

N° 6078

07/08/2018

مذكرة
إلى

السيدة رئيسة وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية
السيد مدير إدارة المؤسسات الكبرى
السيد رئيس فرقة الأبحاث ومكافحة التهرب الجبائي
والسادة رؤساء المراكز الجهوية لمراقبة الأداءات

الموضوع: حول فقه قضاء المحكمة الإدارية فيما يتعلق بخضوع عمليات التقسيم العقاري ذات الصبغة العرضية للأداء على القيمة المضافة.

المصاحب: - قرار تعقيبي صادر بتاريخ 20 أبريل 2015 تحت عدد 312897.

عملا بأحكام الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة فقرة II-5
" تخضع العمليات المنجزة بالبلاد التونسية بالمعنى المنصوص عليه بالفصل الثالث الآتي ذكره للأداء على القيمة المضافة مهما كانت أهدافها ونتائجها ما دامت تكتسي صبغة صناعية تقليدية أو تتعلق بإحدى المهن الحرة وكذلك العمليات التجارية غير البيوعات.
وينطبق هذا الأداء مهما كانت:

- الحالة القانونية للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة أو مهما كانت وضعيتهم إزاء جميع الأداءات الأخرى .

- صيغة أو نوعية تدخلهم والصبغة العادية أو العرضية لهذا التدخل.

II- تخضع أيضا للأداء على القيمة المضافة: ...

5) بيع قطع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين...".

وحيث تطبيقا للأحكام المشار إليها دأبت مصالح الجبائية على إخضاع عمليات بيع المقاسم العقارية للأداء على القيمة المضافة بصرف النظر عن الصبغة العرضية أو المتواترة لهذه العمليات وعن صفة الشخص البائع ، إستنادا إلى أحكام الفقرة II-5 من الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة التي تنص على خضوع عمليات بيع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين للأداء على القيمة المضافة ، وكذلك إلى أحكام الفقرة I من نفس الفصل التي تنص أن الأداء على القيمة المضافة ينطبق على العمليات الخاضعة بصرف النظر عن الحالة القانونية للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز العمليات

الخاضعة للأداء أو مهما كانت وضعيتهم إزاء جميع الأداءات الأخرى أو صيغة أو نوعية تدخلهم والصبغة العادية أو العرضية لهذا التدخل.

وحيث تبين من خلال دراسة الملفات الواردة على الإدارة العامة للأداءات أن عديد محاكم الأصل قضت إبتدائيا وإستئنافيا بإلغاء عنصر التوظيف المشار إليه وذلك على أساس أن الأداء على القيمة المضافة لا يكون مستوجبا بالنسبة لعمليات التقسيم العقاري التي يقوم بها أصحاب الأراضي عرضيا وليس على سبيل المهنة وباعتبار أن التنصيص بالفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة على خضوع بيع قطع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين للأداء على القيمة المضافة يهم فقط البيوعات المنجزة من قبل الأشخاص الذين يمارسون هذا النشاط حسب ترخيص وعلى سبيل المهنة طبقا للشروط المنصوص عليها بمجلة التهيئة الترابية والتعمير.

وحيث تولت الإدارة تعقيب تلك القرارات أمام المحكمة الإدارية وتمسكت بأن قضاء محاكم الأصل بانتفاء موجب التوظيف على عمليات التقسيم العقاري المنجزة بصفة عرضية، فيه خرق واضح لأحكام الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة ذلك أن خضوع عمليات التقسيم العقاري للأداء المذكور لا يتقيد بالصبغة المهنية لعمليات التقسيم وذلك تطبيقا لأحكام الفقرة (II-5) التي نصت بوجه صريح على عدم إعتبار صفة الأشخاص المعنيين وصبغة تدخلهم العرضية أو العادية.

وحيث صدر عن الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية قرار تعقيبي بتاريخ 20 أبريل 2015 تحت عدد 312897 يقضي لفائدة الإدارة بما يلي:

" وحيث يقتضي الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة أن :-" تخضع العمليات المنجزة بالبلاد التونسية بالمعنى المنصوص عليه بالفصل الثالث الآتي ذكره للأداء على القيمة المضافة مهما كانت أهدافها ونتائجها ما دامت تكتسي صبغة صناعية تقليدية أو تتعلق بإحدى المهن الحرة وكذلك العمليات التجارية غير البيوعات.

وينطبق هذا الأداء مهما كانت:

- الحالة القانونية للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة أو مهما كانت وضعيتهم إزاء جميع الأداءات الأخرى .

- صيغة أو نوعية تدخلهم والصبغة العادية أو العرضية لهذا التدخل.

