدد 2638 بتاريخ 17/05/1963، ص 1094.

يعينان من قبل الرئيس الأول للمجلس، ومن قاض بالنيابة العامة لدى المجلس الأعلى يعينه المدعي العام لدى المجلس المذكور، تقوم بممارسة الاختصاصات المخولة للغرفة الدستورية ريثما يتم تنصيب أعضائها.

في ظل الدساتير الثلاث (1972 - 1970 - 1962) عرفت الغرفة الدستورية بعض التغييرات في تشكيلتها مع احتفاظها بمنصب الرئيس الذي كان يشغله دائما الرئيس الأول للمجلس الأعلى. فقد كان مجموع أعضاء الغرفة الدستورية بمقتضى دستور 1962¹³ هو (5) خمسة أعضاء، هذا العدد سيتراجع إلى (4) أربعة أعضاء بمقتضى دستور 1970¹⁴، ليتحول في ظل دستور 1972¹⁵ إلى سبعة (7) أعضاء، أربعة (4) يعينون من قبل الملك بظهير شريف، و(3) الثلاثة المتبقين من قبل مجلس النواب، وكما في دستور 1970 فقد تم تخيير مجلس المستشارين، يرجع ذلك لإلغاء العمل بهذا المجلس بحيث أصبح البرلمان في هذه الفترة يتكون من غرفة واحدة وهي مجلس النواب، أيضا بعدما كان لرئيس مجلس النواب حرية مطلقة في تعيين الأعضاء من قبله، فقد أصبح هذا الإجراء مقيدا بضرورة استشارة فرق المجلس المذكور.

الفقرة الثانية: اختصاصات الغرفة الدستورية

بالرجوع إلى الفصل (103) مائة وثلاثة من دستور 1962 ينص على أنه:

"تمارس الغرفة الدستورية الاختصاصات المسندة إليها بفصول الدستور، وبالإضافة إلى ذلك تبت في صحة انتخاب أعضاء البرلمان وصحة عمليات الاستفتاء".

وبذلك فقد عمل الدستور على حصر اختصاصاتها من خلال مجموعة من فصوله، تتمثل هذه الاختصاصات في:

13- دستور المملكة المغربية لسنة 1962، الصادر الأمر بتنفيذه بتاريخ 14 دجنبر 1962، ج.ر، العدد 2616 مكرر، 19 دجنبر 1961، ص 2999-2993.

14- دستور المملكة المغربية لسنة 1970 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.70.177 بتاريخ 31 يوليوز 1970، ج. ر عدد 3013 مكرر، 1 غشت 1970، ص 1930 – 1936

15- دستور الملكة المغربية لسنة 1972 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.72.061 بتاريخ 10 مارس 1972، ج. ر عدد 3098، 15 مارس 1972، ص 626 – 633.

- البت في مطابقة دستورية القانون الداخلي لكل من مجلس النواب ومجلس المستشارين قبل الشروع في العمل به (ف 43)؛
- مراقبة دستورية القوانين التنظيمية قبل إصدار الأمر بتنفيذها (ف 63)؛
- موافقتها على تغيير النصوص التشريعية بمرسوم ذو صبغة تنظيمية (ف 50)؛
- البت في كل خلاف ناشئ بين البرلمان والحكومة في حالة عدم قبول هذه الأخيرة أي اقتراح أو تعديل لا يدخل في اختصاص القانون (ف 56)؛
- البت في صحة انتخاب أعضاء البرلمان، ومراقبة صحة عمليات الاستفتاء (ف 103).

هذه الاختصاصات سيعمل كلا من دستوري 1970 و 1972 على تكريسها، إلى جانب أن دستور 1972 أضاف مقتضى جديد مرتبط بإمكانية إسناد اختصاصات جديدة للغرفة الدستورية بموجب قوانين تنظيمية، حيث نص الفصل (97) السابع والتسعون منه على أنه: " تمارس الغرفة الدستورية الاختصاصات المسندة إليها بفصول الدستور أو بمقتضيات قوانين تنظيمية..."

الفقرة الثالثة: تقييم أعمال الغرفة الدستورية

ولئن استنبط المشرع الدستوري المغربي تجربة القضاء الدستوري الفرنسي، إلا أنه جعلها تجربة هجينة غير قادرة على إنتاج مبادئ دستورية ذات ارتباط بالحقوق والحريات العامة للمواطنين، ولا قادرة على إقرار اجتهادات دستورية سابقة عن صدور النص، ومعززة للمكانة الحقيقية للقضاء الدستوري كقضاء منتج للقواعد القانونية، ويرجع ذلك بالأساس إلى:

➤ ضعف البناء الدستوري والمؤسساتي

لطالما كان لترتيب المؤسسات، والأحكام، والقضايا داخل الوثائق القانونية دلالة واضحة عن مكانتها، ورمزيتها بالنسبة لذلك النص، وبالنسبة للإطار التشريعي أو التنظيمي الذي ينظمه النص القانوني. باعتبار الدستور أسمى وثيقة للدولة، يشكل الإطار العام الذي ينظم

سير المؤسسات العامة للبلاد، والحقوق والحريات العامة، فلا يمكن أن نغفل عن هذا المعطى المرتبط بترتيب الغرفة الدستورية ضمن البناء الهيكلي للوثيقة الدستورية، بحيث تم وضعها في الباب العاشر (10) ولم يتبقى بعدها إلا بابين، باب متعلق بمراجعة الدستور، وباب آخر مرتبط بالأحكام الانتقالية، لتكون بذلك الغرفة الدستورية آخر مؤسسة يتم تنظيمها في الدستور، بعد المجلس الأعلى للإنعاش الوطني والتخطيط، الذي لم يكن يلعب الدور الكبير على أرض الواقع، مما يظهر لنا المكانة التي خصصت للغرفة الدستورية ضمن النظام السياسي المغربي.

هناك معطى آخر يبين المكانة المتدنية للغرفة الدستورية ضمن النظام السياسي المغربي، كون أنها لم تكن سوى غرفة بالمجلس الأعلى إلى جانب مجموعة من الغرف الأخرى، بالإضافة إلى رئاستها من قبل الرئيس الأول للمجلس الأعلى، بذلك لم تكن هيئة مستقلة إداريا ولا ماليا عن المجلس الأعلى. إلى جانب كل هذا فإن هيكلة الغرفة الدستورية، لم تكن تساعد على ضمان استقلالية أعضائها، حيث أن جل الأعضاء يقع تعيينهم من قبل الملك، هذا بالإضافة إلى أن انتداب هؤلاء الأعضاء يكون قابلا للتجديد دون تحديد أي أمد لعدد مرات التجديد، مما يجعل من العضو يخشى أن يتصرف في اجتهاده، ومواقفه بشكل يكون فيه متعارض مع ما ترغب فيه السلطات التي لها تأثير مباشر على بقائه في الغرفة واستمرار مدة انتدابه، عكس ما إذا كانت مدة الانتداب طويلة، وغير قابلة للتجديد، فهي توفر للعضو ضمانات أكبر ليكون مستقلا في اجتهاده ومواقفه¹⁶.

➤ نظام إحالة محدود، واجتهاد قضائي هزيل

طيلة مدة عملها التي استمرت من 1963 إلى حدود 1994 لم تنتج الغرفة الدستورية إلا حوالي (456) أربع مائة وستة وخمسون موقرا¹⁷، مجمل هذه المقررات كانت مرتبطة بالمنازعات الانتخابية وبعض الإحالات التي تهم النظر في الطبيعية التنظيمية أو التشريعية

¹⁶ - عبد العزيز النويضي، المحكمة الدستورية ومسألة الدفع بعدم الدستورية، الطبعة الأولى 2019، مطبعة النجاح الجديدة - الدار البيضاء، ص : 36.

¹⁷ - الموقع الرسمي للمحكمة الدستورية المغربية :

<https://cour-constitutionnelle.ma/ar/%D9%85%D9%82%D8%B1%D8%B1%D8%A7%D8%AA-%D8%A7%D9%84%D8%BA%D8%B1%D9%81%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%AF%D8%B3%D8%AA%D9%88%D8%B1%D9%8A%D8%A9/1994>

تاريخ الاطلاع 2019/07/30، 21:07.

لنصوص قانونية تكون في مجملها صادرة بظهير شريف قبل بداية العمل بالمؤسسة التشريعية وبالعرفة الدستورية؛ أما على المستوى المالي فلا نجد وسط هذه المقررات سوى حوالي (10) عشر مقررات ذات طبيعة مالية، من بينها مقرر واحد الذي له ارتباط وثيق بالمادة الجبائية، هو المقرر رقم 77،¹⁸ المتعلق بتحديد الطبيعة التنظيمية أو التشريعية للفصل (9) التاسع من النظام الأساسي للتعاون المتبادل، وذلك فيما يتعلق ببيان السلطة التي يصدر عنها قرار الاعتراف بصفة المنفعة العامة لجمعيات التعاون المتبادل، وما ينتج عن هذا الاعتراف من امتيازات قانونية منها الإعفاء من الضرائب.

هذه المعطيات تعكس لنا هزالة الاجتهاد القضائي للغرفة الدستورية، وعدم قدرتها على إنتاج أي مبادئ أو قواعد قانونية، ويرجع ذلك بالأساس إلى ضعف نظام الإحالة الذي كان مقتصرًا فقط على القوانين التنظيمية دون العادية، إلى جانب جعل الإحالة حكرا على الوزير الأول سواء في حالة القوانين التنظيمية؛ أوفي حالة الدفع بعدم قبول تعديل أو اقتراح لا يدخل في حيز القانون مقدم من قبل البرلمان، أو في حالة البت في الطبيعة التشريعية أو التنظيمية لنصوص قانونية سابقة.¹⁹ مما يظهر لنا بشكل جلي مركزية الحكومة في نظام الإحالة وجعله حكرا على الوزير الأول، ليبقى النظام الداخلي لمجلس النواب، إلى جانب التعديلات المدخلة عليه، هو الوحيد الذي تتم إحالته من قبل المؤسسة التشريعية في شخص رئيس مجلس النواب²⁰، علما أن هذه الإحالة هي لا تخدم المؤسسة التشريعية بقدر ما فيها هو تقييد لسلطة البرلمان في منح نفسه اختصاصات خارجة على نص الدستور، كما هو الشأن في المقرر رقم 594/85،²¹ الذي قضى بعدم دستورية الفصلين (43) الثالث والأربعون، و(44) الرابع والأربعون من القانون الداخلي لمجلس النواب، الذي عمد من خلاله هذا المجلس توسيع صلاحياته في مجال مراقبة قوانين المالية.

18- مقرر الغرفة الدستورية، رقم 77، ملف عدد 489/83، صادر يوم الخميس، 16/02/1984، المقرر منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية المشار إليها سابقا.

19- ظهير شريف رقم 1.63.137 بشأن القانون التنظيمي للغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى، مرجع سابق، الفصول 13 - 18

20- "المرجع نفسه"، الفصل 13.

21- مقرر الغرفة الدستورية، رقم 182، ملف عدد 85/594 صادر يوم، الخميس، 1985/08/22، المقرر منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية المشار إليها سابقا.

بذلك تكون تجربة الغرفة الدستورية تجربة فقيرة، من حيث إنتاجها للقواعد القانونية، ومن حيث حمايتها للحقوق والحريات العامة، حيث أنه بإطالة سريعة على جل مقرراتها ستجدها لا تتجاوز (3) ثلاث ورقات، مما يظهر افتقارها للتحري وانحصارها على النظر السطحي في الإحالات المعروضة عليها، لينحصر دورها في خدمة الأغلبية الحكومية، والعمل على توسيع مجال التنظيم حتى تتمكن الحكومة من تغيير النصوص القانونية السابقة لبداية عمل الغرفة الدستورية، لكن كل هذه النواقص فهي مفهومة بحكم مهد التجربة وبدايتها، إلى جانب غياب النفس الديمقراطي الكامل، وتصادم عمل الغرفة الدستورية مع فترة سياسية حرجة شهدت العديد من التقلبات، ليأتي بعدها المجلس الدستوري بنفس جديد في ظل دستوري 1992 – 1996 .

الفرع الثاني : المجلس الدستوري في دستوري 1992 - 1996

سيشكل المجلس الدستوري منطلقا جديدا في تاريخ القضاء الدستوري المغربي، من خلال تجاوزه للاختلالات التي كانت تتخطب فيها الغرفة الدستورية، لا من ناحية توسيع الاختصاصات وتقوية الصلاحيات، ولا من ناحية الزيادة في عدد تشكيلته، والعمل على ضمان استقلالية المجلس بجعله هيئة ذات نظام مستقل، بخلاف عن ما كانت عليه الغرفة الدستورية، كغرفة من الغرف التابعة للمجلس الأعلى.

الفقرة الأولى : تقوية تشكيلة المجلس الدستوري

لعل أهم ما يمكن ملاحظته من مستجد طرأ على المجلس الدستوري هو الزيادة في عدد أعضائه وتقوية دور البرلمان في انتداب هؤلاء الأعضاء، علما أنه كان هنالك تغييرا في عدد الأعضاء، وكذلك في مدة انتدابهم ما بين دستور 1992²² و1996²³. بدل (7) سبعة أعضاء التي كانت تتكون منهم الغرفة الدستورية في دستور 1972، فإن أعضاء المجلس الدستوري في أول تجربة له سيكون هو (9) تسعة أعضاء: أربعة أعضاء يعينون من قبل

22- دستور المملكة المغربية لسنة 1992، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.155، بتاريخ 9 أكتوبر 1992، ج.ر، عدد 4172، 14 أكتوبر 1992، ص 1247-1255.

23- دستور المملكة المغربية لسنة 1996، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.157، بتاريخ 7 أكتوبر 1996، ج. ر، عدد 4420، بتاريخ 10 أكتوبر 1996، ص 2282 - 2292.

الملك، وأربعة أعضاء يقع تعيينهم من قبل رئيس مجلس النواب، بالإضافة للرئيس الذي يكون تعيينه من طرف الملك ²⁴.

سيرتفع عدد هؤلاء الأعضاء إلى (12) اثني عشر عضوا بمقتضى دستور 1996، (6) ستة أعضاء يعينون من قبل الملك: (3) ثلاثة أعضاء يقع تعيينهم من قبل رئيس مجلس النواب بعد استشارة الفرق، و(3) الثلاثة الأعضاء يتم تعيينهم من قبل رئيس مجلس المستشارين بعد استشارة الفرق ²⁵.

كما نلاحظ ستضاف فئة جديدة من الأعضاء، وهم الأعضاء اللذين يتم تعيينهم من قبل رئيس مجلس المستشارين، وذلك راجع إلى أنه في هذه الفترة سيعود العمل بمجلس المستشارين بعد ما تم الاستغناء عنه منذ دستور 1970. أيضا المستجد الذي سيقع هنا ستصبح التعيينات مناصفة بين الملك والمؤسسة التشريعية، إلا أن الرئيس سيقع تعيينه من بين الأعضاء (6) الستة اللذين يعينهم الملك، ومن الأشياء التي سيزكيها الفقه هو إلغاء العمل بقابلية تجديد نفس الأعضاء، حيث أنه طبقا للفقرة الأخيرة من الفصل (79) التاسع والسبعون، فإن مهمة رئيس وأعضاء المجلس الدستوري غير قابلة للتجديد، مما سيضفي نوع من الاستقلالية وحرية إصدار الاجتهادات والمواقف من قبل أعضاء المجلس باعتبار أن مدة انتدابهم محددة دستوريا ولا يقعون تحت رحمة السلطة المكلفة بتجديد انتدابهم، وبالتالي إصدار الاجتهادات والمواقف تماشيا مع ما يرضيها.

الفقرة الثانية: توسيع اختصاصات المجلس الدستوري

كما سبق أن أشرنا فإن المجلس الدستوري سيشكل منعطفًا جديدًا في تاريخ القضاء الدستوري بالمغرب، لدرجة يمكننا القول بأن البداية الفعلية للقضاء الدستوري بالمغرب لم تبدأ إلا مع هذا المجلس، فمن حيث الهندسة الدستورية يتموقع المجلس الدستوري في الباب (6) السادس من الدستور ليأتي مباشرة بعد الباب المتعلق بعلاقات السلط ببعضها البعض، وتأتي بعده العديد من المؤسسات كالقضاء، والمحكمة العليا، والمجلس الاقتصادي

²⁴- الفصل (77) السابع والسبعون من دستور 1992

²⁵- الفصل (79) التاسع والسبعون من دستور 1992

والاجتماعي...، إلى جانب دسترة مبدأ الحجية المطلقة التي تكتسيها قرارات المجلس الدستوري، سواء في دستور 1992 أو دستور 1996، حيث نصت الفقرة الأخيرة من الفصل (81) الحادي والثمانون من الدستور السالف ذكره، على أنه:

" لا تقبل قرارات المجلس الدستوري أي طريق من طرق الطعن؛ وتلتزم كل السلطات العامة وجميع الجهات الإدارية والقضائية ".

علاوة على ما سبق، بموجب الفصل (35) الخامس والثلاثون من دستور 1996 سيضاف شرط شكلي لإعلان حالة الاستثناء من قبل الملك وهو ضرورة استشارة رئيس المجلس الدستوري. كل هذه الأمور هي إشارة واضحة على المكانة التي أعطيت للمجلس الدستوري ضمن النظام السياسي المغربي، على عكس ما كان معمول به في الغرفة الدستورية، هذه المكانة ستعززها الاختصاصات، والصلاحيات الجديدة التي ستمنح للمجلس الدستوري.

زيادة على الاختصاصات التي كانت ممنوحة للغرفة الدستورية، ستضاف للمجلس الدستوري اختصاصات جديدة ستشكل محور قوته، ولعل أهم هذه الاختصاصات، هو مراقبة دستورية القوانين العادية، الذي سيشكل الباب الواسع لإغناء الاجتهاد الجبائي، باعتبار أنه سيتيح إمكانية إحالة قوانين المالية السنوية على أنظار القضاء الدستوري، وما تنتجه هذه الأخيرة من مآخذ مرتبطة بالمادة الجبائية.

تجدر الإشارة على أن اختصاص مراقبة دستورية القوانين العادية سيتم التنصيب عليه في الفصل (79) التاسع والسبعون من دستور 1992:

"...وللملك أو الوزير الأول أو رئيس مجلس النواب أو ربع الأعضاء اللذين يتألف منهم هذا المجلس أن يحيلوا القوانين قبل إصدار الأمر بتنفيذها إلى المجلس الدستوري ليبت في مطابقتها للدستور...".

ل يتم كذلك تعزيز هذا الاختصاص في دستور 1996 بمقتضى الفصل (81) الحادي والثمانون. بالإضافة إلى مراقبة دستورية القوانين العادية، نصنا للفقرة الأولى من الفصل (81) الحادي والثمانون من دستور 1996، على أنه:

" يمارس المجلس الدستوري الاختصاصات المسندة إليه بفصول الدستور أو بأحكام القوانين التنظيمية...".

وعليه طبقا للمادة (20) عشرون من القانون التنظيمي المتعلق بطريقة تسير اللجان النيابية لتقصي الحقائق²⁶، فإن المجلس الدستوري يبت في شأن أي خلاف يمكن أن يحدث بين الحكومة والبرلمان حول تطبيق أحكام القانون التنظيمي المذكور. وفق نفس المقتضى نصت المادة (37) السابعة والثلاثون من القانون التنظيمي للمجلس الاقتصادي والاجتماعي،²⁷ على ضرورة إحالة النظام الداخلي للمجلس المذكور على أنظار المجلس الدستوري للنظر في مدى مطابقته للدستور، وللقانون التنظيمي المتعلق بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي.

كل هذه الاختصاصات والصلاحيات التأسيسية إلى المجلس الدستوري، ستعزز من مكانته كهيئة ذات طبيعة قضائية، تعنى بمراقبة دستورية القوانين، والنظر في مدى مطابقتها للدستور، وستشكل حقبة المجلس الدستوري، حقبة مهمة في تاريخ الاجتهاد الجبائي، من خلال إقرار مجموعة من المبادئ التي جاءت نتيجة بسط المحكمة الدستورية لنظرها سواء على القوانين التنظيمية للمالية، أو قوانين المالية، أو قوانين ذات ارتباط بالمادة الجبائية.

الفقرة الثالثة : شمولية نظام الإحالة، واجتهاد جبائي محترم

كانت تجربة المجلس الدستوري تجربة مهمة في تاريخ القضاء الدستوري المغربي، من خلال إقرارها لمجموعة من المبادئ، والقواعد ذات الارتباط بالمادة الجبائية، يرجع ذلك لتطور نظام الإحالة/ وتوسيع قاعدة اللجوء إلى المجلس الدستوري.

في ضل تجربة المجلس الدستوري أصبحنا نتحدث عن إحالتين، إحالة إجبارية كما كان معمول بها في الغرفة الدستورية، مرتبطة بالقوانين التنظيمية، والأنظمة الداخلية لمجلسي البرلمان، إلى جانب النظام الداخلي للمجلس الاقتصادي والاجتماعي...

²⁶- قانون تنظيمي رقم 5.95، المتعلق بطريقة تسير اللجان النيابية لتقصي الحقائق، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.224، في 29 نوفمبر 1995، ج. ر، عدد 4335، بتاريخ 9 نوفمبر 1995، ص 3033 وما بعدها.

²⁷- قانون تنظيمي رقم 60.09، يتعلق بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.10.28، في 5 مارس 2010، ج. ر، عدد 5820، بتاريخ 11 مارس 2010، ص 942 – 946.

وإحالة اختيارية تتعلق بالقوانين العادية، طبقا للفصل (81) الحادي والثمانون من دستور 1996 يمكن للملك أو للوزير الأول أو لرابع أعضاء مجلس النواب أو أعضاء مجلس المستشارين أن يحيلوا القوانين قبل إصدار الأمر بتنفيذها إلى المجلس الدستوري ليبت في مدى مطابقتها للدستور، حددت المادة (22) الثاني والعشرون من القانون لتنظيمي المتعلق بالمجلس الدستوري²⁸ طريقة هذه الإحالة، فتكون إما في شكل رسالة، أو مجموعة رسائل من الجهة التي تتخذ تلك المبادرة، وكما لاحظنا فإن المشرع لم يترك مهلة إحالة القوانين العادية مفتوحة، بل قيدها بأجل يتمثل في قبل صدور الأمر بتنفيذها واكتسابها لوجودها القانوني، أيضا فإن المشرع جعل إحالة القوانين العادية من قبل أعضاء مجلس المستشارين أو مجلس النواب مقيدا بشرط العدد المتمثل في ربع أعضاء مجلس النواب أو مجلس المستشارين، مما جعل الكثير من الفقه يرى بأن نظام الإحالة يخدم الأغلبية البرلمانية على حساب الأقلية، سيما أن المغرب يأخذ بتعددية الأحزاب مما يجعل من الصعب على الأقلية أن تتوفر على ربع الأعضاء. في الولاية التشريعية السادسة التي عاصرت تجربة المجلس الدستوري في شكله الثاني (دستور 1996)، نجد أن مجلس النواب كان يتكون من (325) ثلاثمائة وخمسة وعشرون نائبا، بذلك يكون ربع أعضائه هو (82) اثنين وثمانون عضوا، مما يجعل من الصعب بلوغ هذا العدد إلا باجتماع العديد من الأحزاب، هذا بخلاف التجربة الفرنسية حيث كان يشترط القانون العام الفرنسي في تلك الفترة لإحالة النواب على المجلس الدستوري الفرنسي، توقيع (60) ستون نائبا فقط من أصل (561) خمسمائة وواحد وستون من نواب الجمعية الوطنية، بما من شأنه أن يسمح للأقلية أو حتى بعض الأحزاب منها، من إحالة القوانين العادية للمجلس الدستوري²⁹.

بالرغم من ذلك ستشكل الإحالة الاختيارية منطلقا لإثارة مجموعة من المبادئ المرتبطة بالمادة الجبائية، فمع بداية العمل بالمجلس الدستوري سيثار أول دفع مرتبط بقانون عادي

²⁸ - قانون التنظيمي رقم 93-29 متعلق بالمجلس الدستوري، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 124-94-1، في 25 فبراير 1994، ج.ر، عدد 4244، بتاريخ 2 مارس 1994.

²⁹ - عبد الفتاح بلخال، المشروع الجبائي والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، جامعة الحسن الثاني عين الشق، السنة الجامعية 2000 - 2001، الجزء الثاني، ص 282.

متمثل في القرار رقم 94/37،³⁰ الذي يعتبر أول قرار دستوري ناتج عن الاختصاص الجديد الذي أنيط به المجلس الدستوري، والمتعلق بمراقبة دستورية القوانين العادية، وفي نفس الوقت له ارتباط وثيق بالمادة الجبائية، وقد تمت الإحالة هنا من قبل (95) خمسة وتسعون نائبا من أعضاء مجلس النواب، بشأن القانون رقم 388-91-2 الصادر في 13 أكتوبر 1992، المتعلق بإحداث رسم على إقامة المحطات الأرضية الخاصة المعدة لالتقاط الإشارات الإذاعية التلفزيونية الصادرة عن الأقمار الصناعية، طالبين بعدم مطابقتها للدستور، سيشكل قرار المحكمة الدستورية هنا منطلقا نحو تأسيس الحماية للمشروعية الجبائية.

لم تقف اجتهادات القضاء الدستوري في المادة الجبائية هنا، ما لبث أن أثيرت مأخذ مرتبطة بالمادة الجبائية سواء عند إحالة قوانين المالية، أو عند إحالة القوانين التنظيمية للمالية، ليخلف لنا بذلك المجلس الدستوري إرثا من الاجتهادات الجبائية، وإن لا مجال لمقارنتها مع بعض الأنظمة المقارنة لا سيما فرنسا، لكن تبقى تجربة لا بأس بها، مهدت الطريق لقيام المحكمة الدستورية التي تم من خلالها تم تجاوز بعض النواقص التي كانت تعترى المجلس الدستوري، إلى جانب تسهيل الولوجية والتأسيس لرقابة دستورية لاحقة.

الفرع الثالث : المحكمة الدستورية (دستور 2011)

أحدثت المحكمة الدستورية بموجب الفصل (129) مائة وتسعة وعشرون من دستور 2011³¹، مستفيدة بذلك من زخم التجربة التي راكمها المجلس الدستوري طيلة مدة عمله التي استمرت حوالي عقدين من الزمن، وبذلك تم العمل على معالجة الاختلالات والنواقص التي كانت تعترى نظام عمل المجلس الدستوري، سواء من حيث تأليفه، أو من حيث الاختصاصات الممنوحة له.

³⁰- قرار المجلس الدستوري رقم 94/37، ملف عدد 94/30، صادر يوم الثلاثاء 16/08/1994، القرار منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية، الرابط التالي :

<https://cour-constitutionnelle.ma/ar/%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1%D8%A7%D8%AA/%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1-9437>

³¹- دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91، بتاريخ 29 يوليوز 2011، ج. ر، عدد 5964 مكرر، بتاريخ 30 يوليوز 2011، ص 3600 – 3627.

تجدر الإشارة على أنه بالرغم من التنصيص على إحداث المحكمة الدستورية بمقتضى دستور 2011، إلا أنه لم يصدر القانون التنظيمي المتعلق بها حتى سنة 2014 ولم يتم تنصيب أعضائها إلا في حدود الرابع من أبريل سنة 2017، وفي ضل هذه الفترة الفاصلة ما بين تنصيب أعضائها، والتنصيص عليها في نص الدستور، استمر المجلس الدستوري في مزاولة أعماله وفق مقتضيات دستور 1996 والقانون التنظيمي المتعلق بتنظيم مقتضياته، مما يجعلنا أمام تجربة حديثة لم تتجاوز مدة عملها (5) الخمس السنوات. سنحاول بذلك رصد أهم المستجدات التي طالت نظام عمل المحكمة الدستورية، والتي ستمكن من إغناء تجربة القضاء الدستوري بالمغرب، بما من شأنه أن يتلاءم وصرح دولة الحق والقانون.

الفقرة الأولى : مستجدات على مستوى التأليف

بالرجوع إلى الفصل (130) مائة وثلاثون من دستور 2011، نجده قد حافظ على نفس عدد تشكيلة الأعضاء التي كان معمول بها في المجلس الدستوري، وكذلك مدة انتدابهم. تتألف المحكمة الدستورية من (12) اثني عشر عضواً، يعينون لمدة (9) تسع سنوات، غير قابلة للتجديد. لكن طرأت بعض التغييرات والمستجدات التي من شأنها أن تعزز من استقلالية أعضاء المحكمة الدستورية، وضمان شروط الكفاءة، والمردودية في تعيينهم، وعلى هذا الأساس فمن بين الأعضاء الستة (6) الذين يعينهم الملك، هنالك عضو واحد يتم اقتراحه من قبل الأمين العام للمجلس الأعلى، بالإضافة إلى أن رئيس المحكمة الدستورية لم يعد تعيينه محصوراً بين الأعضاء (6) الستة المعيّنين من قبل الملك، بل أصبح يشمل جميع أعضاء المحكمة الدستورية بما فيهم المنتدبين من قبل المؤسسة التشريعية، بما من شأنه ضمان المساواة بين أعضاء المحكمة الدستورية وعدم المحاباة فيما بينهم في تعيين الرئيس بناء على اعتبارات وخلفيات سياسية.

المستجد المهم الذي طرأ في تعيين أعضاء المحكمة الدستورية، مرتبط بالأعضاء (6) الستة الآخرين الذين ينتدبون من قبل البرلمان، أصبح ذلك يتم عن طريق الانتخاب وليس التعيين كما كان فيما قبل، ما كان يجعل العديد من الباحثين والمهتمين بالشأن الدستوري،

يرون في هذا الأمر تغليب للجانب السياسي على الجوانب الأخرى المرتبطة بالكفاءة والتجربة والنزاهة، على هذا الأساس أصبح يتم انتخاب هؤلاء الأعضاء الستة مناصفة بين مجلسي البرلمان بناء على اقتراحات مكاتب كل مجلس على حدة، وذلك بطريقة التصويت بالاقتراع السري، وبأغلبية ثلثي الأعضاء الذين يتألف منهم كل مجلس. وما من شأن هذه الأغلبية المؤهلة المحددة في ثلثي أعضاء المجلس، أن تثيره من إشكالات مرتبطة بالصراعات السياسية التي من شأنها أن تحول دون الوصول إلى هذا النصاب، فإن المشرع تدارك ذلك بتنصيبه في الفقرة الثانية من الفصل (130) مائة وثلاثون على أنه:

" إذا تعذر على المجلسين أو على أحدهما انتخاب هؤلاء الأعضاء، داخل الأجل القانوني للتجديد، تمارس المحكمة اختصاصاتها، وتصدر قراراتها، وفق نصاب لا يحتسب فيه الأعضاء الذين لم يقع بعد انتخابهم."

تماشياً مع ضمان الكفاءة، والتجربة، والنزاهة، كمعايير أساسية في تعيين أعضاء المحكمة الدستورية، فقد تمت دسترة هذا المقتضى لأول مرة بنص الدستور، نصت الفقرة الأخيرة من الفصل السالف ذكره، على أنه:

" يختار أعضاء المحكمة الدستورية من بين الشخصيات المتوفرة على تكوين عال في مجال القانون، وعلى كفاءة قضائية أو فقهية أو إدارية، والذين مارسوا مهنتهم لمدة تفوق خمس عشرة سنة، والمشهود لهم بالتجرد والنزاهة."

وترسيخاً لما كان معمول به في المجلس الدستوري، فإن مدة عضوية أعضاء المحكمة الدستورية غير قابلة للتجديد، وأي عضو في المحكمة الدستورية لا يمكن عزله أو إقالته قبل نهاية مهمته مادام لا يوجد في حالة التنافي؛ ومتمتعاً بحقوقه المدنية، والسياسية؛ ولم يصب بعجز بدني يحول دون قيامه بمهامه؛ أو أخل بالتزاماته المهنية.

كل هاته الأمور ستمكن من ضمان استقلالية أعضاء المحكمة الدستورية، وضمان حيادهم وموضوعيتهم في ممارستهم لمهامهم، والنظر في الدعاوى المحالة على أنظار المحكمة، في هذا السياق يقول الفقيه الدستوري Charles Eisenmann بأن استقلال القضاة

الذي يعد شرطاً أساسياً لنزاهتهم، لا يرتبط بالأساس بطريقة تعيينهم، بقدر ما يرتبط بنظامهم الأساسي، الذي من شأنه أن يوفر لهم الضمانات الكافية حتى يفلتوا من أي تأثير للسلطة التي عينتهم، بحيث لا يخشونها، ولا ينتظرون منها جزاء ولا شكوراً بعدما قامت بتعيينهم.³²

الفقرة الثانية : التوسيع من هامش الاختصاصات

طبقاً للفقرة الأولى من الفصل (132) مائة واثنين وثلاثون من دستور 2011، فإن المحكمة الدستورية تمارس اختصاصاتها بموجب فصول الدستور وأحكام القوانين التنظيمية. حافظت المحكمة الدستورية على نفس الاختصاصات التي كانت موكلة للمجلس الدستوري، مع بعض التغييرات والمستجدات التي طالت هذه الاختصاصات، وسنعمل على رصد هذه المستجدات، كل على حدة.

يبقى أهم مستجد جاءت به المحكمة الدستورية هو تأسيسها لرقابة بعدية لاحقة عن صدور القانون، حيث نص الفصل (133) مائة وثلاثة وثلاثون من الدستور على أنه:

" تختص المحكمة الدستورية بالنظر في كل دفع متعلق بعدم دستورية قانون، أثير أثناء النظر في قضية، وذلك إذا دفع أحد الأطراف بأن القانون، الذي سيطبق في النزاع، يمس بالحقوق والحريات التي يضمنها الدستور...".

وعلى هذا الأساس سيشكل هذا المقتضى أفقا مهما في الدفع بالصلاحيات، والاختصاصات الممنوحة للقضاء الدستوري المغربي، من أجل تسهيله لولوجية المواطن إلى العدالة الدستورية، وإمكانية تفادي الاختلالات التي تطرحها الرقابة القبلية، لا سيما فيما يتعلق بالقوانين العادية التي تحال بإحالة اختيارية؛ مما يجعل إمكانية مرورها دون أن يبسط القضاء الدستوري رقابته عليها، في هذه الحالة تبقى إمكانية الدفع كسلاح لدى المواطن يمكن أن يشهره أمام المحاكم العادية أو الإدارية في حالة إذا ما تبين له أن القانون المطبق في النزاع يتضمن مقتضيات مخالفة للدستور.

³²- Charles Eisenmann : dans Louis Favoreu : Rapport introductif au colloque «Cours Constitutionnelles Européennes et Droites Fondamentales», ED Economica, Paris 1982 P33.

تجدر الإشارة على أن الدفع بعدم الدستورية سيخلق لنا أفقا مهما في المادة الجبائية، وسيكون لنا طرح مستفيض في هذا الصدد من خلال الفصل الثاني من هذا البحث.

أيضا من بين المستجدات التي طرأت على اختصاصات القضاء الدستوري في ظل المحكمة الدستورية، التوسيع من نطاق الرقابة على الأنظمة الداخلية للمجالس، لتشمل رقابة المحكمة الدستورية إلى جانب النظام الداخلي لمجلسي البرلمان؛ والنظام الداخلي للمجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، والأنظمة الداخلية لجميع المجالس المنظمة بموجب قانون تنظيمي، وعليه نصت الفقرة الأخيرة، من المادة (22) الثانية والعشرون، من القانون التنظيمي المتعلق بالمحكمة الدستورية³³، على أنه:

"...تحال باقي الأنظمة الداخلية للمجالس المنظمة بموجب قوانين تنظيمية إلى المحكمة الدستورية للبت في مطابقتها للدستور، من لدن رئيس كل مجلس".

إلى جانب الإحالة الاختيارية على القوانين العادية فقد أضيفت على اختصاصات المحكمة الدستورية الإحالة الاختيارية للالتزامات الدولية قبل المصادقة عليها، وذلك كما نصت عليه الفقرة الأخيرة من الفصل (55) الخامس وخمسون من الدستور :

" إذا صرحت المحكمة الدستورية، إثر إحالة الملك، أو رئيس الحكومة، أو رئيس مجلس النواب، أو رئيس مجلس المستشارين، أو سدس أعضاء المجلس الأول، أو ربع أعضاء المجلس الثاني، الأمر إليها، أن التزاما دوليا يتضمن بندا يخالف الدستور، فإن المصادقة على هذا الالتزام لا تقع إلا بعد مراجعة الدستور".

من بين الاختصاصات المهمة التي أصبحت تظفر بها المحكمة الدستورية هو ما نص عليه الفصل (61) الحادي والستون من الدستور، على أنه:

" يجرّد من صفة عضو في أحد المجلسين، كل من تخلى عن انتمائه السياسي الذي ترشح باسمه للانتخابات، أو عن الفريق أو المجموعة البرلمانية التي ينتمي إليها "

³³ القانون التنظيمي رقم 066.13 المتعلق بالمحكمة الدستورية، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.14.139، في تاريخ 13 أغسطس 2014، ج. ر، عدد 6288، بتاريخ 4 سبتمبر 2014، ص 6661- 6667.

وأضافت الفقرة الثانية من نفس الفصل:

" وتصرح المحكمة الدستورية بشغور المقعد، بناء على إحالة من رئيس المجلس الذي يعنيه الأمر، وذلك وفق أحكام النظام الداخلي للمجلس المعني، الذي يحدد آجال ومسطرة الإحالة على المحكمة الدستورية "

بذلك أصبحت المحكمة الدستورية تصرح بشغور مقعد برلماني في حالة إذا ما تولى عضوا من أعضاء مجلسي البرلمان عن انتماؤه السياسي؛ مما يترتب عنه تجريده من صفته كنائب أو مستشار، ويعتبر هذا المقتضى مستجد في دستور 2011 كان الهدف منه بالأساس هو محاربة ظاهرة الترحال السياسي التي أصبحت شائعة، في ظل تمييع المشهد السياسي، وتغليب المصلحة الخاصة على التوجهات الإيديولوجية أو الفكرية؛ وما من شأن ذلك من إضرار بالنفس الديمقراطي، وتأثيره على مصداقية الأحزاب السياسية؛ وبالتالي عزوف المواطنين عن التصويت، وعن العمل السياسي بصفة عامة.

إلى جانب الاختصاصات الجديدة التي أشرنا إليها فيما سبق، تم تمكين المحكمة الدستورية علاوة على مراقبة استفتاء الدستور الذي كان اختصاص سابق للمجلس الدستوري، من مراقبة صحة مسطرة مراجعة الدستور التي تتم عن طريق البرلمان، وذلك طبقا لما نصت عليه الفقرة الأولى، من المادة (42) الثانية والأربعون، من القانون التنظيمي المتعلق بالمحكمة الدستورية، على أنه :

" تتولى المحكمة الدستورية مراقبة صحة إجراءات المراجعة الدستورية التي تعرض بظهير على البرلمان..."

كل هذه الاختصاصات التي تم منحها للمحكمة الدستورية، هي نتيجة النواقص، والاختلالات التي أفرزتها لنا تجربة المجلس الدستوري، بذلك عمل المشرع على تجاوز هذه الاختلالات من خلال التوسيع من هامش الاختصاصات الممنوحة للمحكمة الدستورية، حتى تضطلع بأدوار جديدة تعزز من مكانتها ضمن النظام السياسي المغربي، كهيئة ذات طبيعة قضائية تختص بالأساس بمراقبة دستورية القوانين.

الفقرة الثالثة: أفق تجربة المحكمة الدستورية

كما سبق الإشارة فإن بداية العمل الفعلي للمحكمة الدستورية، لم تكن إلا بتاريخ 4 أبريل 2017 وذلك بتنصيب كامل أعضائها، بذلك لا يمكننا وضع تقييم لتجربة المحكمة الدستورية، كون أنها لا تتجاوز الخمس سنوات، لكن يمكننا رصد الملامح التي تشير إلى الآفاق التي يمكن أن تخلقها لنا المحكمة الدستورية في مجال المراقبة الدستورية على القوانين، بصفة عامة، والقوانين ذات الارتباط بالمادة الجبائية، بصفة خاصة.

شهدت إجراءات الرقابة على دستورية القوانين العديد من التغييرات والتحسينات التي من شأنها أن تيسر عمل المراقبة على دستورية القوانين، وبالتالي إثراء الاجتهاد الجبائي، فمن ناحية الإحالة الاختيارية للقوانين العادية، ونظرا لما كان يتلقاه النصاب المعمول به في المجلس الدستوري - حدد في ربع أعضاء أحد مجلسي البرلمان - من انتقادات تتمثل في صعوبة الوصول لهذا النصاب، خصوصا من قبل أحزاب المعارضة، فقد تم تخفيضه وحصره في خمس أعضاء المجلس الأول، وأربعين (40) عضوا بالنسبة لأعضاء مجلس المستشارين.³⁴

ضمانا لتحقيق العدالة الدستورية فقد عمل القانون التنظيمي للمحكمة الدستورية على توسيع المسطرة التوجيهية بشأن القضايا المطروحة أمام المحكمة الدستورية، فبعدما كان هذا الإجراء مرتبطا فقط بالقوانين العادية أصبح بموجب المادة (25) الخامسة والعشرون من القانون التنظيمي السالف ذكره، يشمل القوانين التنظيمية والأنظمة الداخلية الخاضعة لرقابة المحكمة الدستورية، وعليه أصبح بإمكان رئيس الحكومة، ورئيس مجلس النواب، ورئيس مجلس المستشارين، وأعضاء المجلسين المذكورين، أن يدلوا بملاحظاتهم الكتابية بشأن القضايا المعروضة على المحكمة الدستورية. وتكمن أهمية هذا المقتضى في إتاحتها الفرصة أمام المعارضة البرلمانية لإبداء ملاحظاتها، وأراءها، وإيصالها للمحكمة الدستورية، خاصة عندما تستبد الأغلبية البرلمانية استنادا لقوتها داخل القبة التشريعية، في تمرير مقتضيات من شأنها الإضرار بحقوق الأقلية، أيضا يفيد هذا الإجراء الحكومة حتى تثير من خلاله انتباه

³⁴- الفقرة الثانية من الفصل 132 من دستور المملكة المغربية لسنة 2011.

المحكمة الدستورية، بشأن مقتضيات النظام الداخلي لأحد مجلسي البرلمان، والتي من شأنها الإخلال بالتوازن بين السلطتين التشريعية والتنفيذية³⁵.

إلى جانب ما سبق تم بموجب المادة (26) السادسة والعشرون من القانون التنظيمي المتعلق بالمحكمة الدستورية، تعميم الطلب من قبل الحكومة بالبت بصفة مستعجلة، في (8) ثمانية أيام، بدل شهر واحد، سواء تعلق الأمر بقوانين عادية، أو قوانين تنظيمية، أو أنظمة داخلية للمجالس الخاضعة لرقابة المحكمة، أو التزامات دولية، على عكس ما كان معمول به في المجلس الدستوري حيث كان هذا المقتضى مقتصرًا فقط على القوانين التنظيمية، والعادية.

علاوة على هذه التحيينات التي مست إجراءات المراقبة الدستورية على القوانين، هناك مؤشرات أخرى من شأنها أن تبين المكانة التي أعطيت للمحكمة الدستورية، ورغبة المشرع المغربي في تعزيز قوة عملها، حتى تضطلع بدورها في مجال مراقبة دستورية القوانين.

فمن حيث الهندسة الدستورية، سنطرح أمامكم في هذا الجدول، تطور عدد الفصول التي تم من خلالها التطرق للمحكمة الدستورية، مقارنة بنظيرها في ضل الدساتير السابقة، إلى جانب تمركزها ضمن ثنايا الوثيقة الدستورية.

الجدول رقم 1 : تطور عدد الفصول المتناولة للقضاء الدستوري على مر دساتير المملكة المغربية

الدساتير المغربية	1992	1970	1972	1992	1996	2011
الأبواب	العاشر (ضمن اثني عشر بابا)	العاشر (ضمن اثني عشر بابا)	العاشر (ضمن اثني عشر بابا)	السادس (ضمن اثني عشر بابا)	السادس (ضمن ثلاثة عشر بابا)	الثامن (ضمن أربعة عشر بابا)
عدد الفصول	من 100 إلى 103	من 93 إلى 96	من 94 إلى 97	من 76 إلى 79	من 78 إلى 81	من 129 إلى 134
	4 فصول (ضمن الباب المنظم لها)	4 فصول (ضمن الباب المنظم لها)	4 فصول (ضمن الباب المنظم لها)	4 فصول (ضمن الباب المنظم لها)	4 فصول (ضمن الباب المنظم لها)	6 فصول (ضمن الباب المنظم لها)
تسمية المؤسسة	الغرفة الدستورية		المجلس الدستوري		المحكمة لدستورية	

* المصدر : تركيب شخصي بناء على معطيات دساتير المملكة المغربية

³⁵- رشيد المدور، مرجع سابق، ص 72.

