

The Constitutional judge and regulating the defect of the legislator's negative lack of jurisdiction in the tax legislation

القاضي الدستوري وضبط عيب عدم الاختصاص السلبي للمشرع في المادة الضريبية

اسامة المرابط (*)

Oussama EL MRABET ✉

Mohammed V University of Rabat (Morocco)

جامعة محمد الخامس بالرباط (المغرب)

Accepted: 13/12/2023 القبول:

Received: 17/07/2023 الاستلام:

مستخلص:

تسلط هذه الورقة البحثية الضوء على تدخلات القضاء الدستوري لضبط عيب عدم الاختصاص السلبي أو ما يصطلح عليه بالإغفال التشريعي للمشرع، وهذا التدخل في جوهره يتخذ أبعاداً متعددة؛ منها ما يرتبط بمبادئ وقواعد على مستوى القمة، من خلال حث المشرع-القانوني على ممارسة كامل اختصاصاته؛ حيث إن مراقبة عدم الاختصاص السلبي تشكل نقطة انطلاق للقاضي الدستوري لفحص جودة التشريع من حيث الشكل (الوضوح والدقة)، والمتن (احترام الشرعية)، وأبعاد أخرى على مستوى القاعدة، تقدم كضمانات قانونية المقدمة للأفراد-الملزمين من خلال سن وصياغة قواعد قانونية تتسم بالوضوح، الدقة، المفهومية، وإمكانية الولوجية؛ حيث إن ابتداء القاضي الدستوري مجموعة من القواعد المرجعية بمثابة تذكير للمشرع باختصاصاته، وفي الآن نفسه، بمثابة نقد للقانون في أفق إقرار جودة التشريع الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الأمن القانوني، التشريع الضريبي، عيب عدم الاختصاص السلبي، جودة التشريع.

Abstract:

Deprivation This article aims to explore the concept of the negative incompetence as a novel standpoint. This perspective empowers Constitutional Courts to

(*) باحث في سلك الدكتوراه في القانون العام بمختبر البحث في حسن الأداء القانوني والسياسي والمؤسسي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي بجامعة محمد الخامس بالرباط (المغرب).

✉ elmrabet.prfu@hotmail.com

impose both substantial and formal standards on lawmakers.

When a constitutional judge advises/instructs legislators to enhance precision or clarity (formal quality), they are essentially compelling the enactment of legal safeguards (substantive quality). These two forms of standards seem intertwined and support objectives linked to the purpose of the law.

Consequently, the imposition of negative incompetence serves as a dual function: reminding legislators of their responsibilities and simultaneously critiquing the quality of tax legislation.

Keywords: Legal certainty, Negative incompetence, Quality of tax legislation, Tax legislation.

الاستشهاد المرجعي:

المرباط، اسامة. (2024). القاضي الدستوري وضبط عيب عدم الاختصاص السلبى للمشرع في المادة الضريبية. مجلة دفاتر برلمانية، المجلد 3، العدد 1، ص ص. 41-60.

مقدمة:

عرفت المعيارية القانونية في المادة الضريبية تحولاً في إطارها المرجعي التي تستقي منه مبادئها، وكذلك بنائها الدلالي واللغوي، وذلك ناتج عن أسباب بنيوية ووظيفية، سواء من خلال التوجيه المعيارى؛ حيث أضحت النظم القانونية الضريبية المعاصرة تخضع لتوجيهات وتوصيات قصد تصنيفها في مصاف النظم القانونية المتعاونة، هذا ما كان له وقع، سواء على النمط الإنتاجي التشريعي الداخلي أو على مستوى ممارسة السلطة الضريبية؛ فالمشرع-القانوني باعتباره صاحب الاختصاص العام والشامل في المادة الضريبية قد يسقط في الإغفال التشريعي بسبب العوامل السالف ذكرها من خلال عدم اضطلاعهم بمهامهم كاملة كما حددها الدستور في فصله 71، مما قد يفسح المجال أمام السلطة التنظيمية للتدخل في مجال القانون، وهذا ما قد يرافقه اتساع نطاق السلطة التقديرية للإدارة الضريبية.

ولا تقتصر مخالفة المشرع لقواعد توزيع الاختصاص على تجاوز نطاق الاختصاص الدستوري الذي منحه له الدستور، بل يعتبر كذلك تخلي المشرع عن ممارسة اختصاصاته كاملة- خاصة التي تدخل في مجال القانون محل الدراسة- لإحدى السلطات، لاسيما السلطة التنفيذية، فعيب عدم الاختصاص السلبى للمشرع يعتبر من العيوب الشكلية-المسطرية التي قد تصيب التشريع¹. وأثير هذا

¹ - في الأصل، ظهرت فكرة عدم الاختصاص السلبى في بداية الأمر في كنف القضاء الإداري، حين اتجه مجلس الدولة الفرنسي إلى القول بأن امتناع الإدارة عن ممارستها لاختصاصاتها تصرفاً لا يتسم بالشرعية، الأمر الذي دفع جانب من الفقه الفرنسي إلى اعتبارها أحد أوجه عدم الشرعية الخارجية التي تشوب تصرفات الإدارة.

La notion d'incompétence négative est née sous de glorieux auspices, puisque c'est à propos de deux décisions du Conseil d'État relatives, respectivement, aux médailles (CE, 1er mai 1874, Lezeret de la Maurinie, p. 410) et aux chercheurs d'or (CE, 23 novembre 1883, Société des mines d'or de la Guyane__c/ Malguy, p. 832) qu'Edouard Laferrière la forge en 1888 dans son Traité de

المصطلح في النظام القضائي الفرنسي من قبل القاضي الدستوري في أواخر ستينيات القرن الماضي²، ووظفه القضاء الدستوري -خصوصا في التجارب القضائية المقارنة- لمراقبة وفحص جودة النصوص القانونية³ ومدى وضعها في قالب معياري.

فحماية مجال القانون من خلال التصدي لعيب عدم الاختصاص السلبي مرادف لتقييم القاعدة المعيارية التشريعية وبمثابة إلزام للمشرع لممارسة كامل اختصاصاته⁴. حيث إن تقييد ومراقبة عدم الاختصاص السلبي، نقطة انطلاق للقاضي الدستوري لمراقبة جودة التشريع من حيث الشكل (الوضوح والدقة)، والمتن (احترام الشرعية)⁵.

لقد عمل القاضي الدستوري، من خلال اجتهاداته على توجيه المشرع وحثه على ممارسة كامل اختصاصاته، وتذكيره بمجال القانون، أو بالأحرى **ضبط التفويض التشريعي غير المحترم للمسطرة التشريعية**، هذا التفويض غير المحترم للضوابط المسطرية يترك فراغات وإغفالات قانونية، أو غموض، وانعدام الوضوح والدقة⁶.

من البَيّن، أن عيب عدم الاختصاص السلبي للمشرع في المادة الضريبية يمس بالشرعية القانونية والضمانات التي تقدمها للملزمين في علاقتهم بالإدارة الضريبية. فالشرعية تتخذ لنفسها مستويات؛ المستوى الأول مرتبط **بالقمة** بهم إنتاج القاعدة المعيارية-القانونية الضريبية من خلال **التوزيع السليم للسلطة الضريبية**⁷ وممارسة المشرع لكامل اختصاصاته؛ ومستوى القاعدة مرتبط بإعمال الفعل الإداري-الضريبي من خلال إلزام الإدارة الضريبية على احترام النصوص التشريعية والتنظيمية. فحالات عدم الاختصاص السلبي التي قد يقع فيها المشرع هي بمثابة أوجه قصور شكلية تمس القانون

la juridiction administrative et des recours contentieux. Pour voir plus :

E. Laferrière, « Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux », Paris, Berger-Levrault et Cie, 1888, t. 2, p. 491.

²- Si l'utilisation de ce moyen contentieux remonte à 1967 (voir note ci-dessous), l'expression « **Incompétence négative** » n'apparaît explicitement dans les décisions du Conseil constitutionnel qu'à partir de la **décision 94-358 DC. MM. Avril et Gicquel** écriront à cet égard que « La notion doctrinale de l'incompétence négative est consacrée expressis verbis ». **M.P. Avril et Gicquel**, « Chronique constitutionnelle française, 1er janvier – 13 mai 1995 », Revue Pouvoirs, n°74, 1995, p.203. Voir la **décision n° 67-31 DC**- 26 janvier 1967. Loi organique modifiant et complétant l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature. Recueil, p. 19.

