

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 313563

تاريخ القرار: 29 مارس 2019

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني محل مخابرتها بمكاتبها الكائنة

،

من جهة،

مقره

والمعقب ضده:

الكائن مكتبها

نائبته الأستاذة

،

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 15 أفريل 2013 تحت عدد 313563 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس تحت عدد 91885 بتاريخ 31 مارس 2010 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالخط من مبلغ الأداء إلى ثمانية وثلاثين ألف وثمانمائة وإثنين وستين دينار ومليمتا 524 (38.862،524 د) أصلا وخطايا وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده غفل عن إيداع تصاريحه المستوجبة في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان القيمة الزائدة العقارية الناتجة عن التفويت في جزء من أرض دولية تقع بالمحمدية فقدت صبغتها الفلاحية تمسح 87610 م موضوع الرسم العقاري عدد 2652 بن عروس بثمن قدره 1.357.958،875 د وذلك بمقتضى عقد محرر

في 6 جوان 2007 ومسجل لدى القباضة المالية بفوشانة في 14 جوان 2007. فتولت مصالح الجباية التنبيه عليه قصد تسوية وضعيته الجبائية في أجل أقصاه 30 يوما من تاريخ تبليغ التنبيه غير أنه أعرض عن ذلك مما أفضى إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري تحت عدد 2008/353 بتاريخ 28 أكتوبر 2008 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي للخزينة العامة قدره 391.640,803 د أصلا وخطايا فتولى الاعتراض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت بتاريخ 24 فيفري 2009 حكما تحت عدد 3286 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2008/355 الصادر بتاريخ 28 أكتوبر 2008 وإجراء العمل به. فتولى المطالب بالأداء إستئنافه أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت الحكم المضمن بالطعن موضوع الطعن المائل.

وبعد الاطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 3 ماي 2013 والرامية إلى طلب قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا والقضاء بنقض قرار محكمة الإستئناف بتونس وإحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة ليعاد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده إستنادا إلى مخالفة المحكمة المنتقد حكمها للفصل 44 (الفقرة الثالثة) لما أخضعت القيمة الزائدة العقارية المترتبة عن بيع العقار إلى نسبة أداء 5 في المائة بدلا من نسبة 25 في المائة معللة ذلك بأن ملكية العقار إنجرت للمطالب بالضرية بموجب الميراث ضرورة أن الفصل 44 من مجلة الضريبة (فقرة ثالثة) ولئن خص التفويت في المكاسب الموروثة بتطبيق نسبة 5 في المائة على القيمة الزائدة المحققة فإنه خص صور أخرى بتطبيق نسبة 25 أو 50 في المائة وهي الصورة التي أشار إليها الفصل 27-3 من مجلة الضريبة بالنسبة القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في أرض دولية ذات صبغة فلاحية فقدت صبغتها دون إستثناء للأراضي الدولية التي آلت للمفوت بالإرث والتي تخضع في صورة الحال إلى نسبة 25 في المائة إذا ما تم التفويت لفائدة وكالات عقارية سياحية أو صناعية أو فلاحية أو للسكنى، على غرار وضعية الحال، أو للشركة القومية العقارية للبلاد التونسية أو شركة النهوض بالمساكن الإجتماعية وأن أفراد المشرع للتفويت في هذا الصنف من العقارات بأحكام مستقلة ومنفصلة صلب مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يعني أن تلك الصورة في التفويت في العقارات أكثر خصوصية وأن المشرع حرص على تطبيق نسبة مرتفعة للأداء مقارنة ببقية الصور نظرا إلى أن الثمن الذي تم به شراء تلك الأراضي الدولية كان زهيدا مقارنة مع السعر الذي تم به التفويت

