

7000254

## مذكرة

إلى

السيد رئيس وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية  
والسيدة مديرة إدارة المؤسسات الكبرى  
والسادة رؤساء المراكز الجهوية لمراقبة الأداءات

**الموضوع :** حول الصلاحيات المخولة للإدارة في نطاق المراجعة الجبائية الأولية المنصوص عليها بالفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

**المصاحيب :** نسخة من القرار التعقيبي الذي صدر مؤخرا عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية بتاريخ 19 جاني 2009، في القضية عدد 38652 (لزهر بن يوسف المدني ضد المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بباجة).

ينص الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه: "تتم المراجعة الأولية للتصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجباية على أساس العناصر التي تضمنتها وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة. ولا تخضع المراجعة الأولية للإعلام المسبق ولا تحول دون القيام بالمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية".

ويستنتج من أحكام هذا الفصل أن المراجعة الأولية تتم على أساس صنفين من المعلومات:

**صنف أول :** يشمل المعلومات التي تتضمنها التصاريح الجبائية والعقود والكتابات التي يودعها المطالب بالأداء وهو ما نص عليه صراحة الفصل 37 المشار إليه.

**وصنف ثاني :** يستنتج من أحكام نفس الفصل ويتمثل في جميع المعلومات المتوفرة لدى مصالح الجباية والتي يتم استعمالها للتحقق من صحة العناصر المضمنة بالتصاريح والكتابات المودعة من قبل المطالب بالأداء.

ويشمل هذا الصنف خاصة:

• المعلومات التي تتوفر لدى مصالح الجبائية في إطار قيام المطالبين بالأداء بواجباتهم الجبائية ومنها المعلومات التي تتضمنها تصاريح المؤجر والعقود والكتابات والتصاريح التي يقدمها المطالبون بالأداء والخاضعة وجوبا لإجراء التسجيل.

• المعلومات التي تتوفر لدى مصالح الجبائية إما آليا في إطار إبرام الصفقات العمومية أو بمقتضى المطالب التي توجهها للغير في إطار ممارسة حقها في الإطلاع المنصوص عليه بالفصل 16 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية طالما كانت تلك المطالب عامة ومجردة ولا تتعلق بأشخاص معينين بذواتهم.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن بعض محاكم الأصل أصدرت أحكاما تقضي بإلغاء قرارات التوظيف آليا كلما استندت مصالح الجبائية إلى معلومات حصلت عليها من تصاريح المؤجر أو غيرها من المعلومات المتوفرة لديها. إلا أن المحكمة الإدارية أقرت صلاحيات مصالح الجبائية في اعتماد المعلومات المتوفرة لديها وعدم الإكتفاء بالتصاريح المودعة من قبل الخاضع للأداء وذلك صلب العديد من القرارات ومنها القرار الذي صدر عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية بتاريخ 19 جانفي 2009 في القضية عدد 38652 المصاحب لهذه المذكرة ، وقد جاء فيه بالخصوص ما يلي:

"يستنتج من أحكام الفصل 37 المشار إليه أن مصالح المراقبة الجبائية لا تكفي لضبط وعاء الضريبة المستوجبة بالعناصر الواردة في التصاريح المودعة من الخاضع للأداء بل مخول لها إستعمال أسلوب التقصي والبحث عن المعلومات المتعلقة بنشاطه".

"إستقصاء معلومات من منظومة إعلامية من قبيل الوسائل المتاحة للإدارة الجبائية لإثبات وعاء الضريبة المستوجبة وهي طريقة تتلائم مع مقتضيات الفصل 37 السالف الذكر"، بما يترتب عنه أن "إكتفاء المعقب بالقدح في حجية مصدر إستقاء المعلومات المتعلقة بنشاطه يكون غير ذي جدوى طالما لم يفقد صحة ما تضمنته المعلومات المستمدة من المنظومة الإعلامية".

