الحمد لله،

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية

القضية عدد: 310649

تاريخ القرار: 21 جوان 2010

قـرار تـعقيبي

باسـم الشعـب التّونسـي

أصدرت الدّائرة التّعقيبيّة الثّانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامّة للأداءات، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 -تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدّه: ، الكائن مقره

من جهة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات، والمرسّم بكتابة المحكمة بتـاريخ 19 سبتمبر 2009 تحت عدد 310649 طعنا في الحكم الصّادر عن محكمة الاسـتئناف بصـفاقس في القضية عدد 24542 بتاريخ 7 جويلية 2008 والقاضي نهائيا: "بقبول الاستئنافين الأصلي والعرضي وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضده".

وبعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع بموجب نشاطه المتمثل في النجارة التقليدية إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعـيين والأداء على القيمة المضافة لسنة 2004 والقسطين الاحتياطيين الأولين لسنة 2005 ونتج عنها صـدور قـرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 23 مارس 2006 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامـة مقداره (12.348,306د) أصلا وخطايا. فاعترض عليه المعقب ضده لدى المحكمة الابتدائية بصفاقس التي أصدرت بتاريخ 4 أفريل 2007 في القضية عدد 728 حكما يقضي "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصـل بالمصادقة على قرار التوظيف المعترض عليه مع تعديله وذلك بالحط من مبلغ الأداءات المستوجبة من المعتـرض أصلا وخطايا إلى ثمانية آلاف وثلاثة دنانير ومليمات 306 (8.003,306د)". وتبعا للطعن بالاسـتئناف

في هذا الحكم من قبل الإدارة أمام محكمة الاستئناف بصفاقس أصدرت الأخيرة قرارها المشار إليه بالطّالع والذي هو محلّ الطّعن الماثل.

وبعد الاطلاع على المذكّرة في شرح أسباب الطّعن المقدّمة من المعقّبة بتاريخ 9 أكتوبر 2009 والرّامية إلى قبول مطلب التّعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة لتعيد النظر فيها بتركيبة مغايرة، وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

1- مخالفة أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: ذلك أن محكمة الحكم المطعون فيه قضت بعدم قابلية الأقساط الاحتياطية للمراجعة مخالفة بذلك أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لأنّ المشرّع أفرد تلك الأقساط بتصريح خاص ومستقل عن بقية التصاريح ويتم إيداعه وفق الطرق والآجال التي يقتضيها القانون، وفي صورة عدم إيداعه أو القيام بذلك بصفة متأخرة عن الآجال القانونية أو التصريح بتلك الأقساط بصورة منقوصة يخول للإدارة مراقبتها ومراجعتها لضبط المبلغ المستوجب بعنوانها أو لضبط الخطايا المترتبة على الإخلالات المكتشفة بعنوانها أو التأخير في إيداعها.

2- مخالفة أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات: ذلك أن الفصل المذكور أوجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات والأشخاص الطبيعيين المتعاطين لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية دفع ثلاثة أقساط سنوية يساوي كل منها 30 بالمائة من مبلغ الضريبة المستوجبة بعنوان مداخيل وأرباح السنة السابقة ولم يستثن من هذا الواجب إلا المستغلين في الفلاحة والصيد البحري والحرفيين الخاضعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الاختيارية، ومن ثم يتضح أن الأقساط الاحتياطية تدخل ضمن مجال تطبيق الأداء ومرتبطة ارتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات مما يترتب عليه ضرورة مراجعتها كلما تمت مراجعة أساس الضريبة، كما أن مراجعتها تهدف إلى ضبط خطايا التأخير الناجمة عن تخلف المطالب بالأداء عن التصريح بها ودفعها في آجالها أو التصريح بها بصفة منقوصة، مما يجعل قضاء محكمة الاستئناف بحذف عنصر التوظيف المتعلق بها مخالفا لأحكام الفصل 51 سالف الذكر.

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنّصوص اللاّحقة له وخاصّة منها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرّخ في 12 أوت 2009.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،

وعلى مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطّرفين بالطّريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليـــوم 7 جـــوان 2010 وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرر السيّد في تلاوة ملخّص مـــن تقريـــره الكتـــابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بمطلب التعقيب، ووجّه الاستدعاء إلى المعقب ضدّه.

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 21 جوان 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشّكل:

حيث قدّم مطلب التّعقيب في آجاله القانونيّة ممّن له الصّفة والمصلحة مستوفيا جميع مقوّماته الشّكليّة الجوهريّة لذا يتّجه قبوله من هذه النّاحية.