في تلك الأراضي مع تمسك المعقبة بمخالفة الحكم المنتقد لأحكام الفصل 27-3 من مجلة الضريبة التي إستنتت فقط الأراضي الدولية الفلاحية التي آلت بالمعاوضة فقط دون أن يمتد ذلك إلى الأراضي التي آلت بموجب الميراث على غرار وضعية العقار موضوع قرار التوظيف لتعلقه بالتفويت في عقار دولي فلاحى فقد صبغته الفلاحية وتم التفويت فيه لفائدة الوكالة العقارية للسكنى مما تكون معه القيمة الزائدة المحققة خاضعة لنسبة أداء 25 في المائة مضيضة بأن الحكم المطعون فيه إتسم بسوء التعليل بمقولة أنه سبق لنفس الدائرة بمحكمة الإستئناف بتونس أن قضت في القضية مماثلة عدد 91899 بتاريخ 20 جانفي 2010 بإخضاع المطالبة بالضريبة إلى نسبة أداء 25 في المائة على أساس أن البيع تم لفائدة الوكالة العقارية للسكنى بخلاف موقفها في القضية الراهنة وذلك فضلا عن أن الفصل 27-3 من مجلة الضريبة بإستثناء حالة التملك بالمعاوضة يبقى على إطلاقه في بقية الصور الأخرى بما في ذلك قضية الحال.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الأستاذة نياية عن المعقب ضده بتاريخ 3 مارس 2015 والمتضمن طلب رفض التعقيب أصلا في صورة قبوله شكلا إستنادا إلى أنه طالما وأن إنتقال ملكية العقار تمت بموجب الإرث فإن الأساس القانوني للتوظيف هو الفصل 27-2 من مجلة الضريبة على الدخل. وطالما أن صفة الوارث ثابتة في حق منوبها فإن نسبة الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة المنطبقة هي 5 في المائة وأن العبرة في تحديد نسبة الأداء المستوجب يتوقف على الطبيعة القانونية لعملية التفويت وليس ثمن التفويت مضيضة بأن العقار لم يفقد صبغته الفلاحية على النحو الذي يبرز من عقد البيع وشهادة رفع اليد والرسم العقاري عدد 2625 بن عروس ومن شهادة الملكية المظروفين بملف النزاع بما تكون معه عملية التفويت خارج مجال تطبيق الضريبة على القيمة الزائدة العقارية على معنى الفصل 27-2 من مجلة الضريبة مشيرة إلى أن محكمة الإستئناف عللت إستبعادها أحكام الفصل 27-3 من مجلة الضريبة لتعلقها بالتفويت في مقاسم الأراضي أو أجزاء دولية ذات صبغة فلاحية والتي فقدت هذه الصبغة وأنه وطالما تم التنصيب بالفصل 4 من العقد سند التوظيف على إنجاز الملكية بموجب الإرث فإن الأساس القانوني للتوظيف هو الفصل 27-2 وليس الفصل 27-3 عللت حكمها تعليلا مستساغا ومطابقا لوقائع قضية الحال.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في الأول من جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته وتممته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 27 فيفري 2019، وبها تلا المستشار المقرر السيد ملخصا من تقريره وحضر ممثل المعقبة وتمسك بمستندات التعقيب ولم تحضر الأستاذة نائبة المعقب ضده وبلغها الإستدعاء.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 29 مارس 2019.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب مّم له الصفة والمصلحة وفي الآجال القانونية واستوفى بذلك مقوماته الشكلية الجوهرية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعنين المتعلقين بمخالفة الفصل 3-44 و الفصل 3-27 من مجلة الضريبة لتداخلهما ووحدة القول فيهما

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الإستئناف المنتقد حكمها خالفت الفصل 44 III لما أخضعت القيمة الزائدة العقارية المترتبة عن بيع العقار إلى نسبة أداء 5 % بدلا من نسبة 25 % معللة ذلك بأن ملكية العقار إنجرت للمطالب بالضريبة بموجب الميراث ضرورة أن الفصل 44 من مجلة الضريبة (فقرة ثالثة) ولغن خص التفويت في المكاسب الموروثة بتطبيق نسبة 5 % على القيمة الزائدة المحققة فإنه خصّ صورا أخرى بتطبيق نسبة 25 % أو 50 % وهي الصورة التي أشار إليها الفصل 27-3 من مجلة الضريبة بالنسبة القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في أرض دولية ذات صبغة فلاحية فقدت صبغتها دون إستثناء للأراضي الدولية التي فقدت صبغتها الفلاحية والتي آلت للمفوت بالإرث والتي تخضع في صورة الحال إلى نسبة 25 % إذا ما تم التفويت لفائدة وكالات عقارية سياحية أو صناعية أو فلاحية أو للسكنى أو للشركة القومية العقارية للبلاد التونسية، على غرار وضعية الحال، أو

