

سلسلة دراسات

المجلة المغربية للدراستات القانونية والاقتصادية

مجلة علمية محكمة تعنى بالدراسات القانونية والاقتصادية

عدد 7 / شتنبر 2020 - الثمن 60 درهما

المالية العمومية بالمغرب: رهانات الحكامة ومتطلبات المحاسبة

تنسيق :

د. رشيد ملوكي

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية
جامعة الحسن الأول بسطات

د. أحمد حاسون

الكلية متعددة التخصصات بالرشيدية
جامعة مولاي اسماعيل بمكناس

R
E
M
E
J
E

المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية

REMEJE

Revue marocaine des études juridiques et économiques

R
E
M
E
J
E

SERIE D'ETUDES

REVUE MAROCAINE DES ÉTUDES JURIDIQUES ET ÉCONOMIQUES

Numéro 7 / Septembre 2020 - Prix 60 DHs

Les finances publiques au Maroc : Les enjeux de la gouvernance et les exigences de la reddition des comptes

Coordination :

AHMED HASSOUN

Faculté Polydisciplinaire d'Errachidia
Université Moulay Ismail-Meknès

RACHID MELLOUKI

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Hassan II - SETTAT

ردمء : 1142 - 2489

ISBN : 2489 - 1142

**المجلة المغربية
للدراستات القانونية والاقتصادية**

نشر هذا العدد بدعم من وزارة الثقافة والشباب والرياضة
قصر الثقافة

ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ ⵜⴰⴳⵓⴷⴰⵜ ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ
ⵜⴰⴳⵓⴷⴰⵜ ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ
ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ
ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ



المملكة المغربية
وزارة الثقافة
والشباب والرياضة
قصر الثقافة

Royaume du Maroc
Ministère de la Culture de la Jeunesse et des Sports
Département de la Culture

المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية

REMEJE

العدد: 7 / شتنبر 2020

المديران المسؤولان:

أحمد حاسون

منير الحجاجي

إدارة التحرير:

رشيد ملوكي

رشيد عدنان

فهد الشرايبي

أحمد ميمون

الهيئة القانونية للمجلة:

عادل بوحافة (محام)، عبد الرحمان الحجاجي (محام)، طارق القاسمي (عدل)

ملف الصحافة: 2014/01

الإيداع القانوني: 2015PE0147

الرقم الدولي (ردمد): ISSN: 2489-1142

جميع حقوق النشر محفوظة

الناشر: المؤسسة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية (FOMEJE)

عنوان المجلة: الرقم 1314 شقة رقم 1 حي مجمع الخير سطات

للنشر يرجى المراسلة عبر البريد الإلكتروني للمجلة:

revueremeje@gmail.com – mounirhaj79@yahoo.fr – rochdiadnane@gmail.com

الهاتف: 06 61 51 63 93 – 06 50 08 19 69 – 06 67 51 53 44

المطبعة: شمس برينت سلا

الهاتف : 05 37 87 13 41 – 06 61 66 68 55

البريد الإلكتروني : chamsprint@gmail.com

المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية

REMEJE

المديران المسؤولان:

أحمد حاسون

منير الحجاجي

hassounbenabbad@yahoo.fr

Mounirhaj79@yahoo.fr

أعضاء اللجنة العلمية:

د. عمر الكتاني	د. عبد القادر تيعلاتي	د. الحسن الأمراني زنطار
د. رشيد السعيد	د. محمد حركات	د. حسن خطابي
د. عبد الجبار عراش	د. رياض فخري	د. عبد الرحيم العماري
د. زهير لخيار	د. عبد اللطيف خالفي	د. ادريس لكريني
د. جمال خطابي	د. محمد الغالي	د. نجاة العماري
د. نجيب الحجوي	د. عبد الفتاح بلخال	د. الحسن جماعي
د. يحيى علوي	د. وفاء الصالحي	د. أحمد المالكي
د. محمد جمال معتوق	د. حميد ربيعي	د. السعدية ماجيدي
د. يحيى حلوي		د. خالد شيات

المقالات المنشورة تعبر عن آراء أصحابها ولا تعبر عن اتجاهات المجلة

الفهرس

الزمن البرلماني في مجال المصادقة على قانون المالية: قراءة قانونية للزمن في المسطرة التشريعية لقانون المالية لسنة.....

✍ أحمد حاسون

الضريبة التصاعدية في النظام الضريبي المغربي: الأسس النظرية والتطبيقات العملية.....

✍ هشام مليح

المنازعات الضريبية والحماية القضائية للضمانات المخولة لطرفي العلاقة الجبائية.....

✍ فتيحة بشتاوي وعدنان رشيد

مراقبة المالية العمومية بين العقلانية المعيارية والعقلانية التديرية: في مقارنة الأداء العمومي بين منطق القانون ومنطق التدبير.....

✍ نجيب جيري

دور القاضي المالي في تطبيق مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة.....

✍ أحمد احميدوش مدني

الرقابة المالية العليا وسؤال الحكامة: رصد العوامل الذاتية لمحدودية عمل القاضي المالي...

✍ عبد الكريم بكاري

الميزانية التشاركية أداة لتحقيق الحكامة المالية الترابية

✍ نجاة العماري

الميزانية التشاركية المحلية آلية لتجديد الأنموذج التنموي.....

✍ محمد سدقاوي

بيان تنفيذ الميزانية آلية لتعويض الحساب الإداري للجماعات.....

✍ محمد الغالي وحسن الرشدي

..... المرتكزات الأساسية للإصلاح الجبائي المحلي بالمغرب
..... المحجوب الدربالي

..... دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحكامة الرقابية بالجماعات الترابية
..... هشام الحسكة

ملخصات أطروحات الدكتوراه في المالية العمومية
..... أطروحة التقادم في مجال تحصيل المستحقات الضريبية - ملخص
..... رشيد إفلح

الزمن البرلماني في مجال المصادقة على قانون المالية:

قراءة قانونية للزمن في المسطرة التشريعية لقانون المالية لسنة¹

د. أحمد حاسون

أستاذ باحث بالكلية متعددة التخصصات بالرشيدية

جامعة مولاي إسماعيل- مكناس

مقدمة

يعد البرلمان من أهم المؤسسات السياسية الحديثة التي تجسد المبدأ الديمقراطي، وذلك من خلال تمكين الشعب من انتخاب ممثليه، وتخويل هؤلاء قانونا صلاحية التشريع ومراقبة النشاط الحكومي. من هنا، لا يمارس البرلمان في كل الأنظمة دورا كبيرا في صناعة القوانين فحسب، بل يتمتع بسلطات مساءلة السلطة التنفيذية، والسيطرة والتأثير عليها إلى حد ما، ويعود السبب الرئيسي في ذلك إلى أن السلطة التشريعية يجب أن توافق سنويا على الإيرادات والنفقات المالية².

وعلى هذا المستوى، عمدت الوثيقة الدستورية لعام 2011 إلى تقوية الوظيفتين التقليديتين للبرلمان: أي التشريع والمراقبة، وتعزيزهما بوظيفة ثالثة تخص "تقييم السياسات العمومية"، حيث نصت الفقرة الثانية من الفصل 70 من الدستور على ما يلي³: "يصوت البرلمان على القوانين، ويراقب عمل الحكومة، ويقيم السياسات العمومية"؛ فهو بذلك مؤسسة دستورية تتولى ممارسة وظائف تشريعية ورقابية وتقييمية.

وعلى الرغم من عدم قطع الوثيقة الدستورية مع فكرة العقلنة البرلمانية، فإن ذلك لا يمنع من الإقرار بتقوية النص الدستوري لدور المؤسسة البرلمانية على مستوى التشريع على

¹ هذه المساهمة هي في الأصل مداخلة قدمت ضمن أشغال الندوة الدولية المنعقدة بالكلية متعددة التخصصات بالرشيدية يومي 19 و 20 دجنبر 2019 في موضوع "الزمن في القانون المغربي والمقارن" من تنظيم فريق "البحث في الدراسات القانونية والقضائية"، وشعبة القانون باللغة العربية وماستر "قانون المنازعات".

² ستيفن دي تانسي، علم السياسة: الأسس، ترجمة رشا جمال، الشبكة العربية للأبحاث والنشر، بيروت، الطبعة الثانية، 2013، ص.296.

³ ظهير شريف رقم 1.11.91 الصادر لتنفيذ نص الدستور الصادر في 29 يوليو 2011، ج. ر عدد 5964 بتاريخ 30 يونيو 2011، ص.3600.

وجه الخصوص. إذ تمارس هذه المؤسسة السلطة التشريعية في مجالات عدة. ويعتبر المجال المالي من المجالات الهامة التي تندرج في نطاق السلطة التشريعية للبرلمان.¹

ومن هذا المنطلق، تتبين شرعية سلطة البرلمان في اتخاذ القرارات في المجال المالي، وفي إطار ذلك يندرج الاختصاص التقليدي الذي أوكل للمؤسسة البرلمانية، والمتمثل في المصادقة على قانون المالية. ويعتبر هذا الأخير، في الديمقراطيات المعاصرة، أهم عمل تشريعي تقوم به الحكومة والبرلمان سنوياً. بل يدافع جانب من الفقه على أن ضمان ممارسة الديمقراطية التمثيلية، وتأكيد الحرية السياسية، يتم في الفترة الحالية من خلال دراسة قوانين المالية.²

وفي ضوء ذلك، أسند المشرع الدستوري اختصاص المصادقة على مشروع قانون المالية إلى السلطة التشريعية، وذلك طبقاً لمقتضيات الفصل 75 من الدستور الذي ينص على صدور قانون المالية بالتصويت من قبل البرلمان طبقاً للشروط المنصوص عليها في قانون تنظيمي. وعلى هذا، يعد البرلمان صاحب الاختصاص في مجال المصادقة على مشروع قانون المالية على غرار ما هو معمول به في معظم الأنظمة المالية المعاصرة.

ويعد قانون المالية الوثيقة القانونية الأساسية في الدولة التي من خلالها تبلور الحكومة برنامجها الاقتصادي والاجتماعي،³ وبالتالي تكشف عن سياساتها واختياراتها وبرامجها التنموية... ولذلك يحظى زمن المصادقة على قانون المالية باهتمام السياسيين ورجال الأعمال والمواطنين والإعلام...، ويتأثر بضغوط اللوبيات وإملاءات المؤسسات المالية الدولية. ومعلوم حسب جانب من الفقه الفرنسي، أن سيرورة اتخاذ القرار الميزاني هي سيرورة في الآن نفسه تقنية وسياسية مركبة للغاية، إذ تنطوي على تدخل عدد كبير جداً من الفاعلين الذين لكل واحد منهم منطقاً وأهدافاً خاصة به.⁴

¹ تؤكد إحدى القراءات الأكثر تواتراً في دراسة الأنظمة الدستورية والسياسية إلى أن الاختصاص المالي يعد أحد العوامل الرئيسية في نشأة المؤسسة البرلمانية، إذ ارتبط ميلاد النظام التمثيلي بقضية الضرائب، وعلى وجه الخصوص بمن يملك شرعية اتخاذ القرار بشأنها.

² Voir à ce propos: Cabannes (X.), « L'Etat, le parlement et le consentement à l'impôt », RFFP, n°77, 2002, pp.227-228.

³ يمكن تعريف قانون المالية، من منظور فقهي، بأنه ترخيص برلماني تحصل عليه الحكومة من طرف البرلمان لكي تمارس نشاطها المالي العمومي المتمثل ليس فقط في استخلاص الإيرادات وصرف الاعتمادات، بل أيضاً في تطبيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

⁴ Bouvier (M.), Esclassan (M.-Ch.) et Lassale (J.-P.), Finances publiques, 10^e édition, LGDJ, Paris, 2010, p. 367.

ويعتبر قانون المالية للسنة صنفًا من أصناف قانون المالية بالمغرب، ويتوقع هذا القانون لكل سنة مالية، طبقًا للمادة 3 من القانون التنظيمي لقانون المالية¹، مجموع موارد وتكاليف الدولة، وقيمها وينص عليها ويأذن بها، وذلك استنادًا إلى البرمجة الميزانية لثلاث سنوات². وبهذا الصدد، فقانون المالية للسنة يشكل وثيقة قانونية ومالية تقديرية تعدها الحكومة وتعرضها على البرلمان من أجل المصادقة عليها. وهو بذلك بمثابة ترخيص يمنح للحكومة الحق في تنفيذ العمليات المالية العمومية في شقها الإيرادي والإنفاقي في فترة زمنية هي السنة في الغالب.

وتجدر الإشارة أن قانون المالية ليس كباقي القوانين، فهو يعبر عن الفعل القانوني والسياسي والاقتصادي والاجتماعي الأكثر أهمية، والذي تعده الحكومة، ويقره البرلمان كل سنة، بالنظر لأهميته بالنسبة للسياسات العمومية. وتبعًا لذلك، ميز المشرع المغربي قانون المالية مسطرًا عن غيره من القوانين العادية، وأضفى عليه خصوصية متميزة. فمناقشة قانون المالية والتصويت عليه، وإن كانت تجري وفقًا للأصول العامة المرعية في مناقشة وإقرار القوانين بصفة عامة، فإنها مع ذلك تراعي جملة من الأحكام الخاصة بدراسة قوانين المالية والتصويت عليه³. وفي هذا المضمار، يتم اعتماد قانون المالية السنوي من قبل البرلمان وفقًا لمسطرة خاصة، تختلف عن مسطرة تشريع باقي القوانين العادية، من حيث أنها تخضع لأجل زمنية محددة بدقة من طرف المشرع.

وعلى هذا النحو، ينتظم الفعل التشريعي للبرلمان في مجال دراسة ومناقشة واعتماد مشروع قانون المالية للسنة في إطار زمني ومسطري دقيق يحدد إجراءات وكيفية ممارسة هذا الاختصاص⁴. وارتباطًا بذلك، يتميز العمل التشريعي للمؤسسة البرلمانية في المجال المالي بخضوعه لمجموعة من القواعد والإجراءات المسطرية الطويلة، والآجال الدقيقة، والمدد الزمنية المحددة

¹ تحدد أصناف قانون المالية حسب المادة الثانية من القانون التنظيمي للمالية في: قانون مالية السنة؛ قانون المالية المعدل؛ قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية. - القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 بتاريخ 2 يونيو 2015، ج. ر. عدد 6370، 18 يونيو 2015، ص. 5810.

² تنص على هذه البرمجة الميزانية المادة 5 من القانون التنظيمي للمالية، وقد دخلت حيز التنفيذ سنة 2019.

³ عسو منصور، قانون الميزانية العامة ورهان الحكامة المالية الجيدة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، الطبعة الأولى، أكتوبر 2017، ص. 126.

⁴ عبد القادر تيعلاطي، المالية العامة المغربية والمقارنة، الجزء الأول، قانون الميزانية، دار النشر الجسور، وجدة، الطبعة الثانية 1998، ص. 204.

قانونا. وفي نطاق هذا الزمن المسطري يتقاطع عمل الفاعلين المؤسستين الرئيسيين في صناعة التشريع المالي بشكل دقيق، مما يعني تقاسم الأدوار بين الحكومة والبرلمان في إطار زمني محدد، وتحت المراقبة المحتملة للمحكمة الدستورية في مجال إنتاج قانون المالية للسنة.

وبهذا الصدد، فالإطار الزمني هو، في الآن نفسه، تلك الأجل والمدد الوقتية التي تنتظم فيها عملية إنتاج التشريعات والقوانين، فهو الذي يحدد إيقاع عمل كل فاعل في صناعة قانون المالية السنوي من حيث الأجل المحدد بدقة لتدخله، وكذا المدة الزمنية المخصصة لممارسة صلاحياته. وتبعاً لذلك، يعتبر الزمن¹ عنصراً حاسماً وهاماً في تأطير مسار إنتاج الوثيقة المالية، وتحديد قواعد ممارسة كل فاعل لسلطاته وأدواره في مجال الإنتاج التشريعي المالي، وأنماط العلاقة بين مختلف الفاعلين المؤسستين المتدخلين في هذا الإنتاج.

وبصفة عامة، يشكل الزمن عنصراً رئيسياً في العمل البرلماني، حيث أن معظم القواعد المتعلقة بالمسطرة التشريعية تتعلق بوقتيتها. بل يمثل مسألة حيوية، ورهانا أساسياً، للبرلمانات في معظم الأنظمة البرلمانية المعاصرة، والتي تروم التشريع والمراقبة بسرعة وفعالية في الآن نفسه². وحينما نتناول الزمن في علاقته بمسطرة المصادقة على قانون المالية السنوي، فإننا نقصد بذلك أن مناقشة البرلمان لمشروع قانون المالية للسنة والتصويت عليه تتم في إطار زمني ومسطري، بحيث تخضع لإجراءات مسطرية محكمة بمدد زمنية دقيقة، وبأجل مضبوطة تحدد أوقات دراسة ومناقشة والتصويت على المشروع.

¹ يعني الزمن في اللغة العربية المدة من الوقت قصيرها وطويلها (قليل الوقت أو كثيره)، وقد يكون بطيئاً أو سريعاً في المتن الأرسطي. والزمن أو الزمان في المعجم الفلسفي هو الوقت كثيره أو قليله. وهو المدة الواقعة بين حادثتين: أولاهما سابقة وثانيتها لاحقة.

- جميل صليبا، المعجم الفلسفي، دار الكتاب اللبناني، بيروت، لبنان، 1982، ص. 636.

وفيما يخص الدلالة الإيتيمولوجية للزمن فهو يقابل في الأصل اللاتيني *temporis ou tempus*. وعند اليونان ثمة لفظان للزمان: *chronos* وكبروس *kairos*. الكرونوس هو الزمان الكمي؛ أي الزمان الذي تدلنا عليه الساعة. أما الكيروس فهو الزمان الكيفي؛ أي الزمان الذي يشير إلى حدوث حادث من شأنه أن يجعل فعلاً ما ممكناً أو محالاً.

- مراد وهبة، المعجم الفلسفي، دار لقاء الحديثة للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007، ص. 339.

وبدل الزمن في القانون على الوقت القانوني الكرونولوجي الذي يعتبر ميزة خارجية تتموقع وتنظم فيه الأوضاع القانونية، وقد يعني الزمن القياسي الذي يشكل ميزة داخلية تقاس وتتشكل من خلاله الأوضاع القانونية.

Cresp (M.), Le temps juridique en droit privé: essai d'une théorie générale, thèse, Université Montesquieu-Bordeaux IV, Novembre 2010, p.14.

² Voir à ce propos: Basile Ridard, L'encadrement du temps parlementaire dans la procédure législative. Étude comparée: Allemagne, Espagne, France, Royaume-Uni, Bayonne, Institut Universitaire Varenne, collection des thèses, 1^{re} édition, 2018.

وإذا كانت الأبحاث القانونية لم تول دائما لدراسة الزمن الأهمية التي يستحقها، ولم تخصص له إلا حيزا ضئيلا وثانويا في إطار دراسات حاولت تناول القواعد العامة للمسطرة التشريعية، ففي السنوات الأخيرة، بدأ الزمن يشكل موضوعا أساسيا لدراسات الفقهاء، وأصبح يحظى باهتمام خاص في مجال دراسة استخدام الزمن في ميدان القانون المسطري، وكذا في ارتباط بأهمية الزمن بالنسبة لصناعة القرار السياسي من قبل المجالس النيابية¹.

وعلاوة على ذلك، فالعدد الكبير من القواعد المخصصة للزمن البرلماني في الدساتير، وعلى وجه الخصوص في القوانين التنظيمية لقانون المالية والأنظمة الداخلية للمجالس النيابية، تشهد على أهميته في ممارسة الوظيفة التشريعية في مجال إنتاج الوثيقة المالية. وارتباطا بذلك، تتجلى أهمية هذه المساهمة في تركيزها على البعد الزمني للمسطرة التشريعية لقانون المالية للسنة²، بالنظر لأن مرحلة اعتماد هذا القانون تشكل لحظة اشتغال زمني بامتياز. وفي ضوء ذلك نطرح التساؤلات التالية:

ما تجليات الزمن في مسطرة تشريع قانون مالية السنة؟ وهل يشكل هذا الزمن المسطري معطا موحدًا ومحايذا بالنسبة للفاعلين الأساسيين في إنتاج قانون المالية للسنة (البرلمان والحكومة)؟ أم أنه أداة لضبط وعقلنة العمل البرلماني في المجال المالي؟ وبالتالي، إلى أي حد يؤثر الزمن على أدوار ومواقع الفاعلين في الصناعة التشريعية لقانون المالية للسنة؟

وعلى هذا، سنروم من خلال هذه المساهمة القيام بتحليل قانوني للإطار الزمني لعملية سن قانون المالية للسنة من طرف البرلمان من خلال توصيف التجليات العامة لاستعمال الزمن أو الأجندة الزمنية للعمل البرلماني في مجال صناعة التشريع المالي. لذلك، لن نستغرق كثيرا في تفصيل الجوانب المتعلقة بالمساطر والإجراءات التشريعية بقدر ما سنحاول الاقتراب من المسطرة التشريعية من منظور جديد يتعلق بالبعد الزمني من زاوية القانون والممارسة.

¹ من الأعمال الأكاديمية المقارن التي أولت اهتماما خاصا بعلاقة البرلمان بالزمن من منظورات متقاطعة ومقارنة، نذكر على سبيل المثال:

Le parlement et le temps, approche comparée, sous la direction de Gilles Toulemonde et Emmanuel Cartier, Institut Universitaire Varenne, « Collection Colloques et Essais », LGDJ, Lextenso éditions, 2017.

² سنشتغل أساسا على قانون المالية للسنة الذي سنأخذ وحدة للتحليل، وسنحاول التوقف، على وجه الخصوص، على بعض آجال مشروع قانون المالية لسنة 2020.

الفقرة الأولى: الإطار الزمني للمصادقة على مشروع قانون مالية السنة

تنتظم المسطرة التشريعية لاعتماد قانون المالية للسنة في إطار أجندة زمنية دقيقة ومضبوطة، يتأطر فيها عمل البرلمان وفقا لأجال ومواعيد محددة منذ إيداع المشروع إلى حين التصويت عليه، وهو بذلك زمن مسطري يعكس خصوصية هذا القانون بالمقارنة مع القانون العادي، بل يشكل جوهر المسطرة التشريعية في المجال المالي.

وتجدر الإشارة إلى أن قانون المالية يعرض على السلطة التشريعية في صيغة مشروع قانون، وضمن قالب هيكلي تنتظم في إطاره مختلف التدابير والأحكام المتعلقة بمرافق ونفقات الميزانية العامة والحسابات الخصوصية للخرينة وميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة.¹

وفي هذا السياق، سنتناول الإطار الزمني للعمل التشريعي في مجال المصادقة على قانون المالية للسنة من خلال التوقف عند الأجال المضبوطة والمدد الوقتية المحددة من طرف المشرع في مجال المصادقة على مشروع قانون المالية السنوي، وذلك منذ إعلام الحكومة البرلمان بالإطار العام لإعداد هذا المشروع، مروراً بإيداعه، وصولاً إلى زمن التصويت عليه.

أولاً: زمن إعلام البرلمان من قبل الوزير المكلف بالمالية

يقدم الوزير المكلف بالمالية عرضاً أمام اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان قبل 31 يوليو، يركز فيه على الإطار العام لإعداد مشروع قانون المالية للسنة الموالية. ويتضمن هذا العرض طبقاً للمادة 47 من القانون التنظيمي لقانون المالية: تطور الوضعية الاقتصادية الوطنية؛ وتقدم تنفيذ قانون المالية للسنة الجارية إلى حدود 30 يونيو من نفس السنة؛ والمعطيات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية والمالية؛ والبرمجة الميزانية الإجمالية لثلاث سنوات. وتجدر الإشارة أن هذا العرض يكون موضوع مناقشة دون أن يتبعها تصويت.²

ويندرج هذا المقتضى، الذي يعد من بين أهم مستجدات القانون التنظيمي لقانون المالية، والذي يشكل أيضاً زمناً إخبارياً يقع قبل الإيداع النهائي للمشروع لدى مجلس النواب،

¹ عسو منصور، م.س، ص.121.

² فيما يخص مشروع قانون المالية للسنة المالية 2020، فقد انعقد يوم الخميس 25 يوليو 2019 اجتماع مشترك بين لجنة المالية والتنمية الاقتصادية بمجلس النواب ولجنة المالية والتخطيط والتنمية الاقتصادية بمجلس المستشارين لتقديم عرض السيد وزير الاقتصاد والمالية حول حصيلة تنفيذ الستة أشهر الأولى من قانون المالية، والإطار العام لمشروع قانون المالية لسنة 2020.

في إطار السعي لتحسين المناقشة البرلمانية لمشاريع قوانين المالية. كما أن هذا العرض الإخباري يمكن البرلمانيين من الحصول على المعطيات والمعلومات المالية في زمن مبكر، فضلا عن توجهات السياسة المالية، وكذا الوضعية الاقتصادية، وبالتالي فالهدف من هذا العرض هو توفير المعلومات المالية للبرلمان، وإشراك أعضائه في معرفة فرضيات ومحتويات المشروع، بل إن المناقشة العامة تسمح للبرلمانيين بإبداء ملاحظاتهم وانتقاداتهم وصياغة مقترحاتهم حول الاستراتيجية الحكومية في المجال المالي، كما تسمح لهذه الأخيرة بتقديم التوضيحات اللازمة لسياستها المالية.

ثانيا: زمن إيداع مشروع قانون المالية السنوي على البرلمان

تقوم الحكومة فور الموافقة على مشروع قانون المالية للسنة في المجلس الوزاري والحكومي بإحالة على البرلمان. ويودع مشروع قانون المالية للسنة، طبقا للفصل 75 من الدستور، والمادة 48 من القانون التنظيمي لقانون المالية، بالأسبقية بمكتب مجلس النواب في 20 أكتوبر من السنة الجارية على أبعد تقدير.¹ ويرفق هذا المشروع بمجموعة من الوثائق المالية المصاحبة له والمعطيات الضرورية لتعزيز المناقشة البرلمانية حول المشروع.²

وتجدر الإشارة أن المشرع الدستوري لم يحدد أجل تقديم مشروع قانون المالية، إذ يحيل الفصل 75 من الدستور على القانون التنظيمي لقانون المالية لتحديد شروط التصويت على المشروع، وذلك على غرار المشرع الدستوري الفرنسي. لكن إذا كانت المادة 48 من القانون التنظيمي لقانون المالية قد اقتصرت فحسب على تحديد تاريخ 20 أكتوبر كأجل أقصى لإيداع المشروع، فإن المادة 39 من القانون التنظيمي لقانون المالية الفرنسي لعام 2001 تؤكد، في

¹ طبقا للمادة 210 من النظام الداخلي لمجلس النواب، يحيط رئيس مجلس النواب علما رئيس مجلس المستشارين بإيداع الحكومة مشروع قانون المالية لدى مكتب المجلس. - النظام الداخلي لمجلس النواب بعد صدور قرار المحكمة الدستورية رقم 65/17 بتاريخ 30 أكتوبر 2017، المملكة المغربية، منشورات مجلس النواب، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، 2017.

² طبقا للمادة 209 من النظام الداخلي لمجلس النواب، تتمثل هذه المرفقات المصاحبة لمشروع قانون المالية للسنة في: مذكرة تقديم مشروع قانون المالية والتي تتضمن معطيات حول استثمارات الميزانية العامة، وحول الآثار المالية والاقتصادية للمقتضيات الضريبية والجمركية المقترحة في المشروع؛ التقرير الاقتصادي والمالي؛ تقرير حول المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية؛ تقرير حول مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة؛ تقرير حول الحسابات الخصوصية للخزينة؛ تقرير حول النفقات الجبائية؛ تقرير حول الدين العمومي؛ تقرير حول الميزانية القائمة على النتائج من منظور النوع؛ تقرير حول الموارد البشرية؛ تقرير حول المقاصة؛ مذكرة حول النفقات المتعلقة بالتكاليف المشتركة؛ تقرير حول العقار العمومي المعبأ للاستثمار؛ مذكرة حول التوزيع الجهوي للاستثمار؛ ويمكن أن يرفق مشروع قانون المالية للسنة بتقرير حول الحسابات المجمعة للقطاع العمومي.

الآن نفسه، على إيداع وتوزيع مشروع قانون المالية السنوي، مع مرفقاته، في أجل أقصاه الثلاثاء الأول من شهر أكتوبر.¹ لكن على الرغم من تنصيب القانون على وضع مشروع قانون المالية، والوثائق المصاحبة له، مبدئياً بتاريخ الثلاثاء الأول من شهر أكتوبر، فعلى مستوى الممارسة، يؤكد أحد الباحثين أن إيداع المشروع يقع في غضون النصف الثاني من شهر شتنبر.²

وارتباطاً بذلك، يتبين أن المشرع قد منح حق الأسبقية لمجلس النواب على مستوى إحالة مشروع قانون المالية للسنة، ويعد ذلك من المستجدات الهامة التي نص عليها الفصل 75 من الدستور، والمادة 48 من القانون التنظيمي للمالية، ومن شأن ذلك الرفع من مكانته باعتباره الجهاز الذي يمثل الإرادة الشعبية. وعلى هذا الأساس، منح المشرع لمجلس النواب الصدارة في علاقته بمجلس المستشارين على مستوى مسطرة المصادقة على المشروع.

ومن جهة أخرى، يظهر أن إجبارية التقارير المرافقة لمشروع قانون المالية السنوي تروم تحسين شروط المناقشة البرلمانية، وتمكين البرلمانيين من معطيات مالية دقيقة وصادقة، ومدّهم بالمعلومات التي تتيح لهم معرفة فرضيات وتوجهات هذا المشروع، وتساعدهم على المناقشة الحقيقية لمحتوياته، كما أنها تساعدهم على معرفة الوضعية المالية الحقيقية للدولة، وفي ذلك تدعيم وتعزيز للشفافية المالية. وتبعاً لذلك، يسعى المشرع من خلال هذه المستجدات إلى توفير ضمانات صدقية لمحتويات مشروع قانون المالية، وشفافية مقتضيات النشاط المالي للدولة، وكذا تمكين البرلمان من الوسائل الضرورية لأداء وظيفته التشريعية والرقابية في الآن نفسه.

وتجدر الإشارة إلى الأهمية الخاصة جداً لزمّن الإيداع في المسطرة التشريعية لقانون المالية السنوي، خاصة وأن أي تأخير في إيداع المشروع عن مواعده القانوني، قد يحرم البرلمان

¹ تجدر الإشارة إلى تأكيد جانب من الفقه الفرنسي، أن الأجل لا يحتسب منذ إيداع المشروع. ولكن منذ إيداع جميع الوثائق المصاحبة له.

Chouvel (F.), Finances publiques 2018, Gualino éditeur, Lextenso éditions, 21^e éditions, 2018, p.93.

² Ibid., p.88.

من حق دستوري يتجلى في التوفر على مدة زمنية كافية للدراسة والتدقيق، دون ضغط لعامل الوقت الذي قد يدخل البرلمانين في سباق ضد الزمن¹.

ثالثا: زمن دراسة ومناقشة مشروع قانون المالية السنوي

يعرض مشروع قانون المالية السنوي أولا على مجلس النواب الذي يبت فيه داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ إيداعه. وفور التصويت على المشروع من طرف مجلس النواب، أو عند انصرام أجل الثلاثين يوما الموالية لإيداع المشروع لدى مجلس النواب، تعرض الحكومة على مجلس المستشارين النص الذي تم إقراره، أو النص الذي قدمته في أول الأمر مدخلة عليه، إن اقتضى الحال، التعديلات المصوت عليها في مجلس النواب، والمقبولة من طرفها². ويتوفر مجلس المستشارين من أجل دراسة ومناقشة والتصويت على مشروع قانون المالية للسنة على 22 يوما. بعد ذلك، يرجع المشروع إلى مجلس النواب الذي يقوم بدراسة التعديلات المصوت عليها في مجلس المستشارين، وتعود له سلطة البت النهائي في المشروع داخل أجل لا يتعدى ستة أيام.

وبهذا الصدد، تخضع دراسة ومناقشة مشروع قانون المالية للسنة، والتصويت عليه، لقاعدة التداول الزمني بين مجلسي البرلمان، حيث تتميز مسطرة إقرار المشروع بالخضوع لقواعد موحدة يطبقها المجلسان معا، لكن ذلك لا يمنع من الإقرار بوجود قواعد خاصة تطبق داخل كل مجلس على حدة. ونتطرق لإجراءات المصادقة على المشروع باقتضاب انطلاقا من أربع مراحل زمنية³:

1- تنطلق مرحلة دراسة ومناقشة مشروع قانون المالية السنوي بعقد جلسة عامة مشتركة بين مجلس النواب ومجلس المستشارين، تعرض فيها الحكومة المشروع⁴. ويتم عقد هذه الجلسة العامة حسب البرنامج المتفق عليه بين مجلسي البرلمان والحكومة، ويترأسها رئيس

¹ محمد الغواطي، الفاعلون في المسطرة التشريعية لمشروع قانون مالية السنة على ضوء دستور 2001 والقانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، الطبعة الأولى 2018، ص.80.

² الفقرة 2 من المادة 49 من القانون التنظيمي لقانون المالية.

³ سنركز لاعتبارات منهجية فقط على دراسة ومناقشة والتصويت على مشروع قانون المالية للسنة أمام مجلس النواب.

⁴ انعقدت جلسة عمومية مشتركة بين مجلسي البرلمان لتقديم مشروع قانون المالية برسم السنة المالية 2020 بتاريخ الاثنين 21 أكتوبر 2019 ابتداء من الساعة 7 مساء. للاطلاع على هذا المشروع يمكن الرجوع إلى:

https://www.chambredesrepresentants.ma/sites/default/files/projet_loi_70.19.pdf.

مجلس النواب. فطبقاً للفقرة الرابعة من الفصل 68 من الدستور، يعرض المشروع في إطار جلسة عامة مشتركة تعقد من طرف مجلسي البرلمان برئاسة رئيس مجلس النواب، وتتم الدعوة إلى هذه الجلسة المشتركة من خلال بلاغ مشترك صادر عن رئيسي مجلسي البرلمان.

وفي هذا الإطار، يقوم الوزير المكلف بالمالية بعرض مشروع قانون المالية السنوي أمام أعضاء مجلسي البرلمان، وهو عرض يتطابق في الغالب مع التقرير الاقتصادي والمالي المرافق للمشروع. ويبرز هذا العرض الوضعية الاقتصادية والمالية للبلاد، والتوجهات العامة للسياسة المالية للحكومة...

2- يحال مشروع قانون المالية للسنة بعد ذلك على لجنة المالية والتنمية الاقتصادية بمجلس النواب قصد دراسته ومناقشته¹. تبتدئ المناقشة بالاستماع إلى وزير المالية الذي يقدم عرضاً حول المشروع. ثم تنطلق المناقشة العامة للمشروع وللسياسة المالية الحكومية من خلال مداخلات النواب وأسئلتهم وانتقاداتهم، ثم يعقب ذلك رد وزير المالية وإيضاحاته. وتجدر الإشارة إلى حق النواب في مطالبة الحكومة بكل وثيقة لها صلة بنود هذا المشروع لم يتم إيداعها مع المرفقات، ويسهر رئيس مجلس النواب على تحقيق ذلك. وطبقاً للمادة 213 من النظام الداخلي لمجلس النواب، يحدد مكتب اللجنة مدة هذه المناقشة على ألا تتجاوز ثلاثة أيام، يوزع فيها الوقت بين المتدخلين وفق قاعدة التمثيل النسبي.

بعد ذلك، تشرع اللجنة في المناقشة المفصلة للمشروع، ثم تقدم اقتراحات التعديل للنظر فيها في أجل لا يتعدى خمسة أيام. وتقوم اللجنة بإعداد التقارير اللازمة لتسهيل دراسة ومناقشة مشاريع قوانين المالية.

3- بالموازاة مع أعمال لجنة المالية، تشرع باقي اللجان الدائمة في التحضير لدراسة مشاريع ميزانيات القطاعات الوزارية والمؤسسات حسب مجال اختصاصها². وفي هذا الإطار، يقدم كل وزير مشروع ميزانية القطاع الذي يسيره، وعليه أن يضع، طبقاً للمادة 215 من النظام الداخلي لمجلس النواب، لدى رئاسة اللجنة خمسة أيام قبل انعقاد اجتماع اللجنة، وبعدد أعضاء المجلس، ملفاً يتضمن الوثائق والبيانات الموضحة لمقتضيات بنود الميزانية المتعلقة بالقطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية. كما يجب عليه تقديم أي وثيقة يطالب بها

¹ تمت إحالة مشروع قانون المالية لسنة 2020 على اللجنة المالية والتنمية الاقتصادية في يوم الاثنين 21 أكتوبر 2019.

² شرعت اللجان النيابية الدائمة في دراسة الميزانيات القطاعية ابتداء من يوم الاثنين 28 أكتوبر 2019.

النواب في شأن أي بند من بنود الميزانية الفرعية. وقد ألزم القانون التنظيمي للمالية الأمرين بالصرف بتزويد اللجان البرلمانية المعنية، بقصد الإخبار، بالبرمجة متعددة السنوات. وبعد ذلك تجري مناقشة عامة لمشروع الميزانية وللسياسة الحكومية المرتبطة بالقطاع، ثم تناقش أبواب المشروع ومقتضياته التفصيلية، وللوزير المعني أن يرد على المناقشة والاستفسارات في ختام الجلسة المخصصة للنقاش.

4- ترتبط المرحلة الأخيرة من دراسة مشروع قانون المالية السنوي بمناقشة محتوياته في الجلسة العامة، ثم التصويت عليه. ومن خصوصيات مسطرة اعتماد قانون المالية السنوي تجزئ التصويت على مقتضياته، إذ لا يمكن الشروع في مناقشة والتصويت على الشق الحسابي¹ المرتبط بالميزانية العامة ونفقات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة ونفقات الحسابات الخصوصية للخزينة، قبل التصويت على الجزء الأول المتعلق بالمعطيات العامة للتوازن المالي. من هنا، يشكل وجود جزأين متباينين في قانون المالية مبدأ قديما حرص القاضي الدستوري على تطبيقه بصرامة شديدة.² وعلى هذا النحو، يتم التصويت على المشروع في زمنين متعاقبين:

أولاً: عرض الجزء الأول ومناقشته والتصويت عليه، وفي حالة التصويت بالرفض لا يمكن عرض الجزء الثاني على التصويت. ومن هنا، يعتبر رفض الجزء الأول من قبل أحد مجلسي البرلمان رفضاً للمشروع برمته من قبل نفس المجلس وفقاً للمادة 52 من القانون التنظيمي للمالية.³

¹ يرتبط هذا الجزء بوسائل المصالح.

² حرص القاضي الدستوري الفرنسي في قراراته الصادرة بمناسبة النظر في دستورية قوانين المالية على التأكيد على وجود جزأين متباينين في قانون المالية، وعلى التصويت على الجزء الأول قبل الجزء الثاني، ونشير على سبيل المثال لقرار المجلس الدستوري الفرنسي الذي صرح بأن قانون المالية للسنة المالية 1980 مخالف للدستور بالنظر لعدم احترامه لالتزام بالتصويت على الجزء الأول قبل الجزء الثاني:

Décision n° 79-110 DC du 24 décembre 1979, Loi de finances pour 1980. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1979/79110DC.htm>

³ عقدت جلسة عمومية لمناقشة الجزء الأول، والتصويت عليه، يوم الخميس 14 نونبر 2019 ابتداء من الساعة التاسعة صباحاً. وفي ذات اليوم، ابتداء من الساعة 4 بعد الزوال عقدت جلسة عمومية أخرى لمناقشة الجزء الثاني لمشروع قانون المالية لسنة 2020، والتصويت عليه، وكذا التصويت على المشروع برمته. وعلى العموم، عقد مجلس النواب أربع جلسات عمومية استغرقت حوالي 17 ساعة خصصت لتقديم مشروع قانون المالية لسنة 2020، ودرسته ومناقشته، والبت في التعديلات قبل التصويت عليه. ولقد صادق مجلس النواب في جلسة عمومية يوم الخميس 14 نونبر 2019 على مشروع قانون المالية لسنة 2020 بالأغلبية.

ثانيا: عرض الجزء الثاني للمناقشة والتصويت¹، وذلك من خلال مناقشة إجمالية للجزء الثاني من مشروع قانون المالية السنوي في مدة زمنية تتحدد في 8 ساعات، ما لم يقرر مكتب المجلس خلاف ذلك، وتوزع على الفرق والمجموعات النيابية والنواب غير المنتسبين من طرف ندوة الرؤساء. وبعد الانتهاء من دراسة مواد الجزء الأول من مشروع قانون المالية، وقبل الشروع في دراسة الجزء الثاني، يمكن طبقا للشروط المحددة في المادة 219 من النظام الداخلي لمجلس النواب، فتح مناقشة ثانية حول الجزء الأول كلاً أو بعضاً.

ويمكن لمجلس النواب إجراء تصويت إجمالي على الجزء الثاني من مشروع قانون المالية المعروض على التصويت إما بطلب من الحكومة أو بطلب من مكتب المجلس.²

الفقرة الثانية: زمن اعتماد قانون المالية لسنة وهيمنة التنفيذي على التشريعي

في جل الأنظمة البرلمانية المعاصرة هناك تقنيات متعددة للتأثير على إيقاع الوظيفة التشريعية من أجل تسريع وتيرتها أو على خلاف ذلك إبطائها.³ وفي هذا السياق، أخضع المشرع المغربي صناعة التشريع المالي لتأطير زمني ومسطري دقيق ومكثف أدى إلى تقييد السلطة المالية للبرلمان، وإضعاف صلاحياته وأدواره عن طريق جملة من الآليات القانونية.

فإذا كان قانون المالية يصدر عن البرلمان بالتصويت، فإن ممارسته لهذه السلطة المالية تخضع لقيود عديدة تفرغها على مستوى الممارسة من مضمونها. لذا، فإن الاختصاص البرلماني يبدو ضعيفا بالنظر لتعدد أنواع القيود، ويمكن إبراز المرتبط منها بالبعد الزمني على النحو التالي:

¹ بعد دراسة ومناقشة مشروع قانون المالية السنوي، يتم عرضه على التصويت وفقا لمسطرة خاصة تنظمها أحكام القانون التنظيمي للمالية، والتي تميز بين المسطرة المعتمدة في التصويت على الأحكام، وتلك المتبعة في التصويت على المداخل، ومسطرة التصويت على النفقات. ثم يجري عقب كل ذلك، البت بتصويت إجمالي بشأن المشروع كله.

² أحيل المشروع على مجلس النواب من أجل القراءة الثانية يوم 7 دجنبر 2019، وصادق ذات المجلس في جلسة عمومية على مشروع قانون المالية رقم 70.19 لسنة 2020 في قراءة ثانية بالأغلبية يوم الأربعاء 11 دجنبر 2019.

³ Pascal Jan, « Rapport introductif », in « Le parlement et le temps, approche comparée », sous la direction de Gilles Toulemonde et Emmanuel Cartier, Institut Universitaire Varenne, « Collection Colloques et Essais », LGDJ, Lextenso éditions, 2017, p.170.

أولاً: ضعف الحيز الزمني المخصص للمصادقة على مشروع قانون المالية

للسنة

من وسائل ضغط الجهاز الحكومي على البرلمان التحديد المسبق للمدة الزمنية المخصصة للمصادقة على مشروع قانون المالية للسنة. إذ يتأطر هذا الأخير بآجال زمنية عامة لا يمكن تجاوزها، فبخلاف القوانين الأخرى، يتوفر كل مجلس داخل البرلمان على أجل محدد ومواعيد مضبوطة لدراسة المشروع ومناقشته والبت فيه، بينما يتوفر الجهاز الحكومي على الوقت الكافي الذي يمتد طيلة السنة للقيام بالإعداد المتأني لهذا المشروع.

استناداً لذلك، يتبين أن اختصاص البرلمان في المجال المالي معقّل بزمان محدد وآجال لا تحتمل التمديد، بمعنى أن مسطرة البت محددة بشكل دقيق في أجل شمولي لا يجب تجاوزه، وآجال للقراءة يجب احترامها من طرف المجلسين، فضبط مسطرة احترام الأجل القانوني التي منحها المشرع التنظيمي، تعتبر سلاحاً فعالاً لإرغام مجلسي البرلمان على البت في المشروع في الآجال المخصصة لهما.¹

ويتحدد الأجل الإجمالي لاعتماد مشروع قانون المالية للسنة من طرف البرلمان في 58 يوماً من تاريخ إيداعه من طرف الحكومة لدى مكتب مجلس النواب. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع التنظيمي قد قلص الحيز الزمني المخصص لاعتماد مشروع قانون المالية للسنة، فبعد أن كان محددًا في مدة إجمالية تصل إلى 70 يوماً، أصبح حالياً محددًا فقط في 58 يوماً. وهنا يطرح التساؤل عن مدى كفاية هذه المدة الزمنية للبت في المشروع الذي يعد الوثيقة الأهم في الدولة من حيث أنها تتضمن التوجهات المالية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد، وتبلور السياسات العمومية والبرامج العمومية التي من شأنها تحقيق التنمية.

واضح إذن أن الجدولة الزمنية لمسطرة تشريع قانون المالية السنوي لا تضمن للبرلمان الوقت الكافي والمعقول لمناقشة ودراسة والبت في مشروع قانون المالية للسنة بشكل جاد ومتأني، الأمر الذي يندرج في إطار العقلنة البرلمانية التي تؤدي في العمق إلى ضبط السلطة المالية للبرلمان وتحديد مداها². فتقليص المدة الزمنية المخصصة للترخيص البرلماني إلى 58 يوماً يمثل

¹ نجيب جيري، م.س، ص.76.

² رشيد المساوي، المالية العامة، مطبعة اسبارطيل، طنجة، الطبعة الأولى 2013، ص.135.

امتيازاً ينضاف إلى الامتيازات والآليات القانونية المتعددة التي تمتلكها السلطة التنفيذية للتحكم في المسار الزمني لصناعة التشريع المالي، وقيدا من القيود التي تحد من السلطة المالية للبرلمان.

وعلى هذا النحو، تعتبر المدة الزمنية المخولة لمجلسي البرلمان من أجل دراسة المشروع والتصويت عليه قصيرة جداً، إذ لا تتيح مبدئياً للبرلمان الاطلاع على قانون المالية السنوي في جزئياته وتفصيله الدقيقة والمعقدة، ودراستها بما يلزم من الإمعان والتأني. علماً بأن إعداد هذا القانون يستغرق أكثر من 8 أشهر، وأنه يهيم كافة القطاعات الحكومية والمرافق والإدارات العمومية، زد على ذلك أنه أداة لتنزيل السياسات العمومية والبرامج والاستراتيجيات القطاعية التي تضعها الحكومة.¹

وفضلاً عن ذلك، هناك مجموعة من الآليات القانونية التي خولها المشرع الدستوري والتنظيمي للجهاز الحكومي لتجاوز بعض الصلاحيات الدستورية للسلطة التشريعية، وعلى وجه الخصوص إمكانية التحكم في المسطرة التشريعية لقانون المالية للسنة من خلال التقليل من المدة الزمنية لإنتاجه، فالمشرع في إطار العقلنة البرلمانية وضع آليات تحد من السلطة المالية للبرلمان؛ وتتجلى هذه الآليات في إمكانية لجوء الحكومة إلى طلب التصويت الواحد على المشروع²، أو ربط التصويت بمنح الثقة³. وهو ما يجعل الزمن البرلماني في مجال اعتماد قانون المالية للسنة متحكماً فيه من قبل الحكومة، أو مقلصاً وفقاً للاعتبارات الخاصة بها، وبالتالي الحد من الاختصاص المالي للبرلمان في مجال المصادقة على المشروع.

كما يؤثر ضيق المدة الزمنية المخصص للمصادقة على مشروع قانون المالية للسنة بشكل سلبي على جودة صناعة التشريع المالي، مما يقود إلى ما اصطلح عليه أحد الباحثين

¹ عسو منصور، م.س، ص. 137.

² يحق للحكومة طلب التصويت الواحد على مشروع قانون المالية للسنة: فطبقاً للفصل 83 من الدستور، يبت المجلس المعروض عليه النص، بتصويت واحد، في النص المتناقش فيه، كله أو بعضه، إذا ما طلبت الحكومة ذلك، مع الاقتصار على التعديلات المقترحة أو المقبولة من قبلها. وبإمكان المجلس المعني بالأمر أن يعترض على هذه المسطرة بأغلبية أعضائه. ويقود إعمال هذه المسطرة المرتكزة على نوع من التصويت الإجمالي إلى التقليل من زمن اعتماد مشروع قانون المالية السنوي.

³ ربط التصويت بمنح الثقة: ينص الفصل 103 من الدستور على أنه "يمكن لرئيس الحكومة أن يربط لدى مجلس النواب مواصلة الحكومة تحمل مسؤوليتها بتصويت يمنح الثقة بشأن تصريح يذلي به في موضوع السياسة العامة، أو بشأن نص يطلب الموافقة عليه..."

60 اجتماعا استغرقت ما يناهز 273 ساعة عمل. وهذا يعني أن اللجان اشغلت بمعدل 11 ساعة يوميا من 28 أكتوبر إلى 12 نونبر، أي في مدة بلغت 16 يوما.

وفي ضوء ذلك، يتبين أنه كان على المشرع المغربي أن يرفع الآجال الضرورية لتمكين أعضاء مجلسي البرلمان من الوقت المعقول والكافي لدراسة المشروع على غرار التشريعات المقارنة. فعلى سبيل المقارنة، يعرض مشروع الموازنة العامة للدولة، طبقا للمادة 124 من الدستور المصري، على مجلس النواب قبل تسعين يوم على الأقل من بدء السنة المالية¹. ووفقا للمادة 138 من الدستور الجزائري، يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوما من تاريخ إيداعه². وبالنسبة للتشريع الإسباني، فيجب على الحكومة، طبقا للفصل 134 من الدستور الإسباني، أن تعرض الميزانية العامة للدولة أمام مجلس النواب، وذلك قبل أن ينتهي العمل بميزانية السنة المنصرمة بثلاثة أشهر على الأقل³. كما أن المدة الزمنية الممنوحة للبرلمان الفرنسي لدراسة قانون مالية السنة واعتماده هي 70 يوما⁴. لكن على خلاف التشريعات السالفة الذكر، فضل المشرع المغربي تقليص المدة الزمنية المخصصة للبرلمان من أجل اعتماد قانون المالية السنوي بدل الرفع منها.

ثانيا: زمن تشريعي غير متوازن بين مجلسي البرلمان

منح المشرع حق الأولوية لمجلس النواب على مستوى إيداع مشروع قانون المالية للسنة، ومن شأن ذلك الرفع من مكانته باعتباره الجهاز الذي يمثل الإرادة الشعبية. وعلى هذا، منح المشرع لمجلس النواب الصدارة في علاقته بمجلس المستشارين على مستوى مسطرة المصادقة على المشروع، كما خصه المشرع بالحيز الزمني الأكبر لدراسة ومناقشة المشروع، والتصويت عليه.

¹ للاطلاع على دستور مصر الصادر عام 2014، يمكن الرجوع إلى النسخة الإلكترونية الآتية:

file:///C:/Users/hp/Desktop/Nouveau%20dossier/Egypt_2014.pdf.

² دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج. ر. رقم 76 المؤرخة في 8 دجنبر 1996، المعدل بالقانون رقم 01.16 المؤرخ في 6 مارس 2016، ج. ر. رقم 14 المؤرخة في 7 مارس 2016، ص. 17.

³ دستور إسبانيا الصادر عام 1978 شاملا تعديلاته لغاية عام 2011، يرجى الاطلاع عليه في:

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

⁴ للاطلاع على الدستور الفرنسي وفقا للتعديل الدستوري ل 23 يوليو 2008، يمكن الرجوع إلى:

file:///C:/Users/hp/Desktop/Nouveau%20dossier/constitution_arabe_version_mai2009.pdf.

وبهذا الصدد، يتوفر مجلس النواب على 30 يوما للبت في مشروع قانون المالية للسنة في القراءة الأولى، في حين فأجال المصادقة محددة لمجلس المستشارين في مدة لا تتعدى 22 يوما، كما تخصص 6 أيام للبت النهائي في المشروع لمجلس النواب. فخلافا للقانون التنظيمي لقانون المالية السابق¹ الذي كان يخول لكل مجلس من مجلسي البرلمان مدة 30 يوما من أجل البت في المشروع، فإن القانون التنظيمي لقانون المالية الحالي أبقى على مدة 30 يوما المخولة لمجلس النواب من أجل البت في المشروع، إلا أنه قلص المدة الزمنية المخولة لمجلس المستشارين إلى 22 يوما فقط من أجل دراسة المشروع والتصويت عليه.

واستنادا لذلك، يظهر أن المشرع منح الحيز الزمني الأكبر لمجلس النواب، مما يكشف عن وجود عدم المساواة في الزمن التشريعي بين المجلسين، ويوضح الدور الثانوي لمجلس المستشارين في المصادقة على مشروع قانون المالية السنوي. وعلى هذا الأساس، يتوزع الزمن بين مجلسي البرلمان بشكل غير متكافئ، الأمر الذي يكشف عن عدم المساواة في التدبير الزمني لمسطرة المصادقة على المشروع بين مجلسي البرلمان.

ويتضح، مما سبق ذكره، الامتياز الكبير الذي يحظى به مجلس النواب داخل البرلمان في مجال مسطرة المصادقة على مشروع قانون المالية السنوي، إذ تتجلى صدارته أولا في الحيز الزمني المخصص له وهو إجمالا 36 يوما، فضلا عن منحه سلطة البت النهائي في المشروع، إذ تعود إليه الكلمة الأخيرة في مجال الحسم في المشروع. فرغم حق مجلس المستشارين في التعديل، فكلمة الفصل النهائية فيما يخص المصادقة على المشروع تعود لمجلس النواب. بل حتى في حالة رفض المشروع من طرف مجلس المستشارين، فإنه يحال على مجلس النواب في إطار قراءة ثانية بالصيغة التي رفض بها وذلك للبت فيه.

ثالثا: الآثار غير المتوازنة لعدم احترام الأجل الزمنية

عكس ما كان معمول به في ظل الأنظمة البرلمانية التقليدية التي لم يكن البرلمان يتقيد فيها إلا بالقيود التي يقبلها بنفسه حيث كان يتحكم تماما في مسطرة مناقشة القانون المالي

¹ القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.138 بتاريخ 26 نونبر 1998، ج ر عدد 4644 بتاريخ 3 ديسمبر 1998، ص.3297. والذي سيتم تغييره وتنميه بمقتضى القانون التنظيمي رقم 14.00 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.195 بتاريخ 14 محرم 1421 (19 أبريل 2000)، ج ر عدد 4788، بتاريخ 15 محرم 1421 (20 أبريل 2000)، ص.903.

السنوي دون أي إكراه زمني، فإنه أضى حديثاً يخضع لجدول زمني دقيق وصارم¹. من هنا، أضى مشروع قانون المالية السنوي يتأطر ضمن آجال زمنية لا يمكن تجاوزها، إذ يتوفر كل مجلس داخل البرلمان على أجل محدود لدراسة المشروع ومناقشته والبت فيه. ويلزم التأطير الزمني المكثف البرلمان باحترام آجال المصادقة، إلا أن احترام الآجال يثير العديد من الصعوبات، خاصة عند تجاوز الآجال من طرف الحكومة والبرلمان.

ولقد أبانت الممارسة أن الحكومات المغربية لم تكن تعتبر نفسها ملزمة باحترام أجل الإيداع مما كان يمس بحق البرلمان في الدراسة الجادة والمتعمقة للمشروع، لكن يبدو أن هناك تطور إيجابي من حيث احترام الحكومة لهذا الأجل لتمكين البرلمان من الوقت القانوني الكافي لإقرار المشروع. إذ تحرص الحكومة حالياً على إعداد وإيداع المشروع داخل الآجال القانونية²، ماعدا في الحالات الاستثنائية كما حدث بالنسبة لقانون مالية سنة 2012 و 2015 لاعتبارات انتخابية وسياسية.

لكن من زاوية قانونية صرفة، يظهر أن المشرع المغربي لم يعالج القصور الذي كان يعتري النصوص القانونية بشأن غياب الجزاء في حال عدم التزام الحكومة بالأجل القانوني لإيداع مشروع قانون المالية للسنة. هكذا لم يقم المشرع بترتيب جزاءات في مواجهة الحكومة في حال عدم تقيدها بالأجل القانوني لإيداع المشروع بمكتب مجلس النواب في وقته المحدد. فحين لا تحترم الحكومة الأجل القانوني المخصص لإيداع مشروع قانون المالية للسنة أمام مجلس النواب، فإن المشرع لا يقابل التعطيل أو التأخير في إيداع المشروع من طرفها بأي عقوبة سواء كانت سياسية أو قانونية³.

وهكذا، فالإيداع المتأخر لمشروع قانون المالية السنوي، وعدم التنصيص على مساطر قانونية لاستدراك الإيداع المتأخر عند التصويت كما هو الشأن في فرنسا، يشكل ثغرة قانونية، حسب أحد الباحثين، طبعت جميع الدساتير المغربية، بل كذلك القانون التنظيمي لقانون المالية. وهو ما يؤكد وفقاً لنفس الباحث عدم وجود إرادة سياسية مسؤولة في التعامل القانوني

¹ رشيد مساوي، م.س، ص.137.

² على سبيل المثال، أحيل مشروع قانون المالية رقم 70.19 لسنة 2020 مشروع القانون مجلس النواب يوم الجمعة 18 أكتوبر 2019.

³ تيعلائي، م.س، ص.208.

مع أموال الشعب، وواقعيا هيمنة الحكومة على مسار الأموال العمومية.¹ بل ذهب باحث آخر إلى حد التساؤل عن جدوى وضع تواريخ محددة للمسطرة المتبعة لإيداع ومناقشة مشروع قانون المالية دون تحديد أي إجراء ملزم لمحاسبة الحكومة عكس التأخير الذي يسببه البرلمان.²

وعلى خلاف ذلك، رتب المشرع المغربي جزاءات في مواجهة البرلمان في حال عدم تمكنه من المصادقة على مشروع قانون المالية للسنة قبل نهاية السنة المالية. فإذا لم يتمكن البرلمان من اعتماد المشروع في الأجل القانوني المخصص له، يمكن للحكومة أن تقوم بفتح الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية بمرسوم، والقيام بالمهام المنوطة بها على أساس ما هو مقترح في الميزانية المعروضة على الموافقة،³ وهو ما يشكل آلية قانونية للضغط على البرلمان من أجل البت في المشروع في الوقت المخصص له.

وعلاوة على ذلك، تتوفر الحكومة على عقوبة إضافية يمكن أن تضغط بها على كل مجلس من مجلسي البرلمان على حدة. ففي حالة عدم تمكن أحد مجلسي البرلمان من البت في

¹ نجيب جيري، نظام الرقابة المالية: سؤال الوظيفة ورهان البحث عن الحكامة المالية المفقودة، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، طبعة 2017، ص.76.

يراجع أيضا: المصطفى منار، "واقع الأموال العمومية بين ضعف البرلمان وهيمنة الحكومة"، المجلة المغربية للأنظمة القانونية والسياسية، عدد 7، يونيو 2006، ص.25.

² الحسين شكدياني، الوجيز في المالية العامة، دراسة معيارية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2019، صص. 110-111.

³ طبقا للفقرة 3 من الفصل 75 من الدستور، والمادة 50 من القانون التنظيمي لقانون المالية، إذا لم يتم في نهاية السنة المالية (31 دجنبر) التصويت على قانون المالية أو لم يصدر الأمر بتنفيذه، بسبب إحالته إلى المحكمة الدستورية، تطبيقا للفصل 132 من الدستور، فإن الحكومة تفتح بمرسوم الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية، والقيام بالمهام المنوطة بها، على أساس ما هو مقترح في الميزانية المعروضة على الموافقة.

ويُسترس العمل، في هذه الحالة، باستخلاص المداخل طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية الجارية عليها، باستثناء المداخل المقترح إلغاؤها في مشروع قانون المالية، أما المداخل التي ينص المشروع المذكور على تخفيض مقدارها، فُتستخلص على أساس المقدار الجديد المقترح.

وعلى سبيل المقارنة، وباستحضار المادة 45 من القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسي، ففي حال لم يقدم مشروع قانون المالية، الذي يحدد الموارد والتكاليف لسنة مالية واحدة، في الوقت المناسب بما يسمح بإصداره قبل بداية تلك السنة المالية، تطلب الحكومة، وبصفة استعجالية، من البرلمان الترخيص لها بتحصيل الضرائب، وفتح الاعتمادات الضرورية لتلبية الالتزامات التي تم التصويت عليها.

وبالنسبة للتجربة التونسية، فإذا لم تتم المصادقة على مشروع قانون المالية في أجل 31 دجنبر، يمكن، طبقا للفصل 66 من الدستور التونسي، تنفيذ المشروع فيما يتعلق بالنفقات، بأقساط ذات ثلاثة أشهر قابلة للتجديد بمقتضى أمر رئاسي، وتستخلص الموارد طبقا للقوانين الجاري بها العمل.

- دستور الجمهورية التونسية 2014، الجمهورية التونسية، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، تونس، 2014، ص. 24.

المشروع في الآجال القانونية المحددة، فإنها تقوم بإحالتها فوراً على المجلس الآخر. هكذا، يتوفر مجلس النواب على مدة زمنية تصل إلى 30 يوماً لإقرار مشروع قانون المالية للسنة. ويعد هذا الأجل أمراً ملزماً بحيث إذا لم يحترم مجلس النواب هذه المدة الزمنية المخصصة له، يمكن للحكومة أن تعرض فوراً على مجلس المستشارين النص الذي تم إقراره، أو النص الذي قدمته في أول الأمر مدخلة عليه، إن اقتضى الحال، التعديلات المصوت عليها في مجلس النواب، والمقبولة من طرفها،¹ وهو ما يشكل عقوبة تستخدمها الحكومة في حق مجلسي البرلمان. والحال كما يؤكد بعض الفقه أنه يمكن أن يقع أصل التأخير على الحكومة إذا لم تضع مشروع قانون المالية في "الوقت المناسب".²

ويبدو أن المشرع الدستوري المغربي، في هذا الإطار، يساير آليات العقلنة البرلمانية التي نص عليها المشرع الدستوري الفرنسي. فقد أكد هذا الأخير، في الفصل 47 من الدستور، أنه إذا لم تصدر الجمعية الوطنية قرارها في قراءة أولى خلال أربعين يوماً من تقديم مشروع قانون المالية، فإن الحكومة تحيل المشروع على مجلس الشيوخ الذي سيكون عليه البت فيه خلال خمسة عشر يوماً.

لكن على الرغم من ذلك، يؤكد جانب من الفقه أن سماح الحكومة للجمعية الوطنية بمرور أجل 40 يوماً، واعتماد مشروع قانون المالية للسنة خارج الأجل المحدد قانوناً في القراءة الأولى، وعدم سحب الحكومة للمشروع، يجعل هذا الإجراء غير معيب دستورياً.³ فالإحالة التلقائية على مجلس الشيوخ هي صلاحية تركت للحكومة، فهي لا تشكل التزاماً، بما أن مجلس الشيوخ يمكن أن يتوفر على أجل يمنحه له الدستور من أجل البت في المشروع. ولقد كان هذا حكم المجلس الدستوري في قرار 209 DC بتاريخ 3 يوليوز 1986.⁴

واستناداً لما سبق ذكره، يتضح أن المشرع رتب جزاءات غير متوازنة في حق كل من الحكومة والبرلمان بسبب عدم الالتزام بالآجال القانونية في مجال اعتماد مشروع قانون المالية للسنة، وهو ما يكشف أن الجدولة الزمنية لإنتاج التشريع المالي تقود إلى هيمنة الجهاز التنفيذي على الجهاز التشريعي.

¹ الفقرة 2 من المادة 49 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية.

² Muzellec (R.) et Conan (M.), Finances publiques, Editions Dalloz, Sirey, Paris, 16^e édition, 2013 p.247.

³ Bouvier (M.), Esclassan (M.-Ch.) et Lassale (J.-P.), op.cit, p.404.

⁴ Ibidem.

على سبيل الختم

على الرغم من توسيع اختصاصات البرلمان في مجال التشريع لتمتد إلى مجالات جديدة، فإن الوثيقة الدستورية لم تقطع نهائيا مع مبدأ "العقلنة البرلمانية" الذي درجت كل دساتير المغرب على الأخذ به على منوال التجربة الدستورية للجمهورية الفرنسية الخامسة. وترتبط العقلنة بتقييد البرلمان عن ممارسة سلطاته الأصلية في مجال التشريع والمراقبة، وفرض نوع من الرقابة بمقتضى الدستور على وظائفه وأنشطته، وبالتالي إضعاف أدائه من خلال العديد من القيود والآليات القانونية؛ ومن بينها القيد الزمني.

فإذا كان التشريع في المجال المالي يعتبر من أهم صلاحيات البرلمان، فإن الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي قد أصبح يعرف تراجعاً كبيراً لصالح الجهاز التنفيذي. وتشكل الآجال الزمنية المفروضة في مجال المصادقة على قانون المالية للسنة إحدى التجليات الأكثر وضوحاً لعقلنة العمل البرلماني وتأطير سلطته، والتأثير على فعاليته. هكذا، يتبين أن علاقة البرلمان بالحكومة من خلال سيرورة صناعة تشريع قانون المالية مؤطرة بقيود قانونية مفروضة على اختصاصات البرلمان، وداعمة لهيمنة الجهاز التنفيذي في المجال المالي.

وعلى هذا المستوى، إذا كانت المصادقة على مشروع قانون المالية للسنة وفق أجندة زمنية محددة بدقة يروم تحقيق نجاعة ومردودية العمل البرلماني، فإنه يعد في الآن نفسه أداة لعقلنة برلمانية مفروطة. هكذا، يتضح أن الزمن ليس عاملاً محايداً أو حقيقة خارجية مستقلة وموضوعية بين الجهاز التشريعي والتنفيذي مادام مروره بينهما يتم وفقاً لمساطر محددة مسبقاً ومتحكم فيها من طرف الجهاز التنفيذي. فالغاية من الزمن هي ضبط وعقلنة العمل البرلماني في مجال اعتماد قانون المالية للسنة، إذ تتحكم الحكومة في الزمن التشريعي بالنظر للامتيازات والأدوات القانونية المنصوص عليها في الكتلة الدستورية.

كما يطرح الحيز الزمني الضيق المخصص للبرلمان من أجل ممارسة حقه في المصادقة على مشروع قانون المالية السنوي العديد من الإشكالات تبقى من أهمها تلك المتعلقة بإضعاف سلطة البرلمان في المجال المالي. وبذلك، يستفيد الجهاز التنفيذي من تحكمه في الأجندة الزمنية للمصادقة على قانون المالية للسنة، مما يجعل العلاقة بينهما تتسم بهيمنة السلطة التنفيذية على البرلمان، وهو ما يكشف عن محدودية سلطة البرلمان في المجال المالي.

الضريبة التصاعدية في النظام الضريبي المغربي:

الأسس النظرية والتطبيقات العملية

د. هشام مليح

باحث في العلوم المالية والضريبية

مقدمة

يرتبط تطور الضريبة وإصلاحها، بالتقنيات المعتمدة في تأسيسها، وتصفياتها، وتحصيلها. فالضريبة العادلة في النظريات المالية والضريبية الحديثة، هي الأكثر شخصنة ومراعاة للمقدرة التكليفية للخاضعين لها، والأقدر على إعادة توزيع الدخل والثروة داخل المجتمع. ويرى بعض الفقه المالي الحديث، أن من أهم النظريات الضريبية القادرة على الوصول إلى تلك الغايات، نظرية الضريبة التصاعدية وما يرتبط بها من تقنيات. إلا أن البعض الآخر، يعارضها ويوجه لها النقد، ويعتبرها نظرية تحارب الأغنياء، والاستثمار، وتشجع على التهرب.

إن توسع المغرب في تطبيق هذه النظرية بالنسبة للضريبة على الشركات خلال قانون مالية 2018، يعطي المبرر والدافع للبحث عن حقيقة هذه النظرية، وتتبع مسار ظهورها، ورصد أهم مميزاتا، وحدودها، وتطبيقاتها في بعض الأنظمة الضريبية المقارنة. وذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية: ما هي الأسس النظرية للضريبة التصاعدية؟ وما هي أبرز تطبيقاتها في المغرب والتجارب المقارنة؟ وما مبررات توسع المغرب في الأخذ بهذه التقنية في الضريبة على الشركات؟ وكيف يمكن أن تساهم في تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي؟

أولا. الأسس النظرية للضريبة التصاعدية

يأتي الحديث عن نظرية الضريبة التصاعدية في سياق تطور النظريات الكبرى حول مفهوم العدالة، والتي ارتبطت بتاريخ الأفكار التي تطرقت إليه وناقشته. لكن ما ميز الأفكار الحديثة حول هذا المفهوم، ابتداء من القرن الثامن عشر، هو البحث عن معايير نموذجية لقياس تطبيق العدالة، حيث ركزت أغلبها على الطريقة التي تتوزع بها المنافع والأعباء على الأفراد والمجتمع، وتميزت بهيمنة تصورين أيديولوجيين رئيسيين، يجد أحدهما أسسه النظرية في التيار الليبرالي، بينما يستمدّها الآخر من المرجعية الاشتراكية.

أ. التصور الليبرالي للضريبة التصاعدية

فتح موضوع العدالة الاجتماعية منذ القرن الثامن عشر نقاشاً حول مفهومي الضريبة والدولة والعلاقة بينهما، فأدوار الضريبة والدولة لم يعد بالإمكان بقاءهما كما كانا في السابق، إذ أصبح من المفروض على الضريبة أن تتلاءم مع الظرفية الاقتصادية الجديدة¹، ولم تعد وظيفتها تمويلية فقط، بل أصبحت أداة للتقليص من الفوارق وإعادة إنتاج الثروات والمداخل العالية²، وتحقيق العدالة الاجتماعية.

وتأتي أركان العدالة الاجتماعية في الفكر الاقتصادي الليبرالي من المبادئ والأركان الأساسية التي يتأسس عليها الاقتصاد الرأسمالي الحر نفسه، حيث يترك لبرنامج السوق، ونظام الأسعار، الدور الرئيسي في تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق النمو والتنمية الاقتصادية. ويكون دور الدولة هو اقتطاع جزء من دخول الأفراد لغرض تمويل الإنفاق الحكومي، وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية³.

وتعد مسألة الاقتطاعات الضريبية الإلزامية من أجل تعديل توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع من المسائل الحديثة، والتي ارتبطت تاريخياً بفكرة العقد الاجتماعي، أي أن أساسها القانوني يحدد في عقد مالي بين الدولة والأفراد، تلزم بموجبه الدولة بتقديم الخدمات العامة للأفراد على أن يلتزم هؤلاء بدفع الضريبة مقابل هذه الخدمات⁴. ومع مجيء الثورة الفرنسية تأكد مبدأ عمومية مساهمات كل مواطن في تمويل النفقات العامة، حسب قدرته، ووفق ما لديه من دخل أو ثروة شخصية أو عائلية⁵.

وحتى نهاية القرن التاسع عشر في البلدان الصناعية، وإلى حدود سنة 1914 في فرنسا، لم تكن هناك فكرة الضريبة وإعادة التوزيع، إذ كانت الاقتطاعات الضريبية غير المباشرة والمباشرة قائمة على عناصر نوعية الدخل أو الثروة، ودون البحث عن تقييم الوضعية

¹ - Marc Leroy, L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale, perspective de sociologie fiscale, Revue politiques et management public, volume 14, numéro 4, décembre 1996, p 47.

² - Nicolas Delalande, Alexis Spire, Histoire sociale de l'impôt, édition La Découverte, Paris, 2010, p 6.

³ - حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، 2017، ص 45.

⁴ - حسين كامل وداعة، نفس المرجع، ص 24.

⁵ - Jacques Le Cacheux, Système de prélèvement et redistribution, in comprendre la fiscalité, Revue problèmes économiques, n° 9, Mars 2016, p 58.

الاقتصادية العامة للخاضع للضريبة¹. ففكرة إعادة التوزيع الضريبي ظهرت في البلدان التي أنشأت ضريبة على دخل الأشخاص، كالمملكة المتحدة سنة 1842، وألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية فيما بعد، ثم فرنسا سنة 1914، حيث تم تبنيها من طرف العديد من الاقتصاديين باسم مبدأ المنفعة الحدية التنافسية للاستهلاك وبالتالي للدخل، بشكل يبرر في نظرهم ضريبة تصاعدية، ويحقق مساواة في التضحية أو المجهود المطلوب من كل مساهم².

ويرى أنصار العدالة في توزيع العبء الضريبي على أساس القيمة، أن الذي يحصل على حماية أكبر من خدمات الدولة يجب أن يتحمل جزء أكبر من الضرائب. ومعنى ذلك، أن مقدار المنفعة التي يحصل عليها الفرد يعرف بواسطة معرفة مقدار استهلاكه، أو مقدار أملاكه أو مقدار دخله أو إمكانية معرفة قيمة الخدمة المقدمة له عن طريق أعمال قانون المنفعة الحدية. والتي يمكن معرفتها من المقارنة بين الحاجات العامة المسبقة بنفس المقدار والحاجات الخاصة التي كان من الممكن إشباعها لولا اقتطاع المبلغ الذي يدفعه الفرد كضريبة أو رسم³.

ولقد بنيت فكرة الضريبة التصاعدية على أساس نظرية المنفعة الحدية الاقتصادية بالنسبة لكل مستهلك، حيث تجد تبريرها في مبدأ تناقص المنفعة، ومؤداه أن الفائدة الحدية للمال تقل كلما ازداد هذا المال، والعكس بالعكس. وبمعنى آخر، فإن المنفعة الحدية للنقود عند الفقير أكبر من منفعتها عند الغني. وعليه، فإن فرض ضريبة بمعدل ثابت على هذا أو ذاك سوف ينجم عنه انعدام في المساواة أمام التضحية في تحمل الأعباء العامة. لذلك يصبح من اللازم فرض ضريبة مرتفعة على الدخل العليا وأسعار ضريبية منخفضة على الدخل المنخفضة، لأن منفعة السلعة تتناقص كلما زادت كميتها، ولأن كل وحدة جديدة منها تسد حاجة أقل ضرورة من الحاجات التي سبق أن سدتها الوحدات الأولى⁴.

وتقتضي العدالة الاجتماعية بمفهومها الحديث، التقليل من الضرائب غير المباشرة التي تطال الغني والفقير على حد سواء، والإكثار من الضرائب المباشرة التصاعدية التي تطال المداخل الكبيرة بنسبة عالية. وهذا ما نراه حالياً في البلدان الرأسمالية المتقدمة. فالملاحظ أن الضريبة في النظام الرأسمالي، أصبحت تشكل في المفهوم الحديث، أحد العناصر التي تتدخل

¹ - Jacques Le Cacheux, op, cit, p 58.

² - Jacques Le Cacheux, op, cit, p 58

³ - رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، 2016، ص 55.

⁴ - رنا حسين حطيط، نفس المرجع، ص 188.

الدولة بواسطتها لغرض تقليل التفاوت بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، وتحقيق العدالة الاجتماعية¹. وذلك من خلال إعادة التوزيع الضريبي، أي تقليص الفوارق في الدخول بواسطة الضريبة، باعتبارها أداة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي²، إذ لم تبق فقط أداة لتمويل خزينة الدولة كما كان سائداً، بل إنها عرفت تحولاً في وظيفتها مع دولة الرعاية، وبعد ذلك مع الدولة الكيبنزية³.

ب. التصور الاشتراكي للضريبة التصاعدية

يفترض التصور الاشتراكي أن يحصل كل الأفراد في المجتمع الاشتراكي على فرص متساوية لإشباع حاجاتهم الاقتصادية. ويقتضي كذلك، استعمال نفس المعيار الذي تقاس به حصة كل فرد في الإنتاج الجماعي لغرض احتساب تبعية كل فرد من النفقة العامة. ولأن النفقات العامة تقتطع ابتداءً من الإنتاج العام؛ أي تخصم قبل توزيعه، فلا حاجة إذن لوجود الضرائب. كما أن تحمل النفقة العامة، يقاس بمقياس الإنتاج الفعلي للفرد ومساهمته في العمل، وليس على ضرورات الاستهلاك. بالإضافة إلى أن منظومة توزيع المكاسب تنبني على مبدأ الاستحقاق، بعيداً عن مبادئ السوق الحرة، وتسهر على توزيعها سلطات غير منحازة⁴.

ويظهر من الناحية النظرية أن النظام الضريبي في الاقتصاد الاشتراكي، يجب أن يختفي، لأن الضريبة تستعمل لسحب الموارد من القطاع الخاص، وذلك لغرض وضعها تحت تصرف القطاع العام. لكن الملاحظ أن الدول الاشتراكية المعاصرة احتفظت جزئياً بالضرائب، ويعود ذلك لعدة أسباب، منها التفاوت في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، ليس بسبب مقدار ما يمتلكونه من عناصر الإنتاج، بل نتيجة اختلاف الأجور النقدية بين أفراد المجتمع، لاختلاف مشقة العمل واختلاف المواهب والقدرات الإنسانية من جهة، وتفاوت مستوى التعليم بين أفراد المجتمع من جهة أخرى. وهو ما يحتم على الدولة التدخل بصورة غير مباشرة من خلال النظام الضريبي.

¹ - حسين كامل وداعة، مرجع سابق، ص 49.

² - Nicolas Delalande, Alexis Spire, op, cit, p 85.

³ - Ibid, p 110.

⁴ - ديفيد جونستون، مختصر تاريخ العدالة، سلسلة عالم المعرفة، منشورات المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب - الكويت، العدد 387، أبريل 2012، ص 214.

وهكذا، يتضح أن توزيع الدخل بين أفراد المجتمع في الأنظمة الاشتراكية غالبا ما يكون توزيعا مقصودا، وترغب الدولة في تحقيقه. إذ في حالة حدوث تفاوت في التوزيع الفعلي، فإن الدولة ومن خلال سياستها الضريبية، لها القدرة على التأثير في هذا التوزيع بغرض الوصول إلى التوزيع العادل. كما أن دور النظام الضريبي في الدول الاشتراكية، يبقى هو إزالة التفاوت بينها عن طريق فرض ضرائب مرتفعة في الحالة التي يكون فيها الفرق كبيرا، أي أنها تقوم بدور تصحيحي للعدالة الاجتماعية.

وكامتداد للإيديولوجية الاشتراكية، عرف مفهوم الضريبة نهاية القرن التاسع عشر ظهور الضريبة التضامنية. ويعتبر هذا التصور الضريبة كواجب ضروري يتأسس على مبدأ التضامن. وينظر للمجتمع ككل توجد عناصره في تفاعل، حيث إذا أظهر أحد أفرادها ضعفا، فإن المجموعة تجد نفسها معنية بذلك¹. وهو ما يقتضي العمل على التوزيع الصحيح للثروات داخل المجتمع لتجنب الأزمات²، وتحقيق العدالة الاجتماعية.

وبذلك، تسعى هذه المقاربة إلى بناء الضريبة على أسس من العدالة الاجتماعية، تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للخاضعين للضريبة، وتؤسس الضريبة التصاعدية، كأداة لإعادة التوزيع والمساواة في الوضعيات من جهة، وتعمل من جهة أخرى، على جعل التضحية المطلوبة متساوية بالنسبة للجميع وحسب وضعياتهم الشخصية³. إنه اتجاه حديث للعدالة الضريبية، يميل إلى ترك فكرة الضريبة النسبية، والاتجاه إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية، التي تقضي بتقسيم دخل الخاضع إلى شرائح، يفرض على كل منها معدل ضريبي تصاعدي⁴، يراعي الوضعية الشخصية لكل خاضع.

ولقد اعتمد الاتجاه الاشتراكي مبدأ شخصية الضريبة، لأن الضريبة الشخصية هي التي تسمح طبيعتها بمراعاة الأوضاع الشخصية للخاضع⁵، أي ظروفه الشخصية ومركزه المالي. وهو ما يقتضي بأن يكون تصاعد معدل الضريبة متناسبا مع الدخل الشخصي للخاضع، وأن يراعي الحد الأدنى للدخل، تماشيا مع مبدأ شخصية الضريبة. وهو ما يفرض على الدولة

¹ - Michel Bouvier, L'avenir peut-il être juste fiscalement, in comprendre la fiscalité, Revue problèmes économiques, n° 9, Mars 2016, p 105.

² - Michel Bouvier, op, cit, p 106.

³ - Ibid, p 106.

⁴ - حسين كامل وداعة، مرجع سابق، ص 25.

⁵ - رنا حسين حطيط، مرجع سابق، ص 45.

التحري عن التكاليف المعيشية الحقيقية والواقعية لدى كل الخاضعين للضريبة من حيث الزمان والمكان والمهنة. ويجعل الضريبة التصاعدية تشكل وسيلة فعالة بيد الدولة من أجل ضريبة متطابقة مع الأوضاع الشخصية والمالية للخاضع¹.

يظهر من خلال التوجهين الليبرالي والاشتراكي أن تدخل الدولة عن طريق الضريبة أصبح أمرا حاسما في تنظيم الإنتاجية، وتوزيع الخيرات، وإدارة الاقتصاد. كما أن مطلب العدالة في توزيع العبء الضريبي لم يعد مسألة تتعلق بالتوجه الليبرالي أو الاشتراكي، بل أصبح هاجس كل الأنظمة الضريبية، التي أضحت تسعى إلى ربط الضريبة بالمقدرة التكليفية للخاضعين للضريبة، وتحصر على تناسبها مع ما يحصلون عليه من منافع وخدمات. وذلك بالأخذ بنظام الضريبة التصاعدية، نظرا لمميزاته العديدة كنظام يتيح أكبر قدر من العدالة، رغم محدوديته في الوصول إلى العدالة المنشودة، وشدة الانتقادات التي تعرض لها بسبب ذلك.

ثانيا. مميزات وحدود نظام الضريبة التصاعدية

يعتبر نظام الضريبة التصاعدية من الأنظمة الحديثة التي تندرج في سياق تطور النقاش حول مفهوم العدالة، وما أفرزته النظريات الحديثة من تقنيات ضريبية، فتطور وإصلاح الضريبة، لا يمكن فصله عن تقنياتها، فهي التي تحدد استعمالها. وهو الأمر بالنسبة لسعر الضريبة التصاعدي، كإحدى تقنيات الضريبة التصاعدية، التي لها مميزاتها وحدودها في تحقيق العدالة الضريبية بين الخاضعين، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين. خصوصا وأنها عرفت مواقف متباينة بين مدافع عنها ومنتقد لها.

أ. مميزات الضريبة التصاعدية

أفرز النقاش حول العدالة الاجتماعية، نقاشا حول عدالة الضريبة وقدرتها على توزيع الدخل والثروة داخل المجتمع. وقد ظهر في هذا السياق، اتجاهان بين علماء المالية والاقتصاد²,

¹ - رنا حسين حطيط، مرجع سابق، ص 188.

² - أنجزت بفرنسا دراسة خلال القرن 20، قام بها الاقتصادي بيكيتي T. Piketty ، يؤيد فيها الضريبة التصاعدية على الدخل، ويقول أنه بدون وجود ضريبة تصاعدية على الدخل، فإنه ستستمر الفوارق القوية، التي سادت أثناء الحرب العالمية الأولى، وأن العدالة الاجتماعية تتحقق عبر الحفاظ على تصاعدية قوية في تضريب الدخل من أجل تأمين إعادة توزيع مفيد، والحيولة دون تمركز الثروات.

- Marc Lery, op, cit, p 91.

ربط الأول تحقيق العدالة بالضريبة النسبية، التي بمقتضاها يتم تحديد سعر نسبي من دخل الفرد أو أرباح الشركة. وعلى أساس ذلك، تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة، واحدة دائما، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة. ويرتكز هذا التوجه على فكرة المساواة في المعاملة الضريبية بين الجميع، وبدون أي تمايز أو تغيير في سعر الضريبة. وقد تعرض هذا النوع من الضرائب إلى انتقادات عديدة، لعجزه عن تحقيق العدالة المنشودة من فرض الضريبة¹. أما الاتجاه الثاني لمفهوم العدالة الضريبية، فيميل إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية التي تقضي بتقسيم الوعاء الذي ستفرض عليه الضريبة إلى شرائح وطبقات، وأن يفرض على كل شريحة أو طبقة معدل تصاعدي، إذ كلما زاد وعاء الضريبة زاد معدل الضريبة. وهي تعد في عصرنا الحالي من مظاهر تحقيق العدالة الضريبية².

وإذا كانت معظم التشريعات الضريبية اليوم تأخذ بهذا النوع من الضرائب أو تتوسع في الأخذ به، فذلك راجع إلى مزاياه العديدة، ولأنه يقدم أسلوبا آخر، قادرا على تحقيق العدالة، حيث يميز بين الأفراد حين فرض معدل الضريبة وفق مقدارهم التكاليفية، ويحد من تفاوت توزيع الدخل بين أفراد المجتمع³. كما يحقق المساواة في التضحية بين المكلفين وفقا لمبدأ المنفعة الحدية أو الحد من تفاوت الدخل، بالإضافة إلى أنه يحمل أصحاب الدخل المرتفعة عبء ضريبيا أكبر ممن يحققون دخلا أقل، ويحول في نفس الوقت دون تمركز الثروة⁴.

وقد وجدت العديد من الدول، في هذا النوع من الضرائب، أداة فعالة لتحقيق التفاوت في توزيع الدخل والثروة بين الفئات الاجتماعية المختلفة وبين الأفراد في المجتمع. فتطبيق السعر المحدد بموجب القانون على الوعاء المفروضة عليه الضريبة، تتوقف على قضية تشخيص الضريبة، ومراعاة أوضاع الخاضعين الشخصية. فتحديد سعر الضريبة على الوجه الصحيح والعادل يتطلب مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في كل دولة. وهو ما يحدد بشكل أو بآخر عدالة هذه الضريبة، والتي لا يمكن فصلها عن التقنيات الضريبية المعتمدة في تصفيها وتحصيلها. إلا أن نظرية الضريبة التصاعدية مثلها مثل

¹ - حسين كامل وداعة، مرجع سابق، ص 25.

² - حسين كامل وداعة، نفس المرجع، ص 25.

³ - حسين كامل وداعة، نفس المرجع، ص 187.

⁴ - Nicolas Delalande, Alexis Spire, op,cit, p 91.

جميع النظريات التي سبقتها، لها العديد من المزايا، لكن في نفس الوقت تعثرها العديد من الحدود، ترتبط أساسا بتقنية تحديد السعر، الذي لا يمكن اختزاله في عملية حسابية محضة.

ب. حدود الضريبة التصاعدية

رغم مميزات هذا النظام كأداة فعالة لتحقيق العدالة الضريبية، إلا أن هذه العدالة تبقى نظرية أكثر منها واقعية، وذلك بالنظر إلى صعوبة تطبيق التصاعدية على جميع أنواع الضرائب، خصوصا الضرائب غير المباشرة، نظرا لطبيعة هذه الضرائب، وصعوبة تحديد الخاضع لها وتشخيص وضعيته. ثم إن ظاهرة نقل العبء الضريبي من شأنها أن تفقد الضريبة التصاعدية الكثير من مميزاتها، وتحد من العدالة التي ابتغاها المشرع من تطبيقها. كما أن قدرة المعدلات التصاعدية على تحقيق العدالة وعدم مراعاتها لاختلاف مصادر الدخل، والفرق بين الأرباح التجارية والصناعية التي يغلب عليها رأس المال، والأرباح غير التجارية التي يغلب عليها عنصر العمل¹، تحد بدورها من فعالية هذا النظام.

ويبقى نظام الضرائب التصاعدية عاطفيا وغير عقلائي، فهو نظرية خطيرة، لأنها تنطلق من مبدأ المساواة في التضحية، وذات توجه يريد تصحيح الاعدالة الاجتماعية. إذ بواسطة هذه الضرائب تستطيع الدولة أن تقتطع من أولئك الذين تركزت في أيديهم الثروة ومن أصحاب الدخل الكبيرة، ما تتمكن به من الإنفاق في سبيل رفع مستوى المعيشة بين الفقراء وأصحاب الدخل المتدنية. فقد تكون نفقات الدولة على الملكيات الكبرى أقل بالمقارنة مع الملكيات الصغرى، كما يمكن أن تكون السيارة الخفيفة لرجل غني أقل استهلاكاً للطريق العام من سيارة البرجوازي الصغير أو الفلاح، وهو ما يجعل التضحية المقدمة لا تتناسب مع حجم الخدمة المستفاد منها، ويثير من جديد النقاش حول عدالة هذا النظام الضريبي.

وتبرز أهم حدود هذا النظام في محدودية تطبيقه بالنسبة لجميع أنواع الضرائب، خصوصا الضرائب غير المباشرة، فإذا أخذنا على سبيل المثال الضريبة على القيمة المضافة، فإن تحديد المقدرة التكليفية للخاضع لهذه الضريبة تطرح أكثر من صعوبة. تتعلق أولا، بانتقال العبء الضريبي، وتحديد وضعية آخر من يتحمل هذا العبء. وثانيا، بسهول التهرب الضريبي من هذا النوع من الضرائب، بالإضافة إلى أن تحديد الطبقات أو الشرائح والمعدلات الموافقة

¹ - حسين كامل وداعة، مرجع سابق، ص 192.

لها، لا يمكن أن يحقق العدالة المرجوة، بالنظر إلى صعوبة تحديد العناصر الحقيقية لوضعية المكلف الاجتماعية والاقتصادية.

ثالثاً. تطبيقات نظام الضريبة التصاعدية

تم تطبيق نظرية الضريبة التصاعدية في العديد من التشريعات الضريبية المعاصرة. ومن بينها فرنسا التي اعتمدتها بشكل واسع في الضريبة على الدخل، وبشكل محدود في الضريبة السنوية على الثروة. كما تبناها المغرب أيضاً، في إطار الضريبة على الدخل منذ سنوات عديدة، ليعود في قانون مالية 2018 لتطبيقها في الضريبة على الشركات، حيث مست بالأساس أسعار هذه الضريبة، وذلك في إطار النقاش حول مراعاة هذه الأنواع من الضرائب للمقدرة التكلفة للخاضعين، وقدرتها على تحقيق العدالة الضريبية بينهم في تحمل الأعباء العامة.

أ. تطبيقاتها في الضريبة على الدخل

نظراً لصعوبة تطبيق التصاعدية في مجال الضرائب غير المباشرة، ولأن العدالة الاجتماعية، بمفهومها الحديث، تقتضي التقليل من الضرائب غير المباشرة، التي تطال الغني والفقير دون تمييز، والتوسع في اعتماد الضرائب المباشرة التصاعدية التي تطال المداخيل الكبيرة بنسبة عالية. فإن التوجه العام، هو اعتماد نظام الضرائب التصاعدية بالنسبة للضرائب المباشرة، وخصوصاً الضريبة على الدخل. وإن كان البعض يرى بأن هذا النوع من الضرائب لم يظهر الفعالية المنتظرة منه¹، وبأن التصاعدية لم تكن حقيقة في الموعد².

وتعتبر الضريبة على الدخل من أولى الضرائب التي تعتمد نظام الأسعار التصاعدية وفق الشرائح. ففكرة إعادة التوزيع الضريبي ظهرت في البلدان التي أنشأت ضريبة على دخل الأشخاص، كالمملكة المتحدة سنة 1842، وألمانيا والولايات المتحدة في وقت لاحق. وبعد نهاية القرن التاسع عشر، انطلق في فرنسا نقاش مشتعل، انتهى بدوره - سنة 1914 - إلى تبني هذه الضريبة من طرف بعض الاقتصاديين، وذلك باسم مبدأ المنفعة الحدية التنازلية للاستهلاك،

¹ -Michel Bouvier, op, cit, p 106.

² -Jacques Le Cacheux, op, cit , p 57.

وبالتالي للدخل، والذي يبرر في نظرهم ضريبة تصاعدية، بمعنى مساواة في التضحية أو المجهود المطلوب من كل خاضع.¹

وتشكل الضريبة على الدخل كباقي الضرائب الأخرى في النظام الرأسمالي أحد العناصر التي تتدخل الدولة بواسطتها لغرض تقليل التفاوت بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، وتحقيق نوع من العدالة الاجتماعية.² فمنطق التضريب بالنسبة للضريبة على الدخل يطرح سؤال المشروعية، وأثار تقسيم المجتمع إلى شرائح وطبقات، وبعد ذلك توضيح العلاقة بين هذه الضريبة والبعد الاجتماعي للدولة.³ ففرنسا أدخلت الضريبة على الدخل بواسطة إصلاح كايو Caillaux لسنة 1914 و1917 من أجل إعادة التوزيع وفق رؤية كلاسيكية للعدالة الجبائية مؤسسة على المقدرة التكليفية للخاضعين للضريبة.⁴

أما بالنسبة للمغرب فإنه لم يعرف الضريبة على الدخل إلا بعد حصوله على الاستقلال، كضريبة تخضع لمبدأ الشخصنة الضريبية، وتطبق أسعارا تصاعدية أقصاها 38%، بعد أن كانت تصل في السابق إلى 44%، وذلك تحت ضغط مطالب منظمات سوسيو مهنية بتخفيض هذا السعر، وإعفاء شريحة الدخل الأدنى الخاضع للضريبة إلى حدود 30.000 درهم من الضريبة، وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1): الأسعار التصاعدية للضريبة على الدخل⁵

السعر	شريحة الدخل بالدرهم
10%	من 30.001 إلى 50.000
20%	من 50.001 إلى 60.000
30%	من 60.001 إلى 80.000
34%	من 80.001 إلى 180.000
38%	ما زاد على ذلك

¹ -Jacques Le Cacheux, op, cit, p 58.

² - حسين كامل وداعة، مرجع سابق، ص 49.

³ -Marc Leroy, op, cit, p 52.

⁴ -Ibid, p 53.

⁵ - المادة 73 من المدونة العامة للضرائب، طبعة 2020، ص 128.

ويوضح الجدول أعلاه أن الضريبة التصاعدية على الدخل تتميز بتعدد الشرائح التي يصل عددها إلى خمس شرائح، وبارتفاع مستويات الدخل الحدية للتكليف الضريبي، وبانخفاض المعدل الحدي الأعلى لضريبة الدخل الشهري، وبعدم إدراج الدخل المني والرأس مالي في إطار شرائح تخضع لأسعار تصاعدية. وهو ما يتنافى مع تبسيط هيكل معدلات الضريبة، ويضعف من تصاعدية هذه الضريبة، وقدرتها على تحقيق العدالة في توزيع الدخل، خاصة في غياب ضرائب على التراكات والثروة في النظام الضريبي المغربي¹.

إن اعتماد نظام الشرائح التصاعدي بالنسبة للضريبة على الدخل، يعكس توجه المشرع المغربي إلى الأخذ بنظام الأسعار التصاعدية التي تتيح من جهة مراعاة المقدرة التكليفية للخاضع. إلا أن هذا التوجه يفترض من جهة التمييز بين الدخل المتأتي من العمل وذلك المتأتي من رأس المال أو الدخل المني، وإدراجهم جميعا في إطار نظام للضريبة التصاعدية. ويستدعي من جهة أخرى توسيع النظام ليشمل باقي مصادر الدخل، لأن الملاحظ هو أن أزيد من 70% من إيرادات ضريبة الدخل يدفعها العاملون بأجر، في حين يدفع العاملون لحسابهم الخاص وأصحاب المهن الحرة ضرائب منخفضة².

إن الاستمرار في تخفيض السعر الأقصى³، واعتماد معدلات منخفضة على الشرائح العليا، نتيجة ضغط مطالب المنظمات السوسيو مهنية، يؤدي إلى تصاعد قوي للفوارق في الدخل، خصوصا وأن النظام الضريبي المغربي لا يفرض ضريبة على الثروة ولا ضريبة على التراكات. الأمر الذي يستوجب التفكير في تحسين تصاعدية هذه الضريبة، وذلك عن طريق تحويل العبء الضريبي إلى الأسر الأكثر ثراء، واعتماد معدلات ضريبية أعلى للمجموعات ذات الدخل المرتفع في حدود سعر أقصى للمعدل الأعلى لا يزيد عن 50%⁴.

ب. تطبيقاتها في الضريبة على الشركات

تعتبر الضريبة على الشركات من الضرائب المباشرة التي تفرض على الأرباح التي تحققها الشركات خلال سنة محاسبية معينة، وهي من الضرائب المهمة في تمويل خزينة

¹ - مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، أندرو جويل، وماريو منصور، وريثا سيرا، وكارلوس رالفيتش، سبتمبر 2015، ص 6.

² - مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، نفس المرجع، ص 23.

³ - Nicolas Delalande, Alexis Spire, op, cit, p 91.

⁴ - مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص 6.

الدولة، إذ تأتي إيرادات هذه الضريبة على رأس الإيرادات الضريبية المباشرة بالمغرب. وتعتمد معظم الأنظمة الضريبية للدول النامية والمتقدمة على أسعار نسبية بالنسبة لهذه الضريبة. ففرنسا مثلا، تأخذ بنظام الأسعار النسبية غير التصاعدية (أدنى نسبة هي 26%، وأعلى نسبة هي 34%)، إلى جانب منح بعض الإعفاءات للشركات الصغرى. إلا أن بعض الأنظمة الضريبية أصبحت تتجه في الآونة الأخيرة إلى الأخذ بنظام الضريبة التصاعدية على الشركات كالأردن ومصر والمغرب.