³- **Vito Marinese**, « L'idéal législatif du Conseil constitutionnel. Etude sur les qualités de la loi », Thèse pour le Doctorat en droit, Université de Nanterre - Paris, 2007, p.57.

⁴- Ibid.

⁵- Ibid, p.59.

⁶- Ibid, p.60.

⁷- **Marc Perletier**, « Les normes du droit fiscal », Ed Dalloz, 2008. p.130.

من قبيل: عدم الدقة والوضوح، الغموض، والفراغات التشريعية؛ كما أن هذه الإغفالات الشكلية، قد تنتقل من الولوجية الذهنية-المفهومية والمقروئية- إلى الولوج المادي للنصوص القانونية، من خلال عدم نشرها⁸... كلها أمور تحد وتتحلف عن القيود المعيارية، وهذا ما قد يؤسس للتطبيق التعسفي للقانون⁹، من خلال غلو القضاء في التفسير والتقدير أو تدخلات السلطة التنظيمية في مجال القانون. وعليه، فحماية مجال القانون في المادة الضريبية من خلال التصدي لعب عدم الاختصاص السلي يعد مرادفا لتقييم القاعدة المعيارية التشريعية وآلية لتقديم الضمانات الكافية للمواطنين-الملزمين، وذلك من خلال إلزام المشرع بممارسة كامل اختصاصاته¹⁰.

انطلاقا من هذا الفرش، حق لنا التساؤل عن النواظم القضائية والقواعد المرجعية التي ابتدعها القاضي الدستوري للحد من هذا العيب لمراقبة جودة التشريع الضريبي. وهذا ما سنحاول تفقي أثره من خلال مقارنة معيارية قضائية مستنيرة بالتجارب والممارسات القضائية الفضلى؛ وذلك من خلال رصد أبعاد وتطبيقات هذا العيب في مقام أول، ورصد مداخل مراقبة جودة التشريع الضريبي في مقام ثاني.

المحور الأول

عيب عدم الاختصاص السلي للمشرع: حد من ضمانات الملزمين ومس بأمنهم الضريبي

إن السلطة تعقل قرينتها، فالمشرع القانوني بموجب الدستور له اختصاص عام وشامل في المادة الضريبية، وفي حالة عدم ممارسته لكامل اختصاصاته يفسح المجال بدرجة أولى أمام تدخل السلطة التنظيمية في مجال القانون، ويفسح المجال أمام إدارة الضرائب لتدخل عن طريق سلطتها التقديرية في تحديد **مضغيات الملزمين**، بما يتعارض مع الوضعية النظامية الخاضعة لخاصيتي العمومية والتجريد، وهذا ما قد يفضي للمس بالأمن الضريبي للملزمين، وابتداع سلطة معيارية مشتقة منبثقة عن السلطة الأصلية.

وجديرٌ بالذكر، أن عيب عدم الاختصاص السلي هو عدم اضطلاع سلطة عامة بمهامها كاملة. في البداية ومن خلال تواتر الاجتهاد القضائي اقترن هذا العيب بتوجيه المشرع لممارسة كامل اختصاصاته، وفي مرحلة لاحقة عمل الاجتهاد القضائي-خاصة الدستوري-على حث المشرع لسن وتبني قوانين واضحة ودقيقة لا تمنح للسلطة الإدارية أو القضائية التدخل في مجال القانون، أو تفويض ما يدخل في مجال القانون لمجال التنظيم¹¹.

⁸- **Thomas Piazzon**, La sécurité juridique, Editeur Defrénois, Collection : Doctorat & Notariat, 2010, p.18.

⁹- **Vito Marinese**, Thèse précitée, p.437.

¹⁰- Ibid, p.57.

¹¹- **Ariane Vidal-Naquet**, « L'état de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'incompétence négative », Cahiers du Conseil constitutionnel n° 46 (l'Incompétence en droit constitutionnel) - 2015, p.7.

أولاً: انحراف المعيارية الضريبية ومسألة ابتداع سلطة معيارية مشتقة

في الأصل، أن اختصاص المشرع في المادة الضريبية هو اختصاص **خالص وشامل**، الأمر الذي يستوجب معه صياغة نصوص قانونية متسمة بالمعيارية؛ إذ توجب هذه الأخيرة أن يتم صياغة قوانين تحدد الالتزامات بالنسبة للملزمين أو تقعد لحقوقهم¹² بما لا يعطي مساحة للإدارة الضريبية للاستفراد بسلطة وضع معايير وقواعد تباعاً لفقهها الإداري، أو غلو القضاء في التفسير، مما يفضي لابتداع سلطة معيارية مشتقة تمس بالمراكز القانونية للملزمين والضمانات الممنوحة لهم بمقتضى الدستور.

إذ يجب تقييد السلطات المختصة بالتأويل والتفسير للنصوص القانونية الضريبية - كل من الإدارة والقضاء - حيث إن التحديث الذي طرأ على مناهج التأويل والتفسير الإداري والقضائي قد يفضي لسلطة معيارية مشتقة¹³ عن السلطة الأصلية (أي البرلمان). بحيث يجب استحضار بعد أعمق من هذا المذكور سالفاً؛ ونقصد البعد المرتبط باحترام إرادة المشرع وهي قرينة بالإرادة العامة¹⁴.

وحسب الفقيه **Loïc Philip**، "فالمشرع لم يعد يحتكر السلطة المعيارية في المادة الضريبية"¹⁵؛ لأسباب عدة، وهذا ما نتج عنه متدخلون جدد في إنتاج القواعد القانونية، وتدخلات السلطة التنظيمية في مجال القانون أمام تراجع المشرع عن دوره الأساسي، هذا ما أدى لزعزعة متركبات الشرعية القانونية الضريبية.

من النافل القول: إن التوزيع الدستوري السليم للاختصاص في المادة الضريبية بين المشرع ذو الاختصاص الأصلي والسلطة التنظيمية والإدارة الضريبية والقاضي الضريبي؛ مدخل أساسي لإقرار معيارية النصوص الضريبية وتعزيز الأمن الضريبي للملزمين، وهذا الأمر يحتل مكانة مركزية في اجتهادات القاضي الدستوري في مسار دفاعه عن المعيارية القانونية. حيث إن التشريع المتسم بالغموض وغير الواضح نظراً لافتقاده للحمولة المعيارية يؤدي لاستفراد السلطات الإدارية أو القضائية بوضع قواعد في الأصل خولها الدستور للقانون فقط¹⁶.

وفي هذا الصدد، طور القضاء الدستوري المقارن التزاماً حقيقياً إيجابياً تجاه المشرع في المادة

¹²- Véronique Champeil-Desplats, «N'est pas normatif qui peut. L'exigence de normativité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », Cahiers du Conseil constitutionnel n° 21 - janvier 2007, pp.3-4.

¹³- « ... Cette vision moderniste de la fonction du juge n'interdit pas à celui-ci d'exercer pratiquement un pouvoir normatif dérivé, mais elle le limite ontologiquement. La mission d'interprétation du juge n'est pas niée, loin de là, par la jurisprudence du Conseil, mais la prohibition des arrêts de règlement reste en vigueur et prend même une nouvelle actualité face à certaines dérives. ». Bertrand Mathieu, « La normativité de la loi : une exigence démocratique », Cahiers Du Conseil Constitutionnel n° 21 (Dossier : La Normativité) - Janvier 2007, p.3.

¹⁴- Ibid, pp.3-4.

¹⁵- Loïc Philip, « Droit fiscal constitutionnel », Ed Economica 1990, p.41.

¹⁶- Bertrand Mathieu, op, cit, p.3.

الضريبية وعلى عاتقه لضمان فعالية التشريع¹⁷ وجودته من خلال مجموعة من المداخل؛ فالمقتضيات التشريعية الغامضة، قد تمنح للسلطة القضائية أو فقه الإدارة الغلو في التفسير والتأويل قد يكون مخالف للدستور وفيه شطط وتعسف¹⁸. من بين تجليات تدخل القاضي الدستوري في هذا المحل، نجد الدفاع عن الشرعية الضريبية، حيث نصَّب القاضي الدستوري نفسه مدافعا عنها بشكل تدريجي وحدد نطاق وتطبيقات هذا المبدأ؛ من خلال توسيع مجال الاختصاص (التشريعي) الضريبي للبرلمان، وذلك من خلال حث المشرع على ممارسة اختصاصاته الكاملة في المادة الضريبية¹⁹؛ حيث جاء في أحد قرارات المجلس الدستوري الفرنسي: "في إطار مجال اختصاصاته، فالمشرع يقع على عاتقه تحديد شروط دخول حيز التنفيذ للقواعد القانونية التي يسنها..."²⁰.