ونظرا لأهمية هذا القرار التعقيبي، فإنه يتعين على مصالحكم اعتماد كالمعتاد مسألة صلاحيات مصالح الجبائية في اعتماد المعلومات المتوفرة لديها في المراجعة الجبائية الأولية. علما أن قانون المالية لسنة 2010 تضمن أحكاما تؤكد هذا التوجه وستكون موضوع مذكرة لاحقة في الغرض.

المدير العام للأداءات

الإمضاء: سمير ملوحيبة

الحمد لله



الجمهورية التونسية  
مجلس الدولة  
المحكمة الإدارية

\*\*\*

القضية عدد: 38652

تاريخ القرار: 19 جانفي 2009

38652  
المرارة العامة  
للإدارة  
19 جانفي 2009  
10/10/09

18 فيفري 2009

قرار تعقيبي  
باسم الشعب التونسي  
أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:



المعقب: لزهري بن يوسف المديني، مقره بنهج 18 جانفي 1952، باجة، نائبه الأستاذ  
الحبيب الوسلاقي الكائن مكتبه بنهج اليونان عدد 16، بترت،

من جهة،

والمعقب ضده: المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بباجة، مقره بنهج العربي زروق، باجة،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ الحبيب الوسلاقي نيابة عن المعقب المذكور أعلاه بتاريخ 18 ماي 2007 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 38652 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بترت بتاريخ 19 فيفري 2007 في القضية عدد 7917 القاضي لهاثيا بقبول الإستئناف شكلا و في الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وحمل المصاريف القانونية على المستأنف وتخطئته بالمال المؤمن.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب خضع بموجب نشاطه كنجار إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية و الأداء على

القيمة المضافة و الأقساط الإحتياطية شملت سنوات 2000 و 2001 و 2002 و 2003 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 30 أوت 2004 تحت عدد 2004/329 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره: 39.536,906 دينارا أصلا وخطايا. فاعترض عليه المعقب أمام المحكمة الابتدائية بياحة التي أصدرت حكما بتاريخ 18 ماي 2006 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه مع تعديل نصّه و ذلك بتحديد قيمة الأداء المستوجب دفعه بتسعة و عشرين ألفا وثمانمائة و أربعة و عشرين دينارا و مليمات 457 ( 29.824,457د) و هو الحكم الذي تم استئنافه من المعقب أمام محكمة الاستئناف بيزرت التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكما المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في شرح أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 13 جويلية 2007 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بيزرت لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة ، وذلك بالإستناد إلى مايلي :

**خرق أحكام الفصل 48 من مجلّة الحقوق و الإجراءات الجبائية ،** بمقولة أنّ الإدارة لم تعتمد أي قرينة قانونية أو فعلية من شأنها أن تبرّر النتائج التي وقع تضمينها بقرار التوظيف الإجباري مخالفة بذلك أحكام الفصل 48 من مجلّة الحقوق و الإجراءات الجبائية.

**خرق أحكام الفصل 427 من مجلّة الإلتزامات و العقود ،** بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد أحازت اعتماد منظومة الإعلامية المعروفة بمنظومة "صادق" كوسيلة إثبات و الحال أنّها ليست من وسائل الإثبات المعتمدة بحكم الفصل 427 من مجلّة الإلتزامات و العقود و الفصل 64 من مجلّة الحقوق و الإجراءات الجبائية.

**خرق أحكام الفصل 453 مكرّر من مجلّة الإلتزامات و العقود ،** بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه استندت إلى وثائق مستخرجة من الحاسوب و الحال أنّها لا تعدّ وثائق إلكترونية على معنى أحكام الفصل 533 مكرّر من مجلّة الإلتزامات و العقود الذي اشترط في الوثيقة الإلكترونية كي يصحّ الاعتداد بها كوسيلة إثبات أن تكون ذات محتوى يمكن فهمه و محفوظة على حامل إلكتروني يؤمن قراءتها و الرجوع إليها عند الحاجة و أن تكون محفوظة في شكلها النهائي بطريقة

موثوق به ومدعومة بإمضاء إلكتروني. في حين أن الوثيقة المستند إليها في قرار التوصية المستخرجة من منظومة "صادق" لم تحرز على أي من الشروط السالف ذكرها ضرورة أن تلك المنظومة غير معلومة لدى جميع أطراف الدعوى الجبائية كما أنه يتعذر اللجوء إليها عند الحاجة مما يحول دون بسط الرقابة اللازمة عليها فضلا عن أنها غير مدعومة بإمضاء إلكتروني.

خرق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، بمقولة أن المراجعة الأولية التي تعرض لها المعقب تفترض طبق الفصل 37 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية حصول إيداعه لتصاريحه الجبائية قبل إحداثها في حين أن المعقب لم يتول القيام بإيداع تصاريحه المتعلقة بالسنوات المشمولة بالمراجعة إلا في 23 أبريل 2004 أي بعد تبليغ نتائج المراجعة له بتاريخ 21 مارس 2004 مما تكون معه المراجعة الأولية قد تمت دون وجود التصاريح التي يفرض النص مراجعتها.

الخطأ في تقدير الوقائع ، بمقولة أن نشاط المعقب الخاضع للتوظيف محدود و ليس بوسعه أن يحقق رقم المعاملات الذي نسب إليه كما أنه تولى تقديم عدد من الفواتير التي تثبت دفعه للأداء على القيمة المضافة التي بلغت قيمته 25.409,52 د أصلا و 9.543,781 خطايا و مع ذلك فإن الإدارة و محكمة الحكم المنتقد لم يلتفتا إليها.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من المعقب ضده بتاريخ 10 سبتمبر 2007 والمتضمن

طلب رفض مطلب التعقيب أصلا بالاستناد إلى الردود التالية:

عن الطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، إن مصالح الجبائية اعتمدت في تحديد الأداء المستوجب على استقصاءات ثابتة متمثلة في معلومات توفرت لديها عبر المنظومة الإعلامية "صادق" مفادها أن المعقب قبض جملة من التحويلات المالية مقابل خدمات أسداها لفائدة الجماعات المحلية بجهته. و أن اعتماد الإدارة على المعلومات المستقاة من المنظومة الإعلامية المذكورة جاء متفقا مع أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية مما يجعل قرار التوظيف مؤسس على قرائن فعلية لم يأت المعقب بما يوهنها.

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 427 من مجلة الالتزامات والعقود، إن المعقب لم ينازع في صحة ما استقته الإدارة من المنظومة الإعلامية "صادق" بخصوص نشاطه الخاضع

للضريبة و لم يدل بما يقيم الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شلطة الأداء طبق ما يقتضيه الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

عن المظعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 453 مكرّر من مجلة الالتزامات والعقود، إن الأمر لا يتعلق في قضية الحال بوسيلة إثبات إلكترونية بل بمنظومة إعلامية إدارية داخلية يحجر على غير أعوان الدولة و الجماعات العمومية الإطلاع عليها ، لم يثبت المعقب عدم صحة المعلومات المتعلقة بنشاطه و المستفاد منها .

عن المظعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، إن المعقب قام بإيداع عدة تصاريح قبل تاريخ الإعلام بنتائج المراجعة الأولية من ذلك أنه قام بإيداع تصريح بالتوقف عن النشاط كما أنه تقدّم بطلب استئناف ذات النشاط بتاريخ 13 ماي 2002 وصرح تبعاً لذلك بالضريبة على الدخل لسنتي 2001 و2002 بتصاريح سلبية. وطالما قدّم المعقب تصاريحه بالضريبة ومطلب لإيقاف النشاط وآخر لإستئناف ذات النشاط و طالما أنّ التصاريح السلبية و الإغفال الجزئي لا يحولان دون إجراء المراجعة الأولية فإنه بتوفر معلومات تنفيذ إنجاز المعقب لصفقات مع الدولة يكون لمصالح الجبائية كامل الصلاحية للقيام بالمراجعة الأولية على أساس الفصل 37 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية.