فنتيجة ضغط المنافسة الجبائية الدولية⁶، أصبح التوجه العام في خمسة عشر سنة الأخيرة هو تخفيض مهم في أسعار الضرائب، خصوصا الضريبة على الشركات، والتي تهم بالأساس أرباح هذه الشركات، لأنها تمثل إشارة مهمة للمستثمرين الدوليين، وتشكل عنصرا حاسما في اختيار المقاولات المتعددة الجنسيات للنظام الضريبي الأمثل¹. ومن بين التقنيات التي اعتمدها المشرع المغربي في هذا الاتجاه اعتماد الأسعار التصاعدية بالنسبة للضريبة على الشركات خلال قانون مالية 2018.

ونظرا لنشأة الضريبة على الشركات في النظام الضريبي المغربي على أنقاض الضريبة على الأرباح المهنة، فإنها تشبه في ذلك الضريبة على الدخل، وهو ما يجعلها يتميزان بمجموعة من الخصائص المشتركة². إذ تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات والأرباح والدخول المنصوص عليها في المادتين 4 و 8 من المدونة العامة للضرائب، والمحصل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 2 من نفس المدونة.

وقد خص قانون المالية 2018 الضريبة على الشركات بنظام جديد تصاعدي 10% و 20% و 30%. وهو إجراء في صالح المقاولات الصغيرة والمتوسطة من الناحية النظرية، بحيث سيكون السعر المطبق على الضريبة على الشركات بنسبة 10 في المائة بخصوص الربح الصافي الذي يساوي أو يقل عن 300 ألف درهم، و 20 في المائة بالنسبة إلى 300.001 إلى 1.000.000 درهم، و 31% للربح الصافي الذي يفوق 1.000.0000 درهم. مع مراعاة خصوصيات القطاعات التي تستفيد حاليا من تطبيق أسعار خاصة. وذلك وفق الجدول التالي:

¹ - Guy Gilbert, Etienne Lehman, et Thierry Madiès, Système de prélèvement: de l'ajustement permanent à la réforme, Problèmes économique, Mars 2016, p 51.

² - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، العدد 59، الطبعة الثانية، 2005، ص 141.

الجدول رقم (2): الأسعار التصاعدية للضريبة على الشركات¹

السعر	مبلغ الربح الصافي (بالدرهم)
10%	يساوي أو يقل عن 300 000
20%	من 300 001 إلى 1 000 000
31%	يفوق 1 000 000

إن إقرار ضريبة تصاعدية على الشركات، يجب ألا يغالي في درجة التصاعد في الأسعار لدرجة تصبح معها مصادرة لمبالغ الربح العالية، وبالتالي معاقبة السعي نحو الاستثمار. كما يجب أن يبقى على السعر الأقصى تنافسيا، وقادرا على منافسة الأسعار النسبية المنخفضة المعتمدة في بعض الدول كإيرلندا بسعر 12.5%، ودول أوروبا الشرقية بمعدل يصل إلى 19%²، أو حتى بالنسبة للمعدل القياسي البالغ 25%³. إن نظام الضريبة التصاعدية على الشركات لا يجب أن يؤدي إلى الشعور باللاعادلة أمام الأعباء الضريبية، مما قد يبرر اللجوء إلى التهرب الضريبي. لذلك حاول النظام التصاعدي المعتمد في قانون مالية 2018 الجمع بين أسعار تصاعدية ومنخفضة في نفس الوقت.

ورغم اعتماد المشرع تطبيق أسعار تصاعدية، حسب مستويات أرباح الشركات، والتي حددها في ثلاثة شرائح، فإن مطالب أرباب العمل كانت تتمثل في تطبيق تصاعدية حقيقية، حسب شرائح الأرباح المحققة، وتتضمن أربعة شرائح وتضم شريحة بسعر 30% تهم مبلغ الأرباح المتراوح بين مليون درهم و5 ملايين درهم، مع تخصيص سعر 31% لشطر النتيجة الجبائية التي تفوق 5 ملايين درهم. وإذا كان بالإمكان اعتبار هذه الأسعار تنافسية نسبيا، فإن ما يهدد تنافسيتهما، ويفقد تصاعديتها دورها في تحقيق العدالة الضريبية، هو اتساع نطاق

¹ - المادة 19.1. من المدونة العامة للضرائب وفق التعديلات الواردة في قانون مالية 2018. ظهير شريف رقم 1.17.110 صادر في 6 ربيع الآخر 1439 (25 ديسمبر 2017) بتنفيذ قانون المالية رقم 68.17 للسنة المالية 2017، الجريدة الرسمية عدد 6633 الصادرة بتاريخ 6 ربيع الآخر 1439 (25 ديسمبر 2017)، ص 7344.

² - Guy Gilbert, Etienne Lehman, et Thierry Madiès, op, cit, p 51.

³ - مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص 16.

الإعفاءات، وكون 80% من الضرائب على الشركات يدفعها 2% من الشركات العاملة في البلاد¹.

إن اعتماد نظام الشرائح الحالي، وإن كان على مستوى الخطاب الرسمي، يهدف إلى تشجيع الاستثمار وخلق فرص العمل، ورفع المعاناة عن الشركات الصغرى والمتوسطة. فإن المعارضين لهذه الضريبة، يرون بأنها ضريبة طارئة للاستثمار، وتؤدي إلى زيادة معدلات التهرب، خاصة في الأنشطة الاستثمارية الكبيرة. كما أن تعدد معدلات الضريبة، والاحتفاظ بأسعار نسبية إلى جانب الأسعار التصاعدية، والإبقاء على إعفاءات واسعة النطاق، وتهتم عددا من الشركات العاملة في قطاعات محددة سيكون ذا تأثير تشويهي². ويمكن أن يؤدي إلى صعوبة في تطبيق هذه الضريبة. وقد يخلق فرصا للتحايل الضريبي، كما يكمن أن يضر ببيئة الأعمال من خلال زيادة التعقيد والغموض.

خاتمة

إن العدالة الضريبة ليست مسألة تقنية فقط، ولا يمكن أن تعالج في إطار ضريبة تصاعدية هنا أو هناك، بل يجب أن تتم في إطار إصلاح شامل للنظام الضريبي المغربي، يستحضر المعطيات الاجتماعية والاقتصادية للخاضعين. فمهما استطاع نظام الضريبة التصاعدية أن يكون عادلا على المستوى الحسابي من خلال طبقاته وشرائحه ومعدلاته وأسعاره الحدية، فإن معطيات الواقع الاجتماعي، وأحوال الاقتصاد، وشكل الدولة، وطبيعة النظام السياسي، تبقى عوامل حاسمة في بلوغ العدالة الضريبية المنشودة.

إن العدالة الضريبية تفترض أن لا ينبنى نظام الضرائب التصاعدية على معطيات موضوعية للفوارق الموجودة بين الخاضعين للضريبة، بل على أساس معطيات شخصية لها علاقة بالظروف الواقعية والحقيقية. وهو ما يستوجب ضرورة تدخل الدولة لإعادة توزيع الدخل والأرباح، لكن ليس بالتجزئ الحالي للسياسة الضريبية، لأن الجهود الرامية إلى تحقيق العدالة الضريبية ينبغي أن تكون متسقة مع رؤية ودور المالية العامة في شموليتها، بحيث تشمل دور كل من الإيرادات والنفقات معا في بلوغ العدالة المنشودة.

¹ - مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، نفس المرجع، ص 29.

² - مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، نفس المرجع، ص 29.

المنازعات الضريبية والحماية القضائية للضمانات المخولة لطرفي العلاقة الجبائية

د. فتيحة بشتاوي - د. عدنان رشيد

أستاذان باحثان بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس
مختبر الدراسات السياسية والقانون العام

تحتل الضريبة مكانة هامة في حياة الدولة والمجتمع، وقد أقرتها جل دساتير العالم من خلال التنصيص عليها كمبدأ، وهو النهج نفسه الذي سار عليه الدستور المغربي لسنة¹ 2011، حيث جعلها تركز على مجموعة من المبادئ لتحقيق العدالة الضريبية، كما أكدها باعتبارها الوسيلة الأساسية للتمويل العمومي، وضرورة التزام الجميع بتحمل عبئها، ثم مبدأ المساواة فيها أمام الجميع؛ وهذا ما يضيف الشرعية على الفرض الجبائي، ويمهد لإضفاء المشروعية عليه، من خلال التأسيس القانوني للضريبة².

في ظل هذه الفلسفة، يبقى المخاطب الرئيسي بالالتزامات الضريبية هو الملزم، الذي يتحمل عبئها، إضافة إلى الإدارة الجبائية التي تسهر على حسن تنفيذ القوانين الضريبية وتسهر على ممارسة الرقابة الجبائية، ضمانا لالتزام الجميع وبشكل متساو بالنصوص القانونية المنظمة لهذا المجال، وهذا ما يؤسس لعلاقة جدلية بين الملزم والإدارة فيما يخص الحقوق وال ضمانات، وكذا الواجبات المفروضة على كل طرف.

والإدارة الضريبية باعتبارها سلطة عامة قد عهد إليها من طرف المشرع أمر فرض الضرائب وتحصيلها، كما مكنها من السلطات والامتيازات بما يكفي لأجل ممارستها لوظيفتها، ومادامت هذه الإدارة تتدخل باستمرار في تأسيس الضريبة واستخلاصها، وهي تحرص على المحافظة على المال العام، فهي غالبا ما تعطي النصوص القانونية مفهوما أكثر شمولية لتوسيع

¹ - شأنه شأن الدساتير السابقة عليه.

² - الفصل 39 من دستور المملكة المغربية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 الصادر بتاريخ 29 يوليوز 2011. جريدة رسمية عدد 5964 مكرر الصادرة بتاريخ 30 يوليوز 2011.

قاعدة الملزمين الضريبيين، في الوقت الذي نجد هؤلاء الملزمين يحاولون دائما تطويع النص الضريبي على نحو يجعلهم في منأى عن أي إلزام اتجاهم¹.

وأمام هذه العلاقة الجدلية بين الإدارة والملزم، تتولد مجموعة من الخلافات تتعلق إما بالوعاء الجبائي، وإما تكون ناتجة عن عمليات التحصيل، مما يؤدي إلى حدوث نزاعات ضريبية، حيث يصعب التوفيق بين موقف الإدارة الضريبية التي تسعى للحفاظ على المال العام وبين موقف الملزم الذي يفترض أن يتمتع بمجموعة من الضمانات لحماية حقوقه من تعسفات الإدارة.

وبصفة عامة، تعرف المنازعة الضريبية بأنها الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين الملزم والإدارة الضريبية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيها أو تحصيلها².

وقد اعتبر المشرع المنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية منازعات إدارية وبالتالي فهي تختلف عن غيرها من المنازعات العادية، سواء من حيث أطرافها أو موضوعها، أو الجهة القضائية المختصة بالنظر فيها، هذا فضلا عن أن المنازعات الإدارية هي منازعات مسمأة³ واردة على سبيل الحصر⁴، في حين أن المنازعات العادية لا يمكن تعدادها أو حصرها⁵.

وتبعا لذلك، فإن موضوع دراستنا سينكب على المنازعة الضريبية في شقها القضائي على مستوى التحصيل، وذلك لإبراز خصوصية المنازعة الضريبية وكيف تعامل القضاء مع هذا النوع من المنازعات.

فما هي أهم الإشكالات التطبيقية المرتبطة بمنازعات التحصيل الضريبي؟ وإلى أي حد استطاع القضاء الإداري تحقيق التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية، ضمنا لحق الإدارة في

¹ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الثانية، 2009، ص. 95.

² - نجيب جيري: المنازعات الضريبية بالمغرب: النظام القانوني والإشكالات التطبيقية، مجلة القضاء الإداري، العدد 8، 2016، ص: 73.

³ - ينظر القانون 41\90 المحدث للمحاكم الإدارية من الباب الثالث إلى الباب الثامن.

⁴ - انظر المادة الثامنة من القانون 41\90 المحدث للمحاكم الإدارية.

⁵ - مصطفى التراب: المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4، 1996، ص. 75.

العمل على توفير الموارد المالية اللازمة، واستحضار الضمانات المخولة للملزم لحمايته من تعسف الإدارة؟ ثم ما هي حدود القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية؟
لمعالجة الموضوع سنعمد إلى تقسيمه لمبحثين اثنين وفق ما يلي:

- **المبحث الأول:** الإشكالات العملية المتعلقة بالمنازعات في التحصيل؛

- **المبحث الثاني:** تدخل القضاء في منازعات التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: الإشكالات العملية المتعلقة بالمنازعات في التحصيل

سنتناول هذه الإشكاليات من حيث الاختصاص المكاني والنوعي (مطلب أول)، ثم من خلال تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، وبالضبط على مستوى الاختصاص القضائي (مطلب ثاني).

المطلب الأول: الاختصاص المكاني والنوعي في المنازعات المتعلقة بالتحصيل

نميز عادة في الاختصاص بين الاختصاص المكاني الذي يعطي للمحكمة صلاحية الفصل في الدعوى بناء على أساس جغرافي تحقيقا لمصالح الخصوم ولتقريب القضاء من المتقاضين (فقرة أولى)، والاختصاص النوعي الذي يمنح للمحكمة النظر في النزاع استنادا إلى نوعه (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: الاختصاص المكاني

في إطار تقريب القضاء من المتقاضين، أنشئت مجموعة من المحاكم على مستوى التراب الوطني كله، وقد سن المشرع قواعد اختصاص لكل واحدة منها حتى لا يترك الحرية للمدعي في رفع دعواه إلى أية محكمة يختارها، مما يؤدي إلى إرهاق المدعى عليه¹.

وقد نص المشرع على أن المحكمة المختصة بالنظر في المنازعات القضائية المتعلقة بالتحصيل هي المحكمة الموجودة بالمكان الذي يجب تحصيل الضريبة فيه².

¹ - Michel Rousset: la justice administrative est-elle prêt à affronter les défis du 20^{ème} siècle," Remald, Série << thèmes actuels >>, N° 14, 1998, P. 17.

² نصت المادة 10 من القانون 90 / 41 على أنه تطبق أمام المحاكم الإدارية قواعد الاختصاص المحلي المنصوص عليها في الفصل 27 وما يليه إلى الفصل 30 من قانون المسطرة المدنية.

نفس التحديد راعاه المشرع حين أنشأ المحاكم الإدارية بمقتضى القانون رقم 41/90 في المواد من 28 إلى 30، كما نصت المادة 11 من نفس القانون على أن محكمة الرباط الإدارية تختص في البت في النزاعات الراجعة إلى اختصاص المحاكم الإدارية التي تنشأ خارج دوائر اختصاص جميع هذه المحاكم، ولا شك أن إقرار هذه القاعدة سيكون له أثر كبير في مجال المنازعات الضريبية، والتي تطرح مشكلة تنازع الاختصاص المكاني، خاصة فيما يتعلق بتطبيق المعاهدات والاتفاقيات الضريبية الدولية.

وفي الواقع العملي، فإن مسألة الاختصاص المكاني في المنازعات المتعلقة بالتحصيل، أثبتت أن المكلف يكون مدعيا حينما يسعى إلى مقاضاة إدارة التحصيل أثناء مباشرتها لإجراء التحصيل الجبري، وهذا يؤدي بالضرورة إلى مقاضاة الإدارة أمام المحكمة مكان استحقاق الضريبة، وأن عدم مراعاة هذا الجانب يؤدي إلى إثارة إشكالية الدفع بعدم اختصاص المكاني، كما أن المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل، في إطار مباشرته إجراءات التحصيل القضائية (التي تتطلب استصدار ترخيص من القضاء)، يستلزمه رفع دعواه أمام الجهة القضائية المختصة مكانيا بالبت في طلبه، وهكذا فإن المحاسب العمومي لا بد أن يراعي الاختصاص المكاني للمحكمة التي يريد رفع الدعوى أمامها¹، حتى لا يواجه بعدم اختصاص المكاني.

الفقرة الثانية: الاختصاص النوعي

قبل إحداث المحاكم الإدارية، كانت المحاكم العادية هي المختصة في المنازعات الضريبية، لكن بعد إحداثها أصبحت لها الولاية العامة للنظر في جميع المنازعات الضريبية²، حيث نصت المادة 8 من القانون 41/90 على أن المحاكم الإدارية تختص بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات ... وبالبت في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة، وقد ورد تعداد الضرائب التي تدخل في اختصاص المحاكم الإدارية في المواد 33 و34 و35 من نفس القانون³.

¹ - نصت المادة 141 من قانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على: " تعرض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية " .

² - عبد القادر التعلاتي: " الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء "، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل/يونيو 1997، ص. 26.

³ - وهذه الضرائب هي:

- الضريبة على القيمة المضافة: =

وإذا كان الاختصاص القضائي في مجال المنازعات الضريبية، لا يثير أي إشكال بالنسبة للنزاعات المنصبة على أساس فرض الضريبة، حيث استقر التشريع والفقه والقضاء على اختصاص المحاكم الإدارية بشأنها¹، فإن الإشكال يثور حينما يتعلق الأمر بالنزاعات المتعلقة بالتحصيل²، نظرا لخصوصية القانون المتعلق بتحصيل الديون العمومية، الذي يشترك في تنفيذه، بالإضافة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل، القضاء بمختلف أنواع محاكمه³.

وانطلاقا من مدونة التحصيل يمكن الحديث عن نوعين من المنازعات:

*** المنازعات التي تنشأ عن تطبيق القانون 15/97:** وهي منازعات موضوعية يثيرها

الملزم المدين أثناء الطعن في إجراء من إجراءات التحصيل، وهذا النوع من المنازعات لا يثير أي إشكال من حيث الجهة القضائية المختصة، حيث نجد المادة 141 من مدونة التحصيل صريحة في هذا الإطار حينما أسندت الاختصاص للمحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية.

*** المنازعات التنفيذية:** ونقصد بها إجراءات التحصيل القضائية، وهي إجراءات تتطلب

ترخيصا من القضاء، عن طريق استصدار حكم قضائي يحدد إمكانية مباشرة المحاسب المكلف بالتحصيل التنفيذ على مال المدين، وهكذا نجد أن:

● - المادة 67 من مدونة التحصيل تحيل، فيما يتعلق بحجز وبيع العقارات، على قانون المسطرة المدنية الذي يحدد الاختصاص القضائي في هذا المجال للمحاكم

- الضريبة على الشركات؛

- الضريبة العامة على الدخل ورسوم التسجيل والتمير؛

- الضريبة الحضرية؛

- الضرائب المستحقة للجماعات المحلية؛

وقد كان هذا التعداد على سبيل المثال لا الحصر.

¹ - Abdelkbir Fikri: " de certains aspects du contentieux fiscal devant les juridictions administratives" REMALD N°40, année 2001, P. 139.

² - عزيز بودالي: أهم محاور مدونة تحصيل الديون العمومية الصادرة في 3 ماي 2000، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 50 ماي/يونيو 2003، ص 45.

³ - عبد القادر مساعد: القضاء الإداري المغربي ضمانا للحقوق والواجبات، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق - أكادال، الرباط، 2003، ص 46.

الابتدائية التي تستحق فيها الضرائب المراد تحصيلها من العقار المستهدف بإجراءات الحجز والبيع؛

- المادة 80 من مدونة التحصيل قد خولت لرئيس المحكمة الابتدائية، بوصفه قاضيا للمستعجلات، صلاحية تحديد الإكراه البدني ضد المدينين بالضرائب؛
- المادة 98 من مدونة التحصيل تنص على إقامة دعوى المسؤولية من طرف الخازن العام أمام المحكمة الابتدائية ضد المتصرفين والمسيرين الذين كانوا وراء تعذر تحصيل الضرائب في مواجهة الشركات نتيجة أعمالهم التدليسية؛
- منح المشرع من خلال المادة 68 من مدونة التحصيل، وبشكل صريح، اختصاص للمحكمة التجارية بخصوص حجز وبيع الأصل التجاري في إطار تحصيل الديون العمومية.

يتبين من خلال هذه الأمثلة أن الاختصاص القضائي في ميدان تحصيل الديون العمومية يتوزع بين القضاء الإداري والقضاء العادي (المحاكم الابتدائية) والقضاء التجاري. فإلى أي حد قد يؤدي هذا الأمر إلى وجود تنازع في الاختصاص بين المحاكم حول تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية؟

سنحاول الإجابة على هذا السؤال من خلال التطرق، في المطلب الموالي، لمختلف المنازعات التي تثار أمام المحاكم في مجال تطبيق مدونة التحصيل، والحالات التي تثير غموضا وإشكالا في الاختصاص.

المطلب الثاني: الإشكالات العملية التي يثيرها تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية من حيث الاختصاص القضائي

بقدر ما حققت مدونة تحصيل الديون العمومية مجموعة من الأهداف، بدء بتجميع شتات النصوص المنظمة لعمليات استخلاص الديون العمومية وجعلها تواكب المستجدات القانونية والاجتماعية والاقتصادية، والتزام المغرب في مجال حقوق الإنسان بالاتفاقيات الدولية، بقدر ما يلاحظ أن هذه المدونة في بعض أحكامها ظلت عاجزة عن إيجاد الحلول الناجعة للإشكالات التي كانت مثار جدل واختلاف في الرأي، ذلك أن بعض نصوص هاته المدونة تتسم بالغموض والإيهام، وبعضها غير منسجم مع الآخر، مما يفتح المجال لخلق خلافات في التفسير والتطبيق، وهذا ما سنستعرضه من خلال الفقرات الآتية:

الفقرة الأولى: الإشكال المتعلق بحجز العقارات وبيعها

تنص المادة 67 من مدونة التحصيل على أنه يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية طبقاً لأحكام قانون المسطرة المدنية.

إن تطبيق هذا النص، في بدايته، خلق تنازعا بين القضاء العادي والإداري، إذ يرى البعض أن الاختصاص يعود إلى القضاء العادي بالإحالة على قانون المسطرة المدنية، وباعتبار أن هذه الجهة القضائية هي المجال الطبيعي للمنازعات حول العقار، بينما يرى البعض أن الاختصاص في ذلك يعود إلى المحاكم الإدارية، بدليل أن المادة 8 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية تنص على اختصاصها في جميع المنازعات المتعلقة بتحصيل ديون الدولة وأن الدين الضريبي هو المستهدف بالإجراء وليس العقار، خصوصاً وأن المادة 141 من مدونة التحصيل، تنص على أن تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية، أما قانون المسطرة المدنية فإنه يطبق كذلك من طرف المحاكم الإدارية بالإحالة الصريحة بمقتضى الفصل 7 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية .

إن الرأي القائل باختصاص القضاء الإداري في حجز العقار وبيعها، لا يستقيم ولا يصمد في ضوء الإشكاليات التي يمكن أن تطرح على المستوى العملي، ذلك أنه في حالة حجز العقار من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية لدى المحاكم الإدارية، قد ترفع من جهة دعوى استحقاق فرعية من طرف الغير أمام المحكمة العادية طبقاً للمادتين 482 و483 من قانون المسطرة المدنية، وفي هذه الحالة يترتب على دعوى الاستحقاق وقف التنفيذ من طرف القضاء العادي طبقاً للمادة 483 من قانون المسطرة المدنية، وقد يقام من جهة أخرى طعن بالبطلان في إجراءات الحجز العقاري طبقاً للمادة 484 من قانون المسطرة المدنية، وتترتب عنه نفس الآثار القانونية السابقة، وهي إيقاف تنفيذ بيع العقار من طرف القضاء العادي¹.

¹ - في هذا الإطار صدر أمر من المحكمة عن رئيس المحكمة الإداري بوجدة بتاريخ 05/10/2001 في الملف رقم 01/54 حيث ورد فيه: "أن دعوى الاستحقاق الفرعية منظمة أمام قضاء الموضوع المختص خارج مدونة التحصيل بموجب المادة 482 من قانون المسطرة المدنية".

إذن كيف يمكن للمحكمة الإدارية أن تتعامل مع هاته المسطرة التي لا تختص بها، والتي هي من صميم القضاء العادي؟

لذلك فإن المحكمة المختصة بحجز العقارات وبيعها، في إطار تحصيل الديون العمومية، تعتبر من صميم القضاء العادي، خاصة وأن المشرع من خلال المادة 121 من مدونة التحصيل نص، وبشكل دقيق ومفصل، على أن دعوى استحقاق المنقولات ترفع أمام القضاء الإداري، مستثنيا بذلك دعوى استحقاق العقار، مما يعني، حتماً، أن الاختصاص القضائي في مجال حجز وبيع العقار يعد من اختصاص القضاء العادي¹، باعتبار أن هذا الأخير المجال الطبيعي لقضايا للعقار.

الفقرة الثانية: الإشكال المتعلق بحجز المنقولات

يتمتع المحاسب المكلف بالتحصيل بسلطة مباشرة في إيقاع الحجز على منقولات المدين بالضريبة، دون حاجة إلى استصدار أمر من المحكمة المختصة، وتنص المادة 47 من مدونة التحصيل في هذا الإطار على أنه في إطار إجراءات التحصيل المتعلقة بحجز المنقولات، فإن العون المكلف بالتبليغ والتنفيذ التابع للخرينة إذا وجد أن حجزاً سابقاً قد انصب على أمتعة المدين القابلة للحجز، فإنه يكتفي بجرد المحجوزات، بعد الاطلاع على محضر الحجز السابق، ويجب أن يبلغ التدخل في الحجز إلى الحاجز الأول والمدين المحجوز عليه أو المحجوز لديه، ويعتبر هذا التبليغ بمثابة تعرض على حصيلة البيع² ويخول المشاركة في التوزيع، وإذا لم يشمل الحجز السابق جميع الأشياء القابلة للحجز، يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ بإجراء حجز أوفر، ويتم إذ ذاك الجمع بين الحجزين معاً، عدا إذا تم الشروع في بيع الأشياء المحجوزة سابقاً.

وتطرح إشكالية تنازع الاختصاص حينما يتدخل المحاسب المكلف بالتحصيل، في إطار المادة 47 المشار إليها في عملية الحجز، ويباشر المدين الملزم بالضريبة دعويين أمام المحكمة الإدارية، الأولى في الموضوع تتعلق ببطلان الضريبة، وأخرى استعجالية، ترمى إلى إيقاف إجراءات الحجز والبيع إلى حين البت النهائي في الدعوى الأولى، أي دعوى الموضوع، وهي

¹ - محمد قصري: تنازع الاختصاص بين المحاكم حول مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 52/51 يوليو-أكتوبر 2003، ص 22.

² - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص: 159.

الوضعية التي من شأنها أن تخلق تنازعا في الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري حول الحجز.

الفقرة الثالثة: الإشكال المتعلق بمسطرة الإكراه البدني

إذا كان أمر الإكراه البدني لم يطرح أي إشكال حول الاختصاص، على اعتبار أن المادة 80 من مدونة التحصيل قد أناطت الاختصاص فيه لرئيس المحكمة الابتدائية، خاصة مع مدونة التحصيل الجديدة، إذ يكفي أن يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بطلب، بعد التأشير عليه من لدن رئيس الإدارة التابع له، ويوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية، باعتباره قاضيا للأمور المستعجلة، الذي يبت في الطلب المعروض عليه داخل أجل لا يتجاوز 30 يوما ويحدد مدة الحبس، ثم يحيله على وكيل الملك لدى المحكمة المختصة قصد التنفيذ، لكن الإشكال يثار بحدة حول إيقاف مسطرة الإكراه البدني بين مؤسسة رئيس المحكمة الابتدائية والإدارية، ولقد اختلفت في البداية المحاكم الإدارية بخصوص التصريح ببطلان الإكراه البدني ووقف تنفيذه ومدى اختصاص القضاء الاستعجالي للبت فيه.

فهناك من المحاكم من اعتبرت طلب بطلان مسطرة الإكراه البدني إجراء وقتيا، يدخل ضمن اختصاص رئيس المحكمة الابتدائية باعتباره قاضيا للمستعجلات، بينما ذهبت محاكم أخرى إلى القول بأن الاختصاص بإيقاف مسطرة الإكراه البدني يعود إلى رؤساء المحاكم الإدارية¹.

ومن بين أهم الإشكالات التي أثارها تطبيق مسطرة الإكراه البدني أمام المحاكم الإدارية، وما ذهبت إليه بعض هذه المحاكم بتمييزها، في اختصاصها النوعي للبت في طلبات إيقاف التنفيذ، بين الحالة التي يكون فيها المدين معتقلا، حيث يصرح رئيس المحكمة بصفته قاضيا للمستعجلات بعدم اختصاصه للبت في الطلب، استنادا إلى مقتضيات الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية التي تسند الاختصاص إلى رئيس المحكمة الابتدائية، والحالة الثانية التي يكون فيها في غير حالة اعتقال، وكانت منازعته تنصب على عدم خضوعه للضريبة موضوع المتابعة بالإكراه البدني أو خرق مسطرة التحصيل، في هذه الحالة يبقى رئيس المحكمة

¹ - حكم رقم 68 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 15 يونيو 1998 حكم غير منشور.

الإدارية هو المختص بالبت في طلب إيقاف مسطرة الإكراه البدني في ضوء السبب المذكور لغاية البت في جوهر النزاع¹.

ويبقى أهم إشكال يمكن إثارته في هذا الصدد هو ما جاء في الحكم الاستعجالي الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 25 يونيو 1999 تحت عدد 360 الذي قضى بإيقاف مسطرة الإكراه البدني رغم أن المدين كان في حالة اعتقال، حيث طرحت إشكالية تنفيذ هذا الأمر من طرف النيابة العامة، باعتبارها الجهة التي يرجع إليها قانونا أمر تطبيق مسطرة الإكراه البدني والمعنية بإيقاف تنفيذه.

ويثار هنا إشكال آخر يتعلق بكون المحاكم الإدارية لا تتوفر على جهاز نيابة عامة، ولتجاوزه يمكن اللجوء إلى رئيس المحكمة الابتدائية في إطار مقتضيات الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية لرفع حالة الاعتقال، استنادا إلى الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية، مع إبقاء الاختصاص النوعي لهذا الأخير للبت في طلبات إيقاف التنفيذ.

وفي جميع الحالات، فإن طلب بطلان مسطرة الإكراه البدني يدخل ضمن اختصاص المحكمة الإدارية، باعتبارها محكمة موضوع، وتبعاً لذلك يكون رئيسها بصفته قاضياً للمستعجلات، مختصاً للبت في طلب الإيقاف، باعتباره إجراءً وقتياً، وذلك إلى حين البت في دعوى الموضوع، على أساس أن اختصاصه يستمد من الاختصاص النوعي للمحكمة².

الفقرة الرابعة: الإشكال المتعلق بحجز وبيع الأصل التجاري

تنص المادة 68 من مدونة التحصيل على أن حجز الأصول التجارية وبيعها يتم وفق الشروط والأحكام المنصوص عليها في القانون رقم 95-15 المتعلق بمدونة التجارة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 83-96-1 الصادر في 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح غشت 1996). وإذا رجعنا إلى مدونة التجارة، خاصة القسم الثاني من الكتاب الثاني، المحال عليه بمقتضى المادة 68 المذكورة، نجد أنه يحدد طرق بيع الأصل التجاري والإجراءات المسطرية الواجب اتخاذها من أجل ذلك، وكذا تلك المتعلقة بالنزاعات الناشئة عن البيع.

¹ - محمد قصري: تنازع الاختصاص بين المحاكم حول مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، صص 27 - 28.

² - إبراهيم مهم: المنازعات الجبائية في ظل المحكمة الإدارية بالبيضاء، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق - البيضاء، السنة الجامعية 1998\1999، ص 94.

كما تنص المادة 11 من القانون المحدث للمحاكم التجارية، على أن الدعاوى المتعلقة بالإجراءات التحفظية تعرض على المحاكم التجارية التي يوجد بدائلها موضوع هذه الإجراءات، والسؤال المطروح هنا هو: هل يؤخذ من المادة 68 السالفة الذكر أنه يمنع على المحاكم الإدارية تطبيق مقتضيات مدونة التجارة على النزاعات التي تنشأ عن بيع الأصل التجاري¹ والقول، تبعا لذلك، بعدم اختصاصها، أم أن الأمر هو خلاف ذلك، مادامت المادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية تمنحها اختصاصا عاما للبت في النزاعات الناشئة عن تطبيق أحكام مدونة التحصيل، طالما أن المستهدف هو الدين العمومي وليس الأصل التجاري؟

تنص المادة 11 من قانون إحداث المحاكم التجارية على أن الدعاوى المتعلقة بالإجراءات التحفظية، تقدم إلى المحكمة التجارية، وبالتالي فإن كل إجراء تحفظي تمهيدا لبيع الأصل التجاري، كالحجز التحفظي مثلا، يجب تقديمه للمحكمة التجارية، مما يستنتج معه أن المحاكم الإدارية لا ينبغي لها الاختصاص في المنازعات المتعلقة بحجز الأصول التجارية وبيعها من أجل استيفاء الديون العمومية، وأن المحكمة التجارية هي صاحبة الاختصاص. وتأسيسا على ذلك، تكون الإحالة الواردة في المادة 68 بموجب تطبيق مقتضيات مدونة التجارة، كلما تعلق الأمر بتنفيذ حجز وبيع الأصل التجاري، هي إحالة على المادة الخامسة كذلك، والتي تسند الاختصاص للمحاكم التجارية بخصوص النزاعات المتعلقة بالأصول التجارية.

ولابد من الإشارة إلى أن الازدواجية في الاختصاص القضائي فيما يتعلق بإجراءات التحصيل القضائية للضريبة تبقى قائمة، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى النزج بالملزم، خاصة الضعيف، في متاهات القضاء لا يدري كيف يخرج منها².

المبحث الثاني: تدخل القضاء في المنازعات المتعلقة بالتحصيل

تجسد المرحلة القضائية في المنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية المفهوم الحقيقي للمنازعات المتعارف عليه، حيث إن الهيئات القضائية تظهر مستقلة ومحيدة، كما أن

¹ - محمد بنزهرة: المحاكم التجارية والمنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مجلة القضاء والقانون، السنة الثلاثون، عدد 146، ص 102 وما بعدها.

² - فريد مريم: المنازعات في مجال التحصيل، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق - البيضاء، السنة الجامعية 1999\2000، ص 102.

أحكامها وقراراتها بما لها من حجية الأمر المقضي به تعتبر عنوانا للحقيقة، وتضع حدا للنزاع، وتمنع إثارة الجدل حولها بعد ذلك¹.

فإذا كان القانون المتعلق بالتحصيل يحمل هاجس البحث في إقامة توازن بين سلطات الخزينة العامة، كإدارة مكلفة بالتحصيل، وحقوق الملمزمين، وإذا كان الهاجس يبرز بشكل واضح في النص الجديد كما رأينا، فإن القضاء يستمد أهميته من ضرورة إخضاع أعمال الإدارة للضوابط القانونية، احتراماً لمبدأ الشرعية وحماية لممتلكات وحقوق الأفراد، مما يحتم تأهيل القضاء وجعله المؤسسة التي يطمئن إليها المتقاضى، الشيء الذي أصبح يطرح نفسه بإلحاح وأكثر من أي وقت مضى².

ولا ننسى دور المشرع أثناء إعداد مدونة التحصيل، حيث راعى بدوره مبدأ التوازن بين الإدارة والملمزم من خلال تقوية الآليات القانونية خدمة لتحصيل الديون العمومية، وتحسين الوضعية القانونية للملمزم من خلال الضمانات المخولة له بمقتضى المدونة، وهذا ما سنعالجه من خلال المطلب الأول، قبل أن نتطرق إلى حدود وإمكانات القضاء في تحقيق هذا التوازن أيضاً المطلب الثاني.

المطلب الأول: مدونة تحصيل الديون العمومية بين تقوية الآليات القانونية للتحصيل وتحسين وضعية الملمزم

عند استقراءنا لمدونة التحصيل الجديدة، نجد أنها تضمنت مجموعة من النصوص القانونية التي عززت دور الخزينة في تحصيل الدين العمومي (الفقرة الأولى)، وبالمقابل، نجد نصوصاً أخرى وسعت من الضمانات المخولة للملمزمين (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تقوية الآليات القانونية للتحصيل

استعملت المدونة الجديدة للتحصيل مفهوم المدين بدل الملمزم، بحيث وسعت دائرة المكلفين بالضريبة، نظراً للمدلول الدقيق لمفهوم المدين، حيث يعكس الصفة الحقيقية لمن

¹ - محمد مرغيني: المبادئ العامة للقانون الإداري، الطبعة الرابعة مطبعة الطلب، 1984، ص 373.

² - عبد العزيز البعوقي: قراءة في بعض الإشكالات المتعلقة بالنزاع الجبائي، مجلة المحقق القضائي، عدد 37، لم تتم الإشارة للسنة.

يؤدي الضريبة، الذي ليس بالضرورة الملزم المباشر الذي يرد اسمه في الجدول الضريبي، وهذا عنصر مهم يقوي ضمانات الخزينة في استخلاص حقوقها¹.

ضمانة أخرى حولها المشرع الخزينة لاستيفاء حقوقها وتعلق بالامتياز الذي تتمتع به عن باقي الدائنين، حيث لها الأولوية في استيفاء ديونها على جميع الدائنين.

كما أقرت المدونة ضمانة جديدة تتجلى في تمتيع الخزينة من أجل تحصيل الضرائب والرسوم التي في حكمها برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين²، كما وسعت المدونة من دائرة الحجز، بحيث مكنت المحاسب المكلف بالتحصيل من إحدى الوسائل الفعالة في تحصيل الديون العمومية، وهي "الإشعار للغير الحائز"، ويعتبر الغير الحائز كل الأشخاص أو المؤسسات، كالمحاسبين العموميين والمقتصدين والأبنك، ومختلف المؤتمنين على أموال يمكن أن تعود لفائدة الملزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى، وتلزم المدونة هؤلاء بأن يدفعوا بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز، ولعل هذه السلطة الإضافية التي اضطلع بها المحاسب في مواجهة هؤلاء من شأنها أن تؤدي إلى تقوية نفوذه وجعله ببسط رقابته على جميع موجودات الملزم أينما كانت.

بالإضافة إلى هذا، نصت المواد من 84 إلى 89 على محاربة افتعال العسر من طرف بعض الملزمين، وحددت عقوبات مالية وزجرية في حق هؤلاء إذا ثبت افتعالهم للعسر، وحتى شركاء المدينين يتعرضون لنفس الإجراءات المنصوص عليها.

كما أن مسطرة الفحص المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 29 من المدونة، تعتبر إحدى المستجدات الهامة في المدونة الجديدة، والتي من شأنها أن تقوي ضمانات الخزينة في تحصيل حقوقها، إذ نصت على أنه إذا كان الملزم موضع مسطرة تصحيح، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل مؤهل لاتخاذ كل الإجراءات التحفظية التي من شأنها المحافظة على ضمان الخزينة، استنادا إلى إعلام بتصحيح جار صادر عن مصالح الوعاء الضريبي.

ومن بين المستجدات الأساسية التي أتت بها المدونة، من أجل تقوية ودعم موقع الخزينة، ما جاء في المواد 128 إلى 130، حيث أجازت للمحاسبين المكلفين بالتحصيل "حق

¹ - سعيد المرتضى: ضمانات تحصيل الضرائب المباشرة في القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس - كلية الحقوق - الرباط أكادال، السنة الجامعية 2003/2004، صص 24 و 26.

² - المادة 113 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الاطلاع" على جميع الوثائق، وأخذ جميع المعلومات من أي جهة يمكن أن تفيد وتساعد المكلف بالتحصيل في الحصول على معلومات خاصة ببعض الملتزمين والمفيدة لتحصيل الديون العمومية.

إلا أن هذا الاطلاع يتعارض مع إفشاء السر المهني، مما يثير العديد من الإشكاليات، ويطرح أمام المحاسبين بعض الصعوبات.

الفقرة الثانية: تحصين وضعية الملتزم

نصت مدونة التحصيل الجديدة على أنه لا يمكن اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني، كإجراء ضمن إجراءات التحصيل الجبري، إلا بعد استنفاد كل المساعي الحبية، وبعد سلوك الإجراءات القانونية الأخرى السابقة من تبليغ الإنذار وتوصل الملتزم به، والحجز على منقولاته، وإثبات عدم وجود ما يحجز، وقد قيده المشرع بعدة قيود هي في الواقع بمثابة ضمانات إضافية لفائدة الملتزمين، فلا يلجأ إليه إلا إذا كانت المبالغ المطالب بها من طرف المحاسب تفوق 8000 درهم، كما لا يجوز تطبيق الإكراه البدني على الزوجين معا وفي آن واحد، ولو تعلق الأمر بنفس الدين، كما لا يجوز تطبيقه على الملتزم الذي يقل سنه عن 20 سنة أو بلغ 60 سنة فما فوق، كذلك إذا ثبت عسر الملتزم، ولا يطبق في مواجهة الحامل، والمرضعة خلال السنتين الأوليتين من الولادة.

أيضا أصبحت لائحة الأشياء التي لا يجوز حجزها أكبر، إذ أصبحت تشتمل على عدد كبير من الأشياء خلافا للائحة القديمة، وذلك مراعاة للظروف الاجتماعية والنفسية للملتزم، ومن بين الضمانات كذلك التأكيد على ضرورة تبليغ الإنذار بواسطة مأموري التنفيذ التابعين للخزينة، أو عون قضائي، أو بواسطة البريد المضمون مع إشعار بالتوصل، وإلا فإن حق المحاسب يضيع إذا وقع التباطؤ في إرسال الإنذار داخل الأجل القانوني¹.

كما أن أغلب الإجراءات التي يباشرها المحاسبون المكلفون بالتحصيل ضد الملتزمين بالضرائب، استوجبت فيها المدونة ضرورة استصدار ترخيص من المحكمة في شكل حكم قضائي

¹ - عزيز بودالي: أهم محاور مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 50، 2003، ص 40 و 44.
- Ahmed Bouriss: " le nouveau code de recouvrement : instauration d'un meilleur équilibre entre du contribuable et les intérêts du trésor ", REMALD, Série thèmes actuels, N° 31, P : 90 à 94

نهائي، يرخّص له القيام بهذه الإجراءات، كحجز وبيع العقار، وبيع الأصل التجاري، والإكراه البدني وغيرها من الإجراءات التي لابد فيها من إذن القاضي المختص تحت طائلة بطلان هذا الإجراء.

المطلب الثاني: تقوية دور القضاء، نحو توازن أفضل بين امتيازات الخزينة وضمانات الملمزم

لكي يقوم القضاء بدوره في إخضاع أعمال الإدارة المكلفة بالتحصيل للضوابط القانونية وتحقيق مبدأ الشرعية، لابد من تقوية وتفعيل الدور الايجابي للقاضي (الفقرة الأولى)، وضرورة التفكير في خلق قضاء متخصص في هذا الميدان (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تفعيل الدور الايجابي للقاضي

يتجلى دور القاضي في المنازعات المتعلقة بالتحصيل خصوصا، إضافة إلى إصدار الأحكام والقرارات، في التدخل في مراحل المنازعة¹، وذلك من خلال تصحيح المسطرة دون التعارض مع مبدأ الحياد الذي يجب أن يتحلى به، كأن ينبه الملمزم إلى ضرورة سلوك مسطرة الطعن الإداري، تحت طائلة عدم قبول الدعوى أمام القضاء، قبل سلوك مسطرة الطعن القضائي، رغم أن بعض الأحكام القضائية سارت في الاتجاه المعاكس واعتبرت الطعن غير إجباري لسلوك مسطرة الطعن القضائي ولا يمكن أن يصبح عائقا أمام لجوء الملمزم إلى القضاء².

ويتجلى الدور الايجابي للقاضي في النظر في المنازعات من زاوية تحقيق التوازن بين طرفي الخصومة، كما تبرز هذه الايجابية للقاضي الإداري خصوصا من خلال تكريس حماية المكلف في ممتلكاته وفي حقه وفي كرامته، إذا ما اتضح أنها تعرضت لاعتداء من طرف الإدارة.

وأصبحت الإدارة المكلفة بالتحصيل تأخذ بعين الاعتبار وجود رقابة بعدية تمارسها المحاكم، لذا نجد أن المحاسبين المكلفين بالتحصيل يحرصون أكثر من أي وقت مضى على القيام بمختلف الإجراءات التي يتطلبها تحصيل الديون العمومية وفق الشكليات القانونية،

¹ - محمد سلام: دور الطرق البديلة في حل النزاعات في إصلاح القضاء الإداري وتأهيله لمواجهة تحديات العولمة، مجلة الملحق القضائي، عدد 37، لم تتم الإشارة إلى السنة.

² - حكم عدد 761، صادر عن إدارة الرباط بتاريخ 1 يونيو 2004، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 59، نونبر/ دجنبر 2005، ص 234.

خاصة تبليغ الإنذارات القانونية، لأن موقف المحاكم الإدارية هو الذي دفع بالمشروع إلى إعادة تنظيم طرق تبليغ الإنذارات القانونية في مدونة التحصيل في الفصول من 41 إلى 43¹.

كما أن نفس الموقف دفع بالخازن العام إلى إصدار مذكرة مصلحة² وجهت إلى القبض آنذاك (المحاسبين العموميين)، يطلب فيها الحرص على ضبط المتابعات والسهر على تبليغ الإنذارات القانونية للملزمين في الآجال المحددة، وذلك بعدما لاحظ تزايداً متصاعداً في عدد الأحكام التي تقضي بسقوط حق المحاسب في التحصيل الجبري للضرائب.

ولا ننسى أن تفعيل دور القضاء الإداري، مرتبط أساساً بضرورة تنفيذ ونشر الأحكام الصادرة عنه، فعدم تنفيذ الأحكام القضائية يحول دون الحديث عن قضاء إداري فعال، فمهما اجتهد القاضي لحسم النزاع الضريبي وحاول خلق حماية قضائية للملزم بعد دراسة عميقة ودقيقة للملف النزاعي، يبقى هذا المجهود دون جدوى. فرفض تنفيذ الأحكام القضائية يشكل تمرداً كافياً لشل العمل القضائي، وهو تمرد أخذ يتزايد للأسف في السنوات الأخيرة بكيفية تدعو للقلق³، وي طرح هذا الإشكال بالخصوص بالنسبة للأحكام القضائية الصادرة ضد الخزينة بعلّة وجود صعوبة في التنفيذ لعدم وضوح الجهة التي يعود إليها الاختصاص النهائي، هل الخزينة العامة في شخص الخازن العام؟ أم المحاسب الذي قام بإجراءات التحصيل؟ أم إلى مديرية الضرائب؟

ويعتبر التنفيذ لحمة الحكم، وهو أهم مرحلة من مراحل التقاضي، فبدون تنفيذ الأحكام تصبح هذه الأخيرة عديمة الجدوى والفعالية، ويفقد الناس ثقتهم في العدالة⁴.

وعليه، يمكن القول بأنه إذا كان القاضي الإداري يستطيع إلغاء القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية وتعديلها بل وإعادة احتساب الضريبة، فإن الإدارة الضريبية كثيراً ما ترفض تنفيذ الأحكام الصادرة في مواجهتها بمبررات مختلفة، وهو أمر أصبح يطرح أكثر من سؤال حول مصداقية قوة الشيء المقضي به في مواجهة الإدارة عندما لا ترغب في تطبيقه. وأمام الفراغ

¹ - العربي الكزداح: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق - أكادال، الرباط، 2004، ص. 80.

² - مذكرة مصلحة تحت رقم 116، الخزينة العامة للمملكة بتاريخ 15 نونبر 1999.

³ - عبد الله حداد: ظاهرة عدم امتثال الإدارة لأحكام القضاء، المجلة المغربية للقانون والسياسة والاقتصاد، عدد 18، دجنبر 1985، ص 71.

⁴ - عصام بنجلون: أصول وإجراءات التنفيذ القضائي ضد الإدارة، دراسة مقارنة، 2005، ص. 114.

التشريعي الذي يعرفه كل من القانون المحدث للمحاكم الإدارية وأيضاً القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، فإن القاضي الإداري لم يبق مكتوف الأيدي دون البحث عن الوسائل الكفيلة بإجبار الإدارة على تنفيذ الأحكام، وفي هذا السياق فقد حاول القاضي الإداري إرغام الإدارة على تطبيق الأحكام الصادرة في مواجهتها من خلال الحجز على الأموال العمومية وفرض الغرامة التهديدية¹.

وتبعاً لذلك، لابد من إيجاد صيغة لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة الضريبية، وذلك بإهمال المعنى بالحكم أجلاً معيناً لتنفيذ الحكم الصادر ضده، وإلا تعرض للمسؤولية الشخصية²، على غرار ما هو معمول به في بعض الدول العربية كمصر، والدول الأوروبية كفرنسا.

الفقرة الثانية: ضرورة إحداث قضاء متخصص في المادة الجبائية

جاء القانون 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية لينقل الاختصاص في المنازعات الضريبية بصفة عامة، والمنازعات المتعلقة بالتحصيل بصفة خاصة، من المحاكم الابتدائية إلى المحاكم الإدارية، الشيء الذي جعل هذه الأخيرة تعاني نفس ما كانت تعانيه المحاكم الابتدائية في هذا المجال، فبقدر ما ورثت الاختصاص ورثت المشاكل، وعلى رأس هذه المشاكل غياب قاضي متخصص في المادة الضريبية، بفرعها الوعاء والتحصيل، فالقاضي الإداري حينما يعين كمقرر في ملف يتعلق بمنازعة ضريبة، نجده يعين في ملف آخر يتعلق بمنازعة أخرى إدارية، كالانتخابات، أو العقود الإدارية...

لذا، فالتفكير في خلق قضاء ضريبي متخصص أصبح يفرض نفسه بحدة حتى يتمكن القاضي من القيام بهذا الدور، فالعصر الذي نعيشه اليوم يستلزم العمق والتخصص أكثر من الشمول، لذلك، فإن تأهيل القضاء نحو التخصص في الميدان الضريبي سيشكل لا محالة أحد العوامل الأساسية في بناء دولة الحق والقانون، خصوصاً وأن المنازعات الضريبية تتميز بخصوصياتها المعقدة كون حركية القانون الضريبي - خاصة مع قوانين المالية السنوية - ساهمت في تعقد الالتزام الضريبي عوض أن تلعب دوراً تبسيطياً له³، كما أن القانون المتعلق بتحصيل

¹ - عبد الكريم حيضرة: سلطات القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، مجلة دفاتر الحكامة، العدد 02، 2015، ص: 208-209.

² - عبد القادر التعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص153.

³ - نجاة العماري: دور القاضي الضريبي في تطبيع علاقة الإدارة والملزم بأداء الضريبة، المجلة المغربية للسياسات العمومية، العدد 7، 2011، ص. 51.

الديون العمومية يختلف تماما عن باقي القوانين الأخرى، لكثرة تعقيداته ولطابعه الإجرائي العملي.

على سبيل الختم

تم الوقوف من خلال هذه الدراسة على أهم الإشكالات المتعلقة بالمنازعات في ميدان التحصيل، وما يعترىها من غموض أحيانا، والذي ينعكس سلبا على توجه القضاء في حلها، بالرغم من أنه لا يمكن تجاهل دور القضاء في إعطاء ديناميكية وحركية للنص القانوني وتفسير الغموض الذي يعترى بعض النصوص.

كما أن تقييم دور القضاء في حل النزاعات الناشئة عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، جعلنا نتلمس الدور الفعال الذي يقوم به القضاء في ضبط العلاقة بين الإدارة والملمزم وتحقيق التوازن المنشود بينهما رغم طبيعة العلاقة غير المتكافئة، إلا أنه وبالرغم من ذلك، فإن تضارب الأحكام القضائية في مادة التحصيل على مستوى مختلف المحاكم أبرز إلى حد كبير مدى الاختلالات والتناقضات التي تعرفها بعض نصوص مدونة التحصيل مما يستلزم تدخل المشرع لوضع حد لذلك.

مراقبة المالية العمومية بين العقلانية المعيارية والعقلانية التديرية: في مقارنة الأداء العمومي بين منطق القانون ومنطق التدبير

د. نجيب جيري

أستاذ باحث في المالية العامة والتشريع الضريبي
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية
جامعة شعيب الدكالي- الجديدة

تقديم

يعتبر الاشتغال على ثنائية القانون/التدبير « Droit/Management », أحد القواسم المشتركة بين الدراسات الأكاديمية الأنجلوساكسونية واللاتينية المهتمة بالتأصيل النظري لمنظومات الرقابة على المالية العمومية. غير أن علاقة "القانون" "بالتدبير" وإن كانت تبدو للوهلة الأولى علاقة تضاد وتنافر، كما توحى بذلك بعض الدراسات الوصفية التي دأبت على الفصل القطعي بينهما، انطلاقا من اختزال الهدف المتوخى من المعايير القانونية في تحصين "المشروعية"، في مقابل ربط المعايير التديرية بهدف تحقيق الفعالية، فإن الاطلاع على التجارب والنماذج المقارنة، يفيد على العكس من ذلك بأن هذه العلاقة أصبحت أكثر تداخلا وتعقيدا، مما يمنحنا "المشروعية الأكاديمية" كباحثين لتبني مقارنة مركبة لمراقبة المالية العمومية، تقوم على منطق التفاعل والتحاور والتأثير المتبادل بين تيار "العقلانية القانونية" من جهة، وتيار "العقلانية التديرية" من جهة أخرى، دون التسليم بالصلاحيات المطلقة لأي توجه من هاذين التوجهين بمعزل عن بعضهما البعض.

فإذا كان تطوير الرقابة وتحديثها يهدف بالدرجة الأولى إلى تخفيف الضغط الرقابي الشكلي والمسطري على الهيئات العمومية، فإن رقابة الحكامة تهتم بتقييم جانب الكفاءة في الأداء والاقتصاد في استخدام المال العام والفعالية في التدبير، حيث تهدف إلى ترسيخ مبادئ الاقتصاد/الفعالية النجاعة في المنظمات بشكل عام، وتتوخى إدماج الرقابة في الإصلاحات التحديثية للإدارة العمومية، بمراجعة أنظمة المراقبة الإدارية والسياسية والقضائية، والبحث عن المزيد من التكامل والانسجام على مستوى الإطار القانوني والتنظيمي، في أفق تنسيق إجراءات ووسائل المراقبة وتبسيط مساطرها، وعصرنة التدبير الإداري والمالي العمومي عبر

تحديث الرقابة بهدف تفعيل وتدعيم العمل الرقابي ومحاربة الفساد المالي والإداري، مع إشراك كل المتدخلين في تنفيذ ومراقبة الميزانية، وهو ما يجعل من تفعيل رقابة الحكامة على مستوى تدبير الشأن العام هدفا مرحليا في سياق تدبير جيد وفعال للمالية العمومية كهدف استراتيجي عام، وتأهيل للمنظومة الرقابية على المالية العمومية على وجه الخصوص كهدف آني ومستعجل.

إن مقارنة "مراقبة المشروعية" من خلال رؤية تقنية خالصة، يضيق مجال فهم هذا النمط الرقابي ويغرقه في تفاصيل وصفية تخفي عمقه النظري المتشعب، مما لا يسمح بالكشف عن المنطق و"العقلانية" التي ترتكز عليها هذه المراقبة. وهو ما يجعلنا نتساءل من الناحية المنهجية عن الجوهر الفلسفي المؤسس لمفهوم المشروعية، مع الإشارة إلى الجدل المعرفي الذي ساهم في إثراء دلالات المفهوم وتوسيع تطبيقاته. كما أنه في إطار التدقيق في البعد المعقد لمفهوم المشروعية، يتعين الوقوف عن "ماهية" مفهوم القانون "كنظام" له منطقته الشكلي الخاص به، الذي لا يحول دون تفاعله بشكل ديناميكي مع المعطيات والمتغيرات الواقعية الطارئة على المجتمع وعلى الدولة. وهذا الطابع الحركي لمفهوم المشروعية، يحيلنا كذلك إلى طرح مفهوم "الأمن القانوني" كأحد المسؤوليات الإستراتيجية للدولة الديمقراطية الحديثة المرتكزة في وجودها على سيادة المعايير القانونية.

بناء على هذه "المقاربة النسقية"، يمكن أن نؤسس تصورنا لمنظومة الرقابة على المالية العمومية، كمجموعة من المعايير التي بالرغم من تباين أسسها القانونية واختلاف أهدافها وأدواتها ومناهجها، فإنها تشتغل وفق نفس المنطق العام الذي يحكم البنيات والمؤسسات السياسية والاقتصادية للدولة، دون إنكار طابعها المؤثر والفاعل في دينامية بناء الدولة.

وبشكل إجمالي، يمكن إعادة صياغة أهم الإشكاليات التي تتعلق بمراقبة المشروعية المنتمية لحقل "العقلانية القانونية" ومراقبة "الأداء" المستمدة أهدافها من حقل "العقلانية التديرية" من خلال طرح التساؤلات التالية:

هل يتعلق الأمر بمرجعتين نظريتين مختلفتين في منطلقاهما النظرية والفلسفية وفي غاياتهما وأدواتهما الإجرائية؟ وإلى أي حد تطورت "العقلانية التديرية" خارج نطاق تطور

التشريع المالي؟ وإلى أي حد ساهمت المبتكرات النظرية والتطبيقية للتدبير العمومي في تحديث بنية القوانين المتعلقة بالمالية العمومية؟

كما يطرح التساؤل حول مدى اعتبار التعارض المبدئي بين القانون والتدبير تجسيدا فعليا لحقيقة تاريخية مؤكدة؟ أم أن هذا التعارض، لا يعدو مجرد بناء نظري دوغمائي ووهمي، يمكن تجاوزه من خلال "مقاربة تديرية" للمالية العمومية تقوم على معايير قانونية تستهدف تحقيق "الفعالية" و"الجودة" و"النجاعة" في تدبير الأموال العمومية؟

وعليه، يمكن صياغة مرتكزات هذا التصور من خلال المحاور التالية التي ستشكل موضوع هذه الدراسة:

• **المبحث الأول: رقابة المشروعية وتكريس منطق العقلانية القانونية كمنهج رقابي كلاسيكي على المالية العمومية: المراقبة المالية وهاجس المطابقة القانونية**

• **المبحث الثاني: رقابة الحكامة تكريس لمنطق العقلانية التديرية كمنهج رقابي حديث على المالية العمومية: المراقبة المالية في خدمة الفعالية والأداء العمومي**

وفق هذه الرؤية الشمولية، فإننا نسعى لتأطير هذه الدراسة، داخل منظور عام ومتناسق، يستحضر بعض المرتكزات النظرية وبعض التطبيقات العملية في حقل المالية العمومية، وكذا التوجهات الكبرى التي استقر عليها تدبير المالية العمومية في بعض التجارب والنماذج المقارنة.

المبحث الأول: رقابة المشروعية وتكريس منطق العقلانية القانونية كمنهج رقابي كلاسيكي على المالية العمومية: المراقبة المالية وهاجس المطابقة القانونية

بحكم الموقع المركزي الذي باتت تحتله مراقبة "المشروعية" داخل النظام السياسي للدولة، فقد ارتبط هذا المفهوم بشكل وثيق بمفهوم "الأمن القانوني". بحيث أن العبرة ليست في وضع المعايير القانونية، وإنما في وضع وتوفير الضمانات المعقولة لتأمين تطبيقها بشكل سليم.

في هذا الإطار تنامي الاهتمام برهانات "الأمن القانوني"، في مجموعة من النماذج المقارنة، لعل أهمها "النموذج الفرنسي"، الذي منح لهذا المفهوم طابعاً واضحاً مع بداية التسعينات، إذ شكك "مجلس الدولة الفرنسي"، في تقريره الشهير لسنة 1991 في إمكانية تأسيس "دولة القانون" أمام ظاهرة التعقيد التي باتت تطبع المناخ القانوني العام، نتيجة إنتاج غير منتظم للنصوص وعدم استقرار القواعد وغياب جودة المعايير.

وهكذا، فإن مسلسل تحصين المشروعية، قد أخذ أبعاداً واسعة ومعقدة، اندرجت حسب تراكمات التجارب المقارنة، في إطار منظور وإستراتيجية مندمجة تقوم على جملة من المرتكزات المتكاملة فيما بينها يمكن أن نذكر من بينها:

- **الإنتاج التشاركي للقواعد والضوابط القانونية، ككل معياري متناسق من** خلال إدماج مختلف الفاعلين، ليس فقط في مسلسل إعداد مشاريع القوانين والأنظمة ومختلف النصوص التفسيرية والتطبيقية المرتبطة بها، وإنما إدماجهم كذلك في مسلسل تقييم "فعالية" تطبيق هذه المعايير.
- **ضمان جودة المعايير القانونية، من خلال الحرص على مرونتها وتناسقها** وانسجامها الداخلي والخارجي ومراعاتها للتطورات الواقعية التي تمس مسلسل التدبير المالي، مع وجود آليات مأسسة لتقصي مدى فعالية المعايير القانونية في المجال التطبيقي.
- **مكافحة التضخم المعياري، L'inflation normative من خلال ضبط وتيرة** وكم المعايير القانونية بشكل يضمن "الأمن القانوني"، بحيث أن صلابة وجمود المعايير لا يساهم البتة في احترام المعايير.
- **ترسيخ المساطر الزجرية "القانونية" كأحد ضمانات حماية المشروعية، بالنظر** لوظيفتها في ضبط المخالفات وتحديد المسؤوليات والجزاءات.
- **وضع سياسة ذات بعد "بيداغوجي" وتحسيني لضمان الالتزام التلقائي بالمعايير** القانونية.
- **وضع نظام للمراقبة الداخلية، للتقليص الممكن من مخاطر الأخطاء القانونية.**¹

¹ - Postulats de base du contrôle des finances publiques -INTOSAI, disponible sur le site : www.issai.org - P.4 (consulté le 10/12/2019).

نستنتج من خلال المداخل النظرية، بأن "مراقبة المشروعية" في مجال المالية العمومية لا تطرح نفسها كموضوع تقني خالص، يمكن اختزاله في مجرد معايير ومناهج للتحقيق، بقدر ما تقتضي طرح إشكاليات معرفية غاية في التعقيد، تفتح الموضوع على أبعاد سياسية وسوسولوجية متعددة.

المطلب الأول: تطبيقات "مراقبة المشروعية" في حقل المالية العمومية

تمثل المالية العمومية المحلية، أحد الحقول التي تجسد بشكل نموذجي مضامين وتقنيات ومناهج "مراقبة المشروعية"، لاسيما بالنسبة للأنظمة القانونية المنتمية للمدرسة الفرنسية.¹ فحسب التحقيب المعتمد من قبل اللجنة من أجل التاريخ الاقتصادي والمالي الفرنسي، فإن الانشغالات الرئيسية لهذا "النموذج" سواء في مرحلته التأسيسية (1815-1914) أو في "مرحلة البناء" (1915-1965) قد انحصرت في ضمان شفافية التدبير المالي العمومي والحرص على "صدقية الحسابات".² وبالتالي فإن المراقبة أخذت طابعا محافظا وتقليديا، ساهم في تراكمات قانونية واجتهادات أكاديمية وقضائية عملت على ترسيخ المعايير "الحامية لشرعية" العمليات والمحاسبية العمومية. كما أنه في نفس هذا السياق ارتبطت صلاحيات الهيئات العليا لمراقبة المالية العمومية، بشكل تقليدي بمجال "مراقبة المطابقة".

الفقرة الأولى: المقصود برقابة المشروعية

من خلال التدقيق في المعنى اللغوي والاصطلاحي لكلمة "المراقبة"، سواء في اللغة العربية³ أو في اللغة الفرنسية من خلال كلمة "Contrôle"، يتبين بأن هذا المصطلح يدور

¹ من الضروري التأكيد على أن المقصود بالنموذج المالي والمحاسباتي الفرنسي يتعلق بالمنطلقات الفكرية التأسيسية التي طبعت هذا النظام في مراحله التاريخية الأولى. وبالتالي، يجب وضع مسافة بين هذا "النموذج التاريخي" القائم على مبادئ ما يعرف بالأنثودوكسية المالية وبين النموذج الفرنسي وفق المتغيرات الجوهرية التي طرأت عليه، خصوصا مع الإصلاحات التي واكبت "القانون التنظيمي لقوانين المالية" في سنة 2001.

² Philippe Masquelier: « L'histoire de la gestion des finances publiques - Tome 1, l'invention de la gestion des finances publiques, Elaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au 20^e siècle (1815 - 1914) », Revue gestion des finances publiques, N°11 Novembre 2010.

³ تضمنت الدلالة اللغوية كذلك معنى الخشية كما يستفاد من التعاريف التالية:

- رقبة، رقبا، ورقوبا، ورقابة : انتظره.
- رقبه، لاحظه، ورقبه، حرسه وحفظه، ويقال : أراقب فلانا في أهله، احفظهم فهم.
- راقبه، مراقبة، ورقابا: راقبه أي حرسه ولاحظه، ويقال: راقب الله أو ضميره في عمله أو أمره: خافه وخشيه. وفلان لا يراقب الله في أمره: لا ينظر إلى عقابه فيركب رأسه في المعصية. =

أساساً حول مفهوم المطابقة للمعايير¹ La conformité aux normes مما يجعله محملاً بإيحاءات ضيقة ومحافظة، تحيل صراحة أو ضمناً على فكرة الإكراه والتحكم الفوقي وتحديد المسؤوليات و الأجزاء المرتبطة بها.

في هذا الإطار، عرف "فابر" J-F Fabre "المراقبة" وفق فكرة التحقيق Vérification بمثابة عملية ترمي إلى "التأكد من كون المسألة موضوع المراقبة تعتبر مطابقة لما يجب أن تكون عليه بالنظر لمعيار معين".²

في إطار هذه الحمولة الدلالية الضيقة للرقابة، فإن وظيفة مراقبة المشروعية في مجال المالية العمومية تتحدد في عملية فحص مدى مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون

-
- الرقيب ج رقباء: الحارس، يقال هورقيب نفسه أي ينتقد أعماله فلا يدع سبيلاً للناس إلى لومه.
 - جاءت عبارة الرقابة ومعناها في كثير من المعاجم والبحوث الصادرة في العلوم الإدارية والمالية العامة، وقد اختلفت تعاريفها ومفاهيمها وتشعبت من حيث التحديد، ويرجع سبب ذلك إلى محدودية النظرة واتساعها إلى زاوية أو زوايا متعددة من وظائفها المختلفة.
 - أنظر: إبراهيم مصطفى حامد، أحمد حسن الزيات: "المعجم الوسيط"، مجمع اللغة العربية، الجزء الأول والثاني، المكتبة الإسلامية للطباعة والنشر والتوزيع، تركيا، الطبعة الثانية، 1972، ص: 363.
 - المعلم بطرس البستاني: "محيط المحيط"، مكتبة لبنان، بيروت، 1987، ص: 345.
 - المنجد في اللغة والإعلام، دارالمشرق، بيروت، 1998، ص: 274.
 - ³ يشير المعنى اللغوي لكلمة رقابة (contrôle)، إلى أنها تتكون من مقطعين: المقطع الأول "Contre" وهو مشتق من الكلمة اللاتينية (Contre) ويعني مواجهة، أي مواجهة أسماء تتضمنها قائمة معينة، مع أسماء تتضمنها قائمة أخرى للتحقق من مدى مطابقتها لها. والمقطع الثاني "Rôle" ويعني (Catalogue) بمعنى السجل أو القائمة المتضمنة للأسماء المراد مطابقة أسماء القائمة الأولى عليها. فالرقابة تعني دائماً المطابقة أو البحث عن المطابقة (Conformité). وعلى ذلك تطلق الكلمة في مجموعها على السجل أو القائمة التي تضم بعض الأسماء التي يمكن بواسطتها التحقق من سلامة قائمة أسماء أخرى، وهي بذلك تحمل معنى الرقابة. ويرى البعض الآخر أن كلمة (Contrôle) رقابة مركبة من كلمتين وهما "Contre" و "Rôle" وتعني "الدور المضاد" و "Compte rôle" وتعني "مساءلة العمل"، فالرقابة تحدد اإيتيمولوجيا كاختبار يهدف إلى مراقبة "شخص معين" أو للتحقق من "شيء معين".
 - للمزيد من التفاصيل أنظر:
 - رمضان محمد بطيح: "الرقابة على أداء الجهاز الإداري"، دراسة علمية وعملية في النظم الوضعية والإسلامية"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 1994، ص: 14.
 - أنور أحمد أرسلان: "المشروعية والرقابة القضائية"، دار النهضة العربية، 1997، ص: 170.

¹ Danièle Iamarque: « L'évaluation des politiques publiques locales », L.G.D.j- imprimerie France QUERCY- 2004, P. 172.

² J-F Fabre: « Le contrôle des finances publiques », PUF 1968, P. 8.

بمعناه العام.¹ ومن ثم فإن المراد بهذا النمط الرقابي: الرقابة القانونية المستندة على قواعد وضوابط من المفترض تحديدها بشكل واضح في النصوص التشريعية.²

وبالرجوع إلى تصور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، فهناك ثمة تداخل بين "مراقبة المشروعية" وفحص الحسابات،³ إذ أن مراقبة حسابات الهيئات العمومية، تتمثل من الناحية التقنية، في عملية التأكد من صحة وضعية مالية معينة انطلاقاً من قواعد المحاسبة العمومية، لا سيما قواعد المشروعية/الصدق/الوفاء⁴ التي تعتبر إحدى ثوابت المدرسة الفرنسية.⁵

انسجاماً مع نفس هذا التوجه، اعتبر الفقيه "مانييه" أن فحص الحسابات يرتبط بالتأكد من احترام قواعد تقديم العمليات، مع رصد الاختلالات الميزانية (فحص تجاوز الاعتمادات) والاختلالات المحاسبية (مثال الحسابات التي تتوفر على خارج SOLDE في حين من المفترض أن يتم تصفيته).⁶

الفقرة الثانية: المناهج الرقابية لحماية المشروعية

إن هاجس "المطابقة" للقواعد القانونية، كما جسدها الأنظمة الإدارية المقارنة المتأثرة بالتقاليد الإدارية الفرنسية تغذي حسب "دانيال لامارك" نظاماً ثقافياً ومؤسسياً يهيمن عليه مفهوم المراقبة بمدلولها الكلاسيكي⁷ المرتبط بمنهجية التحقيق Vérification والتفتيش Inspection.

¹ محمد حيمود: "إشكالية تقييم التدبير المحلي، مقارنة نقدية على ضوء التوجهات الرقابية الحديثة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق، الدار البيضاء، السنة الجامعية: 2001-2002، ص: 38.

² Lignes directrices concernant l'amélioration des systèmes de contrôle de l'action des collectivités locales- annexes des recommandations- du comité des ministres aux Etats membres- conseil de l'Europe « sur le contrôle de l'action des collectivités locales », 8 septembre 1998 .

³ Postulats de base du contrôle des finances publiques-INTOSAI, Op.cit, p.7.

⁴ Henri Michel Crucis: « L'évolution des contrôles de l'Etat sur les finances locales: Objectivation-complexification-Responsabilisation », Revue Gestion et Finances Publiques -N°11-6 Novembre 2009, P. 937.

⁵ L'article 47-2 de la constitution Française dispose que « les comptes des administrations publiques doivent être réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

⁶ Jacques Magnet: « La cour des comptes: les institutions associées et les chambres régionales des comptes », Berger-Levrault- 5^{ème} édition, P. 108.

⁷ Danièle Lamarque: « L'évaluation des politiques publiques locales », op.cit, P. 171.

أولاً- مساطر ومناهج التفتيش والتحقيق

تكمن الوظيفة الأساسية لهذا الأسلوب الرقابي في التأكد من مدى مطابقة العمليات المالية والمحاسبية للمعايير القانونية المنظمة لها. وبالتالي، فإن طبيعة هذه الرقابة وغايتها وأدواتها المعتمدة، تنحصر في ضبط "المخالفات" وتحديد المسؤوليات عنها، دون التساؤل عن الأداء الإداري للهيئة موضوع التفتيش. كما لا يدخل في نطاق اختصاصاتها تشريح ورصد مصادر الاختلالات وتقديم البدائل لتسويتها.

وهكذا، فإن مدلول التحقيق يتعلق بعملية "فحص الأنشطة والعمليات قصد التأكد من كونها تتم وفق الأهداف والميزانيات والقواعد والمعايير التي تخضع لها". وتسعى هذه المراقبة إلى معرفة بشكل دوري منتظم الخروقات المحتملة التي قد تستوجب عمليات للتقويم¹. إلا أن منهجية "التفتيش" و"التحقيق" المعتمدة من قبل هيئات المراقبة الإدارية أو القضائية لا يجب أن تقودنا إلى اعتبارها مجرد عمليات ميكانيكية تهدف إلى رصد الاختلالات وتحديد المسؤوليات، بل إنها من الناحية التقنية عمليات معقدة، تحتاج إلى خبرة قانونية من أجل استيعاب المعايير التي يتوجب تطبيقها، بالإضافة إلى القدرة على تكييف الوقائع مع المعايير المطابقة لها.

كما يتوقف التفتيش والتحقيق على كفاءة تديرية من أجل تقصي المعلومات ورصد الاختلالات وتركيز البحث على العمليات ذات المخاطر القانونية العالية. من هذا المنطلق، يتعين عدم التسليم بشكل متسرع بوجود تعارض كلي وقطعي بين مقارنة المراقبة المرتكزة على المطابقة من جهة والمناهج الرقابية التديرية الأخرى كالتقييم والافتحاص.

ثانياً- مناهج "التدقيق" و"المراقبة الداخلية" في خدمة حماية المشروعية

خلافًا للطبيعة التقليدية المفتعلة بين مراقبة المشروعية ومراقبة الأداء، فإن مجموعة من المناهج المستحدثة في إطار التدير Management المعتمد في القطاع الخاص، أصبحت تخدم بشكل مفارق مراقبة مشروعية التدير المالي والمحاسباتي، من خلال دعم وتقوية هذه الوسائل والمناهج الرقابية لقدرات الهيئات العمومية في الحفاظ على المعايير القانونية.

¹ Barilari (A): « Les contrôles financiers, comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques », Op.cit, p. 16.

وهكذا، فإن تدقيق المطابقة L'audit de conformité يهدف حسب المؤسسة العليا للرقابة إلى "التأكد من كون الأنشطة التي تقوم بها هيئات القطاع العام، مطابقة للمقتضيات الواردة بالقوانين والأنظمة وكذا مختلف النصوص التشريعية والتنظيمية الأخرى التي تنظمها".¹ وبشكل أكثر دقة فإن افتتاح المشروع كأحد مناهج "تدقيق المطابقة"، يقوم بفحص قانونية المداخل والنفقات، ويرصد الاختلالات المرتبطة بها.² ويمكن تفعيل هذا النمط الرقابي من طرف "جهاز داخلي مستقل" أو من قبل "جهاز خارجي" تابع للدولة أو للقطاع الخاص.

كما أن المراقبة الداخلية Contrôle interne تعد من المناهج التي تهدف إلى تدبير داخلي لمخاطر Risques خرق المقتضيات القانونية المنظمة للمالية والمحاسبة العمومية، كما هو الحال في التجارب المقارنة التي طورت "مراقبة ميزانية داخلية"،³ كشكل من أشكال المراقبة الذاتية التي من شأنها ضبط "مخاطر" الأخطاء القانونية التي يمكن أن تترتب عن القرارات المتخذة من قبل السلطات العمومية.

المطلب الثاني: المقاربة النقدية لمراقبة المشروعية وتمثلاتها السلبية

بالرغم من أهمية العقلانية القانونية وقواعد التحقيق والتفتيش، فإنها تتسم بطابع اختزالي Réductionniste،⁴ ما دام أن المشروعية بمضمونها الضيق، لا تساهم بما يكفي في تأهيل الهيئات العمومية وتطوير أدائها في مجال ترشيد الموارد العمومية.

الفقرة الأولى: المقاربة النقدية لمراقبة المشروعية

ولعل هذه الفرضية، تدفعنا لطرح جملة من الخلاصات والاستنتاجات التي يمكن عرضها كما يلي:

¹ FABRE FRANCIS (J): « Le contrôle des finances publiques », Presse universitaires de France, Paris, 1968, PP.9-10.

² La Cour des Comptes Européenne « Manuel d'audit financier et d'audit de conformité », 2012, P. 18.

³ Loïc Philip: « Le contrôle des actes budgétaires », Etude sur « histoire du droit des finances publiques –vol 3 – les grands thèmes des finances locales- Edition Economica- P. 144.

⁴ Mohamed Harakat: « Le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc: Essai sur les techniques de l'audit à l'heure de l'ajustement structurel- Babel, Rabat, 1992, P. 43.

- إن مراقبة المشروعات تعد مراقبة شكلية مرتبطة بتصوير معياري تقليدي،¹ يعتبر التطابق مع المعايير القانونية هدفا في حد ذاته.
- إن مراقبة المشروعات في مجال المالية العمومية تعكس تصورا تديريا يقوم على "منطق الوسائل" عوض "منطق النتائج"، مما يستبعد مبدئيا قياس "فعالية" و"نجاعة" القرار المالي موضوع المراقبة.
- إن هذا النمط الرقابي لا يشكل ضمانا لغياب الأخطاء التسييرية،² بحيث إن التطبيق الميكانيكي للشكليات القانونية، قد يكون مجرد غطاء لتصرفات مالية مختلة من الناحية التسييرية، لاسيما في ظل الاحترافية التي تتسم بها أغلب التجاوزات والاختلالات المالية.
- إن مراقبة المشروعات، تتلاءم بشكل أكبر مع وظيفة الدولة التقليدية التي تقوم على فكرة اعتبار التصرف في الأموال العمومية مرتبط بالسيادة وتبدير المرفق العام وحماية المصلحة العامة، مما تطلب إنشاء مجموعة من الضوابط والمعايير الحمائية المختلفة عن تلك المعتمدة في القطاع الخاص. الأمر الذي نتج عنه نوع من التعقيد و"التضخم المعياري"، الذي انعكس سلبا على فعالية المنظومة الرقابية وعلى تناسقها وانسجامها العام.

غير أن هذه الانتقادات الموضوعية المنصبة على مراقبة المشروعات، في ظل انتشار ثقافة تديرية تقوم على فكرة تطوير وعقلنة التدبير العمومي والرفع من أدائه العام، لا يبرر بعض التصورات الجاهزة حول هذا النمط الرقابي.

الفقرة الثانية: التمثلات السلبية حول مراقبة المشروعات³

انطلاقا من مختلف الانتقادات الموجهة لمراقبة المشروعات، يمكن أن نتساءل بشكل استنكاري حول ما إذا كان هذا النموذج الرقابي مرادفا لكل الدلالات البيروقراطية (بالمعدل

¹ Mohamed Haddad: « La gestion budgétaire locale: les rationalités dominantes », ouvrage collectifs- les finances des collectivités locales dans les Etats du Maghreb », Imprimerie El Maarif Al jadida- Rabat- 2011- P. 144.

² محمد حيمود: "إشكالية تقييم التدبير المحلي، مقارنة نقدية على ضوء التوجهات الرقابية الحديثة"، مرجع سابق، ص 42.

³ المقصود بالتمثلات Les representations من الناحية السوسيولوجية تلك التصورات التي تتكون حول موضوع معين، والتي يتم تداولها بشكل متكرر ونمطي، دون أن تعبر بالضرورة عن حقيقة هذا الموضوع، مما يجعلها تكرر جملة من المسلمات التي تحول دون القيام بتفكير محايد وموضوعي.

السلي للبيروقراطية)، وهل تحيل هذه المراقبة دائما على نمط تقليدي للتسيير العمومي، تنعدم فيه معايير الفعالية والكفاءة التديرية؟

إن تأسيس تصور موضوعي حول "دلالات رقابة المشروعية" يقتضي عدم التسليم بشكل مطلق بالإيحاءات السلبية التي يتم تحميلها لهذه المقاربة الرقابية المطبقة في حقل العمليات المالية والمحاسبية العمومية، مما يتطلب وضع "مسافة ابستمولوجية" مع البديهيات التي رسختها بعض "التمثيلات السلبية" «Représentation» وإعادة التفكير بشكل مغاير في إشكاليات المشروعية بمختلف أبعادها.

من هذا المنطلق النقدي، حري بنا التفكير في الوظائف الإيجابية للعقلانية القانونية، في تأطير الأنشطة المالية والمحاسبية للدولة والجماعات الترابية، وذلك بإبراز وظيفتها في تأطير و"مأسسة" التدير العمومي وتنميطة Normalisation مجالات تدخل الفاعلين في مسلسل التدير الميزانياتي والمحسابي للدولة والجماعات الترابية. بل إن هذه الدينامية القانونية تحاول من خلال الإصلاحات التي تمس المالية والمحاسبة العمومية، إضفاء نوع من الموضوعية على تدير الأموال العمومية، سواء ما يتعلق بتطبيق أدوات التدير المالي والمحسابي أو ما يتعلق بالمراقبة القانونية والقضائية المطبقة من طرف "قضاة الحسابات".¹

كما أنه يجب الانتباه إلى كون هذه المراقبة بالرغم من ارتكازها على مقارنة قانونية تقليدية، فإنها قد تفاعلت إيجابا مع مكتسبات التدير العمومي الجديد، مما أدى إلى عقلنة المساطر القانونية وتبسيطها وتضمينها مفاهيم النجاعة والفعالية والجودة. لا سيما في إطار الدينامية المتسارعة التي تعرفها التشريعات المالية والمحاسبية المقارنة التي أصبحت تتجه نحو خلق التوازن بين "منطق القانون" و"منطق التدير". مما يطرح إشكالية التفاعل الحاصل بين "العقلانية القانونية" و"العقلانية التديرية" وتأثيرات ذلك على منهجيات منظومة الرقابة على المالية العمومية.

¹ H.M CRUCIS: « L'évolution des contrôles de l'Etat sur les finances locales », Op. cit, P. 939.

المبحث الثاني: رقابة الحكامة تكريس لمنطق العقلانية التدبيرية كمنهج رقابي حديث على المالية العمومية: المراقبة المالية في خدمة الفعالية والأداء العمومي

انسجاما مع الفرضية المركزية التي تعتبر بأن بناء الأنساق الرقابية الفعالة في تطوير الأداء العمومي، لم تتبلور على صعيد القانون المقارن سوى من خلال تفاعل بين العقلانية القانونية والعقلانية التدبيرية، فإن المعايير القانونية المتعلقة بالتسيير العمومي للدولة قد استجابت، كما تشهد على ذلك أغلب التجارب المقارنة، لمتطلبات الفعالية والجودة اللتان تعتبران جوهر "العقلانية التدبيرية". في المقابل تعرضت مفاهيم وقيم "التدبير العمومي" المستمدة مرجعيتها من التسيير المقاولاتي، لتأثيرات المعايير والضوابط القانونية المتحكمة في المجال العمومي "التقليدي".

المطلب الأول: مقارنة الأداء والتفاعل بين العقلانية القانونية والعقلانية التدبيرية

تعتبر مراقبة المالية العمومية مجالا خصبا لتلاقح هاتين المقاربتين، من خلال الاستفادة بشكل مزدوج، من مكتسبات المشروعية كمجموعة من المعايير القانونية التي يتعين التطابق معها، وكذا مزايا "التدبير العمومي" المتمحور حول هاجس تطوير الأداء. ولمعالجة هذه المحاور، سنتعرض أولا للجدل النظري الذي يحيط بالمقاربة التفاعلية بين "القانون" و"التدبير"، قبل الانتقال إلى رصد المضامين التي يحملها كل من مفهوم المراقبة ومفهوم الأداء داخل الحقل الدلالي للعقلانية التدبيرية، مع التأكيد على التداخل والارتباط العضوي الموجود بينهما.

الفقرة الأولى: السجل النظري حول تفاعل "المقاربة القانونية" و"المقاربة التدبيرية"

إن اختلاف الإطار المرجعي لكل من القانون والتدبير، يفسر بعض النقاشات الأكاديمية المتناقضة فيما بينها، إذ يؤكد الطرف المتمسك بمبادئ "الأرثودوكسية القانونية" على سمو القاعدة القانونية وأولوياتها عن باقي المعايير الأخرى، وذلك انطلاقا من مسلمة تفيد بأن "شرعية الدولة" تنبني أولا وأخيرا على مرتكزات قانونية. في حين يميل دعاة "المقاربة التدبيرية"

الضيق، إلى اعتبار الفعالية وتحقيق النتائج باتا يحتلان مواقع محددة في "التدبير العمومي" على حساب باقي القواعد الشكلية الأخرى.

في صلب هذا النقاش الأكاديمي، تطرح تساؤلات بخصوص التأثيرات العميقة أو الجانبية التي مست "القانون العام" بفعل إقحام أدوات التدبير Management داخل الحقل العمومي. وهذا ما يمكن اختزاله في توجيهين بارزين:

التوجه الأول، يميل إلى أطروحة عدم تأثر "بنية القانون العام" بشكل كبير بمناهج التدبير العمومي الجديد، بحيث إن المفاهيم التديرية نفسها ما لبثت أن خضعت لمنطق العقلانية القانونية، بحكم أن البناء القانوني للدولة يعتبر متجذرا بشكل قوي لإمكانية تأثره بقيم التدبير العمومي.¹ ويؤسس هذا التوجه فرضياته حول فكرة أن "القانون العام" يقوم في الأصل على مجموعة من القواعد القانونية الاستثنائية الضرورية التي تبررها "المصلحة العامة" (استمرارية المرفق العام- الأمن الداخلي- الحفاظ على التوازنات الكبرى...) والتي لا يمكن التنازل عنها تحت مبرر تحقيق الفعالية وتطوير الأداء. وحسب هذه الأطروحة، فإن عملية التفاعل بين القانون والتدبير أدت في واقع الأمر إلى نوع من التأطير القانوني للمفاهيم التديرية.

في المقابل يتأسس التوجه الثاني على فكرة خضوع "القانون العام" لتحولات أحدثتها مفاهيم وتطبيقات "التدبير العمومي الجديد". ويتوزع أصحاب هذا التيار حسب "شوفالييه" بين تيار معتدل، يعترف بأن التغيير الذي يمس منطق القانون بشكل مستمر، إنما يدخل في صيرورة تحديث لبنية القانون الإداري دون إحداث قطيعة نهائية بين الأسس التي ينبنى عليها. وبين تيار آخر، يعتبر بأن القواعد القانونية قد خضعت بشكل جذري لمنطق التدبير (الفعالية والجودة). وبالتالي فقد أصبحنا أمام "ظاهرة التأطير التديرية" للمبادئ القانونية.²

وكيفما كان مستوى التأثير الذي مس القانون العام بفعل قيم ومفاهيم وتقنيات "التدبير العمومي"، فإن الحقيقة التي يجب الانطلاق منها، تتجلى في وجود انصهار حقيقي بين "القانون" و"التدبير"، دون احتواء طرف لآخر. هذا الاندماج، يرجع بالأساس إلى وجود نوع من **المرونة المزدوجة** التي تميز من جهة القانون الإداري، من خلال قدرته على استيعاب قيم ومفاهيم الفعالية والنجاعة والاقتصاد وتطوير الجودة، ومن جهة أخرى، المرونة المرتبطة بالتدبير، المتجلية في قدرته على التلاؤم مع خصوصية القانون العام ومبادئه الجوهرية.

¹ Jacques CHEVALIER: « Management public et droit », Politique et Management public- vol- 26/ 3, 2008, P. 96.

² Ibid, P.97.

الفقرة الثانية: المراقبة المالية في خدمة الأداء العمومي

خلافا للحمولة الثقافية التي يتضمنها مفهوم الرقابة في كل من اللغة العربية والفرنسية، فإن مصطلح CONTROL في اللغة الإنجليزية،¹ يتخذ دلالات وأبعاد مغايرة تفيد "التحكم" « la maîtrise » في التسيير، من خلال رصد وتحليل المخاطر risks ووضع الآليات الضامنة لتحقيق النتائج والفعالية والجودة.

وهكذا، فإن المراقبة في مجال التسيير، تعتبر بمثابة نسق متكامل، يمكن الجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها الهيئة موضوع المراقبة، ابتداء من وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها، وقيادة الإجراءات والإنجازات، وأخيرا تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها.²

وكنتيجة منطقية لتطور حقل التدبير العمومي، فإن مضمون المراقبة أصبح مرتبطا بشكل عضوي بالأداء العمومي كما يمكن استخلاصه من خلال التعريف المكثف الذي أعطاه "بارتولي" A.Bartoli للتدبير العمومي كمجموعة من الإجراءات والوسائل التي تهدف إلى "التنظيم والتنشيط ومراقبة المنظمات العمومية بهدف تطوير أدائها العام وقيادة تطورها في إطار احترام طبيعة هذه الهيئات.³

غير أنه لا يجب التسليم بأن مفهوم المراقبة كما تبلور في فلسفة التدبير العمومي، قد قطع بشكل نهائي مع مدلوله التقليدي المرتبط بمراقبة المشروعية، وهذا ما نلمسه بشكل صريح في "إعلان ليما" الذي اعتبر منذ 1977 بأن "مراقبة المالية العمومية" ليست غاية في حد ذاتها وإنما أداة لا غنى عنها في منظومة للضبط تهدف إلى الرصد في الوقت الملائم، للفوارق الموجودة بين المعايير أو المساس بمبادئ المطابقة للقوانين، النجاعة، الفعالية والاقتصاد، المتعلقة بالتسيير المالي، وذلك باتخاذ في كل حالة على حدة، الإجراءات التصحيحية وتحديد المسؤوليات، وجميع التدابير التي من شأنها منع وقوع هذه الاختلالات أو العمل على التقليل من احتمالات وقوعها.⁴

¹ Le mot contrôle signifie « avoir la maîtrise ». Il est employé ainsi en anglais: « to have the situation under control ».

² Cloud Alazar, Sabine Separi: « contrôle de gestion », 5^{ème} édition, 2001, DUNOD, P.15.

³ Cité par Danièle Lamarque, « La revue PMP, lieu de rencontre des chercheurs et des praticiens du management public: bilan provisoire d'une cohabitation », Politique et management public, Vol. 26/ 3, 2008, P. 163.

⁴ Déclaration de Lima sur la ligne directrice du contrôle des finances publiques adoptée par le neuvième congrès de l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, du 17 au 29 octobre 1977.

وبعيدا عن الاستخدام الإيتيمولوجي المتبسط لمصطلح "الأداء" ¹ Performance فإن استخدام المفهوم من خلال مرجعيته التديرية، يتجه نحو قياس مستوى تحقيق الأهداف المسطرة من خلال استغلال وتوظيف الوسائل الموجودة وهو بهذا المعنى يفيد النتيجة Performance/Résultat المحققة انطلاقا من مرجعية معينة (الأهداف).²

وبالرجوع إلى التصور الفرنسي،³ فإن "الأداء العمومي" يعتبر بمثابة "آلية لقيادة الإدارات، الهدف منها تطوير فعالية النفقات العمومية وتوجيه التسيير نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقا والمعبر عنها بالفعالية السوسيو-اقتصادية والجودة في الخدمات والنجاعة".

وبشكل نظري مجرد، فإن مفهوم الأداء يحيلنا على العلاقات التفاعلية الموجودة بين **ثالث: الأهداف/الوسائل/النتائج**، بحيث أن **معيار الاقتصاد L'économie** يتحدد من خلال البحث في العلاقة الموجودة بين الأهداف والوسائل المستعملة، في حين تتحدد **النجاعة L'efficience** عبر العلاقة الموجودة بين الوسائل المستخدمة والنتائج المحققة. أما **معيار الفعالية L'efficacité** فيتأسس انطلاقا من العلاقة الموجودة بين "الأهداف" و"النتائج" المحققة فعليا.

كما أن مفهوم الأداء لم يعد مرتبطا بمعيار النتائج من خلال آثارها المباشرة والآنية فحسب، وإنما كذلك من خلال آثارها على المدى المتوسط والبعيد (الأثر L'impact).⁴

¹ هناك لبس كبير في تحديد مفهوم PERFORMANCE في اللغة العربية، بحيث إنه بالرغم من ترجمته بالأداء، فإن هذا المصطلح لا يتضمن نفس الحمولة الدلالية التي يحملها مفهوم PERFORMANCE كما تبلور في اللغة الإنجليزية، وفي الحقل الدلالي للتدبير العمومي (Champ sémantique du Management public).

² Thierry LE NEDIC « La performance dans le secteur public: outils, acteurs et stratégies, l'expérience de la ville de Paris », Master 2 recherche, école des mines, PARIS, Septembre 2009- P. 25.

³ « Guide méthodologique de l'application de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} aout 2001 », La démarche de performance: Stratégies, objectifs, indicateurs », juin 2004, P.50.

⁴ Verginie GALDEMER- Léopold GILLES- Marie- Odile SIMON: « Performance, efficacité, efficience : les critères d'évaluation des politiques sociales sont -ils pertinents », décembre 2012-credoc.fr, N° 299, P. 11.

المطلب الثاني: تجليات العقلانية التديرية في مراقبة المالية العمومية

إن التطور التاريخي للتدير العمومي في الدول الليبرالية الغربية، قد ارتبط بشكل وثيق بالاجتهادات التي مست التدير الاقتصادي والمالي للدولة، لا سيما المراجعات النقدية التي شملت التأويلات الكينزية.¹ ومن ثم، فإن عقلنة "التدير العمومي"، قد تأسست على فكرة تقليص النفقات العمومية واللجوء لآليات السوق واعتماد ميزانيات تقوم على مبدأ فحص النتائج عوض التخصيص الميكانيكي للاعتمادات.² كما أن "أنظمة الرقابة" قد أصبحت تتجه نحو تبسيط المساطر والفعالية وتقييم الأداء، خلافا للتشريعات والأنظمة المالية الكلاسيكية "المهووسة تقليديا بشرعية العمليات الميزانية".

ويعتبر الحرص على جودة القوانين المنظمة لمجال التدير والمراقبة العمومية أحد أهم تمظهرات العقلانية التديرية.

الفقرة الأولى: البرمجة الميزانية القائمة على تحقيق النتائج

يعتبر توجيه "البرمجة الميزانية" نحو تحقيق الأهداف أحد المؤشرات الدالة على إقحام منطق التدير في صلب المالية العمومية. وقد ظهرت المعالم الأولى لهذا النمط التدير في الولايات المتحدة الأمريكية في إطار صيرورة تراكمية من الإصلاحات المالية، تبلورت بشكل واضح من خلال ما عرف في مطلع الستينات من القرن الماضي بنظام "البرمجة والتخطيط الميزانياتي"، الذي انتقل بشكل تدريجي نحو الدول الأوروبية، كما هو الشأن بالنسبة للإصلاح الميزانياتي الذي أقدمت عليه فرنسا في إطار ما عرف بعقلنة الاختيارات الميزانية،³ كإستراتيجية لجعل الميزانية أكثر فعالية في بلورة السياسة المالية المعتمدة.

كما أخذت الإصلاحات الميزانية بعدا إستراتيجيا مع الإصلاحات الميزانية التي عرفتها الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1993، في إطار (GPRA) Gouvernement Performance

¹ Circulaire du 26 aout 2003 relative à « La maîtrise de l'inflation normative et à l'amélioration de la qualité de la réglementation », Premier Ministre de la république Française.

² Michel Bouvier: « Crise d'un modèle politique et naissance de l'Etat intelligent », Revue Française de Finances publiques, N° 108/OCTOBRE-2009, p. 38.

³ Guy Peters: « Réforme d'un Etat sans Etat ? Les changements au sein du gouvernement Américain », Revue française d'administration publique- N° 105-106, 2003, P. 304.

and Result Act والتي تقوم على فكرة تقديم الميزانية على شكل برامج ومشاريع محددة في "تقارير الأداء"، وذلك بغية "ضبط النتائج المحصل عليها من خلال ما تم صرفه".¹

وفق هذه المقاربات التدبيرية، فإن تخصيص النفقات لم يعد مسألة تقنية، بل على العكس من ذلك، فإن الاختيارات الميزانية أصبحت تهدف إلى ضمان فعالية ونجاعة النفقات العمومية،² وتدعيم شفافية الحسابات العمومية وتقوية سمة الوضوح وسهولة قراءة الميزانيات العمومية.

الفقرة الثانية: المناهج الرقابية المرتكزة على منطق "تطوير الأداء"

كنتيجة للتفاعل والاستقطاب المتبادل في حقل التسيير المالي العمومي بين "العقلانية القانونية" والعقلانية التدبيرية"، فإن مراقبة المالية العمومية كما تطورت في التجارب المقارنة، وعلى غرار التراكمات المحققة على صعيد المالية العمومية للدولة، أصبحت تتجه بشكل تدريجي نحو منطق "مراقبة الأداء"، وذلك من خلال اعتماد "مراقبة نسقية" تقوم على الاندماج والتفاعل الموجود بين مجموعة من الأدوات والمناهج الرقابية التي تهدف إلى تحسين فعالية تدبير الموارد المالية العمومية، استنادا إلى "رؤية إستراتيجية" وعلى "أهداف عملية" محددة بشكل دقيق من طرف الدولة. غير أن نجاح هذه الأنماط الرقابية المستلزمة مبادئها وقيمتها من القطاع الخاص، لم يكن ممكنا دون ملائمتها مع خصوصيات المرفق العمومي وغاياته ومعايير القانونية. وبالتالي، أصبح هناك ثمة التقاء بين مقارنة المراقبة/التحقيق ومنطق المراقبة/التقويم المستجيبة لمنطق اقتصادي وتديري.³

في هذا السياق يمكن الإشارة إلى التكامل الوظيفي الموجود نظريا بين "المراقبة الداخلية" و"الافتحاص الداخلي" و"مراقبة التسيير" و"التقييم" في مسلسل تطوير الأداء والرفع من ضمانات نجاعة وفعالية وجودة التدبير المالي وأثاره الفعلية على التنمية في مختلف أبعادها الاجتماعية والاقتصادية. حيث تعمل مختلف هذه المناهج الرقابية بشكل تفاعلي وتكاملي فيما بينها من أجل خدمة "الأداء العمومي".