كما نلاحظ من خلال الجدول، فقد شهد البناء الدستوري للمحكمة الدستورية تطورا عما كان معمولاً به في السابق، لاسيما فيما يخص الغرفة الدستورية، فبالرجوع إلى نص الدستور نجد أنه يتكون من أربعة عشر (14)، بابا لتصطف المحكمة الدستورية في الباب الثامن (8) منه، وتأتي مباشرة بعد الباب المتعلق بالسلطة القضائية، وتتذيل بعدها مجموعة من المؤسسات، منها الجهات والجماعات الترابية الأخرى، المجلس الأعلى للحسابات...، مما يعكس المكانة التي أعطيت للمحكمة الدستورية ضمن بنية الوثيقة الدستورية. هذه المكانة تظهر أيضا من خلال عدد الفصول التي تناولت المحكمة الدستورية ضمن الباب المتعلق بها، حيث على مر الدساتير المغربية لم تتجاوز (4) أربعة فصول، أما في ظل المحكمة الدستورية أصبحت ستة (6) ستة فصول، هذا الاتساع في عدد الفصول يعكس اتساع اختصاصات المحكمة الدستورية، ولعل أهم اختصاص هو الدفع بعدم الدستورية الذي خصص له فصل منفرد، وهو الفصل (133) مائة وثلاثة وثلاثون.

هذا التطور المورفولوجي في فصول الدستور المتعلقة بتنظيم القضاء الدستوري بالمغرب إلى حدود وصول المحكمة الدستورية، انعكس أيضا على التطور العددي في عدد المواد المؤطرة للقوانين التنظيمية المتعلقة بالهيئات الثلاث المجسدة للقضاء الدستوري، فالقانون التنظيمي المتعلق بالغرفة الدستورية، لم تتجاوز فصوله (35) خمسة وثلاثون فصلا، لترتفع إلى (43) ثلاثة وأربعين مادة فيما يخص القانون التنظيمي المتعلق بالمجلس الدستوري، أما في ظل القانون التنظيمي المتعلق بالمحكمة الدستورية فأصبحنا نتحدث عن (49) تسعة وأربعين مادة.

هذا التطور سواء في تمركز المحكمة الدستورية ضمن الهندسة الدستورية، أو زيادة عدد الفصول والمواد المؤطرة لها سواء ضمن الدستور أو القانون التنظيمي المتعلق بها، هو يعكس التطور الذي صاحبها في الاختصاصات، والأدوار المنوطة بها، وكذلك في كيفية تسيرها، وتجديد أعضائها، كل هذه الأمور هي ملامح، وإشارات واضحة عن أفق قضاء دستوري مغربي متطور، قادر على إنتاج قواعد، ومبادئ جبائية ذات قيمة، وحماية للمشروعية.

المطلب الثاني: القوانين التنظيمية للمالية، وقوانين المالية السنوية، كمدخل أساسي للقضاء الدستوري لبسط رقابته في المادة الجبائية

لئن كانت المادة الجبائية سواء فيما يخص شقها الضريبي على المستوى المركزي منظمة بالمدونة العامة للضرائب³⁶، وعلى المستوى الترابي بالقانون رقم 47.06³⁷، والقانون رقم 39.07³⁸، إلى جانب رسوم أخرى شبه ضريبية تم تنظيمها بمقتضى نصوص خاصة، أو فيما يخص شقها الجمركي المنظم بمقتضى المدونة العامة للجمارك³⁹.

بالرجوع إلى قانون المالية نجده بنيويا يتكون من جزئين، جزء أول يتضمن المعطيات والإجراءات القانونية التي من شأنها ضمان التوازن المالي، وجزء ثاني تحصر فيه تكاليف الدولة، من بين أهم الإجراءات القانونية التي يتم إيرادها في الجزء الأول من قانون المالية، نجد التعديلات التي تروم إلى إحداث أو حذف ضريبة أو رسم محدد، أو زيادة في نسب ضرائب أو رسوم محددة، أو تعديلات تهم طرق فرض، و/أو إقرار، و/أو تحصيل الجبائية.

فإن كان الأصل أن مقتضيات الجبائية يجب أن تورد في النصوص التشريعية المؤطرة لها، إلا أنه لما تراه الحكومة في قانون المالية من فرصة لتمرير مقتضيات جبائية خارجة عن حدود النص التشريعي الأصلي، وذلك نظرا لخصوصية هذا القانون، المرتبطة بضيق زمن مناقشته المقيدة بمدة محددة، ولتشعب وتعدد معطياته، ومقتضياته، جعلت منه منبعاً رئيسياً للتشريع الجبائي.

³⁶ المدونة العامة للضرائب المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 06.43 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف 1.06.232 بتاريخ 10 ذى الحجة (31 ديسمبر 2006).

³⁷ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، ج . ر، عدد 5583 22 ذو القعدة 1428. (03/12/2007)

³⁸ القانون رقم 39.07 بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.07.209 في 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007)، ج . ر، الجريدة الرسمية رقم 5591 الصادرة يوم الإثنين 31 دجنبر 2007 .

³⁹ مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة، المصادق عليها بالظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.77.339، بتاريخ 25 شوال 1397، (9 أكتوبر 1977) كما وقع تغييرها وتتميمها على الخصوص بمقتضى القانون رقم 99.02 المصادق عليه بالظهير رقم 1-00-222 بتاريخ 2 ربيع الأول 1421 (5 يونيو 2000).

فإذا ما أخذنا كمثال المدونة العامة للضرائب لوحدها منذ إقرارها سنة 2007، ولحدود الآن، قد خضعت بموجب قوانين المالية السنوية لـ (621) ستمائة وواحد وعشرون تعديل، أي بما يناهز (48) ثمانية وأربعون تعديلا سنويا.⁴⁰ هذه الأرقام تبين حجم التعديلات التي تطل المادة الجبائية، بموجب قوانين المالية، والتي تكون خارجة عن النص التشريعي الأصلي. الشيء الذي جعل من هذا القانون إلى جانب القانون التنظيمي المؤطر له، محل إثار لتدخلات القضاء الدستوري، الذي ما فتئ أن أثار من خلالها لمقتضيات تهم صيانة المبادئ الجبائية.

الفرع الأول: الإحالة الدستورية للقوانين التنظيمية لقانون المالية

أشار الفصل(75) الخامس والسبعون، من دستور 2011، على قانون تنظيمي يحدد شروط التصويت على قانون المالية، وكذا طبيعة المعلومات، والوثائق، والمعطيات اللازمة لتعزيز المناقشة البرلمانية لهذا الأخير؛ بذلك يعتبر القانون التنظيمي لقانون المالية، الإطار التنظيمي للمالية العمومية، التي تعتبر من بين أهم مواردها الأساسية، الموارد الجبائية، الشيء الذي يجعل من القانون التنظيمي لقانون المالية، منطلقا لدراستنا، سواء من حيث خصوصيته، أو من حيث طرق إحالته على أنظار القضاء الدستوري.

الفقرة الأولى: خصوصية القانون التنظيمي لقانون المالية

قبل أن نغوص في خصوصية القانون التنظيمي لقانون المالية بحد ذاته، فالحديث عن هذا الجنس القانوني (القوانين التنظيمية)، يجرنا أولا إلى التأصيل التاريخي للقوانين التنظيمية، وماهيتها، حتى نتبين من مكانتها ضمن البناء الدستوري، والتشريعي، وطبيعة موضوعاتها.

نظرا لتشعب مواضيع الدستور بفعل تنامي دور الدولة، وميلاد مؤسسات جديدة، أصبح من الصعب على الوثيقة الدستورية بحكم طبيعتها التي تتميز بالشمولية والاستقرار، أن تخوض في جميع التفاصيل، وتتطرق لكافة المواضيع بنوع من التدقيق، من هنا ظهرت الحاجة إلى

⁴⁰- تركيب شخصي بناء على المقتضيات الواردة في قوانين المالية السنوية من 2008 إلى 2020.

وجود قوانين تفصيلية للمواضيع، والمؤسسات الرئيسية التي ينبني عليها النظام السياسي للدولة. من الناحية الشكلية كانت البداية الأولى للإشارة إلى مفهوم القوانين التنظيمية، من خلال دستور الجمهورية الفرنسية الثانية لسنة 1848 الذي جاء في فصله الخامس عشر بعد المائة (115)، ما يلي:

" بعد التصويت على الدستور تشرع الجمعية التأسيسية الوطنية في صياغة القوانين التنظيمية، التي سيتم تحديدها بقانون خاص "41

إلى أنه، يمكن القول بأن البداية الفعلية، للعمل بالقوانين التنظيمية، لم تتم إلا في ظل دستور الجمهورية الخامسة لسنة 1958⁴²، الذي تم من خلاله إقرار (19) تسعة عشر قانون تنظيمي.

فيما يخص التجربة المغربية، فمنذ أول دستور لسنة 1962، تمت الإشارة إلى القوانين التنظيمية كجنس قانوني، وقد كانت حاضرة في جميع التجارب الدستورية، وفي ظل دستور 2011، انفجرت عدد القوانين التنظيمية لتصل إلى حدود، (23) ثلاثة وعشرون قانونا تنظيميا، هذا يرجع بالأساس إلى اتساع الهوة الحقوقية، ودسترة مجموعة من المواضيع، والمؤسسات ذات الطبيعة الخاصة، مما أصبح لزاما تنظيمها بمقتضى قوانين تنظيمية.

إن كانت الدساتير المغربية، ونظيرتها الفرنسية قد عمدت على تعداد مجالات القوانين التنظيمية على سبيل الحصر، إلا أنها لم تضع لنا تعريفا محددا يبين خصوصية هذه القوانين، ومكانتها ضمن الهرم التشريعي، وسبب تقيدها بمجالات محددة دون الأخرى، على خلاف ذلك، فإن الدستور الإسباني قام في فصله الحادي والثمانون (81)، بوضع تعريف لها مفاده:

⁴¹ -Article 115 : " Après le vote de la Constitution, il sera procédé, par l'Assemblée nationale constituante, à la rédaction des lois organiques dont l'énumération sera déterminée par une loi spéciale".

- Constitution de la IIe République française, du 4 novembre 1848 ,

Voir à : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/les-constitutions-dans-l-histoire/constitution-de-1848-ii-republique>

⁴²- constitution de la Ve République française, du 4 octobre 1958,

Voir à : https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/constitution/constitution.pdf

" القوانين الاساسية (التنظيمية) هي التي تتعلق بتفصيل الحقوق الأساسية والحريات العامة والتي تصادق على أنظمة الحكم الذاتي لمجتمعات الحكم الذاتي وقانون الانتخابات العام والقوانين الأخرى المنصوص عليها في الدستور ".⁴³

من خلال التعريف الذي أعطاه المشرع الإسباني للقوانين التنظيمية، يتبين أنها قوانين ذات مكانة وخصوصية محددة، بحيث تعمل على تفصيل بعض المواضيع، والحقوق التي تكون ذات طبيعة دستورية خالصة، هذا ما يفسر وصف " التنظيمية "، الذي أعطاه لها المشرع المغربي، بالرغم من أنه ترجمة غير دقيقة من المصطلح الفرنسي الأصلي " Organique "، كونه أراد من خلاله أن يشير إلى دورها في تأطير، وتنظيم كفاءات ممارسة، وعمل بعض المؤسسات، والحقوق، والمواضيع التي تكون ذات قيمة دستورية، على الرغم من أنه يخلقه هذا المصطلح من لبس، وتداخل مع بعض الأجناس التشريعية التي تعتبر عملاً خالصاً للسلطة التنظيمية.

وإن امتنع المشرع المغربي، والأمر كذلك بالنسبة لنظيره الفرنسي، في إعطاء تعريف للقوانين التنظيمية، فكذلك لم يتكلفوا عناء تبيان المكانة، والتراتبية، التي تحتلها هذه الأخيرة ضمن الهرم التشريعي، خصوصاً وأن النظامين يأخذان بمبدأ تراتبية القواعد القانونية، مما فتح الباب على مصراعيه للفقهاء حتى يدلو بدلوهم، فيقول هنا الأستاذ مصطفى قلوش:

" مرتبة القوانين التنظيمية، تتفاوت تبعاً للوضعية التي يحددها الدستور الجامد، فقد تكون في مرتبة النصوص الدستورية، حيث يضيف عليها المشرع الدستوري هذه المنزلة، وقد تكون في درجة وسطى بين الدستور، والنص العادي، وذلك حينما يستوجب المشرع الدستوري إتباع إجراءات خاصة لإصدارها، وقد تكون منزلة القوانين العادية،

⁴³- الفقرة الأولى من الفصل 81 ، الدستور الإسباني لسنة 1978 شاملاً تعديلاته لغاية عام 2011، مترجم للغة العربية من قبل منظمة "

constitute project"، منشور على موقع المنظمة على الرابط التالي :

https://www.constituteproject.org/constitution/Spain_2011.pdf?lang=ar

وذلك عندما لا ينص الدستور على إجراءات خاصة تميزها عن القوانين العادية، فتحتل تبعا لذلك، نفس مرتبة التشريعات العادية، التي هي أقل منزلة من القواعد الدستورية.⁴⁴

في ذات السياق يؤكد الأستاذ محمد اشركي، على أنها تقع في منزلة الوسط بين القانون العادي والدستو، ويبني موقفه هذا بناء على معيارين: معيار مادي، لكون أن القوانين التنظيمية مكتملة للدستور، ومعيار شكلي، لكون أنها تنفرد بمسطرة أكثر صلاية من القوانين العادية.⁴⁵

فمن حيث المعيار الشكلي وطبقا للفصل (85) الخامس والثمانون من دستور 2011، على خلاف القوانين العادية فإن القوانين التنظيمية لا يمكن التداول بشأنها، إلا بعد مضي عشرة (10) عشرة أيام من تاريخ وضعها لدى مجلس النواب، إلى جانب أنه لا يمكن إصدار الأمر بتنفيذها، إلا بعد أن تصرح المحكمة الدستورية بمطابقتها للدستور. أما من حيث المعيار المادي فتظهر تكملتها للدستور، من خلال ورودها على سبيل الحصر في الوثيقة الدستورية، والإشارة إلى دورها في التفصيل، والتدقيق في تبيان كفاءات ممارسة بعض الحقوق، أو كيفية عمل بعض المؤسسات، والهيكل، والتنظيمات، مما يجعلها تابعة للدستور، ومكملة له، في توضيح مقتضياته، هذا الرأي، هو ما أكدته المجلس الدستوري في قرار له بمناسبة بته في مدى دستورية القانون التنظيمي رقم 60.09، المتعلق بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي، الذي جاء فيه:⁴⁶

" حيث إن القوانين التنظيمية تعد منبثقة عن الدستور، ومكملة له، وتغدو أحكامها بعد تصريح المجلس الدستوري امتدادا له "

44- مصطفى قلو، المبادئ العامة للقانون الدستوري، الطبعة الرابعة 1995، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، ص : 111

45- محمد اشركي، " القوانين التنظيمية بالمغرب دراسة مقارنة "، المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية، العدد الأول، 1982، ص : 80

46- - قرار المجلس الدستوري رقم 10/786، ملف رقم 10/1155، الصادر يوم الثلاثاء 15 ربيع الأول 1431، (2 مارس 2010).

هذا وإن تم الحسم في المكانة، والتراتبية، التي تحتلها القوانين التنظيمية ضمن الهرم التشريعي، فيبقى السؤال مطروح حول، ما الخصوصية التي تميز القوانين التنظيمية للمالية على نظيرتها من القوانين التنظيمية ؟

كما سبق أن أشرنا تم التنقيص في الفصل (75) الخامس والسبعون من دستور 2011، على قانون تنظيمي لقانون المالية، وتطبيقا لذلك تم بتاريخ الثاني من يونيو من سنة 2015، إصدار هذا الأخير⁴⁷، غير أن هذا القانون التنظيمي لم يكن الأول من نوعه، فمنذ أول دستور للملكة المغربية لسنة 1962 تم إقرار أول قانون تنظيمي للمالية،⁴⁸ شكل منطلقا للتأطير القانوني للمالية العمومية بالمغرب، ومع كل مراجعة دستورية، كان يتم إصدار قانون تنظيمي لقوانين المالية، يتلاءم والتعديلات التي مست الدستور.

فالقوانين التنظيمية للمالية، تعتبر بمثابة الدستور المالي للدولة، الذي يحدد المرجعيات، والأسس التي تقوم عليها المالية العمومية؛ والمعايير، والمبادئ التي تنبني عليها، فمكانة القوانين التنظيمية للمالية ضمن البناء التشريعي، تنبع بالأساس من موضوع تأطيرها، وتقنينها، المرتبط بالمال العام، الذي يعتبر المحرك الرئيسي لعمل المرافق العمومية، فالمال العام هنا مرتبط بتدخلات الدولة السيادية، وبأدوارها الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية...، بل أكثر من ذلك فهو مرتبط بالتوجه الاستراتيجي، والمرجعية التي تقوم عليها الدولة، من هنا تأتي خصوصية القوانين التنظيمية للمالية، باعتبارها المرجع المالي الأول، وبكونها النواة الرئيسية للكتلة الدستورية للمالية العمومية، هذه المكانة، والخصوصية التي تتمتع بها القوانين التنظيمية للمالية، تجعل مقتضياتها ملزمة حتى لغيرها من القوانين التنظيمية، والتي تتقاسم معها نفس الجنس القانوني لكن تختلف وإياها في موضوع التأطير، والتقنين، في هذا السياق نستحضر المجلس الدستوري الفرنسي في قرار له سنة 1995،⁴⁹ الذي قضى من خلاله بعدم دستورية مقتضى القانون التنظيمي المتعلق بالنظام الأساسي للقضاء، الذي كان

47- القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 في 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015)، ج . ر ، عدد 6370، الصادرة بتاريخ فاتح رمضان 1436 (18 يونيو 2015).

48- ظهير شريف رقم 1.63.326 بشأن القانون التنظيمي للمالية، ج . ر، عدد 2664، الصادرة بتاريخ 8 جمادى الثانية 1383 (15 نونبر 1963).

49- Décision de conseil constitutionnel, n° 94-355DC du 10 janvier 1995, a l'occasion de sa censuré d'une Loi organique modifiant l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 relative au statut de la magistrature.

يرمي إلى تحديد عدد تعيينات مستشاري محكمة الاستئناف، لكن المجلس الدستوري رأى بأن ذلك مخالف لمقتضيات المادة الأولى من المرسوم رقم 59-2 بمثابة قانون تنظيمي للمالية⁵⁰، والتي تنص على أن إحداث، وتحويل المناصب المالية لا يتم إلا بموجب قوانين المالية.

هنا أحوال قرار المجلس الدستوري بشكل مباشر على القانون التنظيمي للمالية، واعتبر بعدم دستورية القانون التنظيمي المتعلق بالنظام الأساسي للقضاء، لأنه مخالف لمقتضيات القانون التنظيمي للمالية، بالرغم من أن الاثنين ينتميان لنفس الجنس القانوني (القوانين التنظيمية)، مما يظهر المكانة، والخصوصية، التي تتمتع بها القوانين التنظيمية للمالية، والتي تجعل مجموعة من مقتضياتها ذات قيمة دستورية.

الفقرة الثانية: طرق إحالة القوانين التنظيمية للمالية

تنص الفقرة الأخيرة، من الفصل (85) الخامس والثمانون ، من دستور 2011، على أنه:
" لا يمكن إصدار الأمر بتنفيذ القوانين التنظيمية، إلا بعد أن تصرح المحكمة الدستورية بمطابقتها للدستور "

في نفس السياق نص الفصل (21) الحادي والعشرون، من القانون التنظيمي المتعلق بالمحكمة الدستورية، على أنه:

" يحيل رئيس الحكومة على الفور القوانين التنظيمية التي أقرها البرلمان، بصفة نهائية، إلى المحكمة الدستورية، قبل إصدار الأمر بتنفيذها، قصد البت في مطابقتها للدستور..."
من خلال الفصلين السالف ذكرهما، تركز طريقة إحالة القوانين التنظيمية، على ثلاث نقط أساسية:

1- إحالة القوانين التنظيمية، هي إحالة إجبارية، وليست اختيارية. إن المغرب في مجال الرقابة على القوانين التنظيمية، اتخذ أسلوب الرقابة الوقائية القبلية، التي تكون إجبارية

⁵⁰- Ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances.

على كل القوانين التنظيمية، مما يزكي من الخصوصية التي تتمتع بها القوانين التنظيمية، ومكانتها، بحكم القيمة المعيارية لبعض مقتضياتها- التي تكون ذات طبيعة دستورية، والتي تجعل من القضاء الدستوري، حريصا في بسط رقابته قبل إصدار الأمر بتنفيذها، درء لمرور أي مقتضيات تخل بالمعيار المادي للقوانين التنظيمية باعتبارها امتداد للدستور ومكملة له.

2- إحالة القوانين التنظيمية، مقرونة بشرط، ألا وهو قبل إصدار الأمر بتنفيذها، كون أن القوانين، بما فيها القوانين التنظيمية، لا تكتسب وجودها القانوني إلا بعد صدور أمر ملكي بتنفيذها، طبقا للفصل الخمسون (50) من الدستور، مما يجعل بعدها عدم إمكانية الطعن فيها، وقد قيدت بموجب الفصل الخمسون، مدة صدور هذا الأمر خلال الثلاثين يوما الموالية لإحالة القانون على الحكومة، بعد الموافقة عليه من قبل المؤسسة التشريعية، هذا ما يفسر ورود مصطلح " على الفور "، في المادة الحادي والعشرون (21)، من القانون التنظيمي للمحكمة الدستورية، والتي تضيف صفة الاستعجالية على إحالة القوانين التنظيمية من قبل رئيس الحكومة، حتى لا يتسبب في ممارسته لهذا الحق، ويؤدي بذلك إلى تعطيل صدور القوانين التنظيمية بعد التصويت، والموافقة عليها من قبل البرلمان.

3- إحالة القوانين التنظيمية، محصورة فقط لرئيس الحكومة؛ كما هو الشأن في التشريع الفرنسي، الذي عمد على حصر سلطة إحالة القوانين التنظيمية بيد الوزير الأول.⁵¹ ويمكن تفسير ذلك بأمرين أساسيين:

■ أن الجهاز التنفيذي يرى في القوانين التنظيمية، قوانين ذات ارتباط بتنظيم العلاقات بين الحاكمين، وبالتالي ليس لها ارتباط كبير بحقوق الأفراد، فيكون أكثر حرصا على إحالتها من رئيس السلطة التنفيذية.

⁵¹- article 17, Ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, modifiée par l'ordonnance n° 59-223 du 4 février 1959 et par les lois organiques n° 74-1101 du 26 décembre 1973 , n° 90-383 du 10 mai 19904 , n° 95-63 du 19 janvier 19955 , n° 2007-223 du 21 février 20076 , n° 2008-695 du 15 juillet 20087 , n° 2009-403 du 15 avril 20098 , n° 2009-1523 du 10 décembre 20099 , n° 2010-830 du 22 juillet 201010, n° 2011-333 du 29 mars 201111 et n° 2011-410 du 14 avril 2011.

■ أن الممارسة، دأبت أن تكون القوانين التنظيمية في مجملها تأتي بمبادرة حكومية، وبالتالي استكمالا للمسطرة التشريعية، سيكون من الأفضل أن تكون الإحالة النهائية من نفس الجهاز الذي تولى وضع المشروع بالمؤسسة التشريعية.

لكن التساؤل الذي يطرح، هل لرئيس الحكومة هنا الحق في تفويض ممارسة سلطة إحالة قانون تنظيمي ما لأحد الوزراء ؟

في التجربة المغربية لم يسبق أن تم ذلك، لكن باستحضار التجربة الفرنسية، نجد أنه قد سبق للوزير الأول أن فوض لوزير العدل إحالة تعديلين على الأمر رقم 58-1270⁵² بمثابة قانون تنظيمي متعلق بالنظام الأساسي للقضاء، وقد صدر بشأن هذين التعديلين، قراراتين من قبل المجلس الدستوري،⁵³ تمت الإشارة فيهما، إلى أن الإحالة تمت من قبل وزير العدل بتفويض من الوزير الأول، دون أن يثير هنا القاضي الدستوري، أي عيب من عيوب الشكل مرتبط بسلطة الإحالة⁵⁴، مما يجعل منه إمكانية تفويض هذه السلطة من قبل رئيس الحكومة لأحد الوزراء، لكن هذا تفويض يكون محدد وليس عام.

الفقرة الثالثة : بسط القضاء الدستوري رقابته في المادة الجبائية، من خلال القوانين التنظيمية للمالية

تشمل رقابة القضاء الدستوري للقانون التنظيمي لقوانين المالية، ثلاث جوانب أساسية، بحيث قبل أن يبسط رقابته على القانون التنظيمي للمالية، يؤكد اختصاصه بذلك، وامتلاكه لكامل الصلاحية في ممارسته لهذه الرقابة بمقتضى الفصل (132) مائة واثنان وثلاثون من الدستور، يمر بعدها إلى مراقبة القانون التنظيمي من الجانب الشكلي، وهنا يتبين القضاء

⁵²- Ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature, du 22 décembre 1958.

⁵³-Décision n° 67-33 DC du 12 juillet 1967, a l'occasion de sa censure d'une Loi organique modifiant et complétant l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature.

- Décision n° 67-34 DC du 12 juillet 1967, a l'occasion de sa censure d'une Loi organique instituant un congé spécial pour les magistrats du corps judiciaire.

⁵⁴- للمزيد أنظر:

عبد الرحيم منعم، الطبيعة الدستورية للقوانين التنظيمية في ضوء قرارات القضاء الدستوري بالمغرب وفرنسا، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2002، ص 95.

الدستوري احترام الإجراءات، والمساطر الواجب اتباعها لإصدار القانون التنظيمي للمالية، والمتمثلة أساسا في:

- التحقق من أن القانون التنظيمي للمالية كان موضع تداول بالمجلس الوزاري ؛
- التأكد من أن القانون التنظيمي للمالية تم إيداعه بالأسبقية لدى مكتب مجلس النواب ؛
- التأكد من أن عملية الإيداع تمت من قبل رئيس الحكومة؛
- التأكد من احترام أجل (10) عشرة أيام قبل التداول فيه وذلك ابتداء من تاريخ وضعه لدى مكتب مجلس النواب؛
- التأكد من قاعدة تداول المجلسين بالتتابع بغية التوصل إلى المصادقة على نص موحد؛
- تداول مجلس المستشارين في الصيغة التي صوت عليها مجلس النواب؛
- التأكد من احترام التصويت النهائي بالأغلبية المطلقة للأعضاء الحاضرين بمجلس النواب.

ويعتمد القضاء الدستوري في رقابته الشكلية، للقانون التنظيمي للمالية، على محاضر أشغال لجنة المالية والتنمية الاقتصادية بمجلس النواب، ولجنة المالية والتخطيط والتنمية الاقتصادية بمجلس المستشارين، ومحاضر الجلسات العامة لمجلس النواب، والمستشارين، المتعلقة بمناقشة مشروع القانون التنظيمي لقانون المالية، والتصويت عليه، حيث يحرص على ضمان اتباع هاته الإجراءات، والمساطر، التي تعتبر مكونة للمعيار الشكلي للقوانين التنظيمية، كخصوصية تميزها عن القوانين العادية، التي تخضع لشكليات أكثر بساطة ومرونة. مباشرة بعد ذلك ينتقل القضاء الدستوري إلى مراقبته للقانون التنظيمي للمالية من حيث الموضوع، تتميز رقابة القضاء الدستوري في هذا الجانب، بكون أنها مراقبة جوهرية، تشمل كل جزئية في القانون، بحيث تنتهي إلى البنود المكونة لل فقرات، بل أكثر

من ذلك، في بعض الأحيان يفصل القضاء الدستوري في الجملة الواحدة، ويجزئها لكلمات، حتى يتبين معناها، ومدى ارتباطها، وتأثيرها، على معنى المادة أو الفقرة ككل، كل هذا يبين خصوصية الرقابة التي تخضع لها القوانين التنظيمية، وحرص القضاء الدستوري على أن تكون جميع مقتضياتها متطابقة وروح الدستور.

في مراقبته الموضوعية للقوانين التنظيمية للمالية، دأب القضاء الدستوري على إثارة مأخذ مرتبطة بالمادة الجبائية، خاصة في ما يخص الانتصار للاختصاص الأصيل للبرلمان بالتشريع في هذه الأخيرة، وبمناسبة تقديم مشروع آخر قانون تنظيمي للمالية، قضى المجلس الدستوري بعدم مطابقة الفقرة الأخيرة، من المادة (6) السادسة، من هذا القانون، التي كانت تنص على أنه:

"لا يمكن تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية إلا بموجب قانون المالية".

وعمد المجلس الدستوري، في مقتضى قراره،⁵⁵ على حماية المشروعية الجبائية، مستندا في ذلك، على الفصل (71) الحادي والسبعون من الدستور، الذي ينص، على أنه، من بين الميادين التي يختص القانون بالتشريع فيها: النظام الضريبي، ووعاء الضرائب، وطرق تحصيلها، وكذا نظام الجمارك، إلى جانب الفصل (78) الثامن والسبعون، الذي ينص، على أنه، لرئيس الحكومة، ولأعضاء البرلمان، على السواء، حق التقدم باقتراح القوانين، مشيرا إلى أن ربط تعديل المقتضيات الجبائية بقانون المالية، سيفضي إلى حجب المبادرة التشريعية في المادة الجبائية، باعتبار أن قانون المالية، نظرا لطبيعته التقنية، يتم إعداده، وتقديمه من قبل الحكومة، كما أنه يخضع للضوابط المحددة في القانون التنظيمي للمالية، مما يجعل تقييد صلاحيات البرلمان في التشريع.

إلا أنه، مما يمكن الانتباه له في نص قرار المجلس الدستوري، فيما يخص المأخذ المرتبط بالفقرة الأخيرة، من المادة (6) السادسة، من مشروع القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13، هو قبل استخلاصه بعدم مطابقة هذه الفقرة للدستور، أشار على أنه مع المراعاة

⁵⁵ - قرار المجلس الدستوري رقم 2015/961، ملف رقم 1417/15، الصادر يوم الإثنين 2015/05/18، منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية المشار إليه سابقا.

أن تعديل المقتضيات الضريبية، والجمركية، يجب أن يستحضر دائما قاعدة توازن مالية الدولة، المقررة بمقتضى الفصل (77) السابع والسبعون من الدستور. على ذكر قاعدة التوازن التي أشار لها هنا منطوق القرار، والتي استحدثت بموجب الفصل (51) الحادي والخمسون، من دستور 1996، في إطار ما يسمى بالعقلنة البرلمانية، بناء على هذه القاعدة قامت الحكومة بدعوى الحفاظ على التوازن المالي، بإيراد مقتضى، في المادة (5) الخامسة، من القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 7-98،⁵⁶ ينص على:

" كل حكم وارد في قانون، أو نظام، يقضي بإحداث تكاليف جديدة، أو تترتب عليه تخفيضات في المداخل من شأنها الإخلال بالتوازن المالي لقانون المالية الجاري به العمل، لا يمكن أن يدخل حيز التنفيذ من الناحية المالية، إلا بعد أن ينص قانون المالية، على تقييم هذه التكاليف الجديدة، أو التخفيضات في المداخل، وعلى الإذن فيها".

إلى أن المجلس الدستوري في قرار له،⁵⁷ اعتبر وإن كانت المصلحة العامة تقضي بالحفاظ على التوازن المالي الذي أقره قانون المالية، فإن أنسب طريقة لتحقيق ذلك، هي أن تتجنب الحكومة تقديم مشاريع قوانين، أو تعديلات، تقضي إلى الإخلال به، وأن تدفع، استنادا إلى الفصل 51 من الدستور، بعدم قبول أي اقتراح قانون، أو تعديل، من نفس القبيل يقدمه أعضاء البرلمان، معتبرة بأن ما نصت عليه المادة (5) الخامسة، يفضي إلى تعطيل نص قانوني، أقره البرلمان، وصدر الأمر الملكي بتنفيذه، ونشره في الجريدة الرسمية، الأمر الذي يعد مخالفة لأحكام الفصل (4) الرابع من الدستور، وبالتالي يكون المجلس الدستوري قد انتصر لسلطان القانون، باعتباره أسمى تعبير عن إرادة الأمة.

الفرع الثاني : الإحالة الدستورية لقوانين المالية السنوية

يشكل قانون المالية السنوي، الوثيقة التي يتم من خلالها الإقرار للسلطة التنفيذية، الاعتمادات اللازمة لتنفيذ السياسات الحكومية، وما يتميز به هذا القانون من خصوصية،

⁵⁶ القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.138 في 7 من شعبان 1419 (26 نوفمبر 1998)، ج . ر ، عدد 4644، الصادرة بتاريخ 14 شعبان 1419 (3 ديسمبر 1998).

⁵⁷ قرار المجلس الدستوري رقم 98/250، ملف عدد 98/44 صادر يوم، السبت، 1998/10/24 . منشور بموقع المحكمة الدستورية المشار إليها سابقا.

جعلته في العديد من المحطات موضوع نقاش زاحم داخل ثنايا المؤسسة التشريعية، نتيجة إشكالات دستورية ارتبطت في مجملها بالمساح بصدقفة الموارد، والتكاليف، التي تقدرها الحكومة في قانون المالية، أو بإدراج مقتضيات تخرج عن أحكام قانون المالية، فيما عرف فقهما "بالفرسان الموازناتفة"، والتي تكون في مجملها مرتبطة بالمادة الجبائفة؛ كل هذه الأمور، دفعت المعارضة البرلمانية، في العفء من التجارب الدستورية المقارنة، إلبالتوجه بإحالة مشاريع قوانين المالية السنوفة، على أنظار القضاء الدستوري، في العفء من المناسبات المرتبطة بمناقشة هذا القانون، والمصادقة علفه، من طرف البرلمان. وعلفه سنعمد إلى تبيان خصوصفة قانون المالية، وطرق إحالته على أنظار القضاء الدستوري، لكونه مءخلا لبسط هذا الأخير رقابته في المادة الجبائفة.

الفقرة الأولى: خصوصفة قانون المالية السنوف

باعتباره المشروع المالي الأول للدولة، الذي فتم من خلاله تحديد التوجهات العامة الاقتصادية، والاجتماعفة، والفساسفة...، إلى جانب أنه آلفة مهمة في فء الحكومة، تمكنها من تنفيذ برامجها، وتحقيق مخططاتها، كان لا بد أن فتمفز القانون المالي بخصوصفات، وعناصر، فمفزه عن ففره من القوانين العادية.

هذه العناصر كما مفزها الدكتور البقالف،⁵⁸ فتمثل بالأساس فف: عناصر شكلفة، وعناصر فوهرفة أو موضوعفة.

1- الاختلافات الشكلفة:

بالرغم من أنه فنفمف إلى جنس القوانين العادية، لما له من ارتباط بالمال العام، ولاعتباره شرفان سفر المرافق العمومفة، فإن قانون المالية، لا فضع لنفس المسطرة التشريعية، التي فضع لها باقي القوانين العادية، فقد أفرده المشرع بمسطرة خاصة، هذا ما فمفز قانون المالية، كون أن مضمونه، وبنفته، وطرق اعتماده، فم فصرها في قانون فتنظفمف خاص، ألا وهو القانون الفتنظفمف للمالفة. بالتالف لا فمكن أن فطال مقتضفاته من قبل أف قانون،

58- سف محمد البقالف، الكتلة الدستورفة للمالفة العمومفة، الطبعة الأولى 2017، مطبعة البصرة، الرباط، ص 110 - 123

سواء كان قانون عادي، أو قانون تنظيمي. وهو الشيء الذي أكدته المجلس الدستوري في قراره رقم 938،⁵⁹ بمناسبة بته في دستورية النظام الداخلي لمجلس المستشارين، الذي تم من خلاله تضمين مقتضى في المادتين، (201) مائتين وواحد، و(202) مائتين واثنان، يرمي من خلاله مجلس المستشارين، تجاوز الرفض الذي تطل تعديلاته لقانون المالية، بمقتضى الفصل، (77) السابع والسبعون، من الدستور، وذلك في إطار قاعدة التوازن، التي تعتبر أهم تجلي للعقلنة البرلمانية، التي يخضع لها قانون المالية، كونه مجالا خصبا لها، لكن المجلس الدستوري قضى بمخالفة مقتضيات المادتين للدستور، معللا ذلك :

" وحيث إن كيفية التصويت على المقترحات، والتعديلات، المتعلقة بقانون المالية، تعد قواعد جوهرية، لا يمكن تحديدها إلا بقانون تنظيمي، إعمالا لما ينص عليه الفصل، 75 من الدستور، في فقرته الأولى، من كون قانون المالية يصدر بالتصويت من قبل البرلمان، طبق الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيمي ".

بناء عليه، فإن كان الأصل في القوانين العادية، أن تكون إما بمبادرة من البرلمان، أو من الحكومة، فقانون المالية هودائما ذو أصل حكومي، بحيث تستأثر الحكومة بإعداده، وتحضيره، وتقديمه للبرلمان، هذا ما تم إقراره، في المادة (46) السادسة والأربعون، من القانون التنظيمي للمالية رقم، 130.13 التي نصت على:

" يتولى الوزير المكلف بالمالية، تحت سلطة رئيس الحكومة، إعداد مشاريع قوانين المالية، طبقا للتوجهات العامة المتداول بشأنها بالمجلس الوزاري، وفقا للفصل 49 من الدستور ".

كما أن إيداع القانون المالي بالبرلمان، وعلى خلاف القوانين العادية الأخرى، يكون مرفقا بمجموعة من الوثائق، التي تم حصرها في المادة (48) الثامنة والأربعون، من القانون التنظيمي السالف ذكره.

59- قرار المجلس الدستوري رقم 2014/938، ملف عدد ،، 2014/1397 صادر يوم، السبت، 2014/06/14 .

كل هذه الأمور تجعل قانون المالية، له خصوصية من الناحية الشكلية أو المسطرية، تميزه عن باقي القوانين العادية، تجعله قانوناً فريداً من نوعه ذو قواعد، وخصوصيات، تشمل مختلف مراحل صناعته، بداية من الإعداد، والتحضير؛ مروراً إلى تقديمه للبرلمان، مناقشته، والتصويت عليه؛ ونهاية باعتماده، ودخوله حيز التنفيذ.

2- الاختلافات الموضوعية

بصفة عامة، إن كانت القوانين العادية تسري لمدة لا بأس بها، تصل في بعض الأحيان لعقود من الزمن، دون أن يتم نسخها، أو تعديلها، فإن قانون المالية، يحدد في مدة زمنية، لا تتجاوز السنة، وهو ما يطلق عليه بمفهوم السنة المالية، التي تم حصرها في الفقرة الثانية، من المادة (3) الثالثة، من القانون التنظيمي للمالية رقم 13.13 من فاتح يناير إلى حدود 31 ديسمبر من نفس السنة.

فإن كان قانون المالية، قد يأتي بتغييرات تطال بعض القوانين، كالقانون الجنائي بشقيه الضريبي، والجمركي، والتي تكون خارج عن حدود السنة، إلا أن الترخيصات الموازناتية لا تتجاوز مبدأ السنة.

الأكثر من ذلك، ومن الاختلافات الجوهرية التي يتميز بها القانون المالي، هو أنه لا يمكن أن تطاله داخل حدود السنة، أي تعديلات، إلا وفق نفس المسطرة التي تم تشريعها، واعتماده بها، حيث لا يمكن تعديل قانون المالية، إلا بقانون بنفس المستوى، يسمى بقانون مالية تعديلي، وهذا ما نصت عليه المادة (4) الرابعة، من القانون التنظيمي، السالف ذكره:

" لا يمكن أن تغير خلال السنة أحكام قانون المالية للسنة إلا بقوانين المالية المعدلة "

وهو الأمر الذي أكدته القضاء الدستوري، في قراره رقم 00/386،⁶⁰ بمناسبة بته في مدى دستورية القانون رقم 24-00، القاضي بتغيير المادة (20) العشرون من القانون المالي رقم 99-26 للسنة المالية 1999/2000، حيث قضى بعدم دستورية القانون رقم 00-

⁶⁰ - قرار المجلس الدستوري رقم 00/386، ملف عدد 00/465، صادر يوم، الخميس، 2000/03/30 .

24، لا اعتبار أن المشرع لم يحترم المسطرة المنصوص عليها لتعديل قانون المالية، مستندا في قراره هذا، على الفصل (50) الخمسون من الدستور،⁶¹ الذي ينص، على أن قانون المالية، يصدر عن البرلمان، بالتصويت طبق شروط ينص عليها قانون تنظيمي، وعلى المادة (31) الواحدة والثلاثون، من القانون التنظيمي رقم 7-98 لقانون المالية، التي أخضعت ضوابط، وإجراءات، تقديم قوانين المالية السنوي، وقوانين المالية المعدلة، كلا، أو بعضا، لنفس الكيفية، وكذا المادة (4) الرابعة، من نفس القانون، التي نصت صراحة، على أن قوانين المالية السنوية، لا يجوز تعديلها خلال السنة المالية، إلا بقوانين مالية، تسمى "قوانين معدلة".

ومما يدخل في الاختلافات الموضوعية، التي تميز قانون المالية، عن باقي القوانين، هو ما نصت عليه المادة (6) السادسة، من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13:

" لا يمكن أن تتضمن قوانين المالية، إلا أحكام، تتعلق بالموارد، والتكاليف، أو تهدف إلى تحسين الشروط المتعلقة بتحصيل المداخل، وبمراقبة استعمال الأموال العمومية ".

بذلك يجب أن يحافظ القانون المالي، على وحدته الموضوعية، بحيث لا يجب أن يتضمن، أو يؤسس، لأحكام قانونية، خارجة عن ما هو مرتبط بمواضيع قانون المالية، لكن لما لهذا القانون من خصوصية شكلية، مرتبطة بضيق فترة مناقشته، ومرونة تمريره، لا سيما من قبل الحكومة، بما لها من آليات في إطار العقلنة البرلمانية، دائما ما تسعى هاته الأخيرة إلى تمرير مقتضيات خارجة عن مواضيع قانون المالية، فيما سمي فقها "بالفرسان الموزناتية".

إلى جانب الاختلافات الشكلية، والموضوعية، التي تميز القانون المالي، عن غيره من القوانين، تجعل منه قانون فريدا، متميزا، يختلف أيضا القانون المالي، عن باقي القوانين، من ناحية الآثار المترتبة عنه، فإن كانت القوانين العادية، تؤسس لأحكام قانونية، منشئة لنا مراكز قانونية جديدة، فإن القانون المالي بصفة عامة، لا يغدو عن كونه مجرد ترخيص

⁶¹ - الفصل 50 من دستور 1996

سنوي، يتم من خلاله تحديد سقف التحويلات، والموارد المرتبطة بها، داخل منطق السنة، بناء عن تأشير من قبل المؤسسة التشريعية.

الفقرة الثانية: طرق إحالة قانون المالية

بالرجوع إلى القانون التنظيمي المتعلق بالمحكمة الدستورية، نجده قد ميز بين نوعين من الإحالات، إحالة إجبارية، مرتبطة بالقوانين التنظيمية، والالتزامات الدولية، وبعض الأنظمة الداخلية، المتعلقة ببعض المؤسسات؛ وإحالة اختيارية، مرتبطة بالقوانين العادية، في هذا السياق تنص المادة (23) الثالثة والعشرون، من القانون التنظيمي للمحكمة الدستورية:

" تكون إحالة القوانين إلى المحكمة الدستورية، قصد البت في مطابقتها للدستور، طبقاً لأحكام الفقرة الثالثة من الفصل 132 منه، برسالة من الملك، أو رئيس الحكومة، أو رئيس مجلس النواب، أو رئيس مجلس المستشارين، أو برسالة، أو عدة رسائل، تتضمن في مجموعها إمضاءات عدد من أعضاء مجلس النواب لا يقل عن خمس الأعضاء الذين يتألف منهم، أو أربعين عضواً من أعضاء مجلس المستشارين".