ثانيا: مظاهر المس بالضمانات التشريعية للملزمين

إن فعالية الدستور؛ قرينة بتفعيل قيمه ومبادئه، بمقتضاها تفرض التزامات سلبية (القانون لا يجب أن يتجاهل أو أن يغفل...) والتزامات إيجابية (القانون يجب أن يحدد الضمانات...). فشرط الفعالية يفرض علاقة ترابطية بين الدستور والقوانين²¹. في هذا الصدد؛ فالقضاء الدستوري فرض على المشرع لضمان فعالية المبادئ الدستورية التزامات تشريعية في مجاله (خاصة مجال القانون)، وممارسة سلطته التشريعية كاملة²². في هذا الموضوع، فضبط عيب عدم الاختصاص السلي أهم آلية لضمان سمو المبادئ الدستورية وتفعيلها، وضمان جودة التشريع.

في هذا المنحى، أقرت المحكمة الدستورية الإسبانية بضرورة ممارسة المشرع لكامل اختصاصاته في المادة الضريبية -وعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها-، كضمانة لوضوح القاعدة القانونية. ففي قرار لها²³، ألزمت المشرع بممارسة كامل اختصاصاته، وأقرت بأنه: "يجب على المشرع تحديد وعاء

17- Vito Marinese, op, cit, p.83.

18- Ariane Perin-Dureau, « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », CCC, Titre VII, n° 5, La sécurité juridique, octobre 2020. p.2.

19- Loïc Philip, « Les fondements constitutionnels des finances publiques », Paris, Economica, 1995, p.85 et s.

20- Décision n° 86-223 DC du 29 décembre 1986 Loi de finances rectificative pour 1986 ; « Considérant que, dans les domaines de sa compétence, il est du pouvoir du législateur de fixer les conditions de mise en vigueur des règles qu'il édicte ...».

21- Vito Marinese, op, cit, p.108.

22- Ibid, p.109.

23- « La competencia debe ser ejercida, sin embargo, conforme a la Constitución y las Leyes, y la Constitución (arts. 31.3 y 133.2) exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la Ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento Vasco el que determine los elementos esenciales del tributo, siquiera sea con la flexibilidad que una tasa de este género requiere, de manera que, aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador La Ley impugnada, que se limita a hacer una remisión en blanco al correspondiente

وطريقة التحصيل". كما أن المجلس الدستوري الفرنسي، في قرار له رقم 283 لثامن يناير 1991، لم يجز هذا الأخير قانوناً يؤسس لمساهمة جديدة، اقتصر هذا الأخير على تحديد سعرها دون تعيين وعائها وطرق تحصيلها، معتبراً أن المشرع كان مقصراً ولم يضطلع بكامل وظيفته الدستورية،²⁴ وهذا ما يمس مبدأ المصادقية القانونية وثقة المواطنين بالنص التشريعي، وبالتالي بالأمن القانوني للملزمين.

ولا غرو أن ينبري قسم من الفقه للبحث عن القواعد القضائية المرجعية ذات بعد حقوقي لتعزيز الضمانات التشريعية للملزمين، ففي مقال لها بعنوان: "دور المجلس الدستوري في إعداد القاعدة المعيارية-القانونية"، اعتبرت الباحثة وعضوة المجلس الدستوري الفرنسي في الآن نفسه **Claire Bazy Malaurie**، أن الاجتهادات القضائية المرتبطة بعيب عدم الاختصاص السلبي للمشرع، هي بمثابة نقد للقانون، حيث تدعو المشرع لممارسة كامل اختصاصاته في مجال القانون، خصوصاً في مرحلة إعدادة²⁵، بل إن الرقابة التي تنصب على هذا العيب مناسبة لتذكير المشرع باختصاصاته²⁶. في أحيان أخرى، يذكر القضاء الدستوري المشرع بأن مقتضيات التشريعية ليس بالقدر الكافي من الوضوح، ويجب سنّها في قالب معياري واضح، لاجتناب التأويلات المخالفة للدستور.²⁷

فالقاضي الدستوري حرص في عدة مناسبات، على تأكيد هذا الاختصاص التشريعي، مضيفاً حماية قانونية خاصة على الملزمين، مع ما تحمله هذه الحماية من ضمانات يكفلها القانون²⁸، تكرّساً لأنهم القانونيون. فالناظر المدقق في هذا الشأن، يستشف على أنه سرعان ما تدخل القضاء الدستوري لجعل البرلمان يمارس اختصاصاته وامتيازاته الدستورية ومراقبة-ضبط أي تفويض لاختصاصاته لا يتسم بالشرعية²⁹ أو لا يحترم المسطرة التشريعية³⁰. فالقاضي الدستوري كيف عيب عدم الاختصاص

Reglamento, según antes se señala, no respeta, ciertamente, esta reserva constitucional...». Sentencia Del Tribunal Constitucional. STC 37/1981, (BOE núm. 285, de 28 de noviembre de 1981).

²⁴- سي محمد البقالي. (2020). المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي (الطبعة الثانية). الرباط: مطبعة البصرة. ص. 57.

²⁵- « La jurisprudence de l'incompétence négative peut apparaître comme une critique de la loi, mais elle correspond au contrôle du respect par le législateur de sa propre compétence d'élaboration de la loi. » ; **Claire Bazy Malaurie**, « Le rôle du conseil constitutionnel dans l'élaboration de la norme », Revue annuelle des avocats au Conseil d'État et à la Cour de Cassation, Editeur : Dalloz, 2012. p.18.

²⁶- Ibid.

²⁷- « Considérant qu'il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution ... Lui imposent d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi ; ». Pour voir plus : CC, Déc. n° 2005-512 DC, 21 avr. 2005, JO 24 avr. 2005.

²⁸- سي محمد البقالي، مرجع سابق، ص: 24.

²⁹- Vito Marinese, op, cit, p.121.

³⁰- D.Rousseau, « Droit du contentieux constitutionnel », Montchrestien, 2001, p.136.

السلي بأنه يندرج في حلقة عدم فعالية الدستور، واعتبر أن ضبطه مدخل لحماية الحقوق والحريات³¹ ويعزز ضمانات الملزمين، وأقام روابط بين ضبط هذا العيب وحماية الحقوق والحريات الأساسية؛ خصوصا في المجال الضريبي والجنائي³².

وهذا ما تكرر في قرار للمحكمة الدستورية المغربية، رقم قرار 18/70، المتعلق بالنظر في مشروع القانون التنظيمي رقم 15-86 المتعلق بالدفع بعدم الدستورية، جاء في حيثياته: "وحيث إن حالة القانون التنظيمي، على نظام داخلي للمحكمة الدستورية، تحديد قواعد تتعلق بالدفع المثار أمام المحكمة المذكورة، بخصوص المنازعة في انتخاب أعضاء البرلمان، يعد تخليا من المشرع عن ممارسة اختصاص موكول له حصرا، بمقتضى الدستور".³³

بمقتضى هذا القرار اعتبر القاضي الدستوري المغربي أن المشرع تخلى عن ممارسة اختصاص موكول له حصرا، بمقتضى الدستور؛ مما يشكل إغفالا تشريعا، الأمر الذي دفع بالقاضي الدستوري بالتصريح بعدم دستورية هذا المقتضى القانوني.

ونحا القاضي الدستوري الفرنسي نفس المنحى، بإعدامه الغموض الذي يكتنف النصوص القانونية، وذلك من خلال مجموعة من المداخل؛ فالوضوح رهين بمدى ممارسة المشرع لاختصاصاته³⁴؛ ففي قرار له جاء في مضامينه: "يقع على عاتق المشرع التحديد بعناية القواعد في الأمور المرتبطة باختصاصه، مما لا يسمح للسلطات الإدارية والقضائية بسلطة تقديرية واسعة مرتبطة بالتفسير في حالة تطبيق القواعد ذات بعد عام ومجرد لتكييفها مع وضعيات خاصة"³⁵.

وما أكدده وصرح به المجلس الدستوري الفرنسي، كذلك في حيثيات قرار آخر له³⁶، من خلال

³¹- Vito Marinese, op, cit, p.128.

³²- Ibid, p.135 et s.

³³ - المحكمة الدستورية، قرار رقم 18/70 م.د، ملف عدد: 18/024، بتاريخ 06 مارس 2018.

³⁴- Sebastien Robbe, « La clarté des lois sans la sécurité juridique », Revue du notariat, Volume 110, numéro 2, septembre 2008, p.347.