¹ Aniechemia- Marie Thères, DEIE Piacé, Claire Furgeot : « 30 ans de réforme de la gestion publique : synthèse et bilan », Revue Française « Gestion et Finances Publiques », N° 8-9/2010, P.583 .

² Abdelatif Bennani: « Les grands enjeux de la réforme budgétaire », RFFP-N° 102, juin 2008, P. 112.

³ Ouvrage collectif sous la Direction d'Antoinette Hasting Marchadier sur « La performance et les contrôles financiers de l'Etat sur les collectivités locales », LGDJ- Lextenso, Edition-Imprimerie France, P.1.

على سبيل الختم

إن التدقيق في المعايير الرقابية الموزعة بين "حماية المشروعات" و"ضمان الأداء"، يحيلنا إلى فرضية وجود حالة من التجاذب والاستقطاب المتبادل بين "حقل العقلانية القانونية" وحقل "التدبير العمومي"، أو بصيغة أخرى وجود نوع من التفاعل الإيجابي بين مجال "القانون" كمنظومة مكونة من مجموعة من المعايير الشكلية التي يتعين التطابق معها في مجال المالية العمومية، وبين التدبير بمعاييره المرتبطة بتطوير الأداء المالي وتوجيه الفعل الرقابي نحو تحقيق النتائج. ولعل ما يدعم هذا التوجه، مختلف التراكمات المعرفية والتطبيقية التي شهدتها التدبير العمومي، مما يؤسس منظورا متوازنا يسعى إلى جعل "مراقبة المشروعات" في خدمة "الأمن القانوني" للدولة، بالإضافة إلى خلق منظومة رقابية فاعلة في التغيير وفي "الرفع من القدرات التديرية" للهيئات المراقبة، من خلال معايير تديرية مستوعبة لخصوصيات ومختلف إكراهات التسيير الإداري والمالي للهيئات والمؤسسات العمومية.

دور القاضي المالي في تطبيق مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة

د. أحمد حميدوش مدني

أستاذ التعليم العالي

بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس

مقدمة

تتميز منظومة الرقابة القضائية للمغرب على المال العمومي بتعدد الجهات القضائية المختصة، بدءا بالقضاء المالي الذي تجسده المحاكم المالية، ثم القضاء الجنائي الذي أصبح من اختصاص المحاكم الزجرية إلى القضاء الإداري الذي يندرج ضمن اختصاص المحاكم الإدارية والمتعلق أساسا بالمنازعات الضريبية ومنازعات تحصيل الديون العمومية والصفقات العمومية. إلا أن هذا التعدد لا ينفي البتة وجود تعاون جزئي بينها، كما هو الشأن بالنسبة للعلاقة التي تربط المحاكم المالية والقضاء الزجري.

وما يهمنا في هذا الخصوص هو الحديث عن القضاء المالي الذي يتولى المراقبة على تنفيذ قوانين المالية من خلال التحقق من عمليات الموارد والنفقات العمومية، ففي بلادنا تتحدد مؤسسات القضاء المالي في المجلس الأعلى للحسابات وفي المجالس الجهوية للحسابات. فنتيجة لمجموعة من العوامل السلبية والضعف التي رافقت عمل كل من اللجنة الوطنية للحسابات لسنة 1960، والمجلس الأعلى للحسابات المحدث بموجب القانون رقم 12.79، حدا بالمشروع الدستوري والمالي ببلادنا إلى القيام بإصلاحات من شأنها تحسين الأداء الرقابي لهذه الأجهزة، والتي كان على رأسها المراجعة الدستورية لسنة 1996 التي جعلت من المجلس الأعلى للحسابات مؤسسة دستورية، الشيء الذي منح هذا الجهاز ضمانات مهمة للاشتغال، ثم بعد ذلك صدور مدونة المحاكم المالية في سنة 2002 بمقتضى القانون 62.99، وما رافق دستور 2011 الذي حاول من خلاله جعل مؤسسة القضاء المالي المتمثلة في المجلس الأعلى للحسابات ومجالسه الجهوية آلية لبسط مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة.

وفي إطار دستور 2011 المرتكز على ربط المسؤولية بالمحاسبة، خصص الباب العاشر للمجلس الأعلى للحسابات. وقد نص الفصل 147 من الدستور على أن المجلس الأعلى للحسابات هو الهيئة العليا لمراقبة المالية العمومية بالمملكة، ويضمن الدستور استقلاله.

ويمارس المجلس الأعلى للحسابات مهمة تدعيم وحماية مبادئ وقيم الحكامة الجيدة والشفافية والمحاسبة، بالنسبة للدولة والأجهزة العمومية. كما يتولى المجلس الأعلى للحسابات ممارسة المراقبة العليا على تنفيذ قوانين المالية، ويتحقق من سلامة العمليات المتعلقة بمداخل ومصاريف الأجهزة الخاضعة لمراقبته بمقتضى القانون، ويقيم كيفية تدبيرها لشؤونها، ويتخذ عند الاقتضاء، عقوبات عن كل إخلال بالقواعد السارية على العمليات المذكورة. إضافة إلى ذلك تُنَاط بالمجلس الأعلى للحسابات مهمة مراقبة وتتبع التصريح بالامتلاكات، وتدقيق حسابات الأحزاب السياسية، وفحص النفقات المتعلقة بالعمليات الانتخابية. فكيف استطاع إذن القضاء المالي إبان دستور 2011 التكريس الفعلي لمبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة؟

المبحث الأول: المحاكم المالية وسؤال ربط المسؤولية بالمحاسبة

إن البحث في دور القاضي المالي في بلورة مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة في التجربة المغربية، يفرض علينا التعرض لمؤسسة المجلس الأعلى للحسابات والمجالس الجهوية للحسابات، التي أناط بها المشرع المغربي مهمة ممارسة الرقابة على المالية العمومية.

إن إحدى المهام الرئيسية الموكلة إلى أجهزة الرقابة العليا تتمثل في محاسبة الحكومات على استخدام المال العام، وتؤدي هذه المهام من خلال فحص ما إذا كان يتم إنفاق المال العام بكفاءة وفاعلية امتثالاً للوائح والقواعد القائمة أم لا، وقد منحت الإصلاحات الجديدة في المغرب، بما في ذلك الدستور الجديد المعتمد في يوليو 2011، المجلس الأعلى للحسابات والمجالس الجهوية المغربية اختصاصات أوسع لمراقبة استخدام الأموال العمومية وتدبيرها، إلى جانب تعزيز الشفافية والمساءلة عبر المستويات الحكومية المختلفة، وضمان حكمة جيدة ونزاهة متأصلة داخل الإدارة العمومية المغربية. ويتعين على المجلس الأعلى للحسابات المغربي للاضطلاع باختصاصاته الواسعة في بيئة سريعة التغيير وقصد الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة لديه، أن يزيد من جهوده الرامية إلى تحديث عملياته الداخلية، على المستويين المركزي والإقليمي.

المطلب الأول: التأطير الدستوري لمبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة

نص الفصل الأول من دستور 2011 على أن: "نظام الحكم بالمغرب نظام ملكية دستورية، ديمقراطية برلمانية واجتماعية. يقوم النظام الدستوري للمملكة على أساس فصل

السلط، وتوازنها وتعاونها، والديمقراطية المواطنة والتشاركية، وعلى مبادئ الحكامة الجيدة، وربط المسؤولية بالمحاسبة". وقد خصص الدستور الجديد للحكامة الجيدة بابا كاملا، الباب الثاني عشر، ونص على المبادئ العامة للحكامة الجيدة. وأكد في الفصل 154 على أن "المرافق العمومية تخضع لمعايير الجودة والشفافية والمحاسبة والمسؤولية، وتخضع في تسييرها للمبادئ والقيم الديمقراطية التي أفرزها الدستور." كما ينص نفس الفصل على أن تنظيم المرافق العمومية يتم على أساس المساواة بين المواطنين والمواطنات في الولوج إليها والإنصاف في تغطية التراب الوطني والاستمرارية في أداء الخدمات وبالتالي يشكل الدستور قطيعة مع كل أشكال الفساد التي تشوب العمل الإداري، وقد أحاط المسؤولية بمجموعة من الضوابط والقواعد، فأعوان المرافق العمومية يمارسون وظائفهم وفق مبادئ احترام القانون والحياد والشفافية والنزاهة والمصلحة العامة. وبذلك تتوطد أسس الحكامة الإدارية الجيدة.

وفي علاقتها بمرتفعاتها، تتلقى المرافق العمومية ملاحظات مرتفعيها، كما أن تمكين المواطنين من تقديم ملاحظاتهم واقتراحاتهم وتظلماتهم للإدارة من شأنه المساهمة في تخليق المرفق العام.

وينص الفصل 156 على أن المرافق العمومية تقدم الحساب عن تديرها للأموال العمومية، طبقا للقوانين الجاري بها العمل، وتخضع في هذا الشأن للمراقبة والتقييم. وعليه فكل شخص يمارس مسؤولية عمومية، منتخبا كان أو معينا، يجب أن يقدم طبقا للكيفيات المحددة في القانون تصريحاً كتابيا بالممتلكات والأصول التي في حيازته، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، بمجرد تسلمه مهامه وخلال ممارستها وعند انتهائها. مع تأكيد الفصل 159 أن الهيئات المكلفة بالحكامة الجيدة تكون مستقلة، وتستفيد من دعم أجهزة الدولة، ويمكن للقانون أن يُحدث عند الضرورة هيئات أخرى للضبط والحكامة. ويلاحظ من خلال هذه الفصول أن مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة يشكل معيارا من معايير الحكامة الجيدة، يعني أين ما وجدت الحكامة يوجد مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة، فهما متلازمان ووجهان لعملة واحدة.

المطلب الثاني: المجلس الأعلى للحسابات وربط المسؤولية بالمحاسبة

يعد المجلس الأعلى للحسابات مسؤولا عن حماية المبادئ وقيم الحكامة الرشيدة والشفافية ومساءلة الهيئات العامة والحكومية، وذلك من خلال مراجعاتها وأعمالها الاستشارية. فقد تأسس المجلس عام 1979 بوصفه أحد سلطات الاختصاص المالي، وعرفت

اختصاصاته ومسؤولياته توسعا تدريجيا، حيث نص دستور يوليو 2011 والقانون التنظيمي للمالية الذي تمت مراجعته عام 2015 على ضرورة اعتبار الحكومة مسؤولة، بحيث لا تقتصر مسؤوليتها على تنفيذ الميزانية العامة فحسب، بل تمتد إلى الاستخدام الفعال والرشيد للأموال العمومية. وعلاوة على ذلك، تشدد خطة عمل الحكومة المفتوحة والاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد والمسؤوليات الجديدة الممنوحة على المستوى المحلي، وكذا المنظومة الحديثة لإدارة المالية، على ضرورة وضع سياسات أكثر شرعية ونجاعة، مما دفع المجلس الأعلى للحسابات إلى ضرورة القيام بتعزيز استراتيجيته وقدراته في مواجهة المتطلبات الجديدة¹.

إن المجلس الأعلى للحسابات يتولى ممارسة الرقابة العليا على تنفيذ القوانين المالية، ويتحقق من سلامة العمليات المتعلقة بمداويل ونفقات الأجهزة الخاضعة لرقابته، ويقيم كيفية قيامها بتدبير شؤونها، ويبدى مساعدته للبرلمان والحكومة في الميادين التي تدخل في نطاق اختصاصاته، ويرفع إلى الملك بيانات عن جميع الأعمال التي يقوم بها، ويصدر المجلس الأعلى للحسابات ثلاث أحكام، (الحكم بالفائض، بالخصاص، إبراء الذمة المالية)، وذلك طبقا لمقتضيات الفصلين 147 148 من الدستور.

وقد أدخل المجلس الأعلى للحسابات المغربي بالمقارنة مع نظيره الفرنسي تجديدا في مجال المسؤولية المالية فهو لا يسائل المحاسبين العموميين فقط، ولكن أيضا الآمرين بالصرف، وبذلك يكون المجلس الأعلى للحسابات قد اقتصد سنوات عديدة في تطوره لأنه أدمج المسؤوليتين معا أمام جهاز واحد دون أن ينتظر العيوب التطبيقية التي تكشف عنها التفرقة بينهما.

ويدقق المجلس الأعلى في حسابات مرافق الدولة وكذا حسابات المؤسسات والمقاولات الخاضعة لرقابتها،² بينما يدقق المجلس الجهوي في حسابات الجماعات الترابية وهيئاتها والمؤسسات العمومية الخاضعة لوصاية هذه الجماعات والهيئات.³ والنظر في الحسابات يعني

¹ - المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية: مبادرة تعلم مشتركة لتحسين الحوكمة من خلال التدقيق الخارجي، منشورات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، OECD، سنة 2017، ص 10. يمكن الاطلاع عليه من خلال الرابط الإلكتروني الرسمي للمنظمة:

www.oecd.org/gov/ethics/

² - المادة 25 من مدونة المحاكم المالية الصادرة بمقتضى ظهير شريف رقم 1.02.124 صادر في فاتح ربيع الآخر 1423، (13 يونيو 2002) بتنفيذ القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 5030 بتاريخ 6 جمادى الآخرة 1423 (15 أغسطس 2002) ص 2294.

³ - المادة 126 من مدونة المحاكم المالية.

مراقبة العمليات التي تتضمنها تلك الحسابات، والمراقبة التي ينجزها القاضي هي مراقبة مشروعية حيث يقوم بالتحقق من أن حساب التصرف يسجل جميع العمليات التي قام المحاسب بتنفيذها، وأن تلك العمليات أنجزت احتراماً للتشريعات المالية.

إذن للمجلس مجموعة من الاختصاصات تتمثل فيما يلي:

1. التدقيق والبت في الحسابات؛
2. التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية؛
3. مراقبة التسيير؛
4. مراقبة استخدام الأموال العمومية؛
5. مراقبة استخدام الأموال التي يتم جمعها عن طريق التماس الإحسان العمومي.

زيادة على ما تم ذكره، يتمتع المجلس الأعلى للحسابات بمركز قانوني فريد كهيئة قضائية مالية عليا، ما يعطيه حق فرض العقوبات وإنفاذ القانون إلى جانب ضمانات دستورية أخرى تضمن استقلاله (أي على مسافة واحدة من السلطتين التنفيذية والتشريعية)، ضمانات تحول دون عزل القضاة العاملين به، ويتم تحديد اختصاصات وصلاحيات المجلس بشكل دقيق بواسطة القانون. ووفقاً للدستور فإن استقلال المجلس الأعلى للحسابات يعتبر واضحاً من خلال الأحكام التالية:

- تعتبر المحاكم المالية هيئات مستقلة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية؛
- يتم تعيين الرئيس الأول والوكيل العام للملك من قبل الملك؛
- يتوفر المجلس الأعلى للحسابات على ميزانيته الخاصة ويتولى رئيسه حق تنفيذها؛
- يعد المجلس برنامج عمل سنوي خاص به، ويتم اتخاذ القرارات عن طريق التصويت الجماعي.

فالقضاء المالي في منظومة المالية العامة يلعب دوراً كبيراً في مواجهة سلوكيات الفساد المالي والإداري، وتنقية مختلف القطاعات من الزبونية والمحسوبية والرشوة وتمير الصفقات والتملص الضريبي وسوء التدبير وغياب الحكامة في إطار سياسة فعالة تحمي المصالح العليا

للمجتمع، فحتى وقت قريب كان القضاء يفتقد إلى مرجعية دستورية لتأصيل مبدأ الاستقلالية، وهو ما دفع بجهات ولوبيات نافذة متعددة إلى التدخل في صميم سلطانه الداخلي، وتعطيل دوره كأداة فعالة لتكريس العدالة الاجتماعية وتطبيق القانون، رغم أن التشريع الجنائي المغربي ينص على الجزاءات في حالة ارتكاب جرائم اقتصادية، ولكن اعتبار الملك في خطابه لتاسع مارس التاريخي "آليات تخليق الحياة العامة مرتكز للتعديل الدستوري"، هو تعبير عن دعم صريح من الملك لإرساء دعائم المحاسبة والمساءلة والشفافية والحد من تدخل السلطة التنفيذية في جهاز القضاء وتأهيله على مواجهة الجرائم الاقتصادية¹.

المطلب الثالث: القضاء المالي الجهوي وربط المسؤولية بالمحاسبة

تناط مهمة مراجعة الحسابات الخارجية في المغرب بالمجلس الأعلى للحسابات وتدعمه المجالس الجهوية للحسابات في كل جهة من الجهات الـ 12، والتي تتمتع بدرجات من الاستقلال في التدبير وفي السلطة المفوضة، كما يحددها القانون. وتراقب هذه المجالس الجهوية تنفيذ الميزانية ضمن مختلف مستويات الإدارة العامة المحلية، وهي تختلف من حيث الحجم والقدرات. ولا تعد هذه المجالس الجهوية منفصلة قانونيا عن المجلس الأعلى للحسابات، حيث يقوم المجلس الأعلى للحسابات بإدارة الميزانية وتخصيص الموارد العامة، ومع ذلك، تتمتع المجالس الجهوية باستقلالية فعلية، ولا سيما في تحديد برنامج عملها (اختيار المراقبين وتحديد الأولويات) وتخصيص الموارد في إطار ذلك البرنامج. ويتم إخبار الرئيس الأول للمجلس الأعلى للحسابات ببرنامج المراقبة السنوية لتلك المجالس الجهوية باعتباره مكلفا بتنسيق وتبعية أعمال هذه المجالس الجهوية. ومع ذلك، يحدد كل مجلس جهوي مجموعة المواضيع التي ستكون موضوع مراقبة محتملة وفقا لتقديره، وفي ظل غياب إطار منهجي محدد مركزيا لتخطيط عمليات المراجعة وتنفيذها، فإن هناك احتمال لوجود اختلاف في النهج المتبع في جميع المجالس الجهوية للحسابات².

في إطار سياسة اللامركزية واللامركزية الإدارية والجهوية المتقدمة، نص الدستور في فصله 149 على المجالس الجهوية للحسابات، التي تتولى مراقبة حسابات الجهات والجماعات

¹ - يوسف البحيري، حماية المال العام بالمغرب: المكتسب والرهان، المجلة المغربية للدراسات القانونية والقضائية، العدد 9، دجنبر 2012، ص 255.

² - المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية: مبادرة تعلم مشتركة لتحسين الحوكمة من خلال التدقيق الخارجي، مرجع سابق، ص 19.

الترابية وهيئاتها وكيفية قيامها بتدبير شؤونها، من أجل حكمة جيدة للشأن العام المحلي، قوامها تقديم الحساب وتقدير الإدارة الجيدة للنفقات في تحقيق الأهداف التنموية.

ويقصد بمراقبة التسيير بصفة عامة، تلك العملية التي تهدف إلى قياس النشاط المؤدى والوقوف على حقيقة نتائجه، ومن ثم بيان ما إذا كان النشاط متفقا في نتائجه مع الأهداف التي يسعى لتحقيقها، وما إذا كان هذا النشاط ووسائل تحقيق النتائج تمثل أفضل وأكفاً ما أمكن إتباعه لتحقيق تلك النتائج والأهداف، كما تعرف بكونها سلسلة من الوسائل والمساطر يتأكد المسؤولون من أن الموارد والطاقات قد استعملت بفعالية وملائمة، وذلك طبقاً للأهداف المحددة للمنظمة¹.

ومن ثم فافتحاص التسيير لا يعني البحث عن مرتكبي أخطاء التسيير ومعاقبهم، وإنما الكشف عن الفوارق مقارنة مع المعايير أو الأهداف، والبحث عن وسائل معالجتها، مما يجعلها بمثابة مسلسل مستديم يتم تنظيمه للتدخل قبل وأثناء وبعد التصرف أو العمل².

وفي هذا السياق، فقد منح المشرع في مدونة المحاكم المالية للقاضي المالي على مستوى الجهة وفق ما نصت عليه المادة 148 من القانون رقم 62.99 ممارسة رقابة التسيير على الجماعات الترابية وهيئاتها التي تدخل في اختصاصه، وكذا المقاولات المخولة بالامتياز في مرفق عام محلي أو المعهود إليها بتسييره، والشركات والمقاولات التي تملك فيها جماعات ترابية، أو هيئات ومؤسسات عمومية، خاضعة لوصاية هذه الجماعات الترابية وهيئاتها على انفراد أو بصفة مشتركة بشكل مباشر أو غير مباشر أغلبية الأسهم في الرأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار.

وفي باب ربط المسؤولية بالمحاسبة فيما يخص دور القاضي المالي، فالمشرع المغربي وسع من نطاق تدخل القاضي المالي الجهوي في مجال افتحاص التسيير، إذ يمتد إلى مختلف أوجه ومظاهر التسيير للهيئات المحلية ومن في حكمها، بما في ذلك تقييم وتقويم مدى تحقيق الأهداف المنشودة، والنتائج المحققة وكذا تكاليف وشروط اقتناء واستخدام الوسائل

¹ - احמידوش مدني، المحاكم المالية في المغرب: دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة، مطبعة فضالة، المحمدية، الطبعة الأولى، 2003، ص 24.

² - محمد حيمود، إشكالية تقييم التدبير المحلي: مقارنة نقدية على ضوء التوجهات الرقابية الحديثة، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، تخصص القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001-2002، ص 234.

المستعملة، فضلا عن ذلك، فإن مراقبة القضاء المالي الجهوية تشمل المشروعية وصدق العمليات المنجزة، وكذا حقيقة الخدمات المقدمة والتوريدات المسلمة والأشغال المنجزة.

لكن أهم ملاحظة بخصوص تقنية افتتاح التسيير، هو كون التقارير المتعلقة بالتسيير لا تأخذ المنحى والتوجه المطلوب منها على النحو الصحيح لكي ترسخ لنا مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة، إذ نجد أن المشرع المالي نص على أن رئيس المجلس الجهوي يوجه التقارير الخاصة إلى وزير الداخلية أو الوالي أو العامل، وذلك في حدود الاختصاصات المخولة لهم قانونا، وكذا وزير المالية أو الخازن بالعمالة أو الإقليم، ومن ثم فإن المدونة لم تنص صراحة على توجيه التقارير المتعلقة بالتسيير إلى الأجهزة المعنية بالمراقبة، وذلك لإعطائها الفرصة من أجل معرفة أوجه القصور في أداؤها، وإنما نص على توجيهها فقط لسلطات الوصاية، خلافا لما ذهبت إليه التجربة الفرنسية في هذا الباب، حيث توجه الملاحظات أيضا إلى الأمرين بالصرف بالجماعات الترابية المعنية بافتتاح التسيير، وكذا الممثل القانوني لهذه الأجهزة في حالة عدم توفرها على محاسب عمومي، كما يلاحظ أيضا على أن التقارير المتعلقة بالتسيير لا تكتسي صبغة الإلزامية، وإنما تبقى فقط عبارة عن مقترحات، مما يضرب في العمق مبدأ التكريس الفعلي لدور القاضي المالي الجهوي لحلقة ربط المسؤولية بالمحاسبة.

المطلب الرابع: مسطرة إحالة الأفعال ذات الطبيعة الجنائية من طرف القاضي المالي الجهوي وسؤال ربط المسؤولية بالمحاسبة

لقد خصص المشرع الكتاب الثاني من مدونة المحاكم المالية للمجالس الجهوية للحسابات (من المادة 116 إلى المادة 164)، وبتدقيق مواد هذا الكتاب، نستنتج أن جل المساطر المعمول بها في المجلس الأعلى للحسابات يتم العمل بها في المجالس الجهوية للحسابات خاصة عندما يتعلق الأمر بالاختصاصات المشتركة بين المؤسسات، ونخص بالذكر هنا الاختصاصين القضائيين "التدقيق والبت في حسابات المحاسبين العموميين" و"التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية"، وكذا اختصاص "مراقبة التسيير ومراقبة استخدام الأموال العمومية". فعندما تطرق المشرع إلى المسطرة في مجال التدقيق والبت في الحسابات أمام المجالس الجهوية للحسابات نص في المادة 128 على أنه "تطبق مقتضيات المواد من 27 إلى 40 من الكتاب الأول من هذا القانون المتعلقة بالتدقيق والتحقيق والبت في الحسابات على المجلس الجهوي"، نفس المنحى تبناه المشرع عندما تطرق إلى المسطرة في مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون

المالية، حيث نص في المادة 139 على أنه "تطبق مقتضيات المواد من 58 إلى 69 من هذا القانون، المتعلقة بالمسطرة أمام المجلس والعقوبات في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، على المجلس الجهوي"، نفس الملاحظة أيضا تنطبق على اختصاص مراقبة التسيير ومراقبة استخدام الأموال العمومية حيث تم التنصيص في المادة 151 على أنه "... وتطبق مقتضيات المواد من 80 إلى 84¹ أعلاه على المجلس الجهوي".

ويمارس اختصاصات الغرفة ورئيس الغرفة بالتتابع، المجلس الجهوي والرئيس. يستنتج مما سبق أن المسطرة المعمول بها بالمجالس الجهوية للحسابات عند اكتشاف أفعال ذات الطبيعة الجنائية هي نفسها تلك المتبعة من طرف المجلس الأعلى وهي المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 111 من مدونة المحاكم المالية. ويبقى الإشكال في كيفية تطبيق هذه المقتضيات بالنسبة للمجالس الجهوية للحسابات لكون الفقرة الثانية من المادة 111 من مدونة المحاكم المالية جاءت عامة ومختصرة في نفس الوقت بتنصيبها على أنه "وإذا كان الأمر يتعلق بأفعال يظهر أنها قد تستوجب عقوبة جنائية، رفع الوكيل العام للملك الأمر من تلقاء نفسه أو بإيعاز من الرئيس الأول إلى الوكيل العام للملك لدى محكمة النقض قصد اتخاذ ما يراه ملائما، وأخبر بذلك السلطة التي ينتمي إليها المعنى بالأمر".

فبتحليل هذه المقتضيات يلاحظ عدم تنصيب المشرع على دور كل من رئيس المجلس الجهوي ووكيل الملك لدى المجلس الجهوي في مسطرة الإحالة، إذن فإذا كانت الأفعال المكتشفة ذات الطبيعة الجنائية صادرة عن هيئة للمجلس الجهوي للحسابات فكيف ستم الإحالة؟ يستنتج من التحليل الدقيق لمقتضيات مدونة المحاكم المالية أن هيئة المجلس الجهوي للحسابات تحيل الأفعال ذات الطبيعة الجنائية على وكيل الملك بالمجلس الجهوي ليحيلها بدوره على الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى للحسابات ثم بعد ذلك إحالتها من طرف هذا الأخير إلى الوكيل العام للملك لدى محكمة النقض؛ إذن فمسطرة إحالة الأفعال ذات الطبيعة الجنائية من طرف المجالس الجهوية للحسابات تصبح أطول وأكثر تعقيدا من تلك المعمول بها بالمجلس الأعلى للحسابات وذلك بزيادة مرحلة إضافية تتمثل في تدخل إجباري لوكيل الملك لدى نفس المجلس الذي يستهلك بدوره حيزا لا بأس به من الزمن القضائي.

¹ - تتعلق أساسا بالمسطرة المعمول بها في مجال مراقبة التسيير.

نتساءل في هذا الإطار، لماذا لا يتم التنصيب على إحالة الأفعال ذات الطبيعة الجنائية من طرف وكيل الملك لدى المجلس الجهوي للحسابات على الوكيل العام للملك لدى محكمة الاستئناف المختصة ترابيا؟ والاكتفاء بإخبار كل من الوكيلين العامين للملك لدى كل من المجلس الأعلى للحسابات ومحكمة النقض بالأمر، ويجد هذا المنحى مبرره في كون شبهة الفعل الجرمي تم تأكيدها من طرف هيئة للمجلس الجهوي للحسابات متكونة على الأقل من خمسة قضاة، وعليه، فإن التنصيب على ضرورة مرور الملف عبر الوكيل العام للملك لدى نفس المجلس ثم الوكيل العام للملك لدى محكمة النقض يعتبر أمرا غير مبرر وهدرًا للزمن القضائي، بل يمكن القول أن تمطيط المسطرة بهذا الشكل يعتبر حجرا على قرار صادر عن هيئة قضائية للمجلس الجهوي للحسابات.

المبحث الثاني: القاضي المالي والقاضي الزجري وربط المسؤولية بالمحاسبة

إن من بين أهم المستجدات التي واكبت تعزيز مكانة المحاكم المالية في التعديل الدستوري الأخير، هو فتح جسر التعاون والتواصل بين هذه المحاكم والقضاء عبر التنصيب في الفقرة الثالثة من الفصل 8 على تقديم المجلس الأعلى للحسابات المساعدة للهيئات القضائية. ورغم التكريس الدستوري لهذه العلاقة، وفي صورة واضحة المعالم، إلا أن الأمر لا يعنى الوجود المسبق لها، خصوصا من المحاكم المالية والقضاء الزجري، ويتجلى ذلك في العديد من المعطيات المخصصة في مدونة المحاكم المالية¹.

ويندرج سوء استخدام الأموال العامة أو تحويلها من أجل مصلحة خاصة أو تبادلها في مقابل خدمة معينة أو تأثير معين ضمن ما يسمى بالفساد المالي²، ومن المتفق عليه أن امتلاك سلطة، ومن ضمنها سلطة تدبير المال العام، لا يمكن أن تأخذ مجراها السليم دون إقرار رقابة فعالة وصارمة، ومما تتميز به منظومة الرقابة القضائية للمغرب على المال العمومي هو تعدد الجهات القضائية المختصة، بدءا بالقضاء المالي الذي تجسده المحاكم المالية، ثم القضاء الجنائي الذي أصبح من اختصاص المحاكم الزجرية إلى القضاء الإداري الذي يندرج ضمن اختصاص المحاكم الإدارية، فما العلاقة التي تربط إذن القاضي المالي بالقاضي الزجري؟

¹ - محمد الخمليشي، إشكالية حماية المال العام على ضوء العلاقة بين المحاكم المالية والقضاء الزجري.

² - الرملاوي محمد سعيد، أحكام الفساد المالي والإداري في الفقه الجنائي الإسلامي، مطبعة دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى 2012، ص 64.

المطلب الأول: خصائص القضايا المحالة على القضاء الجزري

انطلاقاً مما جاء في مدونة المحاكم المالية، يظهر بأن الإحالة على القضاء الجزري (الجنائي) لا تكون بالضرورة ذات طابع موضوعي محض، بل يمكن أن تكون الإحالة بناء على اختلالات جنائية عارضة، وهذه الحالة عبر عنها المشرع في المدونة بالحالة التي من خلالها يتم عرقلة المجلس الأعلى للحسابات¹، وهي ذات طابع شمولي، حيث أن إمكانية العرقلة التي تستوجب تطبيق الإحالة على القضاء الجزري بناء على المادة 111 تشمل جميع الاختصاصات الموكولة للمجلس الأعلى للحسابات وقضائه.

ومن جهة أخرى، الإحالة في حالة اكتشاف أفعال قد تستوجب عقوبات جنائية على نحو ما ذكرناه سابقاً وهذه الأخيرة طبعاً هي التي تشكل جوهر العلاقة بين القاضي المالي والقاضي الجزري، وتتسم بطابع موضوعي، بحيث تنصرف إلى جوهر الإخلال بالمال العمومي لاستجلاء ما إذا كان الأمر يتعلق بدعوى ذات طابع جنائي أم مجرد قضايا بسيطة يرجع فيها الاختصاص إلى المحاكم المالية، والأمر لا يبدو بالنسبة للفصل بين دعوتين بتلك البساطة، فحتى المشرع في مدونة المحاكم المالية أشار إلى مقتضيات تكشف على نوع من التشابه بين المتابعة التأديبية المالية التي هي من اختصاص المحاكم المالية، وبين المتابعة الجنائية التي هي من اختصاص القضاء العدلي، حيث نجد تقاطعات بين بعض فصول القانون الجنائي وما ورد في مقتضيات المادة 54 و56²، من مدونة المحاكم المالية. ومن بين بعض النماذج التي تؤكد هذا التشابه:

- تحويل المال العام لفائدة شخصية أو لفائدة للغير؛
- إصدار مستندات مزورة أو الإشهاد بصحتها؛
- الأمر باستخلاص أموال غير مشروعة أو تجاوز ما هو مشروع.

وهذا ما قد ينعكس بشكل سلبي على تكييف الطبيعة القانونية خصوصاً مع وجود طابع جنائي غير بين في القضايا المثارة، فحتى المشرع وقع في أزمة توصيف لطبيعة المخالفات

¹ - المادة 140 من مدونة المحاكم المالية. هذا المقتضى تقابله المادة 159 من نفس القانون بالنسبة للمجالس الجهوية للحسابات.

² - انظر الفصول من 243 وما بعدها من مجموعة القانون الجنائي كما تم تنميته حسب ظهير شريف رقم 1.59.413 الصادر في 62/11/26 بالمصادقة على مجموعة القانون الجنائي - الجريدة الرسمية، عدد 2640 مكرر بتاريخ 12 محرم 5 يونيو 2013 ص 1253.

المذكورة في المادة 54 و 55 من المدونة¹، لذلك لا بد من تجاوز هذا الخلل التشريعي في إطار تمييز واضح وإيجابي يسمح بوضع تشريع يحدد أسسا معقولة ومنطقية، حتى تكون الإحالة على القضاء الجنائي مناسبة وفعالة تخدم الهدف من إنشاء القضاة، وتوزيع الاختصاصات بينهما على نحو بناء.

المطلب الثاني: مسطرة الإحالة على القضاء الجزري

تفيد مقتضيات مدونة المحاكم المالية إلى وجود فاعلين أساسيين في الإحالة، يتعلق الأمر بكل من الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى للحسابات كمحيل للقضايا ذات الطابع الجنائي، ووزير العدل كجهة متلقية للإحالة على أساس إحالتها على الجهة المعنية، وقد تم نقل هذا الاختصاص إلى الوكيل العام للملك لدى محكمة النقض، باعتباره رئيسا للنيابة العامة بحسب ما نصت عليه المادة 2 من القانون 17-33. وتكون الإحالة من طرف الوكيل العام للملك لدى المجلس إما تلقائيا من طرفه أو بإيعاز من الرئيس الأول للمجلس (المادة 111 من مدونة المحاكم المالية).

وبلغ عدد ملفات الفساد المالي المحالة على وزير العدل منذ سنة 2001 إلى حدود 2015 بمقتضى المادة 111 من القانون 99-62، 54 ملفا موزعة على عشرة تقارير سنوية. إضافة إلى هذه الملفات المتوصل بها من طرف المجلس الأعلى فقد توصلت الوزارة إلى حدود سنة 2014 بما مجموعه 32 ملفا للفساد المالي موزعا كالتالي :

- 9 ملفات تندرج في إطار الدراسة التي أنجزتها لجنة على ضوء تقرير المجلس سنة 2010؛
- ملف من وزارة الاتصال؛
- ملف واحد من الجمعية المغربية لحقوق الإنسان، فرع بن سليمان، يستند على تقرير المجلس سنة 2011؛
- 21 ملف في إطار الدراسة التي قامت بها لجنة على ضوء تقرير المجلس سنة 2012.

¹ - تنص المادة 54 من مدونة المحاكم المالية في إحدى المخالفات التي تستوجب التأديب التالي إخفاء المستندات أو الإدلاء بأوراق مزورة أو غير صحيحة، وكذلك تنص المادة 56 على أنه يخضع للعقوبات المنصوص عليها في ها الفصل كل محاسب أو موظف إذا اخفوا المستندات أو أدلوا بوثائق منورة أو غير صحيحة.

فمن خلال استقراء التقارير الصادرة عن المجلس الأعلى خلال سنة 2014 وسنة 2015، يلاحظ أن المجلس أحال قضيتين فقط خلال سنة 2014 على وزير العدل في مقابل إحالة ست قضايا على وزير العدل خلال سنة 2015. زيادة على كون قضايا الفساد المالي خلال سنة 2017 المحالة على وزارة العدل والحريات من قبل المجلس الأعلى للحسابات، خلال سنة 2017 وحتى متم نهاية شهر أكتوبر الماضي، بلغت نحو 60 قضية، هذا إضافة إلى ملفات أخرى أحيلت على القضاء من قبل وزارة العدل استخلصتها لجنة مكونة من قضاة تعمل على مستوى الوزارة، ومكلفة برصد وتمحيص تقارير المجلس وتسجل منها ما يستوجب إحالتها على القضاء، مادامت النيابة العامة تملك تحريك الدعوى العمومية بناء على ما يصلها من مخالفات للقانون الجنائي، وبلغت القضايا المحالة على القضاء خلال الفترة ما بين 2010 و2017 نحو 55 قضية¹.

إنه باستقراءنا لتقارير المجلس الأعلى للحسابات، خاصة منها التي ترتبط بالمهام الرقابية يجعل القارئ عاجزا عن استنباط نوع المخالفات التي كانت سببا في توصيف اختلال ما ضمن خانة الأفعال المتصفة بالجرم والموجبة للعقوبة الجنائية، خاصة أن القضايا التي يتم الإشارة إلى إحالتها على وزير العدل في صلب التقرير مسكوت عن نوعها، والاختلالات الواردة فيها والأطراف المنسوبة إليهم، كما هو الحال بالنسبة لتقرير المجلس برسم سنة 2015 حيث جاء في مستهل:

"أنجز المجلس الأعلى للحسابات خلال سنة 2015 ثمانية وعشرون مهمة رقابية، من بين الممارسات المبرمجة برسم هذه السنة، في إطار مراقبة تسيير الأجهزة العمومية وتقييم البرامج العمومية، كما تم إصدار 199 قرارا قضائيا فيما يتعلق بمادة التدقيق والبت في الحسابات، و25 قرارا فيما يخص التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية. كما قام المجلس بإحالة ثمان قضايا تتعلق بأفعال قد تستوجب عقوبة جنائية على السيد وزير العدل."

لتبقى مهمة النظر في الاختلالات الواردة في تقارير المجلس الأعلى للحسابات ودراستها لمعرفة مدى توفرها على مكونات الفعل الجرمي من اختصاص خلية مركزية مكونة من قضاة متخصصين في جرائم الأموال تم خلقها على مستوى وزارة العدل والحريات سنة 2012 لهذا الغرض.

¹ - عرض السيد وزير العدل السابق، بمناسبة ندوة تقديم حصيلة منجزات الوزارة برسم سنة 2017 ومسار إصلاح منظومة العدالة، المعهد العالي للقضاء، 18 دجنبر 2017. يمكن الاطلاع عليه وتحميله من خلال الرابط الإلكتروني التالي لوزارة العدل المغربية: www.justice.gov.ma/lg-1/actualites/act-689.aspx

خاتمة

إن تنمية قدرات الرقابة القضائية خاصة والرقابة على المال العام بشكل عام وحياد أجهزتها وفعالية أدائها، رهين بتحديث القدرات المؤسسية والبشرية للأجهزة العليا للرقابة، من خلال اتخاذ مجموعة من الإصلاحات العميقة في العمل الرقابي برمته، ويتمثل هذا الإصلاح في تبني الإجراءات العملية التي من شأنها أن تصون عمل هذه الأجهزة من التأثيرات السياسية، وتمكن من إشاعة قيم الثقة والتعاون بين هذه الأجهزة والمواطنين وباقي الفاعلين والمتعاونين معها، وتتمثل هذه الشروط والإجراءات في العناصر الجوهرية الآتية¹:

- ضرورة وضع تخطيط استراتيجي مفتوح وشفاف للعمل الرقابي داخل منظومة الرقابة المالية بالمملكة؛
- ضرورة مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في دعم ثقافة المراقبة الداخلية وتقييم المخاطر داخل المجتمع.

لذلك فالقضاء المالي بحاجة ماسة إلى تقوية شاملة لأسسه وتعزيز مكانته كسلطة قضائية تتمركز في موقع عال في دواليب الدولة، وذلك من خلال تفعيل مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة داخل الإجراءات والمساطر المتبعة في إطار الرقابة ومنح صبغة زجرية تتجلى في عقوبات صارمة ورادعة لكل المرتكبين للمخالفات المالية كيفما كانت قيمتها وكيفما كان موقع مسؤوليتهم²، وبالتالي ليتسنى للدولة بناء ثقة الناس فيما يقال عن محاربة الفساد المالي والإداري وتعزيز العدالة الاجتماعية وترسيخ أمل المجتمع في التغيير والإصلاح.

¹ - الرقابة المالية في الأقطار العربية. بحوث ومناقشات الندوة التي أقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد، بيروت لبنان، الطبعة الأولى، 2009، صص 267-268.

² - محمد براو، الوجيز في شرح قانون المحاكم المالية، مساهمة في التأصيل الفقهي للرقابة القضائية على المال العام، مطبعة طوب بريس، الرباط، الطبعة الأولى، 2006، صص 66-67.

الرقابة المالية العليا وسؤال الحكامة: رصد العوامل الذاتية لمحدودية عمل القاضي المالي¹

د. عبد الكريم بكاري

باحث في المالية العمومية والقضاء المالي

مقدمة

لئن كان بديهياً، أن تحتاج الدولة إلى "الأموال العامة" كواحدة من الوسائل المادية والقانونية الضرورية للقيام بالأدوار والوظائف المنوطة بها، فإن واقع الممارسة في التجارب التنموية الحديثة، ما لبث يثبت أن نجاح الدولة في أداء هذه الأدوار والوظائف على الوجه الذي يحقق الأهداف التنموية المرسومة لنظامها السياسي والمالي، لم يعد يتوقف على مجرد وفرة "أموالها العامة" أو "مواردها المالية" وإنما أضحي يرتهن إلى مدى "جودة المنظومة التديرية" لماليها العمومية².

وإذا كان تكوين وأداء هذه المنظومة التديرية، غالباً ما يكونا محل تداخل وتكامل مقومات قانونية، تنظيمية، مؤسساتية، معيارية وبشرية، وموضع تأثر بعوامل سياسية، اقتصادية، اجتماعية وثقافية، داخلية وخارجية³؛ فإن "جودتها" أضحت، بفعل التطورات التي آل إليها التدير العمومي الحديث، ترتبن إلى "الحكامة المالية الجيدة"، كآلية منهجية تتيح إمكانية الجمع بين كل تلك المقومات والعوامل داخل نظام معياري ونسق منهجي واحد.

1- ليس يخفى أن استعمال اصطلاح "القاضي المالي" قد يتخذ دلالات عدة، بحسب ما تقتضيه مجريات وسياقات التناول وتستدعيه نوعية المسائل والقضايا المطروحة للمعالجة. منها الدلالة على هذا القاضي "كعنصر بشري" وذات فاعلة في صناعة العمل الرقابي، والدلالة على هذا القاضي "كعنصر مؤسسي" أي "كجهاز عالي للرقابة المالية". في هذه المساهمة سنعتمد الدلالة التي تنصرف إلى اعتبار "القاضي المالي" أجهزة للرقابة العليا أو محاكم مالية (المجلس الأعلى والمجالس الجهوية للحسابات). وسنقتصر في رصد عوامل محدودية عمل هذا القاضي كمؤسسة، على "المجلس الأعلى للحسابات"، لضيق مجال هذه المساهمة. وبالنظر إلى أن جزءاً كبيراً من أعمال المجالس الجهوية يدخل ضمنياً في أعمال المجلس، لكونها أعمال صادرة عن هذا المجلس في إطار استئناف أحكام المجالس الجهوية أمامه، بالإضافة إلى أن مجموع نشاط المحاكم المالية بما فيها أنشطة المجالس الجهوية، يتأثر حتماً بالعوامل المؤثرة في أداء المجلس الأعلى للحسابات.

2 - يراجع: محمد حنين: "تدير المالية العمومية، الرهانات والإكراهات"، دار القلم للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الرباط، 2005، ص، 281 وما بعدها.

3 - Harakat (M): « Le Contrôle Supérieur des Finances Publiques au MAROC Essai sur Les Techniques D'audit à L'heure de L'ajustement Structural », Tome 1, Edition Babil, 1992, p.17.

ولكونها تشكل المرتكز أو الشرط الأساس لتحقيق الحكامة المالية، ستحتل "الرقابة العليا" بعناية فائقة من قبل المنتظم الدولي ومعظم دول العالم، خاصة المتقدمة منها، التي ستولي، في سياقات سعيها المستمر إلى ديمقراطية وتطوير أنظمتها السياسية والمالية، اهتماما خاصا بتطوير أنظمة هذه الرقابة. وبدوره، سيولي المغرب في سياق المسلسل الإصلاحي الذي دخل فيه مع منتصف تسعينيات القرن الماضي، عناية معتبرة لقضية "الرقابة العليا"، محاكيا في ذلك بعض تجارب الرقابة العليا المتقدمة من خلال دستورته للأجهزة العليا لهذه الرقابة سنة 1996، وسنه، بعد ذلك، للقانون رقم 62.99 بمثابة مدونة شاملة للمحاكم المالية سنة 2002¹، وتعزيزه لدور هذه المحاكم مؤسساتيا ووظيفيا في دستور 2011.

ونفس العناية سيوليها المغرب لمسألة أو "حلقة" "الحكامة المالية" ضمن هذا المسلسل الإصلاحي²، من خلال التدابير الإصلاحية التي ستتخذها السلطات العمومية المختصة في مجال تدبير المالية العمومية انطلاقا من سنتي 1998³ و2001⁴ وصولا إلى سنة 2015 وما تلاها من تدابير إلى اليوم⁵. لكن رغم هذه المجهودات الإصلاحية التي طالت مجال التدبير المالي العمومي وميدان الرقابة العليا، لا زال نظام الحكامة المالية في شموليته متأزما، ولعل السبب الرئيسي في ذلك، يرجع إلى محدودية الدور المفترض أن يلعبه "القاضي المالي" في تحسين هذا النظام، حتى

1- الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 124 - 02 - 1 بتاريخ 13 يونيو 2002، ج. ر عدد 5030 بتاريخ 15 أغسطس 2002 ص- ص. 2294 - 2328. هذا وتجدر الإشارة إلى أن هذا القانون خضع لبعض التعديلات الجزئية كان آخرها سنة 2016، لم ترق إلى مستوى مراجعة شاملة لهذا القانون إلى حدود اليوم.

2- من الناحية العملية، لا يمكن تصور تفعيل وتزليل باقي حلقات هذا المسلسل، ولا بالأحرى تحقيق أهدافه، دون المرور عبر حلقة "المالية العمومية" أو آلية "الحكامة المالية"، باعتبارها لا تشكل إحدى دعائمه الأساسية فحسب، وإنما باعتبارها تنزل منه منزلة المحرك بالنسبة الآلة.

3- المقصود هنا صدور القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.138 بتاريخ 26 نونبر 1998، ج. ر عدد 4644 بتاريخ 3 ديسمبر 1998، ص. 3297. والذي سيتم تغييره وتتميمه بمقتضى القانون التنظيمي رقم 14.00 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.195 صادر في 19 أبريل 2000، ج. ر عدد 4788، بتاريخ 20 أبريل 2000، ص. 903. وجدير بالذكر أن القانون التنظيمي المشار إليه كان مؤطرا بدستور 1996.

4- المقصود هنا، السنة التي تم الشروع خلالها في اتخاذ جملة من التدابير الرامية إلى إصلاح تدبير المالية العمومية، في أفق التخلي تدريجيا عن اعتماد المقاربة التقليدية القائمة على "منطق الوسائط" لصالح اعتماد المقاربة الحديثة القائمة على "منطق النتائج"، عبر جملة من المراسيم والتدابير التدبيرية.

5- المقصود هنا السنة التي صدر فيها القانون التنظيمي رقم 13- 130 لقانون المالية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 بتاريخ 2 يونيو 2015، ج. ر عدد 6370 بتاريخ 18 يونيو 2015، ص. 5810. المؤطر بدستور سنة 2011. والسنة التي صدر فيها المرسوم رقم 2.15.426 الصادر في 15 يوليو 2015 المتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية كما تم تعديله وتتميمه، ج. ر عدد 6378 بتاريخ 16 يوليو 2015، ص. 6495. لتصدر بعدها جملة من المراسيم والتدابير الرامية إلى حسن تطبيق مقتضيات القانون التنظيمي للمالية.

خلال فترة ما بعد دستور 2011¹. وذلك بسبب تظافر عوامل متنوعة ومتعددة، بحسب تعدد وتنوع أوجه ارتباطها بالمحددات والمنطلقات الأساسية التي تؤطر عمل هذا القاضي.

وعلى كثرة وتشعب العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى محدودية عمل القاضي المالي، يمكن ردها بحسب ارتباطها بالمنطلقات الكبرى أو المحددات الأساسية لعمله، إلى صنفين أساسيين: صنف أول، يضم العوامل أو المعوقات الداخلية أو الذاتية² لعمل القاضي المالي، وهي العوامل التي سنحاول رصدتها في هذه المساهمة. وصنف ثاني، يضم العوامل أو الإكراهات الخارجية أو الموضوعية³ لعمل القاضي المالي.

الفرع الأول: الإكراهات المؤسسية والتنظيمية لعمل القاضي المالي

لأداء وظائفها على الوجه المطلوب، تحتاج أجهزة الرقابة العليا على المال العام (المحاكم المالية) إلى حد أدنى من الوضوح والدقة في تحديد طبيعتها القانونية، وإلى درجة مقبولة من الرفعة والسمو في موقعها المؤسسي، وذلك لضمان استقلاليتها الإدارية والمالية والوظيفية إزاء مختلف السلطات والأطراف الفاعلة في منظومة التدبير المالي العمومي، ومن ثم ضمان قدرتها على المساهمة الفعالة في تحسين أداء هذه المنظومة (الفقرة الأولى).

كما يتطلب حسن أداء أجهزة الرقابة العليا، فضلا عن ضرورة توفرها على بنية تنظيمية حديثة ومتطورة، وعلى منهجية عقلانية ومتوازنة لتقسيم وتوزيع الصلاحيات بين هياكل هذه البنية، ضرورة خضوع هذه البنية وهذه المنهجية للمراجعة المستدامة، وفق ما يضمن انسجام النسق التنظيمي للمحاكم المالية مع طبيعة وظائفها الرقابية وقدرته على مواكبة التطورات المستمرة التي يعرفها مجال التدبير العمومي وميدان الرقابة العليا على السواء (الفقرة الثانية).

1- علما أن هذا الدستور أعطى للحكمة الجيدة في كافة أبعادها بما فيها "البعد المالي (الحكمة المالية)، مكانة واهتماما بارزين. وأسند مهمة تدعيم آليات توطيد وترسيخ مبادئها وقواعدها في منظومة التدبير العمومي للمجلس، حسب منطوق الفقرة 2 من الفصل 147 من دستور 2011: "يمارس المجلس الأعلى للحسابات مهمة تدعيم وحماية مبادئ وقيم الحكامة الجيدة والشفافية والمحاسبة، بالنسبة للدولة والأجهزة العمومية". لكن واقع الممارسة، لا زال يؤثر على استمرار عجز هذا المجلس عن أداء دوره بالشكل والمستوى الذي تتيحه المبادئ والقواعد الجديدة التي تضمنها الدستور.

2- أي العوامل المرتبطة بكل من المحدد المؤسسي/التنظيمي والمحدد الوظيفي والمحدد السوسيو-مالي لعمل القاضي المالي.

3- وهي العوامل التي لن نتناولها في هذه المساهمة.

الفقرة الأولى: الإكراهات المؤسساتية لعمل القاضي المالي

بإحداثه للمجلس الأعلى للحسابات أواخر سنة 1979 على أنقاض فشل تجربة "اللجنة الوطنية للحسابات" المحدثه سنة 1960¹، سجل المغرب نقلة نوعية في مجال إصلاح نظام الرقابة العليا على المالية العمومية²؛ إلا أنه لم يصل بهذه النقطة إلى المدى المطلوب من الناحية المؤسساتية، حينما لم يمنح للمجلس المكانة الدستورية التي تليق بطبيعة مهامه الرقابية (أولاً).

ورغم مرور ما يزيد عن عقدين من الزمن على دسترة الأجهزة العليا للرقابة المالية بصفة عامة، وما يزيد عن تسع سنوات على تعزيز المكانة الدستورية لهذه الأجهزة في دستور سنة 2011 على وجه الخصوص، فإن واقع الممارسة لا زال يؤشر على وجود مطبات كثيرة في طبيعة علاقة المحاكم المالية، خاصة المجلس الأعلى للحسابات، بباقي السلط الأساسية داخل الدولة (ثانياً).

أولاً: تأخر دسترة الأجهزة العليا للرقابة المالية

زيادة على تأخره في الممارسة الفعلية لاختصاصاته بحوالي عشر 10 سنوات بعد إحداثه³، شكلت الدسترة المتأخرة للمجلس الأعلى للحسابات إبان المراجعة الدستورية لسنة 1996، عاملاً مركزياً في تحجيم مكانته المؤسساتية وتهميش أدواره الرقابية. إذ في الوقت الذي كان يمكن أن تشكل عملية الدسترة المبكرة للمجلس، دعامة دستورية ومؤسسية وقانونية صلبة، تساعد على ممارسة اختصاصاته بموضوعية أعمق واستقلالية أكبر اتجاه مختلف السلط الأساسية بالبلاد (التنفيذية والتشريعية والقضائية) وبفعالية أكثر ونجاعة أقوى إزاء

1- سجلت تجربة هذه اللجنة فشلاً ذريعاً على كافة المستويات بسبب غياب الاستقلال العضوي والإداري والمالي وضعف الوعاء الوظيفي ومحدودية الموارد البشرية، وضحالة وسائل العمل المالية والمادية. أنظر:

- EL GLAOU (A): «La cour des comptes: présentation, problèmes et perspectives», RFFP, 1989, p.p:39-55.

2- بالنظر إلى أهمية المهام والاختصاصات التي أسندت للمجلس، مقارنة مع خصوصية المرحلة التاريخية والسياسية التي أحدثت خلالها.

3- وهي الاختصاصات المسندة إليه بمقتضى قانون إحداثه سنة 1979، (اختصاصات قضائية: إزاء المحاسبين العموميين والمسيرين بحكم الواقع، وأيضاً: إزاء المسؤولين والمتصرفين الإداريين- اختصاصات إدارية واستشارية: مراقبة أداء الأجهزة العمومية الخاضعة لرقابته، وبذل المساعدة للرقابة البرلمانية...)، والتي على أهميتها مقارنة بالسياق التاريخي لإحداث المجلس، لم يبدأ هذا الأخير فعلياً في ممارستها إلا في سنة 1988، مما أثر سلباً على نجاح التجربة الرقابية للمجلس في ظل هذا القانون. أنظر:

- EL GLAOU (A), op, cit, p-p:39-55.

كافة الأجهزة والمؤسسات الخاضعة لرقابته، أهدر المغرب زمنا إصلاحيا طويلا في مجال الرقابة العليا على المال العام بتأخره في دسترة هذه المؤسسة الرقابية الهامة¹.

ورغم أن عملية الدسترة المتأخرة للمجلس في المجال التداولي المغربي، شكلت إحدى العوامل الأساسية التي ساهمت في فشل تجربة هذا المجلس، إلا أنها شكلت في المقابل، قوة دفع مهمة في اتجاه إدخال إصلاحات جديدة على نظام الرقابة العليا. حيث فضلا عن رفعها لجهاز الرقابة العليا إلى مستوى المؤسسات الدستورية وتدشينها للامركزية الرقابة المالية العليا²، وفرت الأساس الدستوري³ الذي ستركز عليه الخطوات الإصلاحية اللاحقة في مجال الرقابة المالية العليا، والتي ستجسد أساسا، في سن القانون رقم 62.99 بمثابة مدونة للمحاكم المالية.

ولئن بدى المغرب بدسترة للمجلس الأعلى والمجالس الجهوية للحسابات خلال المراجعة الدستورية لسنة 1996، وكأنه دخل في منعطف ديموقراطي جديد،⁴ وانتقل إلى طور إصلاحي متقدم في مجال التدبير المالي العمومي عامة، وفي ميدان الرقابة العليا على هذا التدبير بخاصة؛ إلا أن الارتقاء الدستوري بأجهزة الرقابة العليا، لم يفض على مستوى الممارسة، إلى تجاوز تلك المعوقات التقليدية التي كانت ولا تزال مطروحة على المستوى المؤسساتي، والمرتبطة بطبيعة العلاقة السائدة بين المجلس والسلط العامة الأساسية، وكذا السائدة بينه وبين كثير من الأجهزة والمؤسسات الخاضعة لرقابته، والتي شكلت ولا تزال هي الأخرى، إحدى العوامل الأساسية التي تساهم في إضعاف التجربة الرقابية للمجلس حتى خلال المرحلة التالية لدسترة⁵.

1- تجدر الإشارة إلى أن عنصر دسترة المجلس احتل مكانة بارزة ضمن رزمة اهتمامات ومطالب وتطلعات القوى الحية للمجتمع المغربي.

2- من خلال خلقها للمجالس الجهوية للحسابات، حسب مقتضيات الفصل (98) من دستور 1996: "تتولى مجالس جهوية للحسابات مراقبة حسابات الجماعات المحلية وهيئاتها وكيفية قيامها بتدبير شؤونها". والفصل (99): "اختصاصات المجلس الأعلى والمجالس الجهوية للحسابات وقواعد تنظيمها وطريقة سيرها تحدد بالقانون".

3- المتجسد في المقتضيات الدستورية ذات الصلة بأجهزة الرقابة العليا التي أفرد لها دستور 1996، الباب العاشر منه، تحت مسمى "المجلس الأعلى للحسابات".

4- على اعتبار أن عملية دسترة مؤسسات وأجهزة الرقابة العليا، أضحت من المرتكزات الأساسية للدساتير الديمقراطية، ومن المظاهر البارزة لدولة القانون والمؤسسات والديموقراطية. أنظر:

- حليمه الهواري: "مفهوم الديمقراطية المعاصرة، المبادئ العامة للدستور الديمقراطي"، مجلة المستقبل العربي، العدد 173، السنة 16، يونيو 1993، ص: 22.

5- للمزيد حول العوامل الذاتية لمحدودية عمل القاضي المالي، أنظر: - أحمد حاسون: "المجلس الأعلى للحسابات بالمغرب دراسة سوسيو-قانونية"، سلسلة أطروحات وأبحاث، العدد 1، منشورات حوارات، مجلة الدراسات السياسية والاجتماعية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2013، صص: 387-411.

ثانيا: محدودية وغموض علاقة المجلس الأعلى للحسابات بباقي السلطات

على الرغم من تكريس دستور سنة 2011 للمكانة الدستورية للمجلس، وتأكيد استقلاليته المؤسساتية، وعلوية وشمولية وظيفته الرقابية¹، وتوسيع وعائه الوظيفي ونطاق ولايته الرقابية²؛ فإن المشرع المغربي لم يبد ما يكفي من الاهتمام بتحديد وتدقيق طبيعة وشكل العلاقة التي ينبغي أن تسود بين المجلس وباقي السلطات العامة الأساسية بالبلاد. كما لم يول ما يكفي من العناية بتقنين وتنظيم العلاقة التي يجب أن تسود بين المجلس وبعض الهيئات والمؤسسات الدستورية، خاصة منها، المعنية بالحكمة الجيدة وتخليق الحياة العامة، والتي يفترض أن تكون علاقة مطبوعة بالتنسيق والتعاون المتبادل والمستمر، خصوصا بعدما أضاف دستور 2011 مهمة حماية وتدعيم قواعد ومبادئ هذه الحكمة لاختصاصات المجلس³.

وأمام غياب التحديد الدقيق والتقنين المحكم لمختلف أوجه العلاقة التي ينبغي أن تسود بين المجلس والسلطات العامة الأساسية والمؤسسات الدستورية ذات الصلة بالحكمة الجيدة في أبعادها المختلفة، ستبقى كثير من التدخلات الرقابية للمحاكم المالية، وجل الممارسات التديرية العمومية، مطبوعة بالغموض والالتباس المؤسساتي وبالتخبط والتداخل الوظيفي، كما ستبقى كثير من المخرجات الرقابية للمحاكم المالية بدون تفعيل على أرض الواقع، وبالتالي بدون تأثير في اتجاه تحسين أداء منظومة التدير العمومي، وهو ما يؤدي في المحصلة إلى محدودية أداء هذه المحاكم وهذه السلط والمؤسسات على السواء.

1- حسبما يستشف من منطوق الفقرة الأولى من الفصل 147 من دستور 2011 التي تنص على أن: "المجلس الأعلى للحسابات هو الهيئة العليا لمراقبة المالية العمومية بالمملكة، ويضمن الدستور استقلاله". حيث تكرر هذه الفقرة مبادئ: «السمو» و«الشمولية» و«الاستقلالية» للمجلس الأعلى للحسابات. للاستزادة ينظر:

- محمد براو: "المجلس الأعلى للحسابات في دستور 2011، التحول الكبير" الجريدة الإلكترونية "هسبريس"، منبر هسبريس، الثلاثاء 16 غشت 2011، الساعة: 18:15.

2- شمل التوسيع الدستوري للوعاء الوظيفي للمحاكم المالية (المجلس) مجالات رقابية عدة، همت رقابة بذل المساعدة للبرلمان والحكومة والهيئات القضائية (الفصل 148 من دستور 2011)، ومجال ورقابة التدقيق ومراقبة التصريح الإجباري للممتلكات ومالية الأحزاب السياسية والنفقات المتعلقة بالعمليات الانتخابية ونشر القرارات القضائية والتقارير السنوية والخاصة.... (الفصل 147 من دستور 2011). وقد فرض التوسيع الدستوري للوعاء الوظيفي للمحاكم المالية، خاصة المجلس الأعلى للحسابات، على المشرع المالي إخضاع قانون مدونة المحاكم المالية "للتعديل"، لملاءمة نصوصه مع مقتضيات الدستورية الجديدة، ولو تأخر هذا الأخير في إجراء هذا التعديل إلى غاية سنة 2016 ولم يذهب بعيدا في مضامينه، وذلك بمقتضى القانون رقم 16-55 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 153-16 بتاريخ 25 غشت 2016، ج. ر عدد 6501 بتاريخ 19 سبتمبر 2016، صص: 6715-6723.

3- الفقرة 2 من الفصل 147 من دستور 2011. هذا مع العلم أن الدستور، منح مكانة متميزة "للحكمة الجيدة" وضمنها "للحكمة المالية"، حيث جعل من "الحكمة الجيدة" إحدى المرتكزات الأساسية للنظام الدستوري.

الفقرة الثانية: الإكراهات التنظيمية لعمل القاضي المالي

بالإضافة إلى تأخر دسترة الأجهزة العليا للرقابة المالية، شكل عدم الحسم الدستوري في الطبيعة القانونية أو "القضائية" لهذه الأجهزة (أولا)، وكذا عدم الاتساق في بنيتها التنظيمية وغياب التوازن في توزيع الأدوار بين مكونات هذه البنية، إحدى العوامل المركزية التي أدت إلى محدودية عملها (ثانيا).

أولا: مشكلة الطبيعة القضائية لأجهزة الرقابة العليا

رغم تسمية الأجهزة العليا للرقابة المالية "بالمحاكم المالية" في القانون المنظم لعملها (مدونة المحاكم المالية)، بقي اللبس والغموض حول "الطبيعة القضائية" لهذه الأجهزة مطروحا على مستوى الممارسة، إذ لم يرد في المتتين الدستوريين لسنة 1996 وسنة 2011 أية إشارة إلى تسمية هذه الأجهزة (المجلس الأعلى والمجالس الجهوية للحسابات) بألفاظ أو اصطلاحات من قبيل، "القضاء" أو "القضاء المالي" أو "المحاكم المالية"، يمكن أن تحسم في الصبغة القضائية لهذه الأجهزة¹.

لكن رغم عدم الحسم الدستوري الصريح في الصبغة القضائية "للمحاكم المالية"، فإن التساؤل حول حقيقة الطابع القضائي لهذه المحاكم لم يعد مطروحا بنفس الحدة اليوم، إذ يتمظهر هذا الطابع القضائي بشكل واضح، ولو كان طابعا خاصا و متميزا، تتجسد خصوصيته أساسا في كونه قضاء مختلطا ومستقلا في ذات الآن. فمن ناحية هي محاكم خاصة ومتخصصة²، ومن ناحية أخرى، تتخذ بعضها من ملامح القضاء الإداري، وفي نفس الوقت، بعضها من ملامح القضاء العادي.

1- للاستزادة راجع: - الملكي الحسين: "المحاكم المالية لا يشملها قانون التنظيم القضائي، المحاكم المالية بالمغرب: قضاء متخصص لحماية المال العام"، مقالة منشورة بجريدة العلم، الجزء الأول في العدد 21289 بتاريخ 2009/02/25. والجزء الثاني في العدد 21297 بتاريخ 2009/03/04.

- تجدر الإشارة أن دستور سنة 2011 ميز بين أجهزة الرقابة المالية العليا مفردا لها الباب العشر تحت مسمى "المجلس الأعلى للحسابات، وبين "السلطة القضائية" التي خصها بالباب السابع. ويحسن لرفع اللبس المرتبط بالطبيعة القانونية لأجهزة الرقابة العليا (المجلس الأعلى والمجالس الجهوية للحسابات)، إما مراجعة تسمية "مدونة المحاكم المالية" أو إجراء تعديل مقتضيات الدستورية الخاصة بهذه الأجهزة، لوضوح حد لبعض الإشكاليات التي تطرح على مستوى الممارسة.

2- لا تتبع لهرمية النظام القضائي العادي، ولم تكن نيابتها العامة تتبع لوزير العدل سابقا، ولا تتبع لرئاسة النيابة العامة حاليا.

وتتمظهر ملامح القضاء الإداري للمحاكم المالية: من الناحية الموضوعية، في الهدف الذي يصبو إليه القضاء المالي وهو الحفاظ على النظام العام المالي والمحاسبي الذي يعتبر جزءا من النظام العام الإداري، وفي طبيعة إجراءاته وجزاءاته التي تتغى حماية "الشرعية المالية" كجزء من "الشرعية الإدارية". ومن الناحية العضوية، في كون محكمة النقض تشكل جهة البت في النقض الموجه ضد قضاء المجلس، في انتظار تأسيس مجلس الدولة. ومن الناحية الوظيفية، في طبيعة المهام التي يمارسها القضاء كقضاة، وفي نوعية المساطر التي يعتمدونها في تحريك الدعوى واتخاذ القرارات وترتيب المسؤوليات على المديرين العموميين¹.

فيما تتمظهر ملامح القضاء العادي للمحاكم المالية في مظاهر عدة، يكفي الإشارة منها، إلى وجود نيابة عامة حقيقية بكل ما تحمله هذه الكلمة من معنى مؤسساتيا ووظيفيا² ضمن البنية التنظيمية لهذه المحاكم. وإلى آليات ومساطر اشتغال هذه المحاكم وإعمالها لقواعد المسطرة المدنية في التبليغ والإستئناف والنقض... ولقواعد المسطرة الجنائية في الاستماع والشهادة... خاصة في قضايا التأديب المالي، حيث تشتغل المحكمة المالية، إلى حد كبير، وكأنها محكمة عدلية جنائية حقيقية³. وإلى القرارات والأحكام التي تصدرها والتي تتسم بالصبغة التنفيذية⁴، ولو اتسمت هذه القرارات والآليات بالازدواج الوظيفي القضائي وغير القضائي أو الإداري في مهامها⁵. وإلى تشكل كتلتها البشرية من قضاة ماليين¹... كل ذلك يؤكد الطبيعة القضائية الخاصة لهذه المحاكم.

1- هذا وحتى بالنسبة للاختصاصات الإدارية، المتمثلة في مراقبة الأداء والتسيير وتقييم المشاريع العمومية... فإن القضاة الماليين يعتمدون "مساطر شبه قضائية"، وإن تمظهرت في قوالب فنية ومناهج مهنية محترفة، وصدرت مخرجاتها في شكل تقارير وليس قرارات. - محمد براو: "الوسيط في شرح مدونة المحاكم المالية..."، م. س، ص، 17.

2- وهو ما تفتقده المحاكم الإدارية التي لا يعدو أن يكون المفوض الملكي بها سوى "مستشارا قانونيا" معينا من رئيس المحكمة نفسها.

3- بكل ما يعنيه ذلك، من وجود ضمانات للدفاع و"قاضي التحقيق" هو المستشار المقرر، ووجود مدعي عام هو رئيس النيابة العامة الذي يتوفر على حق الحفظ وطلب حضور الشهود، والمسطرة التوجيهية والحضور الشخصي للطرفين المتخاصمين: (الادعاء العام والمعني بالأمر أو من ينوب عنه)... أنظر: - محمد براو: ن. م، ص، 18.

4- القرارات النهائية الصادرة عن المحاكم المالية، تنطق باسم جلالته الملك، وتذيل بالصيغة التنفيذية، وتمتع بحجية الشيء المقضي به.

5 - رغم تأكيد التصور الرسمي على الصفة القضائية للمجلس، فإن ذلك لم يمنعه من اعتباره قضاء مالي من نوع خاص. يراجع عرضا وزير العدل والرئيس السابق للمجلس بمناسبة تقديم مشروع القانون المتعلق بمدونة المحاكم المالية أمام لجنة =

وعموما، إذا كان عدم الحسم الدستوري في الصبغة القضائية للمحاكم المالية لم يحل دون واقعية الطابع القضائي الفعلي لهذه المحاكم على مستوى الممارسة، إلا أنه يشكل واحدا من الأسباب والعوامل التي تؤثر سلبا إن بشكل مباشر أو غير مباشر على حسن أداء هذه المحاكم. فوجود المحاكم المالية خارجة مجال السلطة القضائية أو التنظيم القضائي بصريح النص الدستوري، يجعل قضائها مفتقدين للضمانات الكافية لممارسة مهامهم بالجدية والصرامة المطلوبة في ميدان الرقابة العليا على المال العام. حيث لا يتمتع هؤلاء القضاة إلا بضمانات قانونية، لا ترقى إلى مستوى الضمانات الدستورية التي يتمتع بها نظرائهم من قضاة المحاكم العادية.

ثانيا: الطابع الرئاسي والعمودي للبنية التنظيمية

بالإضافة إلى الإشكاليات المرتبطة بعدم الحسم الدستوري في الطبيعة القضائية لأجهزة الرقابة العليا، يؤشر واقع الممارسة على بروز إشكاليات أخرى مرتبطة بطبيعة البنية التنظيمية لهذه الأجهزة. فرغم تشكل الجسم التنظيمي للمحاكم المالية من هيئات قضائية وهياكل إدارية قد تكفي لضمان سيرها وأداء مهامها الرقابية العادية، إلا أن هذا الجسم، فضلا عن اتسامه بالطابع الرئاسي، يتسم كذلك بنوع من عدم التوازن والتناغم في توزيع الأدوار بين هياكله، وفق ما يتناسب مع طبيعة النسق الوظيفي لهذه المحاكم.

فمجرد قراءة أولية في الوعاء الوظيفي للمحاكم المالية وفي خريطة توزيع الصلاحيات والمهام بين هياكل الجسم التنظيمي لهذه المحاكم، تفضي إلى وجود هيمنة واضحة لمؤسسة الرئاسة على ممارسة هذه المهام والصلاحيات، ليس ذات الطبيعة الإدارية والتنظيمية والمالية² فحسب، وإنما حتى على الاختصاصات ذات الصبغة القضائية. في مقابل انحصار الدور التي

العدل والتشريع وحقوق الإنسان بمجلس المستشارين، الأربعاء 20 دجنبر 2000، تقرير لجنة العدل والتشريع وحقوق الإنسان بمجلس المستشارين حول مشروع المدونة، البرلمان، المملكة المغربية، السنة التشريعية الرابعة، دورة أبريل 2001، ص 2-4.

1- يتمتعون بنظام قانوني خاص، وبوجود مجلس أعلى لقضاة المحاكم المالية، يشرف على تسيير شؤونهم ويسهر على تطبيق الضمانات التي يخولها لهم هذا النظام.

2- من خلال مقتضيات المدونة تستأثر مؤسسة الرئاسة بتسيير جميع أشغال واختصاصات المحاكم المالية ذات الطبيعة الإدارية والمالية والتنظيمية. أنظر أساسا المواد من 5 إلى 13 بالنسبة للرئيس الأول للمجلس الأعلى للحسابات، والمادة 120 بالنسبة لرئيس المجلس الجهوي للحسابات، من مدونة المحاكم المالية.

يفترض أن تضطلع به النيابة العامة¹ باعتبارها ممثلة للحق العام المالي، خاصة حينما تتدخل هذه النيابة كطرف ثانوي ومنظم في تحريك مسطرة أو إثارة مسؤولية المدبرين العموميين أمام القاضي المالي، مقارنة مع تدخلها كطرف أصلي ورئيسي، حيث يتسع نسبيا دورها في إثارة هذه المسؤولية.

ومهما يكن من امتداد أو انحصار أدوار النيابة العامة بحسب صفة تدخلها، فإن هذه الأدوار لا تبرز إلا في الاختصاصات القضائية الصرفة للمحاكم المالية (مادة النظر في الحسابات ومادة التأديب المالي)، وتتوارى إلى الوراء وتتضاءل في الاختصاصات غير القضائية أو الإدارية. الأمر الذي يزيد من تحجيم موقع النيابة العامة ضمن النسق التنظيمي للمحاكم المالية ومن تقليص دورها الوظيفي في حماية المال العام وحكامة تديره. والحال أن تدخل النيابة العامة ينبغي أن يكون مفتوحا على جميع مستويات التدبير المالي العمومي، وممتدا إلى كافة أنواع منافذ الفساد وأشكال سوء التدبير وأوجه الاعتداء على حرمة المال العام، بوصفها تمثل عين المجتمع على أمواله ومصالحه العامة، والتي كلما زاد واتسع مجال رؤيتها، كلما تعززت قدرتها على حماية المال العام ومن خلال ذلك مساهمتها في تعزيز الشرعية السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة برمتها.

الفرع الثاني: الإكراهات السوسيو-مهنية والوظيفية لعمل القاضي المالي

بالإضافة إلى تأثير جودة عمل القاضي المالي بالعوامل ذات الصلة بالجوانب المؤسسية والتنظيمية للمحاكم المالية، تتأثر كذلك بالعوامل ذات العلاقة بالجوانب السوسيو-مهنية المؤطرة لهذا العمل. والمتمثلة أساسا، في حجم ونوعية وسياسة تدبير شؤون الموارد البشرية العاملة بهذه المحاكم، وكذا في حجم وطبيعة الموارد المالية والإمكانات المادية الموضوعة رهن إشارتها (الفقرة الأولى).

كما تتأثر جودة عمل القاضي المالي بالعوامل ذات الصلة بالوعاء الوظيفي للمحاكم المالية، الذي وإن عرف مضمونه توسيعا وتدقيقا ملحوظين في ظل قانون مدونة المحاكم المالية، فقد انبرى واقع ممارسته عن وجود جملة من المعوقات والإكراهات المرتبطة بتطبيق

1- جدير بالذكر أن مجرد وجود مؤسسة "النيابة العامة" ضمن النسق التنظيمي للمحاكم المالية، يعد في حد ذاته عنصرا مساعدا في إبراز "الطابع القضائي" لهذه المحاكم، لكن الدستور لم يحسم في مسألة الطبيعة القانونية لهذه المحاكم كما سلف البيان. كما أن دور النيابة العامة يظل أقل شأنًا وتأثيرًا في دوران ماكينة الاختصاصات الموكلة للمحاكم المالية مقارنة بمؤسسة الرئاسة.

مقتضيات هذا القانون، سواء منها المقتضيات القانونية ذات الطبيعة الموضوعية أو ذات الصبغة المسطرية و"المالية"¹ (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإكراهات السوسيو-مهنية لعمل القاضي المالي

ليس يخفى أن ربح رهان "الجودة" في عمل المحاكم المالية، يستلزم بالإضافة إلى الكفاية العددية والكيفية في الموارد البشرية العاملة بهذه المحاكم (أولا)، الكفاية الكمية والنوعية في الموارد المالية والإمكانات المادية واللوجستكية الموضوعة رهن إشارتها (ثانيا).

أولا: ضعف الموارد البشرية مقابل شساعة وتعقد وظائف المحاكم المالية

في الوقت الذي كان يفترض من السلطات العامة المختصة، أن تأخذ العبرة من فشل تجربتي "اللجنة الوطنية للحسابات"، والمجلس الأعلى للحسابات لسنة 1979، وتولي ما يكفي من العناية لتفادي مشكلة محدودية الموارد البشرية التي شكلت إحدى الأسباب الرئيسية لفشل هاتين التجربتين؛ ستستمر هذه المشكلة وربما بحدة أكبر مع تجربة المحاكم المالية في ظل المدونة، والتي ستستمر حتى خلال المرحلة ما بعد دستور 2011.

ولئن عرفت كتلة الموارد البشرية للمحاكم المالية تطورا تصاعديا ملحوظا من الناحية الكمية، خلال الفترة الممتدة ما بين سنة 1998 إلى سنة 2010²، إلا أنها فضلا عن كونها بقيت في محصلتها غير كافية من الناحية الكمية والكيفية لسد حاجيات المحاكم المالية من الموارد البشرية سواء في هيئة القضاة أو في فئة الموظفين الإداريين والتقنيين³، ستستمر بعدم التوازن في توزيعها على هياكل هذه الحاكم.

1- أي المتعلقة بمصير وآثار المخراجات الرقابية لعمل القاضي المالي على واقع تدبير الشأن العام المالي بصفة عامة، وعلى ردع ومساءلة المديرين العموميين المخلين أو المقصرين في مسؤولياتهم.

2- ستسجل كتلة الموارد البشرية للمحاكم المالية تطورا وتحسنا ملحوظين ابتداء من سنة 2004. فبعدما كان العدد الإجمالي لهذه الكتلة ينحصر إلى حدود سنة 1998 فيما مجموعه 203 عنصرا، منها 78 قاضيا و125 موظفا إداريا وتقنيا، سيصل هذا العدد خلال سنة 2010 إلى ما مجموعه 487 عنصرا، منها 303 قاضيا و184 إداريا وتقنيا. وباستحضار المعطيات الكمية الخاصة بفئة القضاة ضمن ذات الكتلة، يلاحظ حصول تطور كمي تصاعدي في أعداد هذه الفئة، إذ انتقل هذا العدد من 78 قاضيا سنة 1998 إلى 303 قاضيا خلال سنتي 2009 و2010. للمزيد حول تطور كتلة الموارد البشرية للمحاكم المالية خلال الفترة الممتدة ما بين سنتي 1998 و2010. أنظر: التقارير السنوية الصادرة عن المجلس منذ سنة 2005 إلى سنة 2012، منشورة بالموقع الإلكتروني للمجلس. www.courdescomptes.ma

3- رغم توسيع المشرع للولاية الرقابية والوعاء الوظيفي للمحاكم المالية بمقتضى المدونة، بقيت المناصب المخصصة للتوظيف بالمحاكم المالية، حبيسة أرقام جد محتشمة ومعدلات تطور متواضعة. فيالرجوع إلى نفقات التسيير والاستثمار وعدد الموظفين والقضاة بالمحاكم المالية بين سنة 2010-2015 الواردة في التقرير السنوي للمجلس برسم سنة 2015، يتضح جليا ضعفها. أنظر: تقارير المجلس 2009، 2010، 2011، 2012، 2013، 2014، 2015، 2016. www.courdescomptes.ma

وحتى خلال المرحلة ما بعد دستور 2011 وإلى حدود سنة 2019، لا زالت القراءة الكمية للمعطيات المتعلقة بالموارد البشرية للمحاكم المالية، تؤثر، من ناحية أولى، على استمرار المحدودية الكمية لهذه الموارد، خاصة بالنسبة للهيئة القضائية على الصعيدين المركزي والترابي. ومن ناحية أخرى، على استمرار غياب التوازن في توزيع هذه الموارد لصالح المجلس على حساب المجالس الجهوية للحسابات¹.

وكما هو الشأن بالنسبة للهيئة القضائية، ورغم التزايد الكمي الملحوظ الذي عرفه العدد الإجمالي للموارد البشرية المكونة للهيئة الإدارية والتقنية العاملة بالمحاكم المالية، خلال الفترة الممتدة من سنة 1998 إلى سنة 2011، فإن المعطيات الكمية الخاصة بهذه الهيئة الإدارية، تؤثر على عدم كفايتها كميا وكيفيا مقارنة مع الخصائص التي تعاني منها المحاكم المالية في هذا الصدد²، وعلى اختلال التوازن في توزيعها عدديا ونوعيا بين هياكل هذه المحاكم لصالح المجلس على حساب المجالس الجهوية للحسابات حتى خلال المرحلة ما بعد دستور 2011³.

وبالإضافة إلى تأثير أداء المحاكم المالية سلبا بالمحدودية العددية والكيفية لمواردها البشرية وسوء توزيعها على هياكل هذه المحاكم، خاصة منها فئة القضاة التي تشتغل تحت ضغط تراكم عدد الملفات وتعقد العمليات الرقابية⁴ وقلة الأطر الإدارية ومساعدتي التدقيق؛ يشكل ضعف النظام التحفيزي لهذه الموارد، خاصة بالنسبة لبيئة القضاة، عاملا آخر يؤثر بشكل سلبي على أداء هذه المحاكم. فضعف منظومة التحفيز التي تسم سياسة تدبير شؤون هذه الفئة، فضلا عن كونها لم تستطع توفير وضعية مادية ومعنوية مناسبة ومحفزة للقضاة

1- خلال سنة 2016 مثلا، لم يتجاوز العدد الإجمالي للعاملين بمختلف المحاكم المالية 531 إطارا من بينهم 333 قاضيا، 176 منهم بالمجلس و157 بالمجالس الجهوية للحسابات، أي ما يعادل 62% من العدد الإجمالي للموظفين. - التقرير السنوي للمجلس برسم سنة 2015، الصادر سنة 2017، الجزء الأول، صص: 474-475.

2- انتقل هذا العدد بالمجلس من 125 إطارا سنة 1998 إلى 158 سنة 2004، ليصل سنة 2005 إلى 179 إطارا، أي بزيادة قدرها 13%. وهو ما يؤثر على دينامية في توظيف الأطر الإدارية. لتعرف نسبة الزيادة في هيئة الأطر الإدارية سنة 2007 تراجعا نسبيا، حيث بلغ العدد الإجمالي للأطر الإدارية 171 موظفا، شكلت نسبة الأطر العليا منهم 35 %، بينما بلغت نسبة الأطر المتوسطة، 26% ونسبة الأعدان 39%. وسيسجل عدد الموظفين بالمجلس سنتي 2009 و2010 ما مجموعه 184 موظفا. أنظر التقارير السنوية الصادرة عن المجلس الأعلى للحسابات منذ سنة 2005 إلى سنة 2012.

3- إلى حدود سنة 2016 مثلا، بلغ العدد الإجمالي لكافة الموظفين الإداريين والتقنيين بالمحاكم المالية ما مجموعه 262 عنصرا، منها 141 عنصرا بالمجلس، و121 بالمجالس الجهوية للحسابات. وبلغ العدد الإجمالي للكتلة البشرية العاملة بالمحاكم المالية سنة 2018 ما مجموعه 594 عنصرا، من بينهم 249 موظفا وإداريا وتقنيا مكلفا بمهام إدارية وتقنية متنوعة بالمجلس والمجالس الجهوية. - التقرير السنوي للمجلس برسم سنة 2018، الجزء الأول، الصادر سنة 2019، ص: 424.

4 - على سبيل المثال، بلغ عدد المراكز الحاسوبية الخاضعة للتدقيق من قبل قضاة المجلس 713 مركزا سنة 2015، قدمت حساباتها على شكل رزم يناهز عددها سنويا 20.000 رزمة، ويتجاوز وزن الوثائق المكونة لها 60 طنا، فهل بإمكان 333 قاض افتصاص وتدقيق هذا الكم الهائل من الوثائق بكل تجرد وبالفاعلية اللازمة؟ أنظر: - تقرير لجنة العدل والتشريع وحقوق الإنسان بمجلس المستشارين بشأن الميزانية الفرعية للمجلس الأعلى للحسابات بمناسبة مناقشة مشروع قانون المالية 2016.

الماليين¹، ظلت عاجزة عن استقطاب شخصيات سياسية وعلمية مرموقة للعمل بالمحاكم المالية، بل شكلت إحدى الأسباب الرئيسية التي دفعت عددا مهما من القضاة والأطر الإدارية إلى مغادرة العمل بدواليها²، بحثا عن شروط مادية ومعنوية أفضل.

ثانيا: ضعف الإمكانيات المالية والمادية

إذا كان العنصر البشري يشكل عاملا جوهريا في فعالية ونجاعة أداء المحاكم المالية، فإن حجم ونوعية الإمكانيات والوسائل المادية الموضوعة رهن إشارة هذا العنصر البشري بهذه المحاكم، يعد هو الآخر، محددا حاسما في جودة الفعل الرقابي للقاضي المالي، وحسن الممارسة الرقابية للمحاكم المالية.

وإذا كانت المحاكم المالية، وبغرض مواجهة كثرة وتشعب المهمات الرقابية وتراكم الملفات والتدفق الهائل للمعلومات المطلوب معالجتها، عملت، منذ السنوات الأولى لتنفيذ قانون مدونة المحاكم المالية، على تخطيط وبرمجة وإنجاز جملة من المشاريع المتعلقة بتعزيز بنيتها التحتية، وبإنشاء وتطوير نظم معلوماتية متكاملة، قصد اعتمادها، سواء على مستوى التدبير الداخلي أو على مستوى التحريات والمهام الرقابية التي تضطلع بها³، إلا أن مجهوداتها ظلت غير كافية لمواجهة التحديات المطروحة في هذا الصدد.

1 - من خلال الاطلاع على تطور نظام التعويضات المعتمد لفائدة قضاة المجلس، يتبين أن الوضعية المالية والإدارية للقضاة الماليين ظلت ولفترة طويلة، ضعيفة وغير محفزة، مقارنة بقضاة باقي محاكم المملكة. إذ لم تتوحد التعويضات الممنوحة للقضاة الماليين مع نظرائهم من قضاة محاكم المملكة، إلا بعد سلسلة من المراجعات والإصلاحات، من قبيل المرسوم رقم 2.14.358 صادر في 9 يونيو 2014 بتغيير وتتميم المرسوم رقم 2.82.526 بتاريخ 13 يناير 1983 بتحديد التعويضات والمنافع الممنوحة لقضاة المجلس، ج. ر عدد 6266 الصادرة بتاريخ 19 يونيو 2014. هذا وبناء على هذا المرسوم الذي اقترحه الرئيس الأول للمجلس، يستفيد قضاة المحاكم المالية المنتمون للدرجات الأولى والثانية والثالثة، من زيادات مهمة وتعويضات ومنافع الحق في السكنى والتعويض عن التأطير القضائي، وبالتالي أصبح أجر القضاة من الدرجة الأولى ابتداء من فاتح يناير 2015، 18 ألف و485 درهم عوض 15 ألف و485 درهم، والقضاة من الدرجة الثانية 12 ألف و439 درهم عوض 8 آلاف و965 درهم.

2 - مقابلة مع قاض سابق بالمجلس، يناير 2017 بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، فضل عدم ذكر اسمه.

3 - عمل المجلس ابتداء من سنة 2002 على تهيئة واعتماد تصميم مديري للمعلومات، والشروع في تطبيقه باقتناء المعدات، وإقامة الشبكات اللازمة للعمل به، وقد تمحور تنفيذ هذا النظام المعلوماتي، حول ثلاث مجموعات من المشاريع المرتبطة بالمعلومات والتنظيم: المجموعة الأولى تخص البنية التحتية والتجهيز، والثانية مرتبطة بمشاريع التطوير، والثالثة تتعلق بمشاريع وضع الحلول موضع التنفيذ. - التقرير السنوي للمجلس برسم سنتي 2003-2004، صص: 80-81.

لقد باشر المجلس منذ سنة 2004 تخطيط وبرمجة وتنفيذ جملة من المشاريع الرامية إلى تعزيز البنية التحتية للمحاكم المالية وتطوير وتنمية البرامج المعلوماتية¹، بغاية تسهيل عمليات تنظيم وتحليل ومعالجة المعطيات المالية المقدمة من طرف الأجهزة الخاضعة لرقابتها²، ومساعدة القضاة الماليين على تسريع عمليات المراقبة وتحسين جودتها، وتبسيط المساطر، وتحسين سير عمل المحاكم المالية، والمساهمة في تخفيف الأعباء التي تقع على كاهل مواردها البشرية.

وسيوصل المجلس تخطيط وبرمجة وتنفيذ مشاريع تعزيز البنية التحتية للمحاكم المالية وتطوير وتنمية البرامج المعلوماتية، على طول المدة الممتدة من سنة 2004 إلى سنة 2019، مع نوع من التركيز على إغناء وتطوير وسائل عمل المحاكم المالية من الناحيتين اللوجستية والمعلوماتية، خلال السنوات الأخيرة من هذه الفترة، بعدما أشرفت عمليات توفير البنيات التحتية اللازمة للسير العادي لهذه المحاكم على الانتهاء، خلال السنوات التي تتوسط هذه المدة. لكن رغم ما عرفه حجم ميزانية المحاكم المالية بصفة عامة، وحجم نفقات التسيير على وجه الخصوص، من تزايد تدريجي طيلة المرحلة الممتدة ما بين سنة 2004 وسنة 2019³، ظل ضعف الإمكانيات المالية والتجهيزات المادية واللوجستية، يشكل مشكلا هيكليا في عمل المحاكم المالية، مقارنة مع شساعة وعائها الوظيفي وتعقد مهامها الرقابية ومحدودية مواردها البشرية وكثرة الأجهزة الخاضعة لرقابتها وضخامة حجم الملفات التي تعرض عليها.

1- تمثلت العمليات الأساسية المنجزة في هذا الصدد برسم سنة 2004، فيما يلي: - توفير تجهيزات الأمان بالنسبة للشبكة المحلية للمجلس، - البدء في تنفيذ الحل المتعلق بالبريد المكون من بنك المعلومات، - البدء في استغلال المعدات والبرامج المعلوماتية لتجريب وتطوير التطبيقات، - اقتناء التجهيزات المعلوماتية (للمجلس وتسعة مجالس جهوية للحسابات)، - إرساء الشبكات المعلوماتية بالمجالس الجهوية للحسابات...أنظر: - التقرير السنوي للمجلس برسم سنتي 2003-2004، ص: 82.

2 - التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2006، ص 9.

3 - انطلقت الميزانية الإجمالية للمحاكم المالية سنة 2005 من 101.30 مليون درهم، لتنتقل هذه الميزانية سنة 2006 إلى 113.263 مليون درهم. أنظر: - التقرير السنوي للمجلس برسم 2005، الصادر سنة 2006، ص 51. والتقرير السنوي للمجلس برسم سنة 2006، الصادر سنة 2007، ص: 408.

لتواصل الميزانية الإجمالية عامة وميزانية التسيير خاصة ارتفاعها ولو بنسب متفاوتة خلال السنوات الموالية لتصل برسم سنة 2018، إلى ما مجموعه 331 مليون درهم كاعتمادات للأداء، مثلت فيها نفقات الموظفين حوالي 72%، بمبلغ يصل إلى 241 مليون درهم. في حين مثلت مصاريف المعدات والنفقات المختلفة نسبة 15%، بمبلغ قدره 50 مليون درهم. كما بلغت نفقات الاستثمار ما يناهز 40 مليون درهم، أي ما يعادل 12% من مجموع اعتمادات الميزانية. أنظر: - التقرير السنوي للمجلس برسم سنة 2018، الجزء الأول: المجلس الأعلى للحسابات الصادر سنة 2019، ص: 424.

الفقرة الثانية: المعوقات الوظيفية والمسطرية والمالية

لئن انبرت المقتضيات ذات الطابع الموضوعي لقانون "مدونة المحاكم المالية" عن توسيع ملحوظ في الوعاء الوظيفي لهذه المحاكم، فإن تفعيل هذه المقتضيات أسفر عن إكراهات كثيرة على مستوى الممارسة (أولاً). كما أفرز واقع الممارسة صعوبات جمة من جراء تطبيق المقتضيات ذات الصبغة الإجرائية أو المسطرية وكذا المقتضيات ذات الطبيعة "المالية"¹ من هذا القانون (ثانياً).

أولاً: شساعة الوعاء الوظيفي وتعقد المهام الرقابية

في الوقت الذي كان يفترض منطقياً، أن يؤدي قانون مدونة المحاكم المالية² إلى الارتقاء بالأداء الرقابي لهذه المحاكم، فإن واقع الممارسة، فضلاً عن كونه سجل تأخر ملحوظ في إنجازها لمهام رقابية فعلية وفق مضمون هذا القانون لأكثر من أربع سنوات من تاريخ دخوله حيز التنفيذ³، سجل كذلك غلبة الطابع الرقابي التقليدي (رقابة المشروعية) على حساب المنظور الرقابي الحديث والمندمج (رقابة الأداء والتدقيق والتقييم) في عمل المحاكم المالية، لمدة طويلة من بداية عملها وفق ذات القانون⁴.

1- أي المرتبطة بمآل المخرجات الرقابية للقاضي المالي وأثارها المفترضة على تحقيق الحكامة المالية، والتي توجه لها انتقادات كثيرة بسبب عدم تفعيلها وبطأ تنفيذها.

2- على اعتبار أن هذا القانون عمل في حينه وسياقه على توسيع الولاية الرقابية وتحسين المحددات الوظيفية لعمل المحاكم المالية على الصعيدين المركزي والترابي.

3- تجدر الإشارة إلى أنه وعلى الرغم من شروع المحاكم المالية في الهوض بوظائفها طبقاً لمضمون هذه المدونة، انطلاقاً من سنة 2003 في شقها المتعلق بالمجلس، وابتداءً من سنة 2004 في شقها المتعلق بالمجالس الجهوية للحسابات، فإنها انشغلت خلال الثلاث سنوات الأولى بتكييف المستجدات الواردة في هذا القانون وإعادة هيكلة جسمها التنظيمي، على حساب إنجاز المهام الرقابية الموضوعية التي تأخرت إلى ما بعد سنة 2006، كما تدل على ذلك مضامين تقارير سنوات 2003، 2004، و2005. أنظر: - تقرير المجلس برسم سنتي (2003-2004) المرفوع إلى الملك، وهو أول تقرير صادر عن المجلس في صيغته الجديدة، في ظل المدونة، صص: 417-689.

4- في ظل مدونة المحاكم المالية، لم تعد التدخلات الرقابية للمحاكم المالية تقتصر على النظر في مدى شرعية التدبير المالي العمومي، وإنما تتعدى ذلك، للنظر في مدى تحقيقه للأهداف المرسومة له، انسجاماً مع ما بات يعرف برقابة التدقيق وتقييم النتائج والجودة التي تتماشى وتتناغم مع مبادئ وقواعد وأهداف الحكامة المالية الجيدة. ولئن صدرت هذه المدونة في سنة 2002 ودخلت حيز التنفيذ خلال سنتي 2003 (المجلس) و2004 (المجالس الجهوية)، فإن المحاكم المالية لم تشرع في تفعيل مقتضيات هذه المدونة ذات الصلة بالمنظورات والمقاربات الرقابية الحديثة (رقابة الأداء وتقييم المشاريع العمومية...)، إلا ما بعد سنة 2008 حسبما يظهر جلياً من خلال مضامين التقارير السنوية الصادرة عن المجلس حول نشاط المحاكم المالية.

ورغم أن وضع قانون مدونة المحاكم المالية على محك التطبيق والممارسة، سيظهر الحاجة إلى تعديل كثير من مقتضياته، إلا أن التعديلات التي سيجريها المشرع على هذا القانون، فضلا عن كونها جاءت متأخرة من الناحية الزمنية، اتسمت بالضعف في مضمونها، بما فيها تلك التي أجريت خلال المرحلة ما بعد دستور 2011¹، حيث لم ترق هذه التعديلات إلى مستوى إحداث مراجعة شاملة ومتكاملة لمدونة المحاكم المالية.