شركة النهوض بالمساكن الإجتماعية وأن أفراد المشرع للتفويت في هذا الصنف من العقارات بأحكام مستقلة ومنفصلة صلب مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يعني أن تلك الصورة في التفويت في العقارات الصورة أكثر خصوصية وأن المشرع حرص على تطبيق نسبة مرتفعة للأداء مقارنة ببقية الصور نظرا إلى أن الثمن الذي تم به شراء تلك الأراضي الدولية كان زهيدا مقارنة مع السعر الذي تم به التفويت في تلك الأراضي مع تمسك المعقبة بمخالفة الحكم المنتقد لأحكام الفصل 27-3 من مجلة الضريبة التي إستثنت فقط الأراضي الدولية الفلاحية التي آلت بالمعاوضة فقط دون أن يمتد ذلك إلى الأراضي التي آلت بموجب الميراث على غرار وضعية العقار موضوع قرار التوظيف خاصة لتعلقه بالتفويت في عقار دولي فلاحي فقد صبغته الفلاحية وتم التفويت فيه لفائدة الوكالة العقارية للسكني، مما تكون معه القيمة الزائدة المحققة خاضعة لنسبة أداء 25%.

وحيث دفعت نائبة المعقب ضده بأنه طالما وأن إنتقال ملكية العقار كان بموجب الإرث فإن الأساس القانوني للتوظيف هو الفصل 27-2 من مجلة الضريبة على الدخل وطالما أن صفة الوارث ثابتة في حق منوبها فإن نسبة الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة المنطبقة هي 5 في المائة وأن العبرة في تحديد نسبة الأداء المستوجب يتوقف على الطبيعة القانونية لعملية التفويت وليس ثمن التفويت مضبغة بأن العقار لم يفقد صبغته الفلاحية على النحو الذي يبرز من عقد البيع وشهادة رفع اليد والرسم العقاري عدد 2625 بن عروس ومن شهادة الملكية المظروفين بملف النزاع بما تكون معه عملية التفويت خارج مجال تطبيق الضريبة على القيمة الزائدة العقارية على معنى الفصل 27-2 من مجلة الضريبة مشيرة إلى أن محكمة الإستئناف عللت إستبعادها أحكام الفصل 27-3 من مجلة الضريبة لتعلقها بالتفويت في مقاسم الأراضي أو أجزاء دولية ذات صبغة فلاحية والتي فقدت هذه الصبغة وأنه وطالما تم التنصيب بالفصل 4 من العقد سند التوظيف على إنجرار الملكية بموجب الإرث فإن الأساس القانوني للتوظيف هو الفصل 27-2 وليس الفصل 27-3 عللت حكمها تعليلا مستساغا ومطابقا لوقائع قضية الحال.

وحيث إقتضى الفصل 44 - III من مجلة الضريبة أنه " خلافا لأحكام الفقرتين I و II من هذا

الفصل:

1- تخضع القيمة الزائدة المشار إليها بالفقرة 2 من الفصل 27 من هذه المجلة إلى:

-نسبة 10 % إذا تم التفويت خلال فترة عشر سنوات بداية من تاريخ التملك.

-نسبة 5 % إذا تم التفويت بعد عشر سنوات بداية من تاريخ التملك.

وتطبق نسبة 5 % على القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في مكاسب موروثه مهما كان تاريخ التملك.

2- وتخضع القيمة الزائدة المشار إليها بالفقرة 3 من الفصل 27 من هذه المجلة إلى نسبة:

-25 % إذا تم التفويت للوكالات العقارية السياحية والصناعية والسكنى أو للشركة القومية العقارية للبلاد التونسية أو لشركة النهوض بالمساكن الإجتماعية أو لأشخاص يتعهدون ضمن عقد التفويت بتخصيص الأرض موضوع التفويت لتهيئة منطقة صناعية طبقا للتشريع الجاري به العمل خلال الخمس سنوات الموالية لتاريخ الإقتناء. وفي صورة عدم الإيفاء بهذه الشروط يتحمل المفوت له الفارق بين الضريبة المستوجبة بنسبة 50 % والضريبة المدفوعة وكذلك الخطايا المحتسبة طبقا للتشريع الجاري به العمل.

- 50 % في الحالات الأخرى.

وتكون الضريبة المدفوعة بعنوان هذه القيم الزائدة تحريرية من الضريبة على الدخل.

3- وتخضع القيمة الزائدة المشار إليها بالفقرة الثانية من الفصل 33 من هذه المجلة للضريبة على الدخل بنسبة 10 % من مبلغها".

وحيث إقتضى الفصل 27 من مجلة الضريبة أنه: " يدمج ضمن المداخل العقارية إن لم يكن ضمن أصناف أخرى من المداخل:

1- إيجار الأملاك المبنية والأملاك غير المبنية بما في ذلك الأراضي المستغلة كمقاطع.

2- القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في الحقوق الإجتماعية بالشركات العقارية وفي الأراضي المعدة للبناء الواردة في أمثلة التهيئة العمرانية ودوائر التدخل العقاري ودوائر المدخرات العقارية التي يتم إحداثها وفقا لمقتضيات الفصلين 40 و 41 من مجلة التهيئة الترابية والتعمير أو في العقارات المبنية إلا إذا تم التفويت للقرين أو للأصول أو للفروع أو للمنتفع بحق الأولوية في الشراء داخل دوائر المدخرات العقارية أو في إطار الإنتزاع من أجل المصلحة العامة أو عند التفويت في محل واحد معد للسكنى في

حدود مساحة جمالية لا تتعدى 1000 متر مربع بما في ذلك التوابع المبنية وغير المبنية وذلك بالنسبة إلى أول عملية تفويت.

3- القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في مقاسم الأراضي أو أجزاء منها التي يرجع أصل ملكيتها إلى التفويت، من غير المعاوضة، في أرض دولية ذات صبغة فلاحية والتي فقدت هذه الصبغة".
وحيث لم يثبت بالإطلاع على أوراق القضية بما في ذلك السجل العقاري لعقار موضوع التوظيف أن العقار المذكور إنتقلت ملكيته إلى المطالب بالأداء وهو يكتسي صبغة عقار دولي فلاحية، بما يحول دون إخضاع عمليات التفويت فيه ونقل ملكيته إلى أحكام الفصل 27-3 من مجلة الضريبة، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن المائل

ثانيا: عن المطعن المتعلق بسوء التأويل:

حيث تمسكت المعقبة بإتسام الحكم المطعون فيه بسوء التعليل بمقولة أنه سبق لنفس الدائرة بمحكمة الإستئناف بتونس أن قضت في القضية المماثلة عدد 91899 بتاريخ 20 جانفي 2010 بإخضاع المطالبة بالضريبة إلى نسبة أداء 25 في المائة على أساس أن البيع تم لفائدة الوكالة العقارية للسكنى بخلاف موقفها في القضية الراهنة وذلك فضلا عن أن الفصل 27-3 من مجلة الضريبة بإستثناء حالة التملك بالمعاوضة يبقى على إطلاقه في بقية الصور الأخرى بما في ذلك قضية الحال.
وحيث دفعت نائبة المعقب ضده بأن محكمة الإستئناف عللت إستبعادها أحكام الفصل 27-3 من مجلة الضريبة لتعلقها بالتفويت في مقاسم الأراضي أو أجزاء دولية ذات صبغة فلاحية والتي فقدت هذه الصبغة وأنه وطالما تم التنصيب بالفصل 4 من العقد سند التوظيف على إنجرار الملكية بموجب الإرث فإن الأساس القانوني للتوظيف هو الفصل 27-2 وليس الفصل 27-3 عللت حكمها تعليلا مستساغا ومطابقا لوقائع قضية الحال.