³⁵- « Considérant qu'il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie l'article 34 de la Constitution ... Qu'il doit en effet prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi ; que, pour autant, ces autorités conservent le pouvoir d'appréciation et, en cas de besoin, d'interprétation inhérent à l'application d'une règle de portée générale à des situations particulières. ». **Décision 2004-509 DC**, 13 janvier 2005, Loi de programmation pour la cohésion sociale, cons. 25, Rec. 33.

³⁶- **Décision n° 86-223 DC** du 29 décembre 1986 : « Considérant que, dans les domaines de sa compétence, il est du pouvoir du législateur de fixer les conditions de mise en vigueur des règles qu'il édicte ; que s'il lui est loisible de laisser au Gouvernement la faculté de fixer la date à laquelle produira effet l'abrogation d'une loi fixant des obligations imposées aux contribuables, il ne peut, sans par là même méconnaître la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, lui conférer

الإقرار بعدم دستورية بعض المقتضيات التي تضمنتها المدونة العامة للضرائب التي تحيل على نص تنظيمي يحدد تاريخ دخول بعض المقتضيات حيز التنفيذ، واعتبر القاضي الدستوري، أن هذا المقتضى يمس بالفصل 34 من الدستور، وأن المشرع لم يمارس كامل اختصاصاته³⁷. في هذا الشأن اعتبر مجموعة من الباحثين، أن القاضي الدستوري يدافع عن البرلمان ضد نفسه³⁸، وهذا ما تكرر في قرارات متعددة³⁹، مجبرا المشرع على ممارسة كامل اختصاصاته في المجال الضريبي، وتحديد نطاق تدخل السلطة التنظيمية⁴⁰.

بناء على ما سبق، فالقضاء الدستوري يذكر المشرع باختصاصاته، للحد من ظاهرة عدم ممارسته لاختصاصاته أو ما يعرف بعيب عدم الاختصاص السلبي⁴¹، وذلك لضمان وضوح القاعدة القانونية، حماية لمبدأ الأمن القانوني الضريبي، وحماية لحقوق المزمين، وبالتالي، فالقاضي الدستوري ينبه المشرع إلى اختصاصاته، تجنباً للتفسيرات والتأويلات للنصوص القانونية المخالفة للدستور⁴².

المحور الثاني

تقييد عيب عدم الاختصاص السلبي:

مدخل لإقرار معيارية وجودة النصوص الضريبية

إن الدفاع عن مجال القانون في المادة الضريبية من قبل القاضي الدستوري له أبعاد عدة؛ من جهة تعزيز الشرعية الضريبية، مما يفضي ويؤكد تدخلات المشرع في مجال محفوف له، باعتباره مجالا يتناول على الحرية والملكية الخاصة⁴³. ومن جهة أخرى، التصدي لعيب عدم الاختصاص السلبي للمشرع بمثابة إخضاع النصوص القانونية للقيود المعيارية، بما يضمن جودة التشريع والأمن الضريبي للمزمين.

حيث إن عدم اضطلاع المشرع بمهامه كاملة يفضي لغموض القوانين مما يجعل الحق معه غير

sur ce point un pouvoir qui n'est assorti d'aucune limite ; que, pour ce motif, les dispositions du deuxième alinéa de l'article 41 de la loi déferée sont contraires à la Constitution ; qu'il ressort des débats qui ont conduit à l'adoption de cet article que les dispositions de son deuxième alinéa sont inséparables de celles de son premier alinéa.».

³⁷- **Loïc Philip**, «Droit fiscal constitutionnel», op, cit, p.41.

³⁸- من بين هؤلاء الباحثين نجد:

- **Georges Bergougous**, « Le Conseil constitutionnel et le législateur », Cahiers du Conseil Constitutionnel n° 38 (dossier : le conseil constitutionnel et le parlement) - janvier 2013, p.2.

- **Loïc Philip**, « Droit Fiscal Constitutionnel », Ed Economica. 1990, p.41.

³⁹- Cons. const., déc. n° 2001-455 DC du 12 janvier 2002, cons. 9. / Cons. const, déc. n° 2004-499 DC du 29 juillet 2004, cons. 12./ Cons. const., déc. n° 2001-455 DC du 12 janvier 2001, cons. 9.

⁴⁰- **سي محمد البقالي**, "الكتلة الدستورية للمالية العمومية"، مطبعة البصرة - الرباط، الطبعة الأولى 2017، ص: 76.

⁴¹- **Julien Valls**, « Le contrôle des normes législatives financières par les cours constitutionnelles », Ed, LGDJ, 2002, p.207.

⁴²- **Claire Bazy Malaurir**, op, cit. p.18.

⁴³- **Marc Perletier**, op, cit, p.181.

قابل للتوقع؛ هذا ما يشكل آلية للتعسف⁴⁴؛ والذي قد يكون في شكل غلو في التفسير والتأويل من قبل السلطتين القضائية والإدارية. وهذا ما يشكل مسا بالاختصاص العام للبرلمان في المجال الضريبي وبالضمانات الممنوحة للملزمين بمقتضاه.

وفي هذا الصدد، تدخل القاضي الدستوري للدفاع عن الشرعية الضريبية حيث نصّب نفسه مدافعا عنها بشكل تدريجي وحدد نطاق وتطبيقات هذا المبدأ من خلال خطين ناظرين توجيهيين⁴⁵، إذ حاول من خلالهما ضبط الممارسة التشريعية في المادة الضريبية؛ الأول: من خلال توسيع مجال الاختصاص (التشريعي) الضريبي للبرلمان، وهنا دأب القاضي الدستوري على الاشتغال بتقنية الموافقة/عدم المناقضة/أو عدم المخالفة تحت قاعدة "يعتبر مباحا كل ما لم يتم منع صراحة في الدستور"، وذلك بغية تشجيع المشرع أكثر على التشريع وإعطائه سلطة تقديرية بحدود. والثاني: ضمان فعالية مبدأ الشرعية الضريبية وتكريس الأمن الضريبي للملزمين؛ وذلك من خلال حث المشرع على ممارسة اختصاصاته الكاملة في المادة الضريبية؛ حيث جاء في أحد قرارات المجلس الدستوري الفرنسي: "في إطار مجال اختصاصاته، فالمشرع يقع على عاتقه تحديد شروط دخول حيز التنفيذ للقواعد القانونية التي يسنها..."⁴⁶.

وفي مرحلة أخرى، ألزم القاضي الدستور المشرع بسن قواعد قانونية دقيقة ومحددة المعنى والدلالة، وذلك في إطار حث المشرع على احترام مبدأ الشرعية الضريبية⁴⁷. ففي قرار للمجلس الدستوري الفرنسي، أقر فيه بكون السلطة التنظيمية لا يجب أن تغطي بسلطة تشريعية حقيقية أثناء تنزيل المقتضيات الضريبية⁴⁸. هذه الأولوية الممنوحة لمجال القانون تفضي لكون التنظيم مجال مشتق عن مجال القانون، بل مقيد به⁴⁹؛ وهذا ما عبر عنه الفقيه Louis Favoreu، بقوله "لا وجود لسلطة تنظيمية مستقلة"⁵⁰.

44- Philippe Malaurie, « l'Intelligibilité des lois », Revue Pouvoirs n°114 - septembre 2005, p.131.

45- Loïc Philip, « Les fondements constitutionnels des finances publiques », op, cit, p.85 et s.

46- « Considérant que, dans les domaines de sa compétence, il est du pouvoir du législateur de fixer les conditions de mise en vigueur des règles qu'il édicte... »; **Décision n° 86-223 DC du 29 décembre 1986** Loi de finances rectificative pour 1986.

47- Frédéric Douet, « Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français », p.19.

48- « Le premier concerne les attributions reconnues au gouvernement, notamment en matière de taxes parafiscales. Mais outre que ces dernières sont expressément mentionnées par l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances, chacune des décisions de caractère réglementaire **qui sont prises dans le domaine fiscal est soit encadrée par la loi, soit contrôlée par elle à l'occasion de l'autorisation de perception...** », **Décision n° 87-239 DC du 30 décembre 1987**-Loi de finances rectificative pour 1987. Voir également Marc Perletier, « Les normes du droit fiscal », op, cit. p.187. « **Le règlement n'est qu'une source dérivée de la loi, parce qu'il n'a qu'une fonction d'exécution ou d'application de celle-ci est excessif** ».

49- Marc Perletier, op, cit, p.179.

50- Louis Favoreu, « Les règlement autonomes n'existent pas », R.F.D.A, n°6, 1987, pp.871-884.