كما نلاحظ في مضمون المادة، تمت الإشارة إلى إحالة القوانين بصفة عامة، دون ذكر للقانون المالي، فإن كان هذا الأخير يتميز بخصوصيات، ومميزات، كما أسلفنا على ذكرها، تجعله فريداً، متميزاً، عن باقي القوانين، إلا أنه في الأخير يبقى ضمن جنس القوانين العادية.

بناء عليه، فإن إحالة القوانين المالية، تكون من قبل أحد هؤلاء:

- الملك؛
- رئيس الحكومة؛

- رئيس مجلس النواب؛
- رئيس مجلس المستشارين؛
- خمس أعضاء مجلس النواب؛
- أربعين عضوا من مجلس المستشارين.

وتكون الإحالة هنا، على شكل رسالة، أو مجموعة رسائل، تتضمن المادة، أو المواد، موضوع الطعن، والدفعات المثارة بشأنها، وتجدر الإشارة، على أنه بعد إحالة القانون المالي من قبل جهة الطعن على أنظار القضاء الدستوري، لا تكون قابلة للتنازل، والتراجع عنها.

هذا ما أكدته القضاء الدستوري في قراره رقم 66⁶²/17، بمناسبة بثه في مدى دستورية قانون المالية لسنة 2018، حيث تمت إحالته عن طريق أعضاء مجلس النواب، من خلال توجيه رسالة الإحالة إلى المحكمة الدستورية، بتاريخ 13 ديسمبر 2017، موقعة من طرف (82) اثنان وثمانون عضوا بمجلس النواب، ينتمون لفريق الأصالة والمعاصرة، وذلك بشأن التصريح بمخالفة مقتضيات مجموعة من مواد القانون المالي المذكور للدستور.

بعد توجيهها بيوم إلى المحكمة الدستورية، ستقوم الجهة صاحبة الإحالة بالتنازل عنها برسالتني " طلب التنازل، وسحب مذكرة الطعن "، هذا ما رفضته المحكمة الدستورية، بدعوى أنه إن كانت الدعاوى الشخصية التي تحمي الحقوق والمراكز القانونية الفردية، تقوم على القاعدة المدنية، المتمثلة في أن الحق في إقامة الدعوى يقابله الحق في التنازل عنها، فإنه في الدعاوى الموضوعية، لاسيما منها تلك التي ترمي إلى التحقق من التقيد بسمو الدستور، كما هو الشأن في الإحالة التي ندرسها، فإن هذه القاعدة لا تطبق على إطلاقيتها، كون أن التنازل عن هذه الإحالة، يؤدي إلى وقف تفعيل، ونفاذ المراقبة الدستورية، مع ما لذلك من حد لصلاحيات المحكمة الدستورية، في بسط نظرها على الإحالات المعروضة عليها والمستوفية لشروط قبولها .

62- قرار المحكمة الدستورية رقم 66/17، ملف عدد 15/17، صادر يوم، 23/12/2017 .

بذلك فإن المحكمة الدستورية، من خلال قرارها هذا، انتصرت لمبدأ سمو الدستور، وقامت بالبت في الإحالة المعروضة عليها بشأن قانون مالية سنة 2018، وتجدر الإشارة على أن رفض القضاء الدستوري لطلبات التنازل عن الإحالات المعروضة عليه، لم يؤسسه هذا القرار، بل كان هناك قرار سابق للمجلس الدستوري بتاريخ 29 ماي 2014⁶³، رفض فيه هو الآخر التنازل عن إحالة معروضة عليه.

أيضا من بين ما يجدر الإشارة إليه، هو أن إحالة القوانين المالية على أنظار القضاء الدستوري، ليست مفتوحة الزمن، وإنما مقيدة بأجال محددة، فهي إحالة قبلية عن صدور قانون المالية، لا تتم إلا أثناء فترة المناقشة، والمصادقة، على المشروع المالي، وقبل صدور الأمر الملكي بتنفيذه، واكتسابه لوجوده القانوني، وقد أكد القضاء الدستوري هذا الأمر، بمناسبة نظره في الإحالة المعروضة عليه، بشأن قانون المالية سنة 2013، حيث تمت إحالة هذا الأخير، بناء على رسالة موقعة من طرف (107) مائة وسبعة نائب من الغرفة الأولى للبرلمان، تم توجيهها إلى المجلس الدستوري، بتاريخ 31 ديسمبر 2012، إلا أن صدور الأمر الملكي بتنفيذ مشروع قانون المالية لسنة 2013، تم بتاريخ 28 ديسمبر 2012، وبذلك أقر المجلس الدستوري، في منطوق قراره،⁶⁴ بمناسبة البت في هذه الإحالة، بعدم قبولها كون أنها وجهت إليه بتاريخ 31 ديسمبر 2012، في حين أن الأمر الملكي بتنفيذ قانون المالية لسنة 2013، صدر في 28 ديسمبر 2012، مما يجعل تعطيل مقتضى قانوني، اكتسب وجوده القانوني، ابتداء من صدور الأمر الملكي بتنفيذه طبقا للفصل (50) الخمسون من الدستور.

الفقرة الثالثة : بسط القضاء الدستوري رقابته في المادة الجبائية، من خلال قوانين المالية السنوية.

بالرغم من أن القانون المالي السنوي، يشغل جانب مهم منه، خصوصا في الجزء الأول، تعديلات، وتحسينات، ذات ارتباط بالمادة الجبائية، إلا أنه في المغرب، لا زالت تجربة الطعن في قوانين المالية السنوية، تجربة ضعيفة، مما يظهر ضعف المعارضة البرلمانية،

⁶³- قرار المجلس الدستوري رقم 2014/937، ملف عدد 2014/1390، صادر يوم، الخميس، 2014/06/19

⁶⁴- قرار المجلس الدستوري رقم 2013/912، ملف عدد 2012/1368، صادر يوم، الثلاثاء، 2013/01/01

غير القادرة على لعب الدور المنوط بها، خصوصا وأننا نتحدث عن المشروع المالي الأول للدولة، ففي فرنسا مثلا، أضحت إحالة قوانين المالية السنوية، على أنظار القضاء الدستوري، بمثابة عرف سنوي تتواتر على ممارسته المعارضة البرلمانية⁶⁵.

في التجربة المغربية، إن أردنا الحديث عن إحالة صريحة لقانون المالية السنوي، كان موضوعها الكامل متعلق بالمادة الجبائية، نجد الإحالة المرتبطة بقانون المالية لسنة 2018، ويتعلق الأمر بالأساس، بتعديلات مست المدونة العامة للضرائب، بمقتضى المواد 7، و8، و138، و180 من قانون المالية لسنة 2018، إلا أن تدخل القضاء الدستوري هنا، كان تدخلا سلبيا، وقضى بدستورية المواد موضوع الطعن، لعدة اعتبارات، كان أهمها، أن مراقبة دستورية قوانين المالية، لا تتم إلا قياسا بالدستور، والقوانين التنظيمية، وليس بالقوانين العادية، التي تحتل نفس مرتبة قانون المالية، وذلك في رد للمأخذ، المتعلق بمخالفة المادة (7) السابعة، من مشروع قانون المالية، لمقتضيات القانونين المتعلقين بتأسيس الجمعيات، والتعاونيات، إلى جانب علل أخرى استندت عليها المحكمة الدستورية، في نص القرار⁶⁶.

وقبل هذه الإحالة، نجد الإحالة المرتبطة بقانون مالية سنة 2002، والتي تمت من قبل (97) سبعة وتسعون نائبا برلمانيا، للتصريح بعدم مطابقة المواد 6، و15، و45، و47 من قانون المالية المذكور، وكانت المادة (6) السادسة هنا، هي ذات الارتباط بالمادة الجبائية، حيث دفعت الجهة الطاعنة، بمخالفتها لأحكام الفصل (4) الرابع من الدستور، بعلّة أن ما تضمنته من إعفاء لحوم الدواجن، والأبقار، والأغنام، المستوردة لفائدة القوات المسلحة الملكية، من الرسوم، والضرائب المفروضة عند الاستيراد، تطبق ابتداء من فاتح يناير 1996، يعد خرقا لقاعدة رجعية القانون. لكن المجلس الدستوري هنا، اعتبر بعدم مخالفة هذه المادة للدستور، لاعتبار أن مبدأ عدم الرجعية المنصوص عليه في الدستور، لا يشكل قاعدة مطلقة، وإنما ترد عليه استثناءات، وما يبرر هذا الاستثناء هنا، هو

⁶⁵- سي محمد البقالي، الكتلة الدستورية للمالية العمومية، الرجع السابق، ص 15 .

⁶⁶- قرار المحكمة الدستورية رقم 66/17، سبق ذكره.

تصحيح وضعية محددة، لما لها من ارتباط بالصالح العام، وبالتالي، هنا أيضا يبقى تدخل القضاء الدستوري، تدخلا سلبيا، لم ينتصر لدفعات الجهة الطاعنة.

تبقى إحالة قانون المالية لسنة 2009، من الإحالات التي يمكن القول فيها، بأن البرلمان أثبت فعاليته، ودوره المحوري، في استخدام هذه الآلية، لإثارة إشكالات دستورية، بمناسبة مناقشة قانون المالية.

وعليه، يعتبر القرار رقم 08/728،⁶⁷ الصادر عن المجلس الدستوري، بمناسبة بته في موضوع هذه الإحالة، قرارا مؤسسا للقضاء الدستوري المغربي، فيما يتعلق بحضر الفرسان الموازناتية، وإن كان موضوع الفرسان الموازناتية هنا، ليس له ارتباط بالمادة الجبائية، لكن أثار إشكالا متصلا بالموارد العمومية، التي تدخل من جملتها الجبايات.

بمناسبة مناقشة مشروع قانون مالية سنة 2009، في 25 ديسمبر 2008، تمت إحالة رسالة الطعن من قبل (104) مائة وأربعة أعضاء بمجلس النواب، وقد كان من بين المواد موضوع الطعن، المادة (8) الثامنة، بدعوى مخالفتها لمقتضيات المادة (3) الثالثة، من القانون التنظيمي للمالية رقم 7.98، بعلّة أنها مرتبطة بمنظومة قانونية جديدة، لم تبت بعد فيها المؤسسة التشريعية، ويتعلق الأمر هنا، بإحداث مسطرة خاصة بتحصيل الغرامات بشأن المخالفات في مجال السير، والجولان، إلى جانب اعتماد آلية جديدة للثبوت من ارتكاب المخالفات، في مجال السير، والجولان، المتمثلة في الرادار، وكاميرات المراقبة، وغيرها من الآليات الإلكترونية المخصصة لهذا الغرض.

وقد اعتبر هنا المجلس الدستوري، وإن كانت هذه الغرامات تعد من ضمن موارد الدولة، إلا أن هذه المقتضيات لا يمكن إدراجها بحكم طبيعتها، ضمن الأحكام التي تهدف إلى تحسين الشروط المتعلقة بتحصيل المداخل، المنصوص عليها في المادة (3) الثالثة، من القانون التنظيمي لقانون المالية، إلى جانب أن البند الثاني من المادة (8) الثامنة، ينشئ وسيلة جديدة لإثبات المخالفات، المرتكبة في مجال السير، والجولان، لم تبت بعد فيها المؤسسة التشريعية، مما يجعل منها خارجة عن نطاق اختصاص قانون المالية، ومخالفة للدستور.

⁶⁷ - قرار المجلس الدستوري رقم 08/728، ملف عدد 08/1120، صادر يوم، الإثنين، 2008/12/29.

ما يمكن تسجيله، هو أن الرقابة على دستورية قوانين المالية السنوية، أصبحت تلعب دورا مهما في إثارة إشكالات دستورية، لا تنحصر فقط في المواضيع المتعلقة بالمادة الجبائية خاصة، والمالية العمومية عامة، بل تذهب إلى أبعد من ذلك، بحيث قد تثير دفعات مرتبطة بالمساح بحقوق، ومبادئ دستورية. فبعدما كانت رقابة الغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى، تقتصر فقط على القوانين التنظيمية، بما فيها القوانين التنظيمية للمالية، شملت رقابة المجلس الدستوري، ومن بعده الآن المحكمة الدستورية، القوانين العادية، التي تدخل في جملتها قوانين المالية، مما أدى إلى توسيع مكونات الكتلة الدستورية للمالية العمومية، إلى أنه بخلاف دول أخرى، كفرنسا مثلا، فإن إحالة قوانين المالية السنوية، على أنظار القضاء الدستوري، لازالت محتشمة في المغرب، فمنذ إقرار المجلس الدستوري سنة 1994، ولحدود الآن، نتحدث فقط عن (6)⁶⁸ ست قوانين مالية، تمت إحالتها على أنظار القضاء الدستوري، إلى جانب أنه بالرغم من توسيع طرق الإحالة، وتوسيع ذوي الصفة، الذين يمكنهم إحالة قوانين المالية السنوية إلى القضاء الدستوري، فإن جل الإحالات كانت من قبل أعضاء الغرفة الأولى، التي تكون غالبيتها في الحكومة.

68- نتحدث هنا عن :

- القانون المالي رقم 99-26 لسنة المالية 1999/2000
- قانون المالية رقم 44.01 لسنة 2002
- قانون المالية رقم 40.08 لسنة 2009
- قانون المالية رقم 12.115 لسنة 2013
- قانون المالية رقم 110.13 لسنة 2014
- قانون المالية رقم 68.17 لسنة 2018

المبحث الثاني: دور القضاء الدستوري في تكريس المبادئ الجبائية الكبرى

تشكل الجبايات ضرورة تمكن الحكومات من الإنفاق على البنية الأساسية، وتوفير الخدمات لعموم المواطنين، وهي تقوم على مبادئ يجب احترامها، وهذه المبادئ يتم النص عليها في غالبية الدساتير، إما بطريقة مباشرة، أو بطريقة غير مباشرة، ولكن، يلاحظ أن التطبيق الفعلي للنظام الجبائي، في غالبية الدول، قد يضرب بهذه المبادئ، مما يجعل من القضاء الدستوري، يتدخل للمحافظة عليها، وإذا كان هناك اختلاف بين الفقهاء والأكاديميين، حول بين من يتوسع في هذه المبادئ، وبين من يضيق في مفهومها، فإن الإجماع قائم حول ثلاث مبادئ كبرى، وهي مبدأ ضرورة الضريبة، ومبدأ المساواة، ومبدأ شرعية الضريبة، غير أن القضاء الدستوري، كان ولا يزال يضع مبدأ المساواة الضريبي في صلب مراقبته الدائمة (المطلب الأول)، وما فتئ يؤكد على مشروعية الضرائب دامجا في صلبها مبدأ ضرورتها بناء على مفهوم المساهمة في التكاليف العمومية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مبدأ المساواة الجبائي، والقضاء الدستوري.

تعد مفاهيم العدالة الجبائية، والعدالة الضريبية، وجها من وجوه العدالة الاجتماعية، كما أن العدالة الاجتماعية، في نطاق التشريعات الضريبية، من المبادئ التي قررتها الدساتير، وحرصت على حمايتها، وإن كان السائد في الفقه المالي، استخدام تعبير العدالة الضريبية، وليس العدالة الاجتماعية.

فالتشريعات الضريبية، يفترض فيها أن تحقق العدالة الاجتماعية، وأن تتطابق مع النصوص الدستورية، ومن أوجه هذه العدالة، مبدأ المساواة أمام الضريبة، والذي يراقبه دائما القضاء الدستوري، ويحدد كيفية تطبيقه، وشروطه.

الفرع الأول: العلاقة بين مبدأ المساواة الضريبية، ومفهوم العدالة الجبائية.

إن مفهوم العدالة الجبائية، يعني بمعناه المجرد: أن يساهم كل أعضاء المجتمع، في تحمل أعبائها، تبعاً لمقدرتهم النسبية، أي أن إسهام الأفراد في الأعباء الضريبية- يكون بالتناسب مع مداخيله-. وهو ما يأخذ به للتضريب، ومما لا شك فيه، أن الضريبة، مثل استثناء يتعين عدم التوسع فيه، لأنه يرد على الحرية الاقتصادية للأفراد، ومن ثم فإن أي تقييد لهذه الحرية، نتيجة للمصلحة المشتركة في المجتمع، يتعين أن يكون في حدود تحقيق هذه المصلحة العامة فحسب، ومن أجلها فقط.

للنظام الضريبي دور محوري في الموازنة العامة للدولة، وذلك لما يمثله من نسبة كبيرة من مصروفات المواطنين، ونسبة أكبر من إيرادات خزانة الدولة، كما أن النظام الضريبي من شأنه تحقيق العدالة الاجتماعية، أو الإخلال بها، فمن خلال النظام الضريبي، يستطيع واضعي السياسات العامة، تحديد من يتحمل الكلفة الضريبية الأكبر، ومن يستحق الإعفاء من الضريبة، وكذلك تحديد حجم الإيرادات التي تهدف الدولة إلى جمعها، وأي التعاملات التي تخضع للضرائب، وكل هذه القرارات، تؤثر في حياة المواطنين والمواطنات، ومن قدرة الدولة على تمويل خزانتها، وفي توفر الإيرادات لدى الخزانة العامة، من أجل الإنفاق على الخدمات الأساسية، كما أن النظام الضريبي، من شأنه أن يلعب دور في تحقيق النمو الاقتصادي، والأهم من ذلك، أن السياسة الضريبية، من شأنها أن توفر موارد وظروف تحقق العدالة الاجتماعية، لذلك، لم يكن غريباً أن فكرة العدالة الضريبية، تعد من أهم الأسس والمبادئ، التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي، كأن تتحقق العدالة في توزيع الأعباء بين ممولي كل ضريبة على حدة بصورة عادلة، وأن تتحقق في الوقت نفسه العدالة في توزيع الأعباء بين ممولي الضرائب جميعاً.⁶⁹ وهذا ما يكسب الضريبة بعداً تمييزياً بين أصناف الملزمين، ويؤدي إلى تشخيصها، غير أن هذا التمييز لا يعتبر إخلالاً بمبدأ المساواة، فالمساواة في تحمل التكاليف العمومية، لا تحول دون تبني حلول متباينة، إزاء وضعيات مختلفة، إذ يقع على عاتق المشرع، تحديد القواعد التي سيتم بمقتضاها تقدير

⁶⁹ خالد علي و عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، نشر شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت- لبنان، سنة 2019، ص. 12

المقدرات الاسهامية، باحترام للمبادئ الدستورية، استنادا لمعايير موضوعية، دون أن تكتسي الضريبة شكل مصادرة، أو تعسف اتجاه الملزمين، فتشخيص الضريبة يمكن أن يأتي تلبية لأهداف العدالة الضريبية.⁷⁰

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم أخلاقي وحساس، وله انعكاسات سياسية، واقتصادية واجتماعية، و قد تبلور مبدأ العدالة الضريبية، و تأصل ضمن إطار علمي صحيح، عندما زاد حجم النفقات العامة، وزادت بالمقابل التكاليف العامة، وأصبح المكلف يشعر بوطأة الضريبة، فكان لا بد من المطالبة بعدالتها، لذلك نجد مفهوم العدالة الضريبية، مفهوم نسبي، يختلف من طبقة اجتماعية لأخرى، ومن دولة لأخرى، فقد تكون العدالة الضريبية، بتطبيق ضريبة عامة، أي بتوحيد نسبتها على المكلفين جميعا، كما تكون في المساواة في الضريبة، أي بإسهم المكلفين بالأعباء العامة للدولة وفق حالاتهم المادية والعائلية.

على الرغم من اختلاف صيغ تعريف العدالة الضريبية، بين علماء المالية العامة، إلا أنهم متفقون على أن يتحمل كل ممول، نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأن تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوتات الاجتماعية، والاقتصادية، في المجتمع، أي أن تعمل على إعادة توزيع الدخل والثروة، بحيث تقرب بين طبقات المجتمع، وفئاته.⁷¹

كما أن علاقة العدالة الضريبية، ومبدأ المساواة في الضريبة، تجعل من المساواة الضريبية قد تكون حسابية، بحساب الدخل، وقد تكون شخصية، بحسب وضعية المكلف، كما قد تكون هذه المساواة أفقية، تفرض على الأشخاص الذين يوجدون في نفس الوضعية، وقد تكون المساواة عمودية، فيؤدي الأشخاص الذين يوجدون في وضعيات مختلفة، مبالغ مختلفة.⁷²

وعليه، نجد أن مبدأ المساواة في الضريبة، هو مبدأ دستوري، وفي هذا نجد أن دساتير الدول، قد تشير إليه بطريقة مباشرة، أو بطريقة غير مباشرة، بالنص على المساواة أمام القانون، وفي هذا الأمر نجد أن الدساتير العربية، قد سلكت ثلاث مسالك فيما يتعلق بمبدأ المساواة أمام الضرائب:

⁷⁰سي محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي: مقارنة قانونية اجتماعية، طبع مطبعة البصيرة، الرباط- المغرب، الطبعة الأولى، سنة 2018، ص. 26

⁷¹خالد علي و عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، مرجع سابق، ص. 13

⁷²سي محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي، المرجع نفسه، ص. 26

■ مجموعة من الدساتير، تحدثت عن المساواة أمام القانون بين الأشخاص دون تفرقة بينهم بسبب الجنس، أو اللون، أو الدين...، و لم تشر هذه المجموعة إلى المساواة الضريبية، بإشارة صريحة، ولا حتى إلى التكاليف العامة الأخرى، كحالة الدستور الإماراتي و البحريني، على أن هذه الدساتير، وإن لم تنص صراحة على المساواة الضريبية، فإن هذه المساواة، تدخل ضمن المساواة أمام القانون، ونصت على مبدأ قانونية الضرائب، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، فإن مبدأ المساواة أمام الضرائب، من المبادئ العامة للقانون، التي استخلصها القضاء العادي، والإداري، إذن فالمساواة الضريبية متطلبة في القوانين الضريبية الصادرة عن هذه الدول، وإلا، تكون غير دستورية.

■ مجموعة أخرى من الدساتير، أكدت على المساواة أمام القانون، والفرائض، والواجبات الأخرى، منها الدستور المغربي، والجزائري، واللبناني، ولا شك أن الحماية الدستورية لمبدأ المساواة في هذه الدساتير، أقوى من المجموعة الأولى، وذلك، أن المساواة أمام الضريبة، أو الأعباء المالية بشكل عام، كانت صريحة، ولم تكثف هذه الدساتير بإدخالها ضمناً في المساواة أمام القانون، وعليه، ففي هذه المجموعة أيضاً، يجب أن تكون القوانين الضريبية، الصادرة وفق دساتيرها، ملتزمة بالمساواة الضريبية، وإلا كانت قوانين غير دستورية.

■ المجموعة الثالثة من الدساتير، أكدت على المساواة أمام القانون، والمساواة أمام الضرائب، ووجوب تحقيقها للعدالة الاجتماعية، منها الدستور المصري، والدستور القطري، والدستور الكويتي، والدستور الأردني، وهذا ما يجعل هذه المجموعة بإقرانها لعبارة العدالة الاجتماعية، بالمساواة الضريبية، يمكن للقضاء الدستوري بها، أن يدخل ضمنها ما يشاء من المفاهيم التي يمكن عن طريقها حماية المجتمع، والنظام العام، بل ويمكن أيضاً، إلزام تطبيق ما يراه من قواعد ضريبية أخرى.⁷³

73- أحمد خلف حسن و عامر عياش عبد، " دستورية الضرائب في العراق "، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 13، العدد 49، السنة 16، نشر كلية الحقوق، جامعة الموصل- بغداد، سنة 2011، ص. 238-273

بالرجوع إلى الدستور المغربي، فقد نص على مبدأ المساواة أمام القانون، في الفصل السادس من دستور 2011، ولم ينص على مبدأ المساواة الضريبية مباشرة، وتبقى أهم المبادئ الدستورية، المرتبطة بالضريبة، والقانون الجبائي، هي ما جاء بها الفصل (39) التاسع والثلاثون من الدستور، الذي ينص:

" على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها، وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"

الفصل (39) التاسع والثلاثون من الدستور، يؤسس لعدة مبادئ أساسية، تتمثل في:

- إلزام الجميع بتحمل التكاليف العمومية؛
- مساواة الجميع أمام تحمل التكاليف العمومية؛
- تشخيص هذه التكاليف العمومية بحسب وضعية الملزمين بها؛
- اختصاص القانون بإحداث وتوزيع هذه التكاليف.

هكذا يخاطب النص الدستوري الجميع، وعمومية خطابه، تحيلنا بالمقام الأول على الجبايات، وعلى الملزم، باعتباره الممول الأساسي للتكاليف العمومية.⁷⁴

إذا كان الدستور يتحدث عن التكاليف العمومية، فالرجوع للقانون المغربي، فإن القانون التنظيمي للمالية رقم 98.7، لا يشير إلا لتكاليف الدولة، حيث تشمل على نفقات الميزانية العامة وكذا نفقات الحسابات الخصوصية للخرينة. كما أن التعديل الذي عرفه هذا القانون التنظيمي سنة 2000 احتفظ بعبارة تكاليف الدولة، مضيفا إلى الجزئيين السابقين، نفقات ميزانية مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة، هذا التقسيم هو الذي سار عليه القانون التنظيمي للمالية رقم 13.130 حيث نصت المادة (12) الثانية عشر منه، على أن تكاليف الدولة تشمل:

- نفقات الميزانية العامة؛
- نفقات ميزانية مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة؛

⁷⁴- سي محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي، مرجع سابق، ص. 46

■ نفقات الحسابات الخصوصية للخزينة.⁷⁵

وهذا ما يجعلنا نتطرق لمراقبة القضاء الدستوري لمبدأ المساواة أمام الضريبة في فرعنا التالي.

الفرع الثاني: مراقبة القضاء الدستوري لمبدأ المساواة أمام الضريبة

عرفت مراقبة دستورية مبدأ المساواة، تطورا خاصا ومهما، خلال ثمانينات القرن الماضي، ويمكن القول أن كل المتغيرات الجبائية المهمة، حول مبدأ المساواة، شكلت موضوعا للمراقبة الدستورية في فرنسا، وهنا يبرز قرار 29 دجنبر 1983⁷⁶، الذي يحمل معه تحديثات جديدة حول مدى هذا المبدأ الدستوري الجوهري، إذ خفض الفصل (82) الثاني والثمانون من قانون المالية، حد الدخل الذي تفرض تحته الضريبة على الأرباح الزراعية وفق النظام الجزافي من فرنك 500.00، غير أن الطاعنين اعتبروا هذا التدبير مخالف لمبدأ المساواة، بحيث يدخل تمييزا اتجاه المزارعين، بعلاقة مع تضريب فائض القيمة المهنية، ذلك لأن فائض القيمة المحققة في إطار نشاط زراعي، تجاري، أو نشاط حر، من طرف الملزمين الذين لا تتجاوز دخولهم حد النظام الجزافي، يعفون من التضريب على فائض القيمة، فهناك اختلاف في النظام، مع فئات أخرى من الملزمين، الذين السقف عندهم محددًا في 500.000 فرنك.

إلا أن المجلس الدستوري الفرنسي، اعتبر أن بإمكان المشرع، إخضاع فئة خاصة من الملزمين، لنظام جبائي خاص، سواء تعلق الأمر بحد النظام الجبائي، أو بتضريب فائض القيمة المهنية، وأن ذلك لا يشكل خرقا لمبدأ المساواة، ما دام أن هذا النظام، يطبق على فئة من الملزمين تتواجد كلها في نفس الوضعية.⁷⁷

⁷⁵ سي محمد البقالي، الكتلة الدستورية للمالية العمومية، مجاورة لرصد المرتكزات الدستورية لقانون المالية و الميزانية، مرجع سابق، ص. 63-64

⁷⁶ - Décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, Concernant Loi de finances pour 1984.

⁷⁷ عبد الفتاح بلخال، المشروعية الجبائية و الحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، مرجع سابق، ص. 372-373

إن مبدأ المساواة الضريبي، يقوم على أساس، أن توزيع الضرائب يجب أن يتم حسب المقدرة الاقتصادية للأفراد على دفع الضريبة، وتقاس هذه المقدرة على أسس موضوعية، وملموسة، كالثروة، أو الدخل، وقد أصبح مبدأ المساواة أحد أسس فرض الضريبة، كما أنه يتقاطع مع مبدئي ضرورة الضريبة وعدالتها.

فمبدأ المساواة أمام الضريبة، يأخذ عدالته في تسوية الضرائب على أساس تصاعدي، إذ كلما زادت مقدرة المكلف على الدفع وجب عليه أن يتحمل عبئاً ضريبياً، فالضريبة تتخذ كوسيلة لتوزيع أعباء النفقات والتكاليف العامة وفق أسس عادلة، سواء في التشريع، أو في التطبيق، غير أن المساواة أمام الضرائب، تكون وفق شروط محددة، كما يمكن التمييز بين المواطنين في حالة اختلاف أوضاعهم القانونية أو المصلحة العامة، وفي هذا جاء قرار للمجلس الدستوري اللبناني بما يلي⁷⁸:

"بما أن مبدأ المساواة، لا يطبق إلا على من هم في أوضاع قانونية واحدة، أو مشابهة، أو متماثلة، ولما أنه يعود للمشرع بما يملك من سلطة تقديرية، أن يميز بين المواطنين، إذا كانوا في أوضاع قانونية مختلفة، أو في حالة توافرت المصلحة العامة، التي تبرر عدم المساواة، شرط أن يكون التمييز متوافقاً مع غاية القانون.

وبما أنه عندما يتعلق الأمر بالضريبة على الدخل والأعباء المتأنية عنها، فقد أرسى المشرع قواعد ضريبية مختلفة، تتلاءم مع نشاط، وقدرة الذين يكلفون بهذه الضريبة على أساس نوعية دخل كل منهم، أو على أساس الطرق المعتمدة لاحتساب الأرباح للتكليف بالضريبة، وبالتالي لا يطبق مبدأ المساواة، إلا على المكلفين الذين هم ضمن الفئة ذاتها دون سواهم من سائر المكلفين من الفئات الأخرى".

⁷⁸- قرار المجلس الدستوري اللبناني رقم 2017/5، بتاريخ 2017/9/22، منشور بالكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، المجلد 11، نشر المجلس الدستوري، بيروت- لبنان، سنة 2018.

غير أن صور اختلال مبدأ المساواة أمام الضريبة، تتخذ أشكالاً عدة، ولا يمكن حصرها، وغالباً ما يتم الجمع بين مبدأ المساواة الضريبي، ومبدأ العدالة الضريبية، خصوصاً من طرف المحاكم الدستورية، وفي هذا، جاء حكم جد مهم للمحكمة الدستورية العليا المصرية، حيث ربط ما بين مبادئ العدالة الضريبية والاجتماعية، ومبدأ المساواة، وضرورة الضريبة، مبرزاً كيف يمكن أن يكون عدم التمييز بين المكلفين، باعتبار اختلاف مقدراتهم التكاليفية، يصب في صالح مبدأ المساواة، كما أبرز الحكم متى يمكن أن تكون المساواة الضريبية، مشروعة ومتى تكون غير مشروعة، ومما جاء في هذا الحكم⁷⁹:

"وحيث أن المدعي ينعى على النص المطعون فيه، في إيجاده تمييزاً غير مبرر بين الممولين، وبين حق الدولة في تحصيل الضريبة، وحق الممول في استرداد ما سبق سداده عن الضريبة المستحقة، بما يخل بمبدأ المساواة، ويمثل اعتداء على الملكية الخاصة، وخروجاً على مبدأ العدالة الضريبية، والعدل الذي أورده المشرع في الدستور في العديد من مواده... وحيث إن ما ينعاه المدعي، من إخلال النص المطعون عليه في النطاق السالف تحديده، بمبدأ العدالة الاجتماعية، التي يهدف إليها النظام الضريبي، فمن المقرر في قضاء هذه المحكمة الدستورية العليا، أن النص في الفقرة الأولى، من المادة 38 من الدستور على: "أنه يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية"

79- حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية بالجلسة المنعقدة في 6 أبريل 2019 في الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا رقم 148 لسنة 32 قضائية، منشور في الموقع الرسمي للمحكمة الدستورية المصرية، رابط الزيارة : <http://www.sccourt.gov.eg/SCC/faces/RuleViewer.jspx>

مؤداه، أن اتخاذ العدالة الاجتماعية، مضمونا، وإطارا عاما للنظام الضريبي في البلاد، إنما يقتضي بالضرورة أن يقابل حق الدولة في اقتطاع الضريبة لتنمية مواردها لمواجهة أعباء الإنفاق العام، ولإجراءات ما يتصل بالضريبة من آثار عرضية بحق الملزمين أصلا بها، والمسؤولين عنها، في تحصيلها منهم وفق أسس موضوعية، لا تبني تمييزا غير مسوغ بينهم، يكون إنصافها نائيا لتجبيتها، وجديتها ضمان لاعتدالها، فذلك وحده ضمان خضوعها لشرط الحماية القانونية المتكافئة، التي كفلها الدستور للمواطنين جميعا، في شأن الحقوق عينها، فلا تحكمها إلا مقاييس موحدة لا تنصرف بها ضوابطها.

ومن المقرر أيضا في قضاء هذه المحكمة، أن صور التمييز للدستور، وإن تعذر حصرها، فإن قوامها كل تفرقة، أو تقييد، أو تفضيل، أو استبعاد، ينال بصورة تحكيمية، من الحقوق والحريات التي كفلها الدستور أو القانون، وذلك سواء بإنكار أصل وجودها، أو تعطيل، أو انتقاص أثارها، بما يحول دون مباشرتها على قدم المساواة الكاملة بين المؤهلين بالانتفاع بها، بما مؤداه أن التمييز المنهي عنه دستوري، هو ما يكون تحكما، وذلك أن كل تنظيم تشريعي لا يعتبر مقصودا لذاته، بل لتحقيق أغراض بعينها يعتبر هذا التنظيم ملبيا لها، وتعكس مشروعية هذه الأغراض المصلحة العامة التي يسعى المشرع لبلوغها متخذا من القواعد القانونية التي يقوم عليها هذا التنظيم سبيلا إليها، إذ أن ما يصون مبدأ المساواة، ولا ينقص من محتواه، هو ذلك التنظيم الذي يقيم تقسيما تشريعيًا، ترتبط النصوص القانونية التي يضمها، بالأغراض المشروعة التي يتوخاها، فإذا قام الدليل على انفصال هذه النصوص عن أهدافها، أو كان اتصال الوسائل بمقاصدها واهيا، كان التمييز انفلاتا، وتعسفا، فلا يكون مشروعا دستورياً."

ومن صور المس بمبدأ المساواة الضريبي، عدم المساواة بين المكلفين، والإدارة، عبر إعطاء امتيازات زمنية خالصة للإدارة الجبائية، ففي قضية أخرى، تتلخص وقائعها في قيام المشرع المصري، بإجراء تعديل على مدة تقادم الضرائب المستحقة للدولة، بجعلها خمس سنوات، في حين أبقى على مدة التقادم المقررة لحقوق المكلف، في المطالبة برد الضرائب التي دفعت بغير وجه بثلاث سنوات، وهو ما دعا المحكمة الدستورية العليا المصرية، إلى إلغاء النص الذي أقام هذا التمييز، بداعي أن قضائها استقر على أن مبدأ المساواة الوارد في الدستور، يعد وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة للحقوق والحريات، وبالتالي لا يجوز للمشرع عند إعماله لسلطته التقديرية في مجال تنظيم الحقوق، أن يقيم تمييزاً غير مبرر، تتنافر به المراكز القانونية التي تتماثل عناصرها، والتي يجب أن تنظمها أسس موضوعية موحدة، لا تمييز فيها بين المؤهلين قانوناً للانتفاع بها، والتي تكافئ أطرافها أمام القانون⁸⁰.

وأضافت المحكمة أيضاً، أن المشرع أقام تمييزاً غير مبرر للدولة، بأن اختصها بمدة تقادم للحق الضريبي، تزيد عن المدة المقررة للمكلف، بالرغم من تكافئ مركزهما القانوني، لكونهما دائنان بدين ضريبي، مما يستوجب وحدة القاعدة القانونية التي تنظم سقوط الحق، بل كان الأجدر بالمشرع أن يراعي مبدأ المساواة المنصوص عليه في الدستور، وأن لا يعطي أفضلية لأي طرف من الأطراف، ما دامت مراكزهما القانونية متماثلة⁸¹.

أما التجربة الفرنسية، فتتميز برقابة ضيقة في المادة الجبائية، فالمبدأ هو إقرار معاملة خاصة للأصناف الخاصة. والمشرع يمكنه إقرار اختلاف في المعاملة، سواء لأسباب موضوعية، أو من أجل المصلحة العامة. تقديرها هذه العناصر يتم بشكل واسع، والرقابة المنجزة من لدن المجلس الدستوري الفرنسي تبحث في الخطأ الواضح في التقدير. فمبدأ المساواة في المادة الضريبية يعرف بشكل سلبي انطلاقاً من غياب التمييزات غير المتناسبة بشكل واضح. بهذا، يجب أن يكون اختلاف المعاملة متناسباً، مع اختلاف الوضعية، فمبدأ المساواة إذن يتأتى من خلال الالتزام الصارم بالمعاملة المماثلة⁸².

80- راند ناجي أحمد و شاكر جميل ساحث، " خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية "، مجلة كلية الحقوق-

جامعة النهرين/المجلد 19--العدد 6، 2017، ص 70.

81- المرجع نفسه، ص 70.

82- سي محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي، مقارنة قانونية اجتماعية، مرجع سابق، ص 67.

و من أهم الأمثلة في مجال الدفع بعدم دستورية قانون جبائي، لضربه مبدأ المساواة بناء على تقدير المجلس الدستوري الواسع لعناصر المبدأ، والخطأ الواضح في التقدير، القرار الصادر مؤخرا في 31 يوليوز لسنة 2020، بحيث أن المدونة العامة للضرائب الفرنسية، ألزمت كل شركة تمارس عملا تجاريا، أو ربحيا، بأداء أعلى نسبة للأرباح على المباني التي تخصص للتجارة، أو للمكاتب الإدارية، و هي ضريبة تكون على أرباح الشركة، بناء على نشاطها المسجل في سجلها التجاري، وشخصيتها المعنوية، وليست على طبيعة المباني التي تنشئها، في حين أن بعض الشركات، والجمعيات، معفية من هذه الضرائب، إذا ما قامت ببناء مساكن مخصصة للسكن ولو أنها ليست لها شخصية قانونية.

و قد نازعت شركتان في دستورية هذا النص القانوني، بحيث أنهما حولتا مكاتبيهما الإدارية إلى مباني سكنية، ومع ذلك تم تطبيق السعر الأعلى المفروض على الشركات، رغم أن طبيعة النشاط اختلف باختلاف الهدف من العقار نفسه، وأثارتا أن هذا النص يضرب مبدأ المساواة الضريبية، وهو ما نظر فيه المجلس الدستوري، بحيث اعتبر أن القانون الجبائي الذي بموجبه يتم خفض الضريبة على نسبة الأرباح، هو لصالح فئة محدودة من الشركات التي حددها القانون، وذلك لتشجيع العرض العقاري، وبالتالي هناك أشخاص ليست لهم الشخصية المعنوية يشترطون ويحولون العقار إلى مسكن وغير خاضعين لهذا القانون الجبائي، وهو ضرب للمساواة والعدالة، كما ينص عليه دستور فرنسا، وبناء عليه تم إصدار قرار من المجلس الدستوري بعدم دستورية هذا النص القانوني.⁸³

بالنسبة للقضاء الدستوري المغربي، فلم نجد خلال بحثنا ما يتعرض لمبدأ المساواة أمام الضريبة في قراراته، غير أنه يبقى أحد أهم الأحكام حول المساواة الضريبية، حكم المحكمة الإدارية بالرباط سنة 2013، ففي تفاصيل القضية، أن المدعي ورث عقارا عن والدته، رفقة إخوته، وابن أخيه، سبق لهم أن تحصلوا عليه كتعويض عيني مقابل نزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وقاموا بتفويته وأداء الضريبة المتوجبة، إلا أنه فوجئ بقيام إدارة الضرائب بالحجز على حسابه البنكي كضمانة لأداء مبلغ 401495.00 درهم على

⁸³- Décision n 2020-854 QPC du 31 Juillet 2020, Publié dans le site web officiel du Conseil constitutionnel Français, lien de visite: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2020/2020854QPC.htm>

التصحيح الضريبي، وغرامات التأخير، دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة الحقيقية للعقار وتاريخ التفويت، فضلا عن إقرار الضريبة عليه بصفة شخصية دون باقي الورثة، لأجله التمس من المحكمة الإدارية، الحكم بإلغاء الضريبة التكميلية عن الأرباح العقارية وما يترتب عن ذلك من آثار قانونية، و تخفيضها في حدود نصيبه من العقار مع مراعاة المبالغ المؤداة سابقا، وتحمل نصيبهم في الضريبة.

وجاء حكم المحكمة الإدارية،⁸⁴ مقرا لمجموعة من القواعد الخاصة بمبدأ العدالة الضريبية، وتحمل الأعباء الضريبية، والمساواة أمام الضريبة، ومما جاء في الحكم:

" إن فرض إدارة الضرائب، الضريبة على الدخل، على الأرباح العقارية، على الدائنين جميعا، ودفعة واحدة، دون تحديد نصيب كل واحد منهم، مرده إلى تقديمهم لإقرار موحد ومشترك، مما يجعل ما نعه المدعي على خرق شخصية الضريبة غير مؤسس.

عدم إدلاء إدارة الضرائب بعقود المقارنة، حتى يتسنى للمحكمة مراقبة التقيد بالعناصر المستوجبة للتصحيح، يجعل التصحيح الضريبي غير مؤسس على أساس صحيح من الواقع، لكون القيمة الحقيقية للعقار المبيع يجب أن تتم أخذا بعين الاعتبار موقع العقار، ومساحته، وحالته، ونوع الملك، وحالة الشيوخ، وأساس ملكه، لا سيما أن العقار قدم كتعويض عيني في إطار نزع الملكية لأجل المنفعة العامة.

تجاوز التصحيح للعناصر المستوجبة له وفقا لمقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب، وللعدالة الضريبية المكرسة دستوريا، التي تفرض توزيع الأعباء العامة الضريبية، مراعاة لمساهمة الملتزم في تحقيق النفع العام، وتحمل نصيب من الأعباء العامة في إطار مسطرة لنزع الملكية لأجل المنفعة العامة، يتحتم إلغاؤه.

إن التصريح ببطلان الضريبة على الدخل على الأرباح العقارية التكميلية، يترتب عنه وبالترتبة بطلان إجراءات تحصيلها مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية".

⁸⁴ - حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 304 بتاريخ 2013/1/31، ملف رقم 5/7/2012، بتاريخ 31 يناير 2013، منشور في الموقع الإلكتروني Maroc Droit، تاريخ الزيارة 15 مارس 2020، رابط الزيارة:

<https://www.marocdroit.com/%D8%AD%D9%83%D9%85-%D8%AD%D8%AF%D9%8A%D8%AB-%D9%84%D9%84%D9%85%D8%AD%D9%83%D9%85%D8%A9>

المطلب الثاني: مبدأ مشروعية الضرائب وفرض المحاكم الدستورية الاختصاص التشريعي للجبايات

شكل النقاش الضريبي أساس تكون الديمقراطية الحديثة، بحيث كان الصراع دائما حول سلطة البرلمان في فرض الجبايات، وهو ما كرس بإعطاء هذا البرلمان السلطة المطلقة في فرض الضرائب، وتحديد شروط جبايتها، ليخرج مبدأ مشروعية الضرائب، الذي يرى العديد من فقهاء المالية، أنه يضم في صلبه، مبادئ جبائية أخرى، أو تطوير جامع لها، كمبدأي الرضا، والقبول الضريبي.

وهكذا، أصبح مبدأ مشروعية الضرائب، أحد أهم المبادئ التي شكلت أساس الديمقراطية الحديثة، والذي أصبح يشكل صلب أي عمل تشريعي في مجال الجبايات عموما، والضرائب خصوصا، بحيث يتم النص عليه دستوريا. وتكرسه مختلف القوانين ذات الارتباط بالمادة الجبائية، وتقع مراقبته على عاتق القضاء الدستوري الذي وقف، ولا يزال يقف في سبيل احترام هذا المبدأ.

