

الحمد لله وحده،



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد 313381

تاريخ الحكم: 31 ديسمبر 2019

## قرار تعقيبي

### باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات، مقرها

من جهة،

، نائبه الأستاذ

مقره

و المعقب ضده:

، الكائن مكتبه

من جهة أخرى،

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 10 جانفي

2013 والمرسم بكتابة المحكمة الإدارية تحت عدد 313381 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة

الاستئناف بتونس بتاريخ 21 ديسمبر 2011 في القضية عدد 24074 والقاضي برفض بقبول

الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على

المستأنف.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع إلى مراجعة جبائية أولية للتصاريح التي أودعها والمتعلقة بالضريبة على دخل الشخصاا الطبيعيين والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان سنة 2004 والأقساط الإحتياطية بعنوان سنة 2005 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإلجباري تحت عدد 2010/547 بتاريخ 14 جوان 2010 يطالبه مبلغ مالي للخبزينة العامة يساوي 62.352,691د وقد أصدرت المحكمة الإبتدائية بتونس حكما في القضية عدد 4539 بتاريخ 15 ديسمبر 2010 يقضي بإلغاء قرار التوظيف الإلجباري وقد تأيد بالحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس المضمن نصه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من طرف المعقبة بتاريخ 16 جانفي 2013 والمتضمنة طلب نقض الحكم المنتقد بناء على وروده معينا بسوء التعليل بمقول أنه رغم ثبوت بيع المعقب ضده لعقارين قبل شرائه لأرض فلاحية لفائدة ابنه في سنة 2004 عن طريق بيع قطعة أرضه الكائنة بحي منى بحمام الأنف بتاريخ 19 نوفمبر 1994 بثمن قدره 39 ألف دينار قبل ما يناهز 10 سنوات من تاريخ إتمام عملية شراء الأرض الفلاحية و عملية البيع الثانية تمت بتاريخ 22 أبريل 1999 في شأن قطعة أرضه الكائنة بجزيرة ميدون بثمن يساوي 50.000,000د أي قبل ما يناهز 5 سنوات من عملية الشراء فإنه لم يثبت أنه احتفظ بمحصول عمليتي البيع وادّخاره لغاية استعماله في عملية الشراء المذكورة إلا أن محكمة الحكم المنتقد اعتبرت أن المعقب ضده تولى تمويل نموّ ثروته في سنة 2004 من محصول عمليتي بيع عقارين في سنتي 1994 و 1999 وهو ما يجعل موقفها مبني على مجرد التخمين ولا يرتقي لمرتبة التعليل المستساغ والمبني على التدقيق في أقوال الخصوم وادعاءاتهم ومقارنتها بالمستندات والمؤيدات المثبتة لها فضلا عن مخالفة الحكم المنتقد لأحكام الفقرة الثانية من الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فيما يتعلق بشرط التصريح بالمداخيل المقبولة لتبرير النفقات أو نمو الثروة من جهة أن المعقب ضده لم يقدم للمحكمة بما يفيد تصريحه بالمداخيل

العقارية عن عمليتي البيع المذكورتين ومخالفة الفقرة الثانية من نفس الفصل المذكور فيما يخص شرط عدم استعمال المداخل المحققة في الفترة التي شملها التقادم في اقتناءات أخرى باعتبار أن المعقب ضده استعمل محصول عمليتي البيع في اقتناءات أخرى ومنها العقار الذي اقتناه بثمن يساوي 44.840,000د خلال سنة 1995 والذي منابه منه يساوي 22.420,000د بعد بيعه لعقاره الكائن بحي منى بحمام الأنف سنة 1994 و العقار الذي اقتناه في سنة 2000 بثمن يساوي 12.000,000د بعد أن باع أرضه التي تقع بجزيرة ميدون في 1999 وكذلك العقار الذي اقتناه في 2003 أي قبل سنة تطبيق النظام التقديري عليه بثمن يساوي 43.327,000د والذي يساوي منابه منه 21.663,500د .

وبعد الإطلاع على التقرير الوارد من نائب المعقب ضده في الردّ على مستندات التعقيب بتاريخ 27 مارس 2013 والمتضمن الدفع باختلال مطلب التعقيب شكلا لتقديمه من طرف الإدارة العامة للأداءات التي لم تكن طرفا في الحكم المطعون فيه. ومن جهة الأصل، وبصفة احتياطية، فقد بيّن أن منوبه قدّم في الطور الابتدائي ما يبرّر نمو ثروته من خلال تقديمه ما يفيد وجود مداخل متأتية من بيع عقاراته وأن شرط وجوب تصريح منوبه بالمداخل العقارية سالفه الذكر لم يتمسك به المعقب في الطور الإستئنافي واثارته لأول مرة في هذا الطور على خلاف أحكام الفصل 72 من القانون الأساسي المتعلق بالمحكمة الإدارية وأن هذا الشرط الذي ارساه الفصل 59 من القانون الأساسي عدد 85 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2007 لا ينطبق على اقتناءات منوبه الحاصلة في سنة 2004 عملا بمبدأ عدم رجعية القوانين علاوة على أن مجموع مداخله التي تساوي 191.195,165د المتأتية من موارد الخاصة المصرح بها والتي تحصل عليها خلال سنوات 2001 و 2002 و 2003 والأموال المتأتية من بيع عقارين بمبلغ جملي يساوي 89.500,000د وبيع مناب في اصل تجاري بمبلغ 12.500,000د وموارد تجارة العطارة ومواد التجميل التي يتعاطاها في مدينة قسنطينية بالجزائر والمتمثلة في توريد عملة صعبة مصرح بها في الجزائر خلال سنة 2001 والتي تساوي

