الجمهوريّـــة التـــونسيّـــة
مجـــلس الدولـــة
المحكـــمـــة الإداريّـــــة

الحمد لله،

القضيّـــة عـــدد: 312246
تاريخ القرار: 29 فيفري 2016

05 أفريل 2016

قـــرار تعقيبـــي
باســـم الشـــعب التونســـي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المـــعـــقّـــبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بشارع ********** عدد *** ، تونس،

من جهـــــة،

والمـــعقّـــب ضدّها : شركة عقارية *********في شخص ممثلها القانوني، مقرها بمركب **********، مدرج ***، الطابق********، أريانة، نائبها الأستاذ ********** الكائن مكتبه بنهج ********، عدد *****، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312246 بتاريخ 27 جويلية 2011 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإســتئناف بتــونس في القضية عدد 66815 بتاريخ 13 ماي 2009 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصــل بــإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به مع تعديل نصه وذلك بالترفيع في المبالغ المطالب بها إلى ما قدره ألفــان وثلاثمائة وواحد وعشرين دينارا ومليمات 217 (2.321,217) لقاء أصل الأداء والخطايا.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها خضعت بعنوان نشاطها المتعلق بالبعث العقاري إلى مراقبة جبائية معمّقة في مادة الضريبة على الشركات عن الفترة الممتدة من غرة جانفي 2000 إلى 31 ديسمبر 2002 والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة عــن الفتــرة الممتدة من 1 جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2003 صدر على إثرها قرار في التوظيف الإجباري للأداء

بتاريخ 20 أفريل 2006 تحت عدد 2006/199 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ أربعمائة وسبعة وعشرين ألفا وأربعة عشرة دينارا و666 من المليمات (427.014,666د) أصلا وخطايا ويضبط فائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر ديسمبر من سنة 2003 بمبلغ واحد وستين ألفا ومائتين وثمانية وثمانين دينارا و943 من المليمات (61.288,943د) فاعترضت عليه المعنية بالأمر أمام المحكمة الإبتدائية بأريانة التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 26 أفريل 2007 في القضية عدد 520 بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري من حيث المبدأ مع تعديله وذلك بالنزول بالمبالغ المستوجبة إلى ما قدره ألفين ومائتين وواحد وتسعون دينارا ومليمات 217 ومليمات 836 (2.291,217د) أصلا وخطايا، فاستأنفته مصالح الجباية أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 6 أوت 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة للنظر فيها بهيئة حكمية جديدة وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

أوّلا– خرق أحكام الفصل الأول (II – 10) من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف قضت بإعفاء المعقب ضدّها من الأداء على القيمة المضافة الموظف عليها بعنوان عملية تسليم مقاسم إلى نفسها مستندة في ذلك إلى أنّ تلك العملية لم يكن الهدف منها تسديد حاجيات شخصية مخالفة بذلك أحكام الفصل الأوّل المذكور على اعتبار أنّ إخضاع عمليات تسليم الأصول المادية الثابتة للنفس للأداء على القيمة المضافة يهدف إلى معاملة الخاضعين إلى ذلك الأداء على قدم المساواة، ذلك أنّ الباعث العقاري الذي يتولّى شراء أراضي مقسمة ومهيأة من مقسم عقاري يدفع يخضع للأداء على القيمة المضافة، فإنّه يكون مطالبا بذات الأداء متى قام هو بتقسيم وتهيئة أرض لنفسه وخصصها لبناء محلات معدّة للسكنى.