الفرع الأول: التأصيل القانوني لمبدأ مشروعية الضرائب.

قامت المؤسسات السياسية، في معظم دول العالم على أساس مبدأ الرضا بالضريبة، والرقابة على النفقات العامة، وشددت الوثائق الدستورية منذ عهود مبكرة على هذا المبدأ. ففي إنجلترا، خلال حقبة العصور الوسطى كان الملك ينفق على هواه، وذلك بما تدر عليه أملاك التاج الخاصة، ولم يكن في حاجة للجوء إلى الضريبة، إلا في بعض الظروف الاستثنائية كالحروب والكوارث الطبيعية⁸⁵، مع ازدياد نفقات الحاكم، نتيجة لبذخه، وعدم قدرته على تغطيتها من أموال التاج الخاصة، تعسف في استخدام حقه في فرض الضريبة، من دون استشارة الشعب، ما جعله يدخل في صراعات مباشرة، مع ممثلي الشعب، تمخضت بثورة 1688م، والتي نتج عنها "دستور الحقوق"، ومنه تقرر المبدأ الشهير

⁸⁵- إبراهيم كومغار، محاضرات في قانون الميزانية، طبعة 2015، طبع ونشر KORTOBA PUB، ص 19.

الذي ينص على، "لا ضريبة بغير تمثيل"⁸⁶، أي عدم مشروعية أي ضريبة، لم يوافق عليها البرلمان، ولم يحدد، وعائها، ومقدارها، وطرق تحصيلها – هذا المبدأ نص عليه صراحة الدستور المغربي في الفصل 71 -.

لم تقف مراقبة البرلمان عند هذا الحد، بل سرعان ما طالب بتعزيز رقابته على النفقات العامة، حيث أنه فيما سبق، كان الملك يغطي نفقاته، ونفقات الدولة، مما تدر عليه أموال وأمالك التاج الخاصة، غير أنه، منذ أن صار يعتمد على الأموال العامة، في تغطية مختلف النفقات، من خلال فرضه للضريبة، أصبح البرلمان يناقشه في كل ضريبة يفرضها. وفي أوجه إنفاقها، ابتدأ البرلمان ممارسته لهذا الحق من خلال مناقشته للنفقات الاستثنائية، التي تجبى من أجلها ضرائب غير عادية، وبشكل تدريجي، شملت رقابة البرلمان كل النفقات العامة، أيا كان مصدرها، وبذلك، إلى جانب اعتماده للإيرادات العامة، أصبح البرلمان يختص أيضا باعتماد النفقات العامة⁸⁷.

تجدر الإشارة على أن الإجازة البرلمانية، للنفقات، والإيرادات العامة، كانت تنقسم إلى قسمين: نفقات، وإيرادات، يجيزها البرلمان بصفة نهائية مرة واحدة في حياة الملك كمخصصات البلاط؛ نفقات وإيرادات سنوية يجيزها البرلمان كل سنة بصفة دورية.⁸⁸

وقد كان للثورة الفرنسية التي قامت سنة 1789 الفضل الأكبر في تثبيت حق البرلمان في تقرير الضرائب، واعتماد النفقات العامة، وكان الباعث على ذلك، إعلان حقوق الإنسان والمواطن، الصادر في نفس السنة، وتشديده على أنه يعود لجميع المواطنين، الحق سواء بأنفسهم، أو بواسطة ممثليهم، في تقرير ضرورة الضريبة العامة، والرضا بها بكل حرية، ومتابعة استخدامهما، وتحديد سعرها، ووعائها وكيفية، تحصيلها، ومدتها، وهكذا، ارتبط قيام المؤسسات السياسية، في الديمقراطيات الغربية، بمبدأ الرضا، أو القبول بالضريبة.

86- حمدي بن محمد بن صالح، توازن الموازنة العامة دراسة مقارنة بين الاقتصاد الإسلامي والاقتصاد الوضعي، الطبعة الأولى 2013، دار النفائس للنشر والتوزيع، الأردن، ص 32.

87- جمال لعمارة " تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة " مجلة العلوم الإنسانية – جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص 104.

88- إبراهيم كومغار، محاضرات في قانون الميزانية، مرجع سابق، ص 20.

فمن المبادئ الذي كان معترفا بها في فرنسا، في القرن الرابع عشر، أنه لا يجوز فرض أية ضريبة، إلا برضى ممثلي الشعب، ولكن الملك لم يكن يتقيد كثيرا بهذا المبدأ، إلى أن اجتمعت الجمعية الوطنية في سنة م، 1789 وقررت عدم قانونية كل ضريبة، لم تأذن هي بجبايتها، وأعلنت في المادة (14) الرابعة عشر من شريعة حقوق الإنسان:

" من حق الشعب مباشرة، أو بواسطة ممثليه، أن يتأكد من ضرورة الضرائب، وأن يوافق عليها بملء الحرية، ويراقب استعمالها، ويقرر أساسها، ونسبتها، وطريقة جبايتها، ومدتها".

وأعطى دستور فرنسا لسنة 1791 للمجلس التشريعي، حق تحديد النفقات العامة، ونص على أنه:

" لا يمكن فرض ضريبة، إلا في سبيل المصلحة العامة. ولجميع المواطنين، الحق في أن يسهموا بفرض الضرائب، و يراقبوا استعمالها، ويطلبوا بيانات عنها".⁸⁹

كما حددت المادة 38 من الدستور المصري،⁹⁰ الضوابط العامة، لاختصاص كل من السلطة التشريعية، والتنفيذية، في المجال الضريبي، وهذه المادة تنص:

"...إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغائها، لا يكون إلا بقانون. ولا يعفى أحد من أدائها، إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد غير ذلك، من الضرائب، والرسوم إلا في حدود القانون...".

وقد تضمن الدستور الكويتي،⁹¹ نصا مشابها للدستور المصري، فقد نصت المادة (134) مائة وأربعة وثلاثون منه على:

89- عبد النبي اضريف، المالية العامة، أسس وقواعد تدبير الميزانية العامة و مراقبتها. آخر التعديلات التي عرفتها المنظومة المالية بالمملكة المغربية، طبع دار القرويين الدار البيضاء- المغرب، الطبعة الأولى، سنة 2005، ص. 31-32

90- دستور جمهورية مصر العربية الصادر سنة 2014، وفقا للتعديلات الدستورية التي أدخلت عليه في 23 أبريل 2019، منشور على:

https://www.constituteproject.org/constitution/Egypt_2014.pdf?lang=ar

91- الدستور الكويتي، الصادر في 14 جمادي الثاني 1382 هـ الموافق 11 نوفمبر 1962 م، منشور على الموقع الرسمي لمجلس الأمة الكويتي:

<http://www.kna.kw/clt-html5/run.asp?id=2024>

" إنشاء الضرائب العامة، وتعديلها، وإلغائها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها، أو بعضها، في غير الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب، والرسوم، والتكاليف، إلا في حدود القانون".

وجسر العبور، الذي انطلق منه القضاء الدستوري، ليؤكد اختصاص البرلمان باعتماد قوانين المالية، والمشروعية الضريبية، تجد سندها، من أن إلزام الجميع بتحمل التكاليف العمومية، يضيف الشرعية على الفرض الجبائي، ويمهد لاكتسابه المشروعية، من خلال التأسيس والتوزيع القانوني للضريبة، التي تغدو الوسيلة الأساسية، لتحمل التكاليف العمومية. وتجدر الإشارة أن عبارة المشروعية تعني شئين مختلفين:

فبالمعنى الواسع، تفيد المشروعية علاقة التطابق مع القانون، بمعنى كل ما يوافق القانون وينضبط مع القاعدة القانونية، فهو مشروع؛

وبالمعنى الضيق، المشروعية هي علاقة المطابقة، أو التوافق، ما بين القواعد، والسلوكيات السلطوية الدنيا مع القانون الذي صوت البرلمان عليه، بحيث ترتبط المشروعية، بمجال القانون أي باختصاص المشرع.

والمشروعية الضريبية التي تخضع لها الإدارة، لا تقتصر فقط على احترام مجموع القواعد القانونية، بل تمتد للحرص على احترام حتى القواعد التي تعتمدها هذه الأخيرة في ممارستها.⁹²

وإذا كان مبدأ المشروعية الضريبية، يقتضي أن يكون قرار التضريب، وخلق الضريبة وتحديد معالمها، من اختصاص القانون، فإن هذا المبدأ ما هو إلا ترجمة للقبول الضريبي، الذي لعب دوراً أساسياً في التشكيل التاريخي للديموقراطيات الغربية.⁹³

غير أن المشرع عادة، ما يمنح السلطة التنفيذية امتيازات، وسلطات تقديرية واسعة، لتطبيق أحكامها، كي لا تغل يدها في تحديد الضريبة، وتقديرها على المشمولين بأحكامها، وتتخذ الإجراءات اللازمة التي تضمن تحصيلها، وتوريدها إلى الخزينة العامة، وأي تأخير في

⁹² سي محمد البقالي، الكتلة الدستورية للمالية العمومية، محاولة لرصد المراكز الدستورية لقانون المالية و الميزانية، مرجع سابق،

ص. 71

⁹³ سي محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي، مقارنة قانونية إجتماعية، مرجع سابق، ص. 56

ذلك، أو تماطل، يكون مردوده، وأثره، عدم استيفاء الدولة الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها، فضلا عن عدم تحقيق الغايات التي يرنو المشرع إليها، من خلال الضريبة سواء كانت اجتماعية، أو اقتصادية، أو سياسية، أو غير ذلك.

لدى فإنه، بين الالتزام بقانونية ومشروعية الضريبة من جانب، ومنح السلطة التنفيذية سلطات تقديرية واسعة، وامتيازات جلية لتطبيق أحكام القوانين الضريبية، من جانب آخر، تظهر ملامح لانحراف هذه السلطة، عن الإطار الدستوري، والقانوني المرسوم لها. باتخاذ إجراءات، وأعمال، تدخل في ميدان السلطة التشريعية، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى رقابة القاضي الدستوري لمبدأ شرعية الضريبة.⁹⁴

وقد أسفرت هذه الرقابة الدستورية عن نتائج مهمة، خصوصا فيما يتعلق بحماية حقوق وحرية المكلفين، وهكذا، انعقدت السلطة المالية للبرلمان، والتي أصبحت فيما بعد، أساسا للنظام الديموقراطي، ليس هذا فحسب، بل اعتبر بأنه، وفي حالة عدم ممارسة هذه السلطة على الوجه السليم، فإن النظام الديموقراطي برمته يصبح هو نفسه مهب الريح.

وإذا كانت الولاية التشريعية في المجال المالي بالنسبة للمغرب، حددها الفصل (71) الحادي والسبعون من الدستور، أساسا في المجالين الضريبي والجمركي، فإن هناك مجالا آخر نص عليه الفصل (75) الخامس والسبعون من الدستور، يتعلق بقانون المالية، وقد ساهم القضاء الدستوري المغربي- كما سنرى لاحقا- في مقرر للغرفة الدستورية سنة 1991- في تحديد المجالات التشريعية في المادة المالية، سواء عبر القوانين التنظيمية، أو قوانين المالية.

و بالرجوع للقانون التنظيمي للمالية، نجده يشير في مادته (67) السابع والستون لمعاملات لا يختص بها القانون، وتتجلى في الرسوم شبه الجبائية، المفتوحة لأجل مصلحة اقتصادية، أو اجتماعية، لفائدة شخص اعتباري خاضع للقانون الخاص، مكلف بمهام المرفق العام، كما يشير في مادته (68) الثامن والستون، لاختصاص المجال التنظيمي بالأحكام المرتبطة،

⁹⁴- سعد عطية محمد و رائد ناجي أحمد الجميلي، " عيب اغتصاب السلطة التشريعية لشؤون الضريبة في العراق "، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية و السياسية، نشر جامعة كركوك- العراق، المجلد السادس، العدد 20، سنة 2017، ص.300

بضمان تدبير المالية العامة، ولا سيما أنظمة المحاسبة العمومية، وإبرام صفقات الدولة، وبمراقبة نفقاتها.

إزاء هذا، قد يبدو القانون التنظيمي لقانون المالية متناقضا مع نفسه، يتضمنه لمواد ذات طبيعة تنظيمية مرتبطة بالمحاسبة العامة، في هذا الإطار، اعتبر المجلس الدستوري الفرنسي، أنه إذا كانت بعض مقتضيات القانون التنظيمي، لا تكتسي صبغة تدرجها ضمن القانون التنظيمي، فإنها تبقى عناصر لا يمكن فصلها عن مجموعة المقتضيات التي تسعى إلى صدق، ووضوح حسابات الدولة، فهذه المقتضيات الوثيقة الصلة بقانون التصفية، تبقى في عداد القواعد المنتمية لمجال القانون التنظيمي طبقا لمقتضيات الدستور. وهكذا، على الرغم من وجود مقتضيات تنتمي للرسوم المتعلقة بالمحاسبة العامة للدولة، فإن القاضي الدستوري تبنى توجهها واقعا معتبرا أن هذه المقتضيات تنتمي في جميع الأحوال تبعيا للقانون التنظيمي، لأنها وثيقة الصلة بصدق قانون التصفية،⁹⁵ وهوما يجعلنا نتطرق للحديث عن دور القاضي الدستوري في حماية الاختصاص التشريعي للضرائب وحماية مبدأ مشروعية الضرائب في فرعنا التالي.

الفرع الثاني: مراقبة القضاء الدستوري لمبدأ مشروعية الضرائب

يدخل في اختصاص البرلمان إذن التشريع في المجال الضريبي، وبالتالي لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تفرض ضريبة من تلقاء نفسها، وقد انبرى القضاء الدستوري على حماية هذا الاختصاص، ومن أولى هذه القرارات، قرار المجلس الدستوري الفرنسي رقم 25 لسنة 1957، بحيث ألغى قرارا يفرض على الموثقين دفع بعض الالتزامات الضريبية، لأن هذا الفرض لم يأت من السلطة التشريعية، كما ألغى قرارا آخر، صادر عن أحد العمد، يفرض بمقتضاه، رسما ضريبيا على دمج بعض الأجهزة، لأن ذلك لا يكون إلا وفقا للتشريع.⁹⁶

⁹⁵ -سي محمد اليقالي، الكتلة الدستورية للمالية العمومية، مرجع سابق، ص 211.

⁹⁶ -محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، نشر دار النهضة العربية، القاهرة- جمهورية مصر العربية، سنة

2000، ص 18.

لقد تبنى المجلس الدستوري الفرنسي فكرة الربط بين شرعية الضريب، والإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطنة، في قراره الصادر في 25 يوليوز 2001⁹⁷، بمناسبة رقابته على دستورية القانون الأساسي لقوانين المالية، حيث أورد بالتحديد بأن فحص قوانين المالية، تشكل إطاراً متميزاً، بقصد تطبيق الحق الذي تكفله المادة 14 من الإعلان، وهكذا تحقق الربط الدستوري، ولأول مرة، بين مبدأ الرضا، أو القبول بالضريبة، ومسألة الرقابة على قوانين المالية، في إطار الاختصاص الحصري للسلطة التشريعية في الجبايات، مع ما جاء به إعلان حقوق الإنسان والمواطنة.

وقد شدد المجلس الدستوري الفرنسي، على موجب الاحترام التام للمبادئ الكلاسيكية للميزانية، لأنها وحدها القادرة على ضمانه، وصراحة حسابات الدولة، متيحة الفرصة للمراقبة السهلة لسلطة التشريع على هذه الحسابات. صحيح أن السلطة التنفيذية تستأثر بعملية تحضير ميزانية الدولة، وتنفيذها بغية الحفاظ على استمرارية المرافق العامة، لكن هذا لا يعني استبعاد البرلمان بالمطلق عن المساهمة في هذه الاستمرارية، لذلك انبرى المجلس الدستوري لتوضيح ذلك، عندما شدد في قرار له، على أنه يعود للسلطتين التشريعية، والتنفيذية، كل في مجال اختصاصاته، اتخاذ جميع التدابير المالية الضرورية، من أجل الحفاظ على استمرارية الحياة الوطنية⁹⁸، هذا التشديد من قبل القاضي الدستوري، على ضرورة مشاركة البرلمان في استمرارية الحياة على المستوى الوطني، دفعه في قراره السابق الذكر الصادر في 25 يوليوز 2001، إلى الحث على ضرورة حصول السلطة التشريعية، على المعلومات الكاملة، والضرورية، حول التطورات، والمستجدات المالية، والضرائبية، للدولة، فالدستور قد أعطى للحكومة، حق رسم السياسة الاقتصادية، والاجتماعية للدولة، ولكن، بالاتفاق مع البرلمان، الممثل الشرعي، الوحيد لمختلف أطياف المجتمع، ومن هنا جاء تدخل القاضي الدستوري، عبر مبادئ الميزانية، ليوافق بين

97 -Décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, Concernant Loi organique relative aux lois de finances.

98 -Décision n° 79-111 DC du 30 décembre 1979, Concernant Loi autorisant le Gouvernement à continuer à percevoir en 1980 les impôts et taxes existants

ضرورة الحفاظ على الصلاحيات المالية للحكومة، ولكن دون الانتقاص من سلطة البرلمان.⁹⁹

أيضا كما سبق أن أشرنا فإن المشرع المصري أقر هو الآخر، باختصاص القانون، بوضع الضريبة، وتحديد وعائها، وسعرها، وهو الأمر الذي أكدته القضاء الدستوري المصري، من خلال حكم للمحكمة الدستورية العليا،¹⁰⁰ جاء فيه:

"وقد جرى على أن السلطة التشريعية، طبقا لنصوص المواد(61، 199، 120) من الدستور، هي التي تقبض بيدها، على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها، تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمنا تحديد وعائها، وأسس تقديرها، وبيان مبلغها، والملزمين أصلا بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها، وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادماها، وغير ذلك مما قد يتصل ببنيان الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون، وإلى هذه العناصر جميعها، يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية، ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام. متخذا من العدالة الاجتماعية، على ما تنص عليه المادة (38) من الدستور، مضمونا، وإطارا، بما مؤداه أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملزمين بها، والمسؤولين عنها، في تحصيلها وفق القوالب الشكلية، والأسس الموضوعية، التي ينبغي أن تكون قواما لها، من زاوية دستورية، وبغيرها تنحل الضريبة".

99- فوزات فرحات، " دور القاضي الدستوري في مراقبة القوانين المالية "، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، المجلد 11، نشر المجلس الدستوري اللبناني، بيروت- لبنان، سنة 2018 ص. 196- 197.

100- - حكم المحكمة الدستورية المصرية العليا في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 232 لسنة 26 قضائية "دستورية"، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 15 من ابريل سنة 2007 م، الموافق 27 ربيع الأول سنة 1428هـ، منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية العليا ، الرابط التالي :

<http://www.sccourt.gov.eg/SCC/faces/RuleViewer.jspx>

أما المجلس الدستوري اللبناني، نجده قد أورد في قراره،¹⁰¹ الذي راجع قانون جاء بفرض ضرائب خارج نطاق السلطة التشريعية ما يلي:

"بما أن المجالس النيابية، نشأت في الأساس من أجل الحفاظ على المال العام، وعدم فرض الضرائب العمومية، والترخيص بجبايتها، وإنفاقها، إلا بموافقة ممثلي الشعب في السلطة، كون المال العام هو مال الشعب، ولا يجوز التفريط به، وبما أن إجازة الجباية، والإنفاق بقرار من ممثلي الشعب، وتحت رقابته، يؤديان مبدئياً إلى انتظام المالية العامة للدولة، وضبط مداخلها، ومصاريفها، وبما أن انتظام المالية العامة، وضبطها، لا يتمان إلا من خلال موازنة سنوية، تقدر فيها الواردات، والنفقات لسنة قادمة، ويعمل على تحقيق التوازن فيما بينها، وتتضمن إجازة بالجباية، والإنفاق...، وبما أنه، في الأنظمة الديمقراطية، لا شرعية لضريبة، إلا إذا كانت قد أقرت جبايتها بحرية من قبل الأمة، ويعود لمجلس النواب، أن يعبر عن هذه الموافقة التي لا يمكن أن تكون سوى مؤقتة، والتي يجب تجديدها دورياً، وينبغي أن تجيز قوانين الموازنة السنوية، لكل سنة، تحصيل واردات الدولة...، وبما أنه لا يجوز فرض ضرائب إلا ظرفياً في إطار موازنة سنوية تشكل برنامجاً إصلاحياً وإنمائياً واقتصادياً واجتماعياً، بحيث تأتي الضرائب والرسوم وفق متطلبات الخطة الموضوعية، وبما أن القانون المطعون فيه صدر في غياب الموازنة وخارجها فقد خالف مبدأ الشمول الذي نصت عليه المادة 83 من الدستور، وكان ينبغي أن يأتي في إطار الموازنة العامة السنوية، وفقاً للقواعد التي نص عليها الدستور، لذلك هو مخالف للدستور".

¹⁰¹- قرار المجلس الدستوري اللبناني رقم 2017/5، بتاريخ 2017/9/22، منشور بالكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، المجلد 11، نشر المجلس الدستوري، بيروت- لبنان، سنة 2018.

الملاحظ أن المحاكم الدستورية، غالبا ما تنطلق من مبادئ الميزانية للنظر في تكريس اختصاص البرلمان التشريعي في المجال المالي عموما، والمجال الجبائي خصوصا، وهو ما سار عليه أيضا المجلس الدستوري المغربي، والذي تعتبر قراراته في المجال جد قليلة.

ومن أولى تدخلات الغرفة الدستورية المغربية في مجال تحديد الاختصاص التشريعي للبرلمان في مجال الجبايات، المقرر رقم 12 الصادر بتاريخ 11 يناير 1979¹⁰²، حين كان عليها الإجابة عن سؤال في شأن تحديد السلطة المختصة بتأسيس الأداءات المستخلصة في المطارات المفتوحة أمام النقل الجوي العمومي، والغرفة الدستورية عند تحديدها للسلطة المختصة بإنشاء هذه الأداءات، تجنبنا المعايير التي تقضي إلى دمج الأداءات ضمن الموارد الجبائية للدولة، وهكذا وحيث أن موارد الدولة تنقسم إلى قسمين: موارد جبائية وموارد غير جبائية، وحيث أن القانون التنظيمي للمالية لسنة 197، ينظم الأداءات ضمن الموارد غير الجبائية التي يتوقف وضعها، واستخلاصها، على صدور مرسوم بشأنها، فإن تأسيس الأداءات، يعود إلى اختصاص السلطة التنظيمية.

كما عملت الغرفة الدستورية، على التمييز بين المجالات التي يختص بها القانون، عن تلك التي تبقى خالصة للمجال التنظيمي، وكان ذلك عبر مقررها سنة 1991¹⁰³، الذي جاء قراءة لمضامين المرسوم الملكي رقم 66.331 الصادر بتاريخ 17 أبريل 1967، بعدما تعاقبت ثلاث دساتير لثلاث قوانين تنظيمية، الأول في 9 نونبر 1963، والثاني في 3 أكتوبر 1970، و الثالث في 18 شتنبر 1972.

واتجاه الغموض الحاصل، التمس الوزير الأول آنذاك، من الغرفة الدستورية بأن تصرح بأن أحكام المرسوم الملكي لسنة 1967، بتطبيق أحكام القانون التنظيمي للمالية المتعلقة بتقديم القوانين المالية، لا تدخل مجال القانون بالرغم من ورودها في نص تشريعي من حيث الشكل. الإشكال الذي كان مطروحا هو أن المرسوم الملكي لسنة 1967، رغم تعاقب ثلاث قوانين تنظيمية، مازال جاريا، على أساس أحكام الفقرة الأخيرة، من الفصل (27)

¹⁰² - مقرر رقم 12 ملف عدد 78/425 صادر يوم، الخميس، 1979/01/11. منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية، مشار إليه سابقا.

¹⁰³ - مقرر رقم 237 ملف عدد 91/648 صادر يوم، الجمعة، 1991/07/19، منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية، مشار إليه سابقا

السابع والعشرون، من القانون التنظيمي للمالية لسنة 1972، علما أن هذا المرسوم آلية حكومية لتطبيق أحكام ذلك القانون التنظيمي عملا بمادته 26.

هكذا كان من اللازم العمل على دراسة مضمون المرسوم الملكي، على ضوء أحكام الدستور، والقانون التنظيمي الجاري بهما العمل، لمعرفة ما إذا كانت أحكامه يشملها اختصاص القانون، أم تدخل في المجال التنظيمي، الأمر الذي حرصت الغرفة الدستورية على التصدي له، حيث خلصت بعد دراسة معمقة للمرسوم الملكي، على استجلاء المقترحات التي تدخل دون سواها في المجال التشريعي. هكذا عددت الغرفة الدستورية في مقررها التاريخي والمهم المجالات التي تعتبر اختصاصا سياديا وحصريا يضطلع به الجهاز التشريعي، من المواد 4 حتى 39، مستثنية الأعمال التنظيمية التي تبقى ممارستها من الاختصاص الحكومي، ليشكل هذا المقرر لسنة 1991 للغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى، نقطة انطلاق مهمة في تاريخ الاجتهاد القضائي الدستوري المغربي في المالية العامة.¹⁰⁴

ومن بين هذه القرارات التي حددت اختصاصات البرلمان والحكومة، القرار رقم 250 الصادر بتاريخ 24 أكتوبر 1998¹⁰⁵. الذي أكد أنه لا يمكن تعطيل وتقيد قانون المالية، متى صدر الأمر بتنفيذه، بحجة إخلاله بالتوازن المالي للميزانية، ومما جاء في القرار المذكور:

¹⁰⁴سي محمد البقالي، الكتلة الدستورية للمالية العمومية، مرجع سابق، ص. 210-209

105- قرار رقم 98/250 ملف عدد 98/445 صادر يوم، السبت، 1998/10/24، منشور على الموقع الإلكتروني للمحكمة الدستورية، المشار إليه سابق.

"إذا كان من المسلم به بأن المصلحة العامة تقضي الحفاظ على التوازن المالي الذي أقره قانون المالية، فإن أنسب طريقة لتحقيق ذلك هو أن تتجنب الحكومة تقديم مشاريع قوانين، أو تعديلات تقضي الإخلال به، وأن تدفع استنادا إلى الفصل 51 من الدستور، بعدم قبول أي اقتراح قانون، أو تعديل، من نفس القبيل يقدمه أعضاء البرلمان...، و على العكس من ذلك، إن ما نصت عليه المادة 5 (من القانون التنظيمي رقم 98-7 لقانون المالية) لتجنب الإخلال بالتوازن المالي للميزانية، يفضي إلى تعطيل نص قانوني أقره البرلمان، وصدر الأمر بتنفيذه، ونشرها بالجريدة الرسمية، الأمر الذي يعد مخالفة لأحكام الفصل 4 من الدستور، فيما تضمنه، أن القانون هو أسمى تعبير عن إرادة الأمة، وأن على الجميع الامتثال له".

ومن أهم قرارات المحكمة الدستورية التي تناولت عدم دستورية قانون يحد من سلطة البرلمان في المجال الجبائي، القرار رقم 950/2014¹⁰⁶، والذي انصب على القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، في إطار المراقبة الدستورية القبلية المخولة للمحكمة الدستورية، ومما جاء فيه:

"حصر إمكانية تعديل المقتضيات الضريبية، والجمركية، في قانون المالية، يجعل هذا التعديل خاضعا لآجال المحددة في القانون التنظيمي لقانون المالية، و يفضي بالتالي، دون سند دستوري، إلى تقييد صلاحيات البرلمان، وكذا صلاحيات الحكومة، في مجال التشريع، لا سيما حق أعضاء البرلمان، في التقدم باقتراح القوانين، المضمون بموجب الفصل 78 من الدستور...، ومع مراعاة أن تعديل المقتضيات الضريبية، والجمركية، يجب أن يستحضر دائما قاعدة توازن مالية الدولة المقررة بمقتضى الفصل 77 من الدستور، فإن الفقرة الأخيرة من المادة 6 (القانون التنظيمي رقم 130-13 لقانون المالية)، التي تنص على أنه لا يمكن تعديل المقتضيات الضريبية، والجمركية، إلا بموجب قانون المالية غير مطابقة للدستور".

106- قرار رقم 950/2014 ملف عدد 1406/2014 صادر يوم، الثلاثاء، 23/12/2014، منشور على الموقع الإلكتروني للمحكمة الدستورية، المشار إليه سابقا.

يمكن القول بصفة عامة أن اختصاص السلطة التشريعية في المجال الضريبي، يعكس الأفكار العامة التي تنظم اختصاصها بشكل عام، وبناء على ذلك، قد يكون توزيع الاختصاص بين السلطة التشريعية، والسلطة التنفيذية، في المجال الضريبي رأسياً أو أفقياً.

فقد يكون توزيع الاختصاص رأسياً، أي يتم توزيع الاختصاص بحسب الموضوعات، بمعنى توجد موضوعات من اختصاص المشرع، وأخرى من اختصاص السلطة التنفيذية، وقد يكون الاختصاص أفقياً، أي أنه في نفس الموضوع فإنه لكل من السلطة التشريعية والتنفيذية اختصاصاً، فالمشرع يحدد القواعد الخاصة بالوعاء، والسعر، وطرق التحصيل، أما السلطة التنفيذية، فهي تحدد القواعد التنفيذية له والقواعد الأساسية، كما تحدد القواعد الخاصة بغير الوعاء، والسعر، وطرق التحصيل.¹⁰⁷

¹⁰⁷ - محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق ص. 14

خاتمة الفصل الأول

لقد قطعت المراقبة الدستورية، للمادة الجبائية في المغرب، أشواطاً عديدة منذ إنشاء الغرفة الدستورية، مروراً بالمجلس، الدستوري، ثم المحكمة الدستورية.

فالجرفة الدستورية، لم تستطع الارتقاء بالعمل الاجتهادي للقضاء الدستوري عامة، وفي المادة الجبائية على وجه الخصوص، بحيث بقيت أعمالها جد محدودة، وطيلة فترة وجودها لم تخرج سوى قرار واحد يخص المادة الجبائية، غير أنه بإنشاء المجلس الدستوري مع دستور 1992، وتقوية تشكيلته، واختصاصاتها، انعكس الأمر على الاجتهاد القضائي، مما أدى إلى تطوير قرارات مهمة في المادة الجبائية، ومع إخراج المحكمة الدستورية، في ظل دستور 2011، باختصاصات مهمة، وفي انتظار تراكم تجربتها على اعتبار أن تعيين أعضائها لم يكن سوى سنة 2017، فإنها يمكن أن تلعب دوراً مهماً في إثراء الاجتهاد القضائي الجبائي.

كما سار القضاء الدستوري المغربي، والمقارن، على مراقبة قوانين المالية، التي كانت مناسبة لتكريس المبادئ الجبائية الكبرى، التي جاءت بها مختلف الدساتير، خصوصاً مبدأ المساواة، الذي يتخذ أبعاداً عديدة، ومبدأ مشروعية الضرائب، الذي يؤكد على الاختصاص الحصري للبرلمان في فرض الجبايات.

فمختلف أعمال القضاء الدستوري، لم تؤكد فقط على اختصاص القانون في فرض، وإلغاء الضريبة، بل تجاوز الأمر إلى وجوب المشاركة الفعلية للبرلمان، من خلال اطلاعه على كافة المعلومات، والتطورات، والمستجدات الضرورية، وذلك لوضع التوازن بين هيمنة السلطة التنفيذية في تحضير ميزانية الدولة، وعدم الانتقاص من دور البرلمان.

كما شكل مبدأ المساواة، الذي يقوم على أساس توزيع الضرائب حسب المقدرة الاقتصادية لدافعي الضرائب، مناسبة دائمة لتدخل القضاء الدستوري، بحيث يجب أن يكون ذلك وفق أسس موضوعية، متقاطعة، مع مبدأي ضرورة الضريبة، وعدالتها، وعليه، فإن الإخلال

بمبدأ المساواة، يتخذ أشكالاً عديدة، عمل القضاء الدستوري المقارن، دائماً على الوقوف من أجل العمل الأمثل، والصحيح لهذا المبدأ الدستوري.

الفصل الثاني

الدفع بعدم الدستورية و تسهيل ولوجية الملزم الى العدالة الضريبية

الفصل الثاني:

الدفع بعدم الدستورية، وتسهيل ولوجية الملزم إلى العدالة الضريبية

مقدمة الفصل الثاني

إن التشريع مهما بلغ من جودة، وحسن صياغة، بما يضمن بلوغ أهدافه، وغاياته، لا يمكن أن يكون كاملاً، فهو سيشوبه النقص حتماً، كما سيتعرض لقراءات مختلفة تتأثر معها مقاصده، وأهدافه، هذا ما جعل ضرورة وجود هيئة لها الكلمة العليا لحسم جميع الخلافات التي تثار بمناسبة تطبيق تشريع ما، يكون مرجعها هو نصوص الدستور نفسه، حتى نصوص الدستور غالباً ما تكون مقتضبة، تحدد المعاني العامة وتترك أمر التفصيل فيها لنصوص قانونية أخرى، كما أن نصوص الدستور قد يشوبها الغموض، ومرد هذا الغموض أن الدستور باعتباره أساس المنظومة القانونية للدولة، يركز أحياناً على أسس فلسفية، وأخلاقية، ونتيجة للاقتضاب، والغموض، يترك للمشرع سلطة تقديرية واسعة، عند وضع القوانين، مما يلزم تدخل القضاء الدستوري، لضبط هذه السلطة، وذلك عبر الرقابة على دستورية القوانين.

تعد الرقابة على دستورية القوانين، وسيلة جد مهمة لضمان احترام الدستور، وسموه، على بقية القواعد القانونية، ويتم عادة تصنيف هذه الرقابة، إلى رقابة قبلية، وأخرى بعدية، يختلف نطاقها باختلاف الأنظمة، وهو ما سار عليه المغرب، على غرار العديد من الدول، بإعطاء الحق للمواطنين بالرقابة البعدية للقوانين، وبطريقة غير مباشرة، بعد إنشاء المحكمة الدستورية بموجب دستور 2011، للنظر في عدم دستورية قانون، متى تبين في إطار محاكمة، أنه يمس، أو قد يمس، بالحقوق والحريات المكفولة دستورياً.

وقد طرح القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية قانون، مجموعة من التساؤلات، جعل من المحكمة الدستورية، تقرر عدم دستورية العديد من مواده، وهو ما أدى إلى إعادة صياغة مواده، وفي انتظار خروج القانون التنظيمي للدفع بعدم دستورية قانون، بعد إقرار آثار المحكمة الدستورية عليه، وبدء عمل المحكمة الدستورية في اختصاصها بالنظر في الدفع بعدم دستورية قانون، فإن بعض مواد هذا القانون، كانت ولا تزال، تشكل مجالا خصبا للنقاش، هذا النقاش الذي يتحول إلى إشكاليات حقيقية، إذا ما تم تطبيق هذه المواد على الدفع بعدم دستورية قانون جبائي، بحيث تجتمع خصوصيات إثارة الدفع بعدم دستورية قانون، مع خصوصيات القانون الجبائي.

في الغياب التام للقضاء الدستوري المغربي، فيما يتعلق بالدفع بعدم الدستورية، في المادة الجبائية، وانعدام سوابقه، فإن القضاء الدستوري، للعديد من الدول، قد قطع أشواطاً طويلة في هذا المجال، ووضع أحكاماً متباينة تصل إلى حد التناقض فيما بينها، وعليه، سنحاول الوقوف على أهم الإشكالات التي سيثيرها الدفع بعدم دستورية قانون جبائي، كما جاء به القانون التنظيمي، وتعديلاته، بناء على قرار المحكمة الدستورية، وكيف حاولت بعض الأنظمة، التغلب على هذه الإشكاليات، ودمج خصوصية الدفع بعدم دستورية قانون من جهة، وخصوصية القانون الجبائي، من جهة ثانية، وهو ما سنتطرق إليه عبر المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول: خصوصية الدفع بعدم دستورية نص جبائي**
- **المبحث الثاني: آفاق الدفع بعدم الدستورية في المادة الجبائية**

المبحث الأول: خصوصية الدفع بعدم دستورية نص جبائي

لقد أتاح دستور المملكة المغربية لسنة 2011، ولوج الأفراد للعدالة الدستورية، عبر آلية الدفع بعدم دستورية القوانين، في حالة المس بالحريات والحقوق، ونص في الفصل (133) مائة وثلاثة وثلاثون، باختصاص المحكمة الدستورية، بالنظر في كل دفع أثير أثناء النظر في قضية مطروحة أمام القضاء، كما صدر القانون التنظيمي المتعلق بكيفية إثارة الدفع بعدم دستورية قانون، وأعلنت المحكمة الدستورية، عدم دستورية العديد من مواده، مما أدى إلى إعادة صياغة مشروع القانون المذكور.

فإذا كانت بعض الشروط، لم تقم بإثارة أي إشكال في الدفع بعدم دستورية قانون، وخصوصا في المادة الجبائية، إلا أنه توجد بعض الشروط التي ستثير إشكالات عديدة، خصوصا إذا تعلق الأمر، بالدفع بعدم دستورية نص جبائي، بذلك سنتطرق في مبحثنا هذا، إلى أهم الإشكالات التي ستثيرها بعض شروط الشكالية (المطلب الأول)، والشروط الموضوعية (المطلب الثاني) لإثارة الدفع أمام المحكمة الدستورية، بعدم دستورية نص جبائي.

المطلب الأول: الشروط الشكالية لقبول الدفع بعدم دستورية النص الجبائي

يشكل احترام الشروط الشكالية، أول ما يتم النظر فيه في أي دعوى قضائية، بغض النظر عن طبيعتها، والدفع بعدم دستورية القوانين يتم في إطار دعوى موازية، تصبح بطبيعتها مستقلة، متى تم قبولها من طرف المحكمة الدستورية، وقد أناط المشرع المغربي مراقبة هذه الشروط، لقضاة الموضوع.

إذا كانت بعض الشروط الشكالية، حسم النقاش فيها، كرسوم الدعوى الدستورية، وتوقيع مذكرة الدفع من طرف محامي، فإن بعض الشروط الشكالية، أثارت عدة نقاشات، وتثير إشكالات عملية، خصوصا إذا ما تم ربطها مع الدفع بعدم دستورية نص جبائي، كشرط المصلحة،

وأطراف الدعوى، وعلاقتهم بالدفع بعدم دستورية نص جبائي (الفرع الأول)، وشرط القرينة الدستورية للنص المدفوع بعدم دستوريته (الفرع الثاني).

الفرع الأول: شرط المصلحة في إثارة الدعوى، وعلاقتها بأطراف دعوى الدفع بعدم دستورية نص جبائي.

هناك اتجاه يعد الخصوم في الدعوى الدستورية بصفة عامة، ذوي شأن وليس أطرافا في الدعوى الدستورية، إذ تنصب الدعوى الدستورية بكونها دعوى عينية، على نصوص قانونية بعينها، وأن الخصم في الدعوى الدستورية، ليس أي من أطراف الدعوى، وإنما هو النص القانوني، ما دام أنه واجب التطبيق في أي جزء من أجزاء الدعوى الموضوعية،¹⁰⁸ وقد جاء في مشروع القانون التنظيمي رقم 109،¹⁵ 86. المتعلق بتحديد شروط وإجراءات الدفع بعدم دستورية قانون، المحال على المحكمة الدستورية، في الفقرة الثانية من المادة الثانية:

" يراد بأطراف الدعوى، كل مدع، أو مدعى عليهم، في قضية معروضة على المحكمة، وكل متهم، أو مطالب، بالحق المدني، أو مسؤول مدني، في الدعوى العمومية".

علقت المحكمة الدستورية، على أن هذه الفقرة، عمدت إلى بيان، وتحديد الأطراف المخول لهم حق إثارة الدفع بعدم الدستورية، وجعله حقا محصورا فيهم، وليس حقا مخولا لكل الجهات التي ينطبق عليها وصف الطرف.

ولبيان المقصود بأطراف الدعوى، يجب الرجوع إلى قانوني المسطرة المدنية، والجنائية، وإلى نصوص خاصة أخرى، التي تجعل من النيابة العامة، إلى جانب أطراف أخرى، تتوفر على شرطي الصفة، والمصلحة، إما طرفا رئيسيا، أو منظما. حسب الحالة، ولئن كانت النيابة العامة باعتبارها طرفا في الدعوى المدنية، قد يشملها تعبير "مدع،

¹⁰⁸ محمد يوسف الحسين، محمد توفيق مشاوش خشمان، " المنازعات الإدارية أمام المحكمة الدستورية العليا "، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية"، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سوريا، المجلد 37، العدد 6، سنة 2015.

¹⁰⁹ مشروع قانون تنظيمي رقم 86.15. يتعلق بتحديد شروط وإجراءات تطبيق الفصل 133 من الدستور، منشور بالموقع الرسمي لوزارة العدل، رابط الزيارة :

<https://justice.gov.ma/lg-1/documents/doccat-4.aspx>

أو مدعى عليه"، فإن الفقرة السالف ذكرها، تستثني النيابة العامة، من أطراف الدعوى العمومية المعنية بمسطرة الدفع، بحصرها الجهات المخول لها هذا الحق، في المتهم، أو المطالب بالحق المدني، أو المسؤول المدني، وتبعاً لذلك، فإن عدم تحويل النيابة العامة، إلى جانب أطراف أخرى، صفة طرف في دعوى الدفع بعدم الدستورية، يشكل مخالفة لما قرره الفقرة الأولى، من الفصل 110¹¹⁰ (133) من الدستور.¹¹¹ ويجدر الذكر، أنه تمت إضافة النيابة العامة، كطرف من أطراف الدعوى، في المذكرة المقدمة من طرف السيد وزير العدل للمجلس الحكومي¹¹²،

إن شرط المصلحة، وأطراف دعوى الدفع بعدم دستورية نص جبائي، يأخذ بعداً أوسعاً من المعنى الذي تأخذه باقي الدفوع، من منطلق حماية المصلحة المحتملة، وليس المصلحة المحققة، أو المباشرة، وهو ما توجه إليه القضاء المصري، في العديد من أحكامه، فقد أكدت المحكمة الدستورية المصرية في حكم لها¹¹³:

" إن شرط المصلحة الشخصية المباشرة، يبتغي أن تفصل المحكمة الدستورية العليا، في الخصومة الدستورية، من جوانبها العملية، وليس من معطياتها النظرية " .

وهو توجه أكدت عليه في حكم آخر، فقد رأت أن شرط المصلحة المباشرة، في إقامة الدعوى دائماً قائم، دون النظر في طرح مسألة خصوصية النزاع الضريبي، في سلامة

¹¹⁰- دستور المملكة المغربية، الفصل 133، الفقرة الأولى:

" تختص المحكمة الدستورية بالنظر في كل دفع متعلق بعدم دستورية قانون، أثير أثناء النظر في قضية، و ذلك إذا دفع أحد الأطراف بأن القانون، الذي سيطبق في النزاع، يمس بالحقوق و بالحريات التي يضمنها الدستور "

¹¹¹- قرار المحكمة الدستورية رقم 18/70 ملف عدد 18/024 صادر يوم، 06/03/2018. منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية، المشار إليه سابقاً.

¹¹²- المذكرة المقدمة من طرف السيد وزير العدل للمجلس الحكومي المنعقد بتاريخ 11 أبريل 2019 والمتعلقة بتقديم مشروع القانون التنظيمي رقم 86.15 المتعلق بتحديد شروط وإجراءات الدفع بعدم دستورية قانون بعد ترتيب آثار قرار المحكمة الدستورية.

¹¹³- قرار المحكمة الدستورية العليا المصرية صادر في شأن القضية رقم 55 لسنة 27 قضائية دستورية، بتاريخ 10 ديسمبر 2006. منشور بالموقع الرسمي للمحكمة العليا المصرية، المشار إليه سابقاً.

النص الضريبي، الذي يخاطب جميع المزمين بأحكامه، سواء نازع إدارة الضرائب أمام المحاكم الإدارية أو لم ينازعها¹¹⁴.

كما كرس الاجتهاد القضائي الإداري الأمر، فاعتبر مجلس الدولة الفرنسي، أن مفهوم القضية الجارية، يجب أن ينطبق حتى على الطعون المرفوعة أمام الإدارة، فالمتقاضي الذي قدم طعنا أمام الإدارة، حتى ولو لم يلجأ بعد إلى القضاء، فإن من حقه الاستفادة من إلغاء المقتضى التشريعي، وهذا المفهوم الواسع للقضايا الجارية، لتشمل أيضا الطعون أمام الإدارة، كرسه المجلس الدستوري بتحويل الاستفادة من الإلغاء لأصحاب هذه الطعون عبر استعماله لتعبير " الضرائب المجادل فيها" بدلا من تعبير " القضايا التي لم تحكم نهائيا". وقد استعمل المجلس الدستوري الفرنسي تعبيراً آخر يؤدي إلى نفس النتيجة، أي اعتبار القضايا الجارية تشمل الإدارة، حيث ورد في القرار 554-2016¹¹⁵، تطبيق الإلغاء انطلاقاً من نشره قراره، على الغرامات التي فرضت على أساس المقتضى الملغى من مدونة الضرائب، قبل تاريخ القرار، أو التي لا زال لم يصدر بشأنها حكم نهائي، أو التي لا زال يمكن تقديم تظلم بشأنها¹¹⁶.

بالنسبة للقضاء الإداري المغربي، فتندرج المنازعات الجبائية في إطار القضاء الشامل، ولكن يمكن رفع الدعوى الجبائية استثناء في شكل دعوى الإلغاء أمام المحاكم الإدارية، فقد أسند القانون رقم 41.90¹¹⁷ المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، اختصاص المحاكم الإدارية في المنازعات الجبائية، فتم النص عليها في المادة الثامنة، من الباب الثاني، من القانون المذكور، ليتم التفصيل فيها في الباب الخامس من نفس القانون، والمعنون باختصاص المحاكم الإدارية فيما يتعلق بالضرائب، تحصيل الديون المستحقة للخزينة والديون التي في

¹¹⁴- قرار المحكمة الدستورية العليا المصرية صادر في شأن القضية رقم 12 لسنة 20 قضائية دستورية، بتاريخ 2 يناير 2011. منشور بالموقع الرسمي للمحكمة العليا المصرية، المشار إليه سابقاً.

115-Décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, concernant M. Gilbert B. [Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger II].

¹¹⁶- للتوسع أكثر :

عبد العزيز النويضي، المحكمة الدستورية و مسألة الدفع بعدم دستورية القوانين، نشر المؤلف، الدار البيضاء- المغرب، طبعة 2019، ص. 204

¹¹⁷ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذه ظهير الشريف رقم 1.91.225 ، صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993).

حكمها، وتتكون المحاكم الإدارية من رئيس، وقضاة، وكتابة الضبط، بالإضافة إلى مفوض ملكي، أو مفوضين ملكيين.

فالمفوض الملكي يتم تشبيهه بالنيابة العامة، وهو ما يجعل الخلط بينهما يقع كثيرا، إلا أن الاختلاف بينهما شاسع بكافة المقاييس، فالنيابة العامة جهاز فريد، ولها صلاحيات كثيرة، من تحريك الدعوى، ومتابعتها، ومراقبة مراكز الاعتقالات احتياطي، والسجون، والتدخل في دعاوى كطرف أصلي، أو منظم...، فتمتاز باختلاف كبير بين المفوض الملكي، وممثل النيابة العامة، فأعمال المفوض الملكي، جميعها ذات صفة قضائية، على عكس أعمال النيابة العامة، كما أن المفوض الملكي، لا يعد طرفا في الدعوى، لا أصليا، ولا منظما، عكس النيابة العامة،¹¹⁸ وهو لا يمثل أحدا، إلا أن خصوصية المفوض الملكي باعتبار دوره المهم في الارتقاء بدولة الحق والقانون، تجعل أنه من الطبيعي أن يثير الدفع بعدم دستورية قانون جبائي، متى تم رفع الدعوى الجبائية أمام المحاكم الإدارية-على غرار النيابة العامة-، سواء في إطار دعوى القضاء الشامل، أو دعوى الإلغاء، وهو ما يتماشى مع الأدوار المناطة للمفوض الملكي.

فإضافة إلى أطراف الدعوى من سلطات عامة، وأطراف الخصومة في الدعوى التي أثير بمناسبة، ذهبت التجارب المقارنة، على أنه يمكن أن تتدخل أطراف أخرى لها مصلحة في الدفع بعدم الدستورية، فقد قبل المجلس الدستوري الفرنسي، تدخلات أطراف أخرى أمامه منذ سنة 2010، باعتبار أن تدخلها مبررا بوجود نزاعات أخرى تعد طرفا فيها، وأثارت فيها سؤال دستورية مقتضيات مشابهة لتلك التي ينظرها المجلس الدستوري، أو يعد المقتضيات المطعون في دستوريته قابل للتطبيق، وبالتالي وجود مصلحة خاصة لها في الدفع، سواء مع أو ضد تلك المقتضيات المجادل فيها، كما سمح أيضا بالاستماع إلى ممثل الطرف المتدخل خلال الجلسة العلنية.

ومنذ يونيو 2011، أكمل المجلس الدستوري الفرنسي نظامه الداخلي، ليفتح صراحة إمكانية تدخلات أشخاص أو مؤسسات، لهم مصلحة خاصة، ليقدموا ملاحظات، وتدخلات،

¹¹⁸- عبد الغني السرار، " المفوض الملكي بالمحاكم الإدارية "، مجلة القانون و الأعمال الدولية، نشر جامعة الحسن الأول، سطات- المغرب، العدد 25، دجنبر 2019، ص.217.

داخل أجل محدد وهو ثلاثة أسابيع، انطلاقاً من إحالة القضية على المجلس، وهو نفس الأجل الممنوح لبقية الأطراف، وتقدر المحكمة بنفسها وجود مصلحة خاصة، لتقرر منح المتدخل هذه الفرصة، وقبول، أو رفض تدخله، فإذا قبل التدخل، فإن مذكرة المتدخل تحال على باقي الأطراف، ويسمح له بالمرافعة الشفوية أمام المجلس، وعادة يسمح بتدخل أطراف لها مصلحة خاصة بالدفع، لأن المقتضى التشريعي يهتما كالجمعيات أو النقابات، ومن الأطراف التي يمكن أن يقبل تدخلها، ما يسمى بأصدقاء المحكمة، وهم أشخاص، أو منظمات، ليست لها علاقة بأطراف الدعوى الأصلية، ولكنها تقترح على المحكمة، تقديم مذكرة، أو معلومات، أو آراء، تساعد على البت في الدعوى.¹¹⁹

فولوج العدالة الدستورية، كضمانة قضائية، للحقوق والحريات الأساسية، يوجب التوسع في أطراف الدعوى الدستورية عموماً، والدفع بعدم دستورية قانون جبائي على وجه الخصوص، وهو ما سارت عليه أغلب التجارب المقارنة، ففي التجربة الإسبانية، يخول الدستور حق الطعن، لحماية الحقوق من قبل أي شخص طبيعي، أو معنوي، له مصلحة مشروعة، وإمكانية الطعن لحماية الحقوق بصفة مساعد الأشخاص المحددة في القرار، أو العمل الذي أدى إلى تقديم الطعن، أو الذين يحملون مصلحة مشروعة في ذلك، ويمكن لأمين المظالم الإسباني إيداع شكوى حماية من جميع أحكام السلطات العامة، باسم فرد أو أفراد، تأثروا على حد زعمهم بالقانون المطعون فيه. وفي النظام الفرنسي، يتمتع أمين المظالم، بصفة أمرة على أي هيئة إدارية، أو حتى على المحاكم للحصول على الوثائق.¹²⁰

أما في روسيا، فينص الدستور، على أنه يحق للمواطنين، اللجوء إلى المحكمة الدستورية، ومن خلال الممارسة أعطت المحكمة الدستورية، تفسيراً واسعاً لكلمة المواطنين لتشمل الأجانب، وعديمي الجنسية، كما عمل النظام الدستوري الشيلي، على إعطاء أحقية إثارة الدفع بعدم دستورية قانون، أمام المحكمة الدستورية، لكل طرف في الإجراءات أمام المحكمة الدستورية، أو الأجهزة، والشخص، أو الأشخاص، الذين يستمدون هذا الحق دستورياً

¹¹⁹- عبد العزيز النويضي، المحكمة الدستورية ومسألة الدفع بعدم دستورية القوانين، مرجع سابق، ص. 190-191

¹²⁰- المصطفى منار، "الولوج الفردي إلى القضاء الدستوري و تعزيز الضمانات الدستورية المتعلقة بالحقوق و الحريات في دستور 2011"، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، العدد 123-122، ماي-غشت، سنة 2015، ص. 285

لتحريك الدفع، والأطراف الأخرى في المراجعة، أو الدعوى، التي تثير مسألة عدم قابلية تطبيق قاعدة قانونية، أو عدم دستورية أمر قضائي.¹²¹

وقد أظهرت المحكمة الدستورية العليا في مصر، موقفها بشكل واضح من شرط المصلحة بخصوص الدفع بعدم دستورية نص جبائي، ففي قرار لها ذهبت فيه إلى أنه، يعد شرط المصلحة متوافراً دوماً في شأن المخاطب بالقانون الضريبي المطعون فيه، ولو لم تتخذ بحقه إجراءات ربط، وتحصيل الضريبة. فالذاتية الفنية الخاصة للنصوص الضريبية، تجعل من الملزم أنه قد يبادر إلى الطعن بعدم دستورية نص تشريعي ضريبي، لم ينفذ بحقه بعد، لكون النص التشريعي الضريبي نافذاً بحق الكافة، وذلك لصدوره تأسيساً على المصلحة المحتملة، لكون مركز الملزم القانوني، سيتأثر منه آجلاً حينما ينفذ، مما ينسجم عنه ذاتية القانون الضريبي لكونه يعد الطاعن بعدم الدستورية، صاحب مصلحة، لمجرد كونه من المخاطبين بنصوص القانون المطعون فيه.¹²²

الفرع الثاني: شرط القرينة الدستورية للقانون الجبائي موضوع الدفع أمام المحكمة الدستورية

من بين شروط إثارة الدفع بعدم دستورية قانون، والتي تم النص عليها في القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية قانون، ألا يكون قد سبق البت بمطابقة المقتضى التشريعي محل الدفع للدستور، ما لم يتم تغيير الأسس التي تم البناء عليها، وهو ما يحمل جانبيين، جانب شكلي، وجانب موضوعي، الأول ما يعرف بمفهوم القرينة الدستورية، بحيث يستثنى من الدفع، كل مقتضى تشريعي سبق أن نظرت المحكمة الدستورية بدستوريته قبل دخوله حيز التنفيذ، على اعتبار أن قراراتها نهائية، وغير قابلة لأي وجه من أوجه الطعن.

بالرجوع إلى الدستور، فإن المشرع استعمل كلمة مقتضى، حيث أن الفصل (134) مائة وأربعة وثلاثون من دستور 2011، نص على أنه:

".... ينسخ كل مقتضى تم التصريح بعدم دستوريته...."

¹²¹ - المرجع نفسه، ص. 285.

¹²² - للمزيد أنظر أمل جبر ناصر، "خصوصية قواعد المرافعات في الطعون الدستورية الضريبية (دراسة مقارنة)"، مجلة القانون للبحوث القانونية، نشر جامعة ذي قار، العراق، العدد 10، سنة 2011.

وهو ما يطرح إشكالا حول الفرق، بين المقتضى التشريعي الذي جاء في القانون المنظم للدفع بعدم دستورية القوانين، والقانون.

وبتتبع النقاش الحاصل حول مفهوم القانون موضوع الدفع، أشار بعض النواب إلى أن النصوص المعنية، تشمل جميع المقتضيات التشريعية، التي تتعلق بالحقوق، أو الحريات، الصادرة من خلال مرحلة ما قبل الدستور، بما فيها ما سبق وأن عرض على المجلس الدستوري، أو الغرفة الدستورية سابقا، وكذا النصوص ذات الطبيعة القانونية، أو بالأحرى التشريعية، ولكنها لم تصدر عن البرلمان، كما هو الشأن بالنسبة للظواهر التي هي من اختصاصات الملك، والتي صدرت بشكل سابق، وباتت تندرج ضمن إحدى مجالات التشريع المختلفة، وقد رأت مجموعة الكونفدرالية الديموقراطية للشغل بمجلس المستشارين، إلى أن حصر مشروع الدفع في مقتضى ذو طابع تشريعي، من شأنه استثناء مجموعة من الظواهر، والمراسيم بقوانين من الدفع بعدم الدستورية، خاصة أن الحقوق، والحريات لا تنظم فقط بالقانون الصادر عن البرلمان، بالإضافة إلى عدم ملائمة التشريعات مع الاتفاقيات الدولية المصادق عليها، بالتالي إمكانية تطبيق قانون مخالف لاتفاقيات مصادق عليها، وهذا مخالف للدستور، الذي جعل الاتفاقيات المصادق عليها، والمنشورة تسمو على التشريعات الوطنية، ورفضت الحكومة هذا التعديل؛ أما قرار المحكمة الدستورية رقم 70/18 فقد تحاشى التطرق للمفهوم، و حسم النقاش الذي أثير رغم أهميته، في تحديد حدود الرقابة اللاحقة ومداها.¹²³

أما بالنسبة لشرط تغير الأسس التي تم بناء عليه الدفع المثار بعدم دستورية قانون، فقد تبنت المحكمة الدستورية في المغرب، نظرية تغير الظروف عند فحصها للمواد (13) الثالث عشر، و(14) الرابع عشر من مشروع القانون التنظيمي رقم 86.15، حيث فسرت كيف أن القوانين التنظيمية المتعلقة بمجلسي البرلمان، هي التي يطبق الدفع في مواجهتها، وأنه، رغم سبق البت في دستوريته، فإن ذلك ممكن في إطار تغير ظروف القانون، أو الواقع.

¹²³ محمد مرحوم، الدفع بعدم دستورية القوانين، "المسار التشريعي المتعثر"، مجلة الإسماعيلية للدراسات القانونية و القضائية، إصدار المكتب الجهوي لنادي قضاة المغرب بالدائرة الاستئنافية لمكناس- المغرب، العدد الأول، فبراير، سنة 2019، ص. 39

وهو ما يعني أنه يمكن الدفع بعدم دستورية قانون عادي، أو تنظيمي، سبق أن صرحت المحكمة الدستورية بدستوريته، وصار متمتعاً بالقرينة الدستورية، وذلك في بعض الحالات، ومنها تغيير النص الدستوري، أو تغيير القانون التنظيمي، أو حصول تغيير الظروف، أو على إثر توصية جهاز دولي من أجهزة الإشراف على اتفاقيات حقوق الإنسان بالمغرب، بتعديل قانون يهتم بحقوق الإنسان.¹²⁴

أما في فرنسا، بالإضافة إلى شرط عدم وجود قرار سابق صادر عن المجلس الدستوري ينص على مطابقة النص المطعون للدستور، إلا إذا تغيرت الظروف، فيجب أن تكون المسألة جديدة وذات الأولوية، وقد حدد المجلس الدستوري في قراره الصادر بتاريخ 3 دجنبر 2009¹²⁵، مفهوم الطابع الجديد للمسألة، حيث بين من جهة، متى يمكن لقاضي التصفية، أن يضع وصف المسألة الجديدة على الدفع المثار أمامه، ومن جهة أخرى بين المسائل التي تعتبر جديدة.¹²⁶

إن الجانب الأول من هذا القرار، يعطينا التعريف الإيجابي للمسألة الجديدة، حيث بين المجلس الدستوري أن المشرع العضوي، وعن طريق اعتماد هذا المعيار، جعل إخطار المجلس الدستوري، لا يكون، إلا بمناسبة النصوص الدستورية التي لم تعرض عليه للفحص من قبل، وسمح لمجلس الدولة، ومحكمة النقض، بتقدير المصلحة الكامنة وراء إخطار المجلس الدستوري، بناء على هذا المعيار، إن هذا المفهوم للمسألة الجديدة، يعتبر مفهوماً غير موضوعي، وواسعاً، ويفتقد إلى الوضوح، لأنه يمكن اعتبار مسألة جديدة، كل مسألة يرى، ويقدر، قاضي التصفية، أن المجلس الدستوري، من المهم أن ينظر- ويفصل في دستوريته، وهنا نأتي إلى تحديد عائق آخر، متعلق بولوج المواطن إلى القضاء الدستوري، يتمثل في ذاتية تحديد الطابع الجديد للمسألة من قبل القاضي.

¹²⁴- عبد العزيز النويضي، المحكمة الدستورية و مسألة الدفع بعدم دستورية القوانين، مرجع سابق، ص. 157
¹²⁵ -Décision n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009, Publié dans le site web officiel du Conseil constitutionnel Français, lien de visite:
<https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2009/2009595DC.htm>

¹²⁶ للمزيد أنظر:

Daniel Gutman, « Regard Sur La Jurisprudence Fiscale Du Conseil Constitutionnel », Pouvoir, Revue Française d'études constitutionnelles Et politique, Editeur Seuil, Paris-France, N151, 2014.

أما الجانب الثاني في هذا القرار فيمكننا من التعريف السلبي للمسألة الجديدة، إذ قضى المجلس الدستوري في هذا الإطار بقوله، أن مسألة الأولوية الدستورية لا يمكن أن تكون جديدة، إلا إذا لم يفحص المجلس الدستوري النص التشريعي محل الدفع من قبل، ولم يصدر بشأنه قرارا بالمطابقة، وهو مفهوم جد واضح للمسألة الجديدة، لاعتماده على الفحص، والتقدير، والطابع التقني، من قبل قضاة التصفية. إلا أنه وفي حال تغير الظروف، يمكن إثارة عدم دستورية نص تشريعي سبق وأن نظر فيه المجلس، ويظهر هذا في الدفع الذي تقدمت به¹²⁷ Marine LE PEN، والمتعلق بنصوص أقر المجلس الدستوري مطابقتها سابقا للدستور، لكن تغير الظروف المحيطة بها، التي مست الحياة السياسية، والتنظيم المؤسسي للدولة، جعلها من جديد، محل دفع بعدم الدستورية، ومن هذا المنطلق تم اعتبار المسألة ذات طابع جديد، ونظر فيها المجلس الدستوري.¹²⁸

تحديد طبيعة التشريع الذي يمكن إثارته في الدفع بعدم دستورية قانون في المغرب، والظروف المتعلقة به، له أثر بالغ على الدفع بعدم دستورية قانون جبائي، خصوصا على الجبايات المحلية¹²⁹. إذا كانت الضريبة المحلية، تعبر عن واجب مالي تفرضه الوحدة الترابية بصفة إلزامية في نطاق الوحدة الإدارية، فإن الرسم المحلي، يعد بمثابة اقتطاع مالي، تجبیه السلطات العامة (الجماعات الترابية) على وجه الإلزام، مقابل خدمة يتم تقديمها للملزم الجبائي، شريطة أن يتناسب مبلغ الرسم مع الخدمة المقدمة.¹³⁰

مرد الإشكال في هذا الأمر، أن بعض هذه الرسوم، قد تصدر بقرارات وليس بمقتضى القوانين المتعلقة بالأمر التي حددت السقف الأعلى والأدنى لهذه الرسوم، كمثال على ذلك،

¹²⁷ -Marthe FatinRouge STEFANINI, le filtrage opéré par le conseil d'état,(rapport de recherche), Aix-Marseille université, France,2013,p.9-10. Disponible aussi sur le site: 'tps://hal.archives-ouvertes.fr.

¹²⁸ محمد بن أعراب و منال بن شناف، " آلية الدفع بعدم دستورية القوانين في الأنظمة الدستورية المقارنة "، مجلة الاجتهاد

القضائي، نشر جامعة محمد خيضر، سكرة- الجزائر، العدد 16، مارس سنة 2018، ص.15

¹²⁹ - فالجبايات المحلية التي يراد بها مجموع الضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الجماعات الترابية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أي تلك التي يرجع حق استخلاصها للجماعات الترابية بواسطة إدارتها الجبائية مباشرة من لدن الملزمين بأدائها، أو تلك المحولة لفائدتها من طرف الدولة.

¹³⁰ - محجوب الدربالي، المنازعات الجبائية المحلية في ضوء المستجدات القضائية و آخر الاجتهادات القضائية، نشر و توزيع EMALIV المغرب، الطبعة الأولى، سنة 2015، ص. 6

فمن صلاحيات مجلس الجهة، كما جاء في القانون التنظيمي رقم 131، 14.111 أنه يحدد سعر الرسوم، والأتاوى، ومختلف الحقوق التي تقبض لفائدة الجهة في حدود النسب المحددة، وعند الاقتضاء، بموجب القوانين، والأنظمة الجاري بها العمل، كما يحدد أجره عن الخدمات المقدمة، ويحدد سعرها، وتبقى لرئيس الجهة اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد سعر الرسوم، والأتاوى، ومختلف الحقوق، وهو نفس ما كرس لمجلس العمالة، ورئيس العمالة بمقتضى القانون التنظيمي رقم 14.112، 132 المتعلق بالعمالات والأقاليم، وأيضاً لمجلس الجماعة، ورئيس الجماعة، بمقتضى القانون التنظيمي رقم 14.11، 133، المتعلق بالجماعات.

كما أن القانون رقم 134، 47.06، المتعلق بجباية الجماعات المحلية في مسطرة تحديد الأسعار، أكد في مادته، 186 على أنه إذا لم يتضمن على أسعار، أو تعويضات ثابتة للرسوم الواردة فيه، فيتم تحديدها بقرار يصدره الأمر بالصرف للجماعة الترابية المعنية بعدمصادقة مجلس الجماعة الترابية، وفي حالة امتناع الأمر بالصرف، أو لم يصدر القرار الذي يحدد أسعار، وتعريفات الرسوم، ونتج عن هذا الامتناع، أو عدم الإصدار، تملص من أحكام القانون رقم، 47.06 المتعلق بجباية الجماعات المحلية، أو ضرر بالمنفعة العامة للجماعة الترابية، يجوز لوزير الداخلية، أو للشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض، بتحديد أسعار تعريفات هذه الرسوم بشكل تلقائي، وذلك بعد إعلام الأمر بالصرف.

و تجب الإشارة أولاً أن المنازعة الجبائية، سواء تعلق الأمر بالرسوم، والضرائب الوطنية أو المحلية، إما تعتبر موضوع دعوى للإلغاء، بمعنى أنها منازعة تتعلق بالمشروعية، وبالتالي فإن فصل القاضي في أمر هذه المشروعية يعتبر حاسماً في جوهر المنازعة، وإما موضوع دعوى القضاء الشامل الذي يبيت في الخلاف نفسه الناشئ بصدق حق، أو وضعية قانونية، اختلت بصدور قرار، ويكون للقاضي إذن، أن يحسم في صميم هذه الوضعية، بإعادتها إلى نصابها، وليس في مجرد مشروعية القرار، والمحاكم الإدارية بالنسبة

131- القانون التنظيمي رقم 14.111 المتعلق بالجهات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.83 بتاريخ 20 رمضان 1436 (7 يوليو

2015)، ج.ر، عدد 6380 بتاريخ 6 شوال 1436 (23 يوليو 2015).

132- القانون التنظيمي رقم 14.112 المتعلق بالعمالات والأقاليم، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.84 بتاريخ 20 رمضان 1436 (7

يوليو 2015)، ج.ر، عدد 6380 بتاريخ 6 شوال 1436 (23 يوليو 2015).

133- القانون التنظيمي رقم 14.113 المتعلق بالجماعات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.85 بتاريخ 20 رمضان 1436 (7 يوليو

2015)، ج.ر، عدد 6380 بتاريخ 6 شوال 1436 (23 يوليو 2015).

134- القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 (

30 نونبر 2007)، ج.ر عدد 5583 بتاريخ 22 ذو القعدة 1428 (03 ديسمبر 2007).

للنزاعات المتعلقة بالرسوم المستحقة للجماعات الترابية، ومجموعاتها، هي صاحبة الاختصاص بالنظر فيها، سواء تمت إحالة النزاع مباشرة أمامها، ويتعلق الأمر بالرسوم التي تعتمد على الإحصاء في التقدير (رسم السكن، رسم الخدمات الجماعية، الرسم المهني)، والرسوم التي تعتمد على الإقرار، أو عن طريق الطعن أمامها، في مقررات اللجان المحلية لتقرير الضرائب.¹³⁵

وهذا ما يطرح التساؤل، حول قابلية هذه القرارات الجبائية، بأن يتم إثارة الدفع بعدم دستوريته، في حالة توجه المزمع إلى القضاء الإداري للطعن فيها، وهنا نقصد أن يتم الدفع بعدم دستورية القرار نفسه، وليس القانون الذي تم بناء القرار عليه، على اعتبار أن بعض الأنظمة المقارنة، نجدها تسمح بالطعن في مختلف القرارات الإدارية، وإثارة الدفع بعدم دستوريته، وأخرى، تحصن هذه القرارات، ولا تسمح بأي طريق من طرق الطعن فيها.

في مصر للمحكمة الدستورية العليا الحق، في التصدي لدستورية القاعدة القانونية، سواء كانت صدرت عن السلطة التشريعية، أو التنفيذية. فقانون المحكمة الدستورية العليا المصرية، أكد على أنه تتولى المحكمة الدستورية العليا، تفسير نصوص القوانين الصادرة من السلطة التشريعية، والقرارات بقوانين الصادرة عن رئيس الجمهورية، وأنه يجوز للمحكمة في جميع الحالات، بأن تقضي بعدم دستورية أي نص، أو لائحة، يعرض عليها بمناسبة ممارسة اختصاصاتها.¹³⁶ ومفهوم اللائحة في القانون المصري، وعلى غرار كل الدول العربية التي تأخذ به، يدخل في إطار التشريع الفرعي، وتكون متنوعة بتنوع الهيئة التي أصدرته، فتارة تكون السلطة التنفيذية الرئيسية، وتارة تكون إدارة من إدارات السلطة التنفيذية، أو إدارة محلية، وما نحو ذلك.

وتجدر الإشارة، إلى أن المنازعات الإدارية وفقا لقانون الدولة المصري رقم 74 لسنة 1972¹³⁷، يجب تحضيرها، وهيئتها من قبل هيئة المفوضين، ومن ثم تودع الهيئة

¹³⁵ المحجوب الدبال، المنازعات الجبائية المحلية، نفس المرجع سابق، ص. 9

¹³⁶ المادتين 26- 27 من القانون رقم 48 لسنة 1979 بإصدار قانون المحكمة الدستورية العليا المصرية المعدل بالقانون رقم 168 لسنة 1998. منشور على الموقع الرسمي للحكومة المصرية، رابط الموقع :

<https://www.egypt.gov.eg/arabic/home.aspx>

¹³⁷ - قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972، منشور على الموقع الرسمي للحكومة المصرية، رابط الموقع :

<https://www.egypt.gov.eg/arabic/home.aspx>

تقريرها التي تحدد فيه الوقائع، والمسائل القانونية التي يثيرها النزاع، وتبدي رأيها فيه مسبقاً، وعرضها بعد إيداع تقريرها على رئيس المحكمة ليحدد للدعوى تاريخاً معيناً للنظر فيها، وبذلك تكون الدعوى مطروحة أمام محكمة القضاء الإداري، ورغم أن هيئة المحلفين لا تعد جهة قضائية، فلا تعد أثناء تحضيرها معروضة على القضاء للفصل فيه، فإذا دفع أحد الأطراف أمام محكمة القضاء الإداري، أو العليا، بعدم دستورية قانون، أو نظام واجب التطبيق، ورأت المحكمة جدية ذلك، فعليها أن توقف النظر بالدعوى، وتحيل الدعوى مباشرة إلى المحكمة الدستورية، حيث أجاز المشرع المصري إثارة الدفع بعدم الدستورية في أي حال تكون عليها الدعوى، وأمام أي محكمة تغليباً للشرعية.¹³⁸

كما أن الدستور الفرنسي، كان قد أخذ عليه في السابق، أنه لا يقر للأفراد بحق الطعن أمام المجلس الدستوري، غير أنه بعد صدور التعديل الدستوري الأخير لسنة 2008، تم حسم الجدل، وأتاح للمتقاضين التقدم بطلب خطي أمام أي مرجع قانوني، مدني، أو جنائي، أو إداري، يرفعون فيه اعتراضهم على دستورية أي نص قانوني تجري محاكمتهم على أساسه، في إطار الإجراء القضائي المتعلق بالمسألة ذات الأولوية الدستورية، كما تطرقنا إليها سابقاً.

أما المشرع الأردني، عمد إلى إصدار العديد من القوانين التي تحصن بعض القرارات الإدارية من الطعن بأي طريقة كانت، كقانون المطبوعات رقم 33، المعدل بالقانون المؤقت لسنة 1988، وقانون الأحزاب 15 لسنة 1955، وقانون نقابة الأطباء رقم 13، لسنة 197،¹³⁹ وهو ما يعني بديهياً عدم القدرة أصلاً على إثارة الدفع بعدم دستورتها.

أما في الكويت، فقد أثير جدل حول اختصاص المحكمة الدستورية، في النظر بمدى دستورية اللوائح، على اعتبار أن هذا الأمر، من اختصاص المحكمة الإدارية، وتدخل في اختصاص دائرة المحكمة الكلية تنظر في المنازعات الإدارية، ولها اختصاص حصري في الفصل في المنازعات، والطلبات حول مسائل معينة، ولها ولاية قضاء الإلغاء، والطعن

¹³⁸ - محمد يوسف الحسين و مخلد توفيق مساوش، " المنازعات الإدارية أمام المحكمة الدستورية العليا "، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، سوريا، المجلد 37، العدد 6، ص. 13.
¹³⁹ - للمزيد انظر فتحي توفيق الفاعوري و نصر أبو عليم، " دستورية القوانين التي تحصن القرارات الإدارية "، مجلة كلية الحقوق لجامعة النهدين، العراق، المجلد 19، العدد 2، سنة 2017.

والنظر، في شرعية القرارات الإدارية التنظيمية، والفردية، وقد نظرت المحكمة الدستورية في الأمر، وأكدت على التسوية بين القانون، واللائحة في مجال الرقابة الدستورية، وعللت ذلك بقولها، أن رقابة دستورية التشريعات تستهدف صون الدستور، وحمايته، من الخروج على أحكامه، باعتبار أن نصوصه تمثل دائماً القواعد، والأصول التي يقوم عليها نظام الحكم، ولها مقام الصدارة بين قواعد النظام العام التي ينبغي التزامها، ومراعاتها، وإهدار ما يخالفها من التشريعات على أساس سيادة الدستور، وسموه على سائر القوانين، وهذه الغاية لا تتحقق إلا إذا امتدت رقابة المحكمة الدستورية على كافة التشريعات، الأصلية منها، أو الفرعية، كاللوائح، لأن مظنة خروجها على أحكام الدستور، قائمة بالنسبة للتشريعات العادية، إذ أن الأمر في كل الحالات، يتصل بمدى موافقة التشريع – أي كانت درجته – لأحكام الدستور، سواء كان ذلك في مجال علاقته بالقانون، أو في مجال علاقته بالدستور.¹⁴⁰

كما وضحت المحكمة الدستورية الكويتية في حكم لها سنة 2008، أن اختصاص المحكمة، يتعلق بالفصل في دستورية القوانين، واللوائح، متى كان أساس الطعن مخالفة نص دستوري قائم، أو خروج على روح ذلك النص، ومقتضاه، وانحصار اختصاصها، عن الفصل في مشروعية اللوائح، وما إذا كانت تتعارض مع نص تشريعي قائم.¹⁴¹

فالرقابة على دستورية اللوائح، تكون ببحث مطابقتها للدستور وليس للقانون، ذلك أن الرقابة الدستورية، تعتمد على بحث مطابقة النص القانوني للدستور، أما رقابة مطابقة اللائحة، فإن المحكمة تراقب دستورية جميع ما يطلق عليه لفظ لائحة، بما في ذلك اللوائح التنفيذية والقرارات الإدارية، ما دام أن الدفع بعدم الدستورية، أمام محاكم الموضوع التي تقرر جدية الدفع أو عدمه، فهو من اختصاص المحاكم العادية، لأنها رقابة مشروعية، وليس رقابة دستورية، ولأن رقابة المحاكم الإدارية لهذه اللوائح غير التشريعية، هي رقابة محددة المدة،

¹⁴⁰ - حكم المحكمة الدستورية الكويتية الصادر في القضية رقم 1/1979 بتاريخ 12/5/1979. منشور على المجلد الإداري، المبادئ القانونية التي أقرتها محكمة التمييز خلال أربعين عاماً، الفترة من 1/10/1972 حتى 31/12/2011، نشر وزارة العدل الكويتية، أكتوبر سنة 2016.

¹⁴¹ - الطعن الصادر عن المحكمة الدستورية الكويتية رقم 187/2007 إداري جلسة 18/3/2008، منشور على المجلد الإداري، المبادئ القانونية التي قررتها محكمة التمييز خلال أربعين عاماً، الفترة من 1/10/1972 حتى 31/12/2011، نشر وزارة العدل الكويتية، أكتوبر سنة 2016.

إذ تتحصن اللائحة في القانون المصري بعد 60 يوما دون طعن عليها، وكل ما يملكه مجلس الدولة المصري هو التعويض، أو إلغاء القرارات الفردية الصادرة تطبيقاً لهذه اللائحة، وذلك أيضاً خلال مدة محدودة، تتحصن بعدها هذه القرارات الفردية بمرورها، أما الرقابة الدستورية فإنها تؤدي إلى إلغاء اللائحة المخالفة للدستور نهائياً، فلا تصدر قرارات فردية استناداً إليها، ومن ثم يكون تحصين اللوائح بتلك التي لها قوة القانون فقط، مخالف لنص الدستور الذي أريد به حسم ما سبق.¹⁴²

أما المغرب فقد أكد الدستور في الفصل 118، على أن حق التقاضي مضمون لكل شخص للدفاع عن حقوقه، ومصالحه، التي يحميها القانون، وكل قرار اتخذ في المجال الإداري، سواء كان تنظيمياً، أو فردياً، يمكن الطعن فيه أمام الهيئة القضائية الإدارية المختصة، وإذا كان الأصل العام أن هذه القرارات الجبائية المختلفة تخضع لرقابة القضاء الإداري، وفي غياب أي تحديد لمفهوم القانون والتشريع، وأيضاً في انتظار خروج القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بدستورية القوانين، فسيبقى الأمر رهين بممارسات محاكم الموضوع بالدرجة الأولى، التي خول لها مراقبة شروط الدفع بعدم دستورية قانون، وأعمال واجتهادات المحكمة الدستورية بالدرجة الثانية.

المطلب الثاني: الشروط الموضوعية لقبول الدفع بعدم دستورية نص جبائي

بخصوص هذه الشروط سنقف عند شرطين أساسيين، إرتباط موضوع الدفع بعدم دستورية نص جبائي بالدعوى الأصلية (الفرع الأول)، وشرط جدية الدفع وعلاقته بنظام التصفية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إرتباط موضوع الدفع بعدم دستورية نص جبائي بالدعوى الأصلية

من بين الشروط الموضوعية التي جاء بها القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية قانون، أن تتضمن مذكرة الدفع، موضوع الدفع بعدم الدستورية، الذي يعتبره صاحب الدفع

¹⁴²- للمزيد أنظر سعد ممدوح الشمري، "أثر حكم المحكمة الدستورية: دراسة مقارنة، مصر وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية"، مجلة روح القوانين، إصدار كلية الحقوق، طنطا- جمهورية مصر العربية، العدد 75، سنة 2018.

أنه يمس بحق من الحقوق، أو بحرية من الحريات التي يتضمنها الدستور، وأن تتضمن المذكرة بياناً لأوجه الخرق، أو الانتهاكات، أو الحرمان من الحق، أو الحرية، وأن يكون موضوع الدفع هو الذي تم تطبيقه، أو يراد تطبيقه من لدن المحكمة، وهي شروط تنصب أساساً على ارتباط موضوع الدفع بعدم الدستورية بالقانون.

اعتبرت المحكمة الدستورية في قرارها رقم 70/2018، أن إدراج شرط المقتضى التشريعي، والحقوق، والحريات، ضمن الشروط التي يجب أن تتضمنها مذكرة الدفع بعدم دستورية قانون، يعد توسعاً في الشروط الواجب التحقق منها من قبل القاضي المثار أمامه الدفع، إذ أن الحسم في الطبيعة التشريعية للمقتضى القانوني المعني، وتحديد قائمة الحقوق، والحريات، المضمنة دستورياً، يعد من الاختصاصات التي تنفرد بها المحكمة الدستورية، وهو ما أدى إلى تعديل هذه الفقرة، بالنص فقط على أن تتضمن المذكرة المقتضى التشريعي موضوع الدفع، كما جاء في مذكرة مشروع القانون التنظيمي رقم 86.15، المتعلق بتحديد شروط وإجراءات الدفع بعدم دستورية قانون، بعد ترتيب آثار المحكمة الدستورية المقدمة إلى مجلس الحكومة المنعقد في 11 أبريل 2019.

وهنا يخرج عن دائرة الدفع بعدم الدستورية، القوانين التنظيمية، بالنظر إلى الإحالة الوجوبية لهذه القوانين على المحكمة الدستورية، قبل إصدار الأمر بتنفيذها، تطبيقاً لمقتضيات الفصل 132 من الدستور، بالإضافة إلى أن هذه القوانين تشكل في مضمونها، جزءاً مندمجاً من المبادئ المرجعية للمراقبة الدستورية، ولذلك، فلا مجال للدفع المقدم ضد القانون التنظيمي رقم 130.13، وأيضاً المقتضيات الضريبية المدرجة بقوانين المالية السنوية، أو بقوانين المالية التعديلية، متى سبق إحالتها في إطار الاختصاص الاستشاري¹⁴³ للمحكمة الدستورية للبت في مطابقتها للدستور.¹⁴⁴

¹⁴³ ينص الفصل 132 في فقرته الثالثة

- يمكن للملك، وكذا لكل من رئيس الحكومة، أو رئيس مجلس النواب، أو رئيس مجلس المستشارين، أو خمس أعضاء مجلس النواب، أو أربعين عضواً من أعضاء مجلس المستشارين، أن يحيلوا القوانين، قبل إصدار الأمر بتنفيذها، إلى المحكمة الدستورية، لتبت في مطابقتها للدستور.

144- يوسف أمهيما، " خصوصية الدفع بعدم دستورية نص ضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية "، العدد 14-13، نونبر- فبراير، سنة 2017، ص. 311

غير أنه هناك ضوابط على الرقابة الدستورية بصفة عامة، وخصوصا بالنسبة للقضاء الدستوري، وهو بصدد ممارسة اختصاصه على دستورية القوانين، والأنظمة، فيما يتصل بالتشريع، فالأصل في التشريع توافقه مع الدستور، وعدم امتداد الرقابة على دستورية القوانين، إلى ملائمة التشريع في أهدافه وبواعث الأعمال السياسية، إذ يفترض في التشريع أنه صدر موافقا لنصوص الدستور، فإن القضاء الدستوري لا يتعرض للمسألة الدستورية إلا إذا وجدت ضرورة قصوى تبرر تدخله، وبالتالي، فإنه لا يتعرض لفحص دستورية القانون، إلا إذا كان ذلك ضروريا في الفصل في الخصومة الأصلية، وكان التعارض بين التشريع المطعون فيه، والدستور، ينعلم التوفيق بينهما، كما أن هناك شبه إجماع، على أن الرقابة التي يمارسها القضاء الدستوري، هي رقابة فنية، ذات طابع قانوني مجرد، تقتصر على المسائل الدستورية، وذلك في إطار الدستور، ولا تمتد، إلى ما يدخل في الاختصاص التقديري للسلطة المختصة في التشريع، وبواعث إصداره، وضرورته، باعتبار أن هذه الأمور، من العناصر السياسية التشريعية، التي يمتنع على جهات الرقابة التدخل فيها، فلا يجوز للقضاء الدستوري، أن ينظر ما وراء النص من بواعث مشروعة، أو غير مشروعة تكون قد دفعت تلك السلطة المختصة بالتشريع، إلى سن ذلك التشريع.¹⁴⁵

وعليه، يمكن القول أن جميع المقتضيات التشريعية المنصوص عليها في القوانين ذات الطبيعة الجبائية، تكون مجالا لإثارة الدفع بعيب عدم الدستورية، على أن يكون ذلك المقتضى التشريعي المطعون فيه، ذات صلة بالنزاع المطروح في الدعوى الموضوعية أمام المحاكم الإدارية، أو الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، كأن يكون من بين المقتضيات المنظمة لإجراءات فرض الضريبة، وتصحيح وعائها، أو في حالة المنازعة في إجراءات التحصيل، و من آثار الفصل في دستوريته، أن ينعكس على الدعوى الموضوعية.¹⁴⁶

غير أن نطاق دعوى الدفع بعدم دستورية قانون، لا ينحصر فقط في النصوص القانونية التي دفع الخصم أمام محكمة الموضوع بعدم دستوريته، وفي حدود ما صرحت به تلك المحكمة، بعد تقديرها جدية الدفع، بل يتسع نطاقها في النصوص الدستورية الأخرى، التي

¹⁴⁵ عصام علي الديس، "رقابة دستورية الأنظمة المستقلة: دراسة مقارنة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 24، سنة 2010.

¹⁴⁶ يوسف أمهيما، "خصوصية الدفع بعدم دستورية نص جبائي"، مرجع سابق، ص. 311.

أصاب المدعي ضررا جراء تطبيقها عليه، أو التي ستطبق عليه، ولو لم يتضمنها الدفع بعدم الدستورية، إذا كان فصلها عن النصوص التي اشتمل عليها الدفع متعذرا، وكان ضمها كافلا لما توخاه المدعي بدعواه، بعدم دستورية قانون، فنطاق الدعوى لا يقتصر على النص المطعون بعدم دستوريته، بل يمتد إلى أصل القاعدة التي تفرع عليها النص.¹⁴⁷

و تجدر الإشارة إلى أن النظام القضائي الدستوري الفرنسي، يسمح بالدفع بعدم دستورية قانون جزائي، في حالة إخلاله بالحقوق، والحريات، المنصوص عليها دستوريا، وحتى، في حالة عدم توافقه مع المعايير الدولية، إذ أن دستور فرنسا ومن خلال فقرته 55 جعل من المعاهدات، والاتفاقيات لدولية، التي وقعت عليها فرنسا تسمو و تعلو عن القوانين.¹⁴⁸

كما تملك المحكمة الدستورية في مصر، الحق في التصدي لدستورية القاعدة القانونية، لكي تعلن أنها موافقة للدستور، أو مخالفة له، وقد نص قانون المحكمة الدستورية العليا، الذي أعطاهم هذا الحق في جميع الحالات، أن تقضي بعدم دستورية نص يتصل بالنزاع المطروح عليها رغم عدم إثارته من طرف المدعي بعدم الدستورية، وقد أعملت المحكمة الدستورية العليا حالة التصدي، ووضحت شروط تطبيقها.

