الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

الحمد لله،

القضيّة عدد: 312224
تاريخ القرار: 29 أفريل 2013

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

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

من جهة،

والمعقّب ضدّه: ********** ، مقرّه ********** ،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الإدارة العامة للأداءات والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 18 جويلية 2011 تحت عدد 312224 طعنا في الحكم الاستئنافي الجبائي الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس تحت عدد 8933 بتاريخ 12 جانفي 2011 والقاضي نهائيا بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الّذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّه استهدف بموجب نشاطه المتمثّل في نقل البضائع إلى مراجعة معمقة لوضعيّته الجبائية في مادّة الضريبة على الشّركات والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمعلوم الوحيد التعويضي على النقل بالطرقات والمعلوم على الطابع الجبائي شملت الفترة الممتدّة من 1 جانفي 1997 إلى غاية 31 ديسمبر 2006 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 16 جويلية 2009 تحت عدد 2009/127-40 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامّة للبلاد التونسية قدره واحد وثلاثون ألفا وخمسمائة وتسعون دينارا

ومليمات 963 (31.590,963 د) أصلا وخطايا فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية ببنعروس التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها الحكم عدد 1127 بتاريخ 8 جانفي 2010 القاضي إبتدائيّا بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التّوظيف الإجباري الصادر تحت عدد 040/2009/127 بتاريخ 16 جويلية 2009 فاستأنفته الإدارة أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها الحكم المضمّن منطوقه بالطّالع والذي هو محل الطعن الماثل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقّبة بتاريخ 5 أوت 2011 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضيّة إلى محكمة الاستئناف المختصّة لتنظر فيها بهيئة جديدة وحمل المصاريف القانونيّة على المعقّب ضدّه، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

أولا: خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 27 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمتعلقة بالمداخيل العقارية المتأتية من الأكرية بمقولة أنّ الإدارة أثبتت توفر العناصر الأساسية التي أدت إلى توظيف الأداء على المداخيل العقارية المحققة والمتمثلة في عقد كراء عقار بتاريخ 8 سبتمبر 1999 بمعيّن كراء قدره (2.760،000 د) وعقد كراء عقار بتاريخ 25 أكتوبر 1990 بمعيّن كراء قدره (1.440،000د) وعقد كراء عقار بتاريخ 7 سبتمبر 1999 بمعيّن كراء قدره (2.160،000د) وعقد كراء عقار بتاريخ 1 أوت 2003 بمعيّن كراء قدره (2.400،000 د) وعقد كراء عقار بتاريخ 1 ماي 2004 بمعين كراء قدره (1.800،000 د) وعقد كراء أرض فلاحية بتاريخ 13 سبتمبر 2006 بمعيّن كراء قدره (1.200،000 د) وأنّ محكمة الاستئناف وقعت في خلط بين القيمة الزائدة العقارية المحققة من عمليتي الشراء ثمّ التفويت في عقار ما وبين المداخيل العقارية المتأتية من الأكرية وأنّ مصالح الجباية لم تخطئ في عملية المراجعة التي تأسست على قرائن قانونية وفعلية تثبت تحقيق المعقب ضدّه لمداخيل عقارية خلال سنوات التوظيف بموجب عقود الكراء المذكورة وأنّه لئن تمّ ذكر عقود بيع العقارات ضمن قرار التوظيف فإنّ مصالح الجباية لم تعتمدها بل نصّت عليها كقرائن لإثبات وجود فارق بين مستوى عيش المطالب بالأداء والمداخيل المصرح بها في إطار ميزان الموارد والنفقات ولضبط الربح الصافي المحقق طبقا لأحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين والضريبة على الشركات. ونصّت الفقرة الثانية من الفصل 60 من نفس المجلة على أنّ القيمة الزائدة تخضع لتصريح خاص وفي آجال خاصة

ونظّمتها أحكام الفقرتين 2 و3 من الفصل 27 وهي تختلف عن المداخيل العقارية المتأتية من كـــراء العقارات المندرجة ضمن الفقرة الأولى من نفس الفصل.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ محكمـــة الاســـتئناف انتهت إلى إلغاء قرار التوظيف الإجباري على أساس خلوّه من التنصيص على أنّ الاخلالات المنسوبة للمطالب بالأداء تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية والحال أنّه يتضح بالرجوع إلى قرار التوظيف أنّ مصالح الجباية ذكرت جميع الأداءات محل المراجعة واعتمدت على المداخيل المحققة من كراء العقارات وعلى المصاريف المبذولة لغاية شراء عقار وبناء آخر و لم تستند على تحقيق المعقب ضدّه لقيمة زائدة عقارية لذلك لم تنصّ عليها ضمن الأداءات المشمولة بالمراجعة فضلا عن أنّ المداخيل العقارية المتأتيـــة مـــن الأكرية تندرج ضمن المدخول بصفة عامة ولا تستدعي إيداع تصريح خاص للغرض.