إذن، فalcضاء الدستوري حاول التصدي لانحراف المعيارية القانونية، من خلال إقراره بعدم دستورية النصوص القانونية التي تخلو من أي قيود معيارية وتفتقر لضوابطها.⁵¹ فضبط عيب عدم الاختصاص السلبي آلية تسمح للقاضي الدستوري بمراقبة المشرع الذي لم يمارس اختصاصاته كاملة، الممنوحة له بمقتضى الدستور؛ إن هذا النوع من الرقابة موجه أساساً للمشرع قصد ضمان فعالية الحقوق والحريات ذات القيمة الدستورية⁵² وضمان توقعية النصوص القانونية ومعه توقع المراكز القانونية، وتكريس مبدأ الشرعية⁵³ وكلها من مقومات الأمن الضريبي للملزمين.

أولاً: ضبط عيب عدم الاختصاص السلبي للمشرع وإقرار جودة التشريع الضريبي

ربط القضاء الدستوري في التجارب الفضلى تقييد عيب عدم الاختصاص السلبي بمبادئ أسست للديمقراطية، من قبيل مبدأ فصل السلطات، هذا على مستوى القمة، أما على مستوى القاعدة فربطه بمفهومية النص القانوني وسهولة الولوج إليه. فالقاضي الدستوري اعتبر أن سهولة الولوج للنص القانوني ومفهوميته، أهداف ذات قيمة دستورية، وتوجب على المشرع سن وصوغ مقتضيات تشريعية واضحة ولا لبس فيها، وتتسم بالمفهومية والولوجية⁵⁴. ولضمان جودة التشريع الضريبي، ربط القاضي الدستوري جودة التشريع بالتطبيق السليم للسلطة الضريبية بين مجالي القانون والتنظيم، حيث أقر في مناسبات عديدة، أن المقتضيات التشريعية غير المفهومة هي غير قابلة للتطبيق ومشوبة بعيب عدم الاختصاص السلبي⁵⁵.

⁵¹- « Manifestement dépourvue de toute portée normative » ; Déc. n° 2005-512 DC, 21 avr. 2005.

⁵²- Vito Marinese, These précitée, p.437.

⁵³- A.-L.Valembos considère que « l'Incompétence négative constitue avant tout une concrétisation du principe de légalité... ». A.-L.Valembos, La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français, LGDJ, Tome 122, 2005, p.268.

⁵⁴- « Qu'il incombe au législateur d'exercer pleinement cette compétence ; qu'à cet égard, le principe de clarté de la loi, qui découle du même article de la Constitution, et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789, lui imposent d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques ; qu'il doit en effet prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi. » ; Cons. const, déc. n° 2005-514 DC du 28 avr. 2005, Loi relative à la création du registre international français.

⁵⁵- L'appréciation du Conseil constitutionnel porte sur la manière du législateur d'exprimer ses prescriptions. Dans la **décision 85-198 DC**, le Conseil constitutionnel évoque à plusieurs reprises l'imprécision du législateur : « des travaux et installation d'importance non précisée » ; « faute de précisions suffisantes ». Les lacunes sont également visées implicitement par le Conseil constitutionnel qui considère que « faute d'avoir instituer... », « il devrait poser la règle... ». Dans ce sens **Véronique Champeil-Desplats** analyse les justifications avancées par le Conseil constitutionnel et constate que, pour ce dernier, « les dispositions non normatives, comme les dispositions obscures et non intelligibles, laisseraient une grande marge d'appréciation aux autorités d'application et empièteraient ainsi sur les compétences du législateur. Cette marge d'appréciation

ففي قرار له⁵⁶، اعتبر المجلس الدستوري الفرنسي أن "المقتضيات الضريبية محل التمحيص القضائي تقبل التفسير والتأويل من جانين، وبالرجوع للأعمال التحضيرية، لم يسمح بالتحديد الدقيق للمقتضيات السالفة الذكر، ولم تسمح بفهم مضامين هذه الأحكام... حيث إن المشرع لم يحدد بالدقة الكافية قواعد الوعاء للضريبة المعنية"، وهذا ما يجعل من الأحكام التشريعية المولمأ إليها أعلاه مشوبة بعيب عدم الاختصاص السلي من خلال عدم ممارسة المشرع لكامل اختصاصاته، والتوزيع السليم للسلطة الضريبية.

1. مظاهر تقييد عيب عدم الاختصاص السلي للمشرع في المادة الضريبية

يتحقق عيب عدم الاختصاص السلي للمشرع في حالة عدم مباشرة المشرع لاختصاصاته الدستورية، سواء من خلال الامتناع عن ممارسة وظيفته التشريعية بصورة كاملة، أو سن مقتضيات قانونية غير خاضعة للقيود المعيارية، أو الإحالة على السلطة التنظيمية لتكتملتها أو وضع شروط تفصيلية أو الإفراط في التفويض التشريعي. ويبسط القضاء الدستوري رقابته على جميع أركان التشريع وعناصره، وحاول تطويق تطبيقات عيب عدم الاختصاص السلي في المادة الضريبية من خلال:

- إلزام المشرع بممارسة كامل اختصاصاته في المادة الضريبية المحددة في الدستور؛
- عدم تنازل المشرع عن اختصاصه المتعلق بالتحديد الزمني للفرض الضريبي لفائدة السلطة التنظيمية؛
- تقييد السلطة التقديرية للإدارة الضريبية؛ خصوصا في مجال التفضيلات والإعفاءات الضريبية.

وهذا ما أكدته القاضي الدستوري الفرنسي؛ إذ جاء في أحد قراراته: "يقع على عاتق المشرع الممارسة الكاملة للاختصاص المخول له من طرف الدستور، وخاصة مادته 34، لهذا الغرض مبدأ وضوح القانون الناجم عن نفس المادة، هو مبدأ ذو قيمة دستورية، والهدف منه سهولة فهم القانون الناجم عن المواد 6 و5 و4، والمادة 16 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، تفرض على المشرع اتخاذ تدابير كافية وواضحة، بهدف وقاية الأفراد أصحاب الحقوق، ضد التفسير المخالفة

serait dangereuse pour les droits fondamentaux. ». V.Champeil-Desplats, « N'est pas normatif qui peut. L'exigence de normativité dans la jurisprudence du

Conseil constitutionnel », CCC, n°21, 2006, p.66.

⁵⁶ - « Considérant que le texte critiqué soumet à un régime d'imposition annuel les produits de titres qui ne seront payés par l'émetteur qu'au terme de l'opération ; que ce texte est susceptible d'au moins deux interprétations, l'une privilégiant la simplicité des règles d'assiette par la fixation d'annuités égales, l'autre privilégiant l'adaptation de l'assiette à la réalité économique par la fixation d'annuités progressives prenant en compte les intérêts composés ; que le choix entre ces deux interprétations est d'autant plus incertain que des arguments en faveur de l'une et de l'autre peuvent être trouvés dans les travaux préparatoires ; que, dès lors, l'article 14-III, n'ayant pas fixé les règles concernant l'assiette de l'impôt, n'est pas conforme à l'article 34 de la Constitution. » ; **Décision n° 85-191 DC** du 10 juillet 1985.

للدستور، أو ضد خطر التعسف، دون تحويل للسلطة الإدارية أو القضائية مهمة التفصيل في القواعد القانونية التي لم يخوله الدستور إلا للقانون⁵⁷.

مجمال القول، في الممارسات القضائية الفضلى، عمل القاضي الدستوري على التوسيع من مجال القانوني في المادة الضريبية وتفضيل سلطات البرلمان على الحكومة في الحقل الضريبي⁵⁸؛ ففي قرار للمجلس الدستوري الفرنسي جاء في تعليلاته: "في إطار اختصاصاته، فالمشرع له السلطة في وضع الشروط المتعلقة بإعمال القواعد القانونية ودخولها حيز التنفيذ... فهي سلطة غير مقيدة"⁵⁹، وفي قرار آخر لم يجر قانوناً يؤسس لمساهمة جديدة، اقتصر هذا القانون على تحديد سعرها دون تعيين وعائها وطرق تحصيلها، معتبراً أن المشرع كان مقصراً ولم يضطلع بكامل وظيفته الدستورية⁶⁰.

2. ضمان جودة التشريع الضريبي

ربط القضاء الدستوري -في التجريبتين الفرنسية والإسبانية- وضوح وجودة القاعدة القانونية- المعيارية الضريبية بالتوزيع السليم للسلطة الضريبية⁶¹. بحيث إن اختصاص المشرع بإحداث وتوزيع التكاليف العمومية يعتبر من الضمانات الأساسية، التي لا تتجزأ وتمارس كاملة لارتباطها بمبادئ أشمل وأعمق؛ كالعادلة والمساواة بين المواطنين ومشروعية فرض وتوزيع التكاليف العمومية. إن هذا الاختصاص الخالص والشامل لممثلي الأمة في إحداث وتوزيع الضريبة يجد مبرره في الحاجة لشرعنة مصادرة الملكية الذي يجسده الاقتطاع الضريبي⁶².