عن المظعن المأخوذ من الخطأ في تقدير الوقائع ، إن المعقب لم ينازع في صحة ما ورد بالقوائم التي قدّمتها الإدارة و المستمدّة من المنظومة الإعلامية "صادق" و التي تبرز المبالغ المالية التي تحصل عليها مقابل أشغال قام بها لفائدة الجماعات العمومية بالجهة ، مما يؤكد صحة سند التوظيف ، أمّا بخصوص ما تمسك به المعقب بخصوص خلاص مبلغ الأداء على القيمة المضافة فقد تولّت الإدارة على إثر صدور الحكم التحضيري عن المحكمة الابتدائية بياحة طرح ذلك الأداء و ضبط الأداء على القيمة المضافة الباقي المستوجب دفعه.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالتصووص اللاحقة له و آخرها القانون الأساسي عدد 7 لسنة 2008 المؤرخ في 13 فيفري 2008.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.



وعلى مجلة الالتزامات والعقود.

وعلى سنة 2009، الإحداثيات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يقيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 5 جانفي 2009 وبما تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد عماد غابري في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي ولم يحضر الأستاذ الحبيب الوسلافي وبلغه الاستدعاء وحضر من ينوب عن الجهة المعقب ضدها وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من رد.

في 19 جانفي 2009.

### وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

#### من جهة الشكّل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في آجاله القانونية ممن له الصفة والمصلحة ومستوفيا جميع مقوماته الشكلية الجوهرية لذا يتّجه قبوله من هذه الناحية.

#### من جهة الأصل:

عن المطاعن المأخوذة من خرق أحكام الفصول 453 مكرّر و 427 من مجلة الالتزامات والعقود و الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لوحدة القول فيها:

حيث يعيب المعقب على محكمة الحكم المنتقد إقرارها بحجية الوثائق المستند إليها من قبل مصالح المراقبة الجبائية عند تحديد وعاء الضريبة المستوجبة و المستخرجة من المنظومة الإعلامية "صادق" و الحال أنّها لا تعتر وثائق الكترونية على معنى أحكام الفصل 533 مكرّر من مجلة الالتزامات والعقود وهي غير معلومة لدى جميع أطراف الدعوى الجبائية كما أنّه يتعدّر اللجوء إليها عند الحاجة بما يحول دون بسط الرقابة اللازمة عليها فضلا عن أنّها غير مدعّمة بإمضاء إلكتروني.

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ المعقب خضع إلى مراجعة أولية لنصاريج

المودعة لدى مصالح المراقبة الجبائية.

وحيث حدّد الفصل 37 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية نطاق المراقبة الجبائية

الأولية وصلاحيات الإدارة المخوّلة لها ضمنها إذ اقتضى ما يلي: " تتمّ المراجعة الأولية للتصاريح

و العقود المودعة لدى مصالح الحماية على أساس العناصر التي تضمنتها و كل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة".

وحيث يستتج من أحكام الفصل 37 المشار إليه أن مصالح المراقبة الجبائية لا تكتفي لضبط وعاء الضريبة المستوجبة بالعناصر الواردة في التصاريح المودعة من الخاضع للأداء بل محوّل لها استعمال أسلوب التقصي و البحث عن المعلومات المتعلقة بنشاطه.

وحيث تولّت مصالح المراقبة الجبائية الرجوع إلى المنظومة الإعلامية "صادق" للتحقق من

وحيث يكون استقاء معلومات من منظومة إعلامية من قبيل الوسائل المتاحة لإدارة الجبائية لإثبات وعاء الضريبة المستوجبة وهي طريقة تتلائم مع مقتضيات الفصل 37 سالف الذكر ، وتصبح المسألة متعلّقة بصحة المعلومات المستند إليها وليس بالحجية والقوة الثبوتية لمصدرها ، مثلما تمسك بذلك نائب المعقّب.