ففي قرار لها، قالت المحكمة العليا الدستورية المصرية، أن قضاة المحكمة في شأن المادة (27) السابع والعشرون من قانونها، التي تخولها الحكم بعدم دستورية قانون، أو لائحة، يعرض عليها بمناسبة ممارسة اختصاصها، ويتصل بالنزاع المعروض عليها، مؤداه أن مناط اختصاصها، يفترض وجود خصومة أصلية، تطرح وفقا للأوضاع المنصوص عليها في قانون إنشائها، وأن هناك علاقة منطقية تقوم بين هذه الخصومة، وما يثار عرضا من تعلق الفصل في دستورية بعض النصوص القانونية بها، ومن تم تكون الخصومة الأصلية، هي المقصودة بالتداعي أصلا، والفصل في دستورية النصوص القانونية التي تتدخل بها عرضا، مبلورا الخصومة التي تدور عليها الخصومة الأصلية وجودا، وعدما، فلا تنحل إلا معها، وهو ما جرى عليه في هذه المحكمة، التي تقوم عليها الخصومة الفرعية إلا بقدر

¹⁴⁷ محمد يوسف الحسين و مخلد توفيق مساوش، "المنازعات الإدارية أمام المحكمة الدستورية العليا"، مرجع سابق، ص. 111
¹⁴⁸ Emmanuel De Coury chanel, " les limites législatif en Matière fiscale ", Revue Internationale de Droit Comparé, Edité par la Société De législation Comparée, France, 2006, P. 646

اتصالها بالخصومة الأصلية، أيا كان موضعها، وأطرافها، إنما مؤداه، أن مباشرة هذه المحكمة اختصاصاتها المنصوص عليها في المادة 27 من قانونها، تطلب توفر 3 شروط حددتها المحكمة الدستورية بنفسها في هذا القرار، لكي تمارس حقها في التصدي، وهي: استيفاء الخصومة الأصلية لشرائط قبولها، اتصال بعض النصوص القانونية عرضا بها، وتأثير الفصل في دستوريته في محصلتها النهائية.¹⁴⁹

فإذا كان مشروع القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية قانون، يتطلب صراحة وجود علاقة بين القانون المطعون في دستوريته، وموضوع دعوى الدستورية، فإنه في مجال القواعد الضريبية، يجب ألا يتقيد القضاء الدستوري، بمطالب الخاضع للضريبة، أو الإدارة الضريبية، وإنما يجب أن يطال اختصاصه، جميع العيوب الدستورية، التي من الممكن أن يقف عليها القاضي الدستوري، وأن لا يكتفي بالرقابة الشكلية لقواعد القانون الجبائي، وإنما يحق له مناقشة الأسس الموضوعية، التي فرضت على إثرها الضريبة، تحقيقا للشرعية الضريبية، وهو ما نهجته المحكمة الدستورية العليا المصرية، التي أكدت بأن رقابتها لدستورية النصوص، لا تقف عند حد النص الدستوري، الذي نسب إلى النص التشريعي المطعون في مخالفته، بل إنها تحيل بصرها إلى النصوص الدستورية جميعها، على ضوء النظرة المتكاملة لأحكامها، لتحديد على ضوءها مدى توافق ذلك النص، أو تعارضه، مع أحكام الدستور مجتمعة.¹⁵⁰

الفرع الثاني: شرط جدية الدفع بعدم دستورية نص جبائي وعلاقته بنظام التصفية

لقد أناط مشروع القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية القوانين، في المادة (11) الحادي عشر منه، مراقبة شروط الدفع بعدم دستورية قانون عند إثارته، لهيئة يعينها الرئيس الأول لمحكمة النقض، وتتأكد من طابع الجدية فيه، وهو ما يعرف بنظام التصفية، إذ كانت الخيارات المطروحة لهذا النظام لا تتعدى ثلاث خيارات، الأول يقوم على أساس إحالة

¹⁴⁹- أمل جابر ناصر، "خصوصية قواعد المرافعات في الطعون الضريبية (دراسة مقارنة)"، مرجع سابق، ص. 11.
¹⁵⁰- يوسف أمهيمار، "خصوصية الدفع بعدم دستورية نص جبائي"، مرجع سابق، ص 312.

الدفع بعدم الدستورية، من محكمة الموضوع إلى المحكمة الدستورية، بعد تأكد محكمة الموضوع الذي أثير أمامها الدفع من توفر شروطه ومن جديته، وبعد إيقافها البت في النزاع المعروض عليها. الخيار الثاني مفاده أن محكمة الموضوع، التي أثير أمامها الدفع بعد تأكدها من استيفائه لشروطه، تحدد لصاحبه بموجب مقرر غير قابل للطعن، أجلا يبتدئ من تاريخ صدوره لتقديم دفعه أمام المحكمة الدستورية، وإذا لم يقدم الدفع داخل الأجل المذكور، اعتبر الدفع كأنه لم يكن. والخيار الأخير يقوم على أساس إحالة الدفع بعدم الدستورية من محكمة الموضوع بعد التأكد من شروطه، إلى محكمة النقض كجهة للتصفية، لتتأكد هذه الأخيرة من توفر الشروط، وأيضا من جدية الدفع، ويبقى لها الحق في قبول الدفع وإحالته إلى المحكمة الدستورية، أو عدم قبوله¹⁵¹، وهذا الخيار الثالث هو ما تم الأخذ به.

وقد علقت المحكمة الدستورية على نظام التصفية المزدوج هذا بأنه غير دستوري من جهتين، من جهة أولى اعتبار أن البت في الطبيعة التشريعية للمقتضيات القانونية موضوع الدفع، وتحديد ما هو مندرج في الحقوق، والحريات، المضمنة دستوريا، يعد توسعا في الشروط الواجب التحقق منها من قبل القاضي المثار أمامه الدفع بمناسبة قضية معروضة عليه، ومن شأنه تحويل مرحلة التصفية هذه، للقاضي المثار أمامه الدفع، إلى مراقب أولي للدستور، إذ أن الحسم في الطبيعة التشريعية للمقتضى القانوني المعني، وتحديد قائمة الحقوق، والحريات المضمنة دستوريا، يعد من الاختصاصات التي تنفرد المحكمة الدستورية بممارستها، ومن جهة ثانية، فإن تقدير الجدية الموكلة للهيئة المحدثّة بمحكمة النقض، يحول الهيئة المذكورة إلى مراقب سلبي للدستور، بالنظر لصعوبة تحديد العناصر المشكلة للجدية، وارتباط تقديرها بالموضوع وليس الشكل. لهذا فإن نظام التصفية كما تم تبينه يؤدي إلى عدم مركزة المراقبة الدستورية، وانتقاص استئثار المحكمة الدستورية بصلاحيّة المراقبة البعدية للدستور، وحرمانها من ممارسة اختصاصها كاملا، عبر دفعها

¹⁵¹ - المذكرة المقدمة من طرف السيد وزير العدل للمجلس الحكومي المنعقد بتاريخ 11 أبريل 2019 والمتعلقة بتقديم مشروع القانون التنظيمي رقم 86.15 المتعلق بتحديد شروط وإجراءات الدفع بعدم دستورية قانون بعد ترتيب آثار قرار المحكمة الدستورية.

لمباشرة النظر في موضوع الدفوع المقبولة، دون رقابة شكلية عنها.¹⁵² وهو ما أدى إلى إلغاء دور محكمة النقض كجهة للتصفية، وأصبحت محاكم الموضوع تبت في شروط مذكرة الدفع، وترفع الأمر مباشرة إلى المحكمة الدستورية في حالة استفاء شروطه، كما جاء في مذكرة تقديم مشروع القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية قانون، بعد ترتيب آثار المحكمة الدستورية، والمقدمة من طرف وزير العدل، للمجلس الحكومي، الذي انعقد في 11 أبريل سنة 2019.

بالنسبة لإحالة الدفع بعدم دستورية قانون جبائي، إلى المحكمة الدستورية للبت فيه، يجب أن يكون موضوع الدفع يتسم بالجدية، ويعتبر شرط الجدية في حقيقته، شرطاً مألوفاً لدى القضاء الإداري المغربي بخصوص المادة الجبائية، فقد أخذ القضاء المستعجل بشرط الجدية، للاستجابة للطلبات الوقتية، وعمل على تطبيق هذا المفهوم في الحالة التي ينازع فيها الملزم في صفته كملزم، مثل الدفع بعدم الخضوع للضريبة أصلاً، أو حالة المنازعة في قانونية الضريبة، كأن يخضع الملزم للضريبة وهو معفي منها بمقتضى القانون، أو في حالة عدم احترام فرض الضريبة وفق القواعد المسطرية المحددة لها، فالجدية في الدفع بعدم دستورية قانون، أو مقتضى تشريعي، هي تلك الأسباب القانونية، التي يدفع بها الطالب أن قانون، أو مقتضى تشريعي، يكون مخاطباً بأحكامه أمام قاضي الموضوع، يتعارض مع الحقوق، والحريات التي يكفلها الدستور، غير أن معايير استخلاص شرط الجدية يتسم بالصعوبة، لتعلقه بأسباب موضوعية لها ارتباط بطبجهر النزاع.¹⁵³

و قد عرف المجلس الأعلى للغرفة الإدارية بالمغرب، المقصود بالمنازعة الجدية، كونها منازعة الملزم في صفته كخاضع للضريبة، أو في قانون تأسيس، وفرض تلك الضريبة، أو الرسم¹⁵⁴، وقد جاء قرار الغرفة الإدارية،¹⁵⁵ وهي ترد على الوسيلة المتعلقة بجدية النزاع، المستند من إجراء خبرة في موضوع النزاع:

¹⁵² - قرار المحكمة الدستورية رقم 70 / 2018، المتعلق بالقانون التنظيمي رقم 86.15 المتعلق بتحديد شروط وإجراءات الدفع بعدم دستورية قانون، مشار إليه سابقاً.

¹⁵³ - يوسف أمهيمار، خصوصية الدفع بعدم دستورية نص صريبي، مرجع سابق، ص. 316

¹⁵⁴ - المحجوب الدريالي، المنازعات الجبائية المحلية في ضوء المستجدات القضائية و آخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق، ص. 117.

" لكن حيث أن الاجتهاد القضائي الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ،
قد استقر على أن جدية المنازعة، تتجلى إما في منازعة الملزم في وضعيته
كخاضع للضريبة، أو قانونية تأسيس، وفرض تلك الضريبة، وأنه بالرجوع إلى
ظاهر أوراق الملف، يتبين أن المستأنفة، تستكثر تقديرات الإدارة الجبائية
المطالب بها، ولا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة، أو في
مسطرة فرضها، وكان ما أثير بدون أساس"

و في قرار آخر للغرفة الإدارية¹⁵⁶، اشترطت عنصر الجدية في المنازعة، لقبول طلب
إيقاف التنفيذ، إذ جاء في حيثيات القرار:

" و تبعا لطبيعة الإجراء المتعلق بإيقاف التنفيذ، والذي يعتمد بالدرجة الأولى على
توفر عنصر الجدية، فقد قرر المجلس الأعلى في ظروف النزاع، وملاساته، أن
هناك ما يبرر طلب إيقاف التنفيذ "

وقد حاولت بعض الكتابات إيجاد حالات تعكس جدية المنازعات الجبائية، خصوصا تلك
التي تبرر طلبات إيقاف تنفيذ الدين الضريبي، والتي تبنتها المحاكم الإدارية، وهي حالة
تمسك المدين بتقادم مسقط للمديونية، إما في التصفية، أو الإصدار، أو التحصيل، صدور
حكم أول يعلن إلغاء الدين، ولو لم يصبح نهائيا بسبب الطعن، مباشرة إجراءات التحصيل
حتى قبل حلول تاريخ الاستحقاق، ولكن رغم ذلك، يمكن القول أن قاضي المستعجلات، في
استنباط عنصر الجدية، يقوم بعملية قياس تقديرية، لمدى ورود احتمالا لجدية للاستجابة
لدعوى الموضوع.

¹⁵⁵ - قرار الغرفة الإدارية عدد 10 بتاريخ 2002/1/3، ملف إداري عدد 1528، صادر بتاريخ 2001/04/15، أورده محمد قصري،
المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 62، 2005، ص 158.
¹⁵⁶ - قرار الغرفة الإدارية عدد 957 في الملف رقم 791، 98/1/5، أورده عثمان الحادك، المنازعة الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة،
أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، 2003، ص 179.

إلا أن جانباً من الفقه يعيب على المقررات الاستعجالية، عدم اعتماد عنصر جدية دعوى الموضوع في التعليقات، وهو ما ينتج عنه حرمان أطراف المنازعة، من فهم الحثثات، واستيعاب القواعد التي أفضت إلى نتيجة المقرر القضائي، ومن جهة أخرى ربط الفقه بين شرط الجدبة، واحتمال وجود الحق المدعي به، إذ يكفي لنشأة الدعوى المستعجلة، أن يكون احتمال لوجود هذا الحق، فإذا لم يوجد هذا الاحتمال، وجب على قاض المستعجلات رفض الدعوى، وهذا الاحتمال يجب أن يتوافر فيه شرطان، وهما:

■ وجود قاعدة قانونية تحمي حقاً، مما يطلب المدعي حمايته بالدعوى الموضوعية التي غالباً ما ترفع الدعوى لخدمتها.

■ يجب أن تعطي وقائع القضية احتمالاً بوجود الحق محل حماية الموضوع من الناحية الموضوعية، لأن المدعي لا يحتج عليه بإثبات الواقعة القانونية سبب الحق، بل يكفي أن يبين من الوقائع ما من شأنه أن يعطي احتمالاً لوجود هذا الحق.¹⁵⁷

إن عدم وجود معايير دقيقة لاستخلاص مدى جدية إثارة الدفع بعدم دستورية قانون ما، ونظراً لطابع خصوصية المقتضى التشريعي الجبائي، قد يشكل عقبة مهمة أمام ولوج الملزم للعدالة الدستورية، على اعتبار أن هذا الشرط في التجربة الفرنسية أصبح المحدد والفاصل لإحالة الدفع من عدمه إلى المجلس الدستوري، إذ أن فرنسا تأخذ باختيار التصفية أمام محاكم الموضوع أولاً، وترتبط نسبة 80 في المائة من قرارات عدم الإحالة بهذا الشرط الأخير.

في إطار الجلسة المنعقدة من قبل لجنة القوانين للجمعية العامة بتاريخ 21 نوفمبر 2012، صرح كل من جون مارك سوف، وبرنارد ستين، بوصفهما نائب رئيس مجلس الدولة، ورئيس قسم المنازعات بمجلس الدولة على التوالي، بأن الطابع الجدي لمسألة الأولوية الدستورية، يعتبر من أهم الشروط التي تركز عليها الجهات القضائية العليا، وأن مجلس الدولة في إطار عمله، يقرر جدية المسألة الدستورية المثارة أمامه، إذا كانت طبيعتها تولد

¹⁵⁷ رشيدة عدي، "إيقاف تنفيذ الديون الضريبية بين إرادة المشرع و الإجتهد القضائي"، سلسلة الأبحاث الجامعية و الأكاديمية، مجلة القانون و الأعمال، نشر جامعة الحسن الأول، سطات- المغرب، العدد الأول، 2017.

شكا جديا، وعليه وبهدف التأكد من الطابع الجدي لمسألة الأولوية الدستورية، لم يتردد مجلس الدولة في الرجوع إلى اجتهادات المجلس الدستوري، والعمل وفق منطقته.¹⁵⁸

فعدم تحديد معايير دقيقة ومضبوطة لجدية الدفع المثار أمام القضاء الدستوري، هو التوجه الذي سارت عليه معظم التجارب المقارنة، كالنظام الفرنسي، والمصري، لم تضع معيارا حاسما حول جدية الدفع، وتركت الأمر لمحاكم الموضوع تفصل فيه، بحكم يجوز أن يكون محلا للطعن استقلالا أمام المحكمة الأعلى، كما رأى جانب من الفقه الدستوري، أن بيان جدية الدفع بعدم الدستورية، يقصد بها أمران: الأول أن يكون الفصل في المسألة الدستورية لازما للفصل في الدعوى الموضوعية، والثاني ضرورة قيام شك حول دستورية النصوص المدفوع بعدم دستوريته، بمعنى أن مطابقة تلك النصوص للدستور تحتمل اختلافات في وجهات النظر، وذلك لاستبعاد الدفع التي ترمي إلى التسويف وإطالة النزاع، ولعدم إقبال كاهل المحكمة الدستورية بدفع لا طائل من ورائها. كما اعتبر بعض الفقه أنه يستفاد من معنى الجدية، أنها تنتهي إلى استبعاد الدفع الكيدية الواضحة، والتي لا يقصد منها غير تعطيل الدعوى، وكذلك الدفع غير المؤثرة في الفصل في الدعوى، كأن يتعلق الدفع بنص لا ينطبق على الواقعة محل النزاع، حتى وإن في ذات القانون.¹⁵⁹

وعليه، يمكن القول بأن محاكم الموضوع المثار أمامها الدفع بعدم دستورية قانون، ولتصفية الدفوعات المثارة، وخصوصا المتعلقة بالدفع بعدم دستورية نص جبائي، وفي غياب المعايير الواضحة لمفهوم الجدية، يمكنها الاستئناس باجتهادات القضاء الإداري، رغم أن الجدية في المنازعات الضريبية هي مسألة واقع ينفرد بها قاضي الأمور المستعجلة، بينما دعوى الدفع بعدم الدستورية تعتبر مسألة قانون، إذ يمكن لقاضي الموضوع استخلاص عناصر الجدية من تفحص ظاهر المعطيات القانونية المشوبة بعدم الدستورية، وأسباب مخالفة المقتضى القانوني للحريات والحقوق التي يضمنها الدستور للخاضع للضريبة، أو المدين بها، وأيضا بالرقابة الشكلية لمذكرة الدفع إذا كانت تتضمن المقتضى الدستوري الذي يدعي أحد أطراف الدعوى بعدم دستوريته.

¹⁵⁸ محمد بن أعراب، منال بن شناف، آلية الدفع بعدم دستورية القوانين في الأنظمة الدستورية المقارنة، مرجع سابق، ص. 15
¹⁵⁹ يوسف أدريدو، "نظام تصفية طلبات الدفع بعدم الدستورية في القانون المغربي"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 139-138، يناير- أبريل، 2018.

المبحث الثاني: آفاق الدفع بعدم الدستورية في المادة الجبائية

يبقى من أهم آفاق الدفع بعدم دستورية قانون جبائي، أنه يشكل فرصة سانحة لتنقية القوانين الجبائية من العيوب التي تشملها من طرف المكلف بنفسه بطريقة غير مباشرة، باعتبار أن قرارات، وأحكام القضاء الدستوري، لها حجية تلغي معها النص القانوني بصفة كاملة، وقد تمتد آثار هذا الإلغاء حتى إلى الماضي، كما أن الدفع بعدم دستورية نص جبائي، يعتبر من الضمانات التي تعطى للمكلف بنفسه، كي يسهر على حسن تطبيق المبادئ الضريبية.

غير أن آثار الدفع بعدم دستورية نص جبائي، لها خصوصيات، تختلف عن آثار إلغاء باقي النصوص القانونية، والتي حاولت مختلف الأنظمة المقارنة، إيجاد حلول لها حتى لا تؤثر على الأمن القانوني الجبائي (المطلب الأول)، بالإضافة إلى أن الدفع بعدم دستورية نص جبائي، أدى بالقضاء الدستوري، إلى تطوير مبادئ جبائية جديدة، كمبدأ شفافية ووضوح النص الجبائي، ومبادئ وضع أسس الضريبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: أثر الحكم بعدم دستورية نص جبائي

إن الأصل في قرارات وأحكام المحاكم الدستورية، أنها تتمتع بحجية مطلقة، ويشمل تأثيرها إلغاء العمل بالنصوص القانونية، وبأثر رجعي، رغم أن جميع الأنظمة تؤكد على عدم رجعية القوانين، وذلك لما فيه من مساس بالمراكز القانونية المستقرة، غير أن آثار الدفع بعدم دستورية نص جبائي، تبقى من الحالات التي تعرف استثناءات بالنسبة لإلغاء قانون لعدم دستوريته.

سنتناول خصوصية حجية قرارات المحكمة الدستورية في المادة الجبائية على النص القانوني غير الدستوري (الفرع الأول)، ثم الآثار الزمنية لهذا الإلغاء (الفرع الثاني) والتي تنثير إشكالات مهمة.

الفرع الأول: حجية قرارات المحكمة الدستورية في المادة الجبائية.

أكدت الفقرة الأخيرة من الفصل (134) مائة وأربعة وثلاثون من الدستور، على أن قرارات المحكمة الدستورية لا تقبل أي طريق من طرق الطعن، وهي ملزمة لكل السلطات العامة، وجميع الجهات الإدارية، والقضائية، وهو ما يجعل قرارات المحكمة الدستورية، بمثابة الأحكام القضائية النهائية، فما أصدرته المحكمة الدستورية من قرارات، لا يمكن الطعن فيه أمام جهة أخرى، وفرض نفسه في مواجهة الكل، وعلى الجميع احترامه والامتثال له.

وهو ما أقرته المادة (23) الثالثة والعشرون، من مشروع القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية قانون، بالتأكيد على أنه يترتب عن القرار الصادر عن المحكمة الدستورية، بعدم دستورية مقتضى تشريعي، نسخه ابتداء من تاريخ تحده المحكمة في قرارها، طبقاً لأحكام الفصل (134) مائة وأربعة وثلاثون. إلا أن المحكمة الدستورية في قرارها رقم 70/2018، رأت أن هذه المادة إضافة للمادة الأولى من مشروع القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية قانون، لا تتضمنان أي شرط أو إجراء متعلق بمسطرة الدفع بعدم الدستورية، مما يجعلهما لا تكتسيان طابع قانون تنظيمي.

كما جاء في مشروع القانون التنظيمي، في المادة (24) الرابعة والعشرون، أنه يترتب عن القرار الصادر عن المحكمة الدستورية، بعدم دستورية مقتضى تشريعي، نسخها ابتداء من تاريخ تحده المحكمة في قرارها، وطبقاً لأحكام الفصل (134) مائة وأربعة وثلاثون من الدستور، غير أن القانون التنظيمي لم ينظم آثار هذا النسخ إلا بصفة جزئية، وبالنسبة للمقررات القضائية غير القابلة لأي طعن، استندت إلى المقتضى التشريعي المذكور، صدر في نفس الدعوى التي تنظر المحكمة في عدم دستورية القانون بها، حسب منطوق المادة (25) الخامسة والعشرون، التي تمت إضافتها إلى مشروع القانون التنظيمي بعد ترتيب آثار قرار المحكمة الدستورية، عكس الأمر الذي ذهبت إليه العديد من التجارب المقارنة.

فبالرجوع إلى المادة (62) اثنان والستون من القانون التنظيمي للمجلس الدستوري الفرنسي، نجد أنها تنص على نسخ المقتضى التشريعي المصرح بعدم دستوريته، ابتداء من

تاريخ نشر قرار المحكمة الدستورية، أو من تاريخ لاحق يحدده هذا القرار، ويحدد المجلس الدستوري الشروط، أو القيود المتعلقة بمراجعة الآثار المترتبة عن المقتضى.

أما المادة (39) التاسعة والثلاثون من القانون التنظيمي للمحكمة الدستورية الإسبانية، فهي تنص على أنه عندما تصرح المحكمة الدستورية بعدم دستورية مقتضى تشريعي، فإنها تصرح ببطالان المقتضيات المدفوع بعدم دستوريته، وتصرح أيضا عند الاقتضاء ببطالان مقتضيات أخرى من نفس القانون، كما تنص المادة (40) الأربعون من نفس القانون التنظيمي الإسباني، على أنه لا ينتج عن قرارات المحكمة الدستورية، بعدم دستورية مقتضى تشريعي، مراجعة الدعاوى الحائزة لقوة الشيء المقضي به، التي طبقت المقتضى التشريعي غير الدستوري، باستثناء الدعاوى الجنائية، والمنازعات الإدارية.¹⁶⁰

وبالنسبة لحجية قرارات المحكمة الدستورية، وبالنظر في المقتضيات القانونية المنظمة لعمل المحكمة الدستورية، يمكن القول أنه بصفة عامة، إذا تعلق الأمر بقرار للمحكمة الدستورية يهم المطابقة للدستور، فإن قوة الشيء المقضي تنصرف إلى منطوق القرار، وإلى التعليل الذي يبنى عليه، وهي تنصرف إلى المقتضيات التي عرضت عليها، والتي يبت فيها، وهي كل المقتضيات، عندما يتعلق الأمر بقانون تنظيمي، أو بالنظام الداخلي للبرلمان، و تنصرف قوة الشيء المقضي إلى التفسير المشروط الذي قد تعطيه المحكمة الدستورية لبعض مقتضيات القانون ليكون مطابقا للدستور، و هذا التفسير يفرض نفسه على كل السلطات بما فيها القاضي الذي سيطبق القانون.¹⁶¹ وهذا ما يعرف بحجية أحكام المحكمة الدستورية، أي القوة التي يكتسبها القرار، باعتباره حكما نهائيا، نافذا، بقوة القانون، وتجعله غير قابل للطعن.

غير أنه يفرق أغلب الفقه في حجية الحكم الدستوري، بين الحكم الصادر عن المحكمة الدستورية، بعدم دستورية القانون، أو بدستوريته: ففي الحالة الأولى، الحكم بعدم الدستورية يصبح نهائيا، ويصير حجة على كافة لأن حجيته مطلقة، ومن ثم يصبح بت دستورية هذا

¹⁶⁰ يوسف أدريدو و خالد الدك، قراءة في قرار المحكمة الدستورية رقم 18.70 م.د. بشأن القانون التنظيمي رقم 15.86، المجلة

المغربية للإدارة المحلية، العدد 138-139، أبريل يناير سنة 2018، ص. 326.

¹⁶¹ عبد العزيز النويضي، المحكمة الدستورية و مسألة الدفع بعدم دستورية القوانين، مرجع سابق، ص. 80.

القانون، أو النص غير مقبولة، أما الحالة الثانية، وهي الحكم برفض الدعوى الدستورية، فليس هناك ما يمنع من الطعن بعدم دستوريته تأسيساً على أسباب مغايرة لتلك الأسباب التي بني عليها الطعن بعدم الدستورية، إذ أن القول بخلاف ذلك، يعني مصادرة حق الطعن بعدم الدستورية لأسباب أخرى، لمجرد الحكم بدستوريته لسبب رأته المحكمة، ولم ترى فيه مخالفة لأحكام الدستور، ولذلك فإذا كان لا يجوز الطعن بعدم دستورية القانون، أو النص المقضي بدستوريته للسبب نفسه، فإنه يجوز الطعن بعدم الدستورية لأسباب أخرى لم يسبق أن تصدت لها المحكمة.

كما أن أثر أحكام المحاكم الدستورية بمقتضى الحجية المطلقة، تشمل كافة أحكام المحكمة الدستورية، أي سواء الصادرة بعدم الدستورية، أو تلك الصادرة برفض الطعن بعدم الدستورية، ولأن الدعوى الدستورية دعوى عينية، لا يقتصر أثرها على الخصوم، وإنما ينصرف أثرها إلى كافة، وتلزم الجميع.

إن الطبيعة الكاشفة للحكم بعدم الدستورية، وحجته لها نتائج غاية في الخطورة بالنسبة للنص التشريعي المحكوم بعدم دستوريته، وتكون أشد خطورة على القوانين المالية بصفة عامة، وعلى القوانين الجبائية بصفة خاصة، فالمجلس الدستوري الفرنسي لم يتوان عن إعلان عدم دستورية قانون المالية لسنة 1980 بسبب ارتكاب السلطة التشريعية مخالفة لأصول التشريع في المجال الضريبي، كما أن المجلس الدستوري اللبناني أبطل بقراره سنة 2017، قانون الضرائب بأكمله بسبب عدم دستورية مواد عديده منه، وهو ما خلق أزمة إضافية للبنان كان في غنى عنها،¹⁶² وهذا ما يعني الإخلال بمتطلبات الأمن، والاستقرار القانوني، لذا نجد القضاء الدستوري في النظم المقارنة، لم يبق حبيس النصوص المتعلقة بآثار الحكم، وأحكامه، وإنما انطلق في قضائه مراعيًا الاعتبارات العملية، ومتطلبات الواقع العملي، دون خروجه عن الإطار القانوني المنظم لاختصاصاته، فأوجد نمطا جديدا من الأحكام، تتضمن الإعلان عن عدم مطابقة النص المطعون به للدستور، مع دعوة المشرع إلى معالجة عيوبه كشرط لعدم الحكم بعد دستوريته.

¹⁶² للمزيد أنظر، وليد عبيد، " تعليق على قرار المجلس الدستوري رقم 2/2018 بتاريخ 2018/5/15 بإبطال قانون الموازنة العامة و الموازنات الملحقة لسنة 2018"، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري، المجلد 16، منشورات المجلس الدستوري، بيروت- لبنان، سنة 2018.

هذه الوسيلة ظهرت في اجتهاد المحكمة الدستورية الألمانية، بحيث أصدرت المحكمة بعض الأحكام التي تتضمن التزام المشرع بتعديل النص المطعون به بما يتفق مع الدستور، دون أن تلغيه، وهذا يعني الإبقاء على النص غير الدستوري نافذا لمدة انتقالية، تمتد إلى الوقت الذي يقوم المشرع بتعديله، لتفادي الآثار السلبية لإلغائه، وهذا النوع من الأحكام، يرتب على المشرع نوعين من الالتزامات: الالتزام الأول، هو تعديل النص غير الدستوري ليصبح متفقا مع أحكام الدستور، والالتزام الثاني، هو التزامه عند إجراء التعديل بأن يرتب أوضاع المراكز، والحقوق التي نشأت في ظل القانون السابق احتراماً لمبدأ المساواة أمام القانون.¹⁶³

في إيطاليا، استقر الفقه، والقضاء، على أن حكم المحكمة الدستورية بعدم دستورية نص قانوني، لا يقتصر تطبيقه على الوقائع، والمراكز القانونية التي نشأت بعد صدور الحكم، بل يمتد ليشمل ما حدث من الوقائع، والمراكز القانونية التي نشأت قبل الحكم، ومن وقت صدور النص غير الدستوري، إذ تنص المادة (30) الثلاثون من القانون الإيطالي رقم 87 لسنة 1953، على أن النصوص التي يقضى بعدم دستورتها، تعتبر غير صالحة للتطبيق من اليوم التالي لنشر الحكم.

وفي النمسا نصت المادة (140) المائة والأربعون من الدستور النمساوي، على أن حكم الإلغاء، يسري من تاريخ نشر الحكم، إلا إذا حددت المحكمة تاريخاً آخر لذلك لا يزيد عن سنة، ويبقى القانون الملغي مطبقاً على الوقائع التي تمت قبل حكم الإلغاء، عدا الحالة التي أدت إلى صدور الحكم، ومقتضى هذا النص، أن الدستور النمساوي يأخذ بالآثر المباشر للحكم بعدم الدستورية، إذ يسري أثره من تاريخ نشره، بل إن المحكمة يجوز لها أن تعلق نفاذ الحكم على أجل واقف، لا يتجاوز أمد سنة واحدة، وهذا يعني أن القانون المخالف يبقى نافذاً بعد صدور الحكم بعدم الدستورية، ولحين حلول أجل، وهو ما يفسح المجال أمام السلطة التشريعية، كي تصدر قانوناً مطابقاً للدستور، بدل القانون الملغي من قبل المحكمة

¹⁶³ محمد سالم كريم، "دور القضاء الدستوري في تحقيق مبدأ الأمن القانوني"، مجلة القادسية للعلوم السياسية، نشر كلية القادسية - الأردن، المجلد الثاني، يناير سنة 2017، ص. 334

الدستورية، وبشكل لا يؤثر على المراكز القانونية، ويمنح فرصة لأصحابها، كي يقوموا بترتيب أوضاعهم وفق القانون الجديد.¹⁶⁴

أما بالنسبة لأثر الحكم بعدم دستورية نص جبائي، فله خصوصية جد مهمة، بمعنى قد لا ينصرف تأثيره إلى الجميع، وفي حالات قد يستفيد منه الغير دون المدعي الذي دفع بعدم دستورية نص جبائي، والذي قد يستفيد جزئياً فقط من إلغاء النص الجبائي الذي قررت المحكمة الدستورية عدم دستوريته.

فالمشرع المصري وإن جعل المبدأ العام، هو سريان المقتضيات القانونية الضريبية بأثر مباشر، مع إمكانية الآثار الرجعية لهذه الأحكام، إلا أن الأحكام الصادرة بعدم دستورية نص ضريبي، لا يكون لها في جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون الإخلال، باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص، مما يعنيه أن النص الضريبي المشوب بعيب عدم الدستورية، تتعطل قوة نفاذه بالنسبة للكافة، من تاريخ نشر حكم المحكمة الدستورية العليا، ويظل قائماً على العلاقات القانونية التي نشأت قبل هذا التاريخ، على أن يستثنى من الأثر المباشر، المدعي في الخصومة الدستورية، بمعنى أنه لا يكون من حق المدين بالضريبة الذي سدد ما بذمته من ديون بناء على نص تم إلغاؤه، استرداد ما دفعه قبل نشر الحكم، وفي المقابل لا يحق للإدارة الجبائية تحصيل الضريبة التي فرضها النص المقتضي بعدم دستوريته مستقبلاً.¹⁶⁵

وإذا كانت القاعدة القانونية التي تضمنها النص التشريعي المحكوم بعدم دستوريته، تظل حاکمة للوقائع التي حدثت في الماضي قبل نشر الحكم، وغير قابلة للتطبيق اعتباراً من تاريخ نشره، فإنه في الميدان الجبائي يجب مراعاة خصوصيته، خصوصاً على مستوى القواعد القانونية الإجرائية المنظمة لمسطرة فرض الضريبة، وتصحيح وعائها، باعتبارها إجراءات مسطرية تواجهها مهدة لقرار فرض الضريبة، تبدأ بتبليغ الإشعار بالفحص، ثم مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي، ومسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية بالمغرب، فهي

¹⁶⁴المزيد أنظر عامر زعير محسن، "الموازنة بين فكرة الأمن القانوني و مبدأ رجعية أثر الحكم بعدم الدستورية"، مجلة مركز دراسات الكوفة، نشر جامعة الكوفة - العراق، المجلد 1، العدد 18، سنة 2010.

¹⁶⁵يوسف أمهيمار، خصوصية الدفع بعدم دستورية نص ضريبي، مرجع سابق، ص. 324.

كلها إجراءات مسطرية الهدف منها، حماية الخاضع للضريبة، وضمان استحقاق حقوق الخزينة في نفس الوقت.

لذلك يجب على القاضي الدستوري في تقديره لحجية قراراته، والأثر المترتب على نسخ قاعدة إجرائية في قوانين المالية، إرجاء آثارها للمستقبل، إلى حين تدخل المشرع لتصحيح العيب التشريعي بقوانين المالية اللاحقة على قرار المحكمة الدستورية، أو بإصدار قانون مالية تعديلي، ما دام أن هذه القواعد القانونية، لا تهدف إلى تحديد أساس مبلغ الضريبة، وإنما غاية المشرع من وضعها، تنظيم عملية مراجعة هذه الأسس من حيث الواقع، وتأثيرها بضمانات قانونية لحماية الحق، ومطابقتها، بالعمليات التي تشكل الواقعة المنشئة للضريبة، وحتى لا يؤثر قرار المحكمة الدستورية بنسخ هذه القواعد الإجرائية على سلامة مساطر فرض الضريبة، وتصحيح وعائها، التي باشرتها الإدارة الضريبية، قبل صدور قرار المحكمة الدستورية، لضمان استحقاق مبلغ الضريبة في آجاله المحددة، ومراعاة لبعض المواعيد الضيقة لمباشرة مسطرة الفرض الضريبي، ومن ذلك ما نصت عليه المادة (244) مائتين وأربعة وأربعون من المدونة العامة للضرائب،¹⁶⁶ التي حددت آجال بداية مسطرة تصحيح وعاء الضريبة المترتبة على الأرباح العقارية، في 90 يوما فقط، وإلا سقط حق الإدارة في ذلك.¹⁶⁷ وهذا ما يجعلنا ننتقل إلى مناقشة النطاق الزمني، لحكم المحكمة الدستورية بعدم دستورية نص جبائي.

الفرع الثاني: النطاق الزمني لحكم بعدم دستورية نص جبائي.

يقصد بفكرة النطاق الزمني، لتنفيذ الأحكام الصادرة في الدعاوى الدستورية، تحديد التاريخ التي تمتد إليه آثار الحكم، وبالتالي الوقوف على ما إذا كانت هذه الأحكام تنفذ بالمستقبل فقط، أو أن يكون لها أثر رجعي في بعض الحالات، ولا تطرح مسألة الرجعية في الدعاوى الدستورية، إلا في الأحكام الصادرة بعدم الدستورية، باعتبارها أحكاما كاشفة للعيوب الذي

¹⁶⁶ المدونة العامة للضرائب، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 06.43 للسنة المالية 2002 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف 2272/الجهة ذي 20 بتاريخ 260.67.7 رقم 700 (ديسمبر 2)

¹⁶⁷ يوسف أمهيمار، خصوصية الدفع بعدم دستورية نص ضريبي، نفس مرجع سابق، ص. 319

قد يعرفه التشريع، وتؤدي إلى الحكم بعدم الدستورية، مما يتطلب تحديد النطاق الزمني لتنفيذه.

إن الأصل العام، وبحسب مختلف الاجتهادات الفقهية، والقضائية، واجتهادات المحاكم الدستورية في مختلف نظم القضاء الدستوري المقارن، هو أن نص الحكم الصادر عن القضاء الدستوري في الدعوى الدستورية، بعدم دستورية النص المطعون فيه، يكشف عن بطلان النص المقضي بعدم دستوريته، ويترتب اعتباره كأنه لم يكن، على نحو يوجب إزالة كافة الآثار التي رتبها هذا النص في الماضي، وإهدار كل ما بني على هذا النص غير الدستوري، باعتبار أن العمل به كان خطأ دستوريا. وأيضا أن الأحكام الصادرة عن المحاكم الدستورية، تعد كاشفة، وليست منشأة، فهي بحكمها بعدم دستورية نص قانوني، إنما تقرر شيئا قائما فعلا بحكم الدستور، فهذا النص يعتبر باطلا، وما قامت به المحكمة سوى الكشف عن هذا العيب فقط، وبالضرورة تطبق رجعية أحكامها.¹⁶⁸

وتتكرس الطبيعة الكاشفة لأحكام المحاكم الدستورية، وآثارها، بغض النظر عن سقوط الدعوى الأصلية، إذ أن إحالة الدفع على المحكمة الدستورية، تقتضي منها البت في الدعوى الدستورية المعروضة عليها، بغض النظر عن مآل الدعوى الأصلية، وصور سقوطها المختلفة، فبمجرد مسك المحكمة الدستورية لملف الدفع، فإنه لا يعود من تلك اللحظة شأن للأطراف، وإنما تصبح الدعوى الدستورية دعوى موضوعية، بل يمكن القول أنها تتحول عمليا إلى مراقبة مجردة، يتم التصريح في نهايتها بمدى دستورية الحكم المطعون فيه دون الحسم أو النظر في النزاع القائم على مستوى الجهات القضائية.

فالدعوى الدستورية هي دعوى مستمرة إلى أن تفصل المحكمة الدستورية في مدى دستورية الحكم التشريعي موضوع الدفع، بغض النظر عن سقوط الدعوى الأصلية التي أثير بمناسبة الدفع، ومهما كانت أسباب سقوطها، سواء بالتنازل، أو وفاة أحد أطرافها، أو غير ذلك من الأسباب.¹⁶⁹

¹⁶⁸ عثمان الزباني، "المواطن والعدالة الدستورية في ظل الفصل 133 من دستور 2011"، مرجع سابق، ص. 91
¹⁶⁹ محمد ضيف، "إجراءات الدفع بعدم الدستورية أمام المجلس الدستوري، مجلة المحامي"، نشرة دورية تصدر عن الإتحاد الوطني لمنظمات المحامين، منظمة المحامين ناحية سطيف- الجزائر، العدد 32، سنة 2019، ص. 88

كما استقر الفقه، والقضاء على أن مؤدى الحكم بعدم دستورية نص قانوني، عدم تطبيق النص ليس في المستقبل فقط، وإنما بالنسبة إلى الوقائع، والعلاقات السابقة على صدور الحكم بعدم الدستورية، على أن يستثنى من هذا الأثر الرجعي، الحقوق، والمراكز، التي تكون قد استقرت عند صدوره بحكم حائز قوة الشيء المقضي به، أو بانقضاء مدة التقادم، أما إذا كان الحكم بعدم الدستورية، متعلقاً بنص جنائي، فإن جميع الأحكام التي صدرت بالإدانة استناداً إلى ذلك تعتبر كأن لم تكن، حتى ولو كانت أحكاماً باتة.¹⁷⁰

ويدعم هذا التوجه مجموعة من المبررات، والحجج، و لعل أهمها، هو أن الفائدة التي يربوها صاحب الدفع من دعواه الدستورية لها في جميع الأحوال أثر رجعي، وذلك لأن النزاع الموضوعي الذي أثير فيه الدفع، هي منازعات تدور حول علاقات، وأوضاع، سابقة على تاريخ إلغاء المقتضى القانوني من قبل المحكمة الدستورية، فإذا لم يكن لهذا الحكم أثر رجعي، لا تصبح لزاماً على قاضي الموضوع، وهو ينظر في الدعاوى السابقة على قرار المحكمة الدستورية، مما لا يتحقق معه لمبدأ الدفع أي فائدة عملية إذا طبق القاضي القانون نفسه بعد الحكم بعدم الدستورية.¹⁷¹

و نتيجة لخطورة الأثر الرجعي لأحكام القضاء الدستوري، الصادرة بعدم الدستورية،/ على الحقوق المكتسبة، والمراكز القانونية المستقرة، في ظل القانون الملغي، حاول بعض المشرعين إيجاد بعض الوسائل القانونية، التي يمكن من خلالها الموازنة بين فعالية القضاء الدستوري في تطهير النظام القانوني من النصوص المخالفة لأحكام الدستور، ومبدأ الأمن القانوني.

وعليه نجد أربع اتجاهات: الأول، تخويل القضاء الدستوري مهمة تقييد الأثر الرجعي، لأحكامه الصادرة بعدم الدستورية، لغرض تحقيق اليقين القانوني، وإقامة العدل، أو من أجل صالح عام يراه القاضي لازماً لذلك، والاتجاه الثاني، إعطاء القضاء الدستوري، الرخصة في تحديد التاريخ المناسب، لسريان إلغاء القوانين المخالفة لأحكام الدستور، والاتجاه الثالث، يكون عبر عدم تحديد النطاق الزمني لسريان آثار الأحكام بعدم الدستورية، وهو ما

¹⁷⁰ عثمان الزياتي، "المواطن و العدالة الدستورية في ظل الفصل 133 من دستور 2011"، مرجع سابق، ص. 92
¹⁷¹ يوسف أمهيمار، خصوصية الدفع بعدم دستورية نص ضريبي، مرجع سابق، ص. 320

يعطي للقاضي الدستوري، الحرية الكاملة في تحديد الوقت التي تسري فيه أحكام إلغاء النصوص القانونية المخالفة للدستور، فهل تسري من تاريخ إصدارها، أم من تاريخ نفاذ النص المخالف للدستور؟، وهو ما يعطي للقاضي حرية كاملة في تحديد الوقت الذي تمتد إليه أحكامه التي تصدر بالإلغاء، وبالتالي يعظم من سلطته، والاتجاه الرابع، والأخير، يكون بتكليف السلطة التشريعية، بإصدار ما يلزم من التشريعات، لمعالجة الآثار السلبية التي من الممكن أن تترتب أحكامها.¹⁷²

وقد اختار المشرع المغربي، تقييد قرارات المحكمة الدستورية، فيما يخص اختصاصاتها، التي جاءت في الفصل (132) مائة واثنان وثلاثون من الدستور، بالنظر في القوانين التنظيمية، وانتخاب أعضاء البرلمان، وعمليات الاستفتاء، والأنظمة الداخلية لكل من مجلسي البرلمان، والطعون المتعلقة بالبرلمان، وأيضاً في المجال الاستشاري، إذ لا يمكن إصدار الأمر بتنفيذ مقتضى قرارها القاضي بعدم دستورها ولا تطبيقه، وهو أمر طبيعي، حتى يتسنى إصلاح العيوب الدستورية التي تشوبها، أما بالنسبة للدفع بعدم دستورية قانون أثير أثناء النظر في قضية، فتم إعطاء تنظيم أثرها إلى المحكمة الدستورية، إذ ينسخ كل مقتضى تم التصريح بعدم دستوريته ابتداء من تاريخ تحده المحكمة، وهو ما يعطي للمحكمة الدستورية سلطة تقدير الأثر الزمني للقرار القاضي بنسخ مقتضى قانون، فإما أن يسري قرارها بأثر رجعي، وإما أن يكون له أثر مباشر، كما يمكن لها إرجاء أثره للمستقبل.

فإذا كان الأصل، الأثر المباشر لأحكام المحاكم الدستورية، وتطبيقها بأثر رجعي، فإن القوانين الجنائية التي أعلن عدم دستوريته، استثناء من القاعدة، وذلك نظراً لخصوصيتها، فقد وضع كل من مجلس الدولة، ومحكمة النقض الفرنسيين، معايير محددة للسماح برجعية المقتضيات الضريبية على نهج القضاء الدستوري، كما أن القاضي الإداري استعان بمبدأ التفسير، والتأويل الضيق، والصارم، لرجعية القوانين الضريبية، حماية للأمن الضريبي للملزمين، فمجلس الدولة الفرنسي، ومحكمة النقض، تبني موقف القضاء الدستوري في

¹⁷² للمزيد أنظر عامر زعير محسن، الموازنة بين فكرة الأمن القانوني و مبدأ رجعية أثر الحكم بعدم الدستورية، مرجع سابق.