ثانيا– سوء التعليل، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه علّلت قضاءها بإعفاء المطالبة بالضريبة من الأداء على القيمة المضافة بأنّ عملية التقسيم والتهيئة وبناء المساكن لم تكن بهدف تسديد حاجيات شخصية والحال أنّ مصالح الجباية لم تتمسك البتّة بأنّ المعنية بالأمر استعملت قطع الأراضي لأغراض شخصية تتعلّق بمسيريها مثلا، وإنّما تمسكت بأنّ الشركة سلمت لنفسها قطع أرض لبناء عقارات معدّة للسكنى، أي لتسديد حاجيات مرتبطة باستغلالها وبنشاطها وأنّ الفصل الأوّل (II – 10) من مجلة الأداء على القيمة المضافة يشمل تلك الصورة لّما نصّ على خضوع تسليم الأشياء من قبل الخاضعين للأداء لأنفسهم لتسديد حاجيات مختلف مستغلاتهم، وقد كان على المحكمة المنتقد حكمها أن تتثبّت في وجهة استعمال المقاسم

وفي انتفاع المعقب ضدّها بطرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل تلك المقاسم عند تهيئتها وتقسيمها وهما الشرطان اللذان وضعهما الفصل الأول المذكور.

وبعد الإطلاع على مذكرة الأستاذ ********** في الردّ على مستندات التعقيب نيابة عن شركة عقارية *********في شخص ممثلها القانوني المدلى بها بتاريخ 11 جويلية 2012 والتي تمسك فيها برفض مطلب التعقيب أصلا وإقرار الحكم الإستئنافي المنتقد لإستناده لما يؤيّده واقعا وقانونا.

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 21 ديسمبر 2015 وبها تلا المستشار المقرّر السيد ملخّصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بمستندات الطعن طالبا الحكم طبقها ولم يحضر نائب المعقّب ضدّها وبلغه الإستدعاء،

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 25 جانفي 2016.

وبها قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة إلى جلسة يوم 29 فيفري 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرّح بما يلي :

- **من جهة الشكل :**

حيث قُدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

- **من جهة الأصل :**

عن المطعنين المأخوذين من خرق أحكام الفصل الأول (II – 10) من مجلة الأداء على القيمة المضافة وسوء التعليل لتداخلهما ووحدة القول فيهما :

حيث تمسكت المعقّبة بأنّ محكمة الإستئناف قضت بإعفاء المعقب ضدّها من الأداء على القيمة المضافة الموظف عليها بعنوان عملية تسليم مقاسم إلى نفسها مستندة في ذلك إلى أنّ تلك العملية لم يكن

الهدف منها تسديد حاجيات شخصية، وتكون بذلك قد خالفت أحكام الفصل الأوّل المذكور على اعتبار أنّ إخضاع عمليات تسليم الأصول المادية الثابتة للنفس للأداء على القيمة المضافة يهدف إلى معاملة الخاضعين إلى ذلك الأداء على قدم من المساواة، ذلك أنّ الباعث العقاري الذي يتولّى شراء أراضي مقسمة ومهيأة من مقسّم عقاري يدفع يخضع للأداء على القيمة المضافة، فإنّه يكون مطالبا بذات الأداء متى قام هو بتقسيم وتهيئة أرض لنفسه وخصصها لبناء محلات معدّة للسكنى، كما أنّ محكمة الحكم المطعون فيه علّلت قضاءها بإعفاء المطالبة بالضريبة من الأداء على القيمة المضافة بأنّ عملية التقسيم والتهيئة وبناء المساكن لم تكن بهدف تسديد حاجيات شخصية والحال أنّ مصالح الجباية لم تتمسك البتّة بأنّ المعنية بالأمر استعملت قطع الأراضي لأغراض شخصية تتعلّق بمسيريها مثلا، وإنّما تمسكت بأنّ الشركة سلمت لنفسها قطع أرض لبناء عقارات معدّة للسكنى، أي لتسديد حاجيات مرتبطة باستغلالها وبنشاطها وأنّ الفصل الأوّل (II – 10) من مجلة الأداء على القيمة المضافة يشمل تلك الصورة لمّا نصّ على خضوع تسليم الأشياء من قبل الخاضعين للأداء لأنفسهم لتسديد حاجيات مختلف مستغلاتهم، وقد كان على المحكمة المنتقد حكمها أن تتثبّت في وجهة استعمال المقاسم وفي انتفاع المعقب ضدّها بطرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل تلك المقاسم عند تهيئتها وتقسيمها وهما الشرطان اللذان وضعهما الفصل الأول المذكور .