13.025,376 د تكفي لتسديد جميع نفقاته التي تساوي 143.583,000 د المشتملة على اقتناء عقارين خلال سنة 2004 بمبلغ يساوي 87.500,000 د وشراء مناب من عقار خلال سنة 2005 يساوي 22.420,000 د وشراء عقار مسجل في سنة 2000 بمبلغ 12.000,000 د وكذلك شراء مناب من عقار في سنة 2003 بمبلغ يساوي 21.663,500 د.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية المنقح والمتمم بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 26 نوفمبر 2019 وبما قررت المحكمة تأجيل الجلسة على حالتها لجلسة يوم 3 ديسمبر 2019 وبما تلا المستشار المقرر السيد ملخصا من تقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامّة للأداءات وتمسك ولم يحضر الأستاذ نائب المعقب ضدّه وبلغه الاستدعاء وبما قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 31 ديسمبر 2019 ،  
وبما وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

#### من جهة الشكل:

حيث دفع نائب المعقب ضده برفض مطلب التعقيب شكلا لتقديمه من طرف الإدارة العامة للأداءات التي لم تكن طرفا في الطور الإستثنائي باعتبار أن المستأنف في ذلك الطور هو رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بتونس 1 .

وحيث استقر عمل هذه المحكمة على اعتبار أنّ صدور الحكم الإستثنائي ضد المركز الجهوي للأداءات لا يمنع الإدارة العامة للأداءات من الطعن فيه بالتعقيب طالما أن المراكز الجهوية هي

إدارات لا محورية تابعة لها ومكلفة بتمثيلها في التفاعلات الجبائية<sup>1</sup> , الأمر الذي يجعل الدفع المائل في غير طريقه وتعين رفضه

حيث فيما عدى ذلك , يكون مطلب التعقيب مقدّمًا في ميعاده القانوني من له الصفة والمصلحة ومستوفيا لجميع شروطه الشكلية الجوهرية, لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن الأول المأخوذ من سوء التعليل والمطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فيما يتعلق بشرط عدم استعمال المداخل المحققة في الفترة التي شملها التقادم في اقتناءات أخرى لتداخلهما ووحدة القول فيهما:

حيث تمسكت المعقبة بورود الحكم المنتقد معينا بسوء التعليل ومخالفا لأحكام الفقرة الثانية من الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فيما يتعلق بشرط عدم استعمال المداخل المحققة في الفترة التي شملها التقادم في اقتناءات أخرى بمقولة أنّ المحكمة اعتبرت أنّ المعقب ضده تولى تمويل نموّ ثروته في سنة 2004 والمتمثل في شرائه لقطعة أرض فلاحية من محصول عمليتي بيع عقارين في سنتي 1994 و1999 دون أن يثبت توليه ادخار ذلك المحصول واستعماله في اقتنائه سالف الذكر مما يجعل موقفها مبني على مجرد التخمين ولا يرتقي لمرتبة التعليل المستساغ والمبني على التدقيق في أقوال الخصوم وادعاءاتهم ومقارنتها بالمستندات والمؤيدات المثبتة لها فضلا عن أنه استعمل محصول عمليتي البيع سالف الذكر في اقتناءات أخرى ومنها العقار الذي اقتناه خلال سنة 1995 و العقار الذي اقتناه في سنة 2000 وكذلك العقار الذي اقتناه في 2003 أي قبل سنة من تطبيق النظام التقديري عليه.

وحيث دفع نائب المعقب ضده بأن مجموع مداخيله المتأتية من موارده الخاصة المصرح بها والتي تحصل عليها خلال سنوات 2001 و 2002 و 2003 وكذلك الأموال المتأتية من بيع عقارين ومناب في أصل تجاري وموارد تجارة العطارة ومواد التجميل التي يتعاطاها في مدينة قسنطينية بالجزائر والمتمثلة في توريد عملة صعبة مصرح بها في الجزائر خلال سنة 2001 تكفي لتسديد جميع نفقاته المشتملة على اقتناء عقارين خلال سنة 2004 وشراء مناب من عقار خلال سنة 2005 و عقار مسجل في سنة 2000 وكذلك شراء مناب من عقار في سنة 2003.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن المعقبة تولت توظيف الأداء على المعقب ضده باعتماد طريقة التقييم التقديري للدخل حسب نمو ثروته على إثر اقتنائه بموجب عقدين محررين بتاريخ 27 أفريل 2004 لقطعة أرض فلاحيتين بثمن جملي يساوي 87.500,000 دتقع الأولى بالمحجوبين جربة ذات مساحة 3150 م م بثمن قدره 20.000,000 د والثانية ذات مساحة 12343 م م م بثمن يساوي 67.500,000 د .