مجال رجعية القوانين الضريبية، حيث أقروا بضرورة مصلحة عامة ملحة للسماح برجعية القوانين الضريبية.¹⁷³

أما في مصر، فقد اختلف الوضع قبل صدور القانون رقم 168 لسنة 1998، بتعديل الفقرة 3 من المادة، 49 من قانون المحكمة الدستورية، فقد كان قبل تعديل نص المادة، أن الحكم بعدم الدستورية، ينسحب إلى الوقائع السابقة على صدوره، إلا ما صدر في شأنه حكم حائز لقوة الأمر المقضي، أو سقط بالتقادم، وفي ذلك تقرر أن مؤدى عدم جواز تطبيق النص بعدم دستوريته، من اليوم التالي لنشر الحكم- وعلى ما جاء في المذكرة الإيضاحية للقانون- لا يقتصر على المستقبل فحسب، وإنما ينسحب على الوقائع، والعلاقات السابقة على صدور الحكم، على أن يستثنى من هذا الأثر الرجعي الحقوق، والمراكز، التي تكون قد استقرت عند صدوره بحكم حاز قوة الأمر المقضي، أو بانقضاء مدة التقادم، هذا ما لم يكن الحكم متعلقا بنص جنائي قضى بعدم دستوريته، فإن الأحكام التي صدرت بالإدانة تعتبر كأن لم تكن.¹⁷⁴

أما بعد تعديل الفقرة الثالثة من قانون المحكمة الدستورية العليا، فأصبح الأصل سريان الحكم بعدم الدستورية بأثر مباشر، حيث قرر التعديل صراحة أن للأحكام الصادرة بعدم دستورية نص ضريبي، لا يكون لها في جميع الأحوال إلا أثر مباشر، فقد نصت المادة على أنه :

" يترتب على الحكم بعدم دستورية نص قانوني، أو لائحة، عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم، ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخ آخر لتنفيذه، غير أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي، لا يكون في جميع الأحوال إلا بأثر مباشر، و ذلك دون الإخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص"

بمعنى أن النص المقضي بعدم دستوريته، لا يعد نافذا إلا في من اليوم التالي لنشر الحكم، كما يعني عدم جواز المساس بما رتبته من آثار قبل نشر الحكم، و بذلك فإذا كانت الدولة قد

¹⁷³ أسامة المرابط، الأمن القانوني و إشكالية بناء الثقة الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، ماستر العلوم الإدارية و المالية، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية السويسي، الرباط- المغرب، السنة الجامعية 2017-2018، ص. 37
¹⁷⁴ حميد محمد عبد السلام القماطي، أثر الحكم الصادر من القضاء الدستوري، بحث مقدم للمؤتمر العلمي للمحاكم و المجالس الدستورية العربية، تحت عنوان تحديات الواقع و الإصلاحات الممكنة على ضوء المتغيرات الإقليمية، المنعقد بالأردن في 28- 29 فبراير 2016.

قامت بتحصيل ضرائب بناء على نص تم حكم بعدم دستوريته، فلا ترد الدولة ما تكون قد حصلت عليه قبل نشر الحكم، كما يكون من حق الدولة التحصيلات الضريبية، التي لم تسدد حتى تاريخ الحكم. وقد بررت المذكرة الإيضاحية للقرار، بقانون الأخذ المباشر في هذا المجال، بقولها:

" أن إبطال المحكمة لضريبة بأثر رجعي مؤداه، أن ترد حصيلتها التي أنفقتها في مجال تغطية أعبائها إلى الذين دفعوها من قبل، بما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خططها في مجال التنمية، و يعوقها عن تطوير المجتمع، ويحملها، على فرض ضرائب جديدة لسد العجز في موازنتها، وتلك جميعها آثار خطيرة تهدم من خلال حدوثها الأوضاع القائمة، وتضطرب بها موازنة الدولة، فلا تستقر مواردها على حال".¹⁷⁵

وفي مجال تطبيق القانون الضريبي من حيث الزمان، كرس القضاء الإداري المغربي عدم رجعية القوانين في المجال الضريبي، وطبق حرفيا الفصل السادس من الدستور المغربي، وهذا تأكد في مناسبات عديدة، ففي حيثيات لقرار للغرفة الإدارية، لمحكمة النقض¹⁷⁶، نجد:

" لكن حيث أن تطبيق سعر ضريبي أحدثه قانون جديد، على ضريبة تحقق سبب فرضها قبل ذلك القانون، وهو تطبيق بأثر رجعي، وبصرف النظر على أن من حق الملزم، في حالة زيادة سعر الضريبة ألا يواجه بما لم يكن مفروضا عند تحقيق سبب فرض تلك الضريبة، فإن قاعدة عدم رجعية القانون هي قاعدة عامة، وضعها الفصل الرابع من الدستور " .

و من تطبيقات مبدأ عدم رجعية القوانين في المادة الضريبية من لدن القضاء الإداري المغربي، قرار محكمة النقض،¹⁷⁷ الذي جاء فيه :

¹⁷⁵أمل جبر ناصر، خصوصية قواعد المرافعات في الطعون الدستورية الضريبية: دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص. 25.
¹⁷⁶ حكم أورده جواد العسري، " مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في التشريع والقضاء "، مجلة مسالك العدد 4، 2005، ص 52.
¹⁷⁷ قرار محكمة النقض، رقم 103/2، ملف إداري عدد 2012/4/2221، المؤرخ في 30/01/2011، أورده محمد بوكوطيس " الأمن القانوني في المجال الضريبي "، مجلة الإرشاد القانوني، عدد 2 و 2018/3، ص : 333.

" إن العبرة في تحديد القانون الواجب التطبيق، هي بتاريخ تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، فإذا كانت تلك الواقعة محققة قبل دخول مالية 2011، والتاريخ المحدد فيه هو 2001/1/1، لإلغاء واجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية، حيز التطبيق، فإن فرض تلك الضريبة يكون محله، ولا مجال للاحتجاج، بتاريخ وضع تلك الضريبة، محل الاستخلاص، الذي جاء لاحقاً، لتاريخ قيام الواقعة المنشأة لها".

وخلافا لهذا المنحى، رأى المجلس الدستوري¹⁷⁸:

" أن مبدأ عدم رجعية القانون المنصوص عليه في الفصل 4 لا يشكل قاعدة مطلقة، إذ ترد عليه استثناءات تقوم بخصوص قانون المالية، على معيار يبررها يستند إليه المشرع في إصلاح أوضاع غير عادية محددة من طرف الإدارة، وتهدف إلى الصالح العام".

وأضاف في نفس القرار:

" وحيث إن المادة 6 المحالة بنصها على إعفاء القوات المسلحة الملكية من الرسوم، والضرائب عند الاستيراد بأثر رجعي، يسري من فاتح يناير 1996، فإن رجعتها تكون قد استندت في النازلة إلى معيار الصالح العام لتصحيح وضعية محددة، الأمر الذي تكون معه المادة 6 من قانون المالية لسنة 2002 غير مخالفة لأحكام الدستور".

وعليه يجب على القاضي الدستوري عند تقديره للأثر الرجعي، مراعاة الحقوق المكتسبة سواء للخاضع الضريبة، أو للإدارة الضريبية، سواء نفذ القرار بأثر رجعي، أم بأثر مباشر،

¹⁷⁸ - قرار رقم 467/01 ملف عدد 557/01 صادر يوم، الإثنين، 2001/12/31، منشور بالموقع الرسمي للمحكمة الدستورية، المشار إليه سابق.

أو حتى تم إرجاء أثره إلى المستقبل، فإن القاضي الدستوري، ينبغي أن يرمي من وراء تقريره لهذا الأثر، إيجاد حل وسط يضمن من خلاله التوازن بين المصلحة العامة التي تسعى إليها الإدارة بالاعتماد على عائدات الضرائب، والرسوم، التي تشكل أهم مورد مالي للدولة، وبين المصلحة الشخصية للملزمين بالضريبة.

المطلب الثاني: المبادئ الجديدة والحقوق المثارة في تحريك الدفع بعدم دستورية نص جبائي بالأنظمة المقارنة

يشكل الدفع بعدم دستورية نص جبائي، أحد أهم الآليات التي تتوفر لدى القضاء الدستوري للتأكيد، والمحافظة، على المبادئ التقليدية للجبايات، وتطوير مبادئ أخرى، بما يضمن حقوق المكلفين من جهة، وضرورة المساهمة في تمويل الأعباء العامة للدولة من جهة أخرى.

فقد أقر القضاء الدستوري في بعض الأنظمة، بعض المبادئ الجديدة، من صلب المبادئ التقليدية للجبايات. فإذا كان مبدأ المساواة الضريبي مبدأ دستوريا، فقد تم إقرار تناسب الجبايات مع الدخل الخاضع لها، حماية لحق الملكية مما جعله مبدأ دستوريا تم إقراره في إطار الدفع بعدم دستورية نص جبائي، كما أن القضاء الدستوري أخرج مبدأ شفافية، ووضوح النص الجبائي.

الفرع الأول: تناسب الجبايات مع مقدار الدخل الخاضع لها

يعد حق الملكية الخاصة من الحقوق المقدسة التي تحاط بحماية واسعة، وتبقى أبرز صور هذه الحماية، النص عليها دستوريا، ورغم قدسية هذا الحق، وحمايته، وعدم جواز المساس به كأصل عام، إلا أنه يجوز المساس بهذا الحق كاستثناء، فالمساس بهذا الحق، وإن عد من الناحية الظاهرية اعتداء على حق من حقوق الأفراد، إلا أنه في باطنه تحقيقا للصالح العام، والدستور عندما ينص على هذا الحق، فهو يقيد بقيود متعددة، من أبرزها مراعاة الوظيفة الاجتماعية للملكية، ومفاد ذلك إعلاء المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، وهذا القيد

على حق الملكية هو الذي يبيح المساس بهذا الحق، ومن هنا نجد أبرز صور هذا المساس، والاعتداء على هذا الحق نزع الملكية والضريبة.

كمثال على هذا، ما جاء به الفصل (35) الخامس والثلاثون من دستور المغرب، من أن القانون يضمن حق الملكية، ويمكن الحد من نطاقها، وممارستها، بموجب القانون، إذا اقتضت ذلك متطلبات التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، للبلاد.

إذ أن التحصيل الضريبي بقصد التمويل المادي لاحتياجات الدولة، الهدف الأقدم للسلطة العامة، لدى فإن محاولة الإدارة المنفذة لهذا الهدف في معرفة نوع الدخل، مقداره، كان أولوية مهمة، على اعتبار أن الدخل الذي سيحصل عليه الفرد، له استخدامات متعددة، منها ما يوجه نحو الإنفاق على الاحتياجات الشخصية، والعائلية، ومنها ما يوجه نحو الاستثمار، وتحقيق الأرباح، ومنها ما يوجه للدخار، وقد لا تتحقق كل هذه الأوجه، وإنما بعضها، مما يجعل من الحصة المخصصة لدفع الضريبة قابلة للتجاوز، على ما يفترض توجيهه نحو الاحتياجات المتعددة للفرد، ولذا اعتبرت أغلب التشريعات الضريبية، أن هناك جزء من الدخل يجب عدم المساس به، وإلا تحقق الضرر لدى الفرد في عدم العيش الكريم، وممارسة حياته بأسلوب يحترم وجوده الإنساني، ويسمى هذا الجزء من الدخل، بالحد الأدنى للمعيشة، ويعد حقا طبيعيا لكل فرد مع الإقرار بتفاوت مقداره بين النظم الضريبية.¹⁷⁹

من هنا، كان لا بد من تدخل القضاء الدستوري، لوضع ثوابت، وضوابط، لفرض الضريبة، وجبايتها، حتى لا تتجاوز الحد المسموح به. من منطلق العدالة الدستورية، وفتح المجال أمام الأفراد لولوجها، فإن آلية الدفع بعدم دستورية القوانين، ساهمت ولا تزال، في بلورة وضع قواعد و مبادئ دستورية، بخصوص الجبايات بصفة عامة، والضرائب بصفة خاصة.

ومن أهم ما جاء به القضاء الدستوري المصري، حكم أرسى قواعد فرض الضريبة، إذ أن المدعي دفع بعدم دستورية مواد قانونية تخضع الأرض الفضاء، والتي لا تغل دخلا، لضريبة سنوية مستمرة من قيمتها، وزيادة هذه القيمة بطريقة تصاعدية، مما سيؤدي بالضرورة إلى أن تستغرق الضريبة قيمة الأرض الفضاء ذاتها في وقت قصير، ومما جاء

¹⁷⁹- قيس حسن عواد، " مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي " ، مجلة دراسات إقليمية، إصدار مركز الدراسات الإقليمية بجامعة الموصل – العراق، العدد 13، المجلد 6، سنة 2009، ص. 13

في حكم المحكمة الدستورية المصرية¹⁸⁰، وهو يعتبر من الأحكام التأسيسية لقواعد فرض الضريبة ما يلي:

" وحيث أن الدستور قد حرص في مادته الرابعة والثلاثين، على النص على صون الملكية الخاصة، والمتمثلة وفقا لمادته الثانية والثلاثين، في رأس مال غير مستغل، فكفل عدم المساس به، إلا على سبيل الاستثناء، وفي الحدود، والقيود، التي أوردها، باعتبار أنها في الأصل ثمرة مترتبة على الجهد الخاص الذي يبذله الفرد، وبوصفها حافزا له على الانطلاق، والتقدم، فيختص دون غيره بالأموال التي يملكها، وبتهيئتها، للانتفاع المفيد بما تعود إليه ثمارها؛

بحسبان أن الأموال التي يدر عليها حق الملكية، تعد من مصادر الثورة القومية التي لا يجوز فيها

¹⁸⁰ حكم المحكمة الدستورية المصرية العليا بتاريخ 19 يونيو 1993 في القضية رقم 5 لسنة 10 قضائية دستورية، بملف الطعن المقدم من المحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة رقم 908- لسنة 32، منشور بموقع المحكمة العليا المصرية، رابط الزيارة: <http://www.sccourt.gov.eg/SCC/faces/RuleViewer.jspx> تاريخ الزيارة 5 يونيو 2020

وإذا كانت الملكية في إطار النظم الوضعية الحديثة، لم تعد حقا مطلقا يستعصى على التنظيم التشريعي، فقد غدا سائغا تحميلها بالقيود التي تقتضيها وظيفتها الاجتماعية، التي يتجدد نطاقها، وممرهاها، بمراعاة الموازنة التي يجريها المشرع على ضوء أحكام الدستور، بين المصلحة الخاصة للمالك، والصالح العام للمجتمع، ذلك أن القيود التي تفرضها الوظيفة الاجتماعية على حق الملكية، للحد من إطلاقه، لا تعتبر مقصودة لذاتها، وإنما غايتها تحقيق الخير المشترك للفرد، والجماعة، متى كان ذلك، وإنه وإن صح أن تتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة، بين المواطنين وفقا لأسس عادلة، إلا أنه لا يجوز أن تفرض الضريبة، ويحدد وعائها، بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروض عليه كلية، أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة، فما لذلك الغرض شرعت الضريبة، وما قصد الدستور أن تؤدي في نهاية المطافها، أن يفقد المواطن رأس المال المحمل بعبئها، ليؤول تنفيذها في النهاية إلى فقدان وعائها، أو الانتقاص الجسيم منه؛

وقد يرى المشرع أحيانا فرض ضريبة على رأس مال يغل دخلا، ويرى أن يتم الوفاء بهذه الضريبة من دخل رأس المال الخاضع للضريبة، أما فرض الضريبة على رأس مال لا يغل دخلا و بطريقة دورية متجددة، ولفترة غير محددة، مع زيادة تحكمية مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه، فإنه ينضوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص المادة 34 من الدستور، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية، الذي نصت عليه المادة 38 من الدستور على قيام النظام الضريبي على أساسه، وهو ما يوجب القضاء بعدم دستورية النصين المطعون عليهما".

لقد حدد هذا الحكم ما يمكن اعتباره مبدأً أساسياً، وهو تناسب الضرائب مع مقدار الدخل، بحيث وضع لهذا المبدأ عدة قواعد، تنبني على أن هدف المشرع من الضرائب المباشرة التي يمكن أن تفرض على رأس المال غير المستغل، أو الضريبة على رأس المال المستغل، هو تحقيق الخير المشترك للفرد، والجماعة، بمعنى التقليل من الفوارق الطبقية، والحد من احتكار رأس المال، ومادون ذلك يعد مساساً بحق الملكية الخاصة، ويتعارض مع ما كفلته الدساتير من صيانة ضمانات، فالدخل هو المفضل كوعاء أساس لفرض الضرائب، كونه من طبيعة متجددة، وهو وحده المعبر عن المقدرة التكاليفية للمكلف، ولا يمكن فرض الضريبة على رأس المال، إلا استثناء ومرة واحدة، أو لمدة زمنية محدودة، بحيث لا تؤدي إلى الذهاب بذلك الوعاء كلياً أو بجزء جسيم منه.¹⁸¹

وفي انتظار البدء في آلية الدفع بعدم الدستورية في المغرب، وبالرجوع إلى اجتهادات القضاء المغربي، فقد تناول في أحكامه، وإن جزئياً، الشروط الواجب توافرها في الوعاء الضريبي، ومن هذا ما جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالرباط،¹⁸² بأن:

"الدخول المعتبرة في حكم الأجور، والتي تشكل على هذا الأساس وعاء لفرض الضريبة العامة على الدخل، ينبغي أن تحمل نفس خصائص الأجر، وتتصف بمميزاته، وفي مقدمتها الطابع الدوري المنتظم في استحقاقه، لا أن يكون دخلاً عرضياً، لا يفترض فيه التكرار، في غياب نص صريح يخصصه لذلك الغرض؛ إن عدم انطباق وصف الدورية على التعويض الممنوح عن المغادرة الطوعية، يجعله خارج نطاق الفرض الضريبي، ويترتب عنه أحقية في استرجاع مبلغ الضريبة المقطوع عن التعويض".

¹⁸¹- عامر عياش عبد و أحمد خلف حسين، "مدى دستورية الضرائب في العراق"، مرجع سابق، ص. 247.

¹⁸²- قرار المحكمة الإدارية بالرباط رقم 1129 في الملف رقم 06/76 غ، ذكر عند عبد الحق عيمي، أحكام الاجتهاد القضائي الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، الرباط- المغرب، السنة الجامعية 2012-2013. ص. 196.

الفرع الثاني: تطوير القضاء الدستوري لمبدأ شفافية ووضوح النص الجبائي.

الواقع أن مبدأ شفافية، ووضوح النصوص الجبائية، يجد سنده من مبدأ الصدقية الذي وإن كان جديد نسبياً، إلا أنه يؤطر كل مضامين القانون المالي، لأن الصدق يفترض فيه أن يؤطر المالية العمومية، فلا شرعية، ولا استمرار للمال العمومي، بدون صدق، والذي يفيد تبني توقعات للموارد، والنفقات، تبني على معايير معقولة، وواقعية تتطابق والمؤهلات الاقتصادية، والمقدرة التكاليفية لدافعي الضرائب، والذي يعد من مقومات شفافية، وحكمة المال العام. والأصل في هذا المبدأ أنه كان دائماً يؤطر المالية العمومية، فلا مال عمومي بدون صدق الحسابات، والأرقام.

فإذا كان المشرع المغربي نص على مبدأ صدقية الأرقام الواردة في القانون المالي، وصدقية الحسابات في القانون التنظيمي للمالية رقم 13-130، فإنه في واقع الأمر أخذ المبدأ بمعناه الضيق، أما القضاء الدستوري الفرنسي نجده قد طور هذا المبدأ، حيث استعمل مفهوم الشفافية ليصف، مبدأ الصدقية. ومبدأ شفافية القانون المالي، أكثر اتساعاً بكثير من مفهوم مبدأ الصدقية.

كان أول قرار للمجلس الدستوري الفرنسي، حول مفهوم الشفافية، بشأن المبالغة في تقدير بعض الإيرادات مرفقا بسوء تقدير لبعض الانعكاسات السلبية على توازن الموازنة، لم يتوان في إعطاء هذا المبدأ قيمة دستورية، وهكذا بدأ المجلس الدستوري الفرنسي يتناول في اجتهاداته مدى مصداقية التقديم العام لقانون الموازنة، والمخالفات المدعى بها لحقوق السلطة التشريعية، باحثاً أول الأمر بعبارات غير مباشرة، مصداقية قانون الموازنة العامة، وبالتالي بلورة مفهوم الشفافية. ويرى الكثير من الباحثين والأكاديميين أن أول قرار يؤسس لمبدأ الصدق في القضاء الفرنسي يرجع للقرار رقم 181 لسنة 1984، غير أنه بالرجوع للقرار المذكور نجد أن المجلس الدستوري استعمل مفرد شفافية الميزانية، وليس مفرد

صدقية الميزانية **La transparence financière**

.Sincérité budgétaire¹⁸³

يتعلق مفهوم الشفافية في الموازنة العامة للدولة في أدنى صورته المقبولة، بالوضوح الفعلي لمؤشراتها، ومكوناتها، في كافة مراحلها، والتي تشمل الإعداد، والإقرار، والتنفيذ، والمراقبة، بحيث تكون كافة الأسس الإدارية، والمؤسسية، والاقتصادية، التي انبنى عليها المشروع المالي، واضحة، وبعد إقراره، يكون قانون ربط الموازنة منشورا، ومتاحا، وسهل القراءة، تتاح في مرحلة التنفيذ تقارير للمتابعة الشهرية، وخلال السنة، ونصف السنة، وإتاحة تقارير اللجان التشريعية المختصة. وقد وضع البنك الدولي، أربع معايير وممارسات أساسية لتفعيل شفافية الموازنة، وهي:

- الوضوح التام في الأدوار والمسؤوليات؛
 - إتاحة المعلومات للجمهور؛
 - التأكيد على نزاهة المعلومات المتاحة ودقتها؛
 - عملية الموازنة المفتوحة، بأن تكون هناك عملية واضحة ومفتوحة للإدارة المالية للدولة بشكل عام، تشمل المحاور التشريعية، والقانونية، والإدارية، فتغطي الإيرادات، والسياسة الضريبية، وكافة الهيئات، وكافة الأصول، والخصوم العامة.
- من منطلق الشفافية في الميزانية تم إخراج مفهوم الشفافية الضريبية، والتي تعني الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين، والتعليمات الضريبية، على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم، ومن ثم إن الفكرة الأساسية من الشفافية، هي أن يعرف المكلف الضريبي أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادرا على تحديد مقدار الضريبة، وتوقيت فرضها، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف، والدوائر الضريبية، كما يساهم في مصداقية

¹⁸³ - Décision N 84- 181 DC du 11 Octobre 1984, publié dans le site web du conseil constitutionnel Français, lien de visite : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1984/84181DC.htm>

النظام الضريبي، إذ يتمكن المكلف من تحديد الالتزامات الضريبية بدقة، ويتأكد أيضا بأن المكلفين الآخرين يلتزمون بدفع الضريبة، ويتحملون عبئا ضريبيا مماثلا.¹⁸⁴

و حتى يكون النص الجبائي شفافا، وضع القضاء الدستوري معيارا له، وهو وضوح النص التشريعي الجبائي، ويمكن القول أنه مبدأ جديد نسبيا في اجتهادات القضاء الدستوري، فقد أشار المجلس الدستوري الفرنسي إلى ضرورة وضوح النص التشريعي لأول مرة في قرار له بتاريخ 1982/7/27، إلا أن القرار الأساس بهذا الشأن وفق إجماع الفقهاء الفرنسيين هو القرار بتاريخ 1999/12/16، لأنه اعتبر وجوب أن يكون النص التشريعي قابلا "للفقه وواضحا" مستعملا الجملة التالية:

Principe de l'accessibilité et de l'intelligibilité.

و اعتبر المجلس الدستوري الفرنسي أن مبدأ الوضوح هدف ذو قيمة دستورية، وأوضح اجتهاده هذا في قرار مهم أصدره سنة 2006، وقد استنبط المجلس الدستوري هذا المبدأ، أي وضوح النص التشريعي من إعلان حقوق الإنسان والمواطن، الذي صدر إثر الثورة الفرنسية، ويبقى من الصعب إعطاء تعريف دقيق للقانون الواضح.

أكد العديد من الفقهاء الفرنسيين، على أن عدم وضوح النص، لا يعني أن النص غير مفهوم، بل المقصود أن النص غير قابل للفهم، ففي الحالة الأولى، يتوقف عدم الفهم على الشخص الذي يقرأه، أي أن العلة في القارئ، أما في الحالة الثانية، أي عندما يكون النص غير قابل للفهم، فتكون العلة في النص ذاته، ورأى آخرون أن وضوح القانون يقاس بالنسبة للأشخاص الموجه إليهم، في حال كان القانون يعني فئة من الناس بعينها، فإذا لم يفهموا معناه، فهذا يعني أن القانون غير مفهوم، و في كندا والولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، عرف البعض القانون غير الواضح، بأنه القانون الذي بلغ حدا من عدم الدقة، والغموض، بحيث يتيح المجال للتعسف في تطبيقه.¹⁸⁵

¹⁸⁴- ابراهيم عدي، " ضرورات تطبيق الشفافية الضريبية في هيئة الضرائب (دراسة ميدانية في سورية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 32، العدد الأول، سنة 2016.

¹⁸⁵-وليد عيلا، " تأكيد المجلس الدستوري على شفافية التشريع ووضوحه"، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، المجلد 11، نشر المجلس الدستوري اللبناني، بيروت- لبنان، سنة 2018، ص. 68

فالنظام الضريبي الشفاف يقتزن لا محالة بوضوح صياغته، وهو يتيح للمكلف العديد من المزايا، بحيث يكون قادرا على تحديد التزاماته الضريبية، ونسبتها، كما أن توضيح القوانين، والتعاليم، وغيرها من الإجراءات، والتدابير، التي تتخذها الإدارة الضريبية في إطار عملية فرض الضريبة، وجبايتها، وبوجه إنفاق الضرائب من قبل الدولة، يزيد من درجة الوعي الضريبي للمكلف، ما يزيد من الالتزام الاختياري لديه.

كما أن شفافية، ووضوح النص الضريبي، يخفض من تكليف الالتزام المباشر وغير المباشر لكل من المكلف والإدارة، وذلك انطلاقا من إسهام الشفافية الضريبية في تخفيض حالات الاعتراض على التكليف، وما يستلزمه هذا من الوقت، والجهد، والموارد، التي تؤدي إلى تكاليف إضافية والتأخر في عملية تحصيل الضريبة، بالإضافة إلى أن وضوح النص الضريبي، وشفافيته، يخفض من نسب التهرب الضريبي، كما يقلل الحافز من استعمالات التقنيات غير المشروعة للتهرب من الضريبة، وهذه عوامل تجعل من شفافية ووضوح القوانين الجبائية تزيد من الكفاءة الاقتصادية للنظام الجبائي، وتساعد المكلف على اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بنوع الاستثمار، وزيادة فهم الواقع الاقتصادي للبلد، وأوجه الاستفادة من الحوافز الضريبية من قبل أصحاب رؤوس الأموال، وهذا الأمر يزيد من الاستفادة من الحوافز الضريبية من خلال تدفق رؤوس الأموال للاستثمار في البلد، مما يزيد من التنمية الاقتصادية.¹⁸⁶

فشفافية الضريبة خصوصا، ووضوحها بهذا المعنى لم تعد ترفا، بل أصبحت ضرورة اقتصادية حقيقية، وعليه، قد بدأ القضاء الدستوري ينظر في مدى وضوح النص الجبائي، بما قد يمكن أن يفتح آفاقا جديدة نحو تبسيط القوانين الجبائية، والتي يجمع الكل على تشعبها وعدم دقتها، فالمحكمة الفدرالية السويسرية، وهي أعلى سلطة قضائية في البلاد، قضت في قرار لها سنة 2004، بأن القانون يجب أن يكون واضحا بصورة كافية، ليكون المتقاضون على بينة من حقوقهم، وواجباتهم، وبما يتعلق بالتكليف بالضريبة، ينبغي أن يكون محددا في القانون بالوضوح، والدقة لفهمه.¹⁸⁷

¹⁸⁶ إبراهيم العدي، ضرورات تطبيق الشفافية الضريبية، مرجع سابق، ص. 151.
¹⁸⁷ وليد عبلا، تأكيد المجلس الدستوري على شفافية التشريع ووضوحه، مرجع سابق، ص. 70.

ويبقى من أهم القرارات الدستورية في مجال وضوح النص الضريبي، وأبطل به قانون للضرائب، ما جاء به المجلس الدستوري اللبناني في قرار له بتاريخ 2017/9/22¹⁸⁸، و
مما جاء فيه:

" - بما أن المادة الحادية عشر من القانون المطعون فيه جاءت في ست صفحات، وتضمنت ثمان عشر فقرة، كل فقرة تضمنت عدة أقسام، ما يتعارض مع الأصول المعتمدة في التشريع؛

و بما أن الغموض يشوب المادة الحادية عشرة المذكورة، وبما أن ذلك الغموض في النص يفسح المجال أمام تطبيقه بطرق ملتوية، تسيء إلى العدالة والمساواة بين المواطنين، أو تتحرف عن النية غير الواضحة أساساً للمشرع؛

عليه تعتبر المادة الحادية عشرة من القانون المطعون فيه مخالفة للدستور بسبب افتقارها للوضوح".

إلى جانب هذا القرار، أصدرت المحكمة الدستورية العليا بمصر سنة 2002 قرار جد مهم في مجال شفافية الجباية، إلا أن الأمر هنا كان يتعلق بالمجال الجمركي باعتباره مكوناً من مكونات المادة الجبائية، بحيث دفعت الجهة الطاعنة الممثلة هنا في الشركة الوطنية للسيارات، بعدم دستورية المادة (23) الثالثة والعشرون من قانون الجمارك، التي كانت تعطي الإمكانية لمصلحة الجمارك بعدم التقيد بالوثائق، والمستندات المقدمة من قبل صاحب البضاعة كدليل على القيمة الحقيقية للبضاعة، وبالتالي إمكانية تقديرها الجزافي لقيمة البضاعة المقدمة، واتخاذ هذا التقدير كوعاء لتحديد مقدار الضريبة الجمركية، دون أي حاجة منها لتسبيب أساس هذا التقدير.

قضى القضاء المصري هنا بعدم دستورية المادة (23) السالفة الذكر لاعتبار أساسي، وهو عدم إفصاح الإدارة عن المبررات وراء تقديرها لقيمة البضائع، على عكس ما هو مصرح

¹⁸⁸- قرار المجلس الدستوري اللبناني رقم 2017/5، بتاريخ 2017/9/22، منشور بالكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، المجلد 11، نشر المجلس الدستوري، بيروت- لبنان، سنة 2018.

به في المستندات المقدمة، يتناقض مع ما تقتضيه ضرورة الالتزام بالشفافية في التعرف على أسس تقدير وعاء الضريبة، ومن ثم مقدارها، للتحقق من توافر الشروط الموضوعية التي تنأى بالضريبة عن التمييز، وتكفل ضمانه الخضوع لشرط الحماية القانونية المتكافئة التي كفلها الدستور للمواطنين جميعا.

وفيما يلي نص القرار 189 :

" بعد الاطلاع على الأوراق، والمداولة.

حيث إن الوقائع على ما يبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق، تتحصل في أن الشركة المدعية وهي الوكيل الموزع في مصر لمنتجات شركة مرسيدس بنز، قد حصلت من فرع الشركة المذكورة بالبرازيل، على قائمة بأسعار سيارات النقل تم اعتمادها من الغرفة التجارية البرازيلية، والقنصلية المصرية بالبرازيل، لإثبات جديتها، وأنها تمثل القيمة الحقيقية للبضائع، وقد أرسلت تلك القائمة إلى مصلحة الجمارك، بغية تعميمها على المنافذ الجمركية، لاحتمال التعريف المستحقة وفقا للأسعار المثبتة بها، إلا أن المصلحة المذكورة أصدرت بتاريخ 1994/4/27، المنشور رقم 144 متضمنا رفع الأسعار الواردة بالقائمة بنسبة 40%، ولما كان هذا الإجراء يؤدي إلى ارتفاع تكلفة السيارات النقل، ويزيد من الأعباء المالية لنقل البضائع، فقد أقامت الشركة دعواها أمام محكمة القضاء الإداري، بطلب الحكم بصفة مستعجلة، بوقف تنفيذ القرار المطعون فيه، وفي الموضوع بالغائه. وأثناء نظر الدعوى دفعت الشركة بعدم دستورية المادة (23) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية رقم 66 لسنة 1963، لمخالفتها المادة (38) من الدستور.

وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع وصرحت بإقامة الدعوى الدستورية، فقد أقامت الشركة المدعية دعواها الماثلة بطلب الحكم بعدم دستورية المادة (23) سالف الذكر، وكذلك منشور مصلحة الجمارك رقم 144 المؤرخ 1994/4/27.

189- حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية يوم الأحد 13 أكتوبر سنة 2002 م، الموافق 7 شعبان سنة 1423 هـ في الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا رقم 159 لسنة 20 قضائية.

وحيث إن من المقرر، وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة، أن نطاق الدعوى الدستورية التي أتاح المشرع للخصوم إقامتها، يتحدد بنطاق الدفع بعدم الدستورية الذي أثير أمام محكمة الموضوع، وفي الحدود التي تقدر فيها تلك المحكمة جديته، وذلك عملاً بنص البند (ب) من المادة (29) من قانون المحكمة الدستورية العليا، الصادر بالقانون رقم 48 لسنة 1979. إذ كان ذلك، وكان الدفع بعدم الدستورية الذي أبدته الشركة المدعية أمام محكمة الموضوع، قد ورد على المادة (23) من قانون الجمارك آنف البيان، وهو ما اقتصر عليه التصريح بإقامة الدعوى الدستورية، فإن ما تضمنته الدعوى الماثلة من طعن على غير النص التشريعي الذي تعلق به التصريح الصادر من محكمة الموضوع، يعتبر مجاوزاً للنطاق الذي تتحدد به المسألة الدستورية، التي تدعى هذه المحكمة للفصل فيها، بما مؤداه انتفاء اتصال الدعوى في شقها الخاص بالطعن على منشور مصلحة الجمارك رقم 144 الصادر في 1994/4/27، بهذه المحكمة اتصالاً مطابقاً للأوضاع التي رسمها قانونها، والتي لا يجوز الخروج عليها. بوصفها ضوابط جوهرية، فرضها المشرع لمصلحة عامة، حتى ينتظم التقاضي في المسائل الدستورية وفقاً لها، الأمر الذي يتعين معه الحكم بعدم قبول الدعوى بالنسبة إلى هذا المنشور، وذلك دون حاجة للتعرض لما إذا كان موضوعه مما يجوز الطعن عليه بعدم الدستورية من عدمه.

وحيث إن المادة (23) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 66 لسنة 1963 تنص على أنه: "على صاحب البضاعة أن يقدم الفاتورة الأصلية الخاصة بها مصدقاً عليها في الجهة الواردة منها، من هيئة رسمية مختصة تقبلها مصلحة الجمارك، وذلك فيما عدا الحالات التي يحددها المدير العام للجمارك.

ولمصلحة الجمارك الحق في المطالبة بالمستندات، والعقود. والمكاتبات، وغيرها. المتعلقة بالصفة دون أن تقتيد بما ورد فيها، أو بالفواتير نفسها."

وحيث إنه، وإن كان النص المطعون فيه قد تم استبداله بالقانون رقم 160 لسنة 2000 بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك؛ وكان نفاذ هذا القانون من تاريخ العمل به، لا يخل بجريان الآثار التي رتبها القانون السابق، خلال الفترة التي ظل فيها قائماً، ذلك أن الأصل في القاعدة القانونية هو سريانها اعتباراً من تاريخ العمل بها على الوقائع التي تتم في ظلها، وحتى إلغائها. فإذا أحل المشرع محلها قاعدة جديدة، تعين تطبيقها اعتباراً من تاريخ نفاذها، ويتوقف سريان القاعدة القديمة من تاريخ إلغائها، وبذلك يتحدد مجال إعمال كل من القاعدتين من حيث الزمان، فما نشأ مكتملاً من المراكز القانونية وجوداً وأثراً في ظل القاعدة القانونية القديمة، يظل محكوماً بها وحدها. متى كان ذلك، فإن استبدال النص الطعن لا يحول دون الطعن عليه بعدم الدستورية ممن طبق عليهم خلال فترة نفاذه، وترتبت بمقتضاه آثار قانونية في حقهم، تتحقق بإبطالها مصلحتهم الشخصية المباشرة. لما كان ما تقدم، وكانت المادة (23) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 66 لسنة 1963، لا تنطبق على فترة نفاذها.

بناء على المادة المطعون فيها، فإن القضاء بعدم دستورية تلك المادة يحقق غايتها، ومن ثم تتوافر لها مصلحة مباشرة في الدعوى الماثلة في النطاق سالف الذكر.

وحيث إن الشركة المدعية تنعى على المادة (23) من قانون الجمارك قبل استبدالها عدم دستوريته، على سند من أن مبنى عدالة فرض الضريبة، يقوم على أساس التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، وإذا كان النص المطعون فيه قد أتاح لمصلحة الجمارك عدم التقيد بما تضمنته المستندات الدالة على قيمة البضاعة المستوردة، وخولها صلاحية التقدير الجزافي لتلك القيمة، فإنه يكون قد خالف المادة (38) من الدستور فيما قرره من قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية.

وحيث إن هذا النعي سديد، ذلك أن المقرر في قضاء هذه المحكمة، أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا بما لها من ولاية على إقليمها، وأن قانونها يرسم حدود العلاقة بين الملتزم بالضريبة من ناحية، والدولة التي تفرضها من ناحية أخرى، في مجالات عدة من بينها شروط سريانها، وسعرها، وكيفية تحديد وعائها، وأن حق الدولة في اقتضاء الضريبة، يقابله حق الممول في أن يكون فرضها وتحصيلها على أسس عادلة، إلا أن التزامه بأدائها لا يرتكن إلى رباط عقدي، وإنما يبقى مرده نص القانون، فهو وحده مصدر هذا الالتزام، وهو ما يملكه المشرع في إطار رعايته لمصلحة الجماعة التي يمثلها. لما كان ذلك، وكان قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن تحديد دين الضريبة يتطلب التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتباره شرطا لازما لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، وهو ما مؤداه أن يكون وعاء الضريبة، وهو المال المحمل بعينها محددا على أسس واقعية يمكن معها الوقوف على حقيقته. متى كان ما تقدم، وكان المشرع قد أقر في المادة (22) من قانون الجمارك تعريفا دقيقا لقيمة البضائع الواردة، التي تتخذ وعاءا لتحديد مقدار الضريبة الجمركية، يقوم على أساس تحديد قيمة البضائع بقيمتها الفعلية مضافا إليها جميع التكاليف، والمصروفات الفعلية المتعلقة بها حتى ميناء الوصول في أراضي الجمهورية. إذ كان ذلك، وكان النص الطعين قد خول مصلحة الجمارك الحق في مطالبة صاحب البضاعة بالمستندات المتعلقة بالسلع المستوردة، دون أن يلزمها بالتقيد بالبيانات التي تضمنتها هذه المستندات، أو يلزمها بالإفصاح عن مبرراتها في الانتفات عنها، أو الوسائل التي اتبعتها في التوصل إلى القيمة الحقيقية للبضائع المستوردة، بما يجعل إطراحها هذه المستندات قرارا صريحا إن أفصحت عن ذلك استقلالا، أو ضمنيا بقرارها بتقدير قيمة البضائع المبني على هذا الاطراح، وهي نتيجة تناقض ما تقتضيه ضرورة الالتزام بالشفافية في التعرف على أسس تقدير وعاء الضريبة، ومن ثم مقدارها، للتحقق من توافر الشروط الموضوعية التي تنأى بالضريبة عن التمييز، وتكفل ضمانا الخضوع لشرط الحماية القانونية المتكافئة التي كفلها الدستور للمواطنين جميعا.

وهو الأمر الذي تداركه المشرع فيما بعد، باستبدال نص المادة (23) المطعون فيه، بنص بديل تضمن إلزام مصلحة الجمارك بإخطار صاحب الشأن كتابة عند طلبه بالأسباب التي استندت إليها في عدم الاعتراف بالمستندات المقدمة منه، إلا أن النص الطعين قبل استبداله يبقى منطوياً على إخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية للضريبة، وممانعا من موانع التقاضي، باستبعاد قرار مصلحة الجمارك بإطراح البيانات والمستندات التي قدمها صاحب البضاعة من نطاق الرقابة القضائية، بما يخالف أحكام المادتين 38، 68 من الدستور.

فلهذه الأسباب:

حكمت المحكمة بعدم دستورية نص المادة (23) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية رقم 66 لسنة 1963، فيما لم يتضمنه من وجوب تسبيب قرار مصلحة الجمارك بإطراحها البيانات المتعلقة بقيمة البضائع المستوردة المثبتة في المستندات، والعقود، والمكاتبات، والفواتير المقدمة من صاحب البضاعة، وألزمت الحكومة المصروفات ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

أما بالنسبة للمغرب، وعلى الرغم من عدم تطرق المشرع، والقضاء الدستوري، لضرورة شفافية، ووضوح النص الجبائي بما قد يجعله غير دستوري، وفي انتظار آلية الدفع بعدم دستورية القوانين، فقد وضعت محاكم المملكة عدة قواعد تصب في صالح هذا المبدأ، منها أن الشك وغموض النص يكون دائماً لصالح الملتزم، وفي هذا جاء قرار لمحكمة النقض¹⁹⁰ بما يلي:

¹⁹⁰ - قرار محكمة النقض المغربية رقم 95 في الملف رقم 1288/1/4/1999، مذكور عند عبد الحق العميمي، أحكام الإجتihad القضائي المغربي في مادة المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص. 169

" طبقا للقانون رقم 2/80 المتعلق بتدابير تشجيع الاستثمار العقاري، الذي صدر بتنفيذه الظهير 1981،/4/8 يعفى كل منزل يبنيه الشخص الطبيعي إما للسكن، أو البيع، أو الكراء، من الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، و يستمر الإعفاء بالنسبة للبناءات الجديدة التي تم تشييدها بعد 20 غشت 1980؛

عدم تحديد القانون المذكور لنقطة سريان مدة الإعفاء هل هو تاريخ رخصة البناء أو تاريخ السكن، يجعل المنزل المرخص بشأنه بتاريخ 1985/1/7 مشمولاً بالإعفاء المذكور إعمالاً لمبدأ تفسير النص الضريبي الغامض لصالح الملزم."

إن غموض القانون الضريبي، وعدم استقرار قواعده بفعل التعديلات التي تطال سنويا المدونة العامة للضرائب، كما سبق أن أشرنا فإن هذه الأخيرة منذ إقرارها سنة 2007 ولحدود سنة 2020، قد خضعت بموجب قوانين المالية السنوية لـ (621) ستمائة وواحد وعشرون تعديل، أي بما يناهز (48) ثمانية وأربعون تعديلا سنويا. هذه الأرقام تبين حجم التعديلات التي تطال المادة الضريبية بموجب قوانين المالية، مما يجعلها غير قابلة للاستقرار يتطبعها الغموض، فيفتح المجال أمام الإدارة الضريبية، للتدخل من أجل تبسيط وتأويل قواعد القانون الضريبي من خلال مذكرات دورية، الإشكال هنا من يضمن صحة تأويلات الإدارة الضريبية خصوصا وأن التأويل هنا يبنني على الغموض الواقع في النص. إن آلية الدفع بعدم دستورية القوانين إذا ما تم تفعيلها ستؤدي لا محالة إلى تنقية القوانين الجبائية المغربية، التي تتميز بالتشابك، والتعقيد، والغموض، بحيث تفتح الآفاق نحو إمكانية إثارة عدم دستورية نص جبائي ظهر للملزم بأنه غير واضح، وبأن تأويلات الإدارة لم تكن في صالحه، وباعتبار أنها آلية تلغي العمل بنص القانون على الكل، وليس مجرد حكم قضائي يستفيد منه المدعي.