ثالثا: سوء التعليل بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أساءت تعليل حكمها ضرورة أنّ مصـــالح الجبايـــة لم تؤسس قرارها على مجرد افتراض أو تخمين وإنّما استندت إلى قرائن ثابتة ومكتملة الشروط لم يثبـــت دحضها من قبل المعقب ضدّه ولا نقضها من طرف المحكمة التي قضت على أساس عدم توفرها دون القيام بالمطالبة بها من قبل الإدارة وأنّ ما ورد بالحكم المطعون فيه من أنّ قرار التوظيف لم يتضـــمّن التنصيص على القيمة الزائدة العقارية لا يستجيب لمقومات التعليل المطلـــوب باعتبـــار أنّ مراجعـــة الوضعية الجبائية للمعقب ضدّه لا تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية وإنّما بالمداخيل المتأتية مـــن عقـــود الكراء المذكورة ولا وجوب للتنصيص على القيمة الزائدة العقارية التي هي ليست موضـــوع قضـــية الحال ضرورة أنّ المعقّب ضدّه لم يحقق أي قيمة زائدة عقارية بل حقّق مداخيل عقارية من كرائه لعدة عقارات بالإضافة إلى مداخيل أخرى لاحظتها مصالح الجباية من خلال شرائه لعقار وتخصيصه لمبالغ هامة لبناء عقار آخر دون التصريح بتلك المداخيل.

رابعا:تحريف الوقائع بمقولة أنّ ما قضى به الحكم الاستئنافي من إلغاء لقرار التوظيف الإجباري للأداء على أساس عدم تقديم الإدارة للعقود المعتمدة في عملية المراجعة و غياب التنصيص على القيمة الزائدة العقارية ضمنه يعدّ تحريفا للوقائع باعتبار أنّ المراجعة الجبائية التي خضع لها المعقب ضـــدّه لا تتعلـــق بالقيمة الزائدة العقارية بل بعدم التصريح بمداخيل عقارية متأتية من عقود كراء عدّة عقارات وأخرى مخصصة لشراء عقار سنة 1999 ولبناء منزل خلال الفترة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2003 الشيء الذي أثبتته مصالح الجباية من خلال تقديمها لمجموعة عقود الكراء وعقود البيع المعتمدة.

وبعد الإطلاع علـــى بقيّـــة الأوراق المظروفـــة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جـــوان 1972 المتعلّـــق بالمحكمة الإداريّة كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرّخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 18 مارس 2013 وبها تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد الحبيب الأطرش في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العام للأداءات وتمسك في حين لم يحضر المعقب ضده وأرسل إليه الاستدعاء وفق الصيغ القانونية.

حجزت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 29 أفريل 2013.

وبهـــا وبعد المفـــاوضة القـــانونيّـــة صرّح بمـــا يلـــي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانوني ممّن له الصفة والمصلحة مستوفيا شروطه ومقوّماته الشكليّة وتعيّن لذلك قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

1- عن المطعنين المأخوذين من خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصـــل 27 مـــن مجلـــة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين والضريبة على الشركات وتحريف الوقائع لاتحاد القـــول فيهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف مخالفة أحكام الفقرة الأولى من الفصل 27 سالف الذكر وتحريف الوقائع لمّا انتهت إلى إقرار الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف الإجبـــاري

للأداء على أساس عدم تقديم الإدارة للعقود المعتمدة في عملية المراجعة وغياب التنصيص على القيمة الزائدة العقارية والحال أنّ المراجعة الجبائية التي خضع لها المعقب ضدّه لا تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية وإنّما بعدم التصريح بالمداخيل العقارية المتأتية من عقود كراء عدّة عقارات وأخرى مخصصة لشراء عقار ولبناء منزل وأنّ عملية المراجعة استندت إلى قرائن قانونية وفعلية تثبت تحقيق المعقب ضدّه لمداخيل عقارية خلال سنوات التوظيف بموجب عقود الكراء المدلى بها والمتمثلة في عقد كراء عقار بتاريخ 8 سبتمبر 1999 بمعيّن كراء قدره (2.760،000 د) وعقد كراء عقار بتاريخ 25 أكتوبر 1990 بمعيّن كراء قدره (1.440،000 د) وعقد كراء عقار بتاريخ 7 سبتمبر 1999 بمعيّن كراء قدره (2.160،000 د) وعقد كراء عقار بتاريخ 1 أوت 2003 بمعيّن كراء قدره (2.400،000 د) وعقد كراء عقار بتاريخ 1 ماي 2004 بمعيّن كراء قدره (1.800،000د) وعقد كراء أرض فلاحية بتاريخ 13 سبتمبر 2006 بمعيّن كراء قدره (1.200،000د) وأنّه لئن تمّ ذكر عقود بيع العقارات ضمن قرار التوظيف فإنّ مصالح الجباية لم تعتمدها بل نصّت عليها كقرائن لإثبات وجود فارق بين مستوى عيش المطالب بالأداء والمداخيل المصرح بها في إطار ميزان الموارد والنفقات ولضبط الربح الصافي المحقق طبقا لأحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات سيما وأنّ القيمة الزائدة العقارية تخضع لتصريح خاص وفي آجال خاصة ونظّمتها أحكام الفقرتين 2 و3 من الفصل 27 آنف الذكر وهي تختلف عن المداخيل العقارية المتأتية من كراء العقارات المندرجة ضمن الفقرة الأولى من نفس الفصل.

وحيث اقتضت أحكام الفقرة الأولى من الفصل 27 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أن "يدمج ضمن صنف المداخيل العقارية إن لم يكن ضمن الأصناف الأخرى من المداخيل: 1- إيجار الأملاك المبنية والأملاك غير المبنية بما في ذلك الأراضي المستغلة كمقاطع".

وحيث تبيّن بالإطلاع على قرار التوظيف الإجباري أنّ الاخلالات التي تمّت معاينتها من طرف إدارة الجباية تمثّلت في عدم تصريح المعقب ضدّه بمداخيله العقارية والتي تمّ تحديدها بالاعتماد على عقود كراء العقارات طبقا للفصل 27 سالف الذكر وعدم تصريحه بمداخيل أخرى تتمثل في التفويت في بعض العقارات المثبتة بعقود بيع تمّ التنصيص عليها كقرائن قانونية وفعلية تدلّ على وجود فارق بين الموارد والنفقات وأنّ الإدارة اعتمدت على طريقة التقييم التقديري حسب النفقات

الشخصية الظاهرة للمعني بالأمر ونمو الثروة لإعادة تحديد مداخيله وذلك طبقا لأحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 43 المذكور أنّ "يطبّق نظام التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نموّ الثروة على كلّ مطالب بالضريبة وتستعمل هذه الطريقة عندما يفوق مبلغ هذا التقييم، مع إضافة تكاليف المعيشة وباعتبار مستوى عيش المعني بالأمر، دخله المصرّح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخصّ التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث انتهت محكمة الاستئناف إلى إقرار الحكم الابتدائي بالاستناد إلى خلو قرار التوظيف من التنصيص على أنّ الاخلالات المنسوبة للمطالب بالأداء تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية والحال أنّ هذا القرار يندرج مثلما سلف بيانه في إطار أحكام الفقرة الأولى من الفصل 27 المذكور فيما يتعلّق بالمداخيل المتأتية من إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية وأنّ المراجعة الجبائية التي شملته لا علاقة لها بالقيمة الزائدة العقارية التي تخضع لشروط وإجراءات معينة تختلف في طريقة توظيفها على المداخيل المتأتية من الأكرية وأنّ التنصيص على عقود البيع كانت الغاية منه إثبات مداخيل غير مصرّح بها.

وحيث تأسيسا على ذلك يغدو الحكم المطعون فيه في غير طريقه ومشوبا بمخالفة القانون وتحريف الوقائع واتّجه بالتالي قبول المطعنين الراهنين ونقض الحكم على أساسهما.

2- عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف قضاءها بإلغاء قرار التوظيف الإجباري على أساس خلوّه من التنصيص على أنّ الاخلالات المنسوبة للمطالب بالأداء تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية والحال أنّ مصالح الجباية ذكرت ضمن قرار التوظيف جميع الأداءات محل المراجعة واعتمدت على المداخيل المحققة من كراء العقارات وعلى المصاريف المبذولة لغاية شراء عقار بالنسبة لسنة 1999 وبناء عقار آخر بالنسبة لسنتي 2001 و2003 ولم تستند على تحقيق المعقب ضدّه لقيمة زائدة عقارية لذلك لم تنصّ عليها ضمن الأداءات المشمولة بالمراجعة فضلا عن أنّ المداخيل العقارية المتأتية من الأكرية تندرج ضمن المدخول بصفة عامة ولا تستدعي إيداع تصريح خاص للغرض.

وحيث ينصّ الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على ما يلي:"يتم التوظيف الإجباري المنصوص عليه بالفصل 47 من هذه المجلة بواسطة قرار معلّل يصدره وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك على أساس النتائج التي أفضت إليها المراجعة الجبائية ويتضمّن قرار التوظيف الإجباري للأداء البيانات التالية:...- السنوات والأداءات التي شملتها المراجعة الجبائية...".

وحيث اقتضت أحكام الفصل 39 من نفس المجلّة أن "تخضع وجوبا للإعلام المسبّق عمليات المراجعة المعمّقة الجبائية... كما يجب أن يحدد الإعلام الأداءات والفترة التي ستشملها عملية المراجعة والعون أو الأعوان المكلفين بها وكذلك تاريخ البدء في عملية المراجعة".

وحيث اعتبارا إلى أنّ الأداءات التي شملتها المراجعة الجبائية للمعقّب ضدّه لا تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية وإنّما بالمداخيل المحققة من كراء العقارات وبمداخيل أخرى غير مصرّح بها وهو ما تمّ تضمينه صلب تقرير التوظيف الذي يعتبر جزءا من قرار التوظيف الإجباري للأداء حيث تمّ التنصيص على أنّ الاخلالات التي تمّت معاينتها من طرف إدارة الجباية تتمثّل في عدم التصريح بالمداخيل العقارية وأنّه تمّ تحديدها بالاعتماد على عقود الكراء إضافة إلى عدم التصريح بمداخيل أخرى، فإنّ إدارة الجباية تكون قد احترمت مقتضيات الفصل 50 سالف الذكر ولا شيء يعيب قرارها من هذه الناحية وتغدو محكمة الموضوع قد حادت عن الصواب لمّا انتهت إلى إقرار الحكم الابتدائي على أساس خلوّ قرار التوظيف من التنصيص على أنّ الاخلالات المنسوبة للمعقب ضدّه تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية واتّجه والحالة ما ذكر قبول المطعن الراهن.

3- عن المطعن المأخوذ من سوء التعليل:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف سوء تعليل حكمها المطعون فيه بمقولة أنّها استندت إلى عدم التنصيص صلب قرار التوظيف الإجباري للأداء على القيمة الزائدة العقارية والحال أنّ مراجعة الوضعية الجبائية للمعقب ضدّه لا تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية وإنّما بالمداخيل المتأتية من عقود الكراء المضمّنة بالملفّ ولا وجوب للتنصيص على القيمة الزائدة العقارية التي هي ليست موضوع قضية الحال ولا يمكن أن تنطبق على وضعية المعقب ضدّه ضرورة أنّه لم يحقق أي قيمة زائدة عقارية بل حقّق مداخيل عقارية متأتية من كرائه لعدة عقارات بالإضافة إلى مداخيل أخرى لاحظتها مصالح الجباية من خلال شرائه لعقار وتخصيصه لمبالغ هامة لبناء عقار آخر دون التصريح بتلك

المداخيل مؤكّدة على أنّ مصالح الجباية لم تؤسس قرارها على مجرد افتراض أو تخمين وإنّما استندت إلى قرائن ثابتة ومكتملة الشروط لم يثبت دحضها من قبل المعقب ضدّه ولا نقضها من طرف المحكمة التي قضت على أساس عدم توفرها دون أن تكلف نفسها القيام بطلبها من الإدارة.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الاستئناف انتهت إلى القضاء بإقرار الحكم الابتدائي فيما قضى به من إبطال قرار التوظيف الإجباري على أساس خلوّه من التنصيص على أنّ الاخلالات المنسوبة للمعقب ضدّه تتعلق بالقيمة الزائدة العقارية وذلك بصفة مقتضبة ودون بيان الأسس الواقعية والقانونية التي استندت إليها لتبرير قضاءها الأمر الذي يورّث حكمها سوء التعليل ويتّجه بالتالي قبول المطعن الماثل.

ولـــهـــذه الأســـبـــاب:

قـــرّرت المحكمـــة:

أوّلا: قبول مطلب التّعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لإعادة النّظر فيها بهيئة مجدّدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونيّة على المعقّب ضدّه.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الثانية برئـــاسة السيد محمد القلسي وعضويّة المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاتي ومحمد الخزامي.

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 29 أفريل 2013 بحضور كاتبة الجلســـة السيدة وسيلة النفزي.

رئيـــس الـــدائرة

محمد القلسي

المستشار المقـــرّر

الحبيب الأطرش