وحيث طالما واجهت إدارة الحماية المعقّب بالبطاقات المستخرجة من المنظومة الإعلامية المتضمنة تحقيقه دخل من نشاطه الخاضع للضريبة فتكون قد احترمت الأصل في قواعد الإثبات الجبائية التي تقتضي أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة التي تسعى للإدلاء بالوسائل والآليات التي مكنتها من التوصل إلى تحقيق أساس الضريبة في المقابل فإنّ على المعقّب دحض المعلومات المستقاة من المنظومة الإعلامية.

وحيث ترتبياً على ما سبق فإنّ إكتفاء المعقّب بالقدح في حجية مصدر استقاء المعلومات المتعلقة بنشاطه يكون غير ذي جدوى طالما لم يفند صحة ما تضمنته المعلومات المستمدة من المنظومة الإعلامية مما يتعيّن معه رفض جملة المطاعن الماثلة لوحدّة القول فيها.

### عن المظن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 37 من مجلّة الحقوق و الإجراءات الجبائية:

حيث تمسك نائب المعقّب أن المراجعة الأولية تفترض طبق الفصل 37 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية حصول إيداع المطالب بالضريبة لتصاريمه الجبائية قبل إجرائها في حين أنّ منوبه لم يتولّ القيام بإيداع تصاريمه المتعلقة بالسنوات المشمولة بالمراجعة إلاّ في 23 أفريل

2004 أي بعد تبليغ نتائج المراجعة إليه بتاريخ 21 مارس 2004 مما تكون معه المراجعة الأولية قد تمت دون وجود التصاريح التي يفرض النص مراجعتها. وحيث تبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن محكمة الموضوع كانت قد تحققت من حصول إيداع المعقب لوثائق متمثلة في التصريح بالضريبة عن سنة 2002 المدلى به في 24 ماي 2003 و المكتوب الصادر عنه بتاريخ 13 ماي 2002 في إعادة فتح الباتيندة، وتم ذلك قبل انطلاق عملية المراجعة الأولية، مما يكون معه تمسك المعقب بإجراء المراقبة الأولية من دون حصول إيداعه لتصاريحه في غير طريقه المر الذي يتعين معه رفضه.

#### عن المطعن المأخوذ من الخطأ في تقدير الوقائع :

حيث تمسك المعقب بأن نشاطه محدود و ليس بوسعه أن يحقق رقم المعاملات الذي نسب إليه كما أنه تولى تقديم عدد من الفواتير التي تثبت دفعه للأداء على القيمة المضافة التي بلغت قيمته 25.409,52 د أصلا و 9.543,781 خطايا و مع ذلك فإن الإدارة و محكمة الحكم المنتقد لم يلتفتا إليها.

وحيث على خلاف ما تمسك به المعقب فإنه طالما لم يدل بما من شأنه أن يفند المعطيات المستند إليها من قبل مصالح المراقبة الجبائية لضبط وعاء الضريبة تكون أسس التوظيف مبنية على ما له أصل ثابت، فضلا عن ذلك فإن ما ذُفع به المعقب من عدم اعتماد الفواتير المدلى بها و التي تثبت دفعه للأداء على القيمة المضافة كان في غير طريقه لسبق صدور حكم تحضيري من محكمة البداية أخذ بعين الاعتبار تلك الفواتير في طرح الأداء على القيمة المضافة المضمن بها، مما يتعين معه رفض المطعن المائل كرفض الطعن برمته.

#### لهذه الأسباب

#### قررت المحكمة :

أولا: قبول مطلب التعقيب شكلا و رفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

38652

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية  
المستشارين السيدة سنية بن عمّار و السيد محمّد غبارة.  
وتلي علنا بجلسة يوم 19 جانفي 2009 بحضور كاتبه الجلسة الأنسة مني  
بوشلاغم.

المستشار المقرر

عماد غابري

الرئيس  
الحبيب جاء بالله

إطّلعني على هذا القرار  
الموافق له

الأمين العام  
م. ش. ش. ش.

تمت بحسب ما تقرره  
الهيئة القضائية

م. ش. ش. ش.