وهذا ما أكدته القاضي الدستوري الفرنسي كذلك، بإعدامه الغموض الذي يكتنف النصوص القانونية، وذلك من خلال مجموعة من المداخل؛ فالوضوح رهين بمدى ممارسة المشرع

⁵⁷ - « Il appartient au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie l'article 34 de la Constitution. Il doit, dans l'exercice de cette compétence, respecter les principes et règles de valeur constitutionnelle et veiller à ce que le respect en soit assuré par les autorités administratives et juridictionnelles chargées d'appliquer la loi. À cet égard, le principe de clarté de la loi, qui découle de l'article 34 de la Constitution, et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789, lui imposent, afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques... ». **Décision n° 2001-455 DC** du 12 janvier 2002.

⁵⁸ - **Frédéric Douet**, op, cit, p.18.

⁵⁹ - « Dans les domaines de sa compétence, il est du pouvoir du législateur de fixer les conditions de mise en vigueur des règles qu'il édicte. S'il lui est loisible de laisser au Gouvernement la faculté de fixer la date à laquelle produira effet l'abrogation d'une loi fixant des obligations imposées aux contribuables, il ne peut, sans par là même méconnaître la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, lui conférer sur ce point un pouvoir qui n'est assorti d'aucune limite. ». **Décision n° 86-223 D.C** du 29 décembre 1986, J.O du 30 décembre 1986, p.15802 et s, Rec. D.C. p. 184 et s.

⁶⁰ - **سي محمد البقالي**، مرجع سابق، ص: 24.

⁶¹ - **Jean-Raphael Pellas**, « La sécurité fiscale : Quel enjeux juridiques ? », RFFP n°130- Avril 2015, p.11.

⁶² - **سي محمد البقالي**، مرجع سابق، ص: 23.

لاختصاصاته⁶³؛ ففي قرار له جاء في مضامينه: "يقع على عاتق المشرع التحديد بعناية القواعد في الأمور المرتبطة باختصاصه، مما لا يسمح للسلطات الإدارية والقضائية بسلطة تقديرية واسعة مرتبطة بالتفسير في حالة تطبيق القواعد ذات بعد عام ومجرد لتكييفها مع وضعيات خاصة"⁶⁴. فمبدأ الوضوح له أبعاد ترتبط بعدة مستويات؛ أهمها ضمان ممارسة المشرع لاختصاصاته بما يضمن مبدأ فصل السلط، وما ينتج عنه من وضوح في بنية النص القانوني وتطبيقاته الإدارية والقضائية هذا من جهة، ومن جهة ثانية قابلية توقع الوضعيات القانونية من قبل الأفراد، بما يضمن أمنهم القانوني⁶⁵. نفس التوجه صاغه القاضي الدستوري المغربي من خلال اجتهاداته، حيث جاء في حيثيات أحد قراراته ما يلي⁶⁶: "... هو من اختصاص المشرع ويجب أن يكون محدودا في مداه ومحددا في مجال تطبيقه ومدققا بالنسبة لشروط إعماله ومبررا بالمتطلبات القانونية والوظيفية الخاصة بمزاولة المهام الناتجة عن تقلد الوظائف والمناصب العمومية، كما عليه أن يكون متلائما مع المبادئ المنصوص عليها في الدستور أو التي لها قيمة دستورية؛

وحيث إنه يبين من تحليل لأحكام المادة 142 المذكورة ومن الاطلاع على فحوى الأعمال التحضيرية لها أن المشرع... فإنه لم يضمن هذا العمل القانوني القواعد الجوهرية التي كان عليه سنّها بالنظر لطبيعة المادة وصفة الاختصاص الممنوحة له من لدن الدستور إذ لم يحدد ماهية كل من المهمة الرسمية والتمثيلية واكتفى بمقابلتهما ولم يذكر أصناف كل منهما..."

وجاء في حيثيات نفس القرار: "وحيث إنه يتضح من كل ما سبق أن المشرع لم يمارس في النازلة كل ما يخوله إياه اختصاصه..."

في هذا الصدد، فالحكمة الدستورية الإسبانية أقرت بضرورة ممارسة المشرع لكامل اختصاصاته في المادة الضريبية -وعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها-، كضمانة لوضوح القاعدة القانونية. ففي قرار لها⁶⁷، ألزمت المشرع بممارسة كامل اختصاصاته، وأقرت بأنه: "يجب على المشرع تحديد

⁶³- **Sebastien Robbe**, « La clarté des lois sans la sécurité juridique », Revue du notariat, Volume 110, numéro 2, septembre 2008, p.347.

⁶⁴- « ... qu'il doit en effet prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi ; que, pour autant, ces autorités conservent le pouvoir d'appréciation et, en cas de besoin, d'interprétation inhérent à l'application d'une règle de portée générale à des situations particulières. ». **Décision 2004-509 DC**, 13 janvier 2005, Loi de programmation pour la cohésion sociale, cons. 25, Rec. 33.

⁶⁵- **Sebastien Robbe**, op, cit, p.348.

⁶⁶- قرار المجلس الدستوري رقم: 382/2000 م. د، ملف رقم: 464/2000، بتاريخ، 15 مارس 2000.

⁶⁷- Sentencia Del Tribunal Constitucional. STC 37/1981.

وعاء وطريقة التحصيل". كما أن المجلس الدستوري الفرنسي، في قرار له رقم 283 لثامن يناير 1991، لم يجز هذا الأخير قانونا يؤسس لمساهمة جديدة، اقتصر هذا الأخير على تحديد سعرها دون تعيين وعائها وطرق تحصيلها، معتبرا أن المشرع كان مقصرا ولم يضطلع بكامل وظيفته الدستورية، وهذا ما يمس بالأمن القانوني للملزمين⁶⁸.

وفي قرار آخر⁶⁹، صرح المجلس الدستوري الفرنسي، بعدم دستورية بعض المقتضيات التي تضمنتها المدونة العامة للضرائب التي تحيل على نص تنظيمي يحدد تاريخ دخول بعض المقتضيات حيز التنفيذ، واعتبر القاضي الدستوري، أن هذا المقتضى يمس بالفصل 34 من الدستور، وأن المشرع لم يمارس كامل اختصاصاته. مجبرا المشرع على ممارسة كامل اختصاصاته في المجال الضريبي، وتحديد نطاق تدخل السلطة التنظيمية⁷⁰.

وهذا ما تكرر كذلك في قرار للقضاء الدستوري المغربي، رقم قرار 22/203، إذ جاء في حيثياته "... يعد من مشمولات التشريع في هذا الميدان المسند، بنص الدستور، إلى مجال القانون، وأن إغفال التشريع فيه يقع، تبعا لذلك، تحت طائلة عدم الاختصاص السلبي، إذ لا يمكن تحديد الجهة المكلفة بإنفاذ القانون أو مراقبة تطبيقه إلا بنص تشريعي..."⁷¹.

نفس التوجه أكدته القضاء الدستوري المغربي، ففي قرار له رقم 950/14⁷² ألغى بنداً من المادة السادسة من القانون التنظيمي للمالية ينص أنه "لا يمكن تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية إلا بموجب قانون المالية". ففي هذا القرار، ذكر القضاء الدستوري أن اختصاص البرلمان في المجال الضريبي اختصاص عام وشامل، ولا يمكن تقييده، وجاء في حيثيات هذا القرار: "وحيث إن إمكانية تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية في قانون المالية يجعل، هذا التعديل خاضعا للشروط والآجال المحددة في القانون التنظيمي لقانون المالية، ويفضي بالتالي، دون سند دستوري، إلى تقييد صلاحيات البرلمان.....".

68- سي محمد البقالي، مرجع سابق، ص: 57.

69- « Considérant que, dans les domaines de sa compétence, il est du pouvoir du législateur de fixer les conditions de mise en vigueur des règles qu'il édicte ; que s'il lui est loisible de laisser au Gouvernement la faculté de fixer la date à laquelle produira effet l'abrogation d'une loi fixant des obligations imposées aux contribuables, il ne peut, sans par là même méconnaître la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, lui conférer sur ce point un pouvoir qui n'est assorti d'aucune limite ; que, pour ce motif, les dispositions du deuxième alinéa de l'article 41 de la loi déferée sont contraires à la Constitution ; qu'il ressort des débats qui ont conduit à l'adoption de cet article que les dispositions de son deuxième alinéa sont inséparables de celles de son premier alinéa. ». **Décision n° 86-223 DC** du 29 décembre 1986.