وحيث ينص الفصل الأوّل (II – 10) من مجلة الأداء على القيمة المضافة على أنّه : " ... II- تخضع أيضا للأداء على القيمة المضافة : ... 10) تسليم البضائع باستثناء الأصول الثابتة (المادية) من طرف الخاضعين للأداء لأنفسهم سواء لتسديد حاجياتهم الشخصية أو حاجيات مختلف مستغلاتهم وذلك في صورة عدم استعمال هذه البضائع في تحقيق عمليات خاضعة للأداء على القيمة المضافة وعدم انتفاعها بحق الطرح ...".

وحيث يقتضي الفصل 532 من مجلة الإلتزامات والعقود أنّ " نص القانون لا يحتمل إلاّ المعنى الذي تقتضيه عبارته بحسب وضع اللغة وعرف الإستعمال ومراد واضع القانون ".

وحيث يستشف من صريح عبارات الفصل الأوّل (II – 10) أنّ خضوع عملية التسليم للنفس للأداء على القيمة المضافة يستوجب توفر ثلاثة شروط أوّلها أن تحصل واقعة التسليم لبضاعة من غير الأصول الثابتة المادية، وثانيها أن تكون الغاية من ذلك التسليم هي تسديد حاجيات شخصية للمطالب بالضريبة أو حاجيات مختلف مستغلاته، وثالثها أن لا يتمّ استعمال تلك البضائع في تحقيق عمليات خاضعة للأداء على القيمة المضافة وعدم انتفاعها بحق الطرح.

وحيث أنّه لا جدال أنّ قيام المعقب ضدّها بعملية تقسيم وتهيئة أرض كانت قد اقتنتها وشيّدت محلات سكنية عليها معدّة للبيع يعدّ بمثابة تسليمها لنفسها لمقاسم مهيّأة كان من الممكن أن تقتنيها من مُقسّم عقاري لا تعدّ من الأصول الثابتة المادية التي تعتبر في قاموس المحاسبة التجارية الأصول التي يتم اقتناؤها من قبل الوحدة الاقتصادية لا بغرض إعادة البيع وتحويلها إلى مكاسب نقدية خلال الفترة المحاسبية ولكن للمساعدة في العملية الانتاجية لعدة فترات محاسبية على خلاف ما هو الشأن بالنسبة للمقاسم المهيأة من قبل المعقّب ضدّها والتي سلّمتها لنفسها بغاية بيعها.

وحيث من الثابت أنّ الأداء على القيمة المضافة يكتسي صبغة موضوعية، باعتباره يتسلّط على العمليّة وليس على الشخص، وأنّ إعماله يجب أن يكون على قدم المساواة بين مختلف المتدخلين في الدورة الإقتصادية الذين يوجدون في نفس الوضعية وتتحقق في نشاطاتهم الشروط القانونية لخضوعهم له وذلك ضمانا لمنافسة نزيهة بينهم.

وحيث لا جدال أنّ اقتناء المعقّب ضدّها أراضي بيضاء وتقسيمها وتهيئتها بغاية تشييد محلاّت سكنية بها هو عملية تسليم لنفسها لمقاسم مهيّأة لا تختلف موضوعيا عن عملية اقتناء لغاية ذات الغرض لمقاسم من مُقسّم عقاري والتي تخضع للأداء على القيمة المضافة عملا بمقتضيات الفصل الأوّل (II - 5) من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بما تكون معه محكمة الحكم المطعون فيه قد خالفت القانون لمّا قضت بإعفاء المعنية بالأمر من ذلك الأداء بعنوان تلك العمليات، الأمر الذي يجعل حكمها حريا بالنقض.

ولهذه الأسباب

قرّرت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإرجاع القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاتي وعادل الصبّاغ.

وتلي علنا بجلسة يوم 29 فيفري 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

رئيس الدّائـــرة	المستشار المقرّر
رضـــا بن محمـــود	محمّـــد الطيّـــف

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
توفيق بوفايد