فرغم أهمية المستجدات التي جاء بها دستور 2011 والتي عمل من خلالها المشرع الدستوري على توسيع وتعزيز الوعاء الوظيفي للمحاكم المالية بمهام رقابية جديدة، لازال المشرع لم يحين المدونة مع كافة هذه المستجدات الدستورية إلى حدود اليوم، خاصة منها، المستجد المتعلق بإسناد اختصاص مساعدة المجلس للهيئات القضائية، والذي كان يحسن بالمشرع أن يبادر إلى تقنينه بمقتضيات جديدة، تستشرف تحسين نظام الرقابة العليا ومنظومة العدالة على السواء، خاصة بعدما تم إحداث أقسام الجرائم المالية²، واستقلال النيابة العامة عن السلطة التنفيذية³. ففي غياب التحديد الدقيق لآليات تقديم هذه المساعدة ولآليات

¹ - وقد همت هذه التعديلات، أساسا، ملاءمة مقتضيات المدونة مع المقتضيات الدستورية من خلال إدراج وتكييف اختصاصات المحاكم المالية المتعلقة بتدقيق حسابات الأحزاب السياسية ومراقبة تتبع التصاريح الإلزامية بالممتلكات وتقديم المساعدة للبرلمان وللسلطة التنفيذية وللسلطات القضائية. كما همت هذه التعديلات إلزامية نشر جميع أنشطة المحاكم المالية بما فيها القرارات القضائية، وكذا تحيين مسميات بعض السلطات والمؤسسات مثل محكمة النقض بدل المجلس الأعلى ورئيس الحكومة بدل الوزير الأول والجماعات الترابية عوض الجماعات المحلية... بالإضافة إلى التعديلات المتعلقة بفتح إمكانية تكليف أحد المجالس الجهوية للحسابات بمراقبة تدبير بعض الأجهزة التي تخضع للمجلس وتنشط في النفوذ الترابي المحلي، وكذا إمكانية الاستعانة بقضاة بالمجلس أو بالمجالس الجهوية للحسابات للقيام في عين المكان بالتدقيق أو بالتحقيق أو المشاركة في البت في ملفات تدخل في اختصاصات إحدى هذه المحاكم، وذلك من أجل تعزيز آليات التكامل والتنسيق بين مختلف المحاكم المالية والاستغلال المشترك والناجع للخبرات التي تتوفر عليها هذه المحاكم، وغيرها من التعديلات التي أدرجت بهدف ملاءمة بعض مقتضيات المدونة مع أحكام الدستور، ومع بعض مراجع القانون التنظيمي لقانون المالية.

2- بمقتضى الفقرة الثالثة من الفصل السادس من قانون التنظيم القضائي للمملكة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.74.338 بتاريخ 15 يوليوز 1974 يتعلق بالتنظيم القضائي للمملكة، ج. ر عدد 3220 بتاريخ 17 يوليوز 1974، ص 2027، كما تم تنميته وتعديله بمجموعة من القوانين والمراسيم: خاصة القانون رقم 03.79 المتعلق بتغيير وتنظيم مجموعة القانون الجنائي وبحذف محكمة الخاصة للعدل، والذي قضى باختصاص غرف الجنايات لدى محاكم الاستئناف بالنظر في الجنايات المنصوص عليها في الفصول من 241 إلى 256 من القانون الجنائي، وكذا الجرائم التي لا يمكن فصلها عنها أو المرتبطة بها. وابتداء من أكتوبر 2004 تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ ولمدة خمس سنوات وبناء على المرسوم رقم 2.04.471 الصادر بتاريخ 15 شتنبر 2004 حددت تسع محاكم للاستئناف للنظر في جنايات الارتشاء والغدر واختلاس وتبيد الأموال العامة واستغلال النفوذ، واستمر الوضع كذلك إلى غاية 4 نونبر 2011 تاريخ صدور المرسوم رقم 2.11.445 ليتم تقليص العدد المذكور إلى أربع محاكم للاستئناف محدثة بها أقسام للجرائم المالية وهي الرباط والدار البيضاء وفاس ومراكش.

3- بمقتضى دستور 2011 في بابه السابع المعلنون بـ "السلطة القضائية" ونص في مسمله (الفصل 107) على أن: "السلطة القضائية مستقلة عن السلطة التشريعية وعن السلطة التنفيذية"، إلا أنه نص في الفصل 110 على أنه: "يجب على قضاة النيابة العامة

التنسيق والتعاون المتبادل الذي يفترض أن يكون بين المجلس والهيئات القضائية، ستبقى كثير من مقتضيات المدونة دون تفعيل حقيقي¹. وحتى لو فعلت، ستصطدم بصعوبات جمة، تفقد هذا التفعيل سرعته ونجاعته، ومن ثم جدواه وغايته من الناحية العملية.

كما أن ذات المشرع، ورغم صدور القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13 والذي يفترض أن يكون قانونا مستجمعا لكافة التدابير الإصلاحية التي اتخذت بشكل جزئي ومتقطع طيلة المدة السابقة على صدوره في مجال تدبير المالية العمومية²، ومتلائما مع كافة المستجدات الدستورية ذات الصلة بحكامه التدبير العمومي ومستشرفا لتحسين نظام هذه الحكامة على المدى المتوسط والبعيد، لم يكن موفقا ومنسجما في كثير من مقتضيات هذا القانون مع مقومات وقواعد الحكامة المالية. ففي مجال رقابة الأداء على سبيل المثال، وإن أحسن المشرع صنعا بإضافته لتقرير افتتاح نجاعة الأداء ضمن الوثائق الواجب إرفاقها بمشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية³، إلا أنه لم يكمل حسن صنيعه، حينما أسند مهمة إعداد هذا التقرير إلى المفتشية العامة للمالية بدل المحاكم المالية⁴، حيث خالف بذلك المقتضيات الدستورية⁵ والتشريعية¹ والمبادئ العامة ذات الصلة بالرقابة المالية العليا والحكام المالية على السواء².

تطبيق القانون، كما يتعين عليهم الالتزام بالتعليمات الكتابية القانونية الصادرة عن السلطة التي يتبعون لها". وبمقتضى القانون رقم 17.33 المتعلق بنقل اختصاصات السلطة الحكومية المكلفة بالعدل إلى الوكيل العام للملك لدى محكمة النقض باعتباره رئيسا للنسابة العامة. الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.17.45 بتاريخ 30 أغسطس 2017، ج. ر عدد 6605 بتاريخ 18 شتنبر 2017.

1- كما هو الشأن مثلا بالنسبة للمادة 111 من المدونة.

2- المقصود هنا، كافة الإجراءات والتدابير التي اتخذت في ظل القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية السابق، خاصة تلك التي بدأت مع سنة 2001، والمرتبطة بالتدبير المرتكز على النتائج وشمولية الاعتمادات والبرمجة المتعددة السنوات ومقاربة النوع الاجتماعي.... وغيرها من التدابير.

3- المادة 66 من هذا القانون التنظيمي لقانون المالية.

4- بمقتضى المادة 69 من القانون التنظيمي لقانون المالية التي جاءت لتحديد في بندها الرابع تاريخ دخول مقتضيات الفقرة 5 من المادة 66 سائلة الذكر المتعلقة بتقرير نجاعة الأداء ابتداء من فاتح يناير 2020. ولتبيان الهيئة المنوط بها إنجاز تقرير افتتاح نجاعة الأداء. وبمقتضى المادة 33 من المرسوم المتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية، التي نصت على أنه لتطبيق أحكام الفقرة الأولى من المادة 66 والبنود الرابع من المادة 69 من القانون التنظيمي لقانون المالية، تقوم المفتشية العامة للمالية بإعداد تقرير افتتاح نجاعة الأداء الذي يرفق بمشروع قانون التصفية المتعلقة بتنفيذ قانون المالية وذلك حسب الكيفيات المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية.

5- وهي المقتضيات الدستورية التي تقرر استقلالية وعلوية المجلس الأعلى للحسابات من الناحية المؤسساتية وشمولية ولايته الرقابية على المالية العمومية من الناحية الوظيفية، الواردة في الفقرة الأولى من الفصل 147 من دستور 2011. هذا وتجدر الإشارة إلى أن المفتشية العامة للمالية، استنادا إلى الفصل الأول والثاني من الظهير الشريف المتعلق بالتفتيش العام للمالية، يتضح أنها تفتقد للاستقلالية باعتبارها هيئة للتفتيش تابعة لوزارة المالية. كما تفتقد للشمولية باعتبار أن مهامها محددة في إجراء تحقيقات في مجالات معينة وليست مهام رقابية شاملة.

ثانيا: الإكراهات المسطرية وضعف القوة الردعية للمخرجات الرقابية

ليس يخفى ما تتسم به الولاية الرقابية للمحاكم المالية من اتساع وما يتميز به نطاق المسؤولية أمام القاضي المالي من شساعة، سواء في مجال الاختصاصات القضائية³، أو في نطاق الاختصاصات الإدارية⁴، وقد واجه تطبيق المقتضيات المسطرية المتعلقة بإثارة هذه المسؤولية والبت فيها صعوبات كثيرة ومتنوعة. فبالنسبة للاختصاصات القضائية، يضيق نطاق إثارة المسؤولية في اختصاص البت في الحسابات، بحكم توقف انعقاد هذا الاختصاص على ضرورة توفر الجهاز العام على محاسب عمومي⁵، حيث تتسم هذه المسؤولية الأخيرة بالثنائية نتيجة الآثار القانونية المترتبة عن مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي⁶. وحتى حينما تفتن المشرع إلى ضيق نطاق هذه المسؤولية، وحاول تجاوزه بترتيبها (المسؤولية) في

وطالما أن الدستور أنطأ بالمجلس إعداد التقارير حول تنفيذ قانون المالية والتصريح العام للمطابقة، وإحالتها على البرلمان، فمن الأولى أن تناط به كذلك مهمة إعداد تقرير افتتاح حسابات كافة القطاعات الوزارية والمؤسسات العمومية خلال سنة مالية معينة، في إطار تكامل أوجه الرقابة العليا على تنفيذ قانون المالية.

- 1- وهي أحكام مدونة المحاكم المالية ذات الصلة بهذه المقتضيات الدستورية، الواردة في المادة 2 من المدونة.
- 2- خاصة المبادئ العامة المقررة من قبل المنظمة الدولية للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، في مجال الرقابة المالية بصفة عامة، وفي ميدان رقابة الأداء على وجه الخصوص، المضمنة في إعلان ليمال للتوجهات الخاصة بمبادئ الرقابة المالية. للمزيد حول توجهات إعلان ليمال وحول معايير رقابة الأداء، أنظر: الموقع الإلكتروني للمنظمة: www.intosai.org
- 3 - المتمثلة أساسا في مادتي التدقيق والبت في الحسابات والتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، والتي تندرج في إطار ما يعرف برقابة المشروعية.

- 4- المتمثلة أساسا، في مراقبة التسيير واستخدام الأموال العمومية وتقييم المشاريع العمومية ومراقبة مالية الأحزاب السياسية وتمويل العمليات الانتخابية ومراقبة التصريح الإلزامي بالامتلاكات وبذل المساعدة للسلطات العامة الأساسية بالبلاد، وهي الرقابة التي تندرج من الناحية النظرية ضمن المقتربات الحديثة للرقابة المالية العليا في إطار ما يعرف برقابة الملاءمة والنجاعة والفعالية والاقتصاد. وهي فضلا عن كونها تكمل نظيرتها الرقابة القضائية، فهي توسع أكثر فأكثر الولاية الرقابية للقاضي المالي لتشمل كافة أوجه ومستويات تدبير الشأن العام المالي، ومن ثم توسيع نظام المسؤولية أمام هذا القاضي ليشمل جل مناحي ومستويات التدبير العمومي على الصعيدين المركزي والтерابي، بما يعزز دوره في تحقيق الحكامة المالية.

- 5- أي على الأجهزة العمومية التي تطبق نظام المحاسبة العمومية وتعتمد مبدأ فصل المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، والتي يقل نطاقها مقارنة بالنطاق العام للتدبير العمومي.

- 6 - كإحدى الملامح الكبرى التي تسم نظام المسؤولية أمام القاضي المالي، إذ من الناحية التاريخية، ارتبطت نشأة هذا المبدأ، بطبيعة العلاقة الموسومة بعدم ثقة السلطة التشريعية في السلطة التنفيذية، أي في مدبري الأموال العمومية، كنتجلى عملي لإعمال المبدأ السيامي والدستوري لفصل السلط في المجال المالي. انظر:

- Christian Bigaut: "finances publiques droit budgétaire", Paris, 1995, p: 156: le principe de séparation est... " le résultat de la méfiance du pouvoir législatif à l'égard de ceux qui étaient amenés les font publics."

نطاق ما يعرف بالتسيير بحكم الواقع¹، فإن الممارسة كشفت عن قلة لجوء القاضي المالي إلى تحريك المسؤولية في هذا النطاق الأخير، بسبب صعوبة وغموض مسطرتها².

وبالإضافة إلى الصعوبات المسطرية المتعلقة بإثارة المسؤولية في هذا الاختصاص، فإن صعوبات أخرى تواجه القاضي حتى بعد البت فيها. بسبب تدخل سلطتين مختلفتين في البت في هذه المسؤولية وفي مآلها، هما القاضي المالي وفق قانون مدونة المحاكم المالية، ووزير المالية وفق القانون المتعلق بمسؤولية الأمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين³. فحتى حينما يقرر القاضي المالي المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين بقرار نهائي، يمكن أن يحصل هذا المحاسب على الإعفاء كلياً أو جزئياً من المسؤولية⁴ أو من بعض آثارها⁵. فيصبح القرار أو الحكم الصادر عن القاضي المالي والحالة هذه، كما لو لم يكن، أو كأنه تعرض للتصحيح من طرف جهة إدارية (وزير المالية)⁶. ما يجعل نظام الإعفاء من هذه المسؤولية، واحداً من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى إضعاف اختصاص النظر في الحسابات من الناحية الموضوعية، وفي إضعاف مخرجاته الرقابية من الناحية الردعية والوقائية على السواء.

1 - تجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى المسؤولية التي يرتبها القاضي المالي في حالات التجاوز لمبدأ حصريته مهام المحاسب العمومي في مجال حيازة واستعمال الأموال العمومية في إطار اختصاص التسيير بحكم الواقع، يمكن ترتيب المسؤولية الجنائية عن مخالفة هذا المبدأ، باعتبار هذه المخالفة، جريمة يعاقب عليها القانون الجنائي (المنصوص عليها في الفصول من 380 إلى 391 من القانون الجنائي المغربي، كما هو الشأن بالنسبة لانتحال الوظائف أو الألقاب أو الأسماء أو استعمالها بدون حق، وغيرها من أشكال التدخل بغير صفة في وظيفة عامة).

2- فالسبب الرئيسي في محدودية ممارسة هذا الاختصاص ضمن النشاط الرقابي للقاضي المالي، يرجع لغموض مسطرة التصريح بحالة التسيير بحكم الواقع وطول أجال البت في القضايا المنبثقة عنها، الأمر الذي يجعل تقاطع العناصر المادية للعمليات التي تندرج ضمن هذا الاختصاص وتلك التي تشكل منها المخالفات المستوجبة للتأديب المالي وجرائم الاعتداء على الأموال العمومية بديلاً لتجاوز هذه الصعوبات، وبالتالي عدم إعمال هذه المسطرة إلا على سبيل الاستثناء. أنظر: - إبراهيم بن بيه: "نظام مسؤولية المدبرين العموميين أمام القاضي المالي - دراسة قانونية وقضائية مقرنة"، منشورات المجلة المغربية للسياسات العمومية، الطبعة الأولى، ماي 2017، ص: 132.

3- فإذا كان القاضي المالي ينظر في العناصر المادية للحساب من جهة نتيجته النهائية ليصدر قراره النهائي إزاءه، فإن وزير المالية يتولى تقييم العناصر الخارجية لهذا الحساب بعد إصدار القاضي المالي لهذا القرار، ما يجعل منه وزيراً وقاضياً في ذات الآن (نظرية الوزير القاضي). وهو الأمر الذي يتعارض مع الغاية من اختصاص البت في الحسابات.

4- المادة 10 من القانون رقم 61.99 المتعلق بمسؤولية الأمرين بالصرف والمحاسبين والمراقبين العموميين.

5- كإبراء الذمة من مبلغ العجز المحكوم به عليه على وجه الإحسان. (المادتان 14 و 15 من القانون رقم 61.99 المتعلق بمسؤولية الأمرين بالصرف والمحاسبين والمراقبين العموميين). بالإضافة إلى إمكانية استفادته من الحالات التي تكون فيها قرارات العجز غير قابلة للتنفيذ. هذا وتجدر الإشارة إلى أن المدونة لم تتعرض لأحكام التقادم في مادة البت في الحسابات كعنصر قانوني يحدد هذه المسؤولية من حيث الزمن، واكتفت في المادة 107 منها بالنص على أن: "المجلس يدقق ويبت بقرار تمهيدي في الحسابات قبل انصرام أجل خمس (5) سنوات يبتدئ من تقديم الحساب إلى المجلس". وهو الأمر الذي يترك المجال مفتوحاً للإقالات من العقاب. فمن بين القيود الإجرائية التي تحد من ملاحقة مرتكبي جرائم الفساد، وتساعد على إفلاتهم من العقاب. قصر مدة التقادم على سقوط الملاحقة بالنسبة لجرائم الفساد "بمرور الزمن"، وعدم وضع قواعد لقطع أو وقف هذه المدة، أو قواعد واضحة لحسابها.

6- وفي ذلك خرق لمبدأ قوة الشيء المقضي به، من طرف سلطة إدارية.

ونفس الأمر بالنسبة للاختصاص القضائي الثاني المتعلق بالتأديب المالي، فعلى الرغم من ارتباط نشأته من الناحية التاريخية بإقامة المسؤولية الشخصية للأميرين بالصرف، بهدف تحقيق التوازن في نظام المسؤولية أمام القاضي المالي؛ فإن المشرع المالي، وإن عمل على تحديد المخالفات المستوجبة للمتابعة في مادة التأديب المالي بشكل دقيق¹ وجعلها تشمل من الناحية العملية جميع مدبري الأجهزة العمومية²؛ إلا أنه، قابلاً باستثناءات تبرئ ساحة بعض الأشخاص أو الأميرين بالصرف من الخضوع لولاية القاضي المالي، حينما حصر هذه المسؤولية إزاء الأميرين بالصرف، بصفتهم مسؤولين عن مهمات تنفيذية، لا بصفتهم التقريرية داخل الأجهزة الخاضعة لرقابة القاضي المالي³. وهو الأمر الذي يفرغ الفعل الرقابي للقاضي المالي بخصوص هذا الاختصاص من غايته الأساسية، المتمثلة في مساءلة كل من ثبت تطاوله على المال العام، أيا كان ومهما كانت صفته.

وعلى مستوى الاختصاصات الإدارية، فعلى الرغم من الأهمية التي أضحت تكتسبها التقارير الصادرة عن المجلس من حيث كشفها عن الكثير من الاختلالات التي تعترى منظومة التدبير العمومي⁴، غير أنها تبقى في الغالب حبيسة الرفوف، بسبب القصور المسجل على مستوى المساطر الإدارية والتنظيمية المتعلقة بإحالة القضايا أو الملفات الواردة فيها على

1- حددت هذه المخالفات في المادة 54 من المدونة كما يلي: - مخالفة قواعد الالتزام بالنفقات العمومية وتصفيها والأمر بصرفها، - عدم احترام النصوص التنظيمية المتعلقة بالصفقات العمومية، - مخالفة النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بتدبير شؤون الموظفين والأعوان، - مخالفة القواعد المتعلقة بإثبات الديون العمومية وتصفيها والأمر بصرفها، - مخالفة قواعد تحصيل الديون العمومية الذي قد يعهد به إليهم عملاً بالنصوص التشريعية الجاري بها العمل، - مخالفة قواعد تدبير ممتلكات الأجهزة الخاضعة لرقابة المجلس، - التقييد غير القانوني لنفقة بهدف التمكن من تجاوز الاعتمادات، - إخفاء المستندات أو الإدلاء إلى المحاكم المالية بأوراق مزورة أو غير صحيحة، - عدم الوفاء تجاهلاً أو خرقاً لمقتضيات النصوص الضريبية الجاري بها العمل بالواجبات المترتبة عليها قصد تقديم امتياز بصفة غير قانونية لبعض الملتزمين بالضريبة، - حصول الشخص لنفسه أو لغيره على منفعة غير مبررة نقدية أو عينية، - إلحاق ضرر بجهاز عمومي يتحملون داخله مسؤوليات، وذلك بسبب الإخلال الخطير في المراقبة التي هم ملزمون بممارستها أو من خلال الإغفال أو التقصير المتكرر في القيام بمهامهم الإشرافية".

2- سواء تلك التي تطبق نظام المحاسبة العمومية أو تلك التي تسري على معاملاتها قواعد القانون الخاص، كما هو الشأن بالنسبة لمسؤولي ومستخدمي الشركات والمقاولات العمومية، أي على جميع مسؤولي وموظفي وأعوان الأجهزة الخاضعة لرقابة المحاكم المالية، بما فيهم الأشخاص المكلفين بالمراقبة داخل هذه الأجهزة، كما هو الشأن بالنسبة للمراقب والمحاسب العمومي، كتجسيد لتعدد وتنوع الأجهزة الخاضعة للقاضي المالي في هذا المجال.

3- بمقتضى المادة 52 من المدونة، ويتعلق الأمر بكل من أعضاء الحكومة وأعضاء مجلس النواب وأعضاء مجلس المستشارين، عندما يمارسون مهامهم بهذه الصفة. حسب منطوق المادة 52: "لا يخضع للاختصاص القضائي للمجلس في ميدان التأديب المتعلقة بالميزانية والشؤون المالية أعضاء الحكومة وأعضاء مجلس النواب ومجلس المستشارين عندما يمارسون مهامهم بهذه الصفة".

4- خاصة بعد التنصيص الدستوري على إلزامية نشرها للعموم، بمقتضى الفقرتين الرابعة والخامسة من دستور 2011.

القضاء وعلى مستوى تحريك المتابعة القضائية في حق المخلين والمتورطين¹. فنظرا لكون مضامين هذه التقارير، لا تشكل إدانة بصفة أصلية، لخلوها من الوقائع المثبتة للأفعال التي قد تشكل جرائم يعاقب عليها القانون²، تجد النيابة العامة صعوبة جمة في تحريك المتابعات القضائية. وهو ما يفسر ضعف عدد المتابعات خاصة منها ذات الطبيعة الجنائية، في مقابل تضخم واضح في حجم الاختلالات والخروقات المالية الواردة في هذه التقارير³.

وعلى قلة المتابعات المرتبطة بمضامين التقارير الصادرة عن المجلس، الراجعة إلى صعوبة وتعدد مساطر تحريكها، يلاحظ وجود بطء كبير في إصدار الأحكام بشأن المتابعات الحاصلة منها⁴، وحتى في حالة صدور الأحكام، تظل تأثيراتها محدودة بسبب ضعف القوة الردعية للعقوبات المالية المرتبطة بها. الأمر الذي كان ولا يزال يطرح سؤالاً عريضاً وإشكالا عميقا، حول طبيعة تعامل مختلف السلط الأساسية بالبلاد مع تقارير المجلس. وي طرح هذا السؤال بشكل أكثر حدة اليوم، حول طبيعة علاقة "النيابة العامة" مع مخرجات عمل القضاة

1- فلكون المجلس، لا يعتبر جهة قضائية مختصة بتتبع الجريمة المالية أو الاقتصادية، وإنما ينحصر دوره في إحالة النظر على السلطات الإدارية المعنية في حالة المخالفات المستوجبة للعقوبات التأديبية، وعلى الهيئات القضائية المختصة في حالة الانتهاكات المثيرة للمسؤولية أو العقوبة الجنائية، قد يجعل من القاض المالي - إذا صح التعبير - مجرد ساعي البريد. حيث تصبح مخرجات عمله رهينة السلطة التقديرية وتحت وصاية سلطات أخرى، لاتخاذ القرار بالمتابعة من عدمه. عكس التجربة الفرنسية ومعظم التجارب الأوروبية التي تمنح للنيابة العامة لدى المحاكم المالية اختصاص اللجوء المباشر للقضاء العادي لمتابعة المشتبه فيهم جنائيا بارتكاب الجرائم ذات الطابع المالي العمومي. أنظر:

- Flizot (S): « Les relations entre les institutions supérieures de contrôle financier et les pouvoirs publics dans les pays de l'Union européenne », L.G.D.J, Paris, 2003, p.243.

2- فالتقارير الصادرة عن المجلس، ترد في غالب الأحيان بصيغ عامة وفضفاضة يلفها الغموض والضبابية، ولا تتضمن محاضر الاستماع والوثائق المثبتة للمخالفات المالية، كما لا تشير بوضوح وجلاء إلى الجهات المسؤولة عن الخروقات المسجلة في التقرير، سواء تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين، مما يصعب إثارة المسؤولية وتحريك المتابعات بشأنها.

3- باستحضار المعطيات الواردة في التقرير المتعلق بمنجزات وزارة العدل والحريات، والمتعلقة بإحالة الملفات التي تتوصل بها هذه الوزارة من طرف المجلس على النيابة العامة، تتضح هزالة عدد هذه الملفات بالمقارنة مع ضخامة الاختلالات الواردة في تقارير المجلس. فخلال طول الفترة الممتدة ما بين 2001 و2015، بلغ عدد الملفات التي توصلت بها الوزارة من طرف المجلس ما مجموعه 87 ملفاً، منها 38 ملفاً توصلت بها الوزارة من طرف المجلس خلال الفترة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2011، فيما باقى الملفات توصلت بها الوزارة خلال المرحلة ما بعد دستور 2011 إلى حدود سنة 2015. أنظر: "وزارة العدل والحريات: حصيلة منجزات وزارة العدل والحريات، معالم على درب الإصلاح العميق والشامل لمنظومة العدالة"، المملكة المغربية، وزارة العدل والحريات، 2015، صص: 60-61.

4- تشير المعطيات المتعلقة بمآل الملفات المحالة على النيابة العامة، إلى حدود سنة 2015، البالغ مجموعها (87) ملفا، أن أربعة ملفات تم حفظهما، وخمسة عشرة ملفا صدر بشأنها حكم نهائي، وعشرة ملفات قيد المحاكمة، سبعة عشرة في طور التحقيق، كانت قيد المحاكمة، فيما 41 ملفا مازالت في المرحلة الأولى المتعلقة بالبحث التمهيدي الذي تجره الشرطة القضائية بتعليمات من النيابة العامة، قبل إحالتها على قاضي التحقيق. أنظر: - وزارة العدل والحريات: "حصيلة منجزات وزارة العدل والحريات..."، م.س، ص: 61.

الماليين، خاصة بعد تفعيل القانون التنظيمي الجديد للسلطة القضائية الذي يفتح الباب للتعامل المباشر بين النيابة العامة للمجلس والسلطة القضائية¹.

خاتمة

لئن أفرز مخاض السعي للانتقال نحو الديمقراطية بالمغرب خلال الفترة الممتدة من تسعينيات القرن الماضي إلى اليوم، بعض الشحنات المجتمعية الضاغطة أو على الأقل المشجعة في اتجاه إرساء الدعائم الأساسية لقضاء مالي فعال ومستقل. تجاوب معها المشرع الدستوري المغربي بدستورته لأجهزة الرقابة العليا سنة 1996، وبعده المشرع المالي، بإقراره لقانون مدونة المحاكم المالية سنة 2002، ليعود المشرع الدستوري إلى تعزيز المكانة الدستورية والأدوار الوظيفية لهذه الأجهزة في دستور 2011، ليفرض على المشرع المالي إدخال بعض التعديلات على قانون مدونة المحاكم المالية. لكن مجموع المقترحات الدستورية والقانونية ذات الصلة بهذه المحاكم، وإن أدخلت تحسينات مهمة وملحوظة على المنطلقات الذاتية أو المحددات الداخلية لعمل القاضي المالي، بقيت عوامل عدة كامنة في هذه المنطلقات والمحددات، كانت ولا تزال تحول دون تحقيق الجودة المطلوبة في هذا العمل، وهي العوامل التي تم رصد بعضها في هذه المساهمة.

ولكونه يتسم بالعلوية والشمولية والبعدية على كل أوجه ومستويات الفعل التدييري العمومي بما في ذلك مختلف الأعمال الرقابية التي يمكن أن يخضع لها هذا الفعل، فإن عمل القاضي المالي أو المحاكم المالية، خاصة "المجلس الأعلى للحسابات"، وحتى على افتراض خلو محدداته الداخلية أو الذاتية (المؤسسية التنظيمية والسوسيو-مهنية والوظيفية ...) من المعوقات والعوامل التي قد تؤثر سلبا على جودة هذا العمل، فهو يتأثر كذلك من حيث مدخلاته وصيرورة بنائه وحجمه وجودة مخرجاته ومن حيث آثار هذه المخرجات في النسيج المرفقي العام، بالعوامل ذات الصلة بالمحدد الموضوعي أو الخارجي.

1- لا زالت وضعية ووثيرة التفاعل بين النيابة، لم تؤثر على تغير ملموس بهذا الخصوص إلى حدود الآن، اللهم إذا كانت المخاضات الأولى لتطبيق هذا القانون، ستؤدي في المستقبل المنظور إلى تجسير علاقة أقوى بين هاتين النيابة. في أفق إيصال المخرجات الرقابية للقاضي المالي إلى مداه المرغوب وتحقيق غايتها المنشودة في محاصرة جميع الاختلالات التي تطل تدبير المال العام ومعاينة كل مخالف للقانون في هذا المجال أيا كانت صفته ومسؤوليته.

فالقاضي المالي يشتغل في محيط سياسي وإداري وسوسيو-ثقافي متعدد المتدخلين والفاعلين ومتشابك العلاقات والأدوار، بين سلطات وأجهزة لا يقتصر دورها على تخطيط وبرمجة وتنفيذ وتقييم القرار المالي العمومي، وإنما يتعدى ذلك، إلى ممارسة أنواع متعددة ومختلفة من الرقابة عليه، رقابة قبلية، مواكبة وبعديّة، ورقابة سياسية، إدارية، قضائية، ومالية. وهو محيط كما يؤثر على ذلك الواقع المتأزم لتدبير الشأن العام، يعج بالعوامل التي قد تؤثر سلباً على جودة عمل القاضي المالي، طالما أنه، لا يفتقد إلى مقومات الحكامة الجيدة في بعدها المالي (الحكامة المالية) فحسب، وإنما إلى مرتكزات هذه الحكامة في باقي أبعادها السياسية والتشريعية والإدارية والقضائية، كما يفتقد للتكامل والإلتقائية بين هذه الأبعاد في إطار رؤية استراتيجية وشمولية للحكامة الجيدة وضمن سياسة وطنية متكاملة للنزاهة والشفافية ومحاربة الفساد وتخليق الحياة العامة.

الميزانية التشاركية أداة لتحقيق الحكامة المالية الترابية

نجاه العماري

أستاذة بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية

جامعة القاضي عياض مراكش

تقديم

يعتبر الحق في المشاركة في تدبير الموارد العمومية حقاً أصيلاً من حقوق الإنسان¹، ويعد التمتع الكامل بممارسته مؤشراً على احترام الحقوق الفردية للمواطنين، لذلك توصف الدول التي تسمح للمواطنين بالمشاركة في عملية إعداد الميزانية، والتأثير في مخرجات السياسات العمومية الترابية بأنها دول ديموقراطية².

فالحق في المشاركة في إعداد الميزانية، يرتبط ارتباطاً وثيقاً ومباشراً بالديموقراطية والحكامة المالية³، وهذا ما كشفته دراسة للجمعية العامة للأمم المتحدة تحت عنوان "التنمية الاجتماعية" حيث اعتبرت أن الدول التي تتيح الفرصة أمام المواطنين لعرض خبراتهم وأفكارهم ورؤيتهم وتصوراتهم في مجال التنمية، قد حققت مستويات متقدمة ومتطورة في معدلات التنمية البشرية⁴.

وفي نفس السياق، أكد برنامج الأمم المتحدة الإنمائي حول "تحسين المشاركة السياسية للشباب"، أن تعزيز انخراط ومشاركة المواطنين وجمعيات المجتمع المدني في الحياة

¹ تنص المادة 21 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لسنة 1948 على أنه: لكل شخص حق المشاركة في إدارة الشؤون العامة لبلده، إما مباشرة وإما بواسطة ممثلين يُختارون في حرية.

² Michel BOUVIER, « Le citoyen, la gouvernance financière publique et la mutation du politique », Revue Française de Finances Publiques, N°135—Septembre 2016, p10.

³ Antony TAILLEFAIT, « Le citoyen un acteur du financement local ? », Revue Française de Finances Publiques, N°147 — Novembre 2019, p 80.

⁴ الجمعية العامة للأمم المتحدة، الدورة الرابعة والخمسون، التنمية الاجتماعية، بما فيها المسائل المتصلة بالحالة الاجتماعية في العالم بالشباب والمسنين والمعوقين والأسرة، تنفيذ برنامج العالمي للشباب حتى سنة 2000 وما بعدها، ص 8.

السياسية، ومن بينها المشاركة في إعداد الميزانية، يعتبر قوة إيجابية لتحقيق التغيير والتطوير السياسي والاقتصادي والاجتماعي¹.

ولتحقيق هذه الغايات، خلق الدستور المغربي لسنة 2011، مساحة جديدة لفكرة المشاركة المجتمعية، التي لم تعد مقتصرة فقط على الانتخابات أو التصويت على الدستور، بل أصبحت تشمل مجالات حيوية قريبة من الحياة العامة للسكان، مثل: المشاركة في تدبير الميزانية الجماعية، أو ما يصطلح عليه بالميزانية التشاركية Budget participatif، أو الميزانية المفتوحة².

ولتوطيد هذا النهج التديري التشاركي الجديد، حمل القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، العديد من المقتضيات والآليات التشاركية، التي تسمح للجماعات بتعزيز

¹ منظمة الأمم المتحدة، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، دليل الممارسة السليمة حول تحسين المشاركة السياسية للشباب على امتداد الدورة الانتخابية، مارس 2012.

² أعطيت للميزانية التشاركية، مجموعة من التعارف من بينها:

- ❖ تعريف Cédric Gaydu الميزانية التشاركية بأنها عملية يشارك فيها المواطنون على صعيد الحي أو المدينة، في برمجة واستخدام جزء من موارد الهيئة المحلية، من أجل إنجاز مشاريع تنموية.
- ❖ تعريف Wampler Brian الميزانية التشاركية بأنها: عملية لصنع القرار المحلي وفق نهج تشاركي، تفتح المجال أمام المواطنين للوصول إلى مراكز اتخاذ القرار، للمشاركة والتقرير في المجالات التي يجب أن توجه إليها الموارد العمومية.
- ❖ تعريف Goldfrank Benjamin بأنها: طريقة متجددة تمكن المواطنين إما كأفراد أو من خلال جمعيات المجتمع المدني من المشاركة في عملية إعداد الميزانية، بواسطة عقد سلسلة من الاجتماعات السنوية، للتقرير في جزء من موارد الهيئات المحلية، لإنجاز مشاريع تنموية.
- ❖ تعريف Moynihan Donald بأنها طريقة مبتكرة لزيادة مشاركة الساكنة المحلية في عملية إعداد الميزانية، من أجل تحقيق التنمية والعدالة في توزيع الموارد العمومية.

للمزيد من التوسع أنظر:

- Cédric Gaydu « La démocratie participative locale: l'institution du budget participatif de budget participatif de la ville de paris » Le Harmattan 2016 paris 18.

- Brian Wampler « A Guide to Participatory Budgeting » Group of studies About PARTICIPATORY BUDGETING ; The International Bank for Reconstruction and Développement/ The World Bank 2007 , p 21.

- Benjamin Goldfrank Lessons from Latin America's Experience with Participatory Budgeting », Group of studies About PARTICIPATORY BUDGETING ; The International Bank for Reconstruction and Development, 2007, p 92.

- Donald P. Moynihan, « Citizen Participation in Budgeting: Prospects for Developing Countries », Group of studies About PARTICIPATORY BUDGETING; The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank 2007, p 65.

إشراك الساكنة وجمعيات المجتمع المدني تدير مختلف المجالات التنموية داخل الجماعات، وخاصة المشاركة في تدير الميزانية الجماعية.

وعليه، فإن الإشكالية المطروحة في هذه الورقة البحثية تتمحور حول ما يلي: إلى أي حد يمكن أن تساهم المقاربة التشاركية في إعداد الميزانية الجماعية في تطوير التدبير المالي للوحدات الجماعية ؟

لمحاولة الكشف عن مساهمة الميزانية التشاركية في تحسين الأداء المالي للوحدات الجماعية، سنتولى معالجة الموضوع في مبحثين على الشكل التالي:

المبحث الأول: الميزانية التشاركية أداة لتحديث التدبير المالي الجماعي

المبحث الثاني: منهجية تدير الميزانية التشاركية: محددات الفعل وحدود التفعيل

المبحث الأول: الميزانية التشاركية أداة لتحديث التدبير المالي الجماعي

يعد النهج التشاركي في تدير القرار الموازي الجماعي شكلا من أشكال الذكاء الترابي، فهو آلية تديرية تساعد الفاعل الجماعي على فتح قنوات للحوار والتواصل والتعاون والتشارك مع مختلف الفاعلين فوق تراب الجماعة، من أجل التقرير في نسبة مالية محددة من ميزانية التجهيز، ترصد لتمويل إنجاز المشاريع التنموية ذات الأولوية¹.

ونظرا لأهمية الميزانية التشاركية في تحقيق متطلبات التنمية الترابية، سنحاول تحديد الإطار القانوني المنظم لها في الوثيقة الدستورية وكذا في ضوء المقتضيات التنظيمية الجماعية (المطلب الأول)، كما سنقف على تحديد المبادئ والمزايا التي تحققها أداة الموازنة التشاركية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التأطير المعياري للمقاربة التشاركية في تدير الميزانية الجماعية

اعتبارا لأهمية المقاربة التشاركية في تدير الميزانية الجماعية، قام المشرع بدسترة العديد من المبادئ والمقتضيات، المتعلقة بتقوية النهج التشاركي في إعداد الميزانية الجماعية، بل جعله أحد مرتكزات التنظيم والتدبير الجماعي (الفقرة الأولى)، ولضمان حسن تنزيل هذا المبدأ، أحال

¹ Guillaume TINLOT, « Le budget participatif, outil d'une citoyenneté financière locale rénovée », Revue Française de Finances Publiques, N°135—Septembre 2016, p20.

المشرع الدستوري على قانون تنظيمي يسن مجموعة من الضوابط القانونية لتجسيد هذا المبدأ على أرض الواقع (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: دسترة المقاربة التشاركية كآلية لتكريس الحكامة الترابية

انسجاماً مع توصيات الهيئات الدولية الداعية إلى ضرورة تعزيز مبادئ الشفافية، والنزاهة، والوضوح في تدبير الميزانية العمومية والترابية¹، حملت فصول الوثيقة الدستورية لسنة 2011، إشارات عديدة حول ضرورة اعتماد النهج التشاركي في إعداد الميزانية الجماعية، كمؤشر على وجود حكمة مالية وإدارة سليمة للموارد والنفقات العمومية، وذلك وفقاً للمبادئ والمقتضيات التالية:

❖ دسترة مشاركة الجمعيات في تدبير الشأن العام الترابي

تنص مقتضيات الفصل 12 من الدستور المغربي لسنة 2011، على أنه: "تساهم الجمعيات المهتمة بقضايا الشأن العام، والمنظمات غير الحكومية، في إطار الديمقراطية التشاركية، في إعداد قرارات ومشاريع لدى المؤسسات المنتخبة والسلطات العمومية، وكذا في تفعيلها وتقييمها". وهكذا، نجد أن المشرع فتح المجال أمام جمعيات المجتمع المدني، للمشاركة في تدبير التدخلات العمومية للوحدات الجماعية، وخاصة في إعداد القرار الموزاني الجماعي، الذي يعد أهم عمل تقوم به الجماعات خلال السنة المالية، كما أنه يشكل المجال الأمثل لتطبيق المشاركة المجتمعية بامتياز.

وعلى الصعيد المقارن، فقد وسع الدستور التونسي لسنة 2014 من مجال المشاركة المجتمعية، حيث نص في الفصل 139 منه على أنه: "تعتمد الجماعات المحلية آليات الديمقراطية التشاركية، ومبادئ الحوكمة المفتوحة، لضمان إسهام أوسع للمواطنين والمجتمع المدني في إعداد برامج التنمية والتهيئة الترابية ومتابعة تنفيذها طبقاً لما يضبطه القانون".²

¹ نذكر في هذا السياق:

- صندوق النقد الدولي، ميثاق الممارسة المالية السليمة لسنة 2007.
 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، معيار الأونتوساي رقم 20: مبادئ الشفافية والمساءلة، ص: 1.
- ² الفصل 139 من الدستور التونسي لسنة 2014.

❖ دسترة حق الجميع في الحصول على المعلومة

أقر الدستور المغربي لسنة 2011، حق المواطنين والمواطنات والجمعيات في الحصول على المعلومة، حيث ينص الفصل 27 منه على أنه: "للمواطنات والمواطنين حق الحصول على المعلومات، الموجودة في حوزة الإدارة العمومية، والمؤسسات المنتخبة، والهيئات المكلفة بمهام المرفق العام".

يمثل التكريس الدستوري للحق في الحصول على المعلومة، وفاء من المغرب بتفعيل المواثيق والاتفاقيات الدولية في هذا المجال¹، واستجابة للدعوات الداخلية المطالبة بتوسيع دائرة تداول ونشر المعلومات المتعلقة بالميزانية، التي ستمكن عموم المواطنين والجمعيات، من المشاركة في تدبير ومراقبة صرف المال العام، وتحقيق الشفافية والوضوح في تدبير الموارد العمومية².

❖ التنصيص على مشاركة المواطنين في تدبير الشأن العام الترابي

ورد في نص الفصل 136 من دستور سنة 2011 على أنه: "يرتكز التنظيم الجهوي والترابي على مبادئ التدبير الحر، وعلى التضامن والتعاون، ويؤمن مشاركة السكان المعنيين في تدبير شؤونهم، والرفع من مساهمتهم في التنمية البشرية المندمجة والمستدامة". وبناء عليه، يشكل التدبير الحر للجماعات الترابية، والمبادئ الأخرى المرتبطة بحسن تحقيقه وخاصة مبدأ

¹ تضمن العديد من المواثيق الدولية مقتضيات تنص في الحق على الحصول على المعلومة كحق من حقوق الإنسان، ونذكر في هذا السياق:

- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لسنة 1948 الذي بنص في المادة 19 على أنه: "كل شخص الحق في حرية الرأي والتعبير، ويشمل هذا الحق حرية اعتناق الآراء دون أي تدخل، واستقاء الأنباء والأفكار وتلقيها وإذاعتها بأية وسيلة كانت دون تقيد بالحدود الجغرافية".
- العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية الصادر في 1966، الذي ينص في المادة 19: "لكل إنسان الحق في حرية التعبير، ويشمل هذا الحق حريته في التماس مختلف ضروب المعلومات والأفكار وتلقيها ونقلها إلى الآخرين دون اعتبار للحدود، سواء على شكل مكتوب أو مطبوع أو في قالب فني أو بأي وسيلة أخرى يختارها".
- اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد: المصادق عليها في 9 ماي 2007، المادة 10: "تتخذ كل دولة طرف، وفقا للمبادئ الأساسية لقانونها الداخلي ومع مراعاة ضرورة مكافحة الفساد، ما قد يلزم من تدابير لتعزيز الشفافية في إدارتها العمومية، بما في ذلك... اعتماد إجراءات أو لوائح تمكن عامة الناس من الحصول على معلومات عن كيفية تنظيم إدارتها العمومية واشتغالها وعمليات اتخاذ القرارات فيها، وعن القرارات والصكوك القانونية التي تهم عامة الناس، مع إيلاء المراعاة الواجبة لصون حرمتهم وبياناتهم الشخصية".

² أحمد مفيد: "الحق في الوصول للمعلومة والمشاركة في الحياة العامة"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 114، يناير-فبراير 2014، ص: 21.

المشاركة¹، أحد الضمانات الدستورية الأساسية التي تمكن المجالس المنتخبة من تدبير شؤونها الذاتية بكيفية ديموقراطية ومستقلة²، دون تدخل أية جهة من الجهات الأخرى³.

فالتدبير الحر للجماعات الترابية، يعتبر أداة لتحقيق الديمقراطية التشاركية في تدبير الميزانية الجماعية، عبر تعزيز حرية وإرادة المنتخبين والمسيرين المحليين، في تدبير شؤونهم بحرية واستقلالية⁴، بعيدا عن تدخلات وتوجيهات السلطات المركزية⁵.

الفقرة الثانية: التنزيل التشريعي للمقاربة التشاركية في ضوء المقتضيات التنظيمية

تفعيلا لما جاء به دستور 2011 في مجال إرساء مبادئ النهج التشاركي في تدبير الشأن العام الجماعي، عملت المقتضيات التنظيمية على تفسير وتوضيح كيفية تطبيق المقاربة التشاركية في واقع الممارسة العملية، من خلال مجموعة من المقتضيات تحدد فيما يلي:

❖ إلزام الجماعات بإعتماد نهج الديمقراطية التشاركية

جاء في نص المادة 119 من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، على أنه: "تحدث مجالس الجماعات آليات تشاركية للحوار والتشاور لتسير مساهمة المواطنين والمواطنات والجمعيات في إعداد برامج العمل وتتبعها طبقا للكيفيات المحددة في النظام الداخلي للجماعة"⁶.

انطلاقا من مضمون المادة أعلاه، يمكن إبداء مجموعة من الملاحظات الأساسية:

■ **الملاحظة الأولى:** جعل المقاربة التشاركية أساسا للتدبير التنموي الجماعي، وذلك بإلزام رؤساء الجماعات بإشراك الساكنة وجمعيات المجتمع المدني وباقي الفاعلين

¹ أحمد بوسيدي، التدبير الحر للجماعات الترابية، مجلة المنبر القانوني، عدد مزدوج 2-3 أبريل- أكتوبر 2012، ص 210.

² Michel Verpeaux et Christine Rimbaut: "les collectivités territoriales et la décentralisation", 11^{ème} Edition, Editeur la documentation française 2018, P: 4.

³ Mohamed Boujida: "Quelques éléments d'analyse du principe constitutionnel de la libre administration des collectivités territoriales marocains", Le droit constitutionnel des collectivités territoriales – Etudes comparées, Actes des 10ème journées Maghrébines de droit, Réseau des juristes maghrébins, imprimerie El Maarif Al Jadida-Rabat 2015, P: 167.

⁴ عبد الخالق العلوي: "مبدأ التدبير الحر للجماعات الترابية، وإعداد التراب في ضوء دستور 2011"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 115- مارس- أبريل 2014 ص: 151.

⁵ Mohamed Boujida, op, cit, P: 167.

⁶ المادة 119 من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات.

المدنيين، في بلورة برنامج عمل الجماعة، الذي يعد إطارا لتنفيذ البرامج والمشاريع التنموية ذات الأولوية¹.

■ **الملاحظة الثانية:** وجود ارتباط قانوني ووظيفي بين الميزانية وبرنامج عمل الجماعة²، الشيء الذي يسمح لرؤساء الجماعات باعتماد النهج التشاركي بشكل دائم، في عمليات إعداد الميزانية وليس بشكل مرحلي أثناء إعداد برنامج عمل الجماعة.

وعلى الصعيد المقارن، وسعت القوانين المؤطرة لعمل الجماعات بتونس، من مجال تفعيل المقاربة التشاركية لتشمل مختلف أوجه التدبير المحلي، وخصوصا الجانب الميزانياتي، وهذا ما تؤكده مقتضيات الفصل 130 من مجلة الجماعات الذي ينص على أنه: "تلتزم الجماعات المحلية باعتماد الشفافية والتشاركية في إعداد ميزانياتها السنوية".

❖ وضع آليات مؤسسية لتحقيق الديمقراطية التشاركية

ورد في نص المادة 120 من القانون التنظيمي رقم 113.14، على أنه: "تحدث لدى الجماعة هيئة استشارية بشراكة مع فعاليات المجتمع المدني تختص بدراسة القضايا المتعلقة بتفعيل مبادئ المساواة وتكافؤ الفرص ومقاربة النوع تسمى: "هيئة المساواة وتكافؤ الفرص ومقاربة النوع"³.

¹ يعرف برنامج عمل الجماعة بأنه:

❖ الوثيقة المرجعية التي تعبر عن المشاريع التنموية ذات الأولوية، التي تمكن الجماعة من وضع الاختيارات وترتيب الأولويات والتخطيط الاستراتيجي للمستقبل، وبناء منهجية محكمة تبين نقاط القوة والضعف داخل المجال الجماعي، وتحدد الفرص والمخاطر التي تواجه الجماعة في المستقبل.

❖ وفي نفس السياق، يعتبر برنامج عمل الجماعة كذلك، مجموعة من القرارات والتدابير التي تتخذها الجماعة، وفق مقاربة علمية ورؤية معينة وأهداف مرسومة بدقة، يتم بلورتها في إطار مجموعة من البرامج والمشاريع التي تهم تنمية مستقبل الجماعة وفقا لخطة زمنية محددة، مرفقة بمؤشرات للتتبع وتقييم تحقق الأهداف، للزيد من التوسع أنظر:

- نجيب المصمودي: "القانون التنظيمي الجديد للجماعات: نحو تدبير عمومي ترابي جديد بالمغرب"، منشورات سلسلة الحكامة الترابية ودراسة السياسات، العدد الثاني 2017، مطبعة الأمانة الرباط، ص: 228.

- أحلام بوقديدة: "المرتكزات الأساسية للتدخل الاقتصادي للأشخاص المعنوية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 134-135، ماي-غشت 2017، ص: 307.

² نصت المادة 183 من القانون التنظيمي 113.14 على أنه: "يتعين إعداد الميزانية على أساس ثلاث سنوات لمجموع موارد وتكاليف الجماعة، طبقا لبرنامج عمل الجماعة...".

³ المادة 120 من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات.

وعليه، يعتبر إحداث هيئة للمساواة وتكافؤ الفرص بالجماعات، المدخل المؤسساتي لتحقيق المساواة والإنصاف بين النساء والرجال في الاستفادة من الحق في التنمية الترابية، وضمن المشاركة الفعلية في عملية إعداد وتتبع تنفيذ برامج ومشاريع الميزانية الجماعية¹. وعلى الصعيد المقارن، قامت العديد من التشريعات المقارنة، بوضع إطار مؤسساتي تشاركي على المستوى المحلي، يسهر على تنظيم مشاركة الساكنة وجمعيات المجتمع المدني، في تدبير مسلسل القرار المحلي، وذلك وفقاً للهيئات التالية²:

- **المجالس الاستشارية المحلية في بلجيكا:** أحدثت بلجيكا في إقليم والون، مجالس استشارية مشكلة من مجموعة من الأشخاص، يقومون بإبداء الرأي في المسائل والقضايا التي تهم تنمية الساكنة المحلية، حيث تم تشكيل مجلس استشاري للشباب وكبار السن، ومجلس استشاري خاص بالأجانب، بهدف تعميق الممارسة الديمقراطية التشاركية على الصعيد المحلي.
- **اللجان الاستشارية للمرافق العمومية بفرنسا:** قامت فرنسا بإحداث هيئة استشارية في البلديات التي يزيد عدد سكانها عن 10 000 نسمة، وتتكون هذه الهيئة من أعضاء المجلس البلدي وممثلين عن جمعيات المجتمع المدني، بهدف تعزيز مشاركة المواطنين في تدبير المرافق العمومية البلدية.

وعلى الصعيد الوطني، قامت العديد من الوحدات الجماعية، بإحداث هيئات للمساواة وتكافؤ الفرص ومقاربة النوع، تتشكل من مجموعة من الفاعلين المهتمين بالمجال الحقوق، من أجل المساهمة بشكل فعال في الدفاع عن حقوق المواطنين والمواطنات في وضعية الهشاشة الاجتماعية.

❖ التنصيص على آليات لتفعيل الديمقراطية التشاركية

نصت مقتضيات المادة 121 من القانون التنظيمي رقم 113.14 السالف الذكر على أنه: "يمكن للمواطنات والمواطنين والجمعيات أن يقدموا وفق الشروط محددة، عرائض يكون الهدف منها مطالبة المجلس بإدراج نقطة تدخل في صلاحياته ضمن جدول أعماله³."

¹ دليل مساطر إحداث وتفعيل واشتغال هيئة المساواة وتكافؤ الفرص ومقاربة النوع بالجماعات، سلسلة دليل المنتخب، منجز بشراكة بين وزارة الداخلية- المديرية العامة للجماعات المحلية، وهيئة الأمم المتحدة للمرأة، 2017، ص: 15.

² تقرير حول الديمقراطية التشاركية على المستوى المحلي، صادر عن المنظمة الدولية للتقرير عن الديمقراطية DRI، ص: 17.

³ المادة 121 من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات.

إن الحق في تقديم العرائض¹، يعد إحدى الآليات المكرسة لمنطق الحكامة المحلية التشاركية، وصورة تعكس حس المواطنة لدى الأفراد ووعي السياسي لديهم، بأهمية مشاركتهم في عمليات تدبير الشأن العام، بهدف التأثير الإيجابي في مخرجات السياسات العمومية.

وللرقي بهذه الآلية الديمقراطية، وضع القانون التنظيمي مجموعة من الشروط لتنظيمها، كما أصدرت الوزارة المكلفة بالعلاقة مع البرلمان والمجتمع المدني، دلائل توجيهية، لتحسيس المواطنين بأهميتها وتحديد طرق ومراحل إعدادها ووضعها، كآلية مكرسة لأشكال الممارسة التشاركية المجتمعية على صعيد العمل الجماعي.

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف النهج التشاركي في تدبير الميزانية الجماعية

لا تقتصر دراسة الميزانية التشاركية على البحث في القوانين التي تؤطرها، بل تتعداها للبحث في المبادئ والمرتكزات التي تتأسس عليها هذه المقاربة الجديدة في تدبير الميزانية الجماعية (الفقرة الأولى)، بالإضافة إلى تحديد الأهداف والمزايا التي تحققها (الفقرة الأولى)

الفقرة الأولى: مبادئ الميزانية التشاركية

تدمج الميزانية التشاركية المبادئ العامة المتعارف عليها في مجال التدبير المالي، إلى جانب مبادئ أخرى جديدة تتناسب وتتوافق، مع هذا الأسلوب التشاركي الحكاماتي في تدبير الميزانية الجماعية، وتحدد أهم هذه المبادئ فيما يلي²:

¹ يعتبر تقديم العرائض للسلطات العمومية، واحد من أقدم الآليات المعتمدة من طرف التجارب المقارنة لإشراك المواطنين في مراقبة التدبير العمومي، فمثلا أقر النظام البريطاني في ميثاقه الأعظم سنة 1215 المواطنين من حق تقديم العرائض للملك حول قضية معينة، يقوم الملك بتعيين لجنة تقوم بتلقي هذه العرائض ودراستها للبحث فيها، وفي نفس السياق مكنت الثورة الفرنسية لسنة 1789 المواطنين من حق تقديم عرائض للسلطات العمومية من أجل المشاركة في السياسات العمومية، للمزيد من الاطلاع راجع: - سليمان التجريبي: "الآليات الدستورية لمساهمة المجتمع المدني والمواطنين في العملية التشريعية"، مجلة العلوم القانونية، العدد الثالث، 2015، ص: 48.

² أجمعت العديد من الدلائل المتعلقة بالميزانية التشاركية، على أن هذه الأخيرة تخضع للمبادئ المشار إليها أعلاه، للمزيد من التوسع أنظر ما يلي:

- Le Budget Participatif en Afrique-Guide pour la formation en pays francophones Tome I: Concepts et Principes, Programme des Nations Unies pour les Etablissements Humains (ONU-HABITAT) Environnement et Développement du Tiers-Monde 2008, P: 12.
- 72 Question courantes sur les budgets participatifs, Publié par le Programme des Nations Unies pour les établissements humains (ONU-HABITAT).2005, P: 32.

- **مبدأ الإستمرارية** *continuité*: يمكن هذا المبدأ من جعل النهج التشاركي في إعداد الميزانية، عملية مستمرة دائمة لا تتقبل التوقف لأي اعتبار من الاعتبارات، بهدف تعميق وتطوير الممارسة الديمقراطية في تدبير الأداة الموازنية الجماعية؛
 - **مبدأ المشاركة** *participation*: يعزز هذا المبدأ من توسيع دائرة المشاركة المجتمعية في تدبير الميزانية، عبر إعطاء الفرصة لأكثر عدد من الأفراد بشكل متساوي، في اقتراح البرامج والمشاريع التنموية ذات الأولوية¹؛
 - **مبدأ الشفافية** *transparence*: يمكن إعمال مبدأ الشفافية من تحقيق ممارسة مالية سليمة في إعداد القرار الموازي المشترك، وذلك بالسماح لتدفق أكبر قدر ممكن من المعلومة المالية للجمهور، بهدف تعزيز مشاركتهم في إعداد الميزانية ومراقبة تنفيذها وتقييمها، تحقيقا لمبادئ الوضوح والنزاهة والصدق في تدبير الموارد والنفقات الجماعية²؛
 - **مبدأ الفعالية** *l'efficacité*: يضمن هذا المبدأ أن تستخدم الموارد المالية، الموجهة لتمويل إنجاز برامج ومشاريع الموازنة التشاركية، بأفضل وأحسن طريقة ممكنة، تحقيقا لأكثر قدر من المصلحة العامة؛
 - **مبدأ التضامن** *solidarité*: يتأسس هذا المبدأ على فكرة، أن تدمج الميزانية التشاركية كل الفئات الاجتماعية، خصوصا الفئات التي تعاني من التهميش لضمان توزيع عادل للموارد³.
- تبين المبادئ السالفة الذكر، أن أسلوب الميزانية التشاركية، يعد مقارنة متكاملة الأبعاد، تستحضر مختلف المبادئ المتعلقة بالحكمة الترابية، من قبيل الشفافية، والمشاركة، والفعالية، من أجل الرقي بتدبير مالية الجماعة، بشكل يجعل من الأداة الموازنية التشاركية وسيلة لتحقيق متطلبات التنمية المندمجة والمستدامة.

¹ محمد الغالي: "سياسة القرب مؤثر على أزمة الديمقراطية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مواضيع الساعة، العدد 53، 2006، ص: 25.

² جميلة الدليبي: "إصلاح القانون التنظيمي مدخل أساسي لترسيخ الحكامة الجيدة"، مساهمة في النقاش حول إصلاح القانون التنظيمي للمالية بتقديم رؤية جديدة مع رصد التنظيم التشريعي لقوانين المالية وكذا التقارير ذات الصلة، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة الأعداد الخاصة -6- السنة 2013، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، ص: 121.

³ مجموعة الديمقراطية والحدائق، اللقاءات الجهوية 28 فبراير- 7 مارس 2015، الميزانية التشاركية تفعيل للديموقراطية التشاركية، التجارب الدولية وتطبيق للميزانية التشاركية في المغرب، ص: 5.

الفقرة الثانية: مزايا وأهداف النهج التشاركي في تدبير القرار الموازني الجماعي

تحقق المقاربة التشاركية في إعداد القرار الموازني الجماعي، مجموعة من المزايا تتحدد

فيما يلي:

❖ **تقوية حس المواطنة:** تعتبر الميزانية التشاركية ميزانية مواطنة، تستوعب مشاركة

الجميع في إعداد القرار الموازني المشترك في نطاق المواطنة الجامعة أو الشاملة، فهي فضاء مفتوح لتطبيق مبادئ وقيم المواطنة من قبيل: الحوار، والتواصل، والتشاور، وتبادل الأفكار بين الجميع في إطار ديمقراطي تشاركي، يهدف إلى بلورة تصور مشترك حول البرامج والمشاريع التنموية، التي ستساهم في إحداث تغيير إيجابي في الواقع الاقتصادي والاجتماعي للسكان المحلية.

❖ **تحسين الشفافية:** يساهم اعتماد النهج التشاركي في تدبير الميزانية، في إشاعة

ثقافة الشفافية والوضوح والنزاهة والصدقية في تدبير الموارد والنفقات الجماعية¹، ذلك أنه كلما زادت درجة ومستويات المشاركة المجتمعية في تدبير القرار المالي، كلما تقلصت أشكال الفساد المالي والإداري، وتحققت أعلى نسب الحكامة والممارسة المالية السليمة².

❖ **تقوية الثقة بين مختلف الفاعلين:** يمكن اعتماد المقاربة التشاركية في تدبير الأداة

الموازنية، من خلق تكامل وظيفي بين الديمقراطية التمثيلية والتشاركية³، هذا التكامل يترتب عنه تجديد لعلاقة الثقة بين المنتخب الجماعي والمواطن، التي بموجبها يتحول دور هذا الأخير من مجرد كونه مشاهد لأداء المنتخب، إلى دور الفاعل المؤثر في وضع الاختيارات التنموية، والمحاسب لأداء المنتخبين عن النتائج المحققة؛

❖ **تحسين وتجويد التدبير العمومي الترابي:** وفقا للعديد من التقارير الوطنية والدولية

والدراسات العلمية، تعد المقاربة التشاركية أحد مبادئ الحكامة الترايبية، وأداة

¹ عبد العزيز أشرف: "الحكامة الجيدة الدولية-الوطنية-الجماعية ومتطلبات الإدارة المواطنة، الطبعة الأولى 2009، مطبعة دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع ديور الجامع الرباط، ص: 134.

² Manual on fiscal transparency/Fiscal Affairs Dept., International Monetary Fund—: International Monetary Fund, 2007—2007, p13.

³ مخرجات الحوار الوطني حول المجتمع المدني والأدوار الدستورية الجديدة، من إعداد اللجنة الوطنية للحوار الوطني حول المجتمع المدني وأدواره الدستورية الجديدة "الميثاق الوطني للديمقراطية التشاركية"، ص: 5.

تدبيرية لإرساء مقاربة التدبير بالأهداف والنتائج، ومؤشرا مهما للحديث عن وجود ممارسة مالية سليمة.

كل هذه الاعتبارات وغيرها، تدفعنا للقول بأن: اعتماد أسلوب الميزانية التشاركية، سيساعد الفاعل الجماعي على الاستفادة من خبرات ومقترحات وآراء المواطنين باعتبارهم مستفيدين مباشرين من خدمات الجماعة، الأمر الذي سيقترن عليه الاقتصاد في التكاليف وتحقيق النجاعة في تدبير الموارد العمومية.

وعموما، ساهمت المزايا التي تحققها الميزانية التشاركية، في دفع منظمة الأمم المتحدة لمطالبة الحكومات المحلية عبر العالم ضرورة اعتمادها، باعتبارها أداة فعالة لمحاربة الهشاشة الاجتماعية، فكانت النتيجة انتشارها الواسع عبر العالم، حيث وصل عدد البلديات التي تعتمد ما أكثر من 2000 بلدية في مختلف دول العام.

المبحث الثاني: منهجية تدبير الميزانية التشاركية: محددات الفعل وحدود التفعيل

لا تختلف منهجية تدبير الميزانية التشاركية كثيرا، عن المنهجية المعتمدة في تدبير الميزانية الجماعية، لأننا لسنا بصدد الحديث عن تدبير ميزانيتين منفصلتين تخضعان لقوانين ومساطر متفرقة، بل نحن أمام تدبير ميزانية جماعية واحدة فقط مع بعض الخصوصية للشق المتعلق بالتجهيز أو الاستثمار، الذي يخضع تدبيره لأسلوب تشاركي.

وفي هذا الإطار، سنحاول إبراز هذه الخصوصية، من خلال الحديث عن منهجية تدبير نفقات الاستثمار الجماعية بناء على قواعد ومراحل تطبيق النهج التشاركي (المطلب الأول)، كما سنعمل على بيان الحدود والمعيقات التي تعترض هذه العملية التدبيرية، وبلورة مقترحات تساهم في تطوير الأسلوب التشاركي في تدبير القرار الموازي الجماعي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: محددات وخطوات تدبير الميزانية التشاركية

يمكن الحديث في هذا الصدد عن المسطرة المعتمدة في تدبير إعداد مسلسل الميزانية التشاركية (الفقرة الأولى)، ثم الحديث عن مرحلة تنفيذ وتقييم المشاريع التشاركية المنجزة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مسطرة تدبير إعداد القرار الموازي التشاركي

تعد عملية إعداد الميزانية التشاركية، أهم مرحلة في تدبير القرار الموازي المشترك، فهي تسمح لنا بالتعرف على طبيعة المتدخلين في عملية التحضير، وتمكننا من تحديد الوسائل والآليات المعتمدة لإنجاح هذه العملية المهمة، وذلك وفقاً لما يلي:

أولاً: مبادرة الفاعل الجماعي

ترجع المبادرة بشأن إعداد الميزانية التشاركية إلى رئيس المجلس الجماعي¹، الذي يقرر بعد استشارة أعضاء المجلس التداولي إطلاق مسلسل إعداد الميزانية التشاركية، وهذا الإجراء يكون بمثابة التزام رسمي من طرف الجماعة اتجاه الساكنة وجمعيات المجتمع المدني، بإخضاع نسب محددة من ميزانية التجهيز للمشاركة المواطنة².

وتبعاً لذلك، رصدت العديد من البلديات العالمية مبالغ مهمة لتمويل المشاريع التشاركية، وهو ما سنحاول توضيحه من خلال الجدول أدناه:

الجدول رقم 1: الاعتمادات المالية المرصودة لتمويل الميزانية التشاركية في بعض التجارب الجماعية

البلدية	الموارد المخصصة
بلدية بولتو أليغري البرازيلية	100% من ميزانية الاستثمار
بلدية همبورغ الألمانية	100% من ميزانية الاستثمار
بلدية باريس الفرنسية	5% من ميزانية الاستثمار
VILLE DE SEVILLE	14 مليون يورو من ميزانية الاستثمار
بلدية المرسى التونسية	55.000.00 دينار تونسي
بلدية القنيطرة المغربية	5.000.000 درهم

المصدر: تركيب شخصي بناء على المعلومات الواردة في الهامش³.

¹ تنص المادة 183 من القانون التنظيمي رقم 14.113 المتعلق بالجماعات على أنه: يتولى رئيس المجلس تحضير الميزانية.

² دليل الحكامة التشاركية المحلية: القرار المشترك نموذج آلية الميزانية التشاركية، الصادر بشراكة بين وزارة الداخلية والمديرية العامة للجماعات المحلية، مع الوكالة الألمانية للتعاون الدولي GIZ، في إطار برنامج كومان، الصادر سنة 2017، ص: 24.

³ تم الاعتماد على المعلومات الواردة في المصادر التالية: =

تبين المعطيات الواردة في الجدول أعلاه، أن الجماعات المحلية في التجارب المقارنة، تخصص اعتمادات مالية مهمة في تمويل المشاريع التشاركية، حيث تخصص بلدية Porto-Allègre وبلدية Ville-de HAMBOURG نسبة 100% من ميزانية التجهيز، في حين تخصص باقي البلديات الأخرى نسب محدودة من ميزانية التجهيز، تبلغ 5% في بلدية باريس، ومبلغ 5.000.000 درهم في جماعة القنيطرة.

ثانيا: تشكيل فريق الميزانية التشاركية

باعتباره الفاعل الرئيسي في تدبير مسلسل القرار المالي التشاركي، يتولى رئيس المجلس الجماعي تشكيل فريق مكلف بتدبير مسلسل الميزانية التشاركية، يتكون من المنتخبين، والموظفين، وأعضاء لجنة المساواة وتكافؤ الفرص ومقاربة النوع الاجتماعي، يسهر على حسن سير أشغال اللقاءات التشاورية مع المواطنين وهيئات المجتمع المدني في مختلف المراحل من الإخبار والإعلام، إلى تقييم تنفيذ المشاريع التشاركية.

وعلى الصعيد المقارن، عملت بعض التشريعات على توسيع مجال مشاركة الساكنة المحلية في إعداد الميزانية التشاركية، وذلك عبر السماح للمواطنين والمواطنات بانتخاب ممثلين لهم في لجان الميزانية التشاركية، ونخص بالذكر تجربة بيت المواطن في بلدية Morsang-sur-Orge بفرنسا، ثم لجنة المجتمع المشارك في مقاطعة District Jemappes-Flénu ببلجيكا¹.

ثالثا: مأسسة منتديات سنوية للميزانية التشاركية

يعتبر وجود إطار مؤسساتي تشاركي، أهم شرط موضوعي لنجاح تدبير مسلسل الميزانية التشاركية، ذلك أن البلديات التي تتوفر على منتديات سنوية تشاركية، يجتمع فيها

■ المجموعة الديمقراطية والحداثة، اللقاءات الجهوية 28 فبراير-7 مارس 2015، الميزانية التشاركية تفعيل للديموقراطية التشاركية، التجارب الدولية وتطبيق للميزانية التشاركية في المغرب، ص: 6-7.

- Guide de la "Codécision au niveau communal Exemple du budget participatif", Ce guide est le fruit d'une étroite collaboration entre deux projets de la GIZ avec Direction générale des collectivités locales DGCL du ministère de l'intérieur dans le cadre de la coopération Maroc-allemande Juin 2017, P: 42.
- Pauline Veron Adjointe a la Mair de Paris en charge de la démocratie locale et de la participatif citoyenne, "le budget participatif 2014", dossier de Presse, P: 3.

¹ Denis Stokkink, «de Le budget participatif un outil de citoyenneté au service des communes » Avec le soutien de la Solidarité Européen Thiink / do tank, p 63.

المواطنون للتعبير عن آراءهم وتصوراتهم، وتقديم مطالبهم بشأن المشاريع التنموية، حققت مستويات متقدمة من التطبيق الفعلي للديموقراطية التشاركية.

ونستعرض في هذا الإطار، تجارب بعض البلديات التي أحدثت منتديات خاصة بالمواطنة، لتنظيم المشاركة المجتمعية في صنع القرار الموازي التشاركي، وذلك وفقا لما يلي:

- منتدى جمعيات الأحياء بمدينة Porto Alegre في البرازيل؛
- المنتدى المفتوح للميزانية التشاركية في مدينة Münster في ألمانيا¹؛
- منتدى المواطنة للميزانية التشاركية في البلديات التونسية²؛

هذه المنتديات المواطنة، يتم عقدها في مكان عمومي مفتوح، يتم تنظيمه على شكل مجموعة من الورشات الموضوعاتية، يقوم بتسيير أشغالها عضو منتخب أو موظف جماعي، تنتهي بتقديم توصيات على شكل مقترحات مشاريع، يتم دراستها وتقييمها ماليا واقتصاديا، وعرضها على الساكنة المحلية بهدف التصويت عليها.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار، إلى أن بعض الجماعات المحلية في ألمانيا، طورت من نهج التصويت على المشاريع التشاركية، باعتماد التصويت الافتراضي عبر وسائل التواصل الاجتماعي، بهدف تمكين أكبر عدد من المشاركين في عملية اختيار المشاريع.

الفقرة الثانية: تنفيذ وتقييم الميزانية التشاركية

بعد تصويت المجالس الجماعية على الميزانية التشاركية، تبدأ مرحلة التنفيذ المادي للمشاريع التنموية التي تم إختيارها من قبل الساكنة المحلية، في المنتديات الخاصة بالمواطنة (أولا) ثم بعد ذلك تأتي مرحلة المراقبة والتقييم، للتحقق من إنجاز المشاريع التشاركية (ثانيا).

أولا: إنجاز المشاريع التشاركية على أرض الواقع

أسندت جميع القوانين المنظمة للميزانية التشاركية عبر العالم¹، ومنها القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، مهمة تنفيذ برامج ومشاريع الميزانية التشاركية، إلى

¹ نوربرت كريستنغ وآخرون، مرجع سابق، ص 355.

² المجموعة الديمقراطية والحداثة، اللقاءات الجهوية 28 فبراير- 7 مارس 2015، الميزانية التشاركية تفعيل للديموقراطية التشاركية، التجارب الدولية وتطبيق للميزانية التشاركية في المغرب، ص: 6-7.

رئيس المجلس الجماعي، باعتباره المسؤول المباشر عن تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بالوحدة الجماعية، أمام الأجهزة المكلفة بالمراقبة².

وعلاوة على ذلك، تبين التجارب المقارنة صيغ وأشكال متقدمة لمشاركة الساكنة المحلية في عملية تنفيذ مشاريع الميزانية التشاركية. ونخص بالذكر بلدية كوينكا في الإكوادور، حيث يقوم السكان إلى جانب البلدية في تنفيذ الميزانية التشاركية، وذلك بالمساهمة باليد العاملة والتجهيزات والعتاد، وكل ما يلزم للمساهمة في الإنجاز المادي للمشاريع التي يختارونها³.

¹ ينص الفصل 257 من مجلة الجماعات المحلية التونسية على أنه: يتولى رئيس البلدية تحت رقابة المجلس البلدي وطبقا للصيغ والشروط المنصوص عليها بالقوانين والتراتيب الجاري بها العمل القيام بالمهام وتطبيق قرارات المجلس وخاصة المتعلقة بما يلي: الإشراف على إعداد ميزانية البلدية طبقا للنظام المالي وإصدار الأذون بالدفع ومراقبة حسابية البلدية وتفرعاتها.

² المصطفى معمر: " نظام مسؤولية الأمر بالصرف في الإدارة المالية المحلية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 114، يناير- فبراير 2014، ص: 23.

³ Manuel des décisions La niveau au : communal exemple budget du participatif : Délivré en partenariat entre le Royaume du Maroc, le Ministère de l'intérieur, la Direction générale des collectivités locales et l'Agence allemande de coopération internationale dans le cadre du programme CoMun - Municipale Coopération Maghreb au participative et locale Gouvernance, 2017 Juin, P: 32.

ثانيا: مراقبة وتقييم المشاريع المنجزة

تسمح المقاربة التشاركية في إعداد الميزانية، بتوسيع دائرة مشاركة الساكنة المحلية في مختلف مراحل تدبير القرار التشاركي، لتشمل مرحلة المراقبة والتقييم بواسطة ممثليهم في لجنة الميزانية التشاركية، للتحقق من مطابقة الأشغال المطبقة للمشاريع المقترحة إلى جانب التأكد من احترام آجال التنفيذ¹.

وفي هذا الإطار، يقدم التحليل المقارن تجارب رائدة حول إشراك الساكنة في عملية المراقبة والتقييم، ونخص بالذكر هنا تجربة "لجنة المواطنين للرقابة والشفافية في مدينة Cotacachi بالإكوادور، تجمع فريقا يضم مجموعة من المواطنين والمنتخبين، من أجل مراقبة تنفيذ المشاريع المبرمجة في إطار الميزانية التشاركية.

المطلب الثاني: حدود وأفاق تطوير النهج التشاركي في تدبير القرار الموازي الجماعي

سنناقش في هذا الصدد، الحدود والمعوقات التي تحد من فعالية النهج التشاركي في تدبير الميزانية الجماعية (الفقرة الأولى)، ثم سنعمل على بلورة مجموعة من مداخل وشروط الإصلاح، بهدف توسيع وتطوير أسلوب الميزانية التشاركية كأداة لتحقيق التنمية الترابية (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: معوقات تفعيل النهج التشاركي في تدبير الميزانية الجماعية

يمكن تقسيم المعوقات التي تحد من تفعيل النهج التشاركي في تدبير الميزانية الجماعية، إلى معوقات ترتبط بالنصوص القانونية المؤطرة للميزانية الجماعية (أولا)، ومعوقات سياسية ترتبط بالنخب المحلية (ثانيا) وإكراهات أخرى ترتبط بضعف الموارد التمويلية (ثالثا)

أولا: الإكراهات القانونية

أكدت العديد من التقارير الدولية² والوطنية¹، أن البنية القانونية والتنظيمية المؤطرة للمالية الجماعية، تتسم بالصلابة والجمود والتعقيد، وهذا ما يشكل عائقا بنيويا أمام إرساء

¹ Manuel des décisions La niveau au : communal exemple budget du participatif, op,cit, P: 32.

² أهم التقارير التي يمكن مراجعتها في هذا الإطار: =

دعائم النهج التشاركي في تدبير إعداد ميزانية الوحدات الجماعية². وفي هذا الإطار، يمكن إبداء مجموعة من الملاحظات تتحدد كما يلي:

- **الملاحظة الأولى: ضعف الأساس القانوني:** رغم تضخم الإنتاج التشريعي في مجال أعمال النهج التشاركي في تدبير الشأن العام الترابي، إلا أن المقتضيات الدستورية والتنظيمية لم تنص بشكل صريح ومباشر على الميزانية التشاركية، عكس بعض التشريعات المقارنة كالفرنسية والتونسية، التي نجدها وضعت مقتضيات دستورية وتنظيمية مباشرة تهم أسلوب الميزانية التشاركية.
- **الملاحظة الثانية: ضعف أعمال مبادئ الميزانية التشاركية:** كشف تقرير مشترك بين خبراء البنك الدولي ووزارة الاقتصاد والمالية المغربية حول " تقييم أنظمة تدبير المالية العمومية" أن تعقد النصوص القانونية المنظمة لتدبير الميزانية الجماعية، يؤدي إلى إضعاف تفعيل مبادئ الميزانية التشاركية، من قبيل مبدأ الشفافية والوضوح والصدقية³.
- **الملاحظة الثالثة: ضعف الإطار القانوني المنظم للحق في الحصول على المعلومة:** يشير تقرير الهيئة المركزية للوقاية من الرشوة، أن تعقد الإطار القانوني للحق في الحصول على المعلومة، يشكل عائقا موضوعيا مكروا لضعف مشاركة الساكنة وجمعيات

-
- Rapporte Organisation de Coopération et de Développement économique l'OCDE sur « Compact pour la gouvernance économique État des lieux: Maroc Avancement des réformes de la gouvernance économique » Novembre 2017, P: 43.
 - Rapport Étude D'évaluation de la gestion de systèmes de finance publique au Maroc Groupe de travail national du Ministère des Finances et de la Privatisation au Maroc et de la Banque mondiale March 2007, P: 125.

¹ نشير في هذا الصدد إلى التقارير التالية:

- تقرير اللجنة الاستشارية للجهوية /الكتاب الثالث: دراسة عن الجهوية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، لسنة 2010، ص: 67.
- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي حول: متطلبات الجهوية المتقدمة وتحديات إدماج السياسات القطاعية لسنة 2016.

² محمد حنين: المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية، دار القلم للطباعة و النشر و التوزيع الطبعة الأولى – 2007. ص: 45.

³ Rapport De La gestion des finances publiques D'évaluation Groupe de Travail National du Ministère des Finances et de la Privatisation au Maroc et la Banque Mondiale Octobre 2003.

المجتمع المدني، في إعداد الميزانية ومراقبة عملية تدبير الموارد والنفقات العمومية، الأمر الذي يترتب عنه ضعف الحكامة والممارسة المالية السليمة في هذا المجال¹.

ثانيا: الإكراهات السياسية

يكشف المسح الميداني حول اعتماد أسلوب الميزانية التشاركية في المغرب، عن ضعف عدد الجماعات التي تتبنى هذا النهج التشاركي في تدبير الأداة الموازنة، حيث يقدر عدد الجماعات التي تشرك الساكنة وجمعيات المجتمع المدني في عملية التحضير في ست وحدات جماعية.

وتبعاً لذلك، يمكن تفسير سبب ضعف عدد الجماعات التي تعتمد نهج الميزانية التشاركية، إلى سببين أساسيين:

- **غياب الإرادة السياسية للمنتخبين:** أكدت دراسة قامت بها مجموعة من الجمعيات² بدعم من الاتحاد الأوروبي حول: "المجتمع المدني والديموقراطية التشاركية بجهة سوس"، عن ضعف الإرادة السياسية للمنتخبين الجماعيين تقف حجر عثرة أمام تطور هذا النهج التشاركي في الجماعات التي شملتها هذه الدراسة³.
- **ضعف تكوين المنتخبين:** أكدت خلاصات العديد من التقارير الوطنية⁴، أن ضعف حصيلة التدبير الإداري والمالي والتنموي للمجالس الجماعية، يعود في جزء أساسي منه إلى ضعف المستوى المعرفي والعلمي والثقافي للمنتخب الجماعي⁵، الذي لا يخوله فهم

¹ الهيئة المركزية للوقاية من الرشوة، تقرير حول الحق في الحصول على المعلومات بوابة أساسية لتدعيم الشفافية ومحاربة الفساد، صادر في شتنبر 2012، ص: 8.

² - قام الاتحاد الأوروبي بتمويل مشروع المجتمع المدني والديموقراطية التشاركية: من أجل تعزيز مشاركة الفاعلين والفاعلات في النقاشات العمومية والسياسية بجهة سوس ماسة، هذا المشروع أنجزته جمعية الهجرة والتنمية، وجمعية نساء الجنوب، ومنندى المبادرات الشبابية.

³ دراسة منشورة في جريدة أبراز، النشرة الإخبارية، العدد الأول يوليوز 2019، ص: 8، على الموقع الإلكتروني التالي:

▪ <http://www.migdev.org/wp-content/uploads/2018/11>.

- تمت زيارة الموقع بتاريخ 17-08-2019 على الساعة السادسة وأربعون دقيقة.

⁴ انظر خلاصات التقارير التالية:

- اللجنة الاستشارية للجهوية، الكتاب الثالث: دراسة عن الجهوية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ص: 70.
- الهيئة الوطنية للوقاية من الرشوة، تقرير حول: نحو بناء منظومة الحكامة على المستوى الترابي دراسة يطلب من المستشارين، سنة 2015، ص: 22.

⁵ رشيدة بيدق: "المنتخب الجماعي وتفعيل السياسات العمومية الترابية في ضوء القانون التنظيمي رقم 113.14"، المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية، عدد 3/ أبريل 2017، ص: 27.

واستيعاب المفاهيم والأساليب الجديدة في التدبير، وخاصة أسلوب الميزانية التشاركية.

وبلغة الأرقام، فقد كشفت دراسة إحصائية صادرة عن وزارة الداخلية، معطيات صادمة حول تفشي الأمية في أوساط المجالس المنتخبة، يكفي الرجوع إلى المعطيات المبينة في الجدول أدناه للوقوف على هذا الأمر:

الجدول رقم 2: المستوى الثقافي للمنتخبين الجماعيين

بدون مستوى تعليمي		مستوى الثانوي		مستوى عالي		
ذكور	إناث	ذكور	إناث	ذكور	إناث	الجنس
2	5	97	175	285	175	الجهات
53	-	443	19	602	35	العمالات
3369	1370	7426	1835	6007	1864	الجماعات

المصدر: إحصائيات وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية، اللامركزية في أرقام لسنة 2015.

يتضح من خلال المعطيات الواردة في الجدول أعلاه، أن الجماعات الترابية بالمغرب، لا تزال تعاني من إشكالية ضعف المستوى التعليمي للمنتخبين الجماعيين، حيث يبلغ مجموع عدد المنتخبين الذي لا يتوفرون على مستوى تعليمي 4739 منتخب، أغلبهم يشكلون تركيبة المجالس الجماعية¹، وهذا ما يفسر ضعف عدد الجماعات التي تتبنى النهج التشاركي في تدبير الميزانية الجماعية.

ثالثا: الإكراهات المالية

يثير الجانب المتعلق بالتمويل مجموعة من الإشكالات التي تساهم في محدودية اعتماد أسلوب الميزانية التشاركية، فأغلب الوحدات الجماعية في المغرب تعاني خصاصا ماليا بنيويا

¹ المملكة المغربية، وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية، إحصائيات حول اللامركزية في أرقام 2014-2015، ص: 12.

كبيراً¹، بسبب ضعف مصادر تمويلها الذاتية، الأمر الذي يترتب عنه ضعف في ممارسة اختصاصاتها التنموية²، وخاصة أعمال النهج التشاركي في تدبير الأداة الموازنية.

وبلغة الأرقام، قد كشف تقرير للمجلس الأعلى للحسابات، محدودية الموارد الذاتية للجماعات، وعدم قدرتها حتى على تمويل النفقات العادية المتعلقة بالتسيير، وهو ما تكشفه المعطيات الرقمية المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم 3: محدودية المداخل الذاتية للجماعات

الموارد- النفقات	2012	2013	2014	2015	2016
الموارد الذاتية	10.970	12.916	11.818	13.078	13.707
النفقات العادية	18.249	19.900	20.837	21.350	22.347

المصدر: تركيب شخصي بناء على المعلومات الواردة في الهامش³

من خلال المعطيات الرقمية المبينة في الجدول أعلاه، يمكن إبداء ثلاث ملاحظات أساسية:

- **ضعف الموارد المالية المستحقة للجماعات:** توضح البيانات الواردة في الجدول أعلاه، محدودية الموارد الذاتية المستحقة لتمويل الميزانية الجماعية، حيث يبلغ مجموع المداخل المستحقة لسنة 2016 ما مجموعه 13.707 مليون درهم.
- **ضعف نسبة تطور المداخل الذاتية:** يبين تحليل تطور المداخل المستحقة للجماعات، ضعف في نسبة تطور المداخل الذاتية، حيث بلغت نسبة التطور في الفترة الزمنية الممتدة من 2012 و2016: 24% أي بزيادة تقدر ب2.737 مليون درهم.
- **ضعف تغطية نفقات التسيير:** يكشف تحليل المعطيات الرقمية المتعلقة بالمداخل والنفقات، عدم قدرة المداخل على تغطية النفقات، فعلى سبيل المثال بلغت أرقام

¹ - Mohamed Sbihi: La réforme de la fiscalité une essai d'évolution ; actes du colloque les intervention économiques des collectivités locales . Revue de droit et d'économie n9.1993.p 219

² المصطفى بلقزير: "توزيع الاختصاص بين الدولة والجهات- أي نموذج ممكن وفق أفاق مغرب الجهات"، السلسلة المغربية لبحوث الإدارة والاقتصاد والمال 2، الطبعة الأولى 2011، مطبعة طوب بريس-الرباط، ص: 128.129

³ تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2016-2017، ص: 58.

المداخيل 2016 ما مجموعه 13.707 في حين بلغ مجموع النفقات من نفس السنة ما مجموعه 22.347 أي بفارق 8.64 مليون درهم.

الفقرة الثانية: شروط ومتطلبات تطوير النهج التشاركي في تدبير الميزانية الجماعية

يمكن تحديد شروط ومداخل الإصلاح المقترحة لتطوير النهج التشاركي في تدبير الميزانية الجماعية، إلى شروط قانونية تهم تبسيط مساطر تدبير الميزانية (أولا)، ثم شروط سياسية تهم تحسيس وتكوين المنتخبين الجماعيين في المجال المالي (ثانيا)، بالإضافة إلى شروط مالية تهم تعزيز القدرات التمويلية للوحدات الجماعية (ثالثا).

أولا: مراجعة الإطار القانوني المنظم للميزانية الجماعية

إن نجاح تطبيق المقاربة التشاركية في تدبير الميزانية الجماعية، يفترض مراجعة شاملة لجميع النصوص القانونية المنظمة لتدبيرها¹، في اتجاه تجميعها وتبسيطها وتوضيح مقتضياتها، لتواكب المنطق الجديد في التدبير القائم على أساس الأهداف والنتائج، التي تجعل من الأسلوب التشاركي أحد مبادئها ومؤشراتها الأساسية.

وفي هذا الإطار، نقترح أن يسلك المشرع المغربي مسلك مجموعة من التشريعات المقارنة، التي عملت على وضع إطار قانوني خاص بالميزانية التشاركية، بالعمل على تنظيم مشاركة جمعيات المجتمع المدني، في تدبير إعداد القرار الموازي المشترك، ونشير هنا إلى قانون 27 فبراير المتعلق بالديموقراطية المحلية بفرنسا².

ثانيا: تحسيس المنتخبين الجماعيين بأهمية النهج التشاركي في تدبير الميزانية

يتطلب تطبيق الأسلوب التشاركي في تدبير الميزانية الجماعية، ضرورة تحسيس المنتخب الجماعي بالمزايا التي توفرها الميزانية التشاركية، ذلك أنها تسمح له بتحقيق مجموعة من المكاسب نقدمها وفقا لما يلي:

¹ عبد القادر برادة: "تقويم السياسة المالية والاقتصادية في المغرب"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 15، دجنبر 2002، ص: 10.

² Loi n° 2002-276 du 27 février 2002 parue au JO n° 50 du 28 février 2002 (rectificatif paru au JO n° 299 du 24 décembre 2002).

- **على المستوى السياسي:** تعتبر الميزانية التشاركية أداة لتجديد المشروع السياسية للمنتخب الجماعي عند الساكنة المحلية، فالتواصل المباشر بين المنتخب والمواطن، يجعل هذا الأخير يثق في قدرة المدبر الجماعي، على تحقيق أهداف البرامج السياسية التي تم التصويت عليها؛
- **على المستوى التديري:** تمكن الميزانية التشاركية في تحسين نجاعة التدبير العمومي الجماعي، الأمر الذي يكسب للمدبر الجماعي صفة المفاوض، الذي يقوم بحسن تدبير المشاريع التنموية لمقاولته (الجماعة) وفقا لمقاربة تشاركية تحقق الأهداف التنموية المسطرة؛
- **على المستوى المالي:** تساهم آراء وخبرات المواطنين المشاركين في منتدى المواطنة حول الميزانية التشاركية، من توجيه جهود الفاعل الجماعي نحو المشاريع التنموية ذات الأولوية، الأمر الذي يترتب عنه حسن استخدام الموارد المالية.

ثالثا: تعبئة الموارد المالية لتمويل إنجاز المشاريع التشاركية

حتى تتمكن الوحدات الجماعية من تمويل المشاريع التنموية المنبثقة عن منتديات المواطنة، لا بد لها من نهج سياسة مالية فعالة، تقوم أساسا على ضرورة تعبئة الموارد المالية الذاتية، وكذا البحث عن مصادر أخرى للتمويل، قصد الوفاء بالتزاماتها السياسية مع الساكنة وجمعيات المجتمع المدني، في اللقاءات التشاورية.

وفي هذا الإطار، يمكن الإشارة إلى مجموعة من التدابير التي يجب اتخاذها في هذا المجال؛ لتحقيق تمويل فعال للمشاريع التشاركية، تتحدد فيما يلي¹:

- مواكبة الدولة للوحدات الجماعية في مجال تدبير الموارد الجبائية؛
- ملائمة الجبايات الترابية مع الجبايات الوطنية؛
- تنوع الموارد الجبائية للجماعات الترابية وتعبئة الرسوم شبه الضريبية؛
- معالجة إشكالية الباقي استخلاصه، وذلك بالعمل على استخلاص الرسوم الواقعة في ذمة الملزمين؛

¹ اللجنة الاستشارية للجهوية، الكتاب الثالث: دراسة عن الجهوية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، صص 152/154.

- البحث عن مصادر جديدة للتمويل، وذلك بإبرام اتفاقيات الشراكة والتعاقد مع مختلف الفاعلين، وكذا إبرام اتفاقيات التعاون اللامركزي.

هذه الإجراءات وغيرها، يمكن أن تساعد الوحدات الجماعية، على توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل مشاريع الميزانية التشاركية، وكذا الرفع من نسبة الاعتمادات المخصصة في التقرير بشأنها في المنتديات المواطنة، على غرار العديد من التجارب البلدية التي تخصص اعتمادات مهمة من ميزانية التجهيز للميزانية التشاركية.

خاتمة

بناء على ما سبق ذكره، فإننا نخلص إلى القول بأن المقاربة التشاركية في إعداد الميزانية الجماعية، قد حظيت باهتمام كبير من لدن المشرع المغربي الذي عمل على إقرارها دستوريا وبيان منهجية تطبيقها تنظيميا، لحث رؤساء الجماعات على اعتماد هذا النهج الديمقراطي في تدبير الأداة الموازنة الجماعية، نظرا لتعدد المزايا التي تحققها، سواء من حيث تعميق ديمقراطية القرب، أو من حيث تحقيق حكمة وممارسة مالية سليمة في تدبير الميزانية الجماعية.

الميزانية التشاركية المحلية آلية لتجديد الأنموذج التنموي

د. محمد سدقاوي

باحث في القانون العام والعلوم السياسية

تقديم

تشكل الميزانية المحلية إحدى الأدوات المالية الأساسية للجماعات الترابية في تدير الشأن العام المحلي، بما تتضمنه من خيارات وتوجهات متعددة الأبعاد، ترمي تحقيق مطالب وانشغالات الساكنة المحلية. لكن طريقة وضعها لم ترق بعد إلى المقاربة المعاصرة الجديدة التي تشرك السكان المعنيين في وضع خطوطها العريضة، حيث لا زال يهيمن عليها المقرب التقليدي المحكوم بعدة ضوابط قانونية ومحددات واقعية، عملت على تضيق مجال تدخل السكان في المشاركة في صياغة الميزانية المحلية.

في هذا الاتجاه، يرتبط بناء أنموذج جديد للتنمية في المغرب بضرورة القيام بتغييرات وتحولات متعددة في النسق السياسي الذي لا ينفصل بدوره عن الأنساق الاجتماعية الأخرى، تحولات تنصب بالأساس على إعادة النظر في الأساليب التقليدية لتدير الشأن العام لصالح ترسيخ آليات جديدة تضمن المشاركة الفعلية للمواطنين في صناعة السياسة التنموية المحلية، ولعل من المداخل الهامة في هذا السياق هو إعطاء أهمية قصوى للمواطن في تحديد أولوياته من خلال بناء ميزانية تشاركية محلية تعبر عن تطلعاته واحتياجاته.

ومن ثمة، فالديمقراطية التشاركية المحلية ليست مبادئ وقواعد تصورية وحسب، بل تتضمن آليات إجرائية لتصريف تلك المبادئ العامة حول طبيعة العيش المشترك بين كافة مكونات المجتمع المحلي إلى ممارسة عملية، برزت من خلال العديد من التجارب الدولية التي حاولت تجاوز أزمة الديمقراطية التمثيلية المعبر عنها بعجز العملية الانتخابية في تلبية احتياجات السكان السياسية والاجتماعية، عن طريق ابتكار هياكل ووسائل قانونية لإشراك المواطن في تدير الشأن المحلي طيلة المدة الانتدابية للمجالس المنتخبة، مما يحقق التقارب والتواصل والثقة بين المواطن ومنتخبه.

وعليه، سنتناول مسألة الميزانية التشاركية المحلية باعتبارها إحدى الآليات والمداخل الممكنة لتجديد الأنموذج التنموي المحلي المتوخى من خلال ثلاثة محاور:

أولاً : الإطار المفاهيمي والقانوني للميزانية التشاركية؛

ثانياً : أهمية الميزانية التشاركية في تجديد التنمية المحلية؛

ثالثاً : ميزانية بورثو اليغري: الأنموذج التأسيسي للميزانية التشاركية المحلية.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للميزانية التشاركية المحلية

عرف تقرير الأمم المتحدة لسنة 2008 الميزانية التشاركية بكونها: "عمليات مبتكرة في صنع القرار، حيث يشارك المواطنون مباشرة في سياسة القرار واتخاذها، وتعدّد اللقاءات على مدى السنة لمنح المواطنين الفرصة لتخصيص الموارد، وتحديد أولويات السياسات الاجتماعية ورصد الإنفاق العام. فيتم تصميم هذه البرامج بإدماج المواطنين في عملية صنع السياسات وتشجيع الإصلاح الإداري، وتحدي الإقصاء الاجتماعي والسياسي والدخل المنخفض. وبإعطاء الفاعلين السياسيين المستبعدين تقليدياً الفرصة لاتخاذ قرارات السياسات العامة".

ومن ثمة، فإن الميزانية التشاركية هي آلية من الآليات المتعددة للديمقراطية التشاركية، التي تعرف بكونها: "براديجم ونمط جديد لتدبير الشأن العام المحلي، يتيح للسكان المشاركة المواطنة المباشرة والكاملة في اتخاذ القرار المحلي، بعد مرور العملية الانتخابية، وتشكيل المجالس المحلية، وذلك عبر فتح فضاءات متنوعة وعديدة للحوار والنقاش المباشر وخلق صيغ تشاورية، وآليات تشاركية تعمل إلى جانب المؤسسات التمثيلية بغية الوصول إلى اتفاق عام حول قرار سياسي أو سياسة تنموية محلية".

من خلال هذا المفهوم، فالديمقراطية التشاركية ليست تصوراً ديمقراطياً جديداً يضاف إلى التصورات المتعددة للديمقراطية – وإن كان بعضهم يعتبرها كذلك- وإنما براديجم جديد لتدبير الشأن العام المحلي يؤسس لعلاقة مترابطة ومنفتحة بين المجالس المنتخبة والمجتمع المحلي، قوامها تمكين المواطن من الحق في الكلام والتعبير عن مطالبه بكل حرية، عبر آليات للتدخل المباشر تعمل إلى جانب المؤسسات التمثيلية المتأنتية من الانتخابات.

وعليه، فإن ترسيخ الديمقراطية التشاركية المحلية، كبراديجم جديد في التدبير الشأن المحلي، يستدعي توفير الإمكانيات القانونية اللازمة لربط المجالس الجماعية بالسكان المحلية، عبر التنصيص على مجموعة من الآليات التشاركية التي أبانت التجارب الدولية عن نجاحها في إشراك المواطنين في تدبير شؤونهم المحلية من جهة، وكمخرج لأزمة الديمقراطية التمثيلية التي

أصبحت عاجزة لوحدها عن إشباع احتياجات السكان السياسية في صناعة القرار التنموي المحلي من جهة أخرى.

ومن ثمة، فبالرغم من تردد المشرع المغربي قبل دستور 2011 في الإقرار بالديمقراطية التشاركية المحلية، وعبرها آلية الميزانية التشاركية، وعدم قدرة المنتخبين على إبداع أشكال موازية لإشراك المواطن في صناعة التنمية المحلية، فإن دستور 2011 نص بشكل واضح على اعتماد آليات متعددة للديمقراطية التشاركية في تدبير الشأن العام، سواء على الصعيد الوطني أو المحلي، مع الإحالة لإصدار قوانين تنظيمية تحدد شروط وكيفية ممارستها.