وحيث تقتضي أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنه " يطبق النظام التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة. وتستعمل هذه الطريقة عندما يفوق مبلغ هذا التقييم مع إضافة تكاليف المعيشة وباعتبار مستوى عيش المعني بالأمر دخله المصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش."

وحيث استقر عمل هذه المحكمة على اعتبار أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصريح المطالب بالأداء لتحل محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى القرائن القانونية والواقعية المنصوص عليها بالفصل 42 و 43 من

مجلة الضريبة, وعندها يحمل عبء الإثبات على المطالب بالضريبة الذي يتوجب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارده الحقيقية<sup>2</sup>.

وحيث بالإضافة إلى ذلك تقتضي أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه " لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

وحيث لتبرير نمو ثروته أدلى المعقب ضده بجملة من وثائق تتمثل في نسخة من عقد بيع عقار مسجل بتاريخ 27 أفريل 1999 بثمن قدره 50.000,000 د ونسخة من عقد بيع عقار بثمن قدره 39.500,000 د مؤرخ في 19 نوفمبر 1994 وكذلك بنسخة من عقد بيع مناب في أصل تجاري بتاريخ 20 جوان 2003 بثمن يساوي 12.500,000 د , كما أدلى أيضا بنسخة من تصريح بالدخل لسنة 2001 يتضمن تحقيقه لموارد تساوي 24.071,650 د ونسخة من تصريح بالدخل لسنة 2002 يتضمن تحقيقه لموارد تساوي 23.385,650 د ونسخة من تصريح بالدخل لسنة 2003 يتضمن تحقيقه لموارد تساوي 28.713,088 د إضافة إلى الكشوفات البنكية التي تدل على توريده لعملة صعبة بتاريخ 21 ماي 2001 بقيمة 13.025,376 د متأتية من تجارة العطارة وبيع مواد التجميل التي كان يتعاطاها بمدينة قسنطينية بالجزائر .

وحيث لئن لم تتضمن أوراق الملف ما يدل تولي المعقب ضده ادخار محصول بيع عقارين في سنة 1994 و 1999 لغاية استعمالها في اقتنائه للعقارين الفلاحيين في سنة 2004 , فإن ما حققه من موارد من خلال ما تضمنته تصاريحه الجبائية لسنوات 2001 و 2002 و 2003 و توريده لعملة صعبة عن نشاط العطارة وبيع مواد التجميل في سنة 2001 وكذلك تفويته في

منابه من الأصل التجاري خلال سنة 2003 تكفي لتمويل مبلغ عملية الإقتناء الحاصلة خلال سنة 2004 , الأمر الذي يجعله قد افلح في إقامة الدليل على الشطط فيما وظف عليه وتعين رفض المطعنين.

عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فيما يتعلق بشرط التصريح بالمداحيل المقبولة لتبرير النفقات أو نمو الثروة:

حيث تعيب المعقبة على الحكم المنتقد مخالفة أحكام الفقرة الثانية من الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فيما يتعلق بشرط التصريح بالمداحيل المقبولة لتبرير النفقات أو نمو الثروة بمقولة أنّ المعقب ضده لم يقدم للمحكمة بما يفيد تصريحه بالمداحيل العقارية عن عملية بيع قطعة أرضه الكائنة بحي منى بحمام الأنف بتاريخ 19 نوفمبر 1994 بثمن قدره 39 ألف دينار وبيع قطعة أرضه الكائنة بجزيرة ميدون بثمن يساوي 50.000,000 د بتاريخ 22 أبريل 1999 .

وحيث دفع نائب المعقب ضده بمخالفة المطعن لحكام الفصل 72 من القانون الأساسي للمحكمة الإدارية لعدم تمسك المعقبة به في الطور الإستثنائي وإثارته لأول مرة في هذا الطور.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 72 من القانون الأساسي المتعلق بالمحكمة الإدارية أن ط الجلسة العامة للمحكمة الإدارية تقتصر على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقا بالنظام العام أو بعيب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه ولا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم".

وحيث يبرز بالإطلاع على مستندات الإستئناف أن المعقبة لم تتمسك بهذا المطعن أمام محكمة الحكم المطعون فيه وأثارته لأول مرة في هذا الطور خلافا لأحكام الفصل 72 المذكور , الأمر الذي يتعين معه رفضه شكلا.

## ولهذه الأسباب

قرّرت المحكمة:

أولاً : قبول التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً

ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقبة

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّدة كلثوم مرييح وعضوية

المستشارتين السّدة سناء المديني والسيّدة نادرة بن فطيمة.

وتلي علنا بجلسة يوم 31 ديسمبر 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر

انيس بن سالم



رئيسة الدائرة

كلثوم مرييح

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي