الحمد لله

الجمهورية التونسيّة

مجلس الدولة

المحكمة الإداريّة

القضيّة عـــدد: 311868

تاريخ القرار: 14 جويلية 2014

قرار تعقيبـــــي

باســـــــــــم الشعـــــــب التّونســـــــــــي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التـّالـي بيـن:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدّه: ، مقره ، تونس، محاميه الأستاذ ، الكائن مكتبه ،

من جهة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 17 مارس 2011 والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد 311868 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 29 ديسمبر 2010 في القضيّة عدد9886 والقاضي "بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف".

وبعد الإطّلاع على الحكم الإستئنافي المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضدّه خضع لمراجعة أولية لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو المهنية أو التجارية شملت سنة 2004 والأقساط الإحتياطية لسنة 2005، نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء عدد 2009/166 بتاريخ 14 فيفري 2009 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 35.990,209 دينارا أصلا وخطايا، فاعترض عليه المعني بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بتونس التّي أصدرت حكما بتاريخ 23 جوان 2009 يقضي بقبول الإعتراض شكلا وفي

الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد2009/166 الصادر بتاريخ 14 فيفري 2009 مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره ألفان وأربعمائة وواحد وأربعون دينارا و525 مليمات (2.441,525د)،فاستأنفته المعقبة أمام محكمة الاستئناف بتونس التّي تعهدت بملف القضيّة وأصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطّلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من الإدارة العامّة للأداءات بتاريخ 31 مارس 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه، بالاستناد إلى ما يلي:

أولا: خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أن المعني لم يثبت أن نمو الثروة متأت من سنوات سابقة،خاصة وأن منظومة الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات إلى جانب كونها لم تنص على توزيع نمو الثروة غير المبرر على السنوات السابقة تفرض أن يقوم المطالب بالأداء بإثبات تخصيصه ذلك المبلغ في تمويل عملية الإقتناء والتصريح به،لكنه لم ينجح في إثبات عناصر تمويل نمو الثروة غير المبرر،وتم اعتبار المبالغ التي خصصها المطالب بالأداء لتمويل اقتناءاته مداخيلا غير مصرح بها بعنوان السنة التي تم خلالها تحقيق نمو الثروة وهي في قضية الحال سنتي 2004 و 2005،وطالما لم يثبت ما يبرر نمو ثروته واقعا وقانونا فالقول بقسمة مبلغ نمو الثروة على السنوات غير المتقادمة أمر لا يستقيم قانونا ولا يتماشى ومنظومة أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،كما يشترط في ذلك أن يكون التصريح تلقائيا بمداخيله وأن تكون هذه المداخيل كافية لتغطية مصاريف معيشته من ناحية والإدخار أو توفير قسط منها لغاية تمويل الشراء من ناحية أخرى وهو ما لم يتوفر في قضية الحال.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود،بمقولة أن كتب الإعتراف الذي أقرت من خلاله والدة المطالب بالأداء أن عقود البيع المبرمة بينها وبين إبنها تتعلق بحق رقبة فقط وأن الغاية من ذكر المبلغ الموجود بالعقود هو لغاية التسجيل يعتبر من قبيل الوثائق التي يقدمها الخصم لنفسه وينطبق عليها القانون الذي مفاده أن ما صدر عن شخص لا يكون حجة له،وبالتالي فهو لا يلزم إلا صاحبه ولا يمكن الإحتجاج به على الغير ،كما أن التنصيصات الواردة بكل من الإقرار والإعتراف متضاربة في خصوص تسديد مبلغ الشراءات،حيث كان تحديد الثمن في العقود مرة لغاية التسجيل ومرة أخرى تقر والدة المطالب بالأداء أن ابنها يقوم بخلاص ثمن العقارات على أقساط،ولا يمكن بالتالي الإعتداد بها واعتمادها كوسيلة إثبات.

ثالثا: خرق أحكام الفصل 87(1) من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي،بمقولة أن كتب الإعتراف وكتب الإقرار الممضيين من قبل والدة المطالب بالأداء بصفة آحادية الجانب يمثلان بداية حجة ولا يمثلان حجة تجاه الغير طالما لم يقع تقديمها لإجراء التسجيل.

رابعا: خرق أحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،بمقولة أن المشرع أجاز اعتماد وسائل الإثبات المنصوص عليها صلب الفصل 427 من مجلة الإلتزامات والعقود في المادة الجبائية،مستثنيا فقط شهادة الشهود واليمين.لذا لا يجوز اعتماد الإقرار والإعتراف باعتبارهما شهادة شهود لإثبات مصدر تمويل شراء عقار،ولأنهما من قبيل الحجج والمكاتيب التي لا عمل عليها إلا بين المتعاقدين وورثتهم،ولا يحتج بها على الغير سيما إذا تعلق الأمر بإثبات في المادة الجبائية.

وبعد الإطلاع على تقرير محامي المعقب ضده المقدم بتاريخ 30 أفريل 2011 في الرد على المستندات والمتضمن طلب رفض التعقيب،استنادا إلى ما يلي:

- في خصوص المطعن الأول،فإن كلمة نمو الثروة تفيد الزيادة والإزدياد في فترة زمنية معينة،مما يعني تراكم للمداخيل إلى حين ظهورها في شكل تطور ملحوظ لنمط حياة المعني بالأمر أو وجود اقتناءات وشراءات لا تتناسب مع ما هو مصرح به،وبالتالي فإن الثروة الظاهرة هي نتاج لتراكمات سابقة ولذلك كان على الإدارة تقسيم هذه المبالغ على السنوات التي سبقت اقتناء العقار ومطالبة المعني بالأمر بدفع ما تخلد بذمته في حدود السنوات التي لم يشملها التقادم.أما وقد وظفت كامل المبلغ على سنة اقتناء العقار،فإن ذلك يكون بمثابة مطالبة المعني بالأمر بضريبة لم ينص عليها القانون،وهي الضريبة على الثروة. ثم أن الإدارة لم تدرس المؤيدات التي قدمها المعقب ضده والتي تدعم موقفه بعدم وجود نمو ثروة غير مبرر.

- في خصوص المطعن الثاني،فإنه يتأكد أن عقود البيع المبرمة بين المعقب ضده ووالدته تتعلق بحق رقبة فقط،الغاية منها المحافظة على المخلف وحمايته من التشتت،علاوة على أن التعريف بإمضاء والدة المعقب ضده ببلدية منوبة على إقرار ثابت التاريخ وهو سابق لتاريخ محضر تبليغ طلب مبررات وتوضيحات الذي وجهته له الإدارة،وقد ورد بذلك الكتب إقرار بأن البيع تم بدون مقابل وأن المبلغ المذكور بالعقود هو لغاية التسجيل فقط.

- في خصوص المطعن الثالث،فإن عدم تسجيل كتب الإقرار المعرف عليه بالإمضاء لا يعيبه،باعتبار أنه لا يخضع وجوبا لإجراء التسجيل.

في خصوص المطعن الرابع، فإن الإدارة قد وقعت في تناقض، إذ دفعت من جهة بأن أحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تمنع اعتبار شهادة الشهود لإثبات مصدر تمويل شراء عقار، ومن جهة أخرى تقر بأن ما صدر عن والدة المعقب ضده يعد من قبيل الحجج والمكاتيب التي لا عمل عليها إلا بين المتعاقدين وورثتهم، وهو إقرار منها بأن الأمر يتعلق بالحجة المكتوبة المنصوص عليها من بين طرق الإثبات الواردة بالفصل 427 (ثانيا) من مجلة الإلتزامات والعقود المعتمدة لإثبات ادعاءات الأطراف في المادة الجبائية.

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 23 جوان 2014، وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيّد طارق الحرابي في تلاوة ملخّص لتقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك و لم يحضر محامي المعقب ضده، قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 14 جويلية 2014.

و بها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونيّة وممّن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

أولا: عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،بمقولة أن المعني لم يثبت أن نمو الثروة متأت من سنوات سابقة،خاصة وأن منظومة الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات إلى جانب كونها لم تنص على توزيع نمو الثروة غير المبرر على السنوات السابقة تفرض أن يقوم المطالب بالأداء بإثبات تخصيصه ذلك المبلغ في تمويل عملية الإقتناء والتصريح به،لكنه لم ينجح في إثبات عناصر تمويل نمو الثروة غير المبرر،وتم اعتبار المبالغ التي خصصها المطالب بالأداء لتمويل اقتناءاته مداخيلا غير مصرح بها بعنوان السنة التي تم خلالها تحقيق نمو الثروة وهي في قضية الحال سنتي 2004 و 2005،وطالما لم يثبت ما يبرر نمو ثروته واقعا وقانونا فالقول بقسمة مبلغ نمو الثروة على السنوات غير المتقادمة أمر لا يستقيم قانونا ولا يتماشى ومنظومة أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات .كما يشترط في ذلك أن يكون التصريح تلقائيا بمداخيله وأن تكون هذه المداخيل كافية لتغطية مصاريف معيشته من ناحية والإدخار أو توفير قسط منها لغاية تمويل الشراء من ناحية أخرى،وهو ما لم يتوفر في قضية الحال.

وحيث ثبت من أوراق ملف القضية أن المعقب ضده قدم للإدارة وأثناء التقاضي أمام قاضي الأصل جملة من المؤيدات أدت إلى صدور حكم تحضيري يقضي بإعادة الإحتساب،وذلك باستبعاد عقود البيع الواقع فيها اقرار من الأم وقسمة باقي نمو الثروة على السنوات غير المتقادمة ،وبذلك تم النزول بالمبلغ المضمن بقرار توظيف الأداء.

وحيث استقر فقه القضاء على اعتبار أن رقابة قاضي التعقيب لا تمتد إلى ما توصل إليه قاضي الموضوع في تقديره للحجج المقدمة من الأطراف،إلا عند ثبوت غلط فادح في التقدير،وهي غير صورة الحال.