خاتمة الفصل الثاني

لقد أتاح دستور المملكة المغربية لسنة 2011، عبر آلية الدفع بعدم دستورية القوانين، للمواطنين الدفاع عن حقوقهم أمام القضاء الدستوري، ونجد أن النقاش لا يزال مستمرا حول هذه الآلية/ في انتظار إخراج القانون المنظم لها، فإذا كانت بعض الشروط قد حسمت، فإن أخرى لا تزال تعرف جدلا ولم يتم الحسم فيها من طرف المحكمة الدستورية، وهو ما ينعكس مباشرة على الدفع بعدم دستورية نص جبائي.

في انتظار بدأ العمل بآلية الدفع بعدم الدستورية بالمغرب، نجد أن القضاء الدستوري المقارن قد قطع أميال عديدة في بلورة مبادئ الدعوى الجبائية الدستورية نظرا لخصوصيتها، فهو يأخذ بالمصلحة المحتملة، وعليه وسع من نطاق الدعوى الدستورية الجبائية، إذ أن شرط المصلحة وأطراف الدعوى بعدم دستورية نص جبائي، يأخذ بعدا أوسع عن مختلف الدعاوى القضائية الدستورية الأخرى، مما يمكن دائما من إدخال أطراف أخرى إلى الدعوى الدستورية الجبائية، وإن كانت ليست طرفا مباشرا في النزاع.

كما أثير النقاش حول مفهوم القانون موضوع الدفع بعدم الدستورية، وفي ظل سكوت المحكمة الدستورية عن تفسير نطاق هذا القانون، فإن التجارب المقارنة تسمح بإثارة الدفع في مختلف القوانين، وحتى القرارات الجبائية كيفما كان نوعها أو درجتها على الهرم القانوني، شريطة أن تكون مرتبطة بموضوع الدفع بعدم الدستورية.

فقد أخذت الأنظمة القضائية المقارنة على التوسع في نطاق دعوى الدفع بعدم دستورية نص جبائي، لتشمل النظر في جميع النصوص القانونية الأخرى التي يمكن أن تمس حقوق المدعي ولو لم يثرها.

كما تم وضع نظام للتصفية قبل إحالة الدفع بعدم الدستورية إلى المحكمة الدستورية، وذلك للنظر في جدية الطلب، الذي تنظر فيه المحكمة الدستورية، بحيث يكون لقراراتها الحجية المطلقة والأثر المباشر، غير أن مختلف المحاكم الدستورية المقارنة، وضعت مبادئ

وقواعد لاحتواء أثر قراراتها، وأحكامها في المجال الجبائي، حتى لا يمس الأوضاع القانونية التي استقرت.

وقد عمل القضاء الدستوري المقارن في مجال الجبايات، على تطوير القواعد القانونية المؤطرة لها، انطلاقاً من المبادئ التي جاءت بها الدساتير، وفي هذا المجال، فقد وضع أسس، وقواعد مضبوطة لفرض الجبايات، والضرائب، بحيث أصبحنا أمام مبدأ ينصب على وجوب تناسب الجبايات مع مقدار الدخل، بما لا يشكل خطراً على الملزم في التعسف في تضريبه، كما أننا نجد أن القضاء الدستوري في بعض الدول بدأ يتطرق لمفهوم شفافية ووضوح النصوص الجبائية كمعيار لتقييم مدى دستورية هذه النصوص، وهو ما يمكن أن يشكل أحد أهم المواضيع المستقبلية الذي يمكن أن تطرح في إطار دعوى الدفع بعدم دستورية النصوص الجبائية.

خاتمة عامة

لقد أولت مختلف الدساتير اهتماما خاصا بالجبايات، ووضعت مبادئ، وقواعد، تتوخى وضع التوازن بين الجباية كأهم مورد لمالية الدولة، وفي نفس الوقت عدم المساس بحقوق، وحرريات المواطنين، غير أن الممارسة العملية أثبتت دائما وجود تجاوزات لهذه المبادئ، والقواعد، مما جعل ضرورة تدخل القضاء الدستوري في إطار الرقابة السابقة، والبعدية، لدستورية القوانين.

فبالنسبة للمغرب فقد كانت مراقبة دستورية القوانين بصفة عامة، والقوانين الجبائية بصفة خاصة، بدأت منذ إنشاء الغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى، غير أن اجتهادها في المجال القانوني بقي جد ضعيف نظرا لعدم ضمان استقلالية أعضائها، ومحدودية اختصاصاتها، وتزامن إنشائها مع الأوضاع السياسية التي كانت سائدة في المغرب، رغم التعديلات التي لحقت دستور 1962، مما جعل غالبية أعمالها تقتصر على المنازعات الانتخابية.

غير أن دستور 1992 شكل بداية الانطلاقة الفعلية للقضاء الدستوري المغربي، بحيث تم إنشاء مجلس دستوري بصلاحيات، واختصاصات أكثر أهمية، وأصبحت طرق الإحالة تشمل بالإضافة للإحالة الإجبارية، الإحالة الاختيارية للقوانين العادية، وهو ما شكل مناسبة للنظر في المادة الجبائية، من خلال قوانين المالية، وهذا التطور استمر مع دستور 2011، بإنشاء المحكمة الدستورية التي تم توسيع اختصاصاتها، وتنويع تشكيلتها بما يضمن استقلالا أكثر لأعضائها، ويبقى من أهم المستجدات إقرار آلية الدفع بعدم دستورية القوانين، مما يسمح للمواطنين اللجوء إلى العدالة الدستورية.

إن القاضي الدستوري يبسط رقابته في المادة الجبائية، من خلال القوانين التنظيمية للمالية التي تعرض وجوبا على المحكمة الدستورية، أو من خلال الإحالة الاختيارية لقوانين المالية، والقوانين ذات الارتباط المباشر بالمادة الجبائية، فالقوانين التنظيمية للمالية بمثابة الدستور المالي للدولة، تحدد المرجعيات، والأسس التي تنبني عليها المالية العمومية، ولكن باحترام تام للمبادئ المكرسة دستوريا، أما قوانين المالية، وخصوصا قانون المالية السنوي فهو يشمل تعديلات وتحسينات ترتبط بالمادة الجبائية.

فالقضاء الدستوري عندما يراقب مدى دستورية مختلف قوانين المالية، والقانوني التنظيمي المرتبط بها، بالرغم من خصوصية هذه القوانين، فهو يراقب مدى احترام المبادئ الجبائية المكرسة في أغلب الدساتير، إذ أن هذه المقتضيات الجبائية يفترض فيها احترام المبادئ الأساسية الثلاث، والمتمثلة في مبدأ ضرورة الضريبة، ومبدأ المساواة، ومبدأ الشرعية، فالتشريعات الضريبية يفترض فيها أن تحقق أهداف الضريبة، وبتناغم تام مع العدالة الاجتماعية، بحيث أن مختلف أعمال القضاء الدستوري المغربي، أو المقارن، تتجاوز في أحكامها ومقرراتها التطابق مع النصوص الدستورية فيما يخص المادة الجبائية إلى روح الدستور نفسه، ومبادئ العدالة، والإنصاف.

لقد وقف القضاء الدستوري في مختلف الأنظمة الدستورية دائما لتكريس هذه المبادئ الجبائية، من خلال التأصيل المستمر لشروطها، ولكيفية ضمانها، بما يضمن عدم المساس بحقوق، وحرريات المواطنين، فأخذ بمبدأ المساواة بمفهومه الواسع، ودرج على تطويره الدائم انطلاقا من مبدأ ضرورة الضريبة وإعطائه أشكالا متعددة، كما درج القضاء الدستوري على حماية الاختصاص التشريعي الضريبي الذي يشكل أساس الدولة الديموقراطية الحديثة، والمبنية على احترام حقوق الإنسان، وحرياته.

في هذا المجال قد فتح الدستور المغربي آفاقا مهمة للملزمين بمراقبة مدى دستورية القوانين الجبائية بطريقة غير مباشرة، وفي انتظار خروج القانون المنظم للدفع بعدم دستورية قانون بصيغته المعدلة، تبقى التجارب المقارنة مجالا خصبا لما يمكن أن تسير عليه المحكمة الدستورية المغربية في اختصاصها بالدفع بعدم الدستورية.

وإذا كانت بعض شروط دعوى إثارة الدفع بعدم دستورية قانون تم الحسم فيها، فإن بعض الشروط الواجبة لإثارة الدفع بعدم دستورية نص جبائي تثير إشكالات عديدة، فالتجارب المقارنة عملت على توسعة أطراف الدعوى بعدم دستورية نص جبائي، باعتبار أن المصلحة في دعوى الدفع بعدم دستورية نص جبائي، تكون أكثر اتساعا من شرط المصلحة في القضايا الأخرى، ويمكن دائما إدخال أطراف أخرى لها مصلحة بعدم دستورية نص

جبائي، فمسألة خصوصية النزاع الجبائي الدستوري، تجعله يخاطب جميع الملزمين بأحكامه، وعليه فكلهم لديهم مصلحة محتملة في الدعوى بعدم الدستورية.

ونجد أيضا أن نطاق دعوى الدفع بعدم دستورية قانون جبائي، يتجاوز فيه القاضي الدستوري مطالب المكلف بالضريبة، والإدارة الضريبية، على عكس الدعاوى الأخرى، فينظر القاضي الدستوري في جميع الأسس التي فرضت على إثرها الضريبة، ولا يقف عند النص القانوني المطعون في مخالفته للدستور.

ومن بين الشروط التي يمكن أنتثير إشكالات، شرط جدية الدفع، والذي ترك لقضاة محاكم الموضوع تقديره، قبل أن يتم رفع الدفع إلى المحكمة الدستورية، التي تعطي قرارها غير القابل للطعن، وملزم للكل وعلى الجميع احترامه والامتنثال له، وهو ما يعرف بحجية قرارات، وأحكام المحاكم الدستورية، وهذه الأحكام، والقرارات يكون لها أثر رجعي، غير أنه نظرا لخصوصية القوانين الجبائية فقد تم وضع أحكاما خاصة تقيد آثار الأثر الرجعي لعدم دستورية نص جبائي، بحيث لا ينصرف تأثيره على الجميع، ففي غالبية الحالات، يستفيد منه الغير دون المدعي الذي دفع بعدم دستورية نص جبائي، فلا يحق للمدين الذي سدد ما بذمته من ديون بناء على نص تم إلغاؤه، استرداد ما دفعه، كما لا يحق للإدارة الجبائية تحصيل الضريبة المفروضة بمقتضى النص القانوني المطعون فيه مستقبلا.

والملاحظ أن القضاء الدستوري يفتح دائما مجالات جديدة لتطوير النصوص القانونية، وهو ما ينعكس أيضا على القوانين الجبائية، وفي هذا الإطار فقد طور القضاء مبدأ تناسب الضرائب بمقدار الدخل بحيث لا يجب أن تؤثر على الملكية الخاصة، وعليه فيجب أن تفرض الضرائب بطريقة متناسبة بما لا يؤدي غالبا لانتهاك رأس المال نفسه.

كما طور القضاء الدستوري مبدأ شفافية- ووضوح النص الجبائي، بناء على مفهوم الشفافية في الميزانية العامة للدولة، بحيث أن القوانين، والتعليمات الضريبية يجب أن تصاغ، وتوضع، وتعرض، بطريقة واضحة، وحتى يكون النص الجبائي شفافا، وضع القضاء الدستوري معيارا، وهو وضوح النص التشريعي نفسه، ومعناه، وقابليته للتفسير.

فهناك اتجاه في القضاء الدستوري بدأ يتبلور شيئاً فشيئاً، أصبح يقر بعدم دستورية نص جبائي لا يكون واضحاً بصورة كافية، بما يسمح بغموضه ويفسح المجال أمام تطبيقه بطرق ملتوية، مما يؤدي إلى ضرب مبدأ العدالة والمساواة بين المواطنين، وهو ما قد يفتح المجال أمام الملزمين في الدفع بعدم دستورية نص جبائي بناء على عدم وضوحه.

إن القضاء الدستوري المغربي يجب عليه أن يستلهم من التجارب المقارنة فيما يخص المادة الجبائية، خصوصاً في ظل إعطاء اختصاصات مهمة للمحكمة الدستورية مع دستور 2011، كما يجب تكريس الممارسة الديمقراطية لإحالة قوانين المالية من طرف أعضاء البرلمان.

فإذا كانت القوانين التنظيمية تعرض وجوباً على المحكمة الدستورية، فمنذ تجربة المجلس الدستوري تم توسيع نظام الإحالة وأصبح بالإمكان الإحالة الاختيارية لقوانين المالية، مما أدى إلى توسيع مكونات الكتلة الدستورية للمالية العمومية، إلى جانب إمكانية إثارة إشكالات مهمة في المادة الجبائية، من خلال هذه القوانين، التي تعد عصب التعديلات الجبائية، إلى أنه بخلاف دول أخرى كفرنسا مثلاً فإن إحالة قوانين المالية السنوية على أنظار القضاء الدستوري لازالت محتشمة في المغرب فلحدود الآن سجلت فقط إحالة خمس قوانين مالية سنوية، إلى جانب أنه بالرغم من توسيع طرق الإحالة وتوسيع ذوي الصفة الذين يمكنهم إحالة قوانين المالية السنوية إلى القضاء الدستوري، فإن كل الإحالات الدستورية فيما يخص قوانين المالية السنوية، تمت من طرف أعضاء الغرفة الأولى بالبرلمان التي تكون في الأصل أغليبيتها مشكلة للحكومة، مما يظهر ضعف المعارضة البرلمانية في ممارسة رقابتها الدستورية لأهم قانون متضمن للمقتضيات الجبائية.

كما أن موضوع الدعوى الدستورية في المجال الجبائي يجب أن يسير على ما نهجته غالبية الأنظمة الدستورية، بحيث على القاضي الدستوري عدم التقيد فقط بمطالب الملزم والإدارة الضريبية في حالة الدفع بعدم دستورية نص جبائي، على اعتبار أن الرقابة الدستورية لاكتفي بالرقابة الشكلية في حدود النص الدستوري المطعون بعدم دستوريته، بل في إطار نظرة متكاملة مع مدى توافق النص المطعون فيه مع أحكام الدستور جميعاً بموازاة النظر

في جميع القوانين الجبائية التي تمس موضوع الدعوى الجبائية الدستورية ولو لم يثرها أطرافها.

وبالنسبة لأثر قرارات المحكمة الدستورية المغربية وحجيتها، فهي تكتسي حجية مطلقة وتلزم جميع السلطات الإدارية، والقضائية، ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص قانوني التزام السلطات التشريعية استبداله بآخر جديد بما يتماشى مع جاء في قرار المحكمة، والحجية المطلقة تثبت للحكم الصادر في الدعوى الدستورية سواء قضى بعدم الدستورية أو بالدستورية، غير أنه يجب تقييد الأثر المباشر لقرارات المحكمة الدستورية المغربية في حالة عدم دستورية نص جبائي، نظرا لتأثيره البالغ على المراكز القانونية التي استقرت، كما ذهبت إلى ذلك مختلف المحاكم الدستورية في الأنظمة المقارنة.

بالنسبة للأثر المباشر وغير المباشر لقرارات المحكمة الدستورية في المادة الجبائية، فنرى أنه يجب على القاضي الدستوري المغربي، عدم الأخذ بما سارت به بعض النظم القضائية الدستورية، فإذا كان الملزم أدى ما بذمته من ضريبة بناء على نص جبائي دفع بعدم دستوريته، وتم تقرير عدم دستوريته، فيجب تقرير باسترجاع قيمة ما أداه، وذلك مراعاة لحقوقه المشروعة.

إن انتقال المغرب إلى المحكمة الدستورية، هو تعزيز لدولة الحق والقانون والمؤسسات، ويشكل لبنة أساسية في إرساء القواعد القانونية العادلة عامة، والقوانين الجبائية خاصة، ومجالا لضبط مختلف الأعمال التشريعية الجبائية، بما لا يمس حقوق وحرريات المواطنين المكرسة دستوريا، وفي انتظار تراكم تجارب المحكمة الدستورية في المجال الجبائي، وإخراج القانون المعدل للدفع بعدم دستورية قانون، يثار التساؤل حول هل مدى نجاعة وفعالية هذه الآلية الجديدة في تنقية القوانين الجبائية؟ خصوصا مع تشعب وتعقد القوانين الجبائية. وهل سينجح الملزم فيما فشل فيه البرلمان في الدفع بمقتضيات جبائية تتعارض والدستور؟

لائحة المراجع

➤ باللغة العربية

❖ الكتب

- إبراهيم كومغار، محاضرات في قانون الميزانية، طبع ونشر KORTOBA PUB، طبعة 2015.
- أحمد مختار عمر، معجم اللغة العربية المعاصرة، عالم الكتب، القاهرة، 01 يناير 2008
- حمدي بن محمد بن صالح، توازن الموازنة العامة دراسة مقارنة بين الاقتصاد الإسلامي والاقتصاد الوضعي، دار النفائس للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2013.
- خالد علي و عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، نشر شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت- لبنان، سنة 2019.
- سي محمد البقالي، الكتلة الدستورية للمالية العمومية، مطبعة البصيرة، الرباط، الطبعة الأولى 2017.
- سي محمد البقالي، المدخل الوحيد لدراسة القانون الضريبي: مقارنة قانونية اجتماعية، طبع مطبعة البصيرة، الرباط- المغرب، الطبعة الأولى، سنة 2018.
- عبد العزيز النويضي، المحكمة الدستورية و مسألة الدفع بعدم دستورية القوانين، نشر المؤلف، الدار البيضاء- المغرب، طبعة 2019.
- عبد النبي اضريف، المالية العامة، أسس و قواعد تدبير الميزانية العامة و مراقبتها. آخر التعديلات التي عرفتها المنظومة المالية بالمملكة المغربية، طبع دار القرويين الدار البيضاء- المغرب، الطبعة الأولى، سنة 2005.
- المحجوب الدربالي، المنازعات الجبائية المحلية في ضوء المستجدات القضائية و آخر الاجتهادات القضائية، نشر و توزيع EMALIV المغرب، الطبعة الأولى، سنة 2015.
- محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، نشر دار النهضة العربية، القاهرة- جمهورية مصر العربية، سنة 2000.
- محمد نبيل ملين، فكرة الدستور في المغرب، وثائق ونصوص (1901 – 2011)، تيل كيل ميديا 2017.
- مصطفى قلوش، المبادئ العامة للقانون الدستوري، الطبعة الرابعة 1995، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط.

❖ الأطروحات والرسائل الجامعية

■ الأطروحات

- **عبد الحق عميمي، أحكام الاجتهاد القضائي الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية،** أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية أكادال، الرباط- المغرب، السنة الجامعية 2012-2013.
- **عبد الفتاح بلخال، المشروع عية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي،** أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، جامعة الحسن الثاني عين الشق، السنة الجامعية 2000 – 2001.
- **عثمان الحادك، المنازعة الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة،** أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، 2003.

■ الرسائل

- **أسامة المرابط، الأمن القانوني وإشكالية بناء الثقة الضريبية،** رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، ماستر العلوم الإدارية و المالية، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية السويسي، الرباط- المغرب، السنة الجامعية 2017-2018.
- **عبد الرحيم منعام، الطبيعة الدستورية للقوانين التنظيمية في ضوء قرارات القضاء الدستوري بالمغرب وفرنسا،** رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2002.

❖ التقارير والدراسات

- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، "من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية للنموذج التنموي الجديد"، إحالة ذاتية رقم 2019/39.
- حميد محمد عبد السلام القماطي، "أثر الحكم الصادر من القضاء الدستوري"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي للمحاكم والمجالس الدستورية العربية، تحت عنوان تحديات الواقع و الإصلاحات الممكنة على ضوء المتغيرات الإقليمية، المنعقد بالأردن في 28-29 فبراير 2016.
- المبادئ القانونية التي قررتها محكمة التمييز خلال أربعين عاماً، الفترة من 1972/10/1 حتى 2011/12/31، المجلد الإداري، نشر وزارة العدل الكويتية، أكتوبر سنة 2016.
- مقترحات الاتحاد العام لمقاولات المغرب المقدمة في إطار المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، 2019.
-

❖ المذكرات

- المذكرة المقدمة من طرف السيد وزير العدل للمجلس الحكومي المنعقد بتاريخ 11 أبريل 2019 والمتعلقة بتقديم مشروع القانون التنظيمي رقم 86.15 المتعلق بتحديد شروط وإجراءات الدفع بعدم دستورية قانون بعد ترتيب آثار قرار المحكمة الدستورية.

❖ المجالات

- ابراهيم عدي، " ضرورات تطبيق الشفافية الضريبية في هيئة الضرائب (دراسة ميدانية في سورية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 32، العدد الأول، سنة 2016.
- أحمد خلف حسن وعامر عياش عبد، " دستورية الضرائب في العراق"، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 13، العدد 49، السنة 16، نشر كلية الحقوق، جامعة الموصل- بغداد، سنة 2011.
- أمل جبر ناصر، " خصوصية قواعد المرافعات في الطعون الدستورية الضريبية (دراسة مقارنة)"، مجلة القانون للبحوث القانونية، نشر جامعة ذي قار، العراق، العدد 10، سنة 2011.
- جمال لعمارة " تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة " مجلة العلوم الإنسانية – جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001.
- جواد العسري، " مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في التشريع والقضاء"، مجلة مسالك، العدد 4، 2005.
- حمد ضيف، " إجراءات الدفع بعدم الدستورية أمام المجلس الدستوري"، مجلة المحامي، نشرة دورية تصدر عن الاتحاد الوطني لمنظمات المحامين، منظمة المحامين ناحية سطيف- الجزائر، العدد 32، سنة 2019.
- رائد ناجي أحمد و شاكور جميل ساحث، " خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية"، مجلة كلية الحقوق- جامعة النهريين/المجلد 19--العدد 6، 2017.
- رشيد المدور " تطور الرقابة الدستورية في المغرب، الغرفة الدستورية – المجلس الدستوري – المحكمة الدستورية"، مجلة دراسات دستورية، تصدرها المحكمة الدستورية بمملكة البحرين، المجلد الثالث، العدد السادس، يناير 2016.
- رشيدة عدي، " إيقاف تنفيذ الديون الضريبية بين إرادة المشرع و الاجتهاد القضائي"، سلسلة الأبحاث الجامعية و الأكاديمية، مجلة القانون والأعمال، نشر جامعة الحسن الأول، سطات- المغرب، العدد الأول، 2017.
- سعد عطية محمد و رائد ناجي أحمد الجميلي، "عيب اغتصاب السلطة التشريعية لشؤون الضريبة في العراق"، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية و السياسية، نشر جامعة كركوك- العراق، المجلد السادس، العدد 20، سنة 2017.
- سعد ممدوح الشمري، " أثر حكم المحكمة الدستورية: دراسة مقارنة مصر وفرنسا و الولايات المتحدة الأمريكية"، مجلة روح القوانين، إصدار كلية الحقوق، طنطا- جمهورية مصر العربية، العدد 75، سنة 2018.
- عامر زعير محسن، " الموازنة بين فكرة الأمن القانوني و مبدأ رجعية أثر الحكم بعدم الدستورية"، مجلة مركز دراسات الكوفة، نشر جامعة الكوفة – العراق، المجلد 1، العدد 18، سنة 2010.
- عبد الغني السرار، " المفوض الملكي بالمحاكم الإدارية"، مجلة القانون و الأعمال الدولية، نشر جامعة الحسن الأول، سطات- المغرب، العدد 25، دجنبر 2019.
- عصام علي الديس، " رقابة دستورية الأنظمة المستقلة : دراسة مقارنة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 24، سنة 2010.
- فتحي توفيق الفاعوري و نصر أبو عليم، " دستورية القوانين التي تحصن القرارات الإدارية"، مجلة كلية الحقوق لجامعة النهريين، العراق، المجلد 19، العدد 2، سنة 2017.

- فوزات فرحات، " دور القاضي الدستوري في مراقبة القوانين المالية "، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، المجلد 11، نشر المجلس الدستوري اللبناني، بيروت- لبنان، سنة 2018.
- قيس حسن عواد، " مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، مجلة دراسات إقليمية "، إصدار مركز الدراسات الإقليمية بجامعة الموصل – العراق، العدد 13، المجلد 6، سنة 2009.
- محمد أشركي، " القوانين التنظيمية بالمغرب دراسة مقارنة "، المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية، العدد الأول، 1982
- محمد بن أعراب و منال بن شناف، " آلية الدفع بعدم دستورية القوانين في الأنظمة الدستورية المقارنة "، مجلة الاجتهاد القضائي، نشر جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، العدد 16، مارس سنة 2018.
- محمد بوكوطيس " الأمن القانوني في المجال الضريبي "، مجلة الإرشاد القانوني، عدد 2 و 3/2018
- محمد سالم كريم، " دور القضاء الدستوري في تحقيق مبدأ الأمن القانوني "، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، نشر كلية القادسية- الأردن، المجلد الثاني، يناير سنة 2017.
- محمد قصري، " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري "، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 62، 2005.
- محمد مرحوم، " الدفع بعدم دستورية القوانين: المسار التشريعي المتعثر "، مجلة الإسماعيلية للدراسات القانونية و القضائية، إصدار المكتب الجهوي لنادي قضاة المغرب بالدائرة الاستئنافية لمكناس- المغرب، العدد الأول، فبراير، سنة 2019.
- محمد يوسف الحسين، محمد توفيق مشاوش خشمان، " المنازعات الإدارية أمام المحكمة الدستورية العليا "، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، سوريا، المجلد 37، العدد 6، سنة 2015.
- المصطفى منار، " الولوج الفردي إلى القضاء الدستوري و تعزيز الضمانات الدستورية المتعلقة بالحقوق و الحريات في دستور 2011 "، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، العدد 123- 122، ماي- غشت، سنة 2015.
- وليد عبدي، " تعليق على قرار المجلس الدستوري رقم 2018/2 بتاريخ 2018/5/15 بإبطال قانون الموازنة العامة و الموازنات الملحق لسنة 2018 "، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري، المجلد 16، منشورات المجلس الدستوري، بيروت- لبنان، سنة 2018.
- وليد عبلا، " تأكيد المجلس الدستوري على شفافية التشريع و وضوحه "، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، المجلد 11، نشر المجلس الدستوري اللبناني، بيروت- لبنان، سنة 2018.
- يوسف أدرينو و خالد الدك، " قراءة في قرار المحكمة الدستورية رقم 18.70 م.د. بشأن القانون التنظيمي رقم 15.86 "، المجلة المغربية للإدارة المحلية، العدد 139-138، أبريل يناير سنة 2018.
- يوسف أدرينو، " نظام تصفية طلبات الدفع بعدم الدستورية في القانون المغربي "، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، العدد 139-138، يناير- أبريل، 2018.
- يوسف أمهيمار، " خصوصية الدفع بعدم دستورية نص ضريبي "، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، العدد 14- 13، نونبر- فبراير، سنة 2017.

❖ النصوص القانونية

■ الدساتير

- الدستور الاسباني لسنة 1978 شاملا تعديلاته لغاية عام 2011، مترجم للغة العربية من قبل منظمة " constitute project".
- الدستور الكويتي، الصادر في 14 جمادي الثاني 1382 هـ الموافق 11 نوفمبر 1962م.
- دستور الملكة المغربية لسنة 1972 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.72.061 بتاريخ 10 مارس 1972، ج. ر عدد 3098، 15 مارس 1972، ص 626 – 633.
- دستور المملكة المغربية لسنة 1962، الصادر الأمر بتنفيذه بتاريخ 14 دجنبر 1962، ج.ر، العدد 2616 مكرر، 19 دجنبر 1961، ص 2999-2993.
- دستور المملكة المغربية لسنة 1970 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.70.177 بتاريخ 31 يوليوز 1970، ج. ر عدد 3013 مكرر، 1 غشت 1970، ص 1930 – 1936
- دستور المملكة المغربية لسنة 1992، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.155، بتاريخ 9 أكتوبر 1992، ج. ر، ي 43. الجريدة الرسمية، العدد 4172، 14 أكتوبر 1992، ص 1255-1247.
- دستور المملكة المغربية لسنة 1996، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.157، بتاريخ 7 أكتوبر 1996، ج. ر، عدد 4420، بتاريخ 10 أكتوبر 1996، ص 2282 - 2292.
- دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91، بتاريخ 29 يوليوز 2011، ج. ر، عدد 5964 مكرر، بتاريخ 30 يوليوز 2011، ص 3600 – 3627.
- دستور جمهورية مصر العربية الصادر سنة 2014، وفقا للتعديلات الدستورية التي أدخلت عليه في 23 أبريل 2019.
- مشروع الدستور المغربي لسنة 1908

■ القوانين

- ظهير شريف رقم 1.63.137 بشأن القانون التنظيمي للغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى، ج. ر، عدد 2638 بتاريخ 17/05/1963، ص 1094.
- ظهير شريف رقم 1.63.326 بشأن القانون التنظيمي للمالية، ج. ر، عدد 2664، الصادرة بتاريخ 8 جمادى الثانية 1383 (15 نونبر 1963).
- القانون التنظيمي رقم 066.13 المتعلق بالمحكمة الدستورية، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.14.139، في تاريخ 13 أغسطس 2014، ج. ر، عدد 6288، بتاريخ 4 سبتمبر 2014، ص 6661-6667.
- القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 في 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015)، ج. ر، عدد 6370، الصادرة بتاريخ فاتح رمضان 1436 (18 يونيو 2015).
- القانون التنظيمي رقم 14.111 المتعلق بالجهات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.83 بتاريخ 20 رمضان 1436 (7 يوليو 2015)، ج.ر، عدد 6380 بتاريخ 6 شوال 1436 (23 يوليو 2015).

- القانون التنظيمي رقم 14.111 المتعلق بالجهات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.85 بتاريخ 20 رمضان 1436 (7 يوليو 2015)، ج.ر، عدد 6380 بتاريخ 6 شوال 1436 (23 يوليو 2015).
- القانون التنظيمي رقم 14.113 المتعلق بالجماعات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.85 بتاريخ 20 رمضان 1436 (7 يوليو 2015)، ج.ر، عدد 6380 بتاريخ 6 شوال 1436 (23 يوليو 2015).
- قانون التنظيمي رقم 29-93 متعلق بالمجلس الدستوري، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-94-124، في 25 فبراير 1994، ج.ر، عدد 4244، بتاريخ 2 مارس 1994.
- القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذه ظهير الشريف رقم 1.91.225، صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993).
- قوانين المالية السنوية من 2008 إلى 2020.
- مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة، المصادق عليها بالظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.77.339، بتاريخ 25 شوال 1397، (9 أكتوبر 1977) كما وقع تغييرها وتتميمها على الخصوص بمقتضى القانون رقم 99.02 المصادق عليه بالظهير رقم 1-222-00 بتاريخ 2 ربيع الأول 1421 (5 يونيو 2000).
- المدونة العامة للضرائب المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 06.43 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف 1.06.232 بتاريخ 10 ذيلحجة (31 ديسمبر 2006).
- مشروع القانون التنظيمي رقم 86.15 يتعلق بتحديد شروط وإجراء تطبيق الفصل 133 من الدستور.
- القانون رقم 48 لسنة 1979 بإصدار قانون المحكمة الدستورية العليا المصرية المعدل بالقانون رقم 168 لسنة 1998.
- قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972.
- القانون رقم 39.07 بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.07.209 في 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007)، ج ر، الجريدة الرسمية رقم 5591 الصادرة يوم الإثنين 31 دجنبر 2007 .
- القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 (30 نونبر 2007)، ج.ر عدد 5583 بتاريخ 22 ذو القعدة 1428 (03 ديسمبر 2007).
- القانون تنظيمي رقم 60.09، يتعلق بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.10.28، في 5 مارس 2010، ج. ر، عدد 5820، بتاريخ 11 مارس 2010، ص 942 – 946.
- القانون الإطار 12 رقم 3-83 لإصلاح النظام الضريبي المعتمد من قبل مجلس النواب في 20 ديسمبر 1982 والصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1-83-38 في 23 أبريل 1984.
- القانون تنظيمي رقم 5.95، المتعلق بطريقة تسيير اللجان النيابية لتقصي الحقائق، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.224، في 29 نوفمبر 1995، ج. ر، عدد 4335، بتاريخ 9 نوفمبر 1995، ص 3033 وما بعدها.
- القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.138 في 7 من شعبان 1419 (26 نوفمبر 1998)، ج. ر، عدد 4644، الصادرة بتاريخ 14 شعبان 1419 (3 ديسمبر 1998).

❖ القرارات والأحكام القضائية

■ القضاء الدستوري

● القضاء المغربي

- قرار المجلس الدستوري رقم 2014/937، ملف عدد 2014/1390، صادر يوم، الخميس، 2014/06/19.
- قرار المجلس الدستوري رقم 2014/938، ملف عدد، 2014/139 صادر يوم، السبت، 2014/06/14.
- قرار المجلس الدستوري رقم 94/37، ملف عدد 94/30، صادر يوم الثلاثاء 16/08/1994.
- قرار المجلس الدستوري رقم 10/786، ملف رقم 10/1155، الصادر 10/03/2010.
- قرار المجلس الدستوري رقم 2015/961، ملف رقم 1417/15، الصادر يوم الإثنين 2015/05/18.
- قرار المجلس الدستوري رقم 00/386، ملف عدد 00/465، صادر يوم، الخميس، 2000/03/30.
- قرار المجلس الدستوري رقم 2013/912، ملف عدد 2012/1368، صادر يوم، الثلاثاء، 2013/01/01.
- قرار المجلس الدستوري رقم 98/250، ملف عدد 98/44 صادر يوم، السبت، 1998/10/24.
- قرار المجلس الدستوري رقم 08/728، ملف عدد 08/1120، صادر يوم، الإثنين، 2008/12/29.
- قرار المحكمة الدستورية رقم 18/70 ملف عدد 18/024 الصادر، 06/03/2018.
- قرار المحكمة الدستورية رقم 66/17، ملف عدد 15/17، صادر يوم، 23/12/2017.
- قرار رقم 467/01 ملف عدد 557/01 صادر يوم، الإثنين، 2001/12/31.
- قرار رقم 2014/950 ملف عدد 2014/1406 صادر يوم، الثلاثاء، 2014/12/23.
- مقرر الغرفة الدستورية، رقم 77، ملف عدد 489/83، صادر يوم الخميس، 16/02/1984.
- مقرر الغرفة الدستورية، رقم 182، ملف عدد 85/594 صادر يوم، الخميس، 1985/08/22.
- مقرر رقم 12 ملف عدد 78/425 صادر يوم، الخميس، 1979/01/11.
- مقرر رقم 237 ملف عدد 91/648 صادر يوم، الجمعة، 1991/07/19.

● القضاء المصري

- حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية بالجلسة المنعقدة في 6 أبريل 2019 في الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا رقم 148 لسنة 32 قضائية.
- حكم المحكمة الدستورية المصرية العليا في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 232 لسنة 26 قضائية "دستورية"، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 15 من إبريل سنة 2007 م، الموافق 27 ربيع الأول سنة 1428 هـ.
- قرار المحكمة الدستورية العليا المصرية صادر في شأن القضية رقم 12 لسنة 20 قضائية دستورية، بتاريخ 2 يناير 2011.
- قرار المحكمة الدستورية العليا المصرية صادر في شأن القضية رقم 55 لسنة 27 قضائية دستورية، بتاريخ 10 ديسمبر 2006.
- حكم المحكمة الدستورية المصرية العليا بتاريخ 19 يونيو 1993 في القضية رقم 5 لسنة 10 قضائية دستورية، بملف الطعن المقدم من المحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة رقم 908- لسنة 32.
- حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية يوم الأحد 13 أكتوبر سنة 2002 م، الموافق 7 شعبان سنة 1423 هـ في الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا رقم 159 لسنة 20 قضائية.

● القضاء الكويتي

- حكم المحكمة الدستورية الكويتية الصادر في القضية رقم 1979/1 بتاريخ 1979/5/12.
- الطعن الصادر عن المحكمة الدستورية الكويتية رقم 2007/187 إداري جلسة 2008/03/18.

● القضاء اللبناني

- قرار المجلس الدستوري اللبناني رقم 2017/5، بتاريخ 2017/9/22.

■ القضاء الإداري

- قرار المحكمة الإدارية بالرباط رقم 1129 في الملف رقم 06/76.
- قرار الغرفة الإدارية عدد 957 في الملف رقم 791، 98/1/5.
- قرار محكمة النقض المغربية رقم 95 في الملف رقم 1999/1/4/1288.
- قرار الغرفة الإدارية عدد 10 بتاريخ 2002/1/3، ملف إداري عدد 1528، صادر بتاريخ 2001/04/15.
- قرار محكمة النقض، رقم 103/2، ملف إداري عدد 2012/2/4/2221، المؤرخ في 30/01/2011.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 304 بتاريخ 2013/1/31، ملف رقم 5/7/2012، بتاريخ 31 يناير 2013.

❖ المواقع الإلكترونية

- المحكمة الدستورية المغربية :

<https://www.cour-constitutionnelle.ma/>

- المحكمة العليا المصرية :

<http://www.sccourt.gov.eg/>

- المجلس الدستوري الفرنسي :

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/>

- المجلس الدستوري اللبناني :

<https://www.cc.gov.lb/>

- الحكومة المصرية :

<https://www.egypt.gov.eg>

- مجلس الأمة الكويتي :

<http://www.kna.kw/>

- منظمة "constitute project" :

<https://www.constituteproject.org>

- موقع العلوم القانونية :

<https://www.marocdroit.com/>

- Archive ouverte HAL

[ttps: //hal.archives-ouverts.fr.](https://hal.archives-ouvertes.fr)

❖ Rapports

- Marthe FatinRouge STEFANINI, le filtrage opéré par le conseil d'état,(rapport de recherche), Aix-Marseille université, France,2013.

❖ Revues

- Charles Eisenmann : dans louis favoreu : Rapport introductif au colloque «Cours Constitutionnelles Européennes et Droites Fendamentaux», ED Economica, Paris 1982Daniel deDroit Comparé, Edité par la Société De législation Comparée, France,2006.
- Emmanuel De Courychanel, «les limites législatif en Matière fiscale », Revue Internationale
- Gutman, « Regard Sur La Jurisprudence Fiscale Du Conseil Constitutionnel », Pouvoir, Revue Français d'études constitutionnelles Et politique, Editeur Seuil, Paris-France, N151, 2014.
- Jacques Percebois : "Fiscalité Et Croissance" , economica, impremerie jouve,paris,1977,p 9.

❖ Textes Juridiques

- Ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, modifiée par l'ordonnance n° 59-223 du 4 février 1959 et par les lois organiques n° 74-1101 du 26 décembre 1974, n° 90-383 du 10 mai 1990, n° 95-63 du 19 janvier 1995, n° 2007-223 du 21 février 2007, n° 2008-695 du 15 juillet 2008, n° 2009-403 du 15 avril 2009, n° 2009-1523 du 10 décembre 2009, n° 2010-830 du 22 juillet 2010, n° 2011-333 du 29 mars 2011 et n° 2011-410 du 14 avril 2011.
- Ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature, du 22 décembre 1958.
- Ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances.

❖ Jurisprudences

- Décision n° 67-33 DC du 12 juillet 1967, a l'occasion de sa censuré d'une Loi organique modifiant et complétant l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature.
- Décision n° 67-34 DC du 12 juillet 1967, a l'occasion de sa censuré d'une Loi organique instituant un congé spécial pour les magistrats du corps judiciaire.
- Décision n° 79-111 DC du 30 décembre 1979, Concernant Loi autorisant le Gouvernement à continuer à percevoir en 1980 les impôts et taxes existants.
- Décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, Concernant Loi de finances pour 1984.
- Décision N 84- 181 DC du 11 Octobre 1984.
- Décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, Concernant Loi organique relative aux lois de finances.
- Décision n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009.
- Décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, concernant M. Gilbert B. [Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger II].
- Décision de conseil constitutionnel, n° 94-355DC du 10 janvier 1995, a l'occasion de sa censuré d'une Loi organique modifiant l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 relative au statut de la magistrature.
- Décision n 2020-854 QPC du 31 Juillet 2020.

الفهرس

1.....	مقدمة عامة
7.....	الفصل الأول.....
7.....	تطور القضاء الدستوري و دوره.....
7.....	في مراقبة دستورية القوانين الجبائية.....
8.....	مقدمة الفصل الأول.....
9.....	المبحث الأول: تطور الإطار التنظيمي للقضاء الدستوري وانعكاسه على إثراء الاجتهاد الجبائي.....
9.....	المطلب الأول: تطور الإطار التنظيمي للقضاء الدستوري وانعكاسه على إثراء الاجتهاد الجبائي.....
10.....	الفرع الأول: الغرفة الدستورية بالمجلس الأعلى.....
15.....	الفرع الثاني : المجلس الدستوري في دستوري 1992 – 1996.....
20.....	الفرع الثالث : المحكمة الدستورية (دستور 2011).....
29.....	المطلب الثاني: القوانين التنظيمية للمالية وقوانين المالية السنوية كمدخل أساسي للقضاء الدستوري لبسط رقابته في المادة الجبائية.....
30.....	الفرع الأول: الإحالة الدستورية للقوانين التنظيمية لقانون المالية.....
40.....	الفرع الثاني : الإحالة الدستورية لقوانين المالية السنوية.....
51.....	المبحث الثاني: دور القضاء الدستوري في تكريس المبادئ الجبائية الكبرى.....
51.....	المطلب الأول: مبدأ المساواة الجبائي والقضاء الدستوري.....
52.....	الفرع الأول: العلاقة بين مبدأ المساواة الضريبية ومفهوم العدالة الجبائية.....
56.....	الفرع الثاني: مراقبة القضاء الدستوري لمبدأ المساواة أمام الضريبة.....
63.....	المطلب الثاني: مبدأ مشروعية الضرائب وفرض المحاكم الدستورية الاختصاص التشريعي للجبايات.....
63.....	الفرع الأول: التأصيل القانوني لمبدأ مشروعية الضرائب.....
68.....	الفرع الثاني: مراقبة القضاء الدستوري لمبدأ مشروعية الضرائب.....
76.....	خاتمة الفصل الأول.....
78.....	الفصل الثاني.....
78.....	الدفع بعدم الدستورية و تسهيل ولوجية.....
78.....	الملزم الى العدالة الضريبية.....
79.....	مقدمة الفصل الثاني.....
81.....	المبحث الأول: خصوصية الدفع بعدم دستورية نص جبائي.....
81.....	المطلب الأول: الشروط الشكلية لقبول الدفع بعدم دستورية النص الجبائي.....
82.....	الفرع الأول: شرط المصلحة في إثارة الدعوى وعلاقته بأطراف دعوى الدفع بعدم دستورية نص جبائي.....
87.....	الفرع الثاني: شرط القرينة الدستورية للقانون الجبائي موضوع الدفع أمام المحكمة الدستورية.....
95.....	المطلب الثاني: الشروط الموضوعية لقبول الدفع بعدم دستورية نص جبائي.....

96	الفرع الأول: ارتباط موضوع الدفع بعدم دستورية نص جبائي بالدعوى الأصلية.
100	الفرع الثاني: شرط جدية الدفع بعدم دستورية نص جبائي وعلاقته بنظام التصفية.
105	المبحث الثاني: أفاق الدفع بعدم الدستورية في المادة الجبائية.
105	المطلب الأول: أثر الحكم بعدم دستورية نص جبائي
106	الفرع الأول: حجية قرارات المحكمة الدستورية في المادة الجبائية.
111	الفرع الثاني: النطاق الزمني لحكم بعدم دستورية نص جبائي.
118	المطلب الثاني: المبادئ الجديدة والحقوق المثارة في تحريك الدفع بعدم دستورية نص جبائي بالأنظمة المقارنة.
118	الفرع الأول: تناسب الجبايات والضرائب مع مقدار الدخل الخاضع لها.
123	الفرع الثاني: تطوير القضاء الدستوري لمبدأ شفافية ووضوح النص الجبائي.
133	خاتمة الفصل الثاني.
135	خاتمة عامة.
140	لائحة المراجع.