II- تخضع أيضا للأداء على القيمة المضافة:...

5) بيع قطع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين...".

وحيث يستروح من الأحكام السالف بيانها أن الأداء على القيمة المضافة بعنوان عمليات بيع قطع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين يكتسي طابعا موضوعيا يكون بمقتضاه مستوحيا بمجرد إتمام عمليات بيع تنتزل في هذا الإطار بقطع النظر عما إذا كانت متواترة أو عرضية وأيا كانت الحالة القانونية للشخص الذي أنجزها سواء كان ممن يخضعون إلى القانون الخاص بالبعث العقاري والذين لهم ترخيص في هذا ويباشرون مهنة التقسيم والبعث العقاري أو من غيرهم من الأشخاص العاديين.

وحيث ترتيبا على ما تقدم فإن توظيف الأداء على القيمة المضافة على تفويت المعقب ضده في العقار الذي إستقر على ملكه بعد تقسيمه يكون في طريقه من الناحية القانونية بقطع النظر عن صفة البائع وعن الصيغة العرضية لعملية التقسيم العقاري التي قام بها على نحو ما خلصت إلى ذلك مصالح الجباية".

لذا أنتم مدعوون في إطار الرد عند الإقتضاء على إعتراضات أو طعون المطالبين بالأداء أو في إطار إستئناف الأحكام الابتدائية إلى الإستئناس بالقرار التعقيبي المشار إليه بالمرجع أعلاه مع تدعيمه بمبدأ واقعية القانون الجبائي المكرس فقها وقضاء والذي يقتضي عدم التقيد جبائيا بالوصف القانوني للنشاط أو للعمليات المحققة للدخل لتطبيق القاعدة القانونية الجبائية بل يتم تطبيق القاعدة الجبائية وفق الطبيعة الحقيقية لذلك النشاط أو لتلك العمليات وعلى المداخل الفعلية المحققة منها بقطع النظر عما تفرضه القوانين الأخرى من إجراءات وشروط كالحصول على تراخيص إدارية لممارسة ذلك النشاط، بمعنى أن مبدأ واقعية القانون الجبائي يخول لمصالح الجباية تعقب المداخل المحققة وإخضاعها للأداء المستوجب حتى في صورة تحقيق تلك المداخل خلافا للصيغ القانونية ، وهو ما إستقر عليه فقهاء قضاء المحكمة الإدارية بعيد القرارات التعقيبية من بينها:

- القرار التعقيبي الصادر عن الدائرة التعقيبية الثانية للمحكمة الإدارية تحت عدد 311514 بتاريخ 27 جوان 2011 الذي ورد فيه: "وحيث أن عدم تسجيل ذلك العقد في القباضة المالية لا يحول دون إعماده والأخذ به لواقعية القانون الجبائي الذي يفرض الأخذ بالوثائق والحجج حتى وإن كانت مخالفة للقوانين المنظمة لها علاوة على أن القاضي وفي صورة تقديم عقد غير منصوص بنسخته المدلى بها بأنه معفى من معالم التسجيل فإنه يتعين عليه الإذن تلقائيا بإيداع نسخة العقد بكتابة المحكمة بغاية إحالتها على قابض المالية المؤهل قصد تسجيلها دون أن يحول ذلك إلى أخذه كوسيلة إثبات".

- القرار التعقيبي الصادر عن الجلسة العامة تحت عدد 312305 بتاريخ 23 مارس 2015 والذي جاء به ما يلي:

"وحيث ان القانون الجبائي بحكم طبيعته الواقعية فانه يتسلط على الأنشطة الفعلية ويتعقب المداخل الحقيقية، دون التقيد بمدى التزام المطلوب بالأداء بما تمليه عليه النصوص القانونية المنظمة للنشاط الذي يمارسه.

وحيث أن ثبوت تفويت المعقب ضدّها لعقار بتلك المساحة وبذلك الثمن لفائدة باعث عقاري هي مؤشرات جدية تدلّ على أنّ الغرض من التفويت كان لغرض البناء لا الفلاحة وأنّ تمسّكها بالوصف القانوني لذلك العقار كعقار فلاحي لم يكن الغرض منه إلاّ الإنتفاع بما يخولها لها القانون من إعفاء من دفع الأداء بعنوان القيمة الزائدة العقارية عند التفويت في هذا العقار بحجّة أنّه عقار فلاحي وهو أمر لا يمكن مجاراتها فيه بناء على أن الإعفاء من ذلك الأداء يجب أن يقترن بما يثبت المحافظة على صبغة العقار الفلاحية".

المدير العام للأداءات

الإمضاء: سامي الزويبيدي