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

وحيث تعدّ قرينة نموّ الثروة أو الزيادة في الممتلكات طريقة خوّلها المشرع لإدارة الجباية لضبط الضريبة على الدخل.

وحيث لم يحدّد المشرع عدد السنوات الكفيلة بأن توفر مداخيلها ذلك الحصول المالي، وترك المجال مفتوحا لتحديد طريقة احتساب تلك السنوات باعتماد قاعدة توزيع مقدار نموّ الثروة على مداخيل أكثر من سنة،وهي طريقة تتلاءم ومبادئ العدالة الجبائية التي من أهمها تخفيف العبء الجبائي على المطالب بالضريبة مع ضمان حقوق الخزينة متى ثبت أن الدخل لم يتحقق خلال سنة واحدة.

وحيث انتهت محكمة الحكم المنتقد إلى أن نمو الثروة ولئن ثبت حصوله فعلا،إلا أنها أقرت بأنه لا يمكن أن يتحقق خلال سنة المراجعة،مما يبرّر قسمته على السنوات المتقادمة.

وحيث وخلافا لما تمسّكت به المعقبة،فان إقدام محكمة الموضوع على تقسيم نمو الثروة على السنوات غير المتقادمة لا يتعارض مع أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة ،الأمر الذي يكون معه الحكم المطعون فيه في طريقه واقعا وقانونا،وتعيّن تبعا لذلك رفض هذا المطعن .

ثانيا: عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود:

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود ،بمقولة أن كتب الإعتراف الذي أقرت من خلاله والدة المطالب بالأداء أن عقود البيع المبرمة بينها وبين إبنها تتعلق بحق رقبة فقط،وأن الغاية من ذكر المبلغ الموجود بالعقود هي لغاية التسجيل،يعتبر من قبيل الوثائق التي يقدمها الخصم لنفسه وينطبق عليها القانون الذي مفاده أن ما صدر عن شخص لا يكون حجة له،وبالتالي فهو لا يلزم إلا صاحبه ولا يمكن الإحتجاج به على الغير.كما أن التنصيصات الواردة بكل من الإقرار والإعتراف متضاربة في خصوص تسديد مبلغ الشراءات،حيث كان تحديد الثمن في العقود مرة لغاية التسجيل ومرة أخرى تقر والدة المطالب بالأداء أن ابنها يقوم بخلاص ثمن العقارات على أقساط،ولا يمكن بالتالي الإعتداد بها واعتمادها كوسيلة إثبات.

وحيث لم يسبق إثارة هذا المطعن في الطور الإستئنافي،مما يتعين معه رفضه شكلا.

ثالثا: عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 87(1) من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي:

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 87(1) من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي، بمقولة أنه لا يمكن للقضاة أن يصدروا أحكاما استنادا لعقود غير مسجلة،وأن كتب الإعتراف وكتب الإقرار الممضيين من قبل والدة المطالب بالأداء بصفة آحادية الجانب يمثلان بداية حجة ولا يمثلان حجة تجاه الغير طالما لم يقع تقديمها لإجراء التسجيل.

وحيث أن الوثيقتين المقدمتين من قبل المعقب ضده تتمثلان في إقرار معرف عليه بالإمضاء من قبل والدته بتاريخ 15 ماي 2007 واعتراف بمقتضى حجة عادلة محررة بتاريخ 8 أكتوبر 2007،وهما وثيقتان صادرتان من إرادة منفردة و لم تلتق فيهما إرادة طرفين،ولا يمكن بالتالي أن يشكلا عقدا خاضعا لواجب التسجيل على معنى الفصل 87(1) من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي المبين أعلاه ولا تأثير لعدم تسجيل الوثيقتين على حجيتهما الثبوتية،وتعين لذلك رفض المطعن الراهن.

رابعا: عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

خرق أحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،بمقولة أن المشرع أجاز اعتماد وسائل الإثبات المنصوص عليها صلب الفصل 427 من مجلة الإلتزامات والعقود في المادة الجبائية،مستثنيا فقط شهادة الشهود واليمين.لذا لا يجوز اعتماد الإقرار والإعتراف باعتبارهما شهادة شهود لإثبات مصدر تمويل شراء عقار ولأنهما من قبيل الحجج والمكاتيب التي لا عمل عليها إلا بين المتعاقدين وورثتهم،ولا يحتج بها على الغير،سيما إذا تعلق الأمر بإثبات في المادة الجبائية.

وحيث لم يسبق إثارة هذا المطعن في الطور الإستئنافي،مما يتعين معه رفضه شكلا.

ولهذه الأسباب،

قرّرت المحكمة:

أولا: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الثالثة برئاسة السيّد أحمد صواب وعضوية المستشارين السيّدين محمد الهادي الوسلاتي ومحمد الخزامي.

وتلي علنا بجلسة يوم 14 جويلية 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

رئيس الدائرة

أحمد صواب

الكاتب العام لمحكمة البداية

الإمضاء: صالح المرابيني

المستشار المقرّر

طارق الحرابي