وحيث تبين بالإطلاع على الحكم المطعون فيه أن محكمة الإستئناف إستندت إلى مقتضيات عقد البيع في العقار التداعي من قبل المعقب ضده وخاصة الفصل 4 منه والذي تضمن تحديد وبيان أصل ملكية ذلك العقار التي إنجرت للمعني للأمر بموجب الإرث معتبرة أن الأساس القانوني للتوظيف يكمن في الفصل 27 فقرة ثانية من مجلة الضريبة وليس ضمن الفصل 27 فقرة ثالثة من ذات المجلة وطلبت بناء على ذلك من الإدارة إعادة إحتساب مبلغ الأداء المستوجب على أساس نسبة 5%.

وحيث إقتضى الفصل 27 من مجلة الضريبة أنه: " يدمج ضمن المداخيل العقارية إن لم يكن ضمن أصناف أخرى من المداخيل:

1- إيجار الأملاك المبنية والأملاك غير المبنية بما في ذلك الأراضي المستغلة كمقاطع.
2- القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في الحقوق الإجتماعية بالشركات العقارية وفي الأراضي المعدة للبناء الواردة في أمثلة التهيئة العمرانية ودوائر التدخل العقاري ودوائر المدخرات العقارية التي يتم إحداثها وفقا لمقتضيات الفصلين 40 و 41 من مجلة التهيئة الترابية والتعمير أو في العقارات المبنية إلا إذا تم التفويت للقرين أو للأصول أو للفروع أو للمنتفع بحق الأولوية في الشراء داخل دوائر المدخرات العقارية أو في إطار الإنتزاع من أجل المصلحة العامة أو عند التفويت في محل واحد معد للسكنى في حدود مساحة جمالية لا تتعدى 1000 متر مربع بما في ذلك التوابع المبنية وغير المبنية وذلك بالنسبة إلى أول عملية تفويت.

3- القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في مقاسم الأراضي أو أجزاء منها التي يرجع أصل ملكيتها إلى التفويت، من غير المعاوضة، في أرضي دولية ذات صبغة فلاحية والتي فقدت هذه الصبغة".
وحيث ولئن أصابت المحكمة المنتقد حكمها في الإستناد إلى العقد سند التوظيف وتحديد مصدر إيجار الملكية للمعقب ضده والمتمثل في الميراث قصد تحديد نسبة الأداء المستوجب فإنها لم تفلح في تحديد السند القانوني السليم لما إستندت إلى أحكام الفصل 27 فقرة ثانية والحال أنه لم يثبت من أوراق القضية فقدان العقار لصبغته الفلاحية وكان محل منازعة من المعقب ضده أمام قضاة الأصل وأن سند التوظيف على النحو المبين أعلاه يجد أساسه في الفقرة الأخيرة من العنصر الأول من الفصل 44 من مجلة الضريبة التي وردت على سبيل الإطلاق بخصوص الأملاك المفوت فيها والمنجزة ملكيتها بموجب الميراث بصرف النظر عن صبغتها الفلاحية أو غير ذلك.

وحيث ولئن أصابت المحكمة الحكم المنتقد حكمها لما أخضعت عملية التفويت في عقار التداعي إلى الأداء المتعلق بالقيمة الزائدة العقارية إلى نسبة أداء 5 % بدلا من نسبة 25 % فإنها لم تفلح في تحديد السند القانوني السليم لما إستندت إلى أحكام الفصل 27 فقرة ثانية والحال أنه لم يثبت من أوراق القضية أن عقار التداعي إنتقلت ملكيته إلى المطالب بالأداء وهو يكتسي صبغة عقار دولي فلاحية.

وحيث طالما بوسع قاضي التعقيب إستبدال السند القانوني الخاطئ الذي تأسس عليه الحكم المطعون فيه بالسند القانوني الصحيح دون حاجة لنقض ذلك الحكم كلما كانت النتيجة التي إنتهى إليها قاضي الموضوع متفقة مع مقتضيات السند القانوني الصحيح على غرار قضية الحال، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن المائل.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد حاتم بنخليفة وعضوية المستشارين السيدتين نادية نويرة وجهان الهرمي.

وتلي علنا بجلسة يوم 29 مارس 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة حنان عراكي.

المستشار المقرر
مراد بن مولّي

رئيس الدائرة
حاتم بنخليفة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: لطفى الخالدي