وعليه، فقد وضع الدستور¹ الإطار المسطري والمؤسسي للتشاور العمومي من حيث القواعد والآليات والهيئات، إذ تنص الفقرة الثانية من الفصل 12 منه على ما يلي: "تُساهم الجمعيات المهتمة بقضايا الشأن العام، والمنظمات غير الحكومية، في إطار الديمقراطية التشاركية، في إعداد قرارات ومشاريع لدى المؤسسات المنتخبة والسلطات العمومية، وكذا في تفعيلها وتقييمها. وعلى هذه المؤسسات والسلطات تنظيم هذه المشاركة طبق شروط وكيفيات يحددها القانون".

وينص الفصل 13 من الدستور على أن: "السلطات العمومية تعمل على إحداث هيئات للتشاور، قصد إشراك مختلف الفاعلين الاجتماعيين في إعداد السياسات العمومية وتفعيلها وتنفيذها وتقييمها". بينما يشير الفصل 139 إلى أن: "مجالس الجهات، والجماعات الترابية الأخرى تضع آليات تشاركية للحوار والتشاور، لتيسير مساهمة المواطنين والمواطنات والجمعيات في إعداد برامج التنمية وتتبعها". وكذلك الفصل 33 من الدستور الذي ينص: "على السلطات العمومية اتخاذ التدابير الملائمة لتحقيق ما يلي: توسيع وتعميم مشاركة الشباب في التنمية الاجتماعية والاقتصادية والثقافية والسياسية للبلاد".

فضلا عن ذلك، فقد نص الفصل 136 من الدستور على أن "التنظيم الجهوي والترابي للمملكة يركز على مبادئ التدبير الحر، وعلى التعاون والتضامن، ويؤمن مشاركة السكان المعنيين في تدبير شؤونهم، والرفع من مساهمتهم في التنمية البشرية المندمجة والمستدامة".

¹ - دستور المملكة المغربية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 بتاريخ 29 يوليوز. الجريدة الرسمية عدد 5969 مكر. الصادر بتاريخ 28 شعبان الموافق 30 يوليوز 2011.

وتطبيقاً لأحكام الدستور أيضاً، الذي نص الفصل 14 منه، على تحديد شروط وكيفيات ممارسة المواطنين والمواطنات الحق في تقديم مذكرات في مجال التشريع. فقد تم إصدار القانون التنظيمي رقم 64.14 المتعلق بالحق في تقديم المذكرات في مجال التشريع¹. وكذلك القانون التنظيمي رقم 44.14 المتعلق بممارسة الحق في تقديم العرائض إلى السلطات العمومية². وفقاً لأحكام الفصل 15 من الدستور.

وعليه، فقد تضمنت القوانين التنظيمية الثلاثة للجماعات الترابية³ عدة مقتضيات قانونية مرتبطة بكيفية ممارسة آليات الديمقراطية التشاركية، وفقاً للفصل 135 من الدستور.

وعموماً، فإذا كان المشرع قد خول للمواطن ممارسة تلك الآليات القانونية، فإن الواقع أفرز عدة إشكالات، منها ما هو مرتبط بالنص التشريعي الذي ضيق من مجال الممارسة عبر عدة شروط مكبلة لتيسير وتسهيل تطبيق الديمقراطية التشاركية المحلية في كافة تجلياتها وأبعادها، وأخرى مرتبطة بالتردد في استعمالها من قبل المواطن، والناجمة عن ضعف الثقة بينه وبين المؤسسات المنتخبة.

وكمثال لهذا الضعف في ممارسة هذه الآليات، فإلى حدود شهر مارس 2020، لم تتوصل رئاسة الحكومة سوى بستة 6 عرائض، تم رفض خمسة منها، وقبول واحدة خاصة بإحداث صندوق مكافحة السرطان. بينما على الصعيد المحلي، فإنها لم تتجاوز 166 عريضة محلية قدمت من قبل جمعيات المجتمع المدني، في حين تم تقديم 46 عريضة من قبل

¹ - القانون التنظيمي رقم 64.14، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.16.108 المؤرخ في 28 يوليوز 2016، الجريدة الرسمية عدد 6492 بتاريخ 18 غشت 2016.

² - القانون التنظيمي رقم 44.14، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.16.107 المؤرخ في 28 يوليوز 2016، الجريدة الرسمية عدد 6492 بتاريخ 18 غشت 2016.

³ - يتعلق الأمر بثلاث قوانين تنظيمية :

- القانون التنظيمي رقم 111.14، المتعلق بالجهات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.83 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015.

- القانون التنظيمي رقم 112.14، المتعلق بالعمالات والأقاليم، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.84 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015.

- القانون التنظيمي رقم 113.14، المتعلق بالجماعات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.85 منشور بالجريدة الرسمية عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015.

المواطنات والمواطنين، وقد تم تقديم هذه العرائض الى 97 جماعة ترابية من أصل 1590 جماعة، أي بنسبة 6 في المائة.

من هذا المنطلق، فإن الميزانية التشاركية المحلية لها أهمية قصوى في إبراز فلسفة الديمقراطية التشاركية الرامية إلى إشراك الفعلي للمواطن في تدبير الشأن العام المحلي، عكس المقاربة الكلاسيكية التي تجعل المنتخب الجماعي صاحب الفكرة والمشروع، وصاحب الحل والعقد للإكراهات والمشاكل المحلية، والتي أبانت عن قصورها في تحقيق التنمية المحلية .

المحور الثاني: أهمية الميزانية التشاركية في تجديد النموذج التنموي

بدءا وجبت الإشارة، أن المشاركة الحقيقية في التنمية لا تقوم إلا في مناخ ديمقراطي، وهي وسيلة لدمج أو إدخال الأفراد في العمليات والإجراءات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، التي تؤثر مباشرة على حياتهم وتجعلهم يقومون بدورهم ومسؤولياتهم اتجاه المشاركة في التنمية، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وبالتالي، فإن المستهدف لتحقيق ذلك، هو تمكين الناس من الوصول إلى صنع قراراتهم بأنفسهم، ومشاركة أفراد المجتمع في التنمية تخطيطا وتنفيذا وتقييما، مع الاستفادة من عوائد التنمية وتحمل الأعباء¹.

من هنا، تتضح أهمية الميزانية التشاركية في إعادة رسم رهانات تنموية حقيقية للمواطن، عبر إدخال مفاهيم جديدة لمضمون التنمية، بدل انتظار ما ستحققه الدولة أو الجماعات الترابية المحكومة بإكراهات متعددة، وهو ما يدعم الديمقراطية التمثيلية، حيث يصبح الفعل السياسي ذي معنى سامي يرتبط بالمواطنة الحقة، ويجعل المواطن من متلقي ومنتظر لعوائد التنمية الى فاعل في العملية التنموية وصانع لها.

وفي هذا السياق، سنحاول التطرق لبعض الجوانب المهمة في تفعيل و تطبيق الميزانية التشاركية من قبل الجماعات الترابية ومزاياها وفوائدها، لإخراج التدبير المحلي من المقاربة التقليدية التي أفرز الواقع محدوديتها وجعل التفكير في أنموذج تنموي بديل ذي راهنية قصوى لإخراج المجتمع من الواقع الاجتماعي الهش.

¹ - الحاج شكر: بين الديمقراطية والتنمية وحقوق الإنسان، أية علاقة؟ مجلة طنيجيس، مطبعة وراقة سباطير، السنة 2004، العدد 4، ص 51.

أولاً: أهمية اعتبار المدينة وحدة متنوعة وليست متجانسة

من بين العوامل التي ساهمت في الدفع بالمجتمع الدولي لفتح نقاش حول أزمة الديمقراطية التمثيلية، تمثلت في الانطلاق من كون أن الإخفاق التنموي راجع إلى إشكالية مشاركة السكان في تدبير شؤونهم المحلية، وبالأخص استبعاد وإقصاء الأحياء السكنية من صناعة القرار التنموي المحلي، على اعتبار أن مسلسل التنمية عمل قاعدي.

وإذا كان "إعلان سلفادور دوبايا" بالبرازيل سنة 1993 قد شدد على أن: "السكن في نفس الحي لا يعني بالضرورة وحدة المصير"¹، فماذا يمكن القول إذا كان الأمر يتعلق بجماعة حضرية أو مدينة تفوق ساكنتها 500.000 نسمة أمام التباينات العميقة بين أحيائها، والجماعات القروية بين "دواويرها".

وعليه، فإن من الإشكالات التي تعوق التنمية المحلية هي تعامل المجالس الجماعية مع الجماعة الترابية كوحدة متجانسة، في حين نجد اختلافات بين الأحياء، داخل المجال الواحد، من ناحية حجمها، ودرجة تماسكها، وتعدد الحياة فيها، وإمكاناتها المادية والتنظيمية، ومصادر دخل أفرادها، ودرجة نضجها وتقاليدها، وطرق معيشتها، وبنيتها التحتية، وغير ذلك من العناصر.

بمعنى أن لكل "حي" أو "دوار" مقومات ومميزات خاصة، واحتياجات تختلف عن مطالب سكان حي آخر. من هنا، تبدو أهمية التعاطي مع "الحي" أو "الدوار"، باعتباره خصوصية مجالية تجعل من الأحياء السكنية أنساقاً اجتماعية². الأمر الذي يتلاءم مع جوهر الديمقراطية التشاركية التي تسائل الفرد داخل محيطه وبيئته من أجل بلورة اقتراحاته وتصورات النابعة من انشغالاته اليومية، عوض معالجة مسألة التنمية بشكل عام على نطاق واسع، مما لا يؤدي إلى توزيع عادل لعائدات التنمية، ولا يلي الحد الأدنى لانشغالات جميع الساكنة داخل الجماعة الترابية.

¹ - كاترين فوريه، "إدارة المدن بمشاركة ساكنها - من كركاس إلى دكار 10 سنوات من التجارب لتشجيع الحوار الديمقراطي في المدينة"، ترجمة حاتم سليمان، دار الفرابي، الطبعة الأولى، بيروت 2003، ص 40.

² - ليزر ريتشارد وكاترين ممفورد: "المجتمع المحلي والأحياء السكنية والبنية التحتية الاجتماعية"، ترجمة محمد الجوهري، مجلة عالم المعرفة، عدد 344، أكتوبر 2007، ص 339.

يبقى هذا إذا، هو الرهان الحقيقي لإخراج الأحياء من عزلتها، وجعلها تضطلع بتدبير شؤونها المحلية في ظل تزايد الإكراهات الاجتماعية والاقتصادية، التي لم تعد المجالس الجماعية قادرة لوحدها على مواجهتها، وإيجاد السبل لتلبية كافة المتطلبات المحلية المتعددة والمتباينة من حي لآخر، وداخل نفس الوحدة المحلية، مما يستدعي إعادة بناء فضاء سياسي واجتماعي متكيف مع الرهانات الجديدة، تنطلق من أعمال التعبئة المحلية، وحتى المحلية الجزئية¹، والتقليص من التعقيد الإداري، وتبني مقتربات جديدة في التدبير المالي الذي يعاني من مقترَب تقليدي على مستوى صناعة الميزانية المحلية، مما يحول دون ترسيخ الميزانية التشاركية المحلية.

ثانيا: أهمية الميزانية التشاركية في البرمجة الواقعية

يعد التمويل المحلي الركيزة الأساسية لبناء الديمقراطية المحلية، ومدخلا لتحقيق التنمية، لكن الممارسة العملية للتدبير المالي كرسست مجموعة من الظواهر السلبية أعاقَت التطور السليم لتجربة اللامركزية الإدارية بالمغرب، بفعل تدخل عدة عوامل، اقتصادية، واجتماعية، وسياسية وثقافية، جعلت الموارد المالية تتسم بالضعف والمحدودية.

لكن، مسألة التمويل لا ينبغي أن تحجب الإشكالية الكبرى التي تعوق التنمية بمفهومها الحديث، والمتمثلة في احتكار المجلس الجماعي لعملية برمجة الميزانية المحلية، باعتبارها ترجمة للاختيارات السياسية والاجتماعية للوحدة المحلية.

هذه الاحتكارية لها تداعيات عديدة على التنمية المحلية على مستوى تشخيص واقع حال الجماعة، وتحليل نقاط القوة والضعف، بدءا من عملية المبادرة إلى عملية تحديد فاعلية وتراتبية الرهانات والمشاريع الرئيسية²، على اعتبار أن مشاركة السكان في إعداد الميزانية يمكن من تحديد الأولويات والاحتياجات الحقيقية للسكان، ويساهم في التخفيف من العجز المالي الملاحظ من خلال برمجة مشاريع هادفة ولها ارتباط بالواقع المحلي من جهة، وتعبئة المواطن للمساهمة في أعباء تلك البرامج من جهة ثانية، سواء عبر أداء الرسوم المحددة قانونيا أو المشاركة المباشرة في تنفيذها عبر التطوع المادي أو المعنوي.

¹ - كاترين فوريه، مرجع سابق، ص 98.

² - Maria crésstti -largillière et pierre – Noël Dénieuil: création d'entreprise et Développement local, l'Harmattan, Paris, 2003, page 27.

وإذا كان تحضير الميزانية عملية هامة ومعقدة يجب أن تحظى بإجماع جميع المتدخلين في الشأن المحلي¹، عن طريق تفعيل آليات الديمقراطية التشاركية في إعداد الميزانية المحلية، فإن الواقع العملي والنص القانوني لازالا لم يرقا إلى هذا المستوى من التخطيط والبرمجة لميزانية تشاركية محلية.

ثالثا: مشاركة الجميع في وضع الميزانية

تكمن أهمية الميزانية التشاركية في جعل الإنسان محور عملية التنمية وتحقيق المساواة بين جميع أفرادها، ليبرز التماثل بين المقاربة التشاركية ومقاربة النوع، التي تعتبر مطلبا ديمقراطيا لأبد منه، وهو عبارة عن منظور للتغيير الاجتماعي المرتكز على النظريات التنموية البشرية، هذه النظرية للتنمية تموقع الأشخاص في مركز اهتمامها، باستقلال عن الجنس والسن، وتستلزم بالضرورة إدخال " بعد النوع "، ووضع الأفراد في موقع الفاعل في عملية التغيير، فنهاية هذه الصيرورة، تكون بتحقيق المساواة والإنصاف بين الرجال والنساء، بتمتعهم بوسائل وآليات لتحقيق تقدمهم².

من هنا تستوجب الديمقراطية المحلية فتح باب المناقشة في وجه كل الفعاليات، بل في وجه كل سكان الجماعة وبدون استثناء، كيفما كانت مشاربهم السياسية وتوجهاتهم الفكرية، سيما وأن المجلس الجماعي مدعول باتخاذ التدابير اللازمة لتحقيق تنمية محلية شاملة ومستمرة، خدمة لمصالح هؤلاء السكان ذوي القناعات والاعتقادات المتباينة تارة، والمتقاربة تارة أخرى³.

وعليه، فلكي تصبح برمجة الميزانية المحلية وسيلة ناجعة للرفع من مستوى التنمية البشرية، لابد من تبني مقاربة مندمجة وتشاركية، قادرة على عقلنة الوسائل البشرية والمادية،

¹ - عبد العزيز صدوق: تقنيات تبنى ميزانيات الجماعات المحلية، أشغال الندوات المنظمة خلال سنة 2005، المنظمة من طرف المديرية العامة للجماعات المحلية، في مؤلف تحت عنوان تدبير الشأن المحلي، مطبعة النجاح الجديدة الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء 2006 ص 62.

² - سعيد جفري وآخرون: المبادرة الوطنية للتنمية البشرية: السياق العام والأسس والآليات، الطبعة الأولى، طباعة التيسير، سطات، 2006 ص 122.

³ - المصطفى دليل: "المجالس الجماعية بالمغرب على ضوء الميثاق الجماعي الجديد"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، -سلسلة مواضيع الساعة-، الطبعة الثالثة، العدد 40، السنة 2003 ص 124.

في إطار حكاما جيدة للتنمية المحلية المستدامة، يساهم في تجسيدها كل الفعاليات المحلية من أجل تحديد الأولويات التي تعد القضية الأساسية خلال البرمجة لميزانية تشاركية.

رابعا: الميزانية التشاركية تنمي المواطنة الجبائية وتدعم المالية المحلية

تعددت أوجه أزمة التمويل المحلي، سواء على مستوى النصوص القانونية أو العلاقة المتوترة بين أطراف العلاقة الجبائية (الملزم، الإدارة الجبائية)، لتتشكل بذلك الأزمة المالية المحلية المركبة والمعقدة، نظرا لطبيعة البنية السوسيو-الاقتصادية الخاصة بالمغرب، والتي تتطلب عدة مداخل لتفكيكها، وإعادة بنائها في إطار نسق اجتماعي قوامه المواطنة الجبائية الحققة.

ومن ثمة، فإن تعدد آثار التملص الجبائي المحلي يزيد من تعقيد وتدهور النسيج العلائقي لكل مكونات المجتمع المحلي، إن على المستوى الاجتماعي، أو الاقتصادي والسياسي¹. وتشكل هذه الآثار مجتمعة فضاء لإفراز نفس المشاكل بأشكال أكثر تدهورا، بالتأثير السلبي على النظام الجبائي المحلي، حيث يضرب بشكل جلي مبدأ المساواة أمام تحمل الأعباء العامة، بحيث يمس بمبدأ العدالة الجبائية المحلية عندما تؤدي فئة من الملزمين ما عليها من أعباء، وتتملص فئة أخرى.

وفي هذا السياق، وبغض النظر عن التعريفات المتعددة والتوصيفات المتنوعة والمختلفة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فإن التملص الجبائي يمكن تعريفه بتجنب الملزم أداء الرسم بشكل جزئي أو كلي، عبر ممارسات مشروعة أو غير مشروعة².

من هنا تبرز الآثار السلبية للتملص الضريبي على عدة مستويات، كالإخلال بالتوازنات المالية، وإعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع، ولآثاره المتوسطة والبعيدة المدى على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، نتيجة لما يترتب عليه من تعديل في توجيه

¹ - عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي (1956-2000)، أفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، 1998، ص:315.

² - يمكن الرجوع إلى العديد من الاتجاهات الفقهية حول مفهوم التهرب الضريبي والغش الضريبي الواردة في كتاب: البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، السلسلة المغربية العلوم والتقنيات الضريبية، طوب بريس، العدد الثاني، الطبعة الأولى، 2013، ص:24.

وترشيد الاستثمار، وتعبئة الادخار ومحاربة التضخم، إضافة إلى التأثير على التوزيع المجالي للأنشطة الإنتاجية¹.

وإذا كانت الآثار السلبية متعددة، فإن العوامل المفترزة أيضا متعددة، والتي من شأن اعتماد مبادئ الميزانية التشاركية أن تحد منها من بينها:

- العوامل السياسية

يرتبط هذا العنصر بالسياسة الإنفاقية للجماعات الترابية التي تؤدي دورا أساسيا في اللجوء إلى التملص الجبائي المحلي، فكلما أحسنت هذه الوحدات استخدام الأموال العامة، قل ميل الملزمين نحو التملص، إذ إن استخدام الجباية المحلية في أغراض غير مالية واقتصادية، يجعل الطبقات الاجتماعية التي تتحمل العبء الجبائي أكثر من غيرها تشعر بالظلم والحيث الجبائيين، كما أن الملزم يميل إلى التملص من أداء الجباية المحلية بدرجة أكثر كلما زادت وطأة الرسوم المحلية، على اعتبار أن زيادة العبء الجبائي عن الحد المعقول يولد لديه شعورا بالظلم²، كما أن ضعف ثقة الملزمين بالمديرين للشأن العام المحلي يزيد من تفاقم هذه الظاهرة، فضلا عن مساعدة المنتخين للملزمين في الجانب السلبي للقوانين من خلال تبيان الثغرات القانونية التي تمكن الملزمين من التملص مقابل رضى المواطنين عنهم.

- الأسباب الاقتصادية والاجتماعية

تؤدي الظروف الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بالملزم، إما إلى التملص من أداء الجباية المحلية، أو إلى عدم قيامه بواجبه الجبائي كاملا، بحيث إن الوضع الاقتصادي والاجتماعي الهش للملزم، يدفعه إلى البحث عن السبل الكفيلة للتملص الجبائي من خلال البحث عن الثغرات القانونية التي تؤدي إلى التحايل على النص التشريعي، وهذا الوضع لا يقتصر على الفئات التي تعرف وضعاً اجتماعياً صعباً، بل حتى الفئات الميسورة تلجأ إلى ذلك لضعف الحس الوطني والتضامن الاجتماعي.

¹ - الصديق جوعان، إشكالية الهرب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2001-2002، ص:154.

² - خالد الخطيب، الهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص:167.

- ضعف الحس بالتضامن الاجتماعي

إن مبدأ التضريب ذو طبيعة اجتماعية، من خلاله يتم أخذ أموال من ذوي الدخل مقابل استغلالها في مشاريع تنموية تعود بالنفع والنماء على المجتمع، لكن هذا المبدأ بدأ في الازمحلال أمام ضعف المواطنة الجبائية لدى الملزمين، ربما لشعورهم بعدم الرضى عن ما هو مقدم لهم في غيابهم.

وعليه، فإن عدم مشاركة المواطن يؤدي إلى عدم تحفيزه على أداء الرسوم المحلية، مما يكرس ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد خسارة كبرى للمالية العامة عموماً، والمالية المحلية على وجه الخصوص، بحيث تضر بخزينة الدولة ويفوت عليها وعلى الجماعات موارد مهمة، ويؤدي على المستوى الاجتماعي إلى خلق اللامساواة بين مختلف الملزمين¹. مما يجعل إشراك المواطن في إعداد الميزانية بشكل تشاركي وسيلة لإعادة الشعور بالحس التضامني لدى الملزم، ويعزز النموذج الجديد للتنمية الذي ينبغي أن يتأسس على تقوية المواطن في تدبير شؤونه المحلية عبر منحه الإمكانيات القانونية للانخراط التام في التحضير لميزانية محلية تعالج قضايا الواقعية المعاشة. وفي هذا الاتجاه، نورد النموذج التأسيسي للميزانية التشاركية ببورتو الغري بالبرازيل، بغية استلهام المبادئ العامة منه، وملاءمته مع الخصوصية المغربية، علماً أن بعض الجماعات الترابية المغربية قامت بمحاولات في هذا الاتجاه، وبالرغم من احتشام تلك التجارب، فإنها تعد مبادرات مهمة في اتجاه تطوير نموذج مغربي خالص لميزانية تشاركية محلية.

المحور الثالث: ميزانية بورتو أليغري، النموذج التأسيسي للميزانية التشاركية المحلية

تعد الميزانية التشاركية أداة لدمقرطة التدبير العمومي المحلي ببورتو أليغري بالبرازيل، حيث بدأ العمل بها سنة 1989، من أجل تجاوز إكراهات المدينة، عن طريق إشراك السكان في بلورة السياسة المحلية، لتكون بذلك نموذجاً تأسيسياً للديمقراطية التشاركية، التي كانت عبارة عن فلسفة نظرية، لتصبح ممارسة عملية عبر إحداث بنى تشاركية للميزانية، تتم من خلالها المشاركة المواطنة طيلة السنة بواسطة دورات للميزانية التشاركية، مما يجعلها تجربة فريدة وراقية في تدبير الشأن العام المحلي.

¹ - عبد المجيد الأسعد: مالية الجماعات المحلية بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، السنة 1991، ص 143.

أولاً: البنية التشاركية للميزانية المحلية ببورثو أليغري

تتمثل هذه البنيات التشاركية في الجهاز التنفيذي والتشريعي للمجلس البلدي، والمجتمع المدني، ثم الهرم التشاركي.

1: الجهاز التنفيذي

يتشكل من العمدة ونائبه، منتخبون عن طريق الاقتراع العام المباشر من طرف السكان، ويتضمن أيضا مجموع الإدارات والمصالح الجماعية من خلال تعيين مديريها وكتابها من طرف العمدة داخل الجهاز التنفيذي، والذي يرجع له قانونيا دور وإعداد واقتراح وتنفيذ الميزانية، بالإضافة إلى البرمجة السنوية للميزانية¹.

لكن، هذا الوضع المركز للجهاز التنفيذي الذي يجعل العمدة صاحب القرار الإداري والسياسي، فضلا عن تمتعه بحق الرفض (الفيتو) اتجاه قرارات الجهاز التشريعي، تمت إعادة تنظيمه بشكل جذري منذ وصول الحزب العمالي إلى الحكم (1988)، حيث تم إحداث هياكل تشاركية جديدة هدفها تقوية الروابط مع السكان وتشمل هذه البنيات ما يلي:

- مكتب التخطيط: الذي يهدف إلى المساهمة في إعطاء نظرة شاملة على المدى المتوسط والبعيد للجهاز التنفيذي، وضمان التنسيق في إعداد الميزانية بالاشتغال بشكل جماعي مع مختلف الإدارات، ومع قمة الهرم التشاركي، كما أنه مكلف بتبليغ الميزانية تحت الرقابة المزدوجة لمجلس الميزانية التشاركية من جهة، ومكتب العمدة من جهة أخرى²؛

- مجموعة تنسيق العلاقات مع السكان (SRC): هذه البنية مكلفة بأخذ المشاكل التي تشكل القواسم المشتركة داخل الحي، وتهدف أيضا إلى ربط الحوار مع رؤساء النسيج الجماعي المحلي؛

¹ - Marion Gret et Yves Sintomer, Porto Alègre : « L'espoir d'une autre démocratie », édition, la découverte, Paris, 2002.p29.

² - Leonardo Avritzer: « Nouvelles sphères publiques au Brésil —démocratie locale et délibération politique, in, gestion de proximité et démocratie participative, op .cit, p 234.

- المراكز الإدارية للقطاع (CAR): وهي نوع مع الملحقات اللامركزية للعمدة تقوم بتلبية عدة خدمات للسكان، وتساعد في تفعيل الميزانية التشاركية على الصعيد المحلي¹.

هكذا، إذا كانت طبيعة التنظيم الإداري البرازيلي تتيح للعمدة ونائبه والسلطة التنفيذية اختصاصات مهمة، باعتبارهما يستمدان شرعيتهما مباشرة من طرف الشعب، فإن الآليات التشاركية الثلاث التي تم ابتكارها إلى جانب العمدة بغية إشراك جميع مكونات المجتمع المحلي في وضع الميزانية، كان لها أثر إيجابي في التخفيف من مركزة القرار على مستوى الجهاز التنفيذي، إلى درجة أن مكتب التخطيط هو المكلف بوضع مشروع الميزانية بعد تلقي المقترحات، سواء من قبل منتدبي الأحياء، أو المنتديات القطاعية أو اللجان الموضوعاتية ومجلس الميزانية التشاركية، وتميرها إلى المجلس التشريعي للمصادقة عليها.

2: الجهاز التشريعي

يتشكل من نواب ينتخبون عن طريق الاقتراع النسبي المباشر، ومن اختصاصاته المصادقة أو الرفض على مشروع الميزانية في كليته، بل يتم اللجوء إلى المصادقة على كل اقتراح على حدة، وللعمدة حق الرفض (الفيتو) على التعديلات المصوت عليها من قبل المجلس، لكن هذا الحق (الفيتو) يمكن أن يرفض في حالة تحقق الأغلبية المطلقة من أصوات النواب، فضلا على أن المجلس التشريعي (البلدي) يفصل في أنواع المصاريف بدون المشاريع، ليترك هامشا لاشتغال الجهاز التنفيذي لتحقيق وتفعيل الخطوط العريضة للميزانية².

3: المجتمع المدني

يعد البنية الثالثة للميزانية التشاركية، حيث تعود له الأسبقية في بروز هذا النموذج المتميز في وضع الميزانية المحلية. في هذا الاتجاه، تبقى البنيات الجمعوية مستقلة عن الجهاز التنفيذي، وعن الهرمية التشاركية، وتلعب في الواقع دورا مشاركا، كما تحمل تسميات متعددة، مثل المجالس الشعبية، تجمعات القطاع، تجمعات الحي، حركات الجيران، حركات الأحياء، وإذا كانت بعض التنظيمات مفتوحة للجميع، فإن البعض الآخر جد منغلق على ذاته، هذا بالإضافة إلى أن بعض التنظيمات تكون موالية للحزب العمالي، وأخرى للمعارضة³، لكن

¹ - Marion Gret et Yves Sintomer , p 30.

² - Marion Gret et Yves Sintomer, op.cit, pp 31-32.

³ - Marion Gret et Yves Sintomer, op.cit, p 33.

مع ذلك فإن المجتمع المدني يقوم بأدوار مهمة داخل الأحياء، وله القدرة على اقتراح مشاريع تنموية متكاملة، بفعل احتكاكه اليومي مع السكان والإدارة، ومهامه المتعددة على مستوى التعبئة الثقافية والاجتماعية، مما يساعد على توفير مناخ ديمقراطي يمكن المواطنين من المشاركة المواطنة الإيجابية المبنية على الوعي والمعرفة.

4: الهرم التشاركي

يعتبر الفضاء الأخير للبنية التشاركية، حيث يوجد ما بين الجهاز التنفيذي والمجتمع المدني، والحدود التي تفرق هذا المجال عن المجتمع المدني ضيقة بفعل التداخل بينهما على الصعيد المحلي. لكن الهرم التشاركي يتميز بدينامية مزدوجة ترابية وأخرى موضوعاتية.

أ- الدينامية الترابية

تتمثل في ثلاثة مستويات، الأول يرتبط بالميكرو محلي، والثاني بالمناطق، بينما الثالث يتعلق بمجلس الميزانية التشاركية (COP):

- على مستوى الميكرو- محلي: حيث تفتح الاجتماعات أمام جميع مكونات الحي، سواء جماعات الأحياء الصغيرة المنظمة أو جماعات الدرب، أو جماعات العمارات للتداول، ومناقشة القضايا التي تخصهم داخل فضاءهم القريب منهم (في الدرب، العمارة، ... الخ)، واقتراح مشاريع ملموسة لبلورتها في السياسة العمومية المحلية، حيث تنعقد هذه الاجتماعات بمبادرة من السكان أو الجمعيات، أو من طرف مندوبي الميزانية التشاركية بدون مراقبة من البلدية، وفي نهاية الاجتماعات يتم انتداب الناطقين الرسميين باسمهم، لتقديم مقترحاتهم على ضوء تلك المناقشات إلى مكتب التخطيط¹.
- على مستوى المناطق: قسمت المدينة إلى 16 منطقة، حسب معايير مختلطة سوسيو- ديمغرافية وسياسية، تخص مجموعات لها تقاليد اجتماعية، ومشاكل حضرية خاصة ومتماثلة، ولكنها بعيدة كل البعد عن وحدة الهوية التي من شأنها أن تؤدي إلى تفكيك المجتمع المحلي، حيث تعقد كل منطقة اجتماعاتها لمناقشة أوضاعها، وضبط احتياجاتها (السكن، التربية، الصحة...الخ).

¹ - Marion Gret et Yves Sintomer, op.cit, p 33.

- وفي نهاية الاجتماعات يتم تقييم إيجابيات ومشاكل كل منطقة لمقارنتها مع المناطق الأخرى، بغية تحديد الأولويات العامة للمدينة، كما يتم تعيين مندوبين للمناطق (16 مندوبا)، يشكلون المحاورين الأساسيين مع العمدة طيلة السنة، ويعملون فيما بينهم لتحديد لائحة تراتبية لأولويات كل منطقة.
- على مستوى مجلس الميزانية التشاركية: يتشكل من مستشارين (2) عن كل منطقة من المناطق الجغرافية (16)، ومن مستشارين (2) عن كل واحدة من اللجان الموضوعاتية الخمسة (5)، ومن مستشار عن اتحاد رابطة الأحياء السكنية ببورثو أليغري، وممثل عن نقابة الموظفين الجماعيين¹، حيث تكمن مهمته في تجميع أولويات القطاعات بالمدينة من أجل توزيع الاستثمارات على كل أنحاء المدينة²، باعتباره مكانا للنقاش والحوار المفتوح أمام منتدبين ومستشاري الميزانية التشاركية، وكذا المواطنين المعينين، واجتماعاته تنعقد في حضور ممثل عن العمدة³.

وعليه، فإن مجلس الميزانية التشاركية له دور مهم في البنية التشاركية على مستوى مسلسل المداولات النهائية حول الميزانية المحلية، كما أن قاعدة المرونة في تعديل قانونه الداخلي تسمح بتكييفه مع المستجدات المحلية بنية ضم فاعلين جدد إلى تشكيلة المجلس، مادام يمثل فضاء للحوار، ولتجميع الأولويات الناتجة عن البنيات التشاركية الأخرى.

ب- الدينامية الموضوعاتية

تتمثل في خمسة لجن موضوعاتية تهتم بقضايا خاصة، تمثل نفس الخصائص، مثل التعليم والصحة والخدمات الاجتماعية والنقل وتنظيم المدينة والتنمية الاقتصادية... الخ، كما يتم إقحام مجموعة من القطاعات الاجتماعية في نقاشاتها (النقابات، المقاولون، الطلبة، الحركات الجمعوية... الخ) من أجل إعطاء رؤية شاملة للمدينة.

¹ - Leonardo Avritzer, op.cit, p 238.

² - Marion Gret et Yves Sintomer, op.cit, p 34.

³ - Antoin Bevert. Pour une démocratie participative, presse po, Paris, p 172.

وعليه، فإن هذه البنية التشاركية تبرز الأهمية الكبرى الممنوحة للمواطنين في التعبير عن احتياجاتهم، سواء على الصعيد الميكرومحلي، الذي يعد القاعدة الأساسية لكل تشخيص واقعي، أو عبر آلية انتداب ممثلين عن السكان عن طريق الانتخاب، مما يعني ممارسة الشعب لسيادته داخل المدينة في كافة تجليات ومراحل صناعة الميزانية المحلية التي تمر من دورات تمتد على طول السنة عبر تلك البنيات التشاركية، نشير إليها باختصار.

ثانيا: دورات الميزانية التشاركية المحلية

تختلف سيرورة صناعة الميزانية التشاركية ببورثو أليغري عن الأسلوب التقليدي المعمول به في باقي الدول، ومن بينها المغرب، حيث تتميز بدينامية إعداد وتحضير طيلة السنة، من خلال المرور من عدة مراحل وقنوات تداولية تجعلها في النهاية ذات تعبير حقيقي عن أولويات المدينة، عن طريق إشراك السكان في إعداد وتتبع السياسة البلدية التي تعتمد على دعامتين أساسيتين:

- مبدأ المشاركة العامة والمباشرة، إذ إن المواطن العادي والفقير له الحق في التعبير عن رأيه؛
- مبدأ مناقشة كلفة الميزانية، سواء العامة أو المحلية، حيث يتداول المواطن مختلف النفقات العمومية على الصعيد المحلي.

من هذا المنطلق، سنعمل على تناول دورات الميزانية التشاركية على طول السنة، حتى نتمكن من استيعاب ميكانيزمات العمل التي يركز عليها هذا النموذج الراقي في إعداد الميزانية.

تنعقد الدورة الأولى للميزانية التشاركية خلال مارس - أبريل، حيث يقدم الجهاز التنفيذي حصيلة تنفيذ ميزانية السنة السابقة، وي طرح في نفس الوقت ميزانية السنة الموالية في الدورة الأولى لاجتماعات (المناطق واللجن الموضوعاتية). كما تبتدئ حملة التواصل من طرف المرشحين لانتداب السكان في المناطق (16)، واللجان الموضوعاتية من أجل كسب أصوات المواطنين، من خلال الاجتماعات المتعددة التي تنظم بمشاركة العمدة والمنتديات التشاركية.

أما الدورة الثانية، والتي تسمى الوسيطة، فإنها تنعقد ما بين مارس ويونيو، وهي ذات أهمية بالغة في مسار الميزانية التشاركية، حيث تبرز البنية التشاركية بشكل جلي، من خلال انعقاد عدة اجتماعات بالأحياء التي تعد القاعدة الأساسية في تحديد الأولويات الحقيقية

للسكان الذين يشاركون في المنتديات الحوارية داخل المناطق، وعند نهاية التداول بالأحياء يقدمون مقترحاتهم إلى العمدة ومجلس الميزانية التشاركية، وبالموازاة مع هذه الجموع العامة يتم انتخاب منتدبين من المنتديات بالمناطق.

ومن ثمة، تشكل هذه الدورة الحد الأقصى لمشاركة السكان في البنية التشاركية، حيث يبرز فيها تنظيم تراتبية الأولويات.

كما يوازي هذه الدورة عقد دورة ثالثة من يونيو إلى يوليو، يتم فيها انتخاب المستشارين في مجلس الميزانية التشاركية، أو اقتراح تركيبة المنتديات لدى الجهاز التنفيذي لتحديد لائحة الطلبات الاجتماعية داخل المناطق، وفي اللجن الموضوعاتية مما يشكل الخطوط العريضة للميزانية المقبلة¹.

أما بالنسبة للدورة الرابعة، فإنها تفتتح بداية من يوليو، وتستمر إلى نهاية شتنبر، إذ في هذه المرحلة يشتد الحوار بين الإدارة الجماعية، وخصوصا عبر مكتب التخطيط، ومجلس الميزانية التشاركية الجديد، على قاعدة الأولويات المسطرة من طرف المنتديات والطلبات المقدمة من طرف الإدارة، حيث يرئ مكتب الميزانية بعدما يحصل على موافقة الجهاز التنفيذي، خلاصة قواعد الاختيار والتقييم الملموس للاقتراحات الموجودة، ليتم تقديمها إلى مجلس الميزانية التشاركية لمناقشتها في جلسات عمومية تمكن من مراقبة حقيقة المعايير، والقواعد المعتمدة في تهيئ مشروع الميزانية المحلية من قبل مكتب التخطيط الذي يقدمها بدوره إلى المجلس البلدي في تاريخ 30 شتنبر كحد أقصى.

لتختتم الدورات بالمرحلة الكلاسيكية المتمثلة في اجتماع المجلس البلدي لمناقشة مشروع الميزانية المعد بطريقة تشاركية، والذي عليه أن ينهي أشغاله بالمصادقة عليها في أقصى تقدير تاريخ 30 نونبر.

هكذا، فالدورات الثلاث الأولى تهتم بالأساس بمستويات ميكرو- محلي، والمناطق واللجن الموضوعاتية من الهرمية التشاركية، في حين أن الدورتين الأخيرتين تهتمان بقمة الهرم على صعيد مجلس الميزانية التشاركية.

وعموما، فإن هذا المسلسل التشاركي يتيح للسكان تدبير شؤونهم المحلية انطلاقا من البنيات تحت- جماعية (الحي، الدرب، العمارة)، مروراً بالمنتديات القطاعية والموضوعاتية،

¹ - Marion Gret et Yves Sintomer, op.cit, p 41.

وانتهاء بالبنيات التشاركية على مستوى المجلس البلدي، بمعنى الانطلاق من الجزء إلى الكل، وهو ما يجعلها تجربة متميزة يتجسد من خلالها مبدأ الإشراف الفعلي للسكان في الواقع العملي عبر الآليات الحوارية، مما يحقق مجموعة من الأهداف أبرزها الشفافية في تدبير المال العام المحلي، من خلال تمكين المواطنين والتنظيمات الجمعوية وغيرها، من المعلومات والمعطيات حول المال العام أثناء المناقشات، الأمر الذي يؤدي ليس فقط إلى المراقبة الشعبية بمعناها التصويت ضد غير الملتزمين بالبرامج الانتخابية خلال الاستحقاقات الانتخابية، بل أيضا المراقبة الاجتماعية اليومية للبرامج والمشاريع.

هكذا، إذا كانت تجربة الميزانية التشاركية تعد آلية حقيقية لتجسيد الديمقراطية التشاركية المحلية، فإن نجاحها على مستوى التخفيف من الإكراهات الاجتماعية والسياسية، دفع ببعض الدول المتقدمة إلى ابتكار نماذج أخرى، انطلاقا من الفلسفة العامة للميزانية التشاركية المتعلقة بالتركيز على الأحياء وفتح المجال للمواطن للتعبير عن آرائه وتطلعاته من خلال المشاركة الفعلية في صناعة الميزانية المحلية.

خاتمة

عندما نتحدث عن الميزانية التشاركية المحلية من منظور وفلسفة الديمقراطية التشاركية، فالمقصود هو المشاركة المباشرة للمواطنين في صناعة الميزانية المحلية، ابتداء من تشخيص واقع الحال وتحديد الأولويات وضبطها بدقة وترتيبها، وانتهاء بتنفيذها على أرض الواقع الملموس ومراقبتها وتقييمها، غير ذلك لا يعدو سوى مشاركة ناقصة تجد لها مدولا استشاريا ليس إلا.

وبالرغم من التجديدات التي جاء بها دستور 2011، وأيضا التعديلات الخاصة بالقوانين التنظيمية للجماعات الترابية الملائمة للمقتضيات الدستورية فيما يخص إقرار الديمقراطية التشاركية، فإنها لازالت تتسم بالمحدودية فيما يتعلق بإقرار بالميزانية التشاركية في صناعة القرار التنموي طيلة المدة الانتدابية للمجالس الجماعية، مما يعني ضرورة قيام المشرع المغربي بإدخال تعديلات جديدة على القوانين التنظيمية لإعطاء آليات الديمقراطية التشاركية مضمونها الحقيقي، ومن ضمنها الميزانية التشاركية في إطار التصور الجديد لإعداد أنموذج تنموي يستفيد من إخفاقات المقاربات التدبيرية القديمة، ويفتح المجال للمواطن لتدبير شؤونه المحلية، عبر تمكينه من القوة القانونية التي تجعله مركزا للتنمية ومحورها الأساس.

بيان تنفيذ الميزانية آلية لتعويض الحساب الإداري للجماعات

د. محمد الغالي

أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش

د. حسن الرشدي

أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، آيت ملول

مقدمة

ظلت الجماعة "كوحدة ترابية" اللبنة والركيزة الأساسية للامركزية الإدارية في المغرب منذ سنة 1960، وعرف نظامها القانوني والتدبري، منذ ذلك الحين، مجموعة من التعديلات والتطورات حاولت أن تعزز مكانتها وتقوي قدراتها ووظائفها من أجل تحقيق التنمية المحلية.¹

وفي سياق تنزيل الجهوية المتقدمة التي أتى بها دستور 2011، جاء القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات² كامتداد لتلك التعديلات؛ وتضمن هذا القانون التنظيمي مجموعة من المقتضيات تهتم بالخصوص الجانب المتعلق بالمالية المحلية، فإلى جانب اعتماده آليات تمكن الجماعات من الانتقال من التدبير التقليدي للميزانية المبني على التدبير بالوسائل، إلى التدبير الحديث للميزانية الذي يركز على الأهداف والنتائج، فقد عمل على تعزيز مجموعة من الآليات الرقابية الحديثة كالتدقيق والافتحاص والمراقبة الداخلية، غير أن من بين أهم مستجدات هذا القانون التنظيمي هو عدم التنصيص على الحساب الإداري الذي كان يعتبر أهم وثيقة للمراقبة الداخلية وللمراقبة السياسية البعيدة على المالية المحلية، وقد سبق لسلطة المراقبة – وزارة الداخلية – أن بررت هذا الحذف بكثرة الصراعات التي كانت تحدث أثناء دراسته والتصويت عليه وما يخلق ذلك من عدم انسجام المجالس.³

¹ - عرفت الجماعة خمس محطات أساسية في تطورها. المحطة الأولى سنة 1960 والمحطة الثانية سنة 1976 والمحطة الثالثة سنة 2002 والمحطة الرابعة سنة 2009 والمحطة الخامسة سنة 2015. وفي كل محطة تعرف هذه الوحدة مجموعة من التعديلات القانونية والتنظيمية، للاطلاع أكثر على تطور الإدارة اللامركزية، أنظر مثلاً السعيد مزرور فاطمة: "الإدارة المحلية اللامركزية بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق، الدار البيضاء 2003.

² - ظهير شريف رقم 1.15.85 الصادر بتاريخ 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، نشر بالجريدة الرسمية عدد 6380 بتاريخ 6 شوال 1436 الموافق ل 23 يوليو 2015، ص 6660.

³ - انظر تقرير لجنة الداخلية والجماعات الترابية والسكنى وسياسة المدينة حول مشروع قانون تنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، منشور بالموقع الرسمي للبرلمان [/http://www.parlement.ma](http://www.parlement.ma)

وفي نفس السياق، ذكر وزير الداخلية في عرضه أثناء تقديمه للمضامين الأساسية لمشروع القانون التنظيمي 113.14 المتعلق بالجماعات أمام لجنة الداخلية والجماعات الترابية والسكنى وسياسة المدينة بمجلس النواب، أنه سيتم تعويض الحساب الإداري بتقرير التدقيق، غير أنه ونظرا للفرق الكبير بينهما سواء من حيث المضمون أم من حيث الأهداف، لا يمكن أن يحل تقرير التدقيق محل الحساب الإداري، فهذا الأخير يعد من بين أهم المقررات التي تصدرها المجالس المنتخبة والتي تمارس من خلاله الرقابة السياسية على المالية المحلية تأتي بعد تنفيذ الميزانية، ويمكن اعتباره أداة لإبراء ذمة الأمر بالصرف أثناء التصويت لصالحه وقبوله، أو عكس ذلك في حالة رفضه. كما يعد الحساب الإداري من بين الوثائق المهمة في المنظومة المالية المحلية.

فإذا كانت ميزانية الجماعة هي الوثيقة التوقعية والاستشرافية لمجموع الموارد التي ستقوم الجماعة باستخلاصها ولمجموع النفقات التي ستقوم بصرفها، فإن الحساب الإداري هو الوثيقة التي تعكس حقيقة تنفيذ تلك الميزانية وتبين بشكل دقيق الوضعية المالية للجماعة؛ سواء من حيث حجم المداخل التي تم استخلاصها أم من حيث حجم النفقات التي تم فعلا صرفها¹.

في حين أن الهدف الأساسي من التدقيق هو التوعية بالأخطار العامة والخاصة في عمل المصالح الإدارية وكذا المشاكل البنوية التي تعاني منها؛ فالتدقيق هو تقييم مستقل مختلف عمليات التسيير والتأكد من مدى احترام السياسات والمساطر المتبعة، وهل تم احترام المعايير الموضوعية؟ وهل تم استعمال الموارد المتاحة بشكل فعال واقتصادي؟ ثم هل تحققت الأهداف المحددة؟².

وإذا كان هناك فرق كبير بين التدقيق والحساب الإداري، فإن القانون التنظيمي للجماعات يتضمن وسيلة أخرى يتم فيها حصر النتيجة العامة للميزانية، وهي بيان تنفيذ الميزانية. فإلى أي حد يمكن أن يعوض هذا الأخير الحساب الإداري؟

¹ - لم تحدد النصوص القانونية المنظمة للجماعات المحلية ولا المتعلقة بمالياتها أي تعريف للحساب الإداري، بل هناك تعريفات فقهية كثيرة في الموضوع تحاول مقارنة المفهوم من عدة جوانب وضبط عناصره وآلياته. للاستزادة في الموضوع انظر: عبد اللطيف بروحو، "مالية الجماعات المحلية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 70، الطبعة الأولى 2011، ص 150.

² - أنظر مثلاً نجيب جيري: "الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية"، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، الطبعة الأولى 2012، ص 213.

سنجيب على هذا السؤال انطلاقاً من معرفة أولاً بنية كل من الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية، وكيفية إعدادة ومآله (الفقرة الأولى) ثم بعد ذلك نتطرق إلى أدوار كل من الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية: البنية والإعداد والمآل

يثير الحساب الإداري الكثير من الإشكالات كما جاء في عرض وزير الداخلية أثناء تقديمه للمضامين الأساسية لمشروع القانون التنظيمي 113.14 المتعلق بالجماعات أمام لجنة الداخلية والجماعات الترابية والسكنى وسياسة المدينة بمجلس النواب، وبالضبط عندما استعرض العبر المستخلصة من تجارب الممارسة العملية أنه: "من أجل معالجة مشاكل عدم انسجام الأغلبية في بعض المجالس تم حذف الحساب الإداري كمحطة تثير مشاكل وتشنجات وتعويضه بتقرير التدقيق"¹. كما أن الممارسة العملية أبانت عن عدة مشاكل تطبيقية خصوصاً في مرحلة الدراسة والتصويت "السلي أو الايجابي" على الحساب الإداري، ففي كثير من الأحيان يكون هذا التصويت لتصفية حسابات حزبية أو سياسية أو قبلية، وليس من أجل تفعيل الرقابة المالية الحقيقية، أو من أجل تقييم حقيقي لعمل الأغلبية.

أمام كل هذه الإشكالات، وأمام ضرورة تبني مبدأ تقديم الحساب من طرف الأمرين بالصرف، تم اعتماد وثيقة بيان تنفيذ الميزانية كبديل، فهل هناك اختلافات جوهرية بينهما من حيث البنية وطريقة الإعداد والمآل؟

أولاً: من حيث البنية

ينص القانون التنظيمي للجماعات في المادة 203 من الباب الخامس المتعلق بحصر الميزانية على أنه: "يثبت في بيان تنفيذ الميزانية في أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية، المبلغ النهائي للمداخيل المقبوضة والنفقات المأمور بصرفها والمتعلقة بنفس السنة وتحصر فيه النتيجة العامة للميزانية". وفي المادة 53 من القانون 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها²، نجد أن الحساب الإداري أيضاً يتضمن التنفيذ النهائي لمجموع المداخيل والنفقات.

¹ انظر تقرير لجنة الداخلية والجماعات الترابية والسكنى وسياسة المدينة، نفس المرجع أعلاه.

² القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، ظهير شريف رقم 1.09.02 الصادر في 18 فبراير 2009 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5711، بتاريخ 27 صفر الموافق لـ 23 فبراير 2009، ص 545.

الجدول رقم 1: مقارنة البنية العامة للحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية

البنية العامة للحساب الإداري (القانون المتعلق بالتنظيم المالي 45.08)	البنية العامة لبيان تنفيذ الميزانية (القانون التنظيمي للجماعات 113.14)
التنفيذ النهائي لمجموع المداخل والنفقات	التنفيذ النهائي لمجموع المداخل والنفقات

المصدر: تركيب شخصي

وبالتالي فكل من الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية يتضمنان مجموع المداخل ومجموع النفقات المنجزة، فهما معا يعكسان التنفيذ الحقيقي للميزانية.

وبالعودة إلى المرسوم رقم 2.09.441 المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها¹، لسنة 2010 نجده يتضمن أهم العناصر المكونة للحساب الإداري وهي نفس العناصر المنصوص عليها في المرسوم رقم 2.17.451 المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات ومؤسسات التعاون بين الجماعات التي يتضمنها بيان تنفيذ الميزانية.

الجدول رقم 2: المقارنة بين العناصر المكونة للحساب الإداري والعناصر المكونة لبيان تنفيذ الميزانية

عناصر الحساب الإداري (المادة 127 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها يناير 2010)	عناصر بيان تنفيذ الميزانية (المادة 127 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات ومؤسسات التعاون بين الجماعات 2017)
المداخل: 1. الأرقام الترتيبية لفصول الحساب والميزانية؛ 2. بيان أبواب الميزانية أو الحسابات الخاصة؛ 3. التقديرات المالية؛ 4. مبلغ المحصولات حسب السندات ووثائق الإثبات بعد خصم المبالغ والمبالغ غير القابلة للتحصيل؛	المداخل: 1. الأرقام الترتيبية لفصول الحساب والميزانية؛ 2. بيان بنود الميزانية أو الحسابات الخاصة؛ 3. التقديرات المالية؛ 4. مبلغ الحصائل حسب السندات ووثائق الإثبات بعد خصم المبالغ والمبالغ غير القابلة للتحصيل؛

¹ - مرسوم رقم 2.09.441 صادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها. الجريدة الرسمية عدد 5811 الصادرة بتاريخ 23 صفر 1431 (8 فبراير 2010).

5. مجموع المداخل عن كل باب.	5. مجموع المداخل عن كل بند.
النفقات:	النفقات:
1. الأرقام الترتيبية لفصول الحساب والميزانية؛	1. الأرقام الترتيبية لفصول الحساب والميزانية؛
2. بيان أبواب الميزانية أو الحسابات الخصوصية؛	2. بيان بنود الميزانية أو الحسابات الخصوصية؛
3. الاعتمادات المفتوحة فى الميزانية مع التغيرات المدخلة عليها خلال السنة؛	3. الاعتمادات المفتوحة فى الميزانية والميزانيات الملحقة والحسابات الخصوصية مع التغيرات المدخلة عليها خلال السنة؛
4. النفقات المرصدة؛	4. النفقات الملتمزم بها؛
5. الأوامر الصادرة بالأداء والمؤشر عليها؛	5. أوامر الأداء الصادرة والمؤشر عليها؛
6. الاعتمادات الواجب ترحيلها إلى نفقات التجهيز؛	6. الاعتمادات الواجب ترحيلها حسب كل بند من بنود الميزانية وحسب الحسابات الخصوصية؛
7. الاعتمادات الملغاة؛	7. الاعتمادات الملغاة؛

المصدر: تركيب شخصي

يبين الجدول أعلاه أهم العناصر المكونة لكل من الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية، ويتضح أنهما يتضمنان نفس العناصر، وإن كان بيان تنفيذ الميزانية سيكون أكثر دقة في تحديد بعضها، باعتبار أن الحساب الإداري يتضمن "بيان أبواب الميزانية" في حين أن بيان تنفيذ الميزانية يتضمن "بيان بنود الميزانية"، وهذه الأخيرة أكثر دقة وتجزئة من الأولى، كما أن بيان تنفيذ الميزانية سيتضمن الاعتمادات المفتوحة في كل أجزاء وثيقة الميزانية (الميزانية الرئيسية والميزانيات الملحقة والحسابات الخصوصية) عكس الحساب الإداري الذي كان يتضمن الاعتمادات المفتوحة في الميزانية الرئيسية فقط. لكن دون ذلك، هناك تشابه كبير بين العناصر المكونة لكل من الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية.

فهما معا يتضمنان أرقاما ومعطيات حسابية تبين التنفيذ الحقيقي للميزانية ويتضمنان نفس تبويب هذه الأخيرة، كما أن انتقال بنية الميزانية من التبويب التقليدي المبني على فصول وفقرات إلى تبويب حديث يعتمد على برامج ومشاريع أو عمليات سيجعل تبويب بيان تنفيذ الميزانية يختلف نوعا ما عن تبويب الحساب الإداري لارتباط هذا التبويب بوثيقة الميزانية.

ومن أجل توحيد شكل الحساب الإداري تم التنصيص في المادة 127 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها ليناير 2010 على أنه سيحدد نموذج موحد من طرف وزير الداخلية، وسيحدد بيان تنفيذ الميزانية بقرار مشترك لوزير الداخلية ووزير الاقتصاد والمالية¹.

وإذا كانت بنية وشكل الحساب الإداري هي نفسها بنية وشكل بيان تنفيذ الميزانية فهل لهما نفس طريقة الإعداد ومآل كل منهما.

ثانياً: من حيث الإعداد والمآل

يتم إعداد الحساب الإداري من طرف الأمر بالصرف²، عند نهاية كل سنة مالية، ونفس الشيء بالنسبة لبيان تنفيذ الميزانية، فالمسؤول القانوني على إعداد هو الأمر بالصرف³ عند نهاية السنة في أجل أقصاه 31 يناير⁴.

وبالتالي فإعداد الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية من مسؤولية الأمر بالصرف باعتباره المسؤول عن التنفيذ الإداري للعمليات المالية المرتبطة بميزانية الجماعة والمسؤول عن تدبير وتسيير الجماعة، كما أن مبدأ تقديم الحساب وربط المسؤولية بالمحاسبة يفرض على أن يقوم كل من يتحمل مسؤولية عمومية بتقديم حساب تدبيره السنوي، ومن هذا المنطلق فإن الأمر بالصرف هو المسؤول عن إعداد بيان تنفيذ الميزانية.

غير أن الحساب الإداري وبعد إعداده يتم عرضه للدراسة على اللجنة الدائمة المختصة للمجلس عشرة أيام على الأقل قبل عرضه على المجلس التداولي للتصويت عليه، وذلك خلال الدورة العادية الأولى الموالية⁵ وهي دورة فبراير، ويوجه نظير من الحساب الإداري إلى سلطة الوصاية⁶.

¹ - المادة الأولى من المرسوم رقم 2.17.287 صادر في 9 يونيو 2017 المتعلق بتحديد كفاءات وشروط حصر النتيجة العامة لميزانية الجماعة، الجريدة الرسمية عدد 6578 بتاريخ 15 يونيو 2017 ص 3579.

² - المادة 47 من القانون رقم 17.08 المغير والمتمم للقانون 78.00 المتعلق بالميثاق الجماعي. ظهر شريف رقم 1.08.153 الصادر بتاريخ 18 فبراير 2009.

³ - المادة 127 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات ومؤسسات التعاون بين الجماعات.

⁴ - المادة 203 من القانون التنظيمي للجماعات 113.14.

⁵ - المادة 53 من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها.

⁶ - المادة 53 من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها.

وأثناء عرض هذا الحساب للدراسة والتصويت فإن الرئيس (الأمر بالصرف) لا يترأس المجلس في هذه الجلسة كاستثناء من ترأسه جميع جلسات المجلس، بل أكثر من ذلك ينسحب أثناء التصويت، ويقوم المجلس بانتخاب رئيس للجلسة خارج أعضاء المكتب بأغلبية الأعضاء الحاضرين¹.

ويكون التصويت على الحساب الإداري علنياً²، عكس ما كان عليه الأمر في ظل الميثاق الجماعي لسنة 2002 حيث يتيح هذا الأخير إمكانية التصويت السري في حالة ما طلب ذلك ثلث الأعضاء³.

في حالة التصويت بالرفض - أي التصويت السلبي على الحساب الإداري - تتم إحالته على المجلس الجهوي للحسابات المختص لإبداء رأيه طبقاً لأحكام المادتين 143 و144 من مدونة المحاكم المالية⁴.

وكانت هذه المرحلة (مرحلة الدراسة والتصويت) هي التي تثير الكثير من الإشكالات العملية، خصوصاً إذا علمنا أن التصويت على الحساب الإداري كان مرتبطاً ببرمجة فائض ميزانية التسيير والتي تخصص لميزانية التجهيز، وبالتالي فرفض الحساب الإداري كان يؤثر عملياً عملية برمجة الفائض، وهذا يطرح في الواقع إشكالات تتعلق بتعليق المبالغ وإبقائها خارج دائرة الاعتمادات المفتوحة بميزانية التجهيز لحين حل إشكال التصويت على الحساب الإداري والمصادقة عليه⁵. وقد ظل هذا الوضع سارياً إلى حين صدور القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية سنة 2009، الذي ألغى العلاقة السببية بين التصويت على الحساب الإداري وبرمجة الفائض للمداخيل المحصل عليه عند حصر الميزانية وعالج نوعاً ما هذا الإشكال.

ومن جهة أخرى، كان العديد من المنتخبين يستغلون مرحلة المناقشة والتصويت على الحساب الإداري لتصفية حساباتهم السياسية مع الرؤساء، خصوصاً بعد حذف إمكانية إقالة

¹ - انظر المادة 46 من القانون رقم 17.08 المغير والمتمم للقانون 78.00 التعلق بالميثاق الجماعي.

² - انظر المادة 71 من القانون رقم 17.08 المغير والمتمم للقانون 78.00 التعلق بالميثاق الجماعي.

³ - أحمد حضاراني: "الحساب الإداري أداة لإحكام الحكامة الجيدة وتنزيل الدستور"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 107، نونبر - دجنبر 2012، ص 39.

⁴ - تنص المادة 143 من القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية على أنه: "إذا لم يصادق على الحساب الإداري لجماعة محلية أو هيئة من طرف المجلس التداولي المختص، وبصرف النظر عن المقتضيات المتعلقة بطلب دراسة جديدة، عرض وزير الداخلية أو الوالي أو العامل الحساب الإداري غير المصادق عليه على المجلس الجهوي للحسابات بصفة تلقائية أو بناء على طلب من الأمر بالصرف المعني أو من طرف الرفض للحساب الإداري. وبناء على الحساب الإداري المرفوض والمداولات المتعلقة بهذا الرفض والمستندات المثبتة المقدمة من طرف المحاسب العمومي المعني بالأمر، يصدر المجلس الجهوي رأيه حول شروط تنفيذ ميزانية الجماعة أو الهيئة المعنية داخل أجل أقصاه شهرين يبتدئ من تاريخ عرض الأمر عليه".

⁵ عبد اللطيف بروهو: مرجع سابق، ص 165.

رئيس المجلس،¹ وبالتالي يستغلون هذه الفرصة لفرملة عمل الرئيس وإبداء رفضهم لسياسته التدبيرية أو في بعض الأحيان يتحول التصويت على الحساب الإداري كآلية للابتزاز، دون التفكير العميق في الهدف الأساسي من دراسة هذه الوثيقة، وهو مراقبة التدبير المالي واستخلاص العناصر الموضوعية في سوء التدبير وطرح البدائل.

إن هذه المشاكل دفعت إلى حذف هذه المرحلة بالنسبة لبيان تنفيذ الميزانية، فمآله بعد إعدادة يختلف عن مآل الحساب الإداري² وهو إرسال نسخة منه قبل نهاية شهر فبراير قصد الإخبار إلى كل من:

- عامل العمالة أو الإقليم؛
- المصالح المركزية بوزارة الداخلية المكلفة بالمالية المحلية؛
- المصالح المختصة التابعة للسلطة الحكومية المكلفة بالمالية³؛
- الخازن المكلف⁴.

الجدول رقم 3: مقارنة بين الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية من حيث الإعداد والمآل

بيان تنفيذ الميزانية	الحساب الإداري	
نهاية كل سنة (في أجل أقصاه 31 يناير)	نهاية كل سنة	الأجال
الأمر بالصرف	الأمر بالصرف	المسؤول عن الإعداد

¹ - قبل الميثاق الجماعي لسنة 2002 كان بالإمكان إقالة الرئيس بمقرر يصادق عليه ثلثا الأعضاء المزاولين لمهامهم في حظيرة المجلس، أنظر المادة 7 من القانون المتعلق بالتنظيم الجماعي، ظهر شريف رقم 1.76.583 الصادر بتاريخ 30 شتنبر 1976، الجريدة الرسمية عدد 3335 مكرر، تاريخ النشر فاتح أكتوبر 1976.

² - لقد سبق أن طالبت بعض فرق المعارضة أثناء مناقشة القانون التنظيمي للجماعات داخل اللجنة المختصة إضافة فقرة جديدة مكمل للمادة 203 المتعلقة بحصر النتيجة العامة للميزانية مضمونها أنه : "يعد الأمر بالصرف عند نهاية كل سنة مالية حصر النتيجة العامة للميزانية قبل عرضها على المجلس للمناقشة دون التصويت خلال الدورة العادية الأولى الموالية" وبررت فرق المعارضة هذا الاقتراح بإقرار ربط المسؤولية بالمحاسبة وتكريس مبدأ التدبير المرتكز على النتائج، غير أن نتائج التصويت حول هذا المقترح كان سلبيا وتم رفضه، حيث لم يصوت لصالحه سوى 12 نائبا مقابل 18 معارضا للمقترح، وبالتالي كانت النتيجة هي إبقاء المادة كما هي عليه، أنظر تقرير لجنة الداخلية والجماعات الترابية والسكنى وسياسة المدينة، المرجع السابق، ص 23.

³ - المادة 5 من المرسوم رقم 2.17.287 المتعلق بتحديد كيفية وشروط حصر النتيجة العامة لميزانية الجماعات.

⁴ - المادة 127 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات ومؤسسات التعاون بين الجماعات.

- إخبار سلطة المراقبة - إخبار المصالح المركزية بوزارة الداخلية المكلفة بالمالية المحلية والمصالح المختصة التابعة للسلطة الحكومية المكلفة بالمالية (قبل نهاية شهر فبراير) - توجيه نسخة إلى الخازن المكلف	- الدراسة والتصويت من طرف المجلس الجماعي (دورة فبراير) - يوجه نظيره إلى سلطة الوصاية - في حالة التصويت السلبي على الحساب الإداري يوجه إلى المجلس الجهوي للحسابات	المال
---	--	---------------------

المصدر: تركيب شخصي

وإذا كان بيان تنفيذ الميزانية يتشابه، إلى حد التطابق، مع الحساب الإداري في بنيته وشكله وعناصره، بالإضافة إلى إعداداته، فإنهما يختلفان في المال، ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو تفاعلي مجموعة من المشاكل التي كانت تطرحها مسألة المناقشة والتصويت على الحساب الإداري من تشنجات وصراعات داخل المجالس المنتخبة. لكن هل تعديل مسار ومال الحساب الإداري بعد تبني بيان تنفيذ الميزانية سيؤثر على الأدوار المهمة التي كان يلعبها الحساب الإداري؟

الفقرة الثانية: أدوار الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية

إن اعتماد الحساب الإداري - سابقا - وبيان تنفيذ الميزانية - حاليا - هو من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المتمثل بالأساس في تحسين جودة التدبير العمومي المحلي، انطلاقا من تعزيز مبادئ الحكامة المالية (أولا) وانطلاقا من اعتبار هذه الوثائق مهمة كمراجع للمراقبة والتقييم والتتبع (ثانيا).

أولا: دور الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية في تعزيز مبادئ الحكامة المالية

إن الهدف الأساسي من اعتماد الحساب الإداري أو بيان تنفيذ الميزانية هو تعزيز مبادئ الحكامة المالية، باعتبار أن هذه الأخيرة هي: "الاستعمال المشروع للقوة والسلطة في تدبير الموارد المالية للدولة بالنزاهة والشفافية وضرورة تقديم الحساب والإنصاف من أجل دعم

التنمية"¹. فهذه المبادئ تم ترسيخها دستوريا من خلال مجموعة من الفصول، حيث حدد الفصل 154 المبادئ الأساسية للحكامة الجيدة في معايير الجودة والشفافية والمحاسبة والمسؤولية، كما ألزم الفصل 155 أعوان المرافق العمومية باحترام القانون والحياد والشفافية والنزاهة والمسؤولية. ولقد أصبحت المرافق العمومية ملزمة بتقديم الحساب عن تدبيرها للأموال العمومية كما أصبحت تخضع للمراقبة والتقييم (الفصل 156)². هذا بالإضافة إلى دسترة التصريح بالملكيات بالتزام لكل من يتولى مسؤولية عمومية سواء عن طريق التعيين أو الانتخاب (الفصل 158).

فأهم دور يلعبه كل من الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية هو تكريس مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة، فقيام الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري أو بيان تنفيذ الميزانية في نهاية كل سنة مالية هو نوع من تقديم الحساب لسنة من التدبير والتسيير لمختلف العمليات المالية، فتقديم الحساب هو الركيزة الأساسية والوسيلة الفعالة لربط المسؤولية بالمحاسبة، كما أنه أهم مبادئ التدبير، فلا يعقل أن يشغل المدير المحلي طيلة السنة ويقوم بإنفاق المال العام وباستخلاص الموارد، دون أن يقدم حسابا يبين ما قام به من عمليات، ودون أن يبين هل فعلا التزم بما تم الاتفاق عليه في وثيقة الميزانية أم لا.

إن المساءلة تفرض على المسؤولين عن الوظائف الرسمية تقديم تقارير دورية حول سير العمل في مؤسساتهم بشكل يوضح القرارات التي اتخذوها واستعدادهم لتحمل المسؤولية عنها³، وتمنح الحق في استفسارهم عن تصرفاتهم. وبالتالي تقديم الحساب هو أهم آلية لتفعيل هذا المبدأ الدستوري المهم.

كما أن المعلومات والمعطيات التي يتضمنها سواء الحساب الإداري أو بيان تنفيذ الميزانية تبرز الوجه الحقيقي لتنفيذ العمليات المالية ومدى التزام الأمر بالصرف بما تم الاتفاق عليه في وثيقة الميزانية، كما يعززان مبدأ الشفافية الذي تبرز أهميته انطلاقا من العناصر

¹ "Rapport d'activité sur la bonne gouvernance financière en Afrique", Préparé pour la Conférence des parties prenantes, Tunis 3 novembre 2010, <http://www.cabri-sbo.org/> (Collaborative Africa Budget Reform Initiative).

² محمد البقالي، "المرتكزات الدستورية للمالية العمومية: قراءة في نصوص دستور 2011"، منشور بمجلة المالية لوزارة الاقتصاد والمالية، العدد 16، دجنبر 2011، ص 27.

³ عبير مصلح وآخرون: "النزاهة والمساءلة في مواجهة الفساد"، إصدار الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة - أمان (رام الله)، الطبعة الثانية 2010، ص 59.

المكونة للحساب الإداري أو لبيان تنفيذ الميزانية، فهذه العناصر تشمل كافة بنود الميزانية ما يجعل الاطلاع عليها ومقارنة بين ما تم توقعه وما تم انجازه سهلاً.

الجدول رقم 4: تجليات مبادئ الحكامة المالية في الحساب الإداري وفي بيان تنفيذ الميزانية

مبادئ الحكامة المالية	تجليات مبادئ الحكامة في الحساب الإداري	تجليات مبادئ الحكامة في بيان تنفيذ الميزانية
ربط المسؤولية بالمحاسبة	تقديم الحساب انطلاقاً من تقديم الحساب الإداري نهاية كل سنة مالية	تقديم الحساب انطلاقاً من تقديم بيان تنفيذ الميزانية نهاية كل سنة مالية
الشفافية	المعلومات والمعطيات الدقيقة التي يتضمنها الحساب الإداري تبرز شفافية العمليات المنجزة	المعلومات والمعطيات الدقيقة التي يتضمنها بيان تنفيذ الميزانية تبرز شفافية العمليات المنجزة
المراقبة	تقديم الحساب للمجلس الجماعي ولسلطة الوصاية	تقديم بيان تنفيذ الميزانية لسلطة المراقبة

المصدر: تركيب شخصي

ومن بين الأدوار التي كان يلعبها الحساب الإداري ومن المرتقب أن يلعبها أيضاً بيان تنفيذ الميزانية هي تسهيل عملية المراقبة، فانطلاقاً من هذه الوثائق يمكن مراقبة عمل الجماعة. وسنتطرق إلى هذه الأدوار في النقطة الموالية إلى جانب أدوار أخرى مرتبطة بالتتبع والتقييم.

ثانياً: دور الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية في المراقبة والتتبع والتقييم

من بين الأدوار المحورية التي كان يلعبها الحساب الإداري والتي من المفروض أن يلعبها بيان تنفيذ الميزانية هي تعزيز الرقابة البعيدة على المالية المحلية، لكن إذا كان الحساب الإداري وسيلة تساعد على المراقبة البعيدة بأنواعها الثلاث (القضائية والإدارية والسياسية)، فإن بيان تنفيذ الميزانية قد يتجلى دوره في نوعين من الرقابة البعيدة فقط (القضائية والإدارية) باعتبار عدم مناقشته ولا المصادقة عليه من طرف المجالس المنتخبة.

وإذا كان الحساب الإداري وثيقة للمراقبة السياسية تمكن المعارضة¹ داخل المجالس المنتخبة من الوقوف على أداء الأغلبية في تدبير الشأن العام المحلي، وآلية لتتبعها وتقييم عملها، ويمكن من معرفة هل هذه الأغلبية التزمت بالميزانية التي أقرتها أم لا، فإن مسطرة وضع واعتماد بيان تنفيذ الميزانية لا تمكن المعارضة من مناقشته أو التداول بشأنه، مما يفقده هذا الدور المهم.

الجدول رقم 5: دور كل من الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية في المراقبة البعدية على المالية المحلية

المراقبة البعدية	أهمية الحساب الإداري في المراقبة البعدية	أهمية بيان تنفيذ الميزانية في المراقبة البعدية
المراقبة القضائية	1- إحالة الحساب الإداري المصوت عليه بالرفض على المجلس الجهوي للحسابات المختص 2- وثيقة مهمة لمراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ ميزانية الجماعات الترابية وهيئاتها من طرف المجالس الجهوية للحسابات	1- وثيقة مهمة لمراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ ميزانية الجماعات الترابية وهيئاتها من طرف المجالس الجهوية للحسابات
المراقبة الإدارية	1- إرسال نسخة إلى سلطة الوصاية	1- إخبار سلطة المراقبة 2- إخبار المصالح المركزية بوزارة الداخلية المكلفة بالمالية المحلية والمصالح المختصة التابعة للسلطة الحكومية المكلفة بالمالية
المراقبة السياسية	1- التداول بشأنه في المجلس الجماعي، (مناقشته والتصويت عليه)	

إذا كان الحساب الإداري من بين أهم الوثائق المرجعية المعتمدة لتقدير المداخل والنفقات أثناء إعداد الميزانية السنوية للجماعات كإطار مرجعي، فهو يبين حجم المداخل والنفقات الحقيقية والواقعية التي تم القيام بها في السنة المنصرمة، نفس الدور سيلعبه بيان

¹ - استعمل مفهوم المعارضة لأول مرة في المادة 27 من القانون التنظيمي للجماعات، حيث نصت هذه المادة على أنه تخصص رئاسة إحدى اللجان الدائمة للمعارضة.

تنفيذ الميزانية ليعوض الحساب الإداري كوثيقة مرجعية أثناء إعداد الميزانية، وسيساعد الجماعات على وضع ميزانياتها على أسس صحيحة أقرب إلى الواقع احتراماً لمبدأ الصدقية.

وبالرغم من الصراعات التي كانت تطبع دورة فبراير، أي أثناء المناقشة والتصويت على الحساب الإداري، إلا أنه على الأقل كان يثير نقاشاً عمومياً ليس فقط لدى المتابعين والمهتمين بل أيضاً لدى المواطنين والساكنة، فالدورة التي يتم فيها التصويت على الحساب الإداري كانت من أهم الدورات التي تتابعها الساكنة بشكل كبير. غير بيان تنفيذ الميزانية قد لا يتيح هذه الإمكانية خصوصاً أن النقاش العمومي الذي كان يخلقه الحساب الإداري يبدأ داخل مداولات المجالس المنتخبة.

خاتمة

يتضح أن الحساب الإداري الذي تم حذفه في القانون التنظيمي للجماعات وتم تعويضه ببيان تنفيذ الميزانية، الذي يشبهه، إلى حد التطابق، من حيث بنيته العامة وعناصره والمعطيات التي يتضمنها، سيلعب نفس الأدوار الهامة التي كان يلعبها الحساب الإداري المتمثلة في تفعيل مبادئ الحكامة المالية وخصوصاً مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة، غير أنه نستثني من ذلك دوره في المراقبة البعدية السياسية على المالية المحلية، لكون بيان تنفيذ الميزانية لا يتم التداول بشأنه سواء بمناقشته أو التصويت عليه، وهذا هو الفرق الوحيد بين كل من الحساب الإداري وبيان تنفيذ الميزانية.

المرتكزات الأساسية للإصلاح الجبائي المحلي بالمغرب

د. المحجوب الدريالي

أستاذ باحث بالكلية المتعددة التخصصات بالرشيدية

مقدمة

تعتبر الجبايات المحلية من بين الموارد الأساسية لميزانية الجماعات الترابية، لذلك خصها المشرع بمجموعة من الإصلاحات كان آخرها سنة 2007، حيث عمل على تبسيط جبايات الجماعات الترابية وذلك بإلغاء مجموعة من الرسوم ذات المردودية الضعيفة، وتوحيد مساطر المنازعات المعمول بها على المستوى الضرائب الوطنية. ودعم دور المجالس المنتخبة في مجال المراقبة الجبائية.

وأمام المستجدات القانونية التي عرفها نظام اللامركزية، خصوصا إصدار القوانين التنظيمية للجماعات الترابية، التي تضمنت مجموعة من المستجدات كتوسيع اختصاصات الجماعات الترابية التي أدت إلى ارتفاع نفقاتها¹، أصبح إصلاح النظام الجبائي المحلي ضرورة أساسية وذلك لتمكين الجماعات الترابية من الموارد الكافية لتقوم بأدوارها التنموية.

كما أن انعكاسات جائحة كورونا على موارد الدولة بشكل عام وموارد الجماعات الترابية بشكل خاص، يفرض اعتماد نظام جبائي محلي، قادر على تجاوز تداعيات الجائحة، من خلال إصلاح شمولي يتسم بالتنوع ويراعي خصوصيات التنوع المجالي بالمغرب.

إن التدبير الحالي للجبايات المحلية أبان عن عدم قدرة الطرق والوسائل المستعملة في ضمان تحصيل جيد للرسوم المحلية. فالضعف الذي يعرفه تحصيل الديون الجبائية المحلية ساهم فيه بشكل كبير تعقد المساطر وغياب الرقمنة واستعمال التكنولوجيا الحديثة على مستوى الإدارة الجبائية المحلية.

¹ أنظر:

. ظهير شريف رقم 1.15.85 صادر في 20 من رمضان 1436 (7 يوليو 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات.

. ظهير شريف رقم 1.15.84 صادر في 20 من رمضان 1436 (7 يوليو 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعمالات والأقاليم.

. ظهير شريف رقم 1.15.83 صادر في 20 من رمضان 1436 (7 يوليو 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات.

لذلك، يمكن القول أن إصلاح النظام الجبائي المحلي أصبح من الأولويات، نظرا للمؤشرات التي تؤكد على تراجع التحويلات المالية للدولة لفائدة الجماعات الترابية، وعدم قدرة الجماعات الترابية على تنزيل برامجها التنموية. لهذا لابد من التساؤل عن المرتكزات الأساسية للإصلاح المرتقب في ظل الانعكاسات السلبية لجائحة كورونا على مالية الجماعات الترابية؟

المطلب الأول: إصلاح جبائي محلي يوازي بين المردودية والعدالة الجبائية

إن إي إصلاح جبائي محلي لم يحسن موارد الجماعات الترابية (الفقرة الأولى)، ويتميز بعدالة جبائية (الفقرة الثانية)، لا يمكن اعتباره إصلاح حقيقي سيساعد الجماعات الترابية على تنزيل برامجها التنموية.

الفقرة الأولى: إصلاحات لتحسين مردودية الجبايات المحلية

إن مكانة الجباية المحلية ضمن موارد الجماعات الترابية يظل محدودا نظرا لضيق أوعية بعض الرسوم المحلية وضعف مردوديتها سواء على مستوى الجماعات المحلية أو الجهات.

فإذا كان القانون رقم 30.89 تميز بضيق الوعاء الجبائي، فإن القانون رقم 47.06، وبالرغم من أهمية المستجدات التي أتت بها، فإنه لم يتجاوز تلك الحدود، حيث تميز بقصور تضريبه لبعض القطاعات، فالرقي بدور الموارد الجبائية في تغطية جزء مهم من نفقات الجماعات الترابية، يتطلب توسيع الوعاء الجبائي المحلي. فالمشروع مطالب عوض الرفع من أسعار الرسوم، أن يوسع الوعاء الجبائي المحلي، وذلك من خلال إحداث رسوم محلية جديدة لفائدة الجماعات الترابية، كرسوم بيئي، كما هو الحال في الأنظمة الجبائية المحلية المقارنة¹، وكذلك على المصانع الملوثة للبيئة (معاصر الزيتون مثلا)، وعلى بيع الأكياس البلاستيكية، وكذلك بعض الأعمال المرتبطة بالعالم القروي بصفته الأكثر اعتمادا على الموارد المحولة من طرف الدولة بدل الجبايات المحلية كفرض رسم على عملية حفر الآبار، والمنشآت السياحية والاستثمارات، وكذلك الأنشطة الفلاحية المتطورة.

¹ محمد شكيري، تحديد الوعاء الضريبي ومراقبته في إطار الجبايات المحلية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 67.66، 2006، ص 58.

وإذا ما استثنينا بعض جماعات المدن الكبرى، فإن عائد الرسوم المحلية لازال في حاجة إلى خلق رسوم جديدة، خصوصاً لفائدة الجماعات المتواجدة في العالم القروي والتي تعتمد بالأساس على إعانات الدولة من ضرائب ورسوم محولة.

بالإضافة إلى ما سلف، يتسم القانون رقم 47.06 بضعف بعض الأوعية المعتمدة كاعتماد القيمة الإيجارية السنوية عوض رقم المعاملات السنوي كأساس لفرض الرسم المهني، ومساحة الأراضي العارية بالمتر مربع عوض القيمة العقارية، والتكلفة الإجمالية للأشغال عوض القيمة العقارية بالنسبة للرسم على تجزئة الأراضي والمساحة المغطاة بالمتر مربع بالنسبة لعمليات البناء عوض التكلفة الإجمالية.

كما أن إصلاح أوعية الرسوم المحلية، يفرض خلق رسوم تأخذ بعين الاعتبار خصوصية ومؤهلات الجماعات الترابية، أي ترتبط بخصوصية الجهات والأقاليم وطبيعة الأنشطة. فالتجربة أبانت أن العديد من الرسوم لا تستفيد منها إلا الجهات الكبرى (الغنية) كالدار البيضاء سطات وسلا الرباط. أما الجهات الفقيرة جباثياً، فنجد محدودية الموارد بالرغم من المؤهلات التي تتوفر عليها.

فالجمة اليوم بعد صدور القانون التنظيمي للجهات رقم 111.14 تقوم بأدوار مهمة، وقد خصها المشرع بموارد من ميزانية الدولة¹. إلا أن الجائحة وما ترتب عنها من آثار سلبية على ميزانية الدولة، سينعكس على ميزانية الجهات والجماعات الترابية الأخرى، وبالتالي يجب تنمية الموارد الذاتية للجهات، وذلك من خلال إحداث رسوم تأخذ بعين الاعتبار مؤهلات كل جهة.

فالرسوم الحالية التي تستفيد منها الجهات في ضوء القانون رقم 47.06 لا تحقق موارد ذاتية يمكن للجهات الاعتماد عليها، حيث تعتمد على ميزانية الدولة بما يفوق 95%. إذ لا تستفد من الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ إلا عدد محدود من الجهات، ونفس الشيء بالنسبة للرسم على المناجم الذي يحقق عائد ضعيف للجهات التي تتوفر على مناجم، نظراً لضعف وعائه، حيث لا يتجاوز أساس احتسابه 3 دراهم للطن المستخرج.

وبالتالي، يجب أن يساهم النظام الجبائي المحلي في إعادة التوازن وإرساء إنصاف مجالي أكبر، بما يكفل استدراك أوجه القصور التي تعترى جهود التنمية في الجهات. وتحقيقاً

¹ فالجهات تستفيد من 5% من الضريبة على الشركات، و5% من الضريبة على الدخل، و20% من الضريبة على عقود التأمين، بالإضافة إلى اعتمادات تخصصها الدولة من الميزانية العامة للجهات.

لهذه الغاية، يجب على الجماعات الترابية أن تهض بمسؤولية قوية، تتوافق مع التنظيم الترابي الجديد، ومع نطاق وطبيعة الصلاحيات المخولة لها، ومع متطلبات الاستقلالية والمسؤولية التي يقتضيها التدبير الحر للشأن المحلي من قبل الجماعات الترابية¹.

الفقرة الثانية: عدالة جبائية محلية أساس لبناء الثقة مع الملتزمين

يعتبر سؤال عدالة النظام الجبائي بالمغرب من أهم الأسئلة المطروحة، إذ لا يمكن الحديث عن دور الجبائية في التنمية دون التحقق من مدى عدالة الجبائية. فوجودها يتطلب الإنصاف وذلك من خلال توزيع العبء الجبائي، بحيث يتحمل كل واحد جزءه العادل²، حتى تشكل أداة يتم من خلالها تقسيم عبء النفقات المحلية على كل الملتزمين. والعدالة الجبائية المحلية تتطلب عدالة أفقية L'équité horizontale، والتي تفرض معاملة الملتزمين ذوي الظروف الاقتصادية المتشابهة معاملة جبائية متساوية، وهذا هو جوهر العدالة أمام الجبايات المحلية. وعدالة عمودية L'équité verticale، ويراد بها معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة تختلف حسب ظروفهم الاقتصادية³.

فالملمزم يعد العنصر الأساس ضمن العملية الجبائية، لذلك يجب منحه ضمانات مهمة ضمن بنود القانون الجبائي المحلي، فإذا كان القانون ينص على العديد من امتيازات الإدارة الجبائية المحلية بشكل صريح، فإن المشرع مطالب عند تعديله للقانون الجبائي المحلي، أن يخصص بابا لحقوق الملتزمين يوضح من خلاله جميع الحقوق الممنوحة للملتزمين سواء عند أداءه للرسوم المحلية أو منازعته فيها.

إضافة إلى ذلك، وأمام العلاقة غير المتوازنة بين طرفي المعادلة الجبائية (الملتزم- الإدارة الجبائية)، واستمرار عدم الثقة بينهما⁴، يجب منح الملتزم ضمانات جديدة، تقلل من نسبة لجوئه للأساليب التي تساعد على عدم أداء الدين الجبائي المحلي (غش، تهريب..). لذلك يجب

¹ من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد، تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي، 2019، ص 109.

² Jacques Perce Bois, Economie des Finances Publique, Anand Colin, Paris, 1991, p 92.

³ Issa said, Droit fiscal marocain: Classifications d'imposition et l'équité fiscale. VOIR : <http://legavox.fr/blog/issa-said/classifications-imposition-equite-fiscale-dans> 3451.htm#.WJccoDiuBdg.

⁴ - والتي قد تكون ناتجة عن عدم رضى الملتزم عن بعض الخدمات التي تقدمها الجماعات الترابية، أو لضعف التعبئة المواكبة للإصلاحات الجبائية المحلية، أو لتنامي ظاهرة التهرب الضريبي ...

أن يحظى الملزم بمكانة أساسية عند إصلاح النظام الجبائي المحلي، من خلال التأسيس لحوار جاد بين مختلف الفرقاء، يبني قانونا جبائيا محليا يخدم مصالح الجماعات الترابية، ويحقق عدالة جبائية يحمي من خلالها حقوق الملزمين.

المطلب الثاني: إصلاحات لتبسيط المساطر الجبائية المحلية

إن واقع تحصيل الرسوم المحلية يؤكد ضرورة اتخاذ مجموعة من الإصلاحات لتبسيط المساطر الجبائية، سواء على مستوى الجزاءات المطبقة وطبيعة خدمات الإدارة الجبائية المحلية (الفقرة الأولى)، أو مساطر المنازعات الجبائية المحلية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تبسيط مساطر التحصيل الجبائي المحلي

تعد عملية التحصيل من أهم المراحل الأساسية التي تمر منها الرسوم المحلية، فنجاحها دون نزاع يؤكد صحة تنزيل مقتضيات القانون الجبائي المحلي. لهذا قام المشرع بإجراءات جديدة تهدف إلى دعم هذه العملية من قبيل إصدار قانون يعفي من الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل. لكن رغم أهمية هذا القانون فإن تحقيق تحصيل جبائي محلي ناجح يتطلب ما يلي:

أولاً: مقارنة جديدة في مجال الجزاءات الجبائية المتعلقة بالتحصيل

فرض القانون رقم 47-06 العديد من الزيادات والذعائر والصوائر على الملزمين الذين لا يؤدون الدين الجبائي المحلي في الوقت المحدد، حيث قام بتطبيق القواعد المعمول بها في هذا المجال مع تلك المتعلقة بالضرائب والرسوم الوطنية.

ونعتبر أن هذا الإجراء لم يأخذ بعين الاعتبار خصوصية الملزم المحلي، والذي لازال يجهل العديد من القواعد المؤطرة للجبائيات المحلية، لذلك يبدو أنه من الضروري إعادة النظر في الزيادات والذعائر التي نص عليها القانون رقم 47-06 من خلال التخفيض من مبالغها.

ولتشجيع الملزمين على أداء الرسوم المحلية، عمل المشرع على إصدار القانون رقم 120.12¹ المتعلق بإلغاء الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق

¹ - الظهير الشريف رقم 1.13.07 صادر في 27 من ربيع الأول (8 فبراير 2013) بتنفيذ القانون رقم 120.12 المتعلق بالغاء الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات، الجريدة الرسمية عدد 17-6130 ربيع الأول (8 فبراير 2013) ص 2061.

والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات، والذي نص في مادته الفريدة على أنه "تلغى الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة قبل فاتح يناير 2013 لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات، والمنصوص عليها على التوالي في القانون رقم 47-06 والقانون رقم 39-07، والتي لم يتم استخلاصها قبل تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، شريطة أن يقوم الخاضعون والملمزمون بتسديد أصل هذه الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى قبل 31 ديسمبر 2013¹، والذي نسخ وعوض بمقتضى مرسوم بقانون رقم 2.13.657 تم من خلاله تدارك مسألة إعفاء الملمزين من الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالضريبة الحضرية والضريبة المهنية، وأيضا منح المدينين بالزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات تخفيض قدره 50 بالمائة من هذه الزيادات والغرامات والذعائر وصوائر التحصيل، شريطة أدائهم تلقائيا 50 بالمائة المتبقية داخل أجل أقصاه 31 ديسمبر 2013"².

لكن بالرغم من أهمية هذه التدابير، فإن إيجاد صيغة تيسر على الملمزم أداء الدين الجبائي بدلا من جعله في وضعية قد تكون وراء تهريبه، وتحرم خزينة الجماعات الترابية من مداخيل مهمة، تتطلب التفكير في الحلول التي تقلل من الهوة الموجودة بين الملمزم والإدارة الجبائية المحلية، وذلك من خلال إشراك كافة المعنيين بالقطاع الجبائي المحلي في حوار جاد ومسؤول عن طريق عقد مناظرة وطنية حول الجبائية المحلية على غرار ما تم نهجه في ما يتعلق بالضرائب الوطنية³، لغاية التوافق حول نظام جبائي محلي متكامل يوازن بين مختلف المصالح (الجماعات الترابية، ملمزمون طبييعيون أو معنويون...)، ويتجاوز ثغرات النظام الجبائي الحالي.

¹ نفس المبادرة قام بها المشرع سنة 2018 بعد نجاح تجربة 2013، حيث تم إلغاء الزيادات والذعائر على الضرائب الوطنية والرسوم المحلية.

² مرسوم بقانون رقم 2.13.657 صادر في 6 ذي القعدة 1434 (13 سبتمبر 2013) بنسخ و تعويض القانون رقم 120.12 المتعلق بإلغاء الزيادات و الغرامات و الذعائر و صوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم و الحقوق و المساهمات و الأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات و العمالات و الأقاليم و الجهات. ص 6097 .

³ المناظرة الوطنية المنعقدة بالصخيرات يومي 29،29 أبريل 2013 حول الجبايات.

ثانيا: مقارنة تشاركية للتقليل من مشكل الباقي استخلاصه

إن قيام الإدارة الجبائية المحلية بكافة العمليات المتعلقة بتصفية الدين الجبائي المحلي، كتحديد الجداول في بعض الرسوم أو التأكد من صحة إقرارات المزمين وحصر المبالغ الواجب أدائها من طرف المزمين وإشعارهم بأجال التحصيل، لا يكفي في الكثير من الأحيان لاستخلاص الرسوم المحلية.

فمشكل تنامي الباقي استخلاصه يطرح الكثير من التساؤلات حول مهنية ونجاعة وسائل الإدارة المكلفة بالتحصيل. فمجال تحصيل الرسوم المحلية يعاني من هذه المعضلة وهذا ما أكدته التقرير الأخير للمجلس الأعلى للحسابات¹، حيث تضمن في الفصل الخاص بتقارير المجالس الجهوية للحسابات، العديد من نقط الاختلال التي تعاني منها المالية المحلية ومن بينها المبالغ المالية المهمة التي لم يتم تحصيلها لفائدة الجماعات المحلية.

بالرغم من أهمية مبادرة إلغاء الديون الجبائية التي كانت قيد التحصيل قبل فاتح يناير سنة 2000، والتي لا تتجاوز قيمتها 50 ألف درهم، وكذلك التي شرع في تحصيلها قبل فاتح يناير سنة 2000، وتبقى منها مبلغ غير مؤدى، يقل أو يساوي خمسين ألف درهم، وذلك إلى غاية 31 دجنبر 2018، فإن الباقي استخلاصه يحتاج إلى تدابير أخرى تساعد على تحصيل هذه الديون. إذ يجب اعتماد مقارنة جديدة تعمل على تحديث وسائل الإدارة الجبائية في مجال تدبير الرسوم المحلية، من خلال خلق منظومة معلوماتية متطورة على مستوى كافة الجماعات. تعتمد على التحديد الواضح لأوعية الرسوم المحلية، وتتبع تصفياتها وتحصيلها. فالوضع الحالي للباقي استخلاصه يحتاج إلى الرقي بدور الجماعات المحلية، من وحدة لامركزية تخضع للوصاية وفي الغالب ذات موارد ذاتية محدودة إلى جماعة مقاول، تعمل بكافة الوسائل القانونية للرفع من مداخيلها، ومن بين هذه الوسائل تحصيل الدين الجبائي المحلي، وتوجيه الإنفاق المحلي نحو المشاريع المرتبطة بالصالح العام المحلي، واعتماد الشفافية والوضوح على مستوى تدبير الشأن المحلي العام.

¹ تقرير المجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 6228 بتاريخ 6 ربيع الآخر 1435 الموافق لـ 6 فبراير 2014.

ثالثا: رقمنة تدبير الجبايات المحلية

يعتبر إدخال التكنولوجيات الحديثة على مستوى الإدارة الجبائية مركزا أساسيا لتحقيق تدبير جيد للرسوم المحلية، حيث ستمكن من ضبط الملتزمين وسهولة تبادل المعلومات بين المصالح المتدخلة في هذا المجال¹.

وإذا كان تدبير بعض الضرائب الوطنية يعتمد على التكنولوجيات الحديثة، كالإقرار الإلكتروني والأداء وسحب العديد من الوثائق المرتبطة بأساس وتحصيل الضرائب الوطنية، فإن الطرق التقليدية التي تدبر بها الرسوم المحلية والتي أبانت عن محدوديتها خلال هذه المرحلة، تفرض ضرورة تحديث الإدارة الجبائية المحلية.

وبالرغم من أهمية الدوريات الصادرة في هذا الشأن والتي تؤكد على ضرورة رقمنة تدبير الجبايات المحلية. فإن اعتماد الجماعات الترابية على آليات تقليدية في تدبير الرسوم المحلية، يلزم استفادتها من التقدم الملموس على مستوى تدبير الضرائب الوطنية. إذ لا نجد إمكانية وضع إقرارا إلكترونيا يحدد من خلاله الملتزمون أساس الرسم، ولا نجد إمكانية الأداء الإلكتروني. فالعديد من الرسوم المحلية تدبر بالطرق العادية، مما يؤدي إلى ضعف عملية تحصيل المستحقات الجبائية للجماعات الترابية.

الفقرة الثانية: إصلاحات لتبسيط مساطر المنازعة الجبائية المحلية

من المستجدات الأساسية التي جاء بها القانون الجبائي المحلي الأخير، توحيد مجموعة من المساطر المتعلقة بالمنازعة الجبائية المحلية، من خلال ملاءمتها مع تلك المعمول بها في الضرائب والرسوم الوطنية، ويعد ذلك من النقاط الأساسية التي تضمنها الإصلاح، لكن رغم ذلك فهناك بعض الأمور التي يجب إدراجها عند إصلاح النظام الجبائي المحلي ومن بينها:

¹ اوشان أحمد وبلعوزي بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطور الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر، منشورات الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17، جانفي 2017، صص. 70-71.

أولاً- النص على إلزامية الطعن أمام اللجان المحلية لتقديم الضريبة وتقوية تمثيلية المزمين بها

بالرغم من دور اللجان الضريبية على المستوى الوطني، فإن دور اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يتسم بالمحدودية في فك النزاع الجبائي المحلي نظرا لعدم إلزامية الطعن أمامها ولضعف تمثيلية المزمين ضمن تشكيلاتها، مما يتطلب إدخال تعديلات على مقتضيات القانونية المتعلقة بها في اتجاه تشكيلة تضمن تمثيلية تحمي حقوق المزمين، وتسهل النظر في المنازعات الجبائية المحلية في وقت قصير، بدل التأخر الذي قد يكون سببا وراء عدم لجوء أغلب المزمين لهذه المرحلة للبت في منازعاتهم الجبائية.

ثانيا- فتح إمكانية الطعن أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة

إذا كان المشرع يهدف من إصلاح النظام الجبائي المحلي إلى توحيد قواعد منازعة الجبايات المحلية مع تلك المعمول بها على المستوى الوطني، فإن عدم فتح إمكانية الطعن أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة يدفعنا إلى القول بنسبية التوحيد المراد تحقيقه. لذلك فتحقيقا لمبدأ المساواة بين كافة المزمين يجب إعطاء هذه الإمكانية للملزم والإدارة الجبائية المحلية في حالة عدم تمكن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من فك النزاع المثار أمامها.

ثالثا- تحديد أجل البت في الطلبات الاستعطفية

أعطت المادة 162 من القانون رقم 47.06 لكل من الوزير المكلف بالمالية ووزير الداخلية أو الأشخاص المفوضين من لدهما إمكانية السماح، وبناء على طلب الملزم، بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر وباقي الجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون، لكن البت في هذه الطلبات ونظرا لعدم تحديد آجال النظر فيها من طرف السلطات المختصة السالفة الذكر، يجعل بعض الطلبات تستغرق سنوات دون جواب مما يتطلب ضرورة تحديد آجال النظر في الطلبات الاستعطفية من طرف السلطات المختصة.

خاتمة

ختاما يعتبر إصلاح النظام الجبائي المحلي، من العناصر الأساسية للإصلاح الشامل للمنظومة الجبائية الوطنية، لذلك يجب أن لا يكون محطة مزايدات سياسية، أو موضوعا

لحماية امتيازات فئة معينة. فالجباية المحلية في الدول المتقدمة تعتبر ركيزة أساسية لدعم المشاريع التنموية. في حين في المغرب، وبالرغم من أهمية الإصلاحات التي عرفها النظام الجبائي المحلي، فإن نظامنا الجبائي المحلي يحتاج إلى بناء جديد، متكامل، محايد سياسيا، يقوي مكانة الموارد الجبائية ضمن موارد الجماعات الترابية.

دور التدقيق الداخلي في تفعيل

مبادئ الحكامة الرقابية بالجماعات الترابية

د. هشام الحسنة

أستاذ باحث في المالية العامة والتدبير العمومي

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش

يُعتبر "التدقيق الداخلي" من الركائز الأساسية للتدبير العمومي المحلي، ومن مُتطلبات الحكامة المؤسسية، ومن أهم الأدوات الفاعلة في رقابة المنظمات والإدارات، وتفعيل أدائها في مختلف دول العالم المتقدمة، فهو أداة مثلى لتقويم الأداء والتدبير الإداري والمالي، ومُتابعة قضايا التسيير والتحكم في عمل الجماعات الترابية سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو التنظيمية.

كما يُعد وجود "التدقيق الداخلي" من أهم عناصر ومُقومات الرقابة الداخلية الفعالة، لأنه أداة هامة لتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه، عن طريق التحقق من أن التنفيذ تم وفقا لما هو وارد في القوانين والتنظيمات، ومن ثم فهو يُساعد الإدارة على القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقويم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والسجلات، كما يُساعد على دعم الهيكل الرقابي في الإدارات المختلفة، والعمل على رفع نجاعة عملياتها، وتقديم المقترحات بشأن التحسن المستمر في رفع نجاعة الإدارة¹، كما يهدف إلى إعلام الجهات الإدارية المختصة بنتائج "التدقيق" في الوقت المناسب وبصورة موضوعية وهادفة².

¹ - حساني عبد الحميد: «أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمُحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات»؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق؛ جامعة الجزائر (3)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير؛ السنة الجامعية: 2009-2010؛ ص: 147.

² - محمد جميل حيوش: «مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة»؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل؛ الجامعة الإسلامية، كلية التجارة؛ السنة الجامعية: 2007؛ ص: 88.

هكذا، فإنَّ اعتماد الجماعات الترابية على وحدات للتدقيق الداخلي سوف يخلق ثورة نوعية في تدبير الشأن العام المحلي، إذ سيُمكن المسؤولين والمنتخبين الجماعيين بناءً على المُعطيات المتوفرة عند "إدارة التدقيق الداخلي" من اتخاذ القرارات الملائمة. وبالتالي، التحكم في مناهج التسيير.¹ هذا إلى جانب مُساعدة الجماعات الترابية على التحقق من حسن أداء "نظام الرقابة الداخلية" على مُستوى تحقيق أهداف الإدارة اللامركزية.² وترشيد قراراتها وتحسين أدائها بما يكفل ضمان تطبيق الأنظمة المالية والإدارية التي تُساعد على استغلال الموارد المتاحة بفاعلية، وتضمن استمرارها، وتميزها في تقديم الخدمات العامة، وخدمة المجتمع المحلي والتنمية الترابية بنجاحة.³

كما من شأن ذلك، رفع القدرة التديرية لهذه الهيئات اللامركزية، حيث تُعتبر أحد الضوابط الأساسية التي تمنع حدوث أخطاء نظراً لصلتها الوثيقة بكل من الفاحص الداخلي والخارجي والمجالس المنتخبة.⁴

ومن ثم، فقد أصبحت وظيفة "التدقيق الداخلي" في الوقت الحاضر جزءاً لا يتجزأ من الإدارة، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتقييم أداء الموظفين في الإدارة، وتزويد الإدارة بالمعلومات الصحيحة في الوقت المناسب لمواجهة المخاطر التي قد تواجهها الإدارة اللامركزية، بالإضافة إلى مهامها التقليدية المتمثلة في صيانة الموارد من تصرفات غير مرغوب فيها، والتأكد من مدى التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات الموضوعة.⁵

¹-Fadoua Laghaoui: «Contrôle Interne et Bonne Gouvernance Locale»; in «Gouvernance et Nouvelle Gestion Publique au Maroc»; RMAD; Série: «Management stratégique», N°: 6- 2005;P: 141.

² - عيسى بن سند بن غنام السحيمي المطيري: «الرقابة الداخلية في المصاريف والمؤسسات المالية الإسلامية وأثرها في الوقاية من الجرائم المالية»: رسالة لنيل شهادة الماجستير في العدالة الجنائية، تخصص: التشريع الجنائي الإسلامي: جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا: السنة الجامعية: 1431هـ/2010م؛ ص: 78.

³ - عصام محمد الطويل: «مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية»: دراسة تطبيقية"، رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة- فلسطين: السنة الجامعية: 1430 هـ/2009 م؛ ص: 60.

⁴ - حسياني عبد الحميد: م.س؛ ص: 152.

⁵ - محمد حسن أبو علي: «تطوير إجراءات التدقيق الداخلي لضبط الأداء المالي والإداري في شركات التأمين العاملة في فلسطين "دراسة ميدانية"»: رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية: السنة الجامعية: 2012؛ ص: 33.

انطلاقاً من ذلك، تُشكل هذه الدراسة محاولة لتبيان: «أي دور لوحداث "التدقيق الداخلي" في تجسيد مبادئ الحكامة الرقابية بالجماعات الترابية؟»؛ في أفق مقارنة الأهمية الوظيفية لهذه الوحدات؟ والمنافع المتوقعة منها؟ تم موقع وحدات "التدقيق الداخلي" ضمن التنظيم الهيكلي للجماعة الترابية بالتجربة المغربية؟.

إن مُقاربة إشكالية التأسيس لمبادئ الحكامة الرقابية بالجماعات الترابية من قبل هيئات التدقيق الداخلي، تقتضي دراسة المحاور التالية:

- المحور الأول: الأهمية الوظيفية "لمصالح التدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية
- المحور الثاني: الضوابط الأساسية لإرساء "مصالح التدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية

المحور الأول: الأهمية الوظيفية "لمصالح التدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية

نتيجة للتطور المتزايد والمستمر في العمليات الإدارية والمالية للجماعات الترابية، أصبحت الحاجة مُلحة بالنسبة للمجالس المنتخبة لممارسة مُهمتها الرقابية والإشرافية بكل نجاعة وفعالية على الأعمال التي تُمارسها الجماعات الترابية كافة. وبما يُعزز الحكامة الترابية، ويضمن الاستعمال الأمثل للموارد الاقتصادية للجماعة. ومن أجل تحقيق الدور التقويي والإشرافي للجماعات الترابية من اللازم تأسيس "وحدات للإفتحاص الداخلي" تتمتع بدرجة عالية من الاستقلالية وتتكون من أعضاء وأطر لديهم الخبرة والدراية بالشؤون المالية والمحاسبية.¹

وتنبع أهمية وجود "مصالح التدقيق الداخلي" في الجماعات الترابية من المنافع المتوقعة منها، والتي ترتبط بجميع الأطراف ذات العلاقة، سواء بالنسبة للجماعات الترابية ذاتها [أولاً] أو لفائدة "القضاء المالي الجهوي المغربي" [ثانياً].

أولاً: أهمية مصالح التدقيق الداخلي بالنسبة للجماعات الترابية

تتجلى أهم ميزة لوظيفة "التدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية في كونها وسيلة للتقييم الذاتي لنظام "المراقبة الداخلية" بهدف الوقوف بشكل دوري على فعالية هذا النظام

¹ - محمد عبد الله المومني: «تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية»؛ مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية-المجلد 26- العدد: الأول 2010؛ ص ص: 249-250.

حتى يتسنى التحكم في مستويات التنظيم الداخلي، وتفادي الخروقات القانونية والمالية التي أضحت مُلزمة للعمل الجماعي والجهوي.¹

ومن ثم فإن تكوين وإنشاء "مصالح للتدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية سيؤدي إلى مُساعدة المسؤولين والمنتخبين المحليين على تنفيذ وظائفهم ومسؤولياتهم، وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والتدقيق، من خلال تحسين الاتصال بين المنتخبين والفاحص الخارجي،² والمُساعدة على حل المشكلات التي قد يُواجهها هذا الأخير مع الإدارة اللامركزية فيما يتعلق بإعداد التقارير.³ هذا إلى جانب مُساعدتهم على أداء مهامهم بنجاعة وفاعلية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، والتأكد من أنها أعدت بطريقة سليمة ووفقا للمعايير الدولية، وإفصاح عنها بشكل مُناسب للموظفين والعاملين بالجماعات الترابية، وكذلك، زيادة نجاعة وفعالية "نظام الرقابة الداخلية". علاوة على مُساعدة المسؤولين والمنتخبين المحليين على اختيار السياسات المحاسبية والمالية الملائمة وتطبيقها، والقيام بتقديرات مُحاسبية معقولة حسب الظروف.⁴

تبعاً لذلك، ف"وحدات التدقيق الداخلي" وجدت لمُساعدة الإدارة اللامركزية للقيام بمهامها الإشرافية والرقابية، وتعتمد فاعليتها على مدى استجابة المسؤولين والمنتخبين المحليين الساهرين على تدبير الشأن العام المحلي لتوصياتها ومُلاحظاتها.

إنَّ "وحدات التدقيق الداخلي" تستجيب داخل الجماعات الترابية للأهداف والمرامي التالية:⁵

¹ - محمد حيمود: «إشكالية تقييم التدبير المحلي: مقارنة نقدية على ضوء التوجهات الرقابية الحديثة»: أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام: وحدة التكوين والبحث: المالية العامة؛ جامعة الحسن الثاني: كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-الدار البيضاء؛ السنة الجامعية: 2001-2002؛ ص: 390.

² - فكري عبد الغني محمد جودة: «مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية: دراسة حالة بنك فلسطين»: رسالة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال؛ الجامعة الإسلامية- غزة؛ كلية التجارة؛ السنة الجامعية: 1429هـ/2008م؛ ص: 39.

³ - إياد سعيد محمود الصوص: «مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين»: رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل؛ الجامعة الإسلامية-غزة؛ كلية التجارة؛ السنة الجامعية: 1433هـ/2012م؛ ص: 34.

⁴ - محمد عبد الله المومني: م.س. ص: 249-250.

⁵ - وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية: «دور الافتتاح الداخلي في تعزيز مبادئ الحكامة الجيدة في الجماعات الترابية»: يوم تحسيسي حول: "الافتتاح الداخلي في الجماعات الترابية": أرضية للحوار بين المواطن وجماعته؛ تم تنظيمه في إطار =

➔ السماح للمسؤولين الجماعيين بضمان "تحكم أحسن في المخاطر" التي قد تؤثر على تحقيق أهدافهم:

- المس بمصداقية وصورة الجماعة؛
- عدم إنجاز للخدمات المقدمة للمواطن، أو إنجازها بشكل غير كاف؛
- عدم الامتثال للقوانين والأنظمة والمساطر؛
- إتلاف أو خسائر تهم الموارد أو الأملاك؛
- الغش والمخالفات والفساد وتضارب المصالح؛
- تكاليف مُرتفعة غير عادية؛
- فقدان أو عدم تحصيل الموارد؛
- انعدام الأمن للمواطنين؛
- معلومات مالية غير كافية أو غير موثوق بها؛
- عدم الكفاءة أو عدم النجاعة في أداء الخدمات الجماعية.

➔ تعزيز "ثقة المواطنين" في أداء الإدارة اللامركزية، إذ إنّ تقديم نتائج عمليات "التدقيق الداخلي" أمام مجلس الجماعة وإعطاء المواطن فرصة التعرف عليها، من شأنها أن تطمئن المواطنين بخصوص شفافية تدبير الشؤون المحلية؛

➔ تطوير "ثقافة المراقبة الداخلية والمساءلة" داخل الجماعة، حيث إنّ مقارنة "التدقيق الداخلي" مبنية على إشراك جميع الأطراف في أعمال التشخيص وتقديم الحلول؛

➔ تزويد مُسيري الجماعة بتوصيات من شأنها أن تُساعدهم على "تحسين أدائهم" على عكس التفتيش حيث لا يكمن الهدف الرئيسي "للتدقيق الداخلي" في مُعاقبة

برنامج الحكامة المحلية، بين الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID) والجمعية المغربية لرؤساء المجالس الجماعية؛ بشراكة مع المديرية العامة للجماعات المحلية بوزارة الداخلية؛ 17 دجنبر: 2013.

المخالفين وتحديد المسؤوليات أكثر مما يسعى إلى تصحيح الاختلالات، وبهذا يُقال إنه لا يستهدف الأشخاص وإنما الأنظمة:

➔ تشكيل "مُناوب فعال" للمؤسسات المسؤولة عن المراقبة والتدقيق الداخلي، حيث إنَّ هدف "إدارة التدقيق الداخلي" يكمن في استباق المشاكل التي يُمكن أن ترفع من طرف المفتحصين والمراقبين الخارجيين، واتخاذ الإجراءات التصحيحية بسرعة، هذا إلى جانب رصد ودعم وتنفيذ التوصيات الناجمة عن عمليات "التدقيق الخارجي".

استناداً إلى ذلك، يُمكن القول بأن الهدف الأساسي من تكوين "لجان التدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصدقية القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك يجب أن تسعى هذه الوحدات الافتتاحية إلى تدعيم استقلالية وظيفة "التدقيق الداخلي" عن الإدارة الجماعية والجهوية.¹ وتُساعد المسؤولين والمنتخبين الجماعيين على تقييم نتائج أدائها ومردوديتها، ومُساعدتها على تحقيق جودة الخدمات الجماعية، وتصحيح مسار العمل والتحكم في زمامه.

ومن ثم، تُشكل "هيئة التدقيق الداخلي" إحدى الأدوات الأساسية التي تُساعد الجماعة على تجسيد مبادئ الحكامة الجيدة ووضع قواعد لمراقبة وتدبير الأموال والبرامج، إذ تُمكن من التقييم المستقل والموضوعي لآليات المراقبة الداخلية المعمول بها بالإدارة الجماعية، ومن تقديم النصائح والتوصيات الرامية إلى:²

➔ مُساعدة رئيس المجلس الجماعي على أداء مهامه بشكل فعال؛

➔ الرفع من مستوى أداء مُختلف المصالح الجماعية.

وبالتالي، تُعتبر "وحدات التدقيق الداخلي" وسيلة فنية رقابية تعمل على مُساعدة الجماعات الترابية على مُمارسة وظائفها التقويمية، والإشرافية؛ إذ تقوم بالتأكد والتحقق من وجود بيئة رقابية داخلية فعالة ذات جودة مُرتفعة، فهي خط اتصال رسمي بين المسؤولين

¹ - مجدي محمد سامي: «دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية»: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: جامعة الإسكندرية: العدد الثاني-المجلد 46 يوليو 2009؛ ص: 24.

² - وزارة الداخلية، المفتشية العامة للإدارة الترابية: «الافتتاح الداخلي آلية للرفع من أداء المصالح الجماعية»: يوم تحسيسي حول: «الافتتاح الداخلي والحكامة الترابية»: تم تنظيمه في إطار برنامج الحكامة المحلية، بين الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID): بشراكة مع المديرية العامة للجماعات المحلية بوزارة الداخلية؛ 8 ماي 2014.

والمنتخبين المحليين، وأجهزة التدقيق والمراقبة، وبالأخص "القضاء المالي الجهوي"، مما يحد من مشكلة عدم تناسق المعلومات. وبالتالي، رفع الجودة الشاملة للجماعات الترابية وللعمل الرقابي. وهذا ما سنعمل على التطرق إليه في العنصر المنهجي الموالي.

ثانياً: أهمية مصالح التدقيق الداخلي بالنسبة لأجهزة التدقيق الخارجي

تتجلى أهمية الدور التقييمي، الذاتي "لمصالح التدقيق الداخلي" من خلال محدودية تدخلات أجهزة المراقبة الكلاسيكية في تقويم مناهج التسيير بالجماعات الترابية، ذلك أن سيادة الطابع الزجري وضعف الاهتمام بالمساطر الإجرائية الداخلية مع التركيز على الانشغالات القانونية الصرفة، حال دون إسهام هذه الأجهزة في تأهيل طرق التسيير سواء في جوانبها المالية أو المحاسبية أو التنظيمية... الأمر الذي يعكس جدوى العناية بهذا الاختصاص الرقابي الحديث الذي من شأنه تدعيم "نظام المراقبة الداخلية" في علاقته بأجهزة المراقبة والتدقيق الخارجي لاسيما في سياق تدعيم وتفعيل "القضاء المالي الجهوي" والرهانات المطروحة عليه في مجال تدبير الشأن العام المحلي.¹

ارتباطاً بذلك، إن تكوين "وحدات التدقيق الداخلي" سيُمكن من العمل على تفاذي ارتكاب مُسيري الجماعات الترابية لممارسات غير قانونية ومُكلفة أكثر من الناحية السياسية والجنائية، بالإضافة إلى تداعياتها الشخصية والمالية، فهما [وحدات التدقيق الداخلي] يُمكنان من حصر تحريات "القضاء المالي الجهوي" فيما هو أهم، عبر تركيز عمله حول التقييم التركيبي للسياسات المتبعة ومُلاءمة الوسائل والهيكل مع الأهداف التي حددتها هذه السياسات.² وبذلك، فإن خلق وحدات مُستقلة "للتدقيق الداخلي" يُشكل أداة ضرورية لمساعدة الفاحص الخارجي على القيام بوظائفه واختصاصاته الرقابية والافتحاصية سواء في جوانبها القضائية [التدقيق المحاسباتي] أو الإدارية [التدقيق العملياتي].

ومن ثم، يُمكن اعتبار "وحدات التدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية بمثابة نقطة الالتقاء بالنسبة لجميع الأجهزة الرقابية على الصعيد المحلي، وبالأخص "القضاء المالي الجهوي"، إذ بإمكانها تقديم الدعم والمساعدة، وتزويده بالمعلومات والبيانات اللازمة والملائمة

¹ - محمد حيمود: م.س: ص: 390-391.

² - محمد حيمود، ن.م: ص: 391.

التي يحتاجها في نطاق وظائفه الرقابية؛ فالقضاء المالي الجهوي لا يُمكنه القيام بمهامه على أحسن وجه في غياب جهاز رقابي داخلي يتواجد داخل الجماعات الترابية.

وفي هذا الصدد، فقد أقر وأوصى "إعلان نيودلهي" بالعمل على تشجيع قيام "وحدات للافتحاص الداخلي" داخل كل دواليب المنظمات والسهل على تقوية علاقة "أجهزة المراقبة والتدقيق الخارجي" بهذه الوحدات من أجل تقويم فعالية العمليات وضمان الجودة في العمل الرقابي برمته؛ حيث إن أي مراقبة خارجية لن تكون مدعومة بافتحاص داخلي تنبع من داخل الجماعة موضوع التدقيق. إذ بتواجد هيئة "التدقيق داخلي" يُمكن للمجالس المنتخبة الإمام الشامل بما تعرفه الجماعة من مشاكل سواء المشاكل الظاهرة أو الكامنة لسير الإدارة الجماعية.¹

كل ذلك نتيجة للدور الفعال الذي تلعبه "هيئة مراقبة داخلية" في تقييم المشاكل والإسهام في إيجاد العلاجات السريعة لها؛ فالتواجد المكاني يُساهم في جعل "هيئة الفحص الداخلي" خير مُعين لهيئات "المراقبة والتدقيق الخارجي". نظرا لدورها في الوقوف السريع والفعال على مواطن الخلل الذي تُعاني منه بيئة الجماعة الترابية.²

ويُمثل تقرير "وحدات التدقيق الداخلي" أداة يستخدمها الفاحص الخارجي لتُساعد على تقييم "نظام الرقابة الداخلية" وتحديد مدى الفحص الذي سيقوم به، كما يُوضح له أين تتركز المشاكل، والمواضع المهمة التي تحتاج إلى الفحص أكثر من غيرها.³

ولأجل ذلك، "فوحدات التدقيق الداخلي" تعمل على تعبيد الطريق أمام "الفاحص الخارجي"، وتقديم يد العون والمساعدة من خلال الدور التقييمي، الذاتي للجماعات الترابية، والمتمثل أساسا في:⁴

¹ - سميرة بوزردة: «دور المجالس الجهوية للحسابات في مراقبة المالية المحلية»؛ رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، تخصص: المالية العامة؛ كلية العلوم القانونية والاقتصادية-عين الشق؛ جامعة الحسن الثاني-الدار البيضاء؛ السنة الجامعية: 1998-1999؛ ص: 63.

² - سميرة بوزردة، ن.م: ص: 64.

³ - عبير محمد فتحي العفيفي: «معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها: دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة»؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل؛ الجامعة الإسلامية- غزة؛ كلية التجارة؛ السنة الجامعية: 1428هـ/2007م؛ ص: 29.

⁴ - إدريس خديري: «الإسلام وافتحاص المال العام»؛ مطبعة دار النشر المغربية؛ طبعة: 2002؛ ص: 157.

- ➔ دراسة بنيوية لإمكانات الجماعات الترابية التي يتواجد فيها؛
 - ➔ التأكد من سلامة كل العمليات المالية في الجماعة المذكورة؛
 - ➔ تسليم التقارير المتعلقة بالملاحظات والمخالفات والاقتراحات إلى "المجلس الجهوي للحسابات" المختص؛
 - ➔ مُساعدة قضاة المجلس أثناء القيام بالزيارات الميدانية...
- غير أن "وحدات التدقيق الداخلي" قد تتحول إلى هيئة بيروقراطية تنصهر ضمن سلم الإدارة الجماعية والجهوية مما يُفقد جودتها في المردودية، لذلك يجب:¹
- ➔ إعطاء الفاحص الداخلي إطار قانوني مُستقلا عن الإدارة الجماعية والجهوية؛
 - ➔ إقرار حركية الفاحص الداخلي والتي تجعله يُمارس مهامه بشكل دوري مدة زمنية في كل جماعة (6 أشهر مثلا). هذا المبدأ سيُمكن من:
 - خلق نظام دوري حركي يتجنب الروتين والرتابة؛
 - خلق مُراقبة مُتبادلة بين الفاحصين؛
 - ضبط المسؤوليات عند تحرير التقارير المتعلقة بوضعية الجماعة؛
 - تحريك الإدارة الجماعية عبر التأثير النفسي الذي يلعبه تواجد الفاحص.
- ومن ثم، تظل الجماعات الترابية في حاجة إلى توفير آليات وميكانيزمات من أجل تفعيل تقنية الفحص الداخلي من خلال إيجاد الشروط السوسيو-سياسية والإدارية، والعمل على تكريس استقلالية الفاحص الداخلي² عن المجالس الجماعية، وتضمن له الاستمرار في أداء مهامه، وفي عقلنة التدبير المحلي، والرفع من القدرة التدييرية للجماعات الترابية.

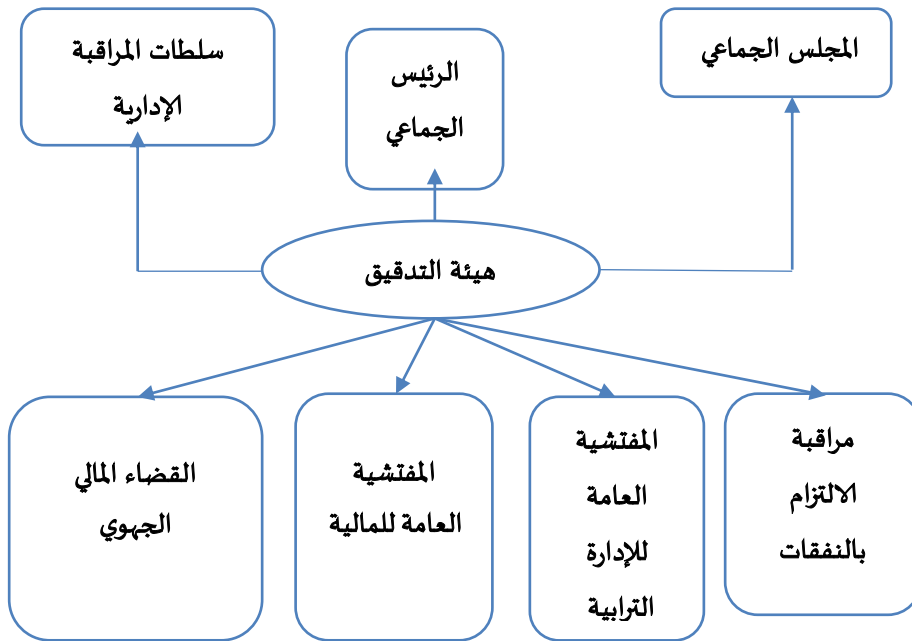
¹ - إدريس خدي: «الفحص والتدقيق والتقييم الجهوي»؛ المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية؛ العدد: 45-2001؛ ص: 109.

² - علام فاطمة الزهراء: «وظيفة التدقيق الداخلي لتدبير عمومي جديد»؛ رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، تخصص: تدبير واقتصاد إدارات الدولة والجماعات المحلية؛ كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الأول- سطات؛ السنة الجامعية: 2011-2012؛ ص: 86.

استناداً إلى ذلك، يتبين بأن مزايا وأهمية "هيئة التدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية تتسع لتشمل مهام "التدقيق" و"التقويم" و"الاستشارة" و"تقديم المشورة" و"المساعدة". هذا إلى جانب إحداث تأثير في جودة الخدمات ونزاهة المعلومات والبيانات المالية، وتحسين فاعلية ونجاعة التدبير الجماعي والجهوي.

ويُبين الشكل التالي علاقة هيئة الفحص الداخلي بالأجهزة الرقابية الخارجية:

الشكل رقم (1): علاقة هيئة التدقيق الداخلي بالأجهزة الرقابية



Source:¹

فضلاً عن ذلك، يُمكن القول بأن الميزة الأهم علاقة بإحداث "هيئة التدقيق الداخلي" تتمثل في تطبيق أنظمة رقابية قوية تعتمد على التغذية العكسية، وتبادل المعلومات مع الإدارات والأقسام المختلفة من أجل تحقيق التعاون، وزيادة الثقة بين جميع الأطراف

¹-KHOUDRY Driss, BRIGA Youssef: «Le Guide d'audit communal: L'outil du manager local»; Éditions Maghrébines-Casablanca; 1^{er} Edition: 1998; P:147.

والفاعلين على مستوى الجماعات الترابية.¹ لذلك، فمن المهم أن تقوم هذه الوحدات بخلق حوار مفتوح وصريح ومُنْتَظَم مع كل المشاركين في العمل، وبذلك فإن "هيئة التدقيق" تكون حلقة الوصل بين الجماعات الترابية وجهاز "التدقيق الخارجي"، وكل ذلك يَصَبُّ في تدعيم وإرساء حكمة رقابية جيدة.²

ومن ثم، وحيثما تتواجد الحكامة الرقابية المؤسساتية القوية الواعية المُدركة لمهامها ومسؤولياتها، تتوافر نزاهة البيانات المالية، بينما تظهر الحكامة الرقابية الضعيفة عندما يُسمح للمسيرين والمسؤولين المحليين بالتصرف بحرية مُطلقة ودون قيود رقابية أو ضوابط تنظيمية، ما يُساهم في عدم موثوقية البيانات المالية وحدوث حالات الغش. ومن هنا فإن وجود أدوات رقابية داخلية على أعمال المسيرين المحليين ضروري جداً³ لضمان النجاعة والشفافية في تدبير الموارد المالية والبشرية للجماعات الترابية، ورفع جودة الخدمات الجماعية.

وعليه، من المُؤكّد في الوقت الراهن، أنَّ الجماعات الترابية تحتاج إلى إنشاء سريع لوحات وهيئات "التدقيق الداخلي" تُمكن المسؤولين من "تقييم مدى تحكم الجماعة في المخاطر" المتعلقة بالعمليات التي تُنجزها، وتُقدم لهم إرشادات قصد تحسين أدائهم.⁴ لكن: ما هي الضوابط الأساسية لإرساء وحدات التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية؟

¹ - عادل خليل علي قطيشات: «مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المُشكّلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية»؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة؛ جامعة الشرق الأوسط؛ كلية الأعمال؛ السنة الجامعية: 2010؛ ص: 28.

² - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي: «فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري»؛ مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"؛ المنظمة من قبل مخبر مالية، بنوك، وإدارة أعمال؛ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر؛ والمنعقدة يومي: 6-7 ماي 2012. بدون أرقام الصفحات.

³ - نبيه توفيق المرعي: «دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية»؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة؛ جامعة جدارا للدراسات العليا؛ كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية؛ السنة الجامعية: 2009؛ ص: 65.

⁴ - وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية: «دور الافتتاح الداخلي في تعزيز مبادئ الحكامة الجيدة في الجماعات الترابية».

المحور الثاني: الضوابط الأساسية لإرساء هيئات التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية

بداية تجدر الإشارة إلى أنَّ ثلاث جماعات ترابية أقدمت على تشكيل وحدات ومصالح للتدقيق الداخلي بالمغرب، ويتعلق الأمر بجماعات: "سلا، الجديدة، أسفي"، وذلك، حسب المسار والمراحل التالية:¹

- التحسيس والتعريف بأهمية التدقيق الداخلي؛
- تشخيص الوضعية، وتقييم الوضع الحالي للرقابة الداخلية، وتحديد حاجيات الجماعة في ميدان التدقيق الداخلي؛
- وضع وإعداد خريطة المخاطر؛
- تكوين وتأطير فريق المفتحصين الداخليين على منهجية وتقنيات التدقيق؛
- تحديد وتنظيم وحدات التدقيق الداخلي؛
- وضع أدوات مناسبة للافتحاص: "ميثاق التدقيق الداخلي [يُعد الإطار العام الذي يُمارس من خلاله جهاز التدقيق الداخلي وظائفه وصلاحياته]؛ دليل المساطر [يضم جميع المساطر والوثائق التي تُساعد المصلحة على مُزاولة مسؤولياتها ضمن الإطار القانوني والتشريعي المُنظم لنشاط الجماعات الترابية، وطبقا لميثاق التدقيق الداخلي، ومعايير التدقيق الداخلي المعمول بها دوليا]؛ ودلائل تقنية للتدقيق الداخلي؛ بطائق لتوصيف المهام".

في هذا الصدد، يُمكن التساؤل هل من المُناسب الإنشاء الفعلي والفوري لهيئات التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية أم من اللازم انتظار إنجاز "نظم الرقابة الداخلية؟".

لقد أكدت التجربة أن إنشاء "هيئات التدقيق الداخلي" ليس سابقا لأوانه، بل هو مشروع ممكن ومعقول، قابل للتطبيق ومُناسب، نظرا لمتطلبات السياق الحالي،² فهي عملية

¹ الجماعة الحضرية لأسفي، مصلحة الافتحاص الداخلي: «التجربة النموذجية للجماعة الحضرية لأسفي في مجال الافتحاص الداخلي: "الحصيلة والآفاق"»؛ يوم تحسيسي حول: "الافتحاص الداخلي والحكمة الترابية": تم تنظيمه في إطار برنامج الحكامة المحلية، بين الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID)؛ بشراكة مع المديرية العامة للجماعات المحلية بوزارة الداخلية؛ 8 ماي 2014.

² - وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية: «دور الافتحاص الداخلي في تعزيز مبادئ الحكامة الجيدة في الجماعات الترابية».

إصلاح تستهدف "تغيير أساليب العمل" بل "ثقافة العمل"، ومن المرجح أن تواجه "مقاومة داخلية" تركز على عدد من الأعدار أو التخوفات.¹

ولكي تؤدي "وحدات التدقيق الداخلي" دورها بصورة سليمة، وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها. وتمس هذه الخصائص "هيئة التدقيق الداخلي" في حد ذاتها، بحيث يجب أن تؤدي مهامها ضمن تنظيم مُحكم. كما تمس هذه الخصائص أيضاً الكيفية التي تتموضع بها داخل تنظيم الجماعات الترابية ككل.²

تبعاً لذلك، فإننا سنحاول التطرق للهيكل التنظيمي لهيئات التدقيق الداخلي [أولاً] على أن نحدد موقعها في التنظيم الإداري للجماعات الترابية. [ثانياً]

أولاً: الهيكل التنظيمي لهيئات التدقيق الداخلي

تعتمد معظم الإدارات في الدول المتقدمة على وظيفة "التدقيق الداخلي" في تعزيز نظام الرقابة لديها، حيث إنّ "وحدات التدقيق الداخلي" بمفهومها الحديث أصبحت تُمارس وظائفها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، وتفحص كافة العمليات المالية والإدارية.³

ويختلف تنظيم "التدقيق الداخلي" باختلاف حجم الإدارة، ونوعها، وطبيعة نشاطها، وأهداف "التدقيق الداخلي"، إضافة إلى عدد الموظفين في "هيئة التدقيق الداخلي" ومؤهلاتهم.⁴ فلا يمكن في هذا الإطار أن نصمم هيكلًا "للتدقيق الداخلي" مُوحداً بين الجماعات الترابية أو المؤسسات العمومية المحلية، فاختلاف شكل الإدارة يُحتم شكلاً مُحدداً للتدقيق الداخلي.⁵

¹ - الجماعة الحضرية لأسفي، مصلحة الافتتاح الداخلي: «التجربة النموذجية للجماعة الحضرية لأسفي في مجال الافتتاح الداخلي: "الحصيلة والآفاق"».

² - عمر علي عبد الصمد: «دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية»: رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير: تخصص: مالية ومحاسبة: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة المدية-الجزائر: السنة الجامعية: 2008-2009: ص: 63.

³ - بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد: «المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار: دراسة حالة المؤسسة العمومية للأشغال العمومية القسنطينية EPT/C»: رسالة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم التجارية: فرع: محاسبة مالية: جامعة منتوري قسنطينة-الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: السنة الجامعية: 2010-2011: ص: 15.

⁴ - كمال محمد سعيد كامل النونو: «مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة»: رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل: كلية الأعمال بجامعة الشرق الأوسط: السنة الجامعية: 2009: ص: 37.

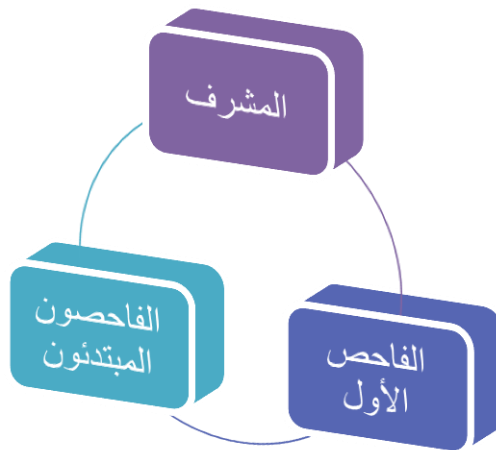
⁵ - صديقي مسعود، براق محمد: «انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي»: مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول: "الأداء المتميز للمنظمات والحكومات": المنظم من قبل جامعة ورقلة-الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية: قسم: علوم التسيير: يومي: 8-9 مارس 2005: ص: 23.

ومن ثم، فعادة ما تتكون "هيئة التدقيق الداخلي" من عدد قليل من الفاحصين ذوي المهارات والكفاءات العالية، مقارنةً بباقي الأقسام والمصالح الأخرى بالجماعة الترابية.

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون حجم "هيئة التدقيق الداخلي" مُنسجماً مع المسؤوليات الواجب القيام بها، ومزيجاً من الخبرات والقدرات التي تُمكن الهيئة من القيام بدورها وتحقيق أهدافها، وبشرط ألا يؤثر هذا الحجم على أداء الهيئة؛ فطبيعة وكمية الأعمال التي تقوم بها الهيئة في الجهة مثلاً يختلف عن طبيعة وكمية الأعمال التي تقوم بها في الجماعة القروية، حيث نجد أن مهامها في الجهة تتميز بالحساسية والتنوع مما يستدعي زيادة حجم الهيئة.¹

وتنطوي "هيئة التدقيق الداخلي" عادة على ثلاثة مستويات من الفاحصين مُمارسي الوظيفة، كما يتضح من الشكل التالي:²

الشكل رقم (2): مستويات الفاحصين بهيئة التدقيق الداخلي



انطلاقاً من الشكل البياني أعلاه، يُمكن القول بأنه يقع على "المشرف" [رئيس المصلحة] المسؤولية العامة "لهيئة التدقيق الداخلي" كونه يقوم بالتخطيط ووضع سياسات

¹ - إياد سعيد محمود الصوص: م.س؛ ص: 40.

² - بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد: م.س؛ ص: 15.

وإجراءات التدقيق، وكذا التنسيق مع الفاحصين الخارجيين،¹ ووضع برنامج للتحقق من جودة التدقيق، كما يعد مسؤولاً عن مراجعة أوراق وملفات العمل ومسودة التقرير والموافقة عليه. بينما يتولى "الفاحص الأول" الجوانب الإشرافية لأعمال التدقيق، ويقوم بأداء الأعمال الفعلية التفصيلية،² وإجراء بعض التعديلات على إجراءات التدقيق عند الحاجة. في حين يتولى الفاحص المساعد أو المبتدئ أداء الأعمال الروتينية غير المعقدة،³ تحت إشراف وتوجيه الفاحص الرئيس.

هذا ويتم عادة تحديد الخصائص والمؤهلات والخبرات المطلوب توفرها في أعضاء "هيئة التدقيق الداخلي"، ومن ثم اختيار المترشحين الذين تتناسب خصائصهم مع طبيعة المهام المحددة لهم⁴ من خلال عملية انتقاء مفتوحة وشفافة.⁵ إلى جانب ذلك، يجب تقسيم "هيئة التدقيق الداخلي" داخل الجماعات الترابية إلى وحدات وخلايا مُصغرة، حيث إنّ عملية "التدقيق الداخلي" تتم عادة بواسطة مجموعات تتألف خصيصاً لكل مهمة. وبالتالي، تصبح عملية وجود مجموعات افتتاح دائم أو وحدات تدقيق مُصغرة أمراً غير ضروري. ومن المُستحسن تقسيم "هيئة التدقيق الداخلي" إلى وحدات افتتاح مالي وافتتاح إداري حيث تكون الحاجة إلى التخصص في بعض الأحيان أمراً ضرورياً.⁶

ويُوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لـ "هيئة التدقيق الداخلي" بالجماعات الترابية:

¹ - شكري معمّر سعاد: «دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة: سونغاز»؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع: مالية المؤسسة؛ جامعة أمحمد بوقرة بومرد- الجزائر؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية؛ السنة الجامعية: 2008/2009م؛ ص: 58.

² - عمر علي عبد الصمد: م.س؛ ص: 67.

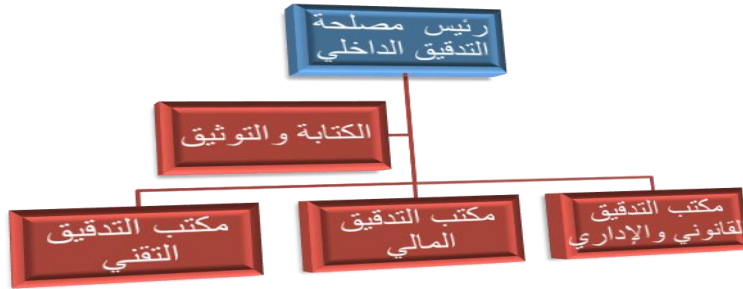
³ - بلواحد زكرياء وعبد الواحد محمد: م.س؛ ص: 16.

⁴ - إياد سعيد محمود الصوص: م.س؛ ص: 37.

⁵ - وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية: «ميثاق الافتتاح الداخلي للجماعة»؛ تم إعداده في إطار برنامج الحكامة المحلية، بين الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID)، ومعهد البحوث المثلثية الدولي؛ بشراكة مع المديرية العامة للجماعات المحلية بوزارة الداخلية تحت شعار: "تعزيز الافتتاح الداخلي في الجماعات المحلية؛ يوليو 2012؛ ص: 3.

⁶ - كمال محمد سعيد كامل النونو: م.س؛ ص: 37.

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي لهيئة التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية



المصدر: تركيب شخصي بناء على المعطيات السابقة أعلاه

نتيجة لذلك، فإن التنظيم المحكم والجيد "لهيئة التدقيق الداخلي" من شأنه أن يضمن مزيداً من الثقة من قبل المسؤولين والمنتخبين والمستويات الإدارية المختلفة، هذا إلى جانب أجهزة المراقبة والتدقيق الخارجي، مما يؤدي بهم إلى اعتماد التقارير الصادرة عنها في اتخاذ القرارات المناسبة، وفي العملية الرقابية. لكن: ما هو موقع هيئة التدقيق الداخلي ضمن التنظيم الإداري للجماعات الترابية؟

ثانياً: موقع هيئة التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري للجماعات الترابية

تُمثل "هيئة التدقيق الداخلي" جزءاً مهماً في الهيكل التنظيمي للإدارة، وتقوم بأداء وظيفتها التقويمية والإشرافية طبقاً للسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا؛¹ فهي جزء من الإدارة الجماعية، لكنها مُستقلة عن المصالح والأقسام التابعة للجماعة الترابية، وتتبع لأعلى سلطة في الهرم الإداري، أي الإدارة العليا للجماعة؛ إذ تستمد قوتها وسلطتها منها، ويُمكنها موقعها من النظر إلى الإدارة الجماعية بعمق وشمولية أكبر.² وتُحقق لها استقلالية أكبر نتيجة ابتعادها عن الإدارة التداولية أو الإدارية، وتُحقق لها تبعيتها للإدارة العليا الهدف من وجودها،

¹ - إياد حسن سالم: «واقع التدقيق في بلديات قطاع غزة: دراسة ميدانية تحليلية»؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل؛ الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة؛ السنة الجامعية: 1433هـ/2012م؛ ص: 36.

² - عبد الباسط أحمد الخيسي: «مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة: دراسة تطبيقية تحليلية»؛ رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر-غزة؛ السنة الجامعية: 2013؛ ص: 80.

وهو مُساعدة الإدارة العليا في ممارسة وظيفة الرقابة والإشراف على أعمال وأنشطة الجماعات الترابية.¹

ومن ثم، فـ"هيئة التدقيق الداخلي" تابعة تنظيمياً لرئيس المجلس الجماعي، وتُقدم تقاريرها مباشرة لرئيس المجلس الجماعي، وتعمل من الناحية الإدارية تحت إشراف الكاتب العام [مديري المصالح].² فهذا الأخير يسهر على التنسيق بين جهاز التدقيق والوحدات الخاضعة للتدقيق خلال جميع مراحل إنجاز المهام وتنفيذ التوصيات.³

وجدير بالذكر في هذا المقام، أنه يجب أن تُوفر الهياكل التنظيمية للجماعات الترابية موقعاً "للتدقيق الداخلي" يضمن له:⁴

- ➔ استقلالية بالنسبة لجميع أنشطة الجماعة؛
- ➔ امتداد مجال التدخل إلى مجموع أنشطة الجماعة ووظائفها؛
- ➔ وزناً كافياً تجاه المفتحصين من حيث الدور والمهمة التي تقوم بها، وتفعيل التوصيات ذات القيمة المضافة المنبثقة عن التدقيق الداخلي.

وبالتالي، فربط "هيئة التدقيق الداخلي" برئيس المجلس الجماعي هو إجراء له إيجابيات كثيرة من حيث الحماية والاستقلالية والقوة اللازمة لهذا النشاط، ويجعل من فرص نجاح وتطبيق اقتراحات وتوصيات التدقيق الداخلي أمراً مُشجعاً. علاوة على أنه يُزود المجلس الجماعي بعين إضافية تُمكنه من لمس حقيقة أوضاع العمل في الإدارة بدون تدخل رؤساء الأقسام أو المصالح.⁵ وهو توجه يتم اعتماده في التجارب المُقارنة لاسيما التجربة الأنجلوسكسونية بعدما أثبت جدواه مُقارنة مع محاولات سابقة لربط هذه الهيئة بالقسم المالي أو المحاسبي.

¹ - إياد حسن سالم: م.س؛ ص: 37.

² - وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية: «ميثاق الافتتاح الداخلي للجماعة»؛ م.س؛ ص: 3.

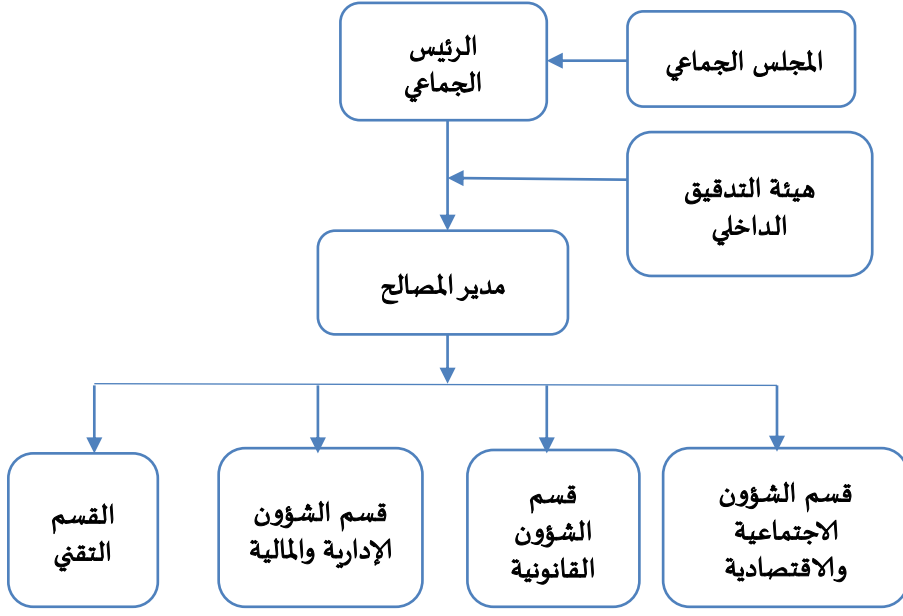
³ - وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية: «دليل مساطر الافتتاح الداخلي في الجماعات المحلية»؛ تم إعداده في إطار برنامج الحكامة المحلية، بين الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID)، ومعهد البحوث المثلثية الدولي؛ بشراكة مع المديرية العامة للجماعات المحلية بوزارة الداخلية تحت شعار: "تعزيز الافتتاح الداخلي في الجماعات المحلية"؛ يوليو 2012؛ ص: 1.

⁴ - وزارة الداخلية، المديرية العامة للجماعات المحلية: «ميثاق الافتتاح الداخلي للجماعة»؛ م.س؛ ص: 3.

⁵ - عمر علي عبد الصمد: م.س؛ ص: 64.

ويُمكن تبين مكانة "هيئة التدقيق الداخلي" في الجماعات الترابية وفقاً للشكل التالي:

الشكل رقم (4): مكانة هيئة التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية



المصدر: تركيب شخصي

ارتباطاً بذلك، فالهيكل التنظيمي يظل أداة محورية لإعداد

وممارسة وظيفة التدقيق، ذلك أن التعريف الدقيق بالمسؤوليات ضمن هذا الهيكل يُساعد الفاحص على إنجاز مهمته، كما سيُمكنه من تزويد كل قسم مسؤول بالمعطيات والمعلومات التي يتم تجميعها؛ فتوضيح نوعية المهام يُمكن من وضع مساطر واضحة وفعالة يستند إليها الفاحص في جميع مراحل إنجاز وظيفة الفحص.

والجدير بالذكر في هذا الإطار أنه من اللازم عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب والملائم لـ "هيئة التدقيق الداخلي" أن يُؤخذ بالاعتبار مجموعة من الاعتبارات، والتي تُعتبر بمثابة مُقومات أساسية تزيد من فعالية "التدقيق الداخلي"، هذه الاعتبارات تتجلى في:¹

¹ - إياد حسن سالم: م.س؛ ص: 37.

- ➔ أن يُحدد موقعها عند المستوى الذي يُؤكد دعم الإدارة العليا لها؛
 - ➔ ألا يقوم الفاحصون الداخليون بتأدية أي أعمال أو أنشطة تنفيذية، وذلك لتجنب تعارض المصالح؛
 - ➔ أن تكون مسؤولية أمام جهة تتمتع بقدر من السلطة الكافية والتي تسمح بتدعيم استقلالية الفاحص الداخلي وتُتيح له مجالاً أوسع لتأدية أعماله.
- بالموازاة مع ذلك، يُمكن القول بأن نجاح "التدقيق الداخلي" يظل رهيناً بإرادة المسؤولين والمنتخبين الجماعيين، بمعنى وجود اقتناع بالدور الفعال والإيجابي لهذه الوظيفة الرقابية الحديثة التي لا تهدف إلى مُتابعة الأشخاص وتصيد الأخطاء، بل البحث عن مكامن وأسباب المخالفات ومخاطر التسيير، والعمل على تجاوزها بناءً على التوصيات والاقتراحات التي يتضمنها تقرير التدقيق، هذا إلى جانب إرساء ثقافة وقيم "الفعالية"، "النجاعة" و"الاقتصادية" في التدبير المالي والإداري للجماعات الترابية.

هكذا، وحتى تتمكن "هيئة التدقيق الداخلي" من العمل بفعالية داخل عالم الجماعات الترابية، عليها أن تنبني على علاقات السرية، والثقة أكثر، مما هو عليه الوضع بالقطاع الخاص، فالأمر يتعلق بالتركيز على الأفراد، بل بالانكباب عوض ذلك على التصرفات والتسيير والتنظيم. ومن ثم، يجب أن يكون "التدقيق" بمثابة إغناء مُتبادل لدرجة أن أحد مؤشرات نجاحه تتمثل في التوصل إلى تسوية عدد مُعين من الاختلالات قبل صياغة التقرير النهائي.¹

إنَّ وجود "هيئة التدقيق الداخلي" في الجماعات الترابية تقوم بوظائفها المحددة بصدد الفحص، وهذا في حد ذاته يدعو إلى قيام الموظفين والأعوان بواجباتهم بكل دقة وعناية وبدون تأخير أو تقاعس، كما يدعو إلى منع فرص ارتكاب الأخطاء أو تقلييلها؛ فالعامل النفسي له أثر في هذا المجال، لأن الفرد الذي يعلم بأن هناك من سيراقب ويُراجع عمله سوف يقوم بهذه الوظيفة وهو حريص كل الحرص على ألا يقع في الخطأ.

¹ - محمد حيمود: م.س؛ ص: 400.

الخاتمة

في سياق هذه الدراسة البحثية التي حاولنا من خلالها مناقشة «أي دور لوحدة التدقيق الداخلي» في تجسيد مبادئ الحكامة الرقابية بالجماعات الترابية؟؛ تبين بأن "وحدات التدقيق الداخلي" تُعتبر إحدى الركائز الأساسية لتجسيد مبادئ الحكامة الرقابية، ووضع آليات للتقييم الذاتي للعمل الإداري والمالي للجماعات الترابية، إذ تُساعد المسؤولين والمنتخبين المحليين على أداء مهامهم بشكل ناجع وفعال، وتصحيح مسار العمل والتحكم في المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف المحددة من قبل المصالح الجهوية والجماعية. إلى جانب وضع قواعد لمراقبة وتدبير نظام المراقبة الداخلية المعمول به بالجماعات الترابية، وتقديم التوصيات والاقتراحات الرامية إلى الرفع من مستوى الأداء المالي والإداري، ورفع الجودة الشاملة للجماعات الترابية وللعمل الرقابي على حد سواء، باعتبار "وحدات التدقيق الداخلي" خط اتصال رسمي بين المسؤولين والمنتخبين المحليين، وأجهزة المراقبة والتدقيق.

فضلاً عن ذلك، أكدت هذه الدراسة البحثية بأن تأسيس وإنشاء "وحدات للتدقيق الداخلي" داخل دواليب الجماعات الترابية من الممارسات الجيدة، السليمة للجماعات الترابية المغربية، باعتبارها أمراً لا غنى عنه في الوقت الراهن، نظراً للمشاكل التي تعترى تديرها المالي والإداري. لذلك حظيت -كما سبق- باهتمام العديد من الدول المتقدمة اعتباراً للأدوار والوظائف التي تلعبها في دعم العملية التقويمية، الإشرافية على أعمال وأنشطة الإدارة، مما يزيد من مصداقيتها وجودة تقاريرها، كما تُسهم -كما هو الشأن للافتحاص الخارجي- في خدمة قواعد ومبادئ الحكامة الرقابية الجيدة من خلال التحقق من مدى مطابقة العمليات للقوانين والأنظمة، ومن مدى فعالية العمل الجماعي وتحقيق الأهداف والمرامي المحددة من قبل الجماعة. هذا إلى جانب التأكد من مدى نجاعة وشفافية واقتصاد استعمال الموارد والإمكانات المتاحة.

بالموازاة مع ذلك، تبين بأن "وحدات التدقيق الداخلي" تلعب دوراً محورياً في الارتقاء بجودة ومصداقية التقارير والقوائم المالية والمحاسبية للجماعات الترابية، من خلال التأكد من تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليه، وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أطروحات الدكتوراه في المالية العمومية

- ملخصات -

أطروحة للدكتوراه في موضوع: "التقادم في مجال تحصيل المستحقات الضريبية"،

إنجاز الطالب الباحث رشيد إفلح

ناقش الطالب الباحث رشيد إفلح، بتاريخ 11 يوليوز 2020، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بجامعة الحسن الأول بسطات، مركز الدراسات في الدكتوراه "العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية والتدبير"، مختبر الحكامة والتنمية البشرية.

وتناول الطالب الباحث موضوع "التقادم في مجال تحصيل المستحقات الضريبية" بحضور ثلة من الأساتذة الأفاضل. إذ تكونت لجنة المناقشة من الدكتورة حنان بنقاسم مقرر ورئيسة، والدكتور محمد بيصة مشرفا، والدكتورة السعدية بورايت مقرر وعضوة، والدكتور عبد الحفيظ اليونسي عضوا، والدكتور محمد انتك عضوا، والدكتور عبد الرحيم افريقن عضوا، والدكتور سعيد أولعربي عضوا.

وبعد المناقشة والمداولة، حصل الطالب الباحث رشيد إفلح على ميزة مشرف جدا مع توصية لجنة المناقشة بطبع أطروحته.

ملخص أطروحة "التقادم في مجال تحصيل المستحقات الضريبية"

من إعداد د. رشيد إفلاح

يعتبر موضوع "تقادم تحصيل المستحقات الضريبية"، أحد المواضيع الأساسية والمهمة في مجال التحصيل الضريبي، وتبرز أهمية هذا الموضوع من خلال تقارير أنشطة الخزينة العامة للمملكة والمديرية العامة للضرائب، التي تشير إلى أن نسبة المداخيل الضريبية المحصلة جبرياً ضئيلة جداً مقارنة إلى المداخيل المؤداة تلقائياً، ومما لاشك فيه أن عدم مباشرة إجراءات التحصيل الجبري، أو الشروع فيها ثم التخلي عنها، يؤدي حتماً إلى تقادم إجراءات التحصيل، وفي هذا السياق، ففي الدار البيضاء، في كل سنة 40% من ملفات المنازعات الجبائية التي تخسرهما الإدارة يكون السبب هو تقادم إجراءات التحصيل، وهي نسبة جد معبرة¹ تُبرز بوضوح حجم الخسائر الفادحة التي تتكبدها خزينة الدولة نتيجة عدم الإسراع في مباشرة إجراءات التحصيل وتركها لتتقادم، ناهيك عن المبالغ التي تضيع على الدولة نتيجة عدم كفاية أصول المكافحة لتسديد خصومها الضريبية خاصة عندما يتبين أنه كان من الممكن تحصيل هذه المبالغ لو باشر المحاسب المكلف بالتحصيل إجراءات التحصيل الجبري دون تهاون أو تراخ.

وعليه، فإن خزينة الدولة تخسر موارد مالية مهمة بسبب عدم قيام المحاسب العمومي بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري داخل أجل 4 سنوات كاملة تبتدئ من تاريخ الشروع في التحصيل، أو من تاريخ القيام بآخر إجراء قاطع للتقادم، وهو ما يعتبر خطأ جسيماً يوجب مساءلة المحاسب العمومي الذي تهاون في القيام بواجبه بدون أي مبرر قانوني، حتى وإن لم يلحق أي ضرر بالخزينة بمعنى في حالة يسر المدين بالضريبة.

بل أكثر من ذلك فمتى تأخر المحاسب العمومي في القيام بإجراءات التحصيل الجبري، وترتب عن هذا التأخر تعذر التحصيل قبل انقضاء أجل التقادم (مثال التصفية القضائية لمقاولة التي تفضي إلى عدم أداء المستحقات الضريبية لعدم كفاية حيلة تحقيق الأصول مثلاً)، فإن مسؤولية المحاسب العمومي يجب أن تثار بسبب تهاونه وتحقق الضرر

¹ عبد الغني خالد، "ضمانات تحصيل الدين الضريبي"، "الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي"، دقاتر المجلس الأعلى، عدد 16، 2011، ص 283.

نتيجة لذلك¹، لأنه كلما تأخرت إجراءات التحصيل كلما تتضاءل أو تنعدم حظوظ قبض المستحقات الضريبية.

يتضح مما سبق أن الحاجة إلى التقادم في مجال تحصيل المستحقات الضريبية تفرضه ضرورة إسراع المحاسبين المكلفين بالتحصيل في القيام بكافة إجراءات التحصيل الملائمة قصد توفير الموارد اللازمة لخزينة الدولة، ولا يمكن تحصيل هذه الموارد إلا بالاعتماد على القوة العمومية التي يجب اللجوء إليها عندما يثبت امتناع المدينين عن أدائها طوعا داخل الآجال المحددة لها قانونا.

لذا، وجب على الدولة أن تتدخل وباستمرار من أجل فرض احترام القانون والزام الجميع بالمساهمة في تحمل التكاليف العمومية التي يستفيد منها الجميع، وعدم التأخر أو التهاون في ذلك، لأنه من مصلحة الجميع أن يتم تحصيل المستحقات الضريبية داخل آجالها القانونية ودون أدنى تأخير.

تحدد الإشكالية الرئيسة لهذه الدراسة في مساءلة الإدارة المكلفة بالتحصيل عن كيفية تنظيمها لإجراءات تدخلها وضبطها زمنيا، ومدى التزامها بالإسراع وعدم التهاون في مباشرة كافة الإجراءات القانونية الملائمة لتحصيل مستحقاتها بكيفية ناجعة درءا لمخاطر التقادم.

للإجابة عن الإشكاليات القانونية التي يثيرها هذا البحث، تم توظيف جملة من الأدوات البحثية التي تلائم خصوصية العلوم القانونية، وذلك بالاعتماد على منهج إنشاء الأنساق La systématisation، وفقا لما فصله (JEAN-Louis Bergel)، في مؤلفه (La Méthodologie juridique)، الذي يقوم على تحليل مختلف مصادر القانون، بهدف استنباط المبادئ القانونية التي تحكم النصوص المكونة للنظام القانوني موضوع الدراسة، ما مكن من فهم وتأطير القانون الوضعي المغربي، وتبني الحلول القانونية التي تضمن انسجامه، واستبعاد التناقضات، بدل الإبقاء عليها أو استفحالها.

كما تم الاعتماد أيضا في هذا البحث، على المنهج المقارن، من خلال التطرق للتجارب المقارنة، خاصة التجربة الفرنسية، لكشف الغموض الذي يعتري بعض جوانب القانون

¹ لأنه لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية المالية. أنظر المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الوضعي المغربي، وذلك بالنظر للتشابه الحاصل بين التشريعين، واعتماد التشريع المغربي على نظيره الفرنسي في مختلف الإصلاحات التي عرفتها المقتضيات القانونية المتعلقة بتحصيل المستحقات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك تمت الاستعانة بتقنيات تحليل وتفسير النصوص القانونية التي لا يمكن الاستغناء عنها في أي بحث قانوني.

وتتمفصل هذه الدراسة إلى أربعة مستويات:

في المستوى الأول تم تحليل كيف نظم المشرع القواعد العامة المؤطرة لسريان تقادم تحصيل المستحقات الضريبية، وكذا الإجراءات التي تؤدي إلى وقفه، وذلك من خلال مقارنة تحليلية ونقدية على ضوء الفقه والاجتهاد القضائي المغربي والمقارن.

أما المستوى الثاني، فتم تخصيصه لمناقشة الأسباب التي تؤدي إلى قطع تقادم تحصيل المستحقات الضريبية، والتي حددها مدونة تحصيل الديون العمومية في إجراءات التحصيل الجبري أو إحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و382 من قانون الالتزامات والعقود.

وهنا تم التساؤل: إلى أي حد استطاع المشرع أن يخلق نوعا من الانسجام بين مقتضيات النص الخاص المتعلقة بقطع التقادم ومقتضيات الشريعة العامة التي تمت الإحالة عليها ؟ وهل هذه الإحالة على إطلاقها، أم أنها مقيدة بشروط ؟

وبخصوص المستوى الثالث، فقد تم التطرق فيه للشروط اللازم توفرها حتى يتمكن الملتزم من الاستفادة من آثار التقادم – أي سقوط حق المحاسب العمومي في متابعته جبرا لأداء المستحقات الضريبية وتوابعها-، كما تم التطرق للخصوصيات المميزة لدعوى تقادم إجراءات التحصيل استنادا إلى ما استقرت عليه القرارات الصادرة عن محكمة النقض.

وبالنسبة للمستوى الرابع، فقد تم الوقوف على أهم آثار تقادم تحصيل المستحقات الضريبية بالنسبة للمحاسب العمومي المكلف بالتحصيل أمام القضاء المالي، بحيث تم الوقوف على الخصوصيات التي تميز مسؤوليته الشخصية والمالية متى تقادمت المستحقات الضريبية المعهود إليه بتحصيلها، كما تم الوقوف على أهم المبادئ التي أسسها القضاء المالي بشأن إثارة مسؤولية المحاسبين العموميين وسبل الإعفاء منها، مع استحضار مختلف القيود والمعوقات التي تعرقل رقابة القاضي المالي وتحد من وفعاليتها.

انطلاقاً من مضامين محاور هذا الموضوع، ومن أجل المساهمة في وضع أرضية يمكن الارتكاز عليها كمدخل لإصلاح نظام تقادم تحصيل المستحقات الضريبية الذي يشكل أحد أهم الضمانات القانونية لتحصيل المستحقات الضريبية وتجنب هدرها، فقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لعل أبرزها يتمثل أساساً في ضرورة تحسين شروط اشتغال المحاسبين العموميين وإحداث نظام لتحفيزهم وتكوينهم، تماشياً مع الدور الحيوي والأساسي الذي يقومون به وحجم المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

ضرورة تجاوز الجمود التشريعي وإحداث مدونة لتحصيل المستحقات الضريبية تضع حداً لمشكلة تعدد النصوص التشريعية التي تحيل عليها مدونة تحصيل الديون العمومية صراحة أو ضمناً، علماً أن معظم هذه النصوص تنتمي إلى القانون الخاص الذي تتناقض بعض أحكامه مع المبادئ الكبرى للقانون العام في مجال التحصيل الجبري وأهمها المبدأ المنصوص عليه في الفقرة 1 من المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وكذا ضرورة رقمنة مساطر التحصيل الحبية والجبرية، بالإضافة إلى إصلاح الأنظمة القانونية للأجهزة الرقابية، وتقوية أجهزة الرقابة القبلية والمستمرة بخصوص صحة ومشروعية الإجراءات التي يقوم بها المحاسبون العموميون.

**Revue Marocaine
des Etudes Juridiques et
Economiques**

Publié avec l'aimable concours
du Ministère de la Culture, de la Jeunesse et des Sports
Département de la Culture

ⵜⴰⴷⵓⴷⴰ ⵜⴰⵎⴰⵔⵉⵜ
ⵜⴰⵎⴰⵔⵉⵜ ⵜⴰⵎⴰⵔⵉⵜ
ⵏ ⵜⴰⵎⴰⵔⵉⵜ ⵜⴰⵎⴰⵔⵉⵜ
ⵏ ⵜⴰⵎⴰⵔⵉⵜ ⵜⴰⵎⴰⵔⵉⵜ



المملكة المغربية
وزارة الثقافة
والشباب والرياضة
قصص الثقافة

————— Royaume du Maroc —————
Ministère de la Culture de la Jeunesse et des Sports
————— Département de la Culture —————

Revue Marocaine des Etudes Juridiques et Economiques

REMEJE

Numéro 7 / Septembre 2020

Directeurs responsables

Ahmed HASSOUN

Mounir EL HAJJAJI

Direction de rédaction

Rachid ADNANE

Rachid MELLOUKI

Ahmed MAIMOUN

Fahd CHRAIBI

Comité juridiques

Adil BOUHAFI

Abderrahmane EL HAJJAJI

Tariq ELKASMI

Dossier de presse : 01/2014

Dépôt légal : 2015 PE 0147

ISSN : 2489-1142

Adresses électroniques:

rochdiadnane@gmail.com revueremeje@gmail.com

Tél : 06 61 51 63 93 – 06 50 08 19 69 – 06 67 51 53 44

Tous droits réservés

Revue Marocaine des Etudes Juridiques et Economiques

REMEJE

Directeurs responsables

Ahmed HASSOUN

Mounir EL HAJJAJI

Comité scientifique

Dr. Omar El ketteni

Dr. Rachid Essaid

Dr. Abdeljabar Arrach

Dr. Zouahair Lakhyar

Dr. Jamal Hattabi

Dr. Najib Elhajioui

Dr. Yahya Aloui

Dr. Mohamed Jamal Maatouk

Dr. Yahya Haloui

Dr. Abdelkader tialati

Dr. Mohamed Harakat

Dr. Riyad Fakhri

Dr. Abdellatif Khalfi

Dr. Mohamed Elghali

Dr. Abdelfattah Belkhal

Dr. Ouafae Salhi

Dr. Hamid Rbii

Dr. Mrani Zentar Lhassane

Dr. Hassane Khattabi

Dr. Abderrahim Elomari

Dr. Driss Laghrini

Dr. Najat Elammari

Dr. Elhassan Jammai

Dr. Ahmed Maliki

Dr. Saadia Majidi

Dr. Khalid Chiat

*Les opinions et les idées exprimées dans cette revue
n'engagent que leurs auteurs*

SOMMAIRE

La fiscalité environnementale: les déterminants de son efficacité.....

✎ Fahd CHRAIBI

Les droits de la défense dans la procédure d'établissement des sanctions fiscales au Maroc.....

✎ Tarik JDAINI

L'interprétation de la législation fiscale locale entre la circulaire et le rescrit: Commentaire sur le rapport thématique de la Cour des comptes de mai 2015

✎ Fathallah Lyazidi

La moralisation et la reddition des comptes au sein de l'administration sécuritaire.....

✎ Jawad ABIBI

Le contrôle des deniers publics territoriaux: quel rôle pour la Direction Générale des Collectivités Territoriales?

✎ Badr EL Boustani

La fiscalité environnementale: les déterminants de son efficacité

Dr. Fahd CHRAIBI

Enseignant-chercheur à l'ENCG de Casa

Il n'est un secret pour personne que le modèle de développement adopté par la majorité écrasante, si ce n'est pas la totalité des pays a montré ses limites et s'est révélé inefficace. En effet, on lui reproche surtout de stimuler une croissance économique à la fois dépendante des ressources naturelles et non soucieuse de l'environnement. En d'autres termes, la création de la richesse par les activités exercées par l'homme, condition sine qua non de tout développement économique se fait sans conteste au détriment de notre propre environnement, en raison des émissions de gaz à effet de serre et de l'épuisement des stocks naturels qui en découlent.

La dégradation progressive que subit ce dernier se manifeste notamment par le changement climatique, qui dans les années à venir pourra certainement être à l'origine, si rien n'est fait, de nombreux drames ou catastrophes naturels comme le réchauffement planétaire, la fonte des glaciers et la montée du niveau des mers sans pour autant oublier la rareté de l'eau potable et l'extinction des espèces.

Étant donné que ce comportement fait peser indéniablement une menace importante sur l'humanité dans son ensemble, il nous semble nécessaire voire indispensable de réfléchir sur les solutions adéquates que chaque pays a intérêt à mettre en place dans les plus brefs délais pour pouvoir y mettre fin.

En effet, c'est juste après la seconde guerre mondiale qu'une réelle prise de conscience de l'ampleur des enjeux environnementaux s'est fait sentir à l'échelle planétaire. Les principales dispositions prises par les pouvoirs publics pour la lutte contre la détérioration de l'environnement sont entre autres: la réglementation ; le marché des droits à polluer; les subventions et la fiscalité. Plusieurs études ont toutefois montré que les politiques environnementales qui se sont appuyées sur les trois premiers outils sont un échec.

Dès lors, il va sans dire que la fiscalité constitue l'un des instruments puissants capable d'influencer l'action de l'homme dans le sens du respect spontané de l'environnement. Compte tenu de sa nouvelle mission ou

fonction, la fiscalité est dite environnementale ou écologique. D'après l'OCDE, la fiscalité environnementale peut être définie comme étant l'ensemble des taxes, impôts et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant ou par un produit ou service qui détériore l'environnement ou prélève des ressources naturelles. Elle est l'expression la plus aboutie de ce qu'on appelle communément le principe pollueur payeur en vertu duquel le coût relatif aux externalités préjudiciables à l'environnement doit incomber à l'auteur plutôt qu'à la victime de la pollution.

Contrairement aux autres dispositifs à visée environnementale, la fiscalité permet, en plus de l'amélioration de la qualité de l'environnement, de procurer à l'État des recettes budgétaires conséquentes pouvant être redistribuées afin de réduire les inégalités sociales et de corriger les distorsions provoquées par le reste du système fiscal. Par conséquent, et contrairement à une idée très largement répandue, elle ne représente pas une charge supplémentaire pour le budget des contribuables et n'entraîne pas une augmentation de la pression fiscale dès lors que celle-ci sera affectée par l'État de manière à favoriser le bien-être général.

En revanche, pour pouvoir jouer pleinement son rôle ou tout simplement atteindre les différents objectifs qu'elle s'est assignée, la fiscalité a devant elle un certain nombre de défis majeurs à relever. Ces défis ont trait essentiellement à l'acceptation sociale de la mise en place des mesures fiscales à des fins environnementales, à l'harmonisation des législations à l'échelle internationale et enfin à la mise en œuvre pratique de la fiscalité en question. C'est dire que toute l'efficacité de la fiscalité écologique reste sans nul doute conditionnée par le franchissement de l'ensemble de ces difficultés.

C'est dans cette perspective que nous situons notre travail de recherche intitulé « **La fiscalité au service de l'environnement** ». Il a pour objectif de présenter les modalités de mise en œuvre d'une fiscalité environnementale qui soit à la fois efficace et efficiente.

La problématique de la recherche

La question centrale à laquelle nous allons tenter d'apporter les principaux éléments de réflexion tout au long de cette étude est la suivante : « **Que ce soit au Maroc ou ailleurs, comment mettre en place efficacement une fiscalité en faveur de l'environnement?** »

Ainsi posée, cette question peut être déclinée en plusieurs sous-questions, parmi lesquelles nous citons:

- Quels sont les fondements théoriques de la fiscalité environnementale ?
- Dans quels domaines ou secteurs d'activité la fiscalité environnementale doit être appliquée ?
- Quelles sont les mesures fiscales qui s'imposent pour limiter la consommation des produits polluants ?
- Quelles sont les mesures fiscales qui s'imposent pour inciter les pollueurs à développer des technologies propres ?
- Quels sont les facteurs pouvant limiter l'efficacité de la fiscalité environnementale ?
- Comment surmonter les difficultés rencontrées ?

Les questions ainsi énoncées ci-haut feront évidemment la trame principale de notre travail de recherche qui sera, entre autres, articulé autour des deux parties suivantes :

- **Partie 1: généralités sur la fiscalité environnementale**
- **Partie 2: pour une mise en place efficace de la fiscalité environnementale**

Partie 1: Généralités sur la fiscalité environnementale

Dans le cadre de cette première partie de ce travail de recherche, il est surtout question de délimiter notre champ de réflexion autour du sujet de la fiscalité environnementale en abordant entre autres sa notion, ses principales problématique, ses fondements, ses objectifs et enfin ses moyens.

Section 1 : Définition, problématiques et fondements de la fiscalité environnementale

Paragraphe 1. Définition de la fiscalité environnementale

Il n'est un secret pour personne que parmi les défis majeurs et urgents auxquels l'humanité est confrontée figure la dégradation de l'environnement. Les manifestations de celle-ci semblent diverses et variées. Sans prétendre à l'exhaustivité, en voici quelques exemples : le

réchauffement climatique ; l'épuisement des ressources ; la chute de la biodiversité ; l'accumulation des déchets et les multiples pollutions de l'eau, de l'air et des sols. Toutes ces atteintes à l'environnement sont incontestablement le résultat des modes aussi bien de production que de consommation des êtres humains qui se révèlent aberrants et irresponsables.

La prise de conscience par l'opinion et les pouvoirs publics de la gravité ou de la dangerosité des effets potentiels qui pourraient en découler a poussé les autorités publiques dans de nombreux pays à mettre en place un certain nombre de politiques de protection de l'environnement¹. Les dispositifs de celles-ci sont tant nombreux que de différentes natures.

En effet, il existe deux catégories d'instruments des politiques de protection de l'environnement : les instruments réglementaires ou normatifs ainsi que les instruments économiques². Les premiers visent à contraindre le pollueur à adopter un comportement plus écologique sous peine de sanctions administratives ou judiciaires³. Rentrant dans cette catégorie des mesures comme :

- Les quotas d'émission de tel ou tel polluant sur tel ou tel site industriel;
- Les normes obligeant les sites industriels à utiliser une technologie particulière de réduction de la pollution;
- Les normes fixant la quantité maximale d'un composant au sein d'un produit donné;
- La soumission à autorisation de la mise sur le marché d'un produit donné.

Quant aux seconds, ils consistent à offrir aux agents économiques des incitations monétaires à éviter les émissions contribuant à la dégradation de l'environnement⁴. Peuvent être rattachés à cette famille les mécanismes suivants :

- Les marchés de permis d'émission ;
- Les subventions à la réduction des émissions ;
- La fiscalité écologique.

¹ La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement?.

² Les dilemmes de la fiscalité écologique : l'exemple de l'écotaxe p 2.

³ Les instruments de la politique environnementale p 6.

⁴ Les dilemmes de la fiscalité écologique : l'exemple de l'écotaxe p 2

Historiquement, les premiers pays à avoir utilisé la fiscalité dans leurs politiques environnementales sont les pays de l'OCDE – notamment les pays scandinaves et l'Allemagne- et ce durant les années 1990¹. En tant qu'instrument économique au service de l'environnement, la fiscalité environnementale a fait l'objet de multiples définitions, souvent non consensuelles. D'après Sylvie caudal, la fiscalité environnementale peut être entendue comme « l'ensemble des instruments fiscaux institués avec l'objectif de contribuer à la protection de l'environnement² ». Cette définition a pour mérite de mettre en exergue la finalité voire la nouvelle fonction que le législateur a décidé d'assigner ces dernières années à la fiscalité aussi bien de l'Etat que des collectivités territoriales mais elle a, en revanche, omis d'apporter des clarifications quant à la nature des instruments fiscaux à utiliser et celle de la base à imposer, me semble-t-il.

Afin d'y remédier, nous allons nous référer à la définition commune qui a été donnée par différents instituts de statistiques ou d'étude, français et européens (CGDD, Eurostat, OCDE) selon laquelle « la fiscalité environnementale recouvre d'une part toutes les taxes portant sur des produits ou des actifs ayant des effets nuisant à la qualité de l'environnement, comme les taxes liées à la consommation d'énergie, les taxes sur les véhicules, la taxation des pollutions et des déchets, la taxation de la consommation d'eau ; et d'autre part les dépenses fiscales favorisant le développement durable comme les exonérations ou crédits d'impôt³ ».

A première vue, Il est à remarquer que la seconde définition paraît plus large que la précédente dans la mesure où elle indique non seulement la finalité de la fiscalité écologique mais également la nature juridique des différents dispositifs considérés comme des instruments fiscaux d'une part et la matière imposable de celle-ci d'autre part. Pour atteindre la finalité souhaitée, deux catégories de mécanismes fiscaux peuvent en effet être utilisés : les prélèvements obligatoires à savoir les taxes et redevances à visée écologique, sources de recettes budgétaires ainsi que les dépenses ou avantages à caractère fiscal, sources de manques à gagner pour l'Etat, profitant aux contribuables ayant fait preuve de respect envers l'environnement. Ces différents outils peuvent s'appliquer distinctement à

¹ La fiscalité écologique : un des instruments les plus puissants en économie de marché, pour changer les comportements.

² Sylvie caudal.

³ La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ?

tout produit ou à toute activité humaine ayant une incidence négative sur l'environnement.

Paragraphe 2. Les principales problématiques environnementales

Comme son nom l'indique, la fiscalité environnementale constitue à travers le monde un des principaux instruments économiques dont disposent les pouvoirs publics pour protéger l'environnement. Plus particulièrement, elle a pour vocation de faire face aux trois grandes problématiques environnementales: la consommation des ressources, le changement climatique et les différents types de pollution¹. A chaque catégorie de problématiques correspondent un certain nombre de mesures fiscales spécifiques².

En matière de consommation des ressources, il importe de souligner que le rôle de la fiscalité consiste à faire prendre conscience aux consommateurs des ressources que regorge la nature que celles-ci n'existent pas en quantité illimitée et que leur surexploitation ou leur épuisement a sans doute un coût aussi bien pour les générations futures que pour les autres utilisateurs. Ce coût-là n'est autre que le coût de la rareté ou de la pénurie. En d'autres termes, la fiscalité fait en sorte que le consommateur de la ressource supporte une partie dudit coût, ne serait-ce que pour l'inciter à un usage rationnel de ces ressources limitées ou à réduire sa consommation³ pour qu'il puisse payer in fine moins d'impôt. L'Etat pourrait à titre d'illustration taxer l'énergie électrique, les extractions d'hydrocarbures et même les prélèvements d'eau.

Par rapport à la problématique du changement climatique, la fiscalité se donne généralement pour mission de lutter contre le principal facteur qui en est à l'origine à savoir les émissions de gaz à effet de serre notamment le gaz carbonique CO₂. La taxation des émetteurs de ce gaz que sont les entreprises et les ménages vise surtout à amener ces derniers à adopter des comportements moins nuisibles à l'environnement. Pour cela, le législateur fiscal pourrait à titre d'exemple imposer l'acquisition des véhicules les plus émetteurs de CO₂ et la consommation des ressources énergétiques fossiles comme les carburants, le gaz et le fioul⁴ pour que leurs prix relatifs soient plus élevés et de ce fait plus dissuasifs.

¹ Les deux visages de l'impôt à finalité écologique p 151.

² La fiscalité environnementale en France : un état des lieux.

³ La fiscalité environnementale en France : un état des lieux p 3.

⁴ La fiscalité environnementale en France : un état des lieux p 3.

De même, la fiscalité pourrait également contribuer à la réduction des pollutions qui peuvent être émises non seulement dans l'air mais aussi dans les eaux terrestres ou marines et dans les sols et c'en mettant en place un certain nombre de taxes et redevances dont le but est de pénaliser les sources de pollution (substances, équipements, activités, etc.)¹. De ce fait, elle peut être à la fois préventive (taxes) à l'image de celle développée précédemment et curative (redevances) du fait que les ressources qu'elle génère à l'Etat en la matière pourraient servir éventuellement à financer des actions publiques réparatrices des dégâts ou des dommages environnementaux considérés. Ainsi, tous les pollueurs sans exception doivent entrer dans le champ d'application de ladite fiscalité, pour plus d'efficacité, bien que leur taxation ne puisse pas être harmonisée car elle se fait, en principe, en fonction du type de pollution induite².

Paragraphe 3. Les fondements économiques et juridiques de la fiscalité environnementale

Le recours à la fiscalité environnementale peut être justifié d'une part par le fait que les agents économiques n'assument pas spontanément le coût des dommages environnementaux qu'ils provoquent, d'où la nécessité de l'internalisation de ces externalités et d'autre part en droit par le principe pollueur payeur.

La théorie de l'internalisation des externalités

En économie, on parle d'externalité ou d'effet externe dans le cas où « les décisions d'un agent économique affectent le bien-être d'autres agents économiques, de manière involontaire, malgré l'absence de toute transaction de marché entre eux³ ». L'externalité peut correspondre soit à un bienfait lorsqu'elle est positive soit à un dommage si elle est négative. Dans les deux cas, les effets sont extérieurs au marché étant donné qu'ils ne font l'objet d'aucune contrepartie monétaire. Dans le monde de l'entreprise, la majorité des externalités reste cependant négatives.

D'une manière générale, l'externalité résulte de la différence entre le coût privé (le coût assumé par le producteur) et le coût social⁴ (le coût assumé par la société). Dans le cas d'une externalité négative, le coût social

¹ La fiscalité environnementale en France : un état des lieux p 3.

² La fiscalité environnementale en France : un état des lieux p 3.

³ La fiscalité incitative : le cas de l'écofiscalité.

⁴ La fiscalité environnementale : outil de protection de l'environnement.

semble inférieur par rapport au coût privé et vice versa. Si cet écart –coût externe- entre les deux coûts n'est pas comblé, l'économie aurait du mal à atteindre l'optimum au sens de Pareto¹, ce qui justifie une intervention de l'Etat. La régulation du système des prix par les autorités publiques a pour but de « pénaliser » les agents économiques qui sont à l'origine des externalités négatives et récompenser ceux dont les externalités semblent positives.

Comme son nom l'indique, la théorie de l'internalisation des externalités constitue une réponse à la problématique de la non prise en compte par le marché des impacts environnementaux liées à des activités économiques notamment la pollution. Elle part du constat que le prix de marché auquel sont vendus les biens est déterminé en fonction d'un coût de production « amputé » du fait qu'il ne considère pas le coût du dommage environnemental induit².

Pour amener les agents privés générateurs de ces externalités à prendre en considération dans leurs décisions, en sus de leur coût privé de production, le coût externe de leurs activités imposé aux victimes de la pollution, Arthur Cécil Pigou, économiste britannique, est le premier à proposer dans son ouvrage « the economics of welfare » publié en 1920, la mise en place d'une taxe sur les émissions polluantes³ dont le taux unitaire doit être égal au préjudice causé⁴. De nos jours, la taxe pigouvienne, bien qu'elle soit si contestée⁵, reste un des principaux moyens d'internalisation des externalités environnementales et par conséquent de correction des défaillances de marché⁶. Par ladite proposition, Pigou a sans doute réussi à jeter les jalons théoriques d'une fiscalité environnementale efficace⁷.

Le principe du pollueur payeur

Le principe pollueur payeur a été introduit pour la première fois par l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE) en

¹ La fiscalité incitative : le cas de l'écofiscalité.

² La fiscalité environnementale (BALLANDRAS).

³ Note sur la fiscalité écologique.

⁴ La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique?

⁵ Par exemple, Ségolène Royal, ministre de l'écologie depuis avril 2014 dénonce l'impact de la taxe sur le pouvoir d'achat des ménages à faible revenu.

⁶ Les dilemmes de la fiscalité écologique.

⁷ La fiscalité environnementale : outil de protection de l'environnement.

1972¹, en tant qu'un principe économique qui vise à imputer aux pollueurs les coûts générés par les actions antipollution.

Initialement à caractère économique, ce principe a été érigé, quelques années plus tard, en un principe juridique puis constitutionnel par bon nombre de pays, ne serait-ce que pour servir de fondement ou de base juridique pour la fiscalité environnementale, laquelle doit désormais s'y inspirer².

En effet, d'après l'article L 110 du code de l'environnement en France, il s'agit d'un principe en vertu duquel « les frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci doivent être supportées par le pollueur ». On en trouve aussi dans des textes de valeur constitutionnelle comme la charte française de l'environnement dont les articles 3 et 4 disposent respectivement que « toute personne doit, dans les conditions définies par la loi, prévenir les atteintes qu'elle est susceptible de porter à l'environnement ou, à défaut, en limiter les conséquences » et que « Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi ». La mise en œuvre de ce principe dans ses deux dimensions à savoir préventive que curative est confiée par de nombreux pays à la fiscalité environnementale.

Section 2 : Objectifs et moyens de la fiscalité environnementale

Paragraphe 1. Les effets attendus de la fiscalité environnementale : le double dividende

D'après BALLANDRAS-ROZET Christelle, « la fiscalité environnementale, indépendamment des rentrées d'argent régulières qu'elle assure aux pouvoirs publics, agit sur les comportements des contribuables pour leurs faire prendre conscience des effets négatifs de leurs activités sur, notamment, la biodiversité, les ressources naturelles et la santé³ ». Il ressort de cette définition que la fiscalité environnementale revêt deux caractères non contradictoires⁴, elle peut être non seulement comportementale mais également budgétaire. Elle est dite comportementale car elle oriente les comportements des agents économiques dans un sens plus favorable à

¹ La fiscalité environnementale (BALLANDRAS).

² Les deux visages de l'impôt à finalité écologique.

³ La fiscalité environnementale.

⁴ La fiscalité environnementale : outil de protection de l'environnement.

l'environnement et elle est réputée budgétaire étant donné que les ressources qu'elle permet de dégager peuvent servir à financer les actions d'amélioration du bien-être social de la collectivité. Lorsqu'une politique publique permet d'atteindre à la fois deux objectifs de nature différente grâce à un seul et même instrument -ce qu'est bien le cas ici-, on dit que le double dividende est atteint¹.

La notion de double dividende a été introduite pour la première fois en 1991 par l'économiste britannique David PEARCE pour éclairer les décideurs politiques sur les deux bienfaits que peut procurer la mise en place d'un impôt à finalité écologique. Le premier bienfait ou dividende est de nature environnementale pendant que le second revêt un caractère non environnemental ou redistributif. Le deuxième dividende ne sert qu'à restaurer l'équilibre général et ce en palliant les distorsions de la fiscalité budgétaire².

Effets environnementaux

Il convient de préciser d'emblée que l'objectif premier de la fiscalité environnementale n'est sans doute pas d'accroître les recettes publiques mais plutôt d'influencer le comportement des ménages et des entreprises en faveur de la préservation de l'environnement³. Pour pouvoir stimuler un changement de comportement, elle les incite à faire tout ce qui paraît bénéfique à l'environnement et à éviter tout ce qui lui semble nuisible. La fiscalité environnementale est d'autant plus incitative que le coût des actions à accomplir en vue de réduire les atteintes à l'environnement se révèle bien inférieur à celui de la taxation écologique⁴.

Pour atteindre cet objectif, la fiscalité environnementale doit être essentiellement indirecte, ne serait-ce que pour modifier les prix relatifs⁵. En effet, le fait de taxer en particulier les produits générateurs d'externalités environnementales négatives entraînerait un renchérissement ou une hausse de leurs prix par rapport à ceux des produits concurrents ou de substitution plus respectueux de l'environnement. C'est notamment cette distorsion volontairement créée par ladite fiscalité entre les deux catégories des produits qui va exhorter les industriels à investir dans les technologies plus

¹ Fiscalité environnementale : pour une nouvelle définition de la notion de double dividende.

² Fiscalité environnementale : pour une nouvelle définition de la notion de double dividende.

³ Les deux visages de l'impôt à finalité écologique.

⁴ Les deux visages de l'impôt à finalité écologique.

⁵ La fiscalité écologique : un des instruments les plus puissants en économie de marché, pour changer les comportements.

propres et les consommateurs à acheter les produits plus écologiques¹, pourvu que d'autres alternatives soient possibles. A défaut, la fiscalité environnementale pourrait avoir l'effet inverse aussi bien sur la compétitivité des entreprises que sur le pouvoir d'achat des ménages. A côté de la taxation écologique, les mesures fiscales dérogatoires ou les dépenses fiscales peuvent être utilisées à la même fin. Notons enfin que contrairement à ce que l'on appelle la fiscalité budgétaire -objet du paragraphe suivant-, la fiscalité comportementale ne doit pas avoir pour finalité principale de générer des ressources budgétaires.

En suisse, il a été démontré, grâce aux résultats de l'enquête par questionnaire, aux études de cas et aux estimations des émissions de COV² réalisées par l'office fédéral de l'environnement, que la taxe COV a eu un effet positif en ce qui concerne la réduction des émissions de COV³.

Effets redistributifs

Comme on l'a indiqué précédemment, l'impôt à finalité écologique vise soit à infléchir les comportements insoucieux de l'environnement soit à collecter des ressources fiscales pour financer les dépenses publiques et non les deux à la fois.

A la base, le produit de ladite fiscalité était essentiellement utilisé pour atteindre des objectifs de développement durable⁴. A titre d'exemple, les ressources financières provenant de la taxation de la pollution serviront à financer les actions de réduction de la pollution. Lorsque les recettes générées sont utilisées pour réduire l'externalité négative pour laquelle la taxe a été conçue, la fiscalité environnementale reste économiquement efficace⁵. Pour autant, cette affectation spécifique ou « verte » des ressources fiscales a été vivement critiquée notamment par les hommes politiques⁶, ce qui a poussé bon nombre de pays, dans le cadre d'une réforme de la fiscalité, à lui mettre un terme tout en lui substituant d'autres formes d'affectation⁷. De ce fait, son rôle a totalement basculé. Depuis, elle est tenue d'alimenter le budget général de l'Etat pour financer d'autres emplois.

¹ La fiscalité incitative : le cas de l'écofiscalité.

² Les composés organiques volatils.

³ Les taxes d'incitation environnementales : pourquoi et comment les évaluer ?

⁴ Les deux visages de l'impôt à finalité écologique.

⁵ Les deux visages de l'impôt à finalité écologique.

⁶ Les taxes d'incitation environnementales : pourquoi et comment les évaluer.

⁷ Les deux visages de l'impôt à finalité écologique.

Les principaux emplois auxquels peuvent être affectées les ressources dont il est question sont : réduction de la dette, rétrocession à la population, financement du système social, soutien à l'innovation, réduction d'autres pressions fiscales, dégrèvements fiscaux¹. Il n'en demeure pas moins que L'affectation la plus fortement recommandée et la plus fréquemment retenue à travers le monde consiste en la réduction des prélèvements obligatoires pesant sur le revenu du travail et ce dans la perspective d'une neutralité budgétaire².

En somme, la fiscalité environnementale peut être constituée de deux catégories de taxes : les taxes ayant pour but d'influencer les comportements et celles dédiées à rapporter des ressources fiscales pour financer des charges publiques. La première catégorie cherche des incitations plutôt que des ressources alors que la seconde a comme point de mire les ressources plutôt que les incitations. Ainsi, ce qui fait la force d'un impôt de rendement fait la faiblesse d'un impôt incitatif³.

Paragraphe 2. Les dispositifs de la fiscalité environnementale

Il importe d'emblée de souligner que les instruments qui constituent la fiscalité environnementale sont divers et variés. Ils le sont car les problématiques auxquelles ils ont à faire face et les domaines auxquels ils s'appliquent, il faut le rappeler, sont nombreux. En effet, Ils sont essentiellement assis sur l'énergie, le transport, les pollutions et les ressources naturelles. Mais au final, leur objectif demeure la protection de l'environnement⁴. Ce dernier peut être atteint de trois manières : « par l'effet de dissuasion portant sur tel comportement ou tel produit polluant ; par l'effet d'incitation à une action en faveur de l'environnement ; ou par l'affectation des sommes prélevées à la préservation des milieux et des ressources⁵ ».

La fiscalité environnementale peut prendre deux grandes formes à savoir celle de recettes fiscales et celle de dépenses fiscales. D'un côté, on distingue les prélèvements obligatoires sans contrepartie et ceux avec contrepartie alors que de l'autre côté, on a surtout les dispositions fiscales dérogatoires au droit commun. D'où la classification de ces dispositifs en trois catégories : les taxes ; les redevances et les dépenses fiscales.

¹ Taxe carbone : recyclage des recettes et double dividende.

² Taxe carbone : recyclage des recettes et double dividende.

³ La fiscalité incitative : le cas de l'écofiscalité.

⁴ La fiscalité environnementale (BALLANDRAS).

⁵ Sylvie caudal.

Les taxes environnementales

Ce sont des prélèvements obligatoires de l'Etat, effectués sans contrepartie directe dont la base imposable représente un produit polluant ou des émissions polluantes¹. Ces taxes sont sans contrepartie car les avantages que les pouvoirs publics apportent aux contribuables ne sont pas proportionnels au montant du prélèvement. Elles répondent normalement à deux objectifs différents.

En effet, deux catégories de taxes liées à l'environnement sont à distinguer². La première catégorie comprend des taxes ayant pour but d'influencer le comportement des producteurs et/ou des consommateurs générateurs des externalités environnementales négatives. Elles sont dites dissuasives grâce à leur caractère indirect. La seconde catégorie est constituée des impôts sans vocation d'orientation mais dont les recettes sont destinées à financer des actions en faveur de l'environnement sinon d'intérêt général. Certes, elles sont des taxes « vertes » mais elles poursuivent en réalité un objectif budgétaire.

Tableau : Principaux instruments de fiscalité en fonction des objectifs environnementaux dans les pays de l'OCDE

Objectif environnemental principal	Instruments	Champ taxé	Application au sein de l'OCDE
Lutter contre le changement climatique (gaz effet de serre et couche d'ozone)	Tarification du carbone (SEQUE et taxes carbone)	Energie	La plupart des pays de l'OCDE
	Taxe sur les HFC, HCFC	Pollution	Sept pays européens
	Taxe sur le méthane	Pollution	Danemark
Lutter contre la pollution d'air	Taxe sur les émissions soufrées et azotées	Pollution	Pays scandinaves
	Péages urbains	Transports	Quelques grandes villes
	Taxation des véhicules polluants	Transports	Israël et la plupart des pays européens

¹ La fiscalité environnementale ; outil de protection de l'environnement.

² Les deux visages de l'impôt à finalité écologique.

Lutter contre la pollution de l'eau / Rationaliser la gestion de la ressource en eau	Taxe pour pollutions diffuses de l'eau (dont pesticides)	Pollution	Espagne, Danemark
	Taxe sur les prélèvements et utilisation industrielle d'eau	Ressource	Danemark, suède, pays bas
Lutter contre la mise en décharge et en faveur du recyclage	Taxe sur le stockage et l'incinération des déchets	Pollution	Suède ainsi que Autriche, Belgique, Danemark, Pays bas

Les redevances environnementales

Contrairement aux taxes, les redevances font partie des prélèvements de l'Etat comportant une contrepartie¹. Plus précisément, elles sont la contrepartie directe et individualisable d'un service² public. C'est dire qu'il s'agit d'un prix qu'un contribuable est tenu de payer en échange et en fonction de la prestation fournie, il doit être proportionnel ou équivalent au service rendu³ (au volume de déchets ramassés ou traités par exemple).

Les redevances environnementales sont normalement conçues pour couvrir les coûts pour services environnementaux⁴ assurés par les pouvoirs publics principalement en matière de traitement de l'eau ou de ramassage des déchets. Elles sont donc affectées exclusivement à des dépenses environnementales et ne sont acquittées que par les assujettis ayant bénéficié effectivement de la prestation en question⁵.

A l'image de la première catégorie des instruments précédents, les redevances environnementales ont pour but d'inciter les usagers dudit service à réduire leurs préjudices portés à l'environnement⁶.

A titre d'exemple, l'utilisation de l'eau est soumise en France à deux prélèvements : redevance consommation et redevance pollution. La première étant proportionnelle au volume d'eau consommée par chaque

¹ Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE P 16.

² Sylvie caudal.

³ Etude diagnostique sur la fiscalité environnementale.

⁴ La fiscalité environnementale; outil de protection de l'environnement.

⁵ Comprendre la fiscalité environnementale.

⁶ La fiscalité environnementale en France : un état des lieux.

habitant tandis que la seconde, elle est payée en fonction de la quantité de pollution déversée par les opérateurs économiques dans le milieu aquatique.

Les dépenses fiscales environnementales

Elles désignent les dispositions dérogatoires prévues par la législation et la réglementation fiscales d'un pays pour inciter les opérateurs économiques à agir en faveur de l'environnement. Ces aides fiscales entraînent pour l'Etat un manque à gagner ou une perte de recettes et pour les contribuables bénéficiaires une économie d'impôt ou un allègement de leur charge fiscale¹.

Elles peuvent prendre diverses formes : exonérations, abattements, réductions de taux, déductions, etc. En somme, c'est une manière pour l'Etat de récompenser les contribuables ayant entrepris des actions ou des choix favorables à l'environnement.

Partie 2 : Pour une mise en place efficace de la fiscalité environnementale

Dans la présente partie, nous allons mettre en évidence les principaux obstacles qui entravent l'aboutissement du projet de mise en place d'une fiscalité environnementale et les mesures à prendre pour les surmonter pour pouvoir en faire in fine un instrument au service de la protection de l'environnement.

Section 1 : Les principaux obstacles liés à la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale

A l'image de la fiscalité en générale, la fiscalité environnementale est d'une acceptation sociale limitée² car elle suscite auprès de certains acteurs économiques et politiques bon nombre de craintes et réticences qui font obstacle à sa mise en œuvre de la manière la plus efficace possible. Souvent invoquées, les principales préoccupations se rapportent à ses effets négatifs sur le pouvoir d'achat des ménages d'une part et la compétitivité des entreprises d'autre part³.

Paragraphe 1 : Perte de pouvoir d'achat

Comme il a été indiqué précédemment, pour inciter les ménages à se comporter correctement d'un point de vue environnemental, la fiscalité

¹ La fiscalité environnementale en France : un état des lieux.

² Wahl thierry.

³ L'économie politique des taxes liées à l'environnement.

écologique renchérit les prix des produits polluants. Ce faisant, le pouvoir d'achat des consommateurs desdits produits s'en trouve sans doute affecté, en particulier lorsque l'effet de substitution semble limité du fait que l'élasticité de la demande du bien polluant par rapport à son prix reste faible¹, c'est le cas par exemple des produits de première nécessité (le chauffage, l'eau, le carburant, etc.) ou lorsque l'investissement qui permettrait à ces derniers de bien réduire leurs atteintes à l'environnement est plus onéreux², bien que la possibilité de substitution soit envisageable.

Le caractère indirect et par conséquent régressif de la taxe environnementale fait que les ménages pollueurs sont imposés inégalement. En effet, seuls les ménages à revenus faibles qui subissent fortement l'effet de ladite fiscalité sur leur revenu en ce sens que le poids des produits taxés dans leurs dépenses de consommation est de plus en plus important. Les ménages aisés ont en revanche les moyens d'investir dans d'autres biens moins taxés, c'est la raison pour laquelle ils sont moins impactés.

Les effets négatifs de la fiscalité environnementale ne s'arrêtent pas là, dès lors que la baisse du pouvoir d'achat des ménages modestes pourrait donner lieu aussi bien à une contraction de l'activité économique qu'à un accroissement du taux de chômage.

En définitive, comme toute autre forme de fiscalité, la fiscalité environnementale ne peut être acceptée par la société dans son ensemble que si elle est à même de garantir de la justice sociale, c'est-à-dire de l'équité entre les différentes catégories des contribuables³.

Paragraphe 2 : Perte de compétitivité internationale

Par compétitivité internationale, il faut entendre la capacité d'une entreprise ou d'un secteur économique d'affronter la concurrence sur des marchés internationaux et de dégager un taux de rentabilité satisfaisant⁴. On distingue la compétitivité prix et la compétitivité hors prix.

Parmi les principaux facteurs qui peuvent porter atteinte à la compétitivité-prix des entreprises à l'échelle internationale figure la fiscalité environnementale. En effet, la mise en place des taxes vertes par un pays à économie ouverte donne lieu à une hausse des coûts de production des

¹ La fiscalité incitative : le cas de l'écofiscalité.

² Taxe carbone : recyclage des recettes et double dividende.

³ Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE.

⁴ Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE.

entreprises locales polluantes qui pourrait se répercuter sur les prix de leurs produits si rien n'est décidé pour y échapper.

Dans la pratique, en l'absence de possibilités de substitution et d'harmonisation des systèmes fiscaux à l'échelle internationale, les entreprises tournées vers l'export les plus polluantes risquent de perdre des parts de marché au profit de leurs concurrents directs implantés dans des pays où les contraintes environnementales sont faibles voire inexistantes¹. Pour acquérir un avantage concurrentiel similaire ou pour maintenir leurs coûts à un niveau raisonnable, les entreprises pénalisées fiscalement peuvent être tentées de délocaliser en tout ou en partie leurs activités de production dans des pays qui recourent au dumping fiscal et environnemental² non seulement pour accroître la compétitivité des entreprises qui y sont déjà installées mais également pour séduire les entreprises étrangères.

Bref, la fiscalité écologique est à l'origine d'une série d'effets négatifs, elle provoquerait des pertes de compétitivité, encouragerait les mouvements de délocalisations et accroîtrait le nombre de chômeurs. Ces effets sont d'autant plus douloureux dans un contexte marqué par une croissance économique morose et un taux de chômage élevé.

Section 2 : Les conditions d'efficacité de la fiscalité environnementale

Paragraphe 1. L'acceptation sociale

Il importe de préciser de prime abord que pour une mise en place efficace de la fiscalité verte, l'adhésion de l'opinion publique semble sans conteste une condition *sine qua non*³ dans la mesure où son rejet par la société vaut tout simplement un échec.

En effet, l'expérience de plusieurs pays (Etat Unis, France, etc.) a bien montré que les contribuables (les ménages et les entreprises) sont souvent hostiles ou sceptiques à l'égard de l'introduction d'un certain nombre de taxes écologiques dans le système fiscal de leur pays⁴. Ceci s'explique, en grande partie, par le fait qu'ils ne voient pas dans cette décision l'utilité des mesures engagées⁵, bien au contraire, ces impôts sont synonymes dans leur mentalité d'un prélèvement supplémentaire qui pourrait affecter

¹ La fiscalité incitative : le cas de l'écofiscalité.

² Les dilemmes de la fiscalité écologique.

³ Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE.

⁴ Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement ?

⁵ La fiscalité, l'innovation et l'environnement.

négalement leurs pouvoirs d'achat mais aussi leur compétitivité en raison de l'alourdissement des charges qui en résulterait. Bien qu'elles soient exagérées, ces craintes doivent être prises au sérieux par la politique fiscale en général.

Elles sont considérées comme étant exagérées car les conséquences sociales de la fiscalité écologique peuvent être atténuées par ce qu'on appelle communément l'effet de substitution qui en découle¹. En revanche, cet argument, en faveur de la fiscalité environnementale, bien qu'il soit puissant, ne suffit pas à lui seul pour faire accepter par les contribuables le principe et la mise en œuvre de ladite fiscalité, d'où la nécessité pour l'Etat de recourir à d'autres mesures complémentaires.

La sensibilisation des citoyens à l'égard de la finalité incitative de la fiscalité environnementale me semble le premier défi à relever par les pouvoirs publics dans ce sens. Pour cela, il faut leur faire comprendre aussi clairement que possible que l'objectif recherché par les taxes vertes n'est autre que la protection d'un bien collectif à savoir l'environnement. En d'autres termes, cette fiscalité a pour seule vocation d'inciter les contribuables à réduire leur dommage causé à l'environnement et ce en produisant et/ou en consommant des produits plus écologiques. Il faut non seulement leur faire saisir l'objectif global de l'éco-fiscalité mais également l'objectif de chacune des taxes qui en font partie, lorsque l'objectif de la taxe est atteint, celle-ci est suspendue automatiquement².

De même, il est nécessaire de leur expliquer que l'argument écologique de la fiscalité environnementale ne constitue en aucun cas un pur habillage marketing d'une fiscalité budgétaire. Il ne s'agit donc pas d'une fiscalité qui a pour premier objet de procurer un rendement dans la mesure où sa base imposable a normalement tendance à s'amenuiser dans le temps et que son produit qui est considéré comme un accessoire de ladite politique, ne sera pas affecté à aucune dépense spécifique mais plutôt verser intégralement au budget général de l'Etat pour en faire le meilleur usage possible³.

Dans le même ordre d'idées, il y a lieu de préciser que chaque taxe environnementale va être définie par son assiette plutôt que par l'utilisation

¹ La fiscalité incitative : le cas de l'éco-fiscalité.

² Les taxes d'incitation environnementale : pourquoi et comment les évaluer ?

³ La fiscalité environnementale : outil de protection de l'environnement.

des recettes qu'elle génère¹. Cela veut dire tout simplement que pour que la taxe ait le caractère environnemental, elle doit absolument taxer les activités ou les produits aussi bien locaux qu'importés ayant un impact négatif sur l'environnement plutôt que de financer des actions en faveur de l'environnement.

De surcroît, la fiscalité environnementale risque d'être contreproductive si elle n'est pas juste socialement², voilà pourquoi nous proposons qu'elle doit être assortie d'un certain nombre de mesures d'accompagnement en faveur notamment des couches les plus défavorisées qui verront leur pouvoir d'achat s'éroder du fait que leurs possibilités de substitution semblent faibles pour des raisons purement financières. De ce fait, l'accompagnement social va avoir pour objectif d'alléger la charge qui pèse sur les ménages pauvres en leur procurant un supplément de revenu. Pour cela, l'Etat est tenu de recourir à des instruments à vocation sociale autres que les taxes environnementales³ pour ne pas porter atteinte à l'efficacité de celles-ci. Les mesures d'accompagnements répondant à cette fin peuvent prendre diverses formes : soutien financier direct, baisse de l'impôt sur les revenus faibles, accroissement des prestations sociales, etc.

En somme, toutes les mesures proposées ci-dessus en vue de l'acceptation de la fiscalité environnementale par le corps social doivent être fidèles aux principes suivants : la transparence, la clarté et la justice sociale.

Pour faire transmettre l'ensemble de ces détails au public concerné, une stratégie de communication efficace s'impose. L'Etat doit veiller à ce que l'ensemble des arguments avancés ci haut plaidant en faveur de la fiscalité environnementale soient diffusés aussi largement que possible en recourant à tous les mass médias possibles (la presse, la radio, l'affiche et l'internet). L'Etat a besoin également de désigner des portes paroles crédibles⁴ capables d'éclairer le public sur l'intention du législateur en la matière lors des rencontres physiques ou virtuelles tenues régulièrement avec les citoyens et les chefs d'entreprise. Ces personnes peuvent à titre d'exemple faire partie d'une commission en charge de la fiscalité environnementale créée au sein du parlement.

¹ La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ?

² Comprendre la fiscalité environnementale.

³ La fiscalité, l'innovation et l'environnement.

⁴ Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE.

Enfin, il est à noter que le facteur temps n'est pas anodin, il semble au contraire déterminant dans cette équation, la raison pour laquelle l'Etat a intérêt à allouer suffisamment de temps à cette opération de sensibilisation. L'annonce précoce de la mise en place des taxes environnementales permettrait aux décideurs de communiquer sur tous les aspects du projet envisagé de manière évasive avec les citoyens, ce qui pourrait contribuer in fine à la persuasion des contribuables réticents.

Paragraphe 2. La conception des taxes

Pour que la fiscalité environnementale puisse être incitative, il incombe à l'Etat de bien concevoir les taxes qui la composent. Pour cela, trois éléments doivent être soigneusement définis : l'assiette, le taux et le champ d'application.

Puisqu'il s'agit toujours de mettre en place de nombreuses taxes, il va sans dire que chacune d'elles doit normalement disposer de sa propre assiette. Celle-ci doit être décrite de manière minutieuse afin d'éviter toute confusion ou ambiguïté chez les contribuables. Il est nécessaire que la base imposable afférente à ladite taxe soit à la fois si étroite ou peu élastique et très bien ciblée. Sans prétendre à l'exhaustivité, en voici quelques exemples :

- Taxe sur l'utilisation de l'énergie ;
- Taxe sur le transport ;
- Taxe sur le type de véhicule ;
- Taxe sur l'utilisation de l'eau ;
- Taxe sur l'empreinte écologique des produits ;
- Taxe sur les déchets ;
- Etc.

Il est à noter également que lorsqu'on se rend compte que l'assiette de la taxe a tendance à se raréfier dans le temps, c'est le signe que l'objectif recherché est sur le point d'être atteint.

Par ailleurs, le niveau de la taxe est aussi déterminant que la définition de l'assiette dans cette équation. En effet, dans un souci d'efficacité, la taxe environnementale ne doit être ni faible ni forte. Lorsque le montant dû paraît faible, la taxe ne peut être dissuasive dès lors que le pollueur a tendance à préférer la payer plutôt que de faire des efforts environnementaux alors que dans le cas inverse, celle-ci risque de pénaliser lourdement le pouvoir d'achat des ménages les plus pauvres ainsi que la compétitivité des

entreprises tournées vers l'international. L'optimum est alors de choisir le niveau qui permet d'inciter les contribuables ciblés à agir favorablement pour l'environnement. D'où la nécessité de fixer des taux d'imposition en fonction des dommages causés pour que la taxe puisse remplir son rôle à savoir l'internalisation intégrale du coût des externalités négatives et par conséquent la visibilité du signal prix lié au renchérissement des produits non respectueux de l'environnement.

Théoriquement, le taux de la taxe doit normalement être égal au coût marginal du préjudice environnemental mais puisque l'évaluation du prix réel des dégâts n'est pas chose facile d'un point de vue pragmatique, l'Etat peut se contenter de faire en sorte que le montant cumulé de la taxe à supporter par le pollueur pendant un certain nombre d'années soit largement supérieur au coût de dépollution de manière à pouvoir l'orienter vers la deuxième option. Encore faut-il que les taux d'imposition à appliquer soient élevés et prévisibles à court et moyen terme.

Enfin, la fiscalité environnementale doit avoir un champ d'application très large pour pouvoir couvrir toutes les sources et tous les niveaux de pollution. Quelque soit la nature de son activité, tout agent économique ayant un impact négatif sur l'environnement doit y être automatiquement soumis. Compte tenu de la quantité de pollution émise, les contribuables qui polluent moins ne doivent pas être fortement imposés que ceux qui exercent une activité très nuisible à l'environnement. De même, les produits importés non respectueux de l'environnement doivent faire l'objet d'un traitement fiscal similaire à ceux fabriqués localement, ne serait-ce que pour préserver la compétitivité des entreprises nationales par rapport à leurs concurrents basés dans des pays où cette fiscalité est allégée ou inexistante.

Toujours est-il que la cristallisation de ces trois recommandations ne peut être possible que si l'Etat fait preuve d'une forte volonté politique et d'une grande audace pour l'aboutissement de ce projet. Quoi qu'il arrive, l'Etat ne doit en aucun cas céder aux pressions, aussi violentes qu'elles soient, aussi bien des mouvements sociaux que des lobbies. La préservation de l'environnement doit l'emporter sur toutes les autres considérations.

Paragraphe 3. Halte à l'affectation des recettes issues de la fiscalité environnementale

L'idée sous-jacente à cette recommandation est que le recours au recyclage des recettes dégagées par la fiscalité environnementale pour une fin donnée ne peut que nuire à son efficacité. Quel que soit le mode de

redistribution retenu, la taxe environnementale ne peut poursuivre deux objectifs en même temps: l'incitation et le financement¹. En principe, elle ne doit absolument pas être utilisée comme étant un outil de financement pour un certain nombre de raisons.

Dans le cas où les recettes obtenues sont octroyées en tout ou partie, directement ou indirectement aux contribuables ayant été impactés négativement par la hausse de la taxation qui en résulte, sous formes de subventions ou d'avantages fiscaux ou sociaux pour les entreprises nationales et de compensation forfaitaire pour les ménages les plus pauvres, la fiscalité environnementale ne fait que neutraliser au bout du compte l'effet prix induit par elle-même. Cette pratique qui est couramment utilisée par un certain nombre de pays pour faire face notamment au rejet catégorique de l'impôt à finalité écologique par la société semble en contradiction avec le fameux principe du pollueur payeur² en vertu duquel, le coût de la prévention et de lutte contre la pollution doit être à la charge du pollueur. Dès lors, la fiscalité environnementale ne pourra jamais produire l'effet incitatif recherché dans des conditions pareilles. Dans ce contexte, Il ne s'agit que d'un jeu à somme nulle.

L'Etat a la possibilité également de consacrer le produit de la fiscalité environnementale au financement des actions favorables à l'environnement engagées par le secteur privé pour faire en sorte que la problématique environnementale à traiter soit appréhendée non seulement en amont (la taxation) mais également en aval³ (l'affectation). Ce faisant, les citoyens sont complètement rassurés quant à la véritable vocation de la fiscalité écologique⁴. Outre cette affectation dite verte, l'autorité de régulation peut s'en servir pour donner un coup de pouce à l'activité économique et favoriser l'emploi des jeunes en stimulant la consommation des ménages et/ou l'investissement des entreprises⁵. En apparence salubre, ce type de répartition secondaire des revenus prélevés présente au moins deux principales limites. D'une part, même ce mode de recyclage des recettes contrevient au principe du pollueur payeur dans la mesure où l'Etat ponctionne les revenus de certains pollueurs pour pouvoir financer les investissements écologiques des autres. D'autre part, ce genre d'engagement pris par l'Etat dans la durée envers les firmes polluantes suppose sans doute

¹ Wahl Thierry.

² La fiscalité, l'innovation et l'environnement.

³ Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement.

⁴ Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement.

⁵ La fiscalité incitative : le cas d'écofiscalité.

un financement pérenne, ce qui n'est pas le cas ici étant donné que le rendement procuré par ladite fiscalité se veut décroissant au fil du temps. Il en est de même pour les engagements vis-à-vis de l'économie.

Pour toutes ces raisons et pour bien d'autres, l'objectif d'incitation et celui de financement semblent incompatibles voire même antagonistes du fait que la réalisation de l'un fait obstacle à celle de l'autre. Au demeurant, la fiscalité environnementale ne doit être qu'incitative et que son rendement, quel qu'en soit l'importance, doit, à l'instar des autres recettes publiques, être versé intégralement au budget général de l'Etat pour en faire la meilleure allocation possible.

Paragraphe 4. La combinaison de la fiscalité avec d'autres instruments

Bien qu'elle soit puissante, la fiscalité environnementale en tant qu'instrument d'action publique ne peut résoudre, à lui seul, tous les problèmes liés à l'environnement¹. Son efficacité peut s'avérer limitée ou réduite dans un certain nombre de cas. A titre d'illustration, une taxe écologique peut certes avoir un effet aussi bien sur la quantité de consommation d'un produit polluant que sur le choix entre différentes variétés de produits mais elle se montre incapable d'influer sur les modalités, le moment et le lieu d'utilisation d'un produit donné² alors que dès fois, cette même taxe peut paraître totalement sans effet sur le comportement de certaines personnes si elle est acquittée par d'autres³. D'où le besoin de recourir à des instruments de politiques publiques supplémentaires mais surtout complémentaires à même de contribuer à la protection de l'environnement, ne serait-ce que pour le renforcement de l'efficacité de ladite fiscalité.

Chaque instrument minutieusement sélectionné par les pouvoirs publics doit être utilisé là où il est normalement le plus efficace et les effets possibles des différents instruments doivent être combinés en vue d'amplifier l'impact de la fiscalité environnementale. Encore faut-il veiller à ne pas appliquer deux ou plusieurs outils pouvant avoir un effet similaire pour éviter les doublons. Une combinaison des instruments mal conçue pourrait aller à l'encontre des incitations souhaitées.

¹ Wahl Thierry.

² L'économie politique des taxes liées à l'environnement.

³ La fiscalité, l'innovation et l'environnement.

De manière générale, les instruments d'action à disposition de l'Etat qui peuvent compléter la fiscalité environnementale sont divers et nombreux. Ils peuvent être soit normatifs soit économiques. Nous citons entre autres : la réglementation ou la fixation des normes, l'interdiction de certains produits dangereux, les subventions, les accords conclus avec les firmes polluantes, la tarification ou les marchés de permis d'émission, le soutien actif aux efforts de recherche et développement, etc. chaque pays, selon ses besoins et ses stratégies recourt à certains d'entre eux dans le cadre de ses politiques.

Enfin, il convient de noter que ce n'est pas le nombre ni la nature d'instruments de politiques publiques à associer à la fiscalité environnementale qui compte le plus mais c'est plutôt la qualité de la combinaison qui en est faite. La combinaison recherchée doit absolument être optimale en alliant efficacité et efficience.

Paragraphe 5 : La coopération et la coordination internationales

Comme nous l'avons démontré précédemment, la mise en place par l'Etat d'une fiscalité écologique sur son territoire n'est pas sans conséquences. En effet, elle pourrait entre autres pénaliser la capacité des entreprises locales -dont les possibilités de substitution sont faibles- à concurrencer leurs rivaux situés dans d'autres pays où les contraintes environnementales semblent plus souples ou inexistantes. Inutile de préciser que ce désavantage comparatif qu'elles ont à subir sera indéniablement imputable à la politique fiscale nationale au service de la protection de l'environnement.

Pour y remédier, il est tout à fait logique que lesdites entreprises soient amenées à délocaliser en tout ou partie leurs activités de production génératrices d'externalités négatives dans un ou plusieurs pays où elles pourront bien évidemment bénéficier d'un avantage concurrentiel similaire, malgré les répercussions négatives que cela peut entraîner à court terme pour l'économie et l'emploi dans leur pays d'origine.

Pour lutter contre le dumping environnemental ou fiscal utilisé par certains pays afin d'attirer des entreprises sur leur territoire ou pour dissuader les entreprises locales à se délocaliser pour les raisons précitées, une coopération et une coordination à l'échelle internationale s'impose avec force dans la perspective d'une harmonisation des politiques fiscales environnementales nationales, en particulier celles des pays interdépendants sur le plan économique. L'expérience a montré, à plusieurs reprises, que

l'instauration des taxes environnementales par un pays de manière isolées, sans prendre en compte les relations qu'il entretient avec les autres pays partenaires ne produit pas pleinement l'effet escompté en la présence du risque de délocalisations massives. En revanche, lorsque la majorité des pays du monde conviennent de mener des politiques fiscales analogues pour lutter contre la dégradation de l'environnement, ceci réduirait au minimum le risque redouté et accroîtrait l'efficacité des instruments fiscaux dans le domaine environnemental.

Conclusion

Tout le monde s'accorde à dire que la fiscalité environnementale pourrait représenter un instrument puissant pour lutter contre les impacts négatifs sur l'environnement liés principalement aux modes de production et de consommation des agents économiques. Grâce à elle, on pourrait parvenir à rationaliser la consommation des ressources naturelles non renouvelables et réduire le changement climatique et les différents types de pollution. Ses effets positifs pourraient être ressentis au-delà du champ environnemental pour s'étendre à la sphère économique. Mais sa vocation première reste, il faut le rappeler, d'infléchir ou d'orienter le comportement des contribuables vers des pratiques plus écologiques en alourdissant leur facture fiscale via la taxation de leurs empreintes environnementales. Ce faisant, la fiscalité environnementale attribue un prix aux atteintes à l'environnement. Pour y parvenir, elle mobilise les différents moyens à sa disposition comme les taxes, les redevances et les dépenses fiscales. Bien qu'ils ne soient pas de même nature, ces dispositifs sont tous censés être incitatifs. Elle puise généralement sa légitimité de la théorie de l'internalisation des externalités et du principe du pollueur payeur.

Parallèlement à ses effets positifs, la fiscalité environnementale pourrait entraîner des pertes de pouvoir d'achat pour les consommateurs et de compétitivité pour les entreprises locales. Ses impacts sont d'autant plus douloureux que les possibilités de substitution offertes aux ménages et entreprises affectés semblent faibles. Et c'est bien cela qui motive ces derniers à se montrer hostiles à l'égard de tout projet de mise en place des taxes environnementales. Mais ce problème ne devient plus épineux que lorsque les contribuables ont l'impression que ledit projet n'est qu'un pur habillage marketing d'une fiscalité de rendement.

Pour toutes ces raisons et pour bien d'autres, la mise en place d'une fiscalité environnementale efficace et efficiente n'est pas une sinécure. A

mon sens, cela nécessite la réunion d'un certain nombre de conditions comme une forte volonté politique, la sensibilisation de l'opinion public par rapport à l'objectif recherché par les taxes écologiques, une bonne conception des taxes, la progressivité dans le temps, la mise en place des mesures compensatoires de nature non fiscale en faveur des ménages les plus pauvres, des ajustements fiscaux aux frontières, une harmonisation des politiques fiscales environnementales nationales à l'échelle internationale, la non redistribution de ses recettes et enfin le recours aux instruments à finalité écologique complémentaires.

Malgré les échecs successifs que la fiscalité environnementale a encaissés ces dernières années dans plusieurs pays, nous pouvons affirmer haut et fort qu'elle peut avoir toujours un avenir. Cela pourrait être possible si en plus de la concrétisation des conditions développées ci haut, l'Etat veille à ce que les Inégalités afférentes à cette fiscalité soient réduites au minimum d'une part et les possibilités de substitution ou les alternatives ne soient pas hors de portée d'autre part, mais la question qui se pose et s'impose à ce stade de réflexion est : **A quel coût tout cela serait possible ?**

Les droits de la défense dans la procédure d'établissement des sanctions fiscales au Maroc

Dr. Tarik JDAINI

*Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales,
Université Mohammed Premier-Oujda*

Introduction

Parmi les garanties accordées aux administrés, celle qui leur permet de se défendre contre une décision administrative est la meilleure. Fort complexe, répressif et contraignant, le droit fiscal est une discipline où le déséquilibre entre les protagonistes est frappant. Le contribuable se trouve souvent dans une situation précaire devant l'administration fiscale, ce qui irrigue l'insécurité juridique et attise le contentieux.

De là, il importe de bien saisir les garanties offertes par la législation en vigueur et le cas échéant devant les juridictions compétentes. Ce sentiment d'infériorité chez les contribuables¹ se trouve davantage aggravé lorsqu'il s'agit de la procédure d'établissement des sanctions fiscales.

Celles-ci peuvent être définies comme étant des sanctions pécuniaires infligées aux contribuables enfreignant les dispositions fiscales prévues dans le Code général des impôts et dont le prononcé revient à l'administration fiscale. Pour certains, il s'agit de mesures ayant pour objet de sanctionner la conduite d'un contribuable ou d'un assujetti portant illégalement préjudice aux intérêts du fisc, mesures qui n'ont pas exclusivement ni la nature juridique d'une peine de droit pénal ni celle d'une réparation civile mais un caractère mixte. Elles se définissent donc par leur objet et par leur nature².

Les sanctions fiscales sont alors une variante des sanctions administratives et sont de loin leur terrain de prédilection tout comme les sanctions disciplinaires. A ce titre, elles doivent en principe entrer dans le

¹ On a opté pour le terme « contribuable » dans ce travail afin de se conformer au Code général des impôts marocain.

² M. Waline, « Nature juridique des pénalités fiscales », *RSF*, 1949, pp. 14-23, p.14. in : Note sous jugements TA Clermont Ferrand du 9 avril 2013, (n°1200345 Crédit agricole & 1200410 Bque Chalus).

[droit.u-clermont1.fr/uploads/sfCmsContent/html/.../Commentaire%20TA2%20\(2\).doc](http://droit.u-clermont1.fr/uploads/sfCmsContent/html/.../Commentaire%20TA2%20(2).doc)

et aussi in : Christian Jung, Le juge français face aux sanctions fiscales :

<http://www-cde.u-strasbg.fr/da/da/AnnexesMemoires/Promo2001/Jung.pdf>

champ d'application du principe des droits de la défense, lequel est l'un des principes procéduraux les plus importants dont doit bénéficier le contribuable. Ce faisant, ce dernier doit être informé qu'une procédure est engagée contre lui et doit recevoir communication des griefs invoqués à son encontre pour le mettre en mesure de présenter utilement sa défense.

Le principe des droits de la défense suppose donc l'information du contribuable en vue de le mettre en mesure de contester la pertinence des mesures entreprises à son encontre. En sus, l'administration doit répondre à ses observations. Autrement dit, ce principe dégage au moins deux droits, à savoir, la nécessité d'une information préalable et un dialogue entre les parties.

Nous tenterons dans ce travail de juger à quel point le principe des droits de la défense est-il respecté dans la procédure d'établissement des sanctions fiscales prévue dans le Code général des impôts marocain. En d'autres termes, le contribuable est-il associé dans l'édiction des sanctions émises à son encontre ?

Et si la nécessaire application du principe du respect des droits de la défense aux sanctions fiscales est avérée (I), quid de sa portée dans le Code général des impôts marocain? (II)

I. L'impératif besoin d'application du principe des droits de la défense aux sanctions fiscales

Si le principe des droits de la défense trouve à s'appliquer en matière des sanctions fiscales, c'est parce qu'elles sont des sanctions administratives (1). En droit comparé, les juridictions administratives, le Conseil constitutionnel français et la Cour européenne des droits de l'homme ont amené le législateur français à faire du principe des droits de la défense une exigence procédurale infranchissable (2).

1. La sanction fiscale est une véritable sanction administrative

La sanction fiscale est bien entendu une véritable sanction administrative (a) en ce sens qu'elle revêt une spécificité singulière marquée spécialement par son caractère sévère et spoliatif (b). Mais force est de souligner que l'intérêt de retard échappe au régime juridique des sanctions fiscales (c).

a. La sanction fiscale, une sanction administrative

La notion de sanction en droit administratif a pour longtemps été liée au domaine des sanctions disciplinaires. En matière fiscale, elle sanctionne les infractions à la législation fiscale et joue un rôle d'incitation et de contrainte pour les contribuables. Son rôle est d'autant plus légitime que nécessaire.

Une sanction administrative est une décision administrative émanant d'une autorité administrative qui vise à réprimer un comportement fautif. Elle vise à punir une personne qui a enfreint une réglementation préexistante. Comme le souligne le Conseil d'Etat français, les sanctions sont d'une nature essentiellement répressive. Elles procèdent d'une intention de punir un manquement à une obligation. Elles se fondent sur un comportement personnel considéré comme fautif. Elles diffèrent de la mesure restitutive à finalité de réparation: cette dernière, essentiellement présente en matière fiscale, présente un caractère de simple réparation du préjudice subi par l'État par le versement d'une somme indue ou la non-perception d'une somme due. Les sanctions administratives sont soumises au contrôle du juge administratif, qui vérifie notamment que les exigences constitutionnelles et conventionnelles qui s'imposent à cette forme de répression ont été respectées¹.

b. Aspect punitif des sanctions fiscales

L'importance des sanctions fiscales découle principalement du fait qu'elles présentent pour l'administration fiscale une recette non négligeable alimentant le budget de l'Etat². En outre, c'est un moyen privilégié d'inciter les contribuables au respect de leurs obligations fiscales³. Or, parfois, elles sont pour les contribuables une charge pernicieuse qu'ils doivent régler, et sont d'une sévérité remarquable bouleversant leur équilibre financier. Dans une autre optique, le législateur marocain s'intéresse de plus en plus aux

¹ - Le juge administratif et les sanctions administratives, Les dossiers thématiques du Conseil d'Etat, du 09/01/2017, In: <https://www.conseil-etat.fr/ressources/etudes-publications/dossiers-thematiques/le-juge-administratif-et-les-sanctions-administratives>.

² - Le montant des majorations recouvrées au Maroc en 2016 s'élève à 2678,5 MDH et à 2602,6 MDH en 2017. In : Rapport du Conseil économique, social et environnemental: « Un système fiscal, pilier pour le nouveau modèle de développement », p.53, adopté le 28/03/2019. In: <http://www.ces.ma/Documents/PDF/Auto-saisines/Rp-AS-37-VF.pdf>.

³ -Daniel Gutmann, Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n° 33 (dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011. In : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/sanctions-fiscales-et-constitution>.

sanctions fiscales¹ qui sont toujours des sanctions jugées lourdes ou disproportionnées par rapport aux infractions commises et aux objectifs recherchés². Et pourtant, parmi les recommandations de la troisième édition des assises nationales sur la fiscalité tenue à Skhirat le 03 et 04 mai 2019, on trouve le renforcement des sanctions applicables aux infractions les plus graves³, mais sans soulever la question du respect du principe des droits de la défense.

En l'état actuel de la législation, le contribuable se voit désarmé face à l'administration fiscale et loin de bénéficier de la protection assurée par le principe des droits de la défense. Les sanctions fiscales ont alors un double rôle consistant à préserver les deniers publics et en même temps à conforter la justice fiscale, et par là, elles assurent l'efficacité du système fiscal, peu important les moyens utilisés, c'est le résultat qui compte.

Cela étant, il est donc méritoire, en contrepartie, de faire bénéficier le contribuable de certaines garanties procédurales. A défaut desquelles, ce système de sanctions ainsi prévu dans le Code général des impôts pourrait avoir un effet inverse et risquerait d'inciter les contribuables organisés à contourner la loi, voire à rejoindre le secteur informel pour éviter de tomber sous le coup de sanctions illégitimes sans pour autant bénéficier de garanties procédurales à la tête desquelles figure le principe du respect des droits de la défense.

c. L'intérêt de retard n'est pas une sanction fiscale

L'on distingue deux types de pénalités fiscales, celles ayant une dimension répressive et qui font d'ailleurs l'objet de cette recherche, et celles qui ne sont autres que des réparations pécuniaires pour retard du paiement de l'impôt dû, encore dénommées majorations de retard dans l'article 208 du Code général des impôts marocain de 2020. Les intérêts de retard sont proportionnels aux montants des impositions éludées et au temps

¹ - Le Code général des impôts au Maroc a été complété en 2017 par l'article 230 ter et en 2018 par l'article 230 quater. L'article 232 est complété en 2019 : 232 -VIII -18 et en 2020 : 232-VIII -19.

Voir également les modifications ayant affecté les articles 184, 185 et 185 bis en vertu de la loi de finances n° 70.19 pour l'année budgétaire 2020 et l'insertion dans le code général des impôts 2020 de l'article 199-bis.

² - Rapport du Conseil économique, social et environnemental : « Un système fiscal pilier pour le nouveau modèle de développement », p.53, adopté le 28/03/2019. In : <http://www.ces.ma/Documents/PDF/Auto-saisines/Rp-AS-37-VF.pdf>.

³ - <https://www.finances.gov.ma/Docs/dgi/2019/recommandations-assises-nationales-fiscalite%C3%A9-fr.pdf>.

qui s'écoule entre le moment où l'infraction a été commise et celui où elle a été réparée.

Pour faire appliquer le principe des droits de la défense, il est nécessaire de faire ladite distinction entre les sanctions proprement dites et les réparations pécuniaires. Le Conseil d'Etat français a jugé que les intérêts de retard n'ont pas à être motivés car n'ayant pas le caractère de sanction au sens de la loi du 11 juillet 1979 sur la motivation¹. Il a ainsi décidé que les intérêts de retard n'impliquent aucune appréciation par l'administration fiscale du comportement du contribuable et n'ont, dès lors, pas le caractère d'une sanction². La majoration de retard n'est autre qu'une réparation pécuniaire en faveur du fisc. Partant, elle est alors applicable sans motivation. D'ailleurs, la formulation de l'article 1727 du Code général des impôts français de 2020 montre sans équivoque que l'intérêt de retard n'est pas une sanction³.

En outre, le code français⁴ donne dans le livre II intitulé « recouvrement de l'impôt » une classification des pénalités (chapitre II). Ainsi, il a prévu l'intérêt de retard (subdivision A), les sanctions fiscales (subdivision B), les sanctions pénales (subdivision C), ...ce qui revient à dire qu'il a bien cerné les sanctions fiscales dans une subdivision à part entière tout en considérant expressément que les intérêts de retard ne rentrent pas dans la sphère des sanctions fiscales. De même, les sanctions pénales se trouvent, dans le Code français⁵, bien distinctes des sanctions fiscales à la différence du texte marocain⁶. Dans le Code général des impôts

¹ - Loi n°79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public. Journal officiel de la république française, p.1711 (version originale).

² - Conseil d'Etat, arrêt du 9 novembre 1988, n° 68965 in : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007624224&fastReqId=58920482&fastPos=1>.

³ - « A : Intérêt de retard

Article 1727 : I. Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. A cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues au présent Code. ».

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>.

⁴ - En la forme, le Code général des impôts marocain semble être plus pratique étant donné qu'il consacre une partie distincte aux sanctions dans le livre premier, avec deux autres parties organisant les règles d'assiette et les règles de recouvrement. Mais quant au fond, la sanction fiscale dans le Code marocain est protéiforme par opposition à la pénalité dans le Code français, laquelle est bien présentée.

⁵ - <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>.

⁶ - Dans le code général des impôts marocain de 2020, les sanctions pénales sont incluses dans la même partie régissant les sanctions fiscales.

marocain, les majorations de retard, ainsi dénommées, sont incluses dans la partie du Code intitulée « sanctions », mais cette circonstance ne saurait conférer pour autant à la majoration du retard la nature de sanction¹.

2. Le régime juridique des sanctions fiscales en droit français

L'évolution du régime juridique des sanctions fiscales en droit français a connu une progression marquée par l'apport du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat. Les sanctions fiscales étaient pour longtemps considérées comme des accessoires de l'impôt dépourvues de tout caractère répressif (a), avant qu'elles ne soient hissées au rang des actes pour lesquels trouve à s'appliquer le principe du respect des droits de la défense (b).

a. Absence du caractère répressif des sanctions fiscales

Le Conseil d'Etat a longtemps dénié aux sanctions fiscales le caractère de punition; ce n'étaient pour lui que des accessoires de l'impôt. Dès lors, l'intéressé n'avait pas à se prévaloir de l'application des droits de la défense et de la procédure contradictoire. Le Conseil d'Etat avait jugé que l'administration fiscale n'a pas l'obligation de suivre une procédure contradictoire pour l'application des pénalités et qu'on ne peut arguer utilement de ce que la notification de redressement ne mentionnait pas l'application de pénalités pour soutenir que celles-ci lui ont été assignées à la suite d'une procédure irrégulière².

Nombreuses sont les décisions du Conseil d'Etat qui empruntaient la même voie, la plus célèbre était celle redue le 27 avril 1979 (Sté Yacht Motors Corporation). Le Conseil a considéré que le législateur a entendu exclure pour l'administration fiscale, chargée d'établir les impositions assignées à un contribuable ainsi que les pénalités dont ces impositions peuvent être assorties, l'obligation de suivre une procédure contradictoire. Une telle procédure n'est exigée que pour la détermination des bases d'imposition et lorsque celle-ci repose soit sur une déclaration du contribuable soit sur une estimation forfaitaire débattue avec celui-ci. En mettant en recouvrement des amendes pour mauvaise foi sans avoir

¹ - D'un point de vue légistique, cela prêterait à confusion.

² - Conseil d'Etat, arrêt du 16 février 1987, n°50421, in :

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007623407&fastReqId=192779651&fastPos=1>

préalablement invité le contribuable à présenter ses observations, l'administration fiscale n'a pas violé les droits de la défense¹.

Sur ce versant, le Conseil d'Etat a expressément rappelé que le législateur a entendu exclure l'obligation pour l'Administration de suivre une procédure contradictoire pour l'établissement des pénalités fiscales quelle que soit la nature de celles-ci².

Considérée comme étant une avancée vers l'affermissement du respect du principe des droits de la défense, la loi³ du 11 juillet 1979 sur la motivation a posé une obligation de motiver les décisions administratives individuelles défavorables infligeant des sanctions y compris les sanctions fiscales, mais elle n'a pas prévu la mise en œuvre d'une procédure contradictoire préalable à l'établissement de ces sanctions. Les sanctions fiscales sont dès lors assimilées à des sanctions administratives suite à la décision du Conseil constitutionnel français⁴ n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, dans laquelle il a précisé que la motivation s'applique à toute sanction administrative y compris en matière fiscale.

Le Conseil d'Etat est allé dans le même sens en rappelant qu'aux termes de l'article 42 de la loi du 30 décembre 1986 portant loi de finances pour l'année 1987, les décisions mettant à la charge des contribuables des sanctions fiscales sont motivées au sens de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public, quand un document ou une décision adressé au plus tard lors de la notification du titre exécutoire ou de son extrait en a porté la motivation à la connaissance du contribuable. Les

¹ - Conseil d'Etat, arrêt du 27 avril 1979, n° 07309 in :

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007614028&fastReqId=865999447&fastPos=1>.

² - « [...] Ainsi que l'a jugé le Conseil d'Etat statuant au contentieux, par décision n° 68799 en date du 18 mars 1994, rendue sur la requête de la sté Sovemarco-Europe, il résulte de l'ensemble des dispositions du Code général des impôts, et notamment de son article 1736, que, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'article 112 de la loi de finances pour l'année 1993 du 30 décembre 1992 complétant l'article L. 80 D du L.P.F., le législateur a entendu exclure l'obligation pour l'Administration de suivre une procédure contradictoire pour l'établissement des pénalités fiscales, quelle que soit la nature de celles-ci ».

- Conseil d'Etat, Avis Section, du 31 mars 1995, 164911, publié au recueil Lebon, in :

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT00007847295&fastReqId=1209507010&fastPos=1>.

³ - Loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public. Journal officiel de la république française, p.1711 (version originale).

⁴ - <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1982/82155DC.htm>.

pénalités prévues par le Code général des impôts sont au nombre des sanctions auxquelles s'appliquent les dispositions précitées¹.

Cet impératif qu'est la motivation appliquée aux sanctions fiscales est une garantie du respect des droits de la défense et rend possible le contrôle de la proportionnalité de la sanction aux faits commis. La motivation doit permettre ainsi à la personne concernée de connaître les éléments de droit et de fait qui fondent la sanction qui lui est infligée, pour mieux la comprendre mais aussi, le cas échéant, pour pouvoir la contester utilement. De nombreux textes spécifiques rappellent cette obligation, comme, par exemple, l'article 80 D du livre des procédures fiscales². Or, l'obligation de motivation des sanctions n'est pas à elle seule à même de garantir un véritable respect des droits de la défense.

b. Vers la consécration du principe du respect des droits de la défense

C'est avec l'article 26 de la loi³ de finances rectificative pour l'année 1999 que l'article L.80D du livre des procédures fiscales est ainsi modifié: *«(...) Les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations»*.

Cette disposition qui s'applique aux sanctions prononcées à compter du premier janvier 2001 inaugure l'application du principe des droits de la défense aux sanctions fiscales et marque en même temps une certaine normalisation des sanctions. C'est donc ce renouveau législatif qui a renforcé le recours au principe des droits de la défense et c'était grâce aux apports de la Cour européenne des droits de l'homme et aux décisions du Conseil constitutionnel français.

¹ - Conseil d'Etat, 7 / 8 SSR, du 21 avril 1989, 89657, mentionné aux tables du recueil Lebon <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEX T000007627559&fastReqId=1562528633&fastPos=1>

² - Le juge administratif et les sanctions administratives, Les dossiers thématiques du Conseil d'Etat, du 09/01/2017, In: <https://www.conseil-etat.fr/ressources/etudes-publications/dossiers-thematiques/le-juge-administratif-et-les-sanctions-administratives>.

³ - Loi de finances rectificative pour l'année 1999 (n° 99-1173) du 30 décembre 1999, JORF n°303 du 31 décembre 1999 p. 19968.

L'évolution se fit en plusieurs temps et culmina avec l'affirmation par le Conseil constitutionnel dans une décision précitée que les principes constitutionnels en matière répressive s'appliquent à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire¹. Le juge administratif devait alors préciser que les sanctions fiscales ayant un caractère répressif s'entendent de celles qui tendent à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation d'un préjudice pécuniaire². Les sanctions fiscales, sortant de leur sphère d'autonomie, donnaient alors nécessairement prise au contrôle sur la base de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme³.

A cet égard, le Conseil d'Etat se trouve d'ores déjà lié par les dispositions législatives en vigueur pour contrôler le caractère contradictoire dans la procédure d'établissement des sanctions fiscales. Il a considéré que les dispositions de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales, qui impose, dans son premier alinéa, la motivation des sanctions fiscales et prévoit dans son second alinéa que ces sanctions ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations sont applicables à cette amende, garantissant ainsi le caractère contradictoire de la procédure conduisant à son prononcé⁴.

¹ - Conseil constitutionnel, décision n° 82-155 DC du 30 déc. 1982, Loi de finances rectificative pour 1982, Rec. p. 88. In : Daniel Gutmann, Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n° 33 (dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011.

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/sanctions-fiscales-et-constitution>.

² - Avis du Conseil d'Etat, 31 mars 1995, n° 164008, *Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autre*, Lebon 154,

In : Daniel Gutmann, Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n° 33 (dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011.

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/sanctions-fiscales-et-constitution>.

³ - CEDH, 24 févr. 1994, *Bendenoun c France*, AJDA 1994, 511

Daniel Gutmann, Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n° 33 (dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt) - octobre 2011.

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/sanctions-fiscales-et-constitution>.

⁴ - Conseil d'Etat, arrêt du 16 novembre 2011, n°353040

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000024815379&fastReqId=1894165833&fastPos=1>.

Le Conseil d'Etat réitère souvent sa ligne de conduite en décrétant que les dispositions de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales ont pour objet de garantir le respect des principes constitutionnels du contradictoire et des droits de la défense dans la procédure administrative d'établissement des pénalités fiscales, et que l'administration ne peut légalement fonder l'application de telles pénalités sur des éléments qui n'auraient pas été portés à la connaissance du contribuable au plus tard lors de la notification du titre exécutoire ou de son extrait, et sur lesquels il a pu présenter des observations. Par suite, il ne peut davantage être soutenu que l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat des dispositions combinées des articles L. 76 B et L. 103 du livre des procédures fiscales autoriserait l'administration à établir les pénalités fiscales en s'affranchissant du respect du principe constitutionnel des droits de la défense¹.

L'on en infère que les droits de la défense en droit français sont clairement garantis en matière des sanctions fiscales puisqu'elles ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations. Or, on ne saurait affirmer qu'il y a là une véritable contradiction, tout simplement parce que l'administration n'est pas obligée de répondre aux observations du contribuable². D'ailleurs l'infliction de la sanction précède cette procédure. De même, soulever la loi sur la motivation n'implique en aucun cas le recours à une procédure contradictoire.

I. Les sanctions fiscales en droit marocain

Quoique loin d'être limpides, les dispositions régissant les sanctions fiscales dans le Code général des impôts marocain sont quasi catégoriques en matière de l'existence même d'une procédure pour l'établissement des sanctions fiscales (1). Le principe des droits de la défense est en quelque sorte le parent pauvre des garanties s'il y'en a (2).

¹-Conseil d'Etat, 8ème- 3ème chambres réunies, 14/02/2018, 416152, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000036602008&fastReqId=1359233259&fastPos=3>

² - Casimir (J.P.), Contrôle fiscal, contentieux-recouvrement, Paris, Groupe Revue Fiduciaire, 9^{ème} édition, 2004, p.251.

1. La troisième partie du livre premier du Code hors de la sphère du principe des droits de la défense

Il convient dans un premier lieu de passer en revue les formes que prennent les sanctions fiscales dans la législation marocaine (a), avant de traiter de la portée du principe des droits de la défense en la matière (b).

a. Les sanctions fiscales dans le Code marocain

Dans le Code général des impôts, les sanctions fiscales prennent différentes formes et sont prévues dans toute une partie¹ qui est la troisième partie du livre premier, intitulée « Sanctions » subdivisée en deux titres, le premier régissant les sanctions en matière d'assiette pénalisant les infractions dans l'établissement de l'impôt alors que le second s'intitule « sanctions en matière de recouvrement ». On trouve également des sanctions pénales² pour certains manquements graves réprimant la fraude fiscale et qui sont soit des sanctions pécuniaires soit des sanctions privatives de liberté.

Mais, il y a lieu de noter que des dispositions afférentes aux sanctions fiscales demeurent disséminées dans le Code général des impôts et notamment au troisième chapitre intitulé « la procédure de taxation d'office » du livre deuxième, comme c'est le cas de l'article 231 relatif à la procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales et des articles 229, 230 bis, 230 ter et 230 quater. Le Code général des impôts a par ailleurs franchi un grand pas en vue d'harmoniser les sanctions fiscales tout en essayant de prévoir des sanctions communes aux différents types d'impôts.

En tout cas, les sanctions fiscales sont essentiellement soit des majorations³, des pénalités ou des amendes⁴ en présence de certaines astreintes (articles 185 et 191). Toutefois, sous la troisième partie du livre premier portant sur les sanctions, on trouve des dispositions régissant les majorations de retard⁵ qui ne sont pas des sanctions fiscales au sens propre du terme puisque ne sont que des réparations au profit du fisc pour le retard de paiement de la dette. En procédant à une lecture du Code général des

¹ - Articles allant de 184 à 209 du Code général des impôts marocain de l'année 2020.

² - Prévues par l'article 192 du Code général des impôts marocain.

³ - Les majorations sont proportionnelles aux montants des impositions éludées.

⁴ - Les amendes sont des sommes d'argent exigées du contribuable en violation d'une obligation donnée et dont le montant est fixé par le Code général des impôts.

⁵ - La majoration de retard est relative au montant et à la période écoulée après l'exigibilité du paiement.

impôts marocains, sanctions pénales, sanctions fiscales et intérêt de retard sont tous réunis dans une même subdivision. Pour rappel, le Code général des impôts français fait la distinction entre intérêt de retard et sanction fiscale.

b. Les droits de la défense dans la troisième partie du livre premier du Code

Contrairement au Code français qui prévoit expressément dans son article L80D le recours à une procédure contradictoire dans l'établissement des sanctions fiscales, le Code marocain ignore quasiment une telle procédure. Dans son article 209, il prévoit expressément que «les sanctions prévues à la troisième partie¹ du livre premier du même code sont émises par voie de rôle, d'état de produit ou d'ordre de recettes et sont immédiatement exigibles, sans procédure. Toutefois, en cas de rectification de la base imposable suite au contrôle prévu par le présent code, les sanctions relatives au redressement sont émises en même temps que les droits en principal». Il appert donc de la lecture de cette disposition que les sanctions fiscales sont prononcées en l'absence d'une procédure, et donc il n'y a pas lieu d'invoquer le respect du principe des droits de la défense quand il s'agit de sanctions figurant dans la troisième partie du livre premier du Code marocain.

Pour les sanctions prévues dans les autres parties du Code, en cas d'opposition au droit de constatation², les contribuables s'exposent aux sanctions prévues à l'article³ 191-I, sans pour autant bénéficier même d'une procédure et ce en vertu de l'article 209 antérieurement cité. En cas de taxation d'office, l'article 228 prévoit que les droits résultants ainsi que les majorations, les amendes et pénalités y afférentes sont émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes et ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 235 du même Code. Le contribuable dans ce cas est tenu d'adresser au directeur des impôts sa réclamation, en l'absence

¹ -Les sanctions prévues à la troisième partie selon le Code général des impôts sont celles concernant l'assiette et le recouvrement.

² - Article 210 du Code général des impôts marocain de l'année 2020.

³ -L'article 191-I du C.G.I. « I.- Une amende de deux mille (2.000) dirhams et, le cas échéant, une astreinte de cent (100) dirhams par jour de retard dans la limite de mille (1.000) dirhams est applicable, dans les conditions prévues à l'article 229 ci-dessous, aux contribuables qui ne présentent pas les documents comptables et pièces justificatives visés aux articles 145 et 146 ci-dessus, ou qui refusent de se soumettre au contrôle fiscal prévu à l'article 212 ci-dessous. Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu, le montant de cette amende varie de cinq cents (500) dirhams à deux mille (2.000) dirhams. ».

de tout débat contradictoire, et saisir le juge s'il n'accepte pas la décision rendue par l'administration suite à l'instruction de cette réclamation. La même procédure est applicable pour les sanctions résultant de l'infraction au droit de communication.

L'article 220 alinéa VI dispose que sont immédiatement émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes, les droits supplémentaires, les majorations, les amendes et les pénalités y afférentes découlant des impositions établies :

- pour défaut de réponse ou de recours dans les délais prescrits par les dispositions du I et II du présent article; (...).

La loi est toujours muette sur la question de savoir si l'administration doit répondre aux observations concernant les sanctions lorsqu'elles découlent de la procédure de rectification.

Cependant, dans l'article 229 du Code régissant la taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle, le législateur est allé au-delà de la simple information du contribuable. Cet article dispose qu'à défaut de présentation des documents comptables dans le délai de 15 jours, l'administration informe le contribuable, par lettre notifiée dans les formes prévues par l'article 219, de l'application de l'amende prévue à l'article 191-I, et lui accorde un délai supplémentaire de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre, pour s'exécuter ou pour justifier l'absence de comptabilité. Lorsque dans ce dernier délai le contribuable ne présente pas les documents comptables ou si le défaut de présentation des documents comptables n'a pas été justifié, il est imposé d'office, sans notification préalable avec application de l'astreinte journalière prévue à l'article 191-I. Cette imposition peut, toutefois, être contestée dans les conditions prévues à l'article 235.

Dans cette procédure, le contribuable bénéficie de la possibilité de contester la pertinence des mesures prises à son encontre. Il peut justifier l'absence de comptabilité et éviter l'infliction des sanctions ainsi prévues, cela dénote qu'il y a, dans ce cas bien précis, un dialogue qui s'établit entre le contribuable et l'administration fiscale, et c'est d'ailleurs un cas rare dans la procédure d'établissement des sanctions fiscale. Cette possibilité s'avère toute particulière tout simplement parce qu'elle est relative à la procédure de taxation d'office.

Par ailleurs, parmi les rares jurisprudences marocaines en la matière¹, on trouve une qui consacre l'inapplicabilité de la procédure contradictoire pour les sanctions fiscales. Ainsi, en jugeant que l'administration, en procédant au redressement d'un impôt retenu à la source, ne fait qu'appliquer les termes de l'article 49 de la loi instituant l'impôt sur les sociétés (alors en vigueur) qui est relatif aux sanctions. Les dispositions de l'article 39 de la même loi prévoyant la procédure de rectification contradictoire ne trouvent pas à s'appliquer. La société a dissimulé les sommes d'argent qu'elle a retenues des salaires de ses employés qui sont normalement imposables sans pour autant verser au Trésor les droits qui en résultent. Un tel comportement met l'administration fiscale dans l'obligation de sanctionner la société en cause sans la doter des garanties de la procédure de rectification contradictoire.

2. Le principe des droits de la défense réduit en une simple formalité d'information du contribuable

La législation marocaine a commencé, depuis l'entrée en vigueur de la loi² de finances n°115-12 pour l'année 2013, à prévoir des dispositions garantissant au moins l'information du contribuable dans la procédure d'établissement des sanctions fiscales, en instituant une procédure préalable à l'application des sanctions par dérogation aux prescriptions de l'article 209 précité qui exclue toute procédure dans l'établissement des sanctions fiscales.

Antérieurement à cette loi, lorsque les déclarations visées aux articles 79, 81, 151, 152, 153, 154 et 154 bis du Code général des impôts ne comportaient pas les indications prévues par ces articles, et quand lesdites indications n'avaient pas d'incidence sur la base ou le montant de l'impôt, les sanctions y afférentes prévues aux articles 194, 195, 196 et 200 du Code général des impôts étaient appliquées sans procédure. L'absence de procédure pour l'application de ces sanctions risquait de porter atteinte aux droits et garanties des contribuables, notamment pour les entreprises structurées et transparentes qui répondent favorablement aux demandes de renseignements de la Direction générale des impôts. La loi de finances n°115-12 précitée a complété donc le Code général des impôts par l'article 230 bis qui a institué une procédure simplifiée préalablement à l'application

¹ - Tribunal administratif de Casablanca, jugement n°5, du 18/01/1995.

² - La Loi de finances n° 115-12 pour l'année 2013 a été promulguée par le dahir n° 1-12-57 du 14 safar 1434 (28 décembre 2012) et publiée au B.O. n°6113 bis du 17 safar 1434 (31 décembre 2012), p. 2965.

des sanctions en cas de déclaration ne comportant pas certaines indications. Cette procédure consiste à inviter les contribuables par lettre, dans les formes prévues à l'article 219 du Code général des impôts, à compléter leurs déclarations dans un délai de quinze (15) jours suivant la date de réception de ladite lettre. Lorsque les contribuables ne complètent pas leurs déclarations dans le délai précité, l'Administration les informe par lettre, dans les formes prévues à l'article 219 du Code général des impôts, de l'application des sanctions prévues aux articles 194, 195, 196 et 200 du Code général des impôts. Cette nouvelle procédure s'applique à compter du 1^{er} janvier 2013 à toutes les affaires en cours quelle que soit la date de dépôt des déclarations précitées en vertu du principe de l'application immédiate des règles de procédures¹.

Dans la même veine, l'article 6 de la loi de finances 73.16 pour l'année budgétaire 2017 a institué l'article 230 ter qui prévoit une procédure pour l'application des sanctions pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète au titre des traitements et salaires, des pensions et autres prestations servies sous forme de capital ou de rentes. En effet, si le contribuable ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration dans le délai de 30 jours, l'administration l'informe par lettre, dans les formes prévues à l'article 219, de l'application des sanctions prévues à l'article 200-II.

La loi de finances 68.17 de l'année 2018 a pour sa part introduit l'article 230quater qui prévoit une procédure pour l'application des sanctions pour défaut de présentation des documents comptables sur support électroniques. Ainsi, à défaut de présentation des documents comptables sur support électronique dans le délai de 15 jours, l'administration informe le contribuable, par lettre notifiée dans les formes prévues par l'article 219, de l'application de l'amende prévue à l'article 191 bis.

En outre, l'article 232 tel que complété en 2019 dispose dans son huitième alinéa (VIII-18) que « la pénalité et la majoration dont sont redevables les contrevenants aux obligations prévues à l'article 277-I, sont établies et exigibles même si le délai de prescription a expiré. Toutefois, ce délai ne doit pas dépasser dix (10) ans ».Ce même article est complété en 2020 comme suivant: 232 VIII -19 «- le montant de l'impôt sur le revenu

¹ - Note circulaire n° 721 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 115-12 pour l'année budgétaire 2013.

In :https://www.tax.gov.ma/wps/wcm/connect/eb05da1e-df90-4bfa-b709-54b9b208ae9f/nc_721_lf_+2013.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=eb05da1e-df90-4bfa-b709-54b9b208ae9f

ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables contrevenants visés à l'article 161 ter-III ci-dessus sont immédiatement établis et exigibles, même si le délai de prescription a expiré ». En sus, on souligne que des modifications ont affecté les articles 184, 185 et 185-bis en vertu de la loi de finances n° 70.19 pour l'année budgétaire 2020 outre l'insertion de l'article 199-bis dans le code général des impôts de 2020.

Somme toute, il est clair que le Code général des impôts se contente d'informer le contribuable de l'infliction de la sanction correspondante sans pour autant le doter des garanties inhérentes aux droits de la défense notamment la possibilité de présenter utilement sa défense. Il y a lieu de conclure à ce que le législateur a depuis la loi de finances de l'année 2013 institué des procédures d'établissement des sanctions fiscales sans prévoir des garanties inhérentes au respect des droits de la défense.

Par ailleurs, la loi relative à l'obligation de motivation des décisions administratives émanant des administrations publiques, des collectivités territoriales et des établissements publics¹ dans son article 2-b dispose que doivent être motivées les décisions administratives qui infligent des sanctions administratives ou disciplinaires. Par conséquent, les sanctions fiscales sont bien entendu régies par cette disposition et les contribuables par cette motivation qui doit être écrite et comporter l'énoncé des considérations de droit et de fait qui constituent le fondement de la décision ne peuvent bénéficier de la contradiction que devant le juge.

Conclusion

Si le système fiscal ne saurait exister sans sanctions fiscales, le législateur marocain dans le Code général des impôts leur a certes largement consacré une bonne partie, cependant, il ne s'est pas intéressé à la procédure d'établissement des sanctions pour l'aligner aux exigences du principe des droits de la défense, surtout que les infractions sont en croissance en nombres aussi bien qu'en sanctions pécuniaires y afférentes.

En effet, étant des sanctions administratives, les sanctions fiscales devraient bénéficier en principe des garanties des droits de la défense. Or, si l'on excepte les dispositions de l'article 229 du Code général des impôts

¹- Loi n°03-01 relative à l'obligation de la motivation des décisions administratives émanant des administrations publiques, des collectivités territoriales et des établissements publics, promulguée par le dahir n° 1-02-202 du 12 jourmada I 1423 (23 juillet 2002), bulletin officiel n 5030, du 6 jourmada II 1423 (15 août 2002), p.882.

marocain, la règle posée par l'article 209 est que l'établissement des sanctions fiscales se fait en dehors de toute procédure. Toutefois, certaines dispositions relevant du titre régissant la taxation d'office ne confèrent au contribuable qu'un simple droit d'information de la sanction prévue à son encontre. On pourra dire que le principe du respect des droits de la défense n'est cantonné que dans un cas bien isolé, celui de l'article 229 sans pour autant dévoiler toute sa portée.

Reste à dire enfin que la procédure fiscale contradictoire est *de jure* exigée dans la détermination des bases d'imposition et non dans l'établissement des pénalités en toute méconnaissance des principes constitutionnels. D'ailleurs, la Cour constitutionnelle marocaine ne peut effectuer un contrôle en bonne et due forme en matière fiscale car le droit fiscal est en principe régi par des lois ordinaires qui ne lui sont soumises qu'à titre facultatif. D'ailleurs, on ne trouve pas parmi les décisions de la Cour, ni du Conseil constitutionnel auparavant, une qui traite des sanctions fiscales. Mais, il sera méritoire de souligner que le contribuable est en passe de disposer d'une voie très importante pour valoir ses droits relatifs au respect des droits de la défense, il s'agit des exceptions d'inconstitutionnalité¹.

En l'état actuel de la législation, le contribuable peut bénéficier de certaines mesures atténuant la portée des sanctions fiscales. Il est question du recours gracieux et de la transaction fiscale. Mais est-ce que de telles solutions parviennent à réparer ce qu'a « perpétré » la sanction fiscale sachant que transiger c'est déjà renoncer au bénéfice des exigences du respect des droits de la défense.

¹ - Le projet de loi organique n 86.15, fixant les conditions et les modalités d'application de l'article 133 de la Constitution, est en cours d'adoption dans les deux chambres du parlement.

L'article 133 de la Constitution marocaine dispose que : « La Cour Constitutionnelle est compétente pour connaître d'une exception d'inconstitutionnalité soulevée au cours d'un procès, lorsqu'il est soutenu par l'une des parties que la loi dont dépend l'issue du litige, porte atteinte aux droits et libertés garanties par la Constitution.

Une loi organique fixe les conditions et modalités d'application du présent article. ».

L'interprétation de la législation fiscale locale entre la circulaire et le rescrit : Commentaire sur le rapport thématique de la Cour des comptes de mai 2015

Fathallah Lyazidi

*Chercheur à la Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales,
Université Cadi Ayyad*

Selon les termes de la Constitution marocaine de 2011, la Cour des comptes « [...] a pour mission la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'Etat et des organismes publics [...] ». « [...] La Cour des comptes assiste le gouvernement dans les domaines relevant de sa compétence en vertu de la loi [...] »¹.

La loi relative aux juridictions financières développe davantage la mission de la Cour des comptes en stipulant que « Conformément aux modalités et conditions fixées par la présente loi, la cour exerce les attributions suivantes : Vérifier et juger les comptes des organismes publics, présentés par les comptables publics, sous réserves des compétences dévolues, en vertu de la présente loi, aux cours régionales des comptes [...] Contrôler la gestion des organismes publics et l'évaluation des programmes et des projets publics [...] »².

Cette institution constitutionnelle revêt donc une importance capitale en matière de contrôle de la gestion des finances publiques.

Le rapport thématique de la Cour des comptes sur la fiscalité locale publié en mai 2015 rentre dans le cadre de ces missions d'assistance et d'évaluation de la gestion financière et managériale des autorités publiques ou d'organisations privées (via des contrats de gestion tels l'affermage, la concession, la gestion déléguée...) qui assument les missions de service public.

¹ Extraits des articles 147 et 148 de la Constitution de juillet 2011.

² Extrait de l'article 3 de la loi n° 62.99 formant code des juridictions financières promulguée par le dahir n° 1.02.124 du 1^{er} rabii II 1423 (13 juin 2002), comme il a été modifié et complété.

Ledit rapport a renfermé cinquante-neuf recommandations (du point 584 à 642) dont celles contenues au niveau des points 601 et 602 relatives au thème aussi délicat que subtil de l'interprétation des textes législatifs via des circulaires et directives et via la procédure administrative de rescrit fiscal.

La problématique du présent article approche **la dialectique entre l'aspect juridique et celui de gestion de la fiscalité locale et la relation entre les décisions de l'administration « interprétante » et le contentieux judiciaire des collectivités territoriales, interprétation qui ne peut point lier le juge administratif mais engage le personnel cible de ces actes d'interprétation administrative.**

Notre approche méthodologique est pluri facettes, d'abord analytique pour voir de près les deux paragraphes du rapport de la cour des comptes objet de la présente feuille scientifique, puis juridique visant l'étude du fondement juridique de l'interprétation de la législation notamment en matière fiscale locale, aussi comparative s'ouvrant sur des expériences étrangères en matière d'impôts, et enfin quantitative se basant sur des chiffres réels d'une commune et significatifs de l'état de cette fiscalité locale.

L'intérêt du sujet est que la conjugaison entre le perfectionnement de la règle juridique fiscale et la qualité du management public est une piste plausible pour l'amélioration du service financier local.

Enfin notre hypothèse est l'idée selon laquelle l'interprétation de la règle juridique législative ne peut pas être administrative via la circulaire mais doit revêtir la forme législative à moins que le rescrit ne soit général et pris avec des précautions.

Ceci étant, nous allons commenter les recommandations relatées aux points 601 et 602 dudit rapport de la Cour des comptes (I) et présenter des pistes d'action à même d'améliorer l'acception juridique de la fiscalité locale et son efficacité managériale¹ (II).

¹ Il faut distinguer entre efficacité et efficience: l'efficacité est la réalisation des objectifs visés. Elle lie donc les résultats aux objectifs. L'efficience est la réalisation des objectifs visés avec le moindre coût possible. Elle lie donc les résultats aux moyens. L'efficience est l'efficacité au moindre coût.

I. L'Interprétation de la règle de droit fiscal local entre circulaire et rescrit

Avant d'entamer la problématique d'interprétation des textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité des communes par des actes administratifs par l'intermédiaire de circulaires et/ou directives (2), déterminons d'abord les textes juridiques qui instaurent les différents types de taxes et redevances locales (1), puis voyons ensuite le mécanisme administratif de rescrit fiscal au niveau national et dans le droit comparé (3) sans oublier l'état des lieux du rescrit au niveau local (4).

1. Le cadre juridique des contributions locales

Le cadre juridique du système fiscal local (des communes) au Maroc se compose d'une loi organique, de deux lois ordinaires et d'arrêtés réglementaires communaux. Donc en matière de création de l'assiette fiscale locale et de fixation des taxes, de mode de calcul et des redevables, ce sont ces actes législatifs et réglementaires qui sont applicables.

Concernant le recouvrement à gré ou forcé de ces contributions, se présentent deux textes juridiques dont un à caractère législatif : la loi n°15.97 et l'autre à aspect réglementaire : le décret n° 2.17.451.

Les textes législatifs relatifs à l'assiette fiscale sont respectivement :

a. La loi organique n°113.14 relative aux communes, promulguée par le dahir n°1.15.85 du 20 Ramadan 1436 (07 Juillet 2015) surtout ses articles 92, 94 et 174 qui s'attèlent sur la fiscalité locale respectivement comme suit:

« [...] Le conseil de la commune délibère sur :

- La fixation du taux des taxes, des redevances et droits divers perçus au profit de la commune dans la limite, le cas échéant, des taux fixés par les lois et règlements en vigueur ;
- L'instauration d'une rémunération pour service rendu et la fixation de son tarif. [...] ». (Article 92).

« Le président de la commune [...] »

- Prend les arrêtés relatifs à l'instauration de rémunérations pour services rendus et à la fixation de leurs tarifs;
- Prend les arrêtés fixant les taux des taxes, des redevances et des droits divers, conformément aux textes législatifs et réglementaires en vigueur; [...] ». (Article 94).

« Les ressources de la commune comprennent:

- Le produit des impôts ou les parts d'impôts de l'Etat affectés à la commune en vertu des lois de finances;
- Le produit des ressources affectées par l'Etat à la commune en vertu de la loi de finances;
- Le produit des impôts et taxes que la commune est autorisée à percevoir conformément à la législation en vigueur;
- Le produit des redevances instaurées conformément à la législation en vigueur;
- Le produit des rémunérations pour services rendus, conformément aux dispositions de l'article 92 de la présente loi organique;
- Le produit des amendes conformément à la législation en vigueur;
- Le produit des exploitations, des redevances et des parts de bénéfices, ainsi que celui des ressources et participations financières provenant des établissements et entreprises relevant de la commune ou dans lesquels la commune est actionnaire;
- Les subventions accordées par l'Etat ou par les personnes morales de droit public ; [...] » (Article 174).

Les textes législatifs et réglementaires en vigueur dont parle l'article 94 ci-haut de la loi organique n° 113.14 sont les lois n° 47.06 et n° 39.07.

b. La loi n° 47.06 relative à la fiscalité des collectivités locales¹ qui a institué 11 taxes au profit des communes² à savoir:

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Taxe professionnelle;• Taxe d'habitation; | } Taxes gérées par le ministère de l'Economie et des finances (Direction Générale des Impôts DGI) et transférées aux communes. |
| <ul style="list-style-type: none">• Taxe de services communaux;• Taxe sur les terrains urbains non bâtis;• Taxe sur les opérations de construction;• Taxe sur les opérations de lotissement;• Taxe sur les débits de boissons;• Taxe de séjour; | } Taxes gérées directement par les communes. |

¹ Promulguée par le dahir n° 1-07-195 du 19 Kaada 1428 (30 novembre 2007).

² Cette loi a institué également trois taxes au profit des provinces et préfectures et trois autres au profit des régions.

- **Taxe sur les eaux minérales et de table;**
- **Taxe sur le transport public de voyageurs;**
- **Taxe sur l'extraction des produits de carrières.**

c. La loi n° 39.07 édictant des dispositions transitoires en ce qui concerne certaines taxes, droits, contributions et redevances dus aux collectivités locales¹, qui a abrogé la loi n°30.89 relative à la fiscalité des collectivités locales et de leurs groupements² en maintenant 13 des droits et redevances de cette dernière.

Ces treize droits et redevances sont collectés directement par les services communaux, et se subdivisent en trois catégories à savoir:

- Six droits ou redevances ayant un lien étroit avec le territoire à titre de contributions pour travaux ou à titre d'occupation temporaire du domaine:

- Taxe sur la dégradation des chaussées;
- Droit de stationnement sur les véhicules affectés à un transport public de voyageurs;
- Contribution des riverains aux dépenses d'équipement et d'aménagement;
- Redevance d'occupation temporaire du domaine public communal pour usage lié à la construction;
- Redevance d'occupation temporaire du domaine public communal pour usage commercial, industriel ou professionnel;
- Redevance d'occupation temporaire du domaine public par des biens meubles et immeubles liés à l'exercice d'un commerce, d'une industrie ou d'une profession.

- Cinq droits ou redevances relatifs aux services publics locaux

- Droits d'abattage;
- Surtaxe d'abattage au profit de la bienfaisance;
- Droits perçus sur les marchés et lieux de vente publics;
- Droit de fourrières;
- Redevance sur les ventes dans les marchés de gros et halles aux poissons.

¹ Promulguée par le dahir n° 1-07-209 du 16 Hija 1428 (27 décembre 2007).

² Promulguée par le dahir n° 1-89-187 du 21 Rebia II 1410 (21 novembre 1989).

- **Deux droits ou redevances relatifs aux services à caractère administratif:**

- Taxe de légalisation des signatures et de certification conforme à l'original des copies;
- Droit d'état civil.

d. La loi n° 15.97 formant code de recouvrement des créances publiques dont l'article 2 dispose ce qui suit: « *Sont considérées comme créances publiques aux termes de la présente loi : [...] - les impôts et taxes des collectivités locales et de leurs groupements;*

- et toutes autres créances de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics dont la perception est confiée aux comptables chargés du recouvrement, à l'exclusion toutefois des créances de nature commerciale dues aux établissements publics. »

e. Le décret n° 2.17.451 du 23 novembre 2017, portant règlement de la comptabilité publique des communes et des établissements de coopération intercommunale qui renvoie, via son article 26 pour le recouvrement des créances des communes et établissements de coopération intercommunale, à la loi susvisée n° 15.97 formant code de recouvrement des créances publiques¹.

Cet arsenal juridique organisant la fiscalité locale a été passé au crible par la juridiction financière dans le rapport thématique de 2015 et spécialement dans le chapitre « *recommandations et pistes de réforme* » où cette Cour a étalé des recommandations pour améliorer la gestion de la fiscalité locale.

Le point n° 601 a fortement attiré notre attention quant à son cohérence juridique spécialement en matière d'opposabilité des circulaires aux tiers. Aussi le point 602 dudit rapport relatif au rescrit fiscal nous amène à chercher sa pertinence dans le dispositif fiscal national et encore moins au niveau local eu égard aux critères dudit rescrit.

2. L'interprétation de la loi par la circulaire

Au point 601, la Cour des comptes recommande donc de « *procéder, en priorité, à la publication d'une circulaire d'application de la fiscalité locale, sachant que les dispositions législatives relatives aux taxes locales*

¹ La version arabe du décret est publiée au numéro 6626 du Bulletin officiel du Royaume daté du 30 novembre 2017 page 6787.

n'ont pas fait l'objet de textes d'interprétation administrative depuis la réforme de 2008»¹. Cette recommandation nous met devant une profonde interrogation à savoir si l'interprétation par circulaire ou directive administratives est nécessaire et suffisante ?

Nous disons qu'elle est nécessaire mais pas suffisante.

L'interprétation par circulaire ou directive est nécessaire car ces actes de service ont un caractère commun à savoir d'être des actes d'ordre essentiellement formel par lesquels le supérieur hiérarchique prescrit à ses subordonnés la conduite à tenir dans l'exécution du service public et l'application de la loi. Ces actes entraînent notamment des effets juridiques vis-à-vis des agents publics auxquels ils sont destinés mais n'ont pas d'effets sur les administrés².

Elle n'est pas suffisante car la circulaire et la directive ne sont que des actes administratifs internes à l'administration et sont dépourvues de tout caractère législatif³. Elles n'ont non plus aucun caractère réglementaire. D'ailleurs elles ne sont pas publiées au bulletin officiel ce qui pousse à dire qu'il ne s'agit, en l'état, que de simples documents administratifs internes dont la qualité interprétative les oblige à être conformes au texte législatif ou réglementaire interprété et à ne dépasser cela par édicter de nouvelles dispositions.

Dans l'arrêt Barbato du 25 mai 1968, la Cour suprême⁴ a estimé que le refus du directeur de l'Office des changes d'accéder à la demande du sieur Barbato qui avait sollicité l'autorisation de transfert de fonds à l'étranger en se basant sur une circulaire de l'office des changes qui posait certaines conditions pour ledit transfert est illégal. La Cour suprême a constaté que l'Office des changes n'avait pas reçu délégation du ministre des finances pour fixer les modalités d'application du décret du 1^{er} juillet 1959 relatif aux changes et que la circulaire, notes ou avis du directeur de cet établissement ne revêtent aucun caractère réglementaire et que par suite l'Office n'est pas fondé à rejeter une demande en opposant uniquement des moyens de non recevabilité tirés de ces notes ou avis.

¹ http://www.courdescomptes.ma/upload/MoDUle_20/File_20_198.pdf. Consulté le 12 mai 2018 à 14:00

² Najib, Wakkach, « *Les compétences de la Cour suprême du Maroc* », thèse de doctorat, Metz, 1997. p. 258.

³ C.S.A No 76 du 24 mars 1960, Azoulay RACSA, p. 100.

⁴ Cour de cassation depuis 2011.

Il résulte de ce qui précède, ajoute ladite juridiction, que la circulaire n'est qu'une mesure d'ordre intérieur régissant l'Office (Office des changes) sans que ce dernier soit tenu de les appliquer automatiquement pour chaque demande¹.

La solution inverse a été retenue par la Cour suprême dans l'arrêt Sté Electros Maroquies du 20 mars 1970². Ceci prouve que le juge administratif se sent libre de tenir en compte ou non ces circulaires administratives au cours de la connaissance des affaires lui se présentant.

D'ailleurs, la doctrine et la jurisprudence différencient entre deux types de circulaires celles qui ne revêtent que des mesures internes de l'Administration et celles qui portent modification à une situation juridique donnée revêtant ainsi l'aspect réglementaire³. Les premières engagent l'administration et ses agents en terme d'application de ces éclaircissements interprétatifs mais les secondes ne peuvent engager les administrés ou les tiers car modifiant en plus ou en moins les dispositions juridiques (législatives ou réglementaires).

La jurisprudence est allée jusqu'à la non reconnaissance de ces actes administratifs d'interprétation. Le tribunal administratif d'Agadir dans un jugement de 1998 a prescrit que la fonction de la directive ou la note est seulement explicative: « *Les recommandations, les notes et les directives prescrites par les organes administratifs ne doivent pas dépasser les limites de l'interprétation des dispositions des textes législatifs et réglementaires, sans pour autant poser de nouvelles conditions ou restrictions non prévues par ces textes* »⁴.

En jurisprudence comparée, le Conseil d'Etat, la plus haute juridiction administrative en France, a arrêté en 1973 que « La directive ne modifie pas par elle-même la situation juridique des intéressés. Il s'agit d'une mesure d'ordre intérieur »⁵.

¹ Najib, WAKKACH, Op. Cit. p. 259.

² Rev. J.L 1970, no 14, p.300.Cf. Najib, Wakkach, op. cit. p. 259.

³ Abderrahman, El Bekrioui, « **L'urbanisme entre centralisation et décentralisation** », éd. SMED, Rabat, 1993 p.28 (en arabe).

⁴ Notre traduction du texte original du jugement du Tribunal administratif d'Agadir du 25 juin 1998, affaire n° 3-98 :

«إن التوصيات والمذكرات والدوريات الصادرة عن الجهات الإدارية لا ينبغي أن تتجاوز حدود تفسير مقتضيات النصوص التشريعية والتنظيمية، دون أن تضع شروطاً وضوابط جديدة لما تقرها هذه النصوص».

⁵ Arrêt Crédit foncier de France du 11 décembre 1970, Rec, p. 750 : Cf. C.E., 29 juin 1973 Sté GEA, Rec, p, 453.

Donc, les directives et circulaires sont nécessaires pour diffuser et vulgariser la législation et la réglementation en matière de fiscalité locale à destination du corps administratif communal mais cette action n'est pas à même de créer de nouvelles obligations vis-à-vis des redevables.

Tout abus par l'administration via des textes d'interprétation administrative peut être porté par le contribuable concerné devant la juridiction administrative compétente conformément à l'article 8 de la loi 41.90 instituant des tribunaux administratifs¹.

Cet article dispose ce qui suit : « Les tribunaux administratifs sont compétents, sous réserve des dispositions des articles 9 et 11 de la présente loi, pour juger, en premier ressort, les recours en annulation pour excès de pouvoir formés contre les décisions des autorités administratives, les litiges relatifs aux contrats administratifs et les actions en réparation des dommages causée par les actes ou les activités des personnes publiques, à l'exclusion toutefois de ceux causés sur la voie publique par un véhicule quelconque appartenant à une personne publique. Les tribunaux administratifs sont également compétents pour connaître des litiges nés à l'occasion de l'application de la législation et de la réglementation des pensions et du capital-décès des agents de l'Etat, des collectivités locales, des établissements publics et du personnel de l'administration de la Chambre des représentants et de la Chambre des conseillers, **de la législation et de la réglementation en matière électorale et fiscale**, du droit de l'expropriation pour cause d'utilité publique, **des actions contentieuses relatives aux recouvrements des créances du Trésor**, des litiges relatifs à la situation individuelle des fonctionnaires et agents de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics, le tout dans les conditions prévues par la présente loi. »

Donc, à suivre la jurisprudence nationale et comparée, la loi ne peut être peaufinée (modifiée ou complétée) que par un texte équivalent en valeur conformément au principe de parallélisme des formes. Les textes réglementaires d'application (décrets et arrêtés) doivent s'y conformer selon le principe de la hiérarchie des normes. Alors que l'interprétation par le biais de textes administratifs (circulaire et directive) n'est pas opposable aux tiers.

Mais qu'en est-il de la procédure administrative du rescrit ?

¹ Comme elle a été modifiée et complétée par le Dahir n° 1-99-199 du 25 août 1999 portant promulgation de la loi n°54-99.

3. Rescrit et interprétation de la règle de droit

Dans le point 602, la Cour des comptes du Royaume « [...] préconise d’initier une réflexion au sujet de l’opportunité d’introduire des dispositions de rescrit qui engagent expressément l’administration sur l’interprétation de la loi, en vue d’enrichir les approches en matière de fiscalité locale, d’améliorer le traitement des taxes, notamment à travers des processus standardisés, de promouvoir l’équité fiscale et de permettre une réduction du contentieux. »

La même Cour définit le rescrit comme « *un acte administratif émanant d’une autorité, dans son domaine de compétence propre, qui répond à une question posée par une personne physique ou morale. En matière fiscale, le rescrit est une prise de position formelle de l’administration fiscale sur l’interprétation d’un texte fiscal ou sur l’appréciation d’une situation de fait au regard d’un texte fiscal. Il a, pour conséquence, d’engager l’administration fiscale vis-à-vis des contribuables qui l’ont sollicitée. Lorsqu’il est publié, il a des effets de droit pour les autres contribuables placés dans la même situation.* »¹

Cette recommandation a été concrétisée dans la loi de finance de 2018 précisément au niveau du chapitre VI du Code général des Impôts (CGI) sous l’appellation « *Demande de consultation fiscale préalable* ».

En fait, l’article 234 quater du CGI stipule que « [...] Les contribuables peuvent demander à l’administration fiscale de statuer sur le régime fiscal applicable à leur situation de fait au regard des dispositions législatives prévues par le présent code, ainsi que les dispositions réglementaires prises pour son application ».

La demande précitée ne peut intervenir que dans les situations suivantes :

- les montages juridiques et financiers portant sur les projets d’investissement à réaliser;
- les opérations de restructuration des entreprises et des groupes de sociétés situés au Maroc;
- les opérations à réaliser entre entreprises situées au Maroc et ayant des liens de dépendance directs ou indirects².

¹ Cf. Encadré n° 17 (page 166) du rapport thématique de la Cour des comptes sur la fiscalité locale publié en mai 2015.

² Cf. https://www.leconomiste.com/sites/default/files/eco7/public/cgi_2018_fr-1_0.pdf

Les dispositions de cet article ne concernent pas les dossiers en cours de procédure de contrôle ou de contentieux et ceux des contribuables personnes physiques.

Cette limitation décidée par le législateur marocain est fondée à notre sens car la faiblesse du rescrit est l'exposition au dilemme de publication de l'interprétation casuistique et de préservation des données privées du demandeur du rescrit.

Ailleurs, *l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) explique qu'« Un rescrit est une prise de position du fisc sur un cas compliqué, inhabituel »*¹. *Les montages déployés par les multinationales sont tellement complexes qu'ils « n'entrent pas forcément dans les cases »*. Il est donc plus aisé de valider certaines interprétations du droit fiscal a priori².

La transparence imposée quant aux rescrits fiscaux³ semble avoir réduit l'utilisation de ce dispositif, autrefois prisé de multinationales en quête d'optimisation fiscale⁴.

En France le site officiel gouvernemental du service public définit le rescrit fiscal comme suit: « Vous pouvez interroger l'administration sur l'application des règles fiscales, notamment au regard de votre situation. Votre question peut porter sur tous les impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts. Par exemple, vous pouvez demander si votre situation vous permet de bénéficier d'une réduction d'impôt.

Le rescrit fiscal ne concerne pas l'application des textes relatifs à la procédure d'imposition (exemple : mise en demeure préalable) ou à la procédure contentieuse ».⁵

4. Rescrit et procédure administrative contentieuse

Consulté le 12 novembre 2018 à 14 :00

¹ Pascal Saint-Amans, expert à l'OCDE et spécialiste de la lutte contre les paradis fiscaux.

Cf. https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2018/05/11/trois-ans-apres-l-affaire-luxleaks-les-accords-fiscaux-avec-des-multinationales-sont-en-recul-au-luxembourg_5297363_4862750.html

Consulté le 12 novembre 2018 à 14 :00

² Idem

³ *Tax rulings* en anglais.

⁴ Cf. https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2018/05/11/trois-ans-apres-l-affaire-luxleaks-les-accords-fiscaux-avec-des-multinationales-sont-en-recul-au-luxembourg_5297363_4862750.html

Consulté le 12 novembre 2018 à 14 :00

⁵ Cf. <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F13551> . Consulté le 5/6/2017 à 14h.

Le rescrit est un moyen de questionnement de l'administration fiscale autre que la réclamation dont le contribuable est autorisé à en user conformément au Code général des Impôts depuis l'article 235 jusqu'à 243.

Cet article 235 stipule que « *Les contribuables qui contestent tout ou partie du montant des impôts, droits et taxes mis à leur charge doivent adresser, au directeur général des impôts ou à la personne déléguée par lui à cet effet, leurs réclamations :*

a) en cas de paiement spontané de l'impôt, dans les six (6) mois qui suivent l'expiration des délais prescrits;

b) en cas d'imposition par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes dans les six (6) mois suivant celui de la date de leur mise en recouvrement.

Après instruction par le service compétent, il est statué sur la réclamation par le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet.

Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par l'administration ou à défaut de réponse de celle-ci dans le délai de trois (3) mois suivant la date de la réclamation, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions de l'article 243 ci-après.

La réclamation ne fait pas obstacle au recouvrement immédiat des sommes exigibles et, s'il y a lieu, à l'engagement de la procédure de recouvrement forcé, sous réserve de restitution totale ou partielle desdites sommes après décision ou jugement».

Cet article 243 dispose ce qui suit : «Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par l'administration suite à l'instruction de sa réclamation, il peut saisir le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de la notification de la décision précitée.

A défaut de réponse de l'administration dans le délai de trois (3)¹ mois suivant la date de la réclamation, le contribuable requérant peut également introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse précité».

Réagissant au démêlées de la procédure du rescrit, un expert-comptable marocain estime que «Quand bien même le rescrit fiscal et les

¹ Article 8 de la loi de finances n°70-15 pour l'année budgétaire 2016.

accords préalables sur les prix de transfert seraient adoptés, il y aura toujours des problèmes. L'administration fiscale ne répond pas toujours aux demandes d'éclaircissement. Et quand elle envoie une réponse, elle ne fait que reproduire les articles du CGI sans les clarifier. Par conséquent, nous restons toujours sur notre faim»¹.

Face à cette situation certains professionnels procèdent par induction en adressant à la Direction Générale des Impôts "DGI" un courrier par lequel ils suggèrent clairement la réponse, assortie d'un argumentaire juridique. Ce qui pousse l'administration à réagir.

Le journal reconnaît tout de même, le manque de ressources humaines compétentes suffisantes à la DGI. En fait, les experts formés depuis plusieurs années sont souvent très sollicités notamment pour préparer les projets de loi de finances, mettre à jour le CGI, rencontrer les organisations professionnelles pour recueillir leurs remarques et suggestions avant de rédiger les circulaires².

5. Rescrit au niveau des collectivités territoriales

Au niveau des lois régissant la fiscalité locale, en l'occurrence les lois 47.06 et 39.07, aucune insinuation n'est faite au mécanisme du rescrit comme le souligne l'article 157 de la loi n° 47.06 qui a mis en place les commissions locales de taxation : *« Par dérogation aux dispositions de l'article 225 du Code Général des Impôts, les commissions locales de taxation connaissent des réclamations relatives aux taxes visées par l'article 149-I ci-dessus sous forme de requêtes présentées par les redevables qui possèdent leur domicile fiscal, leur siège social ou leur principal établissement à l'intérieur du ressort desdites commissions.*

Elles statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires [...] ».

Par contre la procédure contentieuse aussi bien administrative que judiciaire, est prévue.

¹ Hassan, El Arif, « Relation fisc-contribuables : Les vertus du rescrit », l'Economiste n° 4234 du 17/03/2014.

<http://www.leconomiste.com/article/922981-relation-fisc-contribuables-les-vertus-du-rescrit>

Consulté le 18/11/2018 à 07h.

² Ibid.

Cette partie administrative et judiciaire du contentieux fiscal local est édictée respectivement dans l'article:161¹, 164 et 165² de la loi n° 47.06.

La fiscalité locale, reformée il y a 12 ans en 2008, dispose d'outils juridiques consistant en l'occurrence la loi 47.06, la loi 39.07 et la loi 15.97. Ces textes juridiques, aptes à être perfectionnés en matière de diversification

¹ **Article 161**– Droit et délai de réclamation :

Les redevables qui contestent tout ou partie du montant des taxes mises à leur charge doivent adresser leurs réclamations à l'ordonnateur ou à la personne déléguée par lui à cet effet :

- en cas de taxation par voie de rôle ou ordre de recettes, dans les six (6) mois suivant celui de la date de leur mise en recouvrement ;
- en cas de paiement spontané de la taxe dans les six (6) mois qui suivent l'expiration des délais de déclarations prescrits.

Après instruction de la réclamation par le service compétent, il est statué sur la réclamation par :

- le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet en matière de taxe professionnelle, taxe d'habitation et taxe de services communaux ;
- l'ordonnateur de la collectivité locale ou la personne déléguée par lui à cet effet pour les autres taxes.

Si le redevable n'accepte pas la décision rendue par l'administration ou à défaut de réponse de celle-ci dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, il peut introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de notification de la décision précitée.

Pour les redevables non-résidents, le délai de saisine du tribunal est porté à deux (2) mois.

La réclamation ne fait pas obstacle au recouvrement immédiat des sommes exigibles et, s'il y a lieu, à l'engagement de la procédure de recouvrement forcé sous réserve de restitution totale ou partielle desdites sommes après décision ou jugement.

²**Article 164**- Procédure judiciaire suite au contrôle fiscal:

Les taxes émises suite aux décisions de la commission locale de taxation et celles établies d'office par l'administration d'après la base qu'elle a notifié du fait de la reconnaissance par ladite commission de son incompétence, peuvent être contestées par le redevable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement de l'ordre de recettes.

Dans le cas où la décision de la commission locale de taxation ne donne pas lieu à l'émission d'un ordre de recettes, le recours judiciaire peut être exercé dans les soixante (60) jours suivant la date de notification des décisions de ladite commission.

L'administration peut également contester, par voie judiciaire, dans le délai précité selon les cas prévus au premier ou deuxième alinéa ci- dessus, les décisions de la commission locale de taxation que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.

Nonobstant toutes dispositions contraires, l'administration est valablement représentée en justice en tant que demandeur ou défendeur par le directeur des impôts ou l'ordonnateur de la collectivité locale concernée ou les personnes déléguées par eux à cet effet qui peuvent, le cas échéant, mandater un avocat.

Les litiges mettant en cause l'application de la présente loi ne peuvent faire objet d'arbitrage.

Article 165- Procédure judiciaire suite à réclamation

Si le redevable n'accepte pas la décision rendue par l'administration concernée suite à l'instruction de sa réclamation, il peut saisir le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de la notification de la décision précitée.

A défaut de réponse de l'administration dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, le redevable requérant peut également introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse précité.

et de modernisation d'impôts et taxes locaux, peuvent donner les résultats escomptés si le volet managérial est aussi mis à niveau.

II. Pistes d'action pour l'amélioration du cadre juridique et managérial de la fiscalité locale

Il y a lieu de dresser les pistes d'amélioration juridique et surtout managériale de la fiscalité locale (1) et s'étendre sur la problématique du reste à recouvrer qui continue à représenter le gros fardeau à déléster (2).

1. Pistes d'amélioration juridique et managériale

a. Amélioration juridique

Dans ce cadre l'édiction de décrets et arrêtés qui clarifient les lois en vigueur est une action impérieuse du pouvoir exécutif. Ces actes juridiques peuvent s'inspirer entre autres des écrits de la doctrine pour améliorer la compréhensibilité des textes législatifs relatifs à la fiscalité locale.

Aussi l'abrogation par le parlement de dispositions législatives qui font obstacle à l'efficacité de la taxe locale est aussi cruciale.

Nous citons à titre d'exemple l'article n° 21 de la loi 15/97 relatif au seuil des taxes bénéficiant de l'exemption de la majoration de retard, cet article dispose que *« les impôts et taxes émis par voie de rôles ou états de produits sont payables avant leur date d'exigibilité.*

A défaut de paiement avant la date d'exigibilité, les sommes restant dues sont passibles d'une majoration de retard au taux de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire.

*Toutefois, cette majoration ne s'applique pas à la **taxe urbaine** ou à la **taxe d'édilité**¹ lorsque le montant de la cote ou de la quote-part des droits figurant au rôle n'excède pas mille (1.000) dirhams pour chacune des deux taxes».*

L'amendement de cette exception est important vu qu'elle cause une démotivation des redevables pour le paiement à cause de l'inexistence de la majoration de la taxe comme sanction.

Force est de constater que l'arsenal juridique législatif relatif à la fiscalité locale est là mais ça n'empêche de dire qu'il doit être revu pour

¹ Devenues taxe d'habitation et taxe de services communaux après l'édiction de la loi n° 46.07.

suivre le développement sociétal du pays. Sous les cieux européens, français précisément, la fiscalité locale est très variée et classifiée en fiscalité directe et indirecte avec un total de 21 contributions en comparaison avec les 24 impôts et taxes pour le Maroc.

Cette confrontation internationale des textes juridiques de fiscalité locale fait émerger aussi la différence matérielle relative à l'objet de la contribution.

Ainsi, en France, les impôts et taxes directs locaux sont au nombre de 13 à savoir¹:

- CFE - Cotisation foncière des entreprises²;
- CVAE - Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises³;
- IFER - Imposition forfaitaire en réseau⁴;
- TH - Taxe d'habitation⁵;
- TF - Taxes foncières⁶;
- Imposition forfaitaire sur les pylônes⁷;
- Redevance des mines⁸;
- Taxe de balayage⁹;

¹ Cf. <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/fiscalite-directe>.

Consulté le 13 juillet 2020 à 14h.

² L'article 1447 du Code Général des Impôts français CGI *"La cotisation foncière des entreprises (CFE) est due chaque année par les personnes physiques ou morales ou par les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariées"*.

³ L'article 1586 ter du CGI français *"Les personnes physiques ou morales ainsi que les sociétés non dotées de la personnalité morale et les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent une activité dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 bis et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € sont assujetties à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises"*.

⁴ L'article 1635-0 quinqui du CGI français *"Il est institué au profit des collectivités territoriales ou de leurs établissements publics de coopération intercommunale une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux"*.

⁵ Les Articles 1407 et suivants du code général des impôts français ;

⁶ Les Articles 1380 et suivants du code général des impôts français ;

⁷ L'article 1519 A du CGI français *"Il est institué une imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension est au moins égale à 200 kilovolts."*

⁸ Les articles 1519 I et 1587 I du CGI français.

⁹ L'article 1528 du CGI français dispose *« I. – Les communes peuvent, sur délibération du conseil municipal, instituer une taxe de balayage, dont le produit ne peut excéder les dépenses occasionnées par le balayage de la superficie des voies livrées à la circulation publique, telles que constatées dans le dernier compte administratif de la commune [...] »*

- TEOM - Taxe d'enlèvement des ordures ménagères¹;
- Taxe forfaitaire sur la cession à titre onéreux de terrains nus devenus constructibles²;
- Taxe sur les friches commerciales³;
- GEMAPI - Taxe gestion des milieux aquatiques et de prévention des inondations⁴;
- Taxe sur les surfaces commerciales⁵;

Concernant les impôts et taxes indirects locaux, huit sont édictés à savoir⁶ :

- Droits de mutation⁷

¹ L'article 1521 I du CGI français stipule « I. – La taxe porte sur toutes les propriétés soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties ou qui en sont temporairement exonérées ainsi que sur les logements des fonctionnaires ou employés civils et militaires visés à l'article 1523. Sont également assujetties les propriétés exonérées de taxe foncière sur les propriétés bâties en application du I de l'article 1382 E [...] »

² L'article 1529 du CGI français édicte : "La taxe forfaitaire sur la cession à titre onéreux de terrains nus qui ont été rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme ou par un document d'urbanisme en tenant lieu dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible".

³ L'article 1530 I du CGI dispose : " I. – Les communes peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis, instituer une taxe annuelle sur les friches commerciales situées sur leur territoire [...] ».

⁴ L'article 1530 bis I du CGI stipule : « I. Les communes qui exercent, en application du I bis de l'article L. 211-7 du code de l'environnement, la compétence de gestion des milieux aquatiques et de prévention des inondations peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du présent code, instituer et percevoir une taxe en vue de financer la gestion des milieux aquatiques et la prévention des inondations.

Toutefois, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre qui se substituent à leurs communs membres pour l'exercice de la compétence de gestion des milieux aquatiques et de prévention des inondations définie au I bis de l'article L. 211-7 du code de l'environnement peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du présent code, instituer et percevoir cette taxe en lieu et place de leurs communes membres [...] ».

⁵ L'article 3 de la loi n°72-657 du 13 juillet 1972 modifiée par l'article 77 de loi de finances pour 2010, l'article 37 de la loi n°2012-1510 de finances rectificative pour 2012), l'article 46 de la loi n° 2014-1655 de finances rectificative pour 2014 et l'article 66 de la loi n° 2015-1786 de finances rectificative pour 2015.

⁶ Disponible sur : <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/fiscalite-indirecte>

Consulté le 13 juillet 2020 à 14h 30.

⁷ Institués par les articles 683 du CGI français : « I. Les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux prévu à l'article 1594 D [...] », l'article 1584 dudit CGI : « 1. Est perçue, au profit des communes de plus de 5 000 habitants, ainsi que de celles d'une population inférieure classées comme stations de tourisme au sens de la sous-section 2 de la section 2

- Taxe d'aménagement¹
- Taxe locale sur la publicité extérieure²
- Taxe sur les conventions d'assurance³
- Taxe sur la consommation finale d'électricité⁴
- Taxe de séjour⁵

du chapitre III du titre III du livre Ier du code du tourisme, une taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière exigibles sur les mutations à titre onéreux [...] » et l'article 1595 bis dudit CGI : « Est perçue au profit des départements une taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière exigibles sur les mutations à titre onéreux [...] »

¹ L'article L331-6 du code de l'urbanisme français dispose: « *Les opérations d'aménagement et les opérations de construction, de reconstruction et d'agrandissement des bâtiments, installations ou aménagements de toute nature soumises à un régime d'autorisation en vertu du présent code donnent lieu au paiement d'une taxe d'aménagement, sous réserve des dispositions des articles L. 331-7 à L. 331-9 [...]* ».