70- سي محمد البقالي، "الكتلة الدستورية للمالية العمومية"، مطبعة البصرة - الرباط، الطبعة الأولى 2017، ص: 76.

71- قرار المحكمة الدستورية رقم: 22/203 م.د، ملف عدد: 22/249، بتاريخ 29 دجنبر 2022.

72- قرار المحكمة الدستورية رقم: 950\14، ملف رقم 950\14 م.د، بتاريخ 23 دجنبر 2014

حاصل ما سبق، ربط القضاء الدستوري وضوح النص القانوني بالتوزيع السليم بين مجالي القانون والتنظيم⁷³؛ حيث عمل في اجتهاداته على ضمان سن مقتضيات تشريعية تتسم بالدقة والوضوح؛ لاجتناب أي خطر مرتبط بالتأويل المخالف للدستور أو تطبيق معيب له، خاصة بعد إعمال آلية الرقابة البعدية على دستورية القوانين⁷⁴. وفي مرحلة لاحقة ألزم القضاء الدستوري الفاعلين في إعداد القاعدة المعيارية أن يتوفر فيها متطلبات ذات قيمة دستورية من قبيل سهولة الولوج للنص القانوني، ومدى مفهوميته⁷⁵.

ثانيا: التوجهات الحديثة للقضاء الدستوري لإقرار جودة التشريع الضريبي

تتمثل التوجهات الحديثة للقاضي الدستوري في رقبته على التشريع الضريبي في ابتداء قواعد حقوقية قضائية تسعى لتعزيز الأمن الضريبي للملزمين، ومن بينها المتطلبات والأهداف ذات قيمة دستورية⁷⁶، من قبيل الثبوت من الولوجية والمفهومية. فالمتطلبات الدستورية كقواعد مرجعية للرقابة على دستورية المقتضيات التشريعية⁷⁷ آلية وظفها القاضي الدستوري لضمان جودة التشريع الضريبي.

فنظرا لتعدد المادة الضريبية واستثناها بالقدح المعلى من مظاهر انعدام الأمن الضريبي للملزمين؛ الأمر الذي دفع القاضي الدستوري لابتداء أهداف ذات قيمة دستورية من قبيل: "المفهومية" أو بالأحرى مفهومية القانون. في هذا الشأن صدر قرار للقاضي الدستوري الفرنسي عدد 421-99 من الأهمية بمكان، جاء في حيثياته⁷⁸: "إن المساواة أمام القانون ... يتعطل في حالة عدم معرفة

⁷³- Thomas Piazzon, « La sécurité juridique », op, cit, p.19.

⁷⁴- « La méconnaissance de l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ne peut, en elle-même, être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution. ». **Cons. const., 17 juin 2011, n° 2011-134 QPC**, Union générale des fédérations de fonctionnaires CGT et autres (Réorientation professionnelle des fonctionnaires), JO 18 juin 2011, p. 10456, cons. 26 ; AJDA 2011. 1231

⁷⁵- Par exemple, Décision n° 99-421 DC du 16 décembre 1999, Pour voir plus : **Claire Bazy Malaurie**, op, cit. p.18-19.

⁷⁶- **أحمد حجاجي**، "دور القضاء الدستوري في توجيه وتأطير الأعمال القانونية للمشرع -دراسة في ضوء الرقابة على الدستورية-"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية، الاقتصادية والاجتماعية والتدبير، السنة الجامعية 2016-2017، ص: 325.

⁷⁷- **Mathilde Heitzmann-Patin**, « Les normes de concrétisation des exigences constitutionnelles », Titre VII, n° 8, Les catégories de normes constitutionnelles, avril 2022. p.1.

URL complète : <https://www.conseilconstitutionnel.fr/publications/titre-vii/les-normes-deconcretisation-des-exigences-constitutionnelles>

⁷⁸- « En effet, l'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration de 1789 et " la garantie des droits " requise par son article 16 pourraient ne pas être effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des normes qui leur sont applicables... ». **Décision 99-421 DC du 16 décembre 1999**. Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à

المواطن بالقواعد القانونية المطبقة عليه...". فظهور الولوجية والمفهومية يعزى لتعدد النظم القانونية المعاصرة بالأساس⁷⁹. لا أحد يجادل في كون القضاء الدستوري يؤثر ويساهم في تجويد التشريع من خلال مجموعة من المداخل؛ من بينها ضبط عدم الاختصاص السلبي للمشرع، وفرض مجموعة من الخصائص الواجب توفرها في النصوص القانونية، وصولاً لمجموعة من المتطلبات ذات طبيعة دستورية من قبيل المفهومية والولوجية للنصوص القانونية⁸⁰ من قبل الملزمين.

إذن، فالمهمتهم برصد الاجتهاد القضائي الدستوري، خاصة في التجارب المقارنة، يلاحظ أن القاضي الدستوري ألح على ضرورة وضوح القانون، وسهولة فهمه، والولوج إليه، وأقر بدستورية مبدأي وضوح القواعد القانونية وسهولة الولوج لها، وذلك في قرارات متعددة⁸¹، باعتبارها من أسس الأمن القانوني للملزمين.

1. الأهداف ذات قيمة دستورية والمتطلبات الدستورية-الولوجية والمفهومية-: مدخل لضمان جودة التشريع الضريبي⁸²

تدخل الأهداف ذات قيمة دستورية في مصاف حلقة ضمان فعالية الحقوق والحريات⁸³، بالنسبة للملزمين ومدخلا لضمان أمنهم القانوني، وهذه الأهداف من ابتداع القاضي الدستوري⁸⁴. من وجهة نظر الفقيه **P. de Montalivet**، فالأهداف ذات قيمة دستورية قطب رحي فعالية الدستور⁸⁵، بضماناته القانونية والقضائية الممنوحة للملزمين. كما عرفها بكونها "أهدافا دستورية توجيهية لعمل المشرع"⁸⁶. فهي كوسيلة لضمان فعالية الدستور⁸⁷؛ وخاصة في المادة الضريبية، فهي اختصاص عام وشامل للمشرع. فالقضاء الدستوري أقام علاقة جدلية بين هذه القيم والمتطلبات

l'adoption de la partie législative de certains codes.

⁷⁹- Etude annuelle 2016 du Conseil d'Etat - Simplification et qualité du droit, p.40.

⁸⁰- **Damien Chamussy**, « Procédure parlementaire et qualité de la législation : la contribution du Conseil constitutionnel à la sécurité juridique », Conseil d'État, Etude annuelle 2006, « Simplification et qualité du droit », Contributions, p.349.

⁸¹- Décision n° 99-421 DC du 16 décembre 1999/Décision n° 2005-514 DC du 28 avril 2005/Décision n° 2006-540 DC du 27 juillet 2006. Pour voir plus : **Charles Guéné**, « Le point de vue d'un parlementaire », RFFP,133-Février 2016, p.149.

⁸²- **Alexandre Flückiger**, « Le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal », in: Cahiers du Conseil Constitutionnel n° 21, 2006 Paris.

⁸³- **Vito Marinese**, op, cit, p.175.

⁸⁴- Ibid, pp.175-176.

⁸⁵- **P. de Montalivet** présente les objectifs comme « des conditions objectives d'effectivité » des droits et libertés constitutionnels. Thèse « Les objectifs de valeur constitutionnelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », Thèse dactylographiée, Paris II, 2004. , p.33.

⁸⁶- **P. de Montalivet**, op, cit, p.23.

⁸⁷- Ibid, p.413.

الدستورية ومطلب تبسيط القانون ووضوحه⁸⁸.

إذن، وبناء على ما أتينا ذكره فالأهداف ذات قيمة دستورية وظفها القاضي الدستوري كمداخل لتبسيط القواعد القانونية وكمعيار لقياس مدى تعقدها⁸⁹؛ ومؤشر دال على مفهوميته. فهي ليست حقوقاً بمفهومها الكلاسيكي، أو كالمبادئ الدستورية، فهي تطبق مباشرة وموجهة لعمل المشرع وليس للأفراد بطريقة مباشرة⁹⁰.