من جهة الأصل:

عن المطعنين الأول والثاني المتعلقين بمخالفة أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات معا لوحدة القول فيهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصلين المتقـــدّم ذكرهمـــا وذلـــك لقضائها بعدم قابلية الأقساط الاحتياطية للمراجعة والحال أن المشرع أفرد تلك الأقســـاط بتصـــريح خـــاص ومستقل عن بقية التصاريح يتم إيداعه وفق الطرق والآجال التي يقتضيها القانون، وفي صورة عدم إيداعـــه أو القيام بذلك بصفة متأخرة عن الآجال القانونية أو التصريح بتلك الأقساط بصورة منقوصـــة يمكـــن لـــلإدارة مراقبتها ومراجعتها لضبط المبلغ المستوجب بعنوانها أو لضبط الخطايا المترتبة على الإخلالات المكتشفة بعنوانها أو التأخير في إيداعها، كما أوجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات والأشـــخاص الطبيعيين المتعاطين لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية بدفع ثلاثة أقساط سنوية يساوي كل منها 30 بالمائة من مبلغ الضريبة المستوجبة بعنوان مداخيل وأرباح السنة السابقة و لم يستثن من هذا الواجـــب إلا المســـتغلين في الفلاحة والصيد البحري والحرفيين الخاضعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعـــيين الخاضـــعين للضّـــريبة التقديرية الاختيارية، ومن ثم يتضح أن الأقساط الاحتياطية تدخل ضمن مجال تطبيق الأداء ومرتبطـــة ارتباطـــا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات مما يترتب عليه ضرورة مراجعتها كلمـــا تمـــت مراجعة أساس الضريبة.

وحيث ينص الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه: "تراقب مصالح الجباية وتراجع التصاريح والعقود والكتابات والنقل والفواتير والوثائق المستعملة أو المثبتة لضبط الأداءات الخاضعة لأحكـــام هذه المجلة..."

كما ينصّ الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه: "I- باستثناء المستغلين في الفلاحة والصيد البحري والحرفيين الخاضعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الاختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرر من الفقرة VI من الفصل 44 من هذه المجلة يطالب الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل المتعاطون لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية بدفع ثلاثة تسبقات تسمى "أقساط احتياطية" وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيلهم أو على أرباحهم الجملية...

V- يتم التصريح بالأقساط الاحتياطية ودفعها بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات خلال الخمسة وعشرين يوما الأولى من الأشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي تاريخ ختم السنة المالية".

وحيث يستفاد من الأحكام المبينة آنفا أن المشرع أوجب على المطالبين بالضريبة إيداع تصاريحهم الجبائية التي أدرج ضمنها التصاريح المتعلقة بالأقساط الاحتياطية، كما خوّل لمصالح الجباية مراقبة تلك التصاريح، ومن ثم فإن الأقساط الاحتياطية تخضع لواجب دفعها والتصريح بها مثل الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وذلك لأنها تدخل ضمن مجال تطبيق الأداء وترتبط ارتباطا وثيقا بأساس الضريبة، وبهذه الصفة فإن الأقساط المذكورة تتم مراجعتها من قبل مصالح الجباية لأن كل تغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة ينعكس بالتبعية على مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الاحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية.

وحيث يتبيّن من الرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن المحكمة المصدرة له أيّدت قضاء المحكمة الابتدائية بصفاقس بإقصاء الأقساط الاحتياطية من المراجعة التي خضع لها المعقب ضده وذلك بالاستناد إلى أن الأقساط الاحتياطية هي عبارة عن تسبقات وهي طريقة لدفع الأداء ولا تمثل بالتالي أداء قائما بذاته لأنها تفتقد لأهم أركان التعريف القانوني للأداء إذ أنها ليست نهائية وتتأثر بالنتيجة الجبائية النهائية للمؤسسة سواء ارتفاعا أو انخفاضا وهي تخضع للتعديل في آخر السنة الجبائية.

وحيث إن ما ذهبت إليه محكمة الحكم المطعون فيه إنما جاء مخالفا لمفهوم الأقساط الاحتياطية وللتأويل السليم لأحكام الفصلين 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية و51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، كما أنه يتعارض مع ما جرى عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية التي دأبت على اعتبار أنّ الأقساط الاحتياطية تخضع للمراقبة الجبائية إلى جانب الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات، الأمر الذي يكون معه الحكم المطعون فيه مشوبا بعيب مخالفة القانون المؤدي إلى نقضه.

ولهذه الأسباب

قرّرت المحكمة :

أوّلا: قبول مطلب التّعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضيّة إلى محكمة الاستئناف بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة حكميّة جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونيّة على المعقب ضدّه.

وصدر هذا القرار عن الدّائرة التّعقيبيّة الثانية بالمحكمة الإداريّة برئاسة السيّد محمّد فوزي بن حمّاد وعضوية المستشارتين السيّدتين مليكة الجندوبي وشويخة بوسكاية.

وتلي علنا بجلسة يوم 21 جوان 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النّفزي.

الرّئيس	المستشار المقرّر
محمّد فوزي بن حمّاد	لطفي الشعلالي

الكاتب العام للمحكمة الإداريّة

الإمضاء: صابح البرذيني