² L'article 171 de la loi n°2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie stipule: « *I.-Les sections 3, 4 et 5 du chapitre III du titre III du livre III de la deuxième partie du code général des collectivités territoriales sont remplacées par une section 3 ainsi rédigée :*

Section 3 : Taxe locale sur la publicité extérieure :

Art. L. 2333-6. — Les communes peuvent, par délibération de leur conseil municipal, prise avant le 1er juillet de l'année précédant celle de l'imposition, instaurer une taxe locale sur la publicité extérieure frappant les dispositifs publicitaires dans les limites de leur territoire, dans les conditions déterminées par la présente section [...] ».

³ L'article 991 du CGI français dispose : « *Toute convention d'assurance conclue avec une société ou compagnie d'assurances ou avec tout autre assureur français ou étranger est soumise, quels que soient le lieu et la date auxquels elle est ou a été conclue, à une taxe annuelle et obligatoire moyennant le paiement de laquelle tout écrit qui constate sa formation, sa modification ou sa résiliation amiable, ainsi que les expéditions, extraits ou copies qui en sont délivrés, sont, quel que soit le lieu où ils sont ou ont été rédigés, enregistrés gratis lorsque la formalité est requise [...]* ».

⁴ L'article 23 de la loi n° 2010-1488 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (NOME) dispose : « *I. — La section 2 du chapitre III du titre III du livre III de la deuxième partie du même code est ainsi rédigée :*

« Section 2

« Taxe communale sur la consommation finale d'électricité

« Art. L. 2333-2.-Il est institué, au profit des communes ou, selon le cas, au profit des établissements publics de coopération intercommunale ou des départements qui leur sont substitués au titre de leur compétence d'autorité organisatrice de la distribution publique d'électricité visée à l'article L. 2224-31, une taxe communale sur la consommation finale d'électricité, relevant du code NC 2716 de la nomenclature douanière [...] »

⁵ L'Article L.2333-26 du Code général des collectivités territoriales en France dispose : « *I. – Sous réserve de l'article L. 5211-21, une taxe de séjour ou une taxe de séjour forfaitaire peut être instituée par délibération prise par le conseil municipal avant le 1er octobre de l'année pour être applicable à compter de l'année suivante :*

1° Des communes touristiques et des stations classées de tourisme relevant de la section 2 du chapitre III du titre III du livre Ier du code du tourisme ;

2° Des communes littorales, au sens de l'article L. 321-2 du code de l'environnement ;

3° Des communes de montagne, au sens de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne ;

- Versement pour sous-densité¹
- Versement transport².

Ceci étant, le volet managérial reste l'autre challenge à relever.

b. Amélioration managériale :

Selon la Cour des comptes (rapport thématique 2015), le produit de la fiscalité locale au niveau national était reparti en 2014 comme suit :

- La part de la TVA pour 11.594 MDH, soit 57,3 % ;
- Les trois taxes gérées par l'Etat (taxe professionnelle, taxe d'habitation et taxe de services communaux) pour 4.689 MDH, soit 23,2 % ;
- Les huit taxes gérées directement par les communes pour 2.300 MDH, soit 11,4 %;
- Les onze redevances gérées par les communes pour 1.649 MDH, soit 8,1 %.

Ce qui nous donne en synthèse les trois catégories de rentrées fiscales locales des communes par nature de gestionnaire :

Nature de Produit	Pourcentage
Taxe sur la Valeur Ajoutée (collectée et répartie par l'Etat à l'échelon national)	57,3 %
Les trois taxes gérées par l'Etat à l'échelon local	23,2 %
Les 19 taxes et redevances gérées directement par les communes à l'échelon local	19.5 %

Source : Cour des comptes rapport thématique 2015.

4° Des communes qui réalisent des actions de promotion *en faveur du tourisme ainsi que de celles qui réalisent des actions de protection et de gestion de leurs espaces naturels* ; [...] »

¹ Institué par l'article 28 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

² L'article L. 2333-64 du Code général des collectivités territoriales en France stipule : « I. – En dehors de la région d'Ile-de-France, les personnes physiques ou morales, publiques ou privées, à l'exception des fondations et associations reconnues d'utilité publique à but non lucratif dont l'activité est de caractère social, peuvent être assujetties à un versement destiné au financement des services de mobilité lorsqu'elles emploient au moins onze salariés [...] »

Nous remarquons que l'effort de collecte au niveau local (hors TVA national)¹ est partagé à quasi-moitié entre les services déconcentrés de la Direction générale des impôts et les services communaux. La première administration gérant 23% soit le un quart des produits fiscaux communaux et les communes gérant 19 % soit le un cinquième des rentrées fiscales locales.

L'amélioration de la gestion des taxes et redevances locales est donc co-assignée aux communes et à la direction générale des impôts représentée par ses services déconcentrés.

L'efficacité de cette gestion se manifeste par le taux de recouvrement réalisé mais aussi par la détermination minutieuse de l'assiette fiscale imposable.

Cette moyenne nationale (de 53.7 % d'origine fiscale nationale pour la TVA, 23.2% pour les taxes locales gérées par la DGI et 19% de taxes et redevances collectées directement par les communes) fait occulter le fait que des communes urbaines², surtout, réalisent des performances en matière de ressources propres.

La différenciation entre grande commune et moins grande s'avère importante pour que les données soient exhaustives et significatives.

A titre d'exemple la Commune de Marrakech réalise des ressources propres bien supérieures à la moyenne nationale en termes de pourcentage :

Nature de Produit budget de la commune de Marrakech	Pourcentage (Moyenne 2010-2015)
Taxe sur la Valeur Ajoutée (collectée et répartie par l'Etat)	26 %
Les trois taxes gérées par l'Etat à l'échelon local	31 %
Les 19 taxes et redevances gérées directement par les communes à l'échelon local	42 %

Source : Diagnostic participatif du plan d'action communal de la commune de Marrakech, juin 2016.

¹ L'attribution de la part TVA est régie par une circulaire du Ministre de l'Intérieur datant de 1985.

² Conformément à l'article 283 de la loi organique n°113.14 sont abrogés les qualificatifs « urbaine » et « rurale pour devenir « commune ».

Ces chiffres ont été collectés du tableau ci-dessous distribués lors de la préparation en 2016 du plan d'action communal de la commune de Marrakech pour la période sexennale 2017-2022:

Nature de recette	Les trois taxes gérées par l'Etat	Taxe sur la Valeur Ajoutée gérée par l'Etat	Les 19 taxes et redevances gérées par la commune	Total
Année				
2010	219 051 371.89	204 543 000.00	287 851 387.32	711 445 759.21
2011	207 810 934.13	208 732 842.88	284 584 983.96	701 128 760.97
2012	223 777 126.70	194 143 000.00	286 855 827.58	704 775 954.28
2013	282 065 349.99	214 404 000.00	357 584 108.86	854 053 458.85
2014	251 723 247.78	227 631 000.00	385 244 632.95	864 598 880.73
2015	284 546 112.01	229 604 000.00	390 647 430.04	904 797 542.05
Moyenne	244 829 023.74	213 176 307.14	332 128 061.78	790 133 392.67

Source : Diagnostic participatif du plan d'action communal de la commune de Marrakech, juin 2016.

Cet état des lieux présenté, il y a lieu de poser quelque réflexion à même de booster l'effort de gestion des services communaux chargés de la fiscalité.

L'un de ces aspects d'ajustement est la gestion par objectif au sein d'une administration active et non réactive. Autrement dit, il s'agit d'une équipe gestionnaire qui :

- Diagnostique l'état des lieux des services communaux de façon régulière;

- Décèle les besoins et les attentes des usagers et des fonctionnaires;

- Dispose de l'esprit préventif (cas d'urgence);

- Communique et se montre transparente.

Une équipe gérante qui agit sur les indicateurs stratégiques à savoir les indices financiers et ceux managériaux. Les premiers indices concernent :

- L'amélioration de l'état des recettes (qualitatif et quantitatif);
- Le ciblage de l'apurement du reste à recouvrer.

Les seconds visent à:

- La responsabilisation et faire approprier sa mission au fonctionnaire;
- L'autonomisation "empowerment" de l'utilisateur.

Enfin ça sous entend procéder par la rétroaction corrective "Feed back" qui suppose deux actions managériales :

- Maintenir les actions réussies;
- Corriger ou annuler les actions non productives.

L'autre aspect d'ajustement est l'insertion dans l'ère numérique de la gestion de la chose publique en informatisant les services fiscaux par des applications appropriées. Aussi, sonder d'autres pistes de réflexion telle la responsabilisation du contribuable via l'usage de récompenses symboliques comme l'institution d'un prix du contribuable local idéal et en parallèle contraindre le redevable réticent par la puissance douce représentée par le mécanisme de dénonciation par citation « *Naming and shaming* ». La presse écrite, électronique et les sites web des communes peuvent être utilisés pour publier la liste des retardataires après avoir entamé préalablement toutes les procédures juridiques d'usage¹.

¹ Telle, entre autres, la mise en demeure de citation envers les récalcitrants en matière fiscale avant d'enclencher la procédure communicationnelle.

2. Reste à recouvrer: le fardeau financier à délester

Les chiffres de droits fiscaux locaux non recouvrés sont significatifs et dénotent de l'effort managérial à consentir par les autorités publiques qu'il s'agisse des services déconcentrés du ministère de l'économie et des finances ou des conseils communaux.

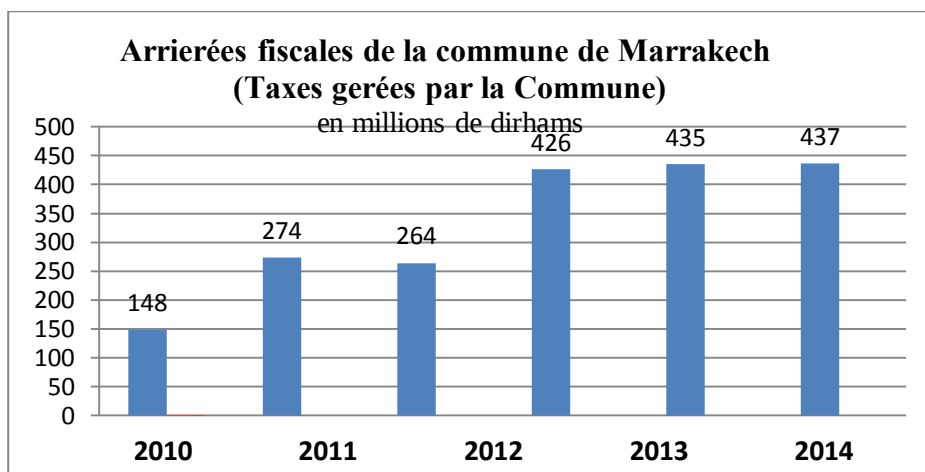
Nous proposons à titre d'exemple un état des lieux du reste à recouvrer de la commune de Marrakech depuis 2010 à 2015 et ce pour tirer au clair les potentialités financières que les grandes communes peuvent mettre à profit en éradiquant ce manque à gagner aussi bien pour les rentrées fiscales gérées par la DGI (b) que celles encaissées directement dans le budget communal par les services chargés de la régie (a).

a. Reste à recouvrer pour les taxes et redevances gérées par la commune.

Le tableau suivant récapitule, pour les exercices 2010 à 2015, les recettes fiscales en souffrance de paiement et dont la commune est chargée de collecter directement par ses propres fonctionnaires et agents. Ces chiffres, atteignant plus de 400 millions de dirhams en 2015, montrent l'ordre de grandeur de ces deniers communaux restant hors du budget communal.

Recettes fiscales	Reste à recouvrer jusqu'au 31-12-2015 (en dh)					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Taxes déclaratives	104768688	230 800165	221 735252	384151760	389228877	386964471
Redevances et autres droits	43761631	43879710	42681885	42165267	46602769	50241115
Total	148 530 319	274 679875	264 417137	426 317027	435 831646	437 205586

Source : Documents préparatoires au plan d'action communal Marrakech (2017-2022). Juin 2016.

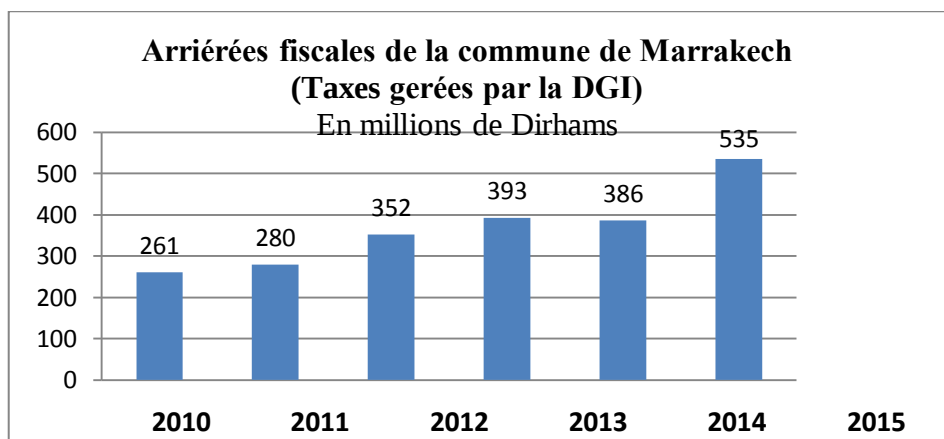


b. Reste à recouvrer pour les taxes gérées par l'Etat représentée par la DGI:

Pour les taxes locales gérées par la DGI, l'ampleur des montants restant à recouvrer est aussi grande voire plus conséquente. Ceci dénote que l'effort doit être renforcé par tous les acteurs de la contribution locale.

Recettes fiscales	Reste à recouvrer jusqu'au 31-12-2015 (en Dh)					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Taxes gérées par la DGI	261157184	280042439	352149797	393664853	386051296	535030001

Source : Documents préparatoires au plan d'action communal Marrakech (2017-2022). Juin 2016



Ces montants, représentés par le reste à recouvrer, environnent un milliard de dirhams dont plus de 50% sont gérés par la DGI (535 millions de dirhams) et près de 50% administrés par les services communaux (437 millions de dirhams). Ce manque à gagner représente un chiffre égal au budget annuel de la commune de Marrakech pour l'année 2017. En fait, les recettes fiscales de la commune de Marrakech se sont montées à 1.021 milliards de dirhams pour l'année 2017¹.

Conclusion

La présente contribution présente une réflexion juridique et managériale sur la fiscalité locale. Une fiscalité caractérisée par l'existence de textes législatifs et réglementaires multiples mais dont les résultats de la gestion manquent d'efficacité et d'efficience. L'existence de volumineuses créances en souffrances : le reste à recouvrer, en est l'indicateur le plus probant.

La doctrine en tant source facultative du droit peut donner son avis sur le domaine de fiscalité en proposant des issues à dominante managériale car l'encadrement juridique est bien disponible.

L'avis de la Cour des comptes dans son rapport thématique sur la fiscalité locale en 2015 propose l'interprétation de la législation fiscale par circulaires, directives et rescrit. Cet avis est de portée limitée voire se porte en contradiction avec l'inopposabilité des circulaires et directives aux tiers.

Aussi le rescrit fiscal fait l'objet de reproches en droit comparé (en Europe précisément) sur les possibles accords Administration-contribuables

¹ Consulté le 12 novembre 2018 à 14 h.

qui favorisent ces derniers, surtout les grandes firmes multinationales. Ces accords ne sont pas tous publiés pour que tous les cas similaires en bénéficient, et ce en arguant de la préservation des données privées.

La moralisation et la reddition des comptes au sein de l'administration sécuritaire

Dr. Jawad ABIBI

Chercheur en droit public

Au début du 21^{ème} siècle, la normalisation de la gouvernance a été adoptée par plusieurs Etats et organisations comme un élément nécessaire pour assurer le bon fonctionnement et améliorer la performance des organisations et des administrations publiques. Le secteur sécuritaire, malgré les spécificités qu'il présente, est aussi concerné par cette vague de normalisation. Une bonne gouvernance sécuritaire implique l'application des normes de la bonne gouvernance à l'administration sécuritaire en vue d'améliorer son efficacité. En effet, la quête d'une gouvernance sécuritaire constitue, à l'échelle mondiale, un défi déterminant¹; les pouvoirs publics n'hésitent plus à moderniser les normes, les lois et les procédures, et à abandonner les pratiques traditionnelles dans le but de normaliser et de renforcer la bonne gouvernance au sein des différentes organisations et services intervenant dans la production de la sécurité. Ainsi, la bonne gouvernance sécuritaire est aujourd'hui considérée comme la clef de voûte pour assurer un service sécuritaire efficace et performant susceptible de faire face aux différents risques et menaces sécuritaires.

Par ailleurs, la bonne gouvernance sécuritaire implique l'adoption et la mise en application d'une panoplie de normes concernant les différents aspects de la gestion du secteur en question. Nous avons choisi de traiter dans le présent article deux principales normes qui, à notre sens, constituent le socle de cette bonne gouvernance; à savoir, la moralisation et la reddition des comptes. Nous essaierons donc d'analyser les différentes mesures prises par les pouvoirs publics pour moraliser le service public sécuritaire et pour y instaurer la culture de contrôle et de reddition des comptes. Nous tenterons également de mettre en exergue les différents éléments qui entravent ce projet et qui empêchent d'aller loin dans ce processus.

En effet, ayant conscience de l'importance des principes de moralisation et de reddition des comptes dans l'instauration de la bonne

¹ DAVID, Charles-Philippe, « Une gouvernance sécuritaire dans le nouveau millénaire », in *La guerre et la paix*, 2006, pp.331-355.

gouvernance au sein de l'administration publique, le constituant marocain a précisé que les services publics « *sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité* » (article 154), et que les agents publics « *exercent leurs fonctions selon les principes de respect de la loi, de neutralité, de transparence, de probité, et d'intérêt général* » (article 155). Suivant cette logique, plusieurs réformes ont été adoptées par les pouvoirs publics dans le but de moraliser l'administration et de systématiser la reddition des comptes. Toutefois, l'administration sécuritaire présente visiblement une grande résistance à ce genre de réformes. Ainsi, la moralisation et l'enracinement de la culture de la reddition des comptes au sein des services sécuritaires demeurent entravés. Le présent article propose une contribution à l'explication de cette situation de résistance. Pour ce faire, nous présenterons trois éléments explicatifs; à savoir, l'insuffisance des réformes de moralisation de l'administration sécuritaire, la défaillance des mécanismes du contrôle, et enfin les dysfonctionnements liés au système judiciaire.

I. L'insuffisance des efforts fournis pour moraliser l'administration sécuritaire

D'après le dictionnaire Larousse, la morale est l'ensemble « *des règles de conduite pratiquées dans une société, en particulier par rapport aux concepts de bien et de mal* »; elle « *relève de la conscience que l'on a de ce qui est bien* »¹. La moralisation serait donc l'action de rendre un comportement conforme à ces règles. Ce concept est également défini par M. YAAGOUBI comme étant « *l'adéquation d'une action ou d'un fait à la morale en tant qu'ensemble de règles d'action et de valeurs qui fonctionnent comme normes dans une société* »². Ainsi, la moralisation de l'administration peut être définie comme la conformité de l'action administrative et des comportements des agents publics aux normes morales adoptées dans une société donnée. La moralisation consiste globalement à lutter contre la fraude, la corruption et tout comportement contraire à la morale ou à l'éthique. Elle est considérée comme un processus nécessaire pour moderniser l'action publique et pour améliorer son efficacité et sa performance. Il s'agit en fait de l'une des principales normes de la bonne gouvernance. A cet effet, les responsables marocains ont accordé une grande importance à cette question, notamment à partir des années 2000; et le Chef

¹ <https://www.larousse.fr/>.

² EL YAAGOUBI, Mohamed, « *Le contrôle de la moralité administrative au Maroc* », REMALD, numéro double 38-39, mai-août 2001, p. 9.

de l'Etat n'a cessé d'appeler les responsables politiques et les fonctionnaires à préserver l'éthique du service public en imprégnant des valeurs de compétence, de probité, de mérite et de dévouement. Les efforts de moralisation ont concerné, en principe, toutes les administrations. En revanche, leur impact sur l'administration sécuritaire reste très modeste pour les raisons que nous détaillerons plus tard.

En effet, la moralisation de l'administration sécuritaire est une condition *sine qua non* pour la mise en place d'une bonne gouvernance sécuritaire. L'instauration des bonnes pratiques d'éthique est en effet en mesure d'améliorer le rendement des services sécuritaires et de renforcer la confiance des citoyens dans ce genre d'institutions. Ainsi, toute stratégie de modernisation de l'administration sécuritaire devrait en principe accorder un grand intérêt à ce volet; notamment en encourageant l'honnêteté des fonctionnaires et l'égalité des citoyens devant les services rendus. Il est également nécessaire de développer une culture d'éthique basée sur des valeurs et des normes déontologiques permettant de dénoncer la discrimination, la corruption et tout acte illégal ou immoral. Les services sécuritaires sont appelés aussi à instaurer une culture de rigueur et d'honnêteté, et à favoriser la souplesse et la simplification des procédures afin qu'elles soient abordables à l'ensemble de la population¹.

Par ailleurs, les pouvoirs publics marocains ont fourni des efforts importants pour moraliser la vie publique, notamment en ce qui concerne l'administration. Sur les plans juridique et institutionnel, un ensemble de mesures ont été prises pour atteindre cet objectif. Ainsi, au niveau du code pénal, le chapitre III, intitulé « des crimes et délits contre l'ordre public commis par des fonctionnaires », pénalise un ensemble d'actes susceptibles de porter atteinte à la bonne moralité dans le service public. C'est le cas notamment des dispositions contenues dans la section III relative aux détournements et des concussions commis par des fonctionnaires publics, la section IV relative à la corruption et au trafic d'influence et la section VII relative au manquement à l'obligation de déclaration du patrimoine. Dans le même sens, l'article 21 du statut général de la fonction publique consacre la bonne moralité comme condition nécessaire pour l'accès aux emplois publics. En outre, plusieurs institutions ont été mises en place dans l'objectif de moraliser l'administration publique; pour n'en citer que quelques

¹ CHAOUNI, Hanae et BOUJETTOU, Hassane, «*La réforme administrative au Maroc à la lumière des exigences de la nouvelle gestion publique*», in *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, Numéro 9 : Juin 2019, pp. 360 – 384.

exemples: le Médiateur, l'Instance nationale de probité et de lutte contre la corruption, la Cour des comptes et les inspections générales des ministères. Sur le plan pratique, une stratégie nationale de lutte contre la corruption pour la période 2015-2025 a été adoptée. De même, des mécanismes de dénonciation des infractions de corruption ont été adoptés; c'est le cas par exemple de la plateforme « Stop corruption » ou encore d'un numéro vert anonyme de dénonciation mis à disposition de tous les citoyens¹.

Sur ce même plan, les pouvoirs publics comptent sur la technique de lancement d'alerte pour mieux moraliser le secteur public. En effet, l'alerte est un mécanisme positif qui permet de renforcer l'efficacité des organisations, en favorisant l'apprentissage et le développement organisationnels grâce aux signalements des fautes commises. Il s'agit donc d'un élément important de la bonne gouvernance. Les lanceurs d'alerte assurent par ailleurs des contrôles urgents et nécessaires pour le bon fonctionnement de l'organisation. Ayant un accès direct à l'information, ils peuvent avoir connaissance d'actes illégaux nuisibles au service et à l'organisation. Il s'agit donc d'un avantage dont les organes de contrôle ne disposent pas; ces derniers manquent souvent d'un accès rapide et suffisant aux informations, de réactivité et d'efficacité pour révéler les irrégularités. La présence des lanceurs d'alerte est beaucoup plus importante pour les services sécuritaires dont des régimes de protection des informations, comme le secret d'État, peuvent être utilisés pour dissimuler des informations embarrassantes ou compromettantes pour les autorités².

Dans les pays européens, cette culture est très développée. Les systèmes d'alerte sont bien encadrés, et les lanceurs sont suffisamment protégés. En France par exemple, la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique³, définit les conditions et les procédures à suivre par les lanceurs d'alerte. Elle prévoit également des dispositions protectrices au profit de ces derniers. Ainsi, l'article 7 dégage toute responsabilité pénale de « *la personne qui porte atteinte à un secret protégé par la loi, dès lors que cette divulgation est nécessaire et proportionnée à la sauvegarde des intérêts en cause, qu'elle intervient dans le respect des procédures de signalement définies par la loi.* ». Ce texte définit le lanceur

¹ Conférence des États parties à la Convention des Nations Unies contre la corruption, « *Examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption* », février 2019.

² Conseil de l'Europe, « *La protection des lanceurs d'alerte Perspectives et enjeux aux niveaux local et régional* », 3 avril 2019, p.6.

³ JORF n°0287 du 10 décembre 2016.

d'alerte comme toute personne qui signale, de manière désintéressée et de bonne foi, un crime ou un délit, une violation grave et manifeste d'un engagement international, de la loi ou du règlement, ou une menace ou un préjudice graves pour l'intérêt général (article 6). De même, un guide d'orientation et protection des lanceurs d'alerte a été élaboré par le Défenseur des droits¹.

Au Maroc, les pouvoirs publics ont établi des mécanismes visant à instaurer cette culture d'alerte au sein de l'administration. D'ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 42 du Code de procédure pénale, toute autorité instituée et tout fonctionnaire sont dans l'obligation de signaler toute infraction dont ils ont eu connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions. De même, dans l'objectif d'accorder une protection légale aux lanceurs d'alerte, la loi n° 37-10 sur la protection des victimes, des témoins, des experts et des lanceurs d'alerte a été adoptée en 2011². Les dispositions du texte en question précisent que les dénonciateurs ne peuvent être poursuivis, à titre disciplinaire ou pénal, pour divulgation du secret professionnel, lorsque les infractions dénoncées ont été découvertes à l'occasion de l'exercice de leurs missions. La loi ajoute que les personnes qui demandent une protection peuvent utiliser un numéro de téléphone spécial des services de sécurité, bénéficier d'un changement de lieu de résidence et de la non-divulgation d'informations relatives à leur identité. Toutefois, on reproche à ce texte l'insuffisance des mécanismes protecteurs des lanceurs d'alerte. Ainsi, d'après un document publié par l'OCDE en 2018, la loi marocaine n'interdit pas les représailles contre les lanceurs d'alerte et ne fait aucune différence entre les employés des secteurs public et privé. Ledit document ajoute que ce texte est orienté vers la protection des témoins plutôt que vers la protection des lanceurs d'alerte; par conséquent, ces derniers demeurent exposés à des représailles après un signalement³. Dans la même perspective, la Conférence des États parties à la Convention des Nations Unies contre la corruption a recommandé au Maroc, dans un rapport publié en 2019, d'adopter les mesures nécessaires pour faciliter le signalement par les agents publics des actes de corruption dont ils ont eu

¹ Défenseur des droits, « *Guide d'orientation et protection des lanceurs d'alerte* », juillet 2017, disponible sur <https://www.defenseurdesdroits.fr/>.

² Dahir n° 1-11-164 du 17 octobre 2011 portant promulgation de la loi n° 37-10 modifiant et complétant la loi n° 22-01 relative à la procédure pénale en matière de protection des victimes, des témoins, des experts et des dénonciateurs en ce qui concerne les infractions de corruption, de détournement, de trafic d'influence et autres, Bulletin officiel n° 5988 du 20-10-2011.

³ OCDE, « *Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique, Diagnostic d'intégrité au Maroc. Mettre en œuvre des politiques d'intégrité pour renforcer la confiance* », octobre 2018.

connaissance, améliorer le traitement des plaintes et assurer la protection des lanceurs d'alerte contre les mesures de représailles¹.

Par ailleurs, l'instauration de la culture de lancement d'alerte dans les administrations sécuritaires reste entravée par le devoir de réserve adopté dans son sens le plus strict. En outre, les statuts régissant le personnel sécuritaire n'accordent souvent que des garanties fragiles en matière disciplinaire. Ainsi, les fonctionnaires de ce genre d'administrations demeurent dépourvus de la protection nécessaire en cette matière.

En somme, les efforts dont nous venons de présenter quelques exemples, restent insuffisants pour lutter efficacement contre la fraude, la corruption et les autres formes de comportement contraires à l'éthique dans l'administration publique. Leur impact sur la moralisation de l'administration sécuritaire reste très faible. La lutte contre ce phénomène requiert en effet la mise en place d'une politique de moralisation, et l'adoption des codes de conduites permettant de renforcer l'efficacité des systèmes disciplinaires et de sanctions. La bonne gouvernance sécuritaire devrait permettre donc d'adopter une nouvelle perception de l'institution sécuritaire, en faisant en sorte que cette dernière ne soit considérée comme un simple appareil répressif, mais plutôt comme une institution moderne chargée de la mise en œuvre des politiques sécuritaires et de la lutte contre toutes les formes de délinquance et de criminalité, tout en étant soumise à une réglementation bien définie et au contrôle des organismes politiques, administratifs et judiciaires².

II. La défaillance des mécanismes du contrôle des services sécuritaires

La reddition des comptes est un principe fondamental de la gouvernance et un pilier de l'Etat de droit et de la démocratie. Son instauration est nécessaire pour renforcer l'efficacité de l'action publique. Ce principe implique la soumission de l'administration et des responsables publics aux mécanismes de contrôle et de suivi. Ainsi, les gestionnaires administratifs sont dans l'obligation de rendre comptes aux instances de contrôle de leurs actions, programmes et politiques publiques³. Dans notre

¹ Conférence des États parties à la Convention des Nations Unies contre la corruption, « *Examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption* », février 2019.

² BELMAHI, Driss, « Gouvernance sécuritaire et réforme législative au Maroc: piste de travail », in Gouvernance sécuritaire et Etat de droit au Maroc de la constitutionnalisation à la mise en œuvre, édité par Abderrahim EL MASLOUHI, Konrad-Adenauer-Stiftung 2013, 102 pages, p p. 93-101.

³ CHAOUNI, Hanae et BOUJETTOU, Hassane, op. cit.

pays, la corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes est un principe constitutionnel depuis 2011¹. A cet effet, l'administration publique est soumise aux contrôles politiques, juridictionnels et administratifs. Toutefois, même si aucun texte ne consacre leur irresponsabilité, les services sécuritaires échappent en réalité à plusieurs formes de contrôle et de reddition des comptes. Ainsi, une grande partie de ces services ne sont effectivement contrôlés ni par le Parlement, ni par la Cour des comptes, ni encore par les inspections générales des ministères dont ils relèvent.

A. Les limites du contrôle parlementaire des services sécuritaires

Le contrôle parlementaire des services sécuritaires est un mécanisme nécessaire pour assurer la bonne gouvernance dans ce secteur. Il s'agit d'une garantie contre la violation des droits et des libertés que les forces de l'ordre pourraient commettre à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions. C'est dans ce sens que l'IER avait recommandé de soumettre les services sécuritaires au contrôle. D'après cette instance, les violations graves des droits humains ont été rendues possibles à cause de l'absence des mécanismes de contrôle des forces de sécurité. Pour remédier à cette situation, il a été proposé de mettre en place des mécanismes de supervision et d'évaluation de toutes les forces de sécurité et des autorités administratives chargées du maintien de l'ordre public. L'IER avait recommandé également de tenir le Gouvernement pour responsable du maintien de l'ordre et de l'obliger à informer le public et le Parlement de tout événement ayant nécessité l'intervention des forces de l'ordre. L'Instance a proposé également d'instituer des commissions de contrôle des forces de sécurité, et de renforcer le contrôle parlementaire du secteur de la sécurité².

Malgré les réformes introduites dans ce sens, le contrôle des services sécuritaires par le Parlement connaît plusieurs limites qui se manifestent à travers deux principaux constats; le premier est que le ministre de l'Intérieur dont relève la majorité de ces services est souvent nommé en dehors des partis politiques; le second est que ce responsable gouvernemental ne

¹ «... Le régime constitutionnel du Royaume est fondé sur la séparation, l'équilibre et la collaboration des pouvoirs, ainsi que sur la démocratie citoyenne et participative, et les principes de bonne gouvernance et de la corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes... », Article premier de la constitution de 2011.

² BELMAHI, Driss, « Gouvernance sécuritaire et réforme législative au Maroc : piste de travail », in Gouvernance sécuritaire et état de droit au Maroc de la constitutionnalisation à la mise en œuvre, édité par Abderrahim EL MASLOUHI, Konrad-Adenauer-Stiftung 2013, 102 pages, pp. 93-101.

dispose pas effectivement des services sécuritaires, notamment quant à leur emploi.

S'agissant du premier constat, depuis l'indépendance du pays, le ministre de l'Intérieur est le plus souvent désigné parmi les technosécuritaires. Et même quand il est nommé au sein d'un parti politique, ce qui est très rare, des précautions sont prises; on choisit une personne proche du palais, dont la loyauté ne fait aucun doute, on le seconde par un ministre délégué non partisan, et il n'exerce ses fonctions que pour une courte durée. En effet, dans la culture politique marocaine, l'Intérieur est considéré comme l'un des « ministères de souveraineté » les plus sensibles. Cette notion est apparue avec le premier essai de formation d'un gouvernement d'alternance proposé à la Koutla après les élections de 1993. Elle fut avancée pour justifier la non attribution de certains portefeuilles ministériels aux partis politiques. A l'époque, il s'agissait du poste du Premier ministre et des portefeuilles des Affaires étrangères, de l'Intérieur, de la Justice et des Affaires islamiques¹. En somme, la désignation de ministre de l'Intérieur en dehors des partis politiques vide tout contrôle politique de son sens, et fait du contrôle parlementaire, par rapport à ce département, une simple formalité sans effet réel.

S'agissant maintenant du second constat, même si un ensemble de services sécuritaires relèvent organiquement de l'autorité du ministre de l'Intérieur (le cas de la Direction générale de la sûreté nationale, l'Inspection générale des forces auxiliaires, etc.), la gestion de ces services est assurée par des hauts fonctionnaires nommés par le Roi, et agissent donc en toute autonomie vis-à-vis du ministre de l'Intérieur. A titre d'exemple, le Ministre n'est pas le chef supérieur du personnel de la sûreté nationale et ne peut pas leur donner des ordres. Ce responsable gouvernemental ne se substitue pas au Directeur général de la sûreté nationale dans l'exercice de ses fonctions. Ainsi, la tutelle du ministère de l'Intérieur sur la DGSN est une tutelle relative et d'un type particulier qui laisse une certaine distance entre les deux entités². Suivant la même logique, les forces auxiliaires, qui sont soumis au régime militaire, relèvent directement d'un Inspecteur général qui agit sous les instructions du Souverain, en sa qualité de Chef suprême des Forces armées royales. Le ministre de l'Intérieur ne peut par ailleurs

¹ BENABDELLAH, Mohammed Amine, « *L'institution gouvernementale: Autonomie et subordination* », REMALD n° 32, 2000, p.11 et suiv.

² LOURHZAL, Mohamed, « *Contribution à la réflexion sur la gouvernance politique de la sécurité au Maroc* », in REMALD, n° 116, 2018, 346 pages, p 44.

disposer de ces forces que par délégation royale¹. Il faut préciser également que la Gendarmerie royale, l'un des principaux corps sécuritaires, ne relève pas du ministère de l'Intérieur. C'est pour dire enfin que la responsabilité du ministre de l'Intérieur sur les services sécuritaires est beaucoup plus protocolaire et formelle qu'effective. Par voie de conséquence, ces services échappent en réalité à tout contrôle démocratique qui pourrait être exercé par les représentants du peuple.

A. L'inaction des organes de contrôle face aux services sécuritaires

Les organes de contrôle jouent un rôle primordial en matière de moralisation de la vie publique et de lutte contre la corruption et tout comportement illégal pouvant nuire au fonctionnement normal de l'administration. Dans cette perspective, ces organes mènent systématiquement des missions d'inspection et d'enquête en vue de constater les irrégularités, définir les responsabilités et proposer des sanctions et des poursuites à engager. Par ailleurs, les organes de contrôle sont aussi compétents pour apprécier la pertinence des décisions publiques et évaluer la gestion des affaires publiques. A cet effet, ils peuvent mener des missions d'audit et d'évaluation dans l'objectif d'apprécier la réalisation des objectifs, les résultats obtenus ainsi que le coût et les conditions d'acquisition et d'utilisation des moyens mis en œuvre. Ils peuvent éventuellement formuler des recommandations à mettre en œuvre par le service audité afin d'améliorer sa gestion et en accroître l'efficacité et le rendement.

Dans notre pays, tous les services étatiques sont, en principe, soumis au contrôle exercé par les différentes instances créées à cet effet, notamment la Cour des comptes et les inspections générales. Toutefois, dans la réalité, ces organes de contrôle s'abstiennent de diligenter des missions d'audit ou de vérification de la gestion des services sécuritaires. Ainsi, la mise en œuvre des politiques sécuritaires échappent curieusement à la vérification et à l'évaluation de ces organes. En effet, ni la Cour des comptes, ni les inspections générales des ministères ne sont jamais saisies de ce genre de missions, même si leur compétence en cette matière est légalement instituée. L'analyse des textes juridiques portant création de la Cour des comptes et de l'Inspection générale des finances permet de constater que leur compétence en matière de contrôle de tous les services sécuritaires, y compris les

¹ Idem, p 56.

services militaires comme la gendarmerie royale, ne fait aucun doute. Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 147 de la constitution, la Cour des comptes est l'institution supérieure de contrôle des finances publiques du Royaume. Elle a pour mission la protection des principes et valeurs de bonne gouvernance, de transparence et de reddition des comptes de l'État et des organismes publics. Elle s'assure de la régularité des opérations financières des organismes publics et en apprécie la gestion. Elle est aussi compétente pour sanctionner, le cas échéant, les manquements aux règles qui régissent lesdites opérations. De même, l'article 76 du Code des juridictions financières précise que le contrôle de la Cour s'exerce notamment sur les services de l'Etat et les établissements publics. On en déduit qu'aucun service étatique n'est exclu du contrôle de la juridiction financière, et que tous les services sécuritaires relèvent de son champ d'intervention. Dans le même sens, l'Inspection générale des finances est, en principe, compétente pour contrôler la gestion des services sécuritaires. En effet, cet organisme est chargée de vérifier la gestion des comptables publics et de s'assurer « *de la régularité des opérations enregistrées dans les comptes des ordonnateurs de recettes et de dépenses publiques et de tous administrateurs* »¹. En outre, l'Inspection générale de l'administration territoriale est compétente pour contrôler et vérifier la gestion administrative, technique et comptable des services relevant du ministère de l'Intérieur²; par voie de conséquence, le champ d'intervention de cette institution couvre les services sécuritaires relevant du ministère de l'Intérieur, notamment la police et les forces auxiliaires.

Cependant, ces organes de contrôle n'ont jamais mené de missions, de quelle nature que ce soit, consistant à vérifier la gestion des services sécuritaires relevant du ministère de l'Intérieur (notamment la Direction générale de la sûreté nationale et Inspection générale des forces auxiliaires), ou ceux relevant de l'institution militaire (la Gendarmerie royale). Il faut rappeler par ailleurs que ces services disposent d'entités d'inspection et de contrôle interne; en revanche, leurs rapports restent confidentiels et ne sont jamais portés à la connaissance du public. Ainsi, ces entités ne peuvent pas remplacer les corps de contrôle qui interviennent avec plus de professionnalisme, de transparence et d'impartialité.

¹ Voir article 2 du dahir n° 1-59-269 du 14 avril 1960 relatif à l'inspection générale des finances. Bulletin Officiel n° 2478 du Vendredi 22 Avril 1960.

² Voir article 2 du décret n° 2-94-100 du 16 juin 1994 portant statut particulier de l'inspection générale de l'administration territoriale du ministère d'Etat à l'intérieur.

L'abstention des corps de contrôle de mener des missions d'audit et de vérification des services sécuritaires constitue donc une défaillance majeure dans le système de gouvernance dans notre pays. Les considérations liées à la confidentialité et à la sensibilité de ces services ne sont, à notre avis, que des prétextes non fondés dont l'objectif est de soustraire l'administration sécuritaire au prisme du contrôle, et de la mettre en dehors de la logique de la reddition des comptes. En effet, dans les pays développés, où la culture de reddition des comptes est enracinée dans les textes et dans les pratiques institutionnelles, les services sécuritaires, y compris la police et la gendarmerie, sont soumis au contrôle des juridictions financières et des corps d'inspection. Pour illustrer ces propos, nous présentons ici quelques exemples de missions de contrôle et d'évaluations effectuées, en France, par la Cour des comptes ou par des inspections générales des ministères et des autres services, et qui ont concerné le fonctionnement et la gestion des services sécuritaires, notamment la Police et la Gendarmerie. Ainsi, la préfecture de police de Paris a fait objet d'une mission d'audit réalisée par la Cour des comptes sur la période 2009-2018. Le Rapport a formulé un ensemble d'observations et de recommandations adressés à la Mairie de Paris et aux ministres de l'Intérieur, de la Justice, de l'Action des comptes publics et de la Cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales¹.

Dans la même perspective, les services sécuritaires en France subissent, d'une façon régulière, des contrôles, des évaluations et des audits réalisés par les différentes inspections générales. L'intervention de ces corps de contrôle porte souvent sur la gestion comptable et financière des services en question. Par exemple, en 2013, l'Inspection générale de l'administration (IGA), conjointement avec les inspections générales des services concernés, a procédé à l'audit des fonctions achats et logistique des forces de la sécurité intérieure et de la sécurité civile². En outre, les Inspections générales des finances (IGF) et de l'administration (IGA) ont mené, en 2016, une mission sur l'évolution des effectifs de la police nationale et de la gendarmerie nationale. L'objectif de cette mission était d'analyser les instruments budgétaires de gestion des effectifs afin d'évaluer la réalisation des mesures annoncées dans les programmes gouvernementaux en matière sécuritaire³.

¹ Cour des comptes (France), « La Préfecture de police de Paris. Réformer pour mieux assurer la sécurité dans l'agglomération parisienne », <https://www.ccomptes.fr/>, consulté le 13/02/2020.

² IGPN, IGGN, IDSC, « Audit des fonctions achat, équipement et logistique des forces de la sécurité intérieure et de la sécurité civile », août 2014.

³ IGA, IGF, « *Évolution des effectifs de la police et de la gendarmerie nationales* », février 2017.

En revanche, les inspections générales peuvent aussi réaliser des missions concernant l'évaluation et le contrôle de l'action opérationnelle des services sécuritaires. A titre d'exemple, l'IGA, avec le concours de l'Inspection générale de la Police nationale (IGPN), a été investie, en 2013, d'une mission visant à déterminer les conditions dans lesquelles était pratiqué l'enregistrement statistique des faits de délinquance sur le ressort de la préfecture de police et de proposer des méthodes de contrôle interne et externe de cet enregistrement.¹ Dans le même sens, les Inspections générales de l'administration (IGA), de la police nationale (IGPN) et de la gendarmerie nationale (IGGN) ont procédé, en 2017, à une évaluation de l'action des forces de l'ordre à Calais et dans le Dunkerquois. Les inspecteurs ont pu formuler un ensemble de recommandations visant à renforcer les effectifs des forces de l'ordre et à améliorer le contexte de leurs interventions². Les inspections générales peuvent également contribuer à l'évaluation des politiques publiques sécuritaires. A titre illustratif, l'IGA a contribué à l'évaluation de la gouvernance locale de la prévention de la délinquance qui a été réalisée, en 2014, par la Mission permanente d'évaluation de cette politique publique³.

En définitive, l'absence des mécanismes de contrôle et de reddition des comptes constitue une grande défaillance au niveau de la gouvernance sécuritaire au Maroc. Cette défaillance ne peut avoir que des effets négatifs, à la fois sur l'efficacité des actions et des interventions de lutte contre la criminalité, et sur le respect des libertés et des droits fondamentaux.

III. Les dysfonctionnements du système judiciaire

L'indépendance de la justice est un principe consacré par la Déclaration universelle des droits de l'homme et par plusieurs instruments internationaux et régionaux¹. Il s'agit en effet d'une composante essentielle de l'Etat de droit, et d'un prérequis de la bonne gouvernance sécuritaire. Concilier la lutte contre la criminalité et l'insécurité, d'une part, et la protection des droits de l'homme, d'autre part, exige l'existence d'une magistrature compétente, indépendante et impartiale. Une bonne

¹ IGA, IGPN, « Enregistrement des plaintes par les forces de sécurité intérieure sur le ressort de la préfecture de police », mars 2014.

² IGA, IGPN, IGGN, « Evaluation de l'action des forces de l'ordre à Calais et dans le Dunkerquois », octobre 2017.

³ IGA, IGAS, IGSJ et autres organismes, « *Gouvernance locale de la prévention de la délinquance* », septembre 2014.

¹ Voir par exemple l'article 10 de la Déclaration universelle des droits de l'homme et l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

gouvernance sécuritaire ne serait possible qu'avec la mise en place d'un pouvoir judiciaire indépendant qui serait en mesure d'assurer la protection des droits et des libertés et de garantir la sécurité. C'est dans cette perspective que le septième Congrès des Nations Unies pour la prévention du crime et le traitement des délinquants a adopté, en 1985, les Principes fondamentaux relatifs à l'indépendance de la magistrature, et qui concernent essentiellement l'indépendance des juges, les qualifications, la sélection et la formation et les mesures disciplinaires¹. Il faut dire aussi que la mise en place d'un système judiciaire objectif et indépendant et des lois claires et appliquées uniformément, est favorable au développement humain et durable², ce qui renforce la prévention sociale de la délinquance.

Conscients de l'importance de l'indépendance de la magistrature, les pouvoirs publics marocains se sont engagés, durant ces dernières années, dans un processus de réformes visant le renforcement de l'indépendance des juges et la moralisation du système judiciaire. Il ne serait pas anodin de rappeler qu'il s'agit ici de l'une des recommandations formulées par l'Instance Équité et Réconciliation. Dans ce sens, cette dernière a proposé de réformer le statut du Conseil supérieur de la magistrature, de confier sa présidence par délégation au Premier président de la Cour suprême et d'élargir sa composition à d'autres secteurs que la magistrature³. Par ailleurs, la constitution de 2011 a élevé la justice au rang de pouvoir indépendant, au même titre que les pouvoirs exécutif et législatif. Elle dispose, dans son article 107 que « *le Pouvoir judiciaire est indépendant du pouvoir législatif et du pouvoir exécutif* ». De même, les articles de 108 à 112 du même texte consacrent un ensemble de règles visant à préserver l'indépendance et l'impartialité des juges, notamment l'inamovibilité des magistrats du siège, la proscription de l'intervention dans les affaires soumises à la justice et l'interdiction d'influencer le juge d'une manière illicite. Cette réforme constitutionnelle a été suivie par une réforme globale du système judiciaire. Le bloc constitutionnel a été complété par l'adoption des deux lois organiques relatives respectivement au Statut des magistrats au Conseil supérieur du pouvoir judiciaire¹.

¹ ONUDC, « Accès à la justice. L'indépendance, l'impartialité et l'intégrité de la magistrature. Compilation d'outils d'évaluation de la justice pénale », 2008.

² Fonds international de développement agricole, « La bonne gouvernance: une mise au point », août 1999, <https://webapps.ifad.org/>, consulté le 29/01/2020.

³ IER, « Synthèse du rapport final », 2006, p.36.

¹ Voir le BO n°6492 du 18 août 2016.

Dans la même perspective, l'indépendance du ministère public du pouvoir exécutif a été consacrée par l'article 25 de la loi organique portant statut des magistrats. Ces dispositions ont été mises en application suite à l'adoption de la loi n° 33.17 relative à la passation des attributions de l'autorité gouvernementale chargée de la Justice au Procureur général du Roi près la Cour de cassation, en sa qualité du Président du ministère public. Dans le même sens, des projets de réformes des principaux textes de lois concernant la Justice ont été lancés; il s'agit essentiellement du Code pénal et du Code de procédure pénale. Les pouvoirs publics se sont également inscrits dans un processus de modernisation et de numérisation de fonctionnement des tribunaux, afin d'améliorer la qualité du service judiciaire.

Toutefois, les efforts fournis pour consacrer l'indépendance du pouvoir judiciaire n'ont pas un impact significatif sur la gouvernance sécuritaire dans notre pays. En effet, malgré les différentes garanties constitutionnelles et légales concernant le respect des droits et des libertés, il semble que les services sécuritaires font encore recours, au moins dans certains cas, aux traitements violents et inhumains. C'est ce qui ressort des conclusions de certains rapports relatifs à la situation des droits de l'Homme au Maroc. Ainsi, à titre d'exemple, le Rapporteur spécial sur la torture, Juan E. Méndez, dans un rapport publié en février 2013, a précisé qu'il avait reçu « *des témoignages crédibles au sujet de pressions physiques et mentales exercées sur des détenus pendant les interrogatoires* », et qui étaient corroborés par des rapports médico-légaux. Le Rapporteur a ajouté que certains détenus avaient réclamé avoir été victimes de torture et de mauvais traitements physiques plus graves. Ce même Rapport avait reproché aux juges et aux procureurs de ne pas respecter l'obligation d'ordonner immédiatement un examen médical s'ils soupçonnent que le détenu a été soumis à des mauvais traitements et d'ouvrir une enquête effective sur toute allégation de torture¹. Dans le même sens, la Fédération internationale des droits de l'homme avait confirmé, dans un rapport publié en 2014, qu'elle avait récolté des informations sur des cas de torture et d'autres formes de mauvais traitements qui interviendraient essentiellement pendant la période de garde à vue et les interrogatoires².

¹ Conseil des droits de l'homme des Nations Unies, « Rapport du Rapporteur spécial, Juan E. Méndez, sur la torture et autres peines ou traitements cruels, inhumains ou dégradants », février 2013.

² FIDH, « Maroc. La justice marocaine en chantier : des réformes essentielles mais non suffisantes pour la protection des droits humains », Novembre 2014 / N°645f.

Sur un autre plan, le système judiciaire connaît certaines défaillances qui sont liées aux mécanismes de son fonctionnement et à l'éthique. Ces défaillances mènent à l'impunité de certains actes criminels, ce qui impacte négativement la crédibilité de ce système et provoque un sentiment d'injustice et de rancune parmi les justiciables. S'agissant des mécanismes de fonctionnement, le système judiciaire souffre de l'insuffisance des moyens humains, techniques et financiers nécessaires à l'accomplissement de ses missions. Concernant les aspects liés à l'éthique, la corruption, qui n'épargne d'ailleurs aucun service public au Maroc, est profondément enracinée au niveau de l'administration judiciaire. C'est ce qui ressort des conclusions de certains rapports des organismes non gouvernementaux. Pour illustrer nos propos, et d'après le rapport relatif au baromètre international de la corruption, publié par Transparency international en 2019, environ 26% de la population pensent que la justice est majoritairement ou totalement corrompue. De même, presque 31% des usagers, ayant affaire à la police, confirment avoir présenté un pot-de-vin en contre partie des services rendus (contre 2% en Jordanie et 11% en Palestine)¹. En outre, d'après l'Enquête nationale sur la corruption, réalisée dans le cadre de l'élaboration de la Stratégie nationale de lutte contre la corruption en 2014, les secteurs les plus vulnérables à la corruption sont la Santé, la Justice, la Sécurité et les Collectivités territoriales. Le niveau de corruption dans le secteur de la Justice était d'environ 48% (contre environ 64% pour les autorités locales et 7,4% dans le secteur des Transports). Dans le classement des secteurs selon ce même critère, la Justice arrive en quatrième position après les collectivités et autorités locales, la Police et la Gendarmerie et la Santé².

En définitive, la bonne gouvernance sécuritaire exige la mise en place d'un système judiciaire effectivement indépendant et impartial. Toutefois, aucune indépendance ne serait possible sans l'engagement des réformes sérieuses visant à moraliser ce secteur et à le mettre à niveau, pour lui permettre de remplir ses fonctions en toute efficacité et efficience, selon des procédures simplifiées et conformément à des méthodes de gestion modernes.

¹ Transparency International, « *Global corruption barometer: Middle East and North Africa 2019 - Citizens' views and opinions of corruption* », <https://www.transparency.org/>, consulté le 19/02/2020.

² Ministère la fonction publique et de la modernisation de l'administration, « *Stratégie nationale de lutte contre la corruption* », 2016, <https://www.mmmp.gov.ma/>, consulté le 26/02/2020.

Pour conclure, il paraît que les pouvoirs publics sont déterminés à aller aussi loin que possible dans le processus de moralisation de l'administration publique. La volonté politique ne fait pas défaut dans ce sens. Toutefois, cette volonté peut entraîner, de la part de certains responsables sécuritaires, des résistances susceptibles de bloquer ou de retarder toutes les réformes engagées en cette matière. Il s'agit souvent d'une résistance passive qui se manifeste par la non implication et l'indifférence. En effet, la modification de l'attitude et comportement des responsables sécuritaires demeure le principal défi pour les projets de moralisation des services sécuritaires. Ainsi, la réalisation de cet objectif nécessite la mise en place des politiques publiques qui visent essentiellement le changement des cultures et des mentalités au sein de l'administration sécuritaire, et la mise en application, d'une façon abstraite et systématique, du principe de corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes.

Le contrôle des deniers publics territoriaux: quel rôle pour la Direction Générale des Collectivités Territoriales?

Badr EL Boustani

*Chercheur à la Faculté des Sciences Juridiques,
Économiques et Sociales Mohammedia*

Introduction

Dans un environnement international marqué par les crises cycliques des finances des Etats, les questions relatives au développement ne sont plus l'apanage de l'administration centrale. De toute évidence, la gestion centralisée n'est plus adaptée, les collectivités territoriales sont de plus en plus sollicitées dans l'atténuation des effets néfastes de la mondialisation. Par ailleurs, la question de la décentralisation paraît indissociable de la réforme de l'État, elle est aussi un outil de l'amélioration de la performance et de l'utilité de l'action publique.

Au Maroc, le processus de la décentralisation était largement affecté par la profonde crise financière de la fin des années 1970 et ses répliques. Ainsi, il fallait attendre la grande réforme amorcée par les travaux de la Commission Consultative de la Régionalisation pour constitutionnaliser¹ une nouvelle approche basée sur la régionalisation avancée et la libre administration. Cette dynamique réformatrice s'est traduite par la promulgation des lois organiques des collectivités territoriales² qui ont renforcé les ressources financières de ces entités décentralisées.

Néanmoins, avec la recrudescence des besoins en financement, la rationalisation des dépenses et la mobilisation du potentiel fiscal territorial s'imposent comme alternatives pour renforcer la sécurité financière de ces entités infra-étatiques. Dans ce sillage, le contrôle des deniers publics

¹ Dahir 1-11-91 du 27 Chaabane 1432 (29 juillet 2011) portant promulgation du texte de la Constitution marocaine, BO n° 5964 bis du 28 Chaabane 1432 (30 juillet 2011), pp.1902-1928.

² – Dahir n° 1-15-83 du 20 ramadan 1436 (7 juillet 2015) portant promulgation de la loi organique n° 111-14 relative aux régions BO n° 6440 du 09 Joumada I 1437 (18 février 2016), pp.137-230.

– Dahir n° 1-15-84 du 20 ramadan 1436 (7 juillet 2015) portant promulgation de la loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces BO n° 6440 du 09 Joumada I 1437 (18 février 2016), pp.231-260.

– Dahir n° 1-15-85 du 20 ramadan 1436 (7 juillet 2015) portant promulgation de la loi organique n° 113-14 relative aux communes BO n° 6440 du 09 Joumada I 1437 (18 février 2016), pp.260-299.

territoriaux figure parmi les dispositifs qui peuvent contribuer à la pérennisation de cette sécurité¹.

Dans cet ordre d'idées, il sied de rappeler que les deniers publics sont soumis à plusieurs contrôles parmi lesquels figure le contrôle administratif opéré par le ministre de l'Intérieur. Historiquement, ce dernier se présentait comme « tuteur » et « protecteur » de la décentralisation. Dès lors, pour s'acquitter des multitudes tâches visant le contrôle et le perfectionnement des collectivités territoriales, son administration centrale abrite les principaux acteurs de contrôle des finances locales qui évolue en concomitance avec le processus de la décentralisation. Dans le cadre de ce papier, on va se limiter à la présentation de la Direction Générale des Collectivités Territoriales (DGCT) qui exerce au nom du ministre de l'Intérieur le contrôle administratif susmentionné au niveau central. Donc pour lever toute équivoque, il y a lieu de préciser que le contrôle confié au ministre de l'Intérieur et le contrôle de la DGCT désignent la même chose, conformément aux dispositions du décret n° 2.19.1086 30 janvier 2020 relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'Intérieur².

Abstraction faite des controverses doctrinales et jurisprudentielles³, la notion des finances locales, « territoriales » ou encore les deniers publics territoriaux, peut être définie selon deux conceptions : une restrictive et l'autre extensive. Selon la première conception, ce pan des finances publiques a pour but de déterminer les ressources nécessaires pour couvrir les dépenses desdites entités. Pour la seconde conception, les finances locales englobent toutes les activités ayant directement ou indirectement trait à l'ensemble des opérations financières de ces entités décentralisées⁴. Pour ce qui nous concerne, nous avons adopté la seconde conception. Cela se justifie par le fait que les ressources financières, particulièrement, des groupements, des Agences Régionales d'Exécution des Projets et dans une

¹ ELBOUSTANI Badr, « Le contrôle citoyen : une forme novatrice de contrôle en quête de la sécurité financière des collectivités territoriales », in « *La gouvernance de la gestion publique* », AJAOUN Ahmed (dir.), Ed. La Revue Marocaine des Régimes Juridiques et Politiques, numéro spécial n° 21, 2020, p. 277.

² Décret n° 2.19.1086 du 04 jourmada II 1441 (30 janvier 2020) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'Intérieur, B.O n° 6854 du 11 jourmada II 1441 (6 février 2020), pp. 621-627.

³ Il s'agit principalement des controverses sur les critères à tenir pour déterminer la nature publique ou non des deniers publics qui ont opposé certains professeurs tels que Paul-Marie GAUDEMET, Jacques MAGNET et Maurice HAURIO.

⁴ CHABIH JILALI, « *Les finances des collectivités locales au Maroc : essai d'une approche globale des finances locales* », Éd. l'Harmattan, pris 2005, p. 7.

moindre mesure celles des Sociétés de Développement Local et des Sociétés de Développement Régional proviennent essentiellement des collectivités territoriales.

Selon le Dictionnaire universel raisonné de justice naturelle et civile, le mot « contrôle » désigne « un registre double que l'on tient de certains actes de justice, de finances et autres, tant pour en assurer l'existence que pour empêcher les antides. Ce terme contrôle est formé de deux mots : contre, rôle »¹. Contrôler est aussi, selon Le Grand Larousse Encyclopédique, synonyme de collationner, examiner, inspecter, maîtriser, pointer, vérifier, dominer, censurer, occuper et critiquer.

Pour Charles EISENMANN, le contrôle peut être défini comme « l'opération qui consiste à vérifier si des objets sont conformes ou ne sont pas conformes au schéma idéal d'un objet correct, tel que le dessine une norme que l'on peut appeler norme de contrôle »².

En effet, cet article s'inscrit dans le cadre de la dynamique des réformes du système de contrôle des finances locales engagées par notre pays pour accompagner les collectivités territoriales dans leurs missions. Ainsi, la question à laquelle nous allons tenter de répondre est celle qui consiste à s'interroger sur la place qu'occupe la Direction Générale des Collectivités Territoriales dans l'architecture du système de contrôle des deniers publics territoriaux.

Pour mettre en évidence notre analyse, il paraît judicieux de présenter en premier l'organisation de la DGCT et les spécificités du contrôle administratif de légalité en général (I) avant d'exposer son rôle dans le contrôle des finances territoriales (II).

I. L'organisation de la DGCT et les spécificités du contrôle administratif de légalité

L'administration centrale de l'Intérieur n'est pas immuable. Elle évolue pour accompagner le processus de la décentralisation. Ainsi, avant l'adoption de la charte communale de 1976³, ce département a revu son organisation qui a intégré une direction qui s'intéresse exclusivement aux

¹ BOUCHOUD Mathieu Antoine et al., Dictionnaire universel raisonné de justice naturelle et civile, Tome III, imprimerie de M. Felice, coll. « Encyclopédie d'Yverdon, Paris, 1777, pp.602-603.

²EISENMANN Charles, « Centralisation et décentralisation, esquisse d'une théorie générale », Éditions LGDJ, Paris 1948, p. 167.

³ Dahir portant loi n° 1-76-583 du 5 chaoual 1396 (30 septembre 1976) relatif à l'organisation communale, B.O n° 3335-bis du 6 chaoual 1396 (01 octobre 1976), pp. 1051-1057.

entités décentralisées. Il s'agit de la Direction des Collectivités Locales¹ (DCL) qui est chargée de préparer les décisions que prend le ministre de l'Intérieur dans le cadre de son pouvoir de tutelle sur ces entités². Après plus de deux décennies de cette organisation, la Direction Générale des Collectivités Locales (DGCL) a hérité les mêmes attributions de la DCL qui ne sont plus compatibles avec le nouveau cadre constitutionnel de la décentralisation post 2011. Pourtant, il a fallu attendre plus de quatre décennies pour réviser en profondeur ses attributions.

1. la Direction Générale des Collectivités Territoriales, une direction centrale à missions territoriales

Héritière de la DCL et de la DGCL, la DGCT est chargée de préparer et d'assurer le suivi des décisions prises par le ministre de l'Intérieur dans le cadre des compétences qui lui sont dévolues par les textes juridiques régissant les collectivités territoriales. Certes, le nombre de ses directions³ par rapport à sa structure antérieure est maintenu, mais, il y a lieu de noter que leurs dénominations sont modifiées par le dernier décret relatif aux attributions du ministre de l'Intérieur. Selon ce décret, la DGCT se compose de :

- la Direction des Établissements Locaux ;
- la Direction de la Planification et du Développement Territorial ;
- la Direction des Réseaux Publics Locaux ;
- la Direction des Services Publics Locaux ;
- la Direction du Transport Urbain ;
- la Direction du Développement des Compétences et de la Transformation Numérique ;
- la Direction des Finances des Collectivités Territoriales (DFCT).

¹ Article 9 du Décret n° 2-75-834 du 24 moharrem 1396 (26 janvier 1976) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'Intérieur, B.O n ° 3302 du 10 Safar 1396 (11 février 1976) (en Arabe), pp. 212-213.

² Article n° 18 du Décret n° 2-97-176 du 14 Chaabane 1418 (15 décembre 1997) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'Intérieur, B.O n ° 4558 du 7 chaoual 1418 (5 février 1998), pp.80-89. Abrogé par l'article 4 du décret n° 2-04-750 du 14 kaada 1425 (27 décembre 2004), B.O n° 5280 du 24 kaada 1425 (6 janvier 2005), pp.50-51.

³ Le Décret n° 2.19.1086 du 04 joumada II 1441 (30 janvier 2020) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'Intérieur, précité.

Comme l'avait souligné le feu sa Majesté le roi Hassan II à l'occasion de la nomination du premier « directeur des collectivités locales », la DGCT est appelée à jouer les rôles d'éducateur et de formateur envers les structures décentralisées. À cette même occasion, Sa Majesté a précisé également que son « rôle est un rôle de contrôle certes, mais c'est surtout un rôle d'éducation et de formation »¹.

En matière financière, c'est particulièrement la DFCT qui assure la mission du contrôle et de la supervision au niveau central. Néanmoins, il importe de signaler que les autres directions de la DGCT jouent un rôle prééminent dans la rationalisation des dépenses des collectivités territoriales par le biais du conseil et de l'accompagnement technique qu'elles mettent à leur disposition pour réaliser leurs projets.

La DFCT assure une mission de conception, de réflexion et d'arbitrage en matière financière. Ainsi, son intervention en tant que gardien et arbitre de l'intérêt général est, généralement, souhaitable par les collectivités territoriales puisqu'elle se présente comme un apport d'expertise. Dans ce sens, elle élabore de nombreux modèles qu'elles proposent sous forme de plans types des cahiers des charges et des règlements types. De même, elle apporte le soutien financier aux collectivités territoriales et assure l'essentiel du « *contrôle administratif des décisions ayant une incidence financière et qui sont soumises au visa du ministre de l'Intérieur* »².

S'agissant de cette dernière compétence, la DFCT exerce une forme de contrôle *a priori* sur les finances locales afin d'éviter, ou tout au moins diminuer, tout risque de dérapage³. À cet égard, elle exerce « *une tutelle indirecte* » avant l'élaboration du projet de budget par l'intermédiaire des orientations et circulaires « dont le caractère impératif est patent »⁴. Le non-respect de ces règles constitue un motif du rejet du visa du budget par l'autorité gouvernementale chargée de l'Intérieur pour les régions et par ses représentants pour les deux autres niveaux de la décentralisation.

¹ BASRI Driss, « *L'administration territoriale : l'expérience marocaine* », Ed. Bordas, Paris 1990, p. 237.

² Article 24 du décret n° 2.19.1086 du 04 joumada II 1441 (30 janvier 2020) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'Intérieur, précité.

³ BENABDILLAH Mohammed Amine, « La régionalisation avancée », in *Revue Droit et Stratégie des Affaires au Maroc* n° 04, juillet/août 2015, p. 14.

⁴ ALHAMA Frédéric, « L'intérêt financier dans l'action des personnes publiques », Ed. Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de Thèses, Paris 2018, p.104.

Dans l'actuel contexte d'austérité provoquée par la crise sanitaire, la DFCT s'est émergée pour confirmer son rôle crucial dans la maîtrise des finances des collectivités territoriales. Ainsi, plusieurs circulaires et avis sur la rationalisation des dépenses¹ et la gestion des recettes des collectivités territoriales ont été adressés aux walis des régions et gouverneurs des provinces et préfectures.

En plus des missions de la DFCT, il importe d'ajouter que la Direction des Établissements Locaux est également concernée par la question du contrôle. C'est elle qui s'est substituée à la Direction des Affaires juridiques, des Études, de la Documentation et de la Coopération, elle a pour mission principale le suivi du fonctionnement des assemblées délibérantes des collectivités territoriales ainsi que le contrôle de la légalité de leurs décisions². En conséquence, toutes les décisions ayant un impact direct ou indirect sur les finances locales sont soumises également au contrôle de cette entité. En dernier, il convient de rappeler que le nouveau texte a limité le rôle de la Direction de la Planification et du Développement Territorial aux missions d'accompagnement, d'assistance et de conseil³. Elle n'assure plus le contrôle et la coordination des travaux d'équipement des collectivités territoriales.

Somme toute, avec la nouvelle organisation, la DCGT a revu ses missions se transformer pour accompagner la nouvelle architecture de la décentralisation de notre pays. En dépit de l'importance accordée à l'assistance, au conseil et à l'apport d'expertise, sa contribution à la nouvelle mission du contrôle administratif de la légalité des collectivités territoriales constitue la pierre angulaire de ses missions.

¹ Ministère de l'Intérieur, DGCT, DFCT, Circulaire n° 6578 du 15 avril 2020 sur la Gestion rationnelle des dépenses des collectivités territoriales pour l'exercice 2020.

Ministère de l'Intérieur, DGCT, DFCT, Circulaire n° 9744 du 11 Juillet 2020 relative la rationalisation des dépenses des collectivités territoriales pour l'exercice 2020.

Ministère de l'Intérieur, DGCT, DFCT, Circulaire n° 10691 du 27 Juillet 2020 relative la rationalisation des dépenses des collectivités territoriales.

² Article 23 du décret n° 2.19.1086 du 04 joumada II 1441 (30 janvier 2020) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'Intérieur, précité.

³ Article 21 du décret n° 2.19.1086 du 04 joumada II 1441 (30 janvier 2020) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'Intérieur, précité.

2. Les spécificités du contrôle administratif de légalité des actes des collectivités territoriales et le mécanisme du visa

Avant de se pencher à mettre en lumière l'astuce du visa¹ comme procédé particulier de contrôle financier, il convient en premier de présenter d'une façon générale, le **contrôle administratif de la légalité des actes des collectivités**.

- Le contrôle de légalité des actes des collectivités territoriales

Le contrôle de légalité est une forme de contrôle qui régule les relations entre l'État et les collectivités territoriales. Il est permis à l'État de veiller au respect de la légalité² dans un souci de préserver l'intérêt général. Dans le cas français, on peut constater que « le langage est affaire de convention et que l'affirmation légale ne se conçoit qu'à condition de qualifier de « tutelle » les contrôles qui existaient avant la loi du 2 Mars 1982 et de qualifier de « contrôle » ceux qui subsistent avec ce texte »³. Dans le même sens, le professeur George VEDEL a précisé que « le principe de légalité appliqué à l'administration exprime la règle selon laquelle l'administration doit agir conformément au droit »⁴. Ce contrôle trouve ainsi son fondement dans les principes de l'État de droit, et par suite, les collectivités territoriales sont appelées à respecter le principe de la légalité dans leurs rapports.

En effet, le contrôle de la légalité vise à assurer la garantie de la conformité des actes des collectivités territoriales aux lois et aux règlements en vigueur⁵. Ainsi, pour la une partie de la doctrine marocaine⁶, ce contrôle ne pose aucun problème ni pour les autorités « *de tutelle* » ni pour les

¹ L'idée de cet essai s'est inspirée essentiellement des articles du professeur Mohammed EL YAAGOUBI intitulés: « La tutelle de l'opportunité entre démocratie locale et développement », in la *REMALD* n° 50, Rabat 2003, et l'article : « Décentralisation communale et tutelle de l'opportunité : opposition et complémentarité ? », in la *REMALD* n° 18, Rabat 1997, et plus particulièrement l'article sur « Visa et approbation en droit administratif marocain », in « Réflexion sur la démocratie locale au Maroc », Ed. El Maarif Al Jadida, Rabat 2006, pp.187-194.

² EL YAAGOUBI Mohammed, « Le nouveau contrôle des actes des collectivités territoriales au Maroc », in « *Le droit administratif thématique* », Ed. El Maarif Al Jadida, Rabat 2016, p. 148.

³ MOREAU Jacques, « La commune et la loi du 2 mars 1982 », *A JDA*, 1982, p. 307, cité REYDELLET Michel, *op.cit.*, p. 11.

⁴ VEDEL George, « *Droit Administratif* », 6^e édition, Ed. PUF, Coll. Thémis, Paris 1976, p. 276.

⁵ SASSO Pagnou, « La place du contrôle de légalité dans les processus de bonne gouvernance liés à la décentralisation, Le cas du Togo », In *revue Internationale des Sciences administratives*, 2013/3 (Vol. 79), Ed. IISA, p. 611.

⁶ ANTARI M'hmed, « la participation du juge administratif à la tutelle sur les actes des collectivités locales », in la *REMALD*, série « Thèmes Actuels » n° 52, 2006, p. 172.

collectivités territoriales, puisqu'il s'agit de vérifier la conformité des délibérations prises à la loi. Il peut prendre deux formes : la légalité interne (légalité substantielle) et la légalité externe (légalité formelle). L'atteinte à la première forme correspond à la violation de la loi et au détournement ou excès de pouvoir¹. Quant au contrôle de la légalité externe, il consiste « à vérifier le respect des règles sur la compétence et sur la forme »².

En se référant au rapport de la République française sur « *l'audit du contrôle de légalité, du contrôle budgétaire et de pouvoir de substitution* », ce contrôle exercé par le département de l'Intérieur et ses représentants, est un contrôle qui a ses limites naturelles. Il porte sur les actes et non sur les procédures, il ne traite que la légalité et non la qualité. Il n'est ni définitif puisque le représentant de l'État peut seulement saisir le juge, ni exclusif, du moment que toute personne ayant intérêt à agir le peut également sous condition d'informer le président du conseil et adresser au représentant de l'État un mémoire exposant l'objet et les motifs de la réclamation. Mais il est nécessaire puisqu'un acte n'a de force exécutoire qu'après sa transmission et sa soumission à la vérification de sa légalité³.

- Le mécanisme du visa préalable

Si le débat acharné qui a accompagné les travaux de la commission consultative de la régionalisation a réclamé l'autonomie financière et le déclin de la tutelle administrative, le législateur dans le cadre des lois organiques relatives aux collectivités territoriales de 2015 n'a pas pu transformer les collectivités territoriales en entités indépendantes. En conséquence, la tutelle n'est pas totalement supplantée, elle est plutôt adoucie⁴. Ainsi, le contrôle *a priori* incarné par le procédé de visa⁵ est un

¹ C'est ce qui a été signalé par le Professeur Fatima ZIDOURI, par l'illégalité des motifs (erreur de droit, de la qualification juridique des faits et l'erreur de fait) et l'illégalité de but par le détournement de pouvoir, ZIDOURI Fatima, « *Le droit administratif Marocain : l'action administrative* », Ed. Dar Al Qalam, Rabat, 2017, pp. 55-56.

² Le rapport du Comité directeur sur la démocratie locale et régionale du Conseil de l'Europe, *op.cit.*, p. 26.

³ Inspection générale de l'administration, Inspection générale des affaires sociales, Inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche, Inspection générale des finances FRANCE. Inspection générale de l'environnement, Rapport sur « *l'audit du contrôle de légalité, du contrôle budgétaire et de pouvoir de substitution* », Ed. Ministère de l'Intérieur, de la Sécurité intérieure et des Libertés locales, Paris juillet 2003, p. 3.

⁴ LAAMRANI Abdelatif, « *Le rôle du gouverneur au Maroc* », Ed. L'Harmattan, Paris 2016, p. 450.

⁵ EL YAAGOUBI Mohammed, « Les collectivités territoriales entre le contrôle juridictionnel et le développement local » (en Arabe) in la REMALD, n° 132, janvier-février 2017, p. 38.

contrôle qui veille au respect à la fois de la légalité et « *de la régularité* »¹ par les organes délibérants des collectivités territoriales. Il est opéré soit par l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieure, soit par le gouverneur en vertu des dispositions desdites lois organiques relatives aux collectivités territoriales, des trois décrets relatifs à leur comptabilité et des décrets d'application. Il est le seul mécanisme adopté dans le cadre juridique des collectivités territoriales qui s'est substitué au procédé de l'approbation² préalable ayant marqué les textes antérieurs avec une réduction du délai³. Néanmoins, si aucune décision n'est prise à leur égard dans ce délai, le visa est réputé comme accordé⁴.

Pour le professeur Michel REYDELLET, ce système classique « de l'approbation préalable mérite de retenir l'attention : l'acte de l'autorité locale compétente ne devient exécutoire »⁵ qu'après l'accord de l'autorité de contrôle. C'est le cas dans les nouvelles lois organiques régissant les collectivités territoriales avec un remplacement de cette expression d'« approbation » par le terme du « visa ». Ce caractère « d'exécutoire » résulte tout d'abord d'une pure formalité administrative : le dépôt d'un acte que l'autorité du contrôle administratif de légalité est tenue d'enregistrer, ensuite d'une appréciation critique qui, suivant les cas, sera prise en considération, acceptation ou refus⁶.

Ceci dit, le renoncement à la « *tutelle* » en matière des finances locales est pourtant loin d'être complet en dépit de l'effacement du procédé de l'approbation préalable.

Corollairement et brièvement, la loi organique de la région a consacré son troisième chapitre au visa du budget qui doit être présenté au ministre de l'Intérieur, au plus tard le 20 Novembre pour visa. Par cette compétence, les textes juridiques ont confié à la DFCT un rôle prééminent en amont et en

¹ BOUTAQBOUT Abdelmjid, « Le contrôle Administratif des finances des collectivités territoriales au Maroc », in « *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique : Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier* », NICAISE Médé (dir.), Ed. l'Harmattan, Sénégal 2019, p.84.

² EL MOUSSAOUI Rachid, « *Les finances territoriales* », Ed. Slaiki Akhawayne, Tanger 2017, p. 102.

³ Article 115 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée, article 118 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces, précitée, article 127 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

⁴ Tribunal d'appel administratif d'Agadir, Arrêt n° 293 du 27 février 2018 du dossier n° 0173/7106/2018, non publié.

⁵ REYDELLET Michel, *op.cit.*, p. 9.

⁶ VERGEREAU Charles, « De la tutelle du Sous-préfet sur les délibérations des conseils municipaux », in la *Revue administrative*, n° 34 juillet août, Ed. PUF, Paris 1953, p. 359.

aval du processus budgétaire de la région et certains actes des communes, préfectures et provinces. Cependant, il est à noter que par rapport à l'ancien système d'approbation, le procédé de visa ne renvoie à aucun décret pour fixer les modalités de son exercice¹.

II. Le contrôle des finances territoriales par la DFCT

En reprenant la déclaration du Baron Louis prononcée à l'occasion de l'instauration du corps de l'Inspection Générale des Finances en 1831, la DFCT a pour vocation d'être « le bras et l'œil du ministre »² de l'Intérieur dans son contrôle opéré sur les finances des collectivités territoriales. Ce dernier présente quelques particularités qui le distinguent, certaines de ses dispositions sont traitées dans le cadre du chapitre consacré au contrôle administratif dans le 3^e titre alors que tout un titre est consacré au régime financier des collectivités territoriales et de l'origine de leurs ressources financières. Ainsi, pour aborder ce contrôle, nous présenterons en premier ses grands aspects avant de mettre en lumière les modalités du contrôle budgétaire.

1. Les aspects du contrôle financier exercé par la DFCT

L'article 115 de la loi organique n° 111-14 a énuméré les délibérations dont l'exécution est conditionnée par l'apposition **du visa du ministre de l'Intérieur**. Il s'agit des délibérations ayant une incidence financière immédiate sur la collectivité et celles dont cette incidence est référée. Concernant la première catégorie, il s'agit surtout des redevances, droits divers, de la fixation des tarifs des taxes et de la cession des biens de la région et leur affectation. En outre, cela concerne les délibérations relatives au budget, aux garanties et emprunts. Pour la deuxième catégorie des délibérations qui sont soumises à ce procédé du visa, elles peuvent être qualifiées d'administratives, mais qui auront un impact ultérieur sur les finances de la région³. De surcroît, le virement des crédits ouverts au sein

¹ EL MOUSSAOUI Rachid, « *Les finances territoriales* », *op.cit.*, p. 101.

² DE MALBERG Nathalie Carré, « *Le grand état-major financier : les inspecteurs des finances, 1918-1946 : les hommes, le métier, les carrières* », Ed. Institut de la gestion publique et du développement économique, Paris 2011. Cité par PISSALOUX Jean-Luc, « Les inspections générales au sein de l'administration française : structures, fonctions et évolution », *Revue française d'administration publique*, 2015/3 (n° 155), p.605.

³ Il s'agit des délibérations concernant :

- les conventions de coopération décentralisée et de jumelage que la région conclut avec les collectivités territoriales étrangères et avec des acteurs en dehors du Royaume ;=
- le programme de développement régional et le schéma régional d'aménagement du territoire ;

des budgets des régions est soumis au visa du ministre de l'Intérieur pour la région¹.

À noter également que ce contrôle exercé par le dispositif du visa ne se limite pas aux délibérations précitées, la loi organique relative aux régions le prévoit pour les actes ci-après :

- le budget des groupements de régions et des groupements des collectivités territoriales, les budgets annexes² et les comptes d'affectation spéciale³ ;

- les autorisations de programmes⁴ et les comptes de dépenses sur dotation ;

- la nomination du directeur de l'AREP⁵ et les arrêtés de nominations aux fonctions supérieures⁶.

Pour les communes, les provinces et préfectures, le contrôle exercé par la DFCT et la DGCT en général se limite aux délibérations relatives aux ouvrages publics communaux, à la gestion déléguée des services, à la création des sociétés de développement local⁷ et aux arrêtés concernant les nominations aux fonctions supérieures⁸.

Outre ce qui précède, le décret relatif à la comptabilité publique des régions et de leurs groupements, prévoit le mécanisme de visa pour les décisions de remises gracieuses de dettes prises par l'ordonnateur après délibération du conseil⁹. Cependant, il est intéressant de noter que pour les créances irrécouvrables, les annulations ou les dégrèvements, les articles 37

- l'organisation de l'administration de la région et l'arrêté fixant ses attributions ;
- la gestion déléguée des services et des ouvrages publics régionaux ainsi que la création des sociétés de développement régional.

Article 115 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

¹ Décret n° 2-16-308 du 23 ramadan 1437 (29 juin 2016) fixant les conditions et les modalités de virement des crédits ouverts au budget de la région, B.O n° 6562 -22 rejeb 1438 (20 avril 2017), p. 506.

² Article 182 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

³ Article 185 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

⁴ Article 178 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

⁵ Article 138 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

⁶ Article 124 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

⁷ Article 118 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

⁸ Article 118 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces, précitée, article 127 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

⁹ Article 39 du Décret n° 2-17-449 du 4 rabii I (23 novembre 2017) relatif à la comptabilité publique des régions et de leurs groupements, pp. 6732-6759.

et 38 dudit décret n'ont pas conditionné¹ leur exécution par le visa de l'autorité de contrôle: s'agit-il d'une simple omission ?

Il importe de signaler également que la transmission des documents budgétaires et financiers², qui n'a qu'un caractère administratif d'enregistrement, est une condition absolument indispensable pour que l'autorité gouvernementale vise le budget. Selon le professeur Henry-Michel CRUCIS, l'information du représentant de l'État par ce mécanisme « est déjà en soi un élément de contrôle »³. Elle constitue *un aspect déguisé* du contrôle d'opportunité puisqu'un manquement à cet aspect peut être à l'origine d'un refus de visa.

Ainsi, la transmission des documents budgétaires au ministère de l'Intérieur ou à son représentant est opposable aux présidents des conseils des collectivités territoriales dans la mesure où cette transmission rend le budget exécutoire. Si la transmission est incomplète, l'autorité de contrôle administratif de légalité peut demander le complément du dossier du budget soumis au visa. Dès réception, la DFCT en examine le respect de la légalité, elle va s'employer à vérifier en particulier : la régularité du vote de l'assemblée délibérante, la réalité de l'intérêt local des dépenses, la régularité de vote des taux des taxes, l'institution régulière de taxes ou impositions nouvelles ou autres ressources fiscales, la régularité des admissions en non-valeur⁴. De plus, elle met l'accent sur le respect des modalités exigées par les lois et règlements en vigueur qui conditionne le visa du budget⁵.

En effet, la consécration solennelle du visa préalable sur les actes les plus importants des collectivités territoriales n'est qu'un signe de l'immaturité et de l'incapacité de ces dernières à « prendre en charge leurs propres affaires »⁶. Ce régime de visa préalable tire sa raison d'être dans le

¹ Dans le cadre des articles 37 et 38 de l'ancien décret n° 2-09-441 portant règlement de la comptabilité publique des collectivités locales et de leurs groupements, les décisions de dégrèvements, d'annulations et des créances irrécouvrables ne sont exécutoires qu'après approbation du ministre de l'Intérieur.

² Article 200 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

³ CRUCIS Henry-Michel, « *Droit des contrôles financiers des collectivités territoriales* », Ed. le Moniteur, Paris 1998, p. 187.

⁴ MUZELLEC Raymond et CONANV Mathieu, « *Finances locales* », 6^e édition, Ed. Dalloz, Paris 2011, p. 97.

⁵ Article 202 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

⁶ ZANANE Abderrahmane, « Le contrôle administratif des collectivités territoriales », in « *Le droit constitutionnel des collectivités territoriales, Études comparées* », Actes des X^{ème} journées=

souci des autorités de contrôle d'exercer une censure financière généralisée sur les actes budgétaires des collectivités territoriales ainsi que tout autre acte ayant des incidences financières¹.

Dans le même sens, je m'aligne au point de vue du professeur Guy MELLARAY², qui parle de la diminution du domaine de tutelle du visa pour, le cas marocain, et qui souligne qu'il s'accompagne d'une extension du contrôle de l'autorité de tutelle dont on pourrait dire qu'elle gagne en profondeur ce qu'elle perd en étendue. Ainsi, la réforme de 2015 a remplacé l'approbation préalable par le visa comme c'est le cas de la réforme du 31 Décembre 1970 en France.

Il est évidemment trop tôt pour tenter un bilan de la réforme du contrôle administratif opéré par le ministre de l'Intérieur et ses représentants. Quoique la pratique a montré que pour eux, qu'il s'agisse du visa ou d'approbation, « ils se comportent en tant que garants de l'État et de son statut. Leur intervention reflète une supériorité et une tutelle étatique sur les acteurs territoriaux, nonobstant les dispositions juridiques »³.

2. Les modalités du contrôle budgétaire opéré par la DFCT

Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle administratif de la légalité, son importance provient essentiellement du « budget » qui est une décision de politique générale dont la gestion implique le respect d'un certain nombre de règles. Toute violation du droit budgétaire des collectivités territoriales et l'inaction apparaissent ici inacceptables et nécessitent un redressement rapide que le pouvoir de contrôle inclut la substitution⁴.

En effet, le contrôle budgétaire se focalise principalement sur le trio de l'équilibre réel du budget sur la base de la sincérité des prévisions des recettes et des dépenses, de l'inscription et le mandatement des dépenses

Maghrébines de droit organisées par le réseau des juristes maghrébins (REJMA), 17-18 avril 2015, MECHERFI Amal (dir.), Ed. El Maarif Al Jadida, Rabat 2015, p.204.

¹ FIKRI Elkbir, « *Le régime financier de la commune marocaine* », Ed. maghrébines, Casablanca 1980, p. 106.

² REYDELLET Michel, « *Le nouveau contrôle des actes des collectivités locales ou la suppression des tutelles* », Ed. Economica, Paris 1985, p. 26.

³ KOBBA Taoufik, « *Le pouvoir financier des collectivités territoriales, Essai d'analyse* », Thèse de doctorat en droit public, Université Hassan II de Casablanca, Fsjes de Mohammedia, 2018/2019, p. 144.

⁴ Inspection générale de l'administration, Inspection générale des affaires sociales, Inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche, Inspection générale des finances FRANCE. Inspection générale de l'environnement, *op.cit.*, p. 3.

obligatoires et de l'absence ou le retard dans l'adoption du budget de la collectivité territoriale.

Par rapport au budget de l'État, il est interdit aux collectivités territoriales d'adopter des budgets en déficit¹, le législateur a considéré ce principe comme une condition de la légalité des délibérations relatives au budget. Cette règle se justifie par le fait que tout déficit se traduit automatiquement par une charge au niveau de l'État. Or, ce dernier n'a pas à supporter les conséquences hasardeuses de la gestion financière de certains élus locaux².

On voit ainsi que les trois lois organiques relatives aux collectivités territoriales³ ont mis l'accent sur la notion de l'équilibre du budget. Cependant, pour être qualifié de « *réel* », cet équilibre doit réunir trois conditions⁴ : l'évaluation sincère des recettes et des dépenses, la nature de cet équilibre qui doit être spécifique aux deux parties du budget (fonctionnement et investissement), ainsi qu'aux budgets annexes et lorsqu'un excédent prévisionnel est dégagé, il est affecté à la deuxième partie⁵. Enfin, le financement de l'amortissement des emprunts, c'est-à-dire le remboursement du capital qui figure dans les dépenses d'équipement⁶.

En résumé, l'obligation de voter en équilibre les budgets des collectivités territoriales revient à dire que le ministre de l'Intérieur et ses représentants exercent un droit de regard étendu sur ces budgets. En cas de déséquilibre, les trois lois organiques ont prévu un mécanisme pouvant aboutir au règlement pur et simple du budget par l'autorité de contrôle administratif de légalité après un refus motivé de visa.

Concernant la procédure d'inscription et de mandatement des dépenses obligatoires, elle est considérée comme un résidu du temps où

¹ Article n° 167 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée, article 146 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfetures et provinces, précitée, article 154 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

² PICARD Jean-François, « *Finances locales* », Ed. Litec, Paris 2009, p. 159.

³ Les articles n° 167, 175, 182 et 202 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, les articles : 146, 154, 161, et 180 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfetures et provinces, précitée, les articles 154, 162, 169, 189, 249 et 250 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

⁴ PICARD Jean-François, *op.cit.*, p. 159.

⁵ Article 167 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée, article 146 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfetures et provinces, précitée, article 154 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

⁶ Article 194 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée, article 174 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfetures et provinces, précitée, article 179 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

régnait la centralisation¹ et pendant lequel une dépense obligatoire est « une dépense que le législateur impose aux autorités locales à raison de l'intérêt particulier qu'elle présente »². Ainsi, cette catégorie de dépenses représente une sorte de décombres dont il est impossible de se débarrasser. Elle est devenue un symbole de contrôle de l'État et d'une « tutelle jugée offensante »³. D'origine législative, cette mesure priverait ces structures décentralisées de leur faculté d'exercer certains droits, certaines activités, ou certaines fonctions. C'est ce qui a été soulevé par Charles EISENMAN en soutenant que la liberté d'agir d'une collectivité territoriale dépend directement de la liberté de dépenser⁴. En revanche, il a souligné que cette liberté ne peut être en aucun cas illimitée. Selon lui, les collectivités territoriales n'ont pas la faculté de refuser d'effectuer des dépenses que la constitution et la loi leur prescrivent. De la sorte, le principe de libre administration exclut une liberté totale⁵ du pouvoir de dépenser pour une collectivité territoriale.

D'une manière plus générale, on peut distinguer trois séries de dépenses obligatoires : la première est liée à l'existence même de la collectivité territoriale, elle concerne la rémunération du personnel y compris la contribution obligatoire de même que les frais d'eau, d'électricité et des télécommunications⁶. La seconde concerne les engagements de la collectivité territoriale tels que les dettes exigibles, son engagement financier résultant des conventions et contrats tels que pour les travaux et les prestations de service commandés et exécutés ainsi que le remboursement des emprunts. Quant à la dernière, elle intéresse l'exécution des arrêts et jugements prononcés à son encontre visant la réparation des dommages qu'elle a causés. En effet, les dépenses obligatoires sont strictement énumérées⁷ dans les trois lois organiques relatives aux collectivités

¹ PONTIER Jean-Marie, « Collectivités territoriales : les dépenses obligatoires des collectivités territoriales », in *Revue administrative*, n° 305 septembre-octobre 1998, Ed. PUF, Paris 1998, p. 634.

² MASPETIOL Roland, LAROQUE Pierre, *op.cit.*, p. 17.

³ PONTIER Jean-Marie, *op. cit.*, p. 636.

⁴ Communication sur les « libertés locales et finances » faite en 1960-1961. Cité par PONTIER Jean-Marie, *op. cit.*, p. 634.

⁵ AJAOUN Ahmed, « Le contenu et l'étendue du principe de la libre administration » (en Arabe) in « *Le droit constitutionnel des collectivités territoriales, Etudes comparées* », *Actes des X^{ème} journées Maghrébines de droit organisées par le réseau des juristes maghrébins (REJMA)*, 17-18 avril 2015, MECHERFI Amal (dir.), Ed. El Maarif Al Jadida, Rabat 2015, p. 49.

⁶ Ministère de l'Intérieur, DGCT, DFCT, Circulaire n° 6578 du 15 avril 2020 sur la Gestion rationnelle des dépenses des collectivités territoriales pour l'exercice 2020.

⁷ Article 196 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée, article 174 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces, précitée, article 181 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

territoriales. Cependant, il faut signaler que les articles des lois organiques susmentionnés n'intègrent pas l'ensemble des dépenses obligatoires des collectivités territoriales à l'instar des dotations des Agences Régionales d'Exécution des Projets¹. Et c'est ainsi qu'on déduit l'existence de deux catégories de dépenses obligatoires. D'une part, les dépenses qui découlent expressément de la loi et qui, donc, sont présumées exigibles. D'autre part, les dépenses qui s'imposent volontairement ou non aux collectivités territoriales et qui ne seraient pas obligatoires que si elles sont « obligatoires dans leur principe, liquides, et non sérieusement contestées »².

Il convient par ailleurs de noter que ce caractère obligatoire d'une dépense implique un contrôle particulier : le contrôle budgétaire³ exercé par le représentant de l'État et par les CRC. Les dépenses obligatoires sont examinées à la phase de la préparation des budgets locaux, dont la mesure où elles constituent une contrainte spécifique aux collectivités territoriales⁴.

Pour mémoire, la loi antérieure n° 45-08 relative à l'organisation des finances locales dans son article 42 octroyait à « l'autorité de tutelle » la prérogative d'inscription d'office des dépenses obligatoires qui n'ont pas été inscrites au budget de la collectivité locale et son groupement, après une invitation à le faire par délibération. Cependant, l'autorité de contrôle est dépourvue de cette astuce de contrôle dans le cadre du récent réaménagement du cadre juridique des collectivités territoriales. Par contraste, toute atteinte à la règle des dépenses obligatoires est un motif de refus de visa du budget⁵ dans un délai de 15 jours à compter de la date de réception du budget.

S'agissant du mandatement d'office d'une dépense obligatoire, dans le cadre de loi n° 45-08 relative à l'organisation des finances locales, abrogée, il constitue une prérogative de l'autorité de tutelle par décision du ministre de l'Intérieur ou son délégué. Ainsi, cette autorité avait la compétence de procéder au mandatement d'office lorsque l'ordonnateur s'abstient de

¹ Ministère de l'Intérieur, Direction Générale des Collectivités Locales, Direction des Finances Locales, la circulaire n° F/1690 du 17 octobre 2017 sur la préparation des budgets des collectivités territoriales pour l'année 2017, p. 5.

² Conseil d'État, 11 décembre 1987, cité par PICARD Jean-François, *op.cit.*, p. 165.

³ BOUDET Jean-François, « Les dépenses interdites des collectivités locales », in *Revue internationale interdisciplinaire Droit et cultures* n° 57/2009-1, p. 173.

⁴ PICARD Jean-François, *op.cit.*, p. 8.

⁵ Article 204 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée, article 182 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfetures et provinces, précitée, article 191 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

mandater une dépense après l'écoulement d'un délai de 30 jours d'une mise en demeure. Sans distinction entre les dépenses, le nouveau cadre juridique a octroyé au Wali le droit de se substituer au président dans l'ordonnancement d'une dépense¹ après constatation de l'abstention par décision de justice.

Le troisième aspect du contrôle budgétaire concerne **l'absence ou le retard dans l'adoption du budget de la collectivité territoriale**. À l'expiration du délai du premier Décembre, le président de la région est forcé d'adresser au ministre de l'Intérieur le budget non adopté. Ensuite, au nom de ce dernier, la DFCT procède à l'établissement d'un budget de fonctionnement sur la base du dernier budget visé au plus tard au 31 Décembre². Nonobstant, cet établissement est précédé d'un examen du budget rejeté, des motifs du rejet et des propositions de modifications présentées par le conseil ainsi que les réponses qui leur ont été apportées par le président, en tenant compte de l'évolution des charges et des ressources de la collectivité. Dans ce cas, la collectivité continue à honorer ses engagements en matière des emprunts. En revanche, il y a lieu de signaler ici que la responsabilité du retard du visa du budget, dans le cas où il est transmis dans les délais réglementaires, incombe à l'autorité de contrôle. Dans une telle situation, le président du conseil de la région est habilité, par arrêté du ministre de l'Intérieur dans le cas où le budget n'est pas visé avant le premier Janvier, et jusqu'à son visa, à effectuer, d'une part, les opérations comptables de la collectivité en matière de fonctionnement dans la limite des crédits inscrits au dernier budget visé. D'autre part, d'ordonnancer les annuités d'emprunts et le règlement des décomptes des marchés dont l'engagement est effectué au niveau de la partie de l'investissement³.

En guise de conclusion, on peut constater que la DGCT et plus particulièrement la DFCT détient un pouvoir considérable dans le domaine financier territorial. Elle joue un rôle de conseiller et d'accompagnateur, «elle surveille, contrôle, propose une solution, et si la conciliation échoue elle se substitue»⁴ à l'exécutif territorial. Autrement dit, le contrôle

¹ Article 211 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée.

² Article 201 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précité, article 186 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces, précitée, article 195 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée.

³ Article 206 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions, précitée, article 193 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes, précitée, article 184 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces, précitée.

⁴ REYDELLET Michel, *op.cit.*, p. 97.

administratif opéré par cette direction a pour mission de surveiller la légalité de l'action de collectivités territoriales et non pas de l'entraver. Par contre et exceptionnellement, quand il y a déficience, l'État doit assumer ses responsabilités de défendre l'intérêt général et d'agir à leur place¹. Ainsi, avec le fameux procédé du visa qui est le domaine par excellence du contrôle d'opportunité aboutissant en réalité à un véritable transfert de pouvoir de décision², la DGCT met « un frein aux entreprises hasardeuses »³ qui peuvent mettre en péril la sécurité financière des collectivités territoriales.

¹ BEN ZIDYA Abdellatif, « *Contrôle des finances locales et développements économique et social au Maroc : Contraintes et perspectives* », Thèse de doctorat en droit public, Université Mohammed V Fsjes de Rabat-Agdal, 1999, p. 300.

² REYDELLET Michel, *op.cit.*, p. 10.

³ MASPETIOL Roland, LAROQUE Pierre, « *La tutelle administrative : le contrôle des administrations départementales, communales, coloniales et des établissements publics* », Recueil Sirey, Paris 1930, p. 17.