2. أبعاد وتطبيقات المفهومية والولوجية للقواعد القانونية الضريبية

حاول القاضي الدستوري بلورة وإغناء مجموعة من المتطلبات الدستورية والأهداف ذات قيمة دستورية ملزمة للمشرع لضمان جودة التشريع⁹¹، وحتى للسلطة التنفيذية والإدارة الضريبية أثناء إعمالهما للفعل الضريبي، وتعتبر الأهداف ذات قيمة دستورية أهم الآليات القضائية التي أخرجها القاضي الدستوري للوجود من خلال مناهجه ووظفها لضمان جودة التشريع الضريبي.

إذن، فالمفهومية والولوجية كمتطلبات ذات قيمة دستورية، تواتر الاجتهاد القضائي في التجارب القضائية الفضلى على أنها تلزم المشرع بسن مقتضيات قانونية واضحة ودقيقة⁹²، معها يضيق مجال التأويل أو التعددية التأويلية-الإدارية والقضائية-، وهذا ما يعزز الأمن الضريبي للملزمين.

خاتمة:

لا نكون مبالغين في ختام هذه الورقة البحثية، إذا اعتبرنا أن عيب عدم الاختصاص السلي بمفهومه الكلاسيكي في المنازعات الدستورية آلية لمراقبة وضبط التفويضات غير القانونية أو غير

⁸⁸- La doctrine a en effet considéré, à la suite de la reconnaissance de l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité des lois que la sécurité juridique a ainsi indirectement et partiellement été constitutionnalisée (J.-É. Schoettl, AJDA 2000, p. 34 ; D. Ribes, D. 2000, somm., p. 425.

⁸⁹- Canivet Guy, « L'Objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Contribution du Conseil constitutionnel à la simplification du droit », in Conseil d'État, Simplification et qualité du droit, Étude annuelle 2016, Documentation française, 2016, p.217.

⁹⁰- Jean-Raphael Pellas, « La sécurité fiscale : Quel enjeux juridiques ? », RFFP n°130- Avril 2015. p.13.

⁹¹- Mathieu Disant, Sébastien Miller, « La jurisprudence constitutionnelle est-elle prévisible ? Pratiques de la sécurité juridique », Titre VII [en ligne], n° 5, La sécurité juridique, octobre 2020. URL complète : <https://www.conseilconstitutionnel.fr/publications/titre-vii-la-jurisprudenceconstitutionnelle-est-elle-previsible-pratiques-de-la-securite-juridique>. p.2.

⁹²- Mathilde Heitzmann-Patin, « Les normes de concrétisation des exigences constitutionnelles », Titre VII [en ligne], n° 8, Les catégories de normes constitutionnelles, avril 2022, op, cit p.2.

المشروعة للاختصاص التشريعي لصالح السلط المخول لها تنفيذ القوانين⁹³، واستعملها القاضي الدستوري لضمان تشريع مثالي⁹⁴. حيث إن ترسيم مجال القانون وحمايته كان مرادفاً لتقييم القاعدة التشريعية، ومدخلاً لإلزام المشرع بالقيام باختصاصاته كاملة من قبل القاضي الدستوري⁹⁵. فالباحثة **A.-L. Valembois**، في معرض حديثها عن تطبيقات عيب عدم الاختصاص السلبي، اعتبرت أن الجزء الموجه ضد هذا العيب هدفه بالأساس مراعاة متطلبات الأمن القانوني للحد من عدم دقة المقتضيات التشريعية⁹⁶، وصون مبدأ فصل السلط⁹⁷ وفي الأخير إقرار جودة التشريع بما يراعي مطلبي المفهومية والولوجية.

والقمين بالذكر، أن الولوجية والمفهومية كضمانات لحماية للمخاطبين بالقواعد القانونية؛ متطلبات تظهر تقنية في ظاهرها لكنها تسائل في الأصل وظائف القانون والديمقراطية، تعزيزها يزكي طرح بناء الثقة⁹⁸ في المؤسسات السياسية والإدارية ما يعزز الامتثال لسلطة القانون. كما أن جودة التشريع ترتبط بمفهومية القواعد القانونية ووضوحها ودقتها ومقروئيتها⁹⁹؛ كما قال الفقيه **M. Pierre Mazeaud**، ورئيس المجلس الدستوري الفرنسي السابق "أن جودة التشريع ليست مسألة تقنية محضة، اضمحلال جودتها شر عميق يقوض ويمس بدولة القانون"¹⁰⁰. فغموض القوانين أمر يفضي لقانون غير متوقع؛ مما يجعله وسيلة للتعسف أثناء تطبيقه¹⁰¹. بحيث إن تشتت وتعقد القانون يؤدي الأمر لتطبيقه بطريقة تعسفية، وخاصة من خلال التأويل الإداري، فالقانون الذي لا يتسم بالمفهومية والولوجية هو قانون تنكري؛ أي يقبل تأويلات متعددة، ويجعل الأفراد يعيشون في منطقة رمادية، هذه كلها أمور تقوض من غايات دولة القانون، وتحد من الضمانات التشريعية للمواطنين.

⁹³- **Vito Marinese**, op, cit, p.439.

⁹⁴- Ibid, p.57.

⁹⁵- Ibid, pp.57-58.

⁹⁶- Pour **A.-L. Valembois**, « la sanction pour incompétence négative apparaît surtout dictée par les exigences de la sécurité juridique lorsqu'elle sanctionne un défaut de précision d'une disposition législative », La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français; LGDJ, Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, Tome 122, 2005, p.269.

⁹⁷- **Ariane Vidal-Naquet**, op, cit, p.12.

⁹⁸- **Jérémie Van Meerbeeck**, « Les principe de Légalité et de Sécurité juridique : Des faux amis », ouvrage collectif, « La légalité : un principe de la démocratie belge en péril? », Editeur Larcier (Bruxelles), 2019, p.681.

⁹⁹- **Conseil d'État**, Etude annuelle 2006, « Simplification et qualité du droit », pp.64-282.

¹⁰⁰- « Il faut comprendre que la qualité de la législation n'est pas une simple question technique. Sa dégradation est un mal profond qui peut porter atteinte aux fondements mêmes de l'État de droit. »; **Damien Chamussy**, op, cit, p.349.

¹⁰¹- **Philippe Malaurie**, op, cit, p.131.

قائمة المراجع

- البقالي، سي محمد. (2017). *الكتلة الدستورية للمالية العمومية*، الرباط: مطبعة البصيرة.
- البقالي، سي محمد. (2020). *المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي - مقارنة قانونية واجتماعية -* (الطبعة الثانية). مطبعة البصيرة، الرباط.
- Bergougnous. Georges. (2013). *Le Conseil constitutionnel et le législateur. Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 38 (dossier : le conseil constitutionnel et le parlement).
- CASSARD-VALEMBOS, A. L. (2005). *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*. LGDJ, Bibliothèque constitutionnelle et de science politique », Tome 122.
- Chamussy, Damien. (2006). *Procédure parlementaire et qualité de la législation: la contribution du Conseil constitutionnel à la sécurité juridique*. Conseil d'État, Etude annuelle, «Simplification et qualité du droit », Contributions.
- Conseil d'État (2016), *Simplification et qualité du droit*. Étude annuelle 2016. Documentation française.
- Favoreu. Louis. (1987). *Les règlements autonomes n'existent pas*, R.F.D.A, n°6.
- Flückiger. Alexandre. (2006). *Le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal*. in: *Cahiers du Conseil Constitutionnel* n° 21.
- Malaurie. Claire Bazy. (2012). *Le rôle du conseil constitutionnel dans l'élaboration de la norme*. Revue annuelle des avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, Editeur : Dalloz.
- Malaurie. Philippe. (2005). *L'intelligibilité des lois* ». Revue Pouvoirs n°114.
- Marinese. Vito. (2007). *L'idéal législatif du Conseil constitutionnel. Etude sur les qualités de la loi*. Thèse pour le Doctorat en droit, Université de Nanterre – Paris.
- Mathieu. Bertrand. (2007). *La normativité de la loi : une exigence démocratique*. Cahiers Du Conseil Constitutionnel n° 21 (Dossier : La Normativité).
- Montalivet. P. (2004). *Les objectifs de valeur constitutionnelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*. Thèse dactylographiée, Paris II.
- PERLLETIER, Marc. (2008). *Les normes du droit fiscal*. Ed Dalloz.
- Philip. Loïc. (1990). *Droit fiscal constitutionnel*. Ed Economica.
- Robbe. Sebastien. (2008). *La clarté des lois sans la sécurité juridique*. Revue du notariat, Volume 110, numéro 2.
- Vidal-Naquet, Ariane. (2015). *L'état de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'incompétence négative*. Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n° 46 (l'Incompétence en